

تاريخ القبول: 2018/01/06

تاريخ الإرسال: 2017/06/09

الرّقابة الجبائية:

**بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق
المكلفين بالضريبة**

The controls taxes:

**between the maintain of the public treasury
resources and protection rights of the charged tax**

فهيمة بلول

محمد قلي

Fbelloul@gmail.com

issamkolli@yahoo.fr

جامعة بجاية

جامعة بومرداس

الملخص:

لقد منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب مجموعة من السلطات والامتيازات بهدف ضمان فرض وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تُشكّل مورداً هاماً للخزينة العمومية، ومن أهم هذه السلطات الممنوحة لهذه الإدارة الحق في الرّقابة الجبائية ضد البعض من المكلفين بالضريبة.

ترتكز هذه الدراسة البحثية حول فعالية هذه الرّقابة في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، وأهميتها في التصدي لكل من يسعى لاستعمال مختلف الحيل والمناورات للتهرب عن دفع ما عليه من ديون لصالح خزينة الدولة؛ وفي المقابل البحث عن مدى إقرار المشرع لضمانات وحقوق لصالح المكلف بالضريبة أثناء اتخاذ مصالح الإدارة الضريبية لإجراءات الرّقابة في مواجهة المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: الخزينة العمومية؛ الرّقابة الجبائية؛ الجباية؛ الإدارة الضريبية؛ المكلف بالضريبة؛ التهرب الضريبي.

Abstract:

Algerian legislature has granted to the management of tax collection authorities and privileges in order to ensure the imposition and collection of various taxes and fees, which constitute an important resource for the public treasury types, and most important of these powers granted to the administration the rights to tax control.

This study will be centered mainly on the effectiveness of these controls in maintaining the public treasury resources, and its importance in confronting all those who seek to use various tricks and maneuvers to avoid paying what it of debt in favor of the state treasury; On the other hand, searching for has been approved by the legislature for the guarantees and rights for the benefit of the taxpayer tax during take the interests of the tax administration to control procedures in the face of the taxpayer.

Keyword: The public treasury; control tax; Tax Administration; charged tax; Tax evasion.

المقدمة:

يعتبر فرض الضريبة وتحصيلها من الحقوق السيادية التي تتمتع بها الدولة في مواجهة كل مواطنيها، التي من خلالها تضمن إشباع مختلف الحاجيات العامة عن طريق مساهمة كل المواطنين في إيرادات الخزينة العمومية وتمويل التكاليف العمومية حسب القدرة الضريبية لكل مواطن، وهذا ما أقرّه الدستور الجزائري في نص المادة 78 منه⁽¹⁾. كما تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة التي تستعملها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، سواءً عن طريق تخفيض عبء الضريبة أو زيادته للتأثير على القدرة الشرائية أو حجم المعاملات، وقد تقوم عن طريق التمييز بين مختلف الثروات والمداخل لتحقيق أهداف اجتماعية أو إعادة توزيع المداخل في صورة خدمات عامة⁽²⁾.

يتجلى دور الدولة في ضمان المساهمة في التكاليف العمومية من خلال القوانين والتنظيمات التي تُصدرها لضمان تحصيل هذه الموارد، إلا أنّ قياس فعالية النظام الضريبي لا يتوقف فقط عند سن النصوص القانونية، وإنما يظهر دورها في مدى تمكّنها من تحصيل مختلف الضرائب ميدانياً.

ومن أهم الميكانيزمات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الضريبة وعدم تهرب المكلفين عن أداء ما عليهم من ديون تُجاه الخزينة العمومية هو

ممارستها لحق الرقابة الجبائية ضد بعض المكلفين الذين لا يصرحون بمدخلهم بهدف التهرب عن الدفع.

من هذا المنطلق تتمحور هذه الدراسة حول تبيان النظام القانوني والإجرائي للرقابة الجبائية بالنظر إلى معيارين أو مبدئين أساسيين وهما حماية أموال الدولة عن طريق ممارسة هذه الرقابة، وعدم المساس بحقوق المكلفين بالضريبة أثناء استعمال إدارة الضرائب لمختلف سلطاتها بمناسبة مباشرتها لهذه الرقابة، وذلك عن طريق طرح الإشكالية التالية: إلى أي مدى وقّف المشرع الجزائري في تكريس رقابة جبائية بشكل يضمن الحفاظ على موارد الخزينة العمومية من جهة، وعدم المساس بحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى؟

1. الأحكام العامة للرقابة الجبائية

تعكس الجبائية بشكل عام الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع باعتبارها أداة مالية وتدخلية من أدوات سلطة الدولة لها آثار متعددة على مستوى كلي وجزئي⁽³⁾، وينبغي الإشارة هنا إلى أنّ مصطلح الجبائية أوسع من مصطلح الضريبة، لأنّ الأول يتضمن بالإضافة إلى مختلف الضرائب التي لها طابع إلزامي، الرسوم والمساهمات التي يدفعها المواطن أثناء طلبه لبعض الخدمات ولا تكون هذه الرسوم إلزامية إلّا في حالة طلب الخدمة، مثل الرسوم القضائية والطوابع البريدية.... وبغية إثراء هذه الدراسة ينبغي تحديد الأحكام العامة التي تنظم الرقابة الجبائية، وذلك بعد وضع مفهوم هذه الرقابة ومختلف الأشكال التي قد تتم من خلالها هذه الرقابة.

1. مفهوم الرقابة الجبائية: إنّ الحديث عن الرقابة الجبائية وأهميتها وأسسها ينبغي أن يتم بعد وضع تعريف لهذه الرقابة وتحديد أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى تدخل الإدارة الضريبية من أجل ممارستها، وقبل ذلك ينبغي الإشارة إلى أنّ الرقابة الجبائية تُمارس على الضرائب والرسوم بجميع أنواعها التي تشكل الوعاء الضريبي⁽⁴⁾.

1.1. تعريف الرقابة الجبائية: مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي

تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لاسيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها وتطبيقها لمختلف القوانين والتنظيمات.

أما في المجال الجبائي فإن هذه الرقابة لها حيز خاص وتُمارسها فقط هيئة محددة وهي إدارة الضرائب التي منح لها قانون الإجراءات الجبائية حق ممارستها لهذه الرقابة⁽⁵⁾، ولهذا النمط من الرقابة عدّة تعاريف تختلف بين خبراء القانون من جهة، وخبراء المالية والمحاسبة من جهة أخرى؛ وتختلف حتى التسمية المستعملة لأن خبراء المالية والمحاسبة يستعملون مصطلح المراجعة أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة استناداً إلى قانون الإجراءات الجبائية؛

فقد عرّفها الاقتصادي فايول على أنها "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعاً فهي تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"⁽⁶⁾.

هناك من عرّفها أيضاً على أنها "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة"⁽⁷⁾. كما عرّفت المراجعة الجبائية على أنها "مدى التطابق بين التسجيلات المحاسبية والقواعد الجبائية من خلال عملية المراقبة"⁽⁸⁾.

وهناك من خبراء المحاسبة من عرفها على أنها: مجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية⁽⁹⁾.

أما المشرع الجزائري فلم يعرف هذه الرقابة وإنما أشار إلى أشكالها والإجراءات الواجب اتباعها لممارستها كما جاء ذلك في نص المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه تم تعريفها من طرف المديرية العامة للضرائب على أنها

"السلطة الممنوحة للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة"⁽¹⁰⁾.

من خلال مختلف التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص أنّ الرقابة الجبائية هي عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة⁽¹¹⁾، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأنّ ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها.

2.1. أسباب الرقابة الجبائية: رغم أنّ المشرع الجزائري قد حدد مختلف المعايير التي من خلالها يتم فرض الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية كما نصت عليه المادة 143/1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹²⁾، إلّا أنّه من الناحية العملية يصعب على إدارة الضرائب ضمان تحصيل كل الضرائب المستحقة بالنظر إلى عدّة معطيات وأسباب تؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين بالضريبة عن دفع ما عليهم من ديون وعلى هذا الأساس يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة هذه الرقابة إلى ما يلي:

أولاً- طبيعة النظام الضريبي الجزائري: يتميز هذا النظام بأنه تصريحي،⁽¹³⁾ الذي يعني أنّ المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخيله، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، وأكد أنّ هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخيل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.

ثانياً- انتشار ظاهرة التهرب الجبائي: لقد أثبت الواقع العملي أنّ الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب وإلى استعمال بعض الحيل لاسيما من طرف

بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أين نجد أنّ ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات الحسابية ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل عنها لصالح الدولة⁽¹⁴⁾.

ومن جانب آخر فإنّ طبيعة النظام الجبائي الذي تطبقه الدولة لتحديد الضريبة الواجب دفعها يساهم في التهرب عن الدفع، فالواقع العملي أثبت أنّ هناك نوع من المبالغة وإرهاق كاهل المواطنين لاسيما البسطاء منهم بفرض ضرائب مبالغ فيها، مما يجعل هؤلاء يبحثون عن الوسيلة التي لا يقومون من خلالها بدفع الضريبة أو على الأقل الإنقاص منها، ويستعملون من أجل ذلك طرق غير قانونية وغير مشروعة.

ثالثاً- غياب الوعي الضريبي: إذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لاسيما فئة الموظفين العموميين لأنّه يتم خصم مقدار الضريبة الواجبة الدفع آلياً، فإنّ الإشكال يُطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع مهني أو تجاري أو اقتصادي، أين يصعب على هؤلاء فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال، مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالآثار المترتبة عن ذلك، بدليل عدد النزاعات التي تُثار بين هذه الفئات والإدارة الضريبية.

كما أنّ هؤلاء المكلفين لا يكثرثون بضرورة مساهمتهم في الأعباء العامة وتوزيع العبء الضريبي بين كل فئات المجتمع بالنظر إلى حالتهم المالية ومداخلهم التي على أساسها يتم تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، بشكل يضمن حماية الفئة الضعيفة في المجتمع وتحميل المكلفين الذين هم في وضعية مالية جيدة بضرائب حسب دخلهم السنوي⁽¹⁵⁾.

من خلال ما سبق يتضح لنا أنّ للرقابة الجبائية أهمية خاصة في المجال الجبائي، باعتبارها المقوم لتصرفات المكلفين بالضريبة الذين قد يخالفون القانون الضريبي ويتمصلون عن دفع الضرائب، مما يسمح للإدارة الضريبية للتدخل من أجل اتخاذ إجراءات التحقيق وإعادة تقويم الضريبة الواجبة الدفع⁽¹⁶⁾.

2. أشكال الرقابة الجبائية: تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل اتخاذ إجراءات المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات وحسب طبيعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولإدارة الضرائب الحرية المطلقة في اتخاذ الإجراء المناسب بشرط عدم مخالفة القواعد والمراحل المحددة قانوناً.

باعتبار الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي يتم من خلالها كشف المناورات التدليسية التي تؤثر سلباً على الخزينة العمومية، فإنّ فعالية هذه الرقابة تتجلى من خلال مقارنة المعلومات التي يقدمها المكلف بالمعطيات الخارجية⁽¹⁷⁾، التي تحدد بدقة مدى صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

وبالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية وإلى التقسيمات التي وضعها خبراء هذا القانون وخبراء المحاسبة نجد أنّ هناك نوعين من الرقابة، رقابة داخلية ورقابة خارجية.

1.2 الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية): تتم هذه الرقابة داخل إدارة الضرائب في حالة تشك هذه الأخيرة في تصريحات المكلف بالضريبة، وتكون هذه الرقابة شكلية أو رقابة على الوثائق:

أولاً- الرقابة الشكلية: هي عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين⁽¹⁸⁾، وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في هذا التصريحات، وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها⁽¹⁹⁾، خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁰⁾.

بعد إتمام هذه الرقابة، وفي حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من أجل اتخاذ قرارها

سواءً بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات.

ثانياً - مراقبة الوثائق: تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنه يتم فحص المعطيات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف والوثائق المتعلقة بهذه المعلومات (21)، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية (22).

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات وتبريرات كتابية، وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل، وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته وملاحظاته.

2.2. الرقابة الجبائية المعمّقة (الرقابة الخارجية): إذا كانت الرقابة الشاملة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة فإن الرقابة المعمّقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال:

أولاً - التحقيق في المحاسبة: تتعلق هذه المراقبة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون بعض النشاطات التي تحتاج إلى التدقيق في العمليات الحسابية في عين المكان، وتعرف على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين

المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة⁽²³⁾.

تعتبر هذه المراقبة أهم وأخطر من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات، لأنّ التحقيق في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناءً على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية⁽²⁴⁾.

ونظرا لأهمية هذه الرقابة فقد توسع المشرع في تبين إجراءاتها في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وعرفت نفس المادة على أنها "التحقيق في المحاسبة لمجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". وإذا كان الأصل أنّ هذه الرقابة تتم بعين المكان أي بمقر المحل موضوع المراقبة، إلّا أنّ نص المادة السابقة الذكر أوردت استثناء يتمثل في إمكانية إجراء هذه الرقابة بمقر مفتشية الضرائب المعنية بشرط تقديم طلب من المكلف وقبوله من طرف الإدارة الضريبية، أو في حالة القوة القاهرة التي لا يمكن خلالها الانتقال إلى المحل المعني بالرقابة.

ثانيا- التحقيق المصوّب في المحاسبة: تم إضافة هذا الإجراء بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22 من الأمر 08-02 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وحسب نص المادة 20 مكرر فإنّه يمكن لأعوان إدارة الضرائب القيام بهذه الرقابة عن طريق طلب تقديم توضيحات عادية مثل الفواتير والعقود ووصول الطلبات، أما فيما يخص إجراءات ممارستها فهي نفسها التي تتبع أثناء التحقيق في المحاسبة.

إلّا أنّه وبمقتضى نص المادة يتبين لنا بأنّ هذا التحقيق لا يمكن أن يؤدي إلى فحص معمق ونقد لكل محاسبة المكلف، مما يطرح إشكالا حول أهمية هذه الرقابة والمغزى منها على أساس أنّها سطحية فقط وتشبه كثيرا الرقابة على التصريحات، لأنّ المشرع قيّد الإدارة الضريبية بمراقبة سطحية للوثائق فقط.

ثالثاً- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يعرف هذا الإجراء على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة"⁽²⁵⁾. وحسب نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن مهمة العون المكلف بهذا التحقيق هو التأكد الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومن أهم الأحكام المتعلقة بهذا النمط من الرقابة أن نص المادة اشترطت رتبة مفتش على الأقل بالنسبة لموظف الإدارة الضريبية الذي يقوم بهذه العملية، مع ضرورة الإعلام المسبق بهذا التحقيق، ولا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق سنة واحدة، وحتى في حالة احترام هذه الآجال لا يمكن لإدارة الضرائب الشروع في نفس التحقيق خلال نفس الفترة.

عملياً، يعتبر هذا التحقيق من أهم وأخطر أنواع الرقابة على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المالية والمعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية، التي تفيد بوجود أرباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية.

II امتيازات الإدارة الضريبية وضمانات المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية

تكسب الرقابة أهمية بالغة للحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية، التي من خلالها يتم تحقيق مختلف حاجيات المواطنين، ومن أجل ممارسة هذه الرقابة منح المشرع لإدارة الضرائب مجموعة من الصلاحيات التي تُمارسها لضمان رقابة فعّالة وفعّالة، وفي نفس الإطار أحاط المشرع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات أثناء ممارسة الرقابة تجنباً لتعسف الإدارة الضريبية والتعدي على حقوق المكلفين بالضريبة.

1. الرقابة الجبائية امتياز من امتيازات السلطة العامة: من أجل السير الحسن للمرفق العام منح المشرع لجهة الإدارة مجموعة من السلطات والامتيازات تُمارسها بهدف تحقيق مختلف الخدمات العمومية، وما يميز إدارة الضرائب عن مختلف الإدارات العمومية أنّ المشرع منح لها امتيازات خاصة واستثنائية للتدخل من أجل ضمان تطبيق التشريع الجبائي بهدف تحقيق الصالح العام، ومن أهم هذه الامتيازات نجد:

1.1. سلطة الإدارة الضريبية في اتخاذ الإجراء الرقابي المناسب: بالعودة إلى مختلف أشكال الرقابة التي تم التطرق إليها سابقاً، يتضح لنا أنّ الإدارة الضريبية لها السلطة التقديرية الواسعة للتدخل من أجل إجراء رقابة على بعض المكلفين بالضريبة، ولها أنّ تقرر ما هو الإجراء الواجب اتباعه، ويتجلى هذا من خلال ما جاء في النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة، فبالعودة مثلاً إلى نص المادة 1/20 المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة نجد أنّ المشرع استعمل عبارة "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة..." ونفس الشيء بالنسبة للرقابة المصوبة في نص المادة 20 مكرر "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب..." والتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة حسب نص المادة 1/21 "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق..."

من خلال طريقة صياغة هذه المواد يتبين لنا أنّ الإدارة الضريبية هي المختصة باتخاذ إجراءات الرقابة أو عدم اتخاذها، ورغم إيجابية هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية في استعمال الوسيلة التي تراها مناسبة، إلّا أنّه وبمنظرة معمقة يتبين أنّ هذه السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب قد تستعملها حقيقة بشكل إيجابي وتقوم بمراقبة بعض المكلفين بالضريبة المشكوك في صحة معلوماتهم وتتمكن من إثبات سوء نية هؤلاء الذين يسعون إلى التهرب عن أداء ما عليهم من ديون لصالح الخزينة العمومية، لكن من جانب آخر، قد يتم استعمال هذه السلطات بشكل آخر عن طريق التعسف في استعمال السلطة من طرف موظفي الإدارة الجبائية بهدف الإضرار ببعض المكلفين بالضريبة، ومن جانب آخر فإنّ هذه السلطة الواسعة الممنوحة لإدارة

الضرائب قد تكون السبب في انتشار بعض مظاهر التهرب الجبائي واستعمال حيل من أجل عدم دفع الضريبة من طرف المكلفين بها، بسبب تواطؤ بعض الأعوان ومفتشي إدارة الضرائب بهدف تحقيق أغراض غير مشروعة، لاسيما وأنه يصعب اكتشاف هذه الخروقات بسبب الطابع التقني والمحاسبي للضريبة مما يؤدي على عدم إمكانية إثبات هذا التواطؤ.

2.1. حقوق الإدارة الضريبية أثناء الرقابة الجبائية: ما يمكن ملاحظته من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنّ المشرع أقر بمجموعة من الحقوق والصلاحيات لفائدة مصالح الضرائب من أجل ضمان ممارسة رقابة فعالة للكشف عن مختلف الخروقات والحيل التي يلجأ إليها الكثير من المعنيين بدفع الضرائب، وتتمثل هذه الحقوق بإيجاز في:

أولاً- الحق في الاطلاع: هي وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بهذا الحق استناداً إلى أهمية الرقابة التي تقوم بها من أجل الكشف عن مختلف المخالفات، ويسمح هذا الإجراء بالحصول على مختلف الوثائق من الإدارات والهيئات التي يتعامل معها المكلف المعني بالرقابة⁽²⁶⁾.

ونظراً لأهمية هذا الإجراء وخطورته في نفس الوقت، فقد وسّع المشرع في تبيان مختلف الأحكام الخاصة به كما جاء ذلك في نص المادة 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وتم التمييز بين حالتين:

أ- حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: كما جاء في المواد من 46 إلى 50 من نفس القانون يتم التحقيق لدى هذه الإدارات بطلب إداري من إدارة مدير الضرائب ليتمكن المفتش المعني بهذا التحقيق من الانتقال إلى الهيئة المعنية للحصول على الوثائق التي تُساعده في الكشف عن الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ولا يمكن للإدارة المعنية رفض تقديم الوثائق استناداً إلى السر المهني.

وقد ألحّت المادة 48 من نفس القانون على ضرورة التزام كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل إطلاع، وأن يسمحوا بأخذ المعلومات

والمستخرجات والنسخ اللازمة، وفي حالة رفض المسؤول الإداري المعني تقديم أية وثيقة فإنه يتحمل مسؤولية مالية.

ب- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: نظرا لأهمية هذا الإجراء خصصت له تسعة (9) مواد لتوضيح إجراءاته، وما يميزه عن الحالة الأولى أن هذا الاطلاع يتم لدى الأشخاص المعنوية الخاصة أو الأشخاص الطبيعية وهم المكلفين بالضريبة، وحسب نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل المؤسسات المكلفة بالعمليات المالية أن يرسلوا إشعارا إلى الإدارة الضريبية في حالة فتح أو إقفال أي حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال.

وإذا كانت الحالة الأولى قد لا تطرح إشكال فيما يخص تقديم المعلومات اللازمة، لأن هذه الهيئات عمومية ولا تسعى للربح، فإن الحالة الثانية قد تطرح بعض الإشكالات لأنها تسعى إلى تحقيق الربح وجلب المتعاملين معها، وفي حالة القيام بتقديم معلومات خاصة بالزبائن قد يؤثر ذلك سلبا على نشاط الشركة أو المؤسسة المالية.

ج- حق الاطلاع لدى الغير: عملا بنص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية، أو القيام بعملية الشراء أن تقوم بتقديم العقود والسجلات اللازمة لمصالح الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق، وفي حالة الرفض يتعرض المعني إلى عقوبات مالية منصوص عليها في المادة 62 و63 من نفس القانون.

ثانيا- حق المعاينة: يقصد بالمعاينة انتقال مصالح الإدارة الضريبية إلى مكان تواجد المحل أو مكان ممارسة النشاط من أجل المعاينة الميدانية، ويتم ممارسة هذا الإجراء في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية من طرف المكلف بالضريبة⁽²⁷⁾، وحسب نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن لإدارة الضرائب الترخيص لأعوانها بالانتقال للمعاينة الميدانية بهدف الحصول على المستندات

وحجزها وحجز العناصر المادية التي تبرر التصرفات التي يستعملها المكلف للتملص عن الخضوع للضريبة.

في حالة إثبات الممارسات التدليسية المنصوص عليها في المادة 36 من نفس القانون، يتم اتخاذ إجراءات المتابعة الجزائية مباشرة من طرف الإدارة الضريبية⁽²⁸⁾، إلا أن الإشكال الذي يُطرح فيه المجال هو صعوبة إثبات هذه الممارسات من الناحية الميدانية، وحتى في حالة مباشرة الدعوى العمومية فإن إثبات وجود هذه الممارسات مرهون بتقديم الدليل من طرف الإدارة الضريبية التي يجب أن تقدم الوثائق الثبوتية التي تم حجزها والوسائل المادية التي تعيد ذلك⁽²⁹⁾.

ثالثا-الحق في إعادة تقويم الضريبة: يعتبر هذا الإجراء من أهم السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب ويتم ذلك سواء عن طريق الفرض التلقائي في حالة رفض المحاسبة، كعدم مسك الدفاتر الحسابية أو مسكها بطريقة غير مطابقة لأحكام القانون، أو لا تتضمن المحاسبة بيانات مقنعة أو أخطاء وإغفالات، لأن هذا يعتبر دليل على سوء نية المكلف بالضريبة.

وقد يتم التقييم التلقائي كما أشارت إليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة استحالة الرقابة بسبب راجع للمكلف أو الغير، أو عندما يتبين من خلال التحقيق أن المكلف لم يقوم بمسك محاسبة قانونية، أو في حالة عدم تقديم تصريحاته بعد إنذاره من طرف مفتشية الضرائب المعنية، وأهم الحالات التي يتم فيها اللجوء إلى هذا التقويم عندما يتم اتخاذ الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة ويتبين بأن المكلف لم يقدم تصريحات صحيحة وأخفى بعض الموارد التي يتحصل عليها من النشاط الذي يمارسه⁽³⁰⁾.

2. ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة الضريبية: بمقابل الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية، فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات في مواجهة هذه السلطات من أجل تقاضي احتمال الأضرار بالمكلف بالضريبة⁽³¹⁾، خاصة من طرف بعض الأعوان الذين قد يتعسفون في اتخاذ إجراءات الرقابة،

ويمكن تقسيم هذه الضمانات إلى جزئين بالنظر إلى المرحلة التي تكون عليها عملية الرقابة:

1.2. ضمانات المكلف أثناء مرحلة الرقابة: كما سبق الإشارة إليه فإنّ المشرع حدّد بدقة أشكال الرقابة التي يمكن لإدارة الضرائب ممارستها من أجل الكشف عن كل المناورات التدليسية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة⁽³²⁾، أو حتى الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها سواءً من طرف المكلف أثناء تقديم تصريحاته أو من طرف أعوان الإدارة الضريبية أثناء تقدير الضريبة الواجبة الدّفع. ولضمان عدم المساس بحقوق المكلف بالضريبة، فقد ألح المشرع على ضرورة اتّباع بعض الإجراءات القانونية أثناء عملية التحقيق التي تعتبر كضمانات للمكلف وفي حالة عدم احترام هذه الإجراءات يؤدي ذلك إلى بطلان العملية التي قامت بها المصلحة المختصة⁽³³⁾، ويمكن إجمال هذه الضمانات فيما يلي:

أولاً- الحق في الإعلام والإشعار المسبق: ألزم المشرع مصالح الإدارة الضريبية بضرورة إعلام المكلف قبل اتّخاذ أي إجراء تحقيقي، وهذا لضمان الحق في الإعلام والتحضير للرقابة، ويعتبر هذا الحق من الضمانات الأساسية التي مُنحت للمكلف بالضريبة⁽³⁴⁾، ونصت المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنّه لا يمكن الشروع في أيّ تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق رسالة أو إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، وذلك من أجل التأكد بأنّ المكلف على علم بهذا التحقيق. كما نصت أيضاً المادة 20 مكرر/3 على ضرورة إعلام المكلف قبل إجراء التحقيق المصوّب وهذا تحت طائلة البطلان، ونفس الشرط تضمنته المادة 3/21 المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وقد اشترطت المادة إرسال الرسالة مع إشعار بالاستلام.

ثانياً- منح مهلة للتحضير والاستعانة بمستشار: حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الاستعداد للرقابة يجب على العون المكلف بالعملية أن يقوم بالإشعار بالتحقيق مع منح مهلة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير وثائقه وحساباته التي من خلالها يبرر مداخله، وقد ألح المشرع على ضرورة منح مدّة معقولة حسب طبيعة الرقابة، فإذا

تعلق الأمر بمراقبة التصريحات، فقد أقرت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب منح مهلة لا تقل عن 30 يوم للمكلف لتقديم توضيحاته، أما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة فتمنح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير نفسه، والمهلة الممنوحة للمكلف فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا تقل عن 15 يوما من تاريخ تسلمه لإشعار كما نصت عليه المادة 3/21 من نفس القانون.

أما فيما يخص الحق في الاستعانة بمستشار فهو إجراء اختياري يمكن للمكلف اللجوء إلى أي مستشار من اختياره سواء كان محاسب أو محامي أو خبير حسب اختياره بهدف التحاور بين الطرفين للتوصل إلى تبيان مختلف المسائل حسب تبريرات المكلف ورد المفتش المختص، وقد أكدت المادة 3/21 على ضرورة أن يتضمن إشعار الرقابة المعقدة بحق المكلف في الاستعانة بمستشار وهذا تحت طائلة بطلان الإجراء⁽³⁵⁾.

2.2. ضمانات المكلف أثناء مرحلة إعادة التقويم: من الآثار المترتبة على ممارسة الإدارة الضريبية لحق الرقابة هو إعادة تقدير الضريبة الواجبة الدفع في حالات محددة سبق الإشارة إليها سابقا، إلا أنه ونظرا لخطورة هذا الإجراء فقد منحت للمكلف ضمانات أثناء هذه المرحلة، أهمها:

أولاً- الإشعار بالتقويم: أي إعلام المكلف بالتقويم الجديد الذي قامت به الإدارة الضريبية، وقد نصت مختلف النصوص المتعلقة بأشكال الرقابة على ضرورة تبليغ المكلف بنتائج التحقيق لاسيما إعادة التقويم، وذلك تحت طائلة بطلان العملية بكاملها، فقد تم النص على هذا الحق في المادة 6/19 والمادة 6/20 والمادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية، ويجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصل ومعلل ليتمكن المكلف من تقديم ملاحظاته ووثائقه التي تبرر اعتراضه.

ثانيا: الحق في الرد: يضمن القانون الحق في الدفاع وهو مبدأ قانوني وقضائي، فمن خلال هذا الحق يتمكن المكلف بالضريبة من الرد على الإجراءات التي اتخذتها المصلحة المعنية⁽³⁶⁾، وقد ألزم المشرع على منح آجال للمكلف للرد على كل العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية في مواجهته، وهذا تحت طائلة بطلان

الإجراء المتخذ. ويتمثل المغزى من منح هذا الحق في تمكّن المكلف من تقديم تبريراته التي قد تكون مفيدة وتؤدي إلى تصحيح الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، والتي قد تقع هي الأخرى في أخطاء أثناء إعادة التقويم، لاسيما مع كثرة واكتظاظ الملفات المتعلقة بالرقابة أو بمختلف إجراءات التحصيل لدى الإدارة الضريبية.

ثالثا- الحق في الطعن: يُقصد بهذا الحق إمكانية قيام المكلف بالتظلم ضد الإجراء الذي اتخذته الإدارة الضريبية، وما يميز التظلم في مجال النزاعات الجبائية أنه إجراء ضروري وإلزامي قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، وذلك عن طريق رفع شكوى أمام المدير الولائي للضرائب يتم من خلالها الإشارة إلى موضوع النزاع وطلبات المكلف، ويعتبر هذا التظلم ضمانا قانونية للمكلف كما جاء ذلك في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بموجبه يتم تبادل وجهات النظر بين الطرفين، وتقوم الإدارة الضريبية بتبرير الإجراء الذي اتخذته والاستماع إلى حجج المكلف بالضريبة.

في حالة عدم رضى المكلف بالضريبة برد المدير الولائي للضرائب يحق له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة من أجل رفع دعوى إدارية ضد قرار المدير الولائي، ويعتبر الطعن القضائي أهم ضمانا لحماية حقوق المكلف بالضريبة من احتمال تعسف جهة الإدارة، وعلى خلاف التظلم المسبق الذي يتم أمام نفس الجهة، أي الإدارة الضريبية التي تكون الخصم والحكم في نفس الوقت، فإنّ الجهاز القضائي يتميز بالحياد ويراقب مدى مشروعية الأعمال والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية.

تعتبر المنازعة الجبائية من أهم المنازعات التي يختص بها القضاء الإداري، وقد اجتهد فقهاء وخبراء القانون في وضع عدّة تعريفات لهذه المنازعة، فهناك من يعتبرها "خلاف بين طرفين هما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يدافع فيه كل طرف بموقف متعارض مع موقف الطرف الثاني أمام جهاز قضائي يفصل بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم"⁽³⁷⁾، كما عرّفت على أنّها "مجموعة القواعد المطبقة على

المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلف بالضريبة والناجمة عن مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى⁽³⁸⁾.

وقد أقرت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية بحق المكلف الذي لم يرضى بقرار المدير الولائي أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك خلال أجل 04 أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي، مع ضرورة احترام الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى المنصوص عليها في هذا القانون وتلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁹⁾، وذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

خاتمة:

من خلال ما سبق عرضه يتّضح لنا أنّ الرّقابة الجبائية وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية تستعملها للتأكد من مدى التزام المكلفين بالخضوع للضرائب المحددة قانوناً، ومن أجل مراقبة كل من يسعى للتهرب والتملص عن دفع ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية، ونظراً لأهمية هذه الوسيلة في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، فقد وسّع المشرع في منح سلطات وامتيازات لصالح الإدارة الجبائية أثناء اتّخاذها لإجراءات الرّقابة وإعادة النظر في أسس فرض الضريبة عن طريق تقويم جديد لها حسب نتائج الرّقابة.

بالمقابل ومن أجل تكريس دولة القانون منح المشرع أيضاً للمكلف بالضريبة مجموعة من الحقوق والضمانات التي من خلالها تلتزم الإدارة الضريبية بعدم التعسف أثناء عملية الرّقابة التي تُمارسها، لأنّ الواقع أثبت أنّ جهة الإدارة بصفة عامة قد تتعسف في استعمال سلطاتها التي منحها لها المشرع لضمان سير المرفق العام وتحقيق الخدمات العمومية، وليس من أجل التعدي على حقوق المواطنين.

ومن خلال ما سبق دراسته يمكن لنا أن نقدم بعض المؤشرات التي تبيّن أنّ الرّقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري لا تزال فتية وغير فعالة لعدة أسباب يمكن إجمالها فيها يلي:

- غموض النصوص القانونية المتعلقة بالرّقابة مع وجود فراغات قانونية يستغلها بعض المكلفين للتهرب عن دفع الضريبة، حتى أنّ هذا الغموض الذي يكتنف

النصوص الضريبية قد يؤدي إلى عدم تمكن أعوان الإدارة الضريبية من التطبيق السليم لهذه الإجراءات، بالإضافة إلى الصياغة التي جاءت بها النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة كما سبق تبيانها، حيث منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في إجراء الرقابة أو عدم إجرائها، هذا ما قد يؤدي إلى ممارستها على بعض المكلفين واستثناء البعض الآخر من أجل تحقيق أغراض شخصية لبعض أعوان الإدارة الضريبية.

- نقص الإمكانيات المادية والبشرية لدى مختلف مديريات الضرائب لاسيما على المستوى المحلي، مما أثر سلبا على اتخاذ الإجراء الرقابي المناسب في الوقت المناسب، خاصة بالنسبة للإجراءات التي تكون مقيّدة بمدة زمنية محددة، بالإضافة إلى نقص الكفاءة لدى أعوان هذه الهيئات بدليل أنّ الكثير من القضايا التي تُعرض على جهاز القضاء يتبين بعد إجراء التحقيق القضائي أنّ الأعوان المكلفين بالتحقيق قد وقعوا في أخطاء أثناء فرض الضريبة أو أثناء اتخاذ إجراءات التحصيل الجبري.

- ومن أهم المؤشرات التي تقيد عدم فعالية الرقابة الجبائية هو انتشار ظاهرة التهرب والغش الجبائي التي أدت إلى إنزاف الخزينة العمومية، لعدة أسباب لاسيما عدم وضوح النصوص القانونية أو وجود بعض المكلفين المحترفين في استعمال مختلف الحيل والأساليب التدليسية للتملص عن دفع الضرائب، والواقع أثبت عجز مصالح الإدارة الضريبية في القضاء أو على الأقل التقليل من هذا الظاهرة، وحتى الجهات القضائية يصعب عليها إثبات وجود هذه الممارسات بسبب الطابع التقني الذي تمتاز به العمليات الضريبية وسهولة التلاعب في الحسابات من طرف بعض المكلفين المحترفين في استعمال طرق ملتوية.

- وأهم مؤشر يفيد عدم فعالية هذه الرقابة أنّ المشرع أقر بضمانات جد مهمة للحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة، لكن في جانب آخر وبقراءة عكسية يتبين لنا أنّ هذه الضمانات رغم أهميتها بالنسبة للمكلف إلا أنّها قد تؤثر سلبا على ضمان رقابة فعالة ضد بعض المكلفين الذين يستغلون هذه الضمانات من أجل التملص عن دفع الضرائب، وأحسن دليل أنّه بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أنّ المشرع ألزم الإدارة الضريبية باحترام مختلف الإجراءات الشكلية أثناء اتخاذ إجراء

الرّقابة لاسيما ضرورة تبليغ كل إجراء تقوم به الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم التبليغ سيؤدي مباشرة إلى بطلان الإجراء المتّخذ كإعادة التقويم مثلا.

وكل هذه المعطيات أكيد أنها في صالح المكلف بالضريبة الذي قد يسعى لعدم تبليغه ويساهم في ذلك، كأن لا يحدد عنوانه بدقة، وهذا ما يؤدي إلى إلغاء كل العملية التي يقوم بها العون المكلف بالرّقابة، مما يؤثر حقيقةً بشكل سلبي على ممارسة هذه الرّقابة، لأنّ عدم احترام الإدارة الضريبية لإجراء بسيط قد يؤدي ذلك إلى تضییع مبالغ مالية ضخمة، مما يؤثر سلبا على موارد الخزينة العمومية⁽⁴⁰⁾.

في نفس الإطار كان على المشرع الجزائري أن لا يقرر ببطلان إجراء الرّقابة في حالة عدم احترام الإدارة الضريبية لبعض الشكليات، وإنما ينص على ضرورة تصحيح الإجراء وإعادة الرّقابة، لأنّ مختلف الإدارات العمومية قد لا تقوم بممارسة مهامها على أحسن حال بسبب عدّة معطيات لاسيما نقص الموارد المادية والإمكانيات البشرية، ولا ينبغي أن يُفسر هذا لصالح بعض المكلفين الذين يستغلون هذه النقائص للتملص عن الدفع.

كما أنّ الواقع العملي ومن خلال مختلف الإحصائيات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب في كل سنة، يتضح أنّ النظام الجبائي الجزائري لا يزال يعاني من بعض الثغرات والنقائص، ورغم التعديلات المتكررة لمختلف القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم إلّا أنّ ذلك لم يأتي بالنتيجة في مجال محاربة ظاهرة الغش الجبائي الذي أثر سلبا على موارد الخزينة العمومية.

الهوامش والمراجع المعتمدة:

- (1) دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438، ج ر ج ج عدد 26، مؤرخ في 1996/12/08، معدل ومتمم بموجب القانون رقم 02-03، مؤرخ في 2002/04/10، ج ر ج ج عدد 25، مؤرخ في 2002/04/14، معدل ومتمم بموجب القانون رقم 08-19، مؤرخ في 2008/11/15، ج ر ج ج عدد 63،

- مؤرخ في 2008/11/16، معدل بموجب القانون رقم 16-01، مؤرخ في 2016/03/06، ج ر ج ج عدد 14، مؤرخ في 2016/0/07.
- (2) أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012-2013، ص 02.
- (3) عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2005، ص 15.

(4) voir :

- KHARROUB Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques, Sciences su Gestion et Sciences commerciales, Université d'ORAN Es- Senia, 2010-2011, p 08.
- Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques- Impôts, 2012, p 03, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/453-PGP.html?identifiant=BOI-CF-DG-10-20120912>
- (5) تم إحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ج ج عدد 79، مؤرخ في 2001/12/23.
- (6) قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية " دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011، ص 18، نقلا عن:
- محمد قاسم القزويني، مهدي حسن زيف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 25.

- (7) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 19، نقلا عن:
LASSOUAG Kamel, Cours de contrôle fiscal, IEDF, 2001, p 28.-
- (8) Ministère des finances, Direction général des impôts, guide de vérification, 2001, p 13.
- (9) KHARROUB Kamel, Op-cit, p 72.
- (10) هناك ثلاثة طرق للدفع عن طريق الجداول وهي:
- أ- الجداول العامة: هي جداول ترد من مراكز الإعلام الآلي الجهوي على شكل إخطارات مثل الضريبة على الدخل والضريبة على الأرباح.
- ب- الجداول الفردية: وهي خاصة بكل ممول وتؤسس في نهاية السنة المالية لتقويم النشاط السنوي وتتم بطريقتين وهما:
- طريقة المناظرة: وفيها يتم إخطار المكلف بالزيادة التي تقوم بها مصالح الضرائب مقارنة مع المعلومات المتوفرة لدى هذه الإدارة مع تلك التي يصرح بها المكلف، وفي حالة عدم قبوله يمكن له رفع الشكوى الضريبية.
- طريق الاختصاص التلقائي: هناك تسعة حالات حسب نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بثوبتها يقوم المفتش قبل إعداد جدول التحصيل بتبليغ أسس فرضها للمكلف بالضريبة.
- ج- الجداول الجماعية: وهي تشبه الجداول الفردية إلا أنها ترد جماعية ثم تقوم قباضة الضرائب بتبليغ كل واحد على انفراد. أنظر في هذا الصدد:
- زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2004-2005، ص 23-24.
- (11) تعتبر الإدارة الضريبية الهيئة الإدارية التي منح لها المشرع ممارسة مختلف الاختصاصات في المجال الجبائي بصفة عامة، وتتواجد هذه الإدارات على

مستوى كل ولاية، وتمارس مهامها تحت سلطة المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية، أنظر:

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارية الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج عدد 20، مؤرخ في 29/03/2009.

(12) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 14.

(13) للمزيد حول هذا النظام أنظر:

- محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 147.

- زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 22.

- KHARROUB Kamel, Op-cit, p 09.

(14) يعرف التهرب الضريبي على أنه التخلص من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الجبائي، أي أنّ المكلف بالضريبة يستغل الفراغات القانونية من أجل عدم دفع الضرائب أو عدم الخضوع لها، ويختلف التهرب الضريبي أو ما يسمى بالتجنب الضريبي عن الغش الضريبي أو ما يصطلح عليه بالتهرب غير المشروع، أنه في هذه الحالة الثانية فإنّ المكلف يلجأ لاستعمال وسائل الغش والاحتيال لتفادي عدم الدفع وتكون له نية سيئة وقصد عدم الدفع، وقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي قد يستعملها المكلف للتحايل عن الدفع، أنظر للمزيد:

- قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 13.

- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 10.

- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2008-2009، ص 34.

KHARROUB Kamel, Op-cit, p 17 -

(15) أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 74.

(16) Direction générale des finances publiques, Extrait du bulletin officiel des finances publiques- Impôts, Op-cit, p 02.

(17) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 21.

(18) عجلان العياشي، "الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية"، من

أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد يومي 21 و 22

أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة 08 ماي

1945 قالمة، ص 18.

(19) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 22.

(20) التي نصت: " تراقب الإدارة الضريبية التصريحات والمستندات المستعملة

لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يمكن لها ممارسة حق الرقابة

على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا

أو مرتبا مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم

للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".

(21) أنظر في هذا الصدد:

- بن عبد الله عادل، مستاري عادل، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة

الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد

يومي 21 و 22 أفريل 2008، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية،

جامعة 08 ماي 1945 قالمة، ص 41.

- KHARROUB Kamel, Op-cit, p 76.

(22) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 22.

(23) Ministère des finances, Direction général des impôts, Op-cit, p 14.

(24) بن عبد الله عادل، مستاري عادل، المرجع السابق، ص 41.

(25) LAMBERT Thierry, Vérification fiscal personnelle, Economica édition, Paris, 1984, p 08.

(26) انظر للمزيد:

- عبيد ريم، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 88.

- قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 34.
- KHARROUB Kamel, Op-cit, p 83.

(27) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 34.

(28) تتمثل هذه العمليات التدليسية في: - ممارسة نشاط غير مصرح به، - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة، - تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية، - نقل تقنيات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا، - كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

(29) بن زراع رابح، المسؤولية الجبائية لمسييري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 62.

(30) لقد أقر مجلس الدولة بصفة عملية إعادة تأسيس الضريبة التي قامت بها مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد مكلف بالضريبة تبين وجود فرق غير مبرر بين المخزون والمشتريات، وذلك أثناء نظره في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء جيجل وفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس، أنظر:

- قرار مجلس الدولة رقم 23580، الصادر بتاريخ 2006/01/24، قضية مديرية الضرائب لولاية جيجل ضد (ب.ر)، نشرة القضاة، العدد 65، ص 402.

(31) LAMBERT Thierry, Le contribuable face à l'administration fiscale, p 107, <https://www.u-picardie.fr/curapp-revues/root/17/lambert.pdf>

(32) يقصد بالمناورات التدليسيّة كل تصرف أو سلوك أو عمل إيجابي أو سلبي يقترفه الشخص بشكل مقصود بهدف التأثير على تحديد الوعاء الضريبي أو منع التحصيل الجبائي سواء كان هذا الشخص هو المكلف بالضريبة نفسه أو ممثل عنه، انظر: - بن زراع رابح، المرجع السابق، ص 56.

(33) يعتبر منح ضمانات للمكلف بالضريبة من الملامح التي تبين مدى تكريس الدولة لمبادئ الحكم الراشد والشفافية، أنظر للمزيد: - أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 176.

- عجلان العياشي، "الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية"، المرجع السابق، ص 20.

وقد أقر مجلس الدولة في هذا الإطار ببطالان إجراء التحقيق الذي قامت به مصالح الإدارة الضريبية وقام بتأييد قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء البلدة الذي قضى بإبطال الضريبة على الدخل الإجمالي المفروضة على المستأنف عليها، أنظر:

- قرار مجلس الدولة رقم 1987، الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص 65.

(34) KHARROUB Kamel, Op-cit, p 92.

(35) لقد أكد الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا في إحدى قراراته بحق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره، وقضى بتأييد قرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران الذي صرح ببطالان نتائج التحقيق بسبب عدم الإشارة أثناء الإشعار بالتحقيق بحق المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، أنظر:

- قرار المحكمة العليا رقم 104152 الصادر بتاريخ 1994/06/05، قضية وزير الاقتصاد ضد (ب.م)، المجلة القضائية، العدد الثالث، 1994، ص 199.

- (36) قلاب ذبيح لياس، المرجع السابق، ص 39.
- (37) ثيعلاتي عبد القادر، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دارالنشر المغربية، المغرب، 2002، ص 13.
- (38) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 07.
- (39) قانون رقم 08-09، مؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر ج ج عدد 21.
- (40) من الأمثلة الواقعية التي تفيد هذا القول، القرار الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ 1991/01/27 تحت رقم 62575 الذي جاء فيه أنّ إجراء التحصيل الذي باشرته الإدارة الضريبية في محل الإقامة القديم للمكلف هو إجراء غير قانوني باعتبار أنه غير مقر إقامته، وأقرت بأنّ إجراء التحصيل يعتبر معيب مما يؤدي إلى الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت على المكلف وشرعت الإدارة الضريبية في تحصيلها، أنظر في هذا الصدد:
- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 28.