



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة للإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر في الحقوق

تخصص : القانون العام الإقتصادي

مذكرة بعنوان :

ضمانات المكلف الضريبي أثناء المنازعة الجبائية

إشراف الأستاذ :

د . عيسى زرقاط

إعداد الطالب :

رمون الحاج محمد الطاهر

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	لقب واسم الأستاذ
رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د . خديجي أحمد
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د . عيسى زرقاط
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر أ	د . بالطيب محمد البشير

السنة الجامعية

2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يقول الله تعالى :

)

يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ

أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ۗ وَاللَّهُ

بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴿الآية ١١﴾

صدق الله العظيم

الإهداء

بسم الله و الحمد لله ، جلا في علاه ، فالله ينسب الفضل كله
إلى روح من لولاه لم تخرج الدنيا من العدم ، سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة و أزكى التسليم

إلى من دفعني إلى العلم و به أزداد افتخارا أبي الغالي
إلى من منحني الحياة و شاركتني كل خطوة في حياتي إلى أيقونة الحب و الحنان أمي الغالية
فاللهم اخفضهما و أطل في أعمارهما

إلى الإخوة الأعزاء
إلى كل الأهل و الأقارب
إلى كل الزملاء و أخص بالذكر "سعدودي محمد خير الدين "
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

رمون الحاج محمد الطاهر

شكر و عرفان :

الحمد لله و الشكر له ، و الصلاة و السلام على رسول الله صلى الله عليه و سلم
أحمد الله و أشكره على توفيقى لانجاز هذه الدراسة المتواضعة و أنار لي سبيل العلم و المعرفة.
أتقدم بجزيل الشكر و التقدير و خالص الامتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور
" زرقاط عيسى " على قبوله الإشراف على هذا العمل المتواضع و تقديمه لكل الإرشادات
و التوجيهات و النصائح القيمة طوال مدة انجاز هذا العمل . فجزاه الله عنا كل الخير .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة " الدكتور خديجي أحمد " و " الدكتور
بالطيب محمد البشير " على حرصهم و اهتمامهم لمناقشة هذا العمل
كما أتقدم بالشكر و العرفان إلى جميع أساتذة و موظفي كلية الحقوق و العلوم السياسية "قسم
الحقوق"
دون استثناء
و إلى كل من ساعدني و لو بنصيحة على إعداد هذه المذكرة

رمون الحاج محمد الطاهر

قائمة المختصرات :

قانون الإجراءات الجنائية.....	ق . ا . ج
قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.....	ق . ا . م . ا
قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.....	ق . ض . م . ر . م
قانون المالية.....	ق . م
الجريدة الرسمية.....	ج . ر
الطبعة.....	ط .
دون طبعة.....	د . ط
الصفحة.....	ص .
Page.....	p

المقدمة

إن تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة ضرورة لا بد منها ، بحيث أن كل دولة تعتمد على الإيرادات العامة من أجل تغطية نفقاتها العامة و الحفاظ على الاستقرار السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي ، و كذا لزيادة دخلها و العمل على رفع مستوى معيشة مواطنيها ، مما يحتم على هذه الدول البحث على مصادر مالية لتحقيق هذه الأهداف .

و للضرائب مكانة متميزة من ضمن إيرادات العامة للدولة ، إذ أصبحت تشكل أحد أهم المصادر الأساسية التي تعتمد عليها جل دول العالم لتطوير اقتصادها و سد نفقاتها ، فالضريبة هي مجموعة من الاقتطاعات النقدية التي يلتزم الفرد بدفعها بصفة نهائية و دون مقابل من أجل تمويل النفقات العامة للدولة ، و بغرض تحقيق الأهداف العامة للمجتمع .

و مما لا شك فيه أنه و لكي تستطيع الضريبة تحقيق هذا الغرض المرجو منها ، لا بد من أن تفرض على المكلفين بها بصفة عادلة و منصفة ، و عن طريق نصوص قانونية خاصة ، بحيث نجد أن المشرع الجزائري نص على ذلك من خلال الفقرة 1 من المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020 بنصها " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون " ، كما يجب أن تفرض الضريبة بشكل متساوي على كل المكلفين بها كل حسب مقدرته المالية ، وهذا ما نص عليه المشرع في الفقرة 2 من المادة 82 من الدستور (ج) بنصها " كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها " .¹

تضطلع الإدارة الجبائية بمهمة تطبيق النصوص القانونية الخاصة بمختلف الضرائب و الرسوم التي تفرض على المكلفين بالضريبة ، و التي تبين كيفية تقدير الوعاء الضريبي و حسابه ، و توضيح الطرق المختلفة لتحصيل هذه الضرائب ، إذ تنشأ عن هذه المهمة علاقة ثنائية بين الإدارة الجبائية التي تمثل السلطة العامة و تتمتع بصلاحياتها و امتيازاتها الواسعة ، و بين المكلف بالضريبة و الذي يمثل الطرف الضعيف في هذه العلاقة لأنه في أغلب الأحيان يكون جاهلا للنصوص القانونية المطبقة عليه ، وقد تقوم الإدارة الجبائية بأخطاء عند قيامها بالرقابة الجبائية أو في تحديد وعاء الضريبة أو في تحصيلها للضريبة ، أو القيام بتجاوز لصلاحياتها و التعسف في حق المكلفين بالضريبة مما يولد حقا للمكلف برفض قرارات الإدارة الجبائية و معارضتها و من ثم تقوم المنازعة الجبائية .

و بقيام المنازعة الجبائية فان المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الضمانات القانونية ، و التي تعتبر حماية قانونية له تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة ، كما أن عدم احترام هذه الضمانات سوف يؤدي حتما إلى بطلان الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلف بالضريبة ، وهذه الضمانات مقسمة على مرحلتين سواء في المرحلة الإدارية من المنازعة الضريبية و التي تكون أمام الإدارة الجبائية ، أو بالنسبة للمرحلة القضائية منها و التي تضمن للمكلف تكريس حقه في الدفاع لاسيما أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة .

¹ المرسوم الرئاسي رقم 251/20 ، يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور ، المؤرخ 2020/09/15 ، ج ر رقم 54 المؤرخة في 2020/09/16 ، ص 19 .

تتصف المنازعة الجبائية بأهمية كبرى لكون الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات واسعة و امتيازات كبيرة مقارنة بالمكلف بالضريبة ، الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية و ليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع عن حقوقه ، كما أن المشرع الجزائري يسعى لحماية هذا الطرف الضعيف باعتباره ممولا هاما للخزينة العمومية و إضفاء التوازن على طرفي هذه العلاقة ، لذلك تكمن أهمية هذا الموضوع من خلال توضيح هذه الضمانات للمكلفين بالضريبة نظرا لأنهم في أغلب الأحيان يجهلون حقوقهم كما أن معرفة المكلف بالضمانات الممنوحة له تؤدي كوسيلة فعالة لاحترام الإدارة الجبائية لمختلف النصوص القانونية التي تم إقرارها من طرف المشرع نظرا لتشعب و غموض النصوص الضريبية ، فإننا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تبسيط و توضيح مختلف الإجراءات القانونية التي يمكن للمكلف بالضريبة إتباعها ، في حال ما إذا انتهكت حقوقه من طرف الإدارة الجبائية . كما نهدف كذلك إلى إبراز مختلف الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة في إطار إجراءات معارضة قرار الإدارة الجبائية ، و التي تعمل على الحد من تعسف الإدارة الجبائية في حقوق المكلف بالضريبة ، معتمدين على مختلف النصوص القانونية التي نصت على ذلك .

و ترتيبا على ذلك فإنه من بين الأسباب التي جعلتني أختار هذا الموضوع هو الرغبة الشخصية في البحث في مجال ضمانات المكلف بالضريبة في إطار المنازعات الجبائية ، و تناولي لهذا الموضوع بالأخص كان نتيجة تناوله كمقياس نظري في السنة الدراسية ، بالإضافة إلى ذلك رغبتني المستقبلية للعمل في مجال إدارة الضرائب . ومن ما تقدم بيانه أعلاه فإن الإشكالية التي سنعالجها من خلال هذه الدراسة : إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في إضفاء توازن بين مصالح المكلف الجبائي و حقوق الإدارة الجبائية ؟

من خلال هذه الإشكالية التي تقدمنا بها ، فإننا سوف نجيب عليها من خلال توضيح مختلف الضمانات الممنوحة للمكلف سواء في المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية من المنازعة الجبائية ، و التي يسعى من خلالها المشرع إلى إضفاء التوازن على العلاقة الضريبية التي تكون بين المكلف و الإدارة الجبائية ، باعتبار أن هذه الأخيرة تتمتع بصلاحيات و امتيازات واسعة في إطار أداء مهامها .

و تندرج ضمن الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية نوجزها فيما يلي :

- ما هي الضمانات القانونية المرتبطة بإجراء الرقابة الجبائية ؟
 - فيما تتمثل الضمانات المتعلقة بأجال الطعن الولائي ؟
 - ما هي الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف أثناء لجوئه إلى القضاء ؟
 - فيما تتجسد أهم التدابير الإستعجالية التي يمكن للمكلف المطالبة بها أمام القاضي الإستعجالي ؟
- و عليه ، و لكي نصل إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة ، و كذا الإجابة على الإشكالية المطروحة و توضيحها ، اتبعت المنهج التحليلي و ذلك من خلال تحليل و شرح النصوص القانونية المختلفة التي نصت على الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة .

تظهر دراسة سابقة للموضوع في دراسة الباحث بن جعفري رمضان ، تحت عنوان حق المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية سنة 2016 / 2017 ، و التي تهدف إلى الإجابة عن الإشكالية التالية " فيما تتمثل الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبة في مراحلها الإدارية و القضائية ، في التشريع الضريبي الجزائري و التشريعات المقارنة ؟ " كما استخدم في هذه الدراسة المنهج التحليلي و الوصفي و المنهج المقارن ، و تتفق مع الدراسة موضوع الحال من خلال الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من الناحية الموضوعية و تختلف معها في ، أن هناك بعض الضمانات القانونية و خاصة تلك المتعلقة بالآجال متغيرة عن هذه الدراسة السابقة وذلك نظرا للتغير المستمر للقوانين الضريبية بموجب قوانين المالية السنوية .

و لعل من بين **الصعوبات** التي واجهتني في هذه الدراسة هي نقص الكتب المتخصصة في هذا المجال ، مما جعلني أعتمد بشكل كبير على النصوص القانونية و الاجتهادات القضائية و المقالات التي تعرضت لجزئيات هذا الموضوع ، كما تكمن صعوبة هذا الموضوع في عدم وجود استقرار في القوانين الجبائية ، بسبب التعديلات المتلاحقة في قوانين المالية ، مما يصعب الإلمام بها كلها ، و كذا كثرة الإجراءات المعقدة و الغير مفهومة في بعض الأحيان في المنازعة الضريبية ، مما صعب المهمة أكثر .

بغرض الوصول إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة أعلاه ، فقد قمت بتقسيم هذا البحث إلى فصلين ، بحيث سوف نتطرق في **الفصل الأول** إلى ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية ، و هذا الفصل بدوره مقسم إلى مبحثين في المبحث الأول الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية ، أما في المبحث الثاني الضمانات المرتبطة بآجال الطعن الولائي ، و في **الفصل الثاني** سوف نتطرق إلى ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية ، وهو بدوره كذلك مقسم إلى مبحثين في المبحث الأول الضمانات الموضوعية ، أما في المبحث الثاني الضمانات الإجرائية .

الفصل الأول: ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية

يعتبر النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على التصريحات¹ المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بحيث يقوم المكلفون بموجب هذه التصريحات بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس كما تحتوي هذه التصريحات على مجموعة من الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما. كما تتضمن هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و أرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف و التي تحدد أسس الأوعية الضريبية² ، و عليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها للتأكد من مدى صحتها و توافقتها مع النشاط الممارس من طرف المكلف . و أمام ضرورة ممارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها المتمثلة في الرقابة الجبائية³ ، فقد وجب عليها في نفس الوقت مراعاة مبدأ المساواة أمام الضريبة و حماية حقوق المكلفين بها لذا حرص المشرع على إعمال التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية فمن جهة منح الإدارة الجبائية حقوق و سلطات واسعة أثناء قيامها بالاطلاع على وثائق المكلف و التحقيق في مستنداته و محاسبته ، و من جهة أخرى منح المكلف بالضريبة ضمانات واسعة تحميه من تعسف الإدارة أو إخلالها بالتزاماتها أثناء تأدية مهامها ، مما قد يضر به ماديا أو معنويا⁴ .

و من ما تقدم أعلاه سوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى بحثين بحيث سوف نتطرق في (المبحث الأول) الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية ، أما في (المبحث الثاني) سوف نتطرق إلى الضمانات المرتبطة بآجال الطعن الولائي .

المبحث الأول : الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية :

إن العدالة الضريبية تتطلب الصدق و سلامة البيانات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة ، ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب و سلطتها في فحص و رقابة كل عناصر الوعاء الضريبي ، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء في التصريحات من بيانات و وثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة ، و عليه فان التصريح لا يعتد

¹التصريح الجبائي هو عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة و المنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة .

²سمية قحמוש ، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016/09 ، العدد السادس ، ص 299

³وظيفة الرقابة هي سمة من سمات الإدارة ، وتهدف إلى التحقق من صدق الوفاء بالتزاماتها من قبل دافع الضرائب ، وصدق الوفاء بالتزاماته من قبل دافع الضرائب. تبرره حقيقة أن العملية الضريبية بأكملها تستند إلى إقرار دافع الضرائب وافترض حسن النية الذي يتماشى معه. وهي تشكل النظير الشرعي لهذه الثقة الممنوحة لدافع الضرائب بالوسائل التي يمنحها المشرع للإدارة ،

Voir : Mr DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif , en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences économiques , faculte des sciences économiques commerciales et des sciences de Gestion , université mouloud mammrei de tizi ouzou , 2015 , p 116

⁴وفاء شيعاوي ، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة ، مجلة دورية ، جامعة الجزائر 1 ، د ن ، العدد 11 ، ص 284 .

به إلا في حدود مطابقته للواقع و حقيقة الأمر و نصوص القانون ¹ ، و في مقابل ذلك يستفيد المكلف بمجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لحمايته ووضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة الجبائية .

لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة (3) مطالب ، بحيث سوف نتطرق في (المطلب الأول) ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء مراقبة التصريجات ، أما في (المطلب الثاني) ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراءات التحقيق ، أما في (المطلب الثالث) ضمانات المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق .

المطلب الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء مراقبة التصريجات:

المراقبة الجبائية هي " الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين بأداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة " ² فحسب هذا التعريف ، فهي تعتبر عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة و القرائن ، التي تساعد الإدارة الجبائية في التحقق من إبداء رأيها الفني و المحايد عن صحة و عدالة التصريجات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة و ترتبط هذه العملية بمجموعة من الضمانات الممنوحة للمكلفين يجب على الإدارة الجبائية احترامها و ذلك تحت طائلة بطلان إجراء مراقبة التصريجات لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة (3) فروع و هي كالتالي :

الفرع الأول : الإشعار بتصحيح المقترح :

حسب نص المادة 18 من ق ا ج ³ ، فان الإدارة الجبائية تقوم بمراقبة التصريجات و المستندات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة سواء أشخاص طبيعية أو أشخاص معنوية (شركات أو مؤسسات) ، و المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كل ذلك بغرض اكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها و القيام بتصحيحها . ، بحيث تقوم الإدارة الجبائية بتصحيح التصريجات الجبائية و يجب عليها قبل القيام بهذا الإجراء ، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعارا بتصحيح المقترح موضحة له صراحة كل نقطة تقويم كما يجب أن يتضمن هذا الإشعار على المعلومات التالية : - أصل و حقائق أسباب التقويم ، - مواد قانون الضرائب ذات الصلة ، الأسس الضريبية و حساب الضرائب الناتجة عنها ، - الدافع القانوني و طبيعة العقوبات المطبقة ، إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة ⁴ .

¹ أحمد فيديس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة في القانون ، جامعة 08 ماي قالمه ، 2013/09 ، عدد 35 ، ص190

² Claude Laurent , contrôle fiscale , la vérification personnelle , bayeusaine , France , 1995 , p 13

³ القانون رقم 21/01 ، الصادر بتاريخ 2001/12/12 ، المتضمن قانون المالية ، سنة 2002 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، المعدل و المتمم ، بموجب القانون رقم 16/20 ، المؤرخ في 2020/09/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر رقم 83 .

⁴ أنظر المادة 19 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج) .

و تجدر الإشارة هنا إلى أن الإدارة الجبائية تمنح للمكلف بالضريبة مهلة ثلاثين (30) يوما لإرسال موافقته أو ملاحظته على هذا التصحيح المقترح و يتم احتساب هذه المهلة ابتداء من تاريخ استلام هذا التصحيح¹ . و يتم إرسال الإخطار بالتصحيح إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مقابل وصل بالاستلام² .

كما يجب أن نشير إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يلتزم بالرد على إشعار الإدارة الجبائية في المهلة القانونية الممنوحة له ، لأن عدم الرد في هذه المهلة يعتبر بمثابة موافقة ضمنية من قبل المكلف بالضريبة إزاء اقتراح التصحيح³ ، و بالتالي يسقط حقه في الرد .

و في حالة القبول الصريح ، فإن المكلف بالضريبة يعلن موافقته للتصحيحات كتابة و بدون غموض ، و ضمن الآجال القانونية ، و قد يكون القبول الصريح جزئيا ، كأن يقبل المكلف جزء من التصحيحات المقررة من قبل إدارة الضرائب فهنا تنحصر آثار الرد بالموافقة ، على هذه التصحيحات فقط⁴ .

الفرع الثاني: حق الرد و الاعتراض على التصحيح المقترح :

إن عدم استجابة المكلف للإشعار الذي يخطر بواسطته من طرف الإدارة الجبائية ، و المتضمن اقتراح من طرف هذه الأخيرة بخصوص إعادة تقويم الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة ، يخول للإدارة الجبائية القيام بإخطار نهائي للمكلف بالضريبة من أجل إصدار جدول التسوية المحدد للأسس الضريبية و الحقوق و العقوبات المتعلقة بها⁵ ، و في هذا المقام يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقويم الجديد الصادر من طرف المصلحة المسيرة التابع لها .

و علاوة على ذلك و في حالة ما إذا قام المكلف بالرد على اقتراح الإدارة الجبائية ، و كانت عناصر الرد أو التبريرات التي قدمها المكلف بالضريبة قائمة على أسس جديدة ، و تؤدي إلى التخلي عن التقويم المتوخى ، في هذه الحالة ألزم المشرع (ج) على المصلحة المسيرة أن تقوم بالتخلي عن التقويم المقترح من طرفها ، و ذلك بواسطة إرسال إشعار بالتخلي عن التقويم إلى المكلف بالضريبة⁶ . أما في حالة ما إذا رفضت عناصر الرد التي قدمها المكلف سواءا كلياً أو جزئياً ، فهنا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في إعداد الإخطار النهائي الخاص بالتقويم المقرر مع تسبيب و ذكر النقاط أو المبررات التي جعلتها ترفض عناصر الرد المقدمة من قبل المكلف⁷ .

¹ أنظر المادة 19 ، الفقرة 5 ، من (ق . 1 . ج) .

² أنظر المادة 19 ، الفقرة 6 ، من (ق . 1 . ج)

³ أنظر المادة 19 ، الفقرة 8 ، من (ق . 1 . ج)

⁴ تيسكاوي حياة ، سعودي صبرينة ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، قسم قانون الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، 2014/2013 ، ص 82

⁵ أنظر المادة 19 الفقرة 6 ، الشطر الثاني ، من (ق ، 1 ، ج)

⁶ أنظر المادة 19 ، الفقرة 9 ، من (ق . 1 . ج)

⁷ أنظر المادة 19 ، الفقرة 10 ، من (ق . 1 . ج)

كما يجب على الادارة الجبائية في حالة ما إذا رفضت رد المكلف بالضريبة أن تقوم بتوضيح نقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف في رده ، و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة مع تقديم الدليل لذلك ، و عليه يمكن اعتبار هذا الالتزام الملحق على عاتق الادارة الجبائية بمثابة ضمانات قانونية في صالح المكلف ، و قد تؤدي في حالة عدم احترامها من قبل الادارة الجبائية إلى بطلان اجراء التصحيحات المقترحة¹.

كما تجدر الإشارة أنه عندما يقدم المكلف رده إلى الادارة الجبائية قبل انقضاء الأجل المحدد لاقتراح التسوية و المشار إليه أعلاه ، في هذه الحالة لا يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بإرسال الإخطار النهائي و لا تسجل الضريبة المقترحة في الجدول إلا بعد انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوما . كما تلتزم الادارة الجبائية بدراسة العناصر الجديدة التي يمكن للمكلف تقديمها في رده خلال الأجل الممنوح له و الذي أشرنا إليه أعلاه².

الفرع الثالث: طلب عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون :

يمكن للمكلف بالضريبة في حالة نشوب نزاع بينه وبين الادارة الجبائية حول أساس التصحيح المقترح من طرف هذه الأخيرة ، أن يطلب عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون ، من أجل عرض مختلف المستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة و التي من شأنها أن تمنح لهذا الأخير إما امتيازات جبائية أو تخفيض الضريبة المستحقة عليه و ذلك في أجل الثلاثين (30) يوم ، و يبدأ سريان هذا الأجل ابتداءً من يوم استلام الإخطار الخاص باقتراح التقييم³.

و لكن لا يفوتنا أن ننوه إلى أنه خلال عملية مراقبة تصريحات المكلف ، لا يجوز لهذا الأخير الاحتجاج بالمستندات المشككة لتعسف في استعمال القانون لدى الادارة الجبائية التي يحق لها استبعادها و أن تعيد لها طابعها الحقيقي⁴ ، أما إذا لجأ المكلف للإدارة الجبائية قبل الخضوع لمراقبة جبائية و عن طريق محرر جبائي ، من أجل مدها بكل العناصر اللازمة لتقدير المضمون الحقيقي لهذه المستندات ، في هذه الحالة لا يجوز لها استبعادها و تصنيفها على أنها مستندات تشكل تعسفا في استعمال القانون من قبل الادارة الجبائية كما لا تطبق أيضا أحكام المادة 19 مكرر المشار إليها أعلاه في حالة عدم رد الادارة الجبائية على محرر الجبائي المقدم من طرف المكلف في أجل أربعة (04) أشهر و يبدأ سريان هذا الأجل ابتداءً من تاريخ إحالة المحرر على الادارة الجبائية⁵.

¹ تيسوكاي حياة ، سعودي صبرينة ، المرجع السابق ، ص 85 .

² المادة 19 ، الفقرة 11 ، من (ق . ١٠ ج)

³ أنظر المادة 19 مكرر ، الفقرة 4 ، من (ق . ١٠ ج)

⁴ أنظر المادة 19 مكرر ، الفقرة 1 ، من (ق . ١٠ ج)

⁵ أنظر المادة 19 مكرر 1 ، الفقرة 2 ، من (ق . ١٠ ج)

كما يمكن لهذه اللجنة و بناءا على طلب من المدير العام للضرائب الاستعانة بخدمات أشخاص ذوى كفاءة مثلا : أساتذة القانون ، كما يجب على اللجنة أن تفصل في طلب المكلف في أجل لا يتعدى ستة (06) أشهر¹.

المطلب الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراءات التحقيق :

لضمان السير الحسن لعملية التحقيق ، و تفاديا لبطلان الإجراء منح المشرع (ج) للمكلف بالضريبة حقوقا و ضمانات قبل مباشرة التحقيق من قبل الادارة الجبائية ، وذلك حتى يتمكن المكلف من تحضير محاسبته و معظم الوثائق و المستندات التي ستكون موضوعا للتحقيق وهدف المشرع من خلال هذه الضمانات هو خلق التوازن بين التزامات المكلف بالضريبة و حقوق الادارة الجبائية أثناء عملية التحقيق و بعدها².

و عليه سوف نقوم بتقسيم هذا المطلب إلى خمسة (05) فروع وهي كالتالي :

الفرع الأول: إرسال الإشعار بالتحقيق :

تقوم الادارة الجبائية بإجراء تحقيقات في محاسبة المكلفين بالضريبة و ذلك من أجل القيام بتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها³ ، و في هذا الصدد ننوه على أنه لا يصح هذا الإجراء (إجراء التحقيقات) دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق على أن يكون مرفقا مع ميثاق المكلفين بالضريبة ، و الذي ينص على كافة حقوقه وواجباته ، كما تلزم الادارة الجبائية بإعطاء مهلة للمكلف بالضريبة قدرها 10 أيام و ذلك من أجل تحضير نفسه ، وهذا ما جاء في الفقرة 4 من المادة 20 ق ا ج ، بنصها " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام "

¹ أنظر المادة 19 مكرر 2 ، الفقرة 5/4/2 ، من (ق . ا . ج)

² عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، د ط ، دار الهدى ، عين مليلة ، 2012 ، ص 43 .

³ أنظر المادة 20 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

و استخلاصا لما سلف ذكره يمكن للمكلف بالضريبة المحقق في محاسبته من طرف الجهة التابع لها طبقا لنص المادة المشار إليها أعلاه ، أن يدفع بحقه ببطلان هذا التحقيق ، وهذا في حالة عدم إعلامه¹ بإجراء التحقيق ومنح له مدة عشرة (10) أيام ، كما يمكن للمكلف التمسك ببطلان هذا الإجراء إذا لم يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين في محاسبته ، وكذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي تتم فيها التحقيق و ذلك في الفقرة 4 من المادة 20 من القانون السالف الذكر . و بهذا فان المشرع (ج) أوجب على الادارة الجبائية إخطار المكلف بإجراء التحقيق قبل الشروع فيه و ذلك تحت طائلة بطلان هذا الإجراء في جميع حالات التحقيق سواء التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في وضعية المكلف² .

كما تجدر الإشارة إلى أن عدم قبول الإشعار أي عدم استلامه من طرف المكلف ، لا يمنع من إجراء التحقيق ، بحيث يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا ، لذلك يجب على المكلفين بالضريبة الاستجابة لهذا الإشعار لتفادي النتائج السلبية من جراء الفرض التلقائي للضريبة و الذي قد يضر بهم ماديا أو معنويا³ .

الفرع الثاني : حق المكلف في الاستعانة بمستشار :

يجب على الادارة الجبائية أن تقوم بإعلام المكلف في الإشعار بالتحقيق بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره ، و الهدف من ذلك هو السماح للمكلف بالضريبة الذي لا يعرف التشريع الضريبي جيدا الاستعانة بشخص ذو كفاءة عالية في هذا المجال من أجل أن يضمن المكلف بالضريبة تأسيس رده على أكمل وجه ، و أن يكون وفقا للنصوص الضريبية ، و يبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة بمستشار⁴ . و هذا ما أشارت إليه المواد 20 ف4 و المادة 21 ف3 ق ا ج .

¹ Il s'agit d'une forte garantie des droits du contribuable, le droit à l'information lui Permet de prendre connaissance de tous les actes de l'administration à son égard Afin qu'il ait l'occasion de justifier sa position. Le droit à l'information est considéré Comme la constante de tous les actes liés à l'exercice des droits de l'administration. En effet, il est fait obligation à l'administration fiscale d'informer le contribuable de la Nature ainsi que de la teneur des renseignements détenus par elle, recueillis dans le Cadre du droit de communication

Voir : Ghriss ikram , la performance du contrôle fiscale au maroc , mémoire en master spécialisée , management des services publics , MS MSP , novembre 2007 , p 95

² أنظر المادة 20 ، المادة 20 مكرر 1 ، المادة 21 ، من (ق . ا . ج)

³ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 44 .

⁴ أحمد فنيدس ، المرجع السابق ، ص 194 .

كما يعتبر هذا الحق حقا جوهريا و أساسيا ، ذلك أن العلاقة بين المكلف بالضريبة و الادارة الضريبية محورها التلاقي الشخصي بين الطرفين ، فالجهة الإدارية تمثل من طرف موظف ألا و هو العون التابع لها أو ما يسمى بالمحقق الجبائي ، أما المكلف بالضريبة إما أن يكون حاضرا بنفسه أو عن طريق وكيل عنه و هو المستشار¹ . كما يجب أن نشير إلى أن هذا المستشار يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشارا جبائيا ، أو أي شخص آخر يتم اختياره من قبل المكلف بالضريبة ، و الذي إما أن يكون حاضرا مع المكلف بالضريبة أثناء إجراء عملية المراقبة و إما أن يمثله في غيابه² . و في نفس الصدد ننوه على أن الاستعانة بالمستشار ليس إلزاميا فغيابه لا يبطل الإجراءات ، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة عند إخطاره بإمكانية الاستعانة بمستشار و في حالة غياب هذا الأخير ، أن يعترض على عملية الرقابة .

و علاوة على ذلك أشار ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة إلى هذا الضمان فجاء نصه كالتالي : تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به و الإنابة عنه³ .

الفرع الثالث : حق المكلف في إجراء مناقشة مع الادارة الجبائية

يشكل الحوار بين المكلف بالضريبة و العون المحقق في محاسبة هذا الأخير أساس إجراء الرقابة الضريبية ، حتى تكون منتظمة ، و حسب الاجتهاد القضائي يجب أن تكون للمكلف بالضريبة إمكانية النقاش الشفوي و الوجيه مع المحقق . بحيث يلتزم المحققون و قبل أي تعديل بإبلاغ دافع الضرائب ، بأن لديه الخيار للاستفادة من مناظرة الخصومة⁴ ، و لهذا سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى نقطتين (أولا) المناقشة الشفهية ، ثم (ثانيا) المناقشة الكتابية :

أولا : المناقشة الشفهية :

إن ضمان نقاش شفاهي مباشر و معارض يراد به ذلك الحوار الدائم بين القائم بالتحقيق و المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي و قبل إجراء الإشعار بإعادة التقييم . ، هذا و يشكل الحوار بين المكلف بالضريبة و المحقق الأرضية الأساس لإجراء الرقابة في المحاسبة ، إذ يسمح لكل طرف الوقوف و بدقة على المركز القانوني للطرف الآخر ، من خلال تبادل وجهات النظر حول هذا المركز و الرد على كل ما يثيره كل طرف من دافع أو

¹ غضيفي عبد الرزاق ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013/2014 ، ص 72 .

² أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 195 .

³ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2017 ، ص 09 .

⁴ Mr DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif , en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences économiques , faculte des sciences économiques commerciales et des sciences de Gestion , université mouloud mammrei de tizi ouzou , 2015 , p 185

إشكالات قانونية في سبيل تقدير الوعاء الضريبي ، و تسمح على الخصوص للمكلف بالضريبة من تقديم ملاحظاته و حججه المتعلقة بمصادر دخله للمحققين¹ .

و بالرجوع إلى نصوص ق ا ج ، لاسيما المادة 20 و المادة 20 مكرر و المادة 21 منه ، نجد أن المشرع أشار إلى هذا الضمان من خلال إلزامه للمحققين القيام بإجراء تحرياتهم في الدفاتر و الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و ذلك يكون في مقر عمل المكلف ، وهذا من أجل إعطاء فرصة للمكلف تمكنه من معرفة سير الإجراءات و مراحل عملية المراقبة و التعديلات المجاورة .

كما نجد أن المادة 20 ف 6 ق ا ج ، أشارت بوضوح إلى هذا الضمان من خلال إعطاء المكلف الحق في تقديم ملاحظاته و مناقشته حول رفع مبلغ الضريبة أو من أجل إعطاء تفسيرات تكميلية . ، و بهذا نجد أنه تم تجسيد ضمان المناقشة الشفهية المعارضة ليس فقط أثناء عملية إجراء التحقيق المحاسبي في وضعية المكلف، و لكن امتد هذا الضمان إلى ما بعد الإشعار بإعادة التقويم .

و بالرجوع إلى ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الصادر عن المديرية العامة للضرائب و الذي يتضمن أهم الحقوق و الواجبات التي يجب على المكلف معرفتها ، بحيث نجد أن هذا الميثاق جسّد هذا الضمان في حالات التحقيق التي يمكن للمكلف الخضوع لها في الحالات التالية :²

1/ أثناء أشغال التحقيق :

يسمح بالتحقيق في عين المكان³ للعون المكلف به ، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني ، بهدف بدأ حوار شفوي و حضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق .

2/ في نهاية أشغال التحقيق :

نظرا لأهمية هذا التاريخ ومن أجل استبعاد كل الشكوك ، يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب ، يوضح فيه تاريخ و ساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق .

ثانيا: المناقشة الكتابية:

إن ضمان المناقشة المعارضة الكتابية تكمن من خلال تلك الطلبات الموجهة من طرف الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة محل التحقيق ، و ذلك من أجل تزويدها بمعلومات أو توضيحات أو تبريرات متعلقة بالتصريحات الجبائية

¹ سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 2017/06 ، العدد 47 ص 194 .

² ميثاق المكلفين بالضريبة ، الجزائر ، المرجع السابق ، ص 15 ، 16 .

³ يقصد بعبارة في عين المكان : بمعنى يقوم أعوان الإدارة الجبائية بالتحقيق مع المكلف بالضريبة في مقر نشاطه .

المقدمة من طرفه ، ومن أهم هذه الطلبات المستعملة من طرف إدارة الضرائب أثناء التحقيقات الجبائية نجد ما يلي¹ :

1/ طلب المعلومات :

و هو الطلب الذي توجهه إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة من أجل تزويدها بمعلومات تمكنها من الوقوف و التأكد من مطابقة هذه المعلومات و تلك التي أدلى بها المكلف في تصريحاته الجبائية ، و هذا من أجل رفع الغموض و اللبس حول نقاط معينة تضمنتها تصريحات المكلف بالضريبة ، و التي تكون عادة أثناء إنجاز عملية تجارية أو صفقة غير مصرح بها أو حول ممتلكات المكلف أو عناصر دخله..... الخ

2/ طلب التبريرات أو التوضيحات:

وهو الطلب الذي تلجأ إليه الادارة الجبائية كلما وقفت على غموض يكتنف تصريحات المكلف سواء من حيث المضمون أو الشكل ، وذلك من أجل توضيح أكثر للمعلومات الغامضة ، ومن ثم يلتزم المكلف بالضريبة بالرد الايجابي و المعلل فيما يتعلق بالمعلومة محل الطلب ، من أجل إنارة إدارة الضرائب حول مصداقية المعلومات التي أدلى بها المكلف في تصريحاته الجبائية .

كل هذه الطلبات التي تطرقنا إليها أعلاه أشار إليها المشرع في ق ا ج لاسيما المادة 19 منه بنصها : " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية . يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه ."

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الطلبات يجب أن تشير صراحة على النقاط التي ترى الادارة الجبائية أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها ، ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات و العمليات و البيانات الخاضعة للرقابة² .

و لا يفوتنا أن ننوه على أنه يجب على الادارة الجبائية أن تحدد في طلب المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد فيه المكلف بالضريبة و المحدد بثلاثين (30) يوما ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الطلب³ .

الفرع الرابع: تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

و معنى ذلك أنه يجب على الادارة الجبائية القيام بتحديد المدة القانونية التي سيجرى فيها التحقيق . ، بحيث لا يمكن أن تتعدى تحت طائلة بطلان الإجراءات مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجال

¹ سعدي عبد الحليم ، المرجع السابق ، ص 194 ، 195 .

² أنظر المادة 19 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج) .

³ أنظر المادة 19 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج) .

محددة على سبيل الحصر في ق ا ج ، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و كذا طبيعة نشاط المؤسسة ، و نوعية التحقيق المراد القيام بها من طرف الادارة الجبائية¹ .

لذلك سوف نقوم بتوضيح كل نوع من التحقيقات على حد و الأجل الخاص به، من خلال النقاط التالية:

أولا : التحقيق في محاسبة المكلف :

إن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية و المتعلقة بسنوات مالية مغلقة² .

و في هذا الصدد نص المشرع (ج) على أنه لا يمكن تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المحاسبي ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص³ :

1/ مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج (1 مليون دج) ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها

2/ كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج (2 مليون دج) ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

و تجدر الإشارة إلى أنه يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه ، في حالة ما إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 (5 مليون دج) ، و 10.000.000 (10 مليون دج) ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها . ، كما يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر .

ثانيا : التحقيق المصوب في محاسبة المكلف :

يقصد بهذا التحقيق الإجراء الذي يقوم به أعوان الادارة الجبائية لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية . ، و يكون هذا التحقيق كذلك عندما تشكك الادارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁴ .

و في هذا المقام نص المشرع على أنه لا يمكن ، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين (02)⁵ .

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 46 .

² أنظر المادة 20 الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج) .

³ أنظر المادة 20 الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 20 مكرر، الفقرة 1 ، 2 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 20 مكرر، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

ثالثا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف :

تناول المشرع هذا النوع من الرقابة في المادة 21 من ق ا ج ، و هي الرقابة التي تخص الأشخاص الطبيعية ، وتستهدف المقارنة بين الدخل الذي صرح به المكلف و ممتلكاته ، فضلا عن الوضعية المالية لخزينته و نمط معيشتة لكشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به ، و من خلال إجراء مقارنة بين مداخيل المكلف بالضريبة¹ . و بالرجوع إلى ق ا ج ، نجد أن المشرع نص على أنه لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، لفترة تفوق السنة (01) ، و يبدأ سريان هذه المدة اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المعمق² .

الفرع الخامس : حق المكلف في سرية المعلومات المطلع عليها .

من المعروف أن الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة مكفولة دستوريا ، بحيث تنص المادة 47 من الدستور لسنة 2020 " لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة و شرفه " " لكل شخص الحق في سرية مراسلاته و اتصالاته الخاصة في أي شكل كانت " .

و بالتالي تعتبر الادارة الجبائية مستأمنة بالسر المهني ، فيمنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية و الجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة ، كما يمكن أن يترتب على ذلك المسؤولية الإدارية و الأهم هو أن الإجراء الذي يخاطب به المكلف من طرف الادارة ، دون مراعاة السرية يمكن أن يلحقه البطلان و من صور الالتزام بالسرية ، مراسلة المكلف بظرف مغلق³ .

لذلك فكل محقق اطلع على الوثائق و العمليات المالية الخاصة بالمكلف فهو ملزم بكتمان السر المهني للمكلف ، أما إذا أفشى السر يتعرض المحقق إلى عقوبات جنائية⁴ .

و يجب أن نشير إلى أن المشرع وضع عقابا جزائيا لمن لم يلتزم بالسر المهني و هذا ما جاءت به المادة 65 من ق ا ج " يلزم بالسر المهني ، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به . "

غير أن هذه الأحكام المشار إليها في المادة أعلاه ، لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن التي يمكن للمكلف اللجوء إليها ، بحيث تقوم الادارة الجبائية بتزويد هذه اللجان بكل المعلومات المفيدة لتمكينها من

¹ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 290 .

² أنظر المادة 21 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

³ تيسوكاي حياة ، سعودي صبرينة ، المرجع السابق ، ص 75 .

⁴ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 48 .

الفصل في النزاع المعروض عليها ، كما أن هذه الأحكام كذلك لا تتعارض مع تبادل الادارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب¹ .
و إضافة على ذلك في حالة ما إذا قامت الادارة الجبائية بتقديم شكوى ضد المكلف بالضريبة ، ثم يفتح تحقيق بذلك ، في هذه الحالة لا يلزم أعوان الادارة الجبائية بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق ، الذي يقوم باستنطاقهم حول الوقائع موضوع الشكوى² . كما لا يكون أعوان الادارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و الخبراء المحاسبين المعتمدين ، الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة و الهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة ، وذلك من أجل الفصل بكل دراية في الطلبات و الشكاوى المعروضة عليها³ .

المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق يقوم العون المكلف به باستخلاص النتائج المترتبة على المكلف بالضريبة و التي تختلف بحسب ما إذا احترم هذا الأخير لالتزاماته التصريحية أم لا . ، و بعد ذلك يقوم العون المحقق باستدعاء المكلف إلى اجتماع أشغال التحقيق بواسطة رسالة موصى عليها تبين تاريخ و ساعة الاجتماع ، كما يجب أن يتمتع المكلف بالضريبة بفترة تحضير قدرها عشرة (10) أيام ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الاستدعاء ، و يجب أن يكون هذا الاستدعاء مفصلا بقدر كافي و معللا ، كما يتعين ذكر المواد التي أسس عليها التقييم الجديد بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها⁴ ، و بعد ذلك تختم عملية التحقيق بحضور يوقع عليه المكلف بالضريبة⁵ . و يستفيد هذا الأخير من مجموعة من الضمانات متعلقة بإجراءات التقييم ، و التي سوف نتطرق إليها في الفروع التالية :

الفرع الأول : إعلام المكلف بنتائج التحقيق :

لكل مكلف بالضريبة محقق في محاسبته ، الحق في طلب النتائج المترتبة عن القبول المتفق حول مجمل الحقوق و الضرائب التي تجعله مدين ، و ذلك من طرف الادارة الجبائية ، بحيث أنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد عملية التحقيق⁶ .

و بالرجوع إلى المادة 42 من ق ا ج نصت على أنه إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على اثر التحقيق في المحاسبة ، فانه يجب على الادارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، وذلك حتى إذا لم تقم بإعادة

¹ أنظر المادة 65 ، الفقرة 2 ، 3 ، من (ق . ا . ج)

² أنظر المادة 67 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المادة 68 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المواد 20 الفقرة 6 ، 20 مكرر الفقرة 5 ، 21 الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 21 ، الفقرة 5 ، المقطع 7 ، من (ق . ا . ج) .

⁶ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 50 .

التقويم ، لذلك فان الادارة الجبائية تلتزم بتبليغ المكلف برأيها الذي توصلت إليه بعد عملية التحقيق من أجل إعلام هذا الأخير بالوضعية الجبائية الجديدة ، و قد أكد المشرع على هذا التبليغ من أجل وضع نهاية معلومة وواضحة لعملية التحقيق حتى في حالة ما إذا لم تتوصل الادارة الجبائية لأي جديد فيما يخص الوضعية الجبائية للمكلف¹ .

و تجدر الإشارة هنا أن الإشعار بإعادة التقويم يرسل إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مباشرة مع الإشعار بالاستلام ، كما ينبغي أن يتضمن هذا الإشعار إلى أن للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره ، و ذلك من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة على هذا الإشعار ، وذلك تحت طائلة بطلان هذا الإجراء ، كما تلتزم الادارة الجبائية بصياغة الإشعار بإعادة التقويم بطريقة مفصلة و عبارات واضحة و معللة بقدر كافي ، كما يتعين عليها إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها ، كما لا يفوتنا أن ننوه على أن هذه الأحكام تطبق على جميع أنواع التحقيق سواء التحقيق في المحاسبة ، أو التحقيق المصوب في المحاسبة ، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة² .

الفرع الثاني : حق الرد أو الاعتراض :

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على كل ما جاء من نتائج في إشعار إعادة التقويم الموجه إليه ، يتخذ هذا الرد أحد الشكلين : إما قبول النتائج أو تقديم الملاحظات حولها³ .

أولاً: في حالة ما إذا قبل المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها من طرف الادارة الجبائية ، فان هذا القبول قد يكون صريحاً من خلال إعلام الادارة الجبائية بواسطة رسالة مكتوبة بطريقة غير غامضة ، أو يكون هذا القبول ضمناً في الحالة التي لم يقدم المكلف رده ضمن الأجل القانوني المحدد من قبل المشرع ب 40 يوماً⁴ .

و في هذا المقام يجب أن نشير إلى أنه قبل انقضاء أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة و المشار إليه أعلاه ، فيجب على العون المحقق في هذه الحالة أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك ، كما يمكن للعون بعد الرد الاستماع للمكلف بالضريبة إذا كان سماعه مجدياً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية حول وضعيته .

ثانياً : أما بالنسبة لملاحظات المكلف بالضريبة ، فهي تتضمن إما رفضاً قاطعاً للتصحيحات المقررة من قبل الادارة ، أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة و الحجج تناقض النتائج المتوصل إليها ، و في كلتا الحالتين على الادارة

¹ أنظر المادة 21 ، المقطع 5 ، من (ق . ١ . ج)

² أنظر المادة 20 ، المقطع 6 ، من (ق . ١ . ج)

³ لوئيس عبد الوهاب ، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مجلة القانون المجتمع و السلطة ، جامعة وهران ، 2016 ، العدد 5 ، ص 115 .

⁴ أنظر المواد 20 ، الفقرة 4 ، المقطع 6 ، م 21 ، الفقرة 3 ، المقطع 5 ، من (ق . ١ . ج) .

الالتزام بالرد المعلن بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة ، و أي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات¹ .

الفرع الثالث : عدم تجديد التحقيق الجبائي

سوف نقوم بتوضيح هذه الضمانة عن طريق ذكر المبدأ العام لها ثم نعطي الاستثناءات الواردة عليها و التي تمنع المكلف بالضريبة من الاستفادة من هذه الضمانة و ذلك فيما يلي :

أولا : المبدأ العام لهذه الضمانة :

إذا انتهت الادارة الجبائية من عملية التحقيق في وضعية المكلف بالضريبة وتم بعد ذلك تحديد مبالغ التقويمات الجديدة بصفة نهائية و قبل بها المكلف بالضريبة ، فانه في هذه الحالة لا يمكن لها أن تقوم بإعادة التحقيق مرة أخرى و في نفس الضرائب و الرسوم و بالنسبة لنفس الفترة .

و قد نص المشرع (ج) على هذا المبدأ العام في المادة 20/7 ق ا ج ، فيما يخص التحقيق في المحاسبة ، بنصها " في حالة القبول الصريح ، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه الخ " و نفس المبدأ نص عليه المشرع فيما يتعلق بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف و ذلك في المادة 21/6 من نفس القانون المذكور أعلاه .

و لكن حتى يمكن إعمال هذه الضمانة يجب أن يكون التحقيق الأول قد وصل إلى نهايته ، لأنه إذا لم ينته التحقيق الجبائي فان هذه الضمانة لا تجد تطبيقها و بالتالي يجب معرفة متى ينتهي التحقيق ، كما أنه يجب أن يكون التحقيق الثاني من نفس طبيعة التحقيق الأول و يتعرض لنفس المحتوى من حيث الضرائب التي يمسها ، حتى يمكن إعمال هذه الضمانة² .

