



المركز الجامعي المقاوم الشيخ أمود بن مختار - إيليزي  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني  
في ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان

# إجراءات المنازعات الجبائية في إطار الرقابة الجبائية دراسة حالة: المديرية الولائية للضرائب - إيليزي - للفترة: 2012-2015

تحت إشراف:

الأستاذ عباس عبد الله

من إعداد الطالبة:

عبدون زهية

لجنة المناقشة:

| الاسم واللقب     | الرتبة العلمية      | الجامعة               | الصفة  |
|------------------|---------------------|-----------------------|--------|
| د.ستي سيد أحمد   | أستاذ مساعد قسم (ب) | المركز الجامعي إيليزي | رئيسا  |
| د.العايشي الأخضر | أستاذ مساعد قسم (ب) | المركز الجامعي إيليزي | مناقشا |
| أ.عباس عبد الله  | أستاذ مساعد قسم (أ) | المركز الجامعي إيليزي | مشرفا  |

السنة الجامعية 2019/2020



# الإهداء

إلى والدي الكريمين حفظهما الله ورعاهما وإلى جدتي أطال  
الله عمرها .

إلى رفقاء درب الدراسة الذين شاركت معهم مشوار  
الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية.  
إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية  
وعلوم التسيير الذين رافقونا في كافة أطوار المسار الجامعي.  
إلى كل أفراد العائلة وإلى كل من قدم لي النصيح من  
قريب أو بعيد.

إلى كل هؤلاء الأعزاء أهدي ثمرة جهدي.

# شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الواحد الأحد الذي أعانني لإتمام هذه  
المذكرة.

أتقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ المشرف "عباس عبد  
الله" على ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات خلال إعداد هذه  
المذكرة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل موظفي مديرية الضرائب  
لولاية إيليزي وأخص بالذكر السيد "بوكحول عمار" والسيد  
قديري عبد المالك" والسيدة "بوعمامة فاطمة" اللذين رافقوني في  
الدراسة الميدانية .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين  
شرفوني بقبول مناقشة المذكرة وتقييمها .

فألف شكر إلى هؤلاء وجزاهم الله ألف خير.

## الملخص

تهدف الدراسة إلى تحديد مختلف الإجراءات والمراحل المتبعة لحل النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية دون اللجوء إلى القضاء أثناء ممارسة الإدارة الجبائية سلطتها الرقابية على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، حيث يتميز هذا النزاع بمرحلتين أساسيتين أولهما تتميز بطابع إداري أمام الإدارة الجبائية وتشمل منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل أما المرحلة الثانية تتمثل في الطعن أمام اللجان الإدارية وتم الإعتماد على المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بالجوانب النظرية للموضوع .

كما تم القيام بدراسة حالة ميدانية في المديرية الولائية للضرائب بإيليزي وأسفرت الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها تنشأ منازعات الوعاء الضريبي في حالة الخطأ في تحديد الوعاء الضريبي أو حساب معدل الضريبة أو حالة عدم الإستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي أما منازعات التحصيل تنشأ أثناء القيام بالتحصيل الجبري للضريبة أما قرار الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالمنازعات الجبائية يكون إما بالقبول الكلي أو الرفض الكلي أو القبول الجزئي.

### كلمات المفتاحية :

رقابة جبائية، مكلف بالضريبة، إدارة جبائية، منازعات جبائية ، منازعات الوعاء والتحصيل.

## ABSTRACT

The study aims to define the various procedures and stages followed to resolve the existing tax dispute between the taxpayer and the tax administration at the level of the tax administration without resorting to the judiciary while the tax administration exercises its supervisory authority over the declarations submitted by the taxpayer, as this dispute is characterized by two basic stages, the first of which is characterized by an administrative character before The tax administration includes the vessel disputes and collection disputes. The second stage is the appeal before the administrative committees. The descriptive approach has been relied on in order to capture the theoretical aspects of the issue.

A field case study was also conducted in the State Directorate of Taxes in illizi, and the study resulted in a set of results, the most important of which are tax base disputes arising in the event of a mistake in determining the tax base, calculating the tax rate, or if there is no benefit from a legislative or regulatory text. As for collection disputes arise during the compulsory collection As for the tax administration's decision regarding tax disputes, it is either full acceptance, total rejection, or partial acceptance.

### key words :

Tax control, tax payers, tax administration, tax disputes, base and collection disputes.

## قائمة المحتويات

| الصفحة | العنوان                                                             |
|--------|---------------------------------------------------------------------|
| III    | الإهداء                                                             |
| IV     | شكرو عرفان                                                          |
| V      | الملخص                                                              |
| VI     | قائمة المحتويات                                                     |
| VIII   | قائمة الجداول                                                       |
| X      | قائمة الأشكال                                                       |
| XI     | قائمة الاختصارات والرموز                                            |
| XII    | قائمة الملاحق                                                       |
| ب      | مقدمة                                                               |
| 25-01  | الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية                         |
| 02     | تمهيد                                                               |
| 03     | المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية                                |
| 06     | المبحث الثاني: أهداف وأنواع الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها |
| 15     | المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية           |
| 25     | خلاصة الفصل                                                         |
| 50-26  | الفصل الثاني: آلية تسوية المنازعات الجبائية أمام الإدارة الجبائية   |
| 27     | تمهيد                                                               |
| 28     | المبحث الأول: ماهية المنازعات الجبائية                              |
| 34     | المبحث الثاني: إجراءات تسوية منازعات الوعاء أمام الإدارة الجبائية   |
| 42     | المبحث الثالث: إجراءات تسوية منازعات التحصيل أمام الإدارة الجبائية  |
| 50     | خلاصة الفصل                                                         |
| 79-51  | الفصل الثالث: دراسة حالة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بإيليزي |
| 52     | تمهيد                                                               |
| 53     | المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية إيليزي                    |
| 55     | المبحث الثاني: دراسة حالة رقابة جبائية لملف جبائي                   |

|     |                                                    |
|-----|----------------------------------------------------|
| 76  | المبحث الثالث: سير المنازعة الجبائية للملف الجبائي |
| 79  | خلاصة الفصل                                        |
| 81  | خاتمة                                              |
| 84  | المراجع                                            |
| 93  | الملاحق                                            |
| 103 | الفهرس                                             |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول                                                                                | رقم الجدول |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 56     | يوضح التصريحات السنوية الخاصة بالرواتب والأجور خلال السنوات (2012-2013-2014-2015).          | 1.3        |
| 57     | يوضح التصريحات السنوية الخاصة بالميزانيات الجبائية خلال السنوات (2012-2013-2014-2015) سنوات | 2.3        |
| 57     | يوضح التصريحات الفصلية في G50                                                               | 3.3        |
| 57     | تحديد رقم الأعمال المحقق خلال السنوات الأربع للتحقيق المحاسبي الوحدة (دج)                   | 4.3        |
| 60     | تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                       | 5.3        |
| 61     | تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                      | 6.3        |
| 62     | تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                    | 7.3        |
| 64     | تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                     | 8.3        |
| 66     | تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي /الأرباح الموزعة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)   | 9.3        |
| 67     | تعديل الأسس الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                      | 10.3       |
| 68     | المجموع الكلي للحقوق العقوبات بالنسبة لمجموع السنوات (2012-2013-2014-2015) (الوحدة: دج)     | 11.3       |
| 70     | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الرسم على النشاط المهني وحساب الحقوق (الوحدة: دج)       | 12.3       |
| 71     | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الرسم على القيمة المضافة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)      | 13.3       |



|    |                                                                                                                    |      |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 72 | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي<br>وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                        | 14.3 |
| 73 | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على أرباح الشركات<br>وحساب الحقوق (الوحدة: دج)                         | 15.3 |
| 74 | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي<br>/الأرباح الموزعة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)       | 16.3 |
| 75 | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة الجزافية الوحيدة وحساب<br>الحقوق (الوحدة: دج)                          | 17.3 |
| 76 | الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص المجموع الكلي للعقوبات والحقوق<br>خلال سنوات التحقيق وحساب الحقوق (الوحدة: دج) | 18.3 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل                                      | رقم الشكل |
|--------|--------------------------------------------------|-----------|
| 10     | أنواع الرقابة الجبائية                           | 1.1       |
| 14     | الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية             | 2.1       |
| 22     | الهيكل التنظيمي العام لمديرية الأبحاث والمراجعات | 3.1       |
| 23     | الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات    | 4.1       |
| 23     | الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب  | 5.1       |
| 24     | الهيكل التنظيمي العام لمركز الضرائب              | 6.1       |
| 48     | منازعات التحصيل الجبائي                          | 1.2       |

## قائمة الاختصارات و الرموز

| الإختصار      | تفسير الاختصار باللغة الأجنبية                           | تفسير الاختصار باللغة العربية                      |
|---------------|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| <b>VC</b>     | Vérification de Comptabilité                             | التحقيق المحاسبي                                   |
| <b>VASEF</b>  | Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble | التحقيق المجل للوضعية الجبائية                     |
| <b>VCP</b>    | Vérification de Comptabilité Ponctuel                    | التحقيق المصوب في المحاسبة                         |
| <b>G50</b>    | Declaration tentation de bordereau-avis de versement     | التصريح الشهري                                     |
| <b>DRV</b>    | Direction de Recherches et Vérifications                 | مديرية الابحاث والمراجعات                          |
| <b>DGE</b>    | Direction des Grandes Entreprises                        | مديرية كبريات المؤسسات                             |
| <b>DWI</b>    | Direction de Wilaya des Impôts                           | المديرية الولائية للضرائب                          |
| <b>CDI</b>    | Centre des Impôts                                        | مركز الضرائب                                       |
| <b>IBS</b>    | Impôt sur les Bénéfices des Sociétés                     | الضريبة على أرباح الشركات                          |
| <b>IRG</b>    | Impôt sur le Revenu Global                               | الضريبة على الدخل الإجمالي                         |
| <b>CPI</b>    | Centre Proximité des Impôts                              | المركز الجهوي للضرائب                              |
| <b>CNAS</b>   | Caisse Nationale des Assurances Sociale                  | الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للعمال الأجراء |
| <b>IFU</b>    | Impôt Forfaitaire Unique                                 | الضريبة الجزافية الوحيدة                           |
| <b>IRG/S</b>  | Impôt sur le Revenu Global des Salairaux                 | الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور                  |
| <b>N</b>      | Numéro                                                   | الرقم                                              |
| <b>IRG/BD</b> | Impôt sur le Revenu Global sur Bènfices Distribuèes      | الضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح الموزعة         |
| ق إ ج         | /                                                        | قانون الإجراءات الجبائية                           |
| ق ض م و مم    | /                                                        | قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة            |
| ص             | /                                                        | الصفحة                                             |
| ط             | /                                                        | الطبعة                                             |
| ص ص           | /                                                        | من الصفحة ... إلى الصفحة                           |

## قائمة الملحق

| الصفحة | عنوان الملحق                | رقم الملحق |
|--------|-----------------------------|------------|
| 93     | إشعار بالمراقبة في المحاسبة | 01         |
| 94     | بطاقة إنطلاق عملية التحقيق  | 02         |
| 95     | بطاقة نهاية عملية التحقيق   | 03         |
| 96     | كشف المحاسبة                | 04         |
| 97     | الورد الفردي                | 05         |
| 98     | الشكوى الضريبية             | 06         |
| 99     | الشكوى الضريبية             | 07         |
| 100    | إشعار باستلام الشكوى        | 08         |
| 101    | إشعار بالتخفيض              | 09         |

# مقدمة

## أ. توطئة

تعد الجزائر من الدول المنتجة والمصدرة للبتروول لذلك إعتمدت لفترة طويلة سابقة على الجباية البترولوية في تمويل خزينتها العمومية فهي تلعب دورا كبيرا في تغطية نفقاتها العمومية، ولكن عند حدوث أزمة إنهاء أسعار البترول عام 1986 إنخفضت قيمة الصادرات البترولوية الجزائرية الأمر الذي أدى إلى إنخفاض إيرادات الجباية البترولوية والتأثير بشكل مباشر على ميزانية الدولة بالعجز، مما أدى بالدولة إلى القيام بعدة إصلاحات عميقة في جميع المجالات والعمل على ضرورة تفعيل الجباية العادية كبديل للجباية البترولوية، وتجدر الإشارة أن الجباية العادية تشمل الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات الإجبارية الأخرى، وعليه فإن الضريبة هي جزء من الجباية وتعرف على أنها مبلغ نقدي يقوم بدفعه المكلف جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية بصفة نهائية وبدون مقابل بغية تحقيق أهداف الدولة وتغطية نفقاتها، لكن ضعف الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين الأمر الذي يؤدي بهم إلى التهرب من دفع الضريبة بإنتهاج طرق مختلفة مما يؤثر سلبا على الخزينة العمومية، ومن هنا تأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية أنشأها المشرع الجزائري وخولها للإدارة الجبائية للقيام بها وذلك للحد من ظاهرة التهرب وفي سبيل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع.

باعتبار أن النظام الجزائري نظام تصريحي يلزم المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الضريبية من تلقاء أنفسهم، فقد يلجأ بعض المكلفين أثناء إعداد تصريحاتهم إلى تقديم معلومات خاطئة عن وضعيتهم الجبائية، وهذه الأخطاء تكتشف عند القيام بعملية الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية هذه الأخيرة قد تقع في أخطاء سواء في حساب أو تقدير مقدار الضريبة التي تفرضه على المكلف، أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية عند القيام بإجراء المتابعة لتحصيل دينها الضريبي وهذه الأخطاء يصعب حلها بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع بينهما يعرف بالنزاع الجبائي (الضريبي).

## ب. الإشكالية الرئيسية :

على ضوء ماسبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للبحث في التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن للإجراءات المتخذة من قبل مديرية الضرائب الولائية بإيليزي أن تحد من النزاع الجبائي القائم بينها وبين المكلفين بالضريبة ؟

## ج. الأسئلة الفرعية:

من خلال الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل تقوم مديرية الضرائب على مستوى ولاية إيليزي بأداء وظيفتها الرقابية بشكل جيد ؟
2. هل تعد الرقابة الجبائية هي السبب الرئيسي لنشوء النزاع الضريبي ؟
3. هل تعد الشكوى المقدمة من طرف المكلف على مستوى مديرية الضرائب بإيليزي أداة فعالة لحسم منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل ؟

#### د. فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية السابقة كإجابات إحصائية على سؤال الدراسة والأسئلة الفرعية تم إقتراح الفرضيات التالية:

- تقوم مديرية الضرائب بإيليزي بآداء وظيفتها الرقابية بشكل جيد وذلك بواسطة أعوان مكلفين بالرقابة الجبائية ؛
- الرقابة الجبائية لا تعد السبب الرئيسي لنشوء أي نزاع جبائي بين المكلف والإدارة الجبائية؛
- تعد الشكوى أداة فعالة لحسم منازعات الوعاء والتحصيل على مستوى مديرية الضرائب بإيليزي.

#### هـ. أسباب إختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع الدراسة لعدة أسباب موضوعية وأخرى ذاتية

#### 1. الأسباب الموضوعية:

- التعديلات المستمرة والمتكررة للتشريعات والنصوص الجبائية عبر قوانين المالية وتعدد الأمر الذي يؤدي إلى عدم صعوبة إستيعاب هذه النصوص سواء من قبل الإدارة الجبائية أو من قبل المكلف؛
- تسليط الضوء على موضوع المنازعات الجبائية والرقابة الجبائية؛
- إثراء المكتبة بدراسات حول الجبائية عموما وبموضوع إجراءات المنازعات الجبائية في إطار الرقابة خصوصا؛
- محاولة تكوين رصيد علمي والخروج بمجموعة من الإستنتاجات والتوصيات.

#### 2. الأسباب الذاتية:

- الرغبة بالبحث في المجال الجبائي وإرتباط الموضوع بالتخصص.

#### و. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعريف بالجانب النظري للرقابة والمنازعات الجبائية؛
- نشر الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة ومحاولة توضيح وتبسيط الإجراءات للمكلفين مما يجعله ملزم بآداء واجباته الضريبية والتقليل من النزاعات الجبائية؛
- التعريف بمختلف مصالح وهيكل كل من الرقابة والمنازعات الجبائية ودورها في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع؛
- معرفة كيف تتم تسوية المنازعات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب لولاية إيليزي.

#### ز. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال النصوص القانونية التي أقرها المشرع الجزائري في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات، وكذا تطبيق هذه الإجراءات والنصوص القانونية عند قيام النزاع

بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وكذا المكانة التي تحتلها الرقابة الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري من أجل المحافظة على أموال الخزينة العمومية.

#### ح. حدود الدراسة :

1. **الحدود المكانية** :تم إختيار مديرية الضرائب لولاية إيليزي كإطار عملي للدراسة الميدانية تحديدا المديرية الفرعية للرقابة والمنازعات الجبائية.

2. **الحدود الزمانية**: فقد تمت دراسة لملف لشخص معنوي نشاطه تمثل في الخدمات البترولية حيث خضع للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي) من سنة 2012 إلى سنة 2015 ثم قام بالمنازعة الجبائية.

#### ط. منهج البحث و الأدوات المستخدمة:

تم الإعتماد على المنهج الوصفي، من أجل الإلمام والإحاطة بكل الجوانب النظرية للموضوع أما أدوات الدراسة فقد تم الإعتماد على مصادر متنوعة من خلال المسح المكتبي، الأطروحات، الملتقيات ، بالإضافة إلى القوانين الجبائية المتمثلة في قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب والرسوم المماثلة ، المجالات كما اتبع أسلوب دراسة الحالة للقيام بالدراسة الميدانية لإسقاط المفاهيم النظرية على مديرية الضرائب لولاية إيليزي.

#### ي. صعوبات البحث:

- عدم إستقرار القوانين الجبائية ويظهر ذلك من خلال التعديلات المتكررة لقوانين المالية مما يصعب الإلمام بها؛

- كثرة تشعب موضوع المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية؛

- نقشي وباء كورونا الذي أدى إلى نقص في الموارد البشرية اللازمة للتأطير.

#### ك. هيكل البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث المذكورة، وإختبار صحة الفرضيات، تم تقسيم هذه المذكرة إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

**الفصل الأول:** تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية ذات صلة بالرقابة الجبائية، حيث قسم الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم التطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني تناول أهداف وأنواع الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها، إضافة إلى الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في المبحث الثالث.

**الفصل الثاني :** جاء هذا الفصل بعنوان آلية تسوية المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية وقسم الفصل إلى ثلاث مباحث، بداية من المبحث الأول تم التطرق فيه إلى ماهية المنازعات الجبائية، مرورا بالمبحث الثاني والذي تمت الإشارة فيه إلى إجراءات تسوية منازعات الوعاء أمام الإدارة الجبائية، وصولا إلى المبحث الثالث الذي تم التطرق فيه إلى إجراءات تسوية منازعات التحصيل أمام الإدارة الجبائية.



**الفصل الثالث:** خصص للدراسة الميدانية حيث تم إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري، وضم هذا الفصل ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الأول تقديم المديرية الولائية للضرائب بايلييزي بمختلف هياكلها ومهامها، أما المبحث الثاني فقد قمنا بدراسة ميدانية متمثلة في التحقيق المحاسبي للملف الجبائي، و المبحث الأخير تناول سير المنازعات الجبائية للملف الجبائي الذي خضع للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي).

#### ل. الدراسات السابقة:

**دراسة بلواضح الجيلالي** بعنوان التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة الجبائية وإستراتيجيات مكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001- 2011 ، البحث عبارة عن أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، سنة 2014/2015، هدفت الدراسة إلى عرض و تحليل مسار الإصلاحات الضريبية في الجزائر خاصة خلال الفترة 2001-2011 ودورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وكذا التطرق إلى مختلف الهيئات المخولة بعملية الرقابة الجبائية وصولا إلى تحديد استراتيجية مكافحة التهرب الضريبي لتحسين وزيادة الموارد المالية اللازمة لتمويل الخزينة العمومية، وقد إعتد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي للإحاطة بالجانب النظري للموضوع أما الأدوات المستخدمة تمثلت في الإحصائيات المتعلقة بالواقع الاقتصادي والضريبي في الجزائر على مدى فترات زمنية، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها رغم وجودهاكل إدارية وآليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة الجبائية موجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لاتزال قاصرة لمحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكن الكشف عنه.

**دراسة ريم عبيد** بعنوان المنازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي دراسة مقارنة، البحث عبارة عن أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم القانون العام، تم تقديمها على مستوى كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2014/2015، هدفت الدراسة إلى محاولة التقريب بين التشريع الجزائري والتشريعات المقارنة التونسي والمغربي لوضع نظام قانوني خاص بالمنازعات الضريبية بما يحافظ على طابعها الخاص من الناحيتين الموضوعية والإجرائية، ولقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي للإلمام بالجوانب النظرية للموضوع، واعتمد على المنهج المقارن من أجل مقارنة النصوص التشريعية في الجزائر مع ما هو مطبق في كل من المغرب وتونس لرصد درجة التوافق والاختلاف القائمة بين هذه النصوص، ولقد خلصت إلى مجموعة من النتائج أهمها قد إتفق كل من المشرع الجزائري والمغربي على وضع مرحلتين لتسوية ما يثار من منازعات ضريبية وهما المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية، وأجمعا على ضرورة التزام المكلف بالضريبة بتقديم تظلم مسبق كإجراء إجباري، ومع ذلك فقد اختلفا في الدور الذي تمارسه لجان الطعن الضريبي أما المشرع التونسي فقد أثار التخلي كلية عن إجراء

التظلم المسبق إيماناً منه بأنه وضع في غير صالح المكلف بالضريبة، وأنه من الإجراءات التي تزيد من تعسف الإدارة الجبائية، كما ألغى العمل بنظام اللجان.

**دراسة زاقي دارين**، بعنوان النظام القانوني للمنازعة الضريبية، البحث عبارة عن مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة، على مستوى كلية الحقوق بجامعة الجزائر 01 يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2016/2017، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز إلى مختلف الإجراءات القانونية المتبعة في المنازعة الضريبية لحل الخلاف الناشئ بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال التطرق إلى إجراءات تسويتها على مستوى الإدارة الجبائية ثم إلى القضاء، ولقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي للنصوص القانونية التي تنظم إجراءات المنازعة الضريبية، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها إعادة تنظيم خطة المعتمدة في تقسيم قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بجمع إجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية سواء كانت في الوعاء أو التحصيل في باب واحد باسم المنازعات الضريبية وجعله آخر قسم باعتبار أن المنازعة هي آخر إجراء في الإجراءات الجبائية.

**دراسة قاشي يوسف** بعنوان قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، تم نشره في مجلة المعارف العلمية العدد 23، على مستوى جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، ديسمبر 2017، هدفت هذه المقالة إلى دراسة وتحليل المنازعة الضريبية في الجزائر وذلك من خلال التطرق إلى واقعها، وعددها، ونسب معالجتها، والفصل فيها، وتسوية معالجتها على المستوى الإداري فقط دون اللجوء إلى القضاء، ولقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، ولقد توصلت الدراسة إلى أن تقاوم النزاعات الضريبية سواء من حيث العدد أو من حيث ارتفاع قرارات الرفض الكلي ينعكس بالسلب على أداء النظام الضريبي خاصة ما يتعلق منه بتحقيق الأهداف المالية للضريبة.

**دراسة لجناف عبد الرزاق**، بعنوان دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، الصادرة مجلة الدراسات الجبائية العدد 08 بجامعة البليدة 02 لونيبي علي، لسنة 2018، هدف الباحث في هذه الدراسة إلى معرفة دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، لتحقيق هذه الدراسة قام الباحث، بدراسة التدقيق الداخلي لنيابة مديرية الرقابة الجبائية بولاية تيبازة و هي الدراسة الوحيدة التي قامت بها، المفتشية العامة للمصالح الجبائية، الممثلة في المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية بالبليدة، حيث خلصت الدراسة أن الرقابة الجبائية ليست فقط كأداة للحد من ظاهرة الغش الجبائي و لكنها محدّد رئيسي لتحسين أداء النظام الجبائي في الجزائر، لنقادي المخالفات و الأخطاء الجبائية التي قد يقع فيها المكلف بالضريبة مستقبلا.

م. مميزات الدراسة:

تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها تناولت إجراءات المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية دون اللجوء إلى القضاء، كما أن الدراسة الميدانية كانت بمديرية الضرائب لولاية إيليزي حيث تبين أن الرقابة الجبائية سبب قيام المنازعة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، في حين أن الدراسات السابقة تناولت كل من موضوع الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية على حدا، أي أنه لم يتم الجمع بين المتغيرين، وبخصوص المنازعات الجبائية تمت دراستها على مستوى الإدارة الجبائية وعلى مستوى القضاء في الدراسات السابقة.

