الجمهـوريـــــة الجـزائريـــــة الديمقـراطيـــة الشـعبيـــة

وزارة التعليـــم العالـــــي و البحث العلمـــــي

جـــامعــة امحمــد بوقـــرة بومـــــرداس

كليـــة الحقوق

مــذكـــرة المــاجستيـــر

مقــدمة من طــرف:

زنـــاتي فريــدة

لنيـــل شـهـــادة المـــاجـستيـــر فـــي:

شعبـــة:الحقوق الأساسية و العلوم السياسية

تخـــصص: إدارة و مالية

عنوان المذكـــرة: العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب

لجنـــة المنـــاقشـــة:

أ د/ ديدان مولود أستاذ محاضر"قسم أ"، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس الرئيس

أ د/ دنيدني يحي، أستاذ محاضر"قسم أ"، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس المقرر

أ د/ تاجر محمد، أستاذ ، جامعة تيزي وزو الممتحن

السنـــة الدراسيـــة: 2012/2011

يقول عماد الدين الأصفهاني

****

إنـــي رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاب في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان أحسن ، و لو زيد هذا لكان يستحسن،ولو قدم هذا لكان أفضل و لو ترك هذا لكان أجمل، و هذا من أعظم العبر و هو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر و أن الكمال لله العزيز المقتدر.

****

* كلمة شـــــــكر*

أتقدم بشكري الجزيل بعد حمد الله و شكره إلى أستاذي الفاضل الدكتور دنيدني يحي

أولا لقبوله الإشراف على هذه المذكرة، و ثانيا على كل المعلومات و النصائح التي قدمها لي خلال فترة إعداد المذكرة، كما أشكره على صبره معنا.

عميق الشكر إلى كل من الأستاذ الدكتور" **تاجر محمد**" والأستاذ الدكتور "**ديدان مولود**" لقبولهما الإشراف على مناقشة المذكرة.

شكر خاص إلى السيد الأمين العام لبلدية أولاد موسى / بومرداس و السيد بن رمضان عمر رئيس مفتشية الضرائب لبلدية أولاد موسى على كل المساعدات التي قدموها لي.

الشكر الكبير للآنسة بوجناح ليلى

أشكر كل الأساتذة الذين ساهموا في تعليمنا من الابتدائي إلى غاية اليوم.

الإهـــــــــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله و أسكنه فسيح جناته.

إلى التي كانت أعز من روحي أختي الطاهرة "**جميلة**" رحمها الله و أسكنها روضة من روضات جناته.

إلى أغلى ما في الوجود أمي العزيزة أطال الله في عمرها و حفظها من كل شر.

إلى إخوتي و أخواتي جميعا و أتمنى لهم النجاح و التوفيق في الحياة.

إلى الذي كان دائما السند لنا في السراء و الضراء زوج أختي" **محمد بوقريصة**" .

إلى رفيقة الدرب الغالية "**الطاوس بن عميرة**".

إلى كل من قدم لي يد المساعدة و لو بكلمة طيبة.

قائمة المختصرات

باللغة العربية:

ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ق ا ج : قانون الإجراءات الجبائية .

ق ع : قانون العقوبات .

ق ت: القانون التجاري.

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية و الإدارية

ق م : القانون المدني

ص: صفحة.

ج ر: جريدة رسمية.

ق م : قانون المالية

باللغة الفرنسية:

P : page.

DGI : direction générale des impots.

مقدمـــــــة

تحتل الضرائب مكانة متميزة و أهمية بالغة في التشريعات المالية الحديثة حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المتخصصة في المالية ، وهذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أهم مصدر من مصادر الإيرادات العمومية فقط، ولكن أيضا لأهمية الدور الذي تلعبه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة و لما تثيره من إشكالات تقنية و اقتصادية متعلقة بفرضها و بآثارها من جهة أخرى .

بين تاريخ الضريبة ارتباط أساليب وطرق فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد الذي كان سائد في كل مجتمع، و بطبيعة الخدمات التي تقدمها الدولة .

ففي البداية كانت الضرائب تفرض بواسطة الحاكم وفقا لما يراه ضروريا للمحافظـــة على كيـــان الجماعـــة البشرية، أما فـــي عهد الامبراطورية العثمانية عـــرفت الضريبة نظامـــا محكما كانت فيه الضريبة سنوية و إجبارية، ومع تطور المجتمعات و تطور وظائف الدولة و تدخلها في الحياة الاقتصادية و اتساع دائرة الإنفـــاق تغيرت معـــه طرق و أساليب فرض الضرائب وجبايتها، وأصبحت الضريبة تعرف حسب غاستون جاز[1] على أنها خدمة نقدية تؤخذ من الخواص عن طريق السلطة بصورة نهائية و بدون مقابل مباشر مـــن أجـــل تغطية الأعباء العمومية.

أما فـــي العصر الحاضر فإن فرض الضرائب أصبح أكثر عدالة إذ لا يمكن أن تحدث أيـــة ضريبة ما لم تحصل السلطة العمومية على الموافقة المسبقة مـــن الشعب عن طريق ممثليهم في البرلمان، و من هنـــا ظهر حق البرلمانات بسن القوانين الضريبية وهـــو مبدأ دستوري أقرته جميع الدول الديمقراطية ، هذا المبدأ الدستوري الذي تمتد جذوره إلـــى القرن الثالث عشر حيث كان يشكل الدعامة الأساسية للنظام البرلماني الانجليزي، كما نص عليه الإعلان

---

(1): غاستون جاز أستاذ متخصص في المالية العمومية .

العالمـــي لحقوق الإنسان مـــن خلال المادتين 13 و 14 [1]، كما أقرتـــه أيضـــا الجمعيـــة التأسيسية للثورة الفرنسية سنة 1789.

كرسه المشرع الجزائري أيضا من خلال المادة 122 من دستور 28 نوفمبر 1996 التـــي تنص على أنه « **يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور ، و كذلك فـــي المجالات التالية :...إحداث الضـــرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة، و تحديد أساسها و نسبها**» [2] بالإضافة إلى ذلك هناك مبدأ دستوري آخر لا يقل أهمية عـــن سابقه و المتمثل في فرض الضريبة على أساس من العدل و المساواة الذي يقضي بمشاركة جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة وفقا لمقدرته التكليفية.

بالنسبة للجزائر فقد تم تكريس هذا المبدأ وفقا لنص المادة 64 من الدستور التي تنص علـــى أن «**كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ، و يجب على كـــل واحد أن يشارك فـــي تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية،لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.**

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه»

و عليه فإن الضريبة لا يمكن أن تكون عادلة و تؤدي أهدافهـــا إلا بتوافر شرطين أساسيين:

---

(1) : دنيدني يحي ، القانون الجبائي ، محاضرات ألقيت على طلبة الماجستير، 2008–2009 (غير منشورة)

المادة 13 « تعتبر المساهمة العمومية ضرورية من أجل صيانة القوة العمومية و نفقات الإدارة و يجب أن توزع بين الأفراد و حسب قدرتهم »

المادة 14 « كل المواطنين لهم الحق في ملاحظة ضرورة المساهمة العمومية ، و أن يرضون عنها بحرية ، وان يتبعوا استعمالها و أن يحددوا مقدارها ، وعاء تحصيلها و المدة التي وضعت من أجلها »

(2):المرسوم الرئاسي رقم 96–438 ، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، المتضمن دستور 28 نوفمبر 1996 ، ج ر عدد 76 صادرة في 08 ديسمبر 1996 ، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02 –03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 ، المتضمن تعديل الدستور ، ج ر عدد 25 صادرة في 14 افريل 2002، والقانون رقم 19–08 ، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 ، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 63 صادرة في 16 نوفمبر 2008.

– توافـــر تشريـــع ضريبـــي سليـــم و شفـــاف، وعـــادل تتوافر فيـــه قواعـــد الضريبة
– تقبل المكلفين لهذا التشريـــع وعدم اللجـــوء إلـــى التهرب الضريبـــي.

إن فرض الضريبة اعتبـــارا لهذه المبادئ الدستورية يدل علـــى الاهتمام المتزايد للدول بهذا الإيراد الأساسي في تمويل النفقات العمومية بالنسبة لأغلبيـــة الدول ، و منها الجزائر التـــي أعطت أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية ابتداء مـــن سنة 1991 إذ لا تخلو قوانين المالية للسنة أو قوانين المالية التكميلية من أحكام تخص الضريبة سواء تعديل أو إلغـــاء أو إحداث ضريبة جديدة أو رسم ، و الهدف من ذلك هو إيجاد نظام جبائي يتماشى مع التطور الاقتصادي الوطني و الدولي، بالاعتماد علـــى الضرائب باعتبارهـــا إيراد دائم فـــي تمويل ميزانية الشخص العمومي نظرا لوفرة حصيلتها التي تتمتع بالثبات النسبي والانتظام الدوري، كونها غير عرضة للتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة ، كما أنها تفرض علـــى أوضاع ثابتة إلى حد كبير مما يجعلها أكثر مقاومة للأزمات الإقتصادية.

و لاشك أن علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائيـــة تعتبر العنصر الأساسي فـــي سبيل الحصول على هذا الإيراد الهام وضمان ديمومته ، حيث وضعت مختلف الإجراءات القانونية الواجب احترامها بمناسبة عمليات فرض، تحديد وتصفية الضريبة و تحصيلها .

كما أن ضمان تطبيق هذه القوانين الضريبية وسلامة تحقيق أهداف السياسة الضريبية سوف يتوقف إلى حد بعيد على مدى تجاوب المكلفين بالضريبة ، إذ لا جدال اليوم في أن أدق نظم المراقبـــة لا يمكـــن أن تعادل فـــي نفعها إمكانيـــة الحصول علـــى تصريحـــات صحيحة نتيجـــة لتجاوب المكلفين بالضريبة ، غير أنه لا يمكننا الحديث عـــن هذا التجاوب فـــي ظل واقـــع العلاقة التي تربط بين المكلف و الإدارة ، هذه العلاقة التي لم تكن تتمتـــع على مـــر العصور و في مختلف المجتمعات بسمعة حسنة و ذلك راجع إلى اختلاف نظرة كل طرف إلى الآخر حيث يرى المكلف بالضريبة أن الإدارة الضريبية تجبي أمواله بالإكراه دون أن يستفيد مـــن مقابل مباشرلذلك، في حين ترى الإدارة الضريبية أن ما تقوم به ما هو إلا تنفيذ

لسياسة مالية مقررة قانونا تهدف إلـــى تحقيق النفع العـــام و هذه السياسة قد تتعارض مـــع المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة .

إن ما يؤكد هذه النظرة هو سعي المكلف بالضريبة إلى التملص من دفع الضريبة سواء كان هذا التملص مشروع عن طريق استغلال الثغرات القانونية، أو غير مشروع عن طريق عدم تقديم التصريحات أو تقديم تصريحات خاطئة ، أو الامتناع عن تسديد الضريبة وغيرها من وسائل الغش الجبائي التي يلجأ اليها المكلف بالضريبة .

يبقى إذن على عاتق المشرع إيجاد الحلول لتحسين هذه النظرة وأن يجعل العلاقة الضريبية قائمة على فكرة التضامن الوطنـــي المنصوص عليهـــا بموجب المادة 64 مـــن دستور 28 نوفمبر 1996 المعدل و المتمم السابقة الذكر.

إن الوصول بالمكلف بالضريبة إلى هذا المستوى من الوعي و التحضر يتطلب أن نكون أمام مكلف واع و مدرك لأهمية التمويل العمومي في تحقيق الرفاهية للمجتمع و لحقيقة العلاقـــة التي تربط بينه و بين إدارة الضرائب ، أي أن يكون على إطلاع و معرفة بكـــل الالتزامات الملقاة على عاتقه كمكلف بدفع الضريبة ، و كـــل الحقوق و الضمانات الممنوحة لـــه فـــي مواجهة إدارة الضرائب بما لها من سلطات وامتيازات فـــي المجال الضريبي، كمـــا يتطلب وجود إدارة ضريبية تتوفر على كل مقومات النجاح في أداء مهامها من أجل الوصول إلـــى المادة الخاضعة للضريبة ، وملتزمة في قيامهـــا بوظائفها بالقانـــون دون تعسف أو تجاوز .

إلا أن واقع الحـــال يثبت أن نسبة كبيرة من المكلفين بالضريبة تجهل الالتزامات المفروضة عليها في المجال الضريبي بل الأكثر من ذلك فهم يجهلون حتـــى الحقوق الممنوحة لـــهم.

هذا الواقع هو ما دفعني إلى اختيار هذا الموضوع و العمل على محاولة تحديد و توضيح حقوق و التزامات كل طرف في المعادلة الضريبية، خاصة مع التعديلات التـــي تعرفهـــا القوانين الضريبية و باستمرار مما يزيد مـــن صعوبة الإلمام بكـــل الحقوق و الالتزامات .

إذن فالعلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة هامة و حساسة ينبغي التعرف

على التنظيم القانوني لها من خلال تسليط الضوء على الالتزامات الملقاة علـــى عاتق كـــل طرف في هذه العلاقة ، و الحقوق الممنوحة لكل واحد منهما ابتداء من فرض الضريبة إلى غاية تحصيلها ، خاصة إذا علمنا أن هذه العلاقة لها تأثير كبير على مرودية الجباية ، فكلما كانت العلاقة جيدة كانت المردودية كبيرة و العكس صحيح .

من خلال هذه المقدمة تظهر بوادر الإشكالية التي نحـــاول الإجابة عليها فـــي هذه المذكرة وهي : **إذا كانت الضريبة تحتل كـــل هذه الأهمية في مالية الشخص العمومي فكيف نظـــم القانون العلاقـــة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب للحفاظ على ديمومة هذا الإيراد؟ و بعبارة أخرى ما هي حقوق و التزامات طرفي العلاقة الضريبية ؟**

للإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا اعتماد المنهج الوصفي و التحليلي و ذلك حسب ما تتطلبه مقتضيات الدراسة .

إن دراسة مثل هذه المواضيع لا تخلو من الصعوبات و العراقيل نظرا لعدم استقرار القوانين التي تنظم الضريبـــة ، والتعديل المستمر مـــن خلال قوانين المالية للسنة و قوانين الماليـــة التكميليـــة ، بالإضافة إلـــى عدم وجود نصوص قانونية صريحة وواضحـــة تحدد التزامات و حقوق كل طرف في العلاقة الضريبية، وكذلك قلـــة المراجع و الدراسات الجامعية التـــي تناولت هذا الموضوع .

و لمعالجه تم تقسيم خطـــة الدراسة على النحو التالي :

مقدمـــة.

الفصل التمهيدي: يعتبر مدخل لهذه الدراسة من خلاله يتم التعريف بالمكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.

الفصل الأول: خصصناه للتعرف على المركز القانوني للمكلف بالضريبة تطرقنا **في المبحث الأول منه** لالتزامات المكلف بالضريبة، **أما في المبحث الثاني** فوضحنا مختلف الحقوق و الضمانات الممنوحة المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب.

الفصل الثاني: نتعرف من خلاله على سلطات و امتيازات الإدارة الضريبية في المجال الضريبي والالتزامات المطالبة بها قسمناه إلى مبحثين، **مبحث أول** وضحنا من خلاله سلطات و امتيازات الإدارة الضريبية في المجال الضريبي ، **و تطرقنا في المبحث الثاني لأهم الالتزامات التي تلتزم بها إدارة الضرائب** .

خاتمة: تمثل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا للموضوع.

الفصل التمهيدي:

طرفي العلاقـــة الضريبيـــة

الفصل التمهيدي: طرفي العلاقة الضريبية

لقد اختلفت التعاريف التي تعرف بها الضريبة ، فهناك من يعرفها بأنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية [1].

كما عرفت بأنها مبلغ من النقود يدفعه الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين إلى الدولة لتغطية النفقات العمومية دون أن يكون هناك مقابل لها[2].

لكن مهما اختلفت التعريفات فإن هناك اجماع في كل التعاريف على أن العلاقة الضريبية تتكون عادة من طرفين هما المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ممثلة للدولة ، حيث يكون المكلف مطالب ومدين وملتزم بدفع الضرائب ، أما الطرف الثاني في هذه العلاقة هو إدارة الضرائب وهي الطرف القوي حيث أنها هي المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما تمتلكه من حقوق وسلطات خولها لها القانون في هذا الصدد.

وعليه لدراسة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب لا بد أولا أن نعرف كل من المكلف و الإدارة الضريبية، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل التمهيدي.

---

(1): محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة ،الجزائر،الطبعة الرابعة ، 2008، ص13.

(2): الشواربي عبد الحميد ، موسوعة الضرائب ، منشأة المعارف ، الإسكندرية، 1997، ص7 .

المبحث الأول : المكلف بالضريبة و طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الضرائب

إن العلاقـــة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبـــة تقوم على فكرة المديونية أي دائن ومدين، و بما أن المكلف بالضريبة يمثل أحد طرفـــي العلاقة الضريبية فإنـــه يصبح مـــن الضروري تحديد مفهوم المكلف بالضريبة لتحديد العلاقة التـــي تربطـــه بإدارة الضرائب.

فالمشرع يحرص دائما عند سنه للقوانين الضريبية على تعيين الأشخاص الدافعين لكل نوع من أنواع الضرائب، كما ينص على الأنشطة التي يترتب على ممارستها الخضوع لنـــوع معين من الضرائب و الرسوم، فمن هو المكلف بالضريبة ؟

المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

إن لفظ المكلف بالضريبة لم يعرف تعريفا دقيقا من الناحية القانونية لذلك سوف نلجـــأ إلـــى التعريفات الفقهية و قبلها نعرف التكليف لغة، كما نتطرق لمختلف المصطلحات التـــي يمكن أن تطلق على المكلف بالضريبة و التي تختلف باختلاف الشخص الذي يدفع الدين الضريبي فعلا ، أو باختلاف البلد .

أولا: تعريف المكلف بالضريبة

1- تعريف التكليف لغة : يعرف التكليف لغة بأنـــه الإلزام بما يشق علـــى النفس مـــن الجهد والمال وهو مصدر للفعل كلف ، ويمكن تعريف التكليف أيضا بأنه أمر يصدر ممن يملكـــه لمن يطيقه يلزمه القيام بعمل أو الامتناع عنه ما كان ليقوم به أو ليمتنع عنه لولا صدور هذا الأمر [1].

---

(1):الكفيف فاتح، تأثير العبء الجبائي على المكلف الجبائي –حالة الضرائب غير المباشرة – مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة، 2004، ص46 .

2- تعريف المكلف بالضريبة من الناحية القانونية : لم يعرف المشرع المكلف بدفع الضريبة تعريفا دقيقا بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب، أو يحدد بعض الأنشطة يكون الشخص الذي يمارسها خاضعا لنوع معين من أنواع الضرائب، فمثلا بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي تنص المادة 3 من ق ض م ر م على أن الأشخاص الخاضعة للضريبة هي[1]:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.

- و يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أربحا أو مداخيل يخول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى ، و هذا ما جاء في نص المادة 4 ق ض م ر م.

أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فإن الأشخاص الخاضعة للضريبة حددتها المادة 136 ق ض م رم وهي :

1 - الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء :

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة، إلا إذا اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات،ولا رجعة في هذا الإختيار مدى الحياة .

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم إلا اذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة.

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب القانون.

2- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

---

(1): الأمر رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل و متمم، ج ر عدد 102، صادرة في 12 ديسمبر 1976.

3- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق ض م ر م.[1]

4 – الشركات التعاونيـــة و الإتحادات التابعـــة لها باستثنـــاء المشـــار اليها فـــي المـــادة 138 ق ض م ر م[2].

أما بالنسبة للرسم على النشاط المهني فقد حدد المشرع العمليات الخاضعة للرسم فـــي المواد 1، 2 و 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال[3]، كما عرف المشرع في المادة 4 من نفس القانون المقصود بالمنتج كخاضع للرسم على النشاط المهني و هم :

الأشخـــاص أو الشركات الذين يقومـــون بصفـــة رئيسية أو ثانويـــة باستخراج أو صناعـــة المنتوجات و يتعهدونها بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين فـــي التصنيع قصد اعطائهم شكلها النهائي...، الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا محل الصانع للقيام فـــي مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع االأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير القيام بالعميات السابق ذكرها.

---

(1): و تتمثل هذه العمليات حسب المادة 12 ق ض م ر م فيما يلي: عمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها،أو يشترون بإسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.– الإستفادة من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بالعقار.

– تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لإستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري – تحقيق إيراد من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح .

– تحقيق أرباح من قبل التجار الصيادين، مجهزي السفن و مستغلي قوارب الصيد.

(2):المادة 2/138 ق ض م ر م« أرباح الشركات ، كما يستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات :

–المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التي تتبعها.– مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي، صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين و المحققة مع شركائها فقط.– التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء و كذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة ..... »

(3):الأمر رقم 76–102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم، ج ر عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر1976.

3- التعريف الفقهي للمكلف بالضريبة : أمـــام عدم وجـــود تعريف تشريعـــي محدد و دقيق للمكلف بالضريبة يتوجب علينا ضرورة البحث في التعريفات الفقهية، وبرجوعنا إلـــى الفقه نجد هناك العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة :

التعريف 1: المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهـــوالذي يحدده المشرع الضريبي كمدين للضريبة [1].

التعريف 2: هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون ، وتأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بـــأحد المداخيل المنصوص عليها قانونـــا يدخل في إطار تعريف المكلف ويلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا [2].

التعريف 3: عرف المكلف بالضريبة بأنه " أي شخص يقوم بتزويد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلة ، ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أي مكان وأيا كـــان الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصلته، ويدخل في نطاق الضريبة المنتجون، التجـــار و مقدموا الخدمات، قطاع الزراعة والتعدين والأنشطـــة المهنية و أي شخص يمـــارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة " [3] .

ثانيا:المصطلحات المختلفة التي تطلق على المكلف بالضريبة

يطلق على المكلف بالضريبة عدة ألفـــاظ تختلف باختلاف الشخص الذي يقـــع عليـــه عبء الضريبة ومن أهم هذه الألفاظ ما يلي:

1-المكلف بالضريبة: هذه العبـــارة تعني كل شخص عموما مكلف بتسديد كل مساهمة، وكل ضريبة أوحق ورسم منصوص عليها قانونا.

---

(1): برحماني محفوظ ،الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري ، رسالة دكتوراه في القانون ، كلية الحقوق جامعة البليدة، 2006 ، ص117 .

(2): محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002، ص147.

(3): الكفيف فاتح ، مرجع سابق ، ص 46 .

2- المكلف القانوني: وهـــو الذي فرضت عليه الضريبة ويسمى حـــامل العبء القانونـــي ويعرف كذلك بأنه هو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة وتعيينـــه سهل جدا وواضح في التشريعات الضريبية، إذ يكون محدد تحديد كافي بنص القانون .

3- المكلف الحقيقي : وهو المكلف الفعلي أوالاقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبـــة فعليا ويسمى حامل العبء الفعلي ويعرف بأنه هـــو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه فـــي نهاية انعكاساتها من واحد إلى أخر، وقد يكون واحد أو متعدد وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك، وكذلك في حالة الإقتطاع من المصدر[1].

4- الممول: وهذا المصطلـــح يطلق علـــى المكلف بالضريبـــة فـــي بعض الدول العربيـــة مثل مصر.[2]

ثالثا: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب

انقسم الفقه في تحديد طبيعة العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب إلـــى رأيين، فالرأي الأول يرى بأن هذه العلاقة هـــي علاقة تعاقدية، فـــي حين يرى الرأي الثاني أن هذه العلاقة هي علاقة قانونية.

1- الرأي الأول: العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة تعاقدية

يرى جانب من الفقـــه أن تقدير وعاء الضريبة يتم بناءا علـــى اتفاق بين المكلف و الإدارة الضريبيـــة ، و استندوا فـــي ذلك التى أن التشريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلف و إدارة الضرائب حول عناصر التقدير و الغايـــة من ذلك هو ايجاد اتفاق يحقق مصلحـــة الطرفين في تحديد قيمة الضريبة و التقدير هنا يكون حقيقـــي عكس التقدير الجزافـــي الذي يكون بطريقة آلية استنادا على أسس موضوعية .

---

(1): محمد عباس محرزي ، مرجع سابق، ص 159.

(2): محمد محي مسعد، مرجع سابق، ص148.

2- الرأي الثاني : العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة قانونية.

يرى الجانب الآخـــر من الفقه أن العلاقة بين الطرفين يحددهـــا عـــادة القانون الضريبي و قوانين المالية المتعاقبة، وتحدد أيضا بالقرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذا له ولا تقوم هذه العلاقـــة علـــى الإتفاق بين الطرفين ، هذا هـــو الرأي الراجح والشائع فـــي التطبيقات القضائيـــة، فالقانـــون هـــو الذي يحدد حقوق والتزامات كـــل طـــرف ولا دخل للطرفين فـــي تحديدها[1].

المطلب الثاني:الشروط الواجب توافرها في شخص المكلف بالضريبة

مـــن خلال التعريفات السابقة للمكلف بالضريبة يتضـــح أن هناك بعض الشـــروط الواجب توافرها في شخص المكلف بالضريبة وهي:

أولا: أن يكون للمكلف شخصية قانونيـــة : المكلف بالضريبة لـــه شخصية قانونية إمـــا طبيعية مثل الأفراد بغض النظر عـــن جنسيتهم وطني أو أجنبـــي ، أو مواطن إقامتهم داخل الوطن أو خارجه وبغض النظر عن أهليتهم، كما يمكن أن يكون شخص اعتباري كالشركات بمختلف أنواعها بصرف النظر عما إذا كانت تجارية أو مدنية ، خاصة أو عامة ذات طبيعة صناعية أو اقتصادية باستثناء المؤسسات العامة ذات الطبيعة الإدارية، والتي تكون معفاة من الضريبة كون أن ميزانيتها غير مستقلة عن ميزانية الدولة .

وفي الغالب يكون التكليف بالضريبة موجه إلى شخص واحد لكن فـــي بعض الحالات يمكن أن يوجه التكليف إلى مجموعة من الأشخاص، كحالة ملاك العقار على الشيوع فالورثة الذين يرثون عقـــار مكلف ضريبيا يلزمون بدفع الضريبـــة بينهم بالتضامن ، وعلـــى إدارة الضرائب أن تعود علـــى أي واحد منهم لتحصيل دين الضريبة، ولمـــن دفع الضريبـــة حق الرجوع على باقي الورثة كلا حسب نسبته من العقار ، لأن الضريبة تشكل دينا فـــي ذمـــة المورث يخصم من أصل التركة قبل توزيع أنصبة الورثة. [2]

---

(1): برحماني محفوظ ، مرجع سابق ، ص 121 .

(2): نفس المرجع، ص119.

ثانيا: أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة: يجب أن يكــون للمكلف بالضريبــة علاقة مباشرة بوعاء الضريبة خلال السنة التي كلف فيها بالضريبة ، كأن يكون هو صاحب الدخل أو الأرباح الخاضعة للضريبة وغيرها من أوعية الضريبة، فمثلا في الضريبة علــى الدخل العقاري تحقق هذا الدخل بغض النظرعما إذا كان المكلف حصل عليه بطريق مشروع أو غير مشروع لأن تحصيل الضريبة على الدخل غيرالمشروع لا يعطي شرعية لاحقة له ، فمناط تحصيل الضريبة هو وجود الدخل دون البحث عن مشروعيته.[1]

كذلك الحال في تحصيل حقوق التسجيل بالنسبة للعقود المسجلة ثم يتضح أنها تنطوي علــى عناصر غير مشروعة، فالتسجيل هنا لا يمنحها الصفة المشروعة ويرجع السبب في ذلك إلى الحرص على حفظ حق الخزينة العمومية، إلا أن هذا الشرط قد لا يتحقق دائما كما هو الحال في الضرائب على الاستهلاك، فالمستهلك للبضائع يتحمل عبء الضريبة دون أن تكون لــه علاقة مباشرة بوعائهــا.

ثالثا:أن يكلف فعلا بالضريبة : يجب أن يخاطــب المكلف بالقانون الضريبي أي يجب أن لا يكون معفيا من أداء الضريبة إعفاء مؤقت أوكلــي، ذلك أن الإعفاء يسقط عنه التكليف، لكن لا يكفي أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبي بل أن يكلف قانونــا بدفــع الضريبة بواسطــة جداول تكليف هي الكشوف التي يحدد فيها هوية المكلف، وعاء الضريبة ومقدارها كما يحدد تاريخ إدراجها في التحصيل، فالقانون الضريبي يخاطب المكلف بالضريبة علــى أنه المدين بها والملتزم بأدائها بموجب القانون الضريبي، وقرار الإدارة الذي يحدد مقدار مــا هو مدين به ، ويخاطب أيضــا الغير عندمــا تستدعــي الضرورة تدخل هذا الغير لضمــان تحصيل الضريبة، مثل ما هوعليه الحال في تحصيل رسوم التسجيل من قبل الموثق بالنسبة للعقــود التي أبرمها أمامه وهذا ما نصت عليه المادة 82 و 83 مــن قانون التسجيل [2].

---

(1): برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص119 .

(2):أمر رقم 76–105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، معدل و متمم، ج ر العدد81، صادرة في 18 ديسمبر1977،المادة 82 تم الغاؤها بموجب المادة 22 من قانون المالية 2011

المبحث الثانـــي: الإدارة الضريبيـــة

تكمن أهمية الإدارة الضريبية في كونها الأداة التي ترتكز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة و تنفيذ القوانين الضريبية ، والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الشخص العمومي من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخـــرى، واقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية .[1]

وهذا ما تحاول الدولة الجزائرية أخذه بعين الاعتبار من خلال الإصلاحات التي تنتهجها على الهيكل الإداري، حيث عرف التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب عدة تغييرات في إطارعصرنة الإدارة الجبائية، إذ شرع في الانتقال من نمط أفقي حسب الوظائف(الترقيم الجبائي،التحصيل ، المنازعات الرقابية) نحو نمط إداري عمودي حسب أصناف المكلفين قصد الوصول إلـــى مشروعية جبائية أمثل[2].

---

(1): حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية ،الدار الجامعية، القاهرة ،2002 ، ص127 .

(2): بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992–2004 ،أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص120.

المطلب الأول: التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب على المستوى المركزي

تتربع على هرم إدارة الضرائب بالجزائر المديرية العامـــة للضرائب، إذ تحتل مكانة معتبرة في التنظيم العضوي والهيكلي لوزارة المالية.

أولا: تنظيم المديرية العامة للضرائب

تأتي في قمة الجهاز الجبائي الجزائري المديرية العامـــة للضرائب ، لكونها تشرف علـــى مختلف الهيئـــات والمصالـــح الجبائية المركزية والخارجيـــة وفق تنظيم محدد ودقيق .

تم إنشاءها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90–190 المؤرخ في 1990/07/23 [1]، وذلك على مستوى وزارة الاقتصـــاد والذي عدل بموجب المرسوم التنفيذي رقـــم 95–55 المؤرخ في 1995/02/15 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الماليـــة و هذا الأخيـــر بدوره عدل سنة 2007 بمـــوجب المرسوم التنفيذي 364/07 [2] ، حيث أصبحت المديريـــة العامة للضرائب تكون من 8 مديريات وهـــي:

– مديرية التشريـــع والتنظيم الجبائيين، مديرية المنازعـــات ، مديريـــة العمليـــات الجبائية و التحصيل ، مديرية الأبحاث والتدقيقات ، مديرية الاعـــلام و الوثـــائق الجبائية ، مديريـــة الإعلام الآلي والتنظيم ، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، مديرية إدارة الوسائل المالية.

هذا بالإضافة إلى مصلحة التحريات الجبائية مهمتها تحديد مصادر الغش و التهرب الجبائيين التي نص عليها قانون المالية لسنة2009 [3].

---

(1):المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 23 جويلية 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد ، ج ر عدد 26 ، مؤرخة في 27 جويلية 1990 ، المادة 1.

(2): المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر2007 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية، ج ر عدد 75 الصادرة في 02 ديسمبر 2007، المادة 5.

(3):القانون رقم 08-21 المؤرخ في 20 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية 2009، ج ر عدد 74، صادرة في 30 ديسمبر 2008، المادة 45.

ثانيا: مهام المديرية العامة للضرائب

تكلف المديرية العامة للضرائب بمهام عديدة نذكر منها ما يلي:

– السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية و التنظيمية ، وكـذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعـاء الضرائب وتصفيتها، وتحصيلهـا والحقـوق والرسوم أيا كـانت طبيعتها.

– توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير مرد ودية مصالح الإدارة الجبائية ، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية .

– السهـر علـى تحسين علاقـات المصالـح الجبائيـة مـع المكلفيـن بالضريبـة [1].

هذا بالإضافة إلى مهام أخرى تقوم بها مختلف المديريات التي تتكون منها المديرية العامة للضرائب (DGI).

المطلب الثاني: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و مهامها

تم إحداثها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91–60 [2] المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 327/06 [3] ثم أعيد تنظيمها بموجب القرار الـوزاري المشترك المؤرخ فـي 21 فبراير 2009 يحدد تنظيم المصالـح الخارجيـة للإدارة الجبائيـة وصلاحيتهـا .

تتكون المصالح الخارجية لإدارة الضرائب من:

---

(1):المرسوم التنفيذي 07–364، المرجع السابق، المادة 5.

(2):المرسوم التنفيذي رقم 91–60 المؤرخ في 23 فيفري1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، ج ر عدد 09 ، مؤرخة في 23 فيفري 1991 ، المادة 02 .

(3):المرسوم التنفيذي رقم 06–327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها،ج ر عدد 59 ، صادرة في 23 سبتمبر 2006، المادة 2.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

تعتبر من أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، والتـــي تبرز عصرنة الإدارة الجبائية تم إنشاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2002[1]، وهي تجسد الانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي (تسيير الضريبية حسب فئة الزبون) وبدأت تمارس وظيفتها بصفة فعلية سنة 2006 وعددها 6 مديريات [2].

تتكفل في مجال اختصاصها بكل مـــا يتعلق بالمؤسسات التي يفوق رأسمالها 100 مليون دج سنويا من تحديد وعاء التحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصـــة بالضرائب والرسوم ففـــي مجال الوعاء تقوم بتسيير الملف الجبائي للمكلف أو المؤسســـة الخاضعة لمجال اختصاصـــه كما يصدر الجدول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض كما تنفذ عمليات الطابع والتسجيل.

- أما في مجال التحصيل فقد كفل بالجداول وسندات التحصيل.
- تراقب حســـاب التسيير وتمون بالطوابع وتمسك محاسبتهـــا .
- وفي مجال الرقابة تقوم بالبحث عـــن المعلومات الجبائية وتجمعهـــا وتستغلهـــا وتراقب التصريحات وتعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة [3].

2-المديريات الجهوية للضرائب: تم النص عليها بموجب المرسوم التنفيذي رقـــم 60/91 المعدل والمتمم، وحسب القرار المؤرخ في 24 مـــاي 2007 يحدد الاختصاص الإقليمـــي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب ، فإنـــه توجد 9 مديريات جهوية وهـــي: الشلف ، بشار ،البليدة، الجزائر ، سطيف ، عنابة ، قسنطينة، ورقلة ، وهران .[4]

---

(1): القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد79، مؤرخة في 23 ديسمبر 2001.

(2): توجد هذه المديريات في: الجزائر ، البليدة ، تيبازة ، بومرداس ، تيزي وزو ، ورقلة.

(3): المرسوم التنفيذي رقم 06/ 327، مرجع سابق، المادة 3 منه.

(4): القرار المؤرخ في 24 ماي 2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب ،ج رعدد 44 الصادرة في 08 جوان 2007 .

– تضمن المديريات الجهوية تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، وذلك بالسهر على تنفيذ البرامج وتطبيقها [1] .

– تنفيذ القرارات والتعليمات الصادرة عن الإدارة المركزية ، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين هذه الأخيرة والمديريات الولائية.

– تسهر على تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي، وتنسيقه وتوجيهه وتقويمه ومراقبته.

تضاف إلى كل هذه المهام الصلاحيات التي تقوم بها المديريات الفرعية والمكاتب التي تتكون منها المديرية الجهوية للضرائب ، والتي حددها القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 من مواده من 25 إلى 41.

3–المصالح الجهوية للبحث والمراجعات : هي عبارة عن مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث و التحقيق المركزية التي أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 حيث أنشأت المصالح الجهوية للبحث والتحقيق على مستوى ولاية الجزائر ، وهران ، قسنطينة ، وذلك بعد تنصيب مديرية البحث و التحقيق مباشرة بحيث المصالح الجهوية تشرف على كامل التراب الوطني[2] ،ومن المهام التي تقوم بها هذه المصالح :

– تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك .

– مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم، وكذا سياسة فحص المحاسبات الآلية.

---

(1) : القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر عدد 20 الصادرة في 29 مارس 2009 ، المادة 25.

(2): وقد قسم الاختصاص كما يلي : الجهة الشرقية للوطن تشرف عليها مصلحة البحث والتحقيق الجهوية لقسنطينة الجهة الوسطى للوطن تشرف عليها مصلحة البحث والتحقيق الجهوية للجزائر .الجهة الغربية للوطن تشرف عليها مصلحة البحث والتحقيق الجهوية لوهران .

– تنفيذ حق الزيارة فـــي إطار العمليات الجهوية ومـــا بين الجهويـــة .

– تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمراقبة ومتابعة الأشغال المتعلقة بها.

4– المراكز الجهوية للإعلام والوثائق : فـــي إطار الاصلاحات الجبائيـــة تـــم إنشـــاء هذه المراكز انطلاقا من سنة 1994 ، كما نص عليها المرسوم التنفيذي 327/06 بموجب المادة 10 منه . حيث توجد أربـــع مراكز جهويـــة للإعلام والوثائـــق وهـــي: الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة من المهام التي أوكلت لهذه المراكز :

– انجاز جهاز بحث وتجميع وتوحيد المعلومة وذلك على الصعيد الجهوي.

– انجاز الرابط بين مصادر الإعلام .

– تكلف بأشغال استغلال المعلومات.

– تسيير النظام الإعلامي وتأمينـــه.

– تكلف أيضا بضمان عمليات التنسيق لبرامج البحث وجميع المعلومات الاقتصادية و المالية ومعالجتها .

– نشر الجداول العامة للرسم العقـــاري ورسم التطهير والضريبة علـــى الدخل الإجمالـــي، الضريبة على أرباح الشركات.[1]

5–المديريات الولائية للضرائب : تـــم إنشاء هذه المديريات بموجب المرســـوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 [1]، حيث توجد علـــى المستوى الوطنـــي 54 مديريـــة

تقوم هذه المديريات فـــي مجال اختصاصها بمهام عديدة منهـــا:

– تنشيط المصالح وإعداد الإحصاءات وتجميعها.

---

(1):القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، مرجع سابق ، المادة 42 منه

-التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حساباتها .

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة .

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات وطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية عن إدارة الضرائب .

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازاتها .

6- مراكز الضرائب(CDI) : في إطار سياسة التنظيم النوعي لمصالح الضرائب ثم إنشاء مراكز الضرائب بموجب قانون المالية لسنة 2003 لاسيما المواد 31و32 منه. ويهدف خلق مثل هذه المصالح إلى:

- تجميع المصالح الجبائية في مركز واحد (الوعاء ، التحصيل) .

- تخفيض عدد المصالح القاعدية لإدارة الضرائب .

- توحيد وتبسيط الإجراءات .

- تحسين الخدمات .

وتكلف هذه المراكز بمهام عديدة تقوم بها مختلف المصالح التي تتكون منها والقباضة سواء تعلق الأمر بالوعاء أو التحصيل ، أو في مجال الرقابة أو النزاعات وفي مجال استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .

7-المراكز الجوارية (CPI): تم إنشاؤها بموجب قانون المالية 2003، حسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327 فان هذه المراكز الجوارية تتكفل بتسيير:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي .

- المؤسسات الفلاحية والمستثمرات .

---

(1): المرسوم التنفيذي 91-60، مرجع سابق، المادة 13.

- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة علـــى ممتلكاتهم العقارية.

- المؤسسات التابعة لمديريـــات كبريـــات المؤسسات ومـــراكز الضرائب برسم الضرائب والرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لهـــا .

للعلم فإنـــه لحد الآن لـــم يتم تجسيد هذه المراكز الجوارية علـــى أرض الواقـــع .

تجدر الإشارة في الأخيرأن هذا المسح لإدارة الضرائب هو مسح جزئي حيث هنـــاك بعض المصالح المتخصصة عموما جهوية لم نتطرق لها أو على المستوى المركزي مثل المفتشية العامة للمصالح الجبائية التي يتمثل عملها الرئيسي في القيام بالرقابة والتفتيش والتحقيقات. و بهدف تحسين كفـــاءة موظفـــي إدارة الضرائب ، وتكوين إطـــارات مؤهلة فـــي مختلف المستويات من الجانب العلمي والتطبيقي لتحسين فعالية المصالح الجبائية تـــم إنشاء مدرسة وطنية للضرائب على المستوى الوطني بموجب المرسوم التنفيذي رقم94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 [1]الـــمعدل و المتمـــم بالمرسوم التنفيذي رقـــم 229/98 المؤرخ فـــي 1998/07/13 [2]، كما تم إنشاء ثلاث 3 مراكز للإعلام الآلي بغية عصرنه وتطوير عمل إدارة الضرائب مع التطور التكنولوجي الحاصل وتسهيل عملها .

إذن فحجم الإدارة الضريبية و مستوى كفاءتها يؤثر في النظام الضريبي المطبق في الدولة ، لذلك يتطلب نجاح الإدارة الضريبة في أداء وظائفها أن تتوافر لهـــا عدة مقومات لعل أهمها:

- توفير العناصر الفنية ذات الكفـــاءة العالية والخبرة الواسعـــة التـــي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدبيرها .

- توفير نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الأجهزة المختلفة وفـــرض العقوبات المناسبة .

---

(1): المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 المتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، ج ر عدد 72، مؤرخة في 6 نوفمبر 1994.

(2): المرسوم التنفيذي رقم 98-229 المؤرخ في 13 جويلية 1998 يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 94-339 ، ج ر عدد 51 ، صادرة في 15 جويلية 1998.

- عصرنة الإدارة الضريبية من خلال تزويدها بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين بالضريبة وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب، وبالتالي اختصارالكثيرمن الجهد و الوقت و الإقتصاد في النفقات .

و يبقى رفع مستوى الإدارة الضريبية من الأمور التي تتطلب جهود الدولة من أجل خلق بيئة ضريبية ملائمة [1].

– ضرورة الاعتماد على التدريب الدوري و المنظم ، و ضرورة حصول الموظف على شهادات متخصصة، إذ يجب الرفع من مستوى كفاءة موظفي الإدارة الجبائية نظرا للدور المهم المنوط بهم سواء من حيث التعامل مع المكلفين بالضريبة و ضرورة الإلمام بكل القوانين و الإجراءات مع كل التعديلات التي تطرأ عليها و باستمرار .

– توفير الأجر الملائم للموظف و الذي يتناسب مع المهام و المسؤوليات الملقاة على عاته مما يحرره من القلق النفسي على حاضره و مستقبله ، و يمكنه من مقاومة الإغراءات المالية التي يعرضها عليه بعض المكلفين بالضريبة.

– إتباع لائحة من العقوبات التأديبية و الجزاءات الشديدة لكل من يخل بواجبات و مسؤوليات مركزه الوظيفي[2].

اذن فنجاح العلاقة الضريبية يتوقف الى حد بعيد على فعالية الإدارة الجبائية التي يقع على عائقها كسب ثقة المكلف، وعلى ذلك فانه يتوجب اتخاذ كل الإجراءات لتحقيق هذا الهدف من خلال التنظيم الجيد و العصري لمختلف هياكل الإدارة الضريبية على مستوى المركزي أو على مستوى المصالح الخارجية، ذلك أن تحسين أداء موظفي الإدارة الضريبية له الدور الفعال في زيادة حصيلة الضريبة وتوطيد العلاقة مع المكلفين بالضريبة.

---

(1):عصام بشور، نور الله نور ، يونس البطريق ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، سوريا ، دون سنة النشر، ص 50 .

(2): أبو كرش شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان،2001، ص 20.

الفصل الأول:

المركز القانوني

للمكلف بالضريبة

الفصل الأول : المركز القانوني للمكلف بالضريبة

إن أي علاقة بين طرفين إمـــا أن تكون علاقة تعاقدية يتفق فيها الطرفان علـــى حقوق و التزامات كل واحد منهما ، و إما أن تكون علاقة قانونية وبالتالي المشرع هـــو الذي يحدد حقوق و التزامات طرفيها ، و قد يكون أطراف هذه العلاقة من أشخاص القانون الخاص ،أو أن يكون أحد طرفيهـــا من أشخاص القانون العـــام يتمتع بالسلطة و الامتياز، و آخـــر من أشخاص القانـــون الخاص، وهـــو ما ينطبق علـــى العلاقة بين المكلف بالضريبـــة و إدارة الضرائب باعتبارها فريضة نقدية تفرضها السلطة العامة على الأفراد بصفة نهائية و بدون مقابل مساهمة في التكاليف و الأعباء العامة.

يعتبر المكلف بالضريبة طرفا أساسيا في المعادلة الضريبية من دونه لا تتحقق هذه المعادلـــة فهو المدين بالضريبة ، لذلك ينبغي الاهتمـــام بهذا الطرف كـــل الاهتمام مـــن خلال إبراز التنظيم القانوني للعلاقة التـــي تربطه بإدارة الضرائب باعتبارهـــا الطرف الثاني فـــي هذه المعادلة و ذلك من خلال تحديد التزاماته بشكل صريح وواضح حتى نسهل عليـــه أداؤهـــا، و من جهة أخرى نوضح مختلف الحقوق و الضمانات التي منحها له المشرع حماية له من أي تعسف أو تجاوز قد يحدث من طرف إدارة الضرائب ، وذلك حتى يكون على بينة مـــن أمره و يعرف ما له و ما عليه ،نظرا لما لذلك من أثر في بعث الثقة فـــي نفوس المكلفيـــن بالضريبـــة و هذا مـــا سنتناولـــــه فـــي هذا الفصـــل الأول مـــن خلال مبحثيـــــن

نتناول فـــي المبحث الأول التزامات المكلف بالضريبة، أما المبحث الثانـــي فسنخصصه لمختلف الحقوق والضمانات الممنوحة له .

المبحث الأول: التزامات المكلف بالضريبة

تنص المادة 62 من دستور 28 نوفمبر 1996 المعدل و المتمم « **على كل مواطن أن يؤدي باخلاص واجباته تجاه المجموعة الوطنية ...**» [1] فأداء الالتزامات هو واجب وطني ينبغي على كل مواطن القيام بها، وهو ما ينطبق على المكلف بالضريبة باعتباره واحد من أفراد المجتمع الذي فرض عليه القانون الضريبي مجموعة من الالتزامات وجب عليه القيام بها على أحسن وجه والوفاء بها بكل إخلاص من أجل تحقيق الهدف الأساسي للقانون الضريبي، وهو دفع الضريبة في المواعيد المقرر لها، و ضمان تزويد الخزينة العمومية بالموارد المالية اللازمة، هذه الالتزامات التي يمكن إجمالها أساسا في الالتزامات الجبائية التي نص عليها القانون الجبائي والتزامات محاسبية نص عليها القانون التجاري و القوانين المنظمة للمحاسبة ، وفي حالة تخلف المكلف عن الوفاء بالتزاماته فسوف يعرضه ذلك إلى عقوبات منصوص عليها قانونا قد تصل إلى حد السجن وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع قصد تنظيم العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة هذه العلاقة التي تنشأ بالتصريح بالوجود وتنتهي بدفع الضريبة في الحالة العادية عن طيب خاطر وهو الهدف الأساسي الذي تسعى اليه إدارة الضرائب، و تتمثل هذه الإلتزامات أساسا في الالتزام بتقديم التصريحات المختلفة بالإضافة إلى الالتزام بدفع الضريبة في مواعيدها المحددة قانونا.

---

(1):المادة 62 معدلة بموجب المادة 03 من القانون رقم 08–19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 والمتضمن تعديل الدستور، ج ر عدد 63 الصادرة في 16 نوفمبر 2008.

الفرع 1: الالتزام بتقديم التصريحات

ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات عديدة تتمثل أهمهـــا فيمـــا يلي:

أولا : التصريح بالوجود

يعتبر الالتزام بتقديم التصريح بالوجود بالنسبة للمكلف بالضريبة التزاما إداريا، ويعرف على أنه أول عمل أساسي يقر بموجبه المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوار من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد مبلغ الضريبـــة الواجب دفعه على أساس من الدقة والصحة [1].

هذا الالتزام نصت عليه المادة 183 ق ض م رم و المادة 51 من قانون الرسم على رقـــم الأعمـــال ، إذ يجب علـــى كل المكلفين الخاضعين للضريبـــة علـــى الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، و الضريبة الجزافيـــة الوحيدة الجدد اكتتـــاب تصريحـــا بالوجود أمام مركز الضرائب أو مفتشية الضرائب في خلال ثلاثين(30) يوما اعتبارا مـــن تاريخ انطلاق نشاطهم المهنـــي، والذي تسلم الإدارة الجبائيـــة نموذجا منـــه [2] .

أما إذا كان المكلف يملك أكثر مـــن فرع فإنـــه يقوم بتقديم تصريح إجمالـــي لدى مفتشيـــة الضرائب لمكان تواجد المقر الرئيسي للمؤسسة.

و يجب أن يرفق التصريح بالوجود بالوثائق التالية : شهادة ميلاد المعنـــي تسلم مـــن طرف مصالح الحالة المدنية لمكان الميلاد إذا كان المكلف من جنسية جزائرية، أوالأجنبية بالنسبـــة للذين ولدوا فوق التراب الوطني.

بالنسبة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية التـــي لها جنسية أجنبية الاسم اللقب، المقر الاجتماعي والعنوان في الجزائرأوبالخارج، وتقديم نسخة مطابقة لعقد أوعقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب انجازها في الجزائر. [3]

---

(1): محمد محي مسعد، مرجع سابق، ص 170.

(2):المادة 183 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007.

(3): Calendrier fiscal, ministère des finances, DGI, 2004, p 7 .

إن هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطـــي للإدارة الجبائية المعلومات عـــن ميلاد ضريبة جديدة ومكلف جديد حيث تعرف الإدارة مكـــان مزاولة النشاط وبدايته، وبالتالي يتسنى لهـــا تحديد الضرائب و تحصيلها مواعيدها، غيرأن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يقومون بأداء هذا الواجب فهم يستمرون في ممارسة نشاط مـــا حتـــى تكشفهم المصالح الجبائية وهم فـــي وضعية تهرب واضح مما يؤدي بهم إلـــى تحمل عقوبات وخيمة .

ثانيا :التصريح السنوي بالمداخيل

كل شخص خاضـــع للضرائب المباشرة و الرســـوم المماثلة وجب عليـــه اكتتاب تصريـــح بمداخيله وذلك كل سنة مـــن خلال النموذج الموضوع تحت تصرفه مـــن المصالح الجبائية و الذي يتفرع الـــى عدة نماذج وهذا حسب النظـــام الذي يخضع لـــه المكلف وأمثلة ذلك[1]:

1-الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات(IBS): يتعين على المؤسسات اكتتاب تصريـــح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخـــاص بالسنة المالية السابقـــة قبل 30 أفريل مـــن السنـــة الموالية التي تم خلالها تحقيق الأرباح على أن يمدد هذا الأجل في حالة ما إذا صادف اليوم الأخيـــر لتقديمه يـــوم عطلة قانونية الـــى اليوم الأول المفتوح[2]، و قبل هذا التعديل كـــان التصريـــح يقدم قبل 1 أفريل مـــن كـــل سنة والهدف مـــن ذلك هو منح مدة زمنية أطـــول للمؤسسات مـــن أجل القيـــام بالالتزامات المتعلقة بتقديم التصريح [3] ، غير أنـــه إذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز، ويمكن تمديد أجل تقديم التصريح لقوة قاهرة بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية، على أن لا يتجـــاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة أشهـــر[4]

---

(1): تتمثل الأنظمة الضريبية التي يخضع لها المكلفين بالضريبة فيما يلي: النظام الحقيقي، نظام التصريح المراقب، النظام المبسط، النظام الجزافي.

(2):القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية 2010،ج رعدد 74، صادرة في 31 ديسمبر 2009، المادة 3.

(3): LA Lettre De la DGI,la loi de finance complémentaire pour 2008, numéro spécial, aout 2008, p 5.

(4): دنيدني يحي ، المالية العمومية ، دار الخلدونية ،الجزائر ،2010 ، ص197.

يجب إيداع التصريح لدى مفتش الضرائب المباشرة الموجود بمكـــان مقرالاجتماعي للشركة أومكان الإقامة الرئيسية لهـــا ، ويرفق هذا التصريح وجوبا بالوثائق التي نصت عليها فـــي المادة 152 ق ض م ر م [1].

يحل هذا التصريح محل جدول إشعار بالدفع ، أما فيما يخص المؤسسات ذات جمعية التي تقوم بالمصادقة على الحسابات فان التصريح الجبائي المكتتب الخـــاص بها (الميزانية) يجب أن يكون مؤقتـــا، حيث يمكن لهذه المؤسسات فيمـــا بعد وفي أجل أقصاه 21 يومـــا الموالية لانقضاء أجل انعقاد جمعيتها باكتتاب تصريح تصحيحي[2] .

يلتزم بتقديم هذا التصريح كل الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة علـــى أرباح الشركات و المحددة في المادة 136 ق ض م ر م وهي:

1 – الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء: شركات الأشخاص و شركات المساهمة، إلا إذا اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، ولا رجعة فـــي هذا الإختيار مدى الحياة، الشركات المدنية التي لم تتكون علـــى شكل شركة بالأسهم إلا اذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة، هيئـــات التوظيف الجماعي للقيم المنقولـــة المكونة والمعتمدة حسب القانون،

2– المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

3– الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة فـــي المادة 12 من ق ض م ر م .

4 الشركات التعاونية والإتحادات التابعة لها باستثناء المشارايها في المادة 138ق ض م رم

2– الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي(IRG): يجب تقديم هذا التصريح مـــن طرف:

---

(1): تتمثل هذه الوثائق فيما يلي: رقم التسجيل في السجل التجاري ، مبلغ رقم الاعمال ،اسماء و عناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة و مراقبة نتائجها من محاسبين و خبراء محاسبين مع الاشارة الى انتمائهم من عدمه الىموظفي المؤسسة ، حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة و خاصة ملخص لحسابات النتائج و نسخة من الميزانية و كشف عن المصاريف العامة ، كشف حول المبالغ المدفوعة فينا يخص الرسم على النشاط المهني ، كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات .

(2): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2009، ص3.

– الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاط صناعي، تجاري،حرفي،غيرتجاري أوفلاحي.

– الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل متأتية من إيجار عقارات مبنية أو غير مبنيـــة بمـــا فيهـــا الأراضـــي الفلاحيـــة .

– الأشخاص المستفيدون من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

– الأجراء الذين يتحصلون على اجرية ما عدا أجرهم الرئيسي باستثناء الأجراء الممارسون بـــالإضافة إلـــى أجرهم الرئيسي نشـــــاط تعليمي أوالبحث بصفـــة انتدابية أوشريك فـــي مؤسسة تعليمية[1] .

يجب أن يكتتب هذا التصريح على الأكثر يوم30 أفريل مـــن كل سنة لدى مفتشية الضرائب لمكان الإقامة الجبائية للمكلف، وإذا صادف أجل الانتهاء إيداع التصريح يـــوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي.[2]

حيث يتوجب على المكلف بالضريبة تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص حالته ، وكذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية، كمـــا يتعين عليه ذكر مختلف العناصر الضرورية فـــي تحديد مداخيلـــه الخاضعـــة للضريبـــة يرفق هـــذا التصريـــح وجوبـــا بـــ:

– تصريح عن حالة الأشخاص الذين هم تحت كفالته من الناحية الجبائية .

– تصريح عن حالة الأعباء القابلة للخصم من الدخل الإجمالي [3].

– تصريح المكلفين بالمداخيل الصناعيـــة و التجارية و الخاضعين للنظام الحقيقي يتم مـــن خلال الإستمارة التي تقدمها إدارة الضرائب من نوع (Serie G № 11).

–تصريح المكلفين الصناعية و التجارية و الخاضعين للنظام الجزافي يتم من خلال الإستمارة (G № 12) .

–تصريح المكلفين بالمداخيل غيرالتجارية (المهن الحرة) يتم من خلال الإستمارة(G № 13)

---

(1): الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، 2009 ، ص64.

(2): القانون رقم 09–09 ، مرجع سابق، المادة 4.

(3): الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص65.

باعتبار هذه الفئة تخضع للنظام الحقيقي فقط .

3- المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة : يلتزم المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم خمسة ملايين دينـــارجزائري(5.000.000 د ج) باكتتاب تصريحا قبل 1 فيفري من كل سنة ويرسلونه إلى مفتش الضرائب التابـــع له مكان ممارسة النشـــاط، هذا التصريح تحدد الإدارة الجبائية نموذجه.

4-المكلفين الخاضعين للنظام المبسط: إن المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقـــم أعمالهم عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000) دج وغير خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ملزمين باكتتاب تصريح سنوي علـــى الأكثر يوم 30 افريل من كـــل سنة عـــن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة، وإذا انتهى أجل ايداع التصريح في يوم عطلة قانونية يمدد الأجل إلى أول يوم مفتوح يليه[1] .

5-الرسم على النشاط المهني : يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب قبل 1 أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة المتعلقة بالفترة الخاضعة للضريبـــة، يقدم إلـــى مفتشية الضرائب الموجود فيهـــا مكان ممارسة النشـــاط يجب أن يبين التصريح بوضـــوح قسط رقـــم الأعمـــال الممكن استفادته مـــن التخفيض[2].

هذا النوع مـــن التصريح يسمـــح لأعوان الإدارة بمعرفـــة الوضعية الجبائية لكـــل مكلف

ثالثا: التصريح الشهري: يلزم المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي والنظام العـــام للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحـــرة، الملزمون بدفع الضرائب و الرســـوم فوريا أوعن طريق الإقتطاع من المصدر اكتتاب تصريحا شهريا برقم أعمالهم ، و يتم هذا التصريح في خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لدى قباضة الضرائب المعنية بمكان نشاط المكلف بالضريبة ونلاحظ وجود نوعين من التصريحات:

---

(1):المادة 20 مكرر 1 المحدثة بموجب المادة 3 من قانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية 2008، و المعدلة بموجب المادة 4 من القانون رقم 10-13، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية 2011 ، ج ر عدد 80 صادرة في 30 ديسمبر 2010.

(2): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص4.

التصريح الشهري (GN№ 50)[1] مــن لون أزرق خاص بالمكلفين بالضريــبة الخاضعين للنظام الحقيقي.

– التصريح الشهري (GN№ 50) من لون بني خاص بالنظام الجزافي والإدارات العامة وذلك بالنسبة للضرائب التالية:

1– االرسم على القيمة المضافة: إذ يتعين علــى كل مدين بالضريبة يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل 20 يوم الموالى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة الذي يوجــد مقره أو إقامته الرئيسية فــي دائرة اختصاصه كشف يبين فيــه مبلغ العمليات المحققة مــن طرف مجموع عملياته الخاضعة للضريبة وفــي نفس الوقت تسديد الضريبة المستحقة [2].

2– الضريبة على الدخل الإجمالي مرتبات وأجور : يجب أن تكون الأجورالمدفوعة بعنوان شهــرموضوع تصريح كآخر أجل في 20 مــن الشهر الموالي الذي تــم خلاله دفــع هذه الأجور.[3]

3–الرسم على النشاط المهني: يتعين علــى الأشخــاص الطبيعيين أوالمعنويين الخاضعين على التوالي للضريبة على الدخل الإجمالــي للأرباح الصناعية والتجاريــة حسب النظــام الحقيقي، والضريبة على أرباح الشركات والممارسين لأنشطة الشراء مــن أجل إعادة البيع أو تأدية الخدمات اكتتاب وإيداع تصريحاتهم لدى قابض مركز الضرائب خلال(20) يومــا الأولى مــن الشهــر الموالي للشهر المدنــي الذي تــم خلالــه تحقيق رقــم أعمــالهم [4].

---

(1): و هي استمارة تقدم من طرف إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة من أجل اكتتاب تصريح شهري أو ثلاثي.

(2): براق عيسى ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي –دراسة النظام الرقابي الجبائي الجزائري– رسالة ماجستير ،المدرسة العليا للتجارة ،الجزائر، 2001، ص103.

(3) :الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، وزارة المالية ،2002 ، ص25 .

(4) : رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري ، دار هومة، الجزائر،الجزء الأول ،الطبعة الثانية، 2006، ص155.

رابعا: التصريح الثلاثي(الفصلي): يلتزم المكلفين بالضريبـــة الذين لا يتحصلون على أرباح تجارية بتقديم تصريح فصلي بالنسبة للضرائب التاليـــة:

2- بالنسبة للرسم على النشاط المهني :

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أو لنظام التصريح المراقب إذا كانوا يتحصلون على أرباح غير تجارية باكتتاب تصريح خلال العشرين (20) يوما الأولى مـــن الشهرالذي يلي الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أوالإيرادات المهنية الخاصة.[1]

3- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي /مرتبات و أجور :

يلتزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط أو نظام التصريح المراقب ويتحصلون على أرباح غير تجارية باكتتـــاب تصريح فصلي خلال العشرين يوما مـــن كل ثلاثـــي بالنسبـــة للثلاثـــي المنصرم لدى قـــابض مركـــز الضـــرائب المختص إقليميـــا[2].

تجدر الإشارة أن هذه التصريحات هي على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر إذ هناك العديد من التصريحات الأخرى التي يلتزم المكلفين بالضريبة الخـــاضعين لضرائب أخرى كالضريبة على العقارات بتسليمها للإدارة الجبائية لم نتطرق لها.

خامسا: التصريح في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عنه أو الوفاة

ألزم المشرع المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عند التوقف عن النشاط أوالتنازل عنـــه خلال فترة محددة ب 10 أيام مـــن تاريخ التـــوقف أو التنازل و مـــن أمثلة ذلك:

* تقضي المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظـــام الضريبي المفروض علـــى الربح الحقيقي تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة علـــى الأرباح التـــي مازالت لم تفرض عليهـــا الضريبة،

---

(1): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص4.

(2): دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، وزارة مالية، 2009، ص ص 28-29.

ولهذا يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضـــرائب بالتنازل أو التوقف عـــن النشاط ضمن أجل 10 أيام، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح هذا التنازل أو التوقف فعليـــا وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانـــه.

يسري تاريخ 10 أيام ابتداء من: اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانـــات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري.

– اليـــوم الذي يتسلم فيه المشتري أوالمتنازل لـــه إدارة الإستغلالات إذا تعلق الأمـــر ببيع أو التنازل عن مؤسسات أخرى.

– اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات اذا تعلق الأمر بوقف النشاط .

– تاريخ السحب إذا تعلق الأمر بسحب الإعتماد.

*كذلك فيما يتعلق بالرسم علـــى رقم الأعمال نجد المادتين 57 و58 من قانون الرسم علـــى رقم الأعمال تشترطان على المكلف بالضريبة فـــي حالة توقف نشاطه الخاضع للرسم على رقم الأعمال أو التنازل عليه تقديم تصريح عن ذلك في غضون عشرة أيام التي تلي التوقف أو التنازل ، و إذا لم يقدم المكلف بالضريبة هذا التصريح يعلن مدير الضرائب على مستوى الولاية تلقائيا عن التوقف عن ممارسة النشاط ، و ذلك بنـــاءا علـــى محضـــر معلل يحرره أعوان المصلحة ذاتها[1].

---

(1): أمر رقم 76–102 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 57 و 58 .

تنص المادة 57 على أنه « يجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تنقطع عن مهنتها أو تتنازل عن صناعتها أو تجارتها، و كذلك التي تصير مالكة أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، التصريح إلى مكتب التفتيش الذي تلقى التصريح المنصوص عليه أعلاه..... »

غير أنه ونظرا للأمية الكبيرة المنتشرة بين المكلفين بالضريبة فإن أغلبهم لا يقومون بإعلام المصالح المختصة بتوقف نشاطهم معتقدين أن توقفهم عن النشاط لا يستلزم إعلام المصالح الضريبية بذلك، مما يؤدي بهم إلى تحمل ضرائب جديدة أصدرتها المصالح الضريبية حديثا مما يوقعهم في مشاكل المنازعات ويخسرون بذلك الكثير من الوقت و المال الذي كان بالإمكان المحافظة عليه.

يمكن القول من خلال تطرقنا إلى مختلف التصريحات التي يلتزم المكلف بالضريبة بتقديمها إلى إدارة الضرائب أنها يجب أن تكون وسيلة فعالة تستطيع بواسطتها الإدارة الضريبة أن تتبع كل مدا خيل المكلف بالضريبة و ليست وسيلة لتهديده أو للتعرف على بعض جوانب حياته الشخصية حتى يأمن المكلف إلى هذه التصريحات وألا ينظر إليها على أنها عبئ ثقيل قد يؤدي به إلى بعض المتاعب أو بعض العقوبات، لذلك يجب أن تكون البيانات المطلوبة بالتصريحات واضحة مع وضوح الأغراض التي تبتغيها هذه البيانات وان تقتصر هذه البيانات على كل ما يتعلق بمداخيل المكلف بالضريبة وألا تتطرق إلى المساس بحياته الشخصية والعائلية عدا ما يتطلبه الأمر من معرفة الأعباء الشخصية و العائلية حتى يمكن مراعاتها عند فرض الضريبة.

كما يتعين أن يرفق بهذه التصريحات تفسيرا أو شرحا وافيا لبعض البيانات التي يتعين ملؤها حتى لا تسبب إزعاجا للمكلف بالضريبة، إذ يثبت الواقع العملي أن هناك حاجة دائمة من قبل المكلفين للاستعانة بخبرات متخصصين في الضريبة عند قيامهم بعملية ملء التصريحات و حساب المبالغ الخاضعة للضريبة وذلك بسب جهلهم بالقانون الضريبي وإجراءاته، وخوفا من الخطأ الذي يقوده إلى بعض العقوبات وهو ما يشكل عبئ مالي إضافي على المكلفين بالضريبة، وكذلك تجنبا لما يقع على عاتق الإدارة من أعباء إضافية بصدد الإجابة على تساؤلات المكلفين حول الاستفسارات عن بعض البيانات التي تكون غامضة.

الفرع الثاني: الالتزام بدفع الضريبة

إن الهدف الأساسي من العلاقة الضريبية هــو الحصول علــى الضريبة لذلك فالالتزام بدفع الضريبــة هو التزام واجب علــى الممول وهــو بالمقابل يضع التزاما علــى عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة.

و تختلف طرق دفع الضريبة باختلاف الضريبة المطالب بدفعها المكلف بالضريبــة، كما أن المشرع وســع مــن وسائل دفع الضريبة حيث لــم تعد تقتصر علــى الدفــع النقدي فقط .

أولا: طرق دفع الضرائب

تختلف طرق دفع الضريبة ووقتها من ضريبة إلى أخرى لذلك سوف نتطرق إلى كيفية تسديد أهم الضرائب.

1- **بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:** تدفع هذه الضريبــة على شكل 3 دفعــات على الحساب(تسبيقات) يعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق لآخر فترة لفرض الضريبة، تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح (G 50) حسب الآجــال التالية : التسبقة الأولى: من 20 فبراير إلــى 20 مارس .

- التسبقة الثانية: من 20 ماي إلى 20 جــوان .
- التسبقة الثالثة: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر .
- متبقــي التصفيــة علــى الأكثــر يــوم تسليــم التصريح السنــوي أي 30 أفريــل[1] .

* فيما يخص المؤسسات الحديثة النشأة تساوي كل تسبيقة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5 % من رأس المال الاجتماعي المسخر [2].

هذا وتجدر الإشارة أن الشركات أصبحت تقوم بنفسها بالتصفية والتصريح والدفع التلقائــي

---

(1): قانون رقم 10- 13 مؤرخ في 29 ديسمبر2010، مرجع سابق، المادة 18 التي عدلت المادة 356 ق ض م ر م .

(2): دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص 24.

للأقساط الوقتية عن طريق التصريح الشهري وكذا تسديد رصيد التصفية [1].

2-**بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي:** تسدد الضريبة على الخل الإجمالي وفق عدة طرق و هي:

أ- **نظام التسبيقات على الحساب:** مهما كان النظام المتبع في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة سواء النظام الجزافي أو الحقيقي يجب الالتزام بنظام التسبيقات على الحساب في الدفع وعليه يتم دفع تسبقين :

- التسبيق الأول : من 15 فيفري إلى 15 مارس .
- التسبيق الثاني : من 15 ماي إلى 15 جوان.

يسدد الباقي من التصفية في أجل أقصاه اليوم الآخر من الشهر الثاني للشهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل ، يتم دفع التسبيقات في السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المتعددة كأساس لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي ،حيث مبلغ القسط يساوي 30 % من المدفوعات المعنية بالسنة الأخيرة للخضوع .

ب- **الاقتطاع من المصدر** : تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 ق ض م ر م[2] ويجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال شهر محدد مدفوعة في 20 يوم الأولى من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب المختلف حيث يرفق المكلف بالضريبتة باستمارة التصريح سلسلة (G50).

---

(1): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص5.

(2): قانون رقم08- 21، المؤرخ في 20 ديسمبر2008، مرجع سابق، المادة 12.

3- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: يتم دفع هـذا الرسـم وفق عدة طرق و هـي:

أ- الدفع التلقائي: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للرسم علـى القيمة المضافـة تسديده وقت ايداعهم للتصريح الشهري أو الفصلي[1] .

ب- نظـام التصفية الآلية: يصفى الرسم آليا و يدفع من طرف المقتني أو المستفيد مـن تأدية الخدمات،عندما تنجز عمليـات تسليم المواد أو تأدية الخدمـات مـن طرف المكلـف بالضريبة مقيم خارج الجزائـر، وتحدد كيفيـات هذه التصفيـة بقرار مـن الوزير المكلف بالمالية عند الضرورة [2].

ب- نظام التسبيقات على الحساب : يمكن للمكلف بالضريبة اختيـار نظام التسبيقات علـى الحسـاب فيمـا يخص الرسم علـى القيمة المضافة علـى أن تتوفر فيه الشروط التاليـة:

- إقامـة دائمـة فـي الـجزائر.
- أن يمارس نشاطه منذ ستة أشهر على الأقل.
- تقديم طلب الاختيار وتوجيهـه قبل 1 فيفري مـن السنـة الجاريـة إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات بمركز الضرائب.

يعتبراختيار هذا النظام صالحا للسنة المالية بأكملها باستثناء حالتي التنازل أوالتوقف عن النشاط ويجدد هذا الاختيار ضمنيا.

ويجب على المكلفين بالضريبة الذين اختاروا هذا النظام القيام بما يلي :

- إيداع كل شهر تصريح يبين فيه بوضوح ولكل نسبة رقم أعمال خاضع للضريبة يسـاوي الجزء الثاني عشر $\frac{1}{12}$ ، رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة مـع خصم الرسم المثقل للعناصر المكونة لسعر العملية الخاضعة للضريبة .

قيمة الضريبة الناتجة عـن المقارنة بين الحقوق المستحقـة فعلا و الأقسـاط المدفوعـة .

---

(1): قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل و المتمم، مرجع سابق،المادة 76.

(2): نفس المرجع، المادة 83.

(3): نفس المرجع، المواد 102، 103.

– تسديد إذا اقتضى الأمر خلال عشرين يوم الأولى من شهر افريل قيمـــة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا و الأقساط المدفوعة .

– وفي حالة وجود مبلغ زائد يخصم هذا الأخير مـــن الأقساط التي تستحق لاحقا أو رد إلى المدين بالضريبة إذا توقف خضوعه للرسم على القيمة المضافة [1].

4– بالنسبة للرسم على النشاط المهني :

أ– الدفع الشهري أو الفصلي للرسم على النشاط المهني: يجب على المكلف تسديد مبلـــغ الرسم على النشاط المهني عند تسليمه للتصريح (Serie G N°50)، يتم الدفع التلقائي فـــي توقيت شهري أو فصلي و ذلك حسب ما جاء فـــي المواد 357 إلى 361 ق ض م ر م .

ب– نظام التسبيقات على الحساب: يجوز الترخيص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون منذ سنة على الأقل وبطلب منهم أداء الرسم وفقا لنظام التسبقات على الحساب .

يجب أن يقدم الطلب إلـــى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفـــات بمركز الضرائب قبل 1 أفريل من السنة المعنية ، ويكون اختيار هذا النظام صالح لمجمـــل السنة الماليـــة، إلا إذا حصل تنازل أو توقف فيمدد بالتجديد الضمني .

يكون كل تسديد شهري أو فصلـــي مساويا حسب الحالة الجزء $\frac{1}{12}$ أو ربع $\frac{1}{4}$ المبلغ الرســـم المتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة في السنة المالية الأخيرة التي انقضى فيها إيداع التصريح المنصوص عليه في المادة 224 ق ض م ر م.

يتم التسديد عن طريق جدول إشعاري يحمل عبارة «اختيار نظام التسبقيات على الحساب » يسدد الرسم مـــن طرف المكلف بالضريبة وتدفع الحقوق المطابقة لـــه بعد خصم التسبيقات المسددة وذلك من دون سابق إنذار وعلى الأكثر فـــي الشهر الموالي لختم السنـــة الماليـــة. بالنسبة لنشاطات النقل البنوك و التأمينات يصفى الرسم في أجل عشرين(20) يـــوم الموالية لآجال اكتتاب التصريح السنوي[2].

---

(1): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص 50.

(2): الأمر رقم 76–101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، مرجع سابق، المادة 364 .

يرخص لوحدات مؤسسات البناء و الأشغال العمومية، ووحدات مؤسسات النقل أيا كان رقم أعمالها أن تؤدي التسديدات المستحقة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي حصل أو حقق خلاله رقم الأعمال [1].

الملاحظة التي يجب الأشارة اليها أن المشرع من خلال التعديلات الأخيرة يهدف دائما إلـــى منح المكلف بالضريبة مدة أطول سواء تعلق الأمـــر بتقديم التصريحات أو دفع الضريبـــة.

ثانيا: وسائل دفع الضريبة

لقد حدد المشرع الجزائري فـــي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الوسيلة التـــي تسدد بها قيمة الضريبة المباشرة و هـــي النقود، إلا أنه لم يجعل منها الوسيلة الوحيدة للدفع بحيث عمل المشرع على تسهيل و توسيع عملية الدفـــع ، و رخص للمكلف أن يدفع قيمـــة الضريبة المفروضة عليه بالوسائل التي يسمح بها القانون وهو مـــا نص عليه في المادة 370 ق ض م ر م المعدلة بموجب المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنـــة 2008 [2]، غير أن المشرع لم يبين لنا ما هي هذه الوسائل المرخص بها للدفع ممـــا يجعلنا نبحث عنها في التشريع بصفة عامة ، و التي تتمثل في الحوالات البريدية أو حوالات الخزينة والشيكات بالإضافة إلى الإقتطاع البنكي والتحويل و الدفع الآلي والتي نص عليها المشرع صراحة في نص المادة 370 السابقة الذكر.

1 – **دفع الضريبة نقدا:** القاعدة العامة أن تدفع الضريبة نقدا لأن الأصل في الضريبة أنهـــا اقتطاع نقدي، ولا وجود للدفع العيني والذي تم التخلي عنه من طرف التشريعات الحديثـــة حيث يقوم المكلف بالضريبة بدفع الضريبة نقدا لمصلحة الضرائب ، على أن يسلمه قـــابض الضريبة وصلا بالتسليم بعد أن يقيد أداؤه في السجلات المعدة خصيصا لذلك حسب نـــص المادة 371 ق ض م ر م.

---

(1): واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص7.

(2): تنص المادة 15 من ق م التكميلي لسنة2008 «تؤدى الضرائب و الرسوم المشار إليها في هذا القانون نقدا لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الإقتطاع البنكي أو التحويل و الدفع الآلي، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم »

و يعد الدفع النقدي للضريبة أفضل وسيلـــة لتوفير السيولـــة النقدية لخزينة الدولـــة، و تحفظ حقوقها من بعض المخاطر التي قد تترتب فـــي حالة السداد عن طريق الشيكات مثلا اذا ما كـــان هذا الشيك دون رصيد ، ممـــا يدخل الإدارة فـــي متاهـــات المتابعة القضائية للمكلف بالضريبة و بالتالي تتأثر حقوق الخزينة العمومية .

غير أن هذه الوسيلة لا تخلو هي الأخرى من المخاطر، ففـــي الحالة التـــي يكون فيها مبلغ الضريبة كبيرا فان ذلك من شانه أن يشكل خطرا علـــى المكلف بالضريبة ، و تفاديـــا لذلك فقد رخص المشرع للمكلف بالضريبة سداد الضريبة عن طريق الحوالات البريديـــة أو حوالات الخزينة و الشيك [1] .

2- الدفع بموجب الحوالة

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بتسديد الضريبة عن طريق سحب حوالة بريدية مـــن مكتب البريد أو حوالة من الخزينة العمومية بالمبلغ الذي يرغب في أدائه ، و بعد صرف الحوالـــة من طرف المحصل يرسل إلى المكلف بالضريبة وصل مخالصة إلى عنوانه حتـــى يستطيع المكلف أن يحتج به أمام إدارة الضرائب.

إن إرسال المكلف بالضريبـــة لحوالة بريدية لا يعني إبراء ذمته ، و إنما تبرأ ذمته عند قبض قيمة الحوالة فعلا ، ذلك أنـــه مـــن أولويات حفظ حقوق الخزينة العموميـــة أن يكون التسديد محققا فعلا.[2]

3- السداد بالشيك

للمكلف بالضريبة سداد قيمة الضريبة عن طريق شيك يسحبه من إحدى المصارف الخاضعة للقانون الجزائري ، كمـــا يمكن للمكلف بالضريبـــة أن يسدد الضريبة المفروضة عليـــه عن طريق البريد في حالة تسليمه صك الدفع البريدي لقابض الضرائب، ولا يوجد مـــا يمنع هذا

---

(1): برحماني محفوظ ، مرجع سابق ، ص135.

(2): ناجي محمد أحمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002، ص270.

الوفـــاء طبقـــا للمادة 1/371 ق ض م ر م .

إن ترخيص المشرع للمكلف بالضريبة بسداد ديونه الضريبة عـــن طريق الشيك لا يعني أن ذمته تبرأ بمجرد تسليم الشيك، بل يبقى مدين بمبلغ الضريبة إلـــى غاية صرف البنك لقيمة الشيك إلى قابض الضرائب، فالوفاء بالشيك إذن معلق على شرط التحصيل .

تبرز أهمية الوفاء بالشيك عندما تكون قيمة الضريبة المطلوب سدادها كبيرة عندها يكون السداد النقدي فيه نوع من الخطورة، فتكون أفضل وسيلة للوفاء في مثل هذه الحالـــة هي السداد بواسطة الشيك[1].

إن تعدد وسائل دفع الضريبة سوف يكون لـــه الدور الفعال في تسهيل عملية دفع الضريبة على المكلفين بالضريبة.

المطلب الثانـــي:الالتزامات المحاسبية

تتمثل هذه الواجبات في إلزام المكلف الذي له صفة التاجر بمسك الدفاتر التجارية بما يتناسب مع أحكام القانون التجاري و النظام المالي المحاسبي، و تأتي فكرة مسك الدفاتر التجاريـــة من فكرة المحاسبة التي لها علاقة متينة بالحياة التجارية.

ولقد عرفت التشريعات القديمة مسك الدفاتر التجارية بقصد المحاسبة التي كانت تهدف إلـــى إعلام الغير بالمركز المالي للتاجر.

وترمي عملية المحاسبة إلى تحقيق أغراض عديدة منها:

- تبين المركز المالي للتاجر سواء مـــن حيث حقوقه أو الديون المترتبـــة عليه.
- يترتب علـــى الدفاتر التجارية أهمية بالغة بالنسبة لتحصيل الضريبـــة المفروضة علـــى الأرباح التجارية والصناعية.
- عند إفلاس التاجر تبين ما إذا كان حسن النية أم لا .

---

(1): برحماني محفوظ ، مرجع سابق ، ص 135.

– إن مسك الدفاتر التجارية بطريقة دقيقة ومنتظمة يعود بالفائدة على التاجر وعلى دائنه وعلى الخزينة العمومية على السواء ،لأنها تكون كفيلة ببيان المركز المالي للتاجر [1]. وتنقسم الدفاتر التجارية التي يتوجب على المكلف بالضريبة الذي له صفة التاجر مسكها إلى قسمين وهي الدفاتر الإلزامية و الدفاتر الاختيارية، ويمكن أن تمسك هذه المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي [2].

الفرع 1: ضرورة مسك الدفاتر التجارية

لقد ألزم المشرع المكلفين بالضريبة الذين لهم صفة التاجر بمسك نوعين من الدفاتر التجارية نص عليها بموجب القانون التجاري في مواده 9 و10، كما نص عليها في النظام المالي المحاسبي بموجب المادة 20، وهذه الدفاتر هي دفتر اليومية ودفتر الجرد ، بالإضافة الى الدفاتر الإختيارية التي يمكن للتاجر أن يمسكها وتساعده في تنظيم محاسبته.

أولا: دفتر اليومية

الزم المشرع الجزائري كل من له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية بموجب المادة 9 من القانون التجاري الجزائري[3] ، و يعتبر دفتر اليومية من أهم الدفاتر التجارية التي يتوجب على التاجر مسكها، وهو عبارة عن سجل يومي لحياة التاجر بحيث يجب عليه أن يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها يوما بعد يوم من بيع و اقتراض .....الخ .

---

(1) : شادلي نور الدين ،القانون التجاري ، دار العلوم ، الجزائر، 2003 ، ص 88.

(2): القانون رقم 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المالي المحاسبي، المادة 24، ج ر عدد 74 صادرة في 26 نوفمبر 2007.

(3): تنص المادة 9 ق ت على أنه « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بإمساك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة وأن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ».

و كذلك يقيد كل مسحوباته الشخصية و يتم ذلك بشكل تفصيلـــي ودقيق ، والحكمة مـــن ذلك ترجع إلى أن مسحوبات التاجر الشخصية لها أهمية كبيرة عند إفلاسه، إذ من الممكن اعتباره مفلسا بالتقصير إذا تبين أنه كان ينفق على حياته الشخصية مبلغا لا تسمح به حالة تجارتـــه ومركزه المالي.[1]

و مسك دفتر اليومية يتناسب مع المشروع الصغير و المتوسط، ولكنـــه بالنسبة للمشـــروع الضخم فإن العمليات التجارية تكثر على التاجر وتتنوع مما يجعل قيدها في سجل واحد قد يحيطها اللبس والغموض نظرا لتشابهها،وأحيانا مـــن حيث الشروط والآثـــار لذلك يجـــوز للتاجر استعمال دفاتر يومية مساعدة لهذه العمليات بحيث يخصص كل دفتر لنوع معين من العمليات التجارية التي ينجزها محله (دفتر المبيعات، دفتر الأوراق القبض.....الخ) ومتى استعمل التاجر هذه الدفاتر فانه في غنى عن تقييد عملياته المالية بالتفصيل في دفتر اليومية الأصلي ويكتفي في هذه الحالة بتقييد إجمالـــي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي فـــي فترات منتظمة، فإذا لم يتبع هذا الإجراء وجب اعتبـــار دفاتر اليومية المساعدة بمثابة دفتر يومية أصلي ذي أجزاء متعددة و إخضاعها بالتالي للقواعد التي استوجب القانون مراعاتها لضمان انتظام الدفاتر التجارية التي يتعين على التاجر مسكهـــا. [2]

ثانيا: دفتر الجرد

هو دفتر إلزامي يتوجب على التاجر مسكه إذ تنص المادة 10 من القانون التجاري« **يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانيـــة فـــي دفتر الجـــرد** »

والجرد هو عبارة عن تقدير إجمالي لجميع العناصر المكونة لذمة التاجر سواء كانت عناصر مادية كالبضائع والهبات و الأصول الثابتـــة أو غير ماديـــة كالحقوق قبل الغير و العناصر

---

(1) : نادية فضيل، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،الطبعة الثامنة،2006، ص16.

(2): نفس المرجع ، ص17.

المعنوية للمحل التجاري ، يشترط إجراء عملية الجرد مرة في السنة علـــى الأقل طبقا للمادة 10 ق ت ، تقيد في هذا الدفتر صورة من الميزانية العامة للتاجر، و الميزانية هـــي التعبير الرقمي المنظم طبقا لقواعد المحاسبة عن مركز التاجر الايجابي و السلبـــي في نهاية السنـــة المالية وتتخذ شكل جدول مكون من جانبين :احدهما للأصـــول والآخر للخصوم، و تشتمـــل الأصول الأموال المنقولة و الثابتة التي تمتلكهـــا المؤسسة و الحقوق التـــي للمؤسسة علـــى الغير، بينما تشمل الخصوم الديون التي على المؤسسة للغير وكذلك رأس مـــال المؤسســـة باعتباره دينا على المؤسسة لصاحبها [1]، ويعتبر دفتر الجرد مفيد للتاجر حتى يقف منه على حقيقة مركزه المالي وهو مفيد للدائنين أيضا في حالة الإفلاس حتـــى يتيسر لهم معرفة مـــا لمدينهم من الحقوق وما عليه من الديون .

ثالثا: الشروط القانونية لمسك الدفترين

نصت عليها المواد 11 من القانون التجاري، المادة 23 من القانون رقم 07-11، و المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110[2].

من خلال هذه النصوص يتبين أن هنـــاك شروط يلتزم التاجر بها عند مسكه لدفتري الجـــرد و اليومية تتمثل فيما يلي:

---

(1): مصطفى كمال طه، أساسيات القانون التجاري ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان، 2000، ص 142 .

(2): تنص المادة 11 من القانون التجاري على انه « يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش , وترقم صفحات كل من الدفتريين و يوقع عليها من طرف قابض المحكمة حسب الإجراء المعتاد » .

و نصت المادة 23 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المالي الحاسبي «تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان ، أو نقل إلى الهامش »

كما تنص المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09 -110 « يطبق طابع عدم شطب أو تصحيح التسجيلات المفروض في المحاسبات اليدوية في المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي في شكل إجراء التصديق لكل الفترة المحاسبية الذي يمنع كل تعديل أو.....»

1 – ترقيم صفحات الدفترين قبل استعمالها مـــع التوقيع عليهما من طرف رئيس المحكمـــة المختصة التي يقع في دائرتها نشاط التاجر.

2- عدم احتواء الدفترين على أي فراغ أو كتابة في الهوامش أو تحشير، و ترجع الحكمة في ذلك إلـــى منع التاجـــر من تعديل أو محو للبيانات الواردة فـــي الدفتر حسبما تمليه عليـــه مصلحته و في حالة ما إذا ما وقع أي خطأ أثناء قيد إحدى العمليـــات فلا يجوز شطبها أو تصحيحها بقيد جديد يؤرخ منذ تاريخ اكتشاف الخطأ[1] .

و تظهر أهمية هذه الفاتر التجارية من الناحية الجبائيـــة إذ يتمكن من خلالها أعوان الرقابة من تتبع العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة مـــا ، و مقارنة تقييدات المكلف مـــع الوضعية الحالية لكافة قيود الميزانية و بعد إثبات مصداقية دفاتر المحاسبة من عدمها يظهر حسن نية المكلف للامتثال أمام واجباته الجبائية أو التهرب منها و من ثم يكون أمام الإدارة الضريبية الإثباتات الكافية لاتخاذ الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح الوضعية الجبائيـــة للمكلف [2] .

رابعا:الدفاتر التجارية الاختيارية

إذا كان التاجر يلتزم قانونيا بمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد ، إلا أنه لا يقتصر غالبا على هذين الدفترين بل يمسك علاوة عليهما دفاتر تجارية أخرى إضافية أو اختيارية بحسب مـــا تقتضيه حاجة أعماله و أهمها :

1– **دفتر التسويدة :** وهو دفتر يقيد فيه التاجر جميع العمليات التـــي يقوم بها أو هذا فـــور حصولها بحيث لا يخضع في قيدها لأية قواعد معينة، بل قد تكون في شكل غير منظم على أن يقوم بنقلها فيما بعد إلى دفتر اليومية بشكل منتظم .

---

(1): نادية فضيل ، مرجع سابق، ص171.

(2) : بن فارس حسينة ، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية 2007، ص 83 .

2 – دفتر الأوراق التجارية : يقيد فيه حركة الأوراق التجارية المسحوبة من التاجر أو عليه وتواريخ استحقاقها .

3– دفتر الصندوق أو الخزانة : يقيد فيه حركة النقود التي تدخل في الصندوق و التي تخرج منه.

4– دفتر الأستاذ : وهو من أهم الدفاتر التي جرت عادة التجار على إمساكها لأنه الدفتر الرئيسي التي تصب فيه كل الدفاتر الفرعية السابقة، وتظهر فيه النتائج النهائية لتحركات عناصرالمشروع التجارية، كما تبينها هذه الدفاتر ويمسك هذا الدفتر طبقا لقواعد المحاسبة التجارية ويستخرج التاجر من واقعه ميزانية السنوية.

5– دفتر المستندات و المراسلات: يلتزم التاجر بالاحتفاظ بجميع المستندات و المراسلات و البرقيات التي تكون متصلة بنشاطه التجاري سواء صدرت منه أو من الغير، ويقوم بترتيبها إما ترتيبا زمنيا أي حسب ورودها، وإما تبعا للصفقة أو العملية التي يقوم بها. على كل حال يجب على التاجر أن يحتفظ بها بطريقة منظمة لا يشوبها الغموض حتى يمكن الاعتماد عليها في الإثبات.

6– دفتر المخزن : يسجل فيه حركة البضائع أي حركة البيع و الشراء[1].

الفرع 2: ضرورة الاحتفاظ بالدفاتر التجارية

تنص المادة 12 من القانون التجاري الجزائري على مدة الاحتفاظ بدفتري الجرد واليومية وكذلك المراسلات و الفواتير وغيرها من المستندات التي تتصل بالتجارة ، وهذه المدة هي 10 سنوات تبدأ من تاريخ إرسالها أو تسلمها [2] ، ومدة عشر سنوات ليست مدة تقادم وليست لها صلة بتقادم أو بقاء الحقوق المقيدة في الدفاتر، وإنما هي عبارة عن حد زمني

---

(1): مصطفى كمال طه، مرجع سابق ، ص 143.

(2): نص المادة 12 ق ت« يجب أن تحتفظ الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة »

للالتزام بتقديم الدفاتر كدليل أمام القضاء فبعد مـــرور مدة عشر سنوات تقوم قرينة بسيطـــة على أن التاجر قد أعدم دفاتره وهذه القرينة مقررة لمصلحة التاجر فيستطيع أن يقدم دفاتره لإثبات حق له بعد انقضـــاء 10 سنوات دون أن تنقص من قيمة الدفاتر في الإثبات ، كمـــا يجوز لخصم التاجر إلزامه بتقديمها أمام القضاء إذا اثبت ذلك [1] .

و للتاجر بعد انقضاء عشر سنوات أن يعدم دفاتره ومستنداته التجارية، ومـــع ذلك فـــان من مصلحته أن يحتفظ بدفاتره مدة أطول حتى تنقضي جميع الحقوق الثابتة بهـــا إذ أن الدفاتـــر تحتفظ بقوتها في الإثبات مادامت موجودة.

ولا يمكن إلزام التاجر بتقديم دفاتره أمام القضـــاء بعد انقضاء العشر سنوات لقيـــام قرينـــة قانونية علـــى إتلافها تسمح للتاجر الذي يطلب منـــه تقديم الدفاتر أن يدعـــي انه قد أعدمها و أتلفها بعد فوات المدة، كما نصت على واجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات وكذا جميع الوثائق الثبوتية المادة 22 من القانون رقم 07-11 السابق الذكر .

إن النص على ضرورة الاحتفاظ الدفاتر المحاسبية و مختلف المستندات الثبوتية في مناسبات و قوانين مختلفة يدل علـــى الأهميـــة التـــي تتمتع بها هذه الدفاتر فـــي المجـــال الجبائـــي.

المطلب الثالث : اخلال المكلفين بإلتزماتهم و العقوبات المقررة لذلك

لقد ألزمت القوانين المتعلقة بالضرائب المكلف بالضريبة القيام بجملة مـــن الالتزامات ، غير أن الطابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري يفتح المجال للتهرب الضريبي بدون شك، فقد يمتنع المكلف عن تقديم التصريحات أو يتأخر في تقديمها في مواعيدها، أو يقدم تصريحـــات خاطئة، وقد يصل الأمر إلى حد امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد الضريبـــة المفروضـــة عليه ، وغيرها من أشكال الغش الضريبي التي قد يلجا إليها المكلف بالضريبة ، لذلك نـــص

---

(1): نادية فضيل ، مرجع سابق، ص 172.

المشرع على عقوبات تطبق على كل مـــن يخل بالتزاماته تتنوع بين العقوبات والغرامـــات المالية، وقد يصل الأمر إلى عقوبات جنائيـــة حسب كـــل مخالفة.

الفرع 1 :العقوبات الجبائية

رتب المشرع على المكلف بالضريبة الذي يخالف التزاماته عقوبـــات تختلف باختلاف نوع المخالفة و هي:

أولا : في حالة عدم تقديم التصريحات

رتب المشرع الجزائري على كل مكلف بالضريبة يرفض تقديم التصريحا ت عقوبات تختلف باختلاف التصريح من أهمها ما يلي :

1- في حالة عدم التصريح بالوجود: نص المشرع الجزائري على الغرامات التي تطبق في حالة إحجام المكلفين بالضريبة عن تقديم التصريح بالوجود وذلك بموجب المادة 194 ق ض م ر م حيث تطبق غرامة مالية ثابتة تقدر بـــ ثلاثين ألف دينار جزائري (30.000 دج) [1]

2-**عدم تقديم التصريح عن المداخيل** : يميز المشرع بين حالة امتناع المكلف عن التصريح و الحالة التي يكتتب فيها تصريحا خاطئا وتطبق الغرامات المتعلقة بالتصريح علـــى الدخل الإجمالي أرباح الشركات أو الرسم على النشاط المهني فـــي الحالات التالية:

أ-حالة الامتناع عن التصريح : إن امتناع المكلف بالضريبـــة عـــن تقديم التصريح يجعلـــه عرضة إلى الفرض التلقائي للضريبة من طرف إدارة الضرائب وذلك بزيادة تقدر ب 25 % من المبلغ المقدر كضريبة، وذلك بعد انقضاء أجل شهر عن أجل إيداع التصريح بعد أن تقوم إدارة الضرائب بإشعار المكلف برسالة موصى عليها وهذا ما جاء في المادة 192 ق ض م ر م ، وفي حالة تأخر المكلف عن تقديم التصريح تفرض عليه الضريبة تلقائيا بزيادة 10 %

---

(1): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم، مرجع سابق، المادة 194.

إذا لم تتعدى مدة التأخر شهر واحد ، وبزيادة 20% إذا كانت مدة التأخر عن تقديم التصريح تفوق الشهر [1].

ب-حالة اكتتاب تصريح خاطئ : إذا كان هناك نقص أو خطأ في التصريح فإن المكلف بالضريبة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 193 ق ض م ر م و هي:

* تطبق زيادة تقدر بـ 10 %عندما لا تتجاوز المبالغ الناقصة خمسون ألف دينار جزائري (000. 50 دج) .

* تطبق زيادة تقدر ب 15 %عندما لا تتراوح المبالغ الناقصة بين خمسون ألف دينار جزائري (000 50) دج إلى مئتا ألف دينار جزائري(000 200 دج).

* تطبق زيادة تقدرب 25 % عندما تتجاوز المبالغ الناقصة مئتا ألف دينار جزائري (000. 200 دج).

*عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100%على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل أويساوي خمسة ملايين دينار جزائري(5.000.000 دج) ، كما ترفع هذه الزيادة إلى 200 % عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا خمسة ملايين دينار جزائري(000.000 5 دج) [2].

---

(1): قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل و المتمم، مرجع سابق، المادة 322.

(2): يقصد بأعمال الغش حسب المادة 193 ق ض م ر م:-اخفاء أو محاولة اخفاء المبالغ أو المنتوجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

- ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك عدم كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة،تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي .

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد اليها عند طلب الحصول على تخفيض أ و خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة

-تعظيم التكاليف غير صحيحة بهدف إخفاء الأرباح .

-حالة رفض الاطلاع على الوثائق و السجلات اليومية وإتلافها قبل الأجل القانوني .

- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء بتسديد ديونه الجبائية قصد الإخلاء بالالتزامات الجبائية .

إذا قامت مؤشرات على سعي المكلف الى ارتكاب الغش بالخصوص ترتيب عمليـــة اعساره يحرر أعوان الإدارة الذين لهم صفة مفتش علـــى الأقل و محلفين قانونـــا محضـــر التلبس الجبائي[1] و يترتب على ذلك توقيع غرامة مالية تقدر ب 6000.000 دج يرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000 دج عندما يتجاوز رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد 50.000.000 دج المنصوص عليه في مجال الضريبة الجزافية بموجب المادة 282 مكرر4 ق ض م ر م عند تاريخ تحرير محضر التلبس.

يرفع هذا المبلغ إلى مليوني دينار جزائري(2000.000 دج) فـــي حالـــة تجاوز عند إعداد محضر التلبس رقم الأعمال أو الإيرادات الخام عشرة ملايين دينار جزائري(10.000.000 د ج) المنصوص عليه في مجال نظام الربح المبسط بموجب المادة 20 مكرر ق ض م ر م. زيادة على هذه العقوبات يترتب على جنحة التلبس إقصاء المكلفين بالضريبة مـــن الإستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19، 156و 158 ق ا ج.[2]

ثالثا- التأخر في دفع الضريبة :

إن تأخر المكلف بالضريبة عـــن أداء واجبه المتعلق بدفع الضريبة في آجالها المحددة قانونا دونما سبب مقنع فإنه يكون عرضـــة للعقوبات و الغرامـــات المنصوص عليها فـــي المادة 1/402 ق ض م ر م بالإضافة إلى العقوبات المتعلقة بالـــتأخر في دفع رسوم التسجيل التي نظمها المشرع في قانون التسجيل وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

---

(1): لمزيد من التفاصيل حول هذه النقطة انظر أمر رقم 10-01 مؤرخ في 26 أوت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، ج ر عدد 49 مؤرخة في 29 أوت 2010 ، المادة 18.

(2): تتمثل هذه الضمانات في:الضمانات المتعلقة بمراقبة التصريحات، منح أجل للمكلف بالضريبة من أجل تسديد مختلف الضرائب و الرسوم على أن يقدم المكلف ضمانات، هذا بالإظافة إلى إرجاء الدفع الممنوح للمكلف بالضريبة .لمزيد من التفاصيل راجع المواد 19، 156 و 158 ق اج على التوالي.

– عقوبة نسبية 10 % من قيمة الضريبة عندما يتم الدفع بعد أجل 15 يوم من تاريخ الاستحقاق، فالمكلف ملزم بدفع الضريبة خلال 15 يوما من تاريخ أجل الدفع حتى لا يتعرض إلى جزاء التأخر.

– غرامة نسبية 3 %من قيمة الضريبة عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامات مجموعة مع 10% الخاصة بالتأخر في الدفع بعد ثلاثين(30) يوما نسبة 25 %. للإشارة هذه العقوبات تطبق على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة[1].

– أما فيما يخص الجزاءات المتعلقة بعدم تسجيل العقود من طرف الموثقين و المحضرين و محافظي البيع بالمزايدة حددها المشرع في المادة 93 من قانون التسجيل وتتمثل في :

*غرامة نسبية 10% من قيمة الرسم إذا كانت مدة التأخر ما بين يوم واحد وثلاثين يوما أي إذا تم دفع الرسم خلال ثلاثين يوما التالية لميعاد الدفع .

* تلجئة مالية بنسبة 3% من قيمة الرسم على شهر تأخير أو جزء من شهر دون أن يتعدى مجموع الالتزام المالي و الغرامة بنسبة 25%من قيمة الرسم.[2]

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية

اذا كشفت المراقبة انعدام أو عدم صحة التصريحات الجبائية أو عدم الإلتزام بالدفع تلجأ إدارة الضرائب إلى اتخاذ الاجراءات الادارية المخولة قانونا ، و هي الاعذار واعادة التقويم و التسوية بالنسبة للتصريحات ، و التحصيل الجبري في حالة عدم الدفع .

اذا لم يلتزم المكلف بواجباته تلجا إدارة الضرائب إلى طلب متابعات جنائية أمام الهيئات

---

(1) : المادة 402 ق ض م ر م معدلة بموجب المواد 38 ق .م لسنة 1996 و26 ق.م لسنة 1999 و 18 من ق م لسنة 2000 ، و 38 من ق م لسنة 2001 و 200 من ق م لسنة 2002 ، و 34 من ق م لسنة 2003 و 22 من ق م لسنة 2007.

(2) : قانون التسجيل ، المعدل و المتمم ، مرجع سابق ، المادة 93.

القضائية بشرط إمكانية إثبات نية الغش للمكلف ووجود حوادث وأعمال تثبت تجنبـــه لدفـــع الضريبـــة [1].

هذه المتابعات تتولد عليها غرامات حسب طبيعة كل مكلف و قد يصل الأمر الى حد السجن ومن الأعمال التدلسية نذكـــر:

* عدم تسجيل الحسابات أو تسجيل حسابات غير صحيحة (وهمية) فـــي دفتر اليومية وسجل الجرد المنصوص عليهم في المواد 09 و10 من القانون التجـــاري[2].

* استعمـــال فواتير مزورة لا تتعلـــق بعمليـــات فعليـــة.

*تعظيم التكاليف غير صحيحة بهدف إخفـــاء الأربـــاح .

*حالة رفض الاطلاع على الوثائق و السجـــلات اليومـــية وإتلافهـــا قبل الأجـــل القانوني.

* سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء بتسديد ديونه الجبائية قصد الإخلاء بالالتزامات الجبائية .

* ممارسة نشاط غير مصرح به.

وقد نصت المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 التي عدلت العقوبات المسجلة في المادة 303 ق ض م رم أو المتعلقة بحالة الغش الجبائي، وتتمثل هذه العقوبات في :

– غرامة مالية من خمسين ألف دينار جزائري (000 50 دج) إلى مئة ألف دينار جزائري (000 100 دج) إذا كانت المبالغ المخفية لا تفوق مئة ألف دينار جزائري(000 100 دج).

– غرامة مالية من خمسين ألف دينار جزائري(000 50 دج) إلى مئة ألف دينار جزائري (000 100 دج) مع السجن من سنة إلى 5 سنوات إذا كانت المبالغ المخفية تفوق مـــئة ألف دينار جزائري(000 100) ولا يتعدى ثلاثمـــائة ألف دينـــار جزائري (000 300 دج).

– غرامة مالية من مئة ألف دينار جزائري (000 100) إلـــى ثلاثمائة ألف دينار جزائري

---

(1): خواص محند الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب، مجلة المحاماة ، تيزي وزو، العدد 8، 2009،ص67.

(2): قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم، مرجع سابق، المادة 191.

(000 300 دج) مع السجن من 2 إلى 10 سنوات إذا كانت المبالغ المخفية تفوق ثلاثمائة ألف دينار جزائري (000 300) ولا تتعدى مليون دينار جزائري(000 1000 دج).

– غرامة مالية من ثلاثمائة ألف دينار جزائري (000 300 دج)إلى مليون دينار جزائري (000 1000 دج) مع السجن من 5 إلى 10سنوات إذا كانت المبالغ المخفية تفوق مليون دينار جزائري(000 1000 دج) ولا تتعدى ثلاثة ملايين دينار جزائري(000 3000 دج).

– غرامة مالية من مليون دينار جزائري (000 1000) إلى ثلاثة ملايين دينار جزائري (000 3000 دج) مع السجن من10 إلى 20سنة إذا كانت المبالغ المخفية تفوق ثلاثة ملايين دينار جزائري (000 3000 دج).

بالإضافة إلى العقوبات الجبائية و الجنائية هناك عقوبات أخرى الهدف منها محاصرة والقضاء على ظاهرة الغش الجبائي تتمثل فيما يلي :

1– **إنشاء بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش:** تم إنشاؤها بموجب قانون المالية التكميلي 2006 بموجب المادة 13 منه [1]، و التي عدلت بموجب المادة 30 من أمر09–01، بحيث يسجل فيه كل الأشخاص الذين قاموا بأعمال الغش والمخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و الجمركية و البنكية و المالية و التجارية وكذا عدم الإيداع القانوني لحسابات الشركة ، كل شخص مسجل في هذه البطاقة سوف يحرم من:

– الاستفادة من الامتيازات الجبائية و الجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار.

– الاستبعاد من المناقصة في الصفقات العمومية[2]، بالنسبة لهذه النقطة هناك نوع من الغموض هل القصد هو الإستبعاد من الصفقات العمومية بصفة كلية أم فقط من المناقصة لأن الصفقات العمومية تتم وفق عدة أشكال منها المناقصة، واعتقد أن المقصود هو الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية ، وقد أحسن المشرع في النص على هذا الإقصاء إذ

---

(1): أمر رقم 06– 04 مؤرخ في 15جويلية 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ج ر عدد 49 مؤرخة في 22 جويلية 2009 .

(2): أمر رقم 09–01 مؤرخ في 22 جويلية 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي 2009 ، ج ر عدد 44 مؤرخة في 26 جويلية 2009 ،المادة 30.

أنه لا يمكن أن نثق في الشخص الذي لم يف بالتزاماته الضريبية و السماح له بالتصرف في الأموال العمومية.

– **الغلق المؤقت للمحلات التجارية** : يهدف إلى توجيه المساهمين لتسديد ديونهم الجبائية قبل لجوء المصالح الجبائية إلى حجز ممتلكاته بما فيها المقرات التجارية المغلقـــة ويتم هذا الغلق بعد 10 أيام من إخطار المكلفين بالضريبة لمنحهم فرصة لدفع الضريبة أو الحصول علـــى جدول الدفع [1]، ولا يتم تطبيق هذا الإجراء إلا بعد نفاذ كل محاولات التحصيل، ويعتبر من الإجراءات الفعالة لدفع المكلف لتسديد ديونه الضريبية إلا أن عملية تطبيقه تبقى جد محدودة مقارنة مع باقي طرق التحصيل الذي تدين به السلطة الجبائية للمكلفين .

