

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة تخرج مقدّمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: قانون عام إقتصادي
إعداد الطالبين: عبد العزيز حوامدي / مروان خليفة

الحماية القانونية للمكلف الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
د. صليحة بن أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
د. هشام بن الشيخ	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا و مقرا
د. عبد الكريم بوخالفة	أستاذ مساعد ب	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة تخرج مقدّمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون عام إقتصادي

إعداد الطالبين: عبد العزيز حوامدي / مروان خليفة

الحماية القانونية للمكلف الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
د.صليحة بن أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
د. هشام بن الشيخ	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا و مقررا
عبد الكريم بوخالفة	أستاذ مساعد ب	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2021/2022

إِهْدَاء

إلى من كانوا سنداً لي في حياتي ومساري التعليمي والدي الحبيبين
إلى من شاركوني تفاصيل حياتي بجلوها ومرها ... أخوتي وأخواتي
إلى من كان لي نبراس مرشداً و شعلة في مساري الجامعي ... أستاذي عباس بوحفص
إلى من عشت معهم ضحكات الفرح و دموع الحزن (فهيمة - نسرين - ياسمين)
إلى رفيق الروح ، إلى كنفى الثاني ... هيثم قيرع
إلى أعزاء قلبي و أحبائه ملائكة حياتي (أحمد - محمد - أميرة - أسامة - أريام -
فاطمة ياسمين)

إلى أستاذي و ناصحي الدكتور هشام بن الشيخ
إلى رفيق العلم و العمل ... زميلي عبد العزيز حوامدي
إلى كل من كان له بي سابق معرفة بمروان من قريب أو بعيد
إلى كل من جاهد و شقى في سبيل العلم

خليفة مروان

إِهْدَاء

الحمد لله حمدا كثيرا ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه

أهدي هذا العمل لنفسي أول شيء ... ثم أهديه

إلى من قدما الغالي و النفيس ... الوالدين الكريمن

إلى رفقاء الحياة و المحبة ... أخوتي و أخواتي

إلى كل العائلة الكريمة كبيرا و صغيرا

إلى الأصدقاء و المحبين

إلى كل من تعطر بعرق العلم

حوامدي عبد العزيز

شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

الشكر والحمد لله عز وجل الذي بنعمته تتم الصالحات

الشكر لله تعالى الذي أمدنا بالقوة والصبر لإنجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر والثناء لأستاذنا المحترم "بن الشيخ هشام" الذي أشرف على هذا البحث رغم مشاغله والتزاماته إلا أنه قام بعمله على أكمل وجه جزاه الله ألف خير ورزقه تمام الصحة والعافية.

كما نتوجه بشكرنا الحار إلى كل من الأستاذ "عباس بوحفص" و العميد "عياض عماد الدين" نظير مجهوداتهم المبذولة .

كما لا ننسى شكر أعضاء اللجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة وتقديم ملاحظاتهم القيمة ،

ونتقدم بالشكر لك من ساندنا وساعدنا بأي معلومة أو ملاحظة أي كانت.

مقدمة

لقد كرس المشرع مبدأ العدل والمساوات في دفع الضريبة وذلك حسب قدرة كل شخص وفقا للمادة 64 من الدستور والتي جاء فيها «على أن كل المواطنين متساون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، كما لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه»

فمن خلال هذا النص نجد أن المشرع الجزائري بعدم توحيد الضريبة وجعلها نسبية، أي تدفع حسب قدرة كل فرد وأنها لا تفرض عليه إلا بموجب نص قانوني و تتوفر فيه شروط معينة كأن يك ون تاجرا مثلا، فإنها بذلك تحمي المكلف بالضريبة من الطرف الذي يحصل الضريبة منه ألا وهي الإدارة الجبائية وذلك باعتبار أنه الحلقة الأضعف أمام الإدارة الضريبية لأن المشرع منح للإدارة حقوقا أكثر مما منحها للمكلف بالضريبة بإعتبار أنها هي التي تقوم بحماية أموال الخزينة العمومية وقد إستغلت الإدارة هذه الميزة في كثير من الأحيان وأهملت واجباتها أمام المكلف بالضريبة وخاصة جانب الثقة بينهما، من خلال عدم توجيهه فيما يتعلق بالنظام الجبائي وطريقة التصريح والحقوق الممنوحة له عند قيام الإدارة بالرقابة الجبائية عليه .

فمن خلال هذا التباين في التعامل تتطور العلاقة بينهما إلى نزاع جبائي حول تأسيس الوعاء الضريبي مما يستدعي البحث في الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة عند الرقابة الجبائية أو الضمانات الممنوحة له في حال ما إذا وصل النزاع بينه وبين الإدارة إلى المحاكم .

الإشكالية :

انطلاقا مما سبق فإن إشكالية الموضوع هي : فيما تتمثل الضمانات والحقوق التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ؟ وحول هذه الإشكالية العامة فإنها تتضمن إشكالية فرعية تتمثل في :

1. ما هي حقوق المكلف بالضريبة عند قيام الإدارة بالرقابة الجبائية ؟
2. ما هي شروط رفع التظلم ضد الإدارة الضريبية ؟
3. فيما تتمثل الضمانات أمام لجان الطعن الإدارية ؟
4. ما هي الحقوق التي تحمي المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة ؟
5. فيما تتجلى التدابير المستعملة التي يستطيع المكلف بالضريبة الإستعانة بما عند سير النزاع الضريبي ؟

أهمية الموضوع :

إن أهمية الموضوع تكمن في أن المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تم ول الخزينة العمومية و الإدارة هي المسؤولة عن تحصيل هذه الأموال إلا أن المشرع أحاطها بما لم يحط المكلف بالضريبة من الضمانات حيث جعلت منه الطرف الأضعف في المنازعة الجبائية المتعلقة بالوعاء، حتى إنه في كثير من الأحيان لا يعلم أو ليس محيطا حتى بالحقوق الممنوحة له مقارنة بما هو ممنوح للإدارة ولذا فإن الأهمية تبرز في إظهار هذه الضمانات و التقليل من سلطة الإدارة وإجحافها في الكثير من تعاملاتها مع المكلف بالضريبة .

أهداف الموضوع :

- وضع الضمانات والحقوق التي هي من حق المكلف بالضريبة في شكل مبسط حتى يستطيع أن يفهمها ويستفيد منها .
 - إبراز العوائق التي توسع من الفوارق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والحد منها لكي تصبح العلاقة بينهما علاقة ثقة لا علاقة عدم تجاوب طرف للطرف الآخر وعدم أصول النزاع إلى المحاكم الإدارية المنهج المتبع :
- أما المنهج المتبع حول هذه الدراسة فهو منهج وصفي تحليلي لمختلف ما جاءت به من النصوص قانونية والتي تتعلق بالضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء كانت إدارية أو قضائية وقد جاءت هذه النصوص المتعلقة في قوانين مختلفة منها ما جاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، و كذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة وغيرها من القوانين التي تحكم هذا الجانب من النزاع الجبائي

الفصل الأول:

مفهوم الحماية القانونية

للمكلف الضريبي

تمهيد:

يعتمد النظام الجبائي المعمول به في تأسيس الضريبة على نظام التصريح من قبل المكلف بالضريبة، إذ يفترض فيه الصحة، إلا أنه ومخافة من إستعمال الغش أو التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة عن طريق التصريح الكاذب اعتمد المشرع وسيلة الرقابة الجبائية عن طريق التحقيق والذي يتجلى في مراقبة صحة التصريحات ومدى مصداقيتها ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة كالمراقبة في السجلات والاستدراك وغيرها من الحقوق التي منحت للإدارة الجبائية عند قيامها بالرقابة الجبائية على المكلف بالضريبة.

ولقد منح المشرع المكلف بالضريبة بالموازات مع ما للإدارة من حقوق، حقوقاً له تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية إجراءات عملية التحقيق إلى نهايتها، كما أن له حقوقاً يستفيد من استخدامها إذا لم يقتنع بتأسيس الوعاء الضريبي

المبحث الأول: مفهوم المكلف الضريبي

المطلب الأول: تعريف المكلف الضريبي

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة.¹

إذا يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح والفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون والضريبة أيضا تتحدد بموجبه والتي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون.²

و الواقع أن لفظ المكلف لا يستند إلى تعريف محدد حيث أن هذا المصطلح (المكلف) يشتمل على معطيات اجتماعية وقانونية معقدة، ولكن من السهولة بمكان أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الضريبي.

وعلى ذلك فإن التشريعات الضريبية لم تحدد بدقة مفهوم لفظ المكلف بالضريبة وإنما حددت الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ فبالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة الجزائري حدد في المواد من 03 الى 07 الأشخاص الخاضعون الى الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يعرف المكلف بالضريبة.

وعلى هذا فإن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، والذي يكون معفى من طرف المشرع الضريبي بأن تفرض عليه الضريبة؛ إذن الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة هو المكلف بها، حيث أن هذا الأخير قد لا يتحمل دائما العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة.

¹ رابع رتيب، الممول و الادارة الضريبية، دار النهضة العربية، دط، القاهرة، 1991.

² هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2006، ص 34.

أو الظاهرة نقل عبء الضريبة حيث تفرض الضريبة على ويتحقق هذافي حالة ظاهرة رجعية الضريبة المكلف بها قانونا، ويتمكن هذا الأخير من نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها؛ وهذا الفرض يحدث غالبا في الضرائب غير المباشرة كأن تفرض الضريبة مثلا على تاجر الجملة (بصفته المكلف بالضريبي القانوني) ويستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة .

وقد يتمكن هذا الأخير أيضا من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك وبصفة رئيسية فإن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصيا ولكن القانون قد يسمح في الواقع للخرينة العامة بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص لآخر مختلف عن المكلف بالضريبة وهو هنا المدين بالضريبة؛ وفي هذه الحالة فإن التميز يكون مهم جدا بين المكلف بالضريبة والمدين في حالتين رئيسيتين، وهي حالة التضامن عند إعسار المكلف بالضريبة وحالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع.

ففي حالة التضامن تكون محددة بموجب القانون وتكون في مواجهة ممثلي المكلف بالضريبة أو في مواجهة خلفه، حيث أن التضامن الضريبي بين المكلف بالضريبة والمدين يجنب الخزينة الخسارة التي تنتج عن إعسار المكلف كذلك في حالة الغش الذي قد يحدث بين المكلف بالضريبة وبعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة، ومثال ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي حينما أما حالة الحجز من المنبع فإن الإدارة¹ أسس التضامن بين الزوج والزوجة لضمان دفع الضريبة الواجب دفعها الضريبة ومن أجل التبسيط في تحصيل دين الضريبة تلزم شخصا آخر غير المكلف بالضريبة القانوني وهو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة فهو إذن المدين بالدخل وهو المدين بالضريبة أما المستفيد بالدخل أو صاحب الدخل فهو الكلف بالضريبة هنا² وعلى هذا فالخاضع للضريبة هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع المفروضة في القانون؛ أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها وفي معظم الحالات تتحد صفة الخاضع للضريبة بصفة المدين بها، لكن بصورة غير آلية.

فالخاضع للضريبة ليس دائما المدين بها، حيث يدرج القانون إعفاءات لأشخاص تتوفر فيهم صفة الخضوع (النشاطات الطبية). بالمقابل؛ ليس المدين بالضريبة خاضعا بالضرورة لها وإن كان هذا نادر الوقوع غير أنه يتحمل

¹ المادة 1985 من القانون العام للضرائب الفرنسي

² هاني محمد شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبة و ضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص36.

وجوده.

من خلال كل هذا نستخلص أنه لا تأثير للوضعية القانونية للخاضع للضريبة؛ فالمعيار الأساسي هو العملية الخاضعة للضريبة، بغض النظر عن الوضع القانوني للشخص، سواءً كان هذا الشخص يخضع للقطاع الخاص أو للقطاع العام الذي مارس نشاطاً مشابهاً للنشاط الذي يقوم به شخص القطاع الخاص وهنا تظهر خاصية الحياد في الضريبة التي لا تنظر إلى الأشخاص المكلفين بما بقدر ما تنظر إلى العملية في حد ذاتها.

وبالتالي فإن الخاضعين للضريبة هم أشخاص طبيعيون ومعنويون وأشخاص من القطاع العام وأشخاص؛ دون التفرقة في¹ من القطاع الخاص، أجنب كانوا أو وطنيون؛ مؤسسات كانت تتوخى الربح أو لا توخاه المعاملة بينهما؛ أي عدم التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص والأنشطة والمواقع الجغرافية وعناصر الإيرادات ذات مصدر الدخل المماثل، وهو ما يسمى بمبدأ حيادية الضريبة والذي يشمل صورتين، إذ قد تشمل هذه الحيادية المعاملة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة سواءً أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً اعتباريون، والحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة.

إذ تمثل الحيادية الضريبية للأشخاص الاعتبارية في مجموعة من النقاط نجلها فيما يلي:

- المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن كيانها القانوني؛ سواء كانت الشركات مساهمة أو توصية بالأسهم؛ أو ذات مسؤولية محدودة.

- المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن القانون الذي أنشئت في ظل أحكامه.

- المساواة في المعاملة الضريبية بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات الأموال.

أما بالنسبة لتطبيق مبدأ حيادية الضريبة على الأشخاص الطبيعية فقد ساوى المشرع الضريبي بين المرأة

والرجل في خضوعها إلى الضريبة وبالأخص ضريبة الدخل بغض النظر عن حالتهم الاجتماعية.

أما الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة فإنها تشمل كافة الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو تقديم الخدمات... الخ.

¹ عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون، ط01، بيروت، 2002، ص.82

المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر فإن الأشخاص الخاضعين للضريبة يختلفون من أشخاص طبيعة إلى أشخاص معنوية فهم على حد وكذا الالتزامات¹ سواء في تحمل أعبائهم الضريبية، ويبقى الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة الفرعية الأخرى، كما أن فرض الضريبة يختلف حتى بالنسبة للأشخاص من نفس المرتبة أي بين الأشخاص الطبيعية فيما بينهم أو الأشخاص المعنوية فيما بينهم كما أن تنوعهم راجع إلى أوضاعهم والتي تتحدد بناءً على طوائفهم الاجتماعية والمهنية.

فالمكلف بالضريبة في القرن التاسع عشر كان له مظهر متجانس فهو شخص طبيعي غالباً ما يكون وطني أي تواجهه في الوطن، أما الوقت الحالي فهو على نقيض ذلك فهو متباين، إذ لم يعد ذلك الشخص الطبيعي الوطني فقط فقد يكون أجنبياً أي شخص طبيعي أجنبي، أو شخص معنوي وبالتالي فهو ليس شخصاً مقصوراً على أشخاص القانون الخاص وإنما أيضاً أشخاص القانون العام.

الفرع الأول : الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة

الشخص الطبيعي هو الإنسان وحياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة والحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته.²

فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقل والذي يتوافر لديه كامل الأهلية، والتميز والإرادة الواعية.

غير أنه يجب التذكير على أنه من الناحية القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ليمتد الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية إذ لا بد من توفر عنصران أساسيان هما الحالة والأهلية.

ونقصد بالحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية وما يتمتع به من حقوق داخلها، وما عليه من التزامات.

¹ محمد علوم علي الحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين لضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات حلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010، ص93.

² المادة 40 من قانون المدني الجزائري.

أما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة ومن ثم يمكن أن يصدر تصرفاً قانونياً منه ويعتد به من الناحية القانونية، وعلى هذا فإن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة ومادام أنه يتمتع بأهلية الأداء¹. فإن عمله يكون قانونياً وبالتالي يلتزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه وبمجرد توفر الشخص الطبيعي على أهلية الأداء وأهلية الوجوب فيخضع مباشرة إلى مجموعة من الضرائب المقررة قانوناً والتي يمكن أن نحملها فيما يلي:²

1/ الضريبة على الدخل الإجمالي: وفي هذه الحالة نكون أمام الأشخاص الذين يحققون مداخيل تتعلق بأحد الفئات التالية:³

أ- أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية.

ب- أرباح الأنشطة غير التجارية.

ج- أرباح المستثمرات الفلاحية.

د- المداخيل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية.

و- الرواتب والأجور والمنح والريوع العمرية.

2/ الرسم على النشاط المهني إذا كان الشخص الطبيعي يمارس نشاطاً يخضع ربحه لفئة المداخيل الصناعية والتجارية أو الأرباح غير التجارية.

3/ الرسم العقاري: والتي تفرض على الأملاك المبنية وغير المبنية باستثناء تلك المعفاة قانوناً.

4/ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية، الحرفية أو غير التجارية

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي:

¹ محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص98.

² مصطفى رشدي شيخة التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، ط2، 1998، بيروت، ص 249.

³ - خلاصي رضا، المراجعة الجبائية و تقييمها و منهجيتها، رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص75.

باستقراء نص المادة¹ 01 من قانون الضرائب المباشرة فإنّ المشرع الضريبي قد فرض ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والتي تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع غير أنه يجب التذكير الى أن المشرع الضريبي الجزائري حدد أيضا في مواد 03،04،07 للضريبة من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة وهم على التوالي:

➤ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر؛ كما حدد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بالنظر إلى عائلاتهم الجزائرية المصدر، وحسب التشريع الجبائي الساري المفعول، ويعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:

1. الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.
2. الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.
3. الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجزاء أم لا.

ويعنى من دفع هذه الضريبة الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي ، والسفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين. أما عن المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فهي كالتالي²

أ- أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية:²

عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة في مادته 11، على أنه تعتبر أرباحاً صناعية وتجارية، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسات مهنية تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذا الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها، ويخضع لهذا النوع من الضرائب الأشخاص الطبيعية الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو

¹ من قانون الضرائب المباشرة 01 لمادة 2 المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة

² محمد جمو، منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، ط01، بوداوا، 2009، ص98.

يشتركون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها، و كذا الأشخاص الذين يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بتجار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل قسم أو جزء.¹

كما يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون مؤسسات تجارية أو صناعية بكل ما فيها من أثاث لازم للاستغلال، والأشخاص الذين يمارسون نشاطاً قد رست عليه مناقصة، وكذا صاحب الامتياز والمستأجر للحقوق البلدية، والذين يحققون أرباحاً من أنشطة تربية الدواجن ولأرانب إذا اكتست هذه الأنشطة طابعاً صناعياً، وكذا الأشخاص الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة، وأخيراً الأشخاص التجار الصيادين والريان الصياد ومجهز السفن ومستغل قوارب الصيد.

إذا لا يكفي أن يتحقق الربح لكي تفرض على الشخص الطبيعي هذا النوع من الضرائب بل لابد إلى جانب ذلك أن يحترف أو يمارس المكلف بالضريبة النشاط التجاري والصناعي أو الحرفي، كما يجب أن تتوفر لديه نية الكسب من خلال ممارسته للنشاط وأن يشتغل لنفسه.²

ب- أرباح الأنشطة غير التجارية³³:

و هي تلك الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط غير تجاري المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة و الوظائف و المهام التي يتمتع أصحابها بصفة التاجر، و كذا المستثمرات التي تحقق أرباحاً لأصحابها و تعتبر في ذات الوقت مصدر كسب لهم مثال ذلك، الأطباء، المحامين، المحاسبين... إلخ، و يدخل ضمن هذه الأرباح أيضاً ريع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون أو ورثتهم و الموصى لهم بحقوقهم، و كذا الريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة الاستغلال شهادتهم أو بيع علامات صنع.

ويأخذ في حساب هذه الأرباح المكاسب أو الخسائر الناتجة عند ممارسة المهنة، إذن فالمهن الحرة تبقى مرتبطة بالمهن غير التجارية

¹ محمد جو، منور اوسرير، المرجع نفسه، ص98.

² محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2005-2006، الجمهورية العربية السورية، ص104.

³ Michel Bouvier.Marie-Christine Esclassan.Jean-PierreLassale.op.cit. P7

بعدم إمكانية التمييز بين المهنة الحرة والمهنة غير التجارية وهناك من التشريعات، ما وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجارية، ولم يقتصر مفهوم المهن غير التجارية على المهن الحرة فقط وإنما ذهبت لتشمل كل مهنة التجاري مثلاً افرنسا لا يسود فيها رأس مال وحده ويشترط في المهنة الحرة عدة شروط:¹

- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.

- الاعتماد على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.

- الاستقلال في مزاوله المهنة.

- مزاوله المهنة بنية الكسب.

ج- أرباح المستثمرات الفلاحية:

و هي الإيرادات المحققة في إطار الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي و يدخل ضمن الأنشطة الفلاحية كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما فيها من إنتاج غايي، و كذا الأنشطة الناتجة عن تربية الدواجن و النحل و المحار، و بلح البحر و الأرناب و استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن و الأرناب إيرادات فلاحية إلاّ إذ كانت ممارسة من طرف مزارع داخل مزرع، و لم تكن لتكتسي طابعاً صناعياً، و إلاّ فإنها تخضع لمداخليل الأنشطة الصناعية و التجارية

د- المداخليل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية

المداخليل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية تتمثل هذه الأخيرة في تلك المداخليل العقارية الناجمة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية و يدخل ضمنها كل من المداخليل الناتجة عن تأجير عقارات أو أجزاء عقارات مبنية و كذا تأجير المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية، و كذا الأرباح الناتجة عن العقود العقارية²

و- الرواتب و الأجور و المنح و الربوع العمرية:

تندرج هذه الرواتب و الأجور و المنح و الربوع العمرية ضمن مشتملات الدخل الإجمالي المعتمد أساساً على

³ المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

² المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة

الدخل الإجمالي و الأجرور التي تساهم في تأسيس الضريبة هي المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، و كذا المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير و هذا مقابل عملهم.

التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم، و أيضا يدخل في هذه الأجرور، علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، و كذا المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس او البحث أو المراقبة أو كإساتذة مساعدين بصفة مؤقتة و كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري

و من خلال هذا فإن الناتج الإجمالي للرواتب و الأجرور يتكون أساسا من:

- الأجرور الرئيسية (أجرور، رواتب)
- الأجرور الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية)
- المزايا العينية (الممنوحة للأجير إما مجانا أو مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها)إطعام، مسكن، تدفئة، إنارة...إلخ)
- و يعرفها الدكتور سالم عبد المنعم حسين، كما يلي: " الضريبة على المرتبات ضريبة مباشرة و نوعية على الإيراد الإجمالي الناتج عن العمل لدى الغير، و هي ضريبة عينية تأخذ ببعض مظاهر الشخصية، سنوية السعر، نسبية الاستحقاق، شهر الاستحقاق¹

❖ الرسم على النشاط المهني²:

أنشأ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 و ذلك بعد أن تم دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الرسم على النشاط غير التجاري. و تدخل ضمن هذا المجال كل من:

- ✓ الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين الذين لهم مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر الذين يمارسون نشاط مهني حر و الذي تدخل أرباحه في صنف الأرباح غير التجارية.
- ✓ رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

¹ سالم عبد المنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الكتاب القانوني، بدون طبعة، 2009، الإسكندرية، ص375.

² المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة.

³ لدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص48.

✓ تسوية الحقوق تستحق على مجمل أشغال البناء المنشأة مؤقتاً قبل تنفيذها باستثناء الحقوق لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية.³

تشكل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة، عندما يتعلق الأمر بمدنيين بهذا الرسم و المحقق خلال السنة.

❖ الرسم العقاري:

تطبيقاً لأحكام المادة 261 قانون الضرائب المباشرة، فإنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء المعفية صراحة من الضريبة.

و يستحق على هذا الرسم خصوصاً على :

- ✓ الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير .
- ✓ المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطبق.
- ✓ مناجم المنح و السبخات.
- ✓ الأراضي الفلاحية.

و يفرض على النوع من الرسوم على أساس حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد، حسب الحالة، تبعاً للمساحة الخاضعة للضريبة، أما الأراضي الزراعية فتحدد القيمة الإيجارية الجبائية حسب الهكتار و حسب المنطقة.

❖ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية التجارية الحرفية، أو غير التجارية و الذي أنشأ سنة 1992¹.

تعرف القيمة المضافة أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة من مواد و لوازم و خدمات. أما الرسم فهو اقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية ونهائية بدون مقابل قصد تغطية فهو إذن ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق² المصاريف العامة و تحقيق الهدف الذي سطرته السلطة العامة الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي و يطبق أيضاً على العمليات هذا الرسم على أساس رقم الأعمال الخاضع له، و يشمل كل من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم،³ باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته

الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة

¹ عبد الرؤوف قطيس، المرجع السابق، ص15

² خلاصي رضا، المرجع السابق، ص123

³ محمد علوم محمد علي الحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقهما في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010 ص99.

كلما يخضع الشخص الطبيعي إلى الضرائب فإن الأشخاص المعنوية أيضاً تخضع لها، و قد أكدت التشريعات الضريبية ذلك بالنص على صنفين من الأشخاص المكلفة بالضريبة.

و الشخص المعنوي عبارة عن اجتماع عدة أشخاص من أجل تحقيق هدف معين، يتولد من هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالاستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه، و قد تكون في حالة أخرى من مجموعة أموال من أجل تحقيق غاية إذ تصبح هذه الأموال في ذمة كائن قانوني جديد مستقل عن وجود الأشخاص الذين قدموا الأموال.