# الفصل الأول: الإطار النظري للمراقبة الجبائية

## تمهيد

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام ذو طابع تصريحي، يسمح للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، وذلك بإعتبار أن المكلف له الدراية الكاملة بوضعية السيولة الخاصة به من جهة بالإضافة إلى منح شعور للمكلف بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه من جهة أخرى، وعليه فإنه كلما شعر المكلف أنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة زاد إلتزامه، إلا أن درجة الوعي الجبائي والأخلاقي للمكلف بالضريبة تختلف فبعض المكلفين يعتقدون أن الضريبة عبئ كبير يثقل كاهلهم وأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ، لذلك يلجأون إلى عدة طرق ووسائل مختلفة للتحلص من دفع الضريبة أو التقليل منها ، وهذا يؤثر بالسلب على الخزينة العمومية.

وللحفاظ على أموال الخزينة العمومية من التهرب من دفع الضريبة قام المشرع الجزائري بإحداث وسيلة هامة للقضاء على هذه الظاهرة ألا وهي الرقابة الجبائية حيث قام المشرع بتنظيم هذه العملية وأعطى لها إطار قانوني يستند إليه كل من المكلف بالضريبة والمراقب الجبائي . وعليه في هذا الفصل سيتم التطرق إلى موضوع الرقابة الجبائية حيث قسم الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: أهداف وأنواع الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تحتل الرقابة الجبائية مكانة كبيرة في التشريع الجزائري وذلك بإعتبارها أحد أهم الادوات التي تحافظ على أموال الخزينة العمومية، من خلال محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي أو التخفيف من حدته.

### المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

تتنوع وتتعدد التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية لكنها تصب في نهاية المطاف في معنى واحد ونذكر منها:

أولاً: الرقابة الجبائية "هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف مكلفين بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة".<sup>1</sup>

ثانياً: تعرف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>2</sup>

ثالثاً: يمكن تعريف بالرقابة الجبائية بأنها "عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة و مصداقية التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محدد تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي و كل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار و تنمية الإقتصاد الوطني".<sup>3</sup>

رابعاً: عرفت كذلك أنها: "سلطة معترف بها من قبل التشريع الضريبي الهدف منها التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وتصحيح الأفعال المستخدمة في هذه التصريحات والكشف عن أوجه قصور الأخطاء المرتكبة من قبل دافعي الضرائب".<sup>4</sup>

وفي الأخير يمكن أن نعرف الرقابة الجبائية بشكل عام على أنها: مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يقوم بها أحد موظفي الإدارة الجبائية المكلفين بالرقابة الجبائية الهدف منها التأكد من صحة التصريحات

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص13.

<sup>2</sup> مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، جوان 2016، ص88.

<sup>3</sup> خلادي راضية، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر للفترة 2005-2015، المجلة العالمية للمستقبل الاقتصادي، العدد 05، المجلد 01، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2017، ص68.

<sup>4</sup> TEKKOUK NOUMEIR, LE CONTROLE FISCALE COMME GARANTIES DE L ADMINISTRATION FISCAL FACE AU SYSTEME DECLARATIF fiscal, REVUE DES ETUDES DE DROIT, VOL07,N 01, MARES 2020, P 476.

والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وتصحيح الأخطاء الملاحظة فيها وكذا الحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

### المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

لكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر مبادئ أساسية لها، والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتسم ببساطة تشريعاته وعدالتها من جهة ، والعمل على تطوير وترقية الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

#### الفرع الأول: إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، ولتحسين فعالية النظام الضريبي وجب تبسيط صياغة التشريع الضريبي، إضافة إلى تحقيق العدالة الضريبية حيث تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، ويتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية العدالة الأفقية والعدالة العمودية فالأولي يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والإقتصادية معاملة ضريبية متساوية، أما الثانية تقتضي إختلاف المعاملة الضريبية بين المكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لوحده لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، ولهذا يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة، إضافة إلى توفرها على الامكانيات البشرية و المادية اللازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تقي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان، و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب والمراقبة الجبائية إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي إنطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم توفير الخدمات اللازمة لهم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المتخصصين الإقتصاديين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2016، ص24.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص25.

### المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية نلخصها فيما يلي:

#### الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي، يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله بنفسه من خلال تقديم معلومات متعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية، لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة مالم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية حيث تنص المادة 18 الفقرة الأولى(1) من ق إ ج: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية، لذلك فإن مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، ومن بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي والتي تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية ، 2019 ، المادة 18-1 ، ص 9.

<sup>2</sup> منى مقلاتي ، دور الرقابة الجبائية في حماية نظام ضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي قالمة ، يومي 28-29 أكتوبر 2015، ص2.



## المبحث الثاني: أهداف وأنواع الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها

الرقابة الجبائية تعد من الوسائل الهامة التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية للقضاء على ظاهرتي التهرب والغش الضريبي والتأكد من التصريحات التي يقدمها المكلف، وبالرغم من قيام المشرع بوضع إطار قانوني وتنظيمي لسير هذه العملية وإسنادها لأجهزة متخصصة إلا أننا نواجه عدة صعوبات جراء تطبيقها.

### المطلب الأول: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

#### الفرع الأول: الهدف القانوني

تمثل هذا الهدف في التأكد من إحترام المكلفين لمختلف القوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية المكتتبه، فالرقابة الجبائية تركز على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، وكذا المحاسبة ومعاينة المكلفين الذين يتهربون من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تساعد الرقابة الجبائية إلى التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة على إتخاذ الاجراءات التصحيحية؛

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي؛
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها؛
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

#### الفرع الثالث: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية (للفترة 2000-2010)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص إقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012 ، ص 85.

<sup>2</sup> لكصاصي إبراهيم ، بوعزة عبد القادر ، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار للفترة (2005-2015) ، مجلة التكامل الاقتصادي ، العدد 02 ، المجلد 04، جامعة أحمد دراية ، أدرار، الجزائر، مارس 2016، ص 277 .

<sup>3</sup> كحلة عبد الغني، نفس المرجع والصفحة سابقا.

## الفرع الرابع: الهدف الإجتماعي

تحقيق العدالة الإجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين الإقتصاديين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الإقتصاديين.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية نوعان وهما:

### الفرع الأول: الرقابة العامة أو الشاملة

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، يقوم العون المحقق بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

### أولاً: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، حيث تتم الرقابة في مكاتب المفتشيات وفقاً للملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، وهذا النوع من الرقابة يهدف إلى تصحيح الأخطاء الكتابية والمادية المرتكبة في تصريحات المكلفين بالضريبة وترتكز أساساً على مراقبة شكل التصريح من حيث إحترامه للقوانين الجبائية<sup>3</sup>، أي التأكد مما يحويه الملف الجبائي من معلومات خاصة بالمكلف الجبائي والمتمثلة في (الاسم، اللقب، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي.... الخ)،<sup>4</sup> وبالتالي فإن غرض هذه الرقابة يقتصر فقط على التسوية الشكلية للتصريحات دون القيام بأي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وبين المعطيات التي تحوزها الإدارة الجبائية.<sup>5</sup>

### ثانياً: الرقابة على الوثائق

ويعتبر هذا النوع تكملة للرقابة الشكلية أو ثاني رقابة تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية بحيث تتم على مستوى مكاتب المفتشيات، إذ يقوم المراقب بإجراء فحص شامل ودقيق لجميع التصريحات الجبائية

<sup>1</sup> مغازي عبد الرحمان ، بلال شيخي ، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر ، مجلة الدراسات الجبائية ، العدد 02 ، المجلد 01 ، جامعة البليدة 02 لونيبي علي ، الجزائر ، جوان 2013 ، ص 32 .

<sup>2</sup> بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، الجزائر ، السنة الجامعية 2003-2004 ، ص 57 .

<sup>3</sup> زرقون محمد ، عتير سليمان ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي-الجزائر) ، مجلة البديل الاقتصادي ، العدد 01 ، المجلد 01 ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، الجزائر ، ديسمبر 2017 ، ص ص 42-43 .

<sup>4</sup> محتال فلة ، بساس أحمد ، أثر تطبيق التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية (دراسة حالة المراكز الضريبية بالأغواط) ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، العدد 02 ، المجلد 11 ، جامعة عمار تليجي ، الأغواط ، الجزائر ، جوان 2020 ، ص 63 .

<sup>5</sup> زرقون محمد ، عتير محمد ، نفس المرجع والصفحة سابقاً .

المكتتبة من طرف المكلفين والتأكد من سلامتها، من خلال مقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا داخل الإدارة الجبائية وتلك التي تحصلت عليها من طرف الهيئات الأخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف.<sup>1</sup>

وفي حالة وجود نقاط مبهمة أو غامضة من طرف المراقب يحق له طلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة سواء كانت بطريقة شفوية أو كتابية حسب نص المادة 19 من ق إ ج.

وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيها النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات وتوضيحات إذا الهدف من الرقابة على الوثائق هو:<sup>2</sup>

- إكتشاف المكلفين الغير أمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات؛
- إكتشاف الأخطاء الموجودة في الحسابات وكذا هوامش الربح والمعدلات؛
- الوضعية المالية للمكلف كل سنة؛

- مصداقية التصريحات ومدى تطابقها مع ما هو موجود لدى مفتشية من بيانات ومعلومات عن المكلف؛
- يتم إعداد قائمة المكلفين الذين سيعرضون للرقابة المعمقة.

#### الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

تمارس هذه الرقابة خارج الإدارة الجبائية، تتمثل هذه الرقابة في مختلف الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم،<sup>3</sup> يشمل هذا النوع من التحقيقات ثلاثة أنواع:

#### أولاً: التحقيق المحاسبي (VC)

نص المشرع الجزائري بهذا النوع من التحقيق بموجب المادة 20 الفقرة الأولى (01) من ق إ ج والذي ينص على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".<sup>4</sup>

ويقصد بالتحقيق المحاسبي على أنه: "مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بهدف مراقبة صحة و صدق التصريحات المكتتبة و ضمان تصحيحها إن أمكن ذلك".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ابن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص12.

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتنقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص7.

<sup>3</sup> خلادي راضية، مرجع سبق ذكره، ص68.

<sup>4</sup> المادة 20-1، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>5</sup> العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص37.

### ثانيا: التحقيق المجمع للوضعية الجبائية(VASEF)

يعد التحقيق المعمق المجمع للوضعية الجبائية أحد الطرق الأساسية للرقابة الجبائية المعمقة حيث تم إنشائه سنة 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة كما يمكن إعتباره إمتدادا له رغم كونه منفصلا عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، حيث نص المشرع الجزائري بهذا النوع من التحقيق بموجب المادة 21 الفقرة الأولى(01) من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة".<sup>1</sup>

ويعرف التحقيق المجمع للوضعية الجبائية على أنه: "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام".<sup>2</sup>

### ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة(VCP)

إن التحقيق المصوب هو مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية أكثر سرعة وأقل كثافة من التحقيق في المحاسبة، يركز على فحص الوثائق التبريرية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب أو بعض العمليات المحاسبية في مدة محددة والتي يمكن حتى أن تكون من ستة (06) أشهر إلى غاية سنة.<sup>3</sup> حيث نص المشرع الجزائري بهذا النوع من التحقيق بموجب المادة 20 مكرر الفقرة الأولى(01) من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".<sup>4</sup>

ويعرف التحقيق المصوب على أنه: "إجراء لرقابة مستهدفة أقل إرهاقا للمكلف بالضريبة والمحقق أكثر سرعة وأقل مدى من التحقيق المحاسبي، حيث يتحقق من الوثائق والقيود المحاسبية والوثائق المبررة لنوع واحد من الضريبة أو الرسم أو عدة أنواع (ليس كل الضرائب والرسوم)، أو لنوع واحد من رقم حساب سواء الأصول أو الخصوم أو جدول حساب النتائج (أعباء أو نواتج)، لفترة لا يمكن أن تقل عن سنة ولا تزيد عن ثلاثة (03) سنوات".<sup>5</sup>

وفي الأخير يمكن تلخيص أنواع الرقابة الجبائية في الشكل الموضح في الصفحة الموالية.

<sup>1</sup> المادة 21-1، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص15.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، ص19.

<sup>3</sup> بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المتخصصين الإقتصاديين ،مرجع سبق ذكره، ص75.

<sup>4</sup> المادة 20 مكرر 1- ، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، ص13.

<sup>5</sup> بن عمارة منصور ، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المتخصصين الإقتصاديين، نفس المرجع السابق، ص78.

الشكل رقم (1.1): أنواع الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المتخصصين الإقتصاديين، مرجع سبق ذكره، ص ص 64-78.

### المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات فيما يخص موضوع الرقابة الجبائية، إضافة إلى ذلك فإن الإدارة الجبائية تقوم بإسترجاع مبالغ للخرينة العمومية من خلال مختلف أنواع الرقابة الجبائية جراء مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، إلا أنها غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك نظرا لما تواجهها من صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي من جهة و الإدارة الجبائية من جهة أخرى وكذلك صعوبات متعلقة بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات .

#### الفرع الأول: صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي

##### أولا: غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغير دائم ومن الصعب فهم مواد تطبيقها ، وعلى من تطبق ، ووقت تطبيقها ، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية وفي بعض الأحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكاليات، إن هذا الغموض وعدم الإستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت الى الحد من من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى:<sup>1</sup>

- التعديلات المتكررة و المستمرة في القوانين التي تتميز بالتعقيد وأغلبها عبارة عن نسخ طبق الأصل لأنظمة الدول المتقدمة، مما يجعلها بعيدة عن واقعها ويصعب تطبيقها، الأمر الذي إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المكلف بالضريبة وأعوان الإدارة الجبائية؛
- الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت الى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي؛
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم؛
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.

#### الفرع الثاني: صعوبات متعلقة بالإدارة الجبائية

##### أولا: نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

تعاني الإدارة الجبائية من نقص فادح في الكفاءات و الخبرات و لذلك أصبح المكلفين بالضريبة يستغلون فرصة ضعفها للقيام بالتلاعبات والتحايلات للتهرب من دفع الضريبة، فأمام التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي فأصبح من غير الممكن إكتشافها إلا من قبل مراقبين ذوي خبرة و كفاءة في المجال، لأن ذلك يلعب دورا كبيرا في كسب الوقت إذ يساعد على إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلفين بطريقة سريعة ذلك بمجرد الإطلاع على الملف الجبائي ونوع النشاط والمخالفات التي يرتكبونها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>سوالم سفيان، الرقابة الجبائية في الجزائر (صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها) ، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة

8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015 ، ص2.

<sup>2</sup>نفس المرجع السابق، ص3.

كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص الإمكانيات البشرية (المراقبين)، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين بالضريبة أو الملفات المطروحة للمعالجة أو الرقابة الجبائية.<sup>1</sup> كما أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

### ثانيا: نقص الإمكانيات والوسائل المادية

إن الإدارة الجبائية في الجزائر تعاني من ضعف شديد في الإمكانيات المادية والوسائل التي تساعد أعوان الإدارة الجبائية للقيام بعملية الرقابة الجبائية ومن بين هذه النقائص:<sup>2</sup>

- عدم تهيئة المراكز الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الإتصال وتبادل المعلومات في هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها؛
- نقص اللوازم والتجهيزات المكتبية بالإضافة للمطبوعات الإدارية التي تعتبر كمرجع لأعوان الإدارة الجبائية؛

- قلة أو إنعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء عملية التحقيق بعين المكان.

### ثالثا: ضعف الحماية المقررة للمراقبين

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية اثناء تأدية مهامهم، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له إعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولهذا فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية.<sup>3</sup>

كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من ضياع لمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم بها لولا عملية الرقابة،<sup>4</sup> إضافة إلى ذلك ضعف التحفيزات المالية الذي يؤدي إلى تقصير أو إنحراف المراقبين أثناء تأدية الرقابة جراء الإغراءات المقدمة من طرف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة مما يؤثر سلبا على الرقابة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة ولاية الوادي)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2006-2007، ص49.

<sup>2</sup> يوسف نور الدين، الحماية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر (دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 مع دراسة حالة ولاية البويرة)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010، ص146.

<sup>3</sup> سولام سفيان، مرجع سبق ذكره، ص3.

<sup>4</sup> بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2010-2011، ص195.

<sup>5</sup> سولام سفيان، نفس المرجع والصفحة سابقا.



### الفرع الثالث: صعوبات متعلقة بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات الأخرى أولاً: نقص الوعي الضريبي لدى المكلف

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة واللامبالاة بالدور التي تقوم به الدولة من خلال الإقطاعات لتحقيق المصلحة العامة من أهم المشاكل التي تعيق الرقابة الجبائية، وكذا اعتقاد المكلف بأنه يمكن الاستغناء عن الدولة في إستغلال أمواله وأنه هو الأولى بتسييرها، فيفضل الإستمتاع والإنتفاع بأرباحه لوحده،<sup>1</sup> لذلك يلجأ المكلف بالتهرب من دفع الضريبة قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئاً كبيراً عليه، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس إنعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والإستفادة من إمتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائياً من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة،<sup>2</sup> إضافة إلى ذلك إنعدام التوعية من طرف الإدارة الجبائية وذلك بتجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الإحتكاك المباشر بالمكلف مثل:<sup>3</sup>

- توضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها؛
- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجبائية يتم فيها تفسر وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز النصوص القانونية، لإزالة التأويلات المستعصية الفهم وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف إتجاه إرتكاب المخالفات مما يجعله ملتزماً بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية؛
- وسائل الإعلام والإتصال كالوسائل المكتوبة من إشارات وجرائد ومجلات تبرز دور الجبائية .

### ثانياً: عدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات الأخرى

إن إتمام عملية الرقابة الجبائية قد تتطلب الإتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد بحوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخل غير مصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك

<sup>1</sup>أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة بنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003، ص22.

<sup>2</sup>بوشري عبد الغني ، مرجع سبق ذكره، ص196.

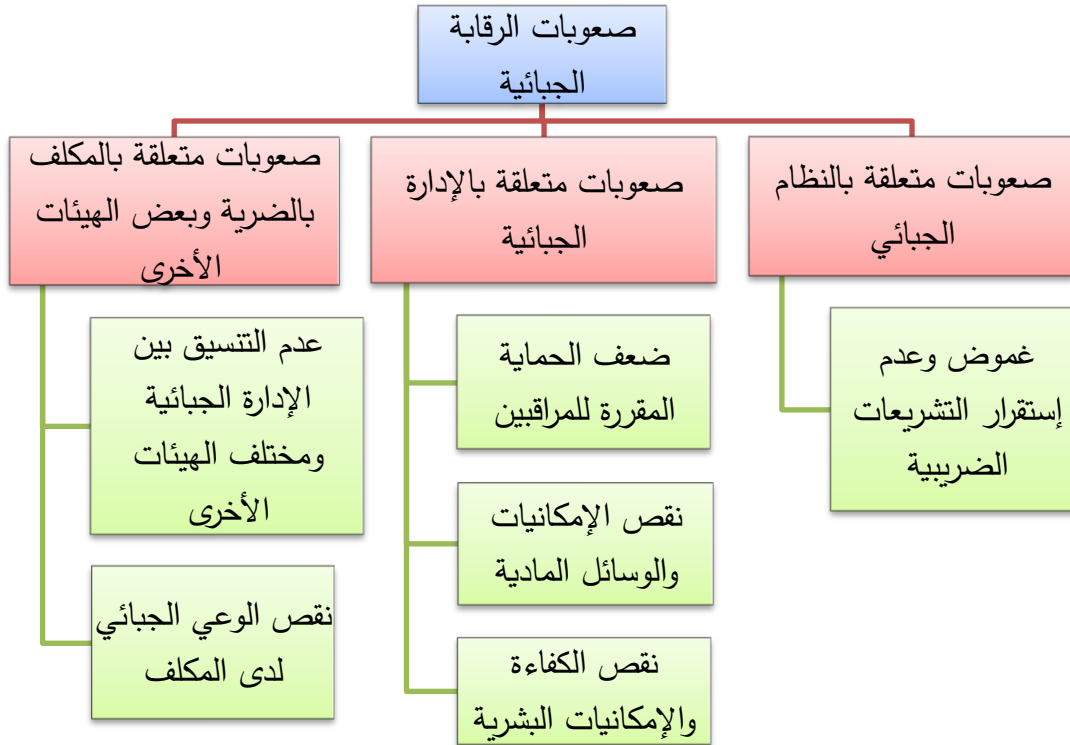
<sup>3</sup>صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مديرية الضرائب لولاية المدية ، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد01، المجلد 01، جامعة يحي فارس ، المدية، الجزائر، افريل 2014 ، ص215 .



عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشف لفترة قصيرة لا تتجاوز ستة (06) أشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشفة في حين أن المراقبة تمتد لفترة أربعة سنوات.<sup>1</sup>

وفي الأخير يمكن تلخيص صعوبات الرقابة الجبائية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (2.1): الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على سؤالي سفيان، نفس المرجع السابق، ص 2-4.

<sup>1</sup>سؤالي سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 4.

## المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية الوجه المعاكس للتصريحات الجبائية، فالمشرع الجزائري أعطى للإدارة الجبائية حق الرقابة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وقام بتنظيم عميلة الرقابة في إطار تشريعي وتنظيمي وقانوني للحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع .

### المطلب الأول: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية و لابد من توفير إمكانيات بشرية لازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه، وقد قام المشرع الجزائري بتعيين من لهم الحق في القيام بهذه المهمة، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

### الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها للقيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق، كالهوية والرتبة و حتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل و ترجع له عند الاستئناف،<sup>1</sup> والموظفين المكلفين بذلك هم:

#### أولاً: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة كما يراقب أعمال فرق الرقابة الجبائية، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التحقيق المحاسبي و الجبائي، بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة و المبرمجة لتقديم الملاحظات والإقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً.<sup>2</sup>

#### ثانياً: رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث و المراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتحقيق لكونه مسؤولاً عن النظام

<sup>1</sup> أقلاب ذبيح لياس ، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي"، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2010 -2011، ص31.

<sup>2</sup> نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية 1999-2003، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2003-2004، ص43.

العام داخل فرق التحقيق ويسهر على حضور و مواظبة الأعوان المحققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين.<sup>1</sup>

### ثالثا: الأعوان المحققين (المدققين)

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي ولقد نصت المادة 20 في الفقرة الثانية (02) من قانون الإجراءات الجبائية: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"،<sup>2</sup> كما يسند إلى الأعوان المحققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المحققين.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم إحترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعرضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفاتهم كممثلين للدولة نذكر منها:<sup>4</sup>

- الإلتزام بالنزاهة و السر المهني و إحترام النظام الداخلي للإدارة؛
  - تأدية الخدمة بكل إستقلالية و حياد تجاه المكلفين بالضريبة؛
  - تأدية الخدمة في إطار إحترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مأمورا؛
  - تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الإلتزام بخدمة الدولة؛
  - ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية و مستمرة.
- كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية مسؤوليات نوجزها في مايلي :

### أولا: المسؤولية المدنية.

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ، أو عدم الإلتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخريين تحت مسؤوليته،<sup>5</sup> وهذا بمقتضى أحكام المادة 129 من القانون المدني الجزائري و التي تنص على أنه "لا يكون الموظفون و الاعوان العموميون مسؤولون

<sup>1</sup> قلاب ذبيح لياس ، مرجع سبق ذكره، ص32.

<sup>2</sup> المادة 20-2، قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>3</sup> قلاب ذبيح لياس، نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>4</sup> دليل أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب ، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-12.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص22.

شخصيا عن أفعالهم الذي أضرت بالغير إذا قامو بها تنفيذا لأوامر صدرت إليهم من رئيس متى كانت إطاعة هذه الاوامر واجبة عليهم".<sup>1</sup>

### ثانيا: المسؤولية الجزائية

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة ينص و يعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغي الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها : التعسف في استعمال المنصب استغلال النفوذ، الرشوة، إختلاس الأموال، تزوير وثائق.. الخ.<sup>2</sup>

### ثالثا: المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد : التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الرتبة، النقل الإجباري إلى غاية التسريح.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزمهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية و في نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورا متتابعة و متكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل و أثناء و بعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية.

### الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق تسمح لها بالتحقيق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها وتتمثل فيما يلي:

#### أولا: حق المعاينة

يقصد بالمعاينة إنتقال أعوان الإدارة الضريبية إلى مكان تواجد مكان ممارسة النشاط من أجل المعاينة الميدانية ، فيمكنهم التحرك بحرية في مقراتهم المهنية قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات كالوثائق

<sup>1</sup> الجمهورية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون المدني، 2007، المادة 129 ص23.

<sup>2</sup> دليل أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص23.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 26-27.

والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة من التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضرائب وتكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن التي تدل على الممارسات التدليسية.<sup>1</sup>

### ثانيا: حق الرقابة

حسب المادة 18 في الفقرة الأولى (01) من ق إ ج و التي نصت صراحة على أنه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية ، خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها".<sup>2</sup>

### ثالثا: حق الإطلاع

بإستقراء المواد من 309 إلى 316 من ق ض م و ر مم فإن المشرع الجزائري يجيز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات و دفاتر و ملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق وإكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة،<sup>3</sup> وهذا وفقا لأحكام المادة 45 من ق إ ج والذي نص على أنه "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة".<sup>4</sup>

### رابعا: حق إستدراك الأخطاء

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وفقا للنص المادة 327 من ق ض ر مم: " يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية إنتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قلي محمد، بلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 06، المجلد 07، 2018، ص159.

<sup>2</sup> المادة 18، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص9.

<sup>3</sup> شارفي ناصر ، التهرب الضريبي وآثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة منشورة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، السنة الجامعية 2011-2012، ص128.

<sup>4</sup> المادة 45 ، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص24.

<sup>5</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، المادة 327 ، ص71.

## الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم أولاً: إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

توجد هناك إلتزامات إجبارية يقوم بها المكلف بالضريبة، حتى تمكن الإدارة الجبائية من تحصيل الضرائب من جهة، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند إستخدامها للحقوق التي في صالحها.

### 1. إلتزامات ذات طابع محاسبي

قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 09 إلى 12 مدى إلتزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، و يشترط الإحتفاظ بها وتلك الدفاتر هي:<sup>1</sup>  
أ. دفتر اليومية

بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات تجارية و صناعية فدفتر يوميتهم موقع و مرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليمياً، أما الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليمياً، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها و يقدم عند طلب الإدارة الجبائية ، أما غيابه سبباً كافياً لإلغاء محاسبة المكلف.  
ب. دفتر الجرد

وهو دفتر خاص بالميزانية، ينص إلى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول و الخصوم سنوياً وبصفة دقيقة، إذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية، كما يعد كشفاً لجميع عناصر الأصول و الخصوم.

### 2. إلتزام ذات طابع ضريبي

وهي الإلتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتنحصر هذه الإلتزامات في عدة تصريحات نذكرها بإيجاز:  
أ. التصريح بالوجود.

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، وذلك في آجال (30) ثلاثين يوماً من بداية النشاط مطابقاً ويجب أن يتضمن هذا التصريح على اسم ولقب المكلف ، طبيعة النشاط ، العنوان، تاريخ بداية النشاط...إلخ.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوقناديل محمد، جليل زين العابدين، دور العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة جزائرية للمالية العامة ، العدد 06، المجلد 01، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ديسمبر 2016، ص80.

<sup>2</sup> دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006، ص 53.

### ب. التصريح الشهري أو الثلاثي

يجب على كل مكلف تقديم قبل كل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذجي G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم.<sup>1</sup>

### ج. التصريح السنوي

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.<sup>2</sup>

### د. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل (30) ثلاثون يوما على الأكثر إكتتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ التوقف النشاط.<sup>3</sup>

### ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم وتكمن هذه الضمانات في :

#### أ. الإشعار بالتحقيق

قبل الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف، وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ويستفيد المكلف من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.<sup>4</sup>

#### ب. الإستعانة بمستشار للمكلف بالضريبة

حق في الإستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته أثناء عملية الرقابة من أجل مناقشة إقتراحات الرفع في الضريبة أو الإجابة عليها.<sup>5</sup>

#### ج. عدم إمكانية إعادة الرقابة

<sup>1</sup>قلاّب ذبيح لباس، مرجع سبق ذكره ، ص37.

<sup>2</sup>نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>3</sup>عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري ، مطبعة مزوار ، ط1 ، 01 ، 2009 ، ص28.

<sup>4</sup>سعيد عبد الحليم، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 04 ، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري ،

قسنطينة ، جوان 2017، ص ص 192-193.

<sup>5</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره ، ص14.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى بسبب نفس الضرائب وخلال نفس الفترة أو بعد تقادمها، كما تكون الرقابة نهائية عند عدم وجود تعديلات وفي حالة وجودها يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات وفي حالة عدم الرد في أجل 30 يوما، يمكن إرسال إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول.<sup>1</sup>

#### د. محدودية مدة الرقابة

بإستقراء المادة 20 الفقرة الخامسة (05) من ق إ ج فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تتعدى مدة التحقيق في التصريحات و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر فيما يخص مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لايتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، أما المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لايتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.<sup>2</sup>

#### هـ. الإبلاغ بنتائج الرقابة

لقد فرض المشرع الجبائي على المراقب ضرورة إبلاغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها إعترافا منه لهذا الأخير بحق الإطلاع على النتائج و ذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو بتسليم الإشعار للمعني مع إشعار بالإستلام.<sup>3</sup>

#### و. حق الطعن

منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وذلك بتقديم شكاوي للجهات المعنية ( لجان الطعون، الطعن أمام الغرف الإدارية للمحكمة، الطعن الولائي).<sup>4</sup>

### المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل و الأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه و تمارسها بطريقة منظمة و فعالة ، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وتتمثل في كل من مديرية الأبحاث و المراجعات و مديرية كبريات المؤسسات و المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

#### الفرع الأول:مديرية الأبحاث و المراجعات (DRV)

<sup>1</sup>شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف ، مجلة بحوث، العدد 11، المجلد 02، جامعة الجزائر 01، الجزائر، ص292.

<sup>2</sup>ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص130.

<sup>3</sup>بن عبد الله عادل، مستاري عادل ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية ، مجلة الفكر، العدد 04، المجلد 04، كلية الحقوق والعلوم

السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص277.

<sup>4</sup>الموقع الالكتروني للمديرية العامة لإدارة الضرائب، [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) ، 2020/04/15، 9:30 .



تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية الأبحاث والمراجعات وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم (288/98) المؤرخ في 13 جويلية 1998،<sup>1</sup> وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعة وأربع مديريات موضحة في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (3.1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية الأبحاث والمراجعات.



المصدر: نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص 40.

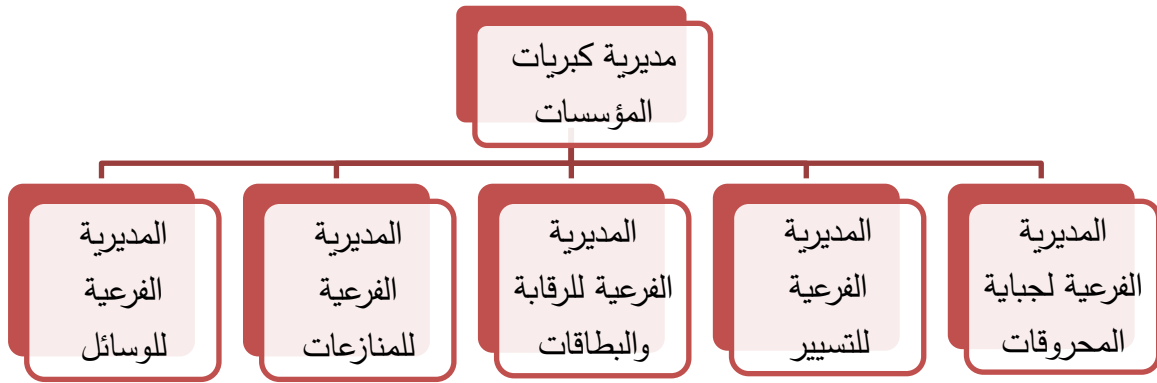
الفرع الثاني: مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

تم إنشاء هذه المديرية سنة 2002 وهي مديرية تابعة للإدارة العامة للضرائب، تقوم بالرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر، وتقوم بمتابعة المؤسسات الكبيرة التي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون كما تشكل مكان لدفع التصاريح، وتسديد الضرائب وكذلك تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية والمؤسسات التجارية والصناعية من الناحية الجبائية،<sup>2</sup> وتتكون هذه المديرية من خمسة (05) مديريات فرعية موضحة في الشكل الموجود في الصفحة الموالية.

الشكل رقم (4.1): الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات

<sup>1</sup> اعتبر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012، ص 86-87.

<sup>2</sup> قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهريب والغش الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009، ص 45.

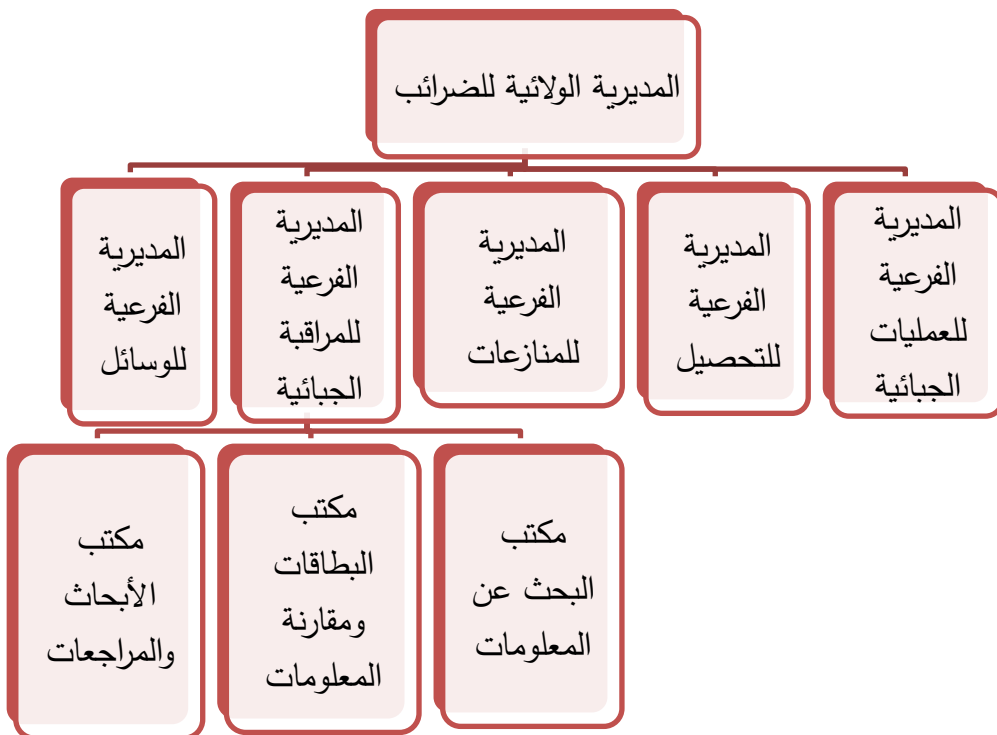


المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 112.

### الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب (DWI)

نجد أن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة،<sup>1</sup> وتتكون من خمس مديريات فرعية موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (5.1): الهيكل التنظيمي العام للمديرية الولائية للضرائب



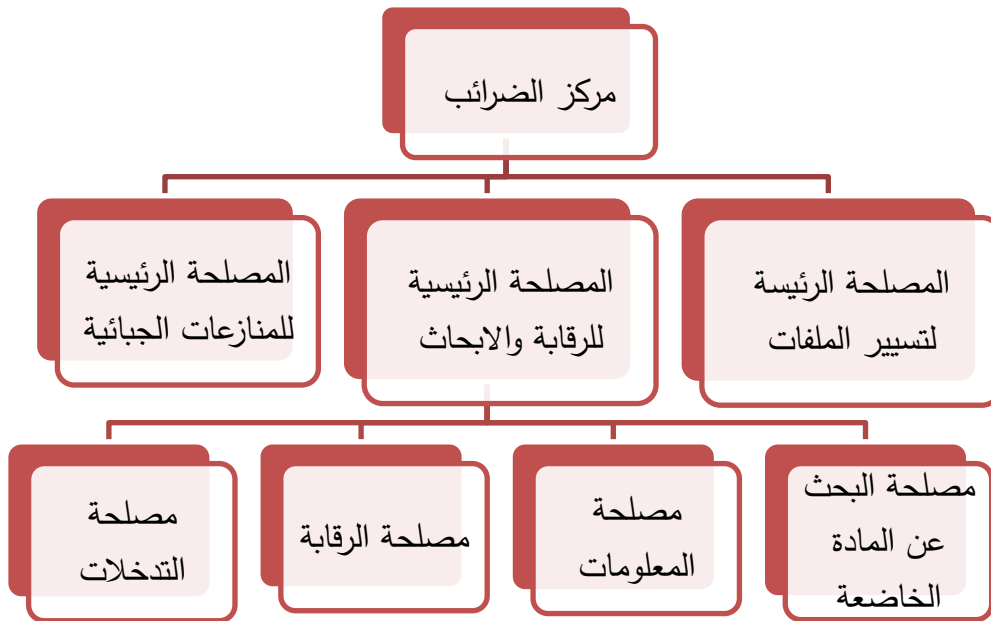
المصدر: نوي نجاه، مرجع سبق ذكره، ص 45

### الفرع الرابع: مراكز الضرائب (CDI)

<sup>1</sup> لقلاب ذبيح لياس، مرجع سبق ذكره، ص 27.

وتعتبر أحد الهياكل الجديدة المستحدثة غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني وأقتصر وجودها على بعض المناطق وفي إنتظار تعميمها على كل الوطن، تواصل مفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة إنتقالية في إنتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مركز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، وتعتبر مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب حيث أنه يختص بكل المراحل من تحديد للوعاء إلى التحصيل مع تكلفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته، وتتكون من ثلاثة (03) مصالح.<sup>1</sup> موضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم(6.1): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص116.

## خلاصة الفصل

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص106.

يستخلص من دراسة هذا الفصل أن الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية من طرف المشرع الجزائري للحفاظ على أموال الخزينة العمومية، كما أنها تعتبر وسيلة للتأكد من صحة وصدق المعلومات المحاسبية والجبائية المدلى بها من طرف المكلف، وإكتشاف الأخطاء والنقائص المسجلة بهدف تصحيحها، وتتم الرقابة الجبائية إما على مستوى المفتشية وتسمى بالرقابة العامة وتشمل الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وإما على مستوى المديرية الضرائب للولاية وتسمى بالرقابة المعمقة وتشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المجل للوضعية الجبائية والتحقيق المصوب في المحاسبة.

ومن أجل السير الحسن لهذه العملية فقد قام المشرع الجزائري، بإسنادها إلى أجهزة متخصصة تسهر على تطبيقها وتنفيذه إجراءاتها على جميع المستويات من جهة، ومن جهة أخرى بسن مجموعة من القوانين والإجراءات الواجب إتباعها أثناء عملية الرقابة الجبائية لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، أي منح مجموع من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية من أجل تأدية مهامهم، وفي المقابل تقديم ضمانات للمكلف بالضريبة تقاديا لأي تعسف تقوم به الإدارة الجبائية في حقه.

الفصل الثاني: آلية تسوية

المنازعات الجبائية أمام الإدارة

الجبائية

## تمهيد

تناول الفصل السابق موضوع الرقابة الجبائية، وعرفنا أنها عنصر ضروري يتطلبه طبيعة النظام الجبائي الذي يقوم على تصريح المكلفين بالضريبة من تلقاء أنفسهم، لذا أثناء ممارسة الإدارة الجبائية لعملية الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة، وتطبيقها للنصوص القانونية الخاصة بحساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها قد تنشأ اختلافات بينها وبين المكلف، كما قد تقع في أخطاء فيما يخص حساب مبلغ الضريبة أو أخطاء بمناسبة عملية التحصيل الضريبي والتي قد تحرم المكلف في بعض الأحيان من الإستفادة من بعض حقوقه، وهذه الأخطاء يصعب حلها نظرا لتمسك كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بقراره الأمر الذي يؤدي إلى نشوء نزاع بينهما .

وعلى ضوء ماسبق سيتم التطرق في هذا الفصل لموضوع المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المنازعات الجبائية

المبحث الثاني: إجراءات تسوية منازعات الوعاء أمام الإدارة الجبائية

المبحث الثالث: إجراءات تسوية منازعات التحصيل أمام الإدارة الجبائية

## المبحث الأول: ماهية المنازعات الجبائية

تقوم الإدارة الجبائية بأداء مهامها على أكمل وجه بالإستناد إلى القوانين والتشريعات التي أقرها المشرع الجزائري، من أجل توفير الإيرادات اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها، إلا أنه في بعض الأحيان أثناء أداء مهامها قد تثور بينها وبين المكلف بالضريبة نزاع حول تحديد مقدار الضريبة أو كيفية تحصيل الضريبة.

### المطلب الأول: تعريف المنازعات الجبائية

إن المشرع الجزائري نجد أنه لم يعطي تعريفا للمنازعات الجبائية، ولكن بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه تطرق إلى شروط المنازعة الجبائية ومضامينها، ومن هذا المنطلق فإن للمنازعة الجبائية لها معنيين أحدهما ضيق والآخر وتعني المنازعة بمفهومها الواسع كل الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول كل ما يتعلق بالفرض الضريبي<sup>1</sup>، أما المفهوم الضيق يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف بالضريبة مثل إعساره أو تلف أمواله أو إهلاك أمواله، بناء على ذلك يلجأ لإدارة الضرائب طالبا منها إلغاء أو خفض الضرائب المفروضة عليه.<sup>2</sup>

وعليه تتعدد التعاريف المتعلقة بالمنازعة الجبائية ونذكر منها :

**أولاً:** المنازعة الجبائية "هي كل ماينتج عن أي خلاف بين المكلفين و الإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية وقضائية".<sup>3</sup>

**ثانياً:** المنازعة الجبائية هي " الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر وهي أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة".<sup>4</sup>

**ثالثاً:** المنازعة الجبائية " ذلك الخلاف الذي ينشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بمناسبة قيام إدارة الضرائب بربط الضريبة والتصفية، نتيجة إمتناع المكلف بها عن دفع المبالغ المستحقة عليه أو في حالة إستعماله لطرق تدليسية للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليه ".<sup>5</sup>

<sup>1</sup>قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة المعارف العلمية، العدد 23، المجلد 12، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ديسمبر 2017، ص196.

<sup>2</sup>كوسة فضيلة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إحتهادات مجلس الدولة، دار هومة ، الجزائر، 2010، ص8.

<sup>3</sup>بوضياف سامية، كويدي محمد أمين، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، المجلد 8، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2019، ص 61.

<sup>4</sup>العموري محمد، الفتى دima، حل المنازعات الإدارية بالطريق الإداري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 06، 2015، ص312.

<sup>5</sup>بغني شريف، شذرات قانونية في المنازعة الضريبية، مجلة آفاق للعلوم، العدد 03، المجلد 05، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020، ص299.

رابعاً: وتعرف المنازعة الجبائية على أنها " نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة على حقوق كل منهما، مهما كانت الوسائل التي يحاول الأطراف من خلالها حلها وبعبارة أخرى هي كل النزاعات المعروضة على القاضي وتتم تسويتها وفقاً للإجراءات القضائية".<sup>1</sup>

وفي الأخير يمكن أن نقدم تعريفاً عاماً عن المنازعة الجبائية على أنها خلاف يثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول نوع من أنواع الضريبة أثناء تطبيق قوانين الضرائب .

### المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية

إن النزاع الضريبي يرجع إلى عدة أسباب منها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية ومنها ما هو متعلق بالتشريع الضريبي بحد ذاته وأخرى متعلق بعقلية المكلف الجبائي.

#### الفرع الأول: أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي

يؤدي التشريع الضريبي إلى حدوث نزاع ضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك لكثرة التعديلات المتكررة والمستمرة عليه، إضافة إلى تعقد النصوص القانونية التي تؤدي إلى إختلاف الفهم والتفسير بين المكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبة التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما:

#### أولاً: التناقض في النصوص القانونية التشريعية

يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين:<sup>2</sup>

1. الشكل الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي ينشأ هذا ضمن تداخل في صلاحيات الهيئات الضريبية.
2. الشكل الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا بين نظاميين ضريبيين مختلفتين وهذا ما يقودنا إلى الازدواج الضريبي، ويحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة.

#### ثانياً: صعوبة الإلمام بالنصوص التشريعية والتنظيمية

تخضع المادة الجبائية للعديد من النصوص ففي الجزائر تطبيق مقتضيات كل من:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- قانون الضرائب الغير مباشرة؛
- قانون التسجيل؛
- قانون الطابع؛

<sup>1</sup> Thierry lambert, contentieux fiscal, hachette, paris ,France, 2011, p03.

<sup>2</sup> بـغني شريف، مرجع سبق ذكره ، ص ص 307-308 .



– قانون الإجراءات الجبائية.

هذا من جهة، بالإضافة إلى عدم استقرار التشريع الضريبي وإتسامه بالتعديل المتكرر و الكثير خلال فترات زمنية قصيرة ويتميز التشريع الضريبي كذلك بخاصية الجمود وعدم إتسامه بالتطور والتحديث الذي يؤدي إلى مواكبة التغيرات التي تحدث في البيئة الإقتصادية، وكما لانسى في بعض الأحيان نجد هناك تعليمات وقرارات صادرة عن المصالح الجبائية التي لا تنشر والتي لا يمكن أن يعلم بها القاضي وبالتالي كل هذه الأسباب تؤدي إلى خلق نوع من الإختلال في الإحاطة بجميع الأحكام والمقتضيات والتدابير سيما مع عدم التخصص في المجال الجبائي من قبل قاضي المحكمة الإدارية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

إن الإدارة الجبائية تلعب دورا هاما في حدوث نزاع ضريبي فهي تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، فكلما كانت الإدارة الجبائية قوية كلما قل النزاع مع المكلف وكلما كانت الإدارة الجبائية ضعيفة كلما زادت النزاعات مع المكلفين فالأسباب المؤدية للنزاع الضريبي والتي تعود على الإدارة تتمثل في:

### أولا: الفساد الجبائي

تعد بيئة العمل الضريبي مجالا خصبا لانتشار ظاهرة الفساد، وهي ظاهرة واسعة الانتشار لا تقتصر على مجتمع دون آخر ولا ثقافة دون غيرها،<sup>2</sup> ويمكن تعريف الفساد على أنه "ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة، و الذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الإقتصادي من خلال هدر الموارد الإقتصادية أو زيادة الأعباء على الميزانية العمومية أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي".<sup>3</sup>

أما الفساد الجبائي فهو مختلف الانحرافات و المظاهر التي تهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب من جهة، وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الانفاق من جهة أخرى ومن مظاهر الفساد الجبائي نذكر الإختلاس، المحسوبية، التواطؤ بين المكلفين بالضريبة والمسؤولين في الإدارة الجبائية و في أغلب الأحيان يتم التواطؤ عن طريق دفع الرشاوى من أجل انجاح بعض الممارسات مثل تقديم شهادات إعفاء من دفع الضريبة لمكلفين غير مؤهلين لها، اقفال عملية الرقابة الجبائية دون إجراء

<sup>1</sup> حايذ فاطمة ، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (المغرب والجزائر)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية ، العدد 06 ، جوان 2018 ، ص ص 378-379 .

<sup>2</sup> عبيد ريم، المنازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي دراسة مقارنة، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم القانون العام ،قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص42

<sup>3</sup> خالد عيادة نزال علميات، إنعكاسات الفساد على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الأردن، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص86.

أي تعديل أو فرض عقوبات على المتهربين، شطب دين ضريبي دون مبرر... إلخ،<sup>1</sup> كل هذا يؤثر بشكل سلبي على الحصيلة الجبائية وهذا ما يؤدي حتما إلى خسارة جزء كبير من أموال الدولة.

### ثانيا: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية كأهم سبب للمنازعة الجبائية، فإن المنازعات التي تثور بمناسبة التحقيق في عين المكان أو الوثائق متنوعة قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو تخص الموضوع أي النتائج المترتبة عن هذا التحقيق سواء فيما يتعلق بطريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال أو بطبيعة الضريبة المفروضة أو مقدارها.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة:

يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي، ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه، إن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الإيفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة إعتقادا منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوما إلى نهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة<sup>3</sup>، ويعود هذا النقص إلى عدة معتقدات تتمثل فيما يلي<sup>4</sup>:

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام؛
- اعتقاد أن الضريبة أداة تستعملها الدولة لسرقة ونهب الشعب بطريقة غير مباشرة، فالتهرب من دفعها هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة، لتصبح هذه الأخيرة جزء من التكوين الوراثي البشري؛
- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد خسارة شخصية لا بد من تخفيضها أو تقاديتها كلما سمحت الفرصة بذلك ؛
- اعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا بعد تصرفا لا أخلاقيا وتبريرهم لذلك أن هذا التهرب لا يشكل خسارة لأحد إستنادا لفكرة أن سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، والمستمدة من قول شارل لامب "المتهرب من الدولة سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا".

<sup>1</sup> فرج شعبان، حدادو فهمية، عبد الله الحرّسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2019، ص ص 84-86.

<sup>2</sup> رافي دارين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 يوسف بن خدة، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017، ص 16.

<sup>3</sup> بغني شريف، مرجع سبق ذكره، ص 311.

<sup>4</sup> بوعكاز سميرة، مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015، ص ص 33-34.

### المطلب الثالث : أنواع المنازعات الجبائية

لقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع سواء بالإستناد إلى أنواع الضرائب، أو حسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

#### الفرع الأول: حسب نوع الضريبة

وفق هذا المعيار يتم تقسيم المنازعات الجبائية بحسب طبيعة الضرائب إلى منازعات ضريبية مباشرة وأخرى غير مباشرة ويتم ذلك وفق عدة معايير للترقية بينهما، منها المعيار الإداري والاقتصادي والفني.<sup>1</sup>

#### أولاً: المعيار الإداري

يقوم على أساس طريقة الإتصال بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين والمادة التي تفرض عليها الضريبة، أو تم تحقيقها بناء على الإتصال المباشر بين المكلف والإدارة الجبائية فالضريبة هنا مباشرة، نظراً لأن الإتصال كان بصفة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف قام به المكلف مثل شراء السلع والخدمات فالضريبة هنا غير مباشرة.<sup>2</sup>

#### ثانياً: المعيار الاقتصادي

يعرف بمعيار راجعه الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص آخر ويعد هذا الأخير متحملها.<sup>3</sup>

#### ثالثاً: المعيار الفني

فيقوم على أساس ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها وإستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات و الإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية منقطعة كالإستهلاك والتداول.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زافي دارين ، مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>2</sup> بريشي عبد الكريم، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص 103.

<sup>3</sup> محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري ، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010، ص ص 29-30.

<sup>4</sup> نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص31.

### الفرع الثاني: حسب المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة للدولة، أي إستفادة الدولة لدين الضريبة.

#### أولاً: نزاع الوعاء

وهي تلك المنازعات المتعلقة بتأسيس الضريبة، الناتج عن التحقيق في الوثائق أو عن التحقيق في محاسبة المكلف في حالة النقص في التصريح أو إنعدامه، وهي ماتسمى أيضا بمنازعات أساس الضريبة والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف الحصول على أخطاء وقعت في الوعاء الضريبي، أو في حساب مقدارها أو الإستفادة من حق تشريعي وتنظيمي.<sup>1</sup>

#### ثانياً: نزاع التحصيل

تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بالالتزام المكلف بالوفاء بدينه الضريبي، والإجراءات المتخذة جبرا من قبل الإدارة الجبائية لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها في وقت إستحقاقها، وعلى هذا الأساس فإن منازعات التحصيل لا تنشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: حسب الجهة المطروح أمامها النزاع

يطرح النزاع الضريبي عموماً أمام الجهات الإدارية كمرحلة أولى، ومن ثم يعرض أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة إذا لم يجد حلاً أمام الجهات الإدارية وقد إنتهجت كل التشريعات تقريباً على هذه المرحلة لفض المنازعات الجبائية، وعليه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء، وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تتسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، وتتماز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة الجبائية إلى مرحلتين أحدهما إجبارية والأخرى اختيارية تتمثل في الطعن الإختياري على مستوئبلجان إدارة خارج الإدارة الجبائية وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زافي دارين، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008، ص 49.

<sup>3</sup> بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة عامة، قسم العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012، ص 26.

## المبحث الثاني: إجراءات تسوية منازعات الوعاء أمام الإدارة الجبائية

يقصد بالوعاء الضريبي المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة و يمكن القول أن وعاء الضريبة هو المنبع الذي تقتطع الدولة منه الضرائب المختلفة، فمن المعروف أن الإدارة الضريبية هي التي تقوم بتحديد قيمة الوعاء، ففي بعض الأحيان المكلف بالضريبة لا يرضى بقيمة الوعاء المحدد له والذي تم إتخاذه كأساس لفرض الضريبة عليه، وذلك نتيجة تقديمه تصريحات خاطئة عن وضعيته الجبائية وطالما للرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الضريبية فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف، ومن هنا يثور نزاع ضريبي بين المكلف و الإدارة الجبائية.

### المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكوى)

#### الفرع الأول: تعريف الشكوى

تهدف الشكوى الضريبية طبقا للمادة 70 من ق إ ج إما لتصحيح الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الإستفادة من حكم ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي أو الإستفادة من تأجيل الدفع القانوني، والمشرع الجزائري لم يورد تعريفا صريحا حول التظلم الإداري أو كما سماه في القوانين الجبائية بالشكوى إلا أنه إعتبره كحق مقرر للأفراد و ألزمهم به قبل اللجوء إلى القضاء.<sup>1</sup>

وعليه سيتم تقديم بعض التعاريف التي وجهت للشكوى الضريبية:

**أولاً:** يقصد بالشكوى أو التظلم الإداري "مجموعة القواعد الواجب إتباعها أمام الإدارة الجبائية للمطالبة بالحقوق أولتسوية بعض الوضعيات القانونية، وهي إجراء الزامي وجوهري من النظام العام بحيث لا يمكن للمكلف رفع الدعوى مباشرة إلى القضاء دون إستيفاء هذا الإجراء".<sup>2</sup>

**ثانياً:** الشكوى الضريبية وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات الجبائية التي يمكن حلها من طرف الإدارة و كذلك إستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية".<sup>3</sup>

وعليه نستنتج من التعاريف السابقة أن الشكوى الضريبية أو ما يسمى بالتظلم الإداري يعد أول مرحلة يقوم بها المكلف أمام الادارة الجبائية، حيث يعد هذا التظلم إجباريا قبل اللجوء إلى القضاء .

وللتظلم الإداري (الشكوى) شكلين أو صورتين إما أن يكون ولائيا وذلك بأن يرفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، وإما يكون رئاسيا أي يوجه إلى السلطة السلمية أي الجهة الإدارية التي تعلو الإدارة مصدرة

<sup>1</sup> شيعاوي وفاء، **الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية**، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010، ص ص 17-19.

<sup>2</sup> صدوق المهدي، خويلدي السعيد، **التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع عنه (ضمانة أم قيد)**، مجلة الإجتهد للدراسات الإقتصادية والقانونية، العدد 02، المجلد 07، المركز الجامعي تمنراست، الجزائر، 2018، ص 57.

<sup>3</sup> أمزيان عبد العزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 9.

القرأ، أي أن الشكوى توجه إما إلى مدير الضرائب الولائي وإما رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الضرائب الجهوي حسب نص المادة 71 من ق إ ج.

### الفرع الثاني: شروط تقديم التظلم الإداري

لقد قام المشرع الجزائري بوضع شروط أو قواعد يجب توافرها حتى يتم قبول الشكاية شكلا و موضوعا.

#### أولا: الشروط الشكلية (شكل الشكوى)

- حسب نص المادة 73 من ق إ ج تتمثل القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى كما يلي<sup>2</sup>:
- يجب أن تكون الشكاوي فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية؛
- لا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع؛
- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة ؛
- يجب أن تكون الشكوى على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ؛
- تقدم الشكوى من طرف المكلف أو وكيله وفي حالة هذه الأخيرة يخضع لأحكام المادة 75 من ق إ ج.

#### ثانيا: الشروط الموضوعية (محتوى الشكوى)

- لقد ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بتقديم تفصيل للشكوى المقدمة من طرفه، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفع التي يتقدم بها، وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحجها حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع على محتوى الشكوى الضريبية ودراساتها وعليه يجب أن تتضمن الشكوى البيانات التي نصت عليها المادة 73 من الفقرة الرابعة (04) من ق إ ج : "تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى :
- ذكر الضريبة المتنازع عليها؛
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع؛
- عرض ملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف؛
- توقيع صاحبها باليد".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بوراس عادل ، دعوى إلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 03، جانفي 2013 ، جامعة المسيلة ، كلية الحقوق ، ص 266 .

<sup>2</sup> بن تركية نجا ، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 02، المجلد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بأفلو، الجزائر، ص 289.

<sup>3</sup> المادة 73-4 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص 31.

### ثالثا: آجال تقديم الشكوى

لقد حدد المشرع الجزائري بصرامة آجال تقديم الشكوى من طرف المكلف وذلك لخصوصية المنازعات وطبيعة المعنيين بها، وحسب نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية نميز بين نوعين من الآجال عند تقديم الشكوى وهي كالتالي:

#### 1. الآجال العامة لقبول الشكاية

تحدد الآجال العامة لتقديم الشكوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة حسب نص المادة 72 الفقرة الأولى (01) تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.

#### 2. الآجال الاستثنائية: تتمثل في:<sup>1</sup>

أ. حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة؛

ب. حالة الخطأ في توجيه الانذارات: الآجال القانونية لرفع الشكاية تنقضي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أستم خلالها المكلف بالضريبة الإنذارات الجديدة، فهذا الخطأ الصادر من قبل الإدارة الجبائية يجعل الإنذارات لاتصل إلى المكلف بالضريبة طالما هناك خطأ في إرسال هذه الإنذارات للمكلف؛

ج. حالة الإقطاع من المصدر: الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية السنة التي تم خلالها الإقطاع من المصدر؛

د. الضريبة المدفوعة تلقائيا من طرفكم: تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم بعنوانها دفع الضريبة.

### المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى والفصل فيها

بعدما تستوفي الشكوى جميع الإجراءات والشروط القانونية يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها وإرسالها إلى مديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليميا، حيث يستلم وصل إستلام وإيداع حسب نص المادة 71 من ق إ ج وبعد تسجيل في سجل خاص يحال إلى المفتش المختص الذي قام بتأسيس وعاء الضريبة حسب المادة 76 من ق إ ج، ويمكن إسناد مهمة التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته والذين لهم رتبة مفتش على الأقل ولقد أعطى المشرع حق التحقيق في الشكوى للتمكن من معرفة المعلومات التي تضمنتها الضريبة محل

<sup>1</sup> باهي هشام، بن محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 02، المجلد 12، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، أكتوبر 2019، ص476.



النزاع فهو إجراء الزامي بالنسبة لمنازعات الوعاء الجبائي، وبناء على ذلك يتم التحقيق في الشكوى على جانبيين الجانب الشكلي والجانب الموضوعي.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: التحقيق في الشكوى

#### أولا : التحقيق في شكل الشكوى

يقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي التأكيد من أن الشكاية مستوفية لجميع البيانات الإلزامية والشروط المنصوص عليها سابقا في المواد 73 و 71 و 72 من ق إ ج، حيث يقوم مفتش الضرائب بتسجيلها في سجل خاص ويكتب طلب القبول وبعد ذلك يتم مباشرة في عملية التحقيق في الشكوى بأمر من المدير الولائي للضرائب، أما في حالة وجود نقص في ملف الشكوى من أي وثيقة ثبوتية فإن المادة 73 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية أتاحت للمكلف المشتكي فرصة لإستدراك ذلك النقص و إستكمال الوثائق، إذ يقوم المفتش بإبلاغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتنبيه المشتكي لضرورة إصلاح العيب الوارد في شكواه وذلك خلال أجل 30 يوما إعتبارا من تاريخ إستلام الرسالة الموصى بها من قبل الإدارة الجبائية والتي بموجبها منح فرصة تكملة ملف شكواه، وفي حالة عدم تلقي الجواب من المكلف أو كان نقصا لمدير الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب (CPI) أو رئيس مركز الضرائب (CDI) يصدر قرار الرفض ويتم تبليغ المكلف بذلك، أما إذا توفرت الشكوى على الشروط القانونية يقوم المفتش بتسجيلها في سجل خاص ويقوم بالتحقيق في موضوعها.<sup>2</sup>

#### ثانيا: التحقيق في محتوى الشكوى

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاية من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة، إذا فقبل أن يتم إتخاذ القرار المطروح أمام النزاع الضريبي فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا القائم بتسيير المكلف الجبائي للمشتكي وجمع المعلومات الخاصة بالنزاع المطروح، فالمشرع الجزائري منح لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث الطرق وكيفية ممارسة التحقيق وعلى سبيل المثال بإمكان المفتش إستدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، والتحقيق في عين المكان، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات العمومية والمتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، ولقد نص المشرع على رفع ملخص الشكوى الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه، ومنح هذا الاخير مدة 15 يوم لذلك، وبانقضاء هذه المدة وعند عدم وصول رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي يقوم المفتش بتحرير إقتراحاته، وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحضر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة

<sup>1</sup> فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص ص 23-24.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.



المكلف محل النزاع ويوجه إلى المدير الولائي للضرائب لإتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الفصل في الشكوى

بعد إكمال الإجراء المتعلق بالتحقيق في الشكاية سواء من جانب شكلها أو محتواها الذي يقوم به المفتش المختص في ذلك، والذي منح له هذا الإجراء من قبل المشرع الجزائري تأتي الخطوة التالية والمعنية بالفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية، ولقد حدد المشرع الجزائري جملة من القواعد والأحكام الجبائية التي تحدد كيفية الفصل في الشكاية والجهة المختصة بذلك.

#### أولاً: الجهات المختصة بالبث في الشكوى

طبقاً لأحكام المادة 77 والمادة 172 من ق إ ج فان سلطة البت في الشكاوى تعود إلى كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيسي المركز والمركز الجوّاري للضرائب على التوالي، ويتم تحديد إختصاص كل منهم على حسب مقدار الضرائب المفروضة .

#### 1. الشكوى التابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب.

تحدد المدة بستة أشهر (06 ) ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر (08 ) بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، و يقلص هذا الأجل إلى شهرين (02 ) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>2</sup>

يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج) حسب نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### 2. الشكاوى التابعة لإختصاص رؤساء مراكز الضرائب (CDI) والمراكز الجوّارية للضرائب (CPI)

تحدد المدة بأربعة أشهر (04) ابتداءً من تاريخ إستلام الشكوى،<sup>3</sup> يمارس رئيس مركز الضرائب صلاحياته في القضايا النزاعية وكذا طلبات إسترداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها أو يساويها خمسين مليون دينار (50.000.000 دج).<sup>4</sup>

يمارس رئيس مركز الضرائب الجوّاري صلاحياته في القضايا النزاعية التي يقل مبلغها أو يساويها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).<sup>5</sup>

<sup>1</sup>بدايرية يحي، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

<sup>2</sup>NACER MOURAD,BAALAL TAHER, RELATION ENTER LE CONTRIBUABLE D'IMPOT ET L'ADMINISTRATION FISCALE .LE JOURNA DES ETUDES FISCALE ,N 08,JUN 2016,P 298.

<sup>3</sup>بوضياف سامية، كويدي محمد أمين، مرجع سبق ذكره ، ص 65.

<sup>4</sup>المادة 77-2، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، 32.

<sup>5</sup>المادة 77-3، نفس المرجع والصفحة سابقاً.

### 3. الشكاوى التابعة لإختصاص مديرية كبريات الشركات (DGE)

تحدد المدة بستة أشهر (06) إنطلاقا من تاريخ إستلام الشكاية وتمدد إلى ثمانية أشهر (08) بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق لقرارات الإدارة المركزية<sup>1</sup>.

يمارس مدير كبريات صلاحياته في القضايا النزاعية و كذا طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي تتجاوز مبالغها ثلاث مئة مليون دينار (300.000.000 دج).

#### الفرع الثالث: صدورالقرار المتعلق بالشكاوى

بناءا على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لدى المدير الولائي للضرائب، فإنه يقوم بإصدار قراره في الموضوع محل النزاع إما بالقبول الكلي للشكاوى أو الرفض الكلي للشكاوى أو القبول الجزئي للشكاوى محل النزاع، وقبل إتخاذ أي قرار من طرف المدير الولائي للضرائب يطلب من المفتش المختص إقليميا بتقديم إقتراح كتابي في موضوع النزاع ويعرض على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه<sup>2</sup>.

#### أولا: في حالة القبول الكلي للشكاوى .

ونعني به قبول كل طلبات المكلف المشتكي ويكون ذلك من خلال إعفاءه من الضريبة محل الشكاوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه<sup>3</sup>.

#### ثانيا: في حالة الرفض الكلي للشكاوى

عند صدور قرار الرفض الكلي للشكاوى من طرف المدير الولائي للضرائب، يجب أن يوضح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة، وذلك ليكون المكلف بالضريبة على دراية تامة بالأسباب التي أدت إلى رفض شكواه، وحتى يتسنى للمكلف من تقديم نزاعه أمام لجان الطعن الإداري، أو له الحق في رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية<sup>4</sup>.

#### ثالثا: في حالة القبول الجزئي للشكاوى

بمعني قبول شكاوى المكلف في شق، ورفضها في شقها الآخر ومنه فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض وله الخيار في ذلك<sup>5</sup>.

وفي الأخير إذا قبل المكلف بالقرار الأخير تتوقف المنازعة وفي حالة رفضه يمكن له متابعة الاجراءات أمام لجان الطعن أو أمام القضاء .

<sup>1</sup>بوضياف سامية، كويدي محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>2</sup>صديق المهدي، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة منشورة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث ، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة ، الجزائر، السنة الجامعية 2018-2019، ص 66.

<sup>3</sup>زافي دارين، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

<sup>4</sup>فريجه حسين، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>5</sup>قصاص سليم، مرجع سبق ذكره، ص 48.

### المطلب الثالث: الطعن أمام لجان الطعن

بعد أن يقوم المكلف بتقديم تظلمه أمام الادارة الجبائية، تقوم بدراسته والتحقيق في شكواه وبعد ذلك تقوم بإصدار قرار يتعلق بشكواه، ففي حالة عدم رضا المكلف بالقرار المتخذ بشأنه، أتاح له المشرع الجزائري اللجوء إلى طريقتين إما إلى رفع دعوى قضائية إلى المحكمة الإدارية أو يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن. وقد قام المشرع الجزائري بإحداث هذه اللجان من أجل الحفاظ على قوى التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف الجبائي، واللجوء إلى هذه اللجان يكون إختياريا وليس إجباريا ويكون في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة.

#### الفرع الأول : اللجنة الولائية للطعن

تتظر هذه اللجنة في الشكاوي المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وتتشكل هذه اللجنة من مجموعة من الأعضاء موضحة في نص المادة 81 مكرر من الفقرة الاولى (01) : "تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال مشكلة كما يأتي:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا؛
  - عضو (01) المجلس الشعبي الولائي ؛
  - ممثل (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
  - ممثل (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛
  - ممثل (01) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية؛
  - المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثلهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب؛
  - ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية ؛
  - المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثلهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية ؛
- في حالة الوفاة أو الإستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة " .<sup>1</sup>

#### أولا: مجال إختصاص اللجان الولائية للطعن

وتبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات، أي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أقل أو يساوي 20.000.000 دج والتي سبق

<sup>1</sup> المادة 81 مكرر -1، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص34.

وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، حسب نص المادة 81 مكرر الفقرة لأولى من ق إ ج.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: اللجان الجهوية للطعن

تنص المادة 81 مكرر من الفقرة الثانية (02) من ق إ ج: "تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال مشكلة كما يأتي:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا؛
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- ممثل (01) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (01) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (01) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدي؛

- ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- ممثل (01) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

في حالة الوفاة أو الإقالة أو أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة".<sup>2</sup>

#### أولا: مجال إختصاص اللجان الجهوية للطعن

حسب نص المادة 81 مكرر الفقرة الثانية (02) من ق إ ج، تبدي اللجنة الطعن الجهوية رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات أي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال يزيد عن 20.000.000 دج ويقل أو يساوي 70.000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>3</sup>

#### الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تنص المادة 81 مكرر الفقرة الثالثة (03) والأخيرة من ق إ ج: "تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة مشكلة كما يأتي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ممثل (01) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (01) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛

<sup>1</sup> نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>2</sup> المادة 81 مكرر -2، نفس المرجع، ص35.

<sup>3</sup> نفس المرجع والصفحة سابقا.

- ممثل (01) عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
  - ممثل (01) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
  - ممثل (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
  - ممثل (01) عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
  - مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- في حالة الوفاة أو الإستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيينات جديدة".<sup>1</sup>
- أولاً: مجال إختصاص اللجنة المركزية للطعن**

- تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياً حول ما يأتي:<sup>2</sup>
- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
  - القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات أي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال 70.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

### المبحث الثالث: إجراءات تسوية منازعات التحصيل أمام الادارة الجبائية

تعرف الضريبة على أنها إقتطاع نقدي يدفعها الفرد إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العمومية جبرا وبصفة نهائية، لكن بعض المكلفين يقومون بالتهرب من دفع الضريبة الأمر الذي يؤدي إلى قيام الإدارة الجبائية بالتحصيل الجبري لهذه الضرائب وفق طرق مختلفة.

#### المطلب الأول: تحديد منازعات التحصيل

يعتبر التظلم الإداري المسبق أول إجراء يتم القيام به سواء كنا في منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل وقبل أن نتناول إجراء التظلم الإداري بالنسبة لمنازعات التحصيل سنتطرق إلى أساسيات حول التحصيل الجبائي.

#### الفرع الأول: أساسيات حول التحصيل الجبائي

##### أولاً : تعريف التحصيل الضريبي

التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار،<sup>3</sup> والتحصيل يتم إما وديا وإما جبريا.

<sup>1</sup> المادة 81 - 3، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص35.

<sup>2</sup> نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>3</sup> عتير سليمان، مرجع سبق ذكره، ص72.

## ثانيا: طرق التحصيل الضريبي

تقوم الإدارة الجبائية بمهمة تحصيل قيمة الضريبة وتكون بإحدى الطريقتين :

### 1. التحصيل الودي :

وهذه الطريقة العادية حيث نعني بها أن يتوجه المكلف إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه لدفع قيمة الضريبة المفروضة عليه في آجالها المحددة قانونا، ووفق هذه الطريقة يتم التحصيل وفق:

#### أ. التسديد المباشر

أي تسديد قيمة الضريبة المستحقة من تلقاء المكلف بنفسه.<sup>1</sup>

#### ب. الحجز من المنبع

أو ما يسمى بالاقطاع من المصدر ومثال ذلك إقطاع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه.<sup>2</sup>

#### ج. التسديد عن طريق الاقساط المقدمة

يقوم المكلف بدفع قيمة الضريبة على شكل أقساط وتكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، وذلك في الآجال المحددة قانونا وهذه الطريقة تضمن للخزينة إيرادات مستمرة على مدار السنة من جهة والتخفيف من وقع الضريبة وتسهيل عملية الدفع بالنسبة للمكلف من جهة أخرى.<sup>3</sup>

### 2. التحصيل الجبري

وهي الطريقة الغير العادية عكس الطريقة الأولى أي أنه يتم تحصيل الضريبة بقوة القانون ليس بإرادة المكلف، وتتم إجراءات التحصيل الجبري بمرحلة أولية وهي إدراج الضريبة في الجداول ثم مرحلة إرسال الإنذار من القابض إلى المكلف طبقا لأحكام المادة 144 الفقرة الأولى (01) من ق إ ج،<sup>4</sup> ومنها تبدأ عملية المتابعة والتي تأتي وتحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة، وفي حالة عدم تسوية الضريبة بعد إرسال الإنذار وإتخاذ الاجراءات اللازمة تلجأ الدارة إلى الوسائل الجبرية المتمثلة في:

#### أ. الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني

حسب نص المادة 146 من ق إ ج فإن الغلق المؤقت يعتبر أول إجراء تقوم به الإدارة الجبائية وهو حق منح لها كوسيلة لإجبار المكلف بالضريبة من تسديد ديونه وتحصيل قيمة الدين من قبل الإدارة الجبائية

<sup>1</sup> عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014 ، ص 16.

<sup>2</sup> إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي دراسة مقارنة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، تخصص القانون العام الإقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد ، الجزائر، السنة الجامعية 2015-2016، ص17.

<sup>3</sup> الكفيف فاتح ، أساليب ربط الضريبة وتحصيلها، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، العدد 01، المجلد 06، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2015 ، ص 117.

<sup>4</sup> المادة 144 -1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص48.

حفاظا على أموال الخزينة العامة ويتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة<sup>1</sup>.

#### ب. الحجز الإداري

ويقصد بذلك مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها وبيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتق المكلف<sup>2</sup>.

#### ج. البيع

بعد تنفيذ إجراء الحجز الإداري على أموال المكلف بالضريبة ، تأتي مرحلة البيع الجبري من طرف الإدارة الجبائية طبقا لأحكام المادة 151 الفقرة الأولى والثانية من قانون الاجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

وفي الأخير نستنتج أن التحصيل الودي يكون بإرادة المكلف، أي أنه يدفع قيمة الضريبة بنفسه عكس التحصيل الجبري مما يدفع بالإدارة الجبائية بمتابعة المكلف لتحصيل دينها الضريبي وبالتالي يعتبر التحصيل الجبري هو أساس النزاع الضريبي، وبالرجوع إلى قانون الاجراءات الجبائية نرى أن التحصيل الجبري هو الحدث المنشئ للنزاع الضريبي طبقا لأحكام المادة 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك لكون أن الإدارة الجبائية تدخلت بقوة القانون في الحصول على دينها وفي الجهة المقابلة منح المشرع الجزائري للمكلف حق الاحتجاج أو الاعتراض عن قرار التحصيل إذا كان هناك خطأ من قبل الإدارة الجبائية طبقا لأحكام المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

#### الفرع الثاني: منازعات التحصيل

يتم التحصيل الجبري بقوة القانون من طرف إدارة الضرائب، حيث يمر بمراحل وإجراءات ألزم المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية باتباعها، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف موضوع المنازعة، عندها يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكوى لدى الإدارة الجبائية في هذه الحالات:

#### أولاً: منازعات التحصيل الجبري

##### 1. منازعة قرار الغلق المؤقت للمحل

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية وطبقا لأحكام المادة 146 أعطى المشرع الجزائري للمكلف الجبائي حق الطعن في قرار الغلق الصادر من المدير الولائي للضرائب بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

<sup>1</sup> زعزعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، الجزائر ، السنة الجامعية 2012-2013 ، ص 68 .

<sup>2</sup> بن ذهية رباب ريمة ، منازعات التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 ، الجزائر ، السنة الجامعية 2015-2016 ، ص 15.

<sup>3</sup> العبداني سهام ، الصلح في المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ، مجلة آفاق للعلوم ، المجلد 05 ، العدد 03 ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، الجزائر ، 2020 ، ص 264 .

كما أن مدة الغلق لا تتجاوز ستة (06) أشهر، ويتم تبليغ قرار الغلق من قبل عون المتابعة الموكل قانونا وبموجبه قد أقرت المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية الإعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف، وذلك برفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الإستعجال.<sup>1</sup>

## 2. منازعة الحجز الاداري

بالنظر إلى المادة 153 الفقرة الاولى من ق إ ج، يمكن للمكلف الجبائي الإعتراض على الحجز الذي قامت به إدارة الضرائب وإسترجاع محجوزاته وذلك بتقديم طلب إلى مدير الضرائب بالولاية في أجل شهر اعتبارا من تاريخ الحجز، كما ينبغي على المكلف الجبائي أن يقدم الوسائل الثبوتية التي على أساسها يمكن للمدير الولائي أن يستجيب لطلب.<sup>2</sup>

## ثانيا: منازعات وقف التحصيل

أن المكلف الذي لم يتم بتسديد مستحقاته الضريبية يتم متابعته وفق إجراءات التحصيل الجبري، حيث يقوم قابض الضرائب بتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، وعليه يمكن للمكلف أن يقوم بالمنازعة من أجل وقف التحصيل الجبري الذي قامت به الإدارة الجبائية وهذه المنازعات تتمثل فيما يلي:

### 1. الاعتراض على إجراءات المتابعة

إن يحق للمكلف الإعتراض على إجراءات المتابعة (تحصيل الديون الضريبية) في حالة وجود عيوب شكلية وإجرائية فحسب المادة 145 من ق إ ج تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان معتمدين قانونا أو محضريين قضائيين.

#### أ. الاعتراض على سند التحصيل

لقد منح قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة عدة ضمانات للإعتراض على إجراء التحصيل الذي يقوم به قابض الضرائب إلا أن هذا الإعتراض لا يكون مقبولا إلا إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها قانونا وعملا بنص المادة 153 مكرر من نفس القانون يجب أن تقدم الشكوى خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج به كما ينبغي أن تتضمن الشكوى كل وسائل الإثبات المفيدة مع ضرورة تسليم وصل يثبت تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة، حيث تعتبر الشكوى من بين الإجراءات الضرورية لقبول مختلف الدعاوي الضريبية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> شيعاوي وفاء ، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة العلوم الانسانية، العدد 18 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ، مارس 2010 ، ص 205 .

<sup>2</sup> بلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 01، المجلد 15، قسم التعليم الاساسي للحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر ، 2017 ، ص 361.

<sup>3</sup> بلول فهيمة، مرجع سبق ذكره، ص 360.



### ب. طلب إيقاف التسديد

إن ما يميز التحصيل الضريبي هو ضرورة التسديد ثم الاعتراض حفاظا على أموال الخزينة العمومية إلا أن المشرع الجزائري أوجد إرجاع الدفع كما نصت عليه المادة 74 من ق إ ج، فمن خلال ماجاء من نص في هذه المادة يتضح أن لقبول طلب وقف التسديد ينبغي على المكلف أن يقدم طلب الاستفادة من هذا الاجراء، أما في حالة عدم طلبه فلا يمكن وقف التسديد رغم وجود نزاع حول إجراءات التحصيل.<sup>1</sup> ومن بين شروط قبول تأجيل الدفع نذكر مايلي:<sup>2</sup>

- أن ترفع الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب وتقدم في الآجال والشروط المحددة قانونا؛
- أن يكون المبلغ المراد تأجيل دفعه محددًا في الشكوى المرفوعة أمام مدير الضرائب؛
- أن يقدم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمنح من أجلها طلب تأجيل الدفع.

### ثالثا: منازعة الإسترداد والإعفاءات والتقادم

يقوم المكلف بالضريبة بالمطالبة بإسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات ويجوز له أيضا أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة أو التخفيض منها وله لأن يدفع بسقوط الضريبة في حالة تقادمها.

#### 1. منازعة الإسترداد

بالرجوع إلى المادتين 145 و146 من قانون الإجراءات الجبائية نرى أن المشرع الجزائري أعطى حق لإدارة الضرائب بمباشرة الحجز على أموال المكلف جراء عدم تسديد ديونه بعد توجيه إخطار المكلف لتسديد ديونه المستحقة، وبالمقابل يمكن للمكلف بالضريبة الذي مست أمواله بهذا الإجراء أن يطلب إلغاءه أو أن يبادر بإسترداد أمواله شريطة أن يقدم طلب كمرحلة أولية أمام المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز وإسترداد المحجوزات، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع.<sup>3</sup>

#### 2. منازعة طلب الإعفاء من الضريبة

حسب نص المادة 93 الفقرة الأولى (01) من ق إ ج فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الاعفاء من الضرائب المفروضة عليه قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال في حالة عجزه عن إبراء ذمته تجاه الخزينة العمومية، والسلطات المخولة للبحث في هذا النوع من المنازعات كل من مدير

<sup>1</sup> نفس المرجع والصفحة سابقا.

<sup>2</sup> عطوي عبد الحكيم، قراءة تحليلية لنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الاجراء القانوني لدفع الضريبة ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، المجلد 16، قسم التعليم الأساسي للحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية ، الجزائر، 2017، ص ص 74-78.

<sup>3</sup> خنفري فدوى ، علي اليزيد ، موقف المشرع من منازعات التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري ، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، العدد 01، المجلد 05، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، الجزائر، ص 620 .

الضرائب للولاية والمدير الجهوي المختص إقليميا، حيث تنص المادة 93 الفقرة الثالثة (03) من ق إ ج : "تخول سلطة البث في شكاوى المكلفين بالضرائب :

- المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج)؛

- مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أقل أو يساوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج).

ويتم إحداث اللجان المذكور وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب، وتعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين، وفقا للشروط المحددة في المادة 192 من ق ض م ر م<sup>1</sup>.

### 3. منازعة التقادم الضريبي

إن عمل الإدارة الجبائية إستوجب وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في تحصيل مستحققاتها المالية ، وقد حددت المادة 106 من ق إ ج الأجل المتاح لإدارة الضرائب بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: التظلم الإداري المسبق (الشكوى)

يعتبر التظلم الإداري المسبق (الشكوى) شرط لقبول الدعوى الجبائية سواء في منازعات التحصيل أو منازعات الوعاء، كما أنه حق ممنوح للمكلف الجبائي للدفاع عنه ووسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها وأي تجاوز للمرحلة (التظلم الإداري) يترتب عنه بطلان أي إجراء من الإجراءات التي تتم بعدها.

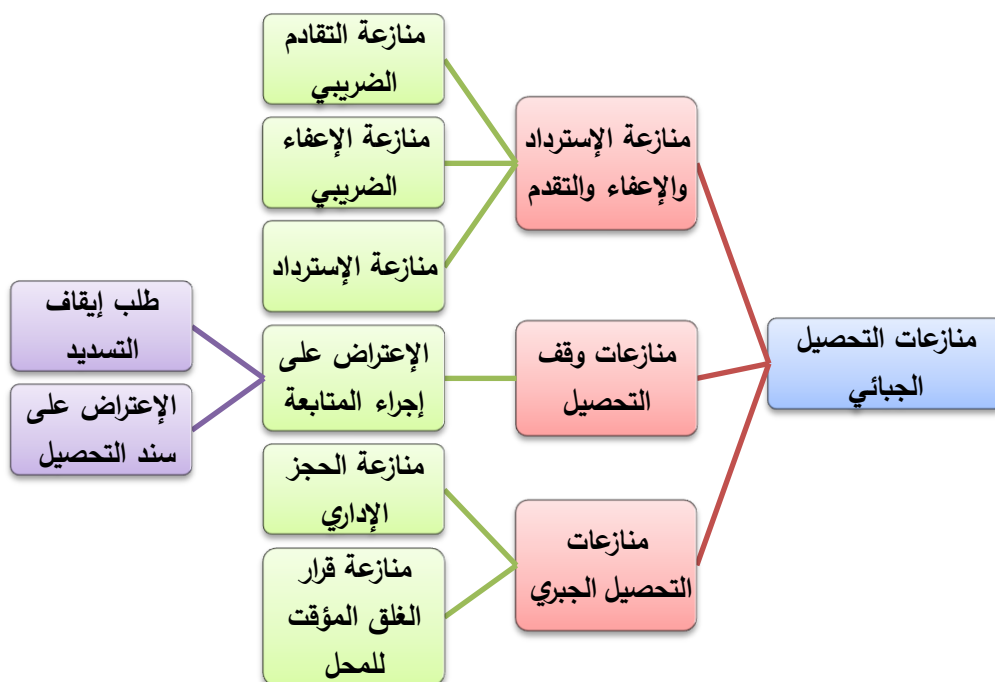
و تخضع الشكوى في منازعات التحصيل الضريبي إلى شروط شكلية وموضوعية وآجال مثلها مثل سابقتها (الشكوى في منازعات الوعاء الجبائي)، حيث سبق ذكرهم في المبحث السابق.

وعليه فإنه يتم رفع الشكوى في منازعات التحصيل من طرف المكلف في الحالات الملخصة في الشكل الموضح في الصفحة الموالية.

<sup>1</sup> المادة 93 -3، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

<sup>2</sup> خنفري فدوى ، علي اليزيد، مرجع سبق ذكره، ص 625.

الشكل رقم (1.2):منازعات التحصيل الجبائي.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على خنفري فدوى، علي الزيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 620-630.

### المطلب الثالث: التحقيق في الشكوى والفصل فيها

بعد الإنتهاء من عملية فحص واستقبال الشكاوى التي يتم توجيهها إلى المصالح المختصة سواء مديرية الضرائب للولاية أو مديرية كبريات المؤسسات، وفي عملية التحقيق يتم فيها الفحص الشكلي والموضوعي للشكوى المقدمة من طرف المكلف، وهذا من أجل التأكد من مراعاة مجموعة من الشروط واتخاذ مجموعة من الإجراءات التالية :

– إحترام الآجال القانونية لتقديم الشكاية؛

– معرفة طبيعة الشخص ( المشتكي ) إذا كان شخص طبيعي أو معنوي؛

– الإنتقال إلى عين المكان ( مقر المشتكي ) إذا إستدعى الأمر ذلك .

ليختتم التحقيق من خلال تحرير تقرير مبدئي يبرر فيه الحلول التي يراها مناسبة، و هذا بناء على المعطيات الموجودة لديه و التي توصل إليها من خلال التحقيق، ليقوم بتوجيهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب حالة لتكون له كلمة الفصل في إتخاذ القرار المناسب دون أن يكون مجبرا بأخذ ما توصل إليه العون بعين الإعتبار،<sup>1</sup> وعند عدم رضا المكلف بالقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات يمكن اللجوء إلى لجان الطعن والذي تم توضيحهم في المبحث السابق.

<sup>1</sup> إخلف حسناء، مرجع سبق ذكره، ص 150.

وفي الأخير يمكن للمكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر من لجان الطعن على مستوى الدائرة أو الولاية أو الجهات المركزية أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام القرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان قبل الطعن أمام لجان الطعن أو بعد الطعن أمام لجان الطعن.

### خلاصة الفصل

يستنتج من دراسة هذا الفصل أن المنازعة الجبائية هي خلاف يثور بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة أثناء تطبيق قانون الضرائب، ويتم التمييز بين نوعين من النزاع الضريبي الذي تحدث على مستوى الإدارة الجبائية ألا وهما منازعات متعلقة بالوعاء الضريبي ومنازعات متعلقة بالتحصيل الضريبي، وتتم المنازعات الضريبية بالعديد من المراحل والإجراءات أقرها المشرع الجزائري بداية من الشكوى إلى غاية صدور قرار الفصل في الشكوى، وأعطى حق التظلم الإداري المسبق الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية شرطاً إلزامياً لقبول أي نزاع ضريبي، وبالنسبة لمنازعات التحصيل يعد التحصيل الجبري هو الحدث المنشئ للنزاع الضريبي .

وقصد إحداث توازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة قام المشرع الجزائري بإحداث لجان طعن إدارية التي تبدي رأي حول طلبات المكلفين بالضريبة، في عدم رضا المكلف بالقرار الصادر من الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء .

# الفصل الثالث: دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بإيليزي

### تمهيد

بعد الإنتهاء من الدراسة النظرية للبحث في الفصلين السابقين والتي تم التعرف فيهما على مختلف جوانب النظرية لموضوع الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية ، حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية للحفاظ على أموال الخزينة العمومية ، كما أنها تعتبر سبب من أسباب قيام المنازعات الجبائية ، وعليه وجب دعم هذا البحث بفصل ثالث وأخير يتضمن دراسة حالة تطبيقية لإجراءات المنازعة الجبائية في ظل الرقابة الجبائية ، وكنموذج للدراسة وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية إيليزي وبالتحديد المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية إيليزي

المبحث الثاني: دراسة حالة رقابة جبائية لملف جبائي

المبحث الثالث: سير المنازعة الجبائية للملف الجبائي

## المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية إيليزي

سيتم التعرف في هذا المبحث إلى التعرف على مديرية الضرائب بولاية إيليزي والهيكل التنظيمي لها والمديريات الفرعية التي تتضمنها، وكذا المهام الموكلة إليها بصفقتها المسؤولة الأولى على تسيير الضرائب في إيليزي.

### المطلب الأول : تعريف مديرية الضرائب لولاية إيليزي

هي هيئة عمومية لها طابع المرفق العام، تكتسي شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي (تحديد الوعاء الضريبي، حساب الضريبة وتحصيلها، الرقابة على التصريحات.... إلخ) وفقا للقوانين الجبائية السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الإجراءات الجبائية، وهيكلها التنظيمي كما يلي:

### المطلب الثاني :مهام مديرية الضرائب

أنشأت مديرية الضرائب لممارسة المهام والسلطات المخولة لها بموجب الأحكام القانونية و التنظيمية على مستوى إقليم الولائي لولاية إيليزي و الدوائر التابعة لها ( إيليزي، جانت، ان امناس ) وهي مكلفة أيضا بالعمليات التالية:<sup>1</sup>

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة غير خاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة لـIBSL؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول و قوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض و معاينتها والمصادقة عليها ؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و إستخراج النقود و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى ؛
- البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها وإستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها؛
- تدرس الشكاوى و تعالجها و تتابع المنازعات الإدارية و القضائية.
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

<sup>1</sup>بناءا على الوثائق المقدمة من مصلحة المستخدمين.



- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل نظامها الأساسي؛
- تنشر المعلومات و الآراء لفائدة المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مراكز الضرائب؛
- كما انها مكلفة بموجب المقرر رقم 187 مؤرخ في 24 نوفمبر سنة 1999، بتسيير ميزانية دار المالية و المرافق العمومية المتواجدة بها؛
- إضافة إلى الإختصاص الوظيفي للمديرية، فإن للمصلحة سلطة التسيير الإداري و المهني للموظفين والأعوان المسيرين بموجب أحكام التنظيم العام و القوانين الأساسية الخاصة بالأسلاك التابعين لها.

### المطالب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديري الولائية للضرائب بإيليزي

الشكل رقم(1.3): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بإيليزي



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية إيليزي

تقوم هذه المديرية بنفس الأعمال المخولة لمديريات الضرائب على مستوى الوطن، إلا أن الهيكل التنظيمي لها يختلف بعض الشيء عن الهيكل التنظيمي المعمول به في المديريات الولائية الأخرى، حيث نجد

بعض مديرياتها الفرعية مدمجة مع بعضها البعض، وهذا راجع للعدد المنخفض للمكلفين بالضريبة في ولاية إيليزي مقارنة بالولايات الأخرى .

### المبحث الثاني: دراسة حالة رقابة جبائية لملف جبائي .

سأطرق في هذا المبحث إلى دراسة ميدانية لملف جبائي رقم \*\*\* للمكلف بالضريبة س المتمثل نشاطه في خدمات بترولية والخاضع للنظام الحقيقي، والذي خضع للرقابة الجبائية (التحقيق المحاسبي).  
المطلب الأول: الاجراءات الاولى لبداية عملية التحقيق المحاسبي.  
الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق.

تم دراسة ملف جبائي لشخص معنوي ( شركة ) لتكون الدراسة من الناحية المحاسبية والجبائية كآلاتي:

– الشكل القانوني: شخص معنوي؛

– الملف الجبائي: ش ذ م؛

– تاريخ بداية النشاط: \*\*/\*\*/\*\*\*\*؛

– النشاط الممارس: خدمات بترولية؛

– العنوان: إن أمناس ولاية إيليزي.

أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها الشركة :الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي، الرسم على القيمة المضافة.

### الفرع الثاني :إرسال إشعار بالتحقيق

قامت إدارة مديرية الضرائب لولاية إيليزي بإرسال إشعار إلى المؤسسة محل التحقيق بتاريخ 2016/10/17 وكان الإشعار بالتحقيق تحت رقم 2016/543 أنظر (الملحق رقم 01) وكان محتوى الإشعار هو إخضاع المكلف (الشركة س) إلى التحقيق المحسبي لهذه السنوات التالية :2012-2013-2014-2015، على جميع الضرائب والرسوم الخاضعة لنشاط المؤسسة والمتمثلة في : (الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي)، وبموجب هذا الإشعار تم منح مهلة عشرة ( 10 ) أيام لتحضير الوثائق الخاصة بالسنوات محل التحقيق وحق الإستعانة بمستشار من إختيار المؤسسة، وبعدما تم إشعار المكلف بعملية التحقيق قام المحقق المكلف بالتحقيق بسحب الملف الجبائي (الشركة س) من المصلحة الرئيسية للتسيير، وهذا لإحتوائه على جميع البيانات والوثائق المتعلقة بالمكلف (الشركة س)، كما يطلب المحقق من المكلف بالضريبة الوثائق والسندات المحاسبية التي تساعده في عملية التحقيق ( الدفاتر الإلزامية، فواتير البيع والشراء، كشوفات البنوكية... إلخ) وهذا بعدما يستلم الملف الجبائي.

### المطلب الثاني : بداية التحقيق التحقيق المحاسبي

بعد المرور بمختلف المراحل القانونية التي تسبق البدء في عملية التحقيق، بدءا من الإشعار بالتحقيق ومراجعة الملف الجبائي خلال المهلة الممنوحة له، والتي بعد انقضائها يتم الشروع في عملية التحقيق، هذه الأخيرة تمر بعدة مراحل.

#### الفرع الأول: التدخل في عين المكان

بعد إرسال الإشعار بالتحقيق واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2016/11/15 وإنقضاء المدة القانونية للإشعار بالتحقيق، تم التدخل بعين المكان للمؤسسة من طرف الاعوان المحققين أنظر (الملحق رقم 02) لمباشرة عملية التحقيق، وبعد إنتهاء عملية التحقيق أنظر (الملحق رقم 03) تم تقييم المحاسبة من حيث المضمون وتم قبولها حيث تم تقديم معظم المستندات القانونية أما من الناحية الشكلية كانت مقبولة والنتائج كالتالي :

- وجود اليوميات المحاسبية المساعدة (اليومية العامة،اليومية المساعدة،القيود الممركزة....)
- وجود فواتير الشراء والبيع سواءا بالنسبة للسلع والخدمات
- وجود وصولات البيع والشراء والخدمات والتسديدات المختلفة وبصفة عامة تم تقديم كل الدفاتر والمستندات المحاسبية المطلوبة .

#### الفرع الثاني:إجراءات التسوية في عملية التحقيق(التبليغ الأولي)

أولا:الوضعية الجبائية للمؤسسة قبل التحقيق خلال السنوات (2012-2013-2014-2015).

#### أ. التصريحات السنوية

الجدول رقم (1.3): يوضح التصريحات السنوية الخاصة بالرواتب والأجور خلال السنوات (2012-

2013-2014-2015).

| السنة | الأساس حسب G50 | الأساس حسب G 29 | عدد العمال |
|-------|----------------|-----------------|------------|
| 2012  | /              | /               | /          |
| 2013  | /              | /               | /          |
| 2014  | /              | /               | /          |
| 2015  | /              | /               | /          |

المصدر : مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

الجدول رقم (2.3): يوضح التصريحات السنوية الخاصة بالميزانيات الجبائية خلال السنوات  
سنوات(2012-2013-2014-2015)

| السنة | النشاط            | رقم الأعمال المحقق | الأرباح المصرح به | تاريخ ايداع<br>التصريح |
|-------|-------------------|--------------------|-------------------|------------------------|
| 2012  | الخدمات           | 37.941.063         | 5.762.914 خسارة   | 2013/07/29             |
| 2013  | مبيعات<br>الخدمات | 39.322.193         | 7.440.481         | 2014/05/28             |
| 2014  | الخدمات           | 23.137.441         | 554.758           | 2015/05/17             |
| 2015  | الخدمات           | 32.670.210         | 4.438.733         | 2016/04/24             |

المصدر: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

الجدول رقم (3.3) يوضح التصريحات الفصلية في G50

| السنة | النشاط       | B/TAP | B/TVA | TVA/A |
|-------|--------------|-------|-------|-------|
| 2012  | مبيعات خدمات | /     | /     | /     |
| 2013  | مبيعات خدمات | /     | /     | /     |
| 2014  | مبيعات خدمات | /     | /     | /     |
| 2015  | مبيعات خدمات | /     | /     | /     |

المصدر: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

التعليق:

وعليه من خلال الجداول السابقة التي توضح الوضعية الجبائية للمؤسسة قبل التحقيق يلاحظ مايلي:

- عدم إيداع التصريحات الفصلية(نموذج G50).
- لم يتم إيداع التصريحات السنوية الخاصة بالرواتب والاجور خلال السنوات الاربعة.

الفرع الثالث:التسويات المقترحة في التبليغ الأولي

أولاً:تحديد رقم الاعمال

الجدول رقم(4.3) تحديد رقم الاعمال المحقق خلال السنوات الاربع للتحقيق المحاسبي الوحدة (دج)

| البيان                | 2012          | 2013          | 2014          | 2015          |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال<br>المحقق | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | 38.648.973,00 |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

وكانت التبريرات الحسابية كالتالي :

### 1. تحديد رقم الأعمال بالنسبة لسنة 2012.

تم تحديد رقم الأعمال الخاص لسنة 2012 بالإعتماد على الميزانية الجبائية لسنة 2012 المودعة لدى مفتشية الضرائب بإن أميناس .

ومنه: رقم الأعمال يحدد من مجموع المقبوضات خلال هذه السنة تساوي: 37.941.063,00 خارج الرسوم يضاف إليها حساب الزبائن في 2012/01/01 بمبلغ 6.243.479,00 دج ويطرح منها حساب الزبائن في 2012/12/31 بمبلغ 11.909.887,00 دج.

فإن: رقم الأعمال المحقق = 37.941.063,00 + 6.243.479,00 - 11.909.887,00

= 32.274.655,00 دج

### 2. تحديد رقم الأعمال بالنسبة لسنة 2013 .

يتم تحديد رقم الأعمال لسنة 2013 بالإعتماد المعلومات الواردة في الكشف البنكي لبنك Banque BNP BARIBAS والكشف البنكي لبنك Banque CPA، إذن إنطلاقا :

• من الكشف البنكي لبنك Banque BNP BARIBAS تحت رقم :

002700700000087000190 لسنة 2013 مجموع المقبوضات لهذه السنة يساوي :

36.957.959,00 دج بكل الرسوم.

• ومن الكشف البنكي Banque CPA وكالة حيدرة تحت رقم : 00174261005028075

لسنة 2013 مجموع المقبوضات لهذه السنة يساوي : 14.143.940,00 دج بكل الرسوم.

فإن :

مجموع المقبوضات بكل الرسوم = 36.957.959,00 + 14.143.940,00

= 51.101.899,00 دج.

مجموع المقبوضات خارج الرسم = مجموع المقبوضات بكل الرسوم / 1.17

= 51.101.899,00 / 1.17

= 43.676.836,00 دج

ومنه: رقم الأعمال المحقق يتشكل من مجموع المقبوضات خارج الرسوم والذي يساوي 43.676.836,00 دج.

### 3. تحديد رقم الأعمال بالنسبة لسنة 2014 .

يتم تحديد رقم الأعمال لسنة 2014 بالإعتماد المعلومات الواردة في الكشف البنكي لبنك Banque BNP BARIBAS والكشف البنكي لبنك Banque CPA ، إذن إنطلاقا:

- من الكشف البنكي لبنك Banque BNP BARIBAS تحت رقم :  
002700700000087000190 لسنة 2014 مجموع المقبوضات لهذه السنة يساوي :  
23.502.801,00 دج بكل الرسوم.

- ومن الكشف البنكي Banque CPA وكالة حيدرة تحت رقم : 00174261005028075  
لسنة 2014 مجموع المقبوضات لهذه السنة يساوي : 1.533.336,00 دج بكل الرسوم.  
فإن :

$$\text{مجموع المقبوضات بكل الرسوم} = 23.502.801,00 + 1.533.336,00 = 25.036.137,00 \text{ دج}$$

$$\text{مجموع المقبوضات خارج الرسم} = \text{مجموع المقبوضات بكل الرسوم} / 1.17 = 1.17 / 25.036.137,00 =$$

$$= 21.398.407,00 \text{ دج}$$

ومنه: رقم الأعمال المحقق يتشكل من مجموع المقبوضات خارج الرسوم والذي يساوي 21.398.407,00 دج  
4. بالنسبة لسنة 2015.

يتم تحديد رقم الأعمال لسنة 2015 بالإعتماد المعلومات الواردة في الكشف البنكي لبنك Banque BNP BARIBAS، إذن إنطلاقاً:

- من الكشف البنكي Banque BNP BARIBA تحت رقم : 002700700000087000190  
لسنة 2015 مجموع المقبوضات لهذه السنة يساوي : 45.219.299,00 دج بكل الرسوم.  
فإن :

مجموع المقبوضات بكل الرسوم: تساوي 45.219.299,00 دج، أما مجموع المقبوضات خارج الرسوم  
تساوي : 38.648.973,00 دج

ومنه: رقم الأعمال المحقق يتشكل من مجموع المقبوضات خارج الرسوم 38.648.973,00 دج.

ثانيا: تعديل الأسس الخاضعة للضرائب على رقم الاعمال والرسوم.

أ.الرسم على النشاط المهني(TAP)

تتم تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP) طبقا للمواد : 193، 217، 222، و224 من ق ض م، علما أن معدل الرسم على النشاط المهني يقدر ب 2 % للسنوات 2012، 2014، 2013، أما بالنسبة لسنة 2015 تم إخضاع المؤسسة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني.

الجدول رقم (5.3): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                                | 2012          | 2013          | 2014          | 2015          |
|---------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المشكل أو المحقق (A)      | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | 38.648.973,00 |
| رقم الأعمال المصرح (B)                | /             | /             | /             | /             |
| التفريعات أو الزيادات                 | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | /             |
| معدل TAP                              | %2            | %2            | %2            | /             |
| الحقوق المستحقة $A=(C)*\text{المعدل}$ | 645.493,10    | 873.537,00    | 427.968,00    | /             |
| الحقوق المدفوعة (D)                   | /             | /             | /             | /             |
| الفرق (الحقوق المتبقية) $(E)=C-D$     | 645.493,10    | 873.537,00    | 427.968,00    | /             |
| نسبة العقوبة                          | %25           | %25           | %25           | /             |
| قيمة العقوبة (F)                      | 161.373,30    | 218.384,00    | 106.992,00    | /             |
| المجموع $(K)=E+F$                     | 806.866,40    | 1.091.921,00  | 534.960,00    | /             |

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

التعليق:

من خلال الجدول السابق يتضح مايلي:

- تم منح عقوبة تقدر ب 25 % نتيجة عدم التصريح برقم الأعمال.

### ب. الرسم على القيمة المضافة (TVA) .

تتم تسوية الرسم على القيمة المضافة (TVA) طبقاً من قانون الرسم على القيمة المضافة للمواد: , 21 ، 23 ، 14، 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة يقدر بـ 17 % للسنوات 2012، 2013، 2014، وبالنسبة للسنة 2015 تم إخضاع المؤسسة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح تعديل الاسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

#### الجدول رقم (6.3) تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وحساب الحقوق (الوحدة :دج)

| البيان                                | 2012          | 2013          | 2014          | 2015          |
|---------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المشكل أو المحقق (A)      | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | 38.648.973,00 |
| رقم الأعمال المصرح (B)                | /             | /             | /             | /             |
| الترفيعات أو الزيادات                 | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | /             |
| معدل TVA                              | %17           | %17           | %17           | /             |
| الحقوق المستحقة $A=(C)*\text{المعدل}$ | 5.486.691,40  | 7.425.062,00  | 3.637.729,00  | /             |
| الحقوق المدفوعة (D)                   | 2.324.750,30  | /             | /             | /             |
| الفرق (الحقوق المتبقية) $(E)=C-D$     | 3.161.941,10  | 7.425.062,00  | 3.637.729,00  | /             |
| نسبة العقوبة                          | %25           | %25           | %25           | /             |
| قيمة العقوبة (F)                      | 790.485,30    | 1.856.266,00  | 909.432,00    | /             |
| المجموع $(K)=E+F$                     | 3.952.426,40  | 9.281.328,00  | 4.547.161,00  | /             |

المصدر :من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

#### التعليق:

من خلال الجدول السابق يلاحظ مايلي:

- إن أرقام الأعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني هي نفسها التي يتم إخضاعها للضريبة على القيمة المضافة.



- من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المكلف قام بدفع جزء من المبلغ المستحق عنه وذلك خلال سنة 2012 والمقدر ب 2.324.750,30 دج، أما خلال السنوات اللاحقة لم يتم دفع المبالغ المستحقة عليه، حيث سجلنا فارقاً يقدر ب 3.161.941,10 دج وخضع الفارق إلى عقوبة تقدر ب 25%.

### ج. الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/S)

تتم تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/S) طبقاً للمواد من 66 إلى 76 و المواد 130 ، 134 من ق ض م ر م، ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

### الجدول رقم (7.3): تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                                                     | 2012          | 2013          | 2014         | 2015 |
|------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------|------|
| الأجور المشكلة (A)                                         | 24.446.149,00 | 11.975.009,00 | 5.868.238,00 | /    |
| رقم الأعمال المصرح (B)                                     | /             | /             | /            | /    |
| الترفيعات أو الزيادات                                      | 24.446.149,00 | 11.975.009,00 | 5.868.238,00 | /    |
| معدل الحقوق                                                | 20%           | 20%           | 20%          | /    |
| تحفيظات بالنسبة للجنوب (تخفيض)                             | 50%           | /             | /            | /    |
| الحقوق المستحقة<br>A=(C)* المعدل<br>A=(C)* المعدل* التخفيض | 2.444.614,90  | 2.395.009,00  | 1.173.648,00 | /    |
| الحقوق المدفوعة (D)                                        | /             | /             | /            | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>(E)=C-D                         | 2.444.614,90  | 2.395.009,00  | 1.173.648,00 | /    |
| نسبة العقوبة                                               | 25%           | 25%           | 25%          | /    |
| قيمة العقوبة (F)                                           | 611.153,70    | 598.752,00    | 293.412,00   | /    |
| المجموع (K)=E+F                                            | 3.055.768,60  | 2.993.761,00  | 1.467.060,00 | /    |

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

**التعليق:**

من خلال الجدول السابق يلاحظ مايلي :

- تم منح تخفيض يقدر ب 50% والذي يمثل تحفيّزات التي تمنح لنشاطات الجنوب، وذلك خلال سنة 2012، وتم فرض عقوبة تقدر ب25% نتيجة عدم التصريح.

1. التبريرات الحسابية كالتالي:

- **تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لسنة 2012:** إنطلاقا من الميزانية الجبائية والمسجلة محاسبيا في ح/63 مصاريف العاملين والمقدر ب24.446.149,00 دج .
- **تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لسنة 2013:** انطلاقا من الكشوفات المحاسبية للشركة والتصريح السنوي للرواتب والاجور المودع بمفتشية الضرائب بأن مينا س بتاريخ 2014/05/08 والمقدر ب 11.975.009,00 دج.
- **تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي النسبة لسنة 2014:** انطلاقا من الكشوفات المحاسبية للشركة والتصريح السنوي للرواتب والأجور ويقدر الأجر الخاضع على الدخل الاجمالي ب5.868.238,00 دج، وتم حسابه بالعلاقة التالية:

كتلة الاجور المصرح بها = أجور ايليزي + أجور الجزائر العاصمة + أجور الساعات  
الاضافية + علاوات القفة + تعويضات النقل

$$\text{كتلة الأجور المصرح بها} = 972.104,00 + 40.000,00 + 1.891.803,00 + 2.388.904,00 = 5.868.238,00 \text{ دج.}$$

- **تحديد الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي النسبة لسنة 2015:** الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

#### د. الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

تتم تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي (IBS) طبقا للمواد من 135 إلى 153 من ق م ر م م، ومن خلال الجدول التالي توضيح تعديل الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

الجدول رقم (8.3): تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وحساب الحقوق (الوحدة :دج)

| البيان                                                                                                | 2012           | 2013          | 2014         | 2015 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------|--------------|------|
| الأرباح المشككة أو المحققة (A)                                                                        | 9.852.746,00   | 10.299.735,00 | 2.405.042,00 | /    |
| الأرباح المصرحة (B)                                                                                   | (5.762.914,00) | 1.537.432,00  | 510.376,00   | /    |
| الترفيعات أو الزيادات                                                                                 | 4.089.832,00   | 8.762.303,00  | 1.894.666,00 |      |
| معدل IBS تحفييزات بالنسبة للجنوب (تخفيض)                                                              | %19<br>%50     | %25<br>/      | %25<br>/     | /    |
| الحقوق المستحقة<br>$A=(C) \times \text{المعدل}$<br>$A=(C) \times \text{المعدل} \times \text{التخفيض}$ | 388.534,00     | 2.574.934,00  | 601.261,00   | /    |
| الحقوق المدفوعة (D)                                                                                   | /              | 384.358,00    | 127.594,00   | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>$(E)=C-D$                                                                  | 388.534,00     | 2.190.576,00  | 473.667,00   | /    |
| نسبة العقوبة                                                                                          | %25            | %25           | %25          | /    |
| قيمة العقوبة (F)                                                                                      | 97.133,50      | 547.644,00    | 118.417,00   |      |
| المجموع $(K)=E+F$                                                                                     | 485.667,50     | 2.738.220,00  | 592.084,00   | /    |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

#### التعليق:

من خلال الجدول السابق يتضح مايلي:

- تم التصريح بالأرباح خلال السنوات الثلاث والخضوع لنظام الضريبة الجبائية الوحيدة خلال سنة 2015، وتم دفع جزء من الضرب المستحقة خلال السنتين 2013-2014؛
- تم منح تخفيض يقدر ب 50% والذي هو بمثابة تحفييزات تمنح لنشاطات الجنوب، وذلك خلال سنة 2012، وتم تحقيق خسارة قدرت ب (5.762.914,00 دج)؛

- خلال سنة 2013 و 2014 تم تطبيق معدل 25% بدلا من 19% حسب نص المادة 150 من ق ض م و ر م.

1. التبريرات الحسابية فهي كالتالي:

- تحديد الربح المحقق أو المشكل بالنسبة لسنة 2012: قدر الربح المحقق خلال هذه السنة ب 4.089.832,00 دج ، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الربح المحقق} = \text{النتيجة المصرح بها} + \text{مصاريف}$$

$$\text{الربح المحقق} = 9.852.746,00 - 5.762.914,00$$

$$= 4.089.832,00 \text{ دج}$$

حيث حققت خسارة خلال هذه السنة تقدر ب 5.762.914,00 دج أما المصاريف الأخرى تم استخراجها من الميزانية الجبائية.

- تحديد الربح المحقق أو المشكل بالنسبة لسنة 2013: قدر الربح المحقق خلال هذه السنة ب 10.299.735,00 دج ، وتم حسابه بالعلاقة التالية:

الربح المحقق = النتيجة المصرح بها + النتيجة المصححة + اشتراكات مدفوعة للهيئات الاخرى غير مبررة + مبلغ فواتير الكهرباء الخاصة ب agence BEREP HMD + مبلغ فواتير الماء الخاصة ب agence BEREP HMD + فواتير الماء الخاصة ب بن معلم حسين + فواتير الماء والخاصة ب مقدار بوزيان .

$$\text{الربح المحقق} = 1.537.432,00 + 5.762.914,00 + 2.143.410,00 + 228.389,00 + 285.507,00 + 341.549,00 + 534,88$$

$$= 10.299.735,00 \text{ دج}$$

- تحديد الربح المحقق أو المشكل النسبة لسنة 2014: قدر الربح المحقق خلال هذه السنة ب 2.405.042,00 دج ، وتم حسابه بالعلاقة التالية:

الربح المحقق = النتيجة المصرح بها + اشتراكات مدفوعة للهيئات الاخرى غير مبررة + مبلغ فواتير الكهرباء الخاصة ب agence BEREP HMD + مبلغ فواتير الماء الخاصة ب agence BEREP HMD + فواتير الكهرباء الخاصة ب بن معلم حسين + مبلغ فواتير الهاتف algerie telecom والخاصة ب بن معلم حسين

$$\begin{aligned} & 109.593,00 + 252.701,00 + 345.170,00 + 1.154.584,00 + 510.376,00 = \text{الربح المحقق} \\ & 32.618,00 + \\ & = 2.405.042,00 \text{ دج.} \end{aligned}$$

– تحديد الربح المحقق أو المشكل بالنسبة لسنة 2015: الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة.

هـ. الضريبة على الدخل الاجمالي الارباح الموزعة IRG/BD.

الجدول رقم (9.3) تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الأجمالي / الأرباح الموزعة وحساب

الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                             | 2012 | 2013       | 2014       | 2015 |
|------------------------------------|------|------------|------------|------|
| الحقوق المستحقة (A)                | /    | 657.173,00 | 142.100,00 | /    |
| الحقوق المدفوعة (B)                | /    | /          | /          | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>(C)=A-B | /    | 657.173,00 | 142.100,00 | /    |
| نسبة العقوبة                       | /    | %25        | %25        | /    |
| قيمة العقوبة (D)                   |      | 164.29300  | 35.525,00  |      |
| المجموع (E)=C+D                    | /    | 821.466,00 | 177.625,00 | /    |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

التعليق:

من خلال هذا الجدول يلاحظ مايلي:

– سنة 2012 لم يتم تعديل الأسس الخاضعة لـ IRG/BD وهذا راجع إلى أن الشركة حققت خسارة

في تلك السنة فبالتالي لا يوجد توزيعات للأرباح

– سنة 2015 خضوع المكلف للضريبة الجزافية الوحيدة فتحسب ضريبة واحدة .

1. التبريرات الحسابية كالآتي:

الأرباح الغير موزعة=الترفيعات في الارباح-الضريبة على الارباح لهذه الترفيعات

$$\text{الأرباح الغير موزعة لسنة 2013} = 8.762.303,00 - 2.190.576,00$$

$$= 6.571.727,00 \text{ دج.}$$

$$\text{الأرباح الغير موزعة لسنة 2014} = 1.894.666,00 - 473.667,00$$

$$= 1.420.999,00 \text{ دج}$$

الحقوق المستحقة=الأرباح الغير موزعة\*الحقوق 10%

الحقوق المستحقة لسنة 2013=6.571.727,00\*10%

=657.173,00 دج

الحقوق المستحقة لسنة 2014=1.420.999,00\*10%

=142.100,00 دج.

و. الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

تعديل الأساس الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة

الجدول رقم (10.3) تعديل الأسس الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                           | 2015          |
|----------------------------------|---------------|
| رقم الاعمال المشكل أو المحقق (A) | 38.648.973,00 |
| رقم الاعمال المصرح (B)           | 5.762.914,00  |
| معدل IFU                         | 12%           |
| الحقوق المستحقة المعدل * (C)=A   | 4.637.877,00  |
| الحقوق المدفوعة (D)              | 10.000,00     |
| الفرق (الحقوق المتبقية) (E)=C-D  | 4.627.877,00  |
| نسبة العقوبة                     | 25%           |
| قيمة العقوبة (F)                 | 1.156.969,00  |
| المجموع (K)=E+F                  | 5.784.846,00  |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

التعليق:

من خلال الجدول السابق يلاحظ:

- تم احتساب ضريبة واحدة فقط وهي (IFU) محل الضرائب والرسوم الخاضعة للشركة.

**الجدول رقم (11.3): المجموع الكلي للحقوق والعقوبات بالنسبة لمجموع السنوات (2012-2013-  
(الوحدة: دج) (2014-2015)**

| المجموع       | الزيادات والعقوبات | الحقوق المتبقية | الضرائب والرسوم |
|---------------|--------------------|-----------------|-----------------|
| 3.330.304,00  | 666.061.00         | 2.664.243.00    | IBS             |
| 1.626.881,00  | 325.376,00         | 1.301.505,00    | TAP             |
| 13.828.489,00 | 2.765.698,00       | 11.062.791,00   | TVA             |
| 4.460.821,00  | 892.164.00         | 3.568.657,00    | IRG/S           |
| 999.091,00    | 199.818,00         | 799.273,00      | IRG/BD          |
| 5.784.846,00  | 1.156.969,00       | 4.627.877,00    | IFU             |
| 30.030.432,00 | 6.006.086,00       | 24.024.346,00   | المجموع         |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على التبليغ الأولي.

**التعليق:**

من خلال الجدول يلاحظ مايلي:

الجدول يوضح جميع الحقوق المتبقية والعقوبات الواجب تسديدها من طرف المكلف (الشركة س) بعد القيام بتسويات المقترحة من التبليغ الأولي.

**المطلب الثالث : الإجراءات النهائية لعملية التحقيق**

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة (الشركة س) ، على إدارة الضرائب التقيد بمجموعة من الإجراءات والخطوات لإستكمال عملية الرقابة، حيث يجب عليها إرسال إشعار بالتسوية بعد عملية التحقيق مع إنتظار رد المكلف بالضريبة على هذا الإشعار.

**الفرع الأول: الإشعار بالتسوية بعد عملية التحقيق**

**أولا:إرسال الإشعار بالتسوية بعد عملية التحقيق**

بعدما تم انتهاء من عملية الرقابة من طرف الأعوان المحققين، قامت إدارة الضرائب بإرسال إشعار بالتسوية للمكلف بالضريبة (الشركة س) رقم 433 المؤرخ في : 23 / 10 / 2017.

ووفقا لنص المادة 20 وبالتحديد الفقرتين 06 و 04 على التوالي فإنه تم منح للمكلف بالضريبة (الشركة س ) أجل أربعين(40) يوم من أجل إبداء رأيها أو ملاحظاتها على نتائج التحقيق وطلب توضيحات شفهية حول مضمون الإشعار، كما يحق لها الإستعانة بمستشار من إختيارها لمناقشة إقتراحات إدارة الضرائب والرد عليها، وفي حالة عدم الرد على هذا الإشعار في الأجل المحدد فإنه يعتبر قبولا ضمنيا من طرف المكلف بالضريبة (الشركة س )، ويصبح فرض الضرائب والرسوم نهائيا ولا يمكن إعادة النظر فيه.

### ثانيا: رد المكلف بالضريبة.

- خلال المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة (الشركة س) للرد على إقتراحات إدارة الضرائب، لم توافق على بعض التعديلات المقترحة، فتم إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضرائب والرسوم من خلال مايلي:
- بالنسبة لتشكيل رقم الأعمال: الحدث المنشئ للضريبة هي المقبوضات بما أنه نشاط خدمات؛
  - لم تدرج ضمن رقم الأعمال مبالغ التحويلات المدفوعة لتزويد الحساب من طرف الشركة ( versement ) أما التسبيقات المدفوعة من الزبائن فتعتبر مداخيل خاضعة؛
  - في سنة 2014: تم إحتساب المقبوضات في حساب BNP بالإضافة للمقبوضات بحساب المفتوح في وكالة CPA ولم تدرج التحويلات للحساب ضمن رقم أعمال الشركة الرسم على القيمة المضافة على المشتريات TVA/Achat لم يتم حسنها من طرف الشركة بواسطة التصريحات الشهرية G50؛
  - في سنة 2015: تم إخضاع الشركة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في ظل غياب التصريحات الشهرية والمتعلقة برقم الأعمال وتحقيق رقم أعمال في سنة 2014 أقل من 30.000.000 دج وعدم تقديمكم لطلب الاخضاع للنظام الحقيقي في سنة 2015 كما تنص عليه القوانين الضريبية؛
  - تم إيداع الميزانيات الجبائية لكل سنوات التحقيق ولم يتم إعادة اخضاع الأرباح المصرح بها للضريبة على أرباح الشركات IBS؛
  - المصاريف المدمجة للنتيجة في سنتي 2013 و 2014 تعتبر مصاريف غير قابلة للحسم وأخرى غير مبررة؛
  - في سنة 2013 و 2014 مصاريف CNAS المدمجة للنتيجة لم يتم إثبات تسديدها فعلا لهذه الهيئات؛
  - يتم طرح نتيجة الدورة لسنة 2012 من نتيجة السنة لسنة 2013 بإعتبارها خسارة؛
  - الترفيعات في الأرباح يتم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات IBS والضريبة على الدخل الاجمالي /الأرباح الموزعة.
- وعليه تصبح النتائج النهائية للتحقيق كما يلي موضحة في الصفحة الموالية.



الجدول رقم (12.3): الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الرسم على النشاط المهني وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                             | 2012          | 2013          | 2014          | 2015          |
|------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المشكل أو المحقق (A)   | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | 38.648.973,00 |
| رقم الأعمال المصرح (B)             | /             | /             | /             | /             |
| الترفيعات أو الزيادات              | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | /             |
| معدل TAP                           | %2            | %2            | %2            | /             |
| الحقوق المستحقة<br>(C)=A*المعدل    | 645.493,00    | 873.537,00    | 427.968,00    | /             |
| الحقوق المدفوعة (D)                | /             | /             | /             | /             |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>(E)=C-D | 645.493,00    | 873.537,00    | 427.968,00    | /             |
| نسبة العقوبة                       | %25           | %25           | %25           | /             |
| قيمة العقوبة (F)                   | 161.373,00    | 218.384,00    | 106.992,00    | /             |
| المجموع (K)=E+F                    | 806.866,00    | 1.091.921,00  | 534.960,00    | /             |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة.

#### التعليق:

من خلال الجدول يتضح مايلي:

- بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة لا يوجد أي إختلاف أي أنه لا يوجد تصحيح فيما يخص TAP.

الجدول رقم (13.3): الجدول الختامي لعملية التحقق بخصوص الرسم على القيمة المضافة وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                                   | 2012          | 2013          | 2014          | 2015          |
|------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المشكل أو المحقق (A)         | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | 38.648.973,00 |
| رقم الأعمال المصرح (B)                   | /             | /             | /             | /             |
| الترفيعات أو الزيادات                    | 32.274.655,00 | 43.676.836,00 | 21.398.407,00 | /             |
| معدل TVA                                 | %17           | %17           | %17           | /             |
| الحقوق المستحقة<br>$A=(C)*\text{المعدل}$ | 5.486.691,00  | 7.425.062,00  | 3.637.729,00  | /             |
| الحقوق المدفوعة (D)                      | 2.324.750,00  | /             | /             | /             |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>$(E)=C-D$     | 3.161.941,00  | 7.425.062,00  | 3.637.729,00  | /             |
| نسبة العقوبة                             | /             | /             | /             | /             |
| قيمة العقوبة (F)                         | /             | /             | /             | /             |
| المجموع $(K)=E+F$                        | 3.161.941,00  | 7.425.062,00  | 3.637.729,00  | /             |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

التعليق:

من خلال الجدول يتضح مايلي:

- بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة يوجد إختلاف تم حذف العقوبة المقدرة بـ 25% وتم إدراجها في الملحق رقم 09.

الجدول رقم (14.3): الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي وحساب الحقوق (الوحدة: دج)

| البيان                                                            | 2012          | 2013          | 2014         | 2015 |
|-------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|--------------|------|
| الأجور المشكلة (A)                                                | 24.446.149,00 | 11.975.009,00 | 5.868.238,00 | /    |
| رقم الاعمال المصرح (B)                                            | /             | /             | /            | /    |
| الترفيعات أو الزيادات                                             | 24.446.149,00 | 11.975.009,00 | 5.868.238,00 | /    |
| معدل الحقوق<br>تحفيظات بالنسبة<br>للجنوب (تخفيض)                  | %20<br>%50    | %20<br>/      | %20<br>/     | /    |
| الحقوق المستحقة<br>المعدل * A = (C)<br>المعدل * A = (C) * التخفيض | 2.444.615,00  | 2.395.009,00  | 1.173.648,00 | /    |
| الحقوق المدفوعة (D)                                               | /             | /             | /            | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>(E) = C - D                            | 2.444.615,00  | 2.395.009,00  | 1.173.648,00 | /    |
| نسبة العقوبة                                                      | %25           | %25           | %25          | /    |
| قيمة العقوبة (F)                                                  | 611.154,00    | 598.752,00    | 293.412,00   | /    |
| المجموع (K) = E + F                                               | 3.055.769,00  | 2.993.761,00  | 1.467.060,00 | /    |

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

#### التعليق:

– بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة يوجد إختلاف طفيف أثناء حساب الحقوق المستحقة سنة 2012 ليس له تأثير كبير حيث تم تقريب القيمة.

الجدول رقم (15.3): الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على أرباح الشركات وحساب الحقوق (الوحدة :دج)

| البيان                                   | 2012 | 2013         | 2014         | 2015 |
|------------------------------------------|------|--------------|--------------|------|
| الأرباح المشككة أو المحققة (A)           | /    | 4.536.821,00 | 2.405.042,00 | /    |
| الأرباح المصرحة (B)                      | /    | 1.537.432,00 | 510.376,00   | /    |
| الترفيعات أو الزيادات                    |      | 2.999.389,00 | 1.894.666,00 |      |
| معدل IBS                                 | /    | %25          | %25          | /    |
| الحقوق المستحقة<br>$A=(C)*\text{المعدل}$ | /    | 1.134.205,00 | 601.261,00   | /    |
| الحقوق المدفوعة (D)                      | /    | 384.358,00   | 127.594,00   | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>$(E)=C-D$     | /    | 749.847,00   | 473.667,00   | /    |
| نسبة العقوبة                             | /    | %25          | %25          | /    |
| قيمة العقوبة (F)                         |      | 187.462,00   | 118.417,00   |      |
| المجموع $(K)=E+F$                        | /    | 937.309,00   | 592.084,00   | /    |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

#### التعليق:

من خلال الجدول يتضح مايلي:

- بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة يوجد إختلاف، حيث قام عون الرقابة الجبائية بحساب تسوية الضريبة على أرباح الشركات سنة 2012 حيث أن المؤسسة حققت خسارة بعد القيام بالإجراءات النهائية قام بتصحيحها أي عدم حساب تسوية IBS خلال سنة 2012، وتم إعادة تشكيل الأرباح المشككة سنة 2013 نتيجة عدم رضا المكلف بالتسويات المقترحة في التبليغ الأولي.

### 1. التبريرات الحسابية:

إعادة تشكيل الأرباح سنة 2013 كما يلي:

الربح المحقق = النتيجة المصرح بها + اشتراكات مدفوعة للهيئات الاخرى غير مبررة + مبلغ فواتير الكهرباء الخاصة ب agence BEREP HMD + مبلغ فواتير الماء الخاصة ب agence + BEREP HMD فواتير الكهرباء الخاصة ب : بن معلم حسين + مبلغ فواتير الهاتف algerie telecom والخاصة ب : بن معلم حسين

$$\begin{aligned} & \text{الربح المحقق} = 1.537.432,00 + 2.143.410,00 + 228.389,00 + 285.507,00 + \\ & 534,88 + 341.549,00 \\ & = 4.536.821,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

الجدول رقم (16.3): الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي /الأرباح الموزعة وحساب الحقوق (الوحدة :دج)

| البيان                             | 2012 | 2013       | 2014       | 2015 |
|------------------------------------|------|------------|------------|------|
| الحقوق المستحقة (A)                | /    | 224.954,00 | 142.100,00 | /    |
| الحقوق المدفوعة (B)                | /    | /          | /          | /    |
| الفرق (الحقوق المتبقية)<br>(C)=A-B | /    | 224.954,00 | 142.100,00 | /    |
| نسبة العقوبة                       | /    | %25        | %25        | /    |
| قيمة العقوبة (D)                   |      | 56.239,00  | 35.525,00  |      |
| المجموع (E)=C+D                    | /    | 281.193,00 | 177.625,00 | /    |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

### التعليق:

بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح الموزعة ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة يوجد إختلاف، حيث تم إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة علأرباح الشركات سنة 2013 وبالتالي حتى الضريبة على الدخل الإجمالي الأرباح الموزعة تتغير.

# 1. التبريرات الحسابية كالآتي:

الأرباح الغير موزعة=التبريعات في الارباح-الضريبة على الارباح لهذه التبريعات

الأرباح الغير موزعة لسنة 2013 = 2.999.389,00 - 749.847,00

= 2.249.542,00 دج

الحقوق المستحقة=الأرباح الغير موزعة\*الحقوق 10%

الحقوق المستحقة لسنة 2013 = 2.249.542,00 \* 10%

= 224.954,00 دج

الجدول رقم (17.3) الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص الضريبة الجزافية الوحيدة وحساب

الحقوق (الوحدة :دج)

| البيان                           | 2015          |
|----------------------------------|---------------|
| رقم الأعمال المشكل أو المحقق (A) | 38.648.973,00 |
| رقم الاعمال المصرح(B)            | 5.762.914,00  |
| معدل IFU                         | 12%           |
| الحقوق المستحقة A * المعدل = (C) | 4.637.877,00  |
| الحقوق المدفوعة(D)               | 10.000,00     |
| الفرق (الحقوق المتبقية) (E)= C-D | 4.627.877,00  |
| نسبة العقوبة                     | 25%           |
| قيمة العقوبة(F)                  | 1.156.969,00  |
| المجموع(K)=E+F                   | 5.784.846,00  |

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

## التعليق:

- بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة لا يوجد أي إختلاف، وبالتالي لا يوجد تصحيح في الإجراءات النهائية لعملية التحقيق.

الجدول رقم (18.3) الجدول الختامي لعملية التحقيق بخصوص المجموع الكلي للعقوبات والحقوق خلال سنوات التحقيق (الوحدة : دج)

| الضرائب والرسوم | الحقوق المتبقية | الزيادات والعقوبات | المجموع       |
|-----------------|-----------------|--------------------|---------------|
| IBS             | 1.223.514,00    | 305.879,00         | 1.529.393,00  |
| TAP             | 1.946.998,00    | 486.749,00         | 2.433.747,00  |
| TVA             | 14.224.732,00   | 3.556.183,00       | 17.780.915,00 |
| IRG/S           | 6.013.272,00    | 1.503.318,00       | 7.516.590,00  |
| IRG/BD          | 367.054,00      | 91.764,00          | 458.818,00    |
| IFU             | 4.627.877,00    | 1.156.969,00       | 5.784.846,00  |
| المجموع         | 28.403.447,00   | 7.100.862,00       | 35.504.309,00 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الملحق رقم 05.

التعليق:

من خلال الجدول يتضح مايلي:

- بالرجوع إلى جدول تعديل الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ومقارنته مع الجدول الختامي لنفس الضريبة يوجد اختلاف حيث تم إعادة تعديل الأسس خلال الإجراءات النهائية للتحقيق نتيجة عد رضا المكلف بالتعديلات المقترحة في التبليغ الأولي.
- وفي الأخير أسفرت عملية التحقيق دفع المكلف حقوق وعقوبات مقدرة بـ 35.504.309,00 دج.

## المبحث الثاني: سير المنازعات الجبائية للملف الجبائي

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى الإجراءات المتبعة لحل الإجراءات المتبعة في حل النزاع الضريبي، وذلك بدراسة ميدانية للملف الجبائي السابق.

### المطلب الاول:التظلم الإداري المسبق

بعد صدور إشعار أعمال نهاية التحقيق لم يرضى المكلف بالضريبة و بالنتائج النهائية للتحقيق، لذلك قام برفع شكوى أمام الإدارة الجبائية .

عند إعلام المكلف بالضريبة (الشركة س ) بدفع المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات الذي أسفرت عنه عملية التحقيق المحاسبي لم يرضى بالقرار الصادر من طرف أعوان الرقابة الجبائية وهو خضوعه للضريبة الجزافية الوحيدة سنة 2015المقدر بـ 5.784.846,00 دج ، قامت بإيداع شكوى نزاعية لدى السيد رئيس مديرية الضرائب لولاية إيليزي أنظر ( الملحق رقم 06) و ( الملحق رقم 07).

وذلك بتاريخ 2018/09/29 يطالب فيها إلغاء الضريبة الجزافية الوحيدة لسنة 2015 وذلك للأسباب التالية:

- فيما يخص التصحيح الوارد على سنة 2015 المعتمد من طرف الأعوان المحققين والخاص بتشكيل IFU باطل بطلان مطلق؛
- التصحيحات والتقديرات الواردة فيما يخص IFU يعود إختصاصها لرئيس المفتشية وليس لأعوان التحقيق؛
- أعوان التحقيق المكلفين بالرقابة الجبائية قامو بإجراء تحقيق لشركتنا دون مراعاة سنوات الاخضاع الضريبي، قاموا بالخلط في إعادة التقدير الضرائب بين نظامين ضريبيين (النظام الضريبي الحقيقي سنوات 2012-2013-2014، ونظام IFU سنة 2015) والاصح أن يباشرو تحقيقهم المحاسبي لسنة 2012-2013-2014 وأن يسندو مراقبة التصحيح الوارد على سنة 2015 لرئيس المفتشية المخول له قانونا؛

- تم إكتتاب التصريح السنوي الخاص بسنة 2015 في الآجال المحددة قانونا مع تسديد وتصفية IBS

**المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى**

**الفرع الأول: التحقيق في شكل الشكوى**

- بعد إيداع الشكاية من قبل المكلف الجبائي (الشركة س) تقوم المصلحة المختصة بدراسة الشكاوي على مستوى مديرية الضرائب لولاية إيليزي وهي مصلحة المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية ، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المصلحة مقسمة إلى 04 أربع مكاتب وهي كالاتي:
- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات؛
  - مكتب الإحتجاجات؛
  - مكتب التبليغ والأمر بالصرف؛
  - مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية.

وعليه فإن مكتب الإحتجاجات هو المسؤول عن التحقيق في الشكوى، حيث قام هذا المكتب بتسجيل الشكاية في سجل خاص و إعطاءها رقم الوصول بعد أن تم التأكد من وجود جميع الشروط التي يجب أن تحتويها الشكوى ، وتم منح للمشتكي الجبائي (الشركة س) إشعار بالإستلام للشكوى وذلك بتاريخ 2018/10/2 أنظر (الملحق رقم 08).

**الفرع الثاني: التحقيق في محتوى الشكوى**

يقوم مدير الضرائب لولاية إيليزي بإرسال الشكوى إلى مفتشية الضرائب من أجل دراسة الشكوى حيث قام رئيس المفتشية بالتحقيق في الشكوى التي أصدر فيها أعوان الرقابة الجبائية قرار فرض الضريبة الجزافية على المشتكي(الشركة س) ودفع المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات الذي أسفرت عنه عملية التحقيق



المحاسبي والمقدر 5.784.846,00 دج ، ومن أجل دراسة ملف الشكوى إعتد المفتش على الوثائق المقدمة من طرف المشتكي والملف الذي بحوزته، وبعد الإنتهاء من التحقيق في الشكوى يقوم رئيس المفتشية بإبداء رأيه عن ملف الشكوى، وبعد ذلك تعاد الشكوى إلى مكتب الإحتجاجات من أجل إبداء المدير الفرعي للمنازعات رأيه حول ملف الشكوى، وفي الأخير ترسل ملف الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب من أجل إصدار قراره النهائي.

### المطلب الثالث: الفصل في الشكوى

بعد إبداء الرأي من طرف رئيس المفتشية ورئيس المديرية الفرعية للمنازعات، ترسل الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء قراره النهائي، وكان قراره لملف المشتكي الجبائي (الشركة س) بالقبول الكلي للشكوى ، وتم منحه تخفيض لمبلغ الضريبة الجزافية الممنوح له أنظر (الملحق رقم 09).

بعد صدور القرار النهائي تعود الشكوى إلى مكتب الإحتجاجات لإتمام الإجراءات المتعلقة بصياغة القرار وإمضاءه من طرف المدير وإرساله إلى مكتب التبليغ والأمر هذا الأخير يقوم بإصدار أربع (04) نسخ من القرار الصادر ويتم إرسال :

- نسخة إلى المعني؛
- نسخة إلى رئيس المفتشية؛
- نسخة إلى القابض؛
- نسخة تبقى في ملف المعني.

### خلاصة الفصل:

تم القيام في عذا الفصل دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بإيليزي، وبالضبط مصلحة المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة ، حيث تمت دراسة حالة أحد المكلفين بالضريبة الذي خضع للرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المحاسبي خلال الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى سنة 2015، والذي يخص كل أنواع الضرائب والرسوم الذي يخضع له المكلف (الشركة س) والتي تمثل نشاطها في تقديم خدمات بترولية، حيث بينا كيفية سيرورة عمل التحقيق.

كما تطرقنا إلى مختلف مراحل النزاع الجبائي الذي مر به ملف الشركة، كون أن المكلف الجبائي (الشركة س) لم يرضى بالنتائج التي أسفرت عليها عملية الرقابة الجبائية، حيث قامت الشركة بتقديم شكاية إلى المصلحة المختصة بدراسة المنازعات الجبائية.

خاتمة

## خاتمة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع إجراءات المنازعات الجبائية في إطار الرقابة الجبائية تمكنت من معرفة الجوانب الأساسية لموضوع الرقابة الجبائية، وذلك بإعتبار الأخيرة تحتل مكانة كبيرة في التشريع الضريبي نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الضياع، حيث قامت الدولة بتسخير وسائل بشرية وقانونية وتنظيمية من أجل السير الحسن لهذه العملية.

كما تم التطرق إلى موضوع المنازعات الجبائية، حيث تم التسليط على مختلف الإجراءات والمراحل التي تمر بها المنازعات على مستوى الإدارة الجبائية، وتجدر الإشارة أن التظلم الإداري يعتبر أول إجراء إلزامي يلجأ إليه المكلف للدفاع عن حقوقه إزاء الإدارة الجبائية ويتم ذلك وفق شروط محددة قانونا، وعليه هذا الإجراء يعطي فرصة للإدارة الجبائية بمراجعة نفسها وتدارك أخطاءها إن وجد كما أنه يساهم في تنمية الثقة بين المكلف والإدارة في حالة تراجع الإدارة عن قراراتها، والفصل في المنازعات الجبائية يتم بواسطة جهات إدارية مسؤولة في الإدارة الجبائية وفق آجال محددة قانونا .

## أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ماسبق تم التحقق من صحة الفرضيات السابقة

1. **الفرضية الأولى:** توصلت الدراسة إلى عدم إثبات صحة الفرضية الأولى وذلك لكون أن أعوان الرقابة الجبائية الذين قاموا بالتحقيق للملف الجبائي قاموا بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة، في حين أن المكلف خاضع للنظام الحقيقي أي أنهم قاموا بالخلط بين النظام الحقيقي والجزافي الأمر الذي أدى إلى قيام المنازعة الجبائية.

2. **الفرضية الثانية:** توصلت الدراسة إلى عدم صحة الفرضية الثانية حيث تعتبر الرقابة الجبائية سبب رئيسي لقيام المنازعات الجبائية، ويتضح ذلك من خلال دراسة الحالة التي قمت بها على مستوى المديرية الولائية للضرائب كون أن الملف الذي قام بالمنازعات الجبائية نتيجة عدم رضاه بالنتائج المترتبة عن عملية الرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المحاسبي .

3. **الفرضية الثالثة:** توصلت الدراسة إلى صحة هذه الفرضية حيث أن الشكاية تعتبر إجراء إلزامي يقوم به المكلف يتيتب عليه بطلان للإجراءات التي بعد الشكاية، فقد نص المشرع على هذا الإجراء ووضع له قواعد خاصة في قانون الاجراءات الجبائية.

## ثانياً: نتائج الدراسة

على ضوء ماسبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. للرقابة الجبائية شكلين أو نوعين وهما الرقابة العامة أو الشاملة تتم على مستوى مفتشية الضرائب وتضم الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والرقابة المعمقة تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة

1. الجبائية وتضم التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المجمل للوضعية الجبائية؛
2. يتمتع المكلف بمجموعة من الضمانات والحقوق تحميه من تعسف الإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية الرقابة الجبائية؛
3. التظلم الإداري الذي يرفعه المكلف أمام الإدارة الجبائية يخضع لشروط محددة قانونا وعدم توفر هذه الشروط تؤدي إلى عدم قبوله ويترتب عليه بطلان الإجراءات التي بعدها؛
4. تنشأ منازعات الوعاء الضريبي في حالة الخطأ في تحديد الوعاء الضريبي أو حساب معدل الضريبة أو حالة عدم الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي أما منازعات التحصيل تنشأ أثناء القيام بالتحصيل الجبري للضريبة؛
5. قرار الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالمنازعات الجبائية يكون إما بالقبول الكلي أو الرفض الكلي أو القبول الجزئي؛
6. يعد اللجوء إلى لجان الطعن الإداري إجراء إختياري في حالة عدم رضا المكلف بالقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب ولا يجوز التراجع عند القيام بالطعن أمام هذه اللجان.

### ثالثا: الإقتراحات

1. يجب أن يكون إختيار الأعوان المحققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون التحقيق المحاسبي يتطلب مستوى معين بهدف القدرة على إسترجاع أموال الخزينة العمومية من جهة وعدم تسبب الإدارة الجبائية من خلال عملية التحقيق المحاسبي في قيام المنازعات الجبائية نتيجة الخطاء المرتكبة من طرف المحققين؛
2. ضرورة تحسيس وتوعية المكلفين بالضريبة بالواجب الجبائي ، وذلك من خلال تنظيم ملتقيات حول ما يحتويه النظام الضريبي وفتح أبواب الإدارة الجبائية للإجابة على إستفساراتهم وتساؤلاته؛
3. تطوير العمل بالإدارة الجبائية من خلال تعميم إستعمال وسائل الإعلام الآلي في إدارة الضرائب؛
4. العمل على تبسيط إجراءات المنازعات الجبائية ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة؛
5. ضرورة خلق نوع من الإستقرار وتقادي التعديلات المتكررة في القوانين الجبائية وهذا لإستحالة إمام المكلف بالضريبة بكل ماهو جديد في المجال الجبائي.

### آفاق الدراسة:

إن موضوع الدراسة يفتح المجال أمام دراسات ومواضيع هامة خاصة في الوقت الراهن، وعليه يتم إقتراح المواضيع التالية:

1. واقع سير المنازعات الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية ؛
2. الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الجبائية.

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

I. الكتب .

1. أمزيان عبد العزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
  2. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، ط02 ، الجزائر، 2016.
  3. بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية لطلبة الجامعات والمدارس العليا وكل المتخصصين الإقتصاديين، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2016.
  4. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، 2005 .
  5. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008 .
  6. كوسة فضيلة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، دارهومة ، الجزائر، 2010 .
  7. مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري ، مطبعة مزوار، ط.01 ، 2009 .
- II. الرسائل والأطروحات.

أ. رسائل الماجستير

1. إخلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي دراسة مقارنة ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، تخصص القانون العام الإقتصادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد ، الجزائر، السنة الجامعية 2015-2016.
2. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية ، تخصص قانون إدارة عامة، قسم العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012.
3. بن ذهيبه رباب ريمة، منازعات التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01، الجزائر، السنة الجامعية 2015-2016.
4. بن سالمة ياقوت أوهيب ، الغش الضريبي ، مذكرة بنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003.

5. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.
6. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2010-2011.
7. بولخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2003-2004.
8. دوداح رضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006
9. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة حالة ولاية الوادي) ، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2006-2007.
10. زاقي دارين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراة ، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 يوسف بن خدة ، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017.
11. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2011-2012.
12. عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الإقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.
13. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009



14. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008.
15. قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية "دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2010-2011.
16. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية (للفترة 2000-2010)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012.
17. نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.
18. نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية 1999-2003، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 2003-2004.
19. يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر (دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 مع دراسة حالة ولاية البويرة)، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، السنة الجامعية 2009-2010.  
ب. أطروحات الدكتوراه.
1. بريشي عبد الكريم، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1988-2011)، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.

2. بوعكاز سميرة، مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهريب الضريبي، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015.
3. جمام محمود، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010.
4. خالد عيادة نزال عليمات، إنعكاسات الفساد على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الأردن، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015.
5. زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، أطروحة منشورة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2012-2013 .
6. شارفي ناصر ، التهريب الضريبي وآثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة منشورة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، السنة الجامعية 2011-2012
7. شعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة منشورة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2009-2010.
8. صدوق المهدي، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة منشورة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص قانون الأعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، السنة الجامعية 2018-2019.
9. عبيد ريم، المنازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي دراسة مقارنة، أطروحة منشورة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم القانون العام ،قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2014-2015.

### III. المقالات

1. باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، العدد 02، المجلد 12، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، أكتوبر

2019

2. بغني شريف، شذرات قانونية في المنازعة الضريبية، مجلة آفاق للعلوم، العدد 03، المجلد 05، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020.
3. بلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي لتحقيق في المنازعة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 01، المجلد 15، قسم التعليم الاساسي للحقوق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، 2017 .
4. بن تركية نجا ، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 02، المجلد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بآفلو، الجزائر .
5. بن عبد الله عادل ، مستاري عادل ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية ، مجلة الفكر، العدد 04، المجلد 04، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،
6. بوراس عادل ، دعوى الالغاء على ضوء قانون الاجراءات المدنية والادارية الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 03، جانفي 2013 .
7. بوضياف سامية، كويدي محمد أمين، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، المجلد 8 ، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2019.
8. بوقناديل محمد ، جليل زين العابدين ، دور العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة والحد من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة جزائرية للمالية العامة ، العدد 06، المجلد 01، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ديسمبر. 2016
9. حايد فاطمة ، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (المغرب والجزائر)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية ، العدد 06 ، جوان 2018 .
10. خلادي راضية ، مساهمة الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي لتحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر للفترة 2005-2015، المجلة العالمية المستقبل الاقتصادي، العدد 05، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس، 2017.
11. خنفري فدوى ، علي اليزيد ، موقف المشرع من منازعات التحصيل الضريبي في النظام الجبائي الجزائري ، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني ، المجلد 05، العدد 01، جامعة الحاج لخضر ، باتنة .
12. زرقون محمد ، عتير سليمان ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية بمديرية الضرائب لولاية الوادي- (الجزائر)، مجلة البديل الاقتصادي، العدد 01، المجلد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ديسمبر 2017 .

