



جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب -



كلية الحقوق

قسم الحقوق

حقوق المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق - تخصص قانون عام

تحت إشراف الأستاذ :

أ.بن عدة عبد الرحمن

من اعداد الطالبين :

طالبي إكرام نور الهدى

بودلال إيمان

لجنة المناقشة:

جامعة بلحاج بوشعيب	أستاذ محاضر	قدودو جميلة	الرئيس
جامعة بلحاج بوشعيب	أستاذ مساعد	بن عدة عبد الرحمان	المشرف
جامعة بلحاج بوشعيب	أستاذ محاضر	زعزوعة نجاة	المتحن

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى من علمني الصبر و القوة و الثبات
والذي رحمه الله
وإلى الصدر الحنون و التي أعانتني بدعائها
أمي الغالية حفظها الله
وإلى أخواتي اللواتي كنت قوية من اجلهن
إنصاف و نائلة
إلى إخوتي الذين هم سندي في الحياة
أسامة و إلياس حفظهم الله
إلى كل من يحمل إسم عائلة طالبي
إلى زوجة عمي سالمي حبيبة التي لا طالما كانت قدوة لي في الحياة
إلى شريك الحياة و سندي الثابت
زوجي محمد وازن حفظه الله على طاعته
إلى رفيقة دربي و صديقتي في الصعاب شفاها الله و جعلها من الصابرين
حموية سعيدة
و إلى صديق العائلة لطالما شجعني بالاستمرار
بلواتي عبد القادر أدام الله صحته و عافيته
وإلى شركيتي في طريق العلم و النجاح
بودلال إيمان وفقها الله لما فيه السداد
وإلى كل من وسعته مذكرتي ولم تسعه ذاكرتي

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع
إلى من احمل اسمه بكل افتخار
إلى من علمني تخطي الصعاب
إلى من شقى من اجلي و كابد من أجل نجاحي
أن ارفع اسمه عاليا.

أبي الغالي

إلى من تتمنى لي الخير و النجاح و التقدم

أمي الغالية

التي لازالت ترعاني و ترعى فلذة كبدي
أتمنى لها دوام الصحة و العافية و الشفاء

إلى زوجي الغالي

رابع

الذي أعانني و ساندني في النجاح

إلى فلذة كبدي

خلود حفظها الله و رعاها

إلى إخوتي يسرى ، فاطمة و أميرة

وأخيرا عمر عبد الجبار

حفظهم الله

والى كل من وسعته مذكرتي ولم تسعه ذاكرتي

إيمان 

شكر والتقدير

نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا جزيلا
الذي كان له فضله وعطاؤه كريما بحمده لأنه
سهل لنا المبتغى وأعاننا على إتمام هذا العمل
الذي نسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم
ويسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر
إلى المشرف الفاضل
بن عدة عبد الرحمان
لقبوله الإشراف على هذا العمل كما نتقدم
بالشكر والتقدير
إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة
وهذا لتفضلهم بقبولهم مناقشة هذه المذكرة
وشكرنا موصول إلى كل من مد يد العون لنا
وبذل جهدا في مساعدتنا على تخطي
ما واجهتنا من عقبات خلال فترة إعدادنا لهذه المذكرة.

قائمة أهم المختصرات بالعربية و الأجنبية

صفحة	ص
من صفحة إلى صفحة	ص ص
جزء	ج
طبعة	ط
دون طبعة	د. ط
دون سنة النشر	د. س. ن
القانون المدني الجزائري	ق. م. ج
قانون الاجراءات الجبائية	ق ا ج
قانون الاجراءات المدنية والإدارية	ق ا م ا
دون بلد نشر	د. ب. ن
القانون العمل	ق. ع
دون دارالنشر	د. د. ن
جريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية	ج ر ج
page	p

مقدمة

تلعب الموارد الجبائية دورا هاما في ميزانية الدولة وفي كل تنمية اقتصادية واجتماعية ، لهذه الأسباب عهد للإدارة الجبائية باعتبارها سلطة عامة مهمة فرض الضرائب وجبايتها وتتجلى هذه السلطة فيما تملكه الإدارة من حقوق وسلطات بمقتضى القانون قصد تمكينها من ممارسة وظيفتها¹.

هذا التدخل المستمر لإدارة الضرائب بحكم وظيفتها في فرض وتحصيل الضريبة من شأنه أن يثير الكثير من الخلافات بين المكلفين والإدارة الضريبية بحيث تتخذ هذه الخلافات صورة المنازعات الجبائية التي غالبا ما تثير جملة من التساؤلات حول علاقة المواطن بمصالح الضريبة، وبفضل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات وسلطات فإنها تكون في غالب الأحيان في موقف المدعى عليه القوي، بينما يقف المكلف بالضريبة في موقف المدعى الضعيف ، هذا ما حدا بالمشروع الجزائري إلى سن مجموعة من الضمانات تفتح للمكلف أبوابا للدفاع عن حقوقه في مقابل الامتيازات والسلطات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية².

وتبعاً لهذا حرص المشروع الجزائري على إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية المكلف بالضريبة، و الإدارة الجبائية عن طريق حماية المكلفين بالضريبة ، بمجموعة من الإجراءات القانونية التي توقعها في محل البطلان حين محاولتها لمخالفتها، وبالتالي تكون في نزاع مع المكلف بالضريبة وعليه فإن رقابة الإدارة الجبائية تكون مقيدة بمجموعة من الإجراءات، وتسمى هذه الإجراءات بالضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي تعتبر حماية قانونية له تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة منها قانون الإجراءات الجبائية³.

أهمية البحث

يعتبر المكلف بالضريبة طرفا أساسيا في المعادلة الضريبية وبالتالي منحه المكلف جملة من الضمانات القانونية، وهو في كثير من الأحيان لا يعلم أو ليس محيطا حتى بالحقوق الممنوحة له مقارنة

1 زعزوعة فاطمة الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2013 ، ص 15 .

2 محمد أمين كودي، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ، مجلة دراسات جبائية مجلد 8 ، عدد 2 ، جامعة البليدة ، سنة 2019 ، ص 02

3 وفاء شيعاوي ، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة ، مجلة جامعة الجزائر ، العدد 11 ن الجزء الثاني ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الجزائر 1 ، ص 08

بما هو ممنوح للإدارة. ولذا فإن الأهمية تبرز في إظهار هذه الضمانات واحترامها والتقليل من سلطة الإدارة وإجفافها في الكثير من تعاملاتها مع المكلف بالضريبة، بهدف الحد من المنازعات الجبائية.

هدف البحث

هدف البحث هو تبيان النظام القانوني والإجرائي للرقابة الجبائية من جهة بالنظر إلى معيارين أو مبدئين أساسيين وهما سلطة الرقابة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية وفي المقابل الضمانات القانونية للمكلفين بالضريبة أثناء استعمال إدارة الضرائب لمختلف سلطاتها بمناسبة مباشرتها لهذه الرقابة ومن جهة ثانية تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية، خاصة من خلال النص الإجرائي في المادة الجبائية.

وبالتالي فإن الإحاطة بهذه الحماية تتطلب التعرف عن كتب على أنواعها وآلياتها وجملة الضمانات التي تعمل على تحقيقها في مجال الرقابة الجبائية بالدرجة الأولى، وصولاً لتلك الضمانات المكرسة للمكلفين بالضريبة في حال عدم كفاية أوجه الحماية المخولة لهم قبل فرض الضريبة عليهم وهي نوع مختلف من الضمانات قد تكون أكثر أهمية من الأولى لإرتباطها بمرحلة خلاف بين طرفي علاقة ضريبية تتميز فيها إدارة الضرائب بحكم طبيعتها ومركزها عن المكلف بالضريبة، وهذا ما يدعونا للبحث أيضاً ومحاولة معرفة الضوابط التي تحول دون تعسف الإدارة في استعمال إمتيازاتها مع ضمان احترام وعدم تهرب أو تملص المكلفين بالضريبة في الوقت ذاته من أداء التزاماتهم الجبائية.

وكما تصبو دراستنا أيضاً لمحاولة توعية المكلفين بالضريبة وتعريفهم بحقيقة طبيعة علاقتهم بالإدارة الجبائية ومجال حقوقهم في مواجهتها، وإبراز دورهم الفعال في الإسهام في خدمة الصالح العام من خلال مساهماتهم الضريبية باعتبارهم شريك اقتصادي واجتماعي .

صعوبات الدراسة

لا يخلو أي بحث من صعوبات تواجهه عبر جميع مراحلها، ولكنها لا تثني الباحث عن مواصلة إنجازه وإتمامه بل قد تحفزه في أحيان كثيرة، ومن أبرز وأهم ما واجهناه من صعوبات تعلق بتلك الطبيعة التقنية والفنية للموضوع والصعوبة حتى في خصوصية مصطلحاته، وارتباطه الشديد بمجالات العلوم المالية والمحاسبية والتجارية، حيث أنه من الصعب الإحاطة بكل تفاصيله لما يتطلبه ذلك من إطلاع واسع على كل مجالات هذه العلوم، إضافة لكثرة التعديلات والتتيمات الدورية الواردة على التشريعات الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة، ناهيك عن قلة المراجع المتخصصة في المجال الجبائي، حيث أن عديد المؤلفات

والأبحاث تتناول دراسة هذا المجال بوجه عام ونظري في أغلبها من دون التفصيل في جزئياته الكثيرة والمتفرعة والمرتبطة فيما بينها وبين تفاصيل أخرى مكملة لها بقوانين المالية والمحاسبة والتجارة، وغيرها وكما أن هذه الدراسات غير محينة بحسب التعديلات والتميمات الواردة بقوانين المالية لكل سنة سواء منها العادية أو التكميلية.

✚ المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية الموضوع قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي ويتجلى من خلال التطرق إلى جملة من التعاريف و الاختصاصات و الإجراءات ثم تفسير وتحليل النصوص القانونية .

✚ الدراسات السابقة

زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2013 ، تحدثت عن التسوية الودية للمنازعات الإدارية الخاصة بالضرائب ثم المنازعات الجبائية على مستوى القضاء .

✚ إشكالية البحث

بالنظر إلى ما تتمتع به الإدارة الضريبية من حقوق وامتيازات في المقابل يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات القانونية تشكل حماية قانونية وضمانة له في حالة إساءة الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها وامتيازاتها المخولة لها اتجاه المكلفين بالضريبة وهو الشيء الذي يجعلنا نتساءل عن الضمانات التي اقرها التشريع الجبائي في إطار الرقابة الجبائية للحد من المنازعات الجبائية فهل وفق المشرع الجزائري في حماية المكلفين بالضريبة من خلال الضمانات القانونية المقررة لهم في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية في مجال فرض الحقوق الضريبية وتحصيلها وحققهم في التنازع حولها؟

وتندرج ضمن الإشكالية الرئيسية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمنازعات الجبائية والرقابة الجبائية ؟
- ماهي الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة سواء قبل البدء في الرقابة الجبائية أو أثناء القيام بها؟
- ما هي الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة أثناء المنازعات القضائية ؟

✚ هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث ارتأينا تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث خصصنا الإطار العام للرقابة الجبائية في الفصل الأول ثم ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و القضاء في الفصل الثاني.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، و لكنه حدد ضوابط لها و لإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ، وصولا إلى مصالح البحث والتحري ، ثم و مراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى .

لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة و من جهة أخرى حدد الطرق و الآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها و التي تنحصر في المعاينة ورفض المحاسبة الإطلاع و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

يعتبر النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي فهو يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ويعتبر الاهتمام بموضوع الرقابة الجبائية من أهم الموضوعات في المجال الجبائي. ومن خلال هذا المبحث سنتناول مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها (المطلب الأول) ، ثم أنواع الرقابة الجبائية (المطلب الثاني):

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

لتحديد ماهية الرقابة الجبائية يجب إعطاء التعاريف الفقهية والقانونية للرقابة الفرع الأول)، والأهداف المتوخاة من عملية الرقابة الجبائية (الفرع الثاني)

الفرع الأول : تعريف الفقهي و القانوني للرقابة الجبائية

سنحدد تعريف فقهي للرقابة الجبائية (أولا) ثم القانوني (ثانيا)

أولاً: التعريف الفقهي

لقد ورد بخصوص الرقابة الجبائية عدة تعريفات، فورد تعريفها على أنها حالة التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة¹.

كما تعرف على أنها مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف².

الرقابة الجبائية هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات الممنوحة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المكلفين بالضريبة³.

كما تعتبر الرقابة الجبائية السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصحيح الأخطاء والنقائص المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة⁴.

1 Hamini Ahmed, L'audit comptable et financier, édition Berti ,2001 , p 172.

2 بن اعمارة ،منصور إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص1.

3 Ministère des finances, DG DRV, Guide de vérification, 2001, p13.

4 Marc Leroy, "le contrôle fiscal", édition harmattan, 1993, p 43.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

كما تعرف على أنها وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريحات وتسمح أيضا بإرسال مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.¹

وتعرف أيضا الرقابة الجبائية على أنها التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر والتأكد من المركز المالي له سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها².

فالرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة من التحقق من أن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء والملاحظات³ ، ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومن ثم اكتشاف أي مخالفة أو غش وتطبيق العقوبة المقررة لذلك.

ثانيا : التعريف القانوني :

عرف المشرع الجبائي الجزائري الرقابة الجبائية على أنها :

تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها لفترة غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁴.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

لا تعتبر الرقابة الجبائية في حد ذاتها غاية إنما وسيلة تلجأ إليها الدولة لضمان تحقيق الأهداف الأساسية الآتية:

أولا : الهدف القانوني

ويتمثل الهدف القانوني من الرقابة الجبائية أساسا فيما يلي:

1 سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 46.

2 حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1999، ص 222

3 7. Claude Laurent, "contrôle fiscale la vérification personnelle". Bayeusaine, Frances, 1995,

p

4 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

✓ ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية أي اعتبار جميع المكلفين بالضريبة على قدم المساواة فيما يخص الالتزام بدفع الضرائب المفروضة عليهم عن طريق المنافسة بين المكلفين مما يدعوهم إلى أداء واجباتهم الجبائية.

✓ مطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين المطالبين بها مع القوانين واللوائح الجبائية، واللجوء في حالة المخالفة أو اكتشاف الغش ومحاولة التهرب من دفع الضرائب المفروضة إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.

ثانيا: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية من الناحية المالية والاقتصادية إلى :

✓ المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي ضمان تغطية النفقات العامة المتزايدة، وهو الأمر الذي يحقق تحسين الإنتاجية ومن ثم رفع مستوى الاقتصاد الوطني.

✓ توسيع الوعاء الضريبي بتحصيل موارد إضافية وتوجيهها لأغراض اقتصادية بدلا من ضياعها عن طريق التهرب الضريبي.

✓ حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة، التي تشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أوكلت إليها¹.

✓ تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، مما يسهل عملية التقييم والإحصاء المالي.

ثالثا: الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة من خلال: زيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية :

✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

1 نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999/2003) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2004/2003. ص63.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

✓ تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي في الدولة وبالتالي الحرص على إيجاد الحلول.

✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها ، كما تساهم الرقابة الجبائية بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية¹

✓ تحديد مدى كفاءة الأعوان والمراقبين الجبائين أثناء أدائهم مهمة الرقابة الجبائية ، وبالتالي اختيار الأفضل دائما للحصول على نتائج ايجابية.

رابعا : الهدف الاجتماعي

ويتمثل الهدف الاجتماعي من الرقابة الجبائية أساسا فيما يلي:

✓ تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة والعدالة الجبائية بصفة خاصة بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء هدف أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

✓ ترسيخ الوعي الضريبي² ، بين المكلفين لمحاربة التهرب الضريبي، وتقادي اللجوء للاحتيال والتزوير والإخفاء والتقصير وهي أهم الوسائل التدليسية التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة في اقتطاعها من أرباحه.

المطلب الثاني : أنواع الرقابة الجبائية

قد تتم الرقابة الجبائية بصفة عامة مجملة هذا على مستوى مفتشية الضرائب وهي ما تسمى بالرقابة الداخلية (الفرع الأول)، كما قد تكون معمقة بالرقابة الخارجية الفرع الثاني وهو ما يسمى على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أو مصلحة البحث والتحقيقات.

1 عباس عبد الرزاق التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى الجزائر، 2012، ص 22 .

2 ويقصد به مدى اقتناع كل مكلف بالضريبة بواجباته الاجتماعية مقابل التزامه بدفع الضريبة وتحملها باقتناع.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الفرع الأول : الرقابة الداخلية

وهي الرقابة التي تتم على مستوى المفتشية العامة للضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويقوم بها أعوان الإدارة الجبائية بناء على الوثائق التي في حوزتهم داخل الإدارة ، وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة مستندية :

أولاً: الرقابة الشكلية

وهي الرقابة التي تتم سنوياً ولا يأخذ هذا النوع من الرقابة بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها تصريحات المكلف بالضريبة، إنما يتقيد فقط بالشكل الذي قدمت فيه هذه المعلومات. وتقتصر الرقابة على تصحيح الأخطاء المادية التي يتم اكتشافها عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يعتبر عمل تحضير الرقابة على الوثائق¹ ، ويقوم بها أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل. مما سبق تعتبر الرقابة الشكلية هي أول إجراء يتولى عون الرقابة القيام به ويتعلق بمجموع التدخلات التي لها صلة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين² ، أثناء فحصهم لتصريحات المكلف بالضريبة، فهذه الرقابة تهتم بشكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحتها.

ثانياً: الرقابة المستندية

جاء النص على هذا النوع من الرقابة في المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، وهي الرقابة التي تلي الرقابة الشكلية، وتسمى كذلك بالرقابة على الوثائق. وتهتم هذه الرقابة بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة لدى مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، كالجمارك والبنوك المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى³ " ويتولى مهمة الرقابة على

1 عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 19.

2 سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2013، ص 123.

3 الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010/2011. ص 20

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الوثائق أعوان الإدارة الجبائية برتبة مراقب على الأقل ويكون مؤهل قانونا لذلك، ولهم حق طلب كل المعلومات والتبريرات والتوضيحات، ويتم من خلال هذه الرقابة فحص دقيق وشامل لجميع تصريحات المكلف بالضريبة للتأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية.

الفرع الثاني : الرقابة الخارجية

وهي الرقابة التي يلجأ إليها أعوان الإدارة الجبائية في حالة عدم كفاية الرقابة الداخلية والتي تعتبر سطحية وتتمثل الرقابة الخارجية أو ما يطلق عليها كذلك بالرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحة تصريحاتهم من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية ومحاولة اكتشاف أي غش مقارنة مع العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، وتنقسم هذه الرقابة إلى التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية القانونية :

أولاً: الرقابة المحاسبية

جاء النص على الرقابة أو التحقيق المحاسبي في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخص هذا التحقيق المؤسسات، وهو مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقرير البيانات الصادرة منها ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث سواء داخل المؤسسة أو خارجها¹.

فالتحقيق المحاسبي هو العمليات التي يقوم بها المحقق لفحص ملفاته الجبائية لمجمل العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف، وفحص محاسبته ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية للتوصل لمدى مصداقيتها في عين المكان أي في مؤسسة المكلف وليس في الإدارة الجبائية.

حفاظا على حق المكلف بالضريبة فقد أحاط المشرع هذه الرقابة بجملة من القيود كوجوب قيام عملية الرقابة من قبل الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وقيامهم بحجز المستندات والوثائق والعناصر

1 زعزعة فاطمة الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراء، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2013، ص 132.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المادية التي تبرز التملص من وعاء الضريبة تحت سلطة القاضي ورقابته أي تتم المعاينة بترخيص من رئيس المحكمة المختص إقليميا وقاض مفوض من قبله ¹ .

