الجمهـــورية الجزائـــرية الديمقـراطية الشـــعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحي فارسي المدية
كلية الحقوق والعلوم السياسية

العدالة الضريبية بين ضمانات المكلف وحقوق الادارة الضريبية

مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماستر

تخصص: دولة ومؤسسات

• **اعداد الطالبان:**
- بهوري محمد
- فضيلي سعيد

• **اشراف الأستاذ:**
- بالعربي بالقاسم

أعضاء لجنة المناقشة

- الأستاذ لعروســـــي حليـــم ..... رئيسا
- الاستاذ بالعربـــــــي بالقـاسم ..... مشرفا
- الأستاذ سي موسى عبد القـادر ..... مناقشا

الموسم الجامعي: 1445-1446 / 2024-2025م

شكر وتقدير

الحمد الله العظيم أنه وفقنا لإتمام هذا العمل العلمي، فله سبحانه وتعالى الحمد والشكر

وسلاما على سيد الخلق القائل فيما معناه " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

وأتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأستاذ

على كل توجيهاته القيمة

وإلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل

الاهداء

الحمد لله الذي هدانا بهديه وزيننا بالعلم وأكرمنا بالتقوى وجعلنا من أحس أمته أمة حبيبنا ونبينا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام

أهدي ثمرة هذا العمل إلى من عرفت فيهم النيل الأصيل من الإيمان والمحبة والإخلاص والوفاء.

مصدر الحنان ووعاء العطاء

-امي-

ورمز صمودي وكيان قوتي

-أبي-

إلى كل أخواتي وأصدقائي وإلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل

الى كل هؤلاء أهدى هذا العمل

الاهداء

قال تعالى: " وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ "

الاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك .... الله

أهدي نجاحي وسنين تعبي

إلى الصدر الدافئ والحنون ، إلى القلب الناصع بالبياض . إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها . من سهلت لي الشدائد بدعائها ، إلى سر قوتي ونجاحي ... والدتي الغالية

إلى من أناروا لي الطريق وأخذوا بيدي نحو آفاق العلم ... "إخوتي. "

مقدمة

مقدمة

يُشكّل النظام الضريبي في أي دولة حديثة إحدى الركائز الأساسية في تمويل نفقات الدولة، وضمان استمرارية المرافق العمومية، وتحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل. فالضريبة، باعتبارها مساهمة إلزامية يُلزم بها الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية، تقوم بوظائف مالية واقتصادية واجتماعية، ولا تقتصر على كونها موردًا ماليًا فقط، بل أضحت أداة استراتيجية للضبط الاقتصادي والتوازن الاجتماعي.

إن إعطاء الاهتمام بالضريبة يقتضي النظر في أسس فرض الضريبة ذاتها من خلال منح ضمانات تندرج ضمن عصرنة الإدارة الجبائية و تكون كافية لضمان حقوق المكلف بالضريبة كونه طرف أساسي ومهم في العلاقة الضريبية وباعتباره المدين بالضريبة و من أجل ذلك حدد المشرع الجزائري مجموعة الامتيازات الجبائية لصالح المكلف بالضريبة تمثلت أساسا في الحوافز والإعفاءات من الضرائب والرسوم سواء قبل مرحلة الاستغلال أو أثناء مرحلة الاستغلال بالإضافة إلى الضمانات الكفيلة بحماية حقه من أي إجراء تعسفي في حقه و في مقابل ذلك الزمه بمجموعة من الواجبات اتجاه إدارة الضرائب يتوجب عليه القيام بها تمثلت أساسا في الالتزام باكتتاب تصريحات شهرية وأخرى سنوية و في مواعيد مضبوطة إذ تعتمد عليها إدارة الضرائب في تحديد أسس فرض الضريبة ،وذلك نظرا للطابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري و لا يعتد بالتصريح إلا في حدود مطابقته للواقع ونصوص القانون إذ أن العدالة الضريبة تقتضي الصدق في التصريح وسلامة البيانات ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي والتحقق من سلامة ما جاء في التصريحات من بيانات و وثائق حتى يمكن فرض الضريبة على أساس من العدالة و اليقين والمساواة ، و هي تستعين في مجال مهمة الرقابة المنوط بها على مجموعة من الأجهزة الرقابية وعلى أوجه عديدة من صور الرقابة كالتحقيق بالمستندات والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الأشخاص الطبيعيين بالإضافة للتحقيق المصوب.

إن النظام الضريبي الجزائري، رغم ما شهده من إصلاحات متعددة منذ التسعينات، لا يزال يواجه تحديات في مجال العدالة الضريبية، سواء من حيث ضعف الامتثال الإرادي، أو الطعن في مشروعية إجراءات الإدارة، أو محدودية الضمانات القانونية في المراحل المختلفة من التحقيق والتقويم والتحصيل، هذه التحديات تبرز الحاجة إلى تحليل مدى فعالية الضمانات المقررة للمكلفين، ومدى شرعية ونجاعة الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية.

وفي مقابل السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب يستفيد المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة، ووضع بعض الحدود لتعسف الإدارة، ويمكن أن تستعمل هذه الضمانات في جميع مراحل الرقابة التي تمارسها إدارة الضرائب، كما يمكن اللجوء إلى ضمانات أخرى ذات طبيعة قضائية وفق شروط حددها المشرع الجزائري.

مقدمة

إن اختيار موضوع "العدالة الضريبية بين ضمانات المكلف وحقوق الإدارة الضريبية" استجابةً لعدة اعتبارات موضوعية ومنهجية، أهمها:

- الأهمية البالغة التي يكتسيها هذا التوازن في استقرار النظام الجبائي.
- الطابع العملي والإشكالي الذي يتميز به الموضوع في ظل تزايد المنازعات الضريبية.
- الارتباط الوثيق للموضوع بمهنة القانون العام، وتحديدًا في فقه القانون المالي والقضاء الإداري.
- محاولة المساهمة في سدّ فجوة بحثية في الدراسات الجبائية الجزائرية، والتي كثيرًا ما تركز على الجوانب التقنية دون الخوض في مسألة التوازن الجبائي من منظور حقوقي.

وانطلاقًا من ذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف العلمية والعملية، يمكن حصرها فيما يلي:

- إبراز الإطار النظري لمفهوم العدالة الضريبية، عبر تحليل القواعد القانونية والمبادئ الفقهية ذات الصلة.
- تحليل الضمانات القانونية والإدارية والقضائية المقررة لفائدة المكلف بالضريبة في مواجهة السلطة التقديرية للإدارة.
- دراسة الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في التحقيق والتقويم والتحصيل، ومساءلة مدى احترامها لمبادئ الشرعية والملائمة.
- اقتراح حلول وتوصيات من شأنها تعزيز العدالة الجبائية وتدعيم العلاقة بين الإدارة والمكلف على أسس قانونية شفافة ومتوازنة.

تتمحور إشكالية البحث حول إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في ضبط العدالة الضريبية بين ضمانات المكلف بالضريبة وحقوق الإدارة الضريبية؟

وتم الاعتماد في هذه الدراسة على منهجين علمين وهما المنهج التحليلي الوصفي في تناول القواعد القانونية والتنظيمية ذات الصلة، كما تم توظيف المنهج الاستقرائي من خلال استقراء بعض التجارب المقارنة لا سيما الفرنسية، والتي تُعدّ مرجعًا مهمًا في إصلاحات الإدارة الضريبية الجزائرية.

الإشارة للدراسات السابقة

- د. بن شعيب نصر الدين (العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري) المجلة الجزائرية للمالية العامة 2021

تهدف هذه الدراسة الى توضيح معالم فرض ضرائب عادلة في سياق النظام الاقتصادي والسياسي في الجزائر.

- عباد سهام (الإدارة الضريبية في الجزائر بين الواقع ومتطلبات التفعيل) مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة 2022

هدفت هذه الدراسة الى ان الإدارة الضريبية هي المسؤولة عن تنفيذ قوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة، وتوفير الحصيلة الضريبية الكافية لتغطية النفقات العامة مع مراعات مقدرة التكليفية للمكلفين

- بلغواطي سميرة، زعبي عمار (ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية اثناء تأسيس الضريبة) مجلة الفكر القانوني والسياسي 2023

تلعب الضريبة دورا هاما في مجال التنمية الاقتصادية باعتبارها المورد الأساسي للخزينة العمومية، الامر الذي حدا بالمشرع الى ايجاد منظومة قانونية تعمل في الوقت نفسه على تحقيق المساواة الضريبية المنصوص عليها دستوريا، وتكريس ضمانات للمكلف بالضريبة، تسمح بإحداث التوازن بينه وبين الصلاحيات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية.

وعلى ضوء ما سبق قد تم تقسيم هذه الدراسة الى فصلين، تضمن كل فصل مبحثين.

الفصل الاول تناولنا فيه الإدارة الضريبية والذي بدوره قسمناه الى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مفاهيم عامة حول الإدارة الضريبية أما المبحث الثاني فخصصناه الى حقوق وضوابط الإدارة الضريبية وبالنسبة للفصل الثاني نتناول فيه ضمانات المكلف بالضريبة والذي يشمل مبحثين، نستعرض في المبحث الأول الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة وفي المبحث الثاني الضمانات القضائية الممنوحة للمكلف بالضريبة.

الفصل الاول
الإدارة الضريبية

الفصل الأول: الإدارة الضريبية

تعتبر حقوق الإدارة الضريبية جزءًا أساسيًا من الصلاحيات التي تمنحها الدولة لضمان تنفيذ القوانين الضريبية بكفاءة وفعالية، تُمَكِّن هذه الحقوق الإدارة الضريبية من مراقبة الأنشطة الاقتصادية وتحقيق الامتثال الضريبي من قبل الأفراد والشركات.

ومع أهمية هذه الصلاحيات في ضمان تحصيل الضرائب وحماية المصالح المالية العامة، فإن ممارستها تتطلب توازنًا دقيقًا بين تحقيق أهداف النظام الضريبي وبين حماية حقوق المكلفين. سنتناول في هذا الفصل، الحقوق الأساسية التي تتيح للإدارة الضريبية مراقبة الأنشطة وتحصيل الضرائب بفعالية مع التركيز على الضوابط والشروط التي تضمن استخدامها بشكل قانوني وآمن.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للإدارة الضريبية

أوكل المشرع للإدارة الضريبية تطبيق وتنفيذ الأنظمة والقوانين الضريبية في الدولة، وتعد من الركائز الأساسية لتحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي تتمثل مهمتها الرئيسية في جمع الضرائب من الأفراد والشركات بطريقة منظمة وفعالة بما يضمن توفير الإيرادات اللازمة لتمويل المشاريع والخدمات العامة يشمل عمل الإدارة الضريبية عدة مهام مثل تصنيف أنواع الضرائب مراقبة الامتثال الضريبي وتحسين أداء النظام الضريبي بشكل عام تعتبر الإدارة الضريبية أحد أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الحكومات لتحقيق أهداف متعددة، من بينها تعزيز العدالة الاجتماعية دعم النمو الاقتصادي، وتوفير التمويل اللازم لتحقيق برامج التنمية.

المطلب الأول: مفهوم الادارة الضريبية

تشكل الإدارة الضريبية جزءًا أساسيًا من النظام المالي في أي دولة حيث تقوم بتنظيم عمليات تحصيل الضرائب وإدارتها يتضمن عملها متابعة جميع الأنشطة المتعلقة بالضرائب مثل تحديد أنواع الضرائب جمع المستحقات المالية من الأفراد والشركات ومراقبة التزام المكلفين بالقوانين الضريبية كما تسهم الإدارة الضريبية في تطوير الأنظمة الإدارية والرقابية لتحسين مستوى التحصيل فضلا عن محاربة التهرب الضريبي لضمان عدالة النظام الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الادارة الضريبية

تُعد الإدارة الضريبية جهازًا فنيًا يتمتع بالشرعية القانونية، يُناط به تنفيذ التشريعات الضريبية، كما تضطلع بدور الوسيط بين المكلفين بالضريبة والنظام الجبائي. وتعتبر الإدارة الضريبية عنصرًا محوريًا في مسار الإصلاح الجبائي لكونها الجهة المسؤولة عن تطبيق الإجراءات والتشريعات الضريبية، إلى جانب دورها في توعية المكلفين والتواصل معهم. ذات كفاءة عالية، قادرة على تفعيل تلك النصوص على أرض الواقع، إذ إن أكثر الأنظمة الجبائية إحكامًا وتصميمًا لا تكتسب فعاليتها إلا من خلال الإدارة التي تتولى تنفيذها.[1] يقصد بالإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي يناط بها تنفيذ التشريع الضريبي، وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي.[2]

يتبيّن من لنا أنّ الإدارة الضريبية لا تُمثّل مجرد جهاز إداري يُعنى بالتحصيل الضريبي بل تُشكّل ركيزة أساسية في تفعيل النظام الجبائي وتحقيق أهداف السياسة الضريبية. فهي ليست فقط وسيطًا بين المكلفين والسلطة الجبائية، بل هي أيضًا فاعل رئيس في توجيه العمل الضريبي، من خلال التخطيط رسم السياسات،

1 منور أو سرير وأحمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى ،الجزائر، 2009، ص77
2 عبد الباري درة وآخرون، الإدارة الحديثة المفاهيم والعمليات، جامعة الإسراء، الأردن، 1994، ص 04.

إعداد البرامج، وتنسيق الجهود التنفيذية. ومن ثمّ، فإن فعالية أي نظام ضريبي تتوقف بدرجة كبيرة على كفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على تحويل النصوص القانونية إلى واقع عملي ملموس، مما يجعل من إصلاح هذه الإدارة أولوية في أي مشروع إصلاحي جبائي، وذلك حماية المصالح الخزينة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف، فالقانون الضريبي يفرض على المكلف تقديم إقرار ضريبي عن دخله خلال الفترة المحددة لذلك في القانون، ويتحمل المكلف مسؤولية ما جاء في هذا الإقرار من معلومات.

كما يجب على المكلف أن يدفع الضريبة في المواعيد المحددة لذلك في القانون وعلى المكلف أن يسمح للإدارة الضريبية بالاطلاع على ما تريد من دفاتر ومستندات لغاية، تحديد الضريبة تحديدا دقيقا وغيرها من الالتزامات الأخرى التي يفرضها القانون الضريبي على المكلفين، وبالمقابل فإن هناك التزامات على الإدارة الضريبية أهمها عدم النصف في استعمال السلطات والصلاحيات المقررة لها، وإعطاء الممول الحق في معرفة كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها، كما يجب إعطاء المكلف الحق في الدفاع عن نفسه وإثارة ما يشاء من الدفوع سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء الضريبي.[1]

الفرع الثاني: أهمية الادارة الضريبية

الإدارة الضريبية تُعدّ من الركائز الأساسية في النظام المالي والاقتصادي لأي دولة، إذ تلعب دورا حاسماً في تعبئة الموارد المالية، وضمان التوازن بين حقوق الدولة وواجبات المكلفين بالضريبة. فيما يلي توضيح لأهمية الإدارة الضريبية، مستندًا إلى أدبيات الاقتصاد العام والمالية العامة، كما يُقدِّمها أساتذة هذا المجال:

أولا: تحقيق العدالة الضريبية

تُسهم الإدارة الضريبية الفعّالة في ضمان التطبيق السليم والعادل للتشريعات الجبائية، وذلك من خلال التقيّد بمبدأ المساواة أمام الضريبة والحرص على الشفافية في المعالجة الإدارية. هذا الدور المحوري يُعزّز من ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة، ويُكرّس شعورهم بالعدالة الجبائية، مما ينعكس إيجابًا على مستويات الامتثال الطوعي، ويُسهِم في ترسيخ علاقة قائمة على الاحترام المتبادل بين الإدارة الجبائية والمكلفين. وعليه فإن كفاءة الإدارة الضريبية لا تُعد فقط مسألة تقنية، بل تمثّل أيضًا ركيزة في بناء الشرعية الجبائية والدعم الاجتماعي للنظام الضريبي.[2]

1 مجدي نبيل، محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة لنيل درجة ماجستير في منازعات الضريبة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2006، ص 19

2 بن شعيب نصر الدين، العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة ،المجلد11، العدد 01، 2021، ص419.