13. سعيد عبد الحليم، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 04، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، جوان 2017
14. شيعاوي وفاء، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، العدد 18، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، مارس 2010.
15. شيعاوي وفاء، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف، مجلة بحوث، العدد 11، جامعة الجزائر 01، الجزائر، جويلية 2020.
16. صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 01، المجلد 01، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، افريل 2014.
17. صدوق المهدي، خويلدي السعيد، التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع عنه (ضمانة أم قيد)، مجلة الاجتهاد للدراسات الإقتصادية والقانونية، العدد 02، المجلد 07، المركز الجامعي تمنراست، الجزائر، 2018.
18. عطوي عبد الحكيم، قراءة تحليلية لنص المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية المنظمة لطلب الارزاء القانوني لدفع الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 16، العدد 02، قسم التعليم الأساسي للحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2017.
19. العموري محمد، الفتى ديماء، حل المنازعات الإدارية بالطريق الإداري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 06، 2015.
20. العيداني سهام، الصلح في المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 05، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020
21. فرج شعبان، حدادو فهيمة، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 01، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2019.
22. قاشي يوسف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة المعارف العلمية، العدد 23، المجلد 12، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ديسمبر 2017.
23. الكفيف فاتح، أساليب ربط الضريبة وتحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 01، المجلد 06، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، 2015.

24. لكصاصي إبراهيم ، بوعزة عبد القادر ، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهريب الجبائي حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار للفترة (2005-2015) ، مجلة التكامل الاقتصادي ، العدد 02 ، المجلد 04، جامعة أحمد دراية ، أدرار، الجزائر، مارس 2016 .
  25. مالح سعاد، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04 ،جامعة جيلالي إلياس، سيدي بلعباس ، جوان 2016.
  26. قلي محمد، بلول فهمية، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، العدد 06، المجلد 07، 2018.
  27. مغازي عبد الرحمان ، بلال شيخي ، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية ، العدد 02، المجلد 01، جامعة البليدة 02 لونيبي علي، الجزائر، جوان 2013.
  28. محتال فلة، بساس أحمد، أثر تطبيق التصريح الالكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية (دراسة حالة المراكز الضريبية بالأغواط)، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، العدد 02 ، المجلد 11، جامعة عمار ثلجي، الأغواط ، الجزائر، جوان 2020.
- IV. الملتقيات**
1. سوالم سفيان ،الرقابة الجبائية في الجزائر (صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها) ،الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر ،جامعة 8 ماي 45 قالمة، يومي 28-29 أكتوبر 2015 .
  2. مقلاتي منى ، دور الرقابة الجبائية في حماية نظام ضريبي، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي قالمة ، يومي 28-29 أكتوبر 2015.
  3. ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر) ،الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009 .
- V. القوانين**
1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.
  2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب .

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية ، الأمانة العامة للحكومة، القانون المدني، 2007 .
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية .
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، قانون الاجراءات الجبائية ، 2019 .
- vi. المواقع الإلكترونية
1. الموقع الالكتروني للمديرية العامة لإدارة الضرائب، [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) .

ثانيا:المراجع باللغة الفرنسية.

ا. الكتب.

1. Thierry lambert, contentieux fiscal, hachette, paris France, 2011.

ii. المقالات.

1. NACER MOURAD, BAALAL TAHER, RELATION ENTER LE CONTRIBUABLE D'IMPOT ET L'ADMINISTRATION FISCALE, LE JOURNA DES ETUDES FISCALE, N 08, JUN 2016.
2. TEKKOUK NOUMEIR , LE CONTROLE FISCALE COMME GARANTIES DE L ADMININSTARATION FISCAL FACE AU SYSTEME DECLARATIF fiscal, REVUE DES ETUDES DE DROIT , VOL07,N 01, MARES 2020 .

الملاحق

الملحق رقم 01 : إشعار بالمراقبة في المحاسبة.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction d.....

Série O n° 4

**Avis de vérification de Comptabilité**

Référence : .....

Lettre avec  
A.R  
N°.....

M .....

N.I.S : .....

Le .....20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre .....le..... à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices .....l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : .....

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20- 3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.

Veuillez agréer, M. ...., l'expression de notre parfaite considération.

**Le Chef de Brigade**

**Noms et Grades des  
Vérificateurs**



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....  
.....  
.....  
.....

**Fiche de début des travaux  
de vérification**

..... Le .....

Numéro de l' Affaire ..... N° d article d imposition .....

Numéro d' identification statistique .....

Nom et prénom ou raison sociale .....

Activité .....

Adresse .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Remis ou reçu le .....

Période à vérifier du ..... au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M .....

M .....

M .....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du control inopiné .....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond ) .....

Lu et approuvé :

Le chef de service

les vérificateurs

## الملحق رقم 03 : بطاقة نهاية عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 24  
Imp. Officielle (2005)

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

### Fiche de Fin des travaux de vérification

..... le .....

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'Identification Statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Date de fin des travaux sur place .....

Date de notification des résultats de la vérification .....

Date de notification de la position définitive de l'Administration .....

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

الملحق رقم 04: كشق المحاسبة.

| DESIGNATION DES COMPTES                                                       |                                        | DU         | DU         | DU         | DU         | OBSERVATIONS |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
|                                                                               |                                        | 31/12/2012 | 31/12/2013 | 31/12/2014 | 31/12/2015 |              |
| CREDIT {                                                                      | Vente de marchandises                  | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | DEBIT {                                |            |            |            |            |              |
| DEBIT {                                                                       | Marchandises consommées                | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | BENEFICE BRUT (crédit - débit)         | /          | /          | /          | /          |              |
| (1)                                                                           |                                        |            |            |            |            |              |
| POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$ |                                        | /          | /          | /          | /          |              |
| CREDIT {                                                                      | Production vendue                      | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | Production stockée                     | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | Production de l'Entrep. pour elle-même | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | Prestations fournies                   | 37.941 063 | 39.322 193 | 23.137 444 | 32.670 210 |              |
|                                                                               | Transfert de change de production      | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | TOTAL DU CREDIT                        | 37.941 063 | 39.322 193 | 23.137 444 | 32.670 210 |              |
| DEBIT {                                                                       | Matières et fournitures consommées     | 1.002 626  | 1.782 245  | 1.921 195  | 756 019    |              |
|                                                                               | Services                               | 15.449 882 | 12.725 032 | 11.118 606 | 16.843 345 |              |
|                                                                               | TOTAL DU DEBIT                         | 16.452 508 | 14.507 277 | 13.039 701 | 17.599 364 |              |
| BENEFICE BRUT (crédit - débit)                                                |                                        | 21.488 555 | 24.814 916 | 10.098 040 | 15.070 846 |              |
| (2)                                                                           |                                        |            |            |            |            |              |
| POURCENTAGE BRUT = $\frac{VA \times 100}{\text{production vendus}}$           |                                        | 56,63%     | 63,10%     | 43,64%     | 46,13%     |              |
| CREDIT {                                                                      | Bénéfices brut total (1) + (2)         | 21.488 555 | 24.814 916 | 10.098 040 | 15.070 846 |              |
|                                                                               | Produits divers                        | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | Transfert de charges d'exploitation    | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | TOTAL DU CREDIT                        | 21.488 555 | 24.814 916 | 10.098 040 | 15.070 846 |              |
| DEBIT {                                                                       | Frais personnel                        | 24.446 119 | 14.860 407 | 7.156 574  | 5.538 300  |              |
|                                                                               | Impôts et taxes                        | 759 409    | 13.985     | 8.362      | 20 331     |              |
|                                                                               | Frais divers                           | 51 319     | /          | 200 000    | 12 753     |              |
|                                                                               | Amortissements                         | 2047. 189  | 2.118. 682 | 2.178 012  | 5.064 727  |              |
|                                                                               | Provisions                             | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | TOTAL DU DEBIT                         | 27.304 666 | 16.990 074 | 9.542 978  | 10.636 117 |              |
| CREDIT {                                                                      | Solde du résultat d'exploitation       | 21.488 555 | 24.814 916 | 10.098 040 | 15.070 846 |              |
|                                                                               | Autres produits                        | /          | /          | /          | /          |              |
| DEBIT {                                                                       | Autres charges                         | /          | /          | /          | /          |              |
|                                                                               | Autres produits                        | /          | /          | /          | /          |              |
| CE NET (crédit - débit)                                                       |                                        | 5.816 111  | 7.824 842  | 555 062    | 4.434 729  |              |
| POURCENTAGE NET = $\frac{(\text{bénéfices net} \times 100)}{C.A.}$            |                                        | /          | 19,89%     | 2,39%      | 13,57%     |              |

الملحق رقم 05: الورد الفردي

| (Cachet d'identification)                                   |                                                 | Numéro d'Identification Fiscale :                   |                    | رقم التعريف الضريبي          |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|-------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------|------------------------------|--------------------------|------|----------------------|-------------------------------|--------------------|-----------------------------|-----------|------------|---------------------------------------|
| (Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars) |                                                 |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
| Code Impôt                                                  | IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer | ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie | BASE Imposable (A) | BASE Imposée ou déclarée (B) | MONTANT réhaussement (C) | TAUX | DROITS RESULTANT     |                               | T.V.A. déductibles | MONTANT des droits rappelés | PENALITES |            | TOTAL des droits et pénalités à payer |
|                                                             |                                                 |                                                     |                    |                              |                          |      | De la base imposable | De la base imposée (Déclarée) |                    |                             | Taux      | Montant    |                                       |
|                                                             | I.R.G. BD                                       | 2013                                                | 2.249.542          | /                            | 2.249.542                | 10%  | 224.954              | /                             | /                  | 224.954                     | 25%       | 56.239     | 281.193                               |
|                                                             |                                                 | 2014                                                | 1.420.999          | /                            | 1.420.999                | 10%  | 142.100              | /                             | /                  | 142.100                     | 25%       | 35.525     | 177.625                               |
|                                                             | Majorations et Amendes (VF+IRG)                 | a                                                   |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | I.B.S.                                          | 2013                                                | 4.536.811          | 1537.432                     | 2.999.389                | 25%  | 1.134.205            | 354.358                       | /                  | 749.847                     | 25%       | 187.462    | 937.309                               |
|                                                             |                                                 | 2014                                                | 2.405.042          | 540.376                      | 1.864.666                | 25%  | 601.161              | 127.594                       | /                  | 473.667                     | 25%       | 118.417    | 592.084                               |
|                                                             | Versement Forfaitaire                           |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | IRG/Salane                                      | 2012                                                | 24.446.149         | /                            | 24.446.149               | 10%  | 2.444.615            | /                             | /                  | 2.444.615                   | 25%       | 611.154    | 3.055.769                             |
|                                                             |                                                 | 2013                                                | 11.975.047         | /                            | 11.975.047               | 20%  | 2.395.009            | /                             | /                  | 2.395.009                   | 25%       | 598.752    | 2.993.761                             |
|                                                             |                                                 | 2014                                                | 5.868.238          | /                            | 5.868.238                | 20%  | 1.173.648            | /                             | /                  | 1.173.648                   | 25%       | 293.412    | 1.467.060                             |
|                                                             | Taxe sur l'Activité Professionnelle             | 2012                                                | 32.274.655         | /                            | 32.274.655               | 2%   | 645.493              | /                             | /                  | 645.493                     | 25%       | 161.373    | 806.866                               |
|                                                             |                                                 | 2013                                                | 43.676.836         | /                            | 43.676.836               | 2%   | 873.537              | /                             | /                  | 873.537                     | 25%       | 218.384    | 1.091.921                             |
|                                                             |                                                 | 2014                                                | 21.398.407         | /                            | 21.398.407               | 2%   | 427.968              | /                             | /                  | 427.968                     | 25%       | 106.992    | 534.960                               |
|                                                             | Taxe sur la Valeur Ajoutée                      | 2012                                                | 32.274.655         | /                            | 32.274.655               | 17%  | 5.486.691            | /                             | 2.324.750          | 3.161.941                   | /         | /          | 3.161.941                             |
|                                                             |                                                 | 2013                                                | 43.676.836         | /                            | 43.676.836               | 17%  | 7.425.062            | /                             | /                  | 7.425.062                   | /         | /          | 7.425.062                             |
|                                                             |                                                 | 2014                                                | 21.398.407         | /                            | 21.398.407               | 17%  | 3.637.723            | /                             | /                  | 3.637.723                   | /         | /          | 3.637.723                             |
|                                                             | Réintégration TVA/achats                        |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | Pénalités d'assiette/TVA                        | 2013/14                                             |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             | 25%       | 3.556.183  | 3.556.183                             |
|                                                             | Taxe sur achats IFU                             | 2015                                                | 38.648.973         | 83.334                       | 38.565.639               | 12%  | 4.627.877            | 10.000                        | /                  | 4.627.877                   | 25%       | 1.156.969  | 5.784.846                             |
|                                                             | E 2700 - Enregistrement                         |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | E 2 - C - 200 - Timbre                          |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | C 1 - B - 00 - TF et TA                         |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
|                                                             | C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine          |                                                     |                    |                              |                          |      |                      |                               |                    |                             |           |            |                                       |
| TOTAL GENERAL DU ROLE                                       |                                                 |                                                     |                    |                              |                          |      | 31.250.149           | 521.952                       | 2.324.750          | 28.403.491                  | 7.100.861 | 35.504.309 |                                       |

Les jours diminuent de 1h18min

Les jours diminuent de



## الملحق رقم: 06 الشكوى الضريبية.

شركة ذ.م.م عین امناس 29 سبتمبر 2018

إلى السيد مدير الضرائب  
لولاية إيليزي

الموضوع : طلب إلغاء ضرائب مقررة  
الضريبة الجزائية الوحيدة IFU 2015

يشرفني أن أتقدم إلى سيادتكم بما يلي:

أولاً: أن مصالحكم الجبائية ممثلة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية باشرت في حق مؤسستنا تحقيقاً في المحاسبة للدورات 2012-2013-2014 و 2015 و قد ترجمت ذات المصالح نتائج هذه المراقبة بواسطة جدول فردي يحمل الرقم 188/2017 بتاريخ 2017 (وثيقة مرفقة).

و بعنوان سنة 2015 قامت ذات المصالح بتشكيل رقم أعمال لشركتنا بناء على كشف بنكي يخص مجموعة المقنوضات لهذه السنة و ترجمته بإنشاء حقوق ضريبة خاصة بالضريبة الجزائية الوحيدة IFU بمعدل 12 % بمجموع كلي قدر ب: 5.784.846 دج "حقوق متبقية مع الزيادات"

أود أن أوضح لسيادتكم سيدي المدير أن مصالح الجبائية ممثلة في أعوان التحقيق المكلفين بالرقابة الجبائية و التابعين للمديرية الفرعية للرقابة قامت بإجراء التحقيق المحاسبي لشركتنا دون مراعاة سنوات الإحضاع الضريبي بحيث أنه تم الجمع و في مذكرتي تحقيق محاسبي -وثيقة مرفقة- بين نظامين ضريبيين حقيقي خاص بسنوات 2012-2013 و 2014 و نظام الضريبة الجزائية الوحيدة بعنوان سنة 2015 و هذا ما يخلف النصوص المعمول بها قانوناً فيما يخص إجراء التحقيقات المحاسبية المواد 20/19 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية هذا ما يعرض تحقيقهم المحاسبي للبطلان المطلق لمخالفته قواعد جوهرية و من النظام العام.

أ. فيما يخص التصحيح الوارد على سنة 2015 المعتمد من طرف الأعوان المحققين التابعين لمصالح المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و الخاص بتشكيل ضريبة جزائية وحيدة IFU على عاتق شركتنا.

ب. أبلغكم سيدي المدير أن هذا التشكيل و التقدير و الاعتماد فيما يخص التصحيح المحاسبي المجري فهو باطل بطلان مطلق و ذلك لمخالفته أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و كذا أحكام المواد 282 مكرر - 282 مكرر 1 - 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفرض كلها على أن التصحيحات و التقديرات الواردة فيما يخص الضريبة الجزائية الوحيدة يعود لاختصاص رئيس مفتشيه المكان هذا الأخير الذي يتوجب عليه قانون القيام بإجراء مراقبة التصريحات و إعادة التقويم فيما يخص نظام الضريبة الجزائية الوحيدة IFU

كما يتوجب عليه قانوناً قبل أي تقويم و تشكيل لأساس الضريبة الجزائية الوحيدة أن يقوم تحت طائلة البطلان بإجراء تبليغ التقييم الجزافي للمكلف بالضريبة لحالة خاصة و هذا ما لم يعتمد في قضية الحال بحيث أن أعوان الرقابة الجبائية قاموا بالخلط في إعادة تقدير الضرائب على شركتنا بين نظامين

## الملحق رقم: 07 الشكوى الضريبية.

ضريبيين و كان على الأصح أن يباثروا تحقيقهم المحاسبي على السنوات 2012-2013-2014 و أن يسندوا مراقبة و تصحيح الوارد على سنة 2015 لرئيس المتفشية المحلل له قانونا ذلك باتباع الإجراءات المنوه عنها قانونا.

ت. اكتباب الشركة للتصحيح السنوي الخاص ب 2015: انهى إلى علم سيادتكم بان شركتنا و في اطار الواجبات المقررة عليها قانونا قد اكتببت التصريح السنوي الخاص بسنة 2015 و قد قدمت إلى مصالحكم في الأجل المحددة قانونا مع تسديد و تصفية الضريبة على أرباح الشركات IBS. و عليه اطلب منكم سيدي المدير إلغاء الضريبة الجزافية الوحيدة المقررة في حق شركتنا و المقدرة ب 5.784.846 دج (حقوق + عقوبات) و التي جاءت على غير مقتضى القانون.

ثانيا: أن مصالح الجبائية ممثلة في ضرائب عين أمناس أنشأت و بموجب مستخرج الجداول رقم ..... بتاريخ ..... و بعنوان سنة 2015 ضريبة جزافية وحيدة و ذلك بموجب FR604/2015 بمقدار 12.500 دج مع أن نفس القباضة و بموجب سند التنبيه (مجموع 2/2016 و وثيقة رقم 75/2016) تؤكد و تصرح بأنه بعنوان سنة 2015 فإن الضريبة الجزافية الوحيدة المقرر في حق شركتنا بموجب FR 604 /2015 هي 7.500 دج.

و عليه اطلب منكم سيدي المدير إلزام مصالحكم بتصحيح الكتابة الواردة في مستخرج الجداول لشركتنا بتقدير هذه الضريبة ل 7.500 دج .

نستسمحكم سيدي المدير بان نبليكم بأننا نكون تحت إجابكم و إفادتكم بأي معلومات إضافية لأجل إنصافنا في حقنا القانوني.

تقبلوا سيدي فائق الشكر و التقدير

مسير الشركة

الملحق رقم 08: إشعار باستلام الشكاية.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES  
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS  
DIRECTION DES IMPÔTS DE  
ILLIZI

ILLIZI, le 02/10/2018

**ACCUSE DE RECEPTION  
D'UNE RECLAMATION CONTENTIEUSE**  
A remettre au requérant en main propre ou à transmettre par voie postale

REFERENCE DE L'ACCUSE .....

Requérant (e): SARL  
NIF:   
Activité:  
Adr. Activité: IN AMENAS  
Adr. Dom./Siège: IN AMENAS

Reference d'enregistrement  
de la réclamation contentieuse  
Recl. VF / N° 5 du 02/10/2018  
Inspection ILLIZI

Mandataire .....  
Activité: .....  
Adresse: .....

J'ai l'honneur d'accuser réception de votre réclamation contentieuse, visée ci-dessous, parvenue à mon service le 02/10/2018.

Veuillez agréer, M. SARL COPRE SUD : SARL COPRE SUD, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Sous Directeur du Contentieux

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE  
ILLIZI

Affaire suivie par  
Sous Direction du Contentieux

AVIS DE DEGREVEMENT

Admission totale par le Directeur des Impôts de Wilaya  
d'une demande en décharge ou réduction

M. ....

Activité:

Adr. Activité: ..... IN AMENAS

Adr. Dom./Siège: ..... IN AMENAS

NIF: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

A.R.

ILLIZI, le 07/10/2018

Madame, Monsieur,

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre.

Après examen contentieux, j'ai décidé d'admettre totalement votre réclamation.

Les dégrèvements ou restitutions prononcés sont indiqués au verso.

Si vous avez déjà payé l'impôt dont le dégrèvement vous est accordé et que vous n'êtes redevable d'aucune somme auprès du receveur, le montant dégrèvé vous sera remboursé sans démarche particulière de votre part.

Si vous le souhaitez, vous pouvez obtenir des précisions sur cette décision auprès de l'agent chargé d'instruire votre affaire.

Impôts ou Taxe  
(Rôle de ..... art .....)

Avis de mise en recouvrement  
N° .....  
du .....  
..... en restitution

Je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.



# الفهرس

| الصفحة | العنوان                                                                   |
|--------|---------------------------------------------------------------------------|
| III    | الإهداء                                                                   |
| IV     | الشكر والعرفان                                                            |
| V      | الملخص                                                                    |
| VI     | قائمة المحتويات                                                           |
| VIII   | قائمة الجداول                                                             |
| X      | قائمة الأشكال                                                             |
| XI     | قائمة الملاحق                                                             |
| XII    | قائمة الرموز                                                              |
| أ-ز    | مقدمة                                                                     |
| 25-01  | <b>الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية</b>                        |
| 02     | تمهيد                                                                     |
| 03     | المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية                                      |
| 03     | المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية                                      |
| 04     | المطلب الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية                                    |
| 05     | المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية                                     |
| 06     | المبحث الثاني : أهداف وأنواع الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها      |
| 06     | المطلب الأول: أهداف الرقابة الجبائية                                      |
| 07     | المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية                                     |
| 11     | المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية                                    |
| 15     | المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية                 |
| 15     | المطلب الأول: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية                   |
| 17     | المطلب الثاني: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية                 |
| 21     | المطلب الثالث: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية                 |
| 25     | خلاصة الفصل                                                               |
| 50-26  | <b>الفصل الثاني: آلية تسوية النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية</b> |

|       |                                                                      |
|-------|----------------------------------------------------------------------|
| 27    | تمهيد                                                                |
| 28    | المبحث الأول: ماهية المنازعات الجبائية                               |
| 28    | المطلب الأول: تعريف المنازعات الجبائية                               |
| 29    | المطلب الثاني: أسباب المنازعات الجبائية                              |
| 32    | المطلب الثالث : أنواع المنازعات الجبائية                             |
| 34    | المبحث الثاني: إجراءات تسوية منازعات الوعاء أمام الإدارة الجبائية    |
| 34    | المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكوى)                         |
| 36    | المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى والفصل فيها                         |
| 40    | المطلب الثالث: الطعن أمام لجان الطعن                                 |
| 42    | المبحث الثالث: إجراءات تسوية منازعات التحصيل أمام الادارة الجبائية   |
| 42    | المطلب الأول: تحديد منازعات التحصيل                                  |
| 47    | المطلب الثاني: التظلم الاداري المسبق(الشكوى)                         |
| 48    | المطلب الثالث: التحقيق في الشكوى والفصل فيها                         |
| 50    | خلاصة الفصل                                                          |
| 79-51 | <b>الفصل الثالث:دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب بإيليزي</b> |
| 52    | تمهيد                                                                |
| 53    | المبحث الأول:تقديم مديرية الضرائب لولاية إيليزي                      |
| 53    | المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية إيليزي                     |
| 53    | المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية إيليزي                     |
| 54    | المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي مديرية الضرائب لولاية إيليزي           |
| 55    | المبحث الثاني: دراسة حالة رقابة جبائية لملف جبائي                    |
| 55    | المطلب الأول: الإجراءات الأولية لبداية عملية التحقيق المحاسبي        |
| 56    | المطلب الثاني: بداية التحقيق التحقيق المحاسبي                        |
| 68    | المطلب الثالث: الإجراءات النهائية لعملية التحقيق                     |
| 76    | المبحث الثاني: سيرالمنازعات الجبائية للملف                           |
| 76    | المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق                                  |
| 77    | المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى                                     |
| 78    | المطلب الثالث: الفصل في الشكوى                                       |

|     |             |
|-----|-------------|
| 79  | خلاصة الفصل |
| 81  | خاتمة       |
| 84  | المراجع     |
| 93  | الملاحق     |
| 103 | الفهرس      |