ثانيا: الرقابة المعمقة

في مجمل الوضعية الجبائية تناول المشرع الجبائي هذا النوع من الرقابة في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي الرقابة التي تخص الأشخاص الطبيعية، وتستهدف المقارنة بين الدخل الذي صرح به المكلف وممتلكاته فضلا عن الوضعية المالية لخزينته ونمط معيشته لكشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به من خلال إجراء مقارنة بين مداخيل المكلف بالضريبة ².

ووفقا لنص المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ففي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتأكد المحققون من مطابقة المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، ويقوم بهذا التحقيق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويتم هذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا ، وجود أنشطة او مداخيل متملصة من الضريبة.

1 المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 عيسى بولخلوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004/2005، ص 59.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثاني : أشكال الرقابة الجبائية و أطراف العلاقة الضريبية

لقد حدد المشرع الرقابة الجبائية بضوابط لها و لإثباتها فقد خول صلاحيات للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ، وصولا إلى مصالح البحث والتحري ، ثم مراعاة للتنظيم الهرمي الجديد للحياة الاقتصادية التي لها انعكاساتها على الإدارة الجبائية أنشأ ما يعرف بمديرية المؤسسات الكبرى.

لقد حدد المشرع من جهة مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة و من جهة أخرى حدد الطرق و الآليات المختلفة لهذه الرقابة على المكلفين الخاضعين لها و التي تنحصر في المعاينة و رفض المحاسبة الإطلاع، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة . و عليه سنتناول أشكال الرقابة الجبائية في (المطلب الأول) ثم أطراف العلاقة الضريبية في (المطلب الثاني .)

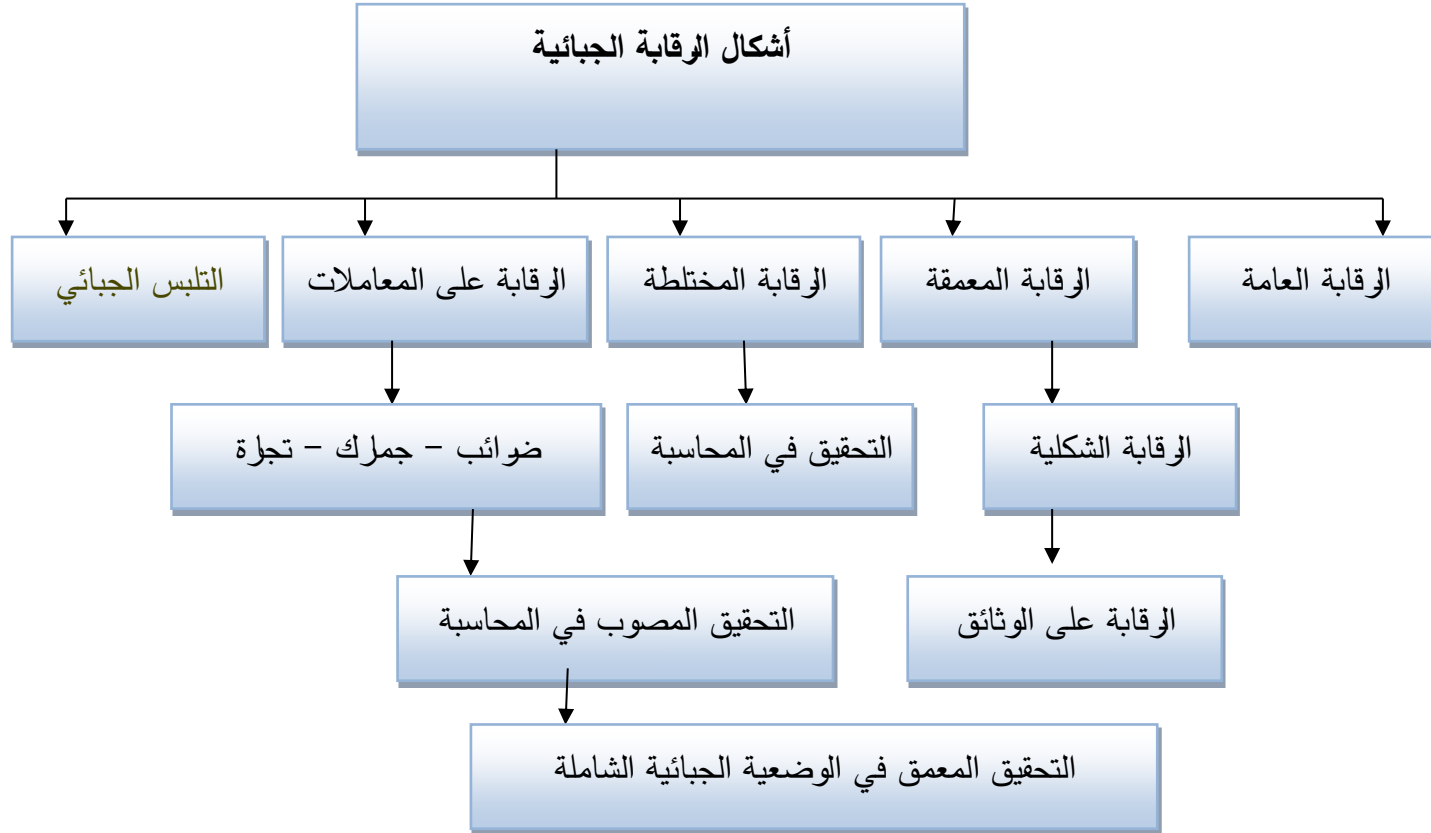
المطلب الأول : أشكال الرقابة

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم طرق الإثبات التي تتخذها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش و الحد من آثارها الوخيمة على الإقتصاد الوطني لذلك حرص المشرع الجزائري على التأكيد عليها و تقنينها حسب الأشكال التي تتخذها و حسب الآليات و الأجهزة المتبعة لبلوغ أغراضها ولهذا سنتناول أشكال الرقابة في (الفرع الأول) ثم أجهزتها في (الفرع الثاني)

الفرع الأول : الرقابة العامة

إن الرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة و يمكن أن تكون رقابة مختلطة أو رقابة فنوية (خاصة) كما يبرزه الشكل التالي:

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تتم على مستوى متفشيات الضرائب أو مصالح الوعاء التابعة لمراكز الضرائب و يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة وهي : الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المتفشية أو المصلحة بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

أولاً : الرقابة الشكلية **le Contrôle formel**

وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة. كذلك التأكد . من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات. وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها ، خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، فهي تدقق في الكيفية التي قدم بها الأساس الضريبي و لا تهدف إلى تصحيح الأرقام المقدمة كأساس لفرض الضريبة. وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية .

بعد إتمام هذه الرقابة وفي حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف، تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من أجل اتخاذ قرارها سواءً بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات.

ثانياً : الرقابة على الوثائق **Le Contrôle sur pieces**

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة ، أو بمصلحة الوعاء التابعة لمركز الضرائب من خلال مراقبة التصريحات السنوية على الخصوص بأكثر دقة ، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات و مقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشيه الضرائب.

و ما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليها في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

حق أو رسم أو أتاوة حيث يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى¹ :

• اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح.

• معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

• مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية

الضرائب.

• إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى، إضافة غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

ثالثا : الرقابة الجبائية المعمقة و رقابة جبائية ظرفية

إذا كانت الرقابة العامة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة فإن الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى عين المكان أي مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها² :

• أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية.

• أهمية الأرباح و المداخل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.

• مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير ، أو الشركاء.

• العجز المتكرر .

1 ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة. الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية

والحوكمة العالمية، 20 و 21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف ، ص 20

2 نفس المرجع، ص 21

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية. وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال

1- التحقيق في المحاسبة La vérification de la Comptabilité

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه طرف المكلف من بالضريبة، و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا)، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها¹.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية ، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة ، وهي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حتى جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"، إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب و الرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة. وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة².

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: La vérification ponctuelle

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية . و يتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات

1 المديرية العامة للضرائب، المادة 20 قانون الاجراءات الجبائية، 2021.

2 ولهي بوعلام، مرجع سابق.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية . يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب والرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. غير ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب¹.

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة . و في هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة اعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى . كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة².

رابعا : رقابة ظرفية

على غرار أشكال الرقابة الجبائية التي تطرقنا إليها وهي:

- التحقيق المحاسبي V.C
- التحقيق المصوب في المحاسبة V.P. C
- والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة VASFE
- توجد أشكال أخرى من الرقابة الجبائية، ونذكر منها:

1 المادة 20 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية.

2 المادة 21 ، قانون الاجراءات الجبائية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

1- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة)

تأسست الفرقة المختلطة سنة 1997 وفق المرسوم التنفيذي 290/97 المؤرخ في 27 جويلية 1997. تتكون الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) من موظف على الأقل لكل إدارة ويكون برتبة مفتش رئيسي على الأقل وبخبرة لا تقل عن ثلاثة سنوات بالنسبة للضرائب وضابط مراقب بالنسبة للتجارة. تكلف هذه الفرقة المختلطة بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق وتحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولاية التي لا توجد بها مديرية الجمارك يعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرقة المختلطة من بين أعوان الجمارك العاملين في أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية.

توضع الفرقة المختلطة للرقابة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذو أعلى رتبة، ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للرقابة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معينة، وخلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرقة المختلطة للرقابة، ويلتزم الموظفون الذين تتشكل منهم هذه الفرقة بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تبعاً.

تكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص، بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة، لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.

2- الرقابة على المعاملات العقارية CEV contrôle des évaluations

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية ويخص مراقبة المداخل التي تتهرب من الضريبة على حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها، سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، حيث أصبحت المداخل والممتلكات العقارية أكثر الطرق إتباعاً لتهريب الأموال وتبييضها عن طريق أسعار وهمية وخيالية ولحد من ذلك اعتمدت الإدارة الجبائية معايير تنظيمية في إعادة تقويم المعاملات العقارية من أجل استفتاء الحقوق المترتبة عليها.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

3- التلبس الجبائي: La fragrance fiscale

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص. تم استحداثه ضمن المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، فبغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة أو التحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانوناً، عند ملاحظته لمخالفات خطيرة أو في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضدّ المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

يسمح هذا الإعسار للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالي والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية. يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعده، الإدارة من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة .

وفي حالة رفض التوقيع يُذكر ذلك في المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي، وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعنى الذي حرّر بشأنه المحضر. وتترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي واجراءات المراقبة وحق الاستيراد لاسيما:

- إمكانية إعداد الحجر التحفظي من طرف الإدارة.
- استثناء حق الاستعادة من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- إمكانية تجديد عملية التخفيف المحاسبي المنتهية.
- إمكانية تمديد آجال التخفيف في عين المكان.
- تمديد في أجل التقادم بسنتين.
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدّر ب 20% وجدول الدفع بالتقسيط.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من (ق.ض.م.م.ر.م.)
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

إلا انه يمكن للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها¹.

الفرع الثاني : أجهزة الرقابة الجبائية

أولاً : مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) و المصالح الجهوية التابعة لها (SRV) :

هناك وسائل هيكلية ميدانية - أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. تهتم هذه المديرية ب² :

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

1 10 المادة 20 مكرر 3 قانون الاجراءات الجبائية.

2 . 'Direction Générale des impôts, Bulletin des services fiscaux N°19, 2000, pp70-78

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

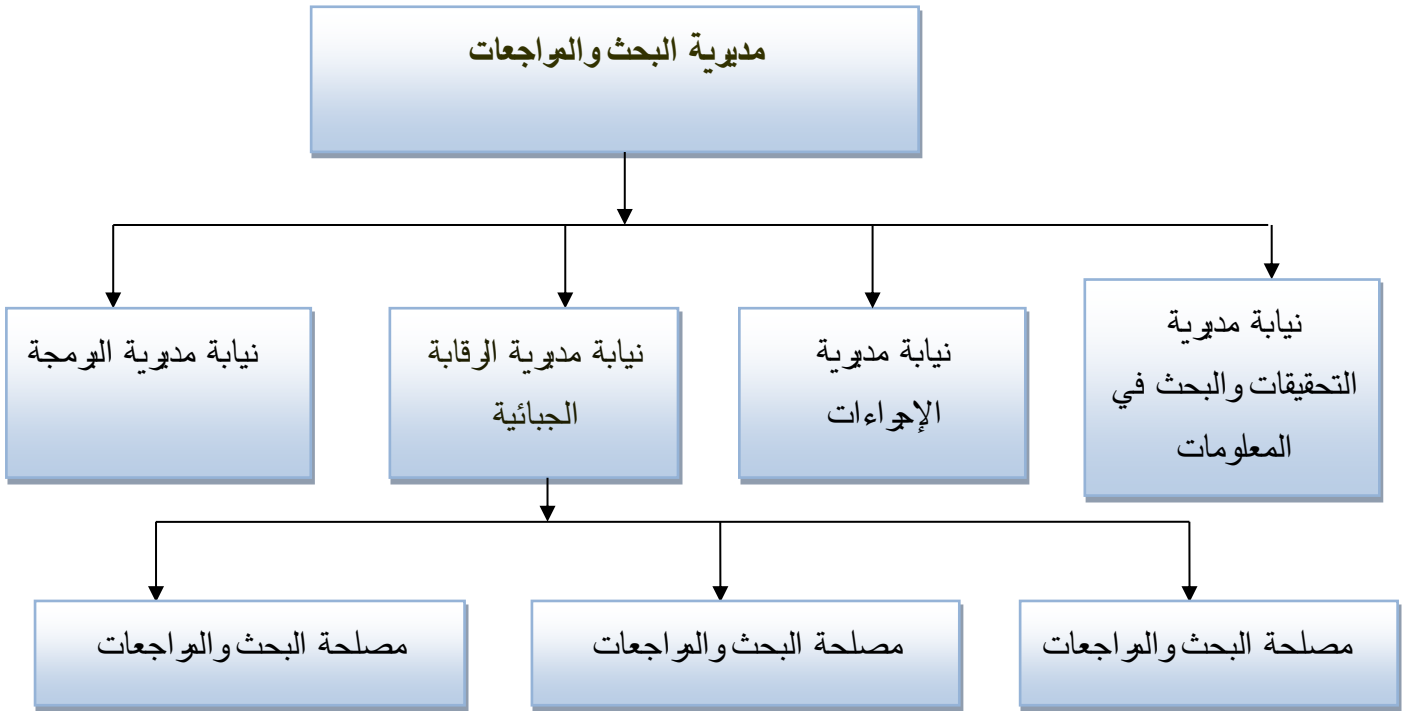
وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

لكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة كما هي موضحة في

الشكل رقم (2)

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات



المصدر : www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-14-21-9/directions
221/centrales

أطلع عليه يوم: 29/03/ 2024 على الساعة . 21:30

2-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات SRV

هي هيكل تنظيمي توجد على المستوى الجهوي وتسد لها عملية الرقابة الجبائية تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في كل من : الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

وتتكون المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام، وهي:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.
- قسم المساعدة على المراقبة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- قسم الوسائل مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات¹:
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبيق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال الاختصاص لمديرتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية. تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.

ثانيا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و المصالح الولائية التابعة لها

1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

أ. تنظيم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF)

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي.

1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب المديرية الولائية للضرائب، متاح على الرابط:

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

وتتمثل هذه المصالح في¹:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات
- مكتب المراجعات الجبائية
- مكتب مراقبة التقييمات

وللقيام بالمهام السابقة الذكر فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين، الذين يتألفون

من:

- نائب المدير
- رئيس فرقة التحقيق
- المحققين

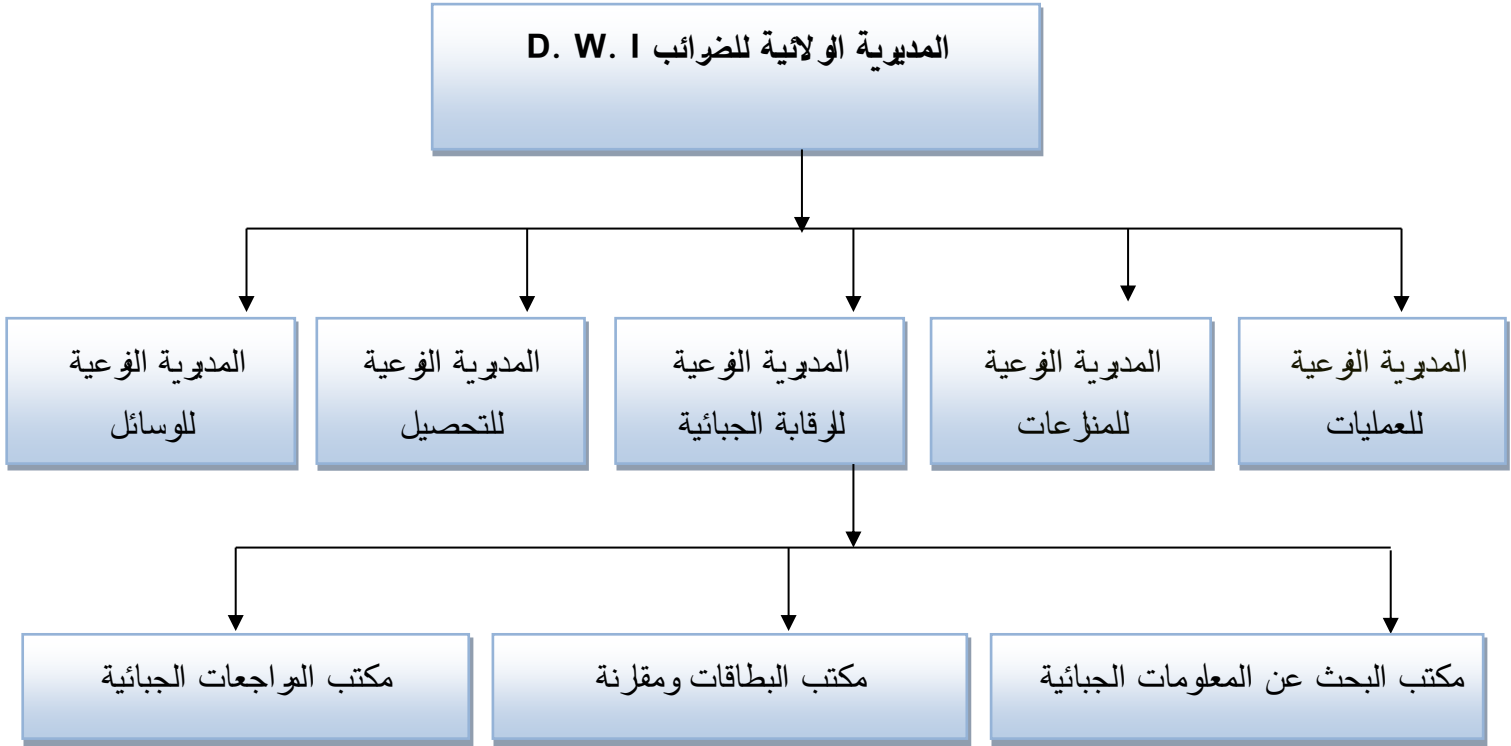
1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب المديرية الولائية للضرائب، متاح على الرابط:

14 <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-/241exterieurs>

أطلع عليه يوم 29/03/2024، على الساعة 21:30.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الشكل رقم 03 الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21--49/services-exterieurs>

أطلع عليه يوم 29 /03/2024 على الساعة 21:45

ب- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF):

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف DRV وهذه الأخيرة مكلفة

بالتحقيقات الكبرى أما SDCF فلقد وكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات. وفي هذا الإطار فإن SDCF مكلفة ب¹:

1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، متاح على الرابط:

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال. تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب

- يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب ، تختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، تتكفل ب¹
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها؛

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-services-exterieurs/49> ، على الساعة 2024/03/29 21:45 أطلع عليه يوم

1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب المديرية الولائية للضرائب، مرجع سابق. المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، متاح على الرابط: www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-269 21-49/servicesexterieurs

أطلع عليه يوم 29/03/2024. على الساعة 21:30

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

• اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية؛ تعمل على تسيير :

• مصلحة البطاقات و المقارنات

• مصلحة البحث عن المادة الخاضعة.