3– **سحب التوطين البنكي للمستوردين** : وهي عقوبات خاصة بالمستوردين الذين لـــم يتم تحديد مقرات تواجدهم أو الذين قدموا عناوين خاطئة خاصة بعملية استيراد جديدة ، ويتمثل الإجراء في تقدم إدارة الضرائب للبنوك للقيام بإلغاء التوطين الخـــاص بهـــم ولمنعهم من اللجوء إلى صيغة أخرى للاستيراد [2] .

إن نص المشرع على الالتزامات المختلفة للمكلفين بالضريبة سواء الجبائية منها أو المحاسبة أو الالتزام بدفع الضريبة لا يعني انه ترك الخيار للمكلف بالضريبة في القيام بها أم لا، بـــل انه رتب في المقابل عقوبات يكون المكلف الذي أحجم عن القيام بهذه الالتزامات، أو تأخـــر في أدائها عرضة لها وهذه العقوبات قد تكون جبائية تتمثل أساسا في الغرامات ، وقد تصل إلى حد العقوبات الجزائية في حالة قيام جريمة الغش الجبائـــي ، بـــالإضافة إلـــى بعض العقوبات الأخرى التي قد يتعرض لها المكلف بالضريبة الذي يثبت ارتكابه للغش الجبـــائي. إلا أن هذه العقوبات ورغم تنوعها لا تكون فعالة في ردع المكلف عن عدم الوفاء بالتزاماته ما لم تكن هناك متابعة جدية وجادة لتطبيق هذه العقوبات.

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية مؤسس بموجب المادة 40 من ق م لسنة 2002 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المعدل و المتمم ، المادة 146.

(2): خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 –2002، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2008، ص215 .

المبحث الثاني:الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

في ظل الاهتمام الذي توليه المجتمعات المعاصرة لتأكيد صيانة الحقوق و الحريات الفردية يأتي أيضا الاهتمام بحقوق المكلف بالضريبة بصفته فردا من أفراد المجتمع ، والإدارة الضريبية معنية بأن توفر الحرية و الأمان من جانبها لجمهور الممولين بصفتها تقوم باستقطاع جانبا قد يكون مهما من دخولهم، وإذا ما وضعنا في الاعتبار السلطات و الحقوق و الامتيازات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية سيكون من الضروري التأكيد على الحماية القانونية لحقوق وحريات الأفراد في المجال الضريبي ، وهناك حقوق أساسية للممول ينبغي ألا تكون مصدرا لجدل أو نقاش باعتبار أنها حقوق أولية يجب التسليم بها و إقرارها لكل الممولين كتطبيق قواعد العدالة الضريبية وضرورة مراعاة المقدرة التكليفية للممول ، بمعنى أن تكون مساهمة الممول في الأعباء العامة متفقة مع مقدرته على الدفع إضافة إلى حقه في الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية سواء أمام الجهات الإدارية نفسها أو أمام لجان الطعن أو لدى الجهات القضائية ،هذا دون أن ننسى الحقوق و الضمانات الممنوحة له أثناء قيام الإدارة الضريبية بعملية الرقابة الجبائية .

المطلب الأول: شرعية الضريبة

يقصد بالشرعية بشكل عام سيادة حكم القانون، أو مبدأ الخضوع للقانون وترتيبا على هذا التعريف فإنه يتعين على الهيئات العامة بما فيها الإدارة الضريبية أن تكون قراراتها النهائية صحيحة و صادرة بناءا على القانون و طبقا له ، و مخالفة أعمال الإدارة لأحكام القانون بمعناه الضيق أو الواسع يجعل منها أعمالا غير مشروعة و يكون لكل ذي شأن الحق في طلب إلغائها و وقف تنفيذها فضلا عن حق تعويض الأضرار التي تسببها.

و يعتبر هذا المبدأ حصنا منيعا أمام تجاوزات السلطة التنفيذية.

أما في معناه الضيق فيدل على أن قرار فرض الضريبة لا يكون إلا بموجب قانون أي من الصلاحيات التي تعود للمشرع.

الفرع 1: سلطة فرض الضريبة في القديم

لقد كانت الضرائب في القديم تفرض بواسطة الحاكم و وفقا لما يراه ضروريا للمحافظة على كيان الجماعة البشرية و مستندا في ذلك على مبدأ رضا الممولين ، وفكرة العقد الإجتماعي بين أفراد المجتمع و الدولة ووفقا لهذا العقد يقوم الأفراد بدفع الضرائب في مقابل قيام الدولة بخدمات الأمن و العدالة بينهم .

أما في العصور الوسطى فقد ازدادت أهمية الضريبة نتيجة ازدياد عبء السلطة، و قد اقتصر التزامها على عامة الشعب دون غيرهم من الطبقات التي كان يتكون منها المجتمع، في حين كان التزام حمل السلاح من نصيب طبقة النبلاء ، و على الرغم من اتساع سلطة الملك في دول غربي أوروبا منذ القرن الثالث عشر 13 إلا انه لم يكن في مقدوره زيادة الضرائب لمواجهة نفقات الدفاع لضعف سلطانه على الإقتطاعات التي يملكها النبلاء في ذلك الوقت، الأمر الذي أدى إلى طلب الإعانات من اتباعه الذين يضمهم مجتمع العصور الوسطى بتقسيمه الطبقي.[1]

و بعد تطور النظام السياسي نحو الحكم المطلق للملوك والحكام تم التخلي تدريجيا عن مبدأ رضا الممولين كأساس في فرض الضرائب ، وأصبح من حق الملك فرض الضرائب وفقا لأعمال مبدأ السيادة ، فالملك أو الأمير صاحب السيادة يملك بمقتضى هذه السيادة حق فرض الضرائب على رعاياه و إعفائهم منها وله مطلق التصرف في أموالهم وفقا لأهوائه ورغباته، و بالتالي كان هناك غياب كلي لمبدأ قانونية الضريبة ، ولعل هذا التحول من مبدأ رضا

---

(1) : محمد الحلاق ، التشريع الضريبي ، الموسوعة العربية، www.ords-ency.com ، تاريخ الإطلاع 20- 12 -2010.

الممولين إلى مبدأ سيادة الدولة في فرض الضريبة قد ترتب علـــى تغير النظرة نحو مفاهيم الملكية الفردية و الضريبة ، فبعد أن كان ينظر في السابق إلى الملكية الفكرية على أنها حق مقدس لا يجب المساس به عـــن طريق الضريبة أو غيرها لأن ذلك يمثل انتقاصا من حرية الفرد ، أصبح ينظر اليها على أنها وظيفة اجتماعيـــة تترتب علـــى كون الفرد عضوا فـــي الجماعة السياسية و هذه الوظيفة الإجتماعية في صالح المجتمع أولا، و مصلحته الذاتية ثانيا باعتبار أن ذلك ضرورة لاستمرار الجماعة السياسية ، ومن ناحية أخـــرى بعد أن كان ينظر الى الضريبة على أنها اعتداء علـــى هذه الملكية الفردية المقدسة و مـــن ثم ينبغي الحصول على رضا الممولين ، أصبحت الضريبة فريضة الزامية على افراد المجتمع تقتضيها مصلحة الجماعة وفقا للسلطة المطلقة التي تمارسها الدولة.[1]

الفرع 2: القواعد العامة لفرض الضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم فرض الضريبة مجموعة القواعد و الأسس التي يتعين على المشرع اتباعها ومراعاتها عند وضـــع أسس النظـــام الضريبي فـــي الدولة ، و تحقق هذه القواعد مصلحة المكلف بالضريبة من جهة و مصلحـــة الخزينة العمومية مـــن جهة أخرى، فهي تهتم بالشروط الخارجية للضريبة و العلاقات بين الدولة و المكلف بالضريبة بمناسبـــة وضع وعاء الضريبة و تحصيلها و يعتبر آدم سميث من الفقهاء الأوائل الذين وضعـــوا هذه القواعد و ذلك في كتابه **" ثروة الأمم"** الصـــادر سنة 1776 و تتلخص هذه القواعد فـــي:

أولا: قاعدة العدالة: مضمون هذه القاعدة أنه يجب عند فـــرض الضرائب علـــى المواطنين مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة ، إلا أن الاشكال المطروح بشأن هذه القاعدة هو أنه ما قد يراه البعض محققا للعدالة قد يراه البعض الآخـــر عكس ذلك[2]، ففي هذا الشـــأن ذهب علماء المالية في بادئ الأمرإلى تصورالعدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة، واستند هؤلاء العلماء إلى عدة حجج في تبرير الضريبة النسبية أهمها تحقيق

(1):المرسي السيد حجازي، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة، بدون دار النشر، الاسكندرية،2004، ص 10، 11.

(2): زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 126.

المساواة فـــي معاملة الجميع، و منع التحكم في فرض الضرائب بتغيير السعر الذي يطبق من شخص الى آخر أو من فئة اجتماعية الى أخرى .

أما في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة الـــى فكرة الضريبـــة التصاعدية قصد تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية ، وتقضي العدالـــة هنا تكون الضريبة عامة أي تفرض على جميع الأشخاص و على كافة الأموال .

ثانيا : قاعدة اليقين : تقضـــي هذه القاعدة أن الضريبـــة يجب أن تكـــون محددة بوضوح ، و ينصرف ذلك الى كل مـــا يتعلق بالضريبة من تحديد للوعاء ، السعر ، ميعاد و طريقـــة الوفاء، إن مراعاة هذه القاعدة سوف يسهل علـــى المكلف بالضريبة معرفة التزاماته اتجـــاة ادارة الضرائب ، ومن ثم يمكنه الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو ســـوء استعمال للسلطة من جانب الإدارة الضريبية ، و لكي يتحقق اليقين بهذا المعنى يلزم أمرين :

1- أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة جلية بحيث يفهمهـــا عامـــة الناس دون عناء أو التباس.

2- أن تجعل الدولة في متناول المكلفين بالضريبة جميع القوانين المتعلقـــة بمـــا تقرره من ضرائب و ما يتفرع عنها من قرارات و لوائح و تعليمات.[1]

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع : و مضمونها أنه يجب على الدولة أن تنظم احكام الضريبـــة بما يتلائم مع الظروف الشخصية المكلفين بالضريبة ، سواء بالنسبة لميعاد الدفـــع أو طرقه و اجراءاته، و تهدف هذه القاعدة الـــى اقامة نظام جبائـــي يعمل علـــى توطيد العلاقـــة بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب .[2]

رابعا: قاعدة الأقتصاد في الإنفاق : تقضـــي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة ان تختـــار طريقة الجباية التي تكلفها أقل النفقات ، و تظهر أهمية هذه القاعدة في العصر الحديث حيث

---

(1): زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص127.

(2): بعلي محمد الصغير، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص64.

تتحمل الدول نفقات كبيرة فـــي سبيل تحصيل الضـــرائب و مراقبـــة المكلفين بالضريبة. إذن فـــإن إقامـــة أجهزة إدارية ضخمة و توظيف عدد كبيرمن الموظفين مخالف لقاعدة الإقتصاد في النفقات .

الفرع الثالث: دور البرلمان في المجال الضريبي

لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملا ماديا أو قانونيا إلا إذا كان مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية عامة قبل مباشرة التصرف، فلا يكفي أن يكون عمل الإدارة أو تصرفها غير مخالف للقانون، وإنما يجب أن يكون مستندا و مبنيا على قاعدة قانونية قائمة تجيزه حتى يكون مشروع.

أولا: ميلاد النظام الضريبي الحديث

إن مولد النظام الضريبي الحديث مرتبط إلى حد بعيد بظهور النظام البرلماني الذي نشأ في انجلترا ثم انتقل منها إلى معظم دول العالم، حيث كان مبدأ رضا الممولين أو ممثليهم هـــو الدعامة الأساسية للنظام البرلماني الإنجليزي منذ أوائل القرن الثالث عشر ، و تأكـــد ذلك مرة أخرى في الاعلان العالمي لحقوق الانسان في القرن السابع عشر، كما اقرته الجمعية التأسيسية في فرنسا سنة 1789، إذ نصت أنـــه لا ضريبة إلا إذا أقرتهـــا الجمعيـــة إقرارا صريحا بملء حريتها، و من هنا ظهر و تأكد حق البرلمانات فـــي التخصص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب أو الغائها و تعديلها.

وبالتالي أصبح البرلمان في معضم دول العالم هو المختص بسن النصوص القانونية المتعلقة بفرض الضرائب و تحديد نسبها و طرق جبايتها، وهذا ما نصت عليه معظم دساتير الدول ، ففي الدستور الفرنسي نجد أن تحديد وعاء الضرائب و سعرهـــا و طرق تحصيلهـــا هو من اختصاص المشرع وحده [1].

---

(1): ملخص كتاب الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مجلة الحقوق، السنة الثالثة و العشرون، العدد الثاني، 1999، ص 376،377 .

ثانيا: سلطات البرلمان الجزائري في المجال الضريبي

لا يمكن لأية ضريبة أن توضع قيد التنفيذ إلا أذا تم اصدارها بنص قانوني وعـــادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية، بل أكثر من ذلك إذ لا يمكن تحصيل أية ضريبة حتى ولونص عليها القانون ما لم يتم الترخيص بذلك مـــن طرف البرلمان، و هذا مـــا تنص عليه المـــادة الأولى من قانون للمالية لكل سنة [1]،فالدستور الجزائري أعطـــى للسلطة التشريعية الحـــق في التشريع اذا تعلق الأمر بفرض الضرائب و تحديد أساسها و نسبها ، وهو ما نصت عليه المادة 64 من دستور28 نوفمبر1996«**لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون** » كما نصت المادة 13/122 منه على ما يلي« **يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذلك في المجالات التالية : إحداث الضرائب و الجبايات و الرســـوم و الحقوق المختلفة، و تحديد أساسها و نسبها** ».

كما نجد المادة 13 من القانون رقم 84–17 تنص على أنه«**فضلا عن القوانين الصادرة في المجال الجبائي أو في مجال الأملاك الوطنية..يمكن أن تنص قوانين المالية دون ســـواها على الأحكام المتعلقة بأساس الضريبـــة و نسبهـــا و كيفيـــات تحصيل مختلف أنواعهـــا و بالإعفاء الجبائي**» [2].

إذن فسلطة التشريع في المجال الضريبي تعود للسلطة التشريعية وحدها، أما السلطة التنفيذية ممثلة في إدارة الضرائب فهي مكلفة بتطبيق و تنفيذ هذه القوانين ، إلا أنه في بعض الأحيان تكون هناك حاجة ماسة الى تفسير بعض النصوص القانونية الغامضة و التي تقوم بها إدارة الضرائب لكن يجب أن لا يتوسع في التفسير بل تكون في حدود ضيقة، وأن يتم بما يتفق مع مبدأ القانونية حتى لا نكون أمام تشريع جديد.

---

(1): تنص المادة الأولى من كل قانون للمالية « مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة... تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الضرائب غير المباشرة ..... »

(2):القانون رقم 84–17، مؤرخ في 7 جويلية 1984،المتعلق بقوانين المالية ج رعدد 28 ، صادرة في 10 جويلية 1984 المعدل و المتمم بالقانون رقم 89–24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989، ج ر عدد 01، صادرة في 3 جانفي 1990 .

المطلب االثاني:الحق في الطعن

إن القرارات التـــي تتخذها الإدارة الضريبية ليست دائما صحيحـــة فقد تكون مشوبـــة بأحد العيوب، لذلك إذا مـــا رأى المكلف بالضريبـــة أن هناك خطـــأ أثناء تقدير الوعاء الضريبي أو عند حساب الضريبة أو أثناء تحصيلها من طرف الموظف المختص ، أو قد يصل الأمر إلـــى حد تجاوز الإدارة لصلاحيتهـــا فبإمكانـــه الطعن فيه إما أمام الجهات الإدارية أو أمام الجهات القضائية المختصـــة كمـــا أعطى له القانون فـــي الحالة التـــي يكون فيـــه معسرا أو وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية الطعن أمام اللجان وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا الطلب .

الفرع 1: الطعن أمام إدارة الضرائب

لم يشـــأ التشريع الضريبي أن يجعل العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة تقاضي تحسمها دائما جهات القضاء ، بل ترك مساحـــة من الوقت يسمح فيهـــا لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسهـــا وأن يتم الإتفاق بينها وبين المكلف على تحديد وعاء الضريبة بمـــا يحقق نوعا من الثقة بينهما، و ذلك مـــن خلال تقرير الحق باللجوء إلـــى مصدر القرار عن طريق تظلم أو إلى لجان الطعن، ومن ثم تحرص الإدارة الضريبية على محاولة إنهاء النزاع داخل لجانها وبالتالي تخفيف العبء عـــلى القضاء و إنهاء المنازعات في مراحلها الأولـــى فضلا عن توفير جهد ووقت المكلف بالضريبة.

أولا: تقديم الشكوى(التظلم) أمام إدارة الضرائب

لا تكون الدعوى في منازعات الضرائب المباشرة مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبـــا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، على أن توجه هذه الشكوى إلى المديرالولائي للضرائب أورئيس مركـــزالضرائب أو رئيس المركزالجواري التابـــع لـــه مكـــان فـــرض الضريبة[1] .

(1) : امقران عبد العزيز، المنازعات الضريبية ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص، 2003 ، ص7.

يحقق تقديم هذه الشكوى مـــا يلـــي :

– تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة مـــن النزاعات التي تجد حلا لهـــا لدى إدارة الضـــرائب.

– السماح باستمرار الحـــوار بين الإدارة و المكلف .

وتستهدف الشكوى الضريبية طبقا للمادة 70 ق ا ج :

– إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حساب الخزينة.

– وإمـــا الاستفادة مـــن حق ناجـــم عـــن نـــص تشريعـــي أوتنظيمـــي.

– وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق عملا بمقتضيات المادة 109 ق ا ج نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب.

وقد نص المشرع على الزامية هذا الإجراء في المادة 71 من ق ا ج [1].

1–الشروط الشكلية لقبول الشكوى

– يجب أن تكون الشكاوى فردية غير أنـــه يجوز للمكلفين بالضريبـــة الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون علـــى الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية ، من الناحيـــة العمليـــة يمكن قبول الشكاية بمجرد توقيعها من طرف اول موقع عليها .[2]

– محررة على ورق عادي.

---

(1): تنص المادة 71 ق ا ج « يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب و الرسوم والحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ،أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة »

(2):Le contentieux de l’assiette de l’impot, B S F , № 13/1995, p 13.

– تحت طائلـــة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى زيادة علـــى المعلومات الضرورية لتعريف الشاكي (الاسم و اللقب).

– ذكر الضريبة المعترض عليها.

– بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتهـــا هذه الضريبة إن تعذر استظهـــار الإنذار

– عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

– توقيع صاحبها باليد شخصيا غير أنه يمكن أن تكون ممضية مـــن الغير كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى، ويعفى مـــن هذا الإجراء المحاميـــن المسجلين قانونا في نقابة المحامين، أجراء المؤسسة المعنية [1].

و تقدم هذه الشكوى في الآجال محددة قانونا بالمادة 72 من ق اج .

يؤول اختصاص البت في الشكوى الضريبية إلى المدير الولائي للضرائب وكذا رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب إذا كان مبلغ الشكوى أقل مـــن عشرون مليون دينار جزائري،و إذا ما تجاوز هذا المبلغ يجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية وتبت فيها في أقل من 8 أشهر.

– طلبات استرداد مبالغ الرسم علـــى القيمة المضافـــة ، عندما تكون مبلـــغ الطلبات اقل أو يساوي عشرون مليون دينار جزائري، وإذا ما تجاوز هذا المبلغ يجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية[2].

– يبت المدير الولائي ورئيس مركز الضـــرائب وكذا رئيس المركز الجواري للضرائب في الشكاوي المتعلقة بالاختصـــاص كل منهم فـــي أجل 6 أشهر،هذا و يمكن لمدير الضـــرائب تفويض اختصاصه:

---

(1): امقران عبد عزيز ، مرجع سابق، ص 15 .

(2): قانون الاجراءات الجبائية المعدل و المتمم، مرجع سابق ، المادة 77.

– إلى الأعوان الذين لهم مرتبة مفتش رئيسي على الأقل الذين يمارسون صلاحية البت في الشكاوى بالنسبة للقضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليونا دينارجزائري (000 000 2 دج).

– إلى رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجواري للضرائب على التوالي للبت في تسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات مليون دينارجزائري (000 000 1 دج) وخمسمائة ألف دينار (000 500 دج) [1].

2- التحقيق في محتوى الشكوى : قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فان المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح ، وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة وله أن يجري جميع التحقيقات وممارسة حق الاطلاع ،وبعد تكملة هذه الأعمال يحرر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبين فيه الحلول التي يراها مناسبة ، و يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب وبناءا على ذلك فان قرار المدير الولائي للضرائب يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع [2] .

يبلغ قرار المدير الولائي للضرائب إلى المكلف بالضريبة شخصيا أو إلى من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام هذا واقرت المادة 2/99 ق ا ج بصحة التبليغ الموجه الى الموطن الحقيقي للمكلف حتى و لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له و اختار عنده موطن له ، أما إذا كان موطن المكلف بالضريبة في الخارج يوجه التبليغ في هذه الحالة إلى الموطن المختار من طرفه في الجزائر.

---

(1): القانون رقم 07- 12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر عدد 82، صادرة في 31 ديسمبر 2007.

(2): امقران عبد العزيز ، مرجع سابق، ص 20.

يؤخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة كي يطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب، سواء أمام لجان الطعن أو أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

ثانيا: الطعن أمام اللجان الإدارية

تم إحداث هذه اللجان بموجب المادة 81 مكرر من ق ا ج وعددها ثلاث لجان وهي: لجنة الدائرة، اللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن، إذ تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية للطعن قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة أو من الإدارة على حد السواء.

فالمشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف وبين الإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة و التحصيل الجبائي وفرض العقوبات و الغرامات المتعلقة بذلك، إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع اختياريا يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه ويلجأ مباشرة إلى السلطات القضائية للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب[1] ، غير أنه إذا اختار المكلف هذا المسلك ولجأ إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى اللجان وهذا ما جاء في المادة 3/80 ق ا ج . وحسب المادة 81 من ق إ ج فان المكلف يلجأ إلى هذه اللجان الإدارية إذا كان الغرض من شكواه الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى هذه اللجان في خلال "4 أشهر " من تاريخ تبليغ قرار الإدارة و في ذلك تعزيز لضمانات المكلف في منحه مدة أطول للطعن أمام هذه اللجان [2]،

---

(1): امقران عبد العزيز ، مرجع سابق ، ص 35

(2):La lettre de la DGI-Ministre des finances –N°37 –janvier 2009, P 5.

و قد كانت هذه المدة شهرين سابقا ، تلتزم اللجان بتقديم قرارها حول الطعون المرفوعة إليها في غضون أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلـــى رئيس اللجنة وإن لـــم تبد اللجنة قرارها في الأجل القانوني فإن صمتها يساوي رفضا ضمنيا للطعن، وفـــي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء مـــن تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن وهذا ما نصت عليه المادة 2/81 ق اج[1].

ما يعاب على لجان الطعن هذه أن تشكيلتها يغلب عليها الطابـــع الاداري ، كما أن آراء هذه اللجان غير ملزمة ويمكن الطعن فيها أو إرجـــاء تنفيذها وهذا في الحالة التي يكون فيهـــا قرار اللجنة مخالفا لنص قانونـــي صريح حسب رأي المدير الولائي للضرائب و يمكن لهذا الرأي أن لا يكـــون صائبا مما يترتب عليه حتمـــا الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبـــة .

ثالثا :الطعن أمام اللجان الولائية

في سبيل تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ومراعاة لمصلحة المكلف بالضريبة خاصة إذا ما كـــان في حالة عوز أو ضيق ممـــا يجعله غير قادر علـــى الوفاء بالتزاماته اتجاه الخزينة فقد منح القانون الجبائي للمكلف بالضريبة إمكانية طلب التماس من الإدارة الجبائية بغرض تخفيض أو تعديل الضريـــبة أو الزيادة أو الغرامة الجبائيـــة وقد تم تأسيس هذه اللجان بموجب المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديريـــة العامة للضرائب المتضمن إنشاء و تكوين وسير هذه اللجان .

تختص هذه اللجان بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة و طلبات قابضي الضرائب المختلفة بحيث نجد أن لها سلطة تقديرية واسعة فـــي قبول أو رفض الالتماس فهـــي غير مقيدة بأي

---

(1):المادة 81 مكرر محدثة بموجب المادة 50 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 .

نص تشريعي لأنهـــا تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفقا لمعطيات مادية بحتـــة .[1] يجب إرسال الشكاوى علـــى ورق عادي إلـــى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع لـــه مكان فرض الضريبة و إرفاقها بالإنذار وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يجب ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى [2].

تجدر الإشـــارة أن هذه اللجـــان يتم إحداثهـــا بموجب قرار من المدير العام للضرائب يؤول الاختصاص للبت في شكاوى المكلفين إلى :

– المدير الجهـــوي للضرائب المخصص إقليميـــا بعد أخذ رأي اللجنة التي تـــم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ خمسمائة ألف دينار جزائري(000 500 دج)

– مدير الضرائب بالولاية ، عندما تقل الحصة الضريبية عن 000 500 دج أو تساويه وهذا طبعا بعد أخذ رأي اللجنة المنشأة لهذا الغرض [3] .

بالرغم من أهمية المرحلة الإدارية في محاولة القضاء علـــى النزاع في مراحله الأولى دون اللجوء إلى القضاء ، إلا أن المكلف لا يأمن كثيرا لذلك نظرا لكون الادارة الضريبية حكمـــا وخصما في آن واحد و هو ما يجعل المكلف بالضريبة يفضل اللجوء إلى القضاء.

الفرع الثاني: الطعن القضائي

هذا الحق هو من الحقوق التقليديـــة المقررة لكل إنســـان في أن يلجأ إلى القضاء فـــي حالة المنازعة ويعتبر طريق الطعن القضائي بالرغم مما يتطلبه من إجراءات هو انجح الضمانات الممنوحة للممولين، حيث أنه مقابل السلطـــة التقديرية الواسعة التي منحهـــا المشرع للإدارة الجبائية بداية من تقديرهـــا للوعاء الضريبي وصولا إلـــى مرحلة التسديد النهائي للضرائب

---

(1): دليل خاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص40.

(2): امقران عبد العزيز ، مرجع سابق، ص 50 .

(3): قانون الإجراءات الجبائية معدل و متمم ، مرجع سابق، المادة 93 منه.

و الـــرسوم مرورا بحساب الضريبة و ربطهـــا هذه الـــعمليات التي تستعمل فيهـــا الإدارة الجبائية سلطتها الواسعة فقد أخضعها المشرع للرقابة القضائية حفاظا على توازن القوى بين الإدارة والمكلف ، بحيث يمكن للمكلف أن يلجـــأ و في أيـــة مرحلة من هذه المراحل التـــي تمر بها الضريبـــة إلى القضاء فالمكلف بالضريبة يمكن لـــه أن يرفـــع دعواه أمام هيئتيـــن قضائيتين وهما الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي(المحاكم الإدارية) و الطعن أمـــام مجلس الدولة و هو ما يعرف بالتقاضي على درجتين .

أولا:الطعن أمام المحاكم الإدارية(الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي)

يمكن للمكلـــف بالضريبـــة أن يطعن أمـــام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي فـــي مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب، ورئيس المركـــز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكـــاوى موضـــوع النزاع التي يرفضهـــا المعنيون بالأمر، و كذلك كل القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراء .

القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة و الولاية و اللجنة المركزية [1]، ويتطلب منه ذلك مراعاة شروط قبول العريضة.

1-الشروط المتعلقة بالعريضة

تتمثل الشروط الشكلية الواجب توافرهـــا في الدعوى حتـــى يتم قبولها أمام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حاليا) فـــي الشروط العامة لقبول الدعاوى المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لاسيما المادة 15 منه ، بالإضافة إلى الشروط الخاصة بالدعوى الجبائية التي أوردها المشرع في المادة 83 ق ا ج وهي:

1- أن تكون العريضة موقعه من قبل صاحبها عند تقديمها، يفهم مـــن صيغة الوجوب التي جاءت بها المادة 83 ق ا ج أن العريضة غيرالموقعة من قبل صاحبها تكون مرفوضة شكلا،

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية معدل و متمم ، مرجع سابق، المادة 93 منه.

و هو مـــا ورد فـــي مختلف النشرات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب التـــي أقرت بإمكانية تصحيح بعض العيوب الواردة على العريضة ماعدا التوقيع[1].

و من جهـــة أخرى نجد المـــادة 815 ق إ م إ التـــي تنص علـــى ضرورة توقيع العريضة المرفوعة أمام المحكمة الإدارية من طرف محامـــي ، و هو ما يجعلنا أمـــام تعـــارض بين النصيين على اعتبار أن المادة 815 ق إ م إ جاءت عامة تطبق علـــى كل الدعاوى الإدارية المرفوعـــة أمـــام المحاكـــم الإدارية ، في حين المادة 83 ق ا ج جـــاءت خاصة بالدعاوى الضريبية و الملاحظ أن هذه المادة كانت سابقة في صدورها على قانون الاجراءات المدنية و الإدارية لذلك يجب أن تعدل بما يتوافق مع المادة 815 ق إ م إ.

غير أنه يمكن أن ينوب عن المكلف بالضريبة في التوقيع شخص آخر شريطة تقديمه لوكالة طبقا لما نصت عليه المـــادة 75 ق ا ج ، ولا يشتـــرط تقديم هذه الوكالة بالنسبـــة للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

2- يجب كذلك أن ترفق بالعريضة نسخة من القرار المطعون فيه.

3- ذكر الضريبة المعترض عليها .

4- بيان رقم المادة من الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة [2].

أما عن محتوى العريضة و بالرجوع إلى المـــادة 83 من ق ا ج نجد أن المشرع الجزائري أوجب أن تتضمن العريضة المقدمة إلـــى الغرفة الإدارية عرضا موجز للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التـــي تثبت صحة الادعاءات فضلا عـــن البيانات العامة [3].

---

(1): عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري ، مذكرة ماجستير في القانون ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2010، ص 109.

(2): قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 75 .

(3): تتمثل البيانات العامة في:الاسم واللقب محل الإقامة، موضوع الطلب واسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته.

فعن تسبيب العريضة فلا يمكن للمكلف بالضريبـــة أن يخرج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده فـــي شكواه المقدمـــة لإدارة الضرائب،و هذا مـــا اكده مجلس الدولـــة فـــي قرار له بتاريخ2006/07/12 [1].

غير أنه يجوز له تقديم طلبات جديدة غير تلك التي تقدم بها إلـــى مدير الضرائب بالولاية أو إلى لجان الطعن ولكن عليه أن يعبر عن هذه الطلبات صراحة في عريضته الخاصة بافتتاح الدعوى إذا ما تعلق الأمر بطلب أو ملتمس التخفيض طبقا للمادة 3/83 ق ا ج.

يملك المكلف بـــالضريبة فـــي سبيل تقديم الدعوى أمـــام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) أجل أربعة أشهر وذلك:

– ابتداء من تاريخ التبليغ بقرار مدير الضرائب المكلف بـــالشكوى قبل أو بعد نهاية الأجل الذي يملكه المدير الولائي للضرائب.

– ابتداء من تاريخ انتهاء الأجل الذي يملكه المدير الولائـــي للضرائب من أجل الفصل في الشكوى في حالة وجود خطأ في القرار علـــى مستوى الإدارة (قرار ضمني بالرفض) [2].

---

(1): حيث جاء فيه ما يلي «حيث بالرجوع الى العريضة الافتتاحية المسجلة من المدعي امام الغرفة الادارية بتاريخ 2004/09/11 نجده ينازع الضرائب الخاصة بالسنوات 2002، 2003، 2004، و التمس القول بان مستحقات مديرية الضرائب لسنوات 2003،2004 غير مؤسسة ، حيث ان الانذار بالدفع وضع للتحصيل بتاريخ 2002/11/24 يخص سنوات 1998–2001 كما أن التظلم المسبق الموجه لمدير الضرائب بتاريخ 2003/10/29 يتعلق بالضريبة على الدخل أجور لسنوات 1998، 1999،2000،2001 .

حيث أن المادة 83 ق ا ج تنص على عدم جواز اعتراض المدعي أمام الغرفة الادارية على حصص ضريبية غير تلك الموجهة الى مدير الضرائب بالولاية

حيث أن قضاة أول درجة قد اخطئوا في تقديم القانون بقيامهم بالغاء الانذار للجدول الفردي رقم 2002/418 المؤرخ في 2002/11/24 الخاص بالضرائب 99–2001 ، بينما النزاع ينصب على الضرائب 2002، 2003،2004 مما يعرض قرلرهم للالغاء و الفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا ..» قرار مجلس الدولة الغرفة الثانية، ملف رقم 29102 تاريخ 2006/07/12 قضية (ح– أ) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، غير منشور .

(2): الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 66

غير أن الأمر يختلف إذا ما تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات التحصيل و المتابعة حيث يتوجب على المكلف بالضريبة في هذه الحالة أن يتقدم بالاعتراض في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، وفي أجل شهرا اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذا تعلق الأمر بالاعتراض على تحصيل قصري [1].

و يكون الأجل شهر ابتداء من انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب الاسترجاع إذا كان موضوع النزاع ينصب على استرجاع أشياء محجوزة.

وبانقضاء هذه المدة دون تقديم المكلف بالضريبة لادعائه، فإن حقه في رفع الدعوى يسقط ولا يكون بوسعه حينئذ أن يقدم ادعاءه إلى القضاء حتى ولو كانت الدعوى ترتكز على أساس متين ما عدا في حالة القوة القاهرة.

2- الفصل في الدعوى : بعد وصول العريضة إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يقوم القاضي المختص بكل ما يلزم من أجل الفصل في النزاع المطروح عليه باتخاذ كل الإجراءات اللازمة من التحقيق وإجراء الخبرة إذا لزم الأمر حتى يتمكن القضاة من الوصول إلى حل للقضية ويكون القرار الصادر في الدعوى إما لصالح المكلف بالضريبة، و إما أن يكون لصالح الإدارة و في هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار أمام مجلس الدولة عملا بقاعدة التقاضي على درجتين، ما عدا إذا ما تعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة فان القرارات التي تصدر بشأنها تكون بدون استئناف ولا تكون قابلة إلا للطعن بالنقض. [2]

ثانيا :الطعن أمام مجلس الدولة

مبدأ التقاضي على درجتين من المبادئ الأساسية التي نظمها المشرع الجزائري كغيره حماية للقاضي و المتقاضي على السواء.

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 154 .

(2) :امقران عبد العزيز ، مرجع سابق، ص 87 .

وعليه فكل القرارات الصادرة (المحاكم الإدارية) عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حاليا بخصوص المنازعات الجبائية تكون قابلـــة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ماعدا ما يتعلق بالضرائب غيرالمباشرة التي خول فيها القانون الغرفـــة الإدارية بالمجلس القضائي سلطة الفصل بالدرجة أولى وأخيرة ولا يمكن الطعن فيه إلا بالنقص.

ويقدم الـــطعن فـــي شكل عريضة تودع لدى كتابـــة ضبط مجلس الدولة، ويشترط في هذه العريضة أن تكـــون موقعة من طرف محـــام معتمد لدى مجلس الدولة وإلا كان الطعن غير مقبول وهذا الشـــرط يخدم مصلحـــة المكلف نظرا لقلة درايتـــه بالأمور المتعلقة بالضرائب و صعوبة فهمها، وتعفى الإدارة الضريبية من شرط توكيل محامي معتمد لدى مجلس الدولة، وهذا بموجب المادة 905 ق ا م ا هذا بالإضافة إلى ضرورة توافر شرط الصفة والمصلحة. وذلك في ميعاد شهرين حسب التعديل الأخير لقانون الإجراءات المدنية والإدارية09/08 [1]، إذ تنص المادة 950 منه « يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين .....

بالنسبة لتمديد أجل الاستئناف للمقيمين خـــارج الجزائر لا تطبق فـــي مجال الضرائب التي تطبق بشأنها الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية ، و هي وجوب اختيار موطن في الجزائر و وجوب التبليغ في الموطن المختار .[2]

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبة الحـــق في الدفـــاع عن حقوقه، وفـــي هذا الإطار تعتبر المنازعات بمثابة تأسيس لصحة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية .

---

(1): قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر عدد 21 ، صادرة في 23 افريل 2008 .

(2): المادة 75 ق ا ج «.... و يجب على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم في الخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر » المادة 2/99 من ق ا ج « يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف ، حتى و لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلا له و اختار موطنا له عنده، و اذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر،يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني ، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى »

المطلب الثالث :الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبـــة و هذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية بهدف خلق نـــوع مـــن التوازن بين الطرفين ، و حماية المكلف من أي تجاوز أو تعسف قد تقوم به الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهامها وهذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة منها ما هو مرتبط بسير التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم .

الفرع 1: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

إن الامتيازات الواسعة التـــي تمارسها إدارة الضرائب فـــي مجال التحقيق مقيدة بالحقـــوق الممنوحة من طرف المشرع للمكلف الخاضع للتحقيق وأن أي إخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات هذا التحقيق وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي :

أولا:الإشعار المسبق بالرقابة

حيث لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعـــلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم أشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة مع إعلام المكلف بأنه يمكن لـــه الاستعانة بمستشار من اختياره[1].

ويعتبر الإشعار بالرقابة صحيحا في الحالات التالية:

– في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلته عبر البريد.

– في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعـــودة رسالة الإشعار مدونا عليها عبارة « مجهول في العنوان المدون »[2].

---

(1) : Michel Bouvier, Introduction au Droit Fiscal et à la Théorie de l'impôt , 2e édition L.G.D.J.paris, 1998. .P 102 .

(2) : بن فارس حسينة ، مرجع سابق، ص 85.

كما يعتبر الإشعار غير صحيح في الحالات التالية:

– في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني.

– في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب :

* خطأ في العنوان .

*إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب[1] و يجب أن يتضمن هذا الإشعار ما يلي:

1– بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يجب أن يتضمن الإشعار الموجه إلى المكلف بالضريبة البيانات التالية:

– اسم و لقب المكلف، أسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة تدخل المراقبين، الفترة موضوع التحقيق، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف، منح أجل للمكلف بالضريبة مدته 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار من أجل منحه فرصة لتحضير دفاعه و أوراقه.[2]

2– بالنسبة للتحقيق المحاسبي: يجب أن يتضمن الإشعار الموجه إلى المكلف بالضريبة الذي سوف يتعرض لتحقيق في محاسبته ما يلي:

* اسم و لقب المكلف، ألقاب وأسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة، الضرائب و الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة ، إمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره.

– السنوات التي تجرى عليها عملية التحقيق وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها

---

(1): بن فارس حسينة ، مرجع سابق ، ص 58.

(2) : المادة 21 /3 ق ا ج «لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، من خلال ارسال اشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ، و منحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر يوما ، ابتداءا من تاريخ الإستلام ، يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو».

وعليه فـــان المحقق الجبائي لا يمكنـــه الخوض فـــي عملية التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف ،و التي يمكن القول بشأنها أنها قصيرة إذا ما قارناها بالمدة الممنوحة للمكلف بالضريبة في فرنسا وهي مدة شهر كامل .

غير أن هذه المدة يمكن أن تلغي في حالة الرقابة الفجائية التي ترمـــي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أوالتأكد من وجود الوثائق المحاسبة وحالتها فيما يتعلق بالتحقيق المحاسبي، ففي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبـــة ولا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاذ آجال التحضير.

إن عدم احترام هذه الإجراءات من طرف إدارة الضرائب يؤدي إلى بطلان عمليـــة التحقيق برمتها[1].

ثانيا: الاستعانة بمستشار

يتعين وجوبـــا الإشارة فـــي مضمون الإخطـــار بالتحقيق إلى إمكانية المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عمليـــة التحقيق وذلك تحت طائلـــة البطلان وهذا ما نصت عليه المادة 21 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية [2] .

ثالثا: تحديد مدة الرقابة

يعتبر هذا العامل ذو أهمية بالغة بالنسبة للمكلف المحقق في محاسبته فكونه مجبرا عل مسك وثائق محاسبية محددة دقيقة يجعله عرضة لعقوبات صارمة وغرامات مالية في حالة غياب هذه الوثائق كليا أو جزئيا ، لذلك فتحديد مدة الرقابة يمنح المكلف فرصة تحضير و بصورة دقيقة الوثائق المعنية لفترة المراجعة ، ويمكنه من مواصلة عمله دون أن يكون التحقيق سببا لعرقلة وتيرة نشاطه ، هذه المدة تختلف في التحقيق المحاسبي عنه في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وسنتعرف على مدة التحقيق في الحالتين :

---

(1) : Jean-Pierre Casimir, Contrôle fiscal , 7e édition ,groupe revue fiduciaire,paris ,2000.,p16.

(2) : المادة 21 /3« يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة البطلان أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو »

1– في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنـــة الواحدة اعتبارا مـــن تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وذلك تحت طائلة البطلان وهذه هي القاعدة العامة ، غير انه واستثناءا لمـــا سبق فإن مدة السنة تمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق. [1]

2– في حالة التحقيق في الوثائق المحاسبيـــة لا تتعدى آجالا معينة، هذه الآجـــال تم تحديدها طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و تبعا لنشاط المؤسسة و هي كالتالي:

أربعة أشهر فيما يخص:

– مؤسســـة تأدية الخدمـــات إذا كـــان رقم أعمالهـــا السنوي يتجاوز مليون دينار جزائري (1000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية تحقق فيها .

– كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالهـــا السنوي لا يتجـــاوزمليونا دينـــار جزائري (2000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية تحقق فيها .

– إذا كـــان رقم الأعمـــال السنوي لا يتجاوز على التوالـــي خمسة ملايين دينار جزائري (5000.000 دج) و عشرة ملايين دينار جزائري(10.000.000 دج) بالنسبة لكل سنـــة مالية محقق فيها فيما يخص المؤسسات المذكورة سابقا ، يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر و هذا تحت طائلة البطلان في حالة تجاوز هذه الآجال.

إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكور أعلاه في الحالات التالية:

– استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا. [2]

– إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملـــة أو غير صحيحة أثناء التحقيق.

– إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها قانونا.

و هذا أمر منطقي فمن لا يؤدي واجباته يحرم من حقوقه .

---

(1): قانون رقم 08–21، مرجع سابق، المادة 38 .

(2): المادة 20/ 5 من ق ا ج ، مرجع سابق.

رابعا: عدم تجديد التحقيق

عند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن إجراء تحقيق فـــي عين الـــمكان لنفس الفترة، و نفس الضرائب. [1]

إلا أنه إذا تم اكتشاف عناصر جديدة بعد انتهاء عملية التحقيق تفيد أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال عملية التحقيق فإنه يمكن إجراء تحقيق جديد.[2]

كما أنه إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فـــإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

إن حق عـــدم تجديد التحقيق يفقد أهميتـــه بالنسبـــة لحق الإطلاع في إطار البحث عن المعلومات.[3]

خامسا : رتبة المحقق المكلف بالرقابة

إن عملية الرقابة لمالها من أهمية سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، فإن لصفة الشخص المكلف بهذه العملية أهمية بالغـــة و في إطار تعزيز الضمانـــات الممنوحة للمكلف بالضريبة فإن قانون المالية لسنة 2009 أشترط أن يكون المحقق الذي يقوم بالتحقيق له على الأقل رتبة مفتش للضرائب [4]، و هذا بعد ما كان في السابق له صفة مراقب مالي، وقد أحسن المشرع في النص على ذلك نظرا لما يتمتع به مفتش الضرائب من معلومات في المجال الضريبي و هو ما من شأنه أن يطمئن المكلف بالضريبة.

---

(1) : Michel Bouvier , Op.cit , P 103.

(2) المادة 20 /8 من ق إ ج، مرجع سابق.

(3): بن فارس حسينة ، مرجع سابق ، ص 87 .

(4):القانون رقم 08–21،المؤرخ في 20 ديسمبر 2008. مرجع سابق، المادة 37.

الفرع 2 : الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم .

زيادة علـــى الضمانات المتعلقـــة بسير التحقيق فـــإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقويم تتمثل في :

أولا : الإشعارالإبتدائي (la notification primitive)

يجب أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة و بصفة إلزامية عـــن نتائج التحقيق فـــي المحاسبة عن طريق إشعار بإعادة التقويم و هذا حتى في حالة غياب إعـــادة التقويم، أو رفض المحاسبة[1] و ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و يجب أن يكون مفصلا و معللا لصيغة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و مبينا فيه أسباب و طرق التقويم المتبعة، و السماح للمكلف بإبداء ملاحظاته و ذلك في أجل 40 يومـــا، و قبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحـــات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبـــة حول مضمون الإشعار إذا طلب منـــه هذا الأخير ذلك و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني من المكلف بالضريبة [2].

ثانيا : حق الرد : يتمتع المكلفون بالضريبة بأجل 40 يوما من تاريخ استلام الإشعار بالتقويم من أجل إبداء ملاحظاتهم أو قبولهم، و كما يمكن للمكلف بالضريبة قبل انقضاء هذا الأجل أن يطلب من العون المحقق كل التوضيحات الشفوية حول مضمون الإشعار، و في المقابل يمكن للعون المحقق طلب سماع المكلف بالضريبة إذا رأى أن ذلك مجد حتـــى بعد رد المكلف أو إذا طلب هذا الأخير ذلك يفرض تقديـــم تفسيرات توضيحيـــة، هذا و يمكن منـــح الـــمكلف بالضريبة اجـــل إضافـــي مدته 40 يوما إذا كـــان هناك سبب جديد لإعادة التقويم، أو هناك عناصر جديدة لم يتم التطرق إليها في الإشعار الأول . [3]

---

(1): ميثاق المكلف بالضريبة ، وزارة المالية ، 2009، ص 16 .

(2): قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 6/20 .

(3): قانون رقم 08-21، المؤرخ في 20 ديسمبر 2008، مرجع سابق، المادة 37.

ثالثا : تبليغ نتائج المحاسبة(la notification difinitive)

يصبح التبليغ نهائيا و لا يمكن مراجعته من طرف الإدارة الجبائية فـــي حالة القبول الصريح بالضريبة من طرف المكلف بالضريبـــة ، غير أن هذه الضمانـــة يمكن للمكلف بالضريبة أن يفقدها في حالة ما إذا استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

رابعا : تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة

خلال سير التحقيق المحاسبي أو دراسة الوضعيـــة الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبـــة فان القانون يمنح للمكلف تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجـــراء التحقيق حسب الحالـــة (مدير الأبحاث و المراجعات ، مدير كبريات المؤسســـات ، مدير الضرائب بالولاية رئيس مصلحة التحقيق و المراجعة ، مدير مركز الضرائب)عند كل تجاوز للمبادئ و القواعد التي تحكم عملية التحقيق [1] ، وإذا مـــا استمر النزاع بين المحققين و المكلف فان القوانين الجبائيـــة تضمن لهذا الأخير خيـــار الطعـــن علـــى المستوى الإداري و القضائي.

إذا كان المشرع قد منح ضمانات للمكلف بالضريبة حماية للمبادئ الدستوريـــة ، وأهمها حق الدفاع ومبدأ سنوية الضريبة، فانه في المقابل يكون عرضه لعقوبات قد تصل إلى حد فقدانه للكثير من الضمانات الممنوحة له متى ثبت ارتكابه غشا ضريبيـــا تتمثل أهم هذه العقوبات فيما يلي :

– تكون مدة التحقيق في المحاسبة مفتوحة أي غير محددة كما هو الشأن في الحالات العادية

– إمكانية مراجعة الأسس التـــي انتهى إليهـــا التحقيق المحاسبي، ولـــو وافق عليها المكلف بالضريبة.

– إمكانيـــة إجراء تحقيق جبائي مـــن جديد بالنسبة لنفس الفترة و حـــول نفس الضرائب [2]

---

(1): ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سابق ، ص17 .

(2): كريبي زوبيدة ، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية ، مجلة مجلس الدولة، العدد 7 ،2001. ص18 .

الفصل الثاني: حقوق إدارة الضرائب و التزاماتها

يتميز النظام الضريبي الجزائري بالطابع التصريحي حيث يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله و على أساسه تبني الإدارة الضريبية أسس فرض الضريبة ، و بنـــاء عليه فقد منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات واسعة من أجل ضمان حقوق الخزينة العمومية وضمان حصيلة أكبر مـــن الجباية العاديـــة ، وتحقيقا لهذا الهدف تتمتع الإدارة الضريبيـــة باعتبارها إحدى السلطـــات العامة في الدولة بسلطـــات واسعة في المجال الضريبي و ذلك لضمان تمويل النفقات العمومية، وفـــي المقابل فقد فرض عليهـــا بعض الالتزامات حمايـــة لمصلحة المكلفين بالضريبة و تحقيق نوع من التوازن بين المصالح المتعارضة (المصلحة العامة و مصلحـــة المكلفين بالضريبة) و إذا كـــانت سلطات و حقـــوق الإدارة الضريبيـــة واضحة في مختلف النصوص المتعلقة بالضريبة فان التزاماتها تطرح بعض الصعوبة عند تحديدها .

المبحث الأول: حقوق و سلطات إدارة الضرائب

في مقابل الحرية الممنوحة للمكلفين بالضريبة فـــي تقديم مختلف التصريحات المفروضة عليهم أعطى المشرع سلطات وحقوق واسعة لإدارة الضرائب فـــي مراقبة و التحقق مـــن صدق هذه التصريحات إذ أن الكثير من المكلفين بالضريبة يستغلون الحرية الممنوحة لهم في تقديم التصريحات ، أين يقوم المكلفون بتحديد أسس فرض الضريبة بأنفسهم ثم يصرحون بها للمصالح الجبائية، وهو ما يفتح المجال دون شك للغش الضريبـــي، و بالتالي التأثير علـــى حجم الحصيلة الضريبية، وهو ما يحتم علـــى المشرع البحث باستمرار مـــن خلال قوانين الماليـــة لإيجاد الحلول للقضاء على هذه الظاهرة مـــن خلال منح الإدارة الضريبية سلطات وحقوق من شأنها أن تحد من هذه الظاهرة ، و بالتالي الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومن أهم هذه الحقوق الحق في الاطلاع والحق في الرقابـــة .

المطلب الأول :حق الاطلاع

في سبيل تمكين موظفي مصلحة الضرائب من أداء عملهم علـــى الوجه الأكمل أجاز لهم المشرع حق الاطلاع على ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها على الوجه الصحيح .[1]

ويعتبر حق الإطلاع من أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية ،لأنـــه يمكنها مـــن الاطلاع علـــى المعلومات التـــي تخص المكلف بالضريبـــة لدى الغير، كما أنه يعتبر أداة للمساعدة على الرقابة الجبائية .[2]

لم يعرف المشرع حق الاطلاع لكنه أشار من خلال نص المادة 45 إلـــى أنـــه "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعـــاء الضريبة ومراقبتها ، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه."

كما نصت الفقرة الأخيرة من المادة 59 « يسمح مـــن الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائيـــة بالحصول على المعلومات والوثائـــق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها »

أما من الناحية الفقهية فقد عرف على أ نه هو الحق المخول للإدارة الجبائية لتكميل النقائص من خلال جلب المعلومات والوثائق التبريرية المتواجدة لدى الآخرين[3] .

---

(1):السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال ، دار النهضة العربية ، القاهرة,1995 ، ص54 .

(2) : Bernard Plagnet , Droit Public, Tome 2 ,4e Edition, Sirey ,Paris, 1997, p24.

(3) : Rolland Torre, Contrôle Fiscal , Edition Misima, Paris, 1995 ,p 24.

الفرع الأول : ميدان ممارسة حق الاطلاع

إن حق الإطلاع الممنوح للإدارة الضريبية يعتبر انتهاكا و خرقا لواجب السر المهني لذلك لا يمارس هذا الحق إلا في الهيئات و الإدارات و المؤسسات التي نص عليها القانون وهي:

1- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات : وهذا الحق نصت عليه المادة 46 من قانون اج ج « لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة والولايات والبلديات.والمؤسسات الخاصة وكذلك المؤسسات أو الهيئات ،أي كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها »[1]

إذن الإدارة الجبائية يمكنها ممارسة الحق وطلب المعلومات التي تراها ضرورية ومهمة لدى جميع الادارات السابق ذكرها في المادة أعلاه ، فمثلا:

- يمكن ممارسة حق الاطلاع لدى المحافظات العقارية من أجل المعرفة الجيدة للثروة العقارية التي يمتلكها مكلف ما ومعرفة ما يطرأ عليها من تغيرات .
- لدى مصالح الترقيم في الولاية لمعرفة السيارات المكتسبة [2].

2- هيئات الضمان الاجتماعي : نظرا لأهمية هذا القطاع في البناء الاجتماعي للسياسة الاقتصادية من جهة وكذا صعوبة تحديد الأساس الضريبي للمهن الحرة ومنها الطبية وشبه الطبية من جهة أخرى، فقد وضح المشرع في الفقرة الثالثة من المادة 46 آلية تجميع المعلومات الخاصة بالأطباء أو القابلات أو المساعدين « طبيين وكذا المؤمنين» وفق الإجراءات التالية :

- يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي الإعداد السنوي لكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي وقعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 1/46.

(2): عيسى براق، مرجع سابق، ص 98.

وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعينة إلى المؤمن له.

– يجب أن تعد هذه الكشوف علـــى نفقة هيئـــات الضمان الاجتماعـــي قبل 31 ديسمبر من كـــل سنـــة .

– موافاة المدير الولائـــي للضرائب بهذه الكشـــوف قبل 1 أفريل من السنـــة الموالـيـــة [1].

3– الهيئات القضائية : لم ينص المشرع على حق الاطلاع في الملفات القضائية على سبيل الـــجبر و إنما نـــص عليها علـــى سبيل الجواز ، حيث يجوز في كل دعوى أمـــام الجهات القضائية المدنية و الإدارية والجزئية أن تمنح النيابة العامـــة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية و لقد بينت المادة 47 من ق اج الإجراءات والأحكـــام المتعلقة بحق الاطلاع في هذا القطاع.

4– حق الاطلاع على المؤسسات المالية : يعتبر حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية أكثر كثافة منه لدى المؤسسات والإدارات العمومية والخاصة ، وذلك بالنظر إلى العلاقة الوطيدة بين المؤسسات المالية والمكلفين ، بحيث يحق لأعوان الضرائب الاطلاع علـــى الكشوفات وحسابات المكلفين بالضريبـــة الموجودين لدى البنك وكل الهيئات الماليـــة والبنك في هذه الحالة ملزم بتقديم جميع الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي [2] .

5–**الحق في استعمال الأرشيف:** نصت المـــادة 48 ق ا ج علـــى الأحكام الخاصـــة بحق الاطلاع علـــى الملفات المحفوظة فـــي الأرشيف والسندات العمومية ، وسحبت على ذلك أصناف أخرى من المهن الحرة والإدارات العمومية [3].

كما تضمنت هذه المـــادة بعض الاستثناءات من ممارسة هذا الحق بالنسبة لإدارة الضرائب.

---

(1): العيد صالحي ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ،2005 ، ص 64 .

(2): نفس المرجع ، ص65 .

(3): جمعي عبد القادر ، التهرب الضريبي وأثره على التنمية المحلية ،مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2004 –2005 ، ص 62 .

هذا بالإضافة إلى حق الاطلاع على دفاتر المخـــازن العامة لدى الأشخاص المودوعة لديهم وفقا للطريقة المنصوص عليها فـــي المادة 48 وهذا ما نصت عليه المادة 50 من ق.اج.ج.

6-**حق الاطلاع على أعمال الصرف :** يحتل النظام المصرفي دور أساسي و مهم فـــي دفع عجلة الاستثمار و تحسين التوازن المالي، ونتيجة لذلك عدد صور الرقابة علـــى هذا القطاع في شكلين: رقابة تلقائية نصت عليها المادة 51 ق ا ج حيث ألزمت المؤسسات و الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين، وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ،أن يرسلوا إشعارا خاصا لإدارة الضرائب بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات ، أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرهـــا مؤسساتها بالجزائر إلى مدير الضرائب بالولاية التي تبيع له مقرا إقامة صاحب ودائع القيم المنقولة .

ورقابة إدارية ومن أجل السهر على تطبيق النظام الخاص بالصرف نصت المادتين 60 و61 ق ا ج على فئتين من الموظفين الذين لهم أحقية الاطلاع وهما :

-موظفوا إدارة الضرائب الذين يقومون بالاطلاع على الوثائق لصالح إدارتهم .

- الموظفون الذين لهم رتبـــة مفتش علـــى الأقل والمكلفون على وجـــه الخصوص من قبل وزارة المالية و هذا من خلال القيام بالتحقيقات لدى الخاضعين للضريبـــة الممارسين لنشاط الصرف، كما ألزم المشرع البنوك التي تصدر صكوك لمصلحة أشخـــاص غير موطنين في مقراتهـــا بتقديم كشف شهري الـــى مدير الضرائب بالولايـــة التـــي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي،يتضمن هذا الكشف مكيب الاصدار و رقم الصك و المبلغ الذي يوافق البنك علـــى دفعه و تعيين المستفيد من الصك و عنوانه .[1]الغرض من هذا الإجراء هو محاربة ظاهرة تبييض الأموال .

---

(1): القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85 صادرة في 31 ديسمبر 2005، المادة 52 مكرر 4 من ق ا ج محدثة بموجب المادة 36 من هذا القانون.

7- **أعمال التأمين:** نظرا لأهمية قطاع التأمين في تحديد الأساس الضريبي لبعض المتعاملين فقد ألزم المشرع في نص المادة 52 ق ا ج كل المؤسسات والشركات والمؤمنين، وشركات التأمين ومقاولي النقل، وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية أن يطلعوا أعـــوان الإدارة سواء في المقر الرئيسي أوفي الفروع و الوكالات علـــى عقود التأمين، وكذا علـــى دفاترهم وسجـــلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقـــات والمحاسبـــة حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائيـــة [1] ، كما يتعين علـــى المؤسسات أو شركـــات التأمين أو إعادة التأمين و كل هيئة تمارس نشاطات التأمين للمنقولات أو العقارات أن ترسل فصليا إلى الإدارة الجبائية جدولا خاصا بعقود التأمين المكتتبة لديها ، يرسل هذا الجدول في حامل معلوماتي أو عن طريق البريد الإلكتروني خلال العشرين يوما الأولى من الفصل المعنـــي، في حالة إمتناع وكـــالات التأمين عـــن التصريح بعقود التأميـــن تطبق عليهـــا الغرامات المنصوص عليها في المادة 192 ق ض م ر م ، وهذا ما نصت عليه المادة 52 مكرر ق ا ج التي تناولناها في المبحث الأول عندما تطرقنا للعقوبات التي تطبق على المكلف بالضريبة عند إخلاله بإلتزاماته.[2]

الفرع الثاني : حدود ممارسة حق الاطلاع

حرص المشرع على بيان التزامات المتعاملين مع الإدارة الجبائية في قيام هذه الأخيرة بحق الاطلاع،إلا أنه قيد حريتها في ممارسة هذا الحق بوضعه لاستثناءات عديدة وتتمثل فيما يلي:

1 – بالنسبة للمعلومات الفردية ذات الطابـــع الاقتصـــادي أو المالي المتحصـــل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمـــر 65-297 المؤرخ فـــي 02-12-1965 والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني أنه

---

(1): العيد صالحي، مرجع سابق، ص68.

(2): القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 ، المادة 52 مكرر ق ا ج محدثة بموجب المادة 44 منه.

لا يمكن استغلالها في الرقابة الجبائية [1].

2 – لا يمكن ممارسة حق الاطلاع على الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة [2] .

3 – وهو الاستثناء المتعلق بأنواع العقود التي يمكن الاطلاع عليها حصريا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى إدارات الولايات والدوائر والبلديات ، إذ تنص المادة 49 على أنه لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الاطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا العقود المحددة في المادتين 58 و61 من قانون التسجيل ، وبالرجوع إلى نص المادتين فان العقود المذكورة هي :

– العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية و المحلات التجارية والزبائن، أو التنازل عن إيجارا و عن الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.

– العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.

– العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ، ودمجها أو حلها وزيادة أو استهلاك أو تخفيض رأسمالها ، وكذلك التنازلات عن الأسهم و الحصص في الشركة .

– العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة.

– العقود التي تتناول قسمة و مبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.

ما عدا هذه العقود فلا يمكن لأعوان الإدارة الضريبية الاطلاع على أي عقد آخر.

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم، مرجع سابق، المادة 2/46.

(2): نفس مرجع ، المادة 48 .

الفرع 3: العقوبات المقررة في حالة الاعتراض على الاطلاع

لقد فرض المشـــرع عدة جزاءات وعقوبـــات على كل مـــن يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الاطلاع وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي :

1- غرامة جبائية يتراوح مبلغها مـــن خمسة آلاف دينار جزائري(5000دج) إلى خمسون ألف دينارجزائري (50000 دج) على كل شخص أو شركة ترفض منح حـــق الاطلاع علـــى الدفاتر والمستندات المنصـــوص عليهـــا قانونا أو أنهـــا تقوم بإتلاف هذه المستندات و الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها [1].

و بالرجوع إلى المادة 64 ق ا ج فان مدة الاحتفاظ بهذه الوثائق طبقا للمادة 12 من القانون التجاري ، هي 10 سنوات تسري ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية .

2- تطبيق تلجئة قدرتها 100 دج كحد أدنى عـــن كل يوم تأخير يبدأ سريانها مـــن تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي تطبيقها مـــن يوم وجود عبارة مكتوبة مـــن قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن الإدارة الضريبية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعينة .

ولأجل تطبيق هذه العقوبة وجب احترام الإجراءات التالية :

-لا يتم النطق بالغرامة والتلجئة إلا من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تبت في القضايا الإستعجالية .

- يتم تحريك هذه الدعـــوى علـــى أساس عريضة يقدمها مديـــر الضرائب بالولايـــة دون مصاريـــف .

---

(1): قانون الاجراءات الجبائية معدل و متمم، مرجع سابق ، المادة 62.

– تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية.

– بعد النطق بالحكم يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة [1].

هذا بالإضافة إلى بعض العقوبات الخاصة والتي جاء ذكرها علـــى بعض أصناف الوظائف وأهمها ما ورد في نص الفقرة 4 من المادة 48 "يعاقب علـــى كل مخالفة يرتكبهـــا موثق أو محضر قضائي يعمل لحسابه الخاص بغرامة مالية قدرها 300 دج .

المطلب الثاني: الحق في الرقابة

يعتبر حـــق الرقابـــة من أهـــم الصلاحيات الممنوحـــة للإدارة الجبائيـــة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتسبة مـــن قبل المكلفين .

كما تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية ، بحيث أن حريـــة التصريح التـــي يتمتع بها المكلف بالضريبة ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعلـــه يحدد أسس الإخضـــاع الجبائي بنفسه ويصرح بها إلى الإدارة والتي يفترض أن تكون صحيحة ، وهـــو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها [2] .

ويسمح حق الرقابة للإدارة الجبائية التأكد عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة إهمال المكلف لواجباته ، وإمكانية إلحاقه الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي[3]، تقوم الإدارة الجبائية بعمليات المراقبـــة بصفة دورية معتمدة في ذلك على مجموعة من الإجراءات وتتمتع أثنـــاء ذلك بجملة مـــن الصلاحيات، وبالمقابل

---

(1) : قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 63.

(2) : فلاح محمد ،السياسة الجبائية –الأهداف والأدوات – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2005–2006 ، ص192 .

(3) :Thiery Lambert, Contrôle Fiscal ,Droit et Pratique ,Edition puf, paris, 1991 , p41

يتمتع المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة الجبائية لمجموعة من الحقوق نظير الالتزامات الملقاة على عاتقهم و هو ما تطرقنا إليه في الفصل الأول .

الفرع الأول :مفهوم الرقابة الجبائية

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية ، حيث تحتوي هذه الأخيرة على المعلومات الأساسية واللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبة [1].

أولا : تعريف الرقابة الجبائية :

الرقابة الجبائية هي فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها ، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام ، الاستفسار ، و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها و لا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات ، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى ، و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما ، و كذلك النظر في الوضعية المالية المكلف[2] وهي بذلك تهدف إلى تحقيق أهداف عديدة .

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية أهداف عديدة و مختلفة منها:

الهدف الإداري:إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي كبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها فيما يلي:

---

(1): رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق ، ص 185.

(2): عيسى بلخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي –دراسة حالة باتنة –مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة ، 2003–2004 ، ص53 .

– تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل فـــي التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

– تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل التهرب الضريبي[1].

– الهدف المالي و الاقتصادي: حيث تهدف الرقابة إلى المحافظة على الأموال العامة مـــن التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل مـــن أشكال، وهذا لضمـــان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العـــام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصاديـــة للمجتمـــع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابـــة الجبائية موجودة ضمن العلاقـــة المركبـــة بين الاقتصاد والجبايـــة [2] .

الهدف الاجتماعي: ويتمثل في منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء واجباته اتجاه المجتمـــع .

تحقيق العدالة الجبائية بين الكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك احترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين [3].

الفرع 2: أشكال الرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية وسائل عديدة لممارسة رقابتها على المكلفين بالضريبـــة إذ يمكن أن تبـــاشر بطريقـــة مجملة كمـــا يمكن أن تكون الرقابـــة معمقـــة وذلك حسب كل حالـــة [4].

---

(1) : محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد غرام،المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، دار الميسرة للنشر ،عمان، 2000، ص36.

(2) : Marc Loray , le Contrôle Fiscale ,Edition l'harmattan ,paris,1993,p16et 18.

(3) : Michel Bouvier, op cit , p100.

(4): Bernard Plagnet ,op cit ,p 248.

وهناك من يقسمها إلـــى رقابة داخلية وتضم الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، ورقابـــة خارجيـــة وتشمل التحقيق فـــي المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملـــــة

أولا :الرقابة العامة أو المجملة : تنبـــع أهمية هذه الرقابة فـــي قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من قبل المكلف، وتتم هذه الرقابة فـــي مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها .

تهدف هذه الرقابـــة بالدرجـــة الأولـــى إلـــى تصحيح الأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات ومقارنتها مع ملفات المكلفين، ويمكن التفرقة فـــي هذا النـــوع مـــن الرقابة بين شكلين هما: الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية :تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطـــاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين ، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر في تحديد الوعاء الضريبي [1]

2- الرقابة على الوثائق: هي عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبيـــة تكـــون هذه المراقبـــة شاملـــة وتخـــص محتـــوى و مضمـــون التصريحات. وتعتبر كفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي لذلك نجد طبقـــا للمـــادة 187 من ق ض م فانـــه يمكن للمصالـــح الجبائيـــة طلب تقديـــم المحاسبةوجميع الأوراق الثبوتية التي هـــي بحوزة المكلف من أجل التأكد من صدق الأرقام المقدمـــة وصحتهـــا .

---

(1) : Jean- Pierre Casimir , Les Signes Extérieure De Revue ,librairie de l'université, paris,1979, p154.

ثانيا: الرقابة المعمقة

الفرق بين الرقابة الشاملة والرقابة المعمقة يكمن في الوسائل الموضوعة والهدف من البحث لكل وضعية ، فهي تعتبر رقابة خارجية وتهدف هذه الرقابة إلى التأكد من صحة التعريفات الجبائية ودقتها ومقارنتها مع المظاهر الخارجيـــة للثـــروة [1] .

ويتم فـــي هذا النوع التمييز بين : الفحص المحاسبي والفحص المحاسبي لمجمل الوضعيـــة الجبائية أو ما يعرف بالرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية .

1-الرقابة المحاسبية : تعرف بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى تحقيق فـــي عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل التأكد من:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- ترجمة جميع العمليـــات التـــي تحسن النشاط الفعلـــي للمؤسسة إلـــى كتابات محاسبـــة.

- التجانس التام بين المحاسبية و الأرقـــام المصرح بها للإدارة الجبائية كما تسمح أيضـــا بتصحيح الأخطاء المكتشفة فـــي التصريحات الجبائية وحتى تكون الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبية على طول مدة غير متقادمة .

2- الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملـــة للمكلف بالضريبة : ويقصد بـــه مجموع العمليات التي تهدف إلى مقاربة مجموع مدا خيل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشته(Train de vie) ، أي مقاربة الإيرادات بالنفقات [2] .

---

(1) : رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي ، مرجع سابق ، ص 185.

(2) : عيسى براق ، مرجع سابق ، ص 95.

وقد نظـــم المشـــرع الجزائري إجراءات هذا التحقيق والضمانـــات الممنوحة للمكلف أثنـــاء ممارسة هذا الحق من طرف الإدارة الجبائية في المادة 21 ق ا ج .

المطلب الثالث: آليات ممارسة الرقابة الجبائية

في سبيل تمكين الإدارة الجبائية من الحفاظ علـــى حقوق الخزينة فمـــن الطبيعي ان يمنحها المشرع آليات و وسائل تساعد على كشف الحقيقة ، و مـــن هذه الاجراءات الرقابة علـــى التصريحات ، والتحقيق الجبائي و نظرا لما تتضمنه هذه الاجراءات من خطر انتهاك الحياة الخاصـــة للفرد و تعسف الادارة ، و لايجاد التوازن المنشـــود بين احترام حقـــوق المكلف و ضمان حق المجتمع في مكافحة ظـــاهرة التهرب الضريبي كان من المنطقي ان تحاط هذه العملية بضمانات تمنح للمكلفين بالضريبة .

الفرع 1:الرقابـــة علـــى التصريحـــات

هذا الحق جاء النص عليه في المادة 18 من ق ا ج إذ يمكن لإدارة الضرائب ممارسة رقابة على مختلف التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة عـــن طريق طلب بعض المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة أو الملفات المقدمة من طرف المكلف. و تشمل الرقابة حسب نص المـــادة أعلاه المؤسسات والمنظمـــات التي ليس لها صفة تاجر وتدفع أجور وأتعابا ومكافئات مختلفة ، ولا يقتصر حق الرقابـــة على الضرائب والرســـوم فحسب، بل يمتد إلى الحقوق غير مباشرة وحقوق التسجيل.

وتكون الرقابة في شكل:

1- طلب التوضيحات : يمكن للإدارة الجبائية طلب توضيحات مـــن المكلف بالضريبة حول النقاط التي تراها غير واضحة و غير كافية في التصريحات .[2]

---

(1): فلاح محمد، مرجع سابق، ص 194.

(2) :Jean-Pierre Casimir, Contrôle fiscal, opcit ,p 54 .

2- طلب التبريرات : و هو يختلف عن طلب التوضيحات لأن المكلف عليــه تقديم تبريرات دقيقة و مطابقة للقوانين [1].

وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب، و يجب أن تبين الطلبات الكتابيــة بشكــل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول علــى كل التوضيحــات أو التبريرات، وتمنح للمكلف مهلة 40 يوما لتقديم إجاباته.

3-تصحيح التصريحات:إذ يمكن للمفتش تصحيح التصريحات ولكن ذلك لا يكون إلابشروط:

- إعلام المكلف بهذا التصحيح المزمع القيام به .

- أن يبين بكل وضوح بالنسبة لكل تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك.

- دعوة المكلف لتقديم ملاحظاته أو قبوله خلال مدة 40 يوما، وفي الحالة التي لا يقدم فيهــا المكلف إجاباته وانقضاء المهلة المحددة للرد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية.

كما تكون تصريحــات المكلفين محل تصحيح تلقائــي في الحالة التي لا تكــون فيها مدعمة بالوثائق المنصوص عليها في المادة 152 ق ض م ر م.

الفرع2 : التحقيق الجبائي في التصريحات

بهدف التحقيق والتأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فقد منح القانون الإدارة الجبائيــة وسيلــة هامة هــي التحقيق الجبائي فــي هذه التصريحــات والذي ينقسم إلــى التحقيق الحسابــي ، التحقيق المصوب ، والتحقيق المعمق فــي مجمــل الوضعيــة الجبائيــة .

---

(1) : Christian de lauzinghein, Droit Fiscal, Dalloz ,11e Edition , paris,2000,p202.

أولا: التحقيق المحاسبي : يعد أحد وسائل الرقابـــة الجبائية و يكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمـــة ويعرف على انه "مجموع العمليات لها غرض الفحص فـــي عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين ومقارنـــة النتائج مـــع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبـــة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبـــة ، وعند اقتضـــاء الحـــال يمكن اللجوء إلـــى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة [1] كما عرف أيضـــا على انه مجموعة مـــن العمليات الرامية لمراقبة التصريحات الجبائية والتحقيق في الدفاتر والوثـــائق المحاسبـــة بعين المكان والتي تهدف للبحث ما إذا كانت النتائج مطابقة للقواعد المحاسبـــة بعين المكان ، والجبائيـــة السارية المفعول ويسمى "الفحص المحاسبي الانتقادي " من أجل مراقبة التصريحات المكتتبة وضمان بالتالي التسويات اللازمة للفترة غير المتقادمة وهذا ما يميز التحقيق المحاسبي عـــن التحقيق الجبائي ، على اعتبار أن هذا الأخير موضوعه هـــو القيام بعملية تشخيص لوضعية جبائية معينة دون القيام بأية عملية تسوية [2] .

ويجرى التحقيق المحاسبي وفقا لعدة اعتبارات منها:

- التصريح بالعجز المكرر والتصريح الخاطئ فيما يخص الضرائب المباشرة
- الرسم على القيمة المضافة المسترجع بمبالغ مهمة [3] .
- النقص المستمر في الربح المحقق.
- الاختلاف بين طريقة العيش والتصريحات المقدمة (عقارات،قوارب النزهة ...الخ)

---

(1) : Daniel Richer , Les Procédures Fiscale ,PUF ,France ,1990,p25.

(2) : مقدم عبيرات ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية و السياسية ، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق ،2007 ،العدد02 ، ص96.

(3) : La charte du contribuable, direction générale des impôts, 2009,p 11.

تتم عملية المراقبة بسحب الملف الجبائي للمكلف ،ودراسة الوثائق التقنية المعدة مـــن طرف المفتشية وذلك مع مراعاة جميع الضمانات الممنوحة للمكلف فـــي هذا الإطـــار وذلك تحت طائلة بطلان عملية التحقيق وتتمثل هذه الضمانات في :

– إرســـال إشعـــار بالتحقيق للمكلف بالضريبـــة المعنـــي بـــالتحقيق.

– منح أجل للمكلف بالضرية مدته 10 أيام من أجل تحضير الوثائق ودفاعه.

– الاستعانة بمستشار: إعـــلام المكلف بالضريبة بأن له الحق فـــي الاستعانة بمستشار أثناء فترة المحاسبة.

– تحديد مدة التحقيق في المحاسبة: يجب مراعـــاة الآجال القانونيـــة فـــي مدة التحقيق [2].

و يشترط فـــي المكلفين بالضريبـــة الذين يعنيهم الفحص المحاسبـــي الالتزام بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري و الجبائـــي ، فبغياب هذه الوثائـــق لا يكون للتحقيق الجبائي معنى ، و بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية :[3]

– محاسبة منتظمة : تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونيا [4].

– محاسبة صادقة : و يقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبيـــة المسجلة فـــي مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة.

---

(1) : La charte du contribuable, opcit , 2009,p 11.

(2) : خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي ، مرجع سابق ، ص 191.

(3): Bulttin Des Services Fiscaux № 19 , DGJ, mars 2000.p 44,45

(4) : أي يجب أن تتوفر على كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 الى 12 .

– أن تكون المحاسبة مفصـــة بشكل يسمـــح بتسجيل و رقابـــة العمليـــات المنجـــزة مـــن قبل المؤسســـة.

– يجب أن تمسك المحاسبـــة بالعملـــة الوطنيـــة الدينـــار الجزائـــري مـــع احتـــرام مبدأ المحاسبـــة المزدوجـــة.

– محاسبة مقنعة : و تكون المحاسبة مقنعة إذا استطاعت المؤسسة تبرير و إثبات صحة كل العمليـــات المسجلـــة فـــي الدفاتر بواسطـــة تقديـــم المستنـــدات و الوثـــائق التبريريـــة.[1]

يقوم العون المحقق بإعادة النظر في القواعد الضريبية لرقم الأعمـــال ،الرســـم أو المداخيل، الفوترة ،المستخدمين ...الخ ومقارنة الوجود المـــادي لعناصر الأصول المحاسبية مع الواقع و المعلومات المجمعة من المحقق ، ليتم في نهاية التحقيق طلب التوضيحات من المكلف هذه التوضيحات لا تأخذ بعين الاعتبار فـــي حالة تقديم معلومات خاطئة غير دقيقـــة وناقصـــة، وتقوده للوقوع في فخ الغش نتيجة قيامه بأعمال تدليسية .

بعد الفحص الدقيق للوثائق يعمد المحقق إلـــى استخلاص النتائج المتحصل عليها مـــن خلال إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات مع إدراج التعديلات القانونية الحديثة ، فإمـــا أن يقبل المحقق المحاسبة أو يرفضها ، و في هذه الحالة يقوم بإجراء إعادة تقويم للضريـــبة، و ذلك مع مراعاة ما يلي:

– إشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقويم .

– إعـــلام المكلف بالضريبـــة بأن لـــه الحق فـــي الإستعانـــة بمستشـــار مـــن إختياره.

– منح للمكلف بالضريبة أجل مدته أربعين (40) يوما للرد .

– التبليغ النهائـــي لنتائـــج المحاسبيـــة للمكلف بالضريـــبة.

---

(1): العثماني مصطفى ، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية –حالة الجزائر– المركز الجامعي بالمدية ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2008، ص 170.

ثانيا: التحقيق المصوب : جـــاء قانون المالية التكميلـــي لسنة 2008[1] بإجـــراء جديد من إجراءات الرقابة الممارسة على المكلفين بالضريبة يتمثل في التحقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة و ذلك بالنسبة لنوع أو عدة انواع من الضرائب ، و ذلك بغرض تقوية منظومة الرقابة الجبائية.[2]

يتم التحقيق عن طريق تقديم المكلف بالضريبة للوثائق المحاسبيـــة و الوثائق التوضيحيـــة و التي تتمثل فـــي الفواتير و العقـــود ، وصول الطلبيـــات آو التسليم المرتبطـــة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق للمفتش الذي يقوم بالتحقيق ، يخضع هذا التحقيق لنفس الإجراءات بالنسبة للضمانات الممنوحة للمكلفين معادا فيما يتعلق بالمدة حيث لا يجوز أن تستغرق أكثر من شهرين.

يمنح للمكلف بالضريبة أجل 30 يومـــا لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءا من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم .

إن إجراء التحقيق المصوب لا يمكن أن ينتج عنـــه فحص معمق و نقدي كما أنه لا يمنـــع الإدارة الجبائيـــة مـــن اجراء هذا الفحص لاحقـــا لنفس الفترة التـــي تمت فيها المراجعة . بالنسبة لهذا النوع من التحقيق يحتاج ربما لمزيد من التوضيحات حيث لم تبين النصوص القانونية الحالات التي نلجا فيها الى هذا النوع مـــن التحقيق .

ثانيا:التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نصت عليه المادة 21 /1 ق ا ج [3] و يعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

---

(1) : أمر رقم 08–02 مؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي 2008 ، ج ر عدد 42 مؤرخة في 27 جويلية 2008 ، المادة 22.

(2):La Lettre de la DGI,Numéro Spécial Aout 2008,p 5.

(3) : التي تنص « يمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل ، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية و الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى ».

على أنه مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي ، من اجل اكتشاف والتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى [1].

1-حالات ممارسة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق في الحالات التالية :

- عدم الانسجام بين المداخيل المصرح بها ، والمصاريف المعلن عنها مـــن طرف المكلف.
- قرائن قوية على وجود غش وتهرب ضربي.
- غياب التصريح عن المداخيل من قبل المكلفين التي أثبتت عناصر معيشتهم علـــى وجود مدا خيل هامة غير خاضعة للضرائب [2].

يخضع لهذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون على الأشخاص المعنويين ولو كان موضوعه أحد الشركـــاء، ففـــي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعنـــي بمفرده يخضع لهذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون على الأشخاص المعنويين ولو كان موضوعه احد الشركاء، ففي هذه الحالـــة تتم مناقشة نصيب الشريـــك المعنـــي بمفرده

- المكلفين بالضريبـــة الذي يظهر عدم التنـــاسب بين الدخل المصـــرح به ، و المصاريف و النفقات التي ينفقها في حياته ،وذلك عند إجراء الرقابة على الوثـــائق .

كما يخص هذا التحقيق المستغل الشخصي أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركـــات [3].

---

(1) : Jacque Dutrem et Michel Jammes, Audit et Gestion Fiscal de l'entreprise, Edition EFE, paris, 1996, p26.

(2) : مقدم عبيرات، مرجع سابق ، ص 96 .

(3) : Claud Laurent, Contrôle Fiscal, La Vérification Personnel, Édition Camptasokes, Paris,sans anneé d'édition, p 15.

2 – سير التحقيق وشروط صحته

يقــوم المحقق بطلب تبريرات وتوضيحات التـــي يراها أساسيـــة لإعداد تقويم جديد للوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح التلقائي لمجموع المداخيل خلال فترة الفحص ،وباحترام آجال التقادم

حتى يعتبر التحقيق قانوني لابد من مراعاة شروط أو إجراءات فرضها القانون على الإدارة الجبائية و إلا اعتبر التحقيق باطلا وهذه الإجراءات هي :

1–الإشعار بالتحقيق : وهو الإجراء الأول الذي يتعين على الإدارة الجبائية القيـــام به اتجاه المكلفين بالضريبة،حيث تقوم بإرسال هذا الإشعار إلى المكلف بالضريبة المعنـــي بالتحقيق ، مع ضرورة إرفاقه بإشعاره بالاستلام و على إدارة الضرائب إقامة الدليل على هذا الاستلام وأن عملية التحقيق لم تبدأ إلا بعد تسليم هذا الإشعار [1] .

ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبـــة المحقق فـــي وضعيته الجبائية .

2– إعطاء المكلف بالضريبة الـــمراد التحقيق فـــي وضعيته الجبائية مهلـــة للتحضير، تقدر ب 15 يوما تحسب من تاريخ استلام الإشعار .

3– إعلام المكلف بالضريبة أن من حقه الاستعانـــة بمستشار من اختياره هـــو، وإلا اعتبر التحقيق باطلا.

4 – يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق ، حيث لا يمكن تحت طائلـــة بطلان فرض الضريبة أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنـــة واحدة ، اعتبارا مـــن تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، غير أن هناك حالات تطيل مدة المراقبـــة وذلك

---

(1) : Claud Laurent, op cit, p 20.

في الحالات التاليـــة :

– لا تطبـــق مـــدة السنـــة فـــي حـــالة استعمـــال منـــاورات تدليسيـــة مثبتـــة قانونـــا .

–لا تطبق كذلك فـــي حالة استعمال المكلف بالضريبة أو تقديمـــه معلومات خاطئة أو غير كاملة.

– إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير فـــي الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 وهي 30 يوما.[1]

بعد انتهاء العون المحقق في الوضعية الجبائية الشاملة من تحديد أسس فرض الضريبة على الدخـــل يتعين علـــى الإدارة الجبائيـــة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتيجة حتى فـــي غياب إعادة التقويـــم .

– يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويعتبر عـــدم الرد خلال هذا الأجل قبولا ضمنيـــا من طرفـــه.

وقبل انقضاء هذا الأجل للمكلف بالضريبة الحق في أن يناقش العون المحقق في أسس فرض الضريبـــة، ويمده بكل التفسيرات إذا طلبهـــا المكلف بالضريبة، وللمكلف الحق فـــي توجيه ملاحظاتـــه.

تعد الرقابـــة الجبائية مـــن أهم السلطات التـــي منحت للإدارة الجبائية للتأكد مـــن صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبـــة وبالتالـــي مكافحة الجرائم الاقتصادية خاصة جريمة التهرب الضريبي و ذلك من خلال توفير كافة الوسائل و الإمكانيات المادية و البشرية، و لكن بالموازاة مع ذلك و تفاديـــا لتعسف الإدارة عمل المشرع علـــى حمايـــة المكلف من خلال منحه جملة من الضمانات سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم و بالتالـــي يكـــون هنـــاك نوع مـــن التوازن بين الطرفين و لـــو كـــان جزئـــي .

---

(1) : العيد صالحي، مرجع سابق ، ص 49.

المبحث الثاني:التزامات الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العمومية الأخرى في الدولة تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح و القوانين العامة في الدولة، وهذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية ، و من هذه الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية عدم التعسف في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها ،وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقوانين احترام مبدأ الشرعية .

و بما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها فإنه يفرض عليها التزامات في هذا المجال ، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية والحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين ، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية ، و من أهم الالتزامات الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في علاقتها مع المكلفين بالضريبة نذكر الالتزام بإعلام و توعية المكلفين بالضريبة، الحفاظ على السر المهني إضافة إلى تحصيل الضرائب.

المطلب الأول:الواجب الإعلامي لإدارة الضرائب

رغم كون اقتطاع الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة ،إلا أن الإدارة الجبائية تحرص في مجال فرض الضريبة أن تضفي على مهمتها طابعا توافقيا و أن تجعل سلوك المكلف بالضريبة ضمن مقاربة في غاية التمدن علاوة على ذلك تسعى لان تجعل من هذا الأخير شريكا كاملا لانجاز هذه المهمة المتمثلة في تمويل ميزانية الدولة عن طريق الضريبة ،إذ تمثل هذه الشراكة هدفا استراتيجيا بالنسبة للإدارة الضريبية [1] .

---

(1): ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص5 .

لذلك تعمل الإدارة الجبائية باستمرار على نشر المعلومة الجبائية ،وتسعى إلى تعميمها بهدف تحسيس المكلف بالضريبة بحقوقه فـــي مجال الضريبة ،وتوعيته وإقناعه بواجباته الضريبية وذلك عن طريق الحملات التكوينية والتحسيسية التي تقوم بهـــا الإدارة الضريبيـــة ، ذلك أن هذه الأخيرة يقع علـــى عاتقها الواجب الإعلامـــي للمكلفين بالضريبة والعمل علـــى تحسين العلاقة بينها وبينه.

الفرع 1: إعلام وتوعية المكلف بالضريبة

لاشك أن فرص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبـــي لدى المكلفين بالضريبة، واقتناعهم بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل و تنفيذ برامـــج الحكومة التي تعود بالنفع على المجتمع ككل ، و بالعكس كلما انخفضت درجة الوعـــي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلبا على التحصيل [1] ، لذلك يسعى المشرع إلـــى إعلام المكلفين بإعطائه نظرة ايجابية اتجاه النظام الضريبي وسلبية اتجاه التهرب الضريبي .

ومن أجل فعالية أكبر في الإعلام يجب استعمـــال كـــل الوسائل الإعلامية المتاحـــة، ويتعين ممارسة واجب الإعلام ضمن إطار احترام قواعد كتمان السر المهني لذا يجب على الموظف التعامل مع مستعملي المرفق العام بلباقة و دون مماطلة ، ففـــي هذا المجـــال تسهر الإدارة الجبائية على أن يتصف أعوانها بسلوك مثالي عند ممارسة مهامهم الخاصة باستقبال وإعلام الجمهور ، وهو ما يتجسد من خلال الإصلاحات العميقة التي قامت بها علـــى مستوى جميع هياكلها سواء على المستوى المركزي أو المحلـــي والتي أوكلت لها مهمـــة استقبال المكلفين و إعلامهم بحقوقهم و واجباتهم .

---

(1) : هاني محمد حسين شبيطة ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة ، مذكرة ماجستير ، جامعة النجاح فلسطين ، 2006 ، ص 2 ، (مذكرة منشورة على الموقع www.najah.edu.)

أولا : الهيئات المكلفة بالإعلام والاتصال : تم إنشاء عدة هيئـــات على المستويين المركزي و المحلي أوكلت لها مهمة استقبـــال المكلفين و الإجابة علـــى كل استفساراتهم و إعلامهم بحقوقهم و واجباتهم و أهم هذه الهيئات:

1- **مديرية العلاقات العمومية والاتصال** :تم إحداثها على مستوى المديرية العامة للضرائب، يتمثل دورها الأساسي فـــي دراسة واتخاذ التدابير المناسبة مـــن أجل تحسين العلاقـــات بين الإدارة الجبائيـــة و الخاضعين للضريبـــة والسهر علـــى التطبيق الفعلي لهذه التدابير مـــن طرف المصالـــح .

2- على المستوى المحلي: تم إنشـــاء خلايا الاستقبال علـــى مستوى المديريـــات الجهوية و الولائية للضرائب هدفها الرئيسي التكفل باستقبال الخاضعين للضريبـــة علـــى المستويين الجهوي والولائـــي.

- مصلحة الاستقبال على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تتولى هذه المصلحـــة إعلام الخاضعين للضريبة، وكذا التعاون والتنسيق مع الهيئة المتواجدة علـــى المستوى المركزي على إعداد إستراتيجية الاتصال.

- مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب: تقـــوم هذه المصلحة باستقبال وتوجيه الخاضعين للضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكـــز، وكذا التكفل بالمكلفين بالضريبـــة الجدد التابعين لها.

- مصلحة الاستقبال على المستوى المراكز الجوارية للضرائب : تتولى هذه المصلحة منح كل المعلومات الضرورية للمكلفين بالضريبة التابعين إقليميا لهذه المراكز ،وتوزيع الوظائف الجبائية وتنظيم المواعيد [1].

---

(1) : la lettre de la DGI .ministère des finances ,N°38,Février 2009 .p.

يعد إرساء هذه المصالح تقدما هاما في مجـــال إعلام المكلفين بالضريبـــة ذلك أن التحولات الاقتصادية التي تعرفها البلادّ ، تتطلب من الإدارة الضريبية تكييف هياكلها وطريقة تسييرها مع متطلبات السوق.

ثانيا: نشاطات الإدارة الجبائية في مجال الاتصال

لقد أصبح تطوير الوعي الجبائي تحديا ينبغي على الإدارة الجبائية رفعه لذلك يجب عليها أن تبـــادر بالانطلاق فـــي أنشطة تحسيسية ، مـــن خلال وضع مقاربة جديدة تجعـــل المكلف بالضريبة فـــي صلب اهتماماتها ، وفـــي صلب كل نشـــاط ترفع ترقيتـــه .

إن وضع مخطط للاتصال مرفوقا بنظام تقييم أصبح الوسيلة الوحيدة التي من شأنهـــا تحقيق هـــدف إنشـــاء إدارة خدماتـــه وبالتالـــي تطوير الوعـــي الجبائي ، ومـــن هذه الأنشطـــة:

1- تعزيز اللقاءات بالجمعيات والاتحادات المهنية :حيث تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال تعزيـــز مثل هذه اللقاءات ،إلـــى تحسين مستوى الإعـــلام الجبائـــي لدى الجمعيـــات و الاتحادات المهنية التي تمثل اكبر فئة من الخاضعين للضريبة .

ففي هذا المجال نظمت مديرية العلاقات العموميـــة والاتصال سنـــة 2008 أربع لقاءات مع الجمعيات والاتحادات المهنية التالية :

الاتحاد العام للتجار و الحرفيين الجزائريين يوم 7 جويلية 2008

المنظمة الوطنيـــة للناقلين الجزائريين يـــوم 13 جويليـــة 2008 .

الجمعية الوطنية للناقلين الجزائريين يـــوم 20 جويليـــة 2008 .

الغرفة الوطنية للموثقين يـــوم 12 أكتوبـــر 2008 .

2- العلاقات مـــع وسائل الإعلام التي تعتبر وسيطا أساسيا بين الإدارة الجبائية و الجمهور تعتبر وسائل الإعلام بمختلف أنواعها أداة أساسية لنشر المعلومة الجبائيـــة خاصة قوانين المالية أو أية تعديلات تشريعية [1] .

---

(1)-la lettre de la DGI,n 38 ,2009 ,op.cit.p 6

3- ترقية وسائل الاتصال الحديثة: أضحى الإعلام عن طريق الانترنت شائع الاستعمال لهذا أنشأت المديرية العامة للضرائب موقع واب خاص بها وأولته اهتماما كبيرا من خلال إثرائه بمعلومات جبائية وتحيينه بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي ونشر كل الوثائق الجبائية المعنية (قوانين الضرائب ، مطويات ، كتيبات.....)

توزيع مختلف الوثائق والعمل على جميع المكلفين بالضريبة من خلال هيئاتها سواء على المستوى المركزي أوالمستوى المحلي.

الفرع 2: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة

إن التعديلات والتغييرات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة و المكلف بالضريبة مشحونا، لذلك وجب أن تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات ، و موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و الإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى ، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب بعيدا عن كل تفلسف و بيروقراطية[1].

. لذلك فإن الإدارة الجبائية في حاجة ماسة إلى تحسين العلاقة بينها و بين هؤلاء المكلفين من خلال البحث عن الوسائل الكفيلة لتحقيق ذلك ، وقبل البحث عن وسائل تحسين هذه العلاقة علينا أن نعرف أولا أسباب سوء العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

أولا : أسباب توتر العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية

إن الأسباب المؤدية إلى توتر العلاقة بين الطرفين كثيرة و يمكن ذكر أهمها:

1-**الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية** : هناك العديد من الأسباب نذكر منها

- البطء في تقديم الخدمات حيث يشكو الكثير من المكلفين من طول الوقت الذي يتطلبه انجاز أية معاملة يراجعون بشأنها الإدارة الضريبية.

---

(1) : بولخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص64.

- تعدد الإجراءات وطول المسالك التي تمر فيهـــا القرارات الإدارية ، و البطء هنا لا يكون بسبب تكاسل الموظفين بل لأسباب تنظيمية تتمثل في تعدد الجهات اللازم مرور المعاملات عليها الأمر الذي يستغرق وقتـــا طويلا، و دون أن يكون هنـــاك أسباب منطقيـــة لذلك [1].

-إن الوظيفة العمومية هـــي خدمة يقوم بها الجهاز الإداري والعاملون فيه بشكل يتفق مـــع توقعات ومطالب المواطنين الذين يمولون نفقات هذه الأجهزة، وليس امتياز أو سلطة تعطي الحق للموظفين التحكم بالمواطنين حسب اعتبارات شخصية.

- وجود عدد كبير من المكلفين أميين دون أن تكلف الإدارة الضريبيـــة نفسها عنـــاء تقدير عددهم للبحث عن حلول ملائمة لهم في مجال استخدام الاستمارات والتصريحات وتبسيطها بالقدر الكافي الذي تكون فيه في متناول أغلب المكلفين [2].

- غياب الجهود في سبيل التعريف بالنظام الضريبي و القيام بالتوعيـــة سواء علـــى مستوى وسائل الإعلام المسموعة أو المرئية، من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد في حين نجد أنه في كثير من الدول كفرنسا التـــي تبث ومضات اشهارية فـــي التلفاز تشجـــع فيه دفع الضريبة، وكذلك في كندا نجد أن هناك تنسيق مع بعض الوزارات (التربية الوطنية التكوين المهني، التعليم العالي)

- غيـــاب الشفافية فـــي التعامل، حيث تعد هذه الأخيـــرة مـــن الوسائل الضروريـــة التـــي تعمـــل علـــى تعزيز الثقـــة بـــالجهاز الإداري ، فهـــي تســـاعد علـــى الفتح التـــام لقنوات الاتصال بين أصحاب المصلحة و السلطة عن طريق وضع سلسلة واسعة من المعلومات في

---

(1): محمد قاسم القريوتي ،الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق ، دار وائل للنشر ،الأردن ،2001 ، ص29 .

(2):علالي محمد علي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر– دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خنشلة (2003–2006) مذكرة نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة ، المدرسة العليا للتجارة ، 2007–2008، ص 92.

متناول الجميع للاطلاع على سير العمل في مختلف الأجهزة وكذا المعطيات التـــي يرغبون فـــي الحصـــول عليهـــا.

2-الأسباب المتعلقة بالمكلفين بالضريبة:

- نقص درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبـــة، والتي ترتبط ارتباطا وثيقا بدرجة التعليم و المستوى الثقافي، إذ أن أغلب المكلفين بالضريبـــة لهم مستوى محدود.

- نظرة المكلفين السيئة إلى الضريبة ، إذ يعتبرونها اقتطاع جائر تحصل عليـــه الدولة منهم ظلما ، وتبدد حصيلتها هبـــاء دون أن يعود نفعا حقيقي علـــى المجتمع ، و هو الأمـــر الذي يؤدي بالمكلف بالضريبـــة إلـــى التهرب من دفعهـــا، و هو مـــا يصعب الأمر على الإدارة الضريبية و يزيد من نفقات الجباية و يقلل من فرص نجاح النظام الضريبي .[1]

- بعض المكلفين بالضريبة يعتقدون أن عملية إعداد التصريحات الضريبية و مراجعتها من قبل الإدارة الضريبية هي عمل فيه الكثير من الإزعاج، لأنه يمثل عنصر ضغط و توتر كل عام بسبب الخوف من التأخير فـــي تقديم التصريحـــات أو السهو فـــي ملء بعض البيانات أو الخطأ في تقديرات الدخول و هو ما يجعله عرضة لتوقيع العقوبات عليه.

ثانيا : وسائل الإدارة الجبائية لتحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة

البحث عـــن أفضل وســـائل الاتصـــال يقتضي مـــن الإدارة الضريبيـــة وضـــع سياســـة بمقتضـــاهـــا يتم مراعـــاة الجوانب الإنسانيـــة في العلاقات مع مستخدمين هذه الإدارة أي المكلفيـــن بالضريبـــة ، وبمقتضاها أيضـــا يتم تحويل العلاقـــة إلـــى شكـــل حوار مـــن مواطن إلـــى مواطـــن [2].

---

(1): هاني محمد حسين شبيطة ، مرجع سابق ، ص 2.

(2): رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 189.

لذلك فان إدارة الضرائب يقع على عائقها تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة لذلك فهي مطالبة بإيجاد الحلول الكفيلة لبلوغ غايتهـــا هذه ، ويمكن إعطاء بعض الحلول فيما يلي :

-حسن استقبال المكلفين بالضريبة : إذ يلعب مكتب الاستقبال دور أساسي وفعال من أجل تحسين العلاقة مـــع المكلفين بالضريبة مـــن خلال حسن استقبالهم ، والإجابة علـــى كل انشغالاتهم وتوجيههم الوجهة الصحيحـــة ، و إعطائه البيانات الكاملة التي يطلبها أو يريد الاستعلام عنها وبالتالـــي فإن هذا الاستقبال قد يجنب الإدارة الكثير مـــن حالات النزاع .

- تحسين فعالية الإدارة الضريبة : هذه الأخيرة تتحقق حينمـــا تستطيع أن تؤدي واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة ، وذلك عـــن طريق التطبيـــق الصحيـــح للقوانين في إطار من الشرعية و أن تلتزم الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بالضريبة بكل جديد وبكل تفسير أو قرارات تصدر حتـــى يكون علـــى اطلاع دائم لمـــا يحدث مـــن تعديلات و ألا يفاجـــئ بتطبيقهـــا عليـــه.

- تحسين وتعميق وسائل الاتصال بين الإدارة والمكلفين، وهذا لا يتحقق إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الضريبة وإعدادهم الإعداد التام فنيا ونفسيا.[1].

- الالتزام بالحياد اتجاه المكلفون بالضريبة : فعلى موظفي الإدارة الضريبية معاملة جميع المكلفين على قدم المساواة و عدم تفضيل أي منهم على الآخرين ، و هذا طبقا لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة المكرس في المادة 64 من الدستور، وكذلك في المادة 41 من الأمر رقم 06-03[2].

---

(1): الإعداد الفني : يكون في إطار عمل مدارس ومعاهد متخصصة للضرائب ،وكذلك من خلال عمل الدورات التدريبية اللازمة لاطلاعهم على كل جديد ،وكل تطور في الوسائل الكفيلة بتقوية الإدارة الضريبية وتدعيم فعاليتها

- الإعداد النفسي : من خلال الاهتمام بالنواحي المادية والمعنوية لموظفي الإدارة حتى يؤدوا واجباتهم الوظيفيـــة على أكمل وجـــه .

(2): الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46 الصادرة في 16 جويلية 2006 . نص المادة 41 «يجب على الموظف أن يمارس مهامه بكل أمانة وبدون تحيز»

– عدم استغلال الوظيفة للأغراض غير قانونية ، ومن حالات استغلال الوظيفة نذكرما يلي:

* القيام بحماية مكلف بالضريبة من خلال عدم إدراجه فـــي برنامج التحقيق في الوضعية الجبائية أو إخطاره مسبقا بعملية الرقابة .

* الضغط على مكلف بالضريبة من أجل حل النزاع ذو طابع شخصي.

* قبول مكافئات مالية يمنحها له المكلفين بالضريبة [1].

– القضاء على البيروقراطية ، التي تعتبر أكبر عائق أمام المكلفين في التقرب إلى الإدارة وتجعلهم ينفرون منها ، وبالتالي تسوء العلاقة بينهما .

– إعلام المكلفين بالضريبة بالمجالات التي تنفق فيها أمواله و أهميتها في الحياة ، و أن ما يدفع من أموال تعود عليه و على غيره بالفائدة ، و ذلك عن طريق وسائل الإعلام المختلفة خاصة التلفاز باعتباره الوسيلة الأكثر متابعة من طرف المواطنين ، و هذا ما هو معمول به في بعض الدول كفرنسا مثلا ،حيث كثيرا ما نشاهد في القنوات الفرنسية ومضات اشهارية تشجع علـــى دفع الضرائب و تعطي الأدلة الواقعية و الملموسة في الدور الذي تلعبه هذه الأموال في حياة الناس و شؤونهم الاجتماعية والاقتصادية ، ذلك أن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو غياب الوعي لدى المكلفين بالضريبة بالدور الذي تلعبه الضرائب في حياتهم ، وشعورهم أنهم يدفعون أموالا دون أن يتلقون مقابل ذالك أي فائدة.

– استخدام شبكة المعلومات (الانترنت) لتعريف المكلفين بالضريبة بحقوقهم وواجباتهم اتجاه الضريبة حيث يمكن للمواطنين أن يحصلوا على طلبات لخدمات ضريبية متنوعة من خلال هذه الخدمة العصرية .

---

(1) :.Guide de Déontologie des Fonctionnaires de la DGI,ministre des finances ,2007, p 18,19 .

و بالرغم مـــن وجود موقع واب للمديرية العامة للضرائب الا انه لا يتواكب بسرعة مع التغييرات التي تطرأ على القوانين الضريبية.

– لكي تكون إدارة الضرائب في المستوى المطلوب و تقدم أعمالها على أحسن وجه يجب تدعيم و تكثيف جهود الإعلام الذي ينبغي أن تطلع به لتوضيح وشرح المعلومات الجبائية ويقترح في هذا المجال إنشاء مكاتب مخصصة تتكلف بتوعية المكلفين بالتزاماتهم وحقوقهم من خلال إنشاء علاقات دائمة بين الأجراء و المكلف و بغية جلبه نحو المصلحة كلما أراد الاستفسار عن قضية ما بالإضافة إلى تنظيم ملتقيات و أيام دراسية من أجل بحث المشاكل التي تعترض المكلفين بالضريبة في تأدية واجبهم الضريبي .

المطلب الثاني:الالتزام بالسر المهني

الالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجهة الأخرى لحق الاطلاع ، فقد فـــرض المشرع عـــلى موظفي إدارة الضرائب التزام بالحفاظ على سر المهنة ،و عدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علـــم بهـــا بمقتضـــى وظيفتـــه و الهدف من ذلك هـــو حماية الإنسان وخصوصياتـــه [1].

ويعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب أن يتصف بها موظفي إدارة الضرائب حتى في حالة غياب النصوص القانونية التي تلزمه بذلك، وذلك نتيجة ارتباط المعلومات التي يطلـــع عليها الموظفين ارتباطا وثيقا بطبيعة الوظيفة التـــي يؤديها والتـــي تمس الجوانب الشخصية للمكلف بالضريبة والمتمثلة في ممتلكاته وثرواته ودخله السنوي .

و قد رتب المشرع عقوبات جزائية في حالة الإخلال بهذا الواجب ، غير أنه و حتـــى لا يتم المساس بالسير الحسن للإدارة الضريبية و مراعـــاة لضرورات المصلحة العامـــة ، فقد يرد بعض الاستثناءات على هذا الالتزام نص عليها المشرع على سبيل الحصر.

---

(1) : سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة للنشر ،القاهرة ، 2004 ، ص92 .

الفرع 1: تعريف السر المهني

تعد المادة الجبائية إحدى ابرز المجالات التـــي تشهد صراع تجـــاذب بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبـــة حول المعلومات التـــي تكتسي صبغة سرية و الراجعة لهذا الأخير أو للغير يعرف السر لغويا بأنه مـــا يكتم و يخفي ، فهـــو كل خبر يقتصر العلم به علـــى عدد محدود مـــن الأشخاص، و هو كل معلومة مقرر لها أن تكون مكتومة ، أو هو الشيء الذي يعرفه شخص واحد أو قلة من الناس ويكون بمعزل عن الآخرين .

يلاحظ على التعريفات السابقة أنها تدور حول كتمان وقائع و أخبار تصل لعلم شخص آخر وتتطلب طبيعتها أن تبقى مكتومة إما برغبة صاحب السر وهو الأعم ، أو بحكم الوظيفة التي تقضي بذلك كحالة موظفي الإدارة الضريبية الذين يطلعون على أمور مالية و تجارية تخص المكلف بالضريبة، ويرتبط السر أساسيا بحق الإنسان في كفالة حريته الشخصية و هي حرية مقدسة في التشريعات و الدساتير ، و دون أدنى شك فان من الحرية الشخصية للفرد الحفاظ على أسراره المختلفة [1] .

من الناحية القانونية لم يعطي المشرع الضريبي تعريف دقيق للسر المهنـــي ، و إنما جاء النص على واجب الالتزام بالسر المهني في المجال الجبائي بمقتضى المادة 65 من ق ا ج" يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات ، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو لأداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أوتحصيل... و تخص هذه المادة الأعوان المدعوين عند ممارسة وظائفهم أو صلاحياتهم إلى التدخل في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها أو الفصل في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ،وكذا الرسم على النشاط المهني.

---

(1): محمد عبد الودود أبو عمر، المسؤولية الجزائية عن إفشاء السر المصرفي – دراسة مقارنة، دار وائل للطباعة و النشر ،عمان ،1999 ، ص 23 .

أما المادة 48 من الأمر 06-03 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية فقد عرفت السر المهني عندما نصت « يجب على الموظف الإلتزام بالسر المهني و يمنـــع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة بحوزته أو أي حدث أو خبر علم به أو أطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه ، ماعدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة ، و لا يتحرر الموظف من واجب السر المهني إلا بترخيص مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة » فالسر المهني هـــو التزام الموظف بعدم الكشف عن محتوى الوثائق أو الأخبـــار التي يطلع عليها أو تصل الى علمه أثناء ممارسة مهامه .

إذن فالالتزام بالسر المهني من أخلاقيات المهنة ، يتعين علـــى كل موظف مهما كانت رتبته في السلم الإداري أن يتحلـــى بسلوك حسن ، ذلك أن صورة وسمعة الإدارة الجبائية يعكسها سلوك واحترام أعوانها للقواعد والالتزامات المفروضة عليهم .

الفرع 2: حدود السر المهني

حفاظا على السير الحسن للإدارة الجبائية ومراعاة لضرورات المصلحة العامة فإنه يجوز في بعض الحالات للمصالح الجبائية مخالفة هذه الأحكام والقيام بتبليغ معلومات مفيدة إلى بعض الهيئات والأشخاص محددة بموجب القانون و تتمثل فيما يلي:

1- لجنة الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة و الرسم علـــى القيمة المضافة للولاية و لجنة الطعن المركزية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة لتمكنها من الفصل فـــي النزاعات المعروضة عليها ، بما فـــي ذلك عناصـــر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين .

2- بالنسبة للعلاقات التي تربط الإدارة الجزائرية بالإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات المساعدة المتبادلة فـــي مجال الضرائب.[1]

---

(1): قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 65

3- لصالح الدولـــة أو الولايـــات أو البلديات بالنسبة لطلبات التعويـــض أو التعويض عن الأضرار المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

في هذه الحالة لا تتقيد الإدارة الجبائية بالسر المهني إزاء الإدارات التابعة للدولة أو الولايات أو البلديات فقط، ولكن ذلك اتجاه الخبراء المدعوين لتقديم تقرير حول الاحتجاجات المقدمة من قبل الخاضعين للضريبة و المتعلقة بالتعويض ، أو التعويض عن الأضرار المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

4 - لصالح الإدارات في حالات الاقتناء لأغراض المنفعة العمومية ، وفق الشـــروط التي أقرتها مختلف إجراءات نزع الملكية ، وكذا في الحالة التي تواصل منها الإدارة استرجاع فوائض القيمة الناتجة عن تنفيذ أشغال عمومية [1] .

5- إزاء قاضي التحقيق :لا يتقيد أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني ،إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع التي هي موضوع شكوى عمومية تقدمت بها الإدارة ضد مدين بالضريبة . [2]

6 - إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلـــي الدولة لدى منظمـــة المحاسبين و الـــخبراء المحاسبين المعتمدين للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوى المعروضة عليها و المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية، أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة .

7- للأعوان المعتمدين لهذا الغرض ، و المحلفين التابعين للأجهزة الضمـــان الاجتماعي ، وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل، والضباط و الأعوان المحلفين للشؤون البحرية والنقل وذلك عملا على تأدية مهامهم من أجل محاربة العمل غير المصرح به .

في حالة منازعة تتعلق بتقديم رقم الأعمال الذي حققه مدين بالضريبة:حيث يرخص لأعوان

---

(1) :.Guide de Déontologie des Fonctionnaires de la DGI, op cit , p 23.

(2) : قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 67.

الإدارة الجبائية مخالفة للأحكام التي تلزمها بالسر المهني ، و في حالة وجود خلاف يتعلق بتقييم رقم الأعمـــال الذي حققه مدين بالضريبة الإدلاء بالمعلومات التي هـــي في حوزتهم والكفيلة بإثبات الحجم الحقيقي للأعمال المنجزة من قبل هذا المدين بالضريبة .

إن ممارسة هذه الاستثناءات يتطلب من موظفي الإدارة الجبائية القيام بتبليغ هذه المعلومات بكل حذر و بصيرة ، وعليه فكل مخالفة لواجب السر المهني يرتكبها موظف إدارة الجبائية ينجر عليها ليس فقط عقوبة تأديبية ولكن أيضا عقوبة جزائية [1].

الفرع 3: مخالفة السر المهني والعقوبات المقررة لذلك

أولا: االحالات التي تعتبر مخالفة السر المهني

إن ذكر هذه الحالات هو على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، ومن المخالفات لمبدأ سر المهنـــة نذكر مـــا يلـــي:

– القيام باستنساخ إشعارات بفرض الضريبة أو وثائق أخرى ، تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارجية عن المصلحة .

– اطلاع الغير على معلومات تخص الوضعية الجبائية لمنافس .

– تبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة لأشخاص غير مؤهلين.

– اطلاع الغير على طرق التحقيق التي أوصت بها الإدارة الجبائية .

– إفشاء إحصائيات تعتبرها الإدارة الجبائية غير قابلة للتبليغ.

– إفشاء الوجهة التي ستأخذها حملة رقابة جبائية ، أو إفشاء نتائج تحقيقات إدارية تكتسي طابع الكتمان.[1]

---

(1) : guide de déontologie des fonctionnaires de la D G I ,op.cit ,p 24 .

(1) : IBID , p 24,25.

ثانيا: العقوبات المقررة في حالة مخالفة السر المهني

نظرا لارتباط الأسرار المهنية بالحياة الشخصية للمكلفين بالضريبة فان المشرع قام بحماية المكلف بالضريبة من افشاء او محاولة افشاء لاسراره من قبل الموظفين الى الغير و ذلك بتقرير عقوبات تأديبية وأخرى جزائية حماية للحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة[1] و تتمثل هذه العقوبات في :

1- العقوبات التأديبية: يعتبر إفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية خطأ من الأخطاء التي ترتب المسؤولية التأديبية ، وهو مصنف ضمن أخطاء الدرجة الثالثة و يقابله العقوبات من الدرجة الثالثة وذلك حسب نص المادة 179 من الأمر رقم 06-03 السابق الذكر وتتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

- التوقيف عن العمل من أربعة أيام إلى 8 أيام.
- التنزيل من درجة إلى درجتين.
- النقل الجبري.

2- العقوبة الجزائية: وهي العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 ق ع التي أحالت إليها المادة 65 من ق ا ج وتتمثل هذه العقوبة فيما يلي:

- الحبس من شهر إلى ستة 6 أشهر و بغرامة من خمسمائة (500) إلى خمسة آلاف (5000) دينار جزائري لكل شخص مؤتمن على أسرار بحكم المهنة أو الوظيفة الدائمة و أدلى بها أو أفشاها في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون إفشاؤها .

---

(1) :WWW.MFDGI.GOV.DZ , droit à la confidentialité des informations ,2008.

ما يمكن قوله على هذه العقوبة أنها لا يمكن أن تكون ردعية مقارنة بالفائدة التـــي قد يحصل عليها الموظف الذي يفشي أسرار تقدر بالملايير بالمقارنة مع أجور موظفي إدارة الضرائب، خاصة فيما يتعلق بإفشاء أسماء الأشخاص الذين يكونون محل مراقبة .

و عليه يتوجب على المشرع تعديل هذه المادة و النص على عقوبات تكون رادعة، و العمل من جهة أخرى علـــى الزيادة فـــي أجور العاملين فـــي هذا القطاع مـــن أجل تفـــادي مثل هذه الممارسات.

المطلب الثالث: تحصيل الضرائب

إذا كانت اجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية تعنـــي الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود حجم الاعتمادات، فإن اجازتها للإيرادات العمومية تنشأ التزامـــا على عاتق الحكومة بتحصيل جميع الايرادات بما فيها الضرائب ، إذ تنص المادة الأولى من قانون المالية لكل سنة على أنه « **يواصل في سنة ..... تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو الضرائب غير المباشرة و الضرائب المختلفة .....طبقا للقوانين و النصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون** »

فتحصيل الضرائب هو مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلـــى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونيـــة و الضريبية المطبقة فـــي هذا الصدد.[1]

و هو العمليـــة الأخيرة لقبض الضريبة التـــي تأتي بعد تحديد الوعاء و تحديد دين الضريبة وتصفيته من طرف إدارة الضرائب، فالتحصيل لا يتم ما لم تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

و يثير تحصيل الضريبة عدة مسائل تتعلق بطرق التحصيل و ضماناته ،وسقوط التحصيل بالتقادم و هذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب.

---

(1): سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان ، 2008، ص199.

الفرع 1: طرق التحصيل

تعتبر الـــمبالغ الضريبيـــة المستحقة للخزينة العموميـــة من أهم أنواع الديون لذلك حرص المشرع على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة الضريبية به، فهو مفروض و قائم بحكم القانون.

فـــالدائن العادي يملك الخيار بالمطالبة بدينـــه من عدمه أما الإدارة الضريبية فهي ملزمة بالمطالبة بهذا الدين و ليس لها خيار فـــي ذلك ، إذ أن دين الضريبة لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية بل هو مقرر و مفروض بموجب النصوص القانونية التي تكون ملزمة لكل من المكلفين و الإدارة الضريبية ، لذلك فالمكلف بالضريبة ملزم بتسديد قيمتها بمجرد حلول اجل الدفـــع دون أن ينتظر مطالبته بالتسديد مـــن طرف الإدارة الضريبية و هو ما يعرف بالدفع الودي أمـــا في حالة ما إذا لم يلتزم المكلف بالضريبـــة بالدفع الودي سيجبر إدارة الضرائب على استعمال الوسائل الجبرية التـــي سمح بها القانون من اجـــل استيفاء ديون الخزينة العمومية .

أولا: التحصيل الودي

إن التحصيل الودي يعني أن يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه وفي الآجال القانونية ،وهي القاعدة العامة وقد حددت المديرية العامة للضرائب أحكام التحصيل الودي عن طريق المذكرة رقم 167 المؤرخة في 02 ماي 1995 المتعلقة بموضوع إنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية ، وذلك من خلال توجيه استدعاءات وديـــة للمكلفين بالضريبة من طـــرف قـــابض الضرائب [1].

---

(1): وفاء شيعاوي،إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،18 مارس 2010، ص189 .

ويتم التحصيل الودي بواسطة الوسائل التالية :

1- التحصيل بواسطة جداول : يتم تحصيل الضرائب المباشـــرة و الرسوم المماثلة بموجب جداول ، يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله هذا و يحدد تاريـــخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط ، يحدد هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة فتكون الضريبة واجبة التحصيل بداية من آخر يوم الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول ولا تكون مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل، ومعنى ذلك أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد، ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عد إجراؤه باطلا.

يقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب ، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أداؤها ، وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل كما يتم إرفاق الإنذار بحوالة للخزينة العمومية محررة سلفا، و يتم إرسال هذه الإنذارات إلى المكلف بالضريبة بواسطة ظرف مختوم .

2- الإقتطاع من المصدر: ومقتضاها أن يقوم صاحب العمل "المكلف القانوني "الذي يدفع دخل إلى المكلف بالضريبة باقتطاع مبلغ الضريبة من الدخل قبل توزيعه بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط بعد اقتطاع الضريبة، أي أن تحصيل الضريبة هنا تكون عند نشوء الدخل وليس عند استلامه ، وتطبيق هذه الطريقة عادة على دخل العمل (الأجور والمرتبات) وإيرادات القيم المنقولة [1].

---

(1): عجلان العياشي ، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة مذكورة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2005-2006 ، ص28.

يتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه حيث تحصل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، كما أن المكلف لا يشعر بوقع هذه الضريبة بالإضافة إلى انخفاض نفقات تحصيلها ، كما انها تضمن تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة .[1]

مزايا هذا الأسلوب جعلت كافة الدول تقدم على استخدامه في تحصيل ضرائبها.

3- الأقساط المقدمة أو التسبيق على الحساب :عبارة عن تسديد الحقوق الضريبية من خلال تقسيطها إلى ثلاث دفعات في الغالب والرابعة للتسوية النهائية بالزيادة أو التخفيض، وهذه الأقساط محددة المدة والمبلغ وهذا الأسلوب ما هو الا تكريس لقاعدة من قواعد الضريبة وهي قاعدة الملائمة ، حيث قد لا تسمح ظروف المكلف من دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة فتقوم الادارة الضريبية بتقسيط هذا الدفع و قد يكون التقسيط بناءا على طلب المكلف ، إن هذا الأسلوب له الدور الفعال في تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب و بعث نوع من الثقة بينهما .

4-حقوق الطابع :حيث يتم تحصيلها عن طريق الطوابع الجبائية على الوثائق القانونية، ويقوم المكلف بالضريبة نفسه بهذه العملية ،حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع ،ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب .

ثانيا: التحصيل الجبري

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا تلجأ إدارة الضرائب إلى الأسلوب الردعي والذي يعبر عن تطبيق القانون بشكل صارم على المكلفين الذين يحاولون عدم تسديد الضريبة بنية التهرب الجبائي ، ومن الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع في هذا المجال نذكر الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

---

(1): خبابة عبد الله ، أساسيات في اقتصاد المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 2009، ص 95.

1-**الغلق المؤقت والحجز** : يتخذ قرار الغلق من طرف المدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه ، يبلغ قرار الغلق إلى المكلف بالضريبة والذي تعطى له مهلة 10 أيام من أجل تسوية وضعيته إزاء إدارة الضرائب [1]
بعد انقضاء هذه المدة ينفذ قرار الغلق على أن لا تتجاوز مدة غلق المحل 06 أشهر [2]
غير أن هذا الغلق المؤقت يجب أن يسبق وجوبا بإخطار يبلغ بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة [3].

إذا لم يقم المكلف المعني بتسديد ما عليه من ديون يجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى البيع . أما بالنسبة للحجز فهو واحد من الطرق الممنوحة للإدارة الضريبية لإجبار المكلف بالضريبة على تسديد ديون الخزينة العمومية المترتبة عليه و يتطلب هذا الأمر احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بذلك خاصة إعلام المكلف بان الاعذار بالتسديد الموجه إليه يستتبع بحجز أمواله و إذا لم يقم بتسديد ديونه في آجالها القانونية أو انه لم يحصل على اجل إضافي من قابض الضرائب القائم على المتابعة فيكون عرضة لبيع هذه الأموال بالمزاد العلني[4] .
إن الحجز الموقع على أموال المكلف بالضريبة لا يوقف التنفيذ بذاته ، بل يتوقف ذلك على طرح النزاع أمام القضاء الاستعجالي .
تمتلك ادارة الضرائب سلطات واسعة في مجال التحصيل الجبري و هو ما يوضح اختلال التوازن في الحقوق بين الطرفين في هذه النقطة .
لذلك يتوجب على الادارة الضريبية أن تنظر الى المكلفين بالضريبة المعسرين باهتمام،

---

(1): يكون تسوية الوضعية إما بتسديد الضريبة أو عقد اتفاق مع قابض الضرائب على كيفية التسديد.

(2): المادتان 146 و145 من ق ا ج ، مرجع سابق .

(3): وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص194 .

(4): عطوي عبد الحكيم ، مرجع سابق ، ص44.

وبحث أسباب تراكم الديون الضريبية والعمل على تسوية وضعيتهم دون الاضرار بنشاطهم العادي، كاللجوء مثلا الى العفو الجبائي كما فعلت بعض الدول المجاورة كتونس عن طريق دعوة المكلفين إلى تسوية وضعيتهم الجبائية، وذلك باكتتاب التصريحات المتأخرة عن أنشطتهم و مداخيلهم، و تصحيح التصريحات المكتتبة التي خضعت للرقابة و تم أثناء الكشف عن تضمنها لعمليات تدليسية، و إلغاء الغرامات و العقوبات المطبقة إثر ذلك [1] كما قامت الإدارة الضريبية المغربية بدعوة المكلفين إلى تصحيح تصريحاتهم الخاطئة، مع إلغاء الغرامات و العقوبات المستحقة عليهم، كما اتفقت مع المكلفين على وضع جدول لدفع ديونهم الجبائية المتراكمة خلال الأربعة سنوات الأخيرة[2]، و تتمثل أهداف العفو الجبائي فيما يلي:

إعطاء الفرصة للمكلفين في تسوية وضعيتهم الجبائية ومباشرة أعمالهم وأنشطتهم الاقتصادية.

– نشر الوعي الضريبي عن طريق تحسيس المواطنين بتعاون الدولة معهم لتسوية وضعيتهم الجبائية مما يخلق لديهم الوعي و التحفيز على أداء واجبهم الضريبي.

– تمكين الخزينة العمومية من استرجاع ديون جبائية كبيرة، وضم عدد كبير من المكلفين إلى الاقتصاد الرسمي، و من ثمة زيادة الحصيلة الضريبية.

---

(1):www.webmanagercenter.com ، موقع إلكتروني تونسي للتعريف بالمؤسسات،تاريخ الاطلاع 19-02-1020.

(2)www.maroc-hebdo.press.ma :، الموقع الإلكتروني لجريدة أسبوعية مغربية، 19-02-2010.

2-البيع الجبري للمحل التجاري : ويكون هذا البيع إما جزئيا لعنصر أو عدة عناصر يمكن فصلها عن المحل التجاري ، وإما بيعا شاملا للمحل التجاري ويتم البيع إما على يد أعوان المتابعة وإما على يد المحضرين أو محافظي البيع بالمزاد وذلك بعد الحصول على رخصة من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ،وفي حالة عدم الحصول على ترخيص في غضون 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي ، يمكن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع .

أما إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطر على الجوار فان البيع يتم فورا بناءا على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية [1].

وبالنسبة لبيع المحل التجاري كليا فانه يجب مراعاة بعض الشروط حتى يكون هذا البيع جائزا وهي:

-وجوب إلصاق إعلان البيع في مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وهي التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع

- نشر إعلان البيع قبل 10 أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل المحل التجاري.

- أن يتضمن إعلان البيع لقب واسم صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وموطنيهما.

- مختلف عناصر المحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته، وتقدير المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

---

(1): لمزيد من التفاصيل أنظر المواد 151،152،153 من قانون الإجراءات الجبائية.

–مكان ويوم وساعة فتح المواد .

– يجرى البيع بعد 10 أيام من إلصاق الإعلان بالبيع .

تعتبر هذه الشكليات جوهرية يترتب على عدم مراعاتها بطلان إجراء البيع[1].

الفرع2: ضمانات تحصيل الضريبة

نظرا لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة تميزه عن غيره من القوانين الأخرى فان التشريعات الضريبية عادة ما تعطي للإدارة الضريبية سلطات و صلاحيات واسعة لضمان تحصيل الضريبة تحصيلا وافيا ،ويعرف الفقه الضمان في تحصيل الضريبة بانه مجموعة من الإجراءات و التدابير و الحقوق الملزمة قانونا لأطراف العلاقة الضريبية تكفل للدولة اقتضاء ذاك الجزء من الدخل في شكل ضريبة ، ومن هذه الضمانات:

أولا: تقرير حق الامتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى

لقد اعتبر المشرع الدين الضريبي دينا ممتازا على معظم الديون الأخرى، و يكون للخزينة العامومية حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى [1]، و الهدف من جعل دين الضريبة دينا ممتازا على كافة أموال المكلف المدين للإدارة الضريبية إنما يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة ضمانا لتحصيله تحصيلا كاملا و حماية لحقوق الخزينة العامة ، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة و بالتالي الحفاظ على المصلحة العامة [2] .

---

(1): Christian de Lauzainghein, François Deruel ,Finances Publiques (droit fiscal) , 11e édition Dalloz ,paris, 2000 p210.

(2): بطريق يونس، النظم الضريبية، دار النشر الثقافة، الإسكندرية، 1997، ص580.

و بالتالي فالدين الضريبي لـــه حق الامتياز علـــى جميع الحقوق الممتازة الأخرى ، و حتى الرهون الرسمية مـــاعدا المصاريف القضائية ، و قد نظمت حق الامتياز في المجال الجبائي المادة 991 ق م[1] ، و المواد من 380 الى 386 من ق ض م ر م و المادة 366 من قانون التسجيل ، وفي حالة تزاحم حقوق الخزينة فيما بينها فإنها ترتب على النحو التالي :

- المصاريف القضائية.
- امتياز الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة و أملاك الدولة .
- امتياز الحصائل و الديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية
- امتياز الغرامات و العقوبات المالية.

ممـــا سبق يتضح ان الامتيـــاز فيما يتعلق بتحصيل الضرائب و الرسوم يكون في المرتبة الأولى إذا رتب مع باقـــي المحاصيل الجبائية ، و تكون في المرتبة الثانية بعد المصاريف القضائية إذا رتبت مع حقوق الخزينة العمومية مجتمعة .

ثانيا: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب

يتميز دين الضريبة من حيث أداؤه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين ، الأولى من ناحية مكان الأداء و الثانية من ناحية زمـــان الأداء ، فمن ناحية الأداء فالأصل أن دين الضريبة واجب الأداء في مقر إدارة الضرائب و ليس مقر المكلف الذي هو المدين في هذه العلاقة ، و هذا يخالف الأصـــل بالنسبة للديون العادية الأخرى ، أمـــا من حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل أنه يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء ، و لا يجوز تأجيل الوفاء بهذا الدين أو منح المكلف بالضريبة أجـــلا للوفاء إلا استثناءا و في حدود معينة [2].

---

(1): الأمر رقم 75–58 ، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني ، المعدل و المتمم .

(2): امجد نبيه عبد الفتاح لبادة ، حماية المال العام و دين الضريبة ، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين،2006 www.njeh.edu، تاريخ الاطلاع 2010/06/24، ص 163، 165.

ثالثا: دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته و مقداره

على المكلف بالضريبة المبادرة بتسديد دين الضريبة متـــى حل ميعاد استحقاقها و إن كان هناك خطأ في تقدير الضريبة ، ذلك أن أحد المبادئ الضريبية المتفق عليها هو مبدأ الدفع ثم المعارضة ، و الهدف من هذا المبدأ هـــو رعايـــة حقوق الخزينة العمومية و الحيلولة دون تهرب المكلفين من سداد الضريبة خاصة إذا ما كان هذا المكلف سيئ النية .

الفرع 3: تقادم تحصيل الضريبية

يقصد بتقادم الضريبة سقوط الحق في المطالبة بهـــا بعد انقضاء فترة من الزمن بسبب الاهمال و التراخي فـــي القيام باجراءات التحصيل ، و لا يمكن بعد نهاية مدة التقادم الزام المكلف المدين بالضريبة بالدفع ، إلا أن هذا التقادم قد تؤثر فيه بعض الأسباب التي تؤدي إلى قطع هذا التقادم أو وقفه حددها القانون صراحة .

أولا: مدة التقادم

لقد خص المشرع مسألة التقادم في المجال الضريبي بنصوص عديدة حوالي 38 مادة من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بالنسبة لمختلف الضرائب و الرسوم و الحقوق.

1- القاعدة العامة: القاعدة العامة في تقادم الضرائب سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة ، حقوق الطابع ، الرسم على رقم الأعمال و حقوق التسجيل انها تتقادم بمرور أربع 4 سنوات، و يمكن أن يمدد هذا الأجل الى سنتين في حالة ثبوت ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية ، أما عن بداية سريان مدة الأربع سنوات فإنها تختلف من ضريبة الى أخرى كما يلي :

أ- بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: من أجل تصحيح كل اغفال سواء كان كلي او جزئي ، او خطأ في مجـــال الوعاء او تصحيح الاخطاء و النقائص فـــي مجال فرض الضرائب و ذلك من اجـــل تحصيل الضرائب الواردة في جداول التحصيل كـــانت محل

استدراك بسبب السهو أو النقــص، تطبق هذه المدة أيضا على العقوبات الجبائية المتصلة بهذه الضرائب .

يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت اثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل ، أما بالنسبة للغرامات فان أجل التقادم يبدأ اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت اثناءها المخالفة . [1]

ب – بالنسبة للــرسوم على رقــم الاعمال : من أجل تأسيس الرسم علــى القيمة المضافة و تحصيله ، وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذا الرسم ابتداءا من أول يناير من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم.[2]

ج – بالنسبة لطلب حقــوق التسجيل : ابتداءا من يوم تسجيل العقد او أي وثيقة او تصريح يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق، اما بالنسبة للغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل يسري هذا التقادم من اليوم الذي يتمكن فيه الاعوان من اثبات المخالفات بعد الاطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل ، او من تقديم الفهارس لهم للتاشير عليها .

بالنسبة لاثبات عدم كفاية الاثمان المعبر عنها و التقديرات المقدمة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبــي أو الرسم التصاعدي ابتداءا مــن تاريخ تسجيل العقد أوالتصريح .

د– بالنسبة لحقوق الطابع: مــن اجل تاسيس حقوق الطابع و تحصيلها ، يبدا سريان مدة التقادم من يوم استحقاق الحقوق من اجل تاسيسها و تحصيلها ،

و من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق يبدأ سريان مدة التقــادم من اليوم الذي ارتكبت فيــه المخالفات ، إلا أنه اذا حــاول المكلف اخفاء استحقاق

---

(1) و(2): قانون الاجراءات الجبائية المعدل و المتمم ، مرجع سابق ، المادتين 106.، 110 على التوالي .

الحقوق ، فان التقادم لا يسري الا ابتداءا من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق و المخالفات.[1]

ه- بالنسبة للضرائب غير المباشرة : من أجل تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها يبدأ سريان التقادم ابتداءا من تاريخ استحقاق الحقوق .

من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذه الضرائب و الرسوم يبدأ سريان التقادم ابتداءا من التاريخ الذي يرتكب فيه هذه المخالفات اذا ارتكبت هذه المخالفات بعد تاريخ استحقاق الضريبة.

2-الإستثناءات التي ترد على القاعدة العامة :

استثناءا مـــن القاعدة العامة فان أجل التقادم هذا يكون عشر 10 سنوات بالنسبـــة لحقوق التسجيل التالية :

- حقوق تسجيل التركات التـــي أغفل جزء منهـــا يسري هذا الميعاد مـــن يوم التسجيل.

- حقوق تسجيل التركات غير المصرح بها يسري هذا الميعاد ابتداءا من يوم فتح التركة .

بالنسبة لهذين النوعين من حقوق التسجيل يمكن أن تخفض هذه المدة الى أربع 4 سنوات ابتداءا من يوم تسجيل محرر أو تصريح يبين بالضبط تاريخ و مكان وفاة المورث و كذا اسم و عنوان أحد ذوي الحقوق على الأقل .

- دعوى تحصيل الحقوق و الغرامات المستحقـــة إثر عدم صحة شهـــادة أو تصريح بدين ابتداءا من يوم التصريح بالتركة .

- دعوى صورية الدين المراد خصمه من التركة يسري هذا الميعاد من يوم تسجيل التركة

---

(1): لمزيد من التفاصيل حول التقادم المسقط للضريبة انظرالمواد 110،118، 121، 127 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

– دعوى تحصيل الحقوق المستحقة اثر بيان غير صحيح لرابطة القرابة في عقد الهبة أو عدد الأولاد في التصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة.[1]

ثانيا : وقف و قطع التقادم

إن التقادم المسقط للضريبة من حق المكلف بالضريبة لأنه ينتهي التزامه في الدفع بموجبه والزيادة في هذه المدة بسبب التوقف أو القطع سوف تضر به ، والأكيد أنها تفيد إدارة الضرائب لأنها تمنحها مدة إضافية من أجل تحصيل الضرائب .

و تكمن التفرقة بين وقف التقادم و انقطاعه من حيث احتساب مدة التقادم.

فوقف التقادم يعني توقف حساب مدة التقادم إلى غاية زوال سبب التوقف هذا و بعدها يواصل حساب مدة التقادم.

أما أنقطاع التقادم فيعني عدم حساب المدة التي انقضت و اعتبارها كأن لم تكن ، و إذا انقطع التقادم لأي سبب يبدأ تقادم جديد بنفس المدة من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الإنقطاع .[2]

1– الأسباب العامة لقطع التقادم:

ينقطع التقادم المسقط للحق حسب المادتين 117 و118 من ق م بما يلي:

– المطالبة القضائية

– الطلب الذي يقدمه الدائن في تفليسة المدين

– اقرار المدين بحق الدائن اقرارا صريحا أو ضمنيا .

2– أسباب القطع التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية

لقد حدد قانون الإجراءات الجبائية أسباب قطع التقادم غير أن الملاحظ أثناء تفحص

---

(1): برحماني محفوظ ، مرجع سابق ، ص 147.

(2): سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 110.

النصوص القانونيـــة هذه أن هناك تناقض بين النصين بالعربية و الفرنسية، إذ نجد النص العربي يشير الـــى أن هذه الأسباب هي أسباب وقف (suspention) ، في حين النص الفرنسي اعتبرها أسباب تقطع التقادم (interruption) ، ويبدو أن النص الفرنســـي هو الصحيح لأن الحالات المذكورة في قانون الإجراءات الجبائية مطابقة لحالتين من حالـــة القطع الواردة في القانون المدني [1]، و تتمثل هذه الأسباب حسب المواد 112، 4/118، 129 و140 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي :

- الطلبات المبلغة.
- دفع تسبيقات على الحساب.
- المحـــاضر المعدة وفقـــا للقواعد الخاصـــة بكل إدارة مـــن الإدارات المؤهلـــة لذلك .
- تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر اجراء تحقيق في المحاسبة .
- تبليغ سند التحصيل.

يوقف سريان التقادم عند أول تقديم لرسالة موصى عليها أو سند تنفيذي إما عند آخر عنوان للمدين ، وإما إلى المدين نفسه أو الى وكيله .

تسري هذه الأسباب على الضرائب المباشرة، الـــرسوم علـــى رقم الأعمال، حقوق الطابع، حقوق التسجيل، و على الضرائب غيرالمباشرة .

أما عن وقف التقادم في القانون المدني حسب المادة 316 فيكون فـــي حالة وجود مانع أو مبرر شرعي يمنع الدائن من المطالبة بحقه ، مثل الغائب و عديم الأهلية و المحكوم عليهم بعقوبة جنائية و لم يكن لهم نائب قانوني يمثلهم ، إن هذه الحالات لا يمكن أن تنطبق على إدارة الضرائب لأنها لا يمكن أن تكون قاصرة أو غائبة أو محكوم عليها.

و الحالة التـــي تؤدي إلـــى قطع التقادم فـــي القانون المدني و يمكن أن تنطبـــق علـــى إدارة الضرائب هي القوة القاهرة ، اذ قد يتعذر علـــى إدارة الضرائب بسبب قـــوة قـــاهرة

---

(1): برحماني محفوظ ، مرجع سابق ، ص151 .

اتخاذ الإجراءات القانونيـــة ضد المكلف بالضريبـــة .

لقد مـــنح المشرع لإدارة الضرائب سلطـــات واسعة مـــن أجل ضمـــان تحصيل الضرائب و الرسوم المختلفة ، إلا أنه قيدها في المقابل بمدة معينة لممارسة هذه السلطات يترتب على انقضائها سقوط حقها في تحصيل الضرائب و الرسوم ، مع امكانية تمديد هذه المدة في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى الأعمال التدليسية ، فلا يمكن أن يكون يكون المكلف بالضريبة مدينا لإدارة الضرائب طوال حياته.

خاتمـــــــة

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في تمويل الميزانية العامة للدولة فقد جعلها ذلك محل اهتمام دائم من طرف مختلف التشريعات ، من خلال حرصها الدائم و المستمر على أن تفرض الضرائب على أساس قواعد العدالة الضريبية المعروفة و التي كرستها دساتير الدول و منها الجزائر حيث اهتمت كل الدساتير التي عرفتها بالمبادئ الدستورية للضريبة منها دستور 28 نوفمبر 1996 الذي نص في المادة 64 منه على مبدأ المساواة في أداء الضريبة بين المواطنين و أن يشارك كل واحد حسب قدرته الضريبية، كما تضمنت مبدأ آخر في غاية الأهمية و هو قانونية الضريبة إذ لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون وهو ما يشكل ضمانة دستورية للمكلفين بالضريبة ضد أي تعسف من طرف الإدارة الجبائية في فرض الضرائب .

كمـــا نظم المشرع كل الإجراءات المتعلقة بتحديد الديـــــن الضريبي و تصفيته و إجراءات و ضمانات تحصيله في مختلف القوانين المتعلقة بالضرائب منها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلـــة ،الضرائب غير المباشرة ، قـــانون الطابـــع و التسجيل بالإضافة إلـــى قانـــــون الإجراءات الجبائية.

إن هذا الاهتمام بالضريبة يقتضي بالضرورة أن نهتم بطرفي العلاقة الضريبية و هما المكلف بالضريبـــة و إدارة الضرائب مـــن خلال توضيح العلاقة القانونية التـــي تربط بينهمـــا.

هذه العلاقة التي لها أهمية كبيرة لما لها من تأثير كبير فـــي تحسين العلاقـــة بين الطرفيـــن و بالتالي التأثير على مرودية الجباية، بحيث كلمـــا كانت هذه العلاقة واضحة و قائمة علـــى التوازن كلما كانت الحصيلة الجبائية كبيرة و العكس صحيح .

لذلك مـــن الضروري و المهم تحديد حقوق و التزامات كل طـــرف فـــي العلاقة الضريبية فالمكلف بالضريبة يعتبر طرف أساســـي و مهم في هذه العلاقة الضريبية باعتبـــاره المدين بالضريبة و من أجل ذلك حدد له المشرع التزامات يتوجب عليه القيام بها تمثلت أساسا في

الالتزامات الجبائية حيث يتوجب على المكلف بالضريبة تقديم تصريحات تعتبر الأساس التي تعتمد عليه إدارة الضرائب في تحديد أساس فرض الضريبة نظرا للطابع التصريحي للنظام الجبائـــي الجزائري لذلك يجب أن تكون البيانات المطلوبة في هذه التصريحات واضحـــة و بسيطة و أن لا تشكل عبئ إضافي في حد ذاتها على المكلف بالضريبة ، و ان لا تصل إلـــى حد التدخل في الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة حتـــى نضمن تقديمها في مواعيدهـــا و دون أخطاء ، بالإضافة الى التزامات محاسبية نص عليها القانون التجاري و القوانين المنظمة لمسك المحاسبة، و لا يخفى على أحد الدور المهم للمحاسبة أثناء عملية الرقابـــة إذ تشكل الدليل على صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .

هذا و يعتبر المكلف بالضريبة مدين اتجاه إدارة الضرائب بدين الضريبة ، فهو ملزم بتسديد الضريبة في مواعيدها المحددة قانونا دون اللجوء إلـــى الغش الجبائـــي و الذي يأخذ صور عديدة كالإحجام عن تقديم مختلف التصريحات أو تقديم تصريحات خاطئة ، أو الامتناع عن دفع الضريبة و هو مـــا يضر دون شك بخزينة الدولة و يزيد مـــن أعباء إدارة الضرائب ، لذلك نص المشرع على عقوبات و غرامات مالية تطبق على كل من يخل بالتزاماته القانونية و قد يصل الأمر إلى حد العقوبات الجنائية تبعـــا لطبيعة المخالفة المرتكبة ، و ذلك حمايـــة لحقوق الخزينة العمومية .

بالموازاة مع وسائل الترهيب هذه أرى أنه من المفيد أن تكون هناك وسائل ترغيب تحفـــز المكلف بالضريبة على أداء التزاماته بكل إخلاص و محبة ، كمنح تخفيضات على المبالـــغ الضريبية المستحقة إذا ما قام المكلف بدفعها في مواعيدها المحددة ، إعطاءه الأولوية فـــي الحصول على الصفقات العمومية، ولمـــا لا إنشاء البطاقة الوطنية للمكلفيـــن المثاليين تقابل البطاقة الوطنية للغشاشين وغيرها من أساليب الترغيب التي بدون شك سوف تساهم فـــي التقليل مـــن نسبة التهرب الضريبـــي و الرفع مـــن الحصيلة الجبائية و تـــوطيد العلاقـــة بيـــن الطرفين .

و فـــي مقابل الالتزامات الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة و حماية لهم مـــن أي خطأ أو تعسف قد يحدث مـــن طرف الإدارة الجبائية فقد رتب لهم القانون جملة مـــن الحقوق تعتبر كضمانة لهم أهمهـــا الضمانة الدستورية و المتمثلة في شرعيـــة الضريبة، حق الطعن فـــي القرارات الصادرة عـــن إدارة الضرائب و ذلك عـــى مرحلتين مرحلة إدارية تكـــون بتقديم الطعن أمام الإدارة الضريبية نفسها و هي ضمانة ضعيفة إذ لا يمكن أن نتوقع تراجع الإدارة الضريبية عن قرار اتخذته إلا نادرا ، وبالتالـــي تبقى الضمانة الحقيقية هو الطعن القضائـــي بالرغم مـــن طول مواعيد إجراءات التقاضي بالإضافة إلى غياب قضـــاة متخصصين فـــي الجباية ، و هو ما نأمل حصوله في المستقبل القريب لتسهيل الأمر على القضاة و المتقاضين فـــي نفس الوقت .

كمـــا منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة ضمانات هامة أثناء قيام الإدارة الجبائية بعملية الرقابة و يؤدي عدم احترام هذه الضمانات من طرف إدارة الضرائب إلـــى بطلان عمليـــة الرقابة برمتها ، غير أن المكلف بالضريبة قد يفقد هذه الضمانـــات إذا ما لجأ إلـــى الأعمال التدليسية ، و هذا أمر طبيعي فمن لا يؤدي واجباته سوف يحرم مـــن حقوقـــه .

أما الطرف الثاني في المعادلة الضريبية هو إدارة الضرائب و هي الدائن بالضريبة و التـــي زيادة على سلطاتها باعتبارها إحدى الإدارات العمومية فهـــي تتمتـــع بسلطـــات و امتيازات واسعة في المجال الضريبي منحها لها المشرع الجبائي حمايـــة لحقوق الخزينـــة العموميـــة و المصلحة العامة عموما ، حيث مقابل الحريـــة للممنوحة للمكلفين فـــي تقديم التصريحات منحها المشرع الحق في الرقابة للتأكد من صدقها بكل الوسائل المشروعة قانونا مـــن رقابة على التصريحات داخل المفتشيات في البداية إلـــى التحقيق مـــن صدق المعلومات التـــي تحتويها عن طريق إجراء التحقيق سواء المحاسبي أو المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حسب نوع الضريبة، وتعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية للقضاء على ظاهرة الغش الجبائي إذا ما أحسنت استعمالها و وظفت الإطارات ذات الكفاءات العالـــية

بالإضافة إلى حق الاطلاع الذي قرره المشرع للإدارة الجبائية إذ يحق لها جمع معلومات عن المكلف من طرف الغير .

كمـــا منح المشرع لإدارة الضرائب سلطات واسعة أثناء عملية التحصيل إذ يعتبر الحجز على أموال المكلف و بيعها بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب دون للجوء إلى القضاء فيه نوع من الإجحاف في حق المكلف ، هذا إضافة إلـــى الضمانات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية أثناء عملية التحصيل.

في مقابل هذه الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبيـــة نجد أن المشرع لم ينص على التزامات الإدارة الجبائية كما فعل مع المكلف بالضريبة ، مما يجعل الإدارة الضريبية في مركز قوة إذ يتعذر على المكلفين معرفة واجبات إدارة الضرائب اتجاههم، ومن أهم الالتزامات الملقاة على عاتق الإدارة الضريبيـــة واجب إعلام و توعية المكلفين بالضريبـــة بالرغم من غياب النصوص القانونية التي تنص على ذلك، إلا أن هذا الالتزام مهم جدا من أجل توطيد العلاقة بين الإدارة و المكلفين بالضريبة و خلق الثقـــة بينهما هذه العلاقة التي تؤثر فـــي مستوى التحصيل الجبائي فكلمـــا كانت العلاقة جيدة كانت الحصيلة وفيرة و العكس صحيح ، فكلما كانت العلاقة سيئـــة كانت نسبة التهرب كبيرة ، لذلك يجب استغلال كل الوسائل الإعلامية المتاحة من أجل توعيـــة المكلفين بالضريبة بحقوقهم و واجباتهم كما انه من المفيد جدا أن نبين للمكلفين السبل التـــي تنفق فيها الإيرادات المحصلـــة من الضرائب حتى يطمئن هؤلاء علـــى أن ما يدفعونه من أموال تعود عليهم بالفائدة فعلا ، هذا بالإضافة إلى التزام موظفي إدارة الضرائب بالســـر المهني اتجـــاه ما يتحصلون عليـــه مـــن معلومات تخص المكلفين بالضريبة بموجب وظيفتهم هذه ، و مع ذلك قد يرد بعض الاستثناءات علـــى هذا الالتزام و هو ما قد يستغله الموظفين لإفشاء هذه المعلومات ومن أجل حماية المكلف بالضريبة من مثل هذه السلوكات رتب المشرع عقوبات تأديبية و أخرى جنائية ، إلا أنني أرى أن مثل هذه العقوبات لا تعتبر رادعة مقارنة بالإغراءات الماليـــة التـــي يتلقاها الموظفين في هذا

القطاع خاصة إذا علمنـــا أن أجرهم متواضعا لذلك ينبغي تحسين أجـــر العاملين في هذاالقطاع مع التشديد من العقوبات في حالة إفشاء الأسرار المهنية.

كما يقع علـــى عاتق إدارة الضرائب العمل علـــى تحصيل الضرائب مـــن خلال القيام بالاجراءات اللازمة من تحديد الوعاء الضريبي و تصفيته وفي الأخير تحصيل الضريبة في مواعيدها وأن لا يتركوها تسقط بالتقادم .

وقد تبين لنـــا من خلال هذه الدراسة أن هناك نوع من عدم التوازن بين حقوق و التزامات الطرفين ، إذ تملك الإدارة الضريبية سلطات و امتيازات واسعة قد يضيع معها حق المكلف فـــي بعض الأحيان ، في حين نجد المكلف بالضريبـــة في غالب الأحيـــان جـــاهل لحقوقه و التزاماته مما يجعله يتحصن بحصن القانون لحمايته و بالتالي يفضل دوما اللجوء للقضاء و هو ما يؤدي الى كثرة القضايا المتعلقة بالضرائب.

وقد خلصت من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تتمثل فيما يلي:

1- جعل النظام الجبائي نظاما مستقرا وتفادي التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية ، و هي أهم نقطة ينبغي مراعاتها إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإلمام بكل جديد في المجال الجبائي خاصة إذا علمنـــا أن أغلب المكلفين لهم مستوى تعليمي محدود ، و حتى بالنسبة لموظفي إدارة الضرائب اذ لمست من خلال الميدان أن الموظفين لا يلمون بكل التعديلات التي تأتي بها قوانين المالية نظرا لكثرتها.

2 – يجب أن تكون التصريحات المطـــالب المكلف بالضريبة تقديمها تحتوي على بيانات واضحة و سهلة مما ييسر الأمر على المكلف ملؤها دون أخطاء أو اللجوء إلى المختصين لملئها و بالتالي إضافة عبئ مالي إضافي عليه.

3 – حل مشكلة بطء إجراءات التقاضي حيث يجب وضـــع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين ، لما في ذلك من أثر في بث الاستقرار فـــي نفوس المكلفين و توفير الوقت و الجهد والنفقات .

4- تكوين قضاة متخصصين في الجباية لتسهيل الأمر على المتقاضين وعلى القضاة أيضا.

5 - ضرورة وضع قانون يوضح حقوق و التزامات كل من المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب لما لذلك من أهمية في خلق جو من الثقة و التعاون المتبادل بين الطرفين و لما له من أثر في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة ، كما أن ذلك مـــن شأنه أن يسهل الأمور على المكلفين بالضريبة و على إدارة الضرائب.

6- ضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة ظاهرة التهرب من دفع الضريبة، وذلك من خلال الأيام الدراسية و الحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات و وسائل الإعلام المختلفة.

7- العمل على شرح كل التعديلات و الأحكام الضريبية التي تأتي بها قوانين المالية للسنة و قوانين الماليـــة التكميلية للمكلفين بالضريبة حتـــى لا يفاجأ بتطبيقها عليه ، مـــن خلال الحملات التحسيسية و الأبواب المفتوحة على الجباية و غيرها من الأنشطة الأخرى .

8 - العمل على إيجاد وسائـــل لتحفيز المكلفين الملتزمين بتسديد الضرائب في وقتها يبقى الهدف الأساسي الذي يسعى إليه المشرع هو الوصول يوما إلـــى مكلف بالضريبة واع ومدرك لأهمية الضريبة في التمويل العمومي و تحسين الخدمات، وأن تربطه بإدارة الضرائب علاقة ثقة واحترام متبادل، و بالتالي يقتنع بما قاله القاضي الأمريكي هولمز في مقولته الشهيرة « **أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة** ».

- انتهى هذا العمل بعون الله و بحمده -

ارجو أن أكون قد وفقت فإن اصبت فلله الحمد والشكر، وإن حصل تقصير فالكمال لله وحده.

قائمـــــة المراجـــــع

المراجع باللغة العربية :

- الكـــتب العامة

1-أبو كرش شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط و تحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2001.

2- السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح شركات الأموال، دار النهضة العربية، القاهرة 1995.

3-الشواربي عبد الحميد ، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف ،الإسكندرية 1997.

4-المرسي السيد حجازي ، النظم و القضايا الضريبية المعاصرة ، بدون دار النشر، الاسكندرية، 2004.

5-الوادي محمود حسين ، زكريا أحمد غرام ، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، دار الميسرة للنشر، عمان ،2000.

6-القريوتي محمد قاسم ،الإصلاح الإداري بين النظرية و التطبيق، دار وائل للنشر،الأردن.

7-بشور عصام ، نور الله نور ، يونس البطريق التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق، سوريا ، بدون سنة النشر .

8-حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية، 2002.

9- خلاصي رضا ، النظام الجبائي الجزائري ، دار هومة ،الجزائر ،الطبعة الثانية،الجزء الأول ،2006.

10–خبابة عبد الله ، أساسيات في اقتصاد المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية 2009.

11– دنيدني يحي ، المالية العمومية ، دار الخلدونية ،الجزائر ،2010.

12– رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991.

13– سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات حلبي الحقوقية، لبنان ،2008.

14– سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر القاهرة، 2004 .

15– شادلي نور الدين ، القانون التجاري ، دار العلوم ، الجزائر ،2003.

16– صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،دار هومة، الجزائر،2005.

17 – طه مصطفى كمال، أساسيات القانون التجاري ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2000.

18 – محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002.

19– محرزي محمد عباس ،اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة الجزائر،الطبعة الرابعة ،2008.

20– محمد عبد الودود أبو عمر ،المسؤولية الجزائية عن إفشاء السر المصرفي – دراسة مقارنة– دار وائل للطباعة و النشر ،عمان ،1999.

21– فضيل نادية، القانون التجاري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثامنة ، 2006.

22- ناجي محمد احمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002.

المقالات :

1-امقران عبد العزيز، المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص ، 2003.

2- خواص محند الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب ، مجلة المحاماة ، تيزي وزو، العدد 8 ، 2009 .

3- دنيدني يحي ، القانون الجبائي ، محاضرات ألقيت على طلبة الماجستير ، 2008- 2009 (غير منشورة)

4- شيعاوي وفاء ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،18 مارس 2010.

5-كريبي زوبيدة ، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية ، مجلة مجلس الدولة، العدد 7 ،2001.

6- مقدم عبيرات ، فعالية التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية و السياسية ، جامعة الجزائر، كلية الحقوق،العدد 2، 2007.

7- ملخص كتاب الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مجلة الحقوق، السنة الثالثة و العشرون، العدد الثاني، 1999.

الرسائل والمذكرات الجامعية:

رسائل الدكتوراه:

1-برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه،كلية الحقوق ،جامعة البليدة ،2006.

2-بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،2006.

3-خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي ، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 ،أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر ،2008.

4-فلاح محمد ،السياسة الجبائية – الأهداف و الأدوات- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،2006.

مذكرات الماجستير

1- العثماني مصطفى ،نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية-حالة الجزائر- مذكرة ماجستير فرع علوم التسيير ، المركز الجامعي بالمدية ، 2008.

2- الكفيف فاتح ، تاثير العبء الجبائي على المكلف الجبائي -حالة الضرائب غير المباشرة، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2004.

3- براق عيسى ، دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الجبائي، مذكرة ماجستير المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر، 2000-2001.

4- بن فارس حسينة ، إشكالية التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة البليدة،2007.

5- بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة ،2003-2004.

6- جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي و أثره على التنمية المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005.

7- دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر- مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

8-عجلان العياشي ، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

9- عطوي عبد الحكيم ، منازعات الضرائب المباشرة أمام قاضي الإداري، مذكرة ماجستير في القانون العام ، فرع تحولات الدولة ، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010.

مذكرات نهاية الدراسة :

1-علالي محمد علي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر – دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خنشلة ، (2003-2006) ، مذكرة نيل شهادة الدراسات العليا المتخصصة ، المدرسة العليا للتجارة ، 2007-2008

النصوص القانونية

- الدستور

- المرسوم الرئاسي رقم 96-438، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 ، المتضمن دستور 28 نوفمبر 1996 ، ج ر عدد 76 صادرة في 08 ديسمبر 1996 ، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 19-08 ، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 ، يتضمن التعديل الدستوري ، ج ر عدد 63 صادرة في 16 نوفمبر 2008.

-النصوص التشريعية:

الأوامـــر

1- أمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري،ج ر عدد49 مؤرخة في 11-06-1966 ، معدل و متمم .

2 - أمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني،المعدل و المتمم.

3-أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري، معدل ومتمم.

4- أمر رقم76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1776، معدل ومتمم.

5-أمر رقم 76-102 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103 المؤرخة في 1976/12/26، معدل و متمم.

6- أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81، صادرة في 18 ديسمبر1976، معدل و متمم.

7- أمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ، ج ر عدد 46 ، صادرة في26 جويلية 2006.

8- أمر رقم 06- 04 مؤرخ في 15جويلية 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

9- أمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي 2008 ، ج ر عدد 42 مؤرخة في 27 جويلية 2008 .

10- أمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 جويلية 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي 2009 ، ج ر عدد 44 مؤرخة في 26 جويلية 2009 .

11- أمر رقم 10-01 مؤرخ في 26 أوت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، ج ر عدد 49 مؤرخة في 29 أوت 2010 .

القوانين

1 - القانون رقم 84-17 مؤرخ في 7 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية ، ج ر عدد 28 صادرة في 10 جويلية 1984 ، المعدل و المتمم بالقانون رقم 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 ، ج ر عدد 01، صادرة في3 جانفي 1990.

2- القانون رقم 01-21 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج ر عدد 79، صادرة في 23 ديسمبر 2001.

3- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، صادرة في ديسمبر 2002.

4-القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية 2006، ج ر عدد 85، صادرة في 31 ديسمبر 2005.

5-القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المالي المحاسبي ج ر عدد 74، صادرة في25 نوفمبر 2007.

6-القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية 2008،ج ر عدد 82، صادرة في31 ديسمبر 2007.

7-القانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج رعدد 21 ، صادرة في 23 افريل 2008 .

8–القانون رقم 08–21 المؤرخ في30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية 2009 ج ر عدد 74، صادرة في 31 ديسمبر 2008.

9– القانون رقم 09–09 المؤرخ في30 ديسمبر2009 المتضمن قانون المالية 2010. ج ر عدد78، صادرة في 31 ديسمبر 2009.

10– قانون رقم 10–13 مؤرخ في 29 ديسمبر2010 المتضن قانون المالية 2011، ج رعدد 80 صادرة 30 ديسمبر2010.

-النصوص التنظيمية:

1–المراسيم التنفيذية

1–المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد ، ج ر عدد 26 ، مؤرخة في 27 /06 / 1990 .

2–المرسوم التنفيذي رقم 91–60 المؤرخ في 1991/02/23 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، ج ر عدد 09 ، مؤرخة في 1991/02/23.

3 -المرسوم التنفيذي رقم 94–339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 المتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، ج ر عدد 72، مؤرخة في 6 نوفمبر1994.

4– المرسوم التنفيذي رقم 98–229 المؤرخ في 13 جويلية 1998 يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 94–339 ، ج ر عدد 51 ، صادرة في 15 جويلية 1998.

5– المرسوم التنفيذي 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر عدد59، صادرة في23 سبتمبر2006.

6–المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 2007/11/28 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية، ج ر عدد75، صادرة في 02 ديسمبر 2007.

7–المرسوم التنفيذي رقم 09–110 المؤرخ في 7 افريل 2009 يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ، جريدة رسمية عدد 21 صادرة في8 افريل 2009

2– القرارات:

1– القرار المؤرخ في 24 ماي 2007 ، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب، ج ر عدد 44، صادرة في 08 جوان 2007.

2– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر عدد 20 صادرة في 29 مارس 2009.

- الـــوثائـــق

1– دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب ، وزارة المالية ، 2009.

2–واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، وزارة المالية، 2009.

3– الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، وزارة المالية ، 2002.

4– الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، وزارة المالية ، 2004.

5–ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، 2009.

- مواقع الأنترنيت :

1- www.mfdgi.gov.dz, droit à la confidentialité des informations ,2008.

2–هاني محمد حسين شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة ،**www.najeh.edu** ، 2006 ، تاريخ الاطلاع 2010/4/23.

3– امجد نبيه عبد الفتاح لبادة ، حماية المال العام و دين الضريبة، www.najeh.edu ، تاريخ الاطلاع 2010/06/24.

4www.maroc-hebdo.press.ma- الموقع الإلكتروني لجريدة أسبوعية مغربية، 2010-02-19.

5-www.webmanagercenter.com ، موقع إلكتروني تونسي للتعريف بالمؤسسات،تاريخ الاطلاع 19-02-2010.

6- محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الموسوعة العربية،www.ords-ency.com ، تاريخ الإطلاع 20-12-2010

Les Ouvrages En Français :

1-Bernard Planet, Droit Public, 4e édition, tome 2, Sirey , paris, 1997.

2-Claud Laurant, Control Fiscal , la vérification personnelle , édition comptasoks, paris .

3-Christian de lauzinghien , François Deruel, Finances Publiques ,11e Edition , Dalloz ,2000.-

4- Daniel Richer, Les Procédures Fiscal, PUF, France,1990

5-Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Droit Fiscal Général, Edition Dalloz, Paris, 1997.

6- Jacque Dutrem et Michel Jammes, Audit et Gestion Fiscal de L'entreprise, Edition E F E , Paris , 1990.

7-Jean- Pierre Casimir, Control Fiscal, 7e édition,Groupe revue Jiduciaire, paris , 2000.

8-Jean- Pierre Casimir, LES Signes Extérieure de Revue , Libraire de. Université, Paris,1979.

9-Marc Leray, Le Control Fiscal, édition L'harmattan, Paris,1993.

10-Michel Bouvier, Introduction Au Droit Fiscal et à la théorie de L'impots , 2e édition L.G.D.J, Paris,1998

11- Rolland torre, Contrôle Fiscal, édition Misima, Paris ,1995.

12 -Thiery Lambert , Control Fiscal ,Droit et Pratique, édition Economica Paris ,1991.

- Les documents

01-Guide De Déontologie Des Fonctionnaires de la Direction Générale des Impôts, Ministère Des Finances, 2007.

02-Le contentieux de l'assiette de l'impot, B S F , № 13/1995

03-La Lettre De la DGI, ministère des finances, № 37, Janvier 2009

04– LA Lettre De la DGI, Ministère des finances, № 38 , FEVRIER 2009.

05- Bulletin Des Services Fiscaux, № 19, DGI, mars ,2000.

06-Calendrier fiscal, ministère des finances, DGI, 2004.

07- Vos impôts pour 2008, ministère des finances, DGI, 2008.

08- LA Lettre De la DGI , numéro spécial , aout 2008.

الفهـــــــــــرس

الموضوع	الصفحة
مقدمـــــة	**01**
الفصـــــــل التمهيدي: طرفي العلاقة الضريبية	**07**
المبحث الأول: المكلف بالضريبة و طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الضرائب	**08**
المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة	**08**
أولا: تعريف المكلف بالضريبة	**08**
ثانيا: الألفاظ المختلفة التي تطلق على المكلف بالضريبة	**11**
ثالثا : طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب	**12**
المطلب الثاني: الشروط الواجب توفرها في المكلف بالضريبة	**13**
أولا: أن يكون للمكلف شخصية **قانونية**	**13**
ثانيا :أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة	**14**
ثالثا: أن يكلف فعلا بالضريبة	**14**
المبحث الثاني: الإدارة الضريبية	**15**
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية على المستوى المركزي	**16**
أولا: تنظيم المديرية العامة للضرائب	**16**
ثانيا: مهام المديرية العامة للضرائب	**17**

المطلب الثاني: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب 17

الفصـــــــــل الأول:المركز القانوني للمكلف بالضريبة 24

المبحـــــــــــث الأول: التزامات المكلف بالضريبة 25

المطلب الأول: الالتزامات ذات الطابع الجبائي 25

الفرع 1: تقديم التصريحات 26

أولا : التصريح بالوجود 26

ثانيا: التصريح السنوي بالمداخيل 27

ثالثا: التصريح الشهري 30

رابعا: التصريح الفصلي 32

خامسا: التصريح بالتوقف أوالتنازل عن النشاط 32

الفرع 2: دفع الضريبة 34

أولا: طرق دفع الضريبة 35

ثانيا : وسائل دفع الضريبة 39

المطلب الثاني:الالتزامات المحاسبية 41

الفرع 1: الزامية مسك الدفاترالتجارية 42

أولا : دفترااليومية 43

ثانيا: دفتر الجرد 44

ثالثا : الشروط القانونية لمسك الدفترين 45

رابعا:الدفاترالتجارية الإختيارية 46

الفرع 2: ضرورة الإحتفاظ بالدفاتر التجارية 47

المطلب الثالث:الاخلال بالواجبات و العقوبات المقررة لها 48

الفرع 1: العقوبات الجبائية 49

أولا: في حالة عدم تقديم التصريحات 49

ثانيا : في حالة القيام بالأعمال التدليسية 50

ثالثا: في حالة التأخر عن دفع الضريبة 52

الفرع 2: العقوبات الجزائية 53

المبحـــــث الثــاني:الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة 57

المطلب الأول: شرعية الضريبة 55

الفرع 1: مدى تطبيق الشرعية الضريبية في القديم 56

الفرع 2: المبادئ العامة لفرض الضريبة 57

أولا: قاعدة العدالة 57

ثانيا: قاعدة اليقين 58

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع 58

الفرع 3: دورالبرلمان في المجال الضريبي 59

المطلب الثاني: الحق في الطعن **61**

الفرع 1: الطعن أمام إدارة الضرائب **61**

أولا:تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب **61**

ثانيا: الطعن أمام اللجان الإدارية **65**

ثالثا: الطعن أمام اللجان الولائية **66**

الفرع 2: الطعن القضائي **67**

أولا: الطعن أمام المحاكم الإدارية **68**

ثانيا: الطعن أمام مجلس الدولة **71**

المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق **73**

الفرع1: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق **73**

أولا: الإشعارالمسبق بالتحقيق **74**

ثانيا: الإستعانة بمستشار **76**

ثالثا: تحديد مدة الرقابة **76**

رابعا: عدم تجديد التحقيق **77**

خامسا: رتبة المحقق المكلف بالرقابة **77**

الفرع 2: الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم **78**

أولا: الإشعارالإبتدائي بالتقويم **78**

ثانيا: حق الرد 78

ثالثا: تبليغ نتائج المحاسبة 79

رابعا: تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة 79

الفصـــل الثاني: سلطات وحقوق الإدارة الجبائية و التزاماتها 80

المبحث الأول: سلطات وحقوق إدارة الضرائب 80

المطلب الأول: حق الإطلاع 81

الفرع 1: ميدان ممارسة حق الإطلاع 82

الفرع2: حدود ممارسة حق الإطلاع 85

الفرع3: الإعتراض على حق الإطلاع و العقوبات المقررة له 87

المطلب الثاني: الحق في الرقابة 88

الفرع 1: مفهوم الرقابة الجبائية 89

أولا: تعريف الرقابة الجبائية 89

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية 89

الفرع 2: أشكال الرقابة الجبائية 90

أولا: الرقابة العامة 91

ثانيا: الرقابة المعمقة 92

المطلب الثالث: آليات ممارسة الرقابة الجبائية 93

الفرع1: الرقابة على التصريحات 93

الفرع الثاني : التحقيق الجبائي 94

أولا: التحقيق المحاسبي 95

ثانيا: التحقيق المصوب 98

ثالثا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 98

المبحث الثاني: التزامات الإدارة الضريبية 102

المطلب الأول: الواجب الإعلامي لإدارة الضرائب 102

الفرع1: إعلام و توعية المكلف 103

أولا: الهيئات المكلفة بالاعلام و الإتصال 104

ثانيا: نشاطات الإدارة الجبائية في مجال الاتصال 105

الفرع 2: تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب 106

أولا: أسباب توتر العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية 106

ثانيا: وسائل الإدارة الجبائية لتحسين الغلاقة مع المكلفين بالضريبة 108

المطلب الثاني: الإلتزام بالسر المهني 111

الفرع 1: تعريف السر المهني 112

الفرع 2: حدود السر المهني 113

الفرع 3: الجزاء المترتب على افشاء السر المهني 115

المطلب الثالث: تحصيل الضرائب 117

الفرع 1: طرق التحصيل 118

أولا: التحصيل الودي 118

ثانيا: التحصيل الجبري 120

الفرع 2: ضمانات تحصيل الضريبة 124

أولا: تقرير حق الإمتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى 124

ثانيا: دين الضريبة دين محمول لا مطلوب 125

ثالثا : دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته 126

الفرع 3: تقادم تحصيل الضريبة 126

أولا: التقادم المسقط للحق في تحصيل الضرائب و الرسوم 126

ثانيا: وقف و قطع التقادم 129

خاتمـــــــــــــــــة 132

قائمة المراجـــــــع 138

الفهـــــــــــــرس 149

الملخـــــص

الملخـــــص

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في تمويل الميزانية العامة للدولة فقد جعلها ذلك محل اهتمام دائم من طرف مختلف التشريعات ، من خلال حرصها الدائم و المستمر على أن تفرض الضرائب على أساس قواعد العدالة الضريبية المعروفة و التي كرستها دساتير الدول و منها الجزائر حيث اهتمت كل الدساتير التي عرفتها بالمبادئ الدستورية للضريبة منها دستور 28 نوفمبر 1996 الذي نص في المادة 64 منه على مبدأ المساواة في أداء الضريبة بين المواطنين و أن يشارك كل واحد حسب قدرته الضريبية، كما تضمنت مبدأ آخر في غاية الأهمية وهو قانونية الضريبة إذ لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون .

إن هذا الاهتمام بالضريبة يقتضي بالضرورة أن نهتم بطرفي العلاقة الضريبية وهما المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب من خلال توضيح العلاقـــة القانونيـــة التـــي تربط بينهمـــا. لذلك من الضروري و المهم تحديد حقوق و التزامات كل طرف في العلاقة الضريبيـــة فالمكلف بالضريبة يعتبر طرف أساسي و مهم في هذه العلاقة الضريبية باعتباره المدين بالضريبة و من أجل ذلك حدد له المشرع التزامات يتوجب عليه القيام بهـــا تمثلت أساسا في الالتزامات الجبائية حيث يتوجب على المكلف بالضريبة تقديم تصريحات تعتبر الأساس التي تعتمد عليه إدارة الضرائب في تحديد أساس فرض الضريبة نظرا للطابع التصريحـــي للنظام الجبائي الجزائري لذلك يجب أن تكون البيانات المطلوبة في هذه التصريحات واضحة و بسيطة و أن لا تشكل عبئ إضافي في حد ذاتها على المكلف بالضريبة وان لا تصل إلى حد التدخل في الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى التزامات محاسبية نص عليها القانون التجاري و القوانين المنظمة لمسك المحاسبة ، و لا يخفى علـــى أحد الدور المهم للمحاسبة أثناء عملية الرقابة إذ تشكل الدليل على صدق التصريحات المقدمة مـــن طرف المكلفين بالضريبة.

هذا و يعتبر المكلف بالضريبة مدين اتجاه إدارة الضرائب بدين الضريبة ، فهو ملزم بتسديد

الضريبة في مواعيدها المحددة قانونا دون اللجوء إلى الغش الجبائي ، وهو مـــا يضر دون شك بخزينة الدولة و يزيد من أعباء إدارة الضرائب ، لذلك نص المشرع علـــى عقوبات و غرامات مالية تطبق على كل من يخل بالتزاماته القانونية و قد يصل الأمر إلى حد العقوبات الجنائية تبعا لطبيعة المخالفة المرتكبة ، و ذلك حماية لحقوق الخزينة العمومية .

بالموازاة مع وسائل الترهيب هذه أرى أنه مـــن المفيد أن تكون هناك وسائل ترغيب تحفز المكلف بالضريبة على أداء التزاماته بكل إخلاص و محبة ، كمنح تخفيضات علـــى المبالغ الضريبية المستحقة إذا ما قام المكلف بدفعها في مواعيدها المحددة، إعطاءه الأولوية فـــي الحصول على الصفقات العمومية، ولما لا إنشاء البطاقة الوطنية للمكلفين المثاليين تقـــابل البطاقة الوطنية للغشاشين وغيرها من أساليب الترغيب التي بدون شك سوف تساهم فـــي التقليل من نسبة التهرب الضريبي و الرفع من الحصيلة الجبائية و توطيد العلاقة بينهما .

في مقابل الالتزامات الملقاة على عاتق المكلفين بالضريبة و حماية لهم من أي خطـــأ أو تعسف قد يحدث من طرف الإدارة الجبائية فقد رتب لهم القانون جملة من الحقوق تعتبر كضمانة لهم أهمها الضمانة الدستورية و المتمثلة في شرعية الضريبة، حق الطعن فـــي القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب .

كما منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبـــة ضمانات هامة أثناء قيام الإدارة الجبائية بعملية الرقابة و يؤدي عـــدم احترام هذه الضمانات من طـــرف إدارة الضرائب إلى بطلان عملية الرقابة برمتـــها، غير أن المكلف بالضريبة قد يفقد هذه الضمانات إذا ما لجأ إلـــى الأعمال التدليسية،و هذا أمر طبيعي فمن لا يؤدي واجباته سوف يحرم من حقوقه.

أما الطرف الثاني فـــي المعادلة الضريبية هو إدارة الضرائب و هي الدائن بالضريبـــة و التـــي زيادة على سلطاتها باعتبارها إحدى الإدارات العموميـــة فهي تتمتع بسلطـــات و امتيازات واسعة في المجال الضريبي منحهـــا لها المشرع الجبائي حماية لحقوق الخزينة العمومية و المصلحة العامة عمومـــــا، حيث مقابل الحرية للممنوحة للمكلفين فـــي تقديم التصريحات منحها المشرع الحق في الرقابة للتأكد من صدقها بكل الوسائل المشروعة قانونا، وتعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة للقضاء على ظاهرة الغش الجبائي إذا ما أحسنت

استعمالها ووظفت الإطارات ذات الكفاءات العالية بالإضافة إلى حق الاطلاع الذي قرره المشرع للإدارة الجبائية إذ يحق لها جمع معلومات عن المكلف من طرف الغير .

كما منح المشرع لإدارة الضرائب سلطات واسعة أثناء عملية التحصيل إذ يعتبر الحجز على أموال المكلف و بيعها بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب دون اللجوء إلى القضاء فيه نوع من الإجحاف في حق المكلف.

في مقابل هذه الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية نجد أن المشرع لم ينص على التزامات الإدارة الجبائية كما فعل مع المكلف بالضريبة، مما يجعل الإدارة الضريبية في مركز قوة إذ يتعذر على المكلفين معرفة واجبات إدارة الضرائب اتجاههم ، ومن أهم الالتزامات الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية واجب إعلام و توعية المكلفين بالضريبة بالرغم من غياب النصوص القانونية التي تنص على ذلك ، إلا أن هذا الالتزام مهم جدا من أجل توطيد العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة و خلق الثقة بينهما ، لذلك يجب استغلال كل الوسائل الإعلامية المتاحة من أجل توعية المكلفين بالضريبة بحقوقهم و واجباتهم كما انه من المفيد جدا أن نبين للمكلفين السبل التي تنفق فيها الإيرادات المحصلة من الضرائب حتى يطمئن هؤلاء على أن ما يدفعونه من أموال تعود عليهم بالفائدة فعلا،هذا بالإضافة إلى التزام موظفي إدارة الضرائب بالسر المهني اتجاه مايتحصلون عليه من معلومات تخص المكلفين بالضريبة بموجب وظيفتهم هذه ، كما يقع على عاتق إدارة الضرائب العمل على تحصيل الضرائب من خلال القيام بالإجراءات اللازمة من تحديد الوعاء الضريبي و تصفيته وفي الأخير تحصيل الضريبة في مواعيدها.

الكلمات الدالة:

-المكلف بالضريبة.

-إدارة الضرائب .

-العلاقة القانونية.

-الضريبة.

RESUME

En raison de l'importance du financement du budget général de

il est L'Etat par la fiscalité et en particulier la fiscalité ordinaire nécessaire de clarifier les rapports liant le contribuable avec l'administration fiscale.

Ces rapports doivent être exprimés par l'ensemble des obligations et des droits entre les deux parties.

Pour que ces rapports réussissent, il est important que le cadre juridique les régissant soit clair et précis de manière à promettre une application juste et équitable des textes.

Lorsque Ces derniers sont, instables et appelés à modification périodique, le contribuable a le sentiment de méfiance à l'égard de l'administration fiscale et se retrouve davantage tenté par la fraude fiscale.

En revanche, lorsque les règles et les principes sont clairement définis il ya lieu d'évoquer des rapports de souplesse et d'entente entre les deux élément de l'équoition fiscale.

LES MOTS CLES

- le contribuable
- l'administration fiscale
- l'impôts.
- La relation juridique.

Abstract

Because of the importance of funding the general budget of The state through taxation and especially ordinary taxation it is necessary clarifying the relationships linking the taxpayer with the tax administration.

These reports must be cast by all the obligations and rights between the two parties.

For these reports to succeed, it is important that the framework the governing law is clear and precise so as to promise fair and equitable application of the texts.

When They are unstable and known to change Periodically, the taxpayer has the feeling of distrust of tax administration and finds himself more tempted by tax evasion.

However, when the rules and principles are clearly should be defined to refer reports of flexibility and understanding between the two element équoition tax.

The key word :

- the taxpayer.
- tax administration.
- tax.
- the légal Relationship.