ثانيا : الاستثناءات الواردة على المبدأ العام لهذه الضمانة :

لقد أورد المشرع الجزائري على هذه الضمانة استثناءات ، يمكن للإدارة الجبائية في حالة تحققها أن تقوم بإعادة التحقيق الذي قامت به ، وهذه الاستثناءات هي كالتالي :

1/ قيام المكلف بالضريبة بمناورات تدليسية :

أشار المشرع (ج) في ق ا ج ، أنه في حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق و مناورات تدليسية فانه في هذه الحالة يحق للإدارة الجبائية أن تقوم بإعادة التحقيق الجبائي ، و في نفس الضرائب و الرسوم التي حقق فيها في التحقيق الأول³ . ، لكن المشرع أغفل عن تقديم توضيح لهذه الطرق و المناورات التدليسية التي يقوم بها المكلف و هذا ما يجعلنا نعود إلى الفقه حيث عرفها بأنها " إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية و إرادية على وضع تدابير

¹ لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 116 .

² تيسوكاي حياة ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص 87 .

³ أنظر المواد 20 الفقرة 8 ، 21 الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج)

من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة و لكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة ، أو الحصول بدون وجه حق و من غير الثابت على تعويضات من الخزينة " ¹ . ، ومن خلال استقراءنا لهذا التعريف نستنتج العناصر الواجب توافرها لاعتبار أن هذه الطرق التي استعملها المكلف طرقا تدليسية و هي كالتالي : ²

أ / وجود القصد في ارتكاب الخطأ .

ب / وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الادارة في الرقابة .

2/تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق:

يقوم الأعوان المكلفون بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بطلب كل المعلومات المتعلقة بنشاط المكلف بالضريبة ، سواء إذا كان التحقيق يخص محاسبة المكلف ، أو بالنسبة للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف و على هذا الأخير أن يلتزم بتقديم معلومات صحيحة و موثوقة و غير ناقصة لكي يستفيد من الضمان المتعلق بعدم تجديد التحقيق .

الفرع الرابع : خصم الحقوق الناتجة عن التحقيق :

إذا كان التحقيق متزامنا في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ، يستفيد المكلف في هذه الحالة و دون طلب مسبق منه ، من خصم للحقوق البسيطة الناتجة عن التحقيق ، من الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضريبة : ³ و يجرى هذا الخصم بالكيفيات التالية :

أولا : يخصم المزيد في الرسوم على رقم الأعمال و الرسوم المماثلة ، المتعلق بالعمليات المحررة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ، من نتائج هذه السنة المالية ذاتها .

ثانيا : في حالة ما إذا تم في وقت لاحق ، منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم و الضرائب التي كانت محل خصم المشار إليها أعلاه ، تلحق عند الاقتضاء ، هذه التخفيضات أو الإرجاعات ، ضمن شروط القانون العام بالأرباح أو المداحيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف

ثالثا : تطبق الأحكام المشار إليها في النقطتين أعلاه ، وضمن نفس الشروط في حالة التحقيقات المنفصلة في الرسوم على رقم الأعمال و الرسوم المماثلة أو في الضريبة على الدخل الإجمالي أو في الضريبة على أرباح الشركات

¹ عبيدات ابراهيم ، عصمانية عبد الرحيم ، سوير نجيب ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، وزارة العدل ، 2007/2004 ، ص 40 .

² تيسوكاي حياة ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص 90 .

³ أنظر المادة 319 ، من الأمر رقم 101/76 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 16/20 ، المؤرخ في 2020/09/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر رقم 83 .

و تجدر الإشارة إلى أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال و الرسوم المماثلة لا يتم ، إلا إذا سبق إنهاء التحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي و على أرباح الشركات .

الفرع الخامس: سقوط بعض الالتزامات بموجب التقادم :

التقادم هو مضي مدة معينة على استحقاق الدين دون المطالبة به من طرف الدائن ، يترتب على ذلك حقه في المطالبة به إذا تمسك من له مصلحة فيه ، فهو وسيلة للتخلص من الالتزام بعد مضي هذه المدة¹ .

ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أنه في حالة ما إذا لم تباشر أو تطالب الإدارة الجبائية بحقها من المكلف باعتبارها هي الدائن في العلاقة الضريبية فإن هذا الحق يسقط بمرور مدة زمنية معينة دون المطالبة به ، حيث نص المشرع (ج) في المادة 39 من ق ا ج أن عمل الإدارة يتقادم بمرور أربع (04) سنوات ، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، وهذا بالنسبة لما يلي :

أولاً : تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها .

ثانياً : القيام بأعمال الرقابة .

ثالثاً : قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي .

غير أنه في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى طرق تدليسية ، يبدأ حساب مدة التقادم ابتداء من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة وجوب الحقوق أو المخالفات² .

المبحث الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بآجال الطعن الولائي:

يمنح المشرع سبلا للمكلف بالضريبة ، ليلجأ إليها كلما شعر بضيق حقه سواء بخصوص تقدير وعاء الضريبة أو عملية حسابها أو ربطها ، متى كانت هذه الضريبة غير شرعية ومخالفة للقانون³ ، أو بالنسبة لعملية تحصيل الضريبة ، فعند انتهاء الإدارة الجبائية من عملية الرقابة الجبائية و من ثم تحديد الدين الضريبي للمكلف ، فإنه يحق له في حالة عدم اقتناعه بهذا التقدير القيام برفع تظلمه الإداري إلى الجهة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة من أجل مراجعة نفسها و ذلك حسب المادة 71 من ق ا ج ، كما يعتبر هذا الإجراء الأخير إجراء إلزامي على المكلف بالضريبة و ذلك قبل لجوئه إلى القضاء ، و يجب أن نشير إلى أن للمكلف كذلك له إمكانية عرض النزاع على لجان الطعن الإدارية ، إلا أنني سوف أقوم باستثناء هذا الإجراء من الدراسة نظراً لأنه إجراء اختياري للمكلف ، بحيث يمكن له اللجوء مباشرة إلى القضاء

¹ بويحمد علجية ، بورنان رزيقة ، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، قسم القانون الخاص ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، 2016/06 ، ص 06 .

² عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 52 .

³ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2010 ، ص 07 .

و من ما سلف ذكره أعلاه فان المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الآجال القانونية ، تتيح له الحق في تقديم الشكوى الجبائية¹ كما اصطلح عليها في ق ا ج ، بحيث تختلف هذه الآجال حسب نوع المنازعة أو الطلب الذي يسعى المكلف للحصول عليه ، لهذا سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى أربعة (04) مطالب :

(المطلب الأول) الإطار المفاهيمي للآجال

(المطلب الثاني) الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي

(المطلب الثالث) الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي

(المطلب الرابع) آجال تقديم طلب تأجيل الدفع

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للآجال

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى تعريف الأجل، ثم نقوم بتوضيح الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية ثم نبين أنواع الآجال و ذلك في ثلاثة (03) فروع :

الفرع الأول : تعريف الأجل :

يعرف الأجل على أنه " مرور فترة من الزمن محددة قانونا تؤدي إلى اكتساب الحق أو انقضاؤه أو سقوطه " ، يتبين لنا من هذا التعريف أن الأجل قد يكون مكسبا للحق كما قد يكون مسقطا له² لذلك وجب علينا أن نحدد الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية و ذلك في الفرع الثاني .

الفرع الثاني : الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية :

تعتبر الآجال التي حددها المشرع للمكلف لتقديم الشكوى الجبائية آجال سقوط وليست آجال تقادم ، لأنها تتعلق بعمل إجرائي (تقديم الشكوى) لا بحق موضوعي ، لذلك فان الشكوى الجبائية تخضع لفكرة الأجل المسقط ولا تخضع لفكرة الأجل المكسب بالنسبة للمكلف ، لذا وجب على المكلف احترام هذه الآجال ، وذلك تحت طائلة سقوط الحق في تقديم الشكوى³ .

¹ الشكوى الجبائية هي : وسيلة لدفع الادارة نحو مراجعة قرارها ، بحيث تقوم بمراقبة نفسها بنفسها دون تدخل أي طرف خارجي ، و بهذا تعد خطوة مهمة و أداة أولية في يد المكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن نفسه امام الادارة ، حتى تقوم بمراجعة عميقة لما أقرته من ضرائب في حقه . زعبي عمار ، سلطاني أمانة ، الشكوى الضريبية ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الادارة ، مجلة الفكر القانوني و السياسي ، جامعة الوادي ، 2020 ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، ص 3 .

² زرقاط عيسى ، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية ، أقيمت على طلبه الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 01 ، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2020/2019 .

³ زرقاط عيسى ، نفس المرجع ، ص 13 .

الفرع الثالث : أنواع الآجال في المادة الضريبية :

كأصل عام يشترط في المتظلم (المكلف) أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة ، فان لم يوجد يرجع إلى القوانين العامة (ق م ا) ، ففي في المجال الجبائي نرجع إلى القوانين الخاصة عملا بالمبدأ الخاص يقيد العام¹ .

- وبالرجوع إلى المادة 72 ق ا ج نجدها قد نصت على نوعين من الآجال في مجال منازعات الوعاء الضريبي و هي كالتالي :

أولاً: الآجال العامة : حيث جاءت هذه الآجال في الفقرة الأولى من نفس المادة المذكورة أعلاه ، على سبيل العموم مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات المتبقية فحددت بذلك قاعدة عامة لآجال تقديم الشكوى الجبائية.

ثانياً: الآجال الاستثنائية : نصت على هذه الآجال الفقرة الثانية و الثالثة من نفس المادة السالفة الذكر ، و قد اقترنت هذه الاستثناءات أحيانا ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة و أحيانا بشكل قرار فرض الضريبة أو بموضوع الضريبة في بعض الحالات .

إن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الأجل ، حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ إدراج جداول الضرائب في التحصيل² . ، و لكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك .

المطلب الثاني: الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي :

يقصد بالوعاء الضريبي " هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة"³.

و هذه المادة تختلف بحسب نظرة المشرع إليها ، فله أن يختار بين فرض ضرائب على الأشخاص أو فرضها على الأموال ، بين ضرائب على الدخل و بين فرضها على رأس المال ، بين فرض ضرائب متعددة أو ضرائب موحدة بين فرض ضرائب مباشرة أو فرض ضرائب غير مباشرة ، فهذا الاختيار يرجع أساسا إلى السياسة المالية و الاقتصادية المتبعة من طرف الدولة هذا من جهة و من جهة أخرى قدرتها المالية على تغطية النفقات العامة⁴

ومن خلال ما تقدم ذكره سوف نقوم بتوضيح الآجال الخاصة بتقديم الشكاوى في مجال الوعاء الضريبي و ذلك من خلال أربعة (04) فروع بحيث سوف نخصص ثلاثة (03) فروع إلى الآجال التي يتمتع بها المكلف في مجال الوعاء الضريبي أما الفرع الأخير سوف نخصصه إلى الحقوق التي يتمتع بها المكلف بموجب شكوى الوعاء الضريبي و ذلك فيما يلي :

¹ أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، ط 2 ، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر ، 2008 ، ص 21 .

² أنظر المادة 331 من (ق . ض . م . ر . م) ، و المعدلة بموجب المادة 200 من (ق . م) لسنة 2002 ، و نقلت أحكامها إلى (ق . ا . ج)

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 25 .

⁴ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 09 .

الفرع الأول: القاعدة العامة لقبول الشكاوى : (الآجال العامة)

تقبل الشكاوى كقاعدة عامة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكاوى¹ .

وهذا ما جاءت به الفقرة 1 من المادة 72 ق ا ج ، بنصها " مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه ، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى " .

و للتوضيح أكثر نضرب مثلا : فالجدول الذي أدرج في التحصيل مثلا في شهر جانفي 2020 ، فهنا يسري الأجل المحدد لرفع الشكاوى الجبائية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2021 .

و هذا ما قضت به المحكمة في قرارها الصادر في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 ، و الذي يتضح منه أن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 ، في حين أن طلب التخفيض (التظلم) لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا و المحدد ب 31/12/1982 ، و عليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى² .

هذا و يجب الإشارة إلى أن نقطة انطلاق الأجل المحدد بتاريخ إحالة الجدول الضريبي للتحصيل و ليس من قرار فرض الضريبة³ .

و لكن لا يفوتنا أن ننوه إلى أن المشرع (ج) قد مدد آجال تقديم الشكاوى و أعطى أجل أطول من ذي قبل بالنسبة للمكلف لكي يرفع شكواه إذا رأى أن هناك تعسفا في حقه ، و يظهر بأن المشرع (ج) قد أدرك عدم وعي المكلف (ج) بالقوانين الضريبية ولذلك منحه أجل أطول من ذلك الذي كان ساريا ، علما أن الأجل الذي كان معمولا به قبل التعديل بموجب قانون المالية لسنة 1985 ، هو " تقبل الشكاوى إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات⁴ . "

كما يجب أن نشير كذلك إلى أن المشرع (ج) استعمل عبارة " السنة الثانية التي تلي سنة " ، في حين أن النص الأصلي قبل إلغاءه من (ق ض م ر م) ، و تحويل هذه الأحكام إلى (ق ا ج) استعمل فيه المشرع عبارة " السنة التي تلي سنة " ، و ما يلاحظ هنا أن النص الأصلي أكثر دقة ووضوحا ، حيث أنه قد يساء

¹ أمزيان عزيز ، نفس المرجع ، ص 21

² نفس المرجع ، ص 22 ، 23 .

³ أنظر المادة 354 ، الفقرة 1 ، من (ق . ض . م . ر . م)

⁴ فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، د س ن ، ص 33 .

فهم أو تطبيق النص الجديد ، فيتعدى أو يصل الأجل لتقديم الشكوى ضريبة معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعني على سبيل المثال في شهر جانفي 2019 إلى غاية ديسمبر 2021 ، على أساس أن سنة 2021 هي السنة الثانية التي تلي إدراج الضريبة في التحصيل و باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2020¹.

الفرع الثاني : الاستثناءات الواردة على قاعدة الأجل العام : (الآجال الاستثنائية):

وهذا ما ورد من خلال الفقرات 2 ، 3 من المادة 72 المشار إليها أعلاه و تتمثل هذه الأحداث في الحالات الآتية :

أولا : حالة الخطأ في توجيه الإنذارات :

و ذلك يكون بوقوع أخطاء في الإرسال ، ففي هذه الحالة سواء أكان الخطأ راجع للإدارة ، أو إلى ظهور جديد في الملف فان الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي توصل فيها المكلف بالإنذار الجديد².

هذا و نشير إلى أنه مهما كان عدد الإنذارات السابقة فان العبرة بتلقي الإنذار من قبل المكلف لا بإرساله من قبل الهيئة الجبائية ، فمثلا إذا تم مراسلة المكلف في شهر فيفري 2020 ثم رجع إليها فكررت الإرسال في شهر مارس 2021 ، فتوصل به المكلف فأجل الشكوى في هذه الحالة يمتد إلى غاية 2022/12/31

نستنتج من المثال المذكور أعلاه أن العبرة بتلقي الإرسال و علم المكلف بما هو مفروض عليه من ضرائب ، و ليست العبرة بإرسال الجدول إلى المكلف مع ملاحظة أنه لا عبرة باليوم و الشهر الذي يرسل فيه الجدول الضريبي ، بمعنى أنه ينظر للسنوات فقط لحساب أجل الشكوى الجبائية³.

ثانيا : حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة

إن أجل تقديم الشكوى الجبائية في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة .

وتجدر الإشارة هنا أن تاريخ سريان الأجل اقترن بتاريخ التأكد من الحدث المسبب للشكوى ، و هذا ما يثير موضوع إثبات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني بالسبب الباعث لرفع الشكوى الجبائية ، وإلا أصبح الأمر غير مضبوط في هذا الشأن .

و بهذا الصدد تناول الاجتهاد القضائي الفرنسي قيدا أو شرطا لوقوع هذا الحدث و ذلك بقوله " أن يتحقق الحدث يجب أن يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة للمكلف بالضريبة ، في الوقت الذي كان

¹ بدائية يحي ، الايطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم

القانونية و الإدارية ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012/2011 ، ص 43

² أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 22 .

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 15 .

بإمكانه تقديم تظلمه في الآجال العادية " ، وكما عرف الحدث على أنه " كل واقعة أو ظرف تكون نتيجته إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها " ¹ .

هذا و تكون الضريبة المباشرة المفروضة خطأ عند غياب الوعاء الضريبي تماما بينما تكون في حالة الازدواج عندما تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع باسم مكلف واحد مع أنها ضريبة واحدة هي التي تعتبر قانونية ² .

ثالثا : الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول ضريبي :

قبل أن نتطرق إلى الآجال الاستثنائية و الخاصة بهذه الحالة ، لا بد من أن نعرف أولا بالضرائب التي لا تستوجب وضع جدول ضريبي و هي كالتالي :

"وهي تلك الضرائب و الرسوم التي تجب و تحصل بمناسبة حدوث وقائع و أحداث أو معاملات " ، ومن أمثلة الوقائع نذكر دخول السلع من الحدود فتفرض عليها ضريبة الاستهلاك أو ضريبة المبيعات ، رسوم الجمارك ³ أما بالنسبة للآجال فهي كالاتي : جاء في نص المادة 72 ف 3 من ق ا ج ما يلي : " عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات ، إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر .

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها ، إذا تعلق الأمر بالحالات الأخرى . "

نستنتج من خلال نص المادة أن المشرع فرق بين نوعين من الآجال بخصوص هذه الضرائب وهي كالتالي:

1/ إذا تم اقتطاع الضريبة من المصدر فيجب على المكلف هنا تقديم الشكوى الجبائية قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات ، ومن أمثلة هذا النوع من الضرائب : الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم العقاري ، ففي هذه الحالة يجب على المكلف احترام هذه الآجال لكي تقبل شكواه .

فإذا حدثت الاقتطاعات مثلا في شهر جانفي 2020 ، فإن أجل الشكوى الجبائية يمتد إلى غاية 31 ديسمبر 2021 .

2/ أما في حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب و التي تكون بموجب التصريحات من طرف المكلفين بها على مستوى قباضات الضرائب كالتصريح بالرسم على النشاط المهني ، ففي هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من

¹ بدابيرية يحي ، المرجع السابق ، ص 44 ، 45 .

² قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2008/2007 ، ص 28

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 15 .

تاريخ التسديد ، بمعنى أن الشكوى الجبائية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الدفع أو التسديد .

الفرع الثالث: أجل تصحيح الشكوى في مجال الوعاء الضريبي :

لقد حرص المشرع (ج) على توفير حماية للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية ، واحتمالية تعسف الإدارة الجبائية في حقه نظرا لامتيازات الواسعة التي تتمتع بها في مجال فرض الضرائب و تحصيلها لذلك و تحقيقا للتوازن بين حماية المقتضيات الشكلية من الالتزام بالجانب الإجرائي للشكوى الجبائية ، و اتخاذه وفقا للنموذج الصحيح المقرر قانونا و بلوغ الهدف النهائي من المنازعة الضريبية و المتمثل في الحقوق الموضوعية ، لذا أوجد المشرع (ج) تصحيح الإجراء كوسيلة تشريعية من شأنها معالجة الإجراء المعيب للحد من آثار الجزاء الإجرائي ، و المتمثل في رفض الشكوى من قبل الإدارة الجبائية¹ .

و بالرجوع إلى ق ا ج نجد ما نص عليه المشرع في الفقرة 5 من المادة 73 بنصها " غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة ، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه ، في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام . و لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 ، 77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة . وإذا تعذر الرد في أجل 30 يوما المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصا يقوم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب ، بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول ."

ما يفهم من هذه المادة أن المشرع (ج) أوجب على الإدارة الجبائية استدعاء المكلف برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ، تطلب منه تكملة ملفه أو تقديم أية وثيقة أخرى قابلة لدعم شكواه في الحالات التي يمكن فيها تدارك العيوب الشكلية في أجل 30 يوما ، مثلا في حالة عدم إرفاق الشكوى بالجدول الضريبي أو وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع ، فمثل هذه الحالات لا يمكن للإدارة الجبائية رفض الشكوى مباشرة و دون دراسة لها² .

الفرع الرابع : الحقوق المكفولة بموجب شكوى الوعاء الضريبي

بالرجوع إلى المادة 70 من ق ا ج فان المشرع نص على أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب فإنها تدخل في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها إما على استندراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

¹ بن دياب مسينيسا ، تصحيح الإجراء المعيب ضمانا لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، جامعة بجاية ، 2019/12/31 ، العدد 03 ، ص 666 .

² زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 20 ، بتصريف .

ما يمكن استنتاجه من ما سلف ذكره أن المكلف بالضريبة يتمتع بثلاثة حقوق يمكن له المطالبة بها من خلال تقديم شكواه ، و المتعلقة بالوعاء و التي سوف نقوم بتفصيلها فيما يلي :

أولاً : استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة :

إن تقدير الوعاء يعد من أهم الجوانب و أبرزها في التنظيم الفني للضريبة حيث أن تقييم الوعاء الخاضع للضريبة ، من خلال تحديد مقداره و قيمته يعتمد في التحقق من خضوعه لأية إعفاءات أو خصومات قررها المشرع ، و إعمالاً بالقاعدة التي تقضي بأن أساس فرض الضريبة هو الحدث المنشئ لها فان هذا الأخير هو الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف ، نحو الخزينة العمومية¹ .

ومن بين الأخطاء التي يمكن أن ترتكب في الوعاء الضريبي فمثلاً ليكن المكلف بالضريبة شخص معنوي (شركة تجارية) ، حيث كانت أرباحها في سنة 2020 مقدرة 7.000.000.000 دج (7مليار) سنوياً ، و كانت إدارة الضرائب التابعة لها هذه الشركة تطبق ضريبة على أرباح الشركة طبقاً لمعدل أرباح الشركة المشار إليه أعلاه لكن بسبب ظروف مرت بها الشركة في سنة 2021 ، أدت إلى تراجع الأرباح بنسبة كبيرة في هذه السنة إلى غاية المقدرة ب 2.000.000.000 دج (2 مليار دج) ، لكن بالمقابل اعتمدت إدارة الضرائب على معدل الأرباح القديم المقدر ب 7 مليار دج ، ففي هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة (الشركة) رفع شكوى ضريبية تطالب بها إدارة الضرائب إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء الضريبي ، وكذا اعتماد معدل الأرباح الجديد لهذه الشركة .

ثانياً : الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة :

بعد الانتهاء من تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يتم تطبيق معدل الضريبة المحدد قانوناً ، و يقصد بهذا الأخير العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة و المادة الخاضعة لها و ينتج عن ذلك ما يسمى بسعر الضريبة ، و هو المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة أو بسعر ثابت فتسمى بالضريبة النسبية² .

و يمكن تعريف الضريبة النسبية " و هي الضريبة التي يكون فيها سعر الضريبة ثابت من وعاء الضريبة و لا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة ، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء كان الوعاء كبيراً أم صغيراً ، كأن تفرض ضريبة على الدخل بنسبة 10% فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول الكبيرة و الصغيرة³ . كما يمكن أن تفرض الضريبة بسعر متغير فتسمى بالضريبة التصاعدية و هي الضريبة التي يزداد سعرها بزيادة الوعاء الضريبي لها ، أي بتغير المادة الخاضعة للضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما ازداد وعائها ، أي أن هناك علاقة

¹ المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2018/2019 ، ص 47 .

² نفس المرجع ، ص 50

³ يسرى مهدي حسن السامرائي ، زهرة خضير عباس العبيدي ، تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية في النظام الضريبي العراقي ، جامعة بغداد ، 2013 ، المجلد 5 العدد 10 ، ص 28 ، 29 .

طردية بين سعر الضريبة ووعائها¹ ، حيث نجد أن المشرع أعفى كل عامل أو موظف يقل دخله الشهري عن الأجر الوطني الأدنى المضمون من ضريبة الدخل الإجمالي ، في حين يحددها بنسب متصاعدة حسب دخل كل موظف أو عامل يفوق أجره ، الأجر الوطني الأدنى المضمون² .

من خلال كل ما تم بيانه أعلاه يمكن للمكلف بالضريبة ، وهذا في حالة ما إذا رأى أن الإدارة الجبائية أخطأت في حساب الضريبة أو في تصنيف المكلف و فرضت عليه ضرائب غير معني بها ، تقديم شكوى جبائية في إطار الآجال التي يتمتع بها المشار إليها أعلاه .

ثالثا : الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي :

عند صدور نص تشريعي أو تنظيمي يتضمن أحكاما تقضي بإعفاء أو تخفيض من ضريبة أو رسم معين ، و أن الإدارة الجبائية تعسفت في حق المكلف و لم تمنحه ذلك الامتياز ، يحق للمكلف في هذه الحالة أن يتقدم بشكوى إلى الإدارة الجبائية يطلب فيها الاستفادة من هذه الإعفاءات أو الامتيازات ، و هذا كله ضمن الآجال التي تطرقنا إليها أعلاه .

و مثال ذلك ما أشار إليه المشرع في المادة 219 ق ض م ر م ، بالنسبة للأشخاص الذين لهم رقم أعمال محقق في الجزائر و الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي ، بحيث يستفيدون من تخفيضات على الرسم على النشاط المهني كالتالي :

يستفيد من تخفيض قدره 30 % :

- مبلغ العمليات البيع بالجملة

- مبلغ العمليات البيع بالتجزئة و المتعلقة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق الغير مباشرة .

المطلب الثالث : الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي

" يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية "³ ، ما يفهم من هذا أن إجراء تحصيل مختلف الضرائب و الرسوم الذي تقوم به الإدارة الجبائية هو إجراء يمكن من خلاله إبراء ذمة المكلفين بالضريبة تجاه الخزينة العمومية .

ولذلك و بعد الانتهاء من عملية تحديد الوعاء الضريبي و ربط الضريبة و تحديد سعرها ، تبقى المرحلة الأخيرة و هي تحصيل قيمة الضريبة¹ .

¹ نفس المرجع ، ص 30 .

² زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 29 .

³ أنظر المادة 18 من ، القانون رقم 21/90 ، المؤرخ في 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35 ، سنة 1990 ، ص 3 .

و يمكن تعريف مصطلح تحصيل الضريبة على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق الخزينة العمومية " ²

و تجدر الإشارة أن الأصل في تحصيل الضرائب يتم وديا ، بمعنى أن يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الإدارة الجبائية لدفع قيمة الضرائب المفروضة عليه في الآجال القانونية ، إذ يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة ، أما في حالة إذا لم يقم المكلف بهذا الإجراء طواعية في الآجال المحددة قانونا يقوم قابض الضرائب بتذكير المدين ، و ذلك عن طريق توجيه إنذار كتابي يبين فيه ضرورة دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية في آجال حددها المشرع ³ .

أما في حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة لهذا الإنذار المشار إليه أعلاه تشرع الإدارة الجبائية في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري بما للجدول الضريبة من قوة تنفيذية ، وما يهمننا في هذا المقام هو توضيح الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة في إطار التحصيل العادي للضريبة أو في إجراءات التحصيل الجبري لها ، و المتمثلة في مجموعة من الآجال لذلك سوف نتناول هذا المطلب من خلال أربعة (04) فروع و هي كالتالي :

الفرع الأول : أجل تقديم الاعتراض على سند التحصيل (الإنذار) :

يكون المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من ديونه الجبائية محل متابعة بموجب القوة القانونية لجدول التحصيل وفقا لأحكام المادة 143 من ق ا ج ، و تبدأ المتابعة مباشرة بتحرير و إرسال الإنذار و يعد هذا الإنذار بداية مرحلة المتابعة و التي تأتي أو تحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة .

و باستقراءنا للمادة 144 ق ا ج لاسيما ف 1 و 2 منها نجد أن المشرع ألزم على الإدارة الجبائية أن تبين في الإنذار الموجه للمكلف الذي لم يتحرر من ديونه الجبائية البيانات التالية :

أ/ المبالغ المطلوب أدائها .

ب/ شروط الاستحقاق .

ج/ تاريخ الشروع في التحصيل .

كما يجب أن يرفق الإنذار بحالة للخزينة محررة سلفا ، إضافة على ذلك يجب على قابض الضرائب أن يقوم بإرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب و الرسوم ، إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم .

و تأسيسا على ذلك فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قباضة الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه ، و لكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلا في حال ما إذا تخلفت الشروط الوارد

¹ اخلف حسناء ، منازعات التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 ، 2016/2015 ، ص 14 .

² فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة ، الجزائر 2011 ، ص 16 .

³ اخلف حسناء ، المرجع السابق ، ص 14 .

ذكرها أعلاه ، و المتعلقة أساسا بشكل الإجراء بمعنى قد يشوب الإنذار عيوباً شكلية أو موضوعية تجعله جديراً بالاعتراض¹ .

ونتيجة ذلك أنه عند استلام المكلف لهذا الإنذار ، و تبين له من خلال مضمونه أو شكله أنه مخالف لما نص عليه المشرع في (م 144) السالفة الذكر في هذه الحالة جاز له أن يقدم شكواه في شكل اعتراض على هذا الإنذار ، و ذلك في أجل شهرين (02) اعتباراً من تبليغ الإجراء المحتج عليه² . ، و لتوضيح ذلك أكثر نضرب مثال : ففي حال ما إذا استلم المكلف إنذاراً بوجوب تسديد ما عليه من ضرائب في ذمته بتاريخ 2021/01/15 ، فهنا يجب عليه تقديم اعتراضه قبل 2021/03/16 و ذلك تحت طائلة بطلان الاعتراض لعدم توجيهه داخل الآجال القانونية .

ولقد قضت المحكمة العليا في قرارها رقم 62575 الصادر في 91/01/27 في قضية (ز م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية ما يلي :

حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشترته في محل الإقامة القدم للمكلف ، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ، و بالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده ، باعتبار أن المدعي غير محل إقامته و قام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب محل إقامته الجديد³ .

الفرع الثاني : آجال تقديم الاعتراضات على إجراءات التحصيل الجبري :

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها ، الذي ليس له خيار في دفعها أو تركها و الدولة بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي ، بالإضافة إلى ذلك فإنها تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع المكلف بالضريبة⁴ لذلك نجد أن المشرع (ج) و حفاظاً منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف ، و بالرغم من منحه للإدارة مجموعة من الإجراءات الجبرية تتم بواسطتها استيفاء الديون العمومية ، لكن في المقابل أوجب عليها أن تتبع و تحترم مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانوناً من المادة 146 إلى غاية المادة 152 ق ا ج ، و إلا اعتبر تصرفها باطلاً هذا من جهة ، و من جهة أخرى منح للمكلف مجموعة من الضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية و المتمثلة في مجموعة من الآجال تتيح له تقديم اعتراضه على هذه الإجراءات الجبرية .

و يقصد بإجراءات المتابعة : "دخول مرحلة التنفيذ الجبري على المكلف بالضريبة من قبل المصالح الجبائية ، بما للجدول الضريبية من قوة تنفيذية⁵ .

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 38 ، بتصرف .

² أنظر المادة 153 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج) .

³ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 39 ، بتصرف .

⁴ فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 19 .

⁵ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 16 .

و تماشيا مع ما تم ذكره أعلاه ، و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع حدد ثلاث (3) أنواع من إجراءات المتابعة و هي كالتالي :

أولاً: غلق المحل التجاري أو المهني :

ألزم المشرع الجزائري على الادارة الجبائية و قبل مباشرتها لإجراء غلق محل المكلف بالضريبة ، بإعطاء مجموعة من الحقوق لهذا الأخير و بتخلفها يصبح إجراء الغلق جدير بالاعتراض من طرف المكلف بالضريبة في الآجال القانونية.

بجانب إجراءات المتابعة للقانون العام فإنه يمكن للإدارة الجبائية وفقاً للمادة 991 من (ق م¹) ، و المادة 380 من (ق ض م ر م) ، و بناء لحق الامتياز للخزينة العمومية في مادة التحصيل و حق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلف بالضريبة ، فلها الحق في مباشرة إجراءات المتابعة من أجل إتمام المهمة الموكلة لها قانوناً و من بين هذه الإجراءات الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني .

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني من الإجراءات التنفيذية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية بمقتضى نص المادة 146 ق ا ج ، كما يعتبر هذا الإجراء إجراء ردعياً تهديدياً أكثر منه إجراء لتحصيل الديون الضريبية² .

و بناء على ذلك فإن المكلف يتمتع بمجموعة من الضمانات في إطار إجراء الغلق و هي كالتالي :

1/ يجب على الادارة الجبائية و قبل اتخاذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف ، أن تقوم بتوجيه تنبيه يبلغ للمكلف بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة³ .

2/ يجب على الادارة الجبائية أن تمنح للمكلف مهلة **10 أيام** ابتداء من تاريخ التبليغ (ابتداء من يوم التنبيه بالغلق) ، من أجل أن يتحرر من دينه الجبائي أو أن يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة⁴ .

و يجب الإشارة هنا أن تنفيذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف يتم بعد انقضاء مهلة 10 أيام الممنوحة للمكلف وهذا إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائياً ، أو لم يتم باكتتاب أجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة⁵ .

¹ أنظر المادة 991 من الأمر رقم 58/75 ، المؤرخ في 26/09/1975 ، المتضمن القانون المدني ، ج ر عدد 23 ، لسنة 1975 ، المعدل و المتمم .

² أخلف حسناء ، المرجع السابق ، ص 68 .

³ أنظر المادة 145 ، من (ق . ا . ج) .

⁴ أنظر المادة 146 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 42 ، بتصرف

3/ يمكن للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد ، و ذلك بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل في الأمور الإستعجالية¹ .

و جدير بالذكر أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية أن تفصل إلا بعد سماع الادارة الجبائية أو استدعائها قانونا ، علما أن الطعن الذي يقوم به المكلف لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري .

هذا و يجب الإشارة كذلك إلى أن قرار غلق محل المكلف بالضريبة يتخذ من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، كل حسب مجال اختصاصه و بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ، كما لا يمكن أن تتجاوز مدة غلق المحل أكثر من ستة (06) أشهر² . كما يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي³ .

أما بالنسبة لآجال الاعتراض على قرار الغلق محل المكلف و الذي يعتبر من الضمانات الممنوحة له في إطار هذا الإجراء المتخذ ضده ، فانه يجوز للمكلف الذي رأى أن هذا القرار مجحف في حقه ، أو لم يتم وفق ما قرره القانون وفقا لما تم تفصيله أعلاه ، يجوز له تقديم شكوى في شكل اعتراض على غلق محله و ذلك في أجل شهرين (02) من تاريخ تبليغ أول إجراء متابعة⁴ (بمعنى إن أجل شهرين يسري من يوم تنبيه المكلف بغلق محله التجاري بعد استحقاق الضريبة)

و لتوضيح ذلك أكثر : فمثلا إذا بلغ المكلف بالإخطار المشار إليه أعلاه بتاريخ 2021/03/07 ، هنا في هذه الحالة يجب أن يقدم اعتراضه في أجل أقصاه 2021/05/07 و ذلك تحت طائلة بطلان اعتراضه .

ثانيا: الحجز على معدات المحل التجاري أو المهني للمكلف:

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستفاء حقوقها و ذلك بموجب قرار يصدر من مدير كبريات المؤسسات أو من طرف المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه⁵ .

و بالرجوع إلى الفقرة 4 من المادة 354 (ق ض م ر م) ، نجد أن المشرع حدد مجموعة من الحالات إذا تحققت يمكن للإدارة الجبائية القيام بالتحصيل الفوري للضرائب و الرسوم المفروضة على المكلف و هذه الحالات هي كالتالي :

¹ أنظر المادة 146 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

² أنظر المادة 146 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المادة 146 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 153 مكرر ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁵ فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 32 .

1/ في حالة رحيل المكلف بالضريبة من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو قباضة البلدية أو عند البيع الطوعي أو الاضطراري ، هنا تتحقق وجوبية التحصيل الفوري لمجموعة الضرائب و ذلك بمجرد إدراج الجدول في التحصيل ، إلا إذا قام المكلف بتعريف مسند لموطنه الجديد .

2/ في حالة تنازل المكلف أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية ، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة ، هنا تصبح كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني ، واجبة التحصيل على الفور و التمام .

3/ التحصيل الفوري للضرائب و كذا الغرامات الجبائية المسلطة على المكلف في حال مخالفة التنظيم المتعلق ب (ق ض م م ر م) .

ومن هذا المنطلق فإذا تحققت إحدى الحالات المنصوص عليها أعلاه ، فان الادارة الجبائية تشرع في الحجز على أموال المكلف و لكن في إطار احترام الإجراءات القانونية التي قررها المشرع (ج) ، و التي تعتبر ضمانا للمكلف بالضريبة في إطار هذا الإجراء و هي كالتالي :

يجب على الادارة الجبائية و قبل أن تقوم بعملية الحجز على معدات المحل ، توجيه تنبيه للمكلف بوجوب تسديد الضرائب المفروضة عليه ¹ . ، كما تكمن فائدة تبليغ في إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب ، و بموجبه يستطيع القيام بالوفاء اختيارا ، و يتجنب الحجز الإداري على محله ² .

في حال ما إذا قامت الادارة الجبائية بتنفيذ الحجز فانه يجب أن يكون بعد يوم واحد (01) من التنبيه فمثلا إذا قامت الادارة الجبائية بتنبيه المكلف بوجوب تسديد الضريبة بتاريخ 2020/10/15 ولم يقم المكلف بتسديد ما عليه من ضرائب ، فيحوز للإدارة الجبائية هنا الحجز على محله و لكن بتاريخ 2020/10/17 .

وما يهمنا في هذا المقام هو **الأجل الخاص بالاعتراض** على قرار الحجز محل المكلف ، فان المشرع (ج) أجاز للمكلف الاعتراض على عملية الحجز ، و ذلك في **أجل شهرين (02)** من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة (بمعنى يسري أجل الشهرين من يوم تنبيه المكلف بوجوب التسديد) ، و ذلك تحت طائلة بطلان اعتراضه بسبب توجيهه خارج الآجال ³ .

و استنادا للمثال المذكور أعلاه فان أجل الشهرين يسري من يوم 2020/10/15 ، و ليس من تاريخ الحجز الذي كان في 2020/10/17 لأن المشرع ذكر أن أجل الاعتراض على عملية الحجز يبدأ من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة .

¹ انظر المادة 145 ، من (ق . ا . ج)

² فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 38 ، 39 .

³ أنظر المادة 153 مكرر ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

ثالثا : بيع المحل التجاري أو المهني :

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل الجبري للضريبة ويكون البيع الجبري في المحجوز الادارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا لنص المادة 151 (ق ا ج) .

كما نص المشرع في المادة 145 (ق ا ج) على أن البيع هو إحدى العمليات المترتبة على المتابعات التي تقوم بها الادارة الجبائية .

و بالتالي فانه يجب على المكلف إذا لم يبادر برفع الحجز على محله أو لم يسدد الضرائب التي على عاتقه ، فان الادارة الجبائية في هذه الحالة تبدأ بالقيام بعملية بيع محل المكلف¹ .

و في إطار هذا الإجراء فان المكلف له الحق في تقديم شكوى جبائية على شكل اعتراض على عملية البيع ، ضمن آجال محددة قانونيا ، إذا لم تكن هذه العملية وفقا لما قرره المشرع² .

يمكن للمكلف تقديم شكوى جبائية على شكل اعتراض على عملية البيع لكن بالرجوع إلى القوانين الخاصة في المجال الضريبي نجد أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف للاعتراض على عملية البيع خلافا لإجراءات المتابعة الأخرى ، و لذلك وجب علينا الرجوع إلى القواعد العامة ، حيث تنص المادة 830 من (ق ا م ا)³ على مايلي " يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري ، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 " ، إذ نجد أن الأجل الذي نصت عليه المادة 829 إلا و هو أربعة أشهر (04) يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخ من القرار الإداري الفردي أو الجماعي .

لذلك نستنتج من خلال هذه المواد على أن المكلف الضريبي لديه أجل أربعة أشهر (4) أشهر للطعن في قرار الادارة الجبائية الخاص بإجراء البيع لمحله التجاري أو المهني.

الفرع الثالث : أجل تقديم طلب استرداد المحجوزات :

بالرجوع إلى المادة 154 ق ا ج⁴ نجد أنها نصت في مضمونها على ما يلي :

يمكن للمكلف أن يبادر بطلب استرداد ملكية جزء أو كل الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات و غيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب و الحقوق و الرسوم موضوع المتابعات ، كما يجب على المكلف أن يقدم هذا الطلب حسب الحالة إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ، أو إلى رئيس المركز الجواربي للضرائب التابع له المكلف .

¹ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 17 .

² أنظر من المادة 151 الى المادة 152 مكرر ، من (ق . ا . ج)

³ القانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 2008/02/25 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر رقم 21 ، سنة 2008

⁴ أنظر المادة 154 ، من (ق . ا . ج) ، و المعدلة بموجب المادة 70 ، من القانون رقم ، 16/20 ، المؤرخ في 2020/11/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر رقم 83 ، 2020 .

أولاً : كيفية تقديم الطلب و أجل رفعه للجهة المعنية بالقرار :

نص المشرع على أن طلب استرداد الأشياء المحجوزة يمكن أن يقدمه المكلف بنفسه ، و إما يقدم من وكيل بشرط استظهاره لووكالة قانونية¹ ، بحيث أوجب المشرع على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير ، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية و هي غير خاضعة لا لحق الطابع و لا لإجراءات التسجيل² . ، كما أعفى المشرع المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين من تقديم هذه الوكالة³ . هذا و حدد المشرع أجلا لتقديم هذا الطلب و هو شهرين (02) ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه المكلف بالضريبة بالحجز على محله، هذا و يجب على المكلف أن يرفق طلبه بجميع وسائل الإثبات المفيدة لطلبه ، و لا يفوتنا أن ننوه أنه يجب على الادارة الجبائية و عند استلامها للطلب أن تسلم وصلا عن ذلك للمكلف بالضريبة المحتج⁴ .

و استخلاصا لما سلف ذكره أنه يجب على المكلف تقديم طلب الاسترداد و ذلك في أجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ إعلامه بالحجز ، و لتوضيح ذلك أكثر نضرب مثال : فمثلا لو بلغ المكلف بالتنبيه بوجود تسديد ما عليه من الضرائب و إلا حجز على محله و ذلك بتاريخ 2020/02/03 ، ففي هذه الحالة آخر أجل لتقديم الطلب هو 2020/04/03 .

ثانيا : البت في طلب استرداد المحجوزات :

يبت في طلب المكلف كل من مدير كبريات المؤسسات ، أو مدير الولائي للضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب المرفوع أمامه الطلب ، و ذلك في أجل الشهرين (02) المواليين لإيداع طلب المكلف كما ألزم المشرع على الادارة الجبائية أن تقوم بتبليغ القرار المعلل إلى المشتكي و ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مقابل وصل الاستلام ، و حرصا من المشرع على حماية المكلف بالضريبة من التعسف في حقوقه ، و لكي يعزز من هذا الضمان (طلب الاسترداد) ، أنه يمكن للمكلف في حالة عدم صدور القرار في أجل شهرين (02) الممنوح للمدير المعني ، أو إذا لم يرضه القرار الصادر بشأن طلبه ، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية⁵ .

¹ أنظر المادة 154 ، الفقرة 2 ، من (ق . ١٠ ج)

² أنظر المادة 75 ، من (ق . ١٠ ج)

³ أنظر المادة 75 ، الفقرة 3 ، من (ق . ١٠ ج)

⁴ أنظر المادة 154 ، الفقرة 3 ، 4 ، من (ق . ١٠ ج)

⁵ أنظر المادة 154 ، الفقرة 5 ، 6 ، 7 ، من (ق . ١٠ ج)

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف أن يرفع هذا الطعن و الذي لا يوقف الدفع ، في أجل شهريين (02) ، و يبدأ هذا الأجل إما من انقضاء الأجل الممنوح للمدير المعني حسب الحالة و المرفوع أمامه الطلب للبت ، وإما من إبلاغ قراره¹ .

و خلاصة القول مما سبق نستنتج أن المشرع (ج) و من خلال التعديل الذي أورده في المادة 70 من قانون المالية لسنة 2021 ، و التي عدلت المادة 154 من ق ا ج ، أن المشرع عزز من هذا الضمان الممنوح للمكلف و هذا بهدف تقديم حماية أكبر للمكلفين بالضريبة و ذلك من خلال الزيادة في مدة قبول الطلبات المتعلقة باسترداد المحجوزات ، بعدما كان الأجل الممنوح للمكلف قبل التعديل هو شهر واحد (01) ، كما نص المشرع على أن هذا الطلب يمكن أن يقدمه المكلف أو وكيله القانوني ، وهذا في اعتقادي يعتبر تعديل جوهري لأن الوكيل القانوني أكثر خبرة من المكلف و هذا ما ينتج عنه حماية متينة له .

الفرع الرابع : أجل تصحيح الشكوى في مجال التحصيل الضريبي :

تماشياً مع ما تم ذكره أعلاه ، فإن المكلف بالضريبة له الحق في الاستفادة من الضمان المتعلق بتصحيح الشكوى الجبائية وهذا في حالة ما إذا شابتها عيوباً شكلية أو موضوعية يمكن تصحيحها ، سواء فيما يتعلق بالشكاوى الخاصة بالاعتراض على سند التحصيل ، أو بالنسبة للشكاوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة التي تتخذها الإدارة الجبائية ، وقبل الخوض في تفاصيل هذا الضمان لا بد من أن نتطرق أولاً للبيانات التي يجب على المكلف تضمينها في الشكوى الجبائية في مجال التحصيل

بالرجوع إلى المادة 153 مكرر ف 5 (ق ا ج) ، نجد نصت على ما يلي : " لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع ، ويجب أن تكون تحت طائلة عدم القبول :

- تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي .
- تتضمن طبيعة المتابعة ، موضوع الاعتراض .
- مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض .
- تتضمن الأسباب و الوسائل التي تبرر موضوعها .
- تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي . "

فجوهر القول هنا أنه يجب على الإدارة الجبائية و في حال تخلف أحد هذه البيانات في شكوى المكلف ، أن تقوم باستدعائه عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و ذلك من أجل تسوية طعنه ، مع منحه أجل ثمانية أيام (08) ابتداء من تاريخ استلام اعتراض المكلف ، كما يقع عليها التزام بتبنيه المكلف لتقديم كل وثيقة مشار إليها من طرفه و تعمل على دعم نزاعه² .

¹ أنظر المادة 154 ، الفقرة 8 ، من (ق . ا . ج)

² أنظر المادة 153 ، الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج)

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بتصحيح اعتراضه (شكواه) ، و الرد على الادارة الجبائية في الأجل المشار إليه أعلاه لأنه و في حالة ما إذا لم يتم استلام أي رد خلال هذا الأجل الممنوح للمكلف أو أن الرد جاء غير مؤسس ، يقوم كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب التابع له المكلف بالضريبة ، حسب الحالة بتبليغ المكلف بقرار عدم قبول اعتراضه شكلا أو قرار الرفض في الموضوع لعنصر المنازعة موضوع طلب تكملة الملف¹ .

المطلب الرابع : تقديم طلب تأجيل الدفع

إن مختلف المنازعات الجبائية التي تقوم بين المكلف و الادارة الجبائية مهما كان موضوعها سواء تلك المتعلقة بالوعاء الضريبي أو التي تخص تحصيل الضريبة فإنها لا توقف الدفع ، و بالتالي يكون لقبض الضرائب حق مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون بغاية استيفاء حقوق الخزينة العمومية و بالمقابل منح المشرع للمكلف الحق في الاعتراض على كل هذه الإجراءات كما سبق بيانه أعلاه² .

و بالإضافة إلى ذلك منحه الحق في تقديم طلب التأجيل القانوني للدفع إذا كان ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه ، و زيادة على ذلك فله الحق في تقديم طلب تأجيل استحقاقات الدفع ، و هذا في حالة ما إذا كان المكلف راض بقرار الادارة الجبائية ، و يطلب من قابض الضرائب أن يمنحه آجالا لدفع مستحقات الخزينة العمومية . لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين (02) كالتالي :

الفرع الأول : طلب التأجيل القانوني للدفع :

نصت المادة 74 ق ا ج على أنه " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 ، 73 ، 75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجى القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة " و ذلك بتوافر شروط و هي كالتالي :

أولا: تقديم شكاية إلى مديرية الضرائب :

بحيث يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى إدارة الضرائب المختصة و التي يشمل إقليمها مكان فرض الضريبة ، ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً الضرائب التي فرضت عليه³ ، كما يجب على المكلف أن تكون شكواه مودعة وفق الشروط المشار إليها ضمن أحكام المواد 72 73 75 .

ثانيا : المطالبة الصريحة بالاستفادة من أحكام المادة 74 :

بحيث يجب على المكلف أن يوضح في شكواه بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 (ق ا ج) ، بخصوص إرجاء دفع الحصة المتنازع عليها .

¹ أنظر المادة 153 ، الفقرة الأخيرة ، من (ق . ا . ج)

² أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 34 .

³ قصاص سليم ، المرجع السابق ، ص 63 ، بتصرف .

ثالثا : توضيح المبلغ المتنازع عليه :

يجب على المكلف أن يحدد و يبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ، سواء في حسابه أو وعائه .

رابعا : تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها :

بمعنى أن يذكر المكلف في شكواه بأنه في استطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده ، و يجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص ، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العمومية ¹ .

و في حالة غياب تقديم هذه الضمانات ، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 % من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب ²

هذا و تجدر الإشارة إلى أن المشرع (ج) خص تطبيق هذا التدبير فقط بالشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية ، و استثنى الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي ³ .

فإذا ما قدم الطلب في شكله القانوني و احترمت فيه كافة الإجراءات المطلوبة ، فإنه يترتب على منح الإجراء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي ⁴ .

كما لا يفوتنا أن ننوه على أنه بإمكان السلطة المختصة (إدارة الضرائب) أن تنهي الإجراء القانوني للدفع بعد منحه ، وهذا في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء ⁵ .

و جدير بالذكر أنه يمكن للإدارة الجبائية أن ترجئ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرفها إلى غاية صدور القرار النزاعي ، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا لتقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30 % من الضرائب المتنازع فيها .

الفرع الثاني : طلب تأجيل استحقاقات الدفع :

يمكن للمكلف بالضريبة في حالة ما إذا كان مقتنعا بالقرار الصادر في حقه بخصوص الضرائب و الرسوم المتنازع عليها ، أن يتوجه بطلب إلى قابض الضرائب في مجال التحصيل يطلب منه أن يمنحه آجالا لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم ، وهذا ما جاءت به المادة 156 ق ا ج ف 1 بنصها " يمكن لقابض الضرائب في مجال التحصيل ، منح كل مدين يطلب ذلك آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 44 .

² أنظر المادة 74 ، الفقرة 1 ، المطة 3 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المادة 74 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 74 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 74 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

أنواعها، و بصفة عامة كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة و الإمكانية المالية لمقدم الطلب"¹

كما أشار المشرع إلى أنه يتم منح للمكلف جدول السداد لمدة أقصاها ستون (60) شهرا ، مع سداد مبدئي لا يقل عن 10 % من مبلغ الدين الضريبي² ، هذا و تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع رفع من المدة التي قد تمنح للمكلف لتسديد دينه من 36 شهرا إلى 60 شهرا و هذا ما يمنح فرصة أكبر للمكلف لتفادي الحجز الإدارية و في مقابل ذلك قد يكون مطلوبا من المستفيدين من هذه الآجال ، تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع ، و في غياب هذه الضمانات أعطى المشرع الحق للإدارة الجبائية القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها .

¹ أنظر المادة 156 ، من (ق . ا . ج) ، و المعدلة بموجب المادة 71 ، من (ق . م) ، 2021 .

² أنظر المادة 156 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

خلاصة الفصل الأول :

مما سبق بيانه أعلاه نستنتج أن الإدارة الجبائية تتمتع بسلطات واسعة لكي تمارس حقوقها المقررة بموجب القانون و من أجل ممارسة مهامها المكلفة بها لاسيما المتعلقة بالرقابة الجبائية و التي تهدف من ورائها إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريجات المكلفين بالضريبة ، و كذا كل الأنشطة و الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة ، و في مقابل ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات و التي تهدف إلى حمايته من تعسف الإدارة الجبائية في حقه ، و العمل على خلق توازن بين مصلحة المكلفين بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية ، و هذه الضمانات منها ما هو متعلق بالرقابة الجبائية بحيث إذا تم الاعتداء عليها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية ، كما نجد من بين هذه الضمانات كذلك ما هو مرتبط بآجال الطعن الولائي و التي تنقسم إلى آجال خاصة بمنازعات الوعاء الضريبي ، و آجال خاصة بمنازعات التحصيل ، بحيث يمكن للمكلف في هذه المرحلة الطعن في كل قرار يصدر عن الإدارة الجبائية و الاعتراض عليه و ذلك من خلال تقديمه لشكواه في اطار الآجال الممنوحة له ، كما يتمتع أيضا المكلف بالضريبة بإمكانية تقديمه لطلبات تأجيل دفع مختلف الضرائب و الرسوم المتنازع عليها ، سواء كان ذلك أثناء سير المنازعة الجبائية ، أو بعد صدور قرار الإدارة الجبائية و قبول المكلف به .

لكن التساؤل الذي يبقى مطروحا هو ، هل هذه الضمانات التي قررها المشرع (ج) في المرحلة الإدارية للمكلف بالضريبة ، كافية لحمايته خصوصا أن مراكز الطرفين غير متوازنة ، باعتبار أن الإدارة الجبائية تمثل السلطة العامة و تتمتع بامتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة ؟ ، وهذا ما يجعلنا أن نقوم بالتطرق إلى الضمانات الممنوحة للمكلف في المرحلة القضائية و ذلك في الفصل الثاني .

الفصل الثاني:
ضمانات المكلف بالضريبة في
المرحلة القضائية

الفصل الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية :

أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من الحصول على حقوقهم في المرحلة الإدارية من المنازعة الضريبية ، بحيث يباشر هذا الطريق بواسطة الدعوى الضريبية باعتبارها الوسيلة أو المكنة التي يخولها القانون للمكلف في اللجوء إلى القضاء الإداري سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو الاستئناف على مستوى مجلس الدولة ، لذلك فقد منح المشرع مجموعة من الضمانات التي يتمتع بها المكلف أثناء المرحلة القضائية و المتمثلة في حق المكلف في رفع الطعن أمام المحكمة الإدارية ، سواءا بالنسبة لمنازعات الوعاء أو التحصيل الضريبي ، كما يتمتع المكلف كذلك بمجموعة من التدابير الإستعجالية و التي يهدف من خلالها المكلف إلى الحصول على مصلحة مستعجلة ، كما نجد من بين الضمانات و المتعلقة بسير الدعوى الضريبية المتمثلة في مراجعة التحقيق الذي قامت به الادارة الجبائية ، و إجراء الخبرة القضائية .

لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين (02) كالتالي :

(المبحث الأول) : الضمانات الموضوعية

(المبحث الثاني) : الضمانات الإجرائية

المبحث الأول : الضمانات الموضوعية :

تعتبر المحاكم الإدارية كجهة قضائية صاحبة الاختصاص و الولاية العامة بالنظر و الفصل في المنازعات الإدارية في النظام القضائي (ج) ، وهذا ما نصت عليه المادة 800 (ق ا م ا) ، بحيث يرجع الاختصاص النوعي إلى المحاكم الإدارية طبقا للمادة 801 من القانون السالف الذكر ، بحيث تختص بالفصل في دعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية و المصالح الغير الممركزة للدولة على مستوى الولاية ، و باعتبار أن مديرية الضرائب للولاية هي من المصالح الغير ممركرة للدولة فان أي نزاع تكون فيه هذه الأخيرة طرفا فيه ، تختص به المحكمة الإدارية ، أما بالنسبة للاختصاص الإقليمي فترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرتها مكان فرض الضريبة أو الرسم و ذلك وفقا لأحكام المادة 804 ف 1 من القانون السالف الذكر .

من كل ما تقدم فانه يمكن للمكلف أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية لأنها صاحبة الاختصاص النوعي و الإقليمي في المنازعات الضريبية ، و لهذا سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين (02) كالتالي :

(المطلب الأول) : الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية

(المطلب الثاني) : الضمان المتعلق بالتدابير الإستعجالية

المطلب الأول: الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية :

قبل الشروع في هذا الضمان ، تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتوفر في المكلف الشروط العامة التي نص عليها المشرع في (ق ا م ا)¹ ، و المتمثلة في الصفة و المصلحة إذ تعد هذه شروطا مشتركة في كل الدعاوى ، لكي يتمكن المكلف من رفع دعواه بصفة قانونية ، بالإضافة إلى وجوبية توفر شروطا خاصة نص عليها المشرع في المادة 83 (ق ا ج) .

بالرجوع إلى المادة 82 ق ا ج ، نجد أن للمكلف الحق في تقديم طعن في قرار الادارة الجبائية و المتخذ إما من المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، و عليه فان هذا الطعن المرفوع من طرف المكلف بالضريبة يختلف بحسب القرار المطعون ضده ، سواء فيما يخص القرار الخاص بالوعاء الضريبي ، أو القرارات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للضريبة ، كما أن أجل الطعن يختلف من منازعة إلى أخرى و لذلك سوف أقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين (02) و هما كالتالي :

الفرع الأول : بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي :

و هي المنازعات التي تنشأ بسبب أخطاء ارتكبت من قبل الادارة الجبائية يمكن أن تكون في وعاء الضريبة ، أو في حسابها ، وإما تكون بسبب منع المكلف من الاستفادة من امتياز أو إعفاء بموجب نص تشريعي أو تنظيمي ففي حالة ما إذا لم يرضى المكلف بقرار الادارة الجبائية على تظلمه الإداري يمكن للمكلف ، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر² و يبدأ سريان هذا الأجل ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الآجال المنصوص عليها في المادة 76 ف 2 (ق ا ج)³ .

وفي الحالة التي يلتقي فيها تباطؤ الإجراءات الإدارية لظروف قاهرة من جهة ، و رغبة المشتكي في إحالة الطعن إلى الجهة القضائية دون اللجوء إلى لجان الطعن من جهة أخرى باعتبارها طريق اختياري ، فإذا لم يتحصل المكلف على إشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 السالفة الذكر أي أربعة (04) أشهر يمكنه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة (04) الموالية للأجل المذكور أعلاه (04 أشهر + 04 أشهر)⁴ .

¹ أنظر المادة 13 ، من (ق . ا . م . ا) .

² أنظر المادة 82 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج) .

³ تنص المادة 76 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج) ، على الآجال الممنوحة للإدارة الجبائية للفصل في الشكوى المقدمة من المكلف في المرحلة الإدارية ، بحيث يبيت رؤساء مراكز الضرائب ، ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب ، في الشكاوى التابعة إليهم ، في أجل أربعة (04) أشهر ، اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى ، و يحدد الأجل بستة (06) أشهر إذا كانت الشكوى تابعة للمدير الولائي للضرائب ، و يحدد الأجل بثمانية أشهر (08) بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية .

⁴ العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، ط 2 ، دار هومة ، الجزائر ، 2006 ، ص 105 .

و هو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/06/12 الذي اعتبر فيه أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية (08) أشهر، من تاريخ رفع الشكوى أما مدير الضرائب¹ و هنا يجب أن نفرق بين الدعاوى التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة ، و بين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة ، أو التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهي كالتالي :

أولا : حالة الخطأ البسيط : في هذه الحالة يمكن أن تكون الدعوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ ، مع طلب تصحيح هذا الخطأ² ، مثلا قيام الادارة الجبائية بإرسال الجداول الضريبية أو الإندارات إلى غير مقر إقامة المكلف بالضريبة ، ذلك أن المشرع نص في المادة 8 من (ق ض م ر م) ، على أنه " إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد ، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا . و إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر ، فانه يخضع للضريبة في المكان التي توجد فيه مؤسسته الرئيسية . "

ثانيا : حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة :

هنا كذلك يمكن أن نفرق بين حالتين :

1/ إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التقدير الإداري المباشر ، إذ تقوم المصالح الجبائية وفقا لهذا الإجراء بتقدير الوعاء الضريبي ، دون أن تكون ملزمة بإعلام المكلف بالطرق التي اتبعتها في تحديد الوعاء الذي على أساسه تم فرض الضريبة ، وقد نصت المادة 20 ف 1 ق ا ج على التقدير الإداري المباشر بنصها " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الضريبة و مراقبتها "

و بالتالي في هذه الحالة إذا رفض المكلف اقتراح الادارة ، فان عبئ إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي (المكلف) ، و بالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته في الدعوى المقدمة إلى المحكمة الإدارية لإثبات وجود الخطأ في التقدير³ .

2/ إذا كان التقدير قد أعد على ضوء المظاهر الخارجية ، إذ يتم تقدير الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف كالا اعتماد على قيمة بدلات الإيجار مثلا أو السيارات و المحلات المستعملة الخ⁴

¹ يامة ابراهيم ، الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية ، مجلة المجتمع و القانون ، جامعة أدرار ، 2014 ، العدد 3 ص 223 .

² فريجة حسين ، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر ، د ط ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 17 ، بتصرف .

³ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 25 ، بتصرف .

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 27 .

وقد نص المشرع (ج) على هذا النوع من التقدير في المادة 33 مكرر ف 1 من (ق ا ج) ، بنصها " إذا فرضت الضريبة تلقائيا في مجال الضريبة على الأملاك ، تشرع المصالح الجبائية في إعادة تشكيل وضعية الملكية للمكلفين بالضريبة ، حسب مظاهرها الخارجية للأملاك و عناصر نمط الحياة المنصوص عليها في المادة 98 من (ق ض م ر م .

و تأسيسا على ذلك فان المشتكي يحدد في دعواه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة ، و ذلك لغرض إثبات خطأ الادارة و على العموم فان المكلف بالضريبة عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع .

ثالثا: الدعاوى التي يكون الغرض منها الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي :

وهنا يجب على المكلف بالضريبة أن يبين في تأسيس دعواه النص التشريعي أو التنظيمي الذي يمنه هذا الحق و الذي يكون إما بإعفاء المكلف من ضريبة ما كليا أو جزئيا أو منح امتياز جبائي لطائفة محددة من المكلفين و مثال ذلك : ما نص عليه المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 176/14¹ ، و المتعلق بشروط و كفاءات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين و الممارسين لأنشطة في ولايات [اليزي ، تندوف ، أدرار و تمنراست] ، بمعنى ولايات الجنوب الكبير ، بحيث يطبق التخفيض المقدر ب 50 % على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات الناتج عن مداخيل أو أرباح النشاط الممارس في الولايات المذكورة أعلاه ، و ذلك لمدة 5 سنوات ابتداء من أول يناير سنة 2010 .

كما يجب على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين للاستفادة من هذا التخفيض استيفاء الشروط التالية :

1/ حيازة موطن جبائي في إحدى الولايات المذكورة أعلاه .

2/ تحقيق دخل ناتج عن نشاط ممارس في هذه الولايات .

كما أشار المشرع في المادة 7 من المرسوم السالف الذكر، أن مداخيل الأشخاص و الشركات التي تنشط في قطاع المناجم تستفيد من التخفيض المقدر ب 50 % بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ، من أول يناير سنة 2010 إلى 31 ديسمبر سنة 2012 (3 سنوات فقط) .

الفرع الثاني : بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة

في هذا الفرع سوف نتطرق إلى الطعن في القرار المتعلق ببيع المحل التجاري أو المهني للمكلف و الأجل الخاص به ، باعتبار أن إجرائي الغلق و الحجز فقد أفرد لهما المشرع إجراءات خاصة لوقفها ، بحيث تدخل ضمن التدابير الاستعجالية و التي سوف نتطرق إليها أدناه .

¹ المرسوم التنفيذي ، رقم 76/14 ، المؤرخ في 2014/02/17 ، المتعلق بشروط و كفاءات تطبيق مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ، ج ر رقم 11 ، 2014 ، ص 4 ، 5 .

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع (ج) ألزم على الإدارة الجبائية أن تتبع مجموعة من الإجراءات خاصة بعملية البيع ، و بمخالفتها يصبح من حق المكلف الاعتراض على عملية البيع ، لذلك كان من واجبي أن أتعرض إليها ولو بصفة مختصرة و هذه الإجراءات هي كالتالي :

أولاً :وجوبية الحصول على الترخيص للقيام بالبيع :

حيث يعد الترخيص الإداري إجراء إداري من بين العديد من الإجراءات الإدارية ، حيث يزداد و يتضاءل استعماله من نظام قانوني إلى نظام قانوني آخر ، فهو يعتبر وسيلة و أداة لمراقبة النشاط الإداري ، و ممارسة الحريات العامة الفردية منها و الجماعية أو لتنظيم استعمال المال العام أو الخاص¹ .

و يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقبض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، و هذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة² .

و في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إليه ، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، حسب الحالة أن يرخص قانوناً لقبض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع³ .

و لا مناص من القول أنه يجب على القائم بالبيع قابض الضرائب أو المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد العلني إذا تعلق الأمر بمحجوزات تحتوي على مواد قابلة للتلف أو سلع قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار ، أن يقوم بالشروع في البيع المستعجل (الفوري) للمحجوزات و هذا بعد الحصول على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه⁴ .

ثانياً : الإجراءات التي يجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية في عملية البيع :

يجوز للقائم بالبيع إما قابض الضرائب أو المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد العلني حسب الحالة و عند الاقتضاء ، القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري للمحجوز ، و ذلك بناءً على الترخيص المشار إليه أعلاه و يجب الإشارة هنا ، أنه يجوز لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته قبل خمسة عشر (15) يوم على الأقل من تبليغه بالحجز أن يطلب بيع المحل التجاري بالجملة⁵ .

¹ حساوي سليمة ، ياحي حنان ، الآليات القانونية للحصول الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، 2017/2016 ، ص 44 .

² أنظر المادة 146 ، الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المادة 146 ، الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 146 ، الفقرة 7 ، من (ق . ا . ج) .

⁵ أنظر المادة 151 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

يجب أن يجرى البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات عن البيع و تلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي من القابض المباشر للمتابعة ، وذلك على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل المراد بيعه ، و في المحكمة التي يوجد بها المحل المراد بيعه في إقليم اختصاصها ، و في مكتب القابض المكلف بالبيع¹ .

يجب أن يدرج الإعلان بالبيع قبل عشرة (10) أيام من البيع ، في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد محل المحجوز عليه² . ، كما يجب أن تتضمن هذه الإعلانات البيانات التالية :

بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة و اسميهما و مواطيهما ، و بيان الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها ، و مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري و كذا طبيعته ، و وضعيته ، و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل ، كما يجب تحديد مكان و يوم و ساعة فتح المزاد و لقب القابض الذي يباشر البيع و عنوان مكتب القباضة ، و يتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع و إذا لم تراعى شكليات الإشهار ، لا يجوز إجراء البيع ، و يمكن وضع دفتر شروط و يجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز³ .

ثالثا: عملية البيع بالمزاد العلني و تحرير محضر البيع :

بعد الحصول على الترخيص بالبيع كما أشرنا أعلاه ، و إتمام إجراءات إشهار بيع المحل التجاري تأتي المرحلة التالية و المتمثلة في عملية البيع بالمزاد العلني :

حيث تجرى عمليات البيع بالمزاد العلني تحت أعين إما قابض الضرائب أو المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد العلني ، بعد أن تحصل الإدارة الجبائية على إذن بالبيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات ، و يحدد تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في اقتناء المبيعات و الاستعداد لذلك و يحدد مكان البيع و الوقت التي تجرى فيه ، و يتولى قابض الضرائب أو المحضر القضائي حسب الحالة عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون اهتمام بذلك⁴ .

و لا بد من الإشارة على أن كل مكتب عمومي للبيع بالمزايدة يسند إلى محافظ ، يتولى تسييره لحسابه الخاص و تحت مسؤولية و رقابة وكيل الجمهورية للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها⁵ .

يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي¹ .

¹ أنظر المادة 151 ، الفقرة 3 ، 4 ، من (ق . 1 . ج)

² أنظر المادة 151 ، الفقرة 6 ، من (ق . 1 . ج)

³ أنظر المادة 151 ، الفقرة 7 ، من (ق . 1 . ج)

⁴ حساوي سليمة ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص 44 .

⁵ أنظر المادة 3 ، من الأمر رقم 02/96 ، المؤرخ في 10 يناير 1996 ، المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة ، ج ر ، العدد 03 ، 1996 .

من كل ما تقدم ذكره أعلاه إذا تمت كل هذه الإجراءات ، فيجب على الشخص الذي رسي عليه المزاود أن يدفع الثمن فوراً مضافة إليه جميع المصاريف على أن يقوم مدير أملاك الدولة بالولاية بتحرير عقد البيع ، وذلك بالاستناد إلى المحضر الذي يعده القابض أو المكلف بالبيع كما يخضع هذا البيع لعملية التسجيل و النشر لدى الفرع الولائي للسجل التجاري و على نفقة المشتري² . كما يجب أن نشير أنه في حالة ما إذا فشلت عملية البيع عن طريق المزاود العلني ، فإننا نلجأ إلى البيع عن طريق التراضي³ .

وما يهمنا في هذا المقام أنه إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراء بيع المحل التجاري للمكلف فيمكن لهذا الأخير في هذه الحالة و عند عدم صدور قرار في الأجل الممنوح للإدارة الجبائية للفصل في اعتراضه ، أو لم يرضه القرار الصادر عن هذه الأخيرة ، فيمكن للمكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية و ذلك في أجل شهرين (02) ، و يبدأ سريان هذا الأجل ابتداء من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة في حالة الرد أو من انقضاء الأجل الممنوح لها⁴ . كما تجدر الإشارة في الأخير إلى أن يجب أن تكون دعوى المكلف بالضريبة وفقاً للشروط العامة المنصوص عليها في المادة 13 من (ق ا م ا) و المتمثلة فيما يلي :

بالرجوع إلى المادة 13 (ق ا م ا) نصت على أنه " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون "

و يقصد بالصفة في الدعوى الضريبية ، صلاحية صاحب الحق المدعي (المكلف) ، وهو الذي يباشر رفع الدعوى من أجل حماية هذا الحق ، بمعنى لا بد من توافر مركز قانوني للشخص رافع الدعوى و المركز القانوني لصاحب الحق المدعي ، و يشترط هنا وجود تطابق بين المركز القانوني للمدعى عليه و المركز القانوني للمعتدي على هذا الحق (الإدارة الجبائية) ، وعلى ذلك لا يستطيع أحد رفع دعوى لحساب غيره دون أن يكون مأذوناً باستعمال هذه السلطة⁵ .