ثانيا: زيادة الإيرادات العامة

تُعد الإدارة الضريبية ركيزة أساسية في تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، إذ تلعب دورًا حاسمًا في تعبئة الموارد المالية من خلال جمع الإيرادات الضريبية. وتُستخدم هذه الإيرادات في تمويل الإنفاق العام على مختلف القطاعات الحيوية، مثل التعليم، والصحة، والبنية التحتية، والأمن، وغيرها من الخدمات التي تُشكّل أساس التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ومن ثم، فإن فعالية الإدارة الضريبية لا تنعكس فقط في حجم الإيرادات المحصلة، بل في مدى قدرتها على دعم استدامة المالية العامة، وتقليص الاعتماد على مصادر التمويل الخارجي، وتحقيق العدالة في توزيع الأعباء الجبائية، مما يسهم في تعزيز استقرار الدولة وتماسكها الاجتماعي. [1]

ثالثا: مكافحة التهرب الضريبي والفساد

تُعدّ الإدارة الضريبية أداة رئيسية في مكافحة التهرب الضريبي والفساد، من خلال تحسين الامتثال الضريبي وتعزيز الشفافية. تؤكد دراسة نشرت في الأكاديمية الأمريكية للإدارة أن الإدارة الضريبية الفعّالة تقلل من مخاطر التهرب الضريبي وتزيد من الامتثال.[2]

رابعا: تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي

تُسهم الإدارة الضريبية بشكل فعّال في دعم السياسة المالية للدولة، من خلال قدرتها على تنظيم وجباية الموارد المالية بشكل منظم ومستدام. فهي لا تقتصر على التحصيل فقط، بل تُمارس دورًا استراتيجيًا في ضبط تدفق الموارد إلى الخزينة العمومية، ما يُمكّن الحكومة من برمجة نفقاتها وفق أولويات التنمية الوطنية. هذا الدور المحوري يسمح بتمويل المشاريع التنموية الكبرى، ودعم الاستثمارات الاستراتيجية، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، فضلًا عن تعزيز قدرة الدولة على الاستجابة للأزمات وتحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات. ومن ثم، فإن كفاءة الإدارة الضريبية تُعد مؤشرًا مهمًا على نجاعة السياسة المالية وفعاليتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة. [3]

---

1 زحاف حبيبة وعسول محمد الأمين، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05 ، العدد 02، 2022،ص166.

2 فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية ، العدد17، 2020، ص70

3 محمد بن باحان، دور البنوك المركزية في تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد05 ،2014، ص 171

خامسا: تحفيز مناخ الاستثمار

تشير دراسة لصندوق النقد الدولي إلى أن الإدارة الضريبية تلعب دورًا حاسمًا في تعزيز الامتثال الضريبي وتحسين بيئة الأعمال.[1]

سادسا: تعزيز الثقة بين الدولة والمواطنين

تُسهم الإدارة الضريبية الفعّالة في تعزيز الثقة بين الدولة والمواطنين من خلال ضمان استخدام الإيرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة بشكل شفاف وعادل. [2]

المطلب الثاني: مكونات ووظائف الإدارة الضريبية

تعد الإدارة الضريبية من الركائز الأساسية التي يعتمد عليها النظام المالي في الدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. فهي لا تقتصر فقط على عملية تحصيل الضرائب، بل تشمل مجموعة من المكونات والوظائف التي تساهم في ضمان فاعلية وكفاءة النظام الضريبي. يتضمن هذا المطلب دراسة المكونات الرئيسية للإدارة الضريبية، مثل الهيئات الإدارية، القوانين التنظيمية، والتكنولوجيا المستخدمة في تحسين الأداء. كما سنتناول الوظائف المتعددة التي تقوم بها هذه الإدارة لضمان الامتثال الضريبي، من مراقبة وتحليل البيانات المالية إلى تطبيق العقوبات على حالات التهرب الضريبي.

الفرع الأول: مكونات الادارة الضريبية

تتكوّن الإدارة الضريبية من عدّة مكونات أساسية، تشكّل الإطار المؤسساتي والتنظيمي الذي يسمح لها بأداء وظائفها بكفاءة وفعالية. ووفقًا لما ورد في الدراسة الميدانية حول عصرنة الإدارة الضريبية وأثرها على الامتثال الضريبي في الجزائر، فإن المكونات الرئيسية للإدارة الضريبية تشمل ما يلي:

اولا: الهياكل التنظيمية

وهي الأطر الإدارية التي تنظّم العمل داخل الإدارة الضريبية، وتضمّ المصالح المركزية، الجهوية، والمحلية. لكل مستوى صلاحياته واختصاصاته في تنفيذ السياسة الجبائية.[3]

1 زغيب مليكة ، رميته عبد الغني، مدى نجاعة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد2-2، 2013، ص451.

2 نجاة نوى، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد،العدد16، 2017، ص317.

3 فارس بن يدير واخرون، عصرنة الإدارة الضريبية وأثرها على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ، المجلد 08 ، العدد01 ،2022، ص121.

ثانيا: الموارد البشرية

يشكّل العنصر البشري مكوّنًا محوريًا في الإدارة الضريبية، ويشمل ذلك الكوادر الإدارية، المفتشين، المحاسبين، والخبراء الفنيين الذين يُناط بهم تنفيذ عمليات التقدير والتحصيل والمراقبة.

ثالثا: الوسائل التكنولوجية

كجزء من عمليات العصرنة، أصبحت الإدارة الضريبية تعتمد على نظم معلوماتية متطورة تتيح الربط الإلكتروني بين مختلف المصالح، كما تسهّل الخدمات عن بُعد للمكلفين بالضريبة.

رابعا: الإطار القانوني والتنظيمي

يتضمن التشريعات والأنظمة التي تحكم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، مثل قانون الضرائب، قوانين التحصيل، وقوانين الطعن والمنازعات الجبائية.

خامسا: آليات الرقابة والتحصيل

تشمل التقنيات والإجراءات المعتمدة في مراقبة التصريحات الجبائية، والتدقيق، والجباية، إضافة إلى متابعة التحصيل والامتثال.

سادسا: التكوين والتأهيل

تسعى الإدارة الضريبية إلى الاستثمار في التكوين المستمر لموظفيها لضمان الكفاءة في العمل ومواكبة التطورات التكنولوجية والقانونية.[1]

أن هذه المكونات تُعدّ ضرورية لتحقيق أهداف الإدارة الضريبية، لا سيما في تحسين الامتثال الجبائي، وضمان العدالة في التحصيل، وتقليص التهرب الضريبي، وذلك من خلال اعتماد نموذج حديث يرتكز على الرقمنة وتطوير القدرات المؤسسية.

الفرع الثاني: وظائف الادارة الضريبية

تتمثل وظائف الإدارة الضريبية في ضمان تحصيل الضرائب بفعالية وكفاءة، ومراقبة التزام المكلفين بالقوانين الضريبية. تشمل هذه الوظائف جمع الضرائب، تطوير الأنظمة الضريبية، ومكافحة التهرب

1 فارس بن يدير واخرون، مرجع سابق، ص122

الضريبي. كما تهدف الإدارة إلى تقديم الدعم والإرشاد للمكلفين بالضرائب، لضمان فهمهم للالتزامات الضريبية وتحقيق العدالة والمساواة في تطبيق النظام الضريبي.

اولا: وظائف الإدارة المركزية (العامة): ومن هذه الوظائف:

أ- وظيفة التخطيط:

يهتم التنظيم في مجال الإدارة الجبائية على حصر مهام الإدارة الجبائية في ظل النظام السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي وتحديد أفراد الإدارة وتفويض كل فرد السلطات والصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأمثل. [1]والتي تهدف الى:

1- تعديل النظام الضريبي وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق اهداف المجتمع.
2- تطوير العمل في الإدارات التنفيذية المختلفة لرفع الكفاءة الإنتاجية.
3- تذليل العقبات التي تعترض طريق الإدارات التنفيذية.
4- اعتماد الخطط التي تقدمها الإدارات التنفيذية.
5- تخفيض النفقات ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية والتنسيق بينها[2].

ب- وظيفة التوجيه:

يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الجبائية وإصدار التفسيرات المتعلقة بها ثم إيصال كل التوجيهات للمسئولين وترغيبهم للعمل بها والإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود وتوحيد المعاملة بين فروع الإدارة
الجبائية.[3]والتي تهدف الى:

1- ضمان تطبيق القوانين نصا وروحا.
2- توحيد الإجراءات بين المكلفين قدرا الإمكان بين الإدارات التنفيذية المختلفة وتسعى الإدارة الضريبية لتحقيق هذه الأهداف من خلال الخطوات التالية:
3- اصدار التفسيرات لنصوص القانون لتوضيح أي لبس وغموض فيها واصدار التعليمات والمنشورات والمذكرات التفسيرية والتعليمات الخاصة بالإجراءات اللازمة بتطبيق القانون واصدار النماذج اللازمة.
4- اصدار التعليمات للإدارات التنفيذية بتوحيد المعاملة بين المكلفين في الظروف المتشابهة مع مراعات الظروف الخاصة لكل حالة

---

1 جمال أبو يونس، إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العلياء جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003، ص34
2 سمر عبد الرحمان ، محمد الدحلة ، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي ، موقع المرجع الالكتروني للمعلوماتية ،الإدارة و الاقتصاد ، الجزء 50 ،سنة 2016 ،ص48
3 شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، د ط، 2004، ص 19

5- العمل على خلق أفضل العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين وخاصة في الدول النامية والتي تعاني من رواسب الاستعمار لظلم المكلفين والعبء الضريبي الثقيل مما يزيد العبء على الإدارة الضريبية في اجاد جو الثقة بينها وبين المكلفين والذي يتحقق من خلال قناعة المكلف بعدالة العبء الضريبي وسلامة السياسة الاتفاقية للدولة وكفاءة وموضوعية الإدارة الضريبية[1].

ت- وظيفة إدارة القوى العاملة: وهي تتضمن النقاط التالية

1- اختيار أكفأ الموظفين للعمل بالإدارات الجبائية.

2- تدريب الموظفين وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية.

3- حسين أوضاع العاملين ماديا واجتماعيا لكسب إخلاصهم للعمل.

4- توفير كافة الإمكانيات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل كاتساع حجرات المكاتب.

ث- وظيفة المتابعة والرقابة

تسمح الرقابة في مجال الإدارة الجبائية بتقييم انجازات الإدارة وتحديد الهداف التخطيط الضريبي والعمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء والانحرافات قصد تحليلها ومعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها في المستقبل بالإضافة إلى متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقتها.[2]

ثانيا: الوظائف التنفيذية:

يمكن تلخيص أهم وظائف الإدارة التنفيذية بما يلي:

أ- التخطيط قصير الأجل: ويكون ذلك من خلال وضع خطط العمل السنوية لجميع أقسام الإدارة التنفيذية وينبثق أساسا من الإطار العام للخطة الضريبية التي حددتها الإدارة.

ب- حصر المكلفين: هي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتنطبق عليهم أحكام القوانين الضريبية، وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية.

ت- ربط الضريبة: المقصود بمرحلة ربط الضريبة كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة التنفيذية منذ استلامها لإقرار الممول حتى يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية، فهي تشمل عمليات الفحص والربط والمراجعة وإخطار الممول بالنتيجة. [3]

ث- تحصيل الضريبة: عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية وتصبح الضريبة واجبة الأداء يحول الملف للتحصيل، وتحديد المبالغ التي دفعها خلال العام سواء عن طريق الحجز من المنبع أو الأقساط أو ما سدده من واقع الإقرار عند تقديمه.

1 سمر عبد الرحمان، محمد الدحلة، مرجع سابق، ص48
2 حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص 78
3 منور أو سرير وأحمد حمو، مرجع سابق، ص 153

ج- المتابعة والرقابة: تختلف مهام المتابعة والرقابة على مستوى الإدارات التنفيذية عنها على مستوى الإدارة المركزية ويتمثل الاختلاف في الإجراءات لرفع الدعاوى المدنية والجنائية ومتابعتها، والثانية تعنى بمكافحة التهرب الضريبي في النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية. ومع ذلك فإنهما يشتركان في متابعة تحقيق أهداف الخطة واستخراج الإحصاءات وتحليل البيانات.[1]

تُعدّ الإدارة الضريبية بنوعيها المركزي والتنفيذي دعامة أساسية في تحقيق فعالية النظام الجبائي، إذ تُمارس الإدارة المركزية وظائف تخطيطية وتنسيقية تُرسي من خلالها الأطر العامة للسياسة الضريبية، كتحديد الهيكل التنظيمي، إصدار التعليمات والتوجيهات، وإدارة الموارد البشرية، فضلاً عن الرقابة على تنفيذ الأهداف. في المقابل، تضطلع الإدارة التنفيذية بتجسيد هذه السياسات عبر مهام إجرائية ميدانية تشمل حصر الممولين، ربط وتحصيل الضريبة، والقيام بالرقابة المحلية. ويُظهر هذا التقسيم الوظيفي تكاملًا عضويًا بين الرؤية الاستراتيجية والتنفيذ العملي، بما يُسهم في تعزيز الامتثال الضريبي، مكافحة التهرب، وضمان عدالة في توزيع العبء الجبائي.

المبحث الثاني: حقوق وضوابط الادارة الضريبية

تتمثل حقوق وضوابط الإدارة الضريبية في مجموعة من الأنظمة القانونية والإجرائية التي تضمن لها أداء مهامها بكفاءة وفعالية، مع مراعاة حقوق المكلفين بالضرائب. من المهم أن تكون الإدارة الضريبية قادرة على ممارسة صلاحياتها في جمع الضرائب وتنفيذ القوانين، ولكن ذلك يجب أن يتم في إطار من الشفافية والعدالة لضمان تحقيق التوازن بين المصلحة العامة وحماية حقوق الأفراد. في هذا المبحث، سيتم التطرق إلى الحقوق التي تمنح للإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها، وكذلك الضوابط التي تحكم عملها لضمان عدم التعسف في استخدام هذه الحقوق، بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية وعدم الإضرار بالمكلفين.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الضريبية

تعد حقوق الإدارة الضريبية من الأسس القانونية التي تساهم في ضمان فعالية النظام الضريبي وتحقيق العدالة بين المكلفين. من خلال هذه الحقوق، تتمكن الإدارة الضريبية من أداء مهامها الرقابية بشكل دقيق وفعّال، مما يسهم في مكافحة التهرب الضريبي وضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل. يشمل ذلك حقوق مثل حق الاطلاع وحق المعاينة، التي تتيح للإدارة الضريبية الوصول إلى الوثائق والمستندات الضرورية ومراقبة الأنشطة الاقتصادية لضمان الامتثال للقوانين الضريبية. ومع ذلك، فإن ممارسة هذه الحقوق ليست مطلقة، بل تخضع لعدد من الشروط والضوابط التي تهدف إلى حماية حقوق الأفراد والمكلفين.

1منور أو سرير وأحمد حمو، مرجع سابق، ص 154

الفرع الأول: حق الاطلاع

يعتبر حق الاطلاع من بين السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بهدف الرقابة والتحقيق في مدى صحة الإقرار الضريبي المودع من قبل المكلف بالضريبة، تسعى من خلاله هذه الأخيرة جاهدة أثناء ممارسة هذه السلطة إلى التوفيق بين استخدامها لحق الاطلاع وعدم الإخلال بواجب التحفظ وحماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة التي تعتبر من الضمانات المكفولة للمواطن دستوريا، ولضمان ذلك التوافق يسهر القضاء الإداري على كفالة احترام الإدارة لهذه الحقوق من عدمه وكذا تقدير القيمة الاثباتية للأخذ بهذه الوسيلة من خلال رقابة مدى التزام الإدارة الجالية بالقيود الواردة على حق الاطلاع ونجاحها في مسألة التوفيق بين قاعدة السر المهني وحقها في الاطلاع[1] .

ينص القانون على منح موظفي مصلحة الضرائب الحق في الاطلاع على الوثائق التي تساهم في تحديد الضرائب ومراقبتها، ويُعد هذا الحق من أبرز الصلاحيات التي خُوّلت للإدارة الضريبية، حيث يُسهم بفعالية في تسهيل مهامها الرقابية. وقد تم التنصيص على هذا الحق بشكل صريح في المادة 45 من القانون الضريبي، وكذا في المادة 59 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، باعتباره أداة قانونية جوهرية لضمان الشفافية والفعالية في النظام الجبائي.[2]

ويعرف حق الاطلاع بأنه ذلك الحق الممنوح اختصاصه لمصلحة الضرائب بصفة ضرورية بغرض تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته من خلال تصفح الوثائق والمستندات التي تخص المكلف بالضريبة الموجودة بحوزته أو بحوزة مختلف الإدارات والمؤسسات على اختلاف أنواعها وأشكالها القانونية للحصول على المعلومات وبغض النظر عن وسيلة حفظها وهذا يعتبر ضروريا لتأسيس الضرائب من الناحية القانونية ويهدف المشروع من تخويل هذا الحق إلى تمكينها من تنفيذ أحكام قانون الضريبة والمحافظة على مصالح الخزينة العمومية. [3]

أولا: شروط ممارسة حق الاطلاع:

ان ممارسة حق الاطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقا مطلقا يمكن ممارسته كيفما تشاء وانما هو محدد بعدة شروط أهمها:

أ- ان يكون الغرض من الاطلاع معرفة العناصر الدقيقة ذات الصلة بفرض الضريبة فقط.

---

1 أ-حليمة بن شعاعه، د-محمد الأخضر كرام، حق الاطلاع في المادة الجبائية مجلة العلوم القانونية والعلوم السياسية، عدد16، الجزائر، جوان2017، ص254

2 المادتان 45 و59 من قانون الإجراءات الجبائية رقم 23-22 المؤرخ في 24 /2023/12، المتعلق بقانون المالية لسنة 2024 الجريدة الرسمية، العدد 86 ، الصادرة بتاريخ 2023/12/31 .

3 مجدي نبيل محمود شرعب امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص42

ب- ان يكون الأشخاص الذين يقومون بالاطلاع على مستويات محددة من السلطة الضريبية.

ت- يجب ارسال اخطار الى المكلف بالضريبة يحدد فيه نوع التدخل لتجنب أي تفسيرات خاطئة.

غير ان هناك استثناءات واردة على حق الاطلاع تقيد الإدارة الضريبية في استخدام هذه السلطة وهي:[1]

أ- تُعتبر المعلومات المالية والاقتصادية التي يتم جمعها أثناء التحقيقات الإحصائية سرية ولا يجوز الكشف عنها.

ب- لا يُسمح بالاطلاع على الوصايا التي أعدها أشخاص ما زالوا على قيد الحياة.

ت- يمنع على موظفي الضرائب الاطلاع على سجلات الإدارات العامة والبلديات إلا في حالات محددة قانونًا.

ث- يمنح قانون الإجراءات الجبائية حق الاطلاع على الأرشيف العام، لكنه يحدد استثناءات خاصة لذلك.

بالإضافة الى ذلك نص قانون الإجراءات الجبائية على بعض الاحكام الخاصة بحق الاطلاع على ملفات الأرشيف العام، وتضمن استثناءات خاصة لممارسة هذا الحق من قبل الإدارة الضريبية.

ثانيا: ضوابط ممارسة الإدارة الجبائية لحق الاطلاع :

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحية ممارسة وإعمال حق الاطلاع للتأكد من مدى صحة إقرارات المكلف بالضريبة وتطابقها مع النشاط الممارس، إلا أنه حدد الأعوان المكلفون بممارسة هذه الاختصاصات، بحيث اشترط ضرورة حيازتهم على صفة الضبطية القضائية باعتبارهم ذوي الاختصاص الخاص، والقيام بإعلام وتبليغ المكلف بالضريبة قبل مباشرة العملية

أ- الأعوان المؤهلون للممارسة حق الاطلاع:

لا يمكن للإدارة الجبائية تكليف أعوانها بمهمة الاطلاع إلا بالنسبة للحائزين للصفة الضبطية القضائية، ولقد حدد المشرع الجزائري أعضاء الضبط القضائي بموجب نصوص خاصة، وهم أعوان الإدارات والمؤسسات العمومية الذين يحوزون هذه الصفة [2] ،والذين من بينهم أعوان الإدارة المالية بصفتهم ضباط قضائيين طبقا لأحكام ونصوص القانون الجبائي والقوانين ذات الصلة يجوز للمكلف بالضريبة الامتناع

1 المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
2 احمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، الطبعة الرابعة، الجزائر،2009، ص53.

عن تسليم الوثائق والمستندات الإثباتية في حالة عدم وجود تكليف رسمي بمهمة صادر عن الهيئة المعنية التي تحول للأعوان الأحقية في إخضاعه إلى هذا النوع من الرقابة والتحقيق[1].

ب- الصفة الكتابية لحق الاطلاع:

تعد الكتابة واحدة من أهم طرق في الإثبات، وهي في نظر القانون دعامة يتم اللجوء إليها للتأكد من صحة مختلف الوقائع والتصرفات القانونية، ولقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بضرورة إشعار وتبليغ المكلف بالضريبة كتابيا عند رغبتها في اتخاذ أي إجراء مرتبط بالرقابة أو التحقيق حول الوضعية المالية والجبائية حتى لا يقع المكلف بالضريبة في تفسير غير صحيح[2]. ويتم توجيه الإشعار إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن اليوم والتاريخ والساعة المعنية بالاطلاع، مع الإشارة إلى التأسيس القانوني لذلك، أي النصوص والأحكام المؤيدة لأحقية الإدارة الجبائية في الممارسة[3].

يجب على الإدارة الجبائية كسلطة عامة مراسلة المكلف بالضريبة قبل مباشرة أي إجراء اتجاهه، مع إلزامية الحرص على عدم المساس أو تخطي حرمة حياته الخاصة بحيث لا يأتي هذا الأخير إلا من خلال التزامها بالقيود الواردة على حق الاطلاع[4] إن إشعار وتبليغ المكلف بالضريبة بالاطلاع شرط واقف وقيد على صحة أعمال وتصرفات الإدارة الجبائية[5] لأن ذلك من القواعد والشكليات الإجرائية الأمرة التي لا يمكن الاتفاق على مخالفتها نظرا لتعلقها بالنظام والآداب العامة.

إن تخلف ركن الكتابة، أي عدم إشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الناتج عن ممارسة سلطة الاطلاع يترتب عنه بطلان الضريبة المؤسسة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، لكون الإجراءات الإدارية تتميز في العادة بالطابع الكتابي [6]،باعتبار أن هذا الأخير أحد الوسائل الإثباتية التي يمكن أن يعول عليها الأطراف في حالة نشوء نزاع لاحق أمام القاضي الإداري، والعلة في ذلك حسب رأيي أن الإدارة الجنائية كباقي الإدارات لا تتعامل شفاهة ، وهذا يعود الغاية أراد المشرع الجزائري تحقيقها ألا وهي إثبات أعمالها باعتبار أن أعوانها غير دائمين، بل هم في تغير، والإدارة كمرفق عام خصائصه الدوام والاستمرارية

1 أ-حليمة بن شعاعه، د-محمد الأخضر كرام، مرجع سابق، ص259
2 زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان،2013/2012، ص64
3 محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، دون ذكر سنة النشر، ص197
4 المادة 8 من المرسوم رقم 131/88 المؤرخ في1988/07/4، المنظم للعلاقات بين الإدارة والمواطنين، ج ر عدد27 ،1988
5 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة، عين مليلة، الجزائر،2012، ص31
6 محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2005، ص78

لضمان حسن سيره، ومن ثم اشباع الحاجيات العامة للمواطنين، إذن فهي مجبرة بضرورة اعتماد الطابع الكتابي في الإجراءات حتى يكون بمقدورها إقامة الأدلة بشأن تصرفاتها[1].

الفرع الثاني: حق المعاينة

يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية في حالة اكتشاف محولات التهرب الضريبي او الغش فيمكن لموظفي الضرائب القيام بهذه العملية في ظل بعض الشروط، حيث يتم اجراء معاينات في جميع المواقع لجمع وحجز الوثائق اللازمة لإثبات ممارسات الغش الضريبي، فتباشر مصلحة الضرائب حق المعاينة بعد حصولها على امر من رئيس المحكمة المختصة او قاضي مفوض.[2]

يُخوَّل للأعوان ذوي رتبة "مراقبون" والمؤهلين قانونًا إجراء معاينات داخل المحلات، بهدف البحث عن الوثائق والأدلة التي تُثبت حالات التهرب الضريبي. ويُشترط أن تتم هذه التحقيقات بحضور الشخص المعني أو ممثله القانوني، ضمانًا لاحترام الإجراءات القانونية. وعقب انتهاء عملية المعاينة، يتم تحرير محضر رسمي يتضمن جميع التفاصيل المتعلقة بها، حيث يُسلَّم نظير منه للمعني بالأمر، بينما يُحال الأصل إلى القاضي الذي أصدر أمر المعاينة، وفقًا للأحكام القانونية المعمول بها.[3]

أولا: مجال تطبيق حق المعاينة

يطبق حق المعاينة والحجز في إطار قانوني محكم سواء من حيث الموضوع، الأماكن الأشخاص والزمن

أ- من حيث الموضوع :تستعمل الإدارة الجبائية حقها في المعاينة والحجز من أجل إثبات وجود مناورات تدليسية للتهرب من دفع المستحقات الضريبية، لا الحصر ما يعتبر مناورة تدليسية، وهي على وجه الخصوص:

1- ممارسة نشاط غير مصرح به فباعتبار النظام الجبائي يقوم على أساس التصريح فإن عدم التصريح عن النشاط أصلا أو تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة يعتبر مناورة تدليسية.

2- إنجاز عمليات تجارية بدون فاتورة، فمن المعلوم أن إنجاز عمليات بيع أو شراء البضائع تتطلب إعداد فاتورة مطابقة لأحكام النصوص المتعلقة بالفوترة وكل مخالفة لذلك يعتبر مناورة تدليسية، ولا يؤثر مكان حيازة هذه البضائع أو خزنها أو استيداعها في اعتبار هذا التصرف مناورة تدليسية تمنح للإدارة الجبائية الحق في ممارسة سلطتها في المعاينة والحجز.

---

1 أ-حليمة بن شعاعه، د-محمد الأخضر كرام، مرجع سابق، ص260

2 بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة وجباية ادارة أعمال المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص152

3 زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الاساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012، ص13

3- استعمال فواتير كاذبة، فالفواتير أو سندات التسليم مثلا تتعلق بعمليات تجارية معينة منجزة وأن كانت لا علاقة لها بهذه الفاتورة يكيف ذلك على انه مناورة تدليسية.

4- تزوير وثائق محاسبية، وذلك بنقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا يعتبر كذلك مناورة تدليسية إذا كانت تلك الوثائق المحاسبية إجبارية المسك وفقا للقانون التجاري

5- مناورات لتنظيم الإعسار، فكل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع الدفع ضرائبه[1]

ب- من حيث الأماكن: استعمل المشرع في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية[2] عبارة .... في كل المحلات.... دون تحديد طبيعة المحلات المعنية بعمليات المعاينة، مما يفيد أن كل المحلات بما فيها المحلات الشخصية موضوع حق المعاينة والحجز

ثانيا: شروط المعاينة:

يتم إجراء المعاينة تبعا لبعض الشروط التي يجب ان تتوافر خلال إجرائها سوف نقوم بالتعرف عليها فيما يلي:

أ- يجب اختيار وقت معين للمعاينة.

ب- أن تكون المعاينة خلال مواعيد العمل الرسمية غير انه في بعض الأنشطة قد يستلزم الأمر إتمام المعاينة في غير أوقات العمل الرسمية.

ت- يجب ان يتوافر في المعاينة عنصر المفاجأة. [3]

ث- ينبغي عدم إجراء المعاينة لبعض المنشآت في شارع واحد أو حي صغير حتى لا يشعر المكلفون الآخرون بوجود مفتش الضرائب فيغلقون محلاتهم.

ج- يجب إعداد محضر المعاينة يتوفر على جميع البيانات الخاصة بالمكلف وما توصل إليه المفتش.

ح- تعتبر حقوق الإدارة الضريبية مثل حق الاطلاع وحق المعاينة أدوات أساسية لضمان فعالية النظام الضريبي وتحقيق العدالة في جمع الضرائب. من خلال هذه الحقوق، تتمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى المعلومات والوثائق التي تساهم في تحديد الوعاء الضريبي ومراقبته، وكذلك الكشف عن حالات التهرب الضريبي. ومع ذلك، فإن ممارسة هذه الحقوق تخضع لشروط وضوابط محددة لضمان عدم تجاوز حدود السلطة وحماية حقوق الأفراد والمكلفين. إن ضمان الشفافية في تطبيق هذه الحقوق واتباع الإجراءات القانونية السليمة يسهم

1 بخدة عواد، حماية السر المهني اثناء ممارسة حق المعاينة الجبائية، باحث دكتوراه، تخصص قانون العام الاقتصادي، جامعة وهران2، الجزائر، ص3

2 المادة34 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

3 محمد حامد عطاء، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، دون طبعة ، مصر، دون سنة نشر، ص 35

في تحقيق توازن بين مصالح الدولة في تحصيل الضرائب وحماية خصوصيات الأفراد، مما يساهم في تعزيز الثقة في النظام الضريبي.

المطلب الثاني: المبادئ والالتزامات على الادارة الضريبية

هناك مجموعة من المبادئ والالتزامات تهدف الى تحقيق التوازن بين فعالية التحصيل الضريبي وحماية الحقوق الفردية، بما يكرس مبادئ الشرعية، العدالة والشفافية وسيتناول هذا المطلب أبرز هذه المبادئ والالتزامات:

الفرع الأول: المبادئ الضريبية

هناك قواعد ومبادئ عامة وأخرى فنية، نحصرها فيما يلي: [1]

أولا: القواعد العامة للضريبة:

يعتبر ادم سميث اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الأساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور ثروة الامم[2]

أ- مبدأ العدالة:

يُعد مبدأ العدالة أحد الركائز الأساسية في النظام الضريبي، ويقضي بأن تُفرض الضريبة بما يتناسب مع القدرة المالية لكل فرد. أي أن من يملك دخلاً أكبر، يجب أن يساهم بنسبة أكبر في تمويل النفقات العامة، مما يحقق التوازن بين المواطنين ويحد من الفوارق الاجتماعية.

اكد المدير العام للضرائب كمال عيساني بالجزائر ان إعادة هيكلة الأنظمة الجبائية التي وردت في مشروع قانون المالية عام 2020 ، تهدف الى تكريس مبدا العدالة امام الضريبة ، وأوضح ان التدابير الجديدة تشمل على وجه الخصوص تخفيض حد الاخضاع في نظام الضريبة الجزافية الموحدة من 30 مليون دج الى 15 مليون دج ، واستبعاد الأشخاص المعنويين(المؤسسات) من هذا النظام وإعادة ادراج نظام التصريح المراقب للمهن غير التجارية التي تتعدى فائدتها 15 مليون دج ، وذلك من اجل تحسين مردودية الضريبة الجزافية الموحدة وتصحيح بعض مظاهر عدم العدالة بين المواطنين امام الضريبة[3].

1 لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، المطبوعة موجهة لفائدة سنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2021/2020، ص4

2 تركي كاظم عبيس، المرجع الالكتروني للمعلوماتية، الضريبة وعلاقتها بالقانون، الجزء 8 ، 2016 ، ص 07 .

3 وكالة الانباء الجزائرية، إعادة هيكلة الأنظمة الجزائرية لتحقيق العدالة الضريبية، فئة اقتصاد، الجزائر 2020/10/22 .

ب- مبدأ الملائمة:

يراعي هذا المبدأ ظروف المكلفين عند فرض وتحصيل الضريبة، من خلال تحديد آجال مناسبة للدفع، وتوفير طرق مرنة لتحصيلها، والهدف من ذلك هو تسهيل عملية الامتثال الضريبي، وتفادي أي عراقيل قد تدفع المكلف إلى التهرب أو التأخير.

ت- مبدأ اليقين:

يقضي هذا المبدأ بضرورة وضوح التشريعات الضريبية، بحيث يكون المكلف على علم مسبق بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وطريقة حسابها، ومواعيد دفعها. فغياب هذا اليقين يولد حالة من الغموض وللاستقرار، ويضعف ثقة المواطن في النظام الجبائي.

ث- مبدأ الاقتصاد في التحصيل:

يُعرف أيضًا بمبدأ الاختصار في النفقة، ويهدف إلى تقليل التكاليف الإدارية والمالية المرتبطة بعملية جمع الضرائب. فكلما كانت آليات التحصيل أكثر كفاءة وأقل تكلفة، زادت فعالية النظام الضريبي وارتفعت عائداته الصافية.

ج- قاعدة التنويع:

تشير هذه القاعدة إلى ضرورة تنويع الدولة لمصادرها الضريبية، من خلال فرض ضرائب مختلفة تشمل الدخل، والاستهلاك، والثروة، وغيرها من الأنشطة الاقتصادية. ويهدف هذا التنويع إلى ضمان استمرارية تمويل الخزينة العمومية، وتفادي الاعتماد المفرط على نوع واحد من الضرائب قد يتأثر بتقلبات اقتصادية معينة[1].

ثانيا: القواعد الفنية للضريبة:

أ- إجراءات تحديد الوعاء الضريبي:

تُعد هذه الخطوة أساسية في العملية الجبائية، وتتمثل في تحديد المادة أو النشاط الذي يخضع للضريبة، مثل الدخل، الأرباح، أو الممتلكات. يُعتمد في ذلك على البيانات والتصريحات التي يقدمها المكلف، أو على تحقيقات الإدارة الجبائية.

1 لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق، ص04

ب- إجراءات تصفية الضريبة:

في هذه المرحلة، يتم تطبيق معدل الضريبة المناسب على الوعاء الضريبي الذي تم تحديده. بمعنى آخر، هي عملية حساب القيمة الفعلية للضريبة المستحقة، وفقًا لما ينص عليه القانون من نسب وضوابط.

ت- إجراءات التحصيل:

تشمل هذه الإجراءات مختلف الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب من المكلفين. قد يكون التحصيل مباشرًا من قبل الإدارة، أو يتم عن طريق الاقتطاع من المنبع، كما يمكن أن يكون دوريًا أو في شكل دفعات حسب النظام المعتمد.

ث- إجراءات فض النزاعات الجبائية:

قد تنشأ خلافات بين المكلف والإدارة الضريبية حول مبلغ الضريبة أو طريقة حسابها. في هذه الحالة، ينص القانون على جملة من الإجراءات الإدارية، مثل الطعن أمام لجان مختصة، أو القضائية، مثل اللجوء إلى المحكمة الإدارية، لضمان حقوق الطرفين بطريقة عادلة ومنظمة[1].

الفرع الثاني: التزامات الإدارة الضريبية

من بين التزامات الإدارة الضريبية هي مراعاة السريةّ والواقع ان هذا الالتزام ليس مقصورا على الإدارة الضريبية وحدها وانما يعتبر التزاما على كل الإدارات العامة في الدولة التي لها صلة بالجمهور والتي بحكم عملها يمكن ان تطلع على بيانات مهمة وسرية تتعلق ببعض الافراد وهذا الالتزام أيضا منصوص عليه بالنسبة لبعض المهن الحرة كمهنة المحاماة والطب.

فالالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجهة الأخرى لحق الاطلاع، فقد فرض المشرع على موظفي إدارة الضرائب الالتزام بالحفاظ على سر المهنة، وعدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتضى وظيفته والهدف من ذلك هو حماية المكلف وخصوصياته.

يعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب ان يتحلى بها أعوان إدارة الضرائب ذلك لاعتباره الواجهة الأخرى لحق الاطلاع حيث ألزمهم المشرع بالحفاظ على سر المهنة نظرا لارتباط المعلومات التي يطلعون عليها ارتباطا وثيقا بوظيفتهم والتي تمس الجوانب الشخصية والحساسة للمكلف بالضريبة والمتمثلة في ممتلكاته وثرواته ودخله السنوي وقد نص قانون الإجراءات الجبائي فيما يخص الالتزام بالسر المهني وذلك في المادة 65 وكذلك في قانون العقوبات فيما يخص المادة 301[2]. حيث لا يجوز لأي من العاملين بمصلحة

1 لجناف عبد الرزاق، مرجع سابق ،ص 04.
2 المادة 301 من قانون 15-19 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437، الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 يعدل ويتمم الامر 66-156 المؤرخ في صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات ، الجريدة الرسمية، العدد71 الصادرة بتاريخ2015/12/30.

الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضرائب إعطاء أي بيانات او السماح للغير بالاطلاع على أي ورقة أو بيانات أو ملف أو غيره غلا في الأحوال المصرح بها قانونا وأي تجاوز لهذا الالتزام قد يعرض القائم به إلى عقوبات.[1]

الحالات التي تعتبر إفشاء للسر المهني:

- اطلاع الغير على معلومات تخص الوضعية الجبائية لمنافس.
- تبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة لأشخاص غير مؤهلين.[2]
- القيام باستنساخ اشعارات بفرض الضريبة أو وثائق تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارجية.
- افشاء الوجهة التي ستأخذها وجهة رقابة جبائية.
- إفشاء إحصائيات تعتبرها الإدارة الضريبية غير قابلة للتبليغ.

1 بلعوجة حسينة، مرجع سابق، ص225.
2 زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 115.

خلاصة

تتجسد أهمية حقوق الإدارة الضريبية في تمكينها من أداء دورها الرقابي والتنفيذي بكفاءة وفعالية، مما يساهم في ضمان الامتثال الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية. من خلال هذه الحقوق، تتمكن الإدارة الضريبية من الوصول إلى المعلومات الضرورية ومراقبة الأنشطة الاقتصادية للكشف عن التهرب الضريبي وضمان تحصيل الضرائب بشكل عادل. ومع ذلك، فإن ممارسة هذه الحقوق تتطلب الالتزام بشروط وضوابط قانونية تضمن احترام حقوق الأفراد والمكلفين. إن توازن هذه الحقوق مع حماية الخصوصية والشفافية في تطبيق القوانين يسهم في تعزيز ثقة المواطنين في النظام الضريبي وضمان تحقيق الاستقرار المالي للدولة.

الفصل الثاني
ضمانات المكلف
بالضريبة

الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة

يشكل النظام الضريبي أحد الركائز الأساسية في تمويل الميزانية العامة للدولة، ويستند في ذلك إلى سلطات واسعة ممنوحة للإدارة الضريبية، لاسيما فيما يتعلق بفرض الضريبة ومراقبة مدى التزام المكلفين بأداء واجباتهم الضريبية. غير أن هذه السلطات، إذا ما مورست دون ضوابط، قد تفتح المجال أمام تجاوزات تمس بحقوق المكلفين وتؤثر على مبادئ العدالة الضريبية. ومن هذا المنطلق، عمل المشرع الجزائري على إقرار مجموعة من الضمانات الإدارية التي تكفل حماية المكلف بالضريبة خلال مختلف مراحل العلاقة الضريبية، بدءًا من التحقيق إلى غاية التقويم وما بعده.

وتهدف هذه الضمانات إلى خلق توازن بين متطلبات الرقابة الضريبية من جهة، وحقوق الدفاع وحق المكلف في المعاملة العادلة من جهة أخرى. وقد تجسدت هذه الحماية الإدارية في آليات متعددة، منها حق الاطلاع، وحق الرد، وإلزام الإدارة بالشفافية، واحترام الآجال القانونية، فضلًا عن ضرورة تسليم المكلف وثائق أساسية مثل ميثاق حقوقه وواجباته. ويُعد احترام هذه الضمانات أمرًا جوهريًا، يترتب على الإخلال به بطلان الإجراءات الضريبية.

وعليه، يتناول هذا الفصل دراسة الضمانات الإدارية المقررة للمكلف بالضريبة، من خلال إبراز أبعادها القانونية، وتحليل مدى فعاليتها في حماية حقوق المكلف وتقييد سلطة الإدارة الضريبية ضمن حدود الشرعية.

المبحث الأول: الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة

يسعى المشرع الجزائري من خلال الضمانات الإدارية إلى تحقيق توازن بين سلطة الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين، وذلك عبر تمكينهم من الاطلاع على نتائج التحقيق والاعتراض عليها، والاستفادة من آليات التظلم الإداري، وهو اجراء اجباري يقدمه المكلف أمام المدير الولائي للضرائب وذلك بهدف استدراك الإدارة لأخطائها وثانيهما اختياري وهو الطعن امام اللجان بمختلف انواعها [1]مع إلزام الإدارة باحترام الآجال والشفافية وحقوق الدفاع، بهدف تحقيق عدالة ضريبية تحمي المكلفين وتحافظ على مصالح الخزينة العامة.

المطلب الأول: ضمانات المكلف اثناء التحقيق

يشكل التحقيق الجبائي أداة رئيسية لضمان الامتثال الضريبي، إلا أن سلطته قد تمس حقوق المكلف، ما دفع المشرع الجزائري إلى إقرار ضمانات تشمل تحديد مدة التحقيق، وتمكين المكلف من الاطلاع على نتائجه والطعن فيها، إضافة إلى احترام السر المهني، وذلك لتحقيق توازن بين حقوق المكلفين ومتطلبات الرقابة الجبائية بما يضمن العدالة والشفافية.

الفرع الأول: الاشعار بالتحقيق.

تلتزم الإدارة الجبائية، عند مباشرتها لتحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، باتباع إجراءات قانونية تضمن احترام مبدأ الشفافية والعدالة، حيث يُعد إشعار المكلف بالتحقيق إجراءً جوهريًا ضمن هذه الضمانات. يتضمن هذا الإشعار ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، مما يتيح له الاطلاع المسبق على الإطار القانوني الذي سيتم فيه التحقيق، ويمنحه فرصة التحضير الجيد وتوكيل من يمثله قانونًا إن اقتضى الأمر. ويُعد هذا الإجراء وسيلة لضمان احترام حقوق المكلف، وتفادي أي تجاوز من طرف الإدارة، مما يسهم في ترسيخ الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، ويعزز من مصداقية النظام الضريبي ككل.[2]

في حال رفض المكلف بالضريبة استلام إشعار التحقيق أو تعذر تسليمه لأسباب مثل تغيير العنوان أو الامتناع عن الاستلام، تواصل الإدارة الجبائية إجراءاتها بالاعتماد على تقديراتها الخاصة. لذا، فإن التعاون والامتثال من طرف المكلف يعدان ضروريين لضمان سير الإجراءات بشكل سليم وتفادي النزاعات القانونية أو المالية المحتملة.

1 حمريط عبد المالك، جبري محمد، الضمانات التي يقدمها التشريع الجزائري للمكلف بالضريبة في عملية التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، جامعة البليدة 02، لونيس علي، سنة 2020، ص102.
2 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة ، عين مليلة، 2012، ص 43.

أولا: ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة في إطار التحقيق الجبائي

يُعد إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة من أهم الضمانات القانونية التي أقرها المشرع الجزائري في إطار التحقيقات الجبائية، حيث يهدف إلى ضمان علم المكلف بحقوقه وواجباته قبل بدء التحقيق. وقد نصت المادة 20 (الفقرة 3) من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرفاق الإشعار بالتحقيق بهذا الميثاق، مع منح المكلف مهلة تحضير لا تقل عن 10 أيام في حالة التحقيق المحاسبي.[1]أما بالنسبة للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، فقد أكدت المادة 21 (الفقرة 3) على نفس الالتزام، مع ضرورة منح المكلف مهلة 15 يومًا من تاريخ استلام الإشعار[2].

يُعد إرفاق ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع إشعار التحقيق إجراءً إلزاميًا، ويجب أن يُذكر ذلك بوضوح في الإشعار لتفادي أي غموض. ويترتب على إغفال هذا الإجراء بطلان التحقيق وكل التصحيحات الناتجة عنه، حيث تتحمل الإدارة الجبائية عبء إثبات أنها احترمت هذا الالتزام، وذلك عبر تقديم نسخة من الإشعار أو أي وسيلة تثبت الإرسال، وفق ما أكده القضاء الإداري.[3]

في حالة عدم احترام الإدارة لهذا الشرط، يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الإجراءات أمام الجهات القضائية المختصة، وهو ما يعزز الضمانات القانونية الممنوحة له، ويحد من أي تجاوزات محتملة أثناء التحقيق الجبائي.

ثانيا: الهدف من هذا الميثاق

يهدف إلى إرساء علاقة شفافة وواضحة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، حيث يتم إرساله قبل بدء أي تحقيق، ويتضمن المعلومات الأساسية حول الإجراءات المتبعة أثناء التحقيق الجبائي. ويشمل الميثاق ما يلي:

أ- القواعد الأساسية التي تحكم سير التحقيق الجبائي، بما في ذلك حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

ب- الضمانات القانونية التي يتمتع بها المكلف أثناء إجراءات الرقابة، مثل الحق في الاطلاع على المستندات والحق في الدفاع.

ت- واجبات المكلف بالضريبة تجاه الإدارة، بما في ذلك الالتزام بتقديم الوثائق والمعلومات المطلوبة.

---

1 المادة 20 (الفقرة 3) من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب، قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 2016/12/28 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر العدد77 الموافق 2016/12/29.

2 أنظر المادة 21 (الفقرة 3) من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع نفسه.

3 أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون،العدد32 ،الجزائر، 2013، ص 192.

ومن الجدير بالذكر أن الإدارة الجبائية تمتلك الحرية في تعديل محتوى الميثاق، لكن المكلف بالضريبة لا يكون ملزمًا إلا بالمحتوى الذي كان ساريًا وقت استلامه.[1]

يُعد ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ضمانة قانونية أساسية تُمكّن المكلف من فهم حقوقه أثناء التحقيق الجبائي، ويخضع لرقابة القضاء الإداري لضمان دقته وامتثاله للتشريعات. ويُعد أي تقصير في تحديثه أو غموض في محتواه عيبًا جوهريًا يبرر الطعن في قانونية التحقيق. ولذلك، شدد المشرع الجزائري على ضرورة تحريره بلغة واضحة وإرساله كإجراء جوهري يترتب على الإخلال به بطلان التحقيق وتصحيحات الإدارة الجبائية.

الفرع الثاني: شروط اجراء الرقابة

يشترط التشريع الجزائري مجموعة من الضوابط لعملية الإشعار بالتحقيق، إذ يعد احترامها أمرًا جوهريًا لضمان صحة الإجراءات، وإلا اعتُبرت باطلة، مما يمنح المكلف بالضريبة حق الطعن فيها. وتنقسم هذه الشروط إلى قسمين رئيسيين: أحدهما يتعلق بكيفية إرسال الإشعار وفقًا لما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية،[2] والآخر يُستمد من القانون التجاري، لاسيما في الحالات التي يكون فيها المكلف بالضريبة في وضعية إفلاس أو تسوية قضائية. كما تختلف متطلبات الإشعار من حيث المحتوى حسب طبيعة التحقيق المفروض، مما يستدعي دراسة تفصيلية لكل من إجراءات الإرسال والمضمون القانوني الواجب توفره فيه.

أولا: الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق

لا يمكن مباشرة أي تحقيق جبائي دون إخطار المكلف بالضريبة مسبقًا، ويتم ذلك من خلال إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق عبر البريد المضمون مع إشعار بالوصول، على أن يكون مرفقًا بميثاق يوضح حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة، مع إعلامه بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.

يُعتبر الإشعار بالتحقيق قد تم بطريقة صحيحة في الحالات التالية:

أ- إذا رفض المكلف بالضريبة استلام الرسالة المرسلة عبر البريد المضمون.

ب- إذا قام المكلف بتغيير عنوانه أو مقر نشاطه أو مقره الاجتماعي دون إبلاغ المصالح الضريبية، وعادت رسالة الإشعار وعليها ملاحظة "مجهول في العنوان المدون".

في المقابل، لا يُعتد بصحة الإشعار في الحالات التالية:

ت- إذا تم تسليمه إلى شخص غير مؤهل لاستلامه نيابة عن المكلف بالضريبة.

---

1 أحمد فنديس، مرجع سابق، ص 192.

2 زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص178

ث- إذا عادت الرسالة إلى مصالح الضرائب بسبب خطأ في العنوان أو إرسالها إلى عنوان قديم في حين أن العنوان الجديد مسجل لدى المصالح الضريبية.[1]

ج- إذا تم تسليم الإشعار لشخص لا يملك الصفة القانونية لاستلامه، رغم علم الإدارة الجبائية بعنوان المكلف الجديد، ما يجعل الإجراء باطلًا.

وفقًا للقاعدة القانونية، يجب أن يُرسل الإشعار بالتحقيق المحاسبي إلى المكلف شخصيًا إذا كان شخصًا طبيعيًا، أما إذا كان شخصًا معنويًا، فيتم تسليمه إلى ممثله القانوني، كمدير عام الشركة أو رئيس مجلس إدارتها، وفقًا لما نصت عليه المادة 638 من القانون التجاري[2]، والتي تؤكد على أن رئيس مجلس الإدارة، بصفته المسؤول الأول، يتمتع بسلطات واسعة في تمثيل الشركة والتصرف باسمها، ضمن الحدود التي يحددها القانون.[3]

أما في حال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فيجب أن يُسلّم الإشعار إلى المكلف شخصيًا. غير أن الإشكال يثور عند غيابه، وقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن تسليم الإشعار إلى زوج المكلف بالضريبة يعد إجراءً صحيحًا.

وفي الحالات الخاصة:

- إذا كان المكلف مسجونًا، يتم إرسال الإشعار إلى مدير المؤسسة العقابية عبر وكيل الجمهورية.
- إذا كان في حالة إفلاس، تصفية، أو تسوية قضائية، فقد حدد المشرع الجزائري في المواد 244، 267، و273 من القانون التجاري إجراءات الإشعار، حيث يُرسل إلى المصفي في حالة الإفلاس أو التصفية، وإلى المدين بصفة رئيسية في حالة التسوية القضائية.[4]
- أما في حال وفاة المكلف بالضريبة، فيتم توجيه الإشعار إلى ورثته.

ثانيا: محتوى الإشعار بالتحقيق

ضمن التشريع الجزائري، يتضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من الضمانات والبيانات الإلزامية التي تهدف إلى تمكين المكلف بالضريبة من الاطلاع المسبق على تفاصيل التحقيق ومنحه فرصة لتحضير دفاعه، مع تذكيره بحقوقه أمام الإدارة الجبائية.

---

1 بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، ص 85

2 المادة 638 من القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26سبتمبر1975، المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم حسب اخر تعديل بالقانون رقم 22-09 المؤرخ في 5 ماي 2022 (جريدة رسمية رقم 32المؤرخة في 14ماي 2022) .

3 زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص186.

4 المواد 244، 267، و273 من القانون التجاري، مرجع سابق.

وتختلف هذه البيانات الإلزامية وفقًا لنوع التحقيق، سواء كان تحقيقًا في المحاسبة أو تحقيقًا معمقًا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

أ- بيانات الإشعار بالتحقيق في المحاسبة

وفقًا للمادة 20 (الفقرة 4) من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق في المحاسبة المعلومات التالية:[1]

1- ألقاب وأسماء ورتب المحققين: لضمان الاختصاص الشخصي لهم.
2- تاريخ وساعة أول تدخل ميداني: لضمان احترام الإدارة الجبائية للمهلة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة للتحضير، والتي تقدر بـ 10 أيام.
3- الفترة الخاضعة للتحقيق: للتأكد من عدم مراجعة فترات متقادمة سبق التحقيق فيها.
4- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: حيث لا يجوز توسيع نطاق التحقيق ليشمل ضرائب غير مذكورة في الإشعار، وإلا كان الإجراء باطلًا.
5- حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار: وإذا لم يُذكر ذلك، فإن التحقيق يعد باطلًا.
6- إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة: وهو كتيب يوضح حقوقه وواجباته.

في حالة التحقيق المصوب، تبقى هذه البيانات نفسها، مع إلزامية الإشارة إلى طبيعة التصويب وطبيعة العمليات المحقق فيها، وفقًا للمادة 20 (الفقرة 3) من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- بيانات الإشعار بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تنص المادة 21 (الفقرة 3) من قانون الإجراءات الجبائية على مجموعة من البيانات الإلزامية التي يجب أن يتضمنها الإشعار عند التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل، وهي:[2]

1- إعلام المكلف بالضريبة مسبقًا عبر إرسال الإشعار أو تسليمه له شخصيًا مع إشعار بالاستلام.
2- إرفاق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.
3- منح المكلف مهلة تحضير لا تقل عن 15 يومًا من تاريخ الاستلام.
4- ذكر فترة التحقيق بوضوح.
5- الإشارة صراحة إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار، تحت طائلة بطلان الإجراء.

1 المادة 20 (الفقرة 3 و4) قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، مرجع سابق.
2 نص المادة 21 فقرة 03 ، مرجع نفسه.

يُلاحظ أن المشرع الجزائري أولى اهتمامًا خاصًا لضمان حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره، نظرًا لأهمية هذه الضمانة في الدفاع عن حقوقه. فالمستشار، بفضل خبرته وكفاءته العلمية والمهنية، قادر على تقديم الدعم اللازم، والتعامل بفعالية مع إجراءات فرض الضرائب والرسوم.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف اثناء وبعد التقويم

بعد انتهاء التحقيق الجبائي، تليها مرحلة التقويم التي تُحدد فيها الإدارة الجبائية المبالغ المستحقة على المكلف، وقد أقر المشرع الجزائري ضمانات لحماية حقوق هذا الأخير، منها تبليغه المفصل والمبرر بنتائج التقويم، وتمكينه من الرد خلال آجال قانونية، إضافة إلى حقه في الطعن الإداري أو القضائي. وتهدف هذه الضمانات إلى تحقيق الشفافية، ومنع تعسف الإدارة، والتوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب وحق المكلف في الدفاع عن مصالحه.

الفرع الأول: الاشعار بالتقويم

بعد انتهاء الإدارة الجبائية من عملية التحقيق، سواء كان تحقيقًا محاسبيًا أو متعلقًا بمجمل الوضعية الجبائية، يتم إرسال إشعار بالتقويم إلى المكلف بالضريبة عبر رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم. يهدف هذا الإجراء إلى إبلاغ المكلف بالنتائج التي توصلت إليها الإدارة، مع ضرورة أن يكون التقويم مفصلًا ومعللًا بطريقة واضحة تتيح للمكلف إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وفهم أسباب وطرق الإجراءات الجبائية التي اتُّبعت في التحقيق.[1]

يمنح المكلف بالضريبة مهلة أربعين يومًا للرد على الإشعار بالتقويم، بما يتيح له الدفاع عن موقفه وتقديم اعتراضاته، مع إمكانية طلب شروحات شفوية من المحقق خلال هذه الفترة لتعزيز الشفافية. ويُعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني للتقويم، غير أن رفض المحاسبة المقدمة لا يكون مشروعًا إلا في حالات وجود أخطاء جسيمة أو معلومات مضللة ومتكررة، أو انعدام الوثائق المثبتة، وهو ما يعكس حرص المشرّع على تحقيق التوازن بين فعالية الرقابة الجبائية وضمان حقوق المكلفين.

1 كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة، الجزائر ، دون طبعة، 2010، ص197.

الفرع الثاني: حق الطعن

يعد حق المكلف بالضريبة في الطعن على نتائج التحقيق من أهم الضمانات التي وفرها له المشرع الجبائي، حيث أتاح له إمكانية اللجوء إلى الطعن الإداري ثم القضائي.

أولًا: الطعن الإداري

لا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري إلا بعد استنفاد جميع طرق الطعن المسبق أمام الإدارة الجبائية، وهو شرط إلزامي يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

أ- الشكاية

يتوجب على المكلف بالضريبة تقديم شكاية إلى مدير الضرائب، على أن تستوفي جميع الشروط المنصوص عليها في المواد 70 إلى 71 من قانون الإجراءات الجبائية، ومن أهمها:

- أن تكون الشكاية مكتوبة وموقعة.[2]
- استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة.
- الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.
- توضيح طبيعة النزاع وتقديم الطلبات والدفوع.

1- الطلبات في التظلم

- في نزاع الوعاء الضريبي: يطالب المكلف بتصحيح الأخطاء، إعادة النظر في التقييم، الإعفاء من الضريبة، أو استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق.[3]
- في نزاع التحصيل: يتم الطعن في صحة إجراءات المتابعة، الاعتراض على أسباب التحصيل القسري، طلب استرداد المحجوزات،[4] أو تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في الشكاوى.[5]

2- الدفوع في التظلم

تشمل الحجج القانونية والإثباتات الداعمة، وتنقسم إلى:

- تظلم نزاعي يتعلق بشرعية الضريبة.
- تظلم ولائي يهدف إلى الحصول على امتيازات مثل التخفيض أو الإعفاء.

---

1 المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

2 Arezki Ghnemi, La Gestion du contentieux fiscal par L'administration Algérienne, Revue Tunisienne de Fiscalité de droit de Sfax, TUNISIE, 2008, p 165.

3 المادتان 70 و109 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

4 المادة 154 ، مرجع نفسه.

5 المادة 74 و158 ،مرجع نفسه.

يتم إرسال الشكاية إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب، ويُرفع ملخصها إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي خلال 15 يومًا. إذا لم يتم الرد، يتولى مفتش الضرائب إعداد تقرير، ويصدر مدير الضرائب قراره في غضون 4 أشهر (أو شهر واحد في نزاعات التحصيل). يتم إبلاغ المكلف بالقرار، وإذا تم قبول الشكاية، يتم إلغاء التحصيل أو استرداد المبالغ المدفوعة.

ب- الطعن أمام اللجان الإدارية

إذا لم يتم التوصل إلى حل مرضي، يمكن للمكلف تقديم طعن إلى اللجان الإدارية التالية:

1- لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

- اللجنة الولائية للطعن: تختص بالنظر في النزاعات التي تتراوح بين 2,000,000 دج و تقل عن 70,000,000 دج.
- اللجنة المركزية للطعن: تنظر في النزاعات التي تفوق 70,000,000 دج أو تخص المؤسسات الكبرى. [1]

2- لجان الطعن الولائية للتخفيض

- اللجنة الولائية بالمديرية: تعالج طلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة في حالات العسر المالي إذا بلغت الحصة الضريبية 2,000,000 دج.
- اللجنة الجهوية للطعن: تختص بالنظر في الطلبات التي رفضتها اللجنة الولائية أو التي تفوق 2,000,000 دج.
- لجنة المصالحة: تعمل هذه اللجنة على التوفيق بين المكلف والإدارة الجبائية قبل صدور سند التحصيل، وتركز على النزاعات المتعلقة بالتسجيل ونقل الملكية.

ثانيًا: الطعن القضائي

إذا لم تسفر الإجراءات الإدارية عن حل، يحق للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري، كما نصت عليه المادتان 81 و82 من قانون الإجراءات الجبائية[2]. ويتم الطعن القضائي في الحالات التالية:

أ- رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب أو لجان الطعن.

ب- عدم اقتناع المكلف بالمبالغ الواردة في سند التحصيل.

ت- أجل رفع الدعوى

1 وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، العدد11 ،الجزء02،جامعة الجزائر1، 2017 ، ص294.

2 انظر المادتان 81 و82 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

يجب رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر من تاريخ استلام قرار الرفض، أو بعد انتهاء المهلة القانونية للرد على الشكاية (6 أشهر للشكاوى التي لا تتجاوز 20 مليون دج، و8 أشهر لما يزيد عن ذلك).[1]

- عريضة الدعوى الجبائية

يتطلب القانون استيفاء شروط شكلية في العريضة، لكنه يتيح تصحيح العيوب الشكلية باستثناء حالة عدم التوقيع. أما في المنازعات الجبائية، فإن عبء الإثبات يقع عادة على الإدارة الجبائية، خصوصًا إذا كانت هناك شكوك حول تصريحات المكلف. [2]

- إجراءات التحقيق الخاصة

يتمتع القاضي الإداري بصلاحيات استقصائية تشمل التحقيق الإضافي عند تقديم أدلة جديدة، ومراجعة التحقيق إذا ثبت قصوره، والاستعانة بخبير محايد للفصل في المسائل الفنية، على أن تُجرى هذه الإجراءات بحضور ممثل الإدارة والمكلف، ويُحرَّر تقرير الخبرة من قبل خبير لم يسبق له المشاركة في تأسيس الضريبة محل النزاع.[3]

يضمن القانون الجبائي حقوق المكلف بالضريبة عبر مراحل متعددة من الطعون، بدءًا من التظلم الإداري، ثم اللجان الإدارية، وصولًا إلى القضاء الإداري. كما أتاح إجراءات تحقيق خاصة تعزز مبدأ العدالة والشفافية في الفصل في النزاعات الجبائية.

المبحث الثاني: الضمانات القضائية الممنوحة للمكلف بالضريبة

إلى جانب الضمانات الإدارية، أقر المشرع الجزائري ضمانات قضائية تتيح للمكلفين بالضريبة إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية أمام الجهات القضائية المختصة. وتشمل الضمانات القضائية عدة مراحل، بدءًا من التظلم الإداري كمرحلة أولية، مرورًا بالطعن أمام اللجان الإدارية للطعن، وصولًا إلى إمكانية اللجوء إلى القضاء الإداري من خلال المحاكم الإدارية ثم مجلس الدولة.

1 Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 4me édition, Dalloz, Paris, 1980, p 310.

2 Lbidem, p 311.

3 المواد من 125 إلى 145 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية(ج ر 21 المؤرخة في 2008/04/23) المعدل والمتمم بالقانون رقم 22-13 مؤرخ في 12 /202207/ (ج ر رقم 48 مؤرخة في 2022/07/17).

المطلب الأول: الحقوق المترتبة عن الضمانات الجبائية

أقر المشرع الجزائري جملة من الضمانات القضائية لحماية المكلفين بالضريبة وضمان حقوقهم، وذلك تحقيقًا للعدالة الضريبية ومنعًا لأي تعسف في تطبيق القوانين. وتشمل هذه الضمانات حق الإخطار المسبق بالإجراءات الجبائية، وحق المكلف في فهم التزاماته الضريبية والطعن في القرارات غير المنصفة، إلى جانب تحديد مدة التحقيق واحترام آجال التقادم.

الفرع الأول: الضمانات الممنوحة للمكلفين اثناء التصحيح الجبائي

عمل المشرّع الجزائري على منح المكلّفين بالضريبة مجموعة من الضمانات القانونية التي تتيح لهم حماية حقوقهم في مواجهة السلطة التي تتمتع بها المصالح الجبائية. هذه الضمانات تبدأ منذ مرحلة التحقيق في المحاسبة أو الوضعية الجبائية، حيث تُطبَّق بشكل طبيعي، ثم تمتدّ إلى التصحيحات الجبائية الناتجة عن مراقبة التصريحات.[1]

منذ عام 2009، اتّجه المشرّع نحو تعزيز الشفافية في إجراءات التصحيح الجبائي، حيث حرص على إدراج ضمانات تمكّن المكلّفين من متابعة العملية عن قرب. ويشمل ذلك اعتماد مبدأ الفحص الوجاهي، مما يترتب عليه إلزام الإدارة الجبائية بإعلام المكلّف بالإجراءات المتخذة في مختلف مراحل التسوية، إضافةً إلى تذكيره بحقوقه، تحت طائلة بطلان الإجراء في حال الإخلال بذلك.

الضمانات القانونية خلال مراحل التسوية الجبائية:

أولا: الضمانات السابقة للتسوية

قبل البدء في أي تسوية تتعلق بالتدقيق في التصريحات، سواء كانت رقابة شكلية أو وثائقية، ألزمت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المصالح الجبائية بأن تكون جميع الطلبات المتعلقة بالمعلومات أو التوضيحات كتابية، مع تحديد دقيق للنقاط المطلوب توضيحها. كما ألغى المشرّع التعامل الشفهي بين الإدارة

1 KHARROUB Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques, Sciences du Gestion et Sciences commerciales, Université d'ORAN Es- Senia, 2010-2011, p 72

والمكلّفين، تعزيزًا للطابع الرسمي في المعاملات الجبائية. كذلك، حدد المشرّع أجلاً للرد لا يتجاوز 30 يومًا من تاريخ استلام الطلب قبل بدء التصحيح الجبائي الوجاهي.[1]

ثانيا: الضمانات أثناء التسوية

في حال عدم ردّ المكلّف في الأجل المحدد أو تقديم تبريرات غير مقبولة، تباشر المصالح الجبائية إجراءات التصحيح، مع إلزامها بإرسال إشعار تصحيح أولي يتضمن تفاصيل التقويم، الأسس الضريبية، العقوبات المحتملة، وإمكانية الاستعانة بمستشار. يُمنح المكلّف 30 يومًا للرد. وفي حال عدم الرد، يُعتبر ذلك قبولًا ضمنيًا، ويتم تثبيت الأسس المقترحة. أما إذا قدم المكلّف ردودًا وجيهة، فيتم التخلي عن التسوية أو تبليغه بإشعار تصحيح نهائي في حال رفض الردود كليًا أو جزئيًا. كما أوجب المشرّع منح المكلّف أجلًا إضافيًا (15 يومًا) في حال ردّ قبل انقضاء المهلة.[2]

ثالثا: التعسف في استعمال الحق وآثاره

يُحرم المكلف من الاستناد إلى مستندات تثبت تعسفه في استعمال القانون، وتملك الإدارة الجبائية حق استبعادها وإعادة تكييف المعاملة الضريبية. وفي حال الاعتراض على التصحيح، يُحال النزاع إلى لجنة مختصة خلال 30 يومًا من تاريخ الإخطار. وتترتب على التعسف عدة آثار قانونية، منها إعادة التحقيق، تمديد آجال التقادم بسنتين، وحرمان المكلف من بعض الامتيازات كطلب تأجيل الدفع أو الإعفاءات. ويهدف هذا التنظيم إلى تحقيق توازن بين صلاحيات الإدارة وحقوق المكلفين، لضمان العدالة والشفافية في النظام الجبائي.[3]

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في التقويم التلقائي

على غرار السلطة المخوّلة للإدارة في فرض الضريبة تلقائيًا على المكلّفين بها عند توفر الشروط القانونية، عمل المشرّع الجزائري على توفير ضمانات تحمي هؤلاء المكلّفين من أي تعسف قد تمارسه المصالح الجبائية. ويهدف ذلك إلى تحقيق التوازن بين حقوق المكلّفين وسلطة الإدارة الجبائية. وبالرجوع إلى المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنظّم الفرض التلقائي للضريبة أو ما يُعرف بـ التقويم الأحادي، يتبيّن أن هذا الإجراء يُعدّ بمثابة إجراء عقابي يُفرض على المكلّف نتيجة عدم التزامه بواجباته الجبائية، كعدم

1 المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
2 المادة 49 من القانون 20/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ،الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020 بالجريدة الرسمية عدد 83.
3 مطبوعة صادرة عن المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021، ص 03

التصريح أو عدم الرد على طلبات الإدارة. وقد حدد المشرّع الحالات التي يمكن فيها اللجوء إلى هذا الإجراء، مما يعكس حرصه على حماية حقوق المكلّفين.[1]

أولًا: الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة

الفرض التلقائي هو إجراء تلجأ إليه الإدارة الجبائية لتقدير رقم الأعمال أو الدخل وفرض الضريبة دون مشاركة المكلف، وذلك في حالات محددة حددها المشرّع، مثل عدم مسك المحاسبة، عدم التصريح بالدخل، أو الامتناع عن التعاون مع الإدارة. ويُطبق هذا الإجراء عندما يتعذر التحقيق بسبب سلوك المكلف أو غيره، ويؤدي إلى فرض ضريبي تصحيحي دون حوار، ما يعكس طابعًا غير وجاهي مقارنة بالتسوية العادية.

ثانيًا: حقوق المكلّف في مواجهة الفرض التلقائي للضريبة

نظرًا لأن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التصريح الذاتي، فقد منح المشرّع المصالح الجبائية سلطة مراجعة التصريحات والتأكد من صحتها، ومنحها كذلك حق الفرض التلقائي للضريبة عند مخالفة المكلّف لالتزاماته. غير أن هذه السلطة لا تعني أن الإدارة الجبائية معفاة من الالتزام بالإجراءات القانونية التي تضمن حقوق المكلّفين، وأهمها:[2]

أ- وجوب تبليغ المكلّف بكل التعديلات المقترحة في إطار الآجال والإجراءات القانونية المحددة بالمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- منح المكلّف مهلة 30 يومًا من تاريخ استلام الإشعار بالتصحيح للرد على التعديلات.

ت- إبلاغ المكلّف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.

ث- أي إخلال بهذه الإجراءات يؤدي إلى بطلان عملية الفرض التلقائي، مما يمنح المكلّف حماية قانونية ضد أي تجاوز قد تمارسه الإدارة الجبائية.

بذلك، يسعى المشرّع إلى تحقيق التوازن بين سلطة الإدارة وحقوق المكلّفين بالضريبة، من خلال وضع حدود واضحة لممارسة الفرض التلقائي للضريبة، مع توفير ضمانات فعالة تحمي المكلّفين من أي قرارات تعسفية.

الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بموجب المحرر الجبائي

في إطار الإصلاحات التشريعية التي شهدها النظام الجبائي الجزائري، استحدث المشرّع إجراء المحرر الجبائي بهدف توفير ضمانات قانونية أكبر للمكلّفين بالضريبة. ويأتي هذا الإجراء استجابة لعدم استقرار

1 المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
2أنظر المادة 44 ، مرجع نفسه.

التشريع الضريبي وكثرة النصوص المنظمة له، مما يعزز الطمأنينة لدى المكلّفين، ويمنحهم الحماية ضد أي رجوع إداري غير متوقع.

أولًا: مفهوم المحرر الجبائي ومجال تطبيقه.

أ- تعريف المحرر الجبائي

يمكن تعريف المحرر الجبائي من خلال ثلاث زوايا:

1- التعريف اللغوي:

تعود كلمة "محرر" إلى أصلها اللاتيني، حيث كانت في روما القديمة تعني الجواب المكتوب أو الرد الرسمي من الإمبراطور على تساؤل قانوني يطرحه عليه أحد القضاة أو الأفراد لحل مسألة خاصة.[1]

2- التعريف الفقهي:

المحرر الجبائي هو جواب مكتوب يصدر عن الإدارة الضريبية بطلب من المكلف، يهدف إلى توضيح الوضع القانوني لمعالجة ضريبية قبل تنفيذها، وهو تصريح الزامي للسلطات الضريبية مما يساعد المكلف على اتخاذ

قرارات سليمة وتفادي النزاعات مع الإدارة الجبائية. [2]

3- التعريف التشريعي:

عرف المشرّع الجزائري المحرر الجبائي بأنه قرار قطعي تتخذه الإدارة الجبائية بناءً على طلب من المكلّف بالضريبة حسن النية

التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بهدف تحديد الأحكام الجبائية المطبقة على وضعية معينة وفقًا للتشريع الجبائي الساري.[3]

---

1 قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، 2017، ص 315.

2 Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, Nº 657, 2008, P-P 32-49.

3 زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة،دون طبعة، مصر، 2006 ، ص 07

ب- التأسيس القانوني للمحرر الجبائي:

لم يكن هذا الإجراء معروفًا في التشريع الضريبي الجزائري قبل سنة 2012. وقد ساهمت المنظمات المهنية (الباترونا) بشكل كبير في إقراره، خصوصًا بعد اتفاقية التوأمة التي أبرمتها المديرية العامة للضرائب مع المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية.[1]

تم إدراج هذا الإجراء ضمن قانون المالية لسنة 2012، حيث أُضيف إلى قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان "المحررات الجبائية"، وذلك من خلال استحداث المادتين 174 مكرر و174 مكرر 1، اللتين تؤسسان لهذا الحق بصفة عامة.

ت- مجال تطبيق المحرر الجبائي

لم يكن المحرر الجبائي في بدايته مقيدًا، حيث كان متاحًا لجميع المكلّفين دون استثناء، ويشمل كافة أنواع الضرائب. إلا أن بعض التشريعات لاحقًا عملت على تخصيصه ضمن نطاق محدد.

1- مجال التطبيق من حيث الموضوع

- حدد المشرّع الجزائري موضوع المحرر الجبائي ليقتصر على تقييم وضعية معينة وفقًا للنصوص الجبائية فقط، دون أن يشمل النصوص القانونية الأخرى مثل أحكام المحاسبة العامة والممارسة التجارية.[2]
- استُثنيت من نطاق المحرر الجبائي الطلبات المتعلقة بتفسير النصوص القانونية والتنظيمية في المجال الجبائي، مما يشكل قيودًا على المكلّفين، خاصة أن التشريع الفرنسي، الذي استوحى منه المشرّع الجزائري هذا الإجراء، يسمح بتقديم مثل هذه الطلبات.
- لم يحدد التشريع الجزائري طبيعة الضرائب والرسوم التي يشملها المحرر الجبائي، مما يعني أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلّفون التابعون لمديرية كبريات المؤسسات.

2- مجال التطبيق من حيث الأشخاص

حدد كلٌّ من المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 الصادر في 08 سبتمبر 2012 الأشخاص الذين يمكنهم الاستفادة من المحرر الجبائي، وهم

1 زكريا محمد بيومي ، مرجع سابق، ص 07
2 المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 50 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 12 سبتمبر 2012.

المكلّفون التابعون لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وفقًا لما نصت عليه المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيًا: شروط وإجراءات الاستفادة من المحرر الجبائي

حددت المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمرسوم التنفيذي رقم 12-334 لسنة 2012 شروط وإجراءات الاستفادة من المحرر الجبائي، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- شروط الاستفادة من المحرر الجبائي

يوفر المحرر الجبائي حماية قانونية للمكلّف بالضريبة، حيث لا يمكن فرض زيادات ضريبية لاحقة إذا تبين أن سبب التصحيح ناتج عن اختلاف في تقدير الوضعية الجبائية بين المكلّف والإدارة، وكان المكلّف حسن النية، وكانت طريقته في التقدير قد قُبلت من طرف الإدارة.

وتشترط الاستفادة من هذا الإجراء توفر المعايير التالية:[1]

- تقديم طلب كتابي واضح وكامل من المكلّف بالضريبة حسن النية.
- إصدار قرار قطعي من الإدارة الجبائية بخصوص الوضعية المعروضة، بناءً على نص جبائي، وذلك خلال أربعة (04) أشهر من استلام الطلب، أو عدم الرد في هذا الأجل.
- أن يكون القرار صادرًا قبل انتهاء أجل التصريح أو، في غياب التصريح، قبل تاريخ التحصيل في حالة التصفية التلقائية للضريبة.
- أن يكون القرار شخصيًا، أي يخص المكلّف وحده ولا يمكن تعميمه على حالات مماثلة لمكلّفين آخرين.

ب- إجراءات طلب المحرر الجبائي

تمر عملية الاستفادة من المحرر الجبائي بعدة مراحل، وهي:

- تقديم طلب رسمي من طرف المكلّف وفقًا لما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 12-334.
- دراسة الطلب من قبل اللجنة المختصة في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلامه.
- تبليغ المكلّف بالقرار الذي اتخذته مديرية كبريات المؤسسات في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر.[2]

1 المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق.
2 المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، مرجع سابق.

- في حالة عدم رضا المكلّف عن القرار، يمكنه تقديم طلب إعادة مراجعة في أجل شهرين (02) من تاريخ استلامه لرد الإدارة.

يعد إجراء المحرر الجبائي مكسبًا هامًا للمكلّفين بالضريبة، حيث يعزز اليقين القانوني ويحميهم من التقديرات الضريبية اللاحقة غير المتوقعة. ومع ذلك، فإن التقييدات المفروضة على مجالات تطبيقه، خاصة فيما يتعلق بتفسير النصوص القانونية، قد تحد من فعاليته مقارنة بنظيره في التشريع الفرنسي.

المطلب الثاني: الحقوق الممنوحة بالضريبة في المراجعة الجبائية

يتمتع المكلف بالضريبة بعدة حقوق أثناء المراجعة الجبائية، تضمن له معاملة عادلة وشفافة من بينها حقه في الإعلام المسبق بأي إجراءات مراجعة تخص وضعيته الجبائية، وحقه في الاطلاع على المستندات التي تستند إليها الإدارة في تحديد وعائه الضريبي، مما يعزز مبدأ الشفافية. كما يحق له الطعن في نتائج المراجعة سواء بالتظلم الإداري أو باللجوء إلى القضاء، بالإضافة إلى ضمان سرية معلوماته الجبائية والمالية. وتساهم هذه الحقوق في تحقيق التوازن بين سلطة الإدارة وحقوق المكلف، مما يعزز الثقة في النظام الجبائي ويحميه من أي تعسف محتمل.

الفرع الأول: الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي

لا يجوز للمحقق الجبائي الشروع في إجراءات التصحيح الجبائي دون إشعار مسبق للمكلف بالضريبة، ويجب أن يكون هذا الإشعار صحيحًا من الناحية القانونية.

أولًا: حق الإشعار المسبق

قبل بدء عملية التحقيق الجبائي، يُلزم القانون أعوان الضرائب بإبلاغ المكلف بالضريبة بأن حساباته ستخضع للمراجعة. يتم هذا الإشعار إما عبر البريد المضمون مع إشعار بالاستلام أو بالتسليم اليدوي مع

التوقيع على الاستلام. كما يُرفق الإشعار- "ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"، سواء في نسخة ورقية أو إلكترونية.[1]

يجب أن يتضمن الإشعار بالمراجعة المحاسبية أو التصحيح المحاسبي المعلومات التالية:

أ- أسماء ورتب المحققين المكلفين بالمراجعة.

ب- تاريخ وساعة التدخل الأول.

ت- الفترة الخاضعة للتحقيق.

1 المواد 20 الفقرة 04 و 20 مكرر الفقرة 03 و 21 الفقرة 03 و 38 مكرر 2 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية،مرجع سابق.

ث- أنواع الضرائب والرسوم المعنية.

ج- الوثائق المطلوبة من المكلف بالضريبة.

وفي حالة استبدال المحققين، يجب إشعار المكلف بالضريبة بذلك أما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، فيقتصر الإشعار على تحديد الفترة المعنية بالمراجعة.

أما بالنسبة لمراقبة التقويم، فيجب أن يشتمل الإشعار على:

أ- أسماء ورتب المحققين.

ب- العقد أو التصريح موضوع المراقبة.

ت- تاريخ وموعد دعوة المكلف للحضور إلى المصلحة.

ث- نسخة من العقد أو التصريح المعني بالمراقبة.

وفي جميع الأحوال، يجب أن يتضمن الإشعار إشارة صريحة إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية المراجعة، وإلا اعتُبر الإجراء باطلًا.

ثانيًا: مهلة تحضير المستندات وضمان احترامها

حدد المشرع الجزائري مهلة أدناها عشرة (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار للمكلفين بالضريبة لتحضير وثائقهم المحاسبية. أما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، فتمدد المهلة إلى خمسة عشر (15) يومًا. كما اشترط القانون عدم بدء الفحص الفعلي للوثائق قبل انتهاء هذه المهلة، مما يضمن احترام حقوق المكلفين بالضريبة.

ثالثًا: حق الاستعانة بمستشار

يُعد حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء التحقيق الجبائي ضمانة أساسية، نظرًا للطبيعة المباشرة للعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. ويجوز للمكلف أن يُمثل بمستشار قانوني، محاسب معتمد، أو أي مستشار جبائي يراه مناسبًا.[1]

أقر المشرع الجزائري هذا الحق في جميع أنواع التحقيقات الجبائية. ومع ذلك، لم يكن يشمل إجراءات التقويم، وهو ما تم تداركه بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021، التي عدّلت المادة 38 مكرر 2، لتنص صراحةً على ضرورة إعلام المكلف بحق الاستعانة بمستشار تحت طائلة بطلان الإجراء.

1 المادتان 73 و79 من المرسوم التنفيذي رقم 10/299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 ج ر العدد74 ، الصادرة بتاريخ 2010/12/5 ،الجريدة الرسمية، العدد74، الصادرة بتاريخ 2010/12/05،المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، التي نظمت على التوالي مهام وكيفيات التعيين في منصب محقق المحاسبة والتقييم.

لكن يُستثنى من ذلك المراجعات المفاجئة التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها إذا تأخرت المراجعة.

وقد أكدت المحكمة العليا على أهمية هذه الضمانة في قرارها رقم 104152، حيث أبطلت نتائج تحقيق ضريبي بسبب عدم إشعار المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار، ما يُبرز الدور الحاسم لهذا الإجراء في حماية حقوق المكلفين بالضريبة.[1]

الفرع الثاني: الضمانات الملازمة للتحقيق الجبائي

بعد الشروع في عملية الرقابة واستلام الوثائق المحاسبية، يجب تقييد الإدارة الجبائية بجملة من الضوابط التي تحمي المكلفين بالضريبة أثناء التحقيق. فيما يلي أهم الضمانات:

أولًا: تحديد مهلة التحقيق في عين المكان

حدد المشرع الجزائري مدة التحقيق وفقًا لنمطه، كما يلي:

أ- التحقيق المحاسبي العام (VG): وفقًا للمادة 20 الفقرة 5:[2]

1- لا تتجاوز المدة 3 أشهر للمؤسسات الخدمية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1,000,000 دج، أو للمؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2,000,000 دج.

2- تمتد إلى 6 أشهر للمؤسسات ذات رقم أعمال لا يتجاوز 5,000,000 دج و10,000,000 دج على التوالي.

3- في جميع الحالات الأخرى، لا تتجاوز مدة التحقيق 9 أشهر.

4- يُحرر محضر عند انتهاء التحقيق، يُستدعى المكلف بالضريبة لتوقيعه، مع الإشارة إلى أي رفض للتوقيع.

ب- التحقيق المحاسبي المصوب (VP): وفقًا للمادة 20 مكرر الفقرة 4، يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق شهرين، تحت طائلة البطلان[3].

ت- التحقيق المحاسبي المعمق: يتعرض للإلغاء الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الخالي ماما يفيد مطالبة قضاة الدرجة الأولى مديرية الضرائب للطعن المتعلق بالتحقيق المحاسبي المعمق[4] في

1 بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، دون طبعة، الجزائر، 2011، ص25
2 أنظر المادة 21 الفقرة 05، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
3 انظر المادة 20 مكرر الفقرة 4، مرجع نفسه.
4 قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم079708 المؤرخ في 2013/10/10، خاص باللجنة الولائية للطعن، مجلة مجلس الدولة، تحقيق محاسبي معمق، العدد13، سنة 2015، ص93

الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE): حددت المادة 21 الفقرة 04 المدة بسنة واحدة كحد أقصى من تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق.[1]

- استثناءات تمديد المهلة يمكن تمديد مهلة التحقيق في الحالات التالية:
- القوة القاهرة وفق القانون المدني.
- طلب المكلف مهلة إضافية لتبرير أو توضيح الأرصدة والمداخيل في الخارج.
- طلب معلومات من إدارات جبائية أجنبية، حيث يمكن التمديد لسنة إضافية.
- صعوبة الحصول على كشوفات الحساب البنكية، أو المعلومات من سلطات أجنبية، حيث يمتد الأجل حتى سنتين عند اكتشاف نشاط خفي.
- وجود مناورات تدليسية، تقديم معلومات خاطئة، أو عدم الرد على طلبات التوضيح.
- دراسة ملاحظات المكلف بالضريبة لا تخضع للآجال المحددة للتحقيق.

ثانيًا: إرسال الإشعار بإعادة التقويم ومحتوياته

ألزم القانون (المادة 20 الفقرة 6) الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عبر رسالة موصى عليها أو بالتسليم المباشر مع إشعار بالاستلام. يجب أن يكون الإشعار مفصلًا ومعللًا قانونيًا، وإلا يُعد باطلًا

كما أقر مجلس الدولة في القرار رقم 001987 المؤرخ في 2001/07/30[2].

ثالثًا: تحديد أجال الرد على المقترحات

أ- التحقيق المحاسبي العام والتحقيق في الوضعية الجبائية: 40 يومًا من استلام الإشعار بالتسوية.
ب- التحقيق المحاسبي المصوب ومراقبة التقويمات: 30 يومًا من استلام الإشعار بالتسوية.

رابعًا: الطعن القبل نزاعي (طلب التحكيم واللجنة التوفيقية)

أ- طلب التحكيم: يسمح للمكلف بمناقشة النتائج الأولية، ويُعد عدم إعلامه بهذا الحق سببًا لبطلان الإجراء. يُستدعى المكلف لحضور جلسة التحكيم، ويُمنح مهلة لا تقل عن 10 أيام لتحضير مستنداته.[3]

1 زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص178
2 قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم001958، تاريخ2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة2003، ص113.
3 المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ب- اللجوء إلى اللجنة التوفيقية: يمكن للمكلف الطعن في إعادة التقويم خلال 30 يومًا من استلام الإشعار التقديري النهائي.

خامسًا: العناصر الجديدة والمهلة الإضافية

عند ظهور عناصر جديدة لم تُؤخذ في الاعتبار سابقًا، يجب إعلام المكلف بمنحه مهلة إضافية قدرها 40 يومًا لإبداء ملاحظاته.

سادسًا: قبول نتائج التحقيق وعدم الرجوع فيها

أ- القبول الضمني (عدم الرد في المهلة المحددة) أو القبول الصريح يجعل النتائج نهائية.
ب- لا يجوز الطعن في النتائج إلا إذا ثبتت مناورات تدليسية أو تقديم معلومات خاطئة.

سابعًا: عدم إمكانية الشروع في الرقابة مجددًا

لا يمكن للإدارة إعادة التحقيق عن نفس الفترة الضريبية، إلا في حالة المناورات التدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة.

ثامنًا: الالتزام بالسر المهني

أ- يلتزم أعوان الضرائب باحترام السر المهني، وأي انتهاك يُعرّض المخالف لعقوبات إدارية أو جنائية وفق المادة 301 من قانون العقوبات.
ب- أكدت المديرية العامة للضرائب هذا الالتزام في دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب.[1]
ت- تُشكل هذه الضمانات إطارًا قانونيًا لحماية المكلفين بالضريبة، وتضمن تحقيقًا جبائيًا نزيهًا ومتوازنًا بين حقوق الإدارة والتزامات المكلفين.

الفرع الثالث: الضمانات اللاحقة للتحقيق الجبائي

أقرّ المشرّع الجزائري مجموعة من الضمانات التي تتيح للمكلفين بالضريبة إمكانية الاعتراض على نتائج التحقيق الجبائي، وذلك من خلال الآليات التالية:

1 نصت المادة 292 من ق ض م ر م رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية ، العدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27.على ما يلي: يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها إليهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291.

اولا: الطعن أمام اللجان الإدارية

في حالة رفض الشكوى أو عدم اقتناع المكلف بالقرار الإداري المتخذ بشأنها، يمكنه الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة، وذلك في غضون أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة، غير أن هذا الطعن لا يكون مقبولًا إذا لم ترد الإدارة على الشكوى في الآجال القانونية المحددة. كما أنه لا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان إذا تم رفع دعوى قضائية أمام الجهات المختصة، مما يعني ضرورة استنفاد المسار الإداري قبل الانتقال إلى القضاء.

ثانيا: الطعن أمام الجهات القضائية

أ- الطعن أمام المحاكم الإدارية

يحق للمكلفين بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية، سواء تلك المتعلقة بالشكوى او الصادرة بعد رأي لجان الطعن الإدارية، وكذلك القرارات الصادرة عن مديري الضرائب بناءا على رأي لجنة التوفيق.[1]

يجب تقديم الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في غضون أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة أو من يوم انتهاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكوى، وذلك وفقًا لأحكام المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

ب- الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن للمكلفين بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة، وفقًا لأحكام المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية. كما يحق للإدارة الجبائية تقديم استئناف ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، بناءً على المادة 91 من نفس القانون[3].

1 فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، دون طبعة، عنابة، 2008، ص 46
2 المادة76 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
3 أنظر المادتان 90 و91، مرجع نفسه.

خلاصة

يتّضح من خلال هذا الفصل أن المشرع الجزائري قد أولى أهمية بالغة لحماية المكلف بالضريبة عبر جملة من الضمانات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين، وذلك في إطار احترام مبادئ العدالة والشرعية الجبائية. وقد شملت هذه الضمانات مراحل متعددة من المسار الجبائي، بدءًا من التحقيق، مرورًا بالتقويم، وصولًا إلى تبليغ النتائج وإتاحة آليات الرد والطعن.

وتبرز هذه الحماية في إلزام الإدارة باحترام الآجال القانونية، وتوفير الشفافية في الإجراءات، وضمان حق المكلف في الاطلاع والدفاع، بالإضافة إلى ضرورة تمكينه من ميثاق حقوقه وواجباته كوثيقة أساسية لفهم موقعه القانوني. كما أن الإخلال بهذه الضمانات يُعد عيبًا جوهريًا قد يترتب عليه بطلان الإجراءات الجبائية.

وعليه، فإن هذه الضمانات لا تشكل مجرد تدابير شكلية، بل تُعد أدوات فعالة لتكريس الأمن القانوني للمكلف وتعزيز الثقة في النظام الجبائي، بما يخدم مصلحة كل من الإدارة والخزينة العامة، دون الإخلال بحقوق الأفراد المكلفين بالضريبة.

خاتمة

خاتمة

تطرقنا في هذه الدراسة إلى موضوع العدالة الضريبية من خلال استقراء الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة، مقابل الصلاحيات القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية، يتضح أن النظام الجبائي الجزائري يسعى، من حيث البنية التشريعية، إلى تحقيق نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، مستندًا في ذلك إلى مجموعة من المبادئ القانونية، والآليات الإجرائية، والضوابط العملية، غير أن التطبيق الميداني يُبرز، في كثير من الأحيان، وجود اختلالات تمس هذا التوازن، إما بفعل اتساع سلطة الإدارة، أو ضعف فعالية الضمانات المقررة للمكلف، أو قصور الآليات الرقابية والإدارية والقضائية.

وقد بيّنت الدراسة أن العدالة الضريبية لا تتحقق فقط بإصدار النصوص التي تكرّس حقوق المكلف، وإنما تقتضي كذلك تفعيلها على أرض الواقع من خلال شفافية الإدارة، استقلالية القضاء، وتعزيز وعي المكلف بحقوقه وواجباته. كما أن الفعالية الجبائية لا يجب أن تكون على حساب الضمانات القانونية، بل ينبغي أن تكون في خدمتها، لأن تحقيق المردودية الجبائية الحقيقية لا يكون إلا من خلال بناء ثقة متبادلة بين الدولة والمواطن.

ومن أبرز النتائج التي خلصت إليها هذه المذكرة:

- أن الإدارة الجبائية الجزائرية تتمتع بصلاحيات واسعة في مجالات التحقيق، التقدير، والتحصيل، غير أن هذه الصلاحيات تخضع لضوابط قانونية هامة لضمان عدم تعسفها.

- أن المشرع الجزائري أقر جملة من الضمانات الإدارية والقضائية لصالح المكلف، كحق الإشعار، الرد، الطعن، والاستعانة بمستشار، إلا أن تفعيل هذه الحقوق لا يزال يعرف بعض الصعوبات على مستوى الواقع العملي.

- أن الطعن القضائي، رغم أهميته، يواجه بطء الإجراءات، وتعقيد المساطر، مما قد يضعف من حماية المكلف ويثنيه عن اللجوء إلى العدالة.

- أن مفهوم "العدالة الجبائية" لا يزال بحاجة إلى مزيد من التأسيس القانوني والفقهي، بوصفه مفهوما ديناميكيًا يتطلب تطورًا مستمرًا في التشريع والممارسة.

وفي ضوء ما سبق، يمكن تقديم بعض المقترحات التي من شأنها الإسهام في تحسين العدالة الضريبية في الجزائر:

- ضرورة تعزيز الضمانات الإجرائية للمكلف وتوسيع نطاق تطبيقها، خصوصًا في مجال التحقيق والتقويم.

– تفعيل دور القضاء الإداري في الرقابة على تصرفات الإدارة الجبائية، مع ضمان استقلالية الخبراء وتعزيز التكوين المتخصص في المنازعات الجبائية.

– إطلاق حملات توعية وتحسيس للمكلفين بالضريبة حول حقوقهم وواجباتهم، بهدف تعزيز ثقافة الجباية الطوعية.

– إعادة النظر في بعض النصوص القانونية التي تمنح الإدارة سلطة تقديرية واسعة دون رقابة فعالة، بما يضمن انسجام النص مع المبادئ الدستورية لشرعية الضريبة ومشروعية الإجراء.

في الأخير، فإن موضوع العدالة الضريبية يظل من المواضيع الحيوية والمفتوحة للبحث والتطوير، لا سيما في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تعيشها الجزائر، وحاجة الدولة الماسة إلى موارد جبائية مستقرة وعادلة. ولعل الرهان الأكبر هو بناء منظومة ضريبية متوازنة، تقوم على احترام القانون، حماية المكلف، وتمكين الإدارة من أداء دورها بكفاءة وشرعية، بما يخدم الصالح العام ويعزز دعائم الدولة القانونية.

قائمة
المراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1- احمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، الطبعة الرابعة، الجزائر،2009.

2- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، دون طبعة، الجزائر،2011.

3- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، دون طبعة، مصر، 2006.

4- شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

5- صالحي العيد الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2014.

6- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة، عين مليلة، 2012.

7- فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، دون طبعة، عنابة،2008.

8- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، دون طبعة، 2010.

9- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر،2005.

10- محمد حامد عطاء، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، دون طبعة ، مصر، دون ذكر سنة النشر.

11- محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، دون ذكر سنة النشر.

النصوص القانونية والتنظيمية:

1- القانون 20/16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020 بالجريدة الرسمية عدد 83.

2- القانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر 2023، المتعلق بقانون المالية لسنة 2024 الجريدة الرسمية، العدد86، الصادرة بتاريخ 2023/12/31.

3- قانون رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر سنة 2006، يتضمن قانون المالية لسنة2007، **الجريدة الرسمية**، العدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27.

4- قانون 15-19 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437، الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 يعدل ويتمم الامر 66-156 المؤرخ في صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، العدد 71، الصادرة بتاريخ 2015/12/30.

5- قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ج ر 21 المؤرخة في 2008/04/23) المعدل والمتمم بالقانون رقم 22-13 مؤرخ في 12 يوليو سنة 2022(ج ر رقم 48 المؤرخة في 2022/07/17).

6- الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26سبتمبر1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم حسب اخر تعديل بالقانون رقم 22-09 المؤرخ في 5 ماي 2022 (جريدة رسمية رقم 32المؤرخة في 14ماي 2022) ص114

7- المرسوم رقم131/88، المؤرخ في4جويلية 1988، المنظم للعلاقات بين الإدارة والمواطنين، ج ر عدد27 ،1988

8- المرسوم التنفيذي رقم 10/299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ2010/12/05.

9- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 50 لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 12 سبتمبر 2012.

الأطروحات والمذكرات:

1- بخدة عواد، حماية السر المهني اثناء ممارسة حق المعاينة الجبائية، باحث دكتوراه، تخصص قانون العام الاقتصادي، جامعة وهران2، الجزائر.

2- بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة وجباية ادارة أعمال المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017.

3- بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة.

4- جمال أبو يونس، إدارة الضرائب المباشرة في فلسطين مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العلياء جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003.

5- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان،2013/2012.
6- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الاساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2011-2012.
7- لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، المطبوعة موجهة لفائدة سنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2021/2020.
8- مجدي نبيل محمود شرعب امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.
9- مجدي نبيل، محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، أطروحة لنيل درجة ماجستير في منازعات الضريبة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2006.

المقالات:

1- أ-حليمة بن شعاعه، د-محمد الأخضر كرام، حق الاطلاع في المادة الجبائية مجلة العلوم القانونية والعلوم السياسية، عدد16، الجزائر، جوان2017.
2- أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة و القانون ، العدد 32 ،الجزائر، 2013.
3- بن شعيب نصر الدين، العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة،المجلد11، العدد01، 2021.
4- تركي كاظم عبيس، المرجع الالكتروني للمعلوماتية، الضريبة وعلاقتها بالقانون، الجزء 8 ، 2016
5- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994.
6- حمريط عبد المالك، جبري محمد، الضمانات التي يقدمها التشريع الجزائري للمكلف بالضريبة في عملية التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، جامعة البليدة 02، لونيس علي، سنة 2020.
7- زحاف حبيبة وعسول محمد الأمين، مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد05، العدد02، 2022.

8- زغيب مليكة ، رميته عبد الغني، مدى نجاعة الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر، مجلة دراسات جبائية،العدد2-2 ، 2013.

9- سمر عبد الرحمان ، محمد الدحلة ، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي ، موقع المرجع الالكتروني للمعلوماتية الإدارة و الاقتصاد ، الجزء 50 ،سنة 2016 .

10- عبد الباري درة وآخرون، الإدارة الحديثة المفاهيم والعمليات، جامعة الإسراء، الأردن، 1994.

11- فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية ،العدد17، 2020.

12- فارس بن يدير واخرون، عصرنة الإدارة الضريبية وأثرها على الامتثال الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية ،المجلد08، العدد01 ، 2022.

13- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم001958، تاريخ2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة2003.

14- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم079708 المؤرخ في 2013/10/10، خاص باللجنة الولائية للطعن، مجلة مجلس الدولة، تحقيق محاسبي معمق، العدد13، سنة 2015.

15- قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، 2017.

16- محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،2005.

17- محمد بن باحان، دور البنوك المركزية في تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد05، 2014.

18- محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، دون ذكر سنة النشر.

19- مطبوعة صادرة عن المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021.

20- منور أو سرير وأحمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009.

21- نجاة نوى، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، 2017.

22- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، العدد 11، الجزء 02، جامعة الجزائر 1، 2017.

23- وكالة الانباء الجزائرية، إعادة هيكلة الأنظمة الجزائرية لتحقيق العدالة الضريبية، فئة اقتصاد، الجزائر 2020/10/22.

المراجع الأجنبية بالفرنسية:

1- Arezki Ghnemi, La Gestion du contentieux fiscal par L'administration Algérienne, Revue Tunisienne de Fiscalité de droit de Sfax, TUNISIE, 2008.

2- Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, Nº 657, 2008.

3- KHARROUB Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques, Sciences du Gestion et Sciences commerciales, Université d'ORAN Es-Senia, 2010-2011.

4- Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, Droit Fiscal, 4me édition, Dalloz, Paris, 1980.

الفهرس

مقدمة..... أ
الفصل الأول: الإدارة الضريبية 4
المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للادارة الضريبية..... 5
المطلب الأول: مفهوم الادارة الضريبية 5
الفرع الأول: تعريف الادارة الضريبية..... 5
الفرع الثاني: أهمية الادارة الضريبية..... 6
المطلب الثاني: مكونات ووظائف الإدارة الضريبية 8
الفرع الأول: مكونات الادارة الضريبية 8
الفرع الثاني: وظائف الادارة الضريبية 9
المبحث الثاني: حقوق وضوابط الادارة الضريبية 12
المطلب الأول: حقوق الإدارة الضريبية 12
الفرع الأول: حق الاطلاع 13
الفرع الثاني: حق المعاينة:..... 16
المطلب الثاني: المبادئ والالتزامات على الادارة الضريبية..... 18
الفرع الأول: المبادئ الضريبية..... 18
الفرع الثاني: التزامات الإدارة الضريبية 20
خلاصة..... 22
الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة 24
المبحث الأول: الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة..... 25
المطلب الأول: ضمانات المكلف اثناء التحقيق..... 25
الفرع الأول: الاشعار بالتحقيق..... 25
الفرع الثاني: شروط اجراء الرقابة 27
المطلب الثاني: ضمانات المكلف اثناء وبعد التقويم 30

الفهرس

الفرع الأول: الاشعار بالتقويم 30
الفرع الثاني: حق الطعن 31
المبحث الثاني: الضمانات القضائية الممنوحة للمكلف بالضريبة 33
المطلب الأول: الحقوق المترتبة عن الضمانات الجبائية 34
الفرع الأول: الضمانات الممنوحة للمكلفين اثناء التصحيح الجبائي 34
الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في التقويم التلقائي 35
الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بموجب المحرر الجبائي 36
المطلب الثاني: الحقوق الممنوحة بالضريبة في المراجعة الجبائية 40
الفرع الأول: الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي 40
الفرع الثاني: الضمانات الملازمة للتحقيق الجبائي 42
الفرع الثالث: الضمانات اللاحقة للتحقيق الجبائي 44
خلاصة 46
خاتمة 48
قائمة المصادر والمراجع 51
ملخص 58

ملخص

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أحد المواضيع المركزية في القانون الجبائي، والمتمثل في إشكالية تحقيق العدالة الضريبية من خلال دراسة التوازن بين ضمانات المكلف بالضريبة وحقوق الإدارة الضريبية. فالعدالة الجبائية لا تُختزل في توزيع الأعباء الجبائية فحسب، بل تشمل كذلك عدالة الإجراءات التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمكلف، منذ مرحلة التحقيق، مرورًا بالتقويم، وصولًا إلى التحصيل والطعن.

وقد عالجت المذكرة هذه الإشكالية عبر فصلين رئيسيين: خُصّص الأول لبيان الضمانات القانونية والإدارية والقضائية التي أقرها المشرع الجزائري لفائدة المكلف بالضريبة، والتي تهدف إلى حمايته من تعسف الإدارة وتعزيز ثقته في المنظومة الجبائية، في حين تناول الفصل الثاني حقوق الإدارة الجبائية والصلاحيات المخولة لها في سبيل تحقيق الرقابة الجبائية الفعالة وتحسين التحصيل، مع الوقوف عند الضوابط التي تحكم هذه الصلاحيات منعًا للانحراف بها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن العدالة الضريبية تقتضي تحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية، وهو ما لا يزال يحتاج إلى تفعيل أكثر لآليات الرقابة، وتعزيز ضمانات المكلف، وتحسين أداء الإدارة الجبائية، بما يضمن احترام مبدأي الشرعية والشفافية في الإجراءات الجبائية.

Résume

Ce mémoire vise à mettre en lumière une problématique centrale du droit fiscal, à savoir la réalisation de la justice fiscale à travers l'étude de l'équilibre entre les garanties reconnues au contribuable et les prérogatives de l'administration fiscale. En effet, la justice fiscale ne se limite pas à une répartition équitable de la charge fiscale, mais englobe également la régularité et l'équité des procédures encadrant la relation entre l'administration et le contribuable, depuis la phase de contrôle jusqu'à celle du recouvrement et du contentieux.

Le travail a été structuré en deux chapitres : la première traite des garanties administratives et juridictionnelles que le législateur algérien accorde au contribuable afin de le protéger contre les abus et de renforcer sa confiance dans le système fiscal. Le second chapitre est consacré aux droits de l'administration fiscale, notamment en matière de contrôle, d'évaluation et de recouvrement de l'impôt, tout en soulignant les limites juridiques encadrant ces pouvoirs pour prévenir toute dérive.

L'étude conclut que la justice fiscale repose fondamentalement sur un équilibre entre les impératifs de l'administration fiscale et les droits du contribuable, équilibre qui nécessite encore des efforts en matière de transparence, de renforcement des garanties procédurales et d'amélioration des performances de l'administration fiscale, dans le strict respect des principes de légalité et de sécurité juridique.