غير انه مهما تكن صفة الشريك في المجموعة (اشخاص أو أموال) فانه ما ينتج عنه ليس انسانا طبيعي بالمعنى العضوي بل انه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعا من الاستقلال دون النظر الى الأسباب التي أدت الى تكوينه، مخصصة له بذلك ذمة مالية مستقلة.

، فمنها ما هو عام، و منها ما هو خاص. فالاشخاص المعنوية العامة هي التي و هناك عدة اشخاص معنوية تتميز بخصائص السلطة العامة و يكون لها كيان و سطات خاصة بها و تخضع لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية... الخ.

أما الأشخاص المعنوية الخاصة، فهي غير تابعة للدولة ، و ليست له خصائص السلطة و السيادة، و هي خاضعة لقواعد القانون الخاص.

و هذه الأخيرة هي المعنية بالدراسة، و قد تكون إما مجموعة أشخاص و إما مجموعة أموال، تتمتع بذمة مالية مستقلة، و لها من يمثلها قانونا و تتمتع بحق التقاضي و لها موطن و جنسية .

أ- شركة الأموال:

الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها و ليس الاعتبار الشخصي و يقوم على جمع الأموال و لا تكون مسؤولية الشريك فيها الا بقدر ما يمكنه من أسهم حتى و لو توفي أو أفلس أحد الشركاء فلا يسأل عن ديون الشركة و تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء و تتكون هذه الشركات من شركة المساهمة؛ شركة التوصية بالأسهم؛ شركة ذات المسؤولية المحدودة.

- الشركة المساهمة: هي الشركة التي تقوم على تجزئة رأس مال الشركة الى أسهم متساوية القيمة و قابلة للتداول و لا يسأل الشريك المساهم فيها الا بقدر أسهمه؛ و تكون هذه الأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية؛ و لا تعنى هذه الشركة باسم أحد الشركاء.

- شركة التوصية بالأسهم: هي شركة رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر و أسهم متساوية القيمة و يسأل الشركاء المتضامنون عن التزامات شركة المسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا تكون مسؤوليته الا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها.¹

- الشركة ذات المسؤولية المحدودة: و التي يشترك فيها شركاء لا يتحملون الخسائر الا في حدود ما قدموا من الحصص و يقسم رأس مالها الى حصص ذات قيمة اسمية متساوية أي كان نوع هذه الشركات سواء كانت وطنية أو أجنبية مقيمة بالجزائر فانها تخضع الى أحكام قانون الضرائب.

كما انه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز ان يكون اسمها مستمدا من غرضها؛ و يجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر.

و يلاحظ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة فيما يتعلق بتأسيسها و إدارتها و تحديد مسؤولية الشركاء فيها و انتقال حصة كل شريك الى ورثته.

ومن الضرائب التي تخضع لها شركة الأموال مايلي:

■ **الضريبة على أرباح الشركات**: التي تطبق على كل المداخيل المحققة من قبلها، من خلال مزاوله النشاط و ذلك في نهاية كل مالية.

و تبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة إجبارية على عكس شركات الأشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية.

كما تخضع الى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم العقاري كما سبق ذكره في إطار الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة، و تطبق هذه الضرائب على جميع شركات الأموال سواء شركة أموال وطنية أو أجنبية، وذلك في إطار الاستثمار غير انه تميز بين شركات أموال تملك منشأة دائمة بالجزائر، وشركة أموال لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

فاذا كانت شركة أموال أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر فإنها تخضع الى الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم العقاري والرسم على القيمة المضافة.¹

و اذا كانت شركة أموال أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات.²

¹ طارق محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار لضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، د.ط، 2009، ص39

¹ محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الطبعة الأولى، 2009، ص127-128.

² محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص104-105

³ محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص129-130.

ومن هذا نجد على أن الضريبة على أرباح الشركات تطبق فقط على الشركات التي تقوم بالاستثمار داخل الجزائر؛ و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق الى الجباية الجزائرية؛ وذلك بواسطة اتفاقية دولية مع دول أخرى حتى يمكن تفادي الازدواج الضريبي.

نستخلص مما سبق أن الشركة اذا كانت من جنسية الجزائرية وكان استثمارها موجود بالخارج يمكن ان تخضع الى الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية أو يمكن أن تخضع الى الضريبة الجزائرية رغم أنها لم تحقق الربح في الجزائر، ومن ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات تستحق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري سواء من نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي.³

ب- شركة الأشخاص:

وهي الشركات التي يكون فيها الاعتبار الشخصي هو الغالب ويكون شخص الشريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة وتشمل كل من:

- شركة التضامن: هي الشركة التي يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة و تعهداتها بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك متضامن صفة التاجر؛ فهي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر من الشركاء بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسمها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها ولو لم يحصل وضع الامضاء عليها الامن أحدهم؛ و انما يشترط لذلك بان يكون هذا الامضاء باسم الشركة؛ على ان تكون ادارتها بعنوان، و يلزم ان يكون اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التناسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك.

والا كانت باطلة ومتى كان غرض شركة التضامن من تجاريا فان كل شريك يكتسب قانونا صفة التاجر ولو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة.

- شركة التوصية البسيطة: هي شركة تجمع بين طائفتين من الشركاء متضامنون وآخرون موصون؛ فالطائفة الأولى تكون مسؤولية فلا تتحد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط وانما تكون مسؤوليته بدون حدود والطائفة الثانية فلا يسألون عن ديونها الا بقدر خصصهم التي أسهموا بها في رأس المال وليس لهم حق إدارة الشركة.

- الشركة المحاصة: هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية ولا يلزم بوجودها الا أعضائها حيث يقدم كل الشريك حصته من رأسمال الشركة الى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة ويتعامل مع الغير باسمه الخاص ويكون مسؤولا لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها ولا رأسمال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، وبهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخص اعتباري عن باقي الشركاء اذا لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون

باسمه الخاص ويكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة و يظهرها لغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء أو كأن تتخذ عنوانا لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أن معيار الاستتار يزول عنها و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، وتنقلب الى الشكل القانوني؛ وهناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار ومع عدم القيد في السجل التجاري؛ لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة.¹

وهذا الشركات أيضا تخضع الى الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الى الضريبة على الدخل الإجمالي، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر والممارسة لنشاط تقدم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام.¹

المبحث الثاني: الإدارة الضريبة و سلطاتها

لقد تطورت الإدارة الضريبية تطورا كبيرا و كان لابد من هذا التطور بسبب تطور الأنظمة الضريبة وتنوع العمليات التي تقوم بها من تحديد وعاء الضريبة وتقدير المعدل الضريبي وعمليات الفحص والرقابة والتصدي للتراعات الضريبية، ولربما أن الادارة الضريبية ضلت لسنوات طويلة ترى أن غاية وظيفتها هي تحصيل أكبر قدر ممكن الضريبة.²

بغض النظر الة أسلوب تحقيق هذا الهدف أو مدى رضا الممولين عن أداء الإدارة وما يترتب عليهم من أعباء نفسية ومالية تزيد من تكليف الإذعان.

وكل هذه العمليات تحتاج الى عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على أحكام الرقابة وإدارة هذا الجهاز ولن يتحقق ذلك الا بالاختيار السليم والأمثل لموظفيها مع الاعداد الجيد وإتاحة الفرص لتكوينهم علميا ومهنيا.

المطلب الأول: الإدارة الضريبة وهيكلها.

تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب فهي التي تتولى فرض الضريبة وتحصيلها، ولها أن ، ومن ذلك فإنها تقوم بالربط وتحصيل المقدار تصدر التعليمات التنفيذية والتفسيرية بهدف تطبيق القانون

¹ زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، ط1، 2006، القاهرة، ص88.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص11.

المستحق على الممول من خلال السلطة التي حولها القانون إياها بعد التطور الذي مرت به من أجل التوسيع في حجمها ومهامها، وتوسيع سلطتها اتجاهه.¹

الفرع الأول: مفهوم الإدارة الضريبية وتطورها.

هناك تداخل في المسميات المختلفة للجهة التي أناط بها القانون دميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الادارة الضريبية ويقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها وتقسيماتها وإدارية

الفنية والإدارية والجغرافية وهي التي تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية وتطبيق نصوصها وأحكامها بهدف

تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزينة العامة.

وتشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية الحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بالإضافة الى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية² قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي.

وبمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي.

وتعتبر الإدارة الضريبية بهذا عامل أساسي محرك للإصلاح الجبائي باعتبار أنها ستقوم بتطبيق مختلف الإجراءات والتشريعات وتحسيس المكلفبها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة.

ومما لاشك فيه أن إدارة الضرائب تطورت كثيرا في حجمها و في مهامها، ففي الماضي كنا نجد بعض المئات من موظفي الإدارة الضريبية الذين يحتصون بتحصيل الضريبة على الأبواب والشبايبك لكي يجمعوا حصيلة ضريبة ضئيلة لا تذكر، أما اليوم فهو بالكثرة التي تقدر بالآلاف ولم يعد دور الإدارة الضريبية ينحصر فقط في مستوى ضرائب الدولة وإنما يتعدى هذا الدور الى الضرائب الدولية حيث انتشار المنظمات الدولية والشركات المتعددة

¹ عبد الرؤوف قطيش، الضريبة المضافة، دار الخلود، الطبع الأولى، 2002، ص291.

² محمد محمود، منور أوسرير، مرجع سابق، ص. 77.

الجنسيات، الأمر الذي أدى الى تنازع الاختصاصات بين الأجهزة المختلفة الإدارة يترتب عليه ضياع المصلحة العامة والذي أدى بضرورة تطورها ونجد أن إدارة الضرائب في الجزائر عرفت مرحلتين.

أولاً: الإدارة الضريبية من الاستقلال الى سنة 2000:

تميزت الإدارة الضريبية بالضعف الناجم عن نقص في الإمكانيات البشرية وعدم كفاية الإمكانيات والوسائل المادية التي كانت دون المستوى. فنقص الإمكانيات البشرية جسد ضعفها في مظهرين أحدها يعطي الجانب الكمي ولآخر الجانب الكيفي.

في المشاريع الاقتصادية، وفتح الباب¹ الجانِب الكمي: عرفت الجزائر في هذه الفترة انفتاح اقتصادي وزيادة للمبادرات الفردية والاستثمار في شتى الميادين مما أدى الى ارتفاع في عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير، غير أن الزيادة في عدد المكلفين بالضريبة لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لموظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي وصفها في مهام ضخمة يصعب التحكم فيها من جهة ومن جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة الى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية التي نشأ عنها المديرية الجهوية ولكن الملاحظ هو عدم التكافؤ بين وظائف هذه الإدارات وامكاناتها البشرية فتوفر نظم رقابة فعالة² للضرائب

تكشف المخالفات وتفرض العقوبات بجدية غير أن المشكلة الجوهرية التي تعوق الى حد ما إجراء رقابة تكمن في النقص الكبير لعدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية وقد بينت احصائيات سنة 1992 بأن المصالح المختصة في مجال الرقابة الجبائية على المستوى الوطني تتوفر على 472 مراقبا ل: 499.000 ملفا بمعدل

³ 1083. ملف للمواقب الواحد

من جانب الكفاءة: لربما أن السبب الرئيسي في نقص الكفاءة راجع بالدرجة الأولى الى الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال والذي أدى الى تعطل وشلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات، ولما كان من

¹ محمد محمود، المرجع السابق، ص. 85.

² محمد محمود، المرجع نفسه، ص. 85.

³ محمد محمود، المرجع نفسه، ص. 86.

الواجب توفير الحد الأدنى من التسيير وخاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي والمالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفي قليلي الخبرة والتأهيل، مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها ولكن يبقى هذا العامل نسبيا.

إن إنشاء المديرية الفرعية سنة 1985 استلزم عدد من الإطارات لتقليد مناصب في غاية الأهمية كتلك المناصب الخاصة بنواب المدراء ورؤساء المكاتب غير أن هذه الإطارات تم استقطابها من مختلف المفشيات والقبضات، الامر الذي أدى الى تسييرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون الخبرة اللازمة، إذ يفتقرون الى دراية القواعد الأساسية للجباية وكان لهذا أثر بالغ الخطورة نظرا لأن عمليات الرقابة وتحديد الأوعية يتطلب خبرة وتجربة ولا يكفي هذا فحسب، وإنما الفصل بين المصالح الذي كان العمل به الى غاية سنة 1994 جعل الأغلبية من الأعوان على غير دراية به لغياب دورات أو برامج مسطرة من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشيا مع الظروف الاقتصادية الراهنة، كما يرجع الى انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطارات الكفؤة نتيجة النقص في عدد المدارس المتخصصة في المجال.

أما عدم كفاية الإمكانيات والوسائل المالية فيعتبر من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية تلك المتعلقة بالإمكانيات والوسائل المادية، هذه الأخيرة تعيق نجاح الإصلاحات الجبائية، منها المقررات التي يزاول بها الموظفون مهامهم فلا يتوفر بعضها على أدنى شروط العمل الفعال، بالإضافة الى أن بعض مهام الأعوان تحتاج الى الحركة الدائمة والتنقل المستمر إلا أن معظم المصالح الإدارية الجبائية عبر التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتنقلها بالإضافة الى نقص اللوازم الضرورية لعمل المكاتب من آلات حاسبة، أو إعلام آلي، وتقنيات معالجة المعطيات والإحصائيات التي تصل إليها الإدارة الجبائية لكن التطورات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة بها في الاقتصاد، بتحسين إمكانياتها ووسائلها ونذكر أن السلطات المهنية عمدت الى تشغيل الإطارات الكفؤة لتغطية العجز: بتطبيق برامج للتوظيف فقد تم تكوين 2400 جامعي في الاختصاصات المختلفة لسنة 1990، إما فيما يخص التحصيل فإن الاحتياجات لأعوان الملاحظة قد قدرت بـ 1200 عون بواقع 2 لكل قبضة ضرائب إذ وصل عدد العاملين بالإدارة الجبائية سنة 1990 بـ 14803 مستخدما ليصل الى 21500 سنة 1995 كما عرفت هذه الفترة زاول مشكلة مقررات الإدارة إذ تم إنشاء مقررات إدارية تتماشى نوعا ما مع الوقت الراهن.

ثانيا: الإدارة الضريبية في الفترة 2001-2006:

مما هو ملاحظ على الفترة السابقة للإصلاحات الجبائية أن الإدارة الضريبية كانت تتميز بالعديد من النقائص والعيوب سواء من حيث الموظفين أو معدل التأطير؛ ونظرا لهذه العيوب وإدراكا بأهمية الإدارة الضريبية ومكانتها ضم محاور الإصلاح الجبائي ثم الإصلاح من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في حد ذاتها بالإضافة الى تبسيط الإجراءات.

إعادة تنظيم الإدارة الضريبية:

في إطار وضع سياسة قانونية وتشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر تم استحداث مديرية للضرائب بدلا من هيئة الرقابة الجبائية التي كانت تابعة لوزارة المالية.

كان يهدف الى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة،¹ فالتنظيم المعتمد المتبنى منذ سنة 1991 فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم والتقييم والمراقبة في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المحلي فيتم من خلالها تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب وقبضاتها. وقد شهدت بداية القرن الحالي شروع البلاد في إعداد المشروع الخاص بإعادة تنظيم الإدارة الجبائية قصد عصرنتها باستحداث هيكل عام و الانتقال من إدارة ضريبية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام (التسجيل، التحصيل، المنازعات، الرقابة... إلخ) الى الإدارة الضريبية ذات الطابع العمودي من حيث فئات المكلفين بالضريبة.

أما من حيث الإجراءات الجبائية تم إنشاء المكلف الجبائي الوحيد الذي يتضمن تسيير مختلف للضرائب والرسوم المتعلقة بممارسة الممول لنشاط ما على مستوى كل مفتشية الضرائب والقباضة المختلفة للضرائب، أما على صعيد (تضمن تصريح المكلف G50 التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة فتم استحداث وثيقة واحدة يطلق عليها بـ)

1 مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، بدون طبعة، 2010، ص105.

- قانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، المضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر:57.

بمداخيله بدلا من 17 تصريح الذي كان سائدا من قبل، فتبسيط الإجراءات الجبائية يقتضي ضرورة تحسين الإمكانيات البشرية والمادية الجبائية.

ويجب التنويه على أن هذه الإصلاحات لا تكون ناجحة بدون إدارة ضريبية ناجحة، الأمر الذي أدى ببعض الحكومات الى العمل نحو تحسين إدارتها الضريبية عن طريق وسائل شتى إذ ان هذا الإصلاح قد يتم عن طريق استقلال هذه الإدارة أو عن طريق خصصتها أو إدماجها على النحو الآتي بيانه:

1/استقلال الإدارة الضريبية:

لا يقصد بالاستقلال في هذه الحالة الانفصال الكلي عن نظام الدولة، وإنما يقترح بمنح سطات واسعة لها حتى يتسنى لها التعامل مع المكلفين بالضريبة دون ممارسة أية ضغوط عليها، وهو ما أخذت به بعض الدول؛ إذ يمكن استقلالها ماليا وإداريا حتى يتسنى لها التمتع بالحرية في استخدام مواردها الذاتية وتعيين موظفيها؛ أي يكون هناك نظام فعال للرقابة الداخلية والمستقلة في أعمالها وأن هذا النظام يحمي الإدارة الضريبية من خطر الضغط عليها من قبل المكلفين بالضريبة الذين يحاولون التملص والتهرب من دفع ضرائبهم . ومن الدول التي انتهجت إصلاح إدارتها الضريبية عن طريق الاستقلال اسبانيا، البيرو، الأرجنتين، أوغندا وزامبيا؛ وقد قامت روسيا وأزانيا بإسناد رئاسة مصلحة الضرائب الى وزير لتصبح للضرائب وزارة مستقلة تحت عنوان وزارة الضرائب، أما بعض الدول فإن مصلحة الضرائب تابعة لوزارة المالية مثل الجزائر، مصر.

2/دمج الإدارة الضريبية:

وهنا يتم الدمج بين بعض الإدارات الضريبية كدمج إدارة الضرائب المباشرة مع إدارة الضرائب غير المباشرة، لتصبح إدارة واحدة شاملة بهدف حصر عدد المكلفين بالضريبة؛ وهنا يتم الاعتماد على الوظائف الأساسية للإدارة الضريبية حسب نوع الضريبة التي تقوم بتحصيلها كل منهما؛ وتفضل بعض الدول هذا النوع من الدمج أي الدمج الشامل للإدارات الضريبية لما له من مميزات أهمها إتاحة فرصة للمكلف بالضريبة للتعامل مع إدارة ضريبية واحدة لما تيسره وسائل الاتصال الحديثة في معرفة المعلومات عن المكلفين بالضريبة؛ ومن جهة أخرى تيسر التعامل

¹ للمكلف بالضريبة مع إدارة الضريبة واحدة بدل من إدارتين.

تعتبر اليابان من الدول التي تتمتع بدرجة عالية من المهارة في إصلاح الجهاز الضريبي؛ كما أن الإدارة الضريبية -

الأمريكية تقوم بتحصيل الضرائب المباشرة وضرائب الإنتاج والمساهمات الاجتماعية لما لها من طبيعة دمج إدارتها

الضريبية؛ وفي مقابل ذلك من الدول العربية التي انتهجت هذا النظام في إدارتها الضريبية كالأردن، السعودية، :

اليمن، وربما أن الهدف دمج هذه الإدارات الضريبية رفع كفاءتها كما يلي

الحاجة الى كفاءة تشغيل على أعلى مستوى من أجل أن تحقق الضريبة غايتها في تحصيل الإيرادات السياسية -

للدولة.

- المساهمة في توفير الموارد المالية اللازمة لمواجهة متطلبات المواطنين.

- الحاجة الى تحقيق نسبة أعلى من الالتزامات الضريبية لتحقيق زيادة في الحصيلة.

- استخدام الحاسوب الآلي الذي تستفيد منه المصلحة في الحصول على المعلومات.

- ضمان تطبيق القوانين الضريبية بصورة منسقة وموحدة وعادلة وبأقل تكلفة.

ضمان التعاون بين المصالح المدججة في مصلحة واحدة خدمة لمصلحة المكلفين بالضريبة، مما يحدد لهم حقوقهم

المسجلة وفقا لهذا الدمج؛ إذ تتمثل حقوق المكلفين بالضريبة وفقا لمفهوم الدمج والاندماج على النحو التالي:

- الحق في توحيد نتائج الفحص وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة إذ لا يجوز التضارب في نتائج الفحص من كل

مصلحة ضريبة من المصالح التي تم دمجها.

- الحق في عدم المغالاة في تقديرات كل من مصالح الضرائب المدججة فيما بينها دون مبررات قانونية ومستندات

ثبوت مؤيدة؛ ويبقى عبئ الإثبات في ذلك على الإدارة الضريبية.

- الحق في المعاملة الضريبية عادلة بين المكلفين بالضريبة.

¹ سامي أحمد غنيم، حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، ص.18

- الحق في سرعة وبساطة إجراءات فتح ملف ضريبي أو التسجيل والحصول على الرقم الضريبي؛ و استخراج البطاقة الضريبية وتجديدها.
- الحق في السيادة الضريبية للدولة وما يتبعها من كون المكلفين بالضريبة و المسجلين أمام القانون على حد سواء فلا وساطة ولا محسوبة ولا اعتبارات تحول دون فرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية وأن المكلفين بالضريبة والمسجلين أمام القانون الضريبي يعاملون معاملة تساوي بينهم على حد سواء.
- الحق في الاعتراضات والطعون والالتجاء للقضاء المختص أو التصالح في الدعاوي الضريبية مع عدم إطالة أمد المنازعات على اختلاف درجاتها؛ وكذا الرد على الطعون والاعتراضات.¹
- حق المكلف بالضريبة في الاطلاع والتعرف على أسس فحص أنشطته وكيفية توصل الإدارة الضريبية للوعاء الضريبي الخاضع له؛ ومناقشة المعنيين بالأمر في أي أمر يستلزم توضيحه.
- حق المكلفين بالضريبة في استرداد كافة المبالغ المسددة بالزيادة أو بطريق الخطأ أو الفروق الناتجة عن صدور أحكام نهائية تنتهي بتعديل في مستحقات الإدارة الضريبية لدى المكلفين.
- فمن خلال هذا الدمج بين الإدارات الضريبية له من المزايا والعيوب التي تشوبه؛ سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة؛ أو بالنسبة للإدارة الجبائية.
- فمن المزايا التي قد يتمتع بها المكلف بالضريبة نذكر على سبيل المثال تقديم خدمة له من خلال استغلال مناسب للطاقة البشرية والوظيفية.

قلة التكاليف في مواجهته؛ إذ تصبح له فرص للتعامل مع جهة إدارية واحدة وفي مكان واحد.

-التنسيق بين القوانين الجبائية المختلفة التي تطبق عليه مادام أنّ التعامل داخل إدارة ضريبية واحدة.

أما بالنسبة للمزايا التي تتمتع بها الإدارة الضريبية من خلال مبدأ الدمج وهي:

-تحسين الأداء الاقتصادي نتيجة لتطورها وزيادة الإيرادات لدى الخزينة العامة.

-إنشاء إدارة ضريبية واحدة، تضم المصالح الإدارية المدججة.

-الرقابة على الأداء في الضرائب التي تم دمج إدارتها.

¹نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص.35

- يعتبر الدمج وسيلة لإظهار الابتكارات والمقترحات الفردية البناءة داخل الإدارة.

-زيادة العمل وزيادة حوافز الأداء للعاملين بالإدارة الضريبية.

وإن كانت هذه مزايا الدمج يتمتع بها المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية غير أنه يبقى لهذا المبدأ عيوب أيضا في مقابل هذه المزايا؛ تنعكس أيضا على طرقي العلاقة الجبائية؛ أي المكلف بالضريبة؛ والإدارة الضريبية كما الآتي:

بالنسبة للمكلف بالضريبة:

- عدم استقرار المكلف بالضريبة خاصة في الفترة التي تعرف فيها الإدارتين عملية الدمج؛ مما يستوجب تحديد تاريخ العمل في المصلحتين المدجتين مسبقاً، لتوفير الاستقرار للمكلف بالضريبة.
- عدم وجود توعية للمكلف بالضريبة أو حتى بالنسبة للغير حول أهمية الدمج.
- زيادة الرقابة على المكلف بالضريبة الأمر الذي يرفضه؛ مما يستلزم بالضرورة توعيته وتطبيق القانون بكل دقة.
- توسيع الإجراءات الإدارية داخل الإدارة الجبائية لتعاملها مع الكثير من النماذج الخاصة بالضرائب للإدارات المدججة¹.