• مصلحة التدخلات.

• مصلحة المراقبة .

3- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة للمركز الجوازي للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

أ - المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة للمركز الجوازي للضرائب

يعتبر المركز الجوازي للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب الذي حل محل الهياكل المتواجدة حاليًا

(المفتشيات و القباضات ، مخصصة حصريًا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسًا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. وتتكفل ب¹:

• تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة

المقيمين في محيط المركز الجوازي

للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛

• متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة

الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات

المصالح المعنية.

1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المركز الجوازي للضرائب، متاح على الرابط:

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

ب- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في

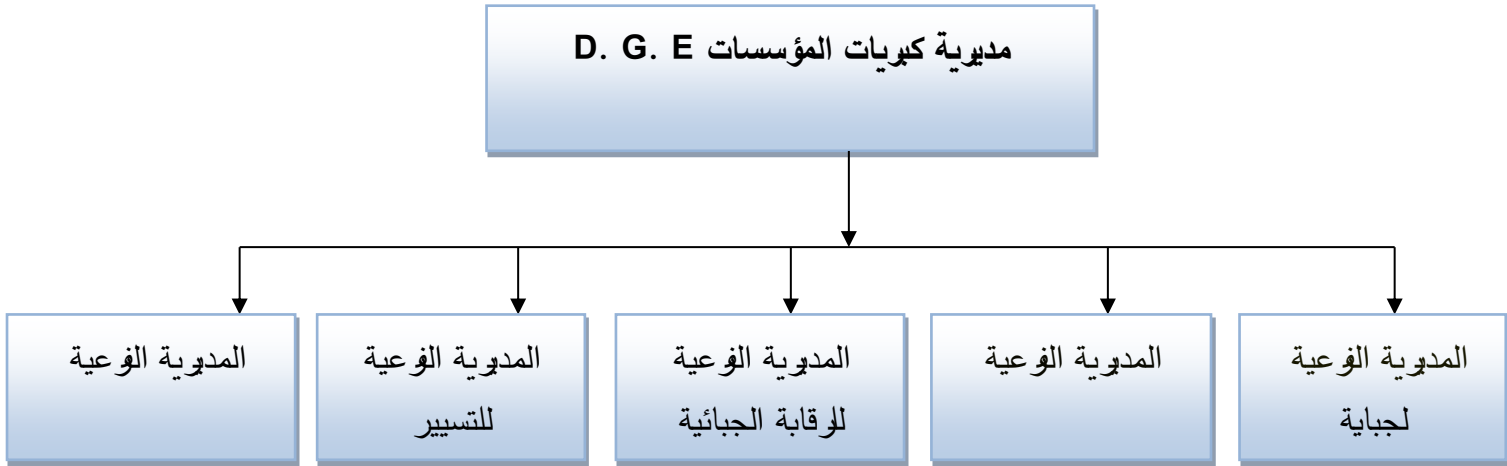
مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم

203/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

1. تنظيم مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات :

الشكل رقم 04 الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/237/services/2014-03-24-14-extérieurs/21-49

أطلع عليه يوم 2024/03/29 على الساعة 22.30

ج- مهام (DGE):

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء،
التحصيل المراقبة،

ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة
القانون أو فعليا أو الكيانات

مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

لذا فهي تهتم ب¹ :

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بها و الآخر الإدارة الضريبية² إذ أن الأول دائما مطالب و مدين و ملتزم ؛ أما الثاني فهو الذي يطلب و يفحص و يراقب و ينفذ و بطبيعة الحال؛ إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك إما طرف ضعيف و الآخر قوي؛ و إما تعادل في القوتين، و لكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبرا فلا بد أن تنتفي علاقة التعادل ليصبح أحد الطرفين هو الأقوى و الآخر هو الأضعف.

و في هذه الحال نجد أن المكلف بالضريبة هو الضعيف بكل تأكيد لأنه هو المعني بالقانون الضريبي من حيث الالتزام قبل الخزينة بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، و إذا ما أخل في هذا الالتزام أو تواني فيه فإنه يتعرض للجزاءات و للعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه. أما الإدارة

1 المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط :

2024/03/29 /237www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs
على الساعة 22:30.

2 نشأت إدوارد ناشد "ربط الضريبة على الدخل"، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة، 2008، ص14.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث أنها المعنية بتطبيق و تنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق و سلطات مخولة لها قانونا لممارسة سلطاتها اتجاه المكلف بالضريبة¹ 2 سواء تعلق الأمر بسلطات الفحص و الرقابة أو سلطات ضمان تحصيل الضريبة.

المطلب الثاني : أطراف العلاقة الضريبية

بما أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية وقانونية يستلزم أن لفظ المكلف بالضريبة لا يستند إلى تعريف محدد لكن من السهولة أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الجبائي و عليه سنتناول الأشخاص الخاضعين للضريبة في (الفرع الأول) ثم أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة في (الفرع الثاني)

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة

الأشخاص الخاضعة للضريبة هم المعنيون بدفع الضريبة، فقد يكون هذا الشخص طبيعيا أو معنويا والذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح و الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله.

و هذا الشخص لا يتحدد إلا بالقانون كما هو الحال للضريبة التي يلتزم بدفعها، فهناك أنواع متعددة للمكلفين بالضريبة تستلزم تقسيمهم على أسس معينة قد تستند إلى المشرع ذاته أو إلى رقم الأعمال أو الدخل لهؤلاء المكلفين، و بالتالي لابد من التطرق إلى المفاهيم المختلفة للمكلف بالضريبة و أنواعهم و تحديد حياته فيما يتعلق بمكان إعاشته و بوسائلها².

أولا : المكلفين بالضريبة

الواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية و قانونية، و الواقع أن لفظ المكلف بالضريبة لا يستند إلى تعريف محدد و لكن من السهولة أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الجبائي.

1- مفهوم المكلف بالضريبة

1 رايح رتيب، "الممول و إدارة الضريبة، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة 1991، ص05.

2 المرجع نفسه ، ص10.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة¹.

إذا يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون و الضريبة أيضا تتحدد بموجبه و التي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون².

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

و على ذلك فإن التشريعات الضريبة لم تحدد بدقة مفهوم لفظ المكلف بالضريبة و إنما حدّدت الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ فبالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة الجزائري حدّد في المواد من 03 إلى 07 الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يعرف المكلف بالضريبة.

و على هذا فإن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، و الذي يكون معنى من طرف المشرع الضريبي بأن تفرض عليه الضريبة؛ إذن الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة هو المكلف بها، حيث أنّ هذا الأخير قد لا يتحمل دائماً العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة.

ويتحقق هذا في حالة ظاهرة رجعية الضريبة³ أو ظاهرة نقل عبء الضريبة حيث تفرض الضريبة على المكلف بها قانونا، و يتمكن هذا الأخير من نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها؛ و هذا

1 المرجع نفسه ، ص10.

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.

3 يقصد بظاهرة نقل عبء الضريبة نقل العبء النقدي المباشر للضريبة من المكلف بها و الذي فرضت عليه إلى مكلف آخر غير الذي فرضت عليه و الذي يتحملها في النهاية و في مقابل هذه الظاهرة هناك ما تسمى بظاهرة الاستقرار النهائي للعبء المباشر للضريبة مما يتحدد معه المكلف الذي ستقع عليه الضريبة و تستقر بالفعل عليه.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الفرض يحدث غالبا في الضرائب غير المباشرة كأن تفرض الضريبة مثلا على تاجر الجملة (بصفته المكلف بالضريبة القانوني و يستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة. و قد يتمكن هذا الأخير أيضا من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك و بصفة رئيسية فإن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصا و لكن القانون قد يسمح في الواقع للخبزينة العامة بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص لآخر مختلف عن المكلف بالضريبة و هو هنا المدين بالضريبة؛ و في هذه الحالة فإن التميز يكون مهما جداً بين المكلف بالضريبة والمدين في حالتين رئيسيتين، و هي حالة التضامن عند إسعار المكلف بالضريبة و حالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع.

ففي حالة التضامن تكون محددة بموجب القانون و تكون في مواجهة ممثلي المكلف بالضريبة أو في مواجهة خلفه، حيث أن التضامن الضريبي بين المكلف بالضريبة و المدين يجنب الخبزينة الخسارة التي تنتج عن إسعار المكلف كذلك في حالة الغش الذي قد يحدث بين المكلف بالضريبة و بعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة، ومثال ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي حينما أسس التضامن بين الزوج و الزوجة لضمان دفع الضريبة الواجب دفعها¹ أما حالة الحجز من المنبع فإن الإدارة الضريبية و من أجل التبسيط في تحصيل دين الضريبة تلزم شخصا آخر غير المكلف بالضريبة القانوني و هو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة فهو إذن المدين بالدخل و هو المدين بالضريبة أما المستفيد بالدخل أو صاحب الدخل فهو المكلف بالضريبة هنا².

و على هذا فالخاضع للضريبة هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع المفروضة في القانون؛ أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها و في 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 و إن كان هذا الوضع نادر الوقوع غير أنه يحتمل وجوده.

1 المادة 1685 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

Frédéric Douet Précis de droit fiscal de la famille. 2ème édition. Litec. Paris. 2002. p249

2 هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص 36.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

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

و بالتالي فإن الخاضعين للضريبة هم أشخاص طبيعيين و معنويون و أشخاص من القطاع العام أشخاص من القطاع الخاص، أجنب كانوا أو وطنيون؛ مؤسسات كانت تتوخى الربح أو لا تتوخاه¹؛ دون التفرقة في المعاملة بينهما؛ أي عدم التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص و الأنشطة و المواقع الجغرافية و عناصر الإيرادات ذات مصدر الدخل المماثل، و هو ما يسمى بمبدأ حيادية الضريبة و الذي يشمل صورتين، إذ قد تشمل هذه الحيادية المعاملة الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو أشخاصاً اعتباريون، و الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة.

إذ تتمثل الحيادية الضريبية للأشخاص الاعتبارية في مجموعة من النقاط نجملها 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 و شركات الأموال.

أما بالنسبة لتطبيق مبدأ حيادية الضريبة على الأشخاص الطبيعية فقد ساوى المشرع الضريبي بين المرأة و الرجل في خضوعها إلى الضريبة و بالأخص 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... إلخ.

2- وسائل معيشة المكلفين بالضريبة

إن المكلف بالضريبة أي كان لابد له من مكان يعيش فيه و أن تكون له أيضا من الوسائل المادية

1 عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة والنشر، ط 01 ، بيروت ، ص82.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

اللازمة التي يعيش منها في حياته، و عليها تفرض الضرائب . و بهذا سنتناول هذا الفرع في قسمين: القسم الأول مخصص لمكان معيشة المكلف بالضريبة ؛ و القسم الثاني مخصص لوسائل معيشتهم.

أ- مكان معيشة المكلف بالضريبة:

المكلف بالضريبة كشخص يعيش حياته في المجتمع داخل دولته أو داخل دولة أجنبية و في إقليم معين و داخل مسكن محدد؛ كما أن له مقر عمل رئيسي معلوم و هو الذي تفرض عليه الضريبة؛ ذلك على اعتبار أن الإقامة الضريبية للشخص المكلف بالضريبة لها شأن كبير و أهمية بالغة في المعاملة الضريبية لهذا الشخص؛ من حيث الإعفاءات الضريبية المقررة و تحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛ و قيمة الضريبة؛ الأمر الذي أدى إلى وجود نصوص قانونية تحدد من خلالها ما إذا كان الشخص مقيماً أم غير مقيم، حتى يتسنى لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من الوصول إلى وعاء معاملة ضريبية واحدة لا اختلاف عليها و في هذا ينص قانون الضرائب المباشرة الجزائري في مادته¹ 03 على ما يلي:

"يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلكم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. و يخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى...".

و من خلال هذه المادة يتضح جلياً أنّ المشرع الجزائري لم يعتمد فقط على الأشخاص المقيمين في الجزائر، و إنما حتى الذين لهم عائلات من مصدر جزائري فيخضعون إلى أحكام القانون الضريبي الجزائري و هو نفس النهج الذي انتهجه المشرع الضريبي الفلسطيني في مادته الأولى بالنص على ما يلي:

"المقيم: الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوماً خلال السنة التي تحقق فيها الدخل؛متصلة أو متقطعة، و كان له مكان إقامة دائمة في فلسطين و عمل عملاً رئيسياً فيها:

- الفلسطيني: إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفاً أو مستخدماً لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية.
- الفلسطيني المعاد إلى شخص معنوي خارج فلسطين.

1 قوانين الجبائية وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، 2010، ص 19-20.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

• الشخص الطبيعي غير الفلسطيني خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن 183 يوما متصلة أو متقطعة. الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية و يكون مركز إدارته في فلسطين¹

و بالرجوع إلى القانون الفرنسي فإن هذا الأخير يشير دائما إلى المنزل الضريبي: و المقصود به توحيد الفرض الضريبي على الأسرة كوحدة ضريبية واحدة بالنظر إلى الدخل الذي يحصل عليه كل من الزوج و الزوجة و أولادهم؛ و حتى الأشخاص الذين يعيشون على عاتقهم و يقيمون معهما داخل نفس المسكن و الذي يسميه المشرع الضريبي الفرنسي بالمسكن الضريبي في مادته التاسعة (09) من القانون العام الضريبي الفرنسي²

و لكن في النهاية نجد أنه اعتمد في معنى الأسرة أو المنزل الضريبي على أنه مكان للإعانة أو السكن المعتمد بالنسبة للمكلف بالضريبة و زوجته و أولاده³؛ و التعرض من ذلك؛ أن المشرع الفرنسي أراد من وراء ذلك مراعاة الأعباء العائلية للمكلف بالضريبة.

إذن من خلال كل هذا يتضح أن للمسكن من الأهمية البالغة للمكلف بالضريبة إذ يعطي له الكثير من المزايا الضريبية و التي تمنح له الحق في إجراء خصومات إضافية من دخله الإجمالي. و باستقراء المادة 06 من قانون الضرائب المباشر الجزائري فان المشرع اعتمد أيضا هذا النوع من الضرائب أي انه فرض ضريبة على الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله و مداخل أولاده⁴ و الأشخاص الذين معه و المعترين في كفالتة.

1 هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص39.

2 : راجح رتيب، المرجع السابق، ص26.

3 يدخل في حكم الأولاد طبقا لنص المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة : الأولاد إذا قل عمرهم عن 18 سنة أو 25 سنة و أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو أثبتوا نسبة عجز محدد بنص تنظيمي؛ و كذا الأولاد الذين يأوهم في بيته.

4 مصطفى رشدي الشيحة، التشريع الضريبي و المالي دار المعرفة الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت، ص683-684.

Michel Bouvier ;Marie-Christine Esclassan.Jean-pierre Lassale .finances publiques .L.G.DJ.9eme édition .2008. P75

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

أما التشريع المصري و بموجب أحكام قانون 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل؛ بموجب المادة 02 منه فقد أوجدت مجموعة من الحالات حتى يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر و هي كالتالي:

- إذا كان له موطن دائم في مصر .
- المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو منفصلة خلال اثني عشر شهراً.
- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج و يحصل على دخله من خزنة مصرية.

غير أن الصعوبة في تحديد إقامة المكلف بالضريبة تنص على الشخص المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً؛ خاصة و أن المشرع لم يعرف اثني عشر شهراً، إذ يصعب على كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من تقرير ما إذا كان الشخص مقيماً في مصر أو غير مقيم بسبب أن المشرع حدد مدة الإقامة التي يكون عليها الشخص مقيماً أو غير مقيم بمدة تزيد على 183 يوماً متصلة أو متقطعة لكن دون أن يحدّد هذه المدة خلال أي اثنا عشر شهراً هل هي:

- من السنة التي تبدأ من أول يناير و تنتهي آخر ديسمبر من كل سنة ميلادية؛ أم الفترة التي تبدأ منذ تاريخ دخول الشخص الطبيعي مصر حتى نهاية الاثني عشر شهر من هذا التاريخ.

- من امتداد إقامة الشخص الطبيعي لأكثر من اثني عشر شهراً و لتكن مثلاً مدة الإقامة بمصر 15 شهراً يعتبر هنا الشخص مقيماً بالتبعية في فترة الاثني عشر شهراً التالية؛ أم يتم احتساب فترة الإقامة خلال الاثني عشر شهراً التالية للفترة الأولى و بين تحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي مقيم أو غير مقيم خلال هذه الفترة بغض النظر عن مدة إقامته لفترة الاثني عشر شهر الأولى و لو كان مقيماً فيها.

كما حددت المادة 03 من نفس القانون المواطن الدائم للشخص الطبيعي؛ إذ يكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في إحدى الحالتين التاليتين:

- 1- إذا تواجد الشخص الطبيعي معظم أوقات السنة في مصر سواء في مكان ملك له أو مستأجر له؛ أو بأي صفة كانت.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

2- إذا كان للمكلف بالضريبة محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر¹.

ب- وسائل معيشة المكلف بالضريبة:

من المعلوم على أنه لكل مكلف بالضريبة موارده المادية الخاصة به التي ينفقها على حياته و حياة أسرته، و على ذلك فإنه إذا تزايدت الاستقطاعات الضريبية فإنها ستؤثر بدون شك على مستواه المعيشي إذ أنها قد تمنعه من التمتع من بعض السلع الاستهلاكية التي كان في استطاعته اقتناءها لولا الضريبة المفروضة عليه؛ أو أنها تؤثر على ادخار المكلف بالضريبة إما بالنقصان أو عدم الإمكانية؛ كما تؤدي الاستقطاعات إلى التضحية بمدخرات سابقة من أجل الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد².

و من موارد المكلف بالضريبة التي يمكن أن يعيش منها فقد تكون دخله أو قد تكون ذمته المالية أو ثروته.

- دخل المكلف بالضريبة³:

يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به؛ و وفقا للأجر الذي يحصل عليه، و مصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، و إما من رؤوس الأموال و إما أن يكون دخلا مختلطا ناتج عن العمل و رأس المال. و هناك من المكلفين بالضريبة ليس لهم دخول بسيطة إذ أنهم ليس سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو معاشهم و هو الوضع السائد في كثير من الأحيان، لكن يوجد أيضا من المكلفين بالضريبة ذو دخول مهمة إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة إذ قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية، و شركاء في دخول من رؤوس أموال منقولة أو أموال عقارية.

- الذمة المالية للمكلف بالضريبة:

1 أ. أشرف صوابي، بعض مشكلات التطبيق في المعاملة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق 2006، القاهرة، ص05.

2 رابع رتيب، المرجع السابق، ص26 .

3 :خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقييمها و منهجيتها، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسير ، جامعة الجزائر، 2000، ص91

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

و يقصد بها كل ما يمتلكه المكلف بالضريبة من ثروات أو أموال و هي من مكونات مختلفة، سواء كانت أموال منقولة أو أموال¹ عقارية و غالبا ما تفرض ضريبة خاصة على هذه الأموال مثل الضريبة على الثروة أو الضريبة على الثروات الكبرى².

الفرع الثاني : أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر فإن الأشخاص الخاضعين للضريبة يختلفون من أشخاص طبيعة إلى أشخاص معنوية فهم على حدّ سواء في تحمّل أعبائهم الضريبية، و يبقى الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة³ و كذا الالتزامات 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 و التي تتحدد بناءً على طوائفهم الاجتماعية و المهنية.

فالمكلف بالضريبة في القرن التاسع عشر كان له مظهر متجانس فهو شخص طبيعي غالبا ما يكون وطني أي تواجهه في الوطن، أما الوقت الحالي فهو على نقيض ذلك فهو متباين، إذ لم يعد ذلك الشخص الطبيعي الوطني و فقط فقد يكون أجنبيا أي شخص طبيعي أجنبي، أو شخص معنوي و بالتالي فهو ليس شخصا مقصوراً على أشخاص القانون الخاص و إنما أيضا أشخاص القانون العام.

أولا-الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة

الشخص الطبيعي هو الإنسان و حياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة و الحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته⁴ فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقلة و الذي يتوافر لديه كامل الأهلية، و التميز و الإرادة الواعية.

1 محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص134-135.

2 رابح رتيب، المرجع السابق، ص28.

3 محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010، ص 93.

4 المادة 40 من القانون المدني الجزائري.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

غير أنه يجب التذكير على أنه من الناحية القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ليتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية إذ لابد من توفر عنصران أساسيان هما الحالة و الأهلية.

و نقصد بالحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية و ما يتمتع به من حقوق داخلها، و ما عليه من التزامات.

أما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق و تحمل الالتزامات حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة إذا و على هذا فإن الأهلية نوعين: أهلية الأداء و أهلية الوجوب، و أهلية الوجوب يتم اكتسابها الشخص منذ الولادة إلى سن التمييز¹، و التي يراد بها أن يكون الشخص مؤهلاً لاكتساب الحقوق فقط، و في هذه الحالة فإن الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي من الممكن أن تخضع للضريبة فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعاً للضريبة استناداً إلى مفهوم أهلية الوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حياً.

و هذا خلاف لأهلية الأداء و التي يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع بها و الاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، و من ثم يمكن أن يصدر تصرفاً قانونياً منه و يعتد به من الناحية القانونية، و على هذا فإن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة و مادام أنه يتمتع بأهلية الأداء فإن عمله يكون قانونياً و بالتالي يلزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه².

و بمجرد توفر الشخص الطبيعي على أهلية الأداء و أهلية الوجوب فيخضع مباشرة إلى مجموعة من الضرائب المقررة قانوناً و التي يمكن أن نجملها فيما يلي:

الضريبة على الدخل الإجمالي: و في هذه الحالة نكون أمام الأشخاص الذين يحققون مداخيل تتعلق بأحد الفئات التالية:

- أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية.
- أرباح الأنشطة غير التجارية.
- أرباح المستثمرات الفلاحية.

1 حدد القانون المدني سن التمييز بـ 16 سنة وفقاً لنص المادة 40 ق م. و حدد سن الرشد بـ 19 سنة من نفس القانون.

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

مصطفى رشدي شبيحة، التشريع الضريبي و المالي ، دار المعرفة الجامعية ، ط02، 1998، بيروت ، ص249.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- المداخل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية.
- الرواتب و الأجور و المنح و الربوع العمرية.

الرسم على النشاط المهني إذا كان الشخص الطبيعي يمارس نشاطاً يخضع ربحه لفئة المداخل الصناعية و التجارية أو الأرباح غير التجارية.

الرسم العقاري و التي تفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية باستثناء تلك المعفاة قانونا.

الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية التجارية، الحرفية أو غير التجارية¹.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

باستقراء نص المادة 01 من قانون الضرائب المباشر فإن المشرع الضريبي قد فرض ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و التي تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة²، غير أنه يجب التذكير إلى أن المشرع الضريبي الجزائري حدّد أيضا في مواده 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة و هم على التوالي:

❖ الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر؛ كما حدّد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي بالنظر إلى عائداتهم الجزائرية المصدر، و حسب التشريع الجبائي الساري المفعول، و يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:

- ✓ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.
- ✓ الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.

✓ الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجراء أم لا.

1 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص09.

2 -Dr Mohamed Abbas MAHERZI, introduction à la fiscalité, édition ITCIS, Algérie, 2010. P63.

2 المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

و يعفى 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 الإجمالي¹، و السفراء و الأعوان الدبلوماسيون و القناصل و الأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

أما عن المداخل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فهي كالتالي²:

أ- أرباح المهن الصناعية و التجارية و الحرفية:

عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة في مادته 11 على أنه تعتبر أرباحاً صناعية و تجارية، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون و الناجمة عن ممارسات مهنية تجارية أو صناعية أو حرفية، و كذا الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها، و يخضع لهذا النوع من الضرائب الأشخاص الطبيعية الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها، و كذا الأشخاص الذين يستفيدون من أثناء وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بتجار، و يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل قسم أو جزء.

كما يخضع أطراف العلاقة الضريبية لها الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون مؤسسات تجارية أو صناعية بكل ما فيها من أثاث لازم للاستغلال ، و الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً قد رست عليه مناقصة، و كذا صاحب الامتياز و المستأجر للحقوق البلدية، و الذين يحققون أرباحاً من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب إذا اكتست هذه الأنشطة طابعاً صناعياً، و كذا الأشخاص الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة و أخيراً الأشخاص التجار الصيادين و الريان الصياد و مجهز السفن و مستغل قوارب الصيد.

1 المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة.

- حسب الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي فإنه إذا تجاوز 120.000 دج فإن نسبة الضريبة ، و إذا كان بين 120.001 دج إلى 360.000 دج فنسبة الضريبة على الدخل 20% ، و من 360.001 دج و 1.440.001 دج فنسبة الضريبة 30% و إذا فاق 1.440.001 دج فنسبة الضريبة المفروضة على الدخل 35%.

2 المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

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 و الصناعي أو الحرفي¹، كما يجب أن تتوفر لديه نية الكسب من خلال ممارسته للنشاط و أن يشتغل لنفسه².

ب- أرباح الأنشطة غير التجارية³:

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 ورتتهم و الموصى لهم بحقوقهم، و كذا الريع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة الاستغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع.

و يأخذ في حساب هذه الأرباح المكاسب أو الخسائر الناتجة عند ممارسة المهنة، إذن فالمهن الحرة تبقى مرتبطة بالمهن غير التجارية بعدم إمكانية التمييز بين المهنة الحرة و المهنة غير التجارية و هناك من التشريعات الضريبية ما وضعت نظاماً ضريبياً مستقلاً للمهن غير التجارية مثل فرنسا⁴، و لم يقتصر مفهوم المهن غير التجارية على المهن الحرة و فقط و إنما ذهبت لتشمل كل مهنة لا يسود فيها رأس مال وحده. و يشترط في المهنة الحرة عدة شروط:

- أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.
- الاعتماد على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.
- الاستقلال في مزاوله المهنة.
- مزاوله المهنة بنية الكسب⁵.

1 يقصد بالاحتراف ممارسة النشاط بصفة معتادة و مستمرة ومنتظمة.

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

3 المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

4 Michel Bouvier. Marie-Christine Esclassan.Jean-Pierre Lassale. op.cit. P73

5 محمد خالد المهاني خالد شحادة الخطيب إبراهيم العدي المرجع السابق، ص 221.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

ج- أرباح المستثمرات الفلاحية 1:

و هي الإيرادات المحققة في إطار الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي و يدخل ضمن الأنشطة الفلاحية كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما فيها من إنتاج غابي، 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 والأرناب إيرادات فلاحية إلا إذ كانت ممارسة من طرف مزارع داخل مزرعة، و لم تكن لتكتسي طابعاً صناعياً، و إلا فإنها تخضع لمداخل الأنشطة الصناعية و التجارية².

2- المداخل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية 3:

المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية تتمثل هذه الأخيرة في تلك المداخل المداخل الناتجة عن تأجير العقارية الناجمة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية و يدخل ضمنها كل من 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 العقارية⁴.

3- الرواتب و الأجور و المنح و الربوع العمرية 5:

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

1 المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

2 المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

3 المادة 1/42 من قانون الضرائب المباشرة.

4 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 23.

5 المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

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 أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة و كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري¹.

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

- الأجرور الرئيسية (أجرور، رواتب).
- الأجرور الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية).
- المزايا العينية (إطعام مسكن تدفئة إنارة... إلخ) الممنوحة للأجير إما مجانا أو

مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها².

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 الاستحقاق³".

4-الرسم على النشاط المهني:

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.

1 محمد حمو، منور أو سرير، المرجع السابق، ص107

2 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص34.

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

4 المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه لضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. تسوية الحقوق تستحق على مجمل أشغال البناء المنشأة مؤقتاً قبل تنفيذها باستثناء الحقوق لدى الإدارات العمومية و الجماعات المحلية.

يتشكل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بمدنيين بهذا الرسم و المحقق خلال السنة 1.

5- الرسم العقاري:2

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 الطلق.
- مناجم الملح 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 فتحدّد القيمة الإيجارية الجبائية حسب الهكتار و حسب المنطقة.

1 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص48.

خلاصي رضا المرجع السابق، ص169-170

2 الرسم العقاري عبارة عن مجموعة من الضرائب التي تمس العقار سواء في حالة استقراره عند مالكه أو عند انتقال ملكيته، أو أن مجموعة القواعد التي تهتم بالعمليات التي تطرأ على العقار من تملك و بيع و بصفة عامة كل العمليات التي تجعل العقار موضوعاً لها.

أ. عبد الحكيم بللوفي، أثر الضرائب على النشاط التجاري، إشراك للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2009، القاهرة، ص26.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

6- 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 و نهائية و بدون مقابل قصد تغطية المصاريف العامة و تحقيق الهدف الذي سطرته السلطة العامة².

فهو إذن ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي و يطبق أيضا على العمليات التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً. يفرض 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، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته³.

ثانيا- الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة

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 الأموال⁴.

غير أنه مهما تكن صفة الشريك في المجموعة (أشخاص أو أموال) فإنه ما ينتج عنه ليس إنسانا طبيعيا بالمعنى العضوي بل أنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعاً من الاستقلال دون النظر إلى

1 عبد الرؤوف قطيس، المرجع السابق، ص 81-80. Dr. Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit. P80-81.. 15

2 خلاصي رضا المرجع السابق، ص123.

3 النظام الجبائي الجزائري، المرجع السابق، ص37-38.

خلاصي رضا المرجع السابق، ص 125.

4 محمد علوم محمد علي المحمود ، المرجع السابق، ص99.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

الأسباب التي أدت إلى تكوينه مخصصة له بذلك ذمة مالية مستقلة.و هناك عدة أشخاص معنوية¹، فمنها ما هو عام، و منها ما هو خاص. فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة العامة و يكون لها كيان و سلطات خاصة بها و تخضع لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية، ... إلخ. أما الأشخاص المعنوية الخاصة، فهي غير تابعة للدولة، و ليست له خصائص السلطة و السيادة، وهي 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.

1- شركة الأموال

الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها و ليس الاعتبار الشخصي و تقوم على جمع الأموال و لا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه 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.

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

1 يعرفها طارق محمد محمد حسن ، أن الأشخاص الاعتبارية هي الكيانات القانونية التالية، شركات الأشخاص، شركات الأموال، شركات الواقع، الجمعيات التعاونية و اتحاداتها ، فروع البنوك والشركات الأجنبية، الوحدات التابعة للإدارة المحلية لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

- طارق محمد محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، دط، 2009، ص 39.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

ب- 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 إلا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها.

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

كما أنه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، و لها أن تتخذ اسماً خاصاً لها، كما يجوز أن يكون اسمها مستمداً 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 إلى ورثته.

و من الضرائب التي تخضع لها شركة الأموال ما يلي:

الضريبة على أرباح الشركات التي تطبق على كل المداخل المحققة من قبلها، من خلال مزاوله النشاط وذلك في نهاية كل سنة مالية.

و تبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة إجبارية على عكس شركات الأشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية¹.

كما تخضع إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و كذا 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 و ذلك في إطار الاستثمار غير أنه تميز بين شركات أموال تملك منشأة دائمة بالجزائر، و شركة أموال لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

1 محمد حمو، منور أو سرير المرجع السابق، ص127-128.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

فإذا كانت شركة أموال أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر فإنها تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.
و إذا كانت شركة أموال أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات¹.

و من هذا نجد على أن الضريبة على أرباح الشركات تطبق فقط على الشركات التي تقوم بالاستثمار داخل الجزائر ؛ و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق إلى الجبائية الجزائرية؛ و ذلك اتفاقية دولية مع دول أخرى حتى يمكن تفادي الازدواج الضريبي.

نستخلص مما سبق أن الشركة إذا كانت من جنسية جزائرية و كان استثمارها موجود بواسطة بالخارج يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية أو يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية رغم أنها لم تحقق الربح في الجزائر، و من ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات تستحق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري سواء من نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي².

2- شركة الأشخاص:

و هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار الشخصي هو الغالب و يكون شخص الشريك محل اعتبار و أهمية في تكوين الشركة و تشمل كل من:

أ- 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 اسما لها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها و لو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم؛ و إنما يشترط لذلك بأن يكون هذا الإمضاء باسم الشركة؛ على أن تكون إدارتها بعنوان، و يلزم أن يكون اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التناسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك. و إلا كانت

1 محمد علوم محمد علي المحمود المرجع السابق، ص104-105.

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

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

باطلة و متى كان غرض شركة التضامن تجاريا فإن كل شريك يكتسب قانوناً صفة التاجر و لو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة¹.

ب-شركة التوصية البسيطة.

هي شركة تجمع بين طائفتين من الشركاء متضامنون و آخرون موصون؛ فالطائفة الأولى تكون مسؤولة فلا تتحد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط و إنما تكون مسؤوليته بدون حدود و الطائفة الثانية فلا يسألون عن ديونها إلا بقدر حصصهم التي أسهموا بها في رأس المال و ليس لهم حق إدارة الشركة.

ج-شركة المحاصة.

هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية و لا يلزم بوجودها إلا أعضائها حيث يقدم كل شريك حصته من رأسمال الشركة إلى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة و يتعامل مع الغير باسمه الخاص و يكون مسؤولاً لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها و لا رأسمال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، و بهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخص اعتباري عن باقي الشركاء إذا لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص و يكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة و يظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء أو كأن تتخذ عنواناً لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أنّ معيار الاستتار يزول عنها و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، و تنقلب إلى الشكل القانوني؛

و هناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار و مع عدم القيد في السجل التجاري؛ لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة.

و هذه الشركات أيضا تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية و التجارية، و كذا الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.

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

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

أما إذا كانت هذه الشركة أجنبية و لها منشأ دائمة بالجزائر فتخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي ، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر و الممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام¹.

خلاصة الفصل الأول

1 الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص11.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

نخلص في ختام ماتم عرضه في هذا المقال المختصر أن الرقابة الجبائية من الوسائل الهامة في الإثبات في المنازعة الضريبية تسعى عن طريقها إدارة الضرائب التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية .

تشكل المستندات الضريبية الوسيلة الصحيحة للإثبات في المادة الضريبية و يتم ذلك عادة عن طريق آليات الرقابة الجبائية التي تتم في أشكال عدة .

لقد حدد المشرع أجهزة و صور مختلفة للرقابة الجبائية من أجل إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب ، و السماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي كي يتحقق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية و تتم المحافظة على الحقوق العامة للمجتمع. توصلنا في ما تم عرضه إلى أن أشكال و آليات الرقابة الجبائية ترمي إلى تفادي كل التجاوزات التي تقوم بها إدارة الضرائب أثناء مزاولتها لنشاطها عن طريق إيجاد ضمانات للمكلف بالضريبة تحميه من أي تعسف من إدارة الضرائب من جانب، ليأتي دور الإدارة الجبائية بعد ذلك في التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة ليتم الكشف الصحيح للمخالفات و الأخطاء المرتكبة ، و هو ما يحقق العدالة في الإقتطاعات و ذلك بمساواة جميع المكلفين بالضريبة.

الفصل الثاني

ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة

والقضاء

تمهيد :

تعمل الإدارة الضريبية في العصر الحديث وفق منطق التسويق والعلاقات العامة أي اعتبار الممول زبوناً ومستهلكاً تسعى إلى رضاه ولهذا تحاول أن توفر له مجموعة من الخدمات ينظر إليها أنها حقوق للمكلف وهي : الحق في الإعلام والمساعدة و الاستماع إليه ، الحق في الطعن ، الحق في عدم دفع أكثر من المبلغ العدل للضريبة ، الحق في احترام الحياة الخاصة ، الحق في ضمان السرية¹ - ، الحق في الاعتراض.

كما تسعى التشريعات منها التشريع الجزائري إلى منح حقوقاً للمكلف بالضريبة² تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية الإجراءات إلى نهايتها لأنصاف المكلف وتصحيح أخطاء الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء، بالإضافة إلى وضع جميع قوانين الضرائب والإجراءات المتعلقة بها في مدونة أو قانون خاص بها مثل التشريع الضريبي الجزائري والمغربي ففي التشريع المادة 40 الجزائري وبموجب من قانون المالية رقم 01/21 أسس قانون الإجراءات الجبائية³ ، أما التشريع المغربي بموجب المدونة العامة للضرائب ولذلك وبناء على الحقوق المشار إليها فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين الحقوق المكفولة بمقتضى الرقابة الجبائية في (المبحث الأول) ثم الحقوق المتعلقة بإجراءات الطعن في (المبحث الثاني) .

1 عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جريب للنشر والتوزيع ، عمان ، ط ، 2011 ، ص: 290 291

2 المكلف بالضريبة : هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة ، راجع المؤلف : رابع رتيب ، الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، ط 1991 ، القاهرة ، ص 10 وما يليها .

3 قانون الإجراءات الجبائية ، محدث بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002 ، رقم 01/21 والمؤرخ في 12/22/2001 ، ج ر رقم 79 مؤرخ في 23/12/2001 ، المعدل والمتمم .

المبحث الأول : الحقوق المكفولة بمقتضى الرقابة الجبائية والضمانات المخولة للمكلف

خلال إجراءات الطعن.

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح المراقب ، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومدخله وانه على أساس ذلك التصريح تقوم الإدارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة¹ أما النظام الجبائي المغربي فهو يعتمد على نظام الإقرار على هذا النحو فإن الملزمين بالضريبة هم الذين يقومون بالإقرارات الضريبية الخاصة بهم ويشرعون في تصفية ودفع الضريبة على مسؤوليتهم الخاصة² ، مما ينطوي على نظام الإقرار أو التصريح إلى حدوث أخطاء في تحديد الوعاء الضريبي ناهيك عن التفسيرات المختلفة لتتبع حالات تطبيق الأحكام الجبائية . وعليه فان التصريح لا يعتد به إلا في حدود مطابقته للواقع وحقيقة الأمر ونصوص القانون وهو لا يقيد إدارة الضرائب ، كما لا يقيد المكلف بالضريبة نفسه ، فيجوز لكل منهما أن يطرحه إذا ما ثبت مخالفته للحقيقة أو لنصوص القانون ، وتباشر إدارة الضرائب الرقابة الضريبية بسلطات التدقيق المعترف بها ، وفي مقابل ذلك يستفيد المكلف عددا من الحقوق مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع و الوجاهة³ " ووضع حد لتصرفات وتعسف الإدارة، ولضمان السير الحسن لعملية التحقيق وتقاديا لبطلان الإجراء . ولقد منح المشرع هذه الحقوق والضمانات لهؤلاء المكلفين بالضريبة بهدف خلق التوازن بين التزاماتهم وحقوق الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق وبعدها⁴.

المطلب الأول : حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراءات التحقيق و التالية لعملية

التحقيق

سنتناول خلال هذا المطلب حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراءات التحقيق في (الفرع الأول) ثم حق المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق في (الفرع الثاني).

1 أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، جامعة قلمة ، العدد 35 ، 2013 ، ص 190 .

2 تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي النظام الضريبي المغربي التنمية الاقتصادية والتماسك الاجتماع ، إحالة ذاتية رقم 2012/09 ، ص 95، الموقع الإلكتروني www.ces.ma ، تاريخ الزيارة 2024/03/28 ، على الساعة 22:27 .

3 احمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 190 .

4 عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى الجزائر ، سنة الطبع 2012 ، ص 43 .

الفرع الأول : حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراءات التحقيق

لا يمكن للإدارة الضريبية إجراء تحقيق إلا بعد إعلام المكلف بذلك مسبقا ، بالإضافة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار وأحقته في النقاش والمواجهة مع الإدارة الضريبية وتحديد مدة زمنية للتحقيق .

أولا: الإشعار بالتحقيق و الاستعانة بمستشار

1- الإشعار بالتحقيق

لا يصح إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام طبقا لنص المادة 04/20 من ق، إ، ج¹، حيث جاء في نص المادة ((لا يمكن الشروع في إجراءات تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة ذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ، المحقق محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدائها للتحضير مدته عشرة (10) أيام من تاريخ استلام هذه الإشعار))، وعليه فيمكن للمكلف بالضريبة التحقيق في المحاسبة طبقا لنص المادة 20/4 أن يتمسك بحقه ببطان الإجراء في حالة عدم إشعاره بالتحقيق ومنح له مدة عشرة (10) أيام وكذا عدم أرفاق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وعدم الإشارة إلى اسم المحقق بالحكم ببطان الإجراء ، وطبقا للمواد 20 و 20 مكرر و 21²، وبذلك فإن المشرع الجزائري اوجب إلزامية إعلام المكلف بالضريبة في جميع حالات التحقيق سواء التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق العميق. وفي المغرب الذي يتقارب مع المشرع الجزائري طبقا للإجراءات المنصوص عليها في كلا التشريعين حيث أن المشرع المغربي كذلك نص على انه للملزمين الحق في الاختيار بتاريخ عملية المحاسبة وذلك بواسطة إشعار بالفحص يجب على الإدارة تبليغه للخاضع للضريبة 15 يوم على الأقل قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص ويتضمن هذا الإشعار البيانات التالية :

- مدة الفحص
- نوعية الضرائب أو العمليات المشمولة بالفحص

1 المديرية العامة للضرائب بالجزائر ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2016، ص 15 .

2 المواد 20 و 20 مكرر و 21 من ق.إ. ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجأة الإدارة و اللقضاء

• تاريخ بداية عملية الفحص

بالإضافة إلى إعلام الملزمين بالضرائب بحقوقهم وواجباتهم وإرفاق نسخة من ميثاق الملزم بالضريبة وإلا تكون مسطرة التصحيح لاغية وكما يجب على الإدارة أن تقوم بعملية تبليغ الإشعار طبقا لنص الماد 219 من المدونة العامة للضرائب¹

أما المشرع المصري فطبقا لنص المادة 95 من القانون رقم 2005/91 المعدل من قانون الضريبة على الدخل تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موسى عليه مصحوبا بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ²

2- الاستعانة بمستشار

من حقوق الخاضع للضريبة التمثيل أمام الإدارة الضريبية ويعتبر حق جوهرى وأساسى ، ذلك أن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية محورها التلاقي الشخصي بين الطرفين فالجهة الإدارية تمثل من قبل موظف الإدارة الجبائية أو ما يسمى بالمحقق الجبائي أما المكلف بالضريبة إما أن يكون حاضرا بنفسه أو عن طريق وكيل عنه وفي القانون الجزائري المستشار³.

فبالرجوع إلى ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة فانه : تحت طائلة بطلان الإجراءات بحيث أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به والإنابة عنه طبقا للمادة 04/20 من ق اج⁴.

والمشرع الجزائري لم يحدد الشروط الواجب توفرها في المستشار القانوني فقد يكون محامي أو محافظ الحسابات للدفاع عن حقوق المكلف أمام الإدارة الضريبية .

1 قانون رقم 2005/91 المتعلق بقانون الضريبة على الدخل المؤرخ في 09 يونيو 2005 جريدة رسمية رقم 23 والمعدل بالقانون رقم 2005/96 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 20 اغسطس 2015 .

2 ميثاق الملزم في مجال الرقابة الضريبية من إصدار المديرية العامة للضرائب المملكة المغربية ط 2016 ، ص 06.

3 غطيفي عبد الرزاق ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013/2014 ، ص 72 .

4 ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة - الجزائر ، المصدر السابق ، ص16.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

أما في التشريع المغربي نجد أن هذا الحق الجوهري نص عليه المشرع صراحة ومنح أحقية الملزم بالضريبة محل التحقيق الإستعانة بمستشار ، فللخاضعين للضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من اختيارهم لمساندتهم أثناء عمليات فحص المحاسبة ولهم أيضا حرية اختيار عدد وصفة الأشخاص الذين توكل لهم مهمة المساندة¹.

ومن خلال هذا نجد أن المشرع المغربي أعطى هذا الحق إلى المكلف إضافة إلى ذلك إمكانية تعددهم بحسب المهمة المسندة إليهم.

ثانيا: النقاش الشفوي والوجاهي و تحديد مدة التحقيق بعين المكان

1- النقاش الشفوي والوجاهي

يشكل الحوار بين المكلف بالضريبة والمدقق أساس إجراء الرقابة الضريبية حتى تكون منتظمة ، وحسب الاجتهاد القضائي يجب أن تكون للمكلف بالضريبة إمكانية النقاش الشفوي والوجاهي مع المدقق ويعني أن يكون بإمكان كل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة الوقوف بدقة على المركز القانوني لكل منهما وتبادل وجهات النظر حول هذا المركز والرد على ما يثيره كل طرف من دقوع أو مسائل قانونية في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة. ومبدئيا يجري التدقيق² في مقر المؤسسة ، ووضعت هذه القاعدة لتزويد المكلف بالضريبة التدقيق بإمكانية الحوار مع المدقق وبمساعدة مستشاره عند اللزوم ، ويمثل فعلا إجراء وجاهي مخصص لتشجيع النقاش، ويؤدي غياب النقاش الشفوي الوجيه إلى عدم انتظام إجراء بالتحقيق³.

ولا يشكل النقاش الشفوي والوجيه التدقيق الذي يحدد في فحص واحد دون تفسير أو شرح لمحاسبة المكلف بالضريبة ، ويكون أيضا التدقيق غير منتظم لما يجري المدقق اتصاليين مع المكلف بالضريبة أثناء اخذ

1 ميثاق الملزم في مجال الرقابة الضريبية - المغرب ، المصدر السابق ، ص 05.

2 يعرف التدقيق على انه : فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما (والتدقيق له أنواع وأغلب تصنيفات التدقيق (الداخلي والخارجي) راجع أحمد لعماري ، حكيمة مناعي ، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي و المحاسبي ، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة ، السنة الجامعية 2014/2013 ، ص 07.

3 أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 195.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

الوثائق المحاسبية وإثاء إعادتها. وعلى المكلف بالضريبة أن يقدم الدليل وكل الوثائق والمستندات أثناء النقاش الشفاهي و الجاهي مع المدقق لتبرير الإشكال الواقع فيما بينهما وحل النزاع وديا .

ولقد رتب مجلس الدولة الفرنسي لنظرية أساسها حسن النية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة ضرورة نقاش شفوي و وجاهي ولا يمكن للمدقق أن يفهم المركز القانوني للمكلف بالضريبة في غياب العناصر ذات العلاقة، فمهمة الإدارة لا تتلخص في كشف النقائص في التصريحات ، بل هي بالتحاو ، والنقاش الشفوي الجاهي هو الضمانة للمكلف بالضريبة ، وغيابه يؤدي إلى خلل إجرائي ، ومقارنة وجهات النظر ضرورية قبل مناقشة الأسئلة المرفوعة ، ويفرض الحوار في كل تدقيق وبالنسبة لكل الضرائب الخاضعة للرقابة ، فيجب أن يمر أولاً بمرحلة شفوية قبل ترك المجال للمرحلة الكتابية ، غير انه في مجال التدقيق المعمق لا شيء يلزم بان يكون النقاش شفوي وانه من المهم التشديد على انه يجب على العون المدقق خلق شروط لنقاش وجاهي وليس مناخ رعب ، ويجب على إدارة الضرائب أن تستمع، تتبادل تناقش ، وتقيم الحجة ، فقبل التدقيق في المحاسبة يجب أن ينبض بإيقاع النقاش الشفوي الجاهي¹

تضمن قانون الإجراءات الجبائية نواة الواجهة والنقاش بالزام إدارة الضرائب بإعلام المكلفين بنتائج الرقابة ومنح اجل لإبداء ملاحظاتهم على نتائج التدقيق ومناقشة كل معلومة يتم الحصول عليها من خلال حق الاطلاع الممنوح للإدارة فيجب أن تناقش في إطار الحوار الشفوي .

وبالرجوع لميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الصادر عن المديرية العامة للضرائب والذي يتضمن أهم الحقوق والواجبات التي يجب على المكلف معرفتها ، أن الميثاق كرس هذا المبدأ في حالات التحقيق التي يمكن للمكلف الخضوع لها في الحالات التالية :

أ- أثناء أشغال التحقيق :

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني بهدف بدأ حوار شفوي وحضوري مستمر خلال مدة التحقيق.

1 أحمد فنيديس ، المرجع السابق ، ص 195.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

تحت طائلة بطلان الإجراء يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك وهذا قبل انقضاء اجل الرد الممنوح له طبقا للمادة 6/20 من ق ج¹

ب- إجراء التحقيق المععمق²:

تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضور المحقق مع المكلف بالضريبة إثناء التحقيق وكذا مع نهايته.

2- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

تتجه التشريعات أثناء مرحلة التحقيق أو ممارسة الرقابة الجبائية تحديد المدة القانونية لإجراء التحقيق و لقد قرر المشرع وضع إطار زمني لمدة التحقيق في عين المكان كما أنه من الناحية العلمية توصي الإدارة مصالحتها بإنجاز الرقابة في أسرع وقت ممكن وقد حدد المشرع تحت طائلة البطلان مدة التدقيق في المحاسبة بدلالة نوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به وذلك حسب نوعية التحقيقات التالية :

أ- بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة³:

يجب أن لا يتعدى فترة التحقيق المصوب اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار مدة شهرين حسب المادة 20/04 مكرر من ق. ج.

ب- بالنسبة للتحقيق المحاسبي⁴

يجب ألا يتعدى فترة إجراء التحقيق المحاسبي اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق مدة :

1 ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المصدر السابق ، ص 26 .
2 التحقيق المععمق يعرف : مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلا ، راجع عباس عبد الرزاق المرجع السابق ، ص 21.
3 التحقيق المصوب هو عبارة عن تحقيق في المحاسبة يشمل لنوع او عدة انواع من الضرائب لفترة كاملة لو لجزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية . المادة 20/1 من ق ج .
4 التحقيق المحاسبي هو العملية التي تتركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنتها مع عناصر خارجية . راجع عباس عبد الرزاق المرجع السابق ، ص 21 . وعرفته المادة 20/1 من ق ج : يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

ثلاثة أشهر فيما يتعلق ب :

مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ 1.000.000 دج لكل سنة مالية تم إجراء التحقيق فيها كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية تم إجراء التحقيق فيها

سنة أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم عملها :

يزيد عن 1.000.000 دج ويقل عن 5.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات ، المادة 05/20 من ق .إ. ج يزيد عن 2.000.000 دج ويقل أو يساوي 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

ج- التحقيق المعمق :

حدد المشرع مدة التحقيق بسنة في جميع الحالات الأخرى استنادا للمادة 04/21 من ق.إ. ج¹

الفرع الثاني : حق المكلف بالضريبة التالية لعملية التحقيق

بعد انتهاء العون المحقق من إجراء الرقابة الجبائية وتحديد الأساس الذي تبنى عليه الضريبة يقوم المفتش المحقق بعده باستدعاء المكلف بواسطة رسالة موسى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الاجتماع ، وعند انتهاء الاجتماع ، يختم بمحضر اختتام الأشغال ويستفيد المكلف من حقوق و ضمانات متعلقة بإجراءات التقويم منها : إعلام المكلف بنتائج التقويم ، وحق الرد أو الاعتراض عليها ، وعدم إمكانية للإدارة إجراء تحقيق في نفس المادة التي أجرى فيها ، وحق المكلف في حماية سر ملفه المهني .

أولا : إعلام المكلف بنتائج التحقيق و حق الرد أو الاعتراض محتوى الإشعار

1- إعلام المكلف بنتائج التحقيق

باستقراء المادة 42² من ق.إ. ج - فإنه يجب على الإدارة تبليغ نتائج التحقيق للمكلفين بالضريبة ، وعليه فإن الإدارة ملزمة بتبليغ النتائج التي توصلت إليها بعد الانتهاء من التحقيق ، فالنتائج المتحصل عليها

1 المادة 21/01 من ق.إ.ج.

2 المادة 42 من ق.إ. ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

تعتبر قرار وموقف الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة محل التحقيق ، وما دام انه طرف في العلاقة الضريبية ، فالإدارة ملزمة بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق ، وسواء تعلق الأمر التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ، فان المشرع اوجب إجراء الإشعار بنتائج التحقيق لعدة خصائص : هي التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف الاستعانة بمستشار للرد على نتائج التحقيق المبلغ عنها¹ ولقد حدد التشريع الجبائي الجزائري شروط يتوجب على الإدارة احترامها في الإشعار بالتحقيق متعلقة بشكل ومحتوى الإشعار :

أ- شكل الإشعار بالتبليغ

تنص المادة 5/19 من ق.إ. ج² يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام .

وبمنطوق هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام وبالتالي فانه يعد ضمانا للمكلف بالضريبة وإلا اعتبرت إجراءات التقييم باطلة³ .

ب-محتوى الإشعار :

تنص المادة 4/19 من ق.إ. ج ، يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات ، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقييم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك ، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة ، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في اجل 30يوما ، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى⁴

1 عادل بن عبد الله وعادل مستاري ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة ، مجلة المفكر العدد الرابع ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 277 .

2 المادة 19 . من ق.إ.ج.

3 زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة دكتوراه ، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان 2012-2013 ، ص: 244 و 245 .

4 المادة 42 الفقرة 04 من ق.إ.ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

وعليه يجب على الإدارة التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف الرد في اجل 30 يوما ، وكذلك طبقا لنص المادة 6/20 ق.إ.ج الاستعانة بمستشار لمناقشة محتوى التقرير .

2- حق الرد أو الاعتراض

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجرات من قبل الإدارة الجبائية مما يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف الخاضع للضريبة وضمن مقابلة لمختلف الوضعيات بينهما ، كما ان هذه الثقة تسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل¹.

بعد التحقيق والفرض النهائي للضريبة منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق قبولها إما صراحة أو ضمنا أو حق تقديم ملاحظاته .

أ- قبول التصحيحات من قبل المكلف :

يتم تأسيس الضريبة على الأسس التي يتم تبليغها بها ، غير انه قبل الموافقة على الفرص النهائي للمكلف حف في قبول التصحيحات صراحة في الأجل المحددة قانونا وهي 30 يوما في التحقيق المحاسبي طبقا لنص المادة 19 و 5/20 من ق.إ.ج، و40 يوما في التحقيق المصوب طبقا لنص المادة 5/21²

ويعتبر عدم الرد خلال الأجل المذكورة أعلاه قبوله ضمنا بالضريبة المفروضة عليه

ب- تقديم ملاحظاته

- يمكن للمكلف أن يرد على الإدارة وذلك بتقديم ملاحظاته إما :
- أن تكون ملاحظاته تعبيرا عن رفضه الكلي والقاطع للتصحيحات
- أن تكون ملاحظاته متضمنة لمجموعة من الأدلة أو الحجج التي تلزم الإدارة من خلالها بالرد عليها³.

ثانيا : عدم إعادة التحقيق الجبائي و حق المكلف في سرية المعلومات الخاصة به.

1 زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ، ص 253.

2 المواد 19 و 20/5 و 21/5 من ق.إ.ج .

3 زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق ص 256.

1- عدم إعادة التحقيق الجبائي .

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الكاملة أو التحقيق في المحاسبة خاص بفترة ما بالنسبة للضرائب والرسوم المحددة لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد بنفس الفترة ونفس الضريبة¹ .

2- حق المكلف في سرية المعلومات الخاصة به .

تعتبر الإدارة الجبائية مستأمنة بالسر المهني فيمتنع على أعوانها تحت طائلة المسؤولية التأديبية والجنائية إفشاء المعلومات الجبائية أو المالية للمكلف بالضريبة .

كما يمكن أن يترتب على عدم احترام سرية المعلومات المسؤولية الإدارية للإدارة ، أما الفكرة الأهم هي أن الإجراء الذي تخاطب به الإدارة الجبائية المكلف دون مراعاة السرية يمكن ان يلحقه جزاء البطلان ومن صور التزام السرية مراسلة المكلف بظرف مغلق² ، حيث أشار إليه في المواد 65 و 66 و 67 و 68 من ق.ا.ج ، حيث يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني أثناء ممارسة وظائفهم مع حق المكلف التمسك بذلك في حالة تعارضها مع أحكام المواد المذكورة أعلاه³.

المطلب الثاني : الشكوى (التظلم الإداري) المسبق و حق الطعن أمام اللجان الإدارية .

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها⁴ .

وبعد تحديد دين الضريبة فان للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرار الإدارة أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار أو أمام لجان الطعن في حال إذا لم يقتنع بأساس الوعاء الضريبي سواء تعلق الأمر بالتحقيق الذي أجرته خلال الرقابة على تصريحات المكلف أو سوء التحقيق في الأمر أو بوقوع خطأ أو سوء تقدير من الإدارة الضريبية وفي حالة تعلق الأمر أثناء عملية فانه بإمكان المكلف بالضريبة أن يعارض مختلف إجراءات التحصيل

1 إجراءات الرقابة الجبائية 2017 ، المديرية العامة للضرائب - الجزائر ، الكتيبات الجبائية ، الموقع الالكتروني : www.afdgi.gov.dz ، تاريخ الزيارة 18/03/2017 ، على الساعة 22:00 .

2 عادل بن عبد الله و عادل مستاري ، مجلة المفكر ، المرجع السابق ، ص 278

3 المادة 65 إلى 68 من ق ا ج المتعلقة بالسر المهني

4 امزيان عبد العزيز . المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري. دار الهدى - الجزائر، 2005 ، ص 10 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

بما فيه التحصيل الضريبي سند التحصيل العادي أو القسري¹ وهذا ما سنتعرض إليه في هذا المبحث وذلك بتقسيمه إلى فرعين الشكاية أو التظلم الإداري المسبق في (الفرع الأول) ثم حق الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الشكوى أو التظلم الإداري المسبق

يجب على المكلف بدفع الضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعواه ضد قرار ربط الضريبة أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بشكوى في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا طبقا لنص المادة 70 من ق.ا.ج² .

ومن خلال هذا سنعالج الشكوى الضريبية في الجزئيات التالية :

أولاً: مفهوم الشكوى الضريبية .

ثانياً: تقديم الشكوى الضريبية.

ثالثاً: الحقوق التي تتضمنها الشكوى الضريبية .

أولاً : مفهوم الشكوى الضريبية و تقديمها

1- مفهوم الشكوى الضريبية

نتعرض في هذا الفرع إلى تعريف الشكوى الضريبية والتشريعات المقارنة التي تناولتها

أ- تعريف الشكوى الضريبية و التظلم

تختلف التشريعات في تسمية لفظ الطعن الجبائي المسبق وهو الطعن أمام الإدارة مصدرة القرار ، ففي التشريع المصري صيغه بلفظ الطعن في المادة 116 و 117 من قانون رقم 91/2005 وتعديلاته ، وأما المشرع المغربي أشار إليه بلفظ المطالبة في المادة 235 من المدونة العامة للضرائب ، وأما المشرع الجزائري استعمل

1 فريجة حسين ، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع. 2003 . ص 13 .

2 المادة 70 من ق.ا.ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

لفظ الشكوى في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية والتظلم في المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ ، ومنه سنعرف كل من الشكوى الضريبية والتظلم الإداري أكثر المعاني الواردة في التشريعات الجبائية.

- **تعريف الشكوى الضريبية** : يقصد بها مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية².

-**تعريف التظلم** : هو الإجراء الذي يقوم به المتظلم أمام جهة إدارية لمطالبتها بمراجعة قرارها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها قبل اللجوء إلى القضاء الإداري³.

وعليه وان تعددت واختلفت الألفاظ ومعاني كلا منهما إلا أن المقصود والهدف كلا منهما هو الطعن .

ب- النصوص التي تناولتها الشكاية الجبائية في التشريع الجزائري

تعد الشكاية أو التظلم الإداري إجراء ادري بحت ، فقد أجمعت اغلب التشريعات الجبائية على فرض قاعدة التظلم سواء أمام الإدارة نفسها أو لجان خاصة بها قبل اللجوء إلى القضاء ، وهو إجراء جوهرى لحل الخلاف إداريا ووجاهيا ، وطبقا لنص المادة 70 السالفة الذكر والمادة 71 من ق.ا.ج "يجب أن توجه الشكاوي المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة . يسلم وصل بذلك إلى المكلف⁴ ، فان المشرع نص على ضرورة تقديم الشكوى إلى الإدارة أولا ونظم لها شروط وأجال إلا إن ما يفهم من نص المادة 71 هو وجوبية التظلم أو الشكوى وهذا ما اقره مجلس الدولة (الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا) في القرار الصادر بتاريخ 25/03/2003 حيث يشترط في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب وأنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام⁵ ..

2- تقديم الشكوى

حدد المشرع إجراءات معينة لتقديم الشكوى الضريبية ، بحيث تكون الشكوى على شكل رسالة عادية مكتوبة ولا يجوز أن تكون الرسالة المقدمة شفاهيا ويجب أن تكون موقعة باليد من قبل صاحبها ومتضمنة عرض

1 قانون رقم 08/09 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فبراير 2008 ، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ج ر عدد 21 بتاريخ 02 مارس 2008.

2 فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة - الجزائر ط 2010 . ، ص 116.

3 بربارة عبد الرحمن . شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، دار بغداوي للنشر والتوزيع - ، ط2-2009 . ص 431 .

4 المادة 70 من ق.ا.ج .

5 فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها ، المرجع السابق ، ص 127 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف مع ذكر الضريبة المعترض عليها¹ كما يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة كما انه لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع² ، أما بالنسبة للأجال المنصوص عليها قانونا فيختلف في نزاع الوعاء عنه في نزاع التحصيل.

أ-بالنسبة لأجال تقدير وعاء الضريبة : لقد نصت المادة 72/1 من ق.ا. ج بقولها مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه ، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي³.

مثال : فالجدول الذي أدرج للتحصيل كان في فيفري 1997 فيسري الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 1998/12/31⁴ ، فإذا تم الإقرار بالضريبة وتم إدراجها في جدول التحصيل سنة 1997 فالمكلف يتمتع بأجل لرفع الشكوى إلى السنة الموالية لسقوط حقه في الشكوى ، ويسقط حقه في حالة فوات الميعاد 1998/12/31

ب-بالنسبة لأجال تحصيل الضريبة :

إذا كان الطلب أو الشكوى في الاعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القسري ، فيجب تقديمها في اجل شهرين تاريخ تبليغ الإجراءات المحتج عليه المادة من ق.ا.ج⁵ وما يمكن الإشارة إليه إن المشرع الجزائري مدد الأجل إلى شهرين بعدما كان شهرا واحدا في قانون المالية 2017 بموجب المادة 58 منه⁶ والتي تنص على : "تعدل أحكام المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وتحرر كما يأتي: ((المادة 153 مكرر 1 تقدم الشكوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء المتابعة تحت طائلة البطلان في اجل شهرين اعتبارا من تاريخ الإجراء المحتج عليه . تقدم الشكوى التي تكتسي اعتراضا على التحصيل الجبر تحت طائلة البطلان في اجل شهرين اعتبارا من تاريخ التبليغ أو لإجراء للمتابعة)) ، كما يجب تقديم الشكاية الضريبية حسب الحالة

1 المادة 73/04 من ق.ا.ج .

2 المادة 01/73 من ق.ا.ج .

3 المادة 01/72 من ق.ا.ج.

4 امزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص1.

5 المادة 153 مكرر من ق.ا.ج معدلة بموجب المادة 50 من ق.م 2011 ومعدلة بموجب المادة 58 من ق.م ل لسنة 2017

6 قانون رقم 16/14 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28/12/2016 يتضمن قانون المالية 2017 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

: المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة طبقا لنص المادة من ق.ا.ج.

ثانيا : الحقوق التي تتضمنها الشكوى الضريبية

يستفيد المكلف بالضريبة جملة من الطلبات و الحقوق في الوعاء الضريبي وفي تحصيل الضريبة تتمثل

فيمايلي: 1- الوعاء الضريبي

للمكلف بالضريبة عدة ضمانات وحقوق في تقديم شكايته المتعلقة بالوعاء الضريبي نوجزها في ما يلي :

أ. تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها

من خلال المادة 70 من ق.ا.ج¹ فيجوز للمكلف في حالة وجود خطأ في تقدير الضريبة أو في حسابها التقدم بالشكوى . فمثلا ملزم بالضريبة دخله الإجمالي : 20 مليون دج لسنة 2011 و 2012 و 2013 و 2014 لكن في سنة 2015 انخفض دخل الملزم إلى 15 مليون دج وكان المحقق يعتمد على الدخل 20 مليون دج في السنوات السابقة وكذلك اعتمده في سنة 2015 ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع شكوى إما مراعاة للإقرار المقدم في حالة إغفال للمحقق وعدم النظر إليه واعتماد الإقرار الجديد وهو 15 مليون دج في سنة 2015 ، فالخطأ الموجود هنا هو خطأ في وعاء الضريبة ومقدارها وكذلك خطأ في حسابها وعدم الاعتماد على الإقرار الجديد.

ب. الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي :

في حالة وجود نص تشريعي أو تنظيمي يعني بعض السلع من الضرائب أو تخفيضها فيمكن للمكلف في حالة عدم الاستفادة منه المطالبة بذلك . مثلا إعفاء السلع المصنوعة محليا من الرسم على القيمة المضافة وكذلك الاستفادة المشاريع الاستثمارية المهيكلة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار من الإعفاء من حقوق التسجيل و من الحقوق الجمركية ومن الرسم على القيمة المضافة وكذلك من نقل حقوق الملكية بعوض وذلك طبقا للمادة 08 من القانون رقم 109/16 والمتعلق بترقية الاستثمار.²

ج. حق إعادة النظر في التقويم :

1 المادة 70 من ق.ا.ج .

2 قانون رقم 16/09 مؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق لـ : 03/08/2016 والمتعلق بترقية الاستثمار ، ج ر رقم 46 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهاة الإدارة و اللقضاء

وذلك في حالة عدم الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة طبقا لنص المادة 21/05 والمادة 20/06 من

ق.ا.ج¹

حيث أن للمكلف الحق في رفع شكوى لإدارة الضرائب في إعادة النظر في التقويم لأجل الاستفادة من

حكم تشريعي أو تنظيمي

2- التحصيل الضريبي

تتمثل حقوق المكلف في التحصيل فيما يلي :

أ- الاعتراض على إجراءات المتابعة

فالمكلف بالضريبة الذي لم يسدد مستحقته تجاه إدارة الضرائب تتم متابعته بواسطة أعوان إدارة الضرائب

، لكن المشرع الجزائري منح له حق الاعتراض على إجراءات المتابعة طبقا لنص المادة 153 من ق.ا.ج² ،

والإجراءات التي يمكن الاعتراض عليها هي:

- الاعتراض على سند التحصيل كاعتراض على شكل السند وآجاله
- الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج ويتعلق بموضوع المتابعة

ب- طلب إيقاف التسديد :

إن الشكوى في حد ذاتها لا توقف تسديد المبالغ المتنازع عليها غير انه وبالرجوع للمادة 74 من ق.ا.ج

فانه يجوز لمن قدم شكاية وضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72 و 73 و 74 و 75 و 76 من ق.ا.ج

أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عليها³ .

ج- حق استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات :

1 المادة 21/05 والمادة 20/06 من ق.ا.ج.

2 فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر 2012 . ص 82.

3 امزيان عزيز مرجع سابق ص32 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

للمكلف بالضريبة المطالبة باسترداد المبلغ المدفوع والمحجوزات ، وذلك بتقديم طلبه إلى المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى¹ ، إذا تبين له أن هناك أخطاء ارتكبت في تسديد مبالغ زائدة أو أثناء إجراء تنفيذ الحجز .

د- التقادم والإعفاءات :

للمكلف الحق الاستفادة من الإعفاءات من الضريبة في حالة وجود نص صريح سبق وشرنا له سابقا .

أما أجل تقادم دعوى الإدارة يحدد بأربع سنوات استنادا للمواد 110 و111². المنصوص عليها في ق.أ.ج

هـ- الإعفاء أو تخفيض الضريبة في حالة إعسار المكلف : تنص المادة 93³ من ق.أ.ج :

(يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة

عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية) .

الفرع الثاني : حق الطعن أمام اللجان الإدارية

يستفيد المكلف بالضريبة بحق الطعن أمام اللجان الإدارية ، فالمشروع الجزائري أحدث هذه الأخيرة بموجب

التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية لأجل المحافظة على توازن القوى بين المكلف وبين الإدارة الجبائية والتي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك .

إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعلها المشروح إختياريا يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه

ويلجأ مباشرة إلى السلطات القضائية ، ويسقط حقه بالرجوع إليها في حالة رفع الدعوى القضائية⁴.

وتتمثل لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال حسب ق. أ.ج إلى

:

• اللجنة الولائية للطعن .

• اللجنة الجهوية للطعن .

1 فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي ، مرجع سابق ص95.

2 المواد 110 و 111 من ق.أ.ج.

3 المادة 93 . من ق.أ.ج.

4 امزيان عزيز، مرجع سابق ،ص36.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

- اللقنة المركزية للطنع.

وما يمكن الإشارة إليه إن قانون المالية 2016¹ في مادتيه 26 و 27 أجرى تعديلات جوهرية بخصوص لجان الطعن ، بحيث أقتصر على ثلاث لجان والمشار إليها أعلاه .

وأما المادة 28 من قانون المالية 2016 تنص بأن أحكام المادتين أعلاه تدخل حيز التنفيذ في الفاتح جانفي 2017 .

وبهذا فإنني سوف أعالج هذا المطلب :

- حق المكلف بتقديم الطعن أمام اللجان الإدارية واختصاصاتها في التشريع الجزائري.
- لجان الطعن في التشريعات المقارنة.

أولا : حق المكلف في تقديم الطعن أمام اللجان الإدارية.

للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات ، المدير الولائي للضرائب ، رئيس مركز الضرائب ، رئيس المركز الجوازي للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة طبقا للمادة 1/80 من ق.إ. ج.² وطبقا لإحكام المادة 01/80 يمكن الطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط بالنسبة للشكاوي النزاعية التي تم صدور بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي من قبلا السلطة المختصة وحسب قانون الإجراءات الجبائية ودخول الأحكام المتعلقة بمادتي 26 و 27 من قانون المالية 2016 حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح جانفي 2017 ، فإن لجان الطعن التي يمكن أن يتقدم إليها المكلف بالضريبة هي

- اللقنة الولائية للطنع.
- اللقنة الجهوية للطنع واللقنة المركزية للطنع.

1- اللقنة الولائية للطنع في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

1 قانون رقم 18/15 المؤرخ بتاريخ 30/12/2015 والمتضمن قانون المالية 2016 .

2 ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة - الجزائر ، المصدر السابق ، ص 33.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

تنشأ هذه اللجنة على مستوى كل ولاية وتتشكل من 08 أعضاء ، بالإضافة إلى كاتب ومقرر اللجنة الذي يعينه المدير الولائي للضرائب.¹ فالمكلف بالضريبة الذي تقدم بشكوى إلى الإدارة الضريبية وتم صدور قرارها إما بالرفض الكلي أو الجزئي للشكوى هو الذي له الحق بتقديم طعنه أمام اللجنة الولائية للطعن للنظر في شكواه وإبداء رأيها في ذلك حسب الحالة وحسب مصدر القرار فقد يتعلق النزاع إما برئيس المركز الجوارى للضرائب ويكون في هذه الحالة احد أعضاء اللجنة الولائية والمعني بالحضور اليها او ممثله برتبة رئيس مصلحة رئيسية وأما رئيس مركز الضرائب ونفس الشيء المشار إليه أعلاه وقد يتعلق النزاع بالمدير الولائي للضرائب فيكون المدير أو ممثله برتبة نائب مدير معني باللجنة الولائية للضرائب وهذا حسب منطوق المادة 01/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية² .

تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرون مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي او الجزئي . ويعتبر الدور الايجابي لهذه اللجنة هو إيجاد حلول ودية بين المكلف والإدارة ، وما يلاحظ على هذه التشكيلة انه يغلب عليها الطابع الإداري فمعظم الأعضاء إداريين ، وتقريبا انعدام ممثلين عن التجار والمواطنين ما يكون سلبيا في تحقيق التوازن في المراكز القانونية والعلاقة بينهما وميول اعضاء اللجنة في تصويب آرائهم إلى ميول الإدارة الضريبية .

2- اللجنة الجهوية للطعن

تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.³ وتتشكل من 08 أعضاء بالإضافة إلى تعيين كاتب ومقرر اللجنة برتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب .

تفصل اللجنة وتبدي آراءها في الطلبات والشكاوى التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دج (20.000.000 دج) ويقل عن او يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وان

1 المادة 1/81 مكرر من ق.ا. ج .

2 المادة 1/81 مكرر من ق.ا. ج .

3 المادة 81 مكرر من ق.ا. ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

أصدرت الإدارة في شأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي وهذا طبقا لما تنص عليه المادة 02/81 مكرر¹ من ق.ا.ج .

3- اللجنة المركزية للطعن

تنشأ لدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال في الطلبات والشكاوى التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000 دج) التي سبق للإدارة الضريبية وأن أصدرت قرارا بشأنها بالرفض الكلي أو الجزئي وهذا حسب المادة 03/81 مكرر² من ق.ا.ج ، وهي أيضا تتشكل من 08 أعضاء، بالإضافة إلى مقرر اللجنة وهو المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب ، ويعتبر وزير المالية أو ممثله المفوض قانونا رئيس اللجنة المركزية للطعن وهذا طبقا لنص المادة 03/81 مكرر من ق.ا.ج

ثانيا : اختصاصات لجان الطعن الإدارية

حسب التعديل الجديد الذي جاء به قانون المالية 2016 وإدخال تعديلات جديدة على لجان الطعن الإدارية وحددها في 03 لجان بحيث ميز قانون الإجراءات الجبائية بين هذه اللجان في نقطة أساسية والتي من خلالها يحق للمكلف رفع طعنه والمتمثلة في مبلغ الحقوق والغرامات والمتعلقة بالقضايا النزاعية ، بحيث جعل المشرع تحديد اختصاص كل لجنة يقترن بالطلبات التي تتعلق بمبلغ الحقوق والغرامات المتنازع فيها بين المكلف والإدارة الضريبية والمشار إليها في الفرع الأول من هذا المطلب ، وطبقا لنص المادة 81 من ق.ا.ج فإن المشرع الجزائري جعل الاختصاصات موحدة بين جميع اللجان وجعل لها إجراءات وقواعد مشتركة وتنحصر هذه الاختصاصات فيما يلي :

1- إبداء رأي حول طلبات المكلفين بالضريبة

يمكن لهذه اللجان السالفة الذكر أن تبدي رأيها في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يكون هدفها إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حسابها وأما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا طبقا لنص المادة 81 الفقرة 01 من ق.ا.ج .

1 المادة 02/ 81 مكرر و من ق.ا.ج.

2 المادة 03/ 81 مكرر و من ق.ا.ج.

2- النظر في الطلبات المرفوعة إليها وإصدار قرار بشأنها وجوبا

يجب على كل لجان الطعن أن تصدر قرارا حول جميع الطعون المرفوعة إليها في اجل أربعة أشهر ،وجعل المشرع ذلك وجوبا على لجان الطعن الإدارية والبث في جميع القرارات ، وتعتبر القرارات الصادرة في هذه الطعون نافذة وملزمة للطرفين ما لم تكن تلك الآراء مخالفة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول وحتى تكون هذه الآراء نافذة قيدها المشرع بجملة من الشروط نوجزها فيما يلي :

- أن تكون جميع الآراء الصادرة بشأن الطعون معلة ومسببة
- أن لا تكون مخالفة لأحكام القانون والتنظيم .

المبحث الثاني : حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية

فللمكلف الحق في الاعتراض على إجراءات المتابعة والمطالبة في الإيقاف المؤقت لتسديد الضريبة إلى غاية البث في الشكوى والحق الاستفادة من الإعفاءات المقررة قانونا في حالة إعساره .

والجدير بالذكر أن غالبية التشريعات تنص على هذه الحقوق وتضع لها أبواب وأحكام بالإضافة إلى إجراء تعديلات على قوانينها المالية لإصلاح منظومتها الجبائية وهذا الإصلاح في أساسه تغيير نظرة الحكومة إلي المكلفين بالضريبة من خصم إلي شريك تنق الحكومة فيما يقوله ، وتأخذ بما يقره ، وتجعله حليفاً في مجال التنمية الاقتصادية.

كما أن للمكلف بالضريبة طريق آخر للمطالبة بحقوقه ألا و هو الطريق القضائي و الذي يعتبر مرحلة حاسمة وفاصلة في موضوع النزاع الضريبي ، إذ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار المتعلق بشكواه الصادر من طرف الادارة الجبائية أن يقوم برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة و ذلك بإتباع مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ، و احترام الأجال المنصوص عليها قانونا ، كما يتمتع المكلف في هذه المرحلة بمجموعة من التدابير الاستعجالية و التي تهدف إلى حماية المكلف بالضريبة من الآثار السلبية للقرارات الإدارية ، و في نفس الصدد رأينا أن للمكلف كذلك مجموعة من الضمانات التي تضمن له محاكمة عادلة ومنصفة ، وذلك من خلال مطالبته بإجراء مراجعة التحقيق الذي قامت به الادارة الجبائية و الذي يمكن أن يتم التوصل بعد هذا التحقيق إلى نتائج تكون في صالح المكلف ، كما يمكن له المطالبة بإجراء خبرة قضائية و التي تسند إلى أشخاص ذوى تخصص و خبرة ، مما قد يؤثر ذلك في قناعة القاضي بأحقية

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

الادعاءات التي يدلي بها المكلف ، كما رأينا كذلك أن المكلف و في حالة ما إذا لم يرضى بقرار المحكمة الإدارية فيجوز له استئنافه و الطعن فيه أمام المحكمة الادارية للاستئناف كدرجة ثانية للتقاضي .

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

المطلب الأول : الضمانات الموضوعية

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

لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية في الفرع الأول ثم الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية في الفرع الثاني .

الفرع الأول : الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية

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

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

من كل ما تقدم فانه يمكن للمكلف أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية لأنها صاحبة الاختصاص النوعي و الإقليمي في المنازعات الضريبية .

إن الإجراءات المتعلقة بصدور أحكام المحكمة الإدارية الابتدائية¹ تخضع لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية تطبيقاً للمادة 836 منه. إذن أحكام المحكمة الإدارية الابتدائية لا يتخذها القاضي الفاصل في النزاع الجبائي إلا بعد أن يستنفذ جميع الإجراءات الضرورية، وكذا المواعيد القانونية الممنوحة لتبادل المذكرات من أجل إحالة الملف إلى محافظ الدولة للاطلاع عليه وتقديم تقريره، وبعدها تحدد للجلسة تاريخ للنطق بالحكم، والذي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط الشكلية التي قد تجعله تحت طائلة البطلان إذ لم تحترم بصفة قانونية، كما أنّ دور المحكمة الإدارية لا ينتهي فقط بإصدارها لهذه الأحكام، وإنما يتعدى ذلك بتبليغها إلى كل الأطراف المعنية بالنزاع ليتخذوا بشأنها موقفاً محدداً نتيجة للآثار التي قد تنجم عنه والذي قد يرضى طرفاً دون الآخر. إذن ما محتوى هذه الأحكام، وكيف يتم تبليغها إلى الأطراف، وما هي الآثار المترتبة على ذلك؟

أولاً- محتوى الأحكام

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة تحال القضية على المداولة من أجل النطق بالحكم والذي يجب أن يكون متضمناً لطلبات الأطراف، ولو بصفة موجزة، وذلك في جلسة علنية يبلغ بها الأطراف أو وكلائهم وعلى هذا فإن أحكام المحكمة الإدارية الابتدائية يجب أن يتضمن ما يلي²:

- الجهة القضائية التي أصدرته
- أسماء وألقاب ومحل إقامة الأطراف ومحاميهم أو العناوين أو مقر الإقامة بالنسبة للأشخاص المعنوية مع التذكير بطبيعته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي³.

1 غالباً ما يعبر الفقه عن ما يصدر من المحاكم الإدارية بأوامر وفي أحيان أخرى بقرارات إلا أن المحكمة الدستورية فصل في مسألة بموجب قرار رقم 01 ق م دارم د/ الصادر بتاريخ 10 ماي 2022 المتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي للدستور وأكدت من خلاله أن ما يصدر عن المحاكم الإدارية تسمى أحكاماً وما يصدر عن المحاكم الإدارية للاستئناف يسمى قرارات ج ر 41 ، الصادر بتاريخ 16-06-2022 .

² Instruction sur les procédures de contentieuses, Op.cit, P85.

3 المادة 7-6/276 -ج-م.إ.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

- ذكر النصوص القانونية المستند عليها في الحكم أي خلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ فتحه¹ ، وكذا تاريخ إجراء الخبرة، وإعادة السير في الدعوى بعدها.
 - كل الوثائق المرفقة مع الملف مؤشرا عليها من قبل امانة الضبط.
 - أسماء القضاة المساهمين في إعداد القرار، وإن استدعى الأمر اسم من ينوب عن الوزارة العمومية.
 - تاريخ النطق بالحكم.
 - اسم ولقب محافظ الدولة.
 - إذا ما قدم الأطراف أو من ينوب عنهم أي محاميهم بمذكرات أو طلبات شخصية، فلا بد من ذكرها في مضمون القرار، كما يجب ذكر إذا ما كان الخصوم أو محاميهم قد حضروا أو تغيبوا عن الجلسة. - في حالة إصدار قرار الإلغاء أو قبول التخفيض من أساس الضريبة والعقوبة والغرامة الناتجة عنها، وإذا ما صدر قرار الرفض وجب تقديم الأسباب التي أدت إلى الرفض².
 - كما أنه وفي آخر المنطوق يذكر الطرف الذي يتحمل الرسوم القضائية ومصاريف الخبرة ويمضي أصل الحكم من طرف الرئيس وكذا أمين الضبط.
- كما يحدد لنا المحتوى إن كان هذا الحكم غيابيا أو حضوريا أو معتبرا حضوريا، وعلى هذا فإن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية الابتدائية يعتبر متضمنا رخصة خاصة بالأشياء المحكوم فيها، لأن الحالة في مادة الضريبة تسيورها مجموعة من المنازعات من أجل تخصيص ذاتي لمشروعية الضريبة³.

ثانيا - تبليغ الحكم وآثاره

تتخذ المحكمة الإدارية الابتدائية قرارها سواء بقبول طلب التخفيض من قيمة الضريبة أو برفض الطلب المقدم أمامها، ويتم تبليغها⁽⁴⁾ إلى أطراف النزاع في موطنهم عن طريق المحضر القضائي، ويمجرد أن يبلغ هذا

1 فريجة حسين الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 107

2 عمار بوضياف مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 90.

3 C. Debbasch et J. Claude Ricci, Op.cit, P916.

4 المادة 894 ق.ا.ج ...

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجأة الإدارة و اللقضاء

القرار فإنه يكون حجة عليهم محدثا بذلك آثاره القانونية غير أنه وبموجب المادة 895 ق.إ. ج . م . إ يجوز لرئيس المحكمة أمر تبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

1- تبليغ الحكم

تبلغ الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بين أطراف النزاع، أي المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، بواسطة المحضر القضائي، سواء تعلق الأمر برفض الطلبات أو بالقبول، فيبلغ إلى مدير الضرائب للولاية الذي دخل في النزاع، وتتخذ الإدارة الجبائية من هذا القرار موقفين:

إذا كان القرار يقضي بالتخفيض الجزئي أو الإلغاء الكلي، يبلغ إلى القابض والمفتش بواسطة المدير الفرعي للمنازعات لإبداء الرأي إما بالقبول للحكم، وإما الرفض ومواصلة مشوار المنازعة أمام المحكمة الإدارية الإستئنافية

1- إذا كان الحكم يقضي بعدم قبول طلبات المكلف، فإن الإدارة الجبائية تقبل بالحكم وتنفذه على أن تحتفظ بنسخة منه في الملف، والأمر كذلك بالنسبة إلى المكلف بالضريبة، فإما أن يقبل به، وإما أن يواصل المشوار عن طريق الاستئناف، كما قد يبلغ الحكم إلى مصلحة من مصالح الدولة إذا كان يتعلق بها (1).

أما التبليغ بواسطة أمانة ضبط المحكمة الإدارية فقد جعله المشرع من الاستثناءات (2) على التبليغ الرسمي عن طريق المحضر القضائي، وهنا ترجع السلطة التقديرية لرئيس المحكمة الإدارية بتبليغ الخصوم من طرف أمانة الضبط وذلك في حالات التبليغ الاستعجالي، والتبليغ من ساعة إلى ساعة وخارج أوقات العمل وأيام العطل وكذا في الأحكام الخاصة بالغرامات التهديدية³.

2- آثار الحكم

تعتبر الآثار التي يحدثها الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في المواد الجبائية، حكما ابتدائيا غير حائز على قوة الشيء المقضي فيه، إذ يجوز الطعن فيه بالاستئناف⁴ خلال الأجل القانونية المحددة لذلك أمام المحكمة

1 ا فريجة، حسين الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة الجزائر، المرجع السابق، ص 108.

2 المادة 895 ق.إ. ج.م. يجوز بصفته استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط".

3 شريف محمد صلاحيات المحضر القضائي في مجال التنفيذ، مجلة القضاة، ج 2، عدد 64 الجزائر، ص 32.

4 أحكام المادة 900 مكرر 02 ق اما المعدل والمتمم.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

الإدارية للاستئناف ولا يحدث الحكم الابتدائي أثارا نافذة على الإدارة الجبائية وكذا المكلف بالضريبة، إذ يمكن للإدارة الجبائية الطعن فيه بالاستئناف¹

كما أنه بإمكان المكلف أيضا أن يقوم باستئناف الحكم أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية إذا لم يرض بهذا الحكم².

أما إذا أنصفت مديرية الضرائب فإن هذا الحكم يكون حجة على قطاع وليس له تأثير بالغ على تحصيل الضرائب، لأن الجبائية تتميز بأنها تنفيذية في حد ذاتها، إضافة إلى ذلك فإن أموال الخزينة العمومية تتمتع بحق الأولوية.

الفرع الثاني : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية

عرف القضاء المستعجل بأنه قضاء يختص فيه قاضي الاستعجال الإداري باتخاذ إجراءات مؤقتة تتميز بالسرعة ولهذا أوجب القانون ألا يمس بأصل الحق ، لأن الفصل في أصل الحق يبقى من اختصاص قاضي الموضوع³ هذا و يعتبر قضاء الاستعجال قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم نزاعا بصفة نهائية ، ولا يحوز لقوة الشيء المقضي به ، بل يجوز تعديله أو إلغائه حسب الظروف و الأحوال فهو ضرورة و الضرورة تقدر بقدرها ، تلك الطبيعة الوقتية و ما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق⁴ .

هذا المنطلق يمكن تعريف الدعوى الاستعجالية " على أنها إجراء يطلب بموجبه المكلف بالضريبة ، اتخاذ ومن إجراء مؤقت و سريع لحماية مصالحه المعرضة لنتائج قد يصعب تداركها مستقبلا من جراء تنفيذ القرار الإداري"⁵.

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

1 طاهري حسين المرشد القانوني للمتقاضي، كيف تحمي حقوقك، المرجع السابق ، ص 65.

2 أحكام المادة 800 فقرة 02 ق ا م ا المعدل والمتمم.

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

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

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

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

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 المواعيد¹ ، 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 :

أولاً- طلب تأجيل الدفع

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

تحصيل الضريبة" كما يجب تقديم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية " ، و تبث المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. " تماشيا مع ما تم ذكره من نصوص قانونية أعلاه ، يتبين لنا بأن إرجاء الدفع القضائي ليس بحق مقرر بقوة القانون ، و لا يحكم به القاضي بمجرد طلبه ، و لا من تلقاء نفسه كما هو الشأن بالنسبة لإرجاء الدفع الإداري

و إنما يخضع لشروط مسبقة يتعين على المكلف بالضريبة احترامها و ذلك تحت طائلة رفض طلبه ، و أنه على القاضي التأكد من تلك الشروط²

و تأسيسا على ذلك يمكن للمكلف أن يتقدم بدعوى مستقلة عن الدعوى المرفوعة في الموضوع ، يهدف بموجبها إلى وقف تنفيذ قرار الإدارة الجبائية القاضي بتحصيل المبالغ الضريبية المتنازع عليها³، كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم كل الضمانات الكافية لضمان تحصيل الضرائب فيما بعد . بالرغم من أن المكلف بالضريبة

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

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

3 المادة 834 ، الفقرة 1 ، 2 ، من (ق.إ.م.إ) .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

ملزم بتقديم الضمانات التي من شأنها تعضية 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 وكيف يتم تقديرها ، و في حالة قبولها ثم نقصت أو زادت قيمتها لاحقا هل يجوز المطالبة بإكمالها ؟

و على ذلك فللقاضي الاستعجالي أن يقرر تأجيل أو عدم تأجيل التحصيل 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 الضريبة¹ .

و تجدر الإشارة في الأخير أن التشكيلة المنوط بها الفصل في دعوى الموضوع هي نفسها التي تفصل في الدعاوى الاستعجالية التي يرفعها المكلف بالضريبة²

ثانيا- طلب وقف تنفيذ القرار الإداري

في هذا الفرع سوف نتطرق إلى الإجراءات اللذين يحق للمكلف إذا ما قامت بهم الإدارة الجبائية ، وقفهم إستعجاليا سواء فيما يخص إجراء الغلق الإداري لمحل المكلف بالضريبة ، أو بالنسبة لإجراء الحجز الإداري أولا : الطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري ووقف تنفيذه إستعجاليا : كما تطرقنا سابقا و للتذكير ، فإن الإدارة الجبائية و حفاظا على أموال الخزينة العمومية ، و في حالة تعذر تحصيل مبلغ الضريبة وديا فإنها تلجأ إلى اتخاذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف ، كإجراء أولي من إجراءات التحصيل الجبري للضريبة ، و ذلك بإتباع الإجراءات المنصوص عليها في المادة 146 ق ا ج ، و يتم تبليغ قرار الغلق للمكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي ، كما تمنح مهلة للمكلف بالضريبة محدد ب 10 أيام وذلك من أجل التحرر من دينه الجبائي أو أن يقوم المكلف باكتتاب سجلا للاستحقاقات موافق عليه من طرف قابض الضرائب ، وبمرور هذا الأجل دون أن يقوم المكلف بأي إجراء تشرع الإدارة الجبائية بتنفيذ قرار الغلق المؤقت لمحل المكلف

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

2 المادة 917 ، من (ق.إ.م.إ.)

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

بالضريبة و ما يهمننا في هذا المقام أن المشرع في هذه الحالة خول للمكلف حق الطعن في قرار الغلق أمام قاضي الاستعجال الإداري ، دون أن يكون المكلف ملزم برفع دعوى في الموضوع " 1 .

و ذلك بموجب عريضة تتضمن رفع اليد يتم . تقديمها أمام قاضي الاستعجال و الذي يفصل في القضية ، بعد سماع الادارة الجبائية أو استدعائها قانونا² .

كما تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتضمن عريضة المكلف المرفوعة أمام قاضي الاستعجال الإداري ، الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية عرضا موجزا للوقائع و الأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية³ .

هذا و يجب أن نشير إلى أن المشرع لم يحدد أجلا للمكلف لرفع هذه الدعوى لكن يجب على هذا الأخير أن يقوم برفعها قبل مرور العشرة (10)⁴ أيام المشار إليها أعلاه.

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

ثالثا - 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 لاستثناء حقوقها ، و ذلك بموجب قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية⁵.

1 المادة 921 ، الفقرة 2 ، من ق ا.م.ا.

2 المادة 146 ، الفقرة 4 ، من ق ا.م.ج.

3 المادة 925 ، من ق ا.م.ا.

4 زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 82.

5 سعيدة رقام ، المرجع السابق ، ص 302.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

و ما يهنا هنا هو دعوى الحجز الإداري التي يرفعها المكلف بالضريبة (المحجوز عليه) ، ضد قرار

الإدارة

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 ص م رم.

و نشير في هذا الشأن أن قرارات الإدارة 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 الإدارة الجبائية ، إلا إذا رفع المكلف دعوى في الموضوع أمام القضاء المختص¹ .

و الدعوى الاستعجالية التي يرفعها المكلف أمام قاضي الاستعجال الإداري قد تكون قبل إتمام التنفيذ ، فيكون طلب المكلف بالضريبة متمثلا في وقف الحجز ، أما في حال تمام الحجز فيكون طلب المكلف الدعوى هو رفع الحجز² .

و لا مناص من القول أن المشرع لم ينص على الأجل الممنوح للمكلف لرفع هذه الدعوى ، لكنها مرتبطة هذه بموجب دعوى 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 الإدارة الجبائية باعتبارها هي المدعى عليه أن توضح في ردها على العريضة الاستعجالية أن مآل قضية الموضوع هو الرفض ، و مع ذلك تبقى السلطة التقديرية للقاضي³

1 المادة 926 ، من ق ا.م.ا .

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

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

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

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 كالتالي¹:

- أن يكون عنصر الاستعجال متوفرا وذلك وفقا لأحكام المواد 919 ، 920 ، 921 من ق ا م ا .
- أن يكون الإجراء المطلوب وقتيا ، ويكون كذلك إذا كان مقصورا على طلب وقف ، أو رفع الحجز ، أو استمراره لحين الفصل في موضوع النزاع.
- 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 وقيمتها ، و يتخذ قرار بالرفض أو القبول.

المطلب الثاني : الضمانات الاجرائية

إن عدم المساواة التي يمكن أن تبرز في العلاقة بين الأطراف المتنازعة لصالح الادارة ، هي التي دفعت بالمشرع أن يبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق بإجراءات تحقيق خاصة ، يمكن أن تأمر بها المحكمة الإدارية و ذلك لتخفيف عدم المساواة التي تكتنف دور المدعي في مواجهة الإدارة الجبائية² و تماشيا مع . ذلك فان المكلف بالضريبة و بعد رفع دعواه لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية ، يتعين على هذه الأخيرة أن تفصل فيها لفض النزاع القائم بين المكلف و الادارة الضريبية بصفتها قاضي ضريبة من الدرجة الأولى. و في هذا المقام يتمتع ا الضمانات المكلف بمجموعة من تؤمن له محاكمة عادلة و منصفة و تتمثل في إجرائي التحقيقو الخبرة و التي يمكن أن تكون أمام المحكمة الإدارية ، أو أمام مجلس الدولة في حال قيام المكلف باستئناف قرار المحكمة الإدارية

لذلك سوف نقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين وهما ، الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق و الخبرة الضريبية في (الفرع الأول) ثم الضمان المتعلق بالاستئناف أمام مجلس الدولة في (الفرع الثاني).

1 باهي هشام ، محمد بن محمد ، المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الاستعجالي ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، المجلد 12 ، العدد 02 ، 2020 ص 194 .
2 أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 95 .

الفرع الأول : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق و الخبرة الضريبية

سنتناول الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق (أولاً) ثم الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية (ثانياً)

أولاً : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق

تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية¹ ، و يتم تبليغ كل الإجراءات المتخذة

و تدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام ، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء² ، و بعد كل هذه الإجراءات تشرع المحكمة بإجراء مراجعة التحقيق .

ولقد جاء في الفقرة 1 من المادة 85 ما يلي : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال ، هي مراجعة التحقيق و الخبرة" . من خلال قراءتنا لهذه المادة نستنتج أنه من بين الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة أثناء سير الدعوى الضريبية أمام المحكمة هي مراجعة التحقيقات التي قامت بها الإدارة الجبائية عند فرضها لمختلف الضرائب و الرسوم على المكلف بالضريبة ، كما يمكن للمكلف المطالبة بالخبرة القضائية و التي سوف نتطرق إليها أدناه . و يقصد بمراجعة التحقيق ، وهو ذلك الإجراء الذي يقوم به أحد أعوان الإدارة الجبائية بناء على أمر من المحكمة الإدارية³ .

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

1- السلطة المخول لها الأمر بمراجعة التحقيق

يرجع اتخاذ قرار مراجعة التحقيق لتقدير القاضي الإداري ، إذ له سلطة تقديرية في ذلك ، متى تبين له عدم كفاية التحقيقات الجبائية الأولى التي قامت بها الإدارة الجبائية مع المكلف ، أو أن عناصر و مستندات الملف غير كافية لإصدار الحكم القضائي ، كما يضطلع القاضي المقرر بتحديد مهمة العون المكلف بمراجعة التحقيق و كذا تحديد المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته⁴.

1 المادة 838 ، من ق . ا . م .

2 المادة 840 ، من ق . ا . م .

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

4 المادة 85 ، من ق . ا . ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

ولكن لا يفوتنا أن ننوه أن إجراء مراجعة التحقيق لا يمكن للقاضي الإداري الأمر به إلا في منازعات الوعاء ، و بالتحديد في الطلبات التي يقدمها المكلف و المتعلقة باستدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء أو في حساب الضريبة و يعني ذلك أنه لا يجوز للقاضي الإداري ، أن يلجأ إلى هذا الإجراء في منازعات الوعاء إذا كان محل المنازعة يتعلق بعدم إفادة المكلف بنص تنظيمي أو تشريعي ، كما لا يجوز اللجوء إليه في منازعات التحصيل¹ .

و بالتالي في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه العملية تتم بحضور الشاكي (المكلف بالضريبة) أو وكيله ، علما أن هذه العملية يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب ، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى²

2- الجهة التي تقوم بمراجعة التحقيق

تتم مراجعة التحقيق من قبل الإدارة الجبائية على يد أحد أعوانها غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى مع المكلف بالضريبة ، و يعين هذا الأخير من قبل المدير الولائي للضرائب.

كما يجب على القاضي الإداري أن يحدد و بدقة المهام التي يجب على العون القيام بها ، والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته ، وتجدر الإشارة هنا أن المشرع (ج) لم يحدد لنا الجزاء المترتب في حالة تأخر العون عند القيام بعمله . ، مما يتحتم علينا أن نرجع للقواعد العامة لاسيما المادة 60 من (ق) ام ا) ، بحث يجب على كل من يطالب بإبطال عمل إجرائي أن يثبت الضرر الذي لحقه ، و يترتب على ذلك أنه يجب على المكلف أن يثبت أن هناك ضررا أصابه من جراء تأخر عون الإدارة الجبائية في القيام بالمهام المحددة له في الحكم الأمر بمراجعة التحقيق و في المدة المحددة لذلك³ .

3- تحرير محضر التحقيق

بعد الانتهاء من مراجعة التحقيق، يقوم العون المكلف بهذا الإجراء بتحرير تقرير المراجعة ، و يضمه ملاحظات الشاكي (المكلف بالضريبة) ، كما يجب عليه أن يدون في هذا التقرير نتائج المراقبة التي قام بها و

1 زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 103.

2 المادة 85 ، الفقرة 3 ، من ق . ا . ج.

3 زرقاط عيسى ، المرجع السابق ، ص 103.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

يبيد رأيه فيها¹ ثم بعد ذلك يقوم العون بإحالة الملف على المدير الولائي للضرائب و الذي يتولى بدوره إيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية مرفقا بكل اقتراحاته².

ما يعاب على هذا التقرير أنه يحزر من طرف أعوان الادارة الضريبية و قبل إيداعه أمام الجهة القضائية ، يرسل إلى المدير الولائي للضرائب من أجل تقديم ملاحظاته ، فكل العملية تتم من طرف مصالح الادارة الضريبية مما يفيد احتمال عدم مصداقية المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير، ولا يمكن اعتباره دليل قاطع للإثبات و يحق للمكلف بالضريبة الطعن في صحة ما ورد في هذا التقرير³

ثانيا : الضمان المتعلق بالخبرة الضريبية

بجدية تثير المنازعات الضريبية العديد من المسائل الفنية و التقنية ، التي تخرج عن نطاق القانون ، بذلك تسند مهمتها لأهل الاختصاص ، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تفرض الضريبة تلقائيا ، دون الاعتماد على معايير تؤسس عليها الضريبة ، لهذا يجب بحثها و إثباتها من أهل الاختصاص ليتسنى للقاضي الإداري بناء قناعته ، للفصل و إنصاف في المنازعة الضريبية⁴.

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

و نظرا لأهمية الخبرة في المنازعة الضريبية باعتبار أنها ضمانة رئيسية للمكلف بالضريبة و كطريقة من طرق إثبات ادعاءات المكلف ، و التي نجد تطبيقاتها على مستوى المحاكم الإدارية و مجلس الدولة⁵، سوف نتطرق إلى هذا الإجراء بشيء من التفصيل من خلال أربعة (04) فروع و هي كالتالي :

1 المادة 85 ، الفقرة 5 ، من ق . ا . ج .

2 المادة 85 ، الفقرة 6 ، من ق . ا . ج .

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

4 كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 250.

5 كوسة فضيل ، نفس المرجع ، ص 251 . 2 بلول فهيمة ، المرجع السابق ، ص 350.

1- تعريف الخبرة

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

فمن الناحية اللغوية تعني الخبر أي النبأ ، ويقال أخبار أخبار و خبير بكسر الباء يعني عالم به ، و أخبره خبرة أي أنبأه ما عنده ، وخبرت بالأمر أي علمته ، و الخبرة بكسرهما به العلم بالشيء كالإخبار و التخبير¹. أما من الناحية الفقهية ، فقد وردت الكثير من التعاريف لتحديد و توضيح المقصود بإجراء الخبرة ، و سنقوم بذكر أهم هذه التعاريف و هي كالتالي :

هناك من الفقهاء من عرفها على أنها : استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص متخصصين في مسائل ، يفترض عدم إلمام القاضي بها ، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العملية و المتعلقة بوقائع النزاع ، وذلك بالقيام بأبحاث فنية و علمية ، و استخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة².

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

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

2- تعيين الخبير ورده

في هذا الفرع سوف نقوم بتوضيح كيفية تعيين الخبراء ، وردهم من طرف كل خصم في الدعوى الضريبية ، بحيث نصت المادة 858 ق ا م ا ، أنه " تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125

1 كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 252.

2 بلول فهيمة ، المرجع السابق ، ص 351.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية " ، كما تجدر الإشارة إلى أن الحكم القاضي بإجراء الخبرة يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات الأساسية و هي كالتالي¹:

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة ، و إذا تم تعيين عدة خبراء يستوجب في هذه الحالة تسبيب ذلك بالإشارة إليه في حيثيات الحكم.
- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعنيين مع تحديد التخصص
- تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا
- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط
- تحديد مبلغ التسبيق ، و الذي يجب أن يودع لدى أمانة ضبط المحكمة من طرف الخصوم ، وتحديد الأجل الذي يجب فيه الإيداع.

أ- تعيين الخبير

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

فإذا ما تم تعيين الخبير ، فان هذا الأخير يلتزم بتقديم خلاصة تقريره في شكل رأي يخضع لتقدير سلطة

القاضي الإداري

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

1 المادة 128 ، من ق . ا . م . ا .

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

3 كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 255.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

يكونوا كخبراء الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية المتنازع عليها ، و إضافة على ذلك لا يمكن أن يختاروا كخبراء الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق في محاسبة المكلف¹ .
باعتبار أن المنازعة الضريبية تتميز بالطابع الخاص المختلف عن باقي المنازعات الإدارية ، فإن الخبرة في المنازعة الضريبية يتولاها خبير محاسبي و ذلك لما له من دراية في هذا المجال ، بحيث أنه تفرض طبيعة التعامل مع إدارة الضرائب استخدام محررات رسمية وسندات حسابية و محاضر رقابة هذا ما يدعو أكثر إلى اللجوء إلى اعتماد خبير محاسبي في المنازعات الضريبية ذات دراية و معرفة خاصة بطبيعة هذه الأمور الفنية و التقنية و الحسابية².

فالخبير المحاسبي " هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ، ويؤهل الخبير المحاسبي مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون للممارسة ووظيفة محافظ الحسابات³

ب- رد الخبير

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

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

1 المادة 86 ، الفقرة 3 ، من ق . ا . ج .

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

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

4 المادة 86 ، الفقرة 4 ، من ق . ا . ج .

5 المادة 86 ، الفقرة 4 ، من ق . ا . ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

و في نفس الصدد نص المشرع في هذا الشأن أنه لا يقبل طلب الرد إلا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة ، أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي آخره¹.

3- إجراءات الخبرة الضريبية

توضع الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية و الذي يقوم بتحرير محضر عن العملية و ذلك جاءت به المادة 86 ف 6 (ق ا ج) بنصها " يقوم بأعمال الخبرة ، خبير تعينه المحكمة الإدارية.

حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين ، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدأ العمليات " فإذا ما حل أجل إجراء عملية الخبرة ، فيتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الادارة الجبائية ، وكذلك بحضور المشتكي المكلف بالضريبة أو ممثله ، حيث يقومون بتأدية المهام المنوط بهم من قبل المحكمة الإدارية . وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/04/19² حيث أنه بالرجوع إلى تقرير الخبير المدرج بالملف لا يوجد ما يثبت أن الخبير احترم هذا الإجراءات المشار إليها أعلاه ، مما يتعين القول أن خبرته غير سليمة و كان على قاضي الدرجة الأولى أن يأمر بإجراء خبرة جديدة³.

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

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

ولا يفوتنا أن ننوه كذلك انه بانتهاء عملية الخبرة يلتزم الخبراء إما بإعداد تقرير مشترك حول ما توصلوا إليه من نتائج إذا كان تحليل كل خبير مطابق مع الخبراء الآخرين ، و إما يقوم كل خبير على حدى بإعداد تقريره

1 المادة 86 ، الفقرة 4 ، الشطر الثاني ، من ق . ا . ج .

2 زعزوعة فاطمة الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2013 ، ص 80

3 المادة 133 ، الفقرة 2 ، من ق . ا . م . ا .

4 المادة 132 ، الفقرة 2 ، من ق . ا . م . ا .

5 فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 96.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

حول ما توصل إليه من نتائج حول ملف الدعوى ، وإضافة على ذلك يقوم عون الادارة الجبائية بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه.¹

إلا أن السؤال المطروح في هذا المقام هو لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه و ما جدوى ذلك مادام الخبراء المعنيين يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم ؟ فحسب رأي الدكتور أمزيان عزيز أن هذا الإجراء ليست له أية فاعلية ، ما دمنا نعلم مسبقا بأن هذا العون من مصلحة الضرائب و يعمل تحت السلطة الرئاسية لمدير الضرائب ، و بالتالي فان الرأي الذي سيقدمه سيكون لا محال في غير صالح المكلف بالضريبة ، و الذي تقدم بالطعن في قرار المدير الولائي للضرائب ، مما سؤدي حسب رأبي إلى إضعاف الضمان الذي يتمتع به المكلف و المتعلق بالخبرة القضائية و تأثيراتها على قناعة القاضي الفاصل في النزاع.²

و في الأخير يبقى أن نشير إلى أن الخبراء و العون التابع للإدارة و بعد الانتهاء من إجراء عملية الخبرة فإنهم يلتزموا بإيداع المحضر و تقارير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، بحيث يمكن حينها للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن يطلعوا عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة ، و يسري هذا الأجل ابتداء من يوم إيداعها لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية³، بذلك يستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، على شكل تقرير و يقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبيدي ملاحظاته⁴

و في جميع الحالات إذا رأت المحكمة الإدارية أن عملية الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة ، فلها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية ، تتم وفقا لكل الشروط التي تطرقنا إليها أعلاه.⁵

4- مصاريف الخبرة

نص المشرع في المادة 86 ف 9 (ج) ، على أن طرق التكفل بأتعاب الخبراء هي تلك المنصوص عليها يتم تحديد بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية . ، و بالرجوع إلى هذا القانون الأخير نجد أنه.

1 المادة 85 ، الفقرة 7 ، من ق .إ. ج .

2 أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 102 .

المادة 85 ، الفقرة 5 ، من ق .إ. ج .

3 المادة 85 ، الفقرة 8 ، من ق .إ. ج .

4 فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 98 .

5 المادة 86 ، الفقرة الأخيرة ، ق .إ. ج .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

أتعاب الخبير النهائية من طرف رئيس الجهة القضائية (المحكمة الإدارية) ، و ذلك يكون بعد إيداع الخبير لتقريره و يراعى في تحديد أتعاب الخبير إلى المساعي المبذولة ، وكذا احترام الآجال المحددة ، وجودة العمل المنجز من قبل الخبير¹

و يحدد الخبير مبلغ أتعابه التي يريد الحصول عليها و مقدار نفقاته ، ويطلب الخبراء مصاريف الأوراق المدموغة و الرسائل و المصاريف المتعلقة بالصور و الكتابة على الآلة الراقنة أو الحاسوب ، وكل ما يتعلق بمصاريف و نفقات الخبرة ، غير أنه يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلغاء المصاريف الغير مثبتة ، أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى فيه مغالاة².

وبعد ذلك يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط ، بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعاب هذا الأخير³.

الفرع الثاني : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف و اجراءات

الطعن بالنقض أما مجلس الدولة

سنتناول خلال هذا الفرع الاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف (أولا) ثم اجراءات الطعن بالنقض أما مجلس الدولة (ثانيا) ، المعارضة (ثالثا) ، التماس إعادة النظر (رابعا) و أخيرا الطعن لصالح القانون (خامسا)

أولا : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف

إن التسوية القضائية للمنازعة الضريبية أمام المحكمة الادارية للاستئناف لا تتم إلا من خلال استئناف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية ذلك أنه من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القضائي الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين و الذي يشكل حماية للقاضي و المتقاضي على حد سواء هذا ما سنحاول مواصلته عن طريق البحث في سير الدعوى عبر جهاز آخر ، ألا وهو المحكمة الإدارية الإستئنافية كهيئة من الهيئات القضائية التي تتمتع بالنظر في الطعون الموجهة لها في المواد الإدارية عن طريق الاستئناف⁴ بصفة عامة وفي المواد الجبائية بصفة خاصة.

1 المادة 143 ، الفقرة 1 ، من ق . ا . م . ا .

2 كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 277 .

3 المادة 143 ، الفقرة 2 ، من ق . ا . م . ا .

4 قنطار رابح ، النزاع الجبائي، نشرة القضاء ، العدد 53 وزارة العدل ، الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر ، ص 39 .

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

إذ تختص المحاكم الإدارية للاستئناف تطبيقا لأحكام المادة 900 مكرر من القانون 1322 المعدل والمتمم للقانون 08-09 بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، كما تختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، كما أكدت نفس المادة على المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر تختص بالفصل كدرجة أولى في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية، على أن يكون للاستئناف أمام هذه الهيئة اثر ناقل للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم، وهو ما نص عليه قانون 22-13 المعدل والمتمم للقانون 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية من خلال أحكام المادة .. مكررة

و بالرجوع إلى أحكام قانون الضرائب غير المباشرة، بموجب المادة منه، فإنها لم تنص على إمكانية استئناف القرارات الإدارية في مجال الجباية غير المباشرة⁽¹⁾ وأكدت نصوص قانون الإجراءات الجبائية ما جاءت به المواد المذكورة أعلاه، بموجب المادتين 90-91 منه.

و هو ما سنتطرق إليه في جزئيتين، خصصنا لطرق أو سبل الطعن الجائزة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف (أولا)، و طبيعة القرارات الصادرة عنه (ثانيا)

1- شروط الاستئناف وإجراءات إبداعه

كما هو معلوم فإن الطعن بالاستئناف حق من حقوق المتقاضي . تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، إلا أنه يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط، لابد للطاعن من احترامها حتى يكون طعنه مقبولا، ويتوفرها جميعا يمكن أن يداع الاستئناف والنظر في القضية من مجلس الدولة، بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا حتى يصدر القرار القانوني

أ- شروط الاستئناف

يمكن تقسيم هذه الشروط إلى ثلاث أنواع؛ شروط متعلقة بالقرار . القرارات القابلة للاستئناف، وشروط متعلقة بالطرف المستأنف وأخرى شكلية لقبول هذا الاستئناف

• شروط متعلقة بالقرار :

1 المادة 29 من القانون العضوي 22-10 المتعلق بالتنظيم القضائي المؤرخ في 09-06-2022، ج ر 41 - المادة 900 مكرر قانون 22-13 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنية 08-09.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

- لا بد أن يقع الاستئناف على قرار صادر عن المحكمة الإدارية فالمحكمة الإدارية للاستئناف لا يختص إلا بتلك القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، مستثنيتا بذلك من اختصاصها كل قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية، أو تلك القرارات الصادرة عن اللجان الإدارية الاختيارية التي سبق للطاعن اللجوء إليها. و عليه يستبعد من مجال اختصاصها المنازعات التي تدخل في اختصاص المحاكم القضائية العادية، أو في الاختصاص الولائي للإدارة الضريبية.

- يجب أن يقع الاستئناف على منطوق القرار¹ كله، ذلك أن فهم القرار لا يكون إلا بالرجوع إلى منطوقه مادام أن القاضي يعبر عنه بعبارات واضحة وألفاظ صريحة.
- يجب أن يقع الاستئناف على قرار قطعي أما تلك الصادرة قبل الفصل في الموضوع.

و هي القرارات التي لا تمس بأصل الحق وإنما تهيأ وتحضر القضية الفصل فيها بقرار قطعي، دون المساس بحقوق وأدلة الخصوم ولا يجوز استئنافها إلا مع قرار قطعي ويسري الاستئناف فيها من تاريخ تبليغ هذا القرار.

• شروط متعلقة بالمستأنف

أن يكون الطاعن طرفا في النزاع الجبائي، فإما أن يكون إدارة الضرائب و إما أن يكون المكلف بالضريبة، ومنه لا يجوز الطعن للغير الذي لم يكن طرفا في النزاع.

توفر الصفة في الشخص الطاعن أي أن تكون له صفة في تقديم الاستئناف فإن كان المكلف بالضريبة هو رافع الدعوى ضد قرار إدارة الضرائب فيجب أن يرفعه بنفسه أو من ينوب عنه، وإن كانت إدارة الضرائب هي المستأنف فيجب عليها أيضا تقديم استئنافها، على أن شري المواعيد لرفع الاستئناف بالنسبة لهذا الأخير اعتبارا من اليوم الذي يتم في تبليغه بالقرار²

1 فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق، ص 11.

2 المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

و توفر المصلحة¹ للمستأنف ، إذ أنه لا يكفي أن يكون الطاعن طرفا النزاع أمام المحكمة الإدارية، وأن يتمتع بالصفة، وإنما لابد أن تكون له مصلحة في الطعن أيضا وإلا حكم بعدم قبول الاستئناف .

• الشروط الشكلية لقبول الاستئناف

يجب أن يكون طلب الاستئناف بموجب عريضة موقعة ورقية كانت أو الكترونية توضع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية للاستئناف⁽²⁾، على أن تقدم من طرف محام باستثناء الأشخاص المنصوص عليها بالمادة 800 ق . إ م إ وإلا رفض الطلب مع إعفاء الدولة من وجوب تمثيلها بمحام⁽³⁾.

أن تقدم العريضة في جميع الأحوال بحسب حرفية المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في أحكام قانون إ.م.إ على ورق عادي الكتروني، مهما كانت قيمة الضريبة المتنازع فيها، على خلاف ما كان منصوص عليه بأحكام المادة 344 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة التي كانت تشترط تقديم العريضة على ورق مدموغ⁽⁴⁾ ، على أن تتضمن البيانات الشكلية التالية تحت طائلة عدم قبولها شكلا:

- الجهة القضائية التي اصدرت الحكم المستأنف
- اسم ولقب وموطن المستأنف
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه ان لم يكن له موطن معروف في اخر موطن له
- الاشارة الى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني او الاتفاقي
- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني

1 المادة 13 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 أحمد العور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية المرجع السابق، ص 56 .

3 المادة 900 مكرر 06 من قانون 135-22 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تحيل إلى تطبيق أحكام 539 إلى 542 من هذا القانون.

4 معاشو عمار، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة العدد 05 منشورات الساحل الجزائر، 2004، ص 59

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

كما يجب أن تكون العريضة مسببة، وهذا بعرض موجز للوقائع وتقديم كل الوسائل والأسباب الكافية لتبرير الطعن أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ، هذا و تطبيقا لأحكام المادة 541 ق م ا يجب إرفاق عريضة الاستئناف تحت طائلة عدم قبولها شكلا بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف إذ لا يكفي أن يقدم المستأنف نفس الأسباب أو الأدلة التي سبق وأن قدمها إلى إدارة الضرائب أو اللجان الإدارية، الأمر نفسه بالنسبة في العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف.

ب- إجراءات إيداع الاستئناف

تودع عريضة الطعن بالاستئناف لدى أمانة الضبط للمحكمة الإدارية للاستئناف، حيث يقوم أمين الضبط بتسجيل القضية في سجل خاص مرقم ومؤشر عليه، تبعا لتاريخ إيداعها ورقمها التسلسلي مع ذكر الماء وألقاب الخصوم ورقم القضية وتاريخ أول جلسة، ويسلم إلى المستأنف وصلا مقابل ذلك، محددًا فيه تاريخ أول الجلسة، أطراف القضية، ورقم هذه الأخيرة.

كما يجب تسجيل رقم القضية وتاريخ أول جلسة المحدد ب 20 يوما على تاريخ تسليم التكاليف بالحضور وتاريخ المحدد بأول جلسة على عريضة نسخ الاستئناف .ثم تبلغ رسميا إلى المستأنف عليه

هذا وقد سمحت المادة 17 من ق.إ.م. للطاعن أن يقدم مذكرة إضافية يصح بمقتضاها عريضته إذا لم تكن تثير أي وجه، على أن يكون ذلك في الأجل المحدد ترفع الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف¹

على أن يتم التبليغ الرسمي للعريضة عن طريق المحضر القضائي، أو طريق الكتروني² ، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر، كما تبلغ إلى الأطراف الأعمال الإجرائية وتدابير التحقيق التي يلجأ إليها القاضي المقرر بموجب رسالة مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق المحضر القضائي

على أن يقدم الاستئناف خلال مدة شهرين من تاريخ تبليغ القرار محل الطعن³

2 آثار الاستئناف وامكانية التنازل عنه

1 المادتين 829-830 ق.إ. ج.م. التي أحالت عليهم المادة 907 منه

2 المادة 840 من القانون 1322 السابق ذكره

3 المادة 950 ق.إ.م. ...

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجعة الإدارة و اللقضاء

ينجم عن الاستئناف في قرارات المحاكم الإدارية آثار على الأطراف سواء تعلق الأمر المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وحