

تأسيس الدين الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري

The establishment of tax debt in the light of the Algérien tax legislation

تاريخ استلام المقال: 2020/01/08 تاريخ قبول المقال للنشر: 2020/01/20 تاريخ نشر المقال: 2020/01/25

الدكتور يامه ابراهيم

جامعة احمد دراية بادرار - الجزائر

الملخص باللغة العربية:

إن تأسيس الدين الضريبي وفقا للتشريع الجبائي الجزائري، مؤسس على نظام التصريح كوسيلة لإثبات الدين الضريبي، أين يلعب فيه المكلف بالضريبة دورا هاما في تحديد الوعاء الضريبي ومنه تحديد قيمة الضريبة المكلف بها. غير أنه ومن أجل محاربة الغش في التصريح الضريبي خول المشرع الجزائري الإدارة الضريبية سلطات واسعة عند الشك في التصريح الضريبي من خلال لجوئها إلى إجراء تحقيقات في التصريحات الضريبية يقدمها المكلف بالضريبة. وعلى هذا الأساس فإن تأسيس الدين الضريبي يتم يقوم على نظام التصريح من المكلف بالضريبة وعلى إجراء التحقيق من طرف الإدارة الجبائية. الكلمات المفتاحية : الدين الضريبي ؛ نظام التصريح ؛ إجراء التحقيق ؛ التشريع الجزائري.

Abstract

The establishment of the tax debt according to the Algerian tax legislation, is based on the permit system as a means of proof of the tax debt, where the taxpayer plays an important role in determining the tax base, and from it determines the value of the tax charged to it.

However, in order to combat fraud in the tax declaration, the Algerian legislator gave tax administration wide powers when doubting the tax declaration by resorting to investigations of tax declarations by the taxpayer.

On this basis, the establishment of the tax debt is based on the system of authorization from the taxpayer and the investigation conducted by the tax administration.

Keywords: Tax debt; permit system; investigation procedure; Algerian legislation.

مقدمة:

باعتبار الضرائب والرسوم أهم مصدر تمويل ميزانية الدولة، فقد خص المشرع الجزائري تحديد وتأسيس وإثبات الدين الضريبي بإجراءات خاصة تختلف عن إجراءات إثبات الديون الأخرى في أي مجال من المجالات.

بالرجوع إلى التشريع والتنظيم الجبائي الجزائري المعمول به في مجال الضرائب والرسوم، نجد أنه اعتمد في تحديد وتأسيس وإثبات الدين الضريبي على النظام التصريح، النظام الذي يلعب فيه المكلف بالضريبة دورا هاما في تحديد الوعاء الضريبي ومنه تحديد قيمة الضريبة المكلف بها، ومنح المشرع

التصريح الضريبي قيمة قانونية كبيرة بحيث ألزم الإدارة الضريبية الأخذ به مادام صحيحاً شكلاً وموضوعاً.

إلا أنه ومن خلال التجربة والواقع فيلجأ المكلف بالضريبة إلى طرق إحتيالية ومناورات حتى لا يدلي بحقيقة عملياته الخاضعة للضريبة تهرباً من الدين الضريبي،

ومن أجل محاربة الغش في التصريح الضريبي وكذا من أجل إضفاء توازن جبائي عادل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، منح المشرع الجزائري الإدارة الضريبية سلطات واسعة عند الشك في التصريح الضريبي من خلال لجوئها إلى إجراء تحقيقات في التصريحات الضريبية من خلال إضفاء رقابة على جميع العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة.

وبناء على ما سبق، فإن الإشكالية التي تعالجها الورقة العلمية فيما تتمثل أساليب تأسيس وتحديد الدين الضريبي أمام الإدارة الضريبية؟ وما الإجراءات المتبعة في تأسيس وإثبات الدين الضريبي؟ وللاجابة عن الإشكالية أعلاه، اعتمدنا المنهج التحليلي من خلال تحليل النصوص القانونية كونها أساس الاجتهاد وكون موضوع الدراسة ذو طبيعة تقنية.

وترتيباً على ما تقدم ، وللإجابة عن الإشكالية أعلاه، سيتم دراسة التصريح الضريبي حتى يتم تبيان دور المكلف بالضريبة في إثبات الوعاء والأسس الضريبية التي يخضع لها (مبحث أول) ، ثم تبيان دور الإدارة الجبائية من خلال رقابتها التي تقوم بها للوصول إلى حقيقة هذه الأسس الضريبية.

المبحث الأول : التصريح الضريبي

يستمد التصريح أهميته من كون أن أغلبية الأنظمة الضريبية مبنية عليه، وقد أقرته كافة الأنظمة الضريبية، وجعلت منه وسيلة لجعل المكلف بالضريبة يساهم في تحديد وضعيته الجبائية، وعليه ومادام إعتترف التشريع للمكلف بالضريبة بهذه المساهمة فجعل له حجية للإثبات سواء بالنسبة له أو بالنسبة للإدارة الجبائية.¹

وسوف نحاول دراسة مفهوم التصريح الضريبي (مطلب أول)، ثم بيان القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي (مطلب ثان)

المطلب الأول: مفهوم التصريح الضريبي

كما سبق القول فالتصريح الضريبي وسيلة أدرجها المشرع الجزائري لمنح المكلف بالضريبة فرصة تسمح له بالمشاركة في تحديد الأساس الضريبي الذي بمقتضاه تحدد الضريبة الواجب دفعها.

¹ كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط المغرب، سنة 2016، ص55.

ولهذا سنحاول دراسة هذه النقطة بحيث نتعرف عليها (فرع أول) ثم ندرس أنواع التصريحات الضريبية (فرع ثان) .

الفرع الأول: تعريف التصريح الضريبي

عرفه البعض من الفقه على أنه : " عمل أولي من خلاله يصرح المكلف بالضريبة بما حصل عليه من دخل أو ربح، وما حققه من رقم أعمال أو بما قام به من عمليات خاضعة للضريبة"¹ ، كما عرفه البعض الآخر أنه: " إلزام إداري يتمثل في مشاركة المكلف بالضريبة في تحديد وضعيته ومساهمته الضريبية من خلال المعطيات والمعلومات المتضمنة في تصريح تضعه إدارة الضرائب رهن إشارة دافع الضريبة الذي يملأه ويوقعه ويودعه في الأجل المحددة قانونا "².

قد يتمثل التصريح الضريبي في شكلين أساسيين، يمثل الشكل الأول في التصريح الضريبي من طرف المكلف بالضريبة ومضمون هذه الطريقة أن يقوم الخاضع للضريبة بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المصريح المكلف بالضريبة بإعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح³، أما الشكل الثاني هو تصريح الغير ويلتزم بموجبه شخص غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح للإدارة الجبائية، ويشترط في ذلك وجود علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة بشخص الغير كأن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، ومثال ذلك أن يقدم رب العمل كشفا يوضح فيه كافة الأجور التي حصل عليها العاملون لديه خلال السنة، وغالبا ما يتم إقتطاع الضرائب قبل أن يحصل عليها العاملون، وهي ما يعرف بالإقتطاع من المصدر، وتعد هذه الطريقة الثانية أنجع من الأولى ، وذلك كون ان الغير عادة لا يملك مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل يجد نفسه مجبرا على تقديم تصريح مطابق للواقع حتى يتجنب الجزاء في حالة المخالفة.⁴

الفرع الثاني: أشكال التصريح الضريبي

للتصريح الضريبي عدة أشكال وهو مرتبط بعجلة النشاط الخاضع للضريبة، أي يختلف نوع التصريح وأجله من بداية النشاط (أولا) إلى ممارسة النشاط (ثانيا) إلى التوقف عن النشاط (ثالثا) .

¹ تعريف الأستاذ بوشعيب البوعمرى ، م س، 107 ، أشار إليه أ.كريم مفتاح ، المرجع السابق، ص 56.

² تعريف الأستاذ محمد شكيري ، م س، ص 379 ، أشار إليه الأستاذ كريم مفتاح ، المرجع السابق، ص 56.

³ عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 و 2012 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة دراسية 2013.2014 ، ص 13.

⁴ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2011.2012، ص 26.

أولاً: التصريح بالوجود

بالرجوع إلى المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في (30) الثلاثين يوماً الأولى لبداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها.

ويجب أن يرفق هذا التصريح بشهادة ميلاد، وكذا بمعلومات خاصة إن كان المكلف بالضريبة أجنبياً تتمثل في الأسماء، والألقاب، والعنوان التجاري، والعنوان الجزائري وخارج الجزائر، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة من العقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأجانب إنجازها بالجزائر. وإذا كان الخاضع للضريبة يملك عدة وحدات فيجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المختصة.¹

ثانياً: التصريح بالوعاء الضريبي

التصريح بالوجود يكون عند بداية النشاط، وخلافاً له فالتصريح بالوعاء الضريبي يكون أثناء ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويهدف هذا التصريح إلى تحديد جميع المداخل والمعلومات حتى يتم تحديد المبلغ الواجب دفعه كضريبة.

1- التصريح الشهري أو الفصلي : ألزم القانون المكلفين بالضريبة بأن يكتبوا تصريحاً فصلياً أو شهرياً :

أ/ التصريح الشهري:

هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقداً أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، والخاضعون لهذا التصريح هم :

1- التصريحات من صنف (G50) باللون الأزرق وتلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.

2- التصريحات من صنف (G50) باللون البني وتلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.²

¹ راجع المادة 183 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

² أ قمحوش سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة لفترة 2009، 2010، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة دراسية 2011، 2012، ص 60.

ب/ التصريح الفصلي:

و يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة :

- 1- **الخاضعون للنظام المبسط :** وهم الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية.
 - 2- **الخاضعون لنظام التصريح المراقب :** وهم أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح غير تجارية.¹
- ## 2/ التصريح السنوي :

يلتزم كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى إكتتاب تصريح بالمدخل السنوية قبل تاريخ 30 أفريل من كل سنة مالية، ويملاً هذه المعلومات في نموذج تقدم الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة.²

وتجدر الإشارة إلى أن نماذج التصريحات وأجال التصريحات تختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر، أي كأن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو أن يكون خاضعا للتصريح الجزافي أو الحقيقي، وكذا حسب نوع النشاط الممارس والخاضع للضريبة.³

ثالثا: التصريح بالتوقف عن النشاط

نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة ما إذا تم التوقف عن النشاط الممارس أو في حالة التخلي، فيستوجب على المكلف بالضريبة القيام بعملية الإرسال في أجل 10 أيام من تاريخ التوقف عن النشاط أو التخلي.

وفي حالة الوفاة فيتولى ذوي الحقوق هذا التصريح في أجل 06 أشهر من تاريخ واقعة الوفاة.⁴

المطلب الثاني: القيمة الثبوتية للتصريح الضريبي

يعتبر التصريح الضريبي وسيلة أساسية للإثبات في حالة نشوب نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول تقدير الضريبة، كما سبق بيانه فالمكلف بالضريبة ملزم بإيداعه تصريحه في الآجال القانونية، وأن يكون تصريحه متضمنا جميع الشروط حتى يكون صحيحا (فرع أول) ، ولما كان هذا التصريح صحيحا وقانونيا، فما هي حجتيه، وهل يمكن الدفع عكس مضمونه من طرف المكلف والإدارة الجبائية (فرع ثان) .

¹ قحموش سامية، المرجع السابق، ص62.

² راجع المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ قحموش سامية، المرجع السابق، ص63.

⁴ راجع المادة 195 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

الفرع الأول: شروط صحة التصريح الضريبي

حتى يرتب التصريح الضريبي آثاره لا بد من توافر شروط شكلية (أولا)، والأخرى موضوعية (ثانيا)

أولا: الشروط الشكلية

بالرجوع إلى التشريع وجب أن يكون التصريح مقدما من المكلف بالضريبة، وفي الشكل و الأجل القانونية.

بالرجوع للمادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يلزم كل شخص يقيم بالجزائر ويمارس نشاطا خاضعا للضريبة بالتصريح عن المداخيل والأرباح التي حققها.¹

وفي حالة الشخص البالغ والمتمتع بأهليته فهو من يقدم التصريح، أما إذا كان ناقصا للأهلية أو محجور عليه، يتولى الشخص الذي يكفله أو وليه أو مقدمه التصريح مكانه، أما إذا توفي المكلف بالضريبة فذوي الحقوق هم من يتولون تقديم التصريحات الضريبية.

أما عن الآجال القانونية والنموذج المطلوب فهي تختلف من مكلف بالضريبة إلى آخر، أي كأن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو أن يكون خاضعا للتصريح الجزافي أو الحقيقي، أو أن يكون تصريح سنوي أو شهري، وكذا حسب نوع النشاط الممارس والخاضع للضريبة.²

ثانيا: الشروط الموضوعية

يجب أن يتضمن التصريح الضريبي كل المعلومات والمعطيات اللازمة المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة وبيان كل المداخيل والنفقات والأرباح والمصاريف، وهذا حسب النظام والشكل الخاضع له، وكذا تقديم كشوفات أو المعلومات بخصوص الوضعية والتكاليف العائلية.³

وعليه يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم جميع هذه المعلومات بنزاهة وشفافية، ويقع على عاتقه عبء إثبات عدم خضوعه للضريبة في حالة :

- 1- وجود نص قانوني معفي.
- 2- حالته تدخل ضمن إطار الإعفاء الضريبي.
- 3- إحترامه لإجراءات طلب الإعفاء الضريبي.

¹ راجع المادة 03 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

² قحموش سامية، المرجع السابق، ص63.

³ راجع المادة 100 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج. عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

ويقع تبعا لذلك عبء إثبات عكس محتوى ومضمون التصريح الضريبي أو عدم إستفادة المكلف بالضريبة من حالات الإعفاء على عاتق الإدارة الضريبية كونها الخصم في الدين الضريبي. وحتى تكتمل الموضوعية في التصريح الضريبي فلا بد من وجود الخصائص الثلاثة المتمثلة في :

1- خاصية الإيضاح: أن يكون مضمونه واضحا وغير متناقض، ولا يشوبه نقص أو خطأ مادي، وفي حالة العكس وجب تصحيحه.

2- خاصية التبرير: أن يكون كل ما ورد فيه مبرر بشكل يجعل إدارة الضرائب تقبل ما ورد في مضمونه، ويتم التبرير مثلا بإرفاق الفواتير والمستندات المبررة للمصاريف...

3- خاصية الإبلاغ : أن يسعى المكلف بالضريبة إلى إعلام الإدارة الجبائية بكل ما له علاقة بالمادة الضريبية، ويجب أن يكون عاما وشاملا، أي أن لا يسعى المكلف بالضريبة إلى إخفاء معلومات ذات تأثير على حساب الضريبة.¹

الفرع الثاني: حجية التصريح الضريبي

التصريح الضريبي هو مبادرة إجبارية وضرورية من قبل المكلف بالضريبة تهدف إلى إخبار الإدارة بواقعة معينة لها آثار جبائية تدخل في تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، إلا أن التصريح الضريبي ليس إقرارا من قبل المكلف بالضريبة، ولكنه إلتزام قانوني يتحمله المكلف بالضريبة بموجب نص قانوني حسب الواقعة موضوع التصريح، كما أنه وسيلة كاشفة للواقعة لا منشئة لها بإعتبار أن الواقعة لا تحتاج إلى تصريح حتى تخضع للضريبة.²

وعليه فالتصريح الضريبي له حجية نسبية سواء بالنسبة للمصرح أي : بالنسبة للمكلف بالضريبة (أولا)، أو بالنسبة للإدارة الجبائية (ثانيا).

أولاً: بالنسبة للمكلف بالضريبة

التصريح الضريبي أساسه قرينة الصدق بما يتضمنه من معلومات تتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة أو بوعائها، وعليه فالتصريح يحمي المكلف بالضريبة ويشكل قرينة لصالحه، كون أن الإدارة الجبائية ملزمة بالأخذ بمحتواه ما لم تقدم الدليل على عكس صدقه.³

المشرع وتحقيقا لمبدأ العدالة الجبائية جعل بداية حساب الضريبة مبني على التصريح الضريبي للمكلف بالضريبة كأساس عام، وهكذا يكون المشرع قد منح المكلف بالضريبة إمتيازاً كبيراً عن الإدارة الجبائية، وكذا فهو بذلك أعفاه من السبق في الإثبات، أي أن المكلف بالضريبة بمجرد التصريح القانوني

¹ مفتاح كريم، المرجع السابق، ص 61، 62.

² مفتاح كريم، نفس المرجع، ص 56، 57.

³ مفتاح كريم، نفس المرجع، ص 58.

يكون معفيا من الإثبات وعلى الإدارة الجبائية الأخذ بما ورد في التصريح، وإلا فهي من يتحمل عبء إثبات عكس ما ورد في التصريح الضريبي.

وعليه حجية التصريح الضريبي تبدو نسبية، أي تبقى ذو حجية إلى غاية إثبات عكس ما ورد فيها من طرف إدارة الضرائب.

ثانيا: بالنسبة لإدارة الضرائب

بما أن التصريح الضريبي وارد من المكلف بالضريبة فإدارة الضرائب يمكنها دائما مواجهة المكلف بما ورد في التصريح، كونه قيد هذه المعلومات بإرادته الحرة، لكن هذه القاعدة ليست على إطلاقها، فيمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالإغفال أو الخطأ المادي الذي وقع من جانبه أثناء التصريح، ويقوم بتصحيحه.¹

وعليه ومادام أن المكلف بالضريبة إمتاز بنقله لعبء الإثبات إلى الإدارة الجبائية بمجرد قيامه بتصريح ضريبي مقبول قانونا، فيتحول هذا الإمتياز إلى حجة على المكلف بالضريبة إن هي إدارة الضرائب قبلت بمحتوى التصريح الضريبي، أي أنه ليس للمكلف بالضريبة أن يحتج كونه هو من حرر التصريح الضريبي، ويبقى له مخرجين فقط هو الدفع بإغفاله لمعلومات مهمة تؤثر على حساب الضريبة، وعادة تتعلق بالمصاريف التي تكبدها المكلف، أو دفعه بالخطأ المادي، وهنا إدارة الضرائب تدعوه إلى تقديم التعليقات وتصحيح التصريح.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري، بل اكتفى بتحديد ضوابطها، وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية، إلى مصالح البحث والتحري، ومراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الإقتصادية التي لها إنعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.²

وبتحليل نظام وأسس تحديد الضريبة نجده يعتمد أساسا على التصريح، أي أن المشرع كرس مبدأ حسن النية في المكلف بالضريبة إلى أن يثبت العكس، ومن أجل تحقيق عدالة جبائية لم يترك المشرع مبدأ حسن النية على إطلاقه، فوجب إخضاعه لرقابة نظير ما يوجد في الواقع من تلاعبات في التصريحات، وبالتالي فالمشرع جعل للإدارة الجبائية حقا في مراقبة هذه التصريحات الضريبة (مطلب أول)، لينتهي المراقب الجبائي في الأخير إلى تحرير محضر تحقيق جبائي عن مجمل المراقبة التي قام بها (مطلب ثان).

¹ مفتاح كريم، نفس المرجع، ص 64.

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005، ص 32.

المطلب الأول: مراقبة التصريحات الضريبية

تتم مراقبة التصريحات التي أودعها المكلف بالضريبة من طرف مراقبين مؤهلين وفقا للقانون، وفي إطار إحترام الالتزامات القانونية المفروضة عليهم كواجب الالتزام بالسر المهني، وتشمل هذه المكنة جميع الحقوق المخولة للإدارة الضريبية في إطار تحقيقها في صحة التصريحات الضريبية، ومن هذه العمليات نجد حق الرقابة والإطلاع (فرع أول) ، فالإدارة الضريبية تخلص إلى حلين، سواء بإعتبار التصريح الضريبي صحيح وبالتالي يتم تحديد الضريبة دون إشكال، أو إلى وجود خلل في التصريح يكون ناجما عن خطأ، يتم إستدراكه (فرع ثان)

الفرع الأول: حق الرقابة و الإطلاع

نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أن المفتش يراقب التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.¹

ونستنتج من هذه المادة أن للمفتش صلاحيات تتمثل في حق الرقابة (أولا) وكذا حق الإطلاع (ثانيا) .

أولا: حق الرقابة

يعد حق الرقابة من أهم الأساليب الممنوحة لمصالح الإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات الضريبية، وتتمثل في جميع العمليات التي من شأنها تأكيد التصريحات من عدمها من خلال مقارنتها بمعطيات وعوامل خارجية، وتأخذ الرقابة صورتين: الأولى تبدأ بمجرد قيام الإدارة الضريبية بطلب توضيحات وتبريرات من المكلف بالضريبة وتتم هذه الطريقة داخل المكتب، أما الثانية فتتم خارج المكتب وتتعلق بالتحقيق المحاسبي.²

وتجدر الإشارة في هذه النقطة إلى أن حق الرقابة بمفهومه الواسع يشمل كل عمليات المراقبة التي تقوم بها إدارة الضرائب، أي في حقيقة الأمر يشمل حتى حق الإطلاع.

¹ راجع المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

² كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2015، ص158. - وبخصوص التحقيق المحاسبي فراجع المطلب الثاني من هذا المبحث.

ثانيا: حق الإطلاع

ويعني هذا الحق قيام الإدارة الضريبية بالإطلاع على جميع الوثائق والمستندات الخاصة بنشاط المكلف بالضريبة ولو كانت هذه الوثائق والمستندات مودعة لدى الغير، وذلك في إطار القانون.¹ ويخول حق الإطلاع للإدارة الجبائية التحقق أكثر من ما ورد في التصريح الضريبي، كأن يكون المكلف بالضريبة برر مصاريف ما في التصريح الضريبي بوصلات أو سندات ما، بمباشرة المفتش الضريبي لحقه في الإطلاع يتحقق من عدم أو صحة التبرير الموجود في التصريح الضريبي، وبالتالي هذا الحق له أهمية كبيرة إلى جانب حق الرقابة الذي يعد عاما وشاملا والمذكور أعلاه.

الفرع الثاني: حق تصحيح الأخطاء

ووفقا لهذا الحق يمكن لإدارة الضرائب إستدراك الأخطاء التي وقعت فيها ويمكنها إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديله أو بالزيادة أو بإنشاء إقتطاع جديد، وذلك وفقا للمادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 157 من قانون الرسم على القيمة المضافة.²

المطلب الثاني: محضر التحقيق الجبائي

كما سبق القول، فإنه من مميزات النظام الجبائي أنه قائم على التصريح الضريبي، ويقابله حق الإدارة الجبائية في الرقابة التي يمكنها اللجوء إلى التحقيق.

ويعد هذا الطريق من أهم طرق الإثبات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية من أجل النظر في نزاهة وصحة التصريحات الضريبية، وكذا من أجل محاربة ظاهرة الغش ووضع حد لأثارها الوخيمة على الإقتصاد الوطني.³

وبالرجوع إلى المادة 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع منح إدارة الضرائب ثلاث أنواع من التحقيقات، وهي التحقيق في المحاسبة (فرع أول) والتحقيق المصوب (فرع ثان) ، والتحقيق المعمق (فرع ثالث) .

¹ راجع المادتين 51 و 61 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

- وجاء من بين ضمانات المكلف بالضريبة هو التزام المفتش المطلع على الوثائق والذي يكون برتبة مراقب بالسر المهني.

² كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 163، 164.

³ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 172.

الفرع الأول: محضر التحقيق المحاسبي

وسنبين في دراسة هذا الفرع تعريف التحقيق المحاسبي (أولا) ثم ندرس شروط وإجراءات التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانيا) .

أولاً: تعريف التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية، نجد المشرع حرص على التأكيد عليه و تقنينه وفقا لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عرفته بأنه : " مجموعة من العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة" ¹. أي أنه كل عملية الهدف منها مراقبة التصريح الضريبي للمكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كان طريقة حفظها ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مطابقتها للمعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. ²

ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق المحاسبي

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات و شروط القيام بعملية التحقيق في المحاسبة وهي :

- 1- يجب أن تتم عملية التحقيق في المحاسبة في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان. أي أن التحقيق المحاسبي الذي يقوم به العون المكلف يكون في الوثائق المحاسبية مهما كان السند المستعمل في محل المكلف بالضريبة كقاعدة عامة.
- غير أنه ووفقا للمادة 1/20 المذكورة، وكإستثناء عن القاعدة العامة، ففي حالة تقديم المكلف بالضريبة طلب مكتوب و مقبول من طرف الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة مقررة من طرف إدارة الضرائب، فهنا يمكن للمحققين فحص الوثائق المحاسبية في مكان غير محل المكلف بالضريبة. ³
- 2- إجراء عملية التحقيق تكون من طرف عون إداري جبائي له رتبة المفتش على الأقل.
- 3- تمارس الإدارة رقابتها مهما كان السند، ولو كان السند ممسوك في نظام الإعلام الآلي.
- 4- لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق المحاسبة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة ومنحه 10 أيام لتحضير نفسه. ¹

¹ تعريف موجود في نص المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

² العيد صالح، مرجع سابق ، ص 37.

³ راجع المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

5- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي الى التأكد من وجود العناصر المادية للمحاسبة وحالتها، فيسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية المراقبة، ولا تفحص موضوع الوثائق إلا بعد مرور الأجل القانوني أي 10 أيام.

6- إحترام أجل التحقيق على أن لا تتجاوز كحد أقصى 09 أشهر في بعض المؤسسات.²

7- عند الانتهاء من المراقبة يتم تحرير العمليات في محضر يؤشر عليه المكلف بالضريبة أو يشار إلى رفضه في التأشير.

وتجدر الإشارة إلى أنه وفي حالة مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي فيلزم المكلف بالضريبة بوضع بطاقة كتابات المحاسبية تحت تصرف المحقق بناء على طلب خطي يقدمه هذا الأخير.³

الفرع الثاني: محضر التحقيق المصوب

وسنعرض في هذا الفرع تعريف التحقيق المصوب (أولا) ثم شروط وإجراءات التحقيق المصوب في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانيا).

أولا : تعريف التحقيق المصوب

بالرجوع إلى المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فالتحقيق المصوب هو: " ذلك التحقيق الذي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق

¹ وجاء في الفقرة 4 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية أن إعلام المكلف بالضريبة يكون بواسطة إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا لميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة البطلان أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة.

² للمزيد راجع أكثر المادة 20 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001. وجاء فيها : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تتجاوز مدة التحقيق أكثر من ثلاثة أشهر و ذلك فيما يخص المؤسسات المذكورة في المادة 20 من نفس القانون الفقرة الخامسة وهي : مؤسسات تأدية الخدمات رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دج . كل المؤسسات الأخرى رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليونين دج و يمدد الأجل ل 06 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 ملايين دج . و لا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة 09 أشهر. علاوة على ذلك لا تأخذ هذه المدة في عين الاعتبار في حالة استعمال المناورات التدليسية.

³ المادة 15 من قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018، التي عدلت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".¹

ثانيا: شروط وإجراءات التحقيق المصوب

بالرجوع لنص المواد 20 مكرر إلى 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لنا تعداد مجموعة من الشروط والإجراءات:

1- يخضع التحقيق المصوب لنفس قواعد إجراءات التحقيق في المحاسبة بإستثناء القواعد المتعلقة بإعلام المكلف بالضريبة ومدة التحقيق، بحيث أن كيفية إعلام المكلف بالضريبة ومدة التحقيق المصوب تخضع للقواعد التي سنذكرها أدناه.

2- لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق مصوب إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة ومنحه 10 أيام لتحضير دفاعه، على أن يتضمن هذا الإشعار ميثاق بحقوق والتزامات المكلف بالضريبة وكذا خاصية التحقيق الذي سيتم إجراؤه.

3- لا يمكن أن تدوم مدة التحقيق المصوب في عين المكان أكثر من مدة شهرين، ويجب تحرير محضر عند نهاية التحقيق، مع تأشير أو رفض المكلف بالضريبة على المحضر، ويمكن تمديد هذه المدة إلى 06 أشهر في حالة طلب الإدارة الجبائية توضيحات من إدارات جبائية أخرى.

4- التحقيق المصوب لا يمنع من إجراء التحقيق المعمق.

وتجدر الإشارة إلى أنه تلزم الشركات التابعة لنفس المجمع أن تضع تحت تصرف المحققين زيادة على الوثائق الأصلية الوثائق التكميلية التي تثبت سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات المتصلة بها، وهذا بناء على طلب هذه الأخيرة أو بناء على طلب الإدارة الجبائية.²

¹ تعريف التحقيق المصوب راجع نص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

² المادة 16 و 17 من قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018 ، التي عدلت المادة 20 مكرر 2 و 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: محضر التحقيق المعمق

وسنتناول في هذا الفرع تعريف التحقيق المعمق (أولاً) ثم ندرس شروط وإجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (ثانياً).

أولاً : تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام¹، وهذا النوع من التحقيق يكون بصفة مباشرة أو يكون إمتداد للتحقيق المحاسبي .

وعرفه المشرع في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتحقق الأعوان من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

ثانياً: شروط وإجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بالرجوع لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لنا تعداد مجموعة من الشروط والإجراءات² :

1- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يقوم به إلا العون الإداري الذي له رتبة مفتش على الأقل.

2- لا يمكن القيام بإجراء التحقيق المعمق إلا على مداخل الأشخاص الطبيعيين، فلا يكون على الأشخاص المعنويين مثلاً الشركة حتى ولو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده.

3- إعلام المكلف بالضريبة والمراد حساب دخله بتبليغه بإشعار أو بتسليمه له مع إرفاقه بإشعار الإستلام وكذا ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع منح هذا الأخير مهلة 15 يوم من تاريخ إستلام الإشعار.

4- إعلام المكلف بالضريبة تحت طائلة بطلان التحقيق بحقه في إختيار مستشار.

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

² العيد صالح، نفس المرجع، ص 47.

5- إيراد في الإشعار بمدة التحقيق المعمق التي لا يجب أن تفوق مدة سنة واحدة إعتباراً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.

6- على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج بإشعار وذلك حتى في حالة غياب التقويم. 7- في حالة وجود تقويم فيجب أن يكون مفصلاً بقدر كاف ومعلل وتوضيح أحكام القانون الذي تم الأخذ به.

الخاتمة:

من خلال المعالجة العلمية للموضوع الورقة العلمية للإجابة عن اشكالياتها توصل إلى مجموعة من النتائج والتي على ضوءها نقدم بعض التوصيات تتعلق بموضوع الدراسة على النحو الآتي بيانه:

النتائج:

- إذا كانت الديون الضريبية مثلها مثل باقي الديون تستمد طرق إثباتها من القواعد العامة، إلا أنها زيادة على ذلك فهي تستقل بخصوصية في وسائل تأسيسها وتحديد وإثباتها. عن طريق نظام التصريح، والتحقيق.

- إن لمشرع جعل كلا من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يساهمان في صنع الدليل، فمنح المكلف بالضريبة التصريح الضريبي وقابله بحق الإدارة الجبائية في الرقابة على التصريحات.

- تمتع الإدارة الضريبية بسلطات واسعة في مجال مراقبة التصريحات الضريبية للمكلف دون أن يقابلها ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من تعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها المقررة لها قانوناً.

التوصيات:

- البحث عن بديل لأنظمة التصريح وإيجاد آلية أكثر فعالية، كالبحث عن طريقة تمكن من مراقبة المداخل والنفقات وجميع العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة في نشاطه، كإجبار المكلف بالضريبة على التعامل عن طريق البطاقات البنكية وتسجيل عملياته في سجل أو دفتر إلكتروني.

- تلخيص التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في عنوان واحد وهو التحقيق الجبائي وجمع بين جميع أنواع التحقيقات، وتبسيط الإجراءات.

- منح ضمانات للمكلف بالضريبة عند إجراء التحقيقات الجبائية، مع وجوب حضور المكلف بالضريبة أو وكيل عنه أثناء سريان عملية مراجعة التحقيق، وأن يكون العون الإداري القائم بمراجعة التحقيق لم يسبق له وأن قام بالتحقيق.

- القيام بدورات وملتقيات يحضر فيها المكلفون بالضريبة حتى يتم توضيح كيفية تحديد وإقطاع الضريبة، وتبيان حقوق المكلف بالضريبة وكيفية الطعن في قرارات الإدارة.

المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية

- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
 - الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976
 - قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
 - قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم ، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية 2002 ، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.
 - قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج.ج عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018، التي عدلت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية
- ثانياً: المؤلفات والرسائل الجامعية
- كريم مفتاح، خصوصية الإثبات في المادة الجبائية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرباط المغرب، سنة 2016.
 - عفيف عبد المجيد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 و 2012 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة دراسية 2013.2014
 - ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2011.2012
 - قحموش سامية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة لفترة 2009،2010 ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة دراسية 2012،2011
 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005، ص 32.
 - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2015.