بالنسبة للإدارة الضريبية:

- عبء على الإدارة الضريبية في بذل جهد كبير من أجل تحقيق هدف الإدماج وبالتالي يجب أن يتوافر بالإدارة الضريبية العدد الكافي من الموظفين لإنجاز الأعمال المطلوبة منهم.
- تقاعس الإدارات المدججة في القيام بعملها؛ إلى حين الانتهاء من عملية الدمج مما يسبب تراكمًا في أداء أعمالهم.
- عدم توافر الإمكانيات الحديثة التي تتوافق مع تدفق المعلومات والبيانات ذلك أنه لا بد من توافر أجهزة إلكترونية حديثة، مع تدريب الهياكل البشرية المتعاملة بها لإنجاز الأعمال

خصخصة الإدارة الضريبية:

- لا يقصد بالخصخصة هنا المفهوم العام بتنازل الدولة عن سلطتها الضريبية إلى القطاع الخاص نظرا لما تهدف إليه الإدارة الضريبية بتوفير جهد موظفيها وتوفير تكلفة الدورات التكوينية لهم؛ وإنما يعني بها فقط تجنب بعض الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية والتنازل عنها لفائدة القطاع الخاص وفق ضوابط محددة وتحت إشراف ورقابة الإدارة الضريبية. وقد رأى البعض؛ إنَّ معادلة الخصخصة لبعض الأعمال التابعة للإدارة الضريبية تكمن في الإبلاغ والحجز من المنبع؛ وأعمال الطباعة والتخزين؛ الفحص الضريبي؛ إعداد الإقرار الضريبي².

¹ محمد محمود صابر، المعايير المحاسبية جسرا يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة للضرائب المجلد 1، مصر، 2006، ص40.

² رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط2، القاهرة، 2006، ص148.

الفرع الثاني: هيكل الإدارة الضريبية وتنظيمها

يخضع تنظيم الإدارة الضريبية وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه إذ تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية لإدارة الضرائب في حين تتولى الإدارة التنفيذية أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

وهذا التنظيم شبيه بالتنظيم الإداري الضريبية بفرنسا، إذ تشمل الإدارة العامة للضرائب في فرنسا على طائفتين رئيسيتين من القطاعات وهما القطاعات المركزية والقطاعات الخارجية، فتكون القطاعات المركزية في الإدارة العامة للضرائب قلب الجهاز الإداري الضريبي وهو عبارة عن هيئات التي تتولى مهمة الإدارة والتنظيم والمعلومات والاستدلالات، في حين أنّ القطاعات الخارجية، عبارة عن أجهزة تنفيذية للقوانين والقرارات الجبائية.³

أولاً: التنظيم المركزي لإدارة الضرائب:

1- المديرية العامة للضرائب.

تم استحداث هذا الهيكل بموجب المرسوم التنفيذي 190/90 الصادر في 23 جويلية 1990 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، ومن مهام هذا الهيكل مايلي:

- ✓ القيام بالدراسات الهامة موازاة مع السياسة الجبائية والشبه جبائية .
- ✓ دراسة وتحضير الاقتطاعات الجبائية بالنظر إلى السياسة العامة للدولة فيما يخص:
 - الميزانية، الأسعار، الدخل، الادخار، النقود والقروض.
 - تهيئة المحيط والتوازن الجهوي .
 - الجباية البترولية.
 - دراسة عقلنة التقنيات النظام من أجل ضمان تسيير جيد.
 - دراسة واختيار مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية بكل المتعلقة بالضرائب، الحقوق والرسوم.
 - ربط الأعمال التحضيرية لمشاريع قانون المالية.
 - ضمان عملية الإعلام بجملة الخدمات التي تقدمها المديرية العامة للضرائب.
 - المشاركة في دراسة مشاريع الاتفاقيات المتعلقة بالجباية الدولية.
 - المشاركة في الأعمال الخاصة بالتعاونيات الجبائية الدولية.

³ المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 23/07/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، جريدة رسمية رقم 26.

تتكون هذه المديرية من 4 مديريات وهي مديرية الدراسات والتشريع الجبائي مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل والتنظيم والتكوين، وتتفرع هذه المديريات بدورها إلى مديريات فرعية بالإضافة إلى مفتشية المصالح الجبائية، طبق النص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 190/90. هذا وقد عدل هذا المرسوم سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 28/11/2007¹ والذي أصبحت بموجبه المديرية العامة للضرائب تتكون من: مديرية التشريع والتنظيم الجبائين - مديرية لمنازعات - مديرية العمليات الجماعية والتحصيل - مديرية الأبحاث والتدقيقات - مديرية الإعلام والوثائق الجبائية - مديرية الإعلام الآلي والتنظيم - مديرية العلاقات العمومية والاتصال - مديرية الوسائل المالية - مديريات فرعية. وبموجب قانون المالية لسنة 2009 فقد تم إضافة مديرية، جرى النص عليها بالمادة 45 منه، وتنشأ على مستوى المديرية العامة للضرائب وهي مديرية التحديات الجبائية تكلف على المستوى الوطني للتحقيق قصد تحديد مصادر التهريب والغش الجبائي².

2- المصالح الخارجية لإدارة الضرائب:

تم تحديدها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، و قد تم إعادة تنظيمها مؤخرا بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها و حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 327/06 فتتكون هذه المصالح من المديريات التالية¹:

- مديريات كبريات المؤسسات.
- مصالح مديريات جهوية للضرائب.
- جهوية للبحث و المراجعة.
- مراكز جهوية للإعلام و الوثائق.
- مديريات الولائية للضرائب.
- مراكز الضرائب.
- مراكز جوارية للضرائب.

إضافة إلى هذه المديريات و المراكز توجد مصالح أخرى تقوم بنشاطات مثل المفتشيات المتخصصة لتسيير بعض الأنشطة لمفتشية الضمان، مفتشية التسجيل، المشروبات الكحولية، التبغ، مخابر الفحص، و كذا مفتشيات الضرائب، و قباضات الضرائب.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28/11/2007، الجريدة الرسمية رقم 75 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية.

² المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها.

¹ المادة 02 المرسوم التنفيذي رقم 327/06

أ- مديرية كبريات المؤسسات:

عتبر أهم المديرية التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب تم إنشائها بموجب قانون المالية لسنة 2002¹ وبدأت مهامها الرسمية سنة 2006² وهي تجسيد للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي و عددها 06 مديريات (الجزائر، البلدية، تيبازة، بومرداس، تيزي وزو، ورقلة) وهذه المديرية أيضا من 06 مديريات فرعية طبقا للمادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009³ وهي مديريات تتكون هي:

أ- المديرية الفرعية لجباية المحروقات و التي تتكون بدورها من 03 مكاتب و هي:

1-مكتب تسيير الملفات الجبائية و الذي يضم مصلحتين (مصلحة المؤسسات البترولية - المؤسسات الشبه بترولية).

2-مكتب المراجعات الجبائية و الذي يضم مصلحتين (مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية - مصلحة مراجعة المؤسسات الشبه بترولية).

3-مكتب الإحصائيات و الملخصات و الذي يضم مصلحتين (مصلحة الانتخابات البترولية - مصلحة التحاليل).

ب- المديرية الفرعية للتسيير و التي بدورها تتكون من ثلاث مكاتب و هي:

1-مكتب تسيير الملفات و الذي يضم أربع مصالح و هي مصلحة قطاع المعاشات - مصلحة قطاع البناء

و الأشغال العمومية - مصلحة قطاع التجارة - مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

2-مكتب التدخلات و دعم التسيير و يضم مصلحتين (مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية و استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة - مصلحة المعاينات و متابعة المعلومات الجبائية).

²قانون رقم 01 -21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية رقم 7

³القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 20

3- مكتب مراقبة التحصيل و التصفية و يضم مصلحتين (مصلحة تصفية الحسابات و مصلحة الإحصائيات و التقديرات).

ج- المديرية الفرعية للرقابة و تتكون هذه المديرية الفرعية من مكاتبين:

1- مكتب المراجعات يضم مصلحتين: مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة و البناء و الأشغال العمومية،

و 2- مكتب البطاقات و المقارنات و التحريات و يضم 03 مصالح (مصلحة البطاقات و المقارنات

و مصلحة الأبحاث و التحريات، مصلحة المساعدة و دعم المراقبة).

د- المديرية الفرعية للمنازعات و تتكون بدورها من 03 مكاتب:

1- مكتب الشكاوي

2- مكتب لجان الطعن و المنازعات القضائية

3- مكتب التبليغ و الأمر بالدفع¹

هـ- المديرية الفرعية للوسائل و تتكون من 03 مكاتب:

1- مكتب المستخدمين و التكوين.

2- مكتب الوسائل و يضم مصلحة الصفقات و الصيانة و مصلحة متابعة المطبوعات و الأرشفة.

3- مكتب عمليات الميزانية.

تختص مديرية كبريات المؤسسات بكل ما يتعلق بالمؤسسات التي يفوق رأسمالها 100 مليون دج سنويا من تحديد وعاء التحصيل و المراقبة و المنازعات الخاصة بالضرائب و الرسوم.

ب- المديرية الجهوية للضرائب:

¹ مولود ديدان، بحث في الاصلاح المالي، دار بلقيس، د.ط. الجزائر، 2010، ص125.

نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 60/91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم بموجب القرار المؤرخ في 1991/04/30 الذي يخص إنشاء و تنظيم اختصاصات المديرية الجهوية للضرائب و الذي عدل و تمم بالقرار الصادر بتاريخ 12/09/1994 المعدل و المتمم و القرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم بالقرار الصادر بتاريخ 1998/07/12 و أخيرا القرار المؤرخ في 2007/05/24 المحدد لاختصاصات الإقليمية للمديرية الجهوية و المديرية الولائية للضرائب حيث توجد 09 مديريات جهوية و هي:

- ✓ المديرية الجهوية للضرائب .
- ✓ المديرية الفرعية للتكوين و تضم مكتبين .
- ✓ المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل و تتكون من 4 مكاتب .
- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل و تتكون من 3 مكاتب .
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و المنازعات و تتكون من 3 مكاتب.

و من مهامها:

- السهر على تنشيط الخدمات الجبائية على مستوى المديرية الولائية التابعة اختصاصها الإقليمي.
- المشاركة في أعمال التكوين و تحسين مستوى الأعوان.
- أشغال لجنة الطعون المنشأة على المستوى الجهوي.¹

د- المصالح الجهوية للبحث و المراجعات :

عبارة عن مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث و التحقيق المركزية، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 حيث أنشأت 3 مصالح جهوية للبحث و التحقيق على مستوى ولاية الجزائر؛ وهران؛ قسنطينة، بعد تنصيب مديرية البحث و التحقيق مباشرة.

و تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام و هي:

❖ قسم المراقبة و الإحصاءات و التقسيم.

¹ مولود ديدان ، المرجع السابق ، ص128

- ❖ قسم المساعدة على الرقابة .
 - ❖ قسم الوسائل و يكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام .
 - ❖ تسير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و المكلفين بالضريبة.
- و من اختصاصاتها:

❖ تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المراقبة و متابعة الأشغال المتعلقة بها.¹

هـ- المراكز الجهوية للأعلام و الوثائق :

و تضم ثلاث مديريات فرعية و هي :

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و تتكون من 3 مكاتب.
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة و تحليلها و تتكون من 3 مكاتب.
- مساعدة المصالح كما تكلف بأشغال الإصدار.
- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية و تنظيمها .

و تتكفل هذه المراكز بضمنان عملية تنسيق برامج البحث و جمع المعلومات الاقتصادية و المالية و معالجتها، و نشر الجداول العامة للرسم العقاري، و رسم التطهير و الضريبة على الدخل الإجمالي .

و- المديريات الولائية للضرائب:

تم إنشاءها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23² و توجد على المستوى الوطني 54 مديرية .

و المديريات الولائية للضرائب تجمع 09 مديريات جهوية للضرائب وهران، قسنطينة، الجزائر، عنابة، سطيف، البلدة، بشار، ورقلة، شلف، و تنظم في 05 مديريات فرعية و هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للتحصيل .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

¹ محمد هو، منور أوسيرير، المرجع السابق، ص82.

² المرسوم التنفيذي 06/91 المؤرخ في 1991/02/29، المعدل و المتمم.

• المديرية الفرعية للوسائل.

ي- مراكز الضرائب :

تم إنشاءها بموجب قانون المالية لسنة 2003 لاسيما المواد 31 و 32 و تقوم هذه المراكز بتسيير الملفات المتعلقة بالمكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 000.300 دج. و تظم هذه المراكز 03 مصالح رئيسية قباضة و مصلحتين و هي:

- المصلحة الرئيسية لتسيير و تضم 04 مصالح.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تضم 04 مصالح.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات و تضم 04 مصالح.
- القباضة و تضم 03 مصالح (مصلحة الصندوق، المحاسبة، المتابعات).
- مصلحة الاستقبال و الإعلام تحت سلطة رئيس المركز.
- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.

4-المراكز الجوارية :

أنشأت بموجب قانون المالية 2003¹، بالرجوع إلى المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ينظم المركز الجوارى للضرائب في 03 مراكز رئيسية و قباضة و مصلحتين :

- المصلحة الرئيسية للتسيير و تضم 04 مصالح
- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تضم 03 مصالح
- المصلحة الرئيسية للمنازعات و تضم 03 مصالح.
- القباضة و تضم 03 مصالح .

¹قانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية 2003، ج. ر 86.

- مصلحة الاستقبال و الإعلام .
- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل.
- و تتكفل هذه المراكز حسب المادة 26 من المرسوم التنفيذي 06-327 بما يلي :
- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائري .
- الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية والرسم.
- المفروض على ممتلكاتهم العقارية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المؤسسات التابعة لمديريات كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب برسم الضرائب والرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها. كما تختص بمجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.
- أما في فرنسا فتتظم الإدارة الجبائية هياكلها كالتالي:

أولاً: القطاعات المركزية :

تتكون من 04 قطاعات رئيسية كالتالي :

أ- قطاع الموظفين و الميزانية :

مكلف بالشؤون الخاصة بالموظفين والوسائل المادية اللازمة للإدارة العامة وينقسم إلى 03 شعب.

- ❖ أ شعبة رقم 1: تسيير بواسطة نائب مدير وتختص بالتدريب المهني وأوضاع الموظفين واختيارهم.
- ❖ ب شعبة رقم 1: هي المكلفة بالدرجات الوظيفية وتحسين وحماية الموظفين.
- ❖ ج شعبة رقم 1: وتقوم بإدارة الميزانية الخاصة بالإدارة العامة للضرائب.

ب- قطاع التنظيم و المعلومات :

و يتكون من 03 شعب:

- شعبة رقم 2 أ: مهمتها المراقبة العامة للقطاعات الخارجية وكذلك الدراسات المتعلقة بتنظيم هذه القطاعات .
- شعبة رقم 2 ب: وهي المسؤولة عن كل المعلومات والاستدلالات الخاصة بالإدارة العامة للضرائب .

شعبة رقم 2 ج: ومكلفة بالنشاط وبالوسائل المتصلة بالفحص الضريبي والشؤون الخاصة والدولية.

ج- قطاع العمليات الضريبية و العقارية:

وتختص بمسائل المسائلة والأملاك و يتكون هذا القطاع من 03 شعب :

شعبة رقم 3 أ: تشمل على 04 مكاتب تتعلق بالإدارة العامة للمساحة، والشهر العقاري، والتقديرات العقارية للأملاك .

شعبة رقم 3 ب: وهي مكلفة بالتطبيقات العملية فيما يعلق بالضرائب على الأشخاص والمباشرة والمحلية

والتقديرات للعقارات على الأراضي المبنية و غير المبنية، و مكتب مكلف بالعلاقات العامة .

شعبة رقم 3 ج: وتضم هذه الأخيرة 04 مكاتب الأول يختص بمتابعة التوسيع في النظام الآلي للعمليات الجبائية مثل إيرادات الميزانية أما الثاني فيختص باللوائح الضريبية والاقتصادية للمشروبات والمعادن أما الثالث فيختص بالمنازعات في الضرائب غير المباشرة ومنازعات التحصيل والمكتب الرابع و الأخير فيختص بإدارة احتكار التبغ.

د- قطاع المنازعات :

ويتكون من شعبتين :

شعبة رقم 4 أ: وتختص بالدراسات القانونية و المسائل العامة والمنازعات الخاصة (مثل التعويضات) والسر المهني

وكذا المنازعات الخاصة برسوم التسجيل، ورسوم الشهر العقاري .

شعبة رقم 4 ب: تختص بالمنازعات في الضرائب على الشركات والأرباح التجارية والصناعية ورقم الأعمال

والمنازعات في التقدير الجزائي...إلخ.

هـ- قطاع الخبرة و الاتصال :

وهو قطاع أنشأ من أجل إعطاء الفرصة للإدارة العامة للضرائب في الحصول سريعا على التشخيص والوصف للمسائل المتعلقة بمشاكل التنظيم أو الوسائل مثل توازن التحقيقات التي تشار في تطبيق إحدى الضرائب الجديدة¹

ثانيا: القطاعات الخارجية

هي عبارة عن الأجهزة التنفيذية للقوانين والقرارات تتكون أيضا من أربعة قطاعات رئيسية هي:

1/ الإدارات ذات اختصاص وطني:

وهي المتخصصة في المجالات الوطنية وتنقسم إلى القطاعات التالية:

أ) قطاعات ذات طابع نوعي وأهم اختصاصاها، الوثائق والمعلومات وتدار عن طريق رئيس من أحد القطاعات الضريبية .

ب) قطاع التحقيقات والفحوص الضريبية .

ويشتمل على إدارة التحقيقات و الفحوص الوطنية والدولية وهو مكلف بالفحوص الحسائية الكبيرة

والمهمة، أي المتعلقة بكبار المكلفين بالضريبة ومن مهامه أيضا فحص ومراقبة كل الضرائب التي يكون مدينا لها الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

2/ الإدارات ذات اختصاص إقليمي:

تتولى هذه الإدارات المهام التالية :

1- تعتبر همزة وصل بين الإدارة المركزية والقطاعات الإقليمية .

2- مهمة ضمان التوافق والانسجام للأعمال المحققة في الإطار الإقليمي .

3- استكمال المهام الضريبية بالنسبة لحساب المحليات واستكمال مهمة الفحص الضريبي .

¹ رابع رتيب ، المرجع السابق ، ص 107.

4- إدارة القطاعات المتخصصة في المجالات الإقليمية.

3/الإدارات ذات الاختصاص المقاطعي (المديريات):

تقام هذه الإدارات على مستوى كل ولاية أو محافظة و هي تعمل تحت سلطة مدير للقطاعات الضريبية بمساعدة واحد أو اثنين من مديري المحافظات وعدة مديرين مسؤولين، بالإضافة إلى عشرات المفتشين الرئيسيين المكلفين بتحقيق وتنشيط العمل في القطاعات الخارجية، أما المدير في كل القطاعات الضريبية يمثل المدير العام للضرائب ومن مهامه ما يلي :

- ✓ تطبيق وتنفيذ الموضوعات المحددة بواسطة الإدارة العامة للضرائب داخل المقاطعة.
- ✓ المهام الخاصة بالطعون والمنازعات الضريبية.
- ✓ إدارة وتنظيم المسائل المتعلقة بأفراد الإدارة وبالوسائل المادية.

4/ القطاعات المحلية :

و تشمل ما يلي:

أولاً: قطاعات الوعاء الضريبي و الفحص الضريبي :

1-مراكز الضرائب :

وتعتبر الخلايا الرئيسية والجوهرية التي يتوقف عليها الجزء الأكبر من نجاح تنظيم القطاعات الضريبية، ذلك أنها تقوم بمجموع المهام المتصلة بالوعاء والرقابة والفحص لكل الضرائب للدولة والقطاعات المحلية، وينقسم بدوره إلى قسمين، قسم النظام والوثائق وقسم وعاء الضرائب المباشرة .

كما يوجد بداخله ثلاث قطاعات متخصصة للتفتيش و هي

➤ قطاع الضرائب الشخصية: و يقوم المفتش في هذا القطاع بمهمة تنظيم ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الأرباح غير التجارية.

➤ قطاع ضرائب المشروعات: ويختص بمراقبة إقرارات المشروعات الصناعية والتجارية، الحرفية، و الزراعية.

➤ قطاع الضرائب العقارية، ويختص بالتحقيق من مدى سلامة وصحة أسعار العقارات الخاضعة للنقل

والتحويل ورفع رسوم التسجيل، وفحص القيمة المضافة.

2/المراكز الإقليمية للوعاء الضريبي :

و هي تتصل مباشرة بإدارة القطاعات الضريبية و تدار وفقا لأهميتها بواسطة رئيس مركز أو مفتش، و يوجد منها مركز في كل محافظة أو قطاع، و من اختصاصاته الرقابة و الفحص لدفع الضريبة على المرتبات.

3/الفرق الإقليمية للرقابة و البحوث :

و مهامها تنفيذ التحقيقات الخاصة ومباشرة المعاينات والإثباتات المادية التي يمكن أن تستخدم في رقابة كل الضرائب.

ثانيا: القطاعات العقارية:

1- مراكز الضرائب العقارية و تختص بتحقيق أسس الضريبة المباشرة المحلية.

2- حفظ الرهون العقارية: في الأصل كانت هذه المراكز تابعة لمصلحة التسجيل، و قد أدمجت في الإدارة العامة للضرائب عند ضم القطاعات .

ثالثا: قطاعات التحصيل:

وتشمل هذه القطاعات شبكتين إحداهما رئيسية والأخرى محلية فالرئيسية تشمل حفظ الرهون العقارية،

وموارد الضريبة والموارد الموزعة على المحافظات، أما الشبكة الثانية فهي محلية أنشئت لتسهيل العمليات الضريبية على المكلفين لها مثل تحرير الرسم على السيارات، الطوابع الضريبية.

المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبية اتجاه المكلف بالضريبة

لكي تمارس إدارة الضرائب حقوقها المقررة لها قانونا و لكي تمارس مهامها المكلفة بها، فإنها تتمتع بسلطات

و حقوق واسعة، تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، و على هذا الأساس فإنها تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة و حتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها التحصل بمبالغ الضريبة من المكلفين بها، و ما هذه السلطات إلا حماية لأموال الخزينة العامة، و مكافحة الغش الضريبي، و لهذا الغرض خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن ننجزها فيما يلي:

فرع الأول: سلطات الفحص و الرقابة

غالبية الضرائب تؤسس على أساس الإقرارات التي يقوم المكلفين بالضريبة بملئها بمعرفتهم، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة البيانات، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية و سلطاتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي والتحقق مما جاء في الإقرارات من بيانات ووثائق حتى يتم فرض الضريبة على أساس عادل.

فبالرجوع إلى المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية¹ خولت حق الرقابة لمصالح الإدارة الجبائية بغرض القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدوداً فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن تمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل².

ولا ينحصر الأمر على الرقابة و فقط وإنما صخر المشرع إلى إدارة الضرائب مجموعة أخرى من السلطات التي تمكنهم من إجراء الرقابة الجبائية بشكل مضمون.

1/ الحق في الإطلاع

هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون و بصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، فمجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري؛ و يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر و أوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، وأنها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون

¹ قانون الإجراءات الجبائية، د. يحي محيوت، الطبعة الثالثة، الجزائر 2007

² عوادى مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، الجزائر، ص 19

الاحتجاج بالسرية¹، غير أنّ هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهو ذاته القانون الذي احتوى على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) المؤسسات الخاصة، المالية والغير، (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

أما الوثائق التي تخضع للالتزام بالإطلاع فهي محددة في كل الأوراق والدفاتر الحسابية والتي تتعلق بالمستندات والوثائق المهنية وكذا السجلات التي تتعلق بالجرد أو بالإحصاءات التي تبين الميزانية وسجلات أو دفاتر تحويل الأسهم؛ كما يسمح للموظف من استنباط المعلومات منها سواء كانت ورقية يمكن قراءتها أو رقمية في حالة ما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية². وممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقاً مطلقاً يمكن ممارسته كيفما تشاء وإنما هو محدد بعدة شروط أهمها:

- 1- أن يكون الهدف من الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة والمنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط .
- 2- أن يكون الأشخاص القائمين بالإطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.
- 3- أن يرسل إخطاراً إلى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة.
- 4- أن يكون الإطلاع في نفس موقع العمل أي في المكان الفعلي الذي توجد فيه الوثائق و البيانات المطلوبة؛ أي بمركز العمل، و يقصد به، المكاتب، المعامل، المصانع، المشاغل، المخازن، الأراضي التي تستعمل كمصنع أو مستودع، والأماكن التي يمارس فيها النشاط بشكل مؤقت كورشنة البناء .
- 5- أن يكون في أوقات العمل الطبيعية و ليس في أوقات خارجة عنها.

¹ عوايدي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، الزائر مطبعة مزوار، ط 1، 2009، ص20.

² رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2013، ص270

و لا يحق للمحققين نقل السجلات أو المستندات التي توضع تحت تصرفهم بل يتحتم عليهم مراجعتها في مكانها ؛ إلا أنه يمكنهم أخذ صور عنها يصدقها الخاضع للضريبة و إذا رفض ويذكر ذلك على الصورة المطابقة للاصل .

أما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية؛ يحق لموظفي الإدارة الضريبية طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية و الحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها.

و في حالة ما لم تتوفر لدى المكلف بالضريبة محلّ التحقيق هذه المستندات في مركز عمله، فيتوجب عليه بناءً على طلب الإدارة الضريبية إحضار هذه المستندات و إلا طبقت عليه طريقة التقدير التلقائي، أو فرض غرامات عليه

2/ حق المعاينة و الحجز و إجراء البحث

فحق المعاينة و الحجز يمارس عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، و لا يمكن القيام هذه العملية من قبل أعوان الإدارة الجبائية إلاّ تحت طائلة بعض الشروط فتقام معاينات في كل الأمكنة هدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، على أن تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً و قاض مفوض من قبله و هو ما أكده المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية بنص المادة 34-35 منه، على أن تتم هذه العملية من قبل أعوان لهم على الأقل رتبة مفتش، و بالتالي يحق لهم حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية²، التي تبرر التملص من وعاء الضريبة. و يكون هذا الحجز تحت سلطة القاضي و رقابته، إذ يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية، أما عن إجراء البحث المنصوص عليه بالمادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منح هذا الإجراء إلى أعوان الإدارة الجبائية قصد إجراء التحقيق بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فعلى كل شخص مكلف بذلك أن يزود الأعوان بكل الوثائق

والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وقد يمارس هذا حق من الساعة 08 صباحاً إلى 1 الساعة 20 مساءً ويجزر محضر بذلك.¹

الحق في الفحص والتدقيق:

ويعنى به العملية التي يتم التأكد من خلالها سلامة وصحة الإقرار الضريبي بصفة مدققة وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية، وقد يكون إما فحصاً أو تدقيقاً للحسابات أو الفحص المضاد مواعي الحالة الضريبية الشخصية، إذ يمكن للمحقق أن يتطرق إلى العلاقات الخارجية والحياة الخاصة للأشخاص .

فالتدقيق في الحسابات عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص الحسابات في نفس مكانها، لمشروع ما ومطابقتها بعناصر الاستغلال بغرض فحص و رقابة الإقرارات المقدمة من المكلف بالضريبة لممارسة النشاط المهني الحر أو المستقل.

أما الفحص في الحالات الضريبية الشخصية، فيمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين دخول المكلف المعلنة في إقراره بمقتضى الضريبة على الدخل و بين حالته المالية و عناصر معيشته² وهذا الإجراء منصوص عليه في القانون الفرنسي محاطاً بمجموعة من الضمانات بغرض حماية المكلفين بالضريبة من التعسف في استخدام سلطتهم هذه .

فالفحص الضريبي هو مرحلة أساسية و فنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية؛ و يعتبر من أهم أنواعه فحص الحسابات³ ومن هنا يمكن أن نؤكد أنّ الفحص الضريبي ما هو إلاّ عملية دراسة وتحليل و تقييم للقوائم المالية

والسجلات والدفاتر والحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريع الضريبي لأي دولة؛ وفقاً للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المألوفة والمتعارف عليها مهنيّاً بغية التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي الذي تم إعداده من المكلف بالضريبة، والتأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من المكلفين بالضريبة أو تمهيداً لربط الضريبة المستحقة عليهم أو المفروضة محلّ

¹ أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهبان، 2001، ص395

² راجع رتيب، المرجع السابق، 130

³ يوحنا نصحي عطية، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية المالية العامة، والضراب المجلد 02، 2008، القاهرة . ص08 .

الفحص وكل ذلك في خلال فترة معينة .فمما سبق يتضح أنّ هناك مبادئ أساسية يجب توافرها لإتمام عملية الفحص و هي كالتالي :

1- أن يكون هناك شخص يتولى عملية الفحص الضريبي فقد يكون المراجع أو المحاسب أو خبير محاسبي؛ أو فاحص ضريبي .

2-أن يتم الفحص وفقا لقواعد مقررّة في التشريع الضريبي وقواعد وأصول ومبادئ وأعراف وسياسات محاسبية متعارف عليها مهنيا .

3-أن يشمل الفحص ما يلي:

- الإقرارات المطلوب فحصها من خلال الدفاتر والمستندات المرتبطة بالعمليات الاقتصادية والمالية التي أقامتها المؤسسة خلال فترة الفحص.

- الملفات التي تم تقديم إقرار عنها و يكون الهدف الأساسي من الفحص الضريبي لها متمثل في التحديد الموضوعي والعاقل والدقيق للربح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة هدف التحقيق من صحة الإقرار الضريبي المقدم أو ربط الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة أو المنشأة محل الفحص.

- يجب أن يشمل الفحص فترة زمنية معينة .

كما أنه يجب التذكير على أنّ للفحص الضريبي مجموعة من المعايير يعتمد عليها كميّار الشمول إذ يجب أن يكون الفحص شاملا لكافة العمليات المالية والاقتصادية؛ وكذا المستندات والسجلات والتأكد من صحتها وسلامتها .

إضافة إلى معيار الشمول هناك معيار الدقة و هذا الأخير يؤكّد أن الفحص الضريبي يجب أن يكون دقيقا

ومتعمقا لكافة الأمور والتفاصيل محلّ الفحص .

كما أنه من المعايير التي يتركز عليها الفحص الضريبي معيار الموضوعية وذلك بأن يكون غير متحيز سواء كان هذا التمييز لفائدة الإدارة الضريبية او لمصلحة المكلف بالضريبة.

كما أنه وإضافة إلى تلك المعايير هناك معيار العدالة فيجب أن يكون الفحص الضريبي عادلاً بمعنى أن يراعي التوازن بين المصالح المتعارضة للمكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب مما يستلزم معه الأمر حياد الموظف القائم بالفحص

غير أنه من أهم المعايير المرتكز عليها في عملية الفحص الضريبي و حماية لمصالح المكلف بالضريبة فيجب أن يركز الفحص على معيار التحديد و معناه أن يحدد الفحص على ركائز أساسية أهمها التشريع الضريبي والقرارات الوزارية المكتملة والمفسرة... إلخ

الفرع الثاني: سلطات ضمان تحصيل الضريبة

تعتبر مرحلة تحصيل الضريبة من أهم المراحل الضريبية و على هذا الأساس منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها، و هذه السلطات تعتبر ضماناً للإدارة الضريبية لتحصيل أموالها، وهناك عدة ضمانات للتحصيل، فالتحصيل عبارة عن مجموعة من الإجراءات والتدابير والحقوق الملزمة قانوناً لأطراف العلاقة الضريبية، تكفل للدولة اقتضاء دينها في شكل ضريبة¹، ومن أهم هذه الضمانات التي منحت للإدارة بقصد تحصيل دينها فقد أوجد المشرع الجزائري مجموعة من الطرق بقصد التحصيل نذكرها فيما يلي:

1- الغلق المؤقت للمحلّ المهني :

طبقاً لأحكام المادة 1/146-2 قانون الإجراءات الجبائية فقد منح المشرع لإدارة الضرائب الحق في الغلق المؤقت للمحلّ التجاري كوسيلة لإجبار المكلف بالضريبة من تسديد ديونه حفاظاً على أموال الخزنة العامة؛ و يتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

و تجدر الإشارة أنّ هذا النوع من الإجراءات لا يؤدي إلى نزع ملكية المحل المهني من المكلف بالضريبة؛ فقط حرمانه من الانتفاع المؤقت لأجل تحصيل ديونها الجبائية على أن لا تتجاوز مدة الغلق لأكثر من ستة (06 أشهر)؛ و يتم تبليغه من طرف عون المتابعة المفوض قانوناً أو المحضر القضائي .

¹ سالم عبد المنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الكتاب القانوني، د.ط، الاسكندرية، 2009ص19

فكما أقر المشرع حالة الغلق المؤقت للمحلات التجارية على الأشخاص المكلفين بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب أقر القضاء ذلك بموجب قرار صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2003/11/18 تحت رقم 011010 عن الغرفة الثانية و الذي قضى بما يلي: "حيث أنّ إجراء الغلق الإداري للمحلّ هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذها إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة 392/4 من قانون ض.م.ر.م¹ .

مع العلم أن تنفيذ قرار الغلق المؤقت يجب أن يتم بحضور المحضر القضائي و العون معاً، و للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد القرار أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تفصل في النزاع بصفة إستعجالية بعد سماع الإدارة الجبائية و استدعائها قانوناً.

2/ طريقة الحجز :

إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة تستطيع توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة ، و تعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تعدم فرص التهرب الضريبي ، بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى، إذ يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة و دون مقابل أو أجر.

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم الإدارة بالضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب.

كما يعرف بأنه وضع الأموال التي يراد التنفيذ عليها تحت سيطرة القضاء لمنع التصرف فيها بأي تصرف يضر بحقوق الدائن الحاجز و غايته تحديد الأموال التي سيجرى التنفيذ عليها والتحفيز على الأموال المحجوزة.

و يعتبر نظام الحجز الإداري نظاماً خاصاً اتبعه المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة.

غير أنّ الملاحظ من خلال هذا الإجراء أنّ السلطة التي تشرف على عملية الحجز تلعب عدة أدوار في الوقت ذاته، فهي الخصم و هي الحكم؛ باعتبارها الدائن - طالبة التنفيذ- و هي السلطة التي تشرف على عملية التنفيذ

¹فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، د.ط.الجزائر. 2011، ص26

لتحصيل ديونها، لكن تبقى هذه السلطة محددة بموجب نصوص قانونية لا يمكن للإدارة اللجوء إليها وقت ما تشاء ضماناً لحقوق المكلفين بالضريبة طبقاً لنص المادة 145 قانون الإجراءات الجبائية، كما تجب الإشارة إلى أنّ الحجز التنفيذي يكون على أموال المكلف بالضريبة، و حجز ما للمدين لدى الغير، و هو ما قضى به مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2003/11/18 الغرفة الثانية تحت رقم 009805 و الذي قضى بما يلي: "حيث أنه و طبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز . حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه¹ ."

فالتحصيل عن طريق الحجز يعتبر أكثر الطرق استعمالاً نظراً لما يتمتع به من اختصار و سرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية؛ و يضم طرفين في العملية هذه؛ فتعتبر هذه إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري و هي من لها سلطة الإشراف على إجراءاته؛ دون أن يكون للقاضي أي تدخل إلا في حال وجود منازعة في التنفيذ² .

و بمفهوم آخر أنّ القاضي لا يمكنه أن يأمر بإجراء الحجز الإداري و لا يشرف عليه؛ بل أنّ الإدارة الضريبية هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته و تحت مسؤوليتها طبقاً لنص المادة 143ق.إ.ج ب و التي تنص على:

"تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثل

-يحدد تاريخ ادراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط و يبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإندارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

-عندما نلاحظ أخطاء في صياغة الجداول؛ يوضع كشف هذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، و يوافق

عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول؛ ويرفق بها كوثيقة إثبات"

وبما أنّ إدارة الضرائب هي الطرف الأول وهي الطرف الدائن فالطرف الثاني الذي يباشر ضده هذا الإجراء هو

المكلف بالضريبة وهو المدين بالضريبة طبقاً لأحكام المادة 156 ق.إ.ج، جبائية؛ غير أنه ليس بالضرورة أن يكون

¹ نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص132.

² محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 288

هو نفسه الشخص المنفذ ضده الوارد اسمه على محضر الحجز؛ فقد يكون شخصاً آخر كالورثة أو من أوصى له بجزء أو كل التركة أو من يمثله قانوناً. على أن يتضمن محضر الحجز مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية التي تشكل في حد ذاته ضماناً للمكلف بالضريبة محلّ الحجز و تتمثل هذه الشروط فيما :

أولاً: التبليغ

ويقصد به إعلام المكلف بالضريبة و هو الشخص المدين المتخلف عن دفع الضريبة في وقتها المحدد قانوناً؛ بموجب تسديد ما هو مترتب عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب. على أن يشمل التبليغ على إنذاره بالوفاء¹. وللتبليغ فائدة وأهمية وذلك بإخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب وبموجبه يستطيع القيام بالوفاء طواعية؛ وذلك لتجنب الحجز الإداري وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر بتاريخ 2005/10/18 عن الغرفة الثانية تحت رقم 022906 و الذي قضى بما يلي:

"حيث أنّ التراع القائم بين المكلف بالضريبة السيد (خ ك) المستأنف ومديرية الضرائب لولاية بسكرة المستأنف عليها يخص إجراءات التحصيل الجبري التي اتخذت تنفيذاً للجدول رقم 667 الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي لنشاط السنوات 1995، 1996، 1997 بعد تبليغ المستأنف للتنبيه بالدفع رقم 2003/06.

وحيث أنّ المستأنف يستند في اعتراضه على الحجز التنفيذي على الدفع بأن الدعوى المرفوعة من طرفه لمنازعة التنبيه بالدفع رقم 2003/06 قد فصل فيها بموجب قرار تمهيدي مؤرخ في 2004/01/11 يقضي بتعيين خبير. وحيث أنّ طرح التراع أمام قاضي الموضوع لا يكفي للقول بأنه تم الفصل في الدعوى المتعلقة بالتنبيه بالدفع الذي ترتب عنه الحجز وأن مجرد صدور قرار تمهيدي لا يعتبر فضلاً نهائياً في مدى استحقاق الدين الجبائي من عدمه

ويتعين بالتالي استبعاد الدفع بأن الدعوى فصل فيها لعدم تأسيسه.

وحيث أنه فضلاً على ذلك كل جدول أصلي و إضافي قابل للتنفيذ متى تم وضعه للتحصيل مبدئياً؛ وبالتالي فإذا لم يتم تحصيل الضرائب المباشرة طواعية تشرع إدارة الضرائب في التحصيل الجبري، ما لم يتقدم المكلف

¹ المواد 143-144 ق.إ.ج جبائية.

بالضريبة بطلب وقف الدفع في حالة منازعته للدين الجبائي قضائياً؛ وذلك حسب الشروط المنصوص عليها قانوناً ومنها تقديم ضمانات من أجل تسديد الدين، وهو الشرط غير المتوفر في قضية الحال .

وحيث أنّ القرار المستأنف برفضه للدعوى يكون قد أصاب إذن في تطبيق القانون ويتعين بالتالي القضاء بتأييده".¹

وعلى حسب رأي الدكتور فضيل كوسة فإن طبيعة جدول التحصيل الصادر من المدير الولائي للضرائب؛ له القوة التنفيذية الممنوحة له من طرف الوزير المكلف بالمالية وفقاً لأحكام المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ لذلك لا يشترط الصورة التنفيذية والصيغة الشكلية للسند التنفيذي كما يشترط في التنفيذ القضائي ما دام أنّ قانون الإجراءات الجبائية حول لإدارة الضرائب مباشرة التنفيذ بموجب جدول التحصيل الذي يعتبر إجراءً سابقاً للشروع في المتابعات وفقاً للشروط الواردة بالمادة 145 ق.إ.ج.ب و المادتين 416؛ 629 من ق.إ.ج.م.إ.²

ثانياً: محلّ الحجز

يقصد بمحلّ الحجز أو محلّ التنفيذ، أموال المكلف بالضريبة المراد حجزه سواء كانت أموال منقولة؛ أو عقارية

¹ فضيل كوسة؛ المرجع السابق، ص 39.

² المادة 416 من ق.إ.ج.م.إ.: "لا يجوز القيام بأي تبليغ رسمي قبل الساعة الثامنة صباحاً و لا بعد الثامنة مساءً و لا أيام العطل إلا في حالة الضرورة و بعد إذن من القاضي" - المادة 629 من ق.إ.ج.م.إ.: " لا يجوز مباشرة التنفيذ خارج أو بعد الوقت القانوني المحدد في المادة 416 أعلاه، و لا في أيام العطل إلا في حالة الضرورة، وفي هذه الحالة يرخص للمحضر القضائي بإجراء التنفيذ بأمر على عريضة من رئيس المحكمة التي يباشر فيها التنفيذ. غير أنه إذا بدأ التنفيذ و لم ينته في أوقات العمل الرسمية فإنه يجوز أن يستمر إلى غاية الانتهاء منه".

ووضعها تحت يد إدارة الضرائب وبالتالي يمنع المكلف بالضريبة من التصرف بأمواله إلاّ إذا تم رفع الحجز عنه بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب في حين نجد بعض التشريعات الضريبية تجيز التنفيذ على العقارات فقط مثل ما ذهبت إليه جمهورية استونيا.³

إذن اختلفت التشريعات حول الأموال محلّ الحجز إن كانت منقولة أو عقارية؛ أو عقارية فقط، أما المشرع الجزائري فقد قضى بوقوع الحجز على الأموال المنقولة والعقارية وهو ما أكده مجلس الدولة الجزائري في قراره الصادر بتاريخ 2005/06/21 عن الغرفة الثانية تحت رقم 018415 والذي قضى بما يلي: "حيث أنّ مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بصحة الحجز الواقع على المحلّ التجاري المملوك للسيد (ن.ط) والمؤجر لابنه وذلك لأنه أصبحت القاعدة التجارية ملكاً للمستأجر بالنظر إلى مدة الإيجار البالغة تسع سنوات وبالتالي تشكل القاعدة التجارية ضماناً لتحصيل الدين الضريبي الواجب الدفع من طرف الابن (ن.ز) ولثبوت التواطؤ بين المستأجر و المؤجر وفقا للمادة 374 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أنّ المستأنف عليه (ن.ط) يدفع من جهته بعدم تحمله الضرائب والرسوم بصفته مؤجرا للمحلّ التجاري بناءً على عقود الإيجار ونظراً لعدم توفر شروط المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة؛ كما يدفع على سبيل الاحتياط بعدم الفصل في التماس إعادة النظر المرفوع من طرفه ضد قرار مجلس الدولة القاضي بإلغاء القرار الذي ألغى البيع بالمزاد العلني .

وحيث أنه ثابت من الملف أنّ المحلّ التجاري موضوع الحجز ملك للمستأنف عليه وأنّ في ذمة ابنه ديناً ضريبياً واجب التحصيل .

وحيث أنّ الحجز الواقع على محلّه التجاري قامت به إدارة الضرائب استفاء الدين الضريبي باعتباره إجراء من إجراءات التحصيل المقررة قانوناً .

وحيث أنه بالرجوع إلى المادة 374 فقرة أولى وثانية من قانون الضرائب المباشرة المتمسك بها من طرف مديرية الضرائب المستأنفة فإنّ مالك المحلّ التجاري مسؤول بالتضامن مع شاغل المحلّ بمناسبة استغلاله وذلك فيما يخص الضرائب المباشرة المؤسسة نتيجة استغلال المحلّ التجاري شريطة ثبوت التواطؤ بين المالك و مستغل المحلّ .

³ نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 139-140

وحيث أنّ علاقة القرابة التي تربط المستأنف مالك المحلّ و مستأجره يمكن القول معها أنّ هناك تواطؤ بينهما بمفهوم المادة المذكورة.¹

"إذن من خلال هذا القرار سيتضح أنّ كل أموال المكلف بالضريبة ضامنة لديونه؛ و أنّ لإدارة الضرائب الحق في حجز المحلّ و بيعه لاستيفاء ديونها؛ على أن يكون هذا المحلّ ملكاً للمكلف بالضريبة المدين شخصياً أو لمن يستغله طبقاً للمادة 374 ق.ض.م.ر.م .

3/ الطريقة الجبرية أو القمعية :

هنا تستعمل الإدارة كل الوسائل المخولة لها قانوناً لضمان أموال الخزينة العامة وهي غالباً التي يتنازع فيها المكلف بالضريبة و يعتبر البيع أخطر إجراء في متابعات التحصيل إذ يخضع لرخصة من الوالي باقتراح من المدير الولائي للضرائب ، غير أنه إذا لم ترد هذه الرخصة في أجل (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقبض الشروع في عملية البيع، إما بواسطة عون المتابعات أو موظف بالقبض أو بواسطة محضر أو محافظ البيع بالمزاد العلني، و يمكن أن يرخص المدير الجهوي بالبيع بالتراضي أيضاً إلى قبض الضرائب المباشرة للمتابعة على أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، تطبيقاً للمادة 146 قانون الإجراءات الجبائية. ويقصد بالبيع هنا بيع المحجوزات التي تم حجزها من قبل إدارة الضرائب و تعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي ويكون من اختصاص وسلطات إدارة الضرائب وفقاً للمادة 151 ق.إ.ج.ب والمادة 152 من نفس القانون؛ والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي من خلالها إدارة الضرائب حقها من خلال الأموال المحجوزة، ويتم البيع بصفة منفردة لواحدة أو عدة عناصر مكونة للمحلّ التجاري؛ أو يتم عن طريق البيع الإجمالي للمحلّ التجاري.

¹ المادة 374 ق.ض.م.ر.م: "يتحمل مالك المحلّ التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحلّ التجاري، غير أنّ ه لا تقحم مسؤولية مالك للمحلّ التجاري عندما يتبين أنّ ه لم يحصل تواطؤ مصلحي بينه و بين مستغل المحلّ التجاري أو عندما يقدّم هذا المالك للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع و ملاحظته. تتحمل المسؤولية المؤسسات و الأجهزة العمومية و غيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة بالتضامن مع المستغلين أو الشاغلين للمحلات أو المساحات الواقعة في ملك الدولة المسند لها عن الضرائب المباشرة المترتبة على الاستغلال الصناعي أو التجاري أو المهني لهذه المحلات أو المساحات. بمناسبة تأجيرها أسند لها من محلات تجارية ذات الاستعمال أو الطابع السياحي بصفة التسيير الحر؛ يتعين على البلديات صاحبة الامتيازات أن تدرج في دفتر الشروط المؤسس بموجب التنظيم الجاري به العمل شرطاً يلزم المستأجرين القائمين على التسيير بدفع وديعة ضمان تساوي إيجار ثلاثة أشهر ضمناً لدفع الضرائب و الرسوم التي يمكن أن تترتب على النشاط الممارس في المحلات المسندة للتسيير الحر"

ويتم بناءً على طلب مقدم من كل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي؛ على أن يكون الدائن مسجلاً قبل 15 يوماً على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي؛ إذن عملية البيع الإجمالي للمحلّ التجاري تجرى وفقاً للأشكال المنصوص عليها في البيع بالمزاد العلني للمنقولات، بعد مضي عشرة (10 2) أيام من إصاق الإعلانات¹ طبقاً لأحكام المادة 3/151 ق.إ.ج. جبائية، و على هذا يخضع البيع إلى الإجراءات التالية :

أ- الترخيص بالبيع :

لا بد من وجود رخصة تعطى لقابض الضرائب بالولاية؛ بعد أخذ رأي الوالي أو من يقوم مقامه ؛ و إذا لم يحصل على الرخصة في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه²، فيحوز و تطبيقاً لأحكام المادة 4/146 ق.إ.ج.ب لمدير الضرائب أن يرخّص لقابض الضرائب مباشرة³. غير أنه يجب التنبيه أنه إذا كانت المحجوزات من السلع القابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل و قد تشكل خطراً على الجوار، فيتم البيع المستعجل في هذه الحالة بناءً على ترخيص من مدير الضرائب للولاية.

ب- إشهار الإشعار :

تم عملية الإشهار مباشرة بعد الحصول على الترخيص بالبيع، و هي العملية التي تسبق البيع، و في خلال هذه المرحلة تلصق الإعلانات المتضمنة بالبيانات اللازمة و الضرورية وفقاً لما حدته المادة 4/151 ق.إ.ج.ب وتمثل هذه البيانات في :

1- لقب كل من صاحب المحلّ التجاري والقابض المنوط به عملية المتابعة ومواطنيهما

¹ العيّد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، ط03، الجزائر، 2008، ص141

² المادة 3/146 ق.إ.ج.ب

³ المادة 5/146 ق.إ.ج.ب. غير أنه إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو أي سلعة أخرى قابلة للتحلل أو تشكل خطراً على المحيط، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من طرف مدير الضرائب للولاية"

2- الرخصة التي يتصرفها القابض

3- مختلف العناصر المكونة للمحلّ التجاري .

4- طبيعة عمليات ووضعية المحلّ التجاري وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.

5- مكان ويوم وساعة فتح المزاد، ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة.

و تتم عملية الإلصاق وجوباً على الباب الرئيسي للعمارة؛ و كذا مقرالمجلس الشعبي البلدي المتواجد على مستواه الإقليمي المحلّ التجاري و مكتب القابض المكلف بالبيع؛ كما يدرج إعلان البيع ضمن جريدة نشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يوجد لها المحلّ التجاري محلّ الحجز كما تجب الإشارة إلى الإشهار في محضر البيع؛ كما يجب التأكد من الأشياء المحجوزة بإعادة وصفها في محضر¹.

ج- التصريح المبدئي للبيع :²

تأتي هذه المرحلة مباشرة بعد الانتهاء من عملية الإشهار الأولي، و يكون ذلك في شكل مطبوعة نموذج "R" رقم 22 يتم الإيداع لدى مفتشية التسجيل المختصة إقليمياً للقباضة من قبل عون المتابعة لمباشرة عملية البيع، على أن يتم وضعها في نسختين مؤرختين و مضميتين من قبله متضمناً اسم ولقب وعنوان عون التنفيذ، وكذا اسم ولقب ومهنة وعون المحجوز عليه وتاريخ وساعة البيع.

ثم بعدها مباشرة يبدأ العون في عملية إنجاز البيع و التحضير له إذ يحدد تاريخ البيع بعد 08 ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الحجز و يكون من اختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع ، وتتم عملية المزايدة إما في مكان الحجز نفسه؛ أو السوق؛ أو أي مكان تم الاتفاق عليه مسبقاً؛ مع إعلان الثمن الأساسي للمزايدة في المحضر .

د- عملية البيع العلني و تحرير محضر بذلك :

¹ فضل كوسة، المرجع السابق، ص65

² رقم 02/96 الصادر بتاريخ 10/01/1996 المتضمن تنظيم مهنة محافظ بالبيع بالمزايدة، ج ر عدد 03 ، 1996 المرسوم التنفيذي رقم 291/96 الصادر بتاريخ 02/09/1996 المحدد لشروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي؛ . ج.ر. رقم 51 1996

بعد إيداع قائمة شروط البيع يقوم المحضر القضائي بنشر مستخرج من هذه القائمة في جريدة رسمية وطنية

وتعليقها على لوح المحكمة خلال 08 أيام التالية لآخر تبليغ رسمي بإيداع القائمة .

يحرر المحضر القضائي قبل جلسة البيع بالمزاد العلني بثلاثين (30) يوماً على الأكثر وعشرين (20) يوماً على الأقل مستخرجاً من مضمون السند التنفيذي وقائمة شروط البيع موقعاً من طرفه. على أن يقوم بنشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني على نفقة طالب التنفيذ.

يتم بيع المحلّ علنياً، حيث يرسى مزاد المحلّ التجاري على المزاد الأعلى¹ أما إذا لم تسفر عملية المزاد بالدين اللازم فيلجأ إلى البيع بالتراضي، طبقاً لأحكام المادة 151 ق إ ج ب بناءً على ترخيص من مدير الضرائب أو المدير الجهوي للضرائب وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة تبعاً لقرار من المدير العام للضرائب .

بعد الانتهاء من عملية البيع يحضر عن ذلك من قبل القابض و تسلّم نسخة منه للمشتري² مشتملاً على مجموعة من البيانات كتاريخ البيع، ذكر السند التنفيذي، ذكر محضر الحجز، تاريخ و اسم العون الذي حرره، تاريخ الإعلان و العون المكلف بالبيع، تاريخ إصدار التصريح بالبيع، تاريخ تحرير محضر التأكد من الأشياء المحجوزة، ذكر حضور أو عدم حضور المحجوز عليه يوم البيع، ذكر مكان البيع، ذكر وسائل الإشهار، ذكر شروط البيع، ذكر ثمن الأشياء المباعة، مجموع ثمن المبيعات و كتابتها بالحروف، وقت البيع، نفقات البيع، نفقات الأتعاب الأخرى و إمضاءات الحراس و القابض و الأعوان المكلفين بالبيع .

بعدها ينشر البيع على شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مخولة لنشر الإعلانات القانونية؛ و قبل هذا النشر لا بد من تسجيل عقد تحويل الملكية . أما في فرنسا فإنّ التنفيذ الجبري يمر بمرحلتين :

المرحلة الأولى: و هي مرحلة إدارية و تختلف وفقاً للضرائب المطالب تحصيلها إذا كانت تقوم على حسابات الإدارة العامة للضرائب أو حسابات الخزنة العامة. فإذا تعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق حسابات الإدارة العامة، فتخص كل من الضريبة على القيمة المضافة، رسم التسجيل، الضرائب غير المباشرة،

ويتضمن التنفيذ الجبري القيام بعمليتين هما:

¹ فارس البستي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري؛ دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، 2008، الجزائر، ص161.

² المادة 5/151 ق إ ج ب.

- إشعار أو إبلاغ المدين بالحق في التحصيل الجبري.
 - إنذار رسمي تقوم الإدارة فيه بإبلاغ المدين بالضريبة رسميا بضرورة الدفع، و إلا فإن الإدارة تقوم بالتحصيل الجبري بعد مرور 20 يوما من الإنذار¹.
- إما إذا تعلق الأمر بالضرائب التي تقوم بتحصيلها للخرينة العامة فهنا تخص الضريبة على الدخل، و بالتالي فإجراءات التحصيل تشمل ثلاث تصرفات هي :
- إنذار يبلغ للمكلف بالضريبة يخطر من خلاله بدينه للخرينة العامة و مواعيد الدفع و مكان الدفع.
 - خطاب ثان يذكر فيه المكلف بالضريبة و يعطى له مهلة قبل إتباع إجراءات التحصيل الجبري.
 - الإلزام و الذي يعتبر عمل تنفيذي يسمح بالقيام بإجراءات التنفيذ الجبري، و هي مرحلة الإدارة الأخيرة قبل المرحلة القضائية .
- المرحلة الثانية: وهي مرحلة قضائية، لكن هذا لا يعني أنها تقام أمام المحاكم و إنما قيامها يكون من طرف المعاونين القضائيين مثل المحضر² وذلك في إطار طرق التنفيذ المتبعة في القضايا المدنية و تتضمن أيضا قيام الإدارة بثلاث إجراءات و هي :
- التنبيه الرسمي بدفع دين الضريبة.
 - الحجز.
 - البيع الجبري.
- وهذا النهج نفسه انتهجته الجزائر في نص مادتها 145 من قانون الإجراءات الجبائية بمنح المحضرين القضائيين أو أعوان الإدارة المعتمدين قانونا لإجراء التنفيذ الجبري.

¹ عبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 310-311.

² رابع رتيب، المرجع السابق، ص 1

خلاصة الفصل

يمكن القول عنها، بأن محمل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة يختلف أشكالها وأنواعها سواء أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعن الإدارية من بداية إجراءات التحقيق على مستوى محل المكلف أصولاً إلى رفع الشكاية أمام إدارة الضرائب أو الإلتجاء إلى لجان الطعن فإنه يتمتع فيها بالعديد من الحقوق، الهدف منها هو عدم أصول النزاع إلى الجهات القضائية ، وتختلف هذه الضمانات باختلاف نوع التحقيق ومستواه والمرحلة التي يتم فيها.

الفصل الثاني:

ضمانات حماية المكلف

الضريبي أمام الإدارة الضريبية

تمهيد

يعتبر النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بحيث يقوم المكلفون بموجب هذه التصريحات بالإبلاغ عن أوعيتهم انطلاقا من حسن نيتهم حتى يثبت العكس كما تحتوى هذه التصريحات على مجموعة من الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة و مصالح الادارة 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 الضريبية. و أمام ضرورة ممارسة الادارة الجبائية لسلطاتها المتمثلة في الرقابة الجبائية ، فقد وجب عليها في نفس الوقت مراعاة مبدأ المساواة أمام الضريبة و حماية حقوق المكلفين بها ، و من جهة أخرى منح المكلف بالضريبة ضمانات واسعة تحميه من تعسف الادارة أو إخلالها بالتزاماتها أثناء تأدية مهامها ، مما قد يضر به ماديا أو معنويا

المبحث الأول: الضمانات الإدارية لحماية المكلف الضريبي

المطلب 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 به إلا في حدود مطابقته للواقع و حقيقة الأمر و نصوص القانون¹ ، و في مقابل ذلك يستفيد المكلف بمجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لحمايته و وضع بعض الحدود لتصرفات الادارة الجبائية .

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

الفرع الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء مراقبة التصريحات:

المراقبة الجبائية هي " الوسيلة التي تمكن الادارة 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 الادارة الجبائية في التحقق من إبداء رأيها الفني و المحايد عن صحة و عدالة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة و ترتبط هذه العملية بمجموعة من الضمانات الممنوحة للمكلفين يجب على الادارة الجبائية احترامها و ذلك تحت طائلة بطلان إجراء مراقبة التصريحات لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى ثلاثة (3) عناصر و هي كالتالي :

أولا : الإشعار بالتصحيح المقترح :

حسب نص المادة 18 من ق ا ج³ ، فان الادارة الجبائية تقوم بمراقبة التصريحات 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

¹ أحمد فنيديس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الادارة في القانون ، جامعة 08 ماي قالة ، 2013/09 ، عدد 190 ، ص 35

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 .

إتاوة ، كل ذلك بغرض اكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها و القيام بتصحيحها . ، بحيث تقوم الادارة الجبائية بتصحيح التصريحات الجبائية و يجب عليها قبل القيام بهذا الإجراء ، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعارا بالتصحيح 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 بالضريبة¹.

و تجدر الإشارة هنا إلى أن الادارة 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 التصحيح² . و يتم إرسال الإخطار بالتصحيح إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مقابل وصل بالاستلام³ .

كما يجب أن نشير إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يلتزم بالرد على إشعار الادارة الجبائية في المهلة القانونية الممنوحة له ، لأن عدم الرد في هذه المهلة يعتبر بمثابة موافقة ضمنية من قبل المكلف بالضريبة إزاء اقتراح التصحيح⁴ ، و بالتالي يسقط حقه في الرد .

و في حالة القبول الصريح ، فان 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 فقط⁵ .

ثانيا : حق الرد و الاعتراض على التصحيح المقترح :

إن عدم استجابة المكلف للإشعار الذي يخطر بواسطته من طرف الادارة الجبائية ، و المتضمن اقتراح من طرف هذه الأخيرة بخصوص إعادة تقويم الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة ، يحول للإدارة الجبائية القيام بإخطار نهائي للمكلف بالضريبة من أجل إصدار جدول التسوية المحدد للأسس الضريبية و الحقوق و العقوبات المتعلقة بها⁶ ، وفي هذا المقام يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقويم الجديد الصادر من طرف المصلحة المسيرة التابع لها .

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

² أنظر المادة 19 ، الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج) .

³ أنظر المادة 19 ، الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج) .

⁴ أنظر المادة 19 ، الفقرة 8 ، من (ق . ا . ج) .

⁵ تيسكاوي حياة ، سعودي صبرينة ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل ليل شهادة الماستر في الحقوق ، قسم قانون

الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، 2014/2013 ، ص 82

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

و علاوة على ذلك و في حالة ما إذا قام المكلف بالرد على اقتراح الادارة 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 بالضريبة¹ . أما في حالة ما إذا رفضت عناصر الرد التي قدمها المكلف سواء 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 المكلف² .

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 الملقى 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 المقترحة³ .

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) يوماً . كما تلتزم الادارة الجبائية بدراسة العناصر الجديدة التي يمكن للمكلف تقديمها في رده خلال الأجل الممنوح له و الذي أشرنا إليه أعلاه⁴ .

ثالثاً : 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 التقويم⁵ .

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 الحقيقي⁶ ، أما إذا لجأ المكلف

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

² أنظر المادة 19 ، الفقرة 10 ، من (ق . ا . ج)

³ تيسوكاي حياة ، سعودي صبرينة ، المرجع السابق ، ص 85 .

⁴ المادة 19 ، الفقرة 11 ، من (ق . ا . ج)

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

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

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 الإدارة الجبائية كما لا تطبق أيضا أحكام المادة 19 مكرر المشار إليها أعلاه في حالة عدم رد الإدارة الجبائية على محرر الجبائي المقدم من طرف المكلف في أجل أربعة (04) أشهر و يبدأ سريان هذا الأجل ابتداء من تاريخ إحالة المحرر على الإدارة الجبائية¹.

كما يمكن لهذه اللجنة و بناء على طلب من المدير العام للضرائب الاستعانة بخدمات أشخاص ذوي كفاءة مثلا : أساتذة القانون ، كما يجب على اللجنة أن تفصل في طلب المكلف في أجل لا يتعدى ستة (06) أشهر².

الفرع 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 الإدارة 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 الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق و بعدها³.

و عليه سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى خمسة (05) عناصر وهي كالتالي :

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق :

تقوم الإدارة الجبائية بإجراء تحقيقات في محاسبة المكلفين بالضريبة و ذلك من أجل القيام بتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها⁴ ، 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 الإدارة 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 1 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

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

³ عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، د ط ، دار الهدى ، عين مليلة ، 2012 ، ص 43 .

⁴ 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 إعلامه 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 المكلف¹ .

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 معنويا² .

ثانيا : 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 بمستشار³ . و هذا ما أشارت إليه المواد 20 ف4 و المادة 21 ف3 ق ا ج .

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 المستشار⁴ .

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 يمثل في

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

² عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 44 .

³ أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 194 .

⁴ 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 .

غيابه¹ . ، 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 عنه² .

ثالثا : 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 الخصومة ، و لهذا سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى نقطتين (المناقشة الشفهية) ، ثم (المناقشة الكتابية) :

1- 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 التقويم . ، 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 دفوع أو إشكالات قانونية في سبيل تقدير الوعاء الضريبي ، و تسمح على الخصوص للمكلف بالضريبة من تقديم ملاحظاته و حججه المتعلقة بمصادر دخله للمحققين³ .

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

¹ أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 195 .

² المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2017 ، ص 09 .

³ سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 06 / 2017 ، العدد 47 ص 194 .

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 جسد هذا الضمان في حالات التحقيق التي يمكن للمكلف الخضوع لها في الحالات التالية :¹

• أثناء أشغال التحقيق :

يسمح بالتحقيق في عين المكان² للمكلف به ، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني ، بهدف بدأ حوار شفوي و حضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق .

• 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 .

2- 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 المقدمة من طرفه ، ومن أهم هذه الطلبات المستعملة من طرف إدارة الضرائب أثناء التحقيقات الجبائية نجد ما يلي³ :

• 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 انجاز عملية تجارية أو صفقة غير مصرح بها أو حول ممتلكات المكلف أو عناصر دخله..... الخ

• طلب التبريرات أو التوضيحات:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة ، الجزائر ، المرجع السابق ، ص 15 ، 16 .

² يقصد بعبارة في عين المكان : بمعنى يقوم أعوان الإدارة الجبائية بالتحقيق مع المكلف بالضريبة في مقر نشاطه .

³ سعدي عبد الحليم ، المرجع السابق ، ص 194 ، 195 .

وهو الطلب الذي تلجأ إليه الإدارة 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 المعلن 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 المكتتية ."

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الطلبات يجب أن تشير صراحة على النقاط التي ترى الإدارة الجبائية أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها ، ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات و العمليات و البيانات الخاضعة للرقابة¹ .

و لا يفوتنا أن ننوه على أنه يجب على الإدارة الجبائية أن تحدد في طلب المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد فيه المكلف بالضريبة و المحدد بثلاثين (30) يوما ، ابتداء من تاريخ استلام هذا الطلب² .

رابعا: تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

و معنى ذلك أنه يجب على الإدارة 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 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 الإدارة الجبائية³ .

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

1- التحقيق في محاسبة المكلف :

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

4 .

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

² أنظر المادة 19 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج) .

³ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 46 .

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

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 يخص :¹

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

2- التحقيق المصوب في محاسبة المكلف :

يقصد بهذا التحقيق الإجراء الذي يقوم به أعوان الإدارة 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 تشكل الإدارة 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 الجبائية².

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)³.

3- 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 لحزبته و نمط معيشتته لكشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به ، و من خلال إجراء مقارنة بين مداخيل المكلف بالضريبة⁴.

¹ أنظر المادة 20 الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

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

³ أنظر المادة 20 مكرر، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

⁴ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 290 .

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 المعمق ¹.

خامسا : 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 أعاونها 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 بطرف مغلق ².

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 جنائية ³.

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 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 الضرائب ⁴.

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 أعاون الادارة الجبائية بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق ، الذي يقوم باستنطاقهم حول الوقائع موضوع الشكوى

¹ أنظر المادة 21 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

² تيسوكاي حياة ، سعودي صيرينة ، المرجع السابق ، ص 75 .

³ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 48 .

⁴ أنظر المادة 65 ، الفقرة 2 ، 3 ، من (ق . ا . ج)

1. ، كما لا يكون أعوان الإدارة 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 عليها².

الفرع 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 . ، وبعد 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 مفصلاً بقدر كافي و معللاً ، كما يتعين ذكر المواد التي أسس عليها التقويم الجديد بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها³ ، و بعد ذلك تختتم عملية التحقيق بحضور يوقع عليه المكلف بالضريبة⁴ . و يستفيد هذا الأخير من مجموعة من الضمانات متعلقة بإجراءات التقويم ، و التي سوف نتطرق إليها في العناصر التالية :

أولاً : 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 الإدارة الجبائية ، بحيث أنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد عملية التحقيق⁵.

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 الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة ، وذلك حتى إذا لم تقم بإعادة التقويم ، لذلك فان الإدارة 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 الإدارة الجبائية لأي جديد فيما يخص الوضعية الجبائية للمكلف⁶.

¹ أنظر المادة 67 ، من (ق . ا . ج)

² أنظر المادة 68 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المواد 20 الفقرة 6 ، 20 مكرر الفقرة 5 ، 21 الفقرة 5 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 21 ، الفقرة 5 ، المقطع 7 ، من (ق . ا . ج) .

⁵ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 50 .

⁶ أنظر المادة 21 ، المقطع 5 ، من (ق . ا . ج)

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 الإدارة 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 الشاملة¹ .

ثانيا : 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 حولها² .

- في حالة ما إذا قبل المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها من طرف الإدارة الجبائية ، فإن هذا القبول قد يكون صريحا من خلال إعلام الإدارة الجبائية بواسطة رسالة مكتوبة بطريقة غير غامضة ، أو يكون هذا القبول ضمنيا في الحالة التي لم يقدم المكلف رده ضمن الأجل القانوني المحدد من قبل المشرع ب 40 يوما³ .
- 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 مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية حول وضعيته .
- أما بالنسبة لملاحظات المكلف بالضريبة ، فهي تتضمن إما رفضا قاطعا للتصحيحات المقررة من قبل الإدارة ، أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة و الحجج تناقض النتائج المتوصل إليها ، و في كلتا الحالتين على الإدارة الالتزام بالرد المعلل بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة ، و أي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات⁴ .

ثالثا : عدم تجديد التحقيق الجبائي

¹ أنظر المادة 20، المقطع 6، من (ق . 1 . ج)

² لونيس عبد الوهاب ، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مجلة القانون المجتمع و السلطة ، جامعة وهران ، 2016 ، العدد 5 ، ص 115 .

³ أنظر المواد 20 ، الفقرة 4 ، المقطع 6 ، م 21 ، الفقرة 3 ، المقطع 5 ، من (ق . 1 . ج) .

⁴ لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 116 .

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 :

1- 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 بما 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 يمسه ، حتى يمكن إعمال هذه الضمانة¹ .

2- 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 :

• 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 الأول² . 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 من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة و لكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء

¹ تيسوكاي حياة ، وآخرون ، المرجع السابق ، ص 87 .

² أنظر المواد 20 الفقرة 8 ، 21 الفقرة 6 ، من (ق . ا . ج)

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

- ✓ وجود القصد في ارتكاب الخطأ .
- ✓ وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الإدارة في الرقابة.

• 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 .

رابعا : 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 :

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

2- 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 المداخيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف

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 .

3- 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 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 .

حامسا : 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 فان 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 :

1- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها .

2- القيام بأعمال الرقابة .

3- 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 .

المطلب 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 ، فانه 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

¹ بومحمد علحية ، 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 .

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

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

(الفرع الأول) الإطار المفاهيمي للآجال

(الفرع الثاني) الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي

(الفرع الثالث) الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي

(الفرع الرابع) آجال تقديم طلب تأجيل الدفع

الفرع الأول : الإطار المفاهيمي للآجال

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

أولاً : تعريف الأجل :

يعرف الأجل على أنه " مرور فترة من الزمن محددة قانوناً تؤدي إلى اكتساب الحق أو انقضاءه أو سقوطه " ، يتبين لنا من هذا التعريف أن الأجل قد يكون مكسباً للحق كما قد يكون مسقطاً له²

لذلك وجب علينا أن نحدد الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية و ذلك في الفرع الثاني .

ثانياً : الطبيعة القانونية للآجال في المادة الضريبية :

¹ الشكوى الجبائية هي : وسيلة لدفع الإدارة 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 . زعيبي عمار ، سلطاني آمنة ، 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 ، ألفت على طلبه الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 01 ، بجامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2020/2019 .

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 الشكوى¹ .

ثالثا : 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 1 م 1) ، ففي المجال الجبائي نرجع إلى القوانين الخاصة عملا بالمبدأ الخاص يقيد العام² .

- وبالرجوع إلى المادة 72 ق 1 ج نجدها قد نصت على نوعين من الآجال في مجال منازعات الوعاء الضريبي و هي كالتالي :

1- 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.

2- 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 التحصيل³ . ، و لكن حصول بعض الأحداث يغير ذلك .

الفرع الثاني: الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي :

يقصد بالوعاء الضريبي " هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة"⁴.

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

¹ زرقاط عيسى ، نفس المرجع ، ص 13 .

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

³ أنظر المادة 331 من (ق . ض . م . ر . م) ، و المعدلة بموجب المادة 200 من (ق . م) لسنة 2002 ، و نقلت أحكامها إلى (ق . 1 . ج)

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 25 .

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 العامة¹

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 شكاوى الوعاء الضريبي و ذلك فيما يلي :

أولا: 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 الشكاوى² .

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 1982/01/26 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28 ، في حين أن طلب التخفيض (التظلم) لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا و المحدد ب 1982/12/31 ، و عليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى³ .

هذا و يجب الإشارة إلى أن نقطة انطلاق الأجل المحدد بتاريخ إحالة الجدول الضريبي للتحصيل و ليس من قرار فرض الضريبة⁴ .

و لكن لا يفوتنا أن نوه إلى أن المشرع (ج) قد مدد آجال تقديم الشكاوى و أعطى أجل أطول من ذي قبل بالنسبة للمكلف لكي يرفع شكاواه 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

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 09 .

² أمزيان عزيز ، نفس المرجع ، ص 21

³ أمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص 22 ، 23 .

⁴ أنظر المادة 354 ، الفقرة 1 ، من (ق . ق . م . م . م)

1985 ، هو " تقبل الشكاية إلى غاية 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات¹ . "

كما يجب أن نشير كذلك إلى أن المشرع (ج) استعمل عبارة " السنة الثانية التي تلي سنة " ، في حين أن النص الأصلي قبل إلغائه 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 فهم أو تطبيق النص الجديد ، فيتعدى أو يصل الأجل لتقدم الشكوى ضريبية 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 2020² .

ثانيا : 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 :

1- 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 الجديد³ .

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 الجبائية⁴ .

2- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة

¹ فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، د س ن ، ص 33 .

² بدائية يحي ، الاطار 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 ، 2011/2012 ، ص 43

³ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 22 .

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 15 .

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 قيّداً أو شرطاً 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 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.

3- 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 تجبى 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 كالتالي : 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 بدائية يحيي ، 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 ، 2007/2008 ، ص 28

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 15 .

• 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 ، فان أجل الشكوى الجبائية يمتد إلى غاية 31 ديسمبر 2021.

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

ثالثا : 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 الجوازي 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

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 .

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 لها¹ .

رابعاً : 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 استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

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 :

1- 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 إعمالا بالقاعدة التي تقضي بأن أساس فرض الضريبة هو الحدث المنشئ لها فان هذا الأخير هو الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف ، نحو الخزينة العمومية² .

ومن بين الأخطاء التي يمكن أن ترتكب في الوعاء الضريبي فمثلا ليكن المكلف بالضريبة شخص معنوي (شركة تجارية) ، حيث كانت أرباحها في سنة 2020 مقدرة 7.000.000.000 دج (7مليار) سنويا ، و كانت إدارة الضرائب التابعة لها هذه الشركة تطبق ضريبة على أرباح الشركة طبقا 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 2.000.000.000 دج (2 مليار دج) ، لكن بالمقابل اعتمدت إدارة الضرائب على معدل الأرباح القدم 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 .

2- الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة :

¹ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 20 ، بتصرف .

² المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2019/2018 ، ص 47 .

بعد الانتهاء من تحديد الوعاء الضريبي للمكلف يتم تطبيق معدل الضريبة المحدد قانونا ، 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 النسبية¹ .

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 كبيرا أم صغيرا ، كأن تفرض ضريبة على الدخل بنسبة 10 % فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول الكبيرة و الصغيرة² .

كما يمكن أن تفرض الضريبة بسعر متغير فتسمى بالضريبة التصاعدية و هي الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد الوعاء الضريبي لها ، أي بتغير المادة الخاضعة للضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما ازداد وعائها ، أي أن هناك علاقة طردية بين سعر الضريبة ووعائها³ . 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 المضمون⁴ .

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 .

3- 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 % :

¹ نفس المرجع ، ص 50

² 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 .

³ نفس المرجع ، ص 30 .

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 29 .

- مبلغ العمليات البيع بالجملة

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

الفرع الثالث : الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي

" يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية " ¹ ، ما يفهم من هذا أن إجراء تحصيل مختلف الضرائب و الرسوم الذي تقوم به الادارة 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 الضريبة ² .

و يمكن تعريف مصطلح تحصيل الضريبة على أنه " مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل الضريبة من جيوب المكلفين إلى صناديق الخزينة العمومية " ³

و تجدر الإشارة أن الأصل في تحصيل الضرائب يتم وديا ، بمعنى أن يتوجه المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه إلى الادارة الجبائية لدفع قيمة الضرائب المفروضة عليه في الآجال القانونية ، إذ يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة ، أما في حالة إذا لم يتم 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 ⁴ .

أما في حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة لهذا الإنذار المشار إليه أعلاه تشرع الادارة الجبائية في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري بما للحداول 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 الفرع من خلال أربعة (04) عناصر و هي كالتالي :

أولا : أجل تقديم الاعتراض على سند التحصيل (الإنذار) :

¹ أنظر المادة 18 من ، القانون رقم 21/90 ، المؤرخ في 15 غشت 1990 ، المتعلق بالمحاسبة العمومية ، العدد 35 ، سنة 1990 ، ص 3 .

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

³ فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة ، الجزائر 2011 ، ص 16 .

⁴ اخلف حسناء ، المرجع السابق ، ص 14 .

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 الادارة 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 محتموم .

و تأسيسا على ذلك فانه 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 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 إنذار بوجود 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 باشرته في محل الإقامة القديم للمكلف ، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته و أعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم ، و بالتالي فان إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء

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

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

الكلية من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده ، باعتبار أن المدعي غير محل إقامته و قام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب محل إقامته الجديد¹ .

ثانيا : 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 بالضريبة²

لذلك نجد أن المشرع (ج) و حفاظا 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 قانونا من المادة 146 إلى غاية المادة 152 ق ا ج ، و إلا اعتبر تصرفها باطلا 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 للحدود الضريبية من قوة تنفيذية³ .

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 :

1- غلق المحل التجاري أو المهني :

ألزم المشرع الجزائري على الإدارة 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 فانه يمكن للإدارة الجبائية وفقا للمادة 991 من (ق م⁴) ، و المادة 380 من (ق ض م ر م) ، و بناءا لحق الامتياز للخرزينة العمومية في مادة التحصيل و حق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلف بالضريبة ، فلها

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 39 ، بتصرف .

² فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 19 .

³ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 16

⁴ 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 .

الحق في مباشرة إجراءات المتابعة من أجل إتمام المهمة الموكلة لها قانونا ومن 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 إجراءا ردعيا تهديديا أكثر منه إجراءا لتحصيل الديون الضريبية¹ .

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

- يجب على الادارة الجبائية و قبل اتخاذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف ، أن تقوم بتوجيه تنبيه يبلغ للمكلف بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة² .
- 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 سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة³ .
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 نهائيا ، أو لم يتم باكتتاب أجلا للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة⁴ .
- 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 الإستعجالية⁵ .
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) أشهر⁶ . ، كما يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي⁷ .

¹ اخلف حسناء ، المرجع السابق ، ص 68 .

² أنظر المادة 145 ، من (ق . ا . ج) .

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

⁴ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 42 ، بتصرف

⁵ أنظر المادة 146 ، الفقرة 4 ، من (ق . ا . ج)

⁶ أنظر المادة 146 ، الفقرة 1 ، من (ق . ا . ج)

⁷ أنظر المادة 146 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

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 متابعة¹ (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 .

2- 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 اختصاصه² .

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 :

- 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 .
- 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 .
- التحصيل الفوري للضرائب و كذا الغرامات الجبائية المسلطة على المكلف في حال مخالفة التنظيم المتعلق ب (ق ض 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 :

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

² فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 32 .

يجب على الإدارة الجبائية و قبل أن تقوم بعملية الحجز على معدات المحل ، توجيه تنبيه للمكلف بوجوب تسديد الضرائب المفروضة عليه¹ . ، كما تكمن فائدة تبليغ في إخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب ، و بموجبه يستطيع القيام بالوفاء اختياريًا ، و يتجنب الحجز الإداري على محله² .

في حال ما إذا قامت الإدارة الجبائية بتنفيذ الحجز فانه يجب أن يكون بعد يوم واحد (01) من التنبيه فمثلا إذا قامت الإدارة الجبائية بتنبيه المكلف بوجوب تسديد الضريبة بتاريخ 2021/10/15 ولم يقم المكلف بتسديد ما عليه من ضرائب ، فيحوز للإدارة الجبائية هنا الحجز على محله و لكن بتاريخ 2021/10/17 .

وما يهمنا في هذا المقام هو الأجل الخاص بالاعتراض على قرار الحجز لمحلك 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 الآجال³ .

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 .

ثالثا : بيع المحل التجاري أو المهني :

يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل الجبري للضريبة ويكون البيع الجبري في المحجوز الادراية 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 الإدارة الجبائية.

و بالتالي فانه يجب على المكلف إذا لم يبادر برفع الحجز على محله أو لم يسدد الضرائب التي على عاتقه ، فان الإدارة الجبائية في هذه الحالة تبدأ بالقيام بعملية بيع محل المكلف⁴ .

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 المشرع⁵ .

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)

⁴ زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 17 .

⁵ أنظر من المادة 151 الى المادة 152 مكرر ، من (ق . ا . ج)

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) ¹على ما يلي " 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.

ثالثا : أجل تقديم طلب استرداد المحجوزات :

بالرجوع إلى المادة 154 ق ا ج ² 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 الجوارى للضرائب التابع له المكلف .

1- 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 لوكالة قانونية³ ، 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 التسجيل⁴ . ، كما أعطى المشرع المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين من تقدم هذه الوكالة⁵ .

¹ القانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 2008/02/25 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر رقم 21 ، سنة 2008

² 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 .

³ أنظر المادة 154 ، الفقرة 2 ، من (ق . ا . ج)

⁴ أنظر المادة 75 ، من (ق . ا . ج)

⁵ أنظر المادة 75 ، الفقرة 3 ، من (ق . ا . ج)

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 نوه أنه يجب على الإدارة الجبائية و عند استلامها للطلب أن تسلم وصلا عن ذلك للمكلف بالضريبة المحتج¹ .

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 .

2- البت في طلب استرداد المحجوزات :

يبث 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 الإدارة 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 الإدارية² .

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف أن يرفع هذا الطعن و الذي لا يوقف الدفع ، في أجل شهرين (02) ، و يبدأ هذا الأجل إما من انقضاء الأجل الممنوح للمدير المعني حسب الحالة و المرفوع أمامه الطلب للبت ، وإما من إبلاغ قراره³ .

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 تعديلا جوهري لأن الوكيل القانوني أكثر خبرة من المكلف و هذا ما ينتج عنه حماية متينة له .

رابعا : أجل تصحيح الشكوى في مجال التحصيل الضريبي :

¹ أنظر المادة 154 ، الفقرة 3 ، 4 ، من (ق . ا . ج)

² أنظر المادة 154 ، الفقرة 5 ، 6 ، 7 ، من (ق . ا . ج)

³ أنظر المادة 154 ، الفقرة 8 ، من (ق . ا . ج)

تماشياً مع ما تم ذكره أعلاه ، فإن المكلف بالضريبة له الحق في الاستفادة من الضمان المتعلق بتصحيح الشكاوى الجبائية وهذا في حالة ما إذا شابها 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 الشكاوى الجبائية في مجال التحصيل

بالرجوع إلى المادة 153 مكرر ف 5 (ق 1 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 شكاوى 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 بتبنيته المكلف لتقديم كل وثيقة مشار إليها من طرفه و تعمل على دعم نزاعه¹ .

هذا و تجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بتصحيح اعتراضه (شكواه) ، و الرد على الإدارة 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 الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة ، حسب الحالة بتبليغ المكلف بقرار عدم قبول اعتراضه شكلاً أو قرار الرفض في الموضوع لعنصر المنازعة موضوع طلب تكملة الملف² .

الفرع الرابع : تقديم طلب تأجيل الدفع

¹ أنظر المادة 153 ، الفقرة 6 ، من (ق . 1 . ج)

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

إن مختلف المنازعات الجبائية التي تقوم بين المكلف و الإدارة الجبائية مهما كان موضوعها سواء تلك المتعلقة بالوعاء الضريبي أو التي تخص تحصيل الضريبة فإنها لا توقف الدفع ، و بالتالي يكون لقابض 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 أعلاه¹ .

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 الإدارة الجبائية ، و يطلب من قابض الضرائب أن يمنحه آجالا لدفع مستحقات الخزينة العمومية . لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا الفرع إلى عنصرين كالآتي :

أولا : 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 يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة " و ذلك بتوافر شروط و هي كالتالي:

1- 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 كليا أو جزئيا الضرائب التي فرضت عليه² ، كما يجب على المكلف أن تكون شكواه مودعة وفق الشروط المشار إليها ضمن أحكام المواد 72 73 75 .

2- 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 .

3- توضيح المبلغ المتنازع عليه :

¹ أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 34 .

² قصاص سليم ، المرجع السابق ، ص 63 ، بتصرف .

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 .

4- تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها :

بمعنى أن يذكر المكلف في شكواه بأنه في استطاعته أن يقدم للقبض 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 العمومية¹.

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 الضرائب²

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 الجبائي³.

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 النزاعي⁴.

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 الإجراء⁵.

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 .

ثانيا : 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 آجلا لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم ، وهذا

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)

ما جاءت به المادة 156 ق ا ج ف 1 بنصها " يمكن لقاibus الضرائب في مجال التحصيل ، منح كل مدين يطلب ذلك آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها، و بصفة عامة كل دين تتكفل به الادارة 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 .

المبحث الثاني: الحماية القضائية للمكلف الضريبي

المطلب الأول: الدعوي الضريبية.

إن الدعوى القضائية هي الوسيلة القانونية التي سنتها التشريعات لأصحاب الخصومة للجوء بمقتضاها إلى السلطة القضائية المختصة لحماية حقوقهم، كما عرفت بأنها: " كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة تم إقرارها³ ومن المعلوم أن المنازعات الضريبية تشمل كل ما له علاقة بقانون الضرائب وبما أننا بصدد المرحلة القضائية فإنها تخضع لأحكام المادة 82 من (ق. إ. ج.)، والمواد 800، 801، 803، 805، 810 (ق.إ.م.إ) ، أما الحقوق الممنوحة للمكلف

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)

³ - فريجة حسان الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب ، 1994 ، ص 12 .

بالضريبة في هذه المرحلة فإنها تحوي ضمانات منها ما يأتي ضمن شروط قبول الدعوى الضريبية التي تهدف إلى التصريح بوجود الحق، وعدم مراعات أحد الشروط من قبل المكلف فإنه يؤدي به إلى فقدان حقه في رفع الدعوى الضريبية، ومن الضمانات ما يأتي ضمن المواعيد كما تأتي أيضا الحقوق الفرعية أو الطلبات المقترنة بسير الدعوى والتي تتعلق بالتحقيق الإضافي ومراجعته وطلب الخبرة.

كل هذه الضمانات لا يمكن للمكلف أن يستفيد منها إلا بعد إتجاهه للقضاء برفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية ولنفصل ذلك، قسمنا هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، ضمانات التصريح بوجود الحق (الفرع الأول) الضمانات المقترنة بالمواعيد (الفرع الثاني)، والضمانات المرتبطة بالتحقيق (الفرع الثالث)

الفرع الأول: ضمانات التصريح بوجود الحق.

إن الأصل العام في شروط رفع الدعوى القضائية هو ما جاء في المادة 13 من (ق. إ. م. (الحديد لسنة 2008 حيث جتء نص المادة " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون " حيث نجد المشرع قد حدد لنا شرطان أساسيان لرفع الدعوى بداية من شرط الصفة حيث إعتبرها من النظام العام ويمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه في إي مرحلة من مراحل التقاضي وذلك وفقا لأحكام المادة 68 من (ق. إ. م.!)¹.

ويكتسب المدعي هذه الصفة إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية أو تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة، وفي نفس الوقت يأتي ثاني شرط والذي هو المصلحة حيث يمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي إذ لا دعوى بلا مصلحة وهذا هو الذي يصعب علينا الفصل بين هذين الشرطين بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة وهذا الاندماج الذي بين الصفة والمصلحة غالبا ما يكون في منازعة أدراية.

إضافة إلى هذه الشروط العامة والمشاركة لجميع الدعوى القضائية، فإن هناك شروط خاصة بالدعوى الضريبية لا بد من توافرها حتى تقبل أمام المحكمة الإدارية المختصة وهي ما سنركز عليه في هذه العناصر التالية وهي

التظلم الإداري المسبق ، والإختصاص القضائي، وشكل العريضة ومحتواها

أولا: التظلم الإداري المسبق.

التظلم هو عبارة عن إجراء يرسمه القانون أحيانا لإتباعه، ويتمثل في طعن إداري يقوم به الشخص الذي يريد مقاضات الإدارة كإجراء أولي عن طريق توجيه شكوى أو إحتجاج أو إلتماسا ويدعي ذلك الإجراء تظلم مسبقا أو طعنة إدارية يطالب الإدارة من

¹ - تنص المادة 68 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "يمكن للخصوم تقديم الدفع بعدم القبول في أية مرحلة كانت عليها الدعوى ولو بعد تقديم دفع في الموضوع."

خلاله بمراجعة نفسها والقرار الصادر عنها وذلك قبل الشروع في مقاضاتها¹ وبالرجوع إلى نصوص المواد 70، 71، 72، 73 من ق. ! . ج) فيما يتعلق بالوعاء الضريبي نجد أن المشرع الجبائي قد ألزم المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى المختص إقليمياً حسب الحالة، بغية إثارة صدر وه قرار إداري صريحاً أو ضمني لكي يتمكن بعد ذلك من أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري²، والغرض من إصدار هذا القرار هو أنه يحمي المكلف بالضريبة عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لافائدة منها، وذلك إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

وإذا كان ولا بد من رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية فإنه لا بد أن يكون المكلف بالضريبة قد رفع تظلماً مسبقاً أمام الإدارة الضريبية، إذ يعتبر التظلم شرطاً أساسياً لرفع دعوى قضائية، كما تجدر الإشارة هنا إلى أن الشكاية النزاعية تتميز بما النزاع الضريبي فقط مقارنة بالاحكام العامة المتعلقة بقبول دعاوى القضاء الكامل، إلا أن هذه القاعدة لا تشمل كل المنازعات الضريبية إذ تستثن منها المنازعات المتعلقة بتحصيل حقوق التسجيل، والضرائب غير المباشرة، حسب المادة 335³ من ق.ت.، والمادة 498⁴ من قانون الضرائب غير مباشرة، إذ يفهم من الأولى أنه يمكن للمكلف بالضريبة في منازعات تحصيل حقوق التسجيل أن يلجأ إلى القضاء مباشرة قبل الجؤئه إلى إدارة الضرائب بل أكثر من ذلك فالطعن الإداري يرفع بشرط أن لا يكون المكلف قد قدم طعنه القضائي.

من خلال المادتين اللذان سلف ذكرهما يلاحظ أن التظلم الإداري المسبق الذي يعتبر شرطاً أساسياً

لقبول الدعوى الضريبية لا نجد له نفس الأهمية في المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل والضرائب غير مباشرة وذلك موجب تعديل الوارد في ق. ! . م . ! .، في حين يبقى ضرورياً في منازعات الوعاء الضريبي⁵ وذلك لارتباطه بالنظام العام، إذ يترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى شكلاً.

ثانياً: الاختصاص القضائي.

يعرف الاختصاص بأنه "توزيع العمل القضائي بين الجهات القضائية المختلفة وهو سلطة الحكم وفق القانون في نزاع معين كما أنه السلطة الممنوحة للمحكمة للنظر في النزاع."

ويعتبر تحديد الاختصاص القضائي في الدعاوى الإدارية عموماً و منها الدعوى الجبائية، من الشروط الأساسية لقبول الدعوى، وتأكيد لذلك نصت المادة 36 من ق. ! . م . ! . "عدم الاختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائياً في

¹ - مجلة مجلس الدولة العدد 08 سنة 2007 ص 73.

² - انظر المواد 73، 70، 71 فقرة 1، 74 والمادة من ق. ! . ج) لسنة 2012

³ - تنص المادة 355 من قانون التسجيل " أن الأنواع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي

⁴ - تنص المادة 398 من قانون الضرائب الغير مباشرة " تسوي النزاعات التي يكون رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 و من 82 إلى 91 من ق. ! . ج)

⁵ - مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003، ص 75

أي مرحلة كانت عليها الدعوى" وبما أن الدعوى الجبائية تكيف على أنها دعوى إدارية فإن طبيعة الاختصاص فيها تتحدد بما ورد في القواعد العامة من (ق.إ.م.إ) ولذلك سنتطرق في البداية إلى الاختصاص الإقليمي، ثم بعد ذلك إلى الاختصاص النوعي.

1- الاختصاص الإقليمي .

ويقصد به ولاية الجهة القضائية بالنظر في الدعوى المرفوعة أمامها إستنادا إلى معيار جغرافي للتقسيم القضائي. كما جاء في نص المادة 803 من (ق.إ.م.إ) "1. يتحدد الاختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمادتين 37 و 38 من هذا القانون" وإذا عدنا إلى نص المادتين اللذان سلف ذكرهما فأما يحددان الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المتعلقة بموطن المدعى عليه.²

وتجدر الإشارة هنا أيضا إلى أن إحالة المادة 803 الاختصاص الإقليمي إلى المواد 37 و 38 بأنهما يطبقان على الدعوى الإدارية عموما وليس الدعوى الجبائية وذلك بدليل ما جاء في نص المادة 1/804 من

(ق.إ.م.إ). "خلافا لأحكام المادة 803 أعلاه ترفع الدعوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية في الم واد المبينة أدناه:

في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصهم مكان فرض الضريبة أو الرسم"

2-الاختصاص النوعي:

يقوم النظام القضائي في الجزائر على وحدة الجهة القضائية أي المحكمة ، ولا توجد محاكم كما هو الشأن في النظم القضائية الأخرى وتنظر المحكمة في جميع القضايا المعروضة بحسب طبيعة النزاع و تشكل من أقسام وكذا من أقطاب متخصصة هذه الأخيرة تنظر في العديد من النزاعات منها ما يتعلق بالتجارة الدولية والإفلاس والتسوية القضائية والمتعلقة بالبنوك الجبائية وغيرها من النزاعات حيث تفصل فيها بتشكيلة جماعية³ وبذلك فإن الاختصاص النوعي في المنازعة الجبائية الإدارية يؤول الاختصاص فيه نوعيا إلى المحاكم الإدارية وهذا حسب أحكام القانون العضوي 02 / 98 المتعلق بالمحاكم الإدارية حيث نصت المادة الأولى منه " تنشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية" كما جاء في نص المادة 800 من (ق.إ.م.إ) " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل

للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغ الإدارية طرفا فيها

و المادة 801 من نفس القانون " تختص المحاكم الإدارية كذلك بالفصل في:

¹ - طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، (شرح لقانون الإجراءات المدنية، والإدارية الجديد) الجزء الأول، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 29 و32.

² - انظر المواد 37 و38 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

³ - طاهري حسين ، مرجع سابق، ص 30

● دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن: (الولاية والمصالح غير المركزية للدولة على مستوى الولاية، البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية، المؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الإدارية)

● دعاوى القضاء الكامل.

● القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة.

من خلال هذه النصوص القانونية فإنه يتأكد بأن الإختصاص النوعي للمنازعة الجبائية يؤول إلى المحكمة الإدارية وتعتبر المنازعة الجبائية وتحديد المنازعات الوعاء الضريبي من أهم المواضيع التي يعود الإختصاص فيها إلى القضاء الإداري طبقا للمعيار العضوي المعتمد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹

اثالثا: شكل العريضة ومحتواها.

يعتبر شكل العريضة ومحتواها من شروط قبول الدعوى الضريبية والتي لا بد للمكلف بالضريبة أن يستوفيها في عريضته وعدم مراعات إحدى هذين الشرطين المتلازمين يؤدي إلى عدم قبول الدعوى من حيث الشكل أو المحتوى.

1- شكل العريضة.

لقد جاءت المادة 15 من (ق. إ. م.) محددة البيانات التي يجب أن تتضمنها الضريبة وذلك تحت طائلة عدم القبول شكلا

1. الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.

2. اسم و لقب المدعي وموطنه.

3. اسم و لقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فاخر موطن له

4. الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثلة القان وني أو ألتفاقي.

5. عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

6. الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.²

كما نجد أيضا في (ق. إ. م.) (ج) قد حدد لنا الكيفية التي يجب أن يكون عليها شكل العريضة وذلك وفق المادة 83 من (ق. إ. م.)، حيث أنه إضافة إلى الشروط العامة المنصوص عليها في المادة 15 أن ترفق العريضة بمايلي:

¹- فيلالي موارد، مرجع سابق، ص 37.

²- المادة 15 من (ق. إ. م.) (الجدد 09-08 الصادر في 25 فيفري 2008

- أ- أن تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوى المقدمة إلى إدارة الض رائب، غير أنه وفي حدود التخفيض المطالب به في الشكوى حيث يمكن تقديم طلبات جديدة
- ب- إرفاقها بنسخة من الشكوى الضريبية وعند الاقتضاء نسخة من قرار لجنة الطعن .
- ج- ضرورة التوقيع على العريضة من قبل صاحبها تحت طائلة عدم القبول وفق المادة 72 من (ق. إ.ج.) .
- د- إذا كانت الشكوى الضريبية معيبة يعيب بعدم التوقيع فإنه يجب تغطيتها بعريضة إفتتاح الدعوى¹ إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن الشرط الذي يتعلق بأن تكون العريضة على ورق مدموغ تم إلغائها بمقتضى المادة ثمان وعشرين) 28 (من قانون المالية لسنة 2008²

2- محتوى العريضة.

بالرجوع إلى المادة 83 الفقرة 02 من (ق. إ.ج.) نجد أن المشرع الجزائي أوجب أن تتضمن العريضة المقدمة إلى الغرفة الإدارية عرضا موجزا للوقائع، التي تتصل بالن زاع والأدلة التي تثبت صحة الادعاءات فضلا عن البيانات المتعلقة بالاسم واللقب ومحل الإقامة وموضوع الطلب وإسم من يوجه إليه ومحل إقامته وصفته.

ولتسبب العريضة الموجهة إلى القاضي الإداري فإن المكلف بالضريبة وخلافا لما يمكن للإدارة من تغييره عند تسببها للعريضة حيث يمكنها إستبدال الأجوه المثارة في النزاع، وتغييرها لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد المثار من النظام العام فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الخروج عن الطلبات المقدمة في شكواه أماما إدارة الضرائب دون أن يغير في مضمونها³

و من خلال نص المادة فإنه يجب أن يحتوي مضمون العريضة مجموعة من النقاط التي توضح طلبانه المقدمة أمام المحكمة المختصة وهي كالتالي:

- يجب أن تحتوي العريضة على عرض موجز للوقائع التي بها يتصل بالنزاع وخاصة الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات ، إضافة إلى ذلك لا بد من أن تحتوي على البيانات العامة المتعلقة باسم المكلف و محل إقامته، وموضوع الطلب، واسم من يوجه إليه الطلب ومحل إقامته كما يجب تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية ، غير انه يمكن تقديم أسباب جديدة في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الإفتتاحية⁴ و معنى هذا أن يعرض الأوجه الجديدة وليس الطلبات

¹- زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة ، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري ، ماستر 02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013/2014

²- وقاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراء علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال(جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2010-2011 ص 97

³- زرقون نور الدين ، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة، القيت لطلبة الحقوق ، تخصص قانون إداري ، ماستر 2 جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014

⁴- حركات بوبكر عبد الغافي ، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادت المدرسة العليا للقضاء الجزائر 2007، ص 40

الجديدة، وعدم المطالبة بتخفيض أعلى من المطلوب في الشكوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب أو الهيئات المركزية المختصة.

- يجب أن تكون العريضة مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب للولاية وذلك وفق المادة 83 الفقرة 02 ".... يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه" في هذا الإطار أصدرت المحكمة العليا قرار بتاريخ 1990/04/01 جاء فيه ما يلي:¹

من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحه على عرض الوسائل وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية، يجب أن يكون مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ خطأ في تطبيق القانون في هذه القضية نجد أن قضاة المجلس قبلوا بالعريضة الإفتتاحية رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير الولائي، وبه قد خرقوا القانون.

الفرع الثاني: الضمانات المقترنة بالمواعيد.

إن الأصل العام في المنازعات الجبائية أن لها مواعيد محددة ترفع من خلالها الدعوى القضائية أمام المحكمة مثلها مثل المنازعات الإدارية وهذه المواعيد محددة قانوناً، وقد جاءت في نصوص خاصة، وتجاوز هذه الآجال يجعل الدعوى مرفوضة شكلاً.² وقد جاءت آجال رفع الدعوى الضريبية من خلال نص المادة 82 من ق. !.ج: "يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداءً من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه" ..

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة..

يمكن لكل متشكك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2 / 76 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة 4 الموالية للأجل المذكور أعلاه.³

من خلال هذا النص يمكن القول بأن المبدأ العام في رفع الدعوى الضريبية يبدأ في أجل 4 أشهر يبدأ حسابها من تاريخ إستلام الإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، فإذا ما قام مدير الضرائب بتبليغ المكلف بالقرار المتخذ بشأن الشكوى إلى المكلف فإنه في هذه الحالة لا يثار أي إشكال حيث إن تاريخ التبليغ هو نقطة بداية حساب آجال رفع الدعوى القضائية ما لم يختار المكلف اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.

¹ - القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرة الإدارية، المحلة القضائية، العدد 04، سنة 1991، ص 233
² - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري (رسالة ماجستير في قانون الأعمال)، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، السنة الجامعية، 2008، ص
³ - انظر المادة (82 من ق. !.ج.)

وفي حالة رفع الدعوى خارج الآجال يمكن للمكلف أن ينازع في مسألة تبليغه بالإشعار فإذا إستطاع أن يثبت خطأ إدارة الضرائب فإن الأجل يكون مفتوحا ، ولكن السؤال الذي يثار فيما يتعلق بعدم جواب الإدارة على الشكوى الضريبية خلال الأجل المقرر لجوابها والمقصود به هل يبدأ حساب الأجل (04) أشهر من تاريخ إنقضاء المهلة المخصصة للجواب أم يبقى مفتوحا، ولا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور القرار من الإدارة ؟ والجواب جاء في الفقرة الثانية من المادة 82 من ق. ! .ج) بأن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر 04 الموالية للمدة المذكورة أعلاه وجوازية رفع هذا النزاع بعد إنتهاء المدة المحددة جاءت مقصودة من المشرع أي أنه يمكن للمكلف بالضريبة إنتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد إنتهاء أجل الرد الممنوح لها حسب الفقرة الثانية من المادة 76 من ق. ! .ج) وبالتالي فإن المكلف له الخيار في هذه الحالة بين - إما أن يرفع دعواه مباشرة بعد إنتهاء آجال الرد .

- إما أنه ينتظر الرد حتى ولو كان خارج الأجل ثم يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر من تاريخ هذا الرد.¹ من خلال ما سبق ذكره فإن الأصل العام لرفع الدعوى الضريبية محدد بأجل أربعة أشهر) 4) يبدأ حسابها من يوم التبليغ بالقرار الصادر من المدير الولائي للضرائب، وإنطلاقا من هذا فإنه يمكن أن تخضع الآجال لحالات يمكن أن تمدد فيها الآجال لظروف معينة تمنع من رفع الدعوى القضائية، وهذه الحالات هي في حد ذاتها ضمانات منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حيث سنوردها في ثلاثة عناصر، إنقطاع الميعاد(الفرع الأول)، وقف الميعاد (الفرع الثاني) تمديد الميعاد(الفرع الثالث).

أولا: إنقطاع الميعاد.

ويقصد به أن آجال الشكوى التي تتعلق برفع الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري تتوقف ويبدأ حسابها بداية من تاريخ اليوم الموالي لزوال الحادث الذي إنقطع الميعاد من خلاله ، حيث سنورد في هذا الفرع حالتين ينقطع الميعاد من خلالهما الأولى عند الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة ، والثاني عند شطب الدعوى الضريبية .

1- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة.

إن مجلس الدولة الجزائري إستقر على ترتيب أثر قاطع على رفع الدعوى الضريبية إلى محكمة غير مختصة حيث إن آجال رفع الدعوى تكون منقطعة حتى صدور حكم نهائي بعدم الاختصاص² والميعاد الجديد يبدأ من تاريخ العلم بالحكم النهائي للمكلف بالضريبة ويشترط لا وقوع الأثر القاطع للميعاد لشروط معينة وهي كالآتي:

- أن ترفع الدعوى أمام محكمة غير مختصة، وفي الميعاد المحدد لرفع الدعوى الضريبية أي خلال أربعة) 4) أشهر من تبليغ صاحب الشأن أو العلم به علما يقينيا .

¹- زرقون نور الدين المحاضرات في المنازعات الجبائية ، غير منشورة، القيت لطلبة الحقوق متخصص قانون إداري ماستر 2 جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014

²مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص338

- يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بإحتصام إدارة الضرائب ويكلفها بالحضور أمام المحكمة الإدارية لتسمع الحكم في قرارها.¹

من خلال تحقيق هذه الشروط فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يرتب إنقطاع الآجال القانونية حيث يمكن أن يتحدد إبتداء من اليوم الموالي لتبليغ الحكم القضائي الذي قضى به في المحكمة بسوء توجيه الدعوى أو عدم الاختصاص ، وأن إجراءات سير الدعوى أمام المحكمة الغير مختصة لا تحتسب وتعتبر كما لم تكن **ثانيا: شطب الدعوى الضريبية.**

إن الذي يعين بشطب الدعوى التي تكون أمام المحكمة الإدارية هو القاضي الإداري بإعتبار أنهما من إختصاصاته وصلاحياته ولكن السؤال الذي يطرح ما مصير الآجال القانونية بعد الحكم بالشطب؟ وهل يمكن رفع الدعوى من جديد أم إن الأجل يسقط؟

يقوم القاضي الإداري بشطب القضية عندما لا يراعي المكلف بالضريبة الإجراءات الشكلية المنصوص عليها في القانون أو التي أمر بها القاضي، فقد منح المكلف فيها حق العودة في سير الخصومة ولكن بعد زوال سبب الشطب وحسب (ق. إ. م. إ) الجديد فإن الآجال تحسب من يوم تاريخ حكم النطق بالشطب وفق المادة 542 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.. " يترتب على الشطب إزالة الأثر الموقوف للاستئناف ما لم يعاد تسجيل القضية في الجدول خلال أجال الاستئناف المتبقية"²

حيث إن تاريخ تبليغ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الاعتماد عليه من جديد في حساب الآجال المنصوص عليها في أحكام المادة 337 من (ق. ض. م) والرسوم المماثلة، كما يشترط في تحريك الدعوى المشطوبة أمام الجهة القضائية الإدارية مراعاة شرطين أساسيين هما:

- أن يصدر حكم بالشطب وأن يتم تبليغه.

- أن ترفع الدعوى المشطوبة في ميعاد أربعة أشهر المحددة للدعوى الضريبية.³

ثانيا: توقف سريان الميعاد.

ويقصد يتوقف سريان الميعاد لفترة معينة بسبب حادث أدى إلى توقف الميعاد وذلك إلى أن يزول الظرف كأن يبدأ الميعاد في السريان في 01 جانفي لسنة 2014 ثم يحدث سبب يوقف سريان الميعاد في 03 فيفري لسنة 2014 ويدوم إلى أن ينتهي في 10 فيفري من نفس السنة، فإن حساب الآجل هذا يبدأ من يوم 11 فيفري والمدة التي استغرقها الحادث المسبب لوقف الميعاد تسقط من الحساب وكأنها لم تكن.

¹فصيل كوسة، الدعوى الضريبية وإنباها في ضوء اجتهادات مجلس الدوة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 95

²- أنظر المادة 542 من (ق. إ.م)

³- كوسى فضيل، نفس المرجع، ص 98

وسنقتصر في دراستنا لهذا العنصر على حالتين من الحالات التي توقف سريان الميعاد، طلب المساعدة القضائية والقوة القاهرة أو الحادث المفاجئ.¹

1- القوة القاهرة.

إستقر قضاء مجلس الدولة الفرنسية على أن القوة القاهرة تؤدي إلى وقف الميعاد وذلك بسبب مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة ورفع الدعوى الضريبية ومنه يستحيل على المكلف أن يقوم بإجراءات للمحافظة على حقه وهو في حالة قوة القاهرة ولذلك فإنه ليس من العدل أو الإنصاف أن يستمر ميعاد الشكوى، أمام إدارة الضرائب أو أمام القضاء الإداري ولذلك فإنه مادام المانع قائما فإن سريان الميعاد يوقف ولا يسري ، فإذا زال أثر القوة القاهرة يبدأ سريان الميعاد من جديد ويكمل مدته، ونعني به حساب الميعاد من بدايته إلى تاريخ الوقف، ثم يستمر التوقف إلى أن تنتهي مدة الوقف، ثم يعود من جديد بعد زوال السبب الموقوف ليستمر من جديد حتى مدة الآجال، أما إن ظهر الوقف قبل بدئ الميعاد فإنه يتعطل سريان الميعاد ويبدأ إلى أن يزول سبب الوقف² وقد وضع المشرع صورة القوة القاهرة وكيف تكون وذلك وفقا لأحكام المادة 832 في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " ... القوة القاهرة أو الحادث الفجائي "

كما أن مجلس الدولة قضى برفض الطعن المؤسس على إعتبار هطول الأمطار والفيضانات كان سببا في غلق محل الطاعن، ومن ثم تعد بمثابة قوة القاهرة، فرد مجلس الدولة على هذا الدفع بما يلي في نفس قراره الذي صدر بتاريخ 2001/02/19 حيث جاء في القرار أن هطول الأمطار لا يعتبر قوة القاهرة، لأنه بالإمكان توقعها والتنبؤ بها بواسطة نشرة الأحوال الجوية الخاصة بعد تطور التقنيات المتعلقة بها والتي أصبحت من شأنها أن تعطي مسبقا التنبؤات المرتقبة مستقبلا بالنسبة لعدة أيام³

2- طلب المساعدة القضائية.

من أسباب إنقطاع الميعاد المساعدة القضائية حيث إنها توقف سريان الميعاد وهذا ما جاء في المادة

356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " يترتب على تقديم طلب المساعدة القضائية، توقيف سريان أجل الطعن بالنقض أو أجل إيداع المذكرة الجوابية. "

أما المساعدة القضائية فان المقصود بها أن يرفع المكلف بالضريبة صاحب الصفة و المصلحة طلبا إلى الجهات القضائية المختصة لتوكيل محام مجانا، علما أن توكيل محام أصبح وجوبيا أمام المحكمة الإدارية وفقا لأحكام المادة 826 من (ق. إ. م.)! (تمثيل الخصوم محامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة وكذا المحكمة العليا و مجلس الدولة وفق المادة 10 من نفس القانون " تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام جهات الاستئناف والنقض ما لم ينص القانون على خلاف ذلك "

¹ أنظر المادة 832 من (ق. إ. م.)

² كوسى فضيل، مرجع سابق، ص 99، 100.

³ قرار مجلس الدولة رقم 171409 الصادر بتاريخ 2001/02/19 الغرفة الإدارية الثانية ، غير منشور.

كما نصت المادة 357 من نفس القانون " يستأنف سريان أجل إيداع المذكرة الجوابية للمدة المتبقية ابتداء من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع إشهار بالاستلام.¹ من خلال هذه النصوص نستنتج بأنها أكدت لنا طلب المساعدة القضائية والتمثيل الأجنبي محامي سواء كان على مستوى المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة كما جعلها المشرع سببا من أسباب وقف الميعاد وحرصا منه إلى تكريس مبدأ حماية حقوق وأموال المكلف بالضريبة.

ثالثا: تمديد الميعاد بحكم القانون.

فقد منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة ضمانا يتمثل في تمديد أجل رفع الدعوى الضريبية وذلك نتيجة الأسباب يراها المشرع منطقية وقانونية لتمكين المكلف من مباشرة حق اللجوء للقضاء المكرس دستورا حيث ستتطرق في هذا الفرع إلى تحديد الآجال بسبب البعد المكاني، وبعد ذلك التمديد بسبب العطل الرسمية.

1- البعد المكاني.

ويقصد به أن يكون المكلف بالضريبة مقيما خراج الوطن حيث منح المشرع الجبائي هذه الخاصية القانونية الحماية حقه فيما يتعلق منها بالآجال القانونية²

من خلال هذا التعريف نجد بأن المشرع أحاط المكلف بالضريبة بإميازات تتعلق بالآجال في حال ما إذا كان مقيمين بالخارج حيث تمدد بحكم القانون.

فنجد المدة الأصلية المحددة ب) 4) أشهر وفق أحكام المادة 82 من ق. ! .ج) يضاف إليها مدة شهران) 02) فتصبح ستة) 06) أشهر كما أنه يحدد ميعاد تسليم التكليف بالحضور و أول جلسة بالنسبة للمقيمين بالخارج إلى ثلاثة) 03) أشهر وفقا لأحكام المادة 16 والتي جاء في فقرتها الأخيرة من ق.إ.م) والتي جاء فيها " ..يحدد هذا الأجل أمام جميع الجهات القضائية إلى ثلاثة) 03) أشهر، إذا كان الشخص المكلف بالحضور مقيما في الخارج"³ ثانيا: العطل الرسمية.

حيث نجد المشرع الجزائري كغيره من التشريعات المقارنة مدد أجل الدعوى الضريبية بموجب القواعد العامة وقد نصت المادة 405 من ق. إ. م .) على ما يلي " تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم إنقضاء الأجل " .

لقد جاء وفق هذه المادة بأنه يعتد بالأيام و العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها كما تعتبر أيام العطل بموجب هذا القانون أيام الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقا للنصوص الجاري بها العمل وإذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس ي وم

¹ انظر المواد (10) 356 357 () 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

² - عمار عوابدي النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري) نظرية الدعوة الإدارية (، الجزء الثاني ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 1995 ، ص62

³ كوسى فصيل ، نفس المرجع، ص103.

عمل كلياً أو جزئياً يحدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي.¹ فمثلاً لو افترضنا أن آخر يوم من الميعاد هو يوم السبت وبعد يوم السبت عيد الفطر، إذا فيوم السبت يوم عطلة وعقب يوم السبت عيد الفطر وفيه يومان عطلة ، كما صادف يوم الثلاثاء أول ماي، إذا في هذه الحالة فإن آخر أجل للميعاد يكون يوم الأربعاء فإنه منها حسب ميعاد تقديم الشكوى أو رفع الدعوى الضريبية .

الفرع الثالث: الضمانات المرتبطة بسير الدعوى الضريبية.

إن إجراء التحقيق في هذه المرحلة بصفة عامة يقصد به مجموعة من الإجراءات التي حددها القانون لكل من القاضي والمتقاضي من أجل إستخدام وسائل الإثبات حيث يقوم فيها القاضي بدور مهم للوصول للحقيقة ، وهذا الإجراء يكون بناء على طلب الخصوم أو من طرف القاضي، إذ يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون وهذا في أية مرحلة تكون عليها الدعوى كما يمكنه أن يأمر بعدة إجراءات في أن واحد ومنتالية.²

وعلى العموم فإن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية هي نفسها المعمول بها في المنازعات الإدارية، إلا ما جاء منها في نصوص خاصة في (ق. إ. ج) في المادة 84 و 85, 86 وللاشارة فقط إن المادة 84 ألغيت من القانون³

والجدير بالذكر هنا أن عدم المساواة بين أطراف النزاع كانت لصالح الإدارة الجبائية، وهذا ما دفع بالمشروع إلى فرض قواعد جديدة تتعلق بالتحقيق وذلك لكي يكون هناك نوع من المساواة بينها وبين المكلف أو لكي يستطيع أن يواجه بهذا التحقيق الخاص الإدارة الجبائية أمام المحكمة ولذلك قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (الفرع الأول) وطلب المكلف بالضريبة لإجراءات الخبرة (الفرع الثاني) .

أولاً: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.

من بين الإجراءات الخاصة للتحقيق في المنازعات الجبائية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق أو بما يسمى التحقيق المضاد، اللذان يعتبران من بين أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية.

1- التحقيق الإضافي.

حيث نصت عليه المادة 85 من (ق. إ. ج) "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بما في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة

¹ عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 124.

² نبيل صفور، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإداري دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الحائر، 2008، ص 198.791 .

³ المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008.

ويكون التحقيق الإضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، يجب أن يخضع الملف للإبداع جديد".

وفق هذه المادة فإنه يمكن القول بأن الإجراءات الخاصة التي حددها المشرع الجبائي جاءت على سبيل الحصر لا على سبيل المثال

1

2- مراجعة التحقيق.

أما ما جاء في مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد فقد نصت عليه نفس المادة التي سبق ذكرها في عنصر مراجعة التحقيق، وهذه الحالة من التحقيق تكون إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذلك يمكن إستدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة.

وبعد الإنتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير المحضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي.²

ثانيا: طلب إجراءات الخبرة .

يمكن للقاضي الإداري بطلب من الخصوم وتحديد المكلف بالضريبة، الرجوع إلى الخبرة القضائية أو طلب الخبرة القضائية في كل المسائل التي تستلزم الفصل فيها إستيعاب نقاط فنية لا يستطيع القاضي الإمام بها، إلا أنه لا يجوز للمحاكم أن تبلغ من إستعمال هذا الحق لأنه قد يؤدي إلى مضار قد تلحق بالخصوم بسبب تكليفهم بمصاريف باهظة وتعطيل الفصل في النزاع³

إلا أن هذا الحق يعتبر من الضمانات الأساسية التي حولها المشرع للمكلف بالضريبة لإعتبار أن إجحراء الخبرة القضائية من الممكن أن يغير من مجريات سير الدعوى القضائية وقد نظم المشرع إجراء الخبرة في المادة 858 من ق.إ.م. (و التي تحيلنا إلى المواد من المادة 125 إلى 145 من نفس القانون، وقد تطرق إليها) ق.إ.ج (في المادتين "85" و "86" منه بالإضافة للقانون رقم 08 / 91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولذلك سنقوم بدراسة هذا الفرع من خلال النقاط التالية:

1- الحق في طلب تعيين الخبير:

إن طلب تعيين الخبير ليس حكرا فقط على الإدارة الجبائية وإنما يمكن للمكلف بالضريبة أيضا أن يقوم بهذا الإجراء وذلك عندما ما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة أو بطلب من عنده، وقد نصت المادة 86 من ق.إ.ج (الفقرة الثانية " يمكن أن تأمر المحكمة

¹كوسة فضيل، ص 73.

²- كويبي لحسن، مرجع سابق، ص 15.

³طاهري حسين، مرجع سابق، ص 55.

الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا و إما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القضائي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبير¹

وطلب التعيين هذا يقدمه المكلف بالضريبة إلى القاضي الذي له السلطة التقديرية في الموافقة على الطلب أو رفضه، وهذا ما نستشفه من المادة 77 من القانون 09-08" يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناء على طلب كل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل والاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي قد تحدث مآل النزاع". كما نصت المادة 76 " يجوز الأمر بإجراء التحقيق في أي مرحلة تكون عليها الدعوى"²

اين مارم " 2 من خلال هذه النصوص أحد بأن طلب تعيين الخبير من قبل المكلف بالضريبة يخضع إلى سلطة القاضي التقديرية ولذلك لكي يكون هذا الطلب مؤسسا لابد من أن ي برر الأسباب التي دعمته إلى هذا الطلب وبيّن إسم ولقب الخبير مع تحديد التخصص ويوضح النقاط التي تندرج فيها مهمة الخبير تحديدا دقيقا والجدول الزمني للخبرة وذلك بتعيين أجل إيداع الملف.

والنقطة الإيجابية الثانية التي نستنتجها من خلال هذه النصوص هي أن طلب تعيين الخبير يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم به في أي مرحلة من مراحل التقاضي .

2- طلب رد الخبر:

يحق للمكلف بالضريبة طلب رد الخبر سواء كان هذا الخبر معين من قبل المحكمة الإدارية أو من قبل الإدارة الجبائية، ولا بد أن يكون هذا الطلب مبررا حتى يقبل وذلك في أجل (08) أيام إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله الرد، ويفصل في هذا الطلب بعد رفع الدعوى على الخصم طبقا للمادة 4 / 86 من (ق.إ.ج) وإستنادا للمادتين 132 و 133 من (ق.إ.م.إ).³

إن الخبير عند عجزه عن القيام بمهامه التي أسندت له أو تعذر عن القيام بما فإن المكلف بالضريبة يجوز له طلب إستبداله أو رده إن وجدت أسباب لذلك كما أن هذا الرد لا يكون مقبولا إلا في الحالات الأتية:

أ- القوة القاهرة

ب- القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة

ج- أجود مصلحة شخصية أو سبب جدي⁴

¹ انظر المادة 86 من (ق.إ.ج)

² انظر المواد (76) (77) من (ق.إ.م.إ).

³ كويبي الحسن، نفس المرجع، ص 17.

⁴ انظر المواد (133) (132) من قانون الإجراءات المعنية والإدارية.

3- إجراءات الخبرة وتبليغها للمكلف:

إن اليوم الذي تبدأ فيه عمليات المعاينة يقوم بتحديدتها الخبير كما لا بد له من أن يعلم المكلف بالضريبة قبل البدء في إنجاز الخبرة وذلك قبل 10 أيام على الأقل حيث يتوجه الخبير إلى مكان حضور أطراف الخصومة وبعد إتمام الخبرة وإطلاع الخ براء على الملف الجبائي فأنتهم يقومون بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة ويتم إدعاها لدى أمانة ضبط المحكمة وبعد الإيداع تمنح مهلة 20 يوم للمكلف بأن يطلع على تقرير الخبير ومهلة 03 أيام إعتباراً من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية¹

ثالثاً: التنازل عن الخصومة.

جاء في نص المادة 87 الفقرة الأولى من (ق. إ. ج) "يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمعة " يوقعها بيده أو من طرف وكيله².

وفقاً لما جاء في المادة فإنه يمكن للمكلف أن يتنازل عن الخصومة بان للمكلف بالضريبة له حق آخر أثناء سير الدعوى الضريبية حيث يتمثل هذا الضمان أو الحق في حق التنازل عن الخصومة وهو إجراء يسبق النطق بالحكم حيث يستطيع المكلف بموجبه أن يتنازل عن الخصومة التي رفعها، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة التي رفعها، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة دون قيد أو شرط، كما يمكن أن يكون هذا التنازل بموجب تصريح يثبت فيه محضر يخبره رئيس أمناء الضبط، وإذا كان المدعي عليه قد سبق وقدم طلباً مقابلاً أو دفعا بعدم القبول أو دفعا في الموضوع فإن سحب الطلب يكون معلقاً على قبول المدعي عليه.

كما تجدر الإشارة إلى أن سحب الطلب والتنازل عن الخصومة لا يؤدي إلى سقوط حق المكلف بالضريبة في حق رفع الدعوى من جديد حيث إن أث ره يتوقف فقط على إنهاء الخصومة القائمة، كما يمكنه سحب الطلب متى رأى أن وسائل دفاعه لا تكفيه لتأسيس طلبه فينهي الخصومة بالسحب على أمل إن يتحصل على وسائل دفاع جديدة تمكنه من رفع الدعوى من جديد³

المطلب الثاني: الطعن في حكم المحكمة الإدارية

بعد صدور القرار عن المحكمة الإدارية وتبليغها للمكلف عن طريق المحضر القضائي أو أمانة ضبط المحكمة تطبيقاً لنص المادة 894 من (ق. إ. م. إ) " يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي. "

¹ مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة ، النسخة 16 ، 2005/2008 ، ص 48.

² انظر المادة 1/87 من (ق. إ. ج).

³ زرقون نور الدين محاضرات في المنازعات الجبائية غير منشورة، القيت لطلبة الحقوق ، تخصص قانون إداري، ماستر 2 جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كما نصت المادة 895 من نفس القانون " يجوز بصفة إستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط. "

ومن ثم فإنه بعد تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الصادر من المحكمة عن طريق المحضر القضائي في موطنه الحقيقي أو المختار¹ أو عن طريق أمانة ضبط المحكمة فإنه يجوز له إذا لم يقتنع بهذا الحكم، أن يقوم بالطعن في هذا القرار ولذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى مراجعة الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمجالس القضائية (الفرع الأول) و التدابير المستعجلة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مراجعة الأحكام القضائية.

إن القصد من مراجعة الأحكام القضائية هو إعادة النظر في الأحكام التي صدرت عن المحكمة الإدارية المختصة وكذلك ما يتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه ليس كل حكم يجوز إستئنافه، بل يجب أن يكون هذا الحكم ابتدائياً صدر عن المحكمة الإدارية المختصة ويقبل الإستئناف أمام مجلس الدولة²، ولذلك فإن المكلف بالضريبة له الحق في المعارضة والاستئناف إضافة إلى الطعن في الحكم المستأنف أمام مجلس الدولة.

أولاً: المعارضة أمام المحكمة الإدارية.

المعارضة هي طريق من الطرق العادية يلجأ إليها المكلف بالضريبة وذلك عند صدور الحكم الغيابي في حقه والهدف منها الغاء أو تعديل الحكم الغيابي الذي صدر ، والفصل في القضية من جديد وتكون المعارضة أمام الجهة التي أصدرت الحكم.

وبما أن القاضي يقوم بمراجعة الحكم فيها فإنه يفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون ويصبح الحكم أو القرار المعارض فيه كما لم يكن.

أما فيما يتعلق باجال المعارضة فإنها شهر واحد ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي حيث ترفع المعارضة وفق الشكل المقرر لعريضة إفتتاح الدعوى ويجب أن يرفق معها نسخة من الحكم المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول شك" ، وعند صدور الحكم من قبل القاضي يصبح غير قابل للمعارضة من جديد.³

وإجراءات المعارضة أمام المحكمة الإدارية منظمة في المواد (953) و (954) والمادة (955) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ حيث يستشف من خلال هذه النصوص بان المعارضة تكون في الأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية بحيث ترفع خلال شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم ، كما أن للمعارضة أثر موقوف التنفيذ.²

¹ - إضافة إلى نص المادة (894) و (895) فإنه في حالة انعدام كموطن بالجزائر فإن التبليغ يتم وفق ما جاء في المادتين 414 و 415 من (ق. ا. م .). حيث جاء في المادة 414 " يتم تبليغ الشخص الذي له موطن في الخارج وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في الاتفاقيات القضائية أما المادة 415 فنصت "في حالة عدم وجود اتفاقية قضائية يتم إرسال التبليغ بالطرق الدبلوماسية

² أمزيان عزيزي، مرجع سابق، ص 91

³ طاهري حسين ، مرجع سابق ، ص 176-177

اثانيا: الاستئناف أمام مجلس الدولة

وفقا لنص المادة 90 من (ق. إ. ج) إنه يمكن الطعن في الأحكام الصادر عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها، وكمبدأ عام فإن المادة 90 تحيلنا إلى القواعد العامة في (ق. إ. م. والقانون رقم 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة و بالتالي تكون الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة³⁴ وعليه فإنه لكي يضمن المكلف بالضريبة إستيفاء هذا الحق، فإن عليه أن يراعي بعض الشروط التي لا غنى عنها ولكي يقبل الإستئناف، كتوفر الصفة و المصلحة في المكلف بالضريبة بالإضافة إلى الجهة التي صدر عنه الحكم المستأنف أي المحكمة إدارية مختصة أصدرت حكما إبتدائية لأن القرارات الصادرة في المواد الضريبية عن المحكمة الإدارية تصدر إبتدائيا إلا ما كان متعلق بالضرائب الغير مباشرة وهذا إستثناء.

وفي جميع الحالات لا بد من أن تكون العريضة في ورق مدموغ مقدمة إلى محامي معتمد لدى مجلس الدولة، أما أجال الإيداع فإنها شهرين من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المكلف بالضريبة و تخفض إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة⁵

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن ميعاد تقديم الإستئناف يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان الميعاد وتقديم طلب الإستئناف وفقا للأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية الادارية "في حالة وفات المحكوم عليه ، لا يستأنف سريان الأول الابدع التبليغ الرسمي للورثة ، ويكون التبليغ الرسمي صحيحا إذا تم في مسكن المتوفي."⁶

ثالثا: الطعن في الحكم الصادر عن مجلس الدولة.

يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة ، ولعدم أجود نصوص خاصة تحكم هذا الطعن في قانون الإجراءات الجبائية، فإنها تحيلنا إلى القواعد العامة الواردة في (ق. إ. م. إ) وبالرجوع إلى هذا القانون نجد المواد من 963 إلى 969، فيه بأن للمكلف بالضريبة الحق في التماس إعادة النظر وتصحيح الأخطاء المادية وهو ما ستتطرق إليه في هذا الفرع .

1- التماس إعادة النظر: القاعدة العامة في قانون الإجراءات المدنية الإدارية أن الطعن بالتماس، إعادة النظر لا يكون إلا

في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وفق نص المادة 966 من (ق. إ. م.).

وللمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع هذا الإلتماس أمام مجلس الدولة بناء على إعادة النظر في الحكم وذلك في إحدى

الحالتين الواردتان في المادة 976 من (ق. إ. م. إ)

¹ انظر المواد 953، 954، 955، من قانون الإجراءات المدنية الإدارية

² فيلالي موارد ص 55

³ ص 280

⁴ بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، (قانون رقم 09-08 في 23 فيفري 2008) منشورات بغدادي، طبعة ثانية، الجزائر ،

⁵ انظر المادة 950 من (ق. إ. م. إ)

⁶ محمد الصغير بعلبي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009، ص (9) 15)

- إذا إكتشف أن القرار قد صدر بناءً على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة وهذه الوثائق إذا نظرنا إليها من زاوية القانون الجنائي سواء كانت أصلية أو صورة شمسية فإنه تغيير أو تزيف الحقيقة
 - إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم ، والأمر يتعلق بالإدارة في غالب الأحيان، إذ هي التي تحكم طبيعتها تحوز على الوثائق الضورية، ويمكن أن تتحقق هذه الحالة في عدة صور منها أن تمتنع الإدارة عن تقديم مستند طلب المدعي تقديمه، أو أمرها العضو المقرر بذلك ، كما أنهما قد تمتنع عن تقديم مستند ضروري لم يطب منها تقديمه.
- وقطعية الوثيقة تعد عاملاً حاسماً، ليس فقط في قبول التماس إعادة النظر وإنما أيضاً في الفصل في موضوع النزاع المرفوع عن طريق هذا الطعن.¹
- أما فيما يتعلق بميعاد التماس إعادة النظر فإنه خلافاً لما جاء في نص المادة 393 من (ق. إ. م.) (حيث يبدأ سريان الأجل بشهرين) 2) و ذلك من تاريخ ثبوت تزوير شهادة الشاهد أو ثبوت التزوير، أو تاريخ إكتشاف الوثيقة المحتجزة، فإن أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة المحدد (بشهرين) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ إكتشاف التزوير أو من تاريخ إسترداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم²

2- تصحيح الأخطاء المادية:

يقصد بالخطأ المادي العرض الغير الصحيح لوقائع مادية أو تجاهل وجودها³ ويشترط لقبول طلب الطعن التصحيح الخطأ المادي شروط محددة وهي وفق الآتي:

- 1- من حيث المحل لا بد من أن يكون القرار صادراً عن مجلس الدولة وأن يكون حضورياً بمفهوم المخالفة فالقرارات الموصوفة بالغيابية لا تقبل الطعن فيها بالتصحيح.
- 2- من حيث السبب أن يكون القرار المطعون مشوباً بخطأ مادي يتمثل في سقطات القلم أو الكتابة أو أخطاء في الحساب أو الأرقام أو خطأ القاضي في التبصر أو السهو عن الفصل في إحدى الطلبات . ويتعين أن يكون الخطأ المادي منسوباً للقاضي أو أحد أعوانه وليس للمكلف بالضريبة ومن شأن هذا الخطأ أن يؤثر في الحكم الصادر عن الدعوى.
- 3- من حيث الميعاد فإن أجل الطعن بتصحيح الأخطاء المادية يرفع أمام الهيئات القضائية الإدارية خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ المادي⁴

الفرع الثالث : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية

¹ عبد القادر عدو ، مرجع سابق، ص 325-326

² براهيمة عبد الرحمان، مرجع سبق، ص 514.

³ انظر المادة 287 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

⁴ - محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 367 إلى 378

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 .

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 الحق .

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 " 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 "

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 :

أولا : طلب تأجيل الدفع

بداية وحب 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 .

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

و تأسيساً 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 عليها . ، 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 لاحقاً هل يجوز المطالبة بإكمالها ؟

و على ذلك فللقاضي الاستعجالي أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل لحين 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 الضريبة .

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

ثانياً: طلب وقف تنفيذ القرار الإداري :

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

01- الطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري ووقف تنفيذه إستعجالياً :

كما تطرقنا سابقاً و للتذكير ، فان الادارة الجبائية و حفاظاً على أموال الخزينة العمومية ، و في حالة تعذر تحصيل مبلغ الضريبة ودياً 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 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 تشريع الادارة الجبائية بتنفيذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف بالضريبة .

و ما يهمننا 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 الموضوع . و ذلك بموجب عريضة تتضمن رفع اليد يتم تقديمها أمام قاضي الاستعجال و الذي يفصل في القضية ، بعد سماع الادارة الجبائية أو استدعائها قانونا .

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 للقضية . ، 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) 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 .

02- 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 بالولاية .

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 المختص .

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

و لا مناص من القول أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف لرفع هذه الدعوى ، لكنها مرتبطة بدعوى الموضوع و تدور معها وجودا و عدما 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 للقاضي

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 كالتالي :

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

2/ أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا ، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف ، أو رفع الحجز ، أو استمراره الحين 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 .

خلاصة الفصل:

تعتبر الدعوى الضريبية دعوى قضائية من حيث الجهة إدارية من حيث النزاع وهي ضمان جديد أتيح للمكلف بالضريبة بعد النزاع الذي كان قائما أمام الإدارة الضريبية عن طريق الشكوى، والاحتكام لدى لجان الطعن الإدارية.

وبفضل القاضي الإداري وحرصه على التفحص والتحقيق في النقاط المثارة في النزاع، حيث إستطاع المكلف بالضريبة من خلاله الإستفادة من جملة من الحقوق عند رفعه الدعوى الضريبية أمام الجهات الإدارية سواء أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي أو مجلس الدولة كدرجة ثانية وجهة إستئناف.

وضمن التقاضي أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إستفاد المكلف من ضمانات مرتبطة بالأجال، مثل توقف سريان الميعاد بسبب القوة القاهرة أو طلب المساعدة القضائية، كما أن له الحق في الاستعانة بالخبير، وكذلك يكمن له رده إن توافرت بعض الظروف، كما له الحق في طلب وقف التنفيذ أو تأجيل الدفع القانوني وحتى أنه يستطيع أن يسحب الدعوى إن رأى عدم أمكانية السير فيها.

إلا أنه حتى وإن منح المكلف بالضريبة مثل هذه الحقوق في هذه المرحلة إلا أن الذي يعاب في ذلك هو أن هذه الحقوق التي يسعى المكلف من خلالها إلى تحقيق نفس الطلبات التي كان ينازع من خلالها أمام الإدارة الجبائية عن طرق التظلم الإداري المسبق وذلك بسبب عدم منحه الحق في تقديم طلبات جديد عند التقاضي أمام المحاكم خلافا لما منحت للإدارة في تسبب عريضتها لأوجه مختلفة لكي تؤسس طلبات جديدة.

فهنا نجد المشرع قد أجحف في حق المكلف عندما منعه من الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب، والمشكل الثاني أنه لا يستطيع أن يرفع دعوى مباشرة أمام المحاكم دون القيام بالشكاية النزاعية.

فعند رفع الدعوى الضريبية قد تتغير مجريات النزاع على مستوى القضاء فتستدعي حينها طلبات جيدة ولا يستطيع المكلف أن يقوم بذلك والذي نرجوه من المشرع العودة إلى النظر في هذه النقطة.

خاتمة

في ختام هذا الموضوع فإننا نتوصل للقول بأن المشرع الجزائري قد أعطى للإدارة الجبائية امتيازات كبيرة ، بغرض تمكينها من استيفاء حقوق المال العام 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 سعيا 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 الضريبة بدأ من الرقابة الجبائية على تصريحات المكلف بالضريبة ، و التي يجب على الإدارة الضريبة 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 محاسبه 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 .

وحسب ما جاء في النصوص القانونية أن هذه الضمانات جاءت بدايتها في المجال الإداري كما جاءت دراسة الفصل الأول، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من الحق في الإعلام و ذلك عندما ت ريد الإدارة القيام بالرقابة الجبائية وذلك حتى يتمكن من تحضير الدفاتر والسجلات التجارية الخاصة به قبل حضور المفتش بفترة معينة وكذا الاستعانة بمستشار والذي يكون في العادة محاسبا عموما إذ يمكن له أن يناقش المفتش ويتجاوب معه أكثر من المكلف بالضريبة، ويعتبر هذان الحقان من أكثر الضمانات أهمية عندما تقوم الإدارة بالرقابة الجبائية، وعند انقضاء التحقيق لا بد من الإدارة أن تبلغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الذي قامت به وتوصلت فيه إلى الأساس الذي تقوم عليه الضريبة، وذلك حتى يقوم بالاعتراض إن لم يقتنع بالقرار عن طريق التظلم أمام الإدارة الجبائية حتى تعيد النظر في القرار الذي أصدرته، كما يستفيد من الحق في طلب التأجيل إلى حين صدور القرار النهائي في التظلم، وإن صدر القرار بالتخفيض الضريبة لا بد من الإدارة أن تبلغه بهذا القرار.

أما الحقوق الاختيارية للمكلف بالضريبة فهي في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، واللجوء إلى هذه اللجان هو اختياري للمكلف بالضريبة وذلك لأن قراراتها غير ملزمة، وإنما تبدي آراء فقط.

أما فيما يتعلق بالحماية القضائية فإن المشرع الجبائي قد منح المكلف جملة من الحقوق كثيرة فيها الإجراءات وذلك بحكم ما كرس في هذه المرحلة من تطبيقات وإجراءات لنصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد منح الحق في رفع دعوى ضريبية أمام المحكمة الإدارية ضد الإدارة الجبائية وبما أن، رفع الدعوى أمام المحكمة مرتبط بأجال فإن المكلف بالضريبة إستفاد من حقوق مقترنة بالأجال، فعندما تنقطع مدة حساب الأجال بسبب رفع الدعوى الضريبية أو رفع شكوى أمام إدارة الضرائب، يتوقف الميعاد بسبب القوة القاهرة أو طلب المساعدة القضائية، ويعاد تمديد الميعاد في حالة البعد المكاني أو العطل الرسمية .

وعند سير الدعوى الضريبية يستطيع أن يطلب أو يستعين بالخبير المعين كما له الحق في رفضه أو رده في حالة القرابة أو وجود مصلحة، أما فيما يتعلق بالحقوق الغير مباشرة والمتمثلة في مراجعة الأحكام القضائية فتتم عن طريق المعارضة أمام المحكمة الإدارية والاستئناف أمام مجلس الدولة وكذا الطلبات الاستعجالية المتعلقة بوقف تنفيذ القرار الإداري و التأجيل القانوني.

إن هذه الضمانات التي جاء بها المشرع لحماية حقوق المكلف لو جئنا إليها من الجانب النظري فإنها متعددة ومختلفة باختلاف الجهة التي يحق للمكلف بالضريبة أن يلتجأ إليها ليستوفي حقه منها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على تعدد الجهات التي تنظر في النزاع الجبائي إلا أن هناك الكثير من المكلفين الذين لا يستطيعون الدفاع عن حقهم في حال إنتهكت حقوقهم وإلى أبي جهة من الجهات يلجؤون أ ولا.

و خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج هي كالتالي:

-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 .

-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 بمجموعة من الآجال الطويلة نوعا ما لكي يتمكن المكلف من رفع هذا التظلم كلما أحس بضياع حقه سواء في الوعاء الضريبي أو في التحصيل .

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

- 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 .

قائمة المراجع

Les références

قائمة المراجع:

أولاً: النصوص القانونية

1. قانون رقم 16/20 ، المؤرخ في 2009/09/31 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر رقم 83 .
2. قانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 2008/02/25 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر رقم 21 ، سنة 2008
3. قانون الإجراءات الجبائية، د. يحي محيوت، الطبعة الثالثة، الجزائر 2007
4. قانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 ، المتضمن قانون المالية 2003 ، ج. ر 86.
5. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 جريدة رسمية رقم 72
6. قانون رقم 21/01 ، الصادر بتاريخ 2001/12/12 ، المتضمن قانون المالية ، سنة 2002 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، المعدل و المتمم .
7. قانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر:57.
8. المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 2007/11/28 ،الجريدة الرسمية رقم 75 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية.
9. المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2009/09/18 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها.
10. المرسوم التنفيذي رقم 02/96 الصادر بتاريخ 1996/01/10 المتضمن تنظيم مهنة محافظ بالبيع بالمزايدة، ج ر عدد 03 ، 1996
11. المرسوم التنفيذي 06/91 المؤرخ في 1991/02/29 ، المعدل و المتمم.
12. المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/07/23 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، جريدة رسمية رقم 26.
13. القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 171409 الصادر بتاريخ 2001/02/19 الغرفة الادارية الثانية ، غير منشور .
14. القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرة الإدارية، المحلة القضائية ، العدد 04، سنة 1991.

ثانياً: الكتب

1. أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهوان، 2001 .
2. أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، ط 2 ، دار الهدى عين مليلة ، الجزائر ، 2008 .

3. بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، (قانون رقم 08-09 في 23 فيفري 2008) منشورات بغداددي، طبعة ثانية، الجزائر .
4. رباح رتيب، الممول و الادارة الضريبية، دار النهضة العربية، دط، القاهرة، 1991.
5. رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2013.
6. رمضان صديق، الادارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، ط2، القاهرة، 2006.
7. زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبيللطباعة، ط2006، 1، القاهرة.
8. سالم عبد المنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الكتاب القانوني، بدون طبعة، 2009، الإسكندرية.
9. طارق محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار لضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، د.ط، 2009.
10. طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية الموجزة، (شرح لقانون الإجراءات المدنية، والإدارية الجديد) الجزء الأول، دار الخلدونية لنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
11. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، د ط، دار الهدى، عين مليلة، 2012 .
12. عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون، ط01، بيروت، 2002.
13. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
14. عمار عوابدي النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري) نظرية الدعوة الإدارية (، الجزء الثاني ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 1995 .
15. عوادى مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، الجزائر.
16. العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، ط03، الجزائر، 2008.
17. فارس البستي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري؛ دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، 2008، الجزائر.
18. فريجة حسان الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994 .
19. فريجة حسين، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س ن .
20. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإنباها في ضوء اجتهادات مجلس الدوة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
21. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومة، الجزائر 2011 .
22. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، د.ط. الجزائر. 2011.

23. كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، د ط ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2010 .
24. مجلة مجلس الدولة العدد 08 سنة 2007 .
25. مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.
26. محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009.
27. محمد همو ،منور اوسرير ،محاضرات في جباية المؤسسات ،مكتبة الشركة الجزائرية،ط01،بودواو،2009.
28. محمد همو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الطبعة الأولى، 2009.
29. محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات بجامعة دمشق، 2005-2006، الجمهورية العربية السورية.
30. محمد علوم علي الحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين لضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبة المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010.
31. محمد علوم محمد علي الحمود، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية ،ط01،بيروت، 2010 .
32. محمد محمود صابر، المعايير المحاسبية جسرا يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة للضرائب المجلد 1، مصر، 2006.
33. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2017 .
34. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 .
35. مصطفى رشدي شيخة التشريع الضريبي والمالي، دار المعرفة الجامعية، ط02،، بيروت 1998.
36. مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، بدون طبعة، 2010.
37. مولود ديدان، بحث في الإصلاح المالي، دار بلقيس ، د.ط.الجزائر، 2010.
38. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإداري دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الخائر ، 2008.
39. 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 .
40. يوحنا نصحي عطية، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة، والضرائب المجلد 02، 2008، القاهرة .

41. أحمد فنيديس ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد و الادارة في القانون ، جامعة 08 ماي قالمة ، 2013/09 ، عدد 35.
42. بن دياب مسينيسا ، تصحيح الإجراء المعيب ضمانة لحماية الحق الموضوعي في سير المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، جامعة بجاية ، 2019/12/31 ، العدد 03 .
43. سامي أحمد غنيم، حوكمة الإدارة الضريبية وفقا لمتطلبات الدمج والاندماج، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، .
44. سعدي عبد الحليم ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 06 / 2017 ، العدد 47 .
45. لونيس عبد الوهاب ، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مجلة القانون المجتمع و السلطة ، جامعة وهران ، 2016 ، العدد 5.
- الأطروحات و المذكرات
46. اخلف حسناء ، منازعات التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة وهران 2 ، 2016/2015 .
47. بدايية 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 .
48. بويحمد علحية ، 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 .
49. 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 .
50. حركات بوبكر عبد الغافي ، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادات المدرسة العليا للقضاء الجزائر 2007.
51. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية و تقييمها و منهجيتها، رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسير، جامعة الجزائر، 2000.
52. عبيدات ابراهيم ، عصمانية عبد الرحيم ، سوير نجيب ، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، وزارة العدل ، 2007/2004 .
53. 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 ، 2014/2013 .

54. 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 .
55. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق جامعة قسنطينة ، السنة الجامعية، 2008.
56. مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة ، الدفعة 16 ، 2008/2005.
57. المهدي صدوق ، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري ، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه ، قسم الحقوق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2019/2018 .
58. هاني محمد حسن شبيطة ، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2006.
59. هاني محمد شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
60. وقاء شيعأوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال (جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2010-2011).

المحاضرات

61. زرقاط عيسى ، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبائية ، أقيمت على طلبة الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 01 ، بجامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2020/2019 .
62. زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، غير منشورة ، القيت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري ، ماستر 02 ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2014/2013

المراجع الأجنبية

1. Claude Laurent , contrôle fiscale , la vérification personnelle , bayeusaine , France , 1995 .
2. Michel Bouvier.Marie-Christine Esclassan.Jean-PierreLassale.op.cit

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشمر و العرفان
أ	مقدمة
الفصل الأول: مفهوم الحماية القانونية للمكلف الضريبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم المكلف الضريبي
03	المطلب الأول: تعريف المكلف الضريبي
05	المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة
06	الفرع الأول : الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة
12	الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة
15	المبحث الثاني: الإدارة الضريبة و سلطاتها
16	المطلب الأول: الإدارة الضريبة وهيكلها.
16	الفرع الأول: مفهوم الإدارة الضريبة وتطورها.
23	الفرع الثاني: هيكل الإدارة الضريبة وتنظيمها
35	المطلب الثاني: سلطات الإدارة الضريبة اتجاه المكلف بالضريبة
35	فرع الأول: سلطات الفحص و الرقابة
40	الفرع الثاني: سلطات ضمان تحصيل الضريبة
51	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: ضمانات حماية المكلف الضريبي أمام الإدارة الضريبية	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: الضمانات الإدارية لحماية المكلف الضريبي
54	المطلب الأول : الضمانات المرتبطة بالرقابة الجبائية :
54	الفرع الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراء مراقبة التصريحات :
57	الفرع الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بإجراءات التحقيق :
63	الفرع الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق
68	المطلب الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة المرتبطة بآجال الطعن الولاوي :
68	(الفرع الأول) الإطار المفاهيمي للآجال
70	(الفرع الثاني) الآجال الخاصة بمنازعة الوعاء الضريبي

76	(الفرع الثالث) الآجال الخاصة بمنازعة التحصيل الضريبي
84	(الفرع الرابع) آجال تقديم طلب تأجيل الدفع
87	المبحث الثاني: الحماية القضائية للمكلف الضريبي
87	المطلب الأول: الدعوي الضريبة .
87	الفرع الأول: ضمانات التصريح بوجود الحق
92	لفرع الثاني: الضمانات المقترنة بالمواعيد
97	لفرع الثالث والضمانات المرتبطة بالتحقيق
101	المطلب الثاني: الطعن في حكم المحكمة الإدارية
101	الفرع الأول: مراجعة الأحكام القضائية .
104	الفرع الثاني : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية
108	خلاصة الفصل
110	خاتمة
113	قائمة المراجع
119	الفهرس
	الملخص

الملخص:

تعتبر حماية المكلف بالضريبة من أهم المواضيع الجبائية ، كون أن المكلف يساهم في تمويل الخزينة العمومية عن طريق تسديد الضرائب التي تقوم الإدارة بتحصيها، وهنا يقوم النزاع بينهما ، وباعتبار أن المكلف هو الطرف الأضعف فقد منح ضمانات إدارية وقضائية .

أما الضمانات الإدارية فتتمثل في ما قبل التحقيق على مستوى الرقابة التي تقوم بها الإدارة ، كإعلام وتحديد مدة التحقيق وعدم إفشاء السر المهني الخاص به وكذلك بعد إنتهائه منه، حيث لا بد من أن تعلمه بنتائج التحقيق حتى يتمكن من إتخاذ التدابير اللازمة كالتظلم الإداري المسبق، و الالتجاء الى لجان الطعن ، وكل هذه الضمانات هي على المستوى الاداري .

أما على المستوى القضائي فإن رفع دعوى قضائية ضد الادارة وأمام المحكمة الإدارية درجة أولى في التقاضي والمعارضة في الأحكام الصادرة عنها تعتبر مرحلة أخرى و نوع آخر من الضمانات التي تحمي المكلف وذلك بإنتقال النزاع إلى القضاء ، إضافة إلى الإستئناف أمام مجلس الدولة والطعن في الأحكام الصادرة عنه حيث يعمل مجلس الدولة على دراستها وتصحيحها، ودون الإغفال عن حق الإستعجال الذي يمكن أن يقوم به المكلف بالضريبة في أي مرحلة من مراحل النزاع القضائي على حسب طبيعة الاستعجال .

الكلمات المفتاحية: الضريبة - المكلف الضريبي - إدارة الضرائب - الرقابة الجبائية - الأساس الضريبي - النزاع الجبائي منازعات الوعاء - قانون الإجراءات الجبائية.

Abstract :

The protection of the taxpayer is one of the most important fiscal matters, since the taxpayer contributes to the financing of the public treasury through the payment of taxes collected by the administration. The dispute between them is based on the fact that the taxpayer is the weaker party and has granted administrative and judicial guarantees.

Administrative safeguards are pre-investigation of the Department's level of oversight to inform and determine the duration of the investigation and not to disclose his professional secret as well as after the completion of the investigation; It must inform him of the results of the investigation so that he can take necessary measures such as prior administrative grievance All these guarantees are at the administrative level.

At the judicial level, the filing of a lawsuit against the administration and before the Administrative Court is a first instance in litigation and dissent in its judgements is another stage and another type of safeguard protecting the mandate by moving the dispute to the judiciary. in addition to appealing to the Conseil d'Etat and appealing against its judgements, where the Conseil d'Etat is studying and correcting them, Without prejudice to the right of urgency that the taxpayer can perform at any stage of the judicial dispute according to the nature of the urgency.

Keywords: Tax - Tax Cost - Tax Administration - Fiscal Control - Tax Basis - Fiscal Dispute - Pot Disputes - Code of Criminal Procedure.

Sommaire:

La protection du contribuable est considérée comme l'une des questions fiscales les plus importantes, puisque le contribuable contribue au financement du trésor public en payant les impôts perçus par l'administration, et ici le différend naît entre eux, et considérant que le contribuable est la partie la plus faible , il bénéficie de garanties administratives et judiciaires.

Quant aux garanties administratives, elles sont représentées dans la pré-enquête au niveau du contrôle exercé par l'administration, comme l'information et la détermination de la durée de l'enquête et la non-divulgateion de son secret professionnel, ainsi qu'après son achèvement, lorsque il est nécessaire de l'informer des résultats de l'enquête afin qu'il puisse prendre les mesures nécessaires telles qu'un grief administratif préalable, et le recours aux commissions de recours, et toutes ces garanties sont au niveau administratif.

Quant au niveau judiciaire, l'introduction d'une action en justice contre l'administration et devant le Tribunal Administratif du premier degré en contentieux et opposition aux décisions rendues par celui-ci est une autre étape et un autre type de garantie qui protège le contribuable en transférant le litige à la justice, en plus de saisir le Conseil d'Etat et de contester les décisions rendues par celui-ci, où le Conseil d'Etat s'emploie à l'étudier et à le corriger, sans négliger le droit d'urgence que le contribuable peut exercer à tout stade du litige judiciaire, selon la nature de l'urgence.

Mots clés : impôt - contribuable - administration fiscale - contrôle fiscal - assiette fiscale - contentieux fiscal - contentieux d'assiette - droit des procédures fiscales.