و إذا كان هذا هو الأصل فإن المشرع أورد استثناء بحيث يجوز لدائن المكلف بالضريبة الذي لا يستعمل حقه أن يرفع دعوى يطالب فيها بحقوق مدينه ، و يكون بذلك نائباً عنه⁶ .

¹ أنظر المادة 151 ، الفقرة 8 ، من (ق . ا . ج)

² زرقاط عيسى ، محاضرات في المنازعات الجبائية ، غير منشورة ، القيت على طلبه الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ماستر 02 ، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2020/2019 ، ص 37 .

³ أنظر المادة 152 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 153 ، مكرر 1 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج)

⁵ فريجة حسين ، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ط 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر

2013/09 ، ص 15

⁶ فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة بلعباس

العدد 16 ، جوان 2017 ، ص 441

أما عن المصلحة فطبقا لقاعدة " لا دعوى بدون مصلحة " ¹ ، فلا تقبل الدعوى الضريبية إلا إذا كان لرافعها مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون ، فالمصلحة ليست شرطا لقبول الدعوى ، بل هي أساس قبول أي طلب أو دفع أو طعن في حكم ² .

و المقصود بالمصلحة في هذا المقام هي المنفعة أو الفائدة التي يحصل عليها المكلف من وراء التجائه إلى القضاء ، والتي حرم منها نتيجة الاعتداء على حقه أو مركزه القانوني ³ .

و في نفس الصدد يجب أن تكون دعوى المكلف بالضريبة طبقا للشروط الشكلية ، و الشروط الموضوعية التي نصت عليها المادة 83 (ق ا ج) ، لاسيما نذكر منها :

1/ يجب أن تكون عريضة الدعوى موقعة من قبل المكلف ، أو وكيله القانوني و يعد هذا الشرط شرطا شكليا جوهريا في الدعوى المتعلقة بالضريبة حسب نص المادة 83 ف 1 (ق ا ج) ، و في حال ما إذا كانت الدعوى مقدمة من طرف وكيل المكلف فتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 (ق ا ج) ، بحيث يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية ، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين

و بالتالي فان عدم وجود الإمضاء على عريضة المكلف يؤدي ذلك إلى رفضها شكلا من طرف المحكمة الإدارية

2/ يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل ، بحيث يجب أن تحتوي دعوى المكلف و المقدمة إلى المحكمة الإدارية ، عرضا موجزا للوقائع التي تتصل بالنزاع و الأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعي (المكلف) ⁴ . كما يجب على المكلف بالضريبة المدعي ضد إدارة الضرائب ، أن يعرض في عريضته الطلبات و الدفع الأولية الأولية التي سبق و أن أبداها في شكواه أمام إدارة الضرائب ⁵ . ، كما يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار القرار المعارض عليه ⁶

المطلب الثاني : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية

عرف القضاء المستعجل بأنه قضاء يختص فيه قاضي الاستعجال الإداري باتخاذ إجراءات مؤقتة تتميز بالسرعة ولهذا أوجب القانون ألا يمس بأصل الحق ، لأن الفصل في أصل الحق يبقى من اختصاص قاضي الموضوع ⁷ .

¹ كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، المرجع السابق ، ص 37 .

² فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 15 .

³ فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ، ص 442 .

⁴ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 91 .

⁵ فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ، ص 442 .

⁶ أنظر المادة 83 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁷ حسين فريجة ، شرح المنازعات الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار الخلد و نية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011 ، ص 270 .

هذا و يعتبر قضاء الاستعجال قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم نزاعا بصفة نهائية ، ولا يجوز لقوة الشيء المقضي به ، بل يجوز تعديله أو إلغاءه حسب الظروف و الأحوال فهو ضرورة و الضرورة تقدر بقدرها ، تلك الطبيعة الوقتية و ما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق¹ .

ومن هذا المنطلق يمكن تعريف الدعوى الاستعجالية " على أنها إجراء يطلب بموجبه المكلف بالضريبة ، اتخاذ إجراء مؤقت و سريع لحماية مصالحه المعرضة لنتائج قد يصعب تداركها مستقبلا من جراء تنفيذ القرار الإداري"² بالتالي فالدعوى الاستعجالية مرتبطة بفكرة الاستعجال ، و بالرجوع إلى نصوص (ق ا م ا) لاسيما المواد من 917 إلى 922 ، نجد أن المشرع لم يعط تعريفا للاستعجال و هذا ما يجعلنا أن نلجأ إلى الفقه حيث من التعاريف الواردة في الفقه للاستعجال هي : " الاستعجال هو الضرورة التي لا تتحمل التأخير ، أو أنه الخطر المباشر الذي لا يمكن في اتقاؤه رفع الدعوى عن طريق الإجراءات و لو مع التقصير في المواعيد"³ لذلك سوف أتطرق في هذا المطلب إلى الضمانات التي يتمتع بها المكلف و التي يمكن له المطالبة بها أمام القسم الاستعجالي للمحكمة الإدارية و ذلك وفقا لفرعين :

الفرع الأول : طلب تأجيل الدفع

بداية وجب التمييز بين إرجاء الدفع الإداري و الذي تحكمه المادة 74 (ق ا ج) ، و هذا الإجراء قد تطرقنا إليه بالتفصيل في الفصل الأول ، و بين إرجاء الدفع القضائي و الذي تحكمه المادة 83 ف 3 من القانون السالف ، بنصها " لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها ، و على العكس من ذلك يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي " " غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه ، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة "

كما يجب تقديم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " ، و تبث المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " .

تماشيا مع ما تم ذكره من نصوص قانونية أعلاه ، يتبين لنا بأن إرجاء الدفع القضائي ليس بحق مقرر بقوة القانون ، و لا يحكم به القاضي بمجرد طلبه ، و لا من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري

¹ حسين فريجة ، شرح المنازعات الإدارية ، المرجع السابق ، ص 271 .

² بن قويدر الطاهر ، خضراوي الهادي ، دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ، عدد 51 ، سنة 2015 . ص 62 .

³ بن قويدر الطاهر ، وآخرون ، نفس المرجع ، ص 63 .

و إنما يخضع لشروط مسبقة يتعين على المكلف بالضريبة احترامها و ذلك تحت طائلة رفض طلبه ، و أنه على القاضي التأكد من تلك الشروط¹ .

و تأسيسا على ذلك يمكن للمكلف أن يتقدم بدعوى مستقلة عن الدعوى المرفوعة في الموضوع ، يهدف بموجبها إلى وقف تنفيذ قرار الادارة الجبائية القاضي بتحصيل المبالغ الضريبية المتنازع عليها² . كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم كل الضمانات الكافية لضمان تحصيل الضرائب فيما بعد .

بالرغم من أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات التي من شأنها تغطية الحقوق المتنازع عليها ، لكن في المقابل نجد أن المشرع (ج) لم يحسم في قيمة الضمانات ، فهل يتم احتسابها على أساس الضريبة المتنازع عليها دون الغرامات و الزيادات المالية ، أم يتم احتسابها مع هذه الأخيرة ، إضافة إلى ذلك نجد أن المشرع لم يحدد طبيعة الضمانات التي يتعين على المكلف تقديمها و كيف يتم تقديرها ، و في حالة قبولها ثم نقصت أو زادت قيمتها لاحقا هل يجوز المطالبة بإكمالها ؟

و على ذلك فللقاضي الاستعجالي أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل حين الفصل النهائي في الموضوع غير أن دوره ينحصر، في أنه يجب أن تكون القضية مطروحة على قاضي الموضوع المختص دون المساس بأصل الحق ، كما يجب على قاضي الاستعجال أن يفحص الضمانات المقدمة من طرف المكلف ، مع التأكد من كونها ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة³ .

و تجدر الإشارة في الأخير أن التشكيلة المنوط بها الفصل في دعوى الموضوع هي نفسها التي تفصل في الدعاوى الاستعجالية التي يرفعها المكلف بالضريبة⁴

الفرع الثاني : طلب وقف تنفيذ القرار الإداري :

في هذا الفرع سوف نتطرق إلى الإجراءات اللذين يحق للمكلف إذا ما قامت بهم الادارة الجبائية ، وقفهم إستعجاليا ، سواء فيما يخص إجراء الغلق الإداري محل المكلف بالضريبة ، أو بالنسبة لإجراء الحجز الإداري .

أولا: الطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري ووقف تنفيذه إستعجاليا :

كما تطرقنا سابقا و للتذكير ، فان الادارة الجبائية و حفاظا على أموال الخزينة العمومية ، و في حالة تعذر تحصيل مبلغ الضريبة وديا فإنها تلجأ إلى اتخاذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف ، كإجراء أولي من إجراءات التحصيل الجبري للضريبة ، و ذلك بإتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 146 ق ا ج ، و يتم تبليغ قرار

¹ واضح الياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية ، أطروحة للحصول على شهادة الدكتوراه في القانون العام ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 ، 2014/2015 ، ص 106 .

² أنظر المادة 834 ، الفقرة 1 ، 2 ، من (ق . ا . م . ا)

³ سعيدة رقام ، شروط دعوى الاستعجال الضريبية و تطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة باجي مختار عنابة ، المجلد 09 ، العدد 03 ص 299 .

⁴ أنظر المادة 917 ، من (ق . ا . م . ا)

الغلق للمكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي ، كما تمنح مهلة للمكلف بالضريبة محدد ب 10 أيام وذلك من أجل التحرر من دينه الجبائي أو أن يقوم المكلف باكتتاب سجلا للاستحقاقات موافق عليه من طرف قابض الضرائب ، وبمرور هذا الأجل دون أن يقوم المكلف بأي إجراء تشرع الادارة الجبائية بتنفيذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف بالضريبة .

و ما يهمنا في هذا المقام أن المشرع في هذه الحالة حول للمكلف حق الطعن في قرار الغلق أمام قاضي الاستعجال الإداري ، دون أن يكون المكلف ملزم برفع دعوى في الموضوع¹ . و ذلك بموجب عريضة تتضمن رفع اليد يتم تقديمها أمام قاضي الاستعجال و الذي يفصل في القضية ، بعد سماع الادارة الجبائية أو استدعائها قانونا² .

كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتضمن عريضة المكلف المرفوعة أمام قاضي الاستعجال الإداري ، الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية عرضا موجزا للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية³ . ، هذا و يجب أن نشير إلى أن المشرع لم يحدد أجلا للمكلف لرفع هذه الدعوى لكن يجب على هذا الأخير أن يقوم برفعها قبل مرور العشرة (10)⁴ أيام المشار إليها أعلاه .

و بالرجوع إلى (ق ا م ا) ، لاسيما المادة 919 و 920 منه ، فان القاضي الإستعجالي الإداري عندما يتعلق الأمر بقرار إداري و لو بالرفض الكلي أو الجزئي ، فانه يجوز له الأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك ، ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار ، كما يمكن للقاضي في هذه الحالة حسب المادة 920 (ق ا م ا) ، عند فصله في طلب وقف التنفيذ إذا كانت ظروف الاستعجال قائمة ، أن يأمر بكل التدابير الضرورية للمحافظة على الحريات الأساسية المنتهكة من الأشخاص المعنوية العامة ، ومتى كانت تلك الانتهاكات تشكل مساسا خطيرا و غير مشروع بتلك الحريات ، فيفصل قاضي الاستعجال في هذه الحالة في أجل ثمان و أربعين (48) ساعة من تاريخ تسجيل الطلب .

ثانيا: الطعن في قرار الحجز ووقف تنفيذه إستعجاليا :

و للتذكير فان الحجز هو ذلك الإجراء الذي تقوم به الادارة الجبائية بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستفاء حقوقها ، و ذلك بموجب قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية⁵ .

¹ أنظر المادة 921 ، الفقرة 2 ، من (ق ا م ا . 1) .

² أنظر المادة 146 ، الفقرة 4 ، من (ق ا م ا . ج) .

³ أنظر المادة 925 ، من (ق ا م ا . 1) .

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 82 .

⁵ سعيدة رقام ، المرجع السابق ، ص 302 .

و ما يهمننا هنا هو دعوى الحجز الإداري التي يرفعها المكلف بالضريبة (المحجوز عليه) ، ضد قرار الادارة الجبائية ، فيجب حسب الإجراءات المنصوص عليها في المادة 145 (ق ا ج) ، أن يسبق الحجز إخطار يبلغ للمكلف بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة ، و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه للمكلف من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد توفر حالات وجوب التحصيل المشار إليها في المادة 354 ق ض م رم

و نشير في هذا الشأن أن قرارات الادارة الجبائية تمتاز بالتنفيذ المباشر و بوسائلها الخاصة ، فليس للمكلف أن يوقفها كأصل عام فلا طريق له سوى اللجوء إلى قاضي الاستعجال ، و الذي له سلطة إبطال إجراءات التنفيذ إذا لم تتبع الإجراءات القانونية فيها .

و يجب الإشارة إلى أنه لا يمكن للمكلف وقف تنفيذ قرار الحجز المتخذ من طرف الادارة الجبائية ، إلا إذا رفع المكلف دعوى في الموضوع أمام القضاء المختص¹ .

و الدعوى الاستعجالية التي يرفعها المكلف أمام قاضي الاستعجال الإداري قد تكون قبل إتمام التنفيذ ، فيكون طلب المكلف بالضريبة متمثلاً في **وقف الحجز** ، أما في حال تمام الحجز فيكون طلب المكلف بموجب هذه الدعوى هو **رفع الحجز**² .

و لا مناص من القول أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف لرفع هذه الدعوى ، لكنها مرتبطة بدعوى الموضوع و تدور معها وجوداً و عدماً من حيث الآجال ، فإذا رفعت دعوى الموضوع خارج الآجال فهذا يعني أن مآل الدعوى الاستعجالية هو الرفض ، و هنا يجب على الادارة الجبائية باعتبارها هي المدعى عليه أن توضح في ردها على العريضة الاستعجالية أن مآل قضية الموضوع هو الرفض ، و مع ذلك تبقى السلطة التقديرية للقاضي³

كما تجدر الإشارة في الأخير أنه لكي يضمن المكلف قبول دعواه الاستعجالية المرفوعة أمام قاضي الاستعجال ينبغي أن تتوفر فيه الشروط العامة لقبول الدعوى و المتمثلة في الصفة و المصلحة ، كما يجب أن تتوفر في دعواه الشروط الخاصة بالاستعجال و هي كالتالي⁴ :

1/ أن يكون عنصر الاستعجال متوفراً وذلك وفقاً لأحكام المواد 919 ، 920 ، 921 من (ق ا م) .

¹ أنظر المادة 926 ، من (ق ا . م . ا) .

² بن قويدر الطاهر ، خضراوي الهادي ، المرجع السابق ، ص 73 .

³ زرقاط عيسى ، محاضرات في المنازعة الجبائية ، غير منشورة ، أقيمت على طلبه الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2020/2019 ، ص 83 .

⁴ باهي هشام ، محمد بن محمد ، المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الاستعجالي ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، المجلد 12 ، العدد 02 ، 2020 ص 194 .

2/ أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا ، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف ، أو رفع الحجز ، أو استمراره لحين الفصل في موضوع النزاع .

3/ تقديم ضمانات من قبل المكلف بالضريبة ، حيث أوجب المشرع لرفع دعوى استعجالية ، تقديم ضمانات من طرفه ، كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب ، فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها و قيمتها ، و يتخذ قرار بالرفض أو القبول .

المبحث الثاني : الضمانات الاجرائية :

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الادارة ، هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة ، يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية و ذلك لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الادارة الجبائية¹ .

و تماشيا مع ذلك فان المكلف بالضريبة و بعد رفع دعواه لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، يتعين على هذه الأخيرة أن تفصل فيها لفض النزاع القائم بين المكلف و الادارة الضريبية بصفتها قاضي ضريبة من الدرجة الأولى . و في هذا المقام يتمتع المكلف بمجموعة من الضمانات تؤمن له محاكمة عادلة و منصفة و تتمثل في إجرائي التحقيق الخبرة و التي يمكن أن تكون أمام المحكمة الإدارية ، أو أمام مجلس الدولة في حال قيام المكلف باستئناف قرار المحكمة الإدارية .

لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة (03) مطالب وهي كالتالي :

(المطلب الأول) : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق

(المطلب الثاني) : الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية

(المطلب الثالث) : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة

المطلب الأول : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق

تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية² . و يتم تبليغ كل الإجراءات المتخذة و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام ، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء³ . و بعد كل هذه الإجراءات تشرع المحكمة بإجراء مراجعة التحقيق .

ولقد جاء في الفقرة 1 من المادة 85 ما يلي : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على الأعمال ، هي مراجعة التحقيق و الخبرة "

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 95 .

² أنظر المادة 838 ، من (ق . م . ا .) .

³ أنظر المادة 840 ، من (ق . م . ا .) .

من خلال قراءتنا لهذه المادة نستنتج أنه من بين الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء سير الدعوى الضريبية أمام المحكمة ، هي مراجعة التحقيقات التي قامت بها الادارة الجبائية عند فرضها لمختلف الضرائب و الرسوم على المكلف بالضريبة ، كما يمكن للمكلف المطالبة بالخبرة القضائية و التي سوف نتطرق إليها أدناه . و يقصد بمراجعة التحقيق ، وهو ذلك الإجراء الذي يقوم به أحد أعوان الادارة الجبائية بناء على أمر من المحكمة الإدارية¹ .

ومن كل ما تقدم بيانه ، ارتأيت أن أقوم بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة (03) فروع و هي كالتالي :

الفرع الأول : السلطة المخول لها الأمر بمراجعة التحقيق :

يرجع اتخاذ قرار مراجعة التحقيق لتقدير القاضي الإداري ، إذ له سلطة تقديرية في ذلك ، متى تبين له عدم كفاية التحقيقات الجبائية الأولى التي قامت بها الادارة الجبائية مع المكلف ، أو أن عناصر و مستندات الملف غير كافية لإصدار الحكم القضائي . ، كما يضطلع القاضي المقرر بتحديد مهمة العون المكلف بمراجعة التحقيق و كذا تحديد المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته² .

ولكن لا يفوتنا أن ننوه أن إجراء مراجعة التحقيق لا يمكن للقاضي الإداري الأمر به إلا في منازعات الوعاء ، و بالتحديد في الطلبات التي يقدمها المكلف و المتعلقة باستدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء أو في حساب الضريبة و يعني ذلك أنه لا يجوز للقاضي الإداري ، أن يلجأ إلى هذا الإجراء في منازعات الوعاء إذا كان محل المنازعة يتعلق بعدم إفادة المكلف بنص تنظيمي أو تشريعي ، كما لا يجوز اللجوء إليه في منازعات التحصيل³ . و بالتالي في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه العملية تتم بحضور الشاكي (المكلف بالضريبة) أو وكيله ، علما أن هذه العملية يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى⁴ .

الفرع الثاني : الجهة التي تقوم بمراجعة التحقيق :

تتم مراجعة التحقيق من قبل الإدارة الجبائية على يد أحد أعوانها غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى مع المكلف بالضريبة ، و يعين هذا الأخير من قبل المدير الولائي للضرائب . كما يجب على القاضي الإداري أن يحدد و بدقة المهام التي يجب على العون القيام بها ، والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته ، وتجدر الإشارة هنا أن المشرع (ج) لم يحدد لنا الجزاء المترتب في حالة تأخر العون عند القيام بعمله . ، مما يتحتم علينا أن نرجع للقواعد العامة لاسيما المادة 60 من (ق ا م ا) ، بحث يجب على كل

¹ زرقاط عيسى ، محاضرات في المنازعات الجبائية ، غير منشورة ، أقيمت على طلبه الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2020/2019 ، ص 103 .

² أنظر المادة 85 ، من (ق . ا . ج) .

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 103 .

⁴ أنظر المادة 85 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج) .

من يطالب بإبطال عمل إجرائي أن يثبت الضرر الذي لحقه ، ويترتب على ذلك أنه يجب على المكلف أن يثبت أن هناك ضرراً أصابه من جراء تأخر عون الإدارة الجبائية في القيام بالمهام المحددة له في الحكم الأمر بمراجعة التحقيق و في المدة المحددة لذلك¹ .

الفرع الثالث : تحرير محضر التحقيق :

بعد الانتهاء من مراجعة التحقيق، يقوم العون المكلف بهذا الإجراء بتحرير تقرير المراجعة ، و يضمه ملاحظات الشاكي (المكلف بالضريبة) ، كما يجب عليه أن يدون في هذا التقرير نتائج المراقبة التي قام بها و يبدي رأيه فيها² ثم بعد ذلك يقوم العون بإحالة الملف على المدير الولائي للضرائب و الذي يتولى بدوره إيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية مرفقاً بكل اقتراحاته³ .

ما يعاب على هذا التقرير أنه يحرر من طرف أعوان الإدارة الضريبية و قبل إيداعه أمام الجهة القضائية ، يرسل إلى المدير الولائي للضرائب من أجل تقديم ملاحظاته ، فكل العملية تتم من طرف مصالح الإدارة الضريبية مما يفيد احتمال عدم مصداقية المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير، ولا يمكن اعتباره دليل قاطع للإثبات و يحق للمكلف بالضريبة الطعن في صحة ما ورد في هذا التقرير⁴ .

المطلب الثاني : الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية

تثير المنازعات الضريبية العديد من المسائل الفنية و التقنية ، التي تخرج عن نطاق القانون ، بذلك تسند مهمتها لأهل الاختصاص ، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تفرض الضريبة تلقائياً ، دون الاعتماد على معايير تؤسس عليها الضريبة ، لهذا يجب بحثها و إثباتها من أهل الاختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء قناعته ، للفصل بجدية و إنصاف في المنازعة الضريبية⁵ .

وبهذا نجد أن المشرع (ج) نص على الخبرة القضائية كأحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي تأمر به المحكمة الإدارية ، كما يمكن أن تكون أمام مجلس الدولة في حال استئناف المكلف لقرار المحكمة الإدارية ، بحيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية و يبدون ملاحظاتهم و يقومون بإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات ، و هذا ما جاءت به الفقرة 1 من المادة 86 من (ق ا ج) ، بنصها " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة ، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء . "

¹ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 103 .

² أنظر المادة 85 ، الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج) .

³ أنظر المادة 85 ، الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج) .

⁴ بلول فهيمة ، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، المجلد 15 ، العدد 01 ، 2017 ، ص 355 .

⁵ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 250 .

و نظرا لأهمية الخبرة في المنازعة الضريبية باعتبار أنها ضمانة رئيسية للمكلف بالضريبة و كطريقة من طرق إثبات ادعاءات المكلف ، و التي نجد تطبيقاتها على مستوى المحاكم الإدارية و مجلس الدولة ¹ ، سوف نتطرق إلى هذا الإجراء بشيء من التفصيل من خلال أربعة (04) فروع و هي كالتالي :

الفرع الأول : تعريف الخبرة :

نصت المادة 89 من (ق ا ج) ، على أن القضايا التي ترفع أمام الجهات القضائية الإدارية ، يفصل فيها طبقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و برجعنا لهذا القانون الأخير نجد أن المشرع (ج) نص على إجراء الخبرة من المادة 125 إلى غاية المادة 145 منه ، لكنه لم يتعرض لتعريف هذا الإجراء بحيث اكتفى في المادة 125 من القانون السالف الذكر ، بنصها " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضنة للقاضي " ، مما يجبرنا على الرجوع إلى التعاريف التي جاء بها فقهاء القانون .

فمن الناحية اللغوية تعني الخبر أي النبأ ، ويقال أخبار أخبار و خبر بكسر الباء يعني عالم به ، و أخبره خبره أي أنبأه ما عنده ، و خبرت بالأمر أي علمته ، و الخبرة بكسرهما به العلم بالشيء كالإخبار و التخبير ² . أما من الناحية الفقهية ، فقد وردت الكثير من التعاريف لتحديد و توضيح المقصود بإجراء الخبرة ، و سنقوم بذكر أهم هذه التعاريف و هي كالتالي :

هناك من الفقهاء من عرفها على أنها : استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص متخصصين في مسائل ، يفترض عدم إلمام القاضي بها ، لتغلب على الصعوبات الفنية أو العملية و المتعلقة بوقائع النزاع ، وذلك بالقيام بأبحاث فنية و علمية ، و استخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة ³ .

كذلك عرفت على أنها " استيضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية ، التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من جراء مطالعة الأوراق ، و التي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها استنادا لمعلوماته الشخصية و ليس في أوراق الدعوى و أدلتها ما يغني القاضي عن فهمها ، والتي يكون استيضاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع " ⁴ .

يتضح لنا من خلال هذا التعريف بأن الخبرة القضائية إجراء من إجراءات التحقيق التي قد يأمر بها القاضي للفصل في المنازعات التي تعرض عليه عندما يجد نفسه غير ملم بكل المسائل التي يتضمنها ملف الدعوى ، بسبب وجود بعض الوقائع التي يصعب على القاضي فهمها لوحده لذا يجد نفسه مجبرا على الاستعانة بأهل الاختصاص ، من أجل توضيح المسائل التقنية المهمة في الملف للفصل في القضية .

¹ كوسة فضيل ، نفس المرجع ، ص 251 .

² بلول فهيمة ، المرجع السابق ، ص 350 .

³ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 252 .

⁴ بلول فهيمة ، المرجع السابق ، ص 351 .

الفرع الثاني: تعيين الخبير وردده:

في هذا الفرع سوف نقوم بتوضيح كيفية تعيين الخبراء ، ورددهم من طرف كل خصم في الدعوى الضريبية ، بحيث نصت المادة 858 (ق ا م ا) ، أنه " تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية " ، كما تجدر الإشارة إلى أن الحكم القاضي بإجراء الخبرة يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الأساسية و هي كالتالي :¹

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة ، و إذا تم تعيين عدة خبراء يستوجب في هذه الحالة تسبيب ذلك بالإشارة إليه في حيثيات الحكم .

- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص .

- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا .

- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط .

- تحديد مبلغ التسبيق ، و الذي يجب أن يودع لدى أمانة ضبط المحكمة من طرف الخصوم ، وتحديد الأجل الذي يجب فيه الإيداع

أولا : تعيين الخبير :

كأصل عام ، المحكمة الإدارية عندما تأمر بإجراء الخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة ، و تسند له المهمة سواء كان هذا التعيين قد تم تلقائيا أو بناء على طلب أحد أطراف الخصومة ، غير أنه و كاستثناء إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة أو مدير الضرائب بالولاية بطلب خبير ، فانه في هذه الحالة كل طرف يعين خبيره و الخبير الثالث يعين من قبل المحكمة الإدارية².

فإذا ما تم تعيين الخبير ، فان هذا الأخير يلتزم بتقديم خلاصة تقريره في شكل رأي يخضع لتقدير سلطة القاضي الإداري ، هذا ما استقرت عليه اجتهادات مجلس الدولة في تطبيقاتها العديدة ، بأن المهمة التي يكلف بها الخبير تنحصر في جمع المعلومات الفنية و التقنية ، من أجل تنوير رأي القاضي الإداري للفصل في النزاع بصفة عادلة و منصفة ، بذلك لا يقتصر عمل الخبير على جمع المعلومات الفنية و التقنية ، بل يقوم بتحليلها و توضيحها³ . و يجب أن ننوه هنا أن مهمة الخبير كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين التابعين للإدارة الجبائية ، الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها من طرف المكلف ، كما نشير إلى أنه لا يمكن أن يكونوا كخبراء

¹ أنظر المادة 128 ، من (ق . ا . م . ا) .

² أنظر المادة 86 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج) ، و المادة 126 ، من (ق . ا . م . ا) .

³ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 255 .

الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية المتنازع عليها ، و إضافة على ذلك لا يمكن أن يختاروا كخبراء الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق في محاسبة المكلف¹ .

باعتبار أن المنازعة الضريبية تتميز بالطابع الخاص المختلف عن باقي المنازعات الإدارية ، فان الخبرة في المنازعة الضريبية يتولاها خبير محاسبي و ذلك لما له من دراية في هذا المجال ، بحيث أنه تفرض طبيعة التعامل مع إدارة الضرائب استخدام محررات رسمية و سندات حسابية و محاضر رقابة ، هذا ما يدعو أكثر إلى اللجوء إلى اعتماد خبير محاسبي في المنازعات الضريبية ذات دراية و معرفة خاصة بطبيعة هذه الأمور الفنية و التقنية و الحسابية² . فالخبير المحاسبي " هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ، ويؤهل الخبير المحاسبي مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون للممارسة و وظيفة محافظ الحسابات ...³

ثانيا : رد الخبير

يحق لكلا الطرفين (المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية) ، رد الخبير سواء المعين من طرف المحكمة الإدارية أو معين من الطرف الخصم و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الادارة . ، أما بالنسبة للمكلف فان الرد يكون عن طريق وكيله (محاميه)⁴ .

كما يجب أن نشير إلى أن المشرع استوجب أن يكون طلب الرد معللا أي يجب أن يكون على أسس سليمة وواقعية ، و يقدم إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة ، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد ، و على الأكثر يجب أن يكون الطلب عند بداية إجراءات الخبرة ، و يبيث في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم⁵ .

و في نفس الصدد نص المشرع في هذا الشأن أنه لا يقبل طلب الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة ، أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخر⁶ .

¹ أنظر المادة 86 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج)

² مسقم مريم ، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي (بين سلطته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية) ، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، جامعة البليدة 2 ، المجلد 07 العدد 02 ، 2020 . ص 1232 .

³ أنظر المادة 18 ، من القانون رقم 01/10 ، المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر العدد 42 ، 2010 .

⁴ أنظر المادة 86 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 86 ، الفقرة 4 ، الشطر الثاني ، من (ق . ا . ج)

⁶ أنظر المادة 133 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . م . ا)

الفرع الثالث : إجراءات الخبرة الضريبية

توضع الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية و الذي يقوم بتحرير محضر عن العملية¹ . ، و ذلك جاءت به المادة 86 ف 6 (ق ا ج) بنصها " يقوم بأعمال الخبرة ، خبير تعينه المحكمة الإدارية ، حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين ، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدأ العمليات "

فإذا ما حل أجل إجراء عملية الخبرة ، فيتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الادارة الجبائية ، وكذلك بحضور المشتكي (المكلف بالضريبة) أو ممثله ، حيث يقومون بتأدية المهام المنوط بهم من قبل المحكمة الإدارية² . وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/04/19 حيث أنه بالرجوع إلى تقرير الخبير المدرج بالملف لا يوجد ما يثبت أن الخبير احترم هذا الإجراءات (المشار إليها أعلاه) ، مما يتعين القول أن خبرته غير سليمة و كان على قاضي الدرجة الأولى أن يأمر بإجراء خبرة جديدة³ .

و تجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع حدد أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها ، في هذه الحالة يعين خبيراً آخر بدلا منه⁴ .

أما في حالة قبول الخبير للمهمة المسندة إليه ثم بعد ذلك لم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد من طرف المحكمة الإدارية ، جاز الحكم عليه في هذه الحالة بكل ما تسبب فيه من مصاريف و عند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية⁵ .

ولا يفوتنا أن ننوه كذلك انه بانتهاء عملية الخبرة يلتزم الخبراء إما بإعداد تقرير مشترك حول ما توصلوا إليه من نتائج إذا كان تحليل كل خبير مطابق مع الخبراء الآخرين ، و إما يقوم كل خبير على حدى بإعداد تقريره حول ما توصل إليه من نتائج حول ملف الدعوى ، وإضافة على ذلك يقوم عون الادارة الجبائية بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه⁶ .

إلا أن السؤال المطروح في هذا المقام هو لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه و ما جدوى ذلك مادام الخبراء المعنيين يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم ؟

فحسب رأي الدكتور أمزيان عزيز أن هذا الإجراء ليست له أية فاعلية ، ما دمنا نعلم مسبقا بأن هذا العون من مصلحة الضرائب و يعمل تحت السلطة الرئاسية لمدير الضرائب ، و بالتالي فان الرأي الذي سيقدمه سيكون

¹ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 96 .

² أنظر المادة 85 ، الفقرة 7 ، من (ق . ا . ج)

³ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 277 .

⁴ أنظر المادة 85 ، الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 132 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . م . ا) .

⁶ أنظر المادة 85 ، الفقرة 7 ، الشطر الثاني ، من (ق . ا . ج) .

لا محال في غير صالح المكلف بالضريبة ، و الذي تقدم بالطعن في قرار المدير الولائي للضرائب ، مما سؤدي حسب رأيي إلى إضعاف الضمان الذي يتمتع به المكلف و المتعلق بالخبرة القضائية و تأثيراتها على قناعة القاضي الفاصل في النزاع¹ .

و في الأخير يبقى أن نشير إلى أن الخبراء و العون التابع للإدارة و بعد الانتهاء من إجراء عملية الخبرة فإنهم يلتزموا بإيداع المحضر و تقارير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، بحيث يمكن حينها للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن يطلعوا عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة ، و يسري هذا الأجل ابتداء من يوم إيداعها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية² . ، بذلك يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، على شكل تقرير و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته³ .

و في جميع الحالات إذا رأأت المحكمة الإدارية أن عملية الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة ، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية ، تتم وفقا لكل الشروط التي تطرقنا إليها أعلاه⁴ .

الفرع الرابع : مصاريف الخبرة

نص المشرع في المادة 86 ف 9 (ق ا ج) ، على أن طرق التكفل بأتعاب الخبراء هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية . ، و بالرجوع إلى هذا القانون الأخير نجد أنه يتم تحديد أتعاب الخبير النهائية من طرف رئيس الجهة القضائية (المحكمة الإدارية) ، و ذلك يكون بعد إيداع الخبير لتقريره و يراعى في تحديد أتعاب الخبير إلى المساعي المبذولة ، وكذا احترام الآجال المحددة ، وجودة العمل المنجز من قبل الخبير⁵ .

و يحدد الخبير مبلغ أتعابه التي يريد الحصول عليها و مقدار نفقاته ، و يطلب الخبراء مصاريف الأوراق المدموغة و الرسائل و المصاريف المتعلقة بالصور و الكتابة على الآلة الراقنة أو الحاسوب ، وكل ما يتعلق بمصاريف و نفقات الخبرة ، غير أنه يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلغاء المصاريف الغير مثبتة ، أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى فيه مغالاة⁶ .

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 102 .

² أنظر المادة 85 ، الفقرة 8 ، من (ق . ا . ج)

³ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 98 .

⁴ أنظر المادة 86 ، الفقرة الأخيرة ، (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 143 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . م . ا)

⁶ كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 277 .

وبعد ذلك يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط ، بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعاب هذا الأخير¹ .

المطلب الثالث : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة :

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة لا تتم إلا من خلال استئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية ، ذلك أنه من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين و الذي يشكل حماية للقاضي و المتقاضي على حد سواء² . ، وبالرجوع إلى ق ا ج ، نجد أن المشرع كرس هذا المبدأ و الذي يعد ضماناً أساسية للمكلف بالضريبة ، وذلك ما نصت عليه المادة 90 من القانون السالف الذكر بنصها " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف"

لذلك فإن مجلس الدولة يختص بالفصل في الاستئناف المرفوع ضد القرارات الابتدائية الصادرة من المحاكم الابتدائية في القضايا الإدارية باعتباره درجة ثانية في التقاضي ، و وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون العضوي 01/98³ بنصها " يفصل مجلس الدولة في القرارات الصادرة ابتدائياً من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " ، وكما أكدت على ذلك المادة 902 من (ق ا م ج ، وكذا المادة 2 ف2 من القانون 02/98⁴ .

من كل ما تقدم سوف أقوم بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع (03) ، بحيث سوف أتطرق، إلى كيفية إيداع الاستئناف و الميعاد الذي يمكن فيه للمكلف تقديم هذا الطلب ، ثم بعد ذلك نقوم بتوضيح آثار طلب الاستئناف ، ثم سوف نتعرض إلى قرار مجلس الدولة من حيث شكله وطريقة تليغه وذلك فيما يلي :

الفرع الأول : إيداع طلب الاستئناف و ميعاد تقديمه :

لكي يقبل الطعن المرفوع من قبل المكلف بالضريبة ، يجب على هذا الأخير أن يرفع طعنه وفقاً للآجال المنصوص عليها قانوناً ، وذلك تحت طائلة رفض الطعن لتقدمه خارج الآجال القانونية التي نص عليها المشرع كما يجب أن تتوفر في المكلف كل الشروط العامة و الخاصة السابق شرحها في المبحث الأول .

¹ أنظر المادة 143 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . م . ا) .

² فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ، ص 445 .

³ القانون العضوي رقم 01/98 ، المؤرخ في 30/05/1998 ، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله ، المعدل و المتمم ، ج ر رقم 37 ، 1998

⁴ القانون رقم 02/98 ، المؤرخ في 30/05/1998 ، المتعلق بالمحاكم الإدارية ، ج ر رقم 37 ، 1998 .

أولاً : إيداع طلب الاستئناف :

يجب إيداع عريضة الطعن بالاستئناف بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة بحيث يقوم بعدها أمين الضبط بتسجيل القضية ، و ذلك تبعا لتاريخها و رقمها التسلسلي في سجل خاص معد لذلك ¹ ، و يقدم للمستأنف (المكلف) وصلا باستلام العريضة ، كما يجب على المستأنف أن يثبت أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف ، أو يثبت بأنه معفى من دفعه على أساس المساعدة القضائية ، وذلك بتقديم صورة من دفع وصل رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية ، وهذا كله تحت طائلة عدم قبول الاستئناف شكلا ² . و بعد ذلك يقوم أمين الضبط بعرض عريضة الطعن المودعة من طرف المكلف ، على رئيس مجلس الدولة و الذي يحيلها بدوره إلى رئيس الغرفة المختصة من أجل تعيين عضو مقرر ، وبوصول العريضة إلى هذا الأخير ، فإنه يأمر بتبليغ العريضة بكتاب موسى عليه بعلم الوصول إلى كل مستأنف ضده مع إخباره بإيداع مذكرة مصحوبة بعدد النسخ مساو لعدد الخصوم في الطعن كما تبلغ المذكرات التكميلية المقدمة من الخصوم بنفس الطريقة ³ . و تجدر الإشارة أنه يجب على المكلف بالضرية أن يقوم بتقديم عريضة الطعن بالاستئناف ، عن طريق محام معتمد لدى مدى مجلس الدولة ⁴ .، كما يجب عليه إرفاق عريضته تحت طائلة عدم قبولها شكلا ، بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف ⁵ .

ثانياً : ميعاد تقديم طلب الاستئناف

ما يهمنا في هذا المقام هو متى يبدأ سريان الميعاد بالنسبة للمكلف بالضرية لكي يتمكن من تقديم طلبه ، و بما أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف لرفع طلبه في ق ا ج ، هذا ما يجعلنا أن نعود إلى القواعد العامة لاسيما ق ا م ا ، بحيث حددت المادة 950 من هذا القانون الأخير أجل الاستئناف بنصها " يحدد أجل الاستئناف بشهرين (02) و يخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ، ما لم توجد نصوص خاصة " ، من خلال هذه المادة نستنتج أنه يمكن للمكلف بالضرية أن يرفع طلبه خلال شهرين (02) ، و يبدأ سريان هذا الأجل من يوم التبليغ الرسمي للحكم بواسطة المحضر القضائي ⁶ . أما في حالة وفاة المكلف بالضرية قبل أن يقدم الطعن بالاستئناف ، يمدد هذا الأجل إلى أن يتم تبليغ الورثة و عندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف ⁷ .

¹ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 134 .

² فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 173 .

³ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 134 .

⁴ أنظر المادة 905 ، من (ق . ا . م . ا) .

⁵ فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ، ص 446 .

⁶ أنظر المادة 894 ، من (ق . ا . م . ا) .

⁷ أنظر المادة 319 ، من (ق . ا . م . ا) .

الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف :

من أهم ما يترتب على رفع الاستئناف هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف ، وطرح النزاع الذي فصلت فيه المحكمة الإدارية على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد ، بحيث أنه ليس مقيدا بالقرار الصادر ، فله أن يبلغه أو يؤكد ، وعند الاقتضاء يستطيع أن يعتبر أن الأسباب التي أستند إليها الحكم الأول غير كافية أو غير صحيحة ، و له كذلك إذا تبين له أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة¹ . في هذه الحالة تطبق نفس إجراءات التحقيق و التي سبق و أن تطرقنا لها أمام المحكمة الإدارية . كما يحق لمجلس الدولة في الاستئناف رفض طلبات المدعي كتعيين خبير مثلا ، إذا لم يأت بجديد فيما يتعلق بصحة ما يدعيه ، و إذا استؤنف قرار المحكمة الإدارية فلا يجوز لمجلس الدولة أن ينظر غير الطلبات التي حصل عنها الاستئناف² .

الفرع الثالث : قرار مجلس الدولة :

بعد عملية التحقيق في ملف طلب الاستئناف ، يقوم قاضي الاستئناف بدراسة الملف لاتخاذ قرار نهائي و الذي قد يكون موافقا لقرار القاضي الأول أو يعدله جزئيا³ . ، و إذا أصبحت القضية مهياة للفصل فيها يقوم المستشار المقرر بإيداع تقريره و يطلع محافظ الدولة عليه ، و على هذا الأخير إيداع مذكراته المكتوبة خلال شهر واحد (01) من استلام التقرير⁴ ، كما يقوم بإيداعها مع ملف الاستئناف و ذلك وفقا لما جاءت به المواد من 897 إلى 900 من (ق ا م ا) .

و سواء أودع محافظ الدولة مذكراته في ميعاد الشهر المحدد له أو لم يودعها فان المستشار المقرر ، بالاتفاق مع رئيس المحكمة يصدر قرارا بتحديد جلسة للنظر في الاستئناف⁵ ، كما يأمر أمين الضبط بإخطار جميع الخصوم و محامي المكلف بالضرية و كذا محافظ الدولة بتاريخ الجلسة بعشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ الجلسة⁶ ، و بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية يجوز للخصوم أو محامي المكلف تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية⁷ ، كما يحق لمحافظ الدولة أيضا خلال الجلسة تقديم ملاحظاته الشفوية قبل غلق المرافعة⁸ ، و بعد ذلك تحال القضية للمداولة ، و بعد إتمام كل هذه الإجراءات يصدر مجلس الدولة قراره .

أولا : شكل قرار مجلس الدولة :

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 117 .

² حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 137 .

³ فاطمة الزهراء عريوز ، المرجع السابق ، ص 447 .

⁴ فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 197 .

⁵ فضيل كوسة ، نفس المرجع ، ص 180 .

⁶ أنظر المادة 876 ، الفقرة 1 ، 2 ، من (ق ا م ا) .

⁷ أنظر المادة 884 ، من (ق ا م ا) .

⁸ أنظر المادة 889 ، من (ق ا م ا) .

- يصدر قرار مجلس الدولة في الصيغة التي تصدر فيها قرارات المحكمة العليا حيث جاء في المادة 582 من (ق ا م ا) بنصها " يصدر القرار في جلسة علنية مع الإشارة إلى النصوص المطبقة و بيان ما يأتي :
- اسم و لقب و صفة و موطن كل من الخصوم و أسماء و ألقاب محاميهم و عناوينهم المهنية .
 - المذكرات المقدمة و الأوجه المثارة .
 - أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين أصدره مع صفة المستشار المقرر
 - اسم و لقب ممثل النيابة العامة .
 - سماع محامي الخصوم في الجلسة عند الاقتضاء .
 - تلاوة التقرير خلال الجلسة و المداولة .
 - النطق بالقرار في جلسة علنية .
- يوقع أصل القرار من طرف رئيس التشكيلة و أمين الضبط و المستشار المقرر عند الاقتضاء ، وفي حالة وجود مانع ، يعين الرئيس الأول للمحكمة العليا بموجب أمر ، رئيساً أو مستشار آخر ، و/ أو أمين ضبط آخر للتوقيع على أصل القرار حسب الحالة .

كما يجب أن يتضمن قرار مجلس الدولة حسب المادة 889 من القانون السالف الذكر ، الإشارة إلى الوثائق و النصوص المطبقة و يشار على أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة ، وعند الاقتضاء إلى الخصوم و ممثلهم ، وكذا إلى كل شخص يتم سماعه بأمر من الرئيس .

ثانياً : تبليغ قرار مجلس الدولة

بعد صدور القرار النهائي من مجلس الدولة الذي يفصل في طلب الاستئناف يبلغ للخصوم (المكلف بالضريبة ، الادارة الضريبية) و هذا التبليغ يكون في موطن الخصوم و عن طريق محضر قضائي ، وهذا ما نصت عليه المادة 894 من (ق ا م ا) ، و استثناء تبليغ قرارات مجلس الدولة بواسطة أمانة الضبط بواسطة رسالة موصى عليها إلى محامي المكلف بالضريبة و كذلك إلى الادارة الضريبية¹ .

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يحدد في (ق ا ج) ، ولا في (ق ض م ر م) ، و لا في (ق ا م ا) ، المهلة التي يجب أن تبليغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة² .

و بصدور القرار من مجلس الدولة ، يكون الحكم قد أصبح نهائياً و حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه ، وعندئذ تنتهي المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى آخر مراحلها³ .

¹ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 141 .

² كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 180 .

³ فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 142 .

خلاصة الفصل الثاني :

مما تقدمنا به في هذا الفصل نستنتج أن للمكلف بالضريبة طريق آخر للمطالبة بحقوقه ألا و هو الطريق القضائي و الذي يعتبر مرحلة حاسمة وفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ، إذ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار المتعلق بشكواه الصادر من طرف الادارة الجبائية أن يقوم برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة و ذلك بإتباع مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ، و احترام الأجال المنصوص عليها قانونا ، كما يتمتع المكلف في هذه المرحلة بمجموعة من التدابير الاستعجالية و التي تهدف إلى حماية المكلف بالضريبة من الآثار السلبية للقرارات الإدارية ، و في نفس الصدد رأينا أن للمكلف كذلك مجموعة من الضمانات

التي تضمن له محاكمة عادلة ومنصفة ، وذلك من خلال مطالبته بإجراء مراجعة التحقيق الذي قامت به الإدارة الجبائية و الذي يمكن أن يتم التوصل بعد هذا التحقيق إلى نتائج تكون في صالح المكلف ، كما يمكن له المطالبة بإجراء خبرة قضائية و التي تسند إلى أشخاص ذوى تخصص و خبرة ، مما قد يؤثر ذلك في قناعة القاضي بأحقية الادعاءات التي يدلي بها المكلف ، كما رأينا كذلك أن المكلف و في حالة ما إذا لم يرضى بقرار المحكمة الإدارية فيجوز له استئنافه و الطعن فيه أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي .

إلا أن السؤال الذي يبقى مطروحا حتى على المستوى القضائي هو أنه هل هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة ، كفيلة بحمايته و استرجاع حقوقه باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية ، و وجود احتمالية تعسف الإدارة الضريبية في حقه باعتبارها تمثل السلطة العامة و تتمتع بامتيازاتها .

خاتمة

خاتمة :

في ختام هذا الموضوع فإننا نخلص للقول بأن المشرع الجزائري قد أقر للإدارة الجبائية صلاحيات و امتيازات واسعة ، بغرض تمكينها من استيفاء حقوق الخزينة العمومية باعتبار أن الإيرادات الجبائية تمثل مصدرا مهما لهذه الأخيرة ، إلا أن ذلك لا يعني إطلاق يدها إلى حد التعسف في حقوق المكلف بالضريبة بما يستلزم منح مجموعة من الضمانات الحقيقية لهذا الأخير ، من أجل تكريس مبدأ الحق في الدفاع باعتباره مبدأ دستوريا .

و لذلك نجد أن المشرع الجزائري و سعيًا منه للحفاظ على حقوق المكلف بالضريبة ، و إضفاء نوع من التوازن في العلاقة الضريبية ، فإننا من خلال هذه الدراسة و باستقراء مختلف النصوص القانونية الجبائية ، نجد أن المشرع قرر لهذا الأخير مجموعة من الضمانات القانونية مقسمة على مرحلتين فمنها ما هو مقرر في المرحلة الإدارية و التي

تكون أمام الإدارة الضريبية بدأ من الرقابة الجبائية على تصريجات المكلف بالضريبة ، و التي يجب على الإدارة الضريبية إرسال إشعار للمكلف قبل القيام بالتصحيح ، كما يتمتع كذلك المكلف بموجب هذا الإجراء بحق الرد على التصحيح المقترح من طرف الإدارة الجبائية ، كما من بين أهم الضمانات تلك المتعلقة بإجراءات التحقيق مع المكلف ، سواء كان التحقيق في محاسبته أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف ، هي ضرورة إعلامه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقررة لذلك ، مع النص على إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف و ذلك بغرض تمثيله تمثيلا قانونيا و إعطائه مهلة للرد على مقترحات الإدارة .

كما لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بإعادة التحقيق في نفس الضرائب و لنفس المدة إلا في حالات استثنائية تم الإشارة إليها في الموضوع .

و في نفس الصدد فان المكلف إذا لم يرضى بقرار الإدارة الجبائية فيمكنه القيام برفع الشكاية أو التظلم الإداري المسبق إلى المصلحة التابع لها ، من أجل القيام بمراجعة قرارها و العدول عنه ، و في ذلك فقد منح المشرع له مجموعة من الآجال التي تختلف مدتها بحسب نوع المنازعة ما إذا كانت متعلقة بالوعاء الضريبي ، أو تلك المتعلقة بالتحصيل ، و إضافة فان المكلف يتمتع بأجل تصحيح شكواه في حالة ما إذا شابته عيوباً شكلية ، يمكن تصحيحها بحيث لا يمكن للإدارة الضريبية في هذه الحالة القيام بالرفض مباشرة ، بل يجب عليها إعطاء مهلة للمكلف من أجل تدارك هذه العيوب .

كما نجد كذلك من بين الضمانات المكفولة إدارياً ، الضمان المتعلق بآجال طلب تأجيل الدفع ، بحيث يمكن للمكلف إذا ما طبقت عليه إجراءات التحصيل الجبري للضريبة ، التي يجد نفسه فيها مهدداً في نشاطه الذي يمارسه ، و من ثم يمكنه الحصول على آجال للدفع موافق عليها من طرف إدارة الضرائب بعد دراسة الضمانات المقدمة من طرف المكلف بغرض ضمان تحصيل الدين فيما بعد ، و يمكن أن يكون هذا الطلب قبل الفصل في النزاع كما يمكن أن يكون بعده .

أما بالنسبة للمرحلة القضائية من المنازعة الجبائية سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، نجد أن المشرع كذلك أقر للمكلف مجموعة من الضمانات ، بدأ برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي أو الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية للتقاضي بحيث يمكن للمكلف إذا لم يرضى بقرار الإدارة الجبائية على شكواه ، الاعتراض على هذا القرار و ذلك ضمن مجموعة من الآجال تختلف حسب نوع القرار المعترض ضده . كما يتمتع المكلف في هذه المرحلة بمجموع ة من التدابير الاستعجالية ، و التي يمكن من خلالها للمكلف ، تقديم طلب تأجيل الدفع القضائي إلى حين الفصل في النزاع ، كما يمكن له طلب وقف تنفيذ القرار الإداري إستعجالياً ، و الذي يهدف المكلف من خلاله إلى تجنب آثار خطيرة يصعب تداركها في المستقبل ، كما يتمتع المكلف في حقه لطلب إجراء مراجعة تحقيق الإدارة الجبائية ، و الذي يمكن التوصل من خلاله إلى نتائج تكون في

صالح المكلف ، إضافة إلى ذلك يمكن للمكلف طلب إجراء الخبرة ، التي تسند إلى أشخاص متخصصين في المجال الضريبي ، بحيث يمكن للخبير الذي يعينه المكلف التأثير في قناعة القاضي حول ادعاءات المكلف ، و بالتالي ضمان محاكمة عادلة .

و بناء على ذلك و من خلال عرضنا لمختلف ضمانات المكلف بالضريبة لا سيما في المرحلة الإدارية و

القضائية من المنازعة الجبائية توصلت إلى النتائج التالية :

- إن الضمانات القانونية التي منحها المشرع للمكلف خلال الرقابة الجبائية لها أهمية كبيرة في خلق التوازن بينه و بين الادارة الجبائية لما لها من صلاحيات واسعة .

- كما يظهر لنا أن المشرع قد وفق إلى حد ما ، في حماية المكلف من خلال معاقبة الادارة الجبائية ببطان إجراءاتها المتعلقة بالرقابة ، في حالة عدم احترامها لضمانات المكلف بالضريبة - يهدف المشرع من خلال الطابع الإلزامي لإجراء الطعن الإداري ، إلى فتح باب الحوار و تبادل وجهات النظر بين المكلف و الادارة الجبائية ، وهذا من خلال إقراره لمجموعة من الآجال الطويلة نوعا ما لكي يتمكن المكلف من رفع هذا التظلم كلما أحس بضيق حقه سواء في الوعاء الضريبي أو في التحصيل .

- بخصوص طلب تأجيل الدفع سواء عند المطالبة به في المرحلة الإدارية أو في المرحلة القضائية من المنازعة ، فإننا نجد أن المشرع ألزم على المكلف تقديم ضمانات حقيقة للاستفادة من هذا الضمان ، في المقابل قد يكون المكلف في حالة إعسار أو إفلاس فيصعب عليه تقديم تلك الضمانات ، كما أن المشرع أغفل عن تحديد نوع وطبيعة هذه الضمانات .

- بالنسبة للضمان المتعلق بمراجعة التحقيق الذي يتمتع به المكلف في المرحلة القضائية سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، فإن هذا الإجراء يسند إلى الأعوان التابعين للإدارة الجبائية غير الذين قاموا بالتحقيق الأول ، و بطبيعة الحال فإن النتائج المترتبة عليه تكون في صالح الادارة الجبائية لأن هؤلاء الأعوان تابعين لهذه الأخيرة .

- بالنسبة للضمان المتعلق بطلب إجراء خبرة من طرف المكلف ، نجد فيه أن عون مصلحة الضرائب يتأسس هذا الإجراء و زيادة على ذلك يكلف في نهاية الخبرة ، بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، وبالتالي يعتبر ذلك في غير صالح المكلف ، و ما فائدة التقارير التي يقوم بإعدادها الخبراء المعينين .

- كثرة التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية بموجب قانون المالية السنوي ، تجعل من المكلف بالضريبة عاجزا عن الإلمام بها كلها ، و بالتالي جهله بالنصوص الضريبية و مختلف الضمانات التي أقرها له المشرع .

و بعد عرضنا لمختلف النتائج المترتبة عن الدراسة ، ارتأيت أن أقوم بتقديم بعض الاقتراحات المتواضعة عسى أن يتم أخذها بعين الاعتبار :

- إنشاء مكاتب متخصصة في الادارة الجبائية من أجل توعية المكلف بالضريبة بكل الضمانات التي يتمتع بها ، و كذا إعلامه بكل التعديلات التي تطرأ على القوانين الجبائية .

- عدم إلزام المكلف بالضريبة بتقديم ضمانات حقيقة ، للاستفادة من الضمان المتعلق بمنح آجال لدفع الضرائب ، لأنه في معظم الأحيان يكون المكلف الطالب لهذا الإجراء ، يمر بظروف مادية صعبة بالتالي يصعب عليه تقديم هذه الضمانات لقابض الضرائب .

- إسناد مهمة مراجعة التحقيق لأشخاص أخرى متخصصة في المجال الضريبي ، و عدم منحها لأعوان الإدارة الجبائية ، لأن النتيجة سوف تكون لا محال في غير صالح المكلف .

- الاكتفاء بتقارير الخبراء مع استبعاد تقرير عون الإدارة الجبائية .

- تحديد المدة القانونية الذي يبلغ فيها قرار مجلس الدولة .

- العمل على تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي مما يؤدي إلى الفصل في دعوى المكلف على وجه من السرعة ، دون اللجوء إلى أهل الاختصاص من خلال إجراء الخبرة التي تتميز بطول الإجراءات .

قائمة المصادر و المراجع

Les Références

قائمة المصادر و المراجع :

أولا : المصادر :

1/ النصوص القانونية :

أ/ الدستور :

- المرسوم الرئاسي رقم 20-251 المؤرخ في 27 محرم عام 1442 ، الموافق ل 15 سبتمبر 2020 ، المتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور ، ج ر ، العدد 54 ، الصادرة في 16 سبتمبر 2020 .

ب/ القوانين العضوية :

- القانون رقم 98-01 ، المؤرخ في 30/05/1998 ، المتضمن انشاء مجلس الدولة و اختصاصاته و عمله ، ج ر ، العدد 37 ، الصادرة في 1998 ، المعدل و المتمم .

- القانون رقم 98-02 ، المؤرخ في 30/05/1998 ، المتضمن إنشاء المحاكم الإدارية ، ج ر ، العدد 37 ، الصادرة في 1998 .

ج/ القوانين العادية :

- القانون رقم 08-09 ، المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق ل 25 فبراير 2008 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري ، ج ر ، العدد 21 ، الصادرة في 22 أبريل 2008 .

- الأمر رقم 75-58 ، المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 ، المتضمن القانون المدني ، المعدل و المتمم ، ج ر ، العدد 78 ، الصادرة في 30 سبتمبر 1975 .

- القانون رقم ، 01-21 ، المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 20-16 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ، ج ر ، عدد 83 ، الصادرة في 31 ديسمبر 2020 .

- الأمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09/12/1976 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 20-16 ، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2020 ، ج ر ، عدد 83 ، الصادرة في 31 ديسمبر 2020 .

- القانون رقم 90/21 ، المؤرخ في 15 غشت 1990 ، المتعلق بالحاسبة العمومية ، ج ر ، العدد 35 ، سنة 1990

- القانون رقم 16-20 ، المؤرخ في جمادى الأول عام 1442 ، الموافق ل 31 ديسمبر 2020 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر ، العدد 83 ، الصادرة في 31 ديسمبر 2020 .

- القانون رقم 10-01 ، المؤرخ في 29/06/2010 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر ، العدد 42 ، سنة 2010 .

- الأمر رقم 96/02 ، المؤرخ في 10 يناير 1996 ، المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة ، ج ر ، العدد 03 ، 1996 .

د/ المراسيم التنفيذية :

- المرسوم التنفيذي رقم 14/76 ، المؤرخ في 17/02/2014 ، المتعلق بشروط و كفيات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين و الممارسين لأنشطة في ولايات اليزي و تندوف و أدرار و تمنغاست ، ج ر ، العدد 11 ، سنة 2014 .

2/ المناشير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب :

- المديرية العامة للضرائب بالجزائر ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2017 .

ثانيا : المراجع

1/ الكتب :

أ/ الكتب العامة :

- فريجة حسين ، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الطبعة 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2013 .

- فريجة حسين ، شرع المنازعات الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار الخلد ونية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011 .

ب / الكتب المتخصصة :

- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الطبعة الثانية ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 .

- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2006 .

- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، د ط ، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر ، 2012 -

- فريجة حسين ، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر ، د ط ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008 .

- فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1990

- كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011 .

- كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2010 .

2/ الأطروحات و المذكرات :

أ/ الأطروحات :

- المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه تخصص قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2019/2018 .

- واضح الياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 ، 2015/2014 .

ب/ المذكرات :

- بدائية يحي ، الايطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2012/2011 .
- قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص تخصص قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2008/2007 .
- تيسوكاي حياة ، سعودي صبرينة ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2014/2013 .
- غضيفي عبد الرزاق ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية ، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2014/2013 .
- اخلف حسناء ، منازعات التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق تخصص قانون عام اقتصادي ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 ، 2016/2015 .
- عبيدات ابراهيم ، عصمانية عبد الرحيم ، سوير نجيب ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، وزارة العدل ، 2007/2004
- بويحمد علجية ، بورنان رزيقة ، التقادم المسقط في القانون المدني الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، 2016/06
- حساوي سليمة . يحي حنان ، الآليات القانونية للتحصيل الجبائي للضريبة في ظل قانون الاجراءات الجبائية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص ادارة و مالية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، 2017/2016 .

3/ المقالات :

- زعي عمار . سلطاني آمنة ، الشكوى الضريبية ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الادارة ، مجلة الفكر القانوني و السياسي ، جامعة الوادي ، المجلد الرابع ، العدد 2 ، 2020 .
- بن دياب مسينيسا ، تصحيح الإجراء المعيب ضمانات لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، جامعة بجاية ، المجلد 10 ، العدد 03 ، 2019 .
- بن قويدر الطاهر ، خضراوي الهادي ، دور القضاء الاستعجالي الاداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة ، مجلة الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ، عدد 51 ، 2015

- فاطمة الزهراء عربوز ، تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة سيدي بلعباس ، العدد 16 ، جوان 2017 .
- لونيس عبد الوهاب ، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مجلة القانون المجتمع و السلطة ، جامعة وهران 2 ، العدد 5 ، 2016 .
- سمية قحموش ، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 6 ، 2016 .
- فيدس أحمد ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الادارة و القانون ، جامعة قلمة ، العدد 35 ، 2013 .
- وفاء شيعاوي ، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة الجزائر 01 ، العدد 11 ، 2016 .
- سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الانسانية ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة ، المجلد أص.ص ، العدد 47 ، جوان 2017 .
- بلول فهيمة ، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، جامعة بجاية ، المجلد 15 ، العدد 01 ، 2017 .
- يامة ابراهيم ، الاجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الادارية ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة أدرار ، العدد 3 ، سنة 2017 .
- سعيده رقام ، شروط دعوى الاستعجال الضريبية و تطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة باجي مختار عنابة ، المجلد 09 ، العدد 03 ، 2018 .
- باهي هشام ، محمد بن محمد ، المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الاستعجالي ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، المجلد 12 ، العدد 02 ، 2020 .
- مسقم مريم ، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي (بين سلطته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية) ، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، جامعة البليدة 2 ، المجلد 07 العدد 02 ، 2020 .

ثالثا: المراجع باللغة الفرنسية :

- Claude Laurent, contrôle fiscale, la vérification personnelle, bayeusaine, France, 1995
- Mr DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif ,en

vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences économiques ,
faculte des sciences économiques commerciales et des sciences de
Gestion ,université mouloud Mammeri de tizi ousou , 2015

- Ghriss ikram, la performance du contrôle fiscale au Maroc, mémoire
en master spécialisée, management des services publics, MS MSP ,
novembre 2007

فهرس المحتويات :

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
	شكر و عرفان
	قائمة المختصرات
01	مقدمة
04	الفصل الأول : ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية
05	المبحث الأول : الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية
05	المطلب الأول : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء مراقبة التصريحات
05	الفرع الأول : الإشعار بالتصحيح المقترح
06	الفرع الثاني : حق الرد و الاعتراض على التصحيح المقترح

07	الفرع الثالث : طلب عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون
08	المطلب الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء التحقيق
08	الفرع الأول : إرسال الإشعار بالتحقيق
09	الفرع الثاني : حق المكلف الاستعانة بمستشار
10	الفرع الثالث : حق المكلف في إجراء مناقشة مع الإدارة الجبائية
12	الفرع الرابع : تحديد مدة التحقيق بعين المكان
14	الفرع الخامس : حق المكلف في سرية المعلومات المطلع عليها
15	المطلب الثالث : ضمانات المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق
15	الفرع الأول : إعلام المكلف بنتائج التحقيق
16	الفرع الثاني : حق الرد أو الاعتراض
17	الفرع الثالث : عدم تجديد التحقيق الجبائي
18	الفرع الرابع : خصم الحقوق الناتجة عن التحقيق
19	الفرع الخامس : سقوط بعض الالتزامات بسبب التقادم
19	المبحث الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بآجال الطعن الولائي
20	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للآجال
20	الفرع الأول : تعريف الأجل
21	الفرع الثاني : الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية
21	الفرع الثالث : أنواع الآجال في المادة الضريبية
21	المطلب الثاني : الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي
22	الفرع الأول : القاعدة العامة لقبول الشكاوى
23	الفرع الثاني : الاستثناءات الواردة على قاعدة الأجل العام
25	الفرع الثالث : أجل تصحيح الشكاوى في مجال الوعاء الضريبي
26	الفرع الرابع : الحقوق المكفولة بموجب شكاوى الوعاء الضريبي
28	المطلب الثالث : الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي

29	الفرع الأول : أجل تقديم الاعتراض على سند التحصيل
30	الفرع الثاني : آجال تقديم الاعتراضات على إجراءات التحصيل الضريبي
34	الفرع الثالث : أجل تقديم طلب استرداد المحجوزات
36	الفرع الرابع : أجل تصحيح الشكوى في مجال التحصيل الضريبي
36	المطلب الرابع : تقديم طلب تأجيل الدفع
37	الفرع الأول : طلب التأجيل القانوني للدفع
38	الفرع الثاني : طلب تأجيل استحقاقات الدفع
40	خلاصة الفصل الأول
41	الفصل الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية
41	المبحث الأول : الضمانات الموضوعية
42	المطلب الأول : الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية
42	الفرع الأول : بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالوعاء الضريبي
45	الفرع الثاني : بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة
49	المطلب الثاني : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية
49	الفرع الأول : طلب تأجيل الدفع
51	الفرع الثاني : طلب وقف تنفيذ القرار الإداري
53	المبحث الثاني : الضمانات الإجرائية
54	المطلب الأول : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق
54	الفرع الأول : السلطة المخول لها الأمر بمراجعة التحقيق
55	الفرع الثاني : الجهة التي تقوم بمراجعة التحقيق
55	الفرع الثالث : تحرير محضر التحقيق
56	المطلب الثاني : الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية
57	الفرع الأول : تعريف الخبرة
57	الفرع الثاني : تعيين الخبير و رده

59	الفرع الثالث : إجراءات الخبرة الضريبية
61	الفرع الرابع : مصاريف الخبرة
61	المطلب الثالث : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة
62	الفرع الأول : إيداع طلب الاستئناف و ميعاد تقديمه
63	الفرع الثاني : آثار رفع الاستئناف
64	الفرع الثالث : قرار مجلس الدولة .
66	خلاصة الفصل الثاني
67	خاتمة
70	قائمة المصادر والمراجع

الملخص :

سعى المشرع الجزائري إلى تحقيق توازن في العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة الذي يمثل الطرف الضعيف و الادارة الجبائية التي تتمتع بصلاحيات واسعة أثناء تأدية مهامها ، فمنح للمكلف الضريبي مجموعة من الضمانات الإدارية بدأ من عملية الرقابة الجبائية ، إلى غاية انتهاء عملية اجراء التحقيق و القيام بمنزعة الادارة الجبائية من خلال القيام بالطعن في قرار هذه الأخيرة من طرف المكلف ، بحيث يتمتع بمجموعة من الآجال تختلف بحسب القرار المعترض عليه ، فضلا عن إمكانية طلبه تأجيل الدفع ، بل و أكثر من ذلك فقد قرر المشرع البطلان على إجراءات الادارة إذا لم تحترم هذه الضمانات .

أما بالنسبة للضمانات القضائية ، فان المشرع أقر للمكلف مجموعة من الضمانات في حالة لجوئه إلى القضاء سواء أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة ، تتمثل في رفع الدعوى القضائية و التي تختلف آجالها بحسب نوع القرار المعترض عليه ، إضافة إلى اجراء مراجعة تحقيق الادارة الجبائية ، وكذا طلب اجراء الخبرة ، فضلا عن أن المكلف يتمتع بمجموعة من التدابير الاستعجالية و التي يهدف من ورائها إلى درئ كل الأخطار التي يصعب تداركها في المستقبل .

الكلمات المفتاحية : المنازعات الجبائية ، الادارة الضريبية ، المكلف بالضريبة ، الرقابة الجبائية ، الضمانات الإدارية الضمانات القضائية ، التدابير الاستعجالية .

Abstract :

The Algerian legislator sought to balance the tax relationship between the tax-payer, who represents the weak party and the tax administration, which has broad powers in the performance of its functions , He gave the tax official a set of administrative guarantees starting from the tax control process, until the end of the process of conducting the investigation and doing the dispute with the tax administration by challenging the decision of the latter by the taxpayer , So that he enjoys a set of deadlines that vary according to the resolution objected to, as well as the possibility of asking him to postpone payment, and even more than the legislator decided to null and again on the administration's procedures if these guarantees are not respected

As for judicial guarantees, the legislator approved a set of guarantees for the person in charge if he is brought to justice, whether before the Administrative Court or the Council of State, which is to file a lawsuit, whose deadlines vary depending on the type of decision objected to, In addition to conducting a review of the investigation of the tax administration, and so on request for experience, in addition to the fact that the official enjoys a set of urgent measures, which aims to manage all the dangers that are difficult to remedy in the future

Resume :

Le legislature Algerian a cherché à équilibrer la relation fiscale entre le contribuable, qui représente le parti faible et l'administration fiscale, qui dispose de larges pouvoirs dans l'exécution de ses fonctions Le fonctionnaires fiscal a reçu un ensemble de garanties administrative qui ont commence à partir du processus de contrôle fiscal jusqu'à la fin du processus d'un quête et le différend de l'administration fiscale contestant la décision de ce dernier par le contribuable Afin qu'il dispose d'un ensemble de délais qui varient en fonction de la resolution objectée ainsi que la possibilité de lui demander de reporter le paiement, et plus encore, le législateur a décidé d'annuler et de nouveau sur les procédures de l'administration sices garanties ne sont pas respectées , Ence qui concerne les garanties judiciaires, le législateur a approuvé un ensemble de garanties pour le responsables'il se rend devant les tribunaux, que ce soit devant le tribunal administratif ou le Conseil d'Etat, qui doit intenter une action en justice, dont les délais variant selon le type de décision à laquelle ils'oppose En plus de procéder à un examen de l'enquête de l'administration fiscale et ainsi de suite sur demande d'expérience, en plus du fait que

le fonctionnaire bénéficie d'un ensemble de mesures urgentes, qui vise à gérer tous les dangers qui sont difficiles à résoudre à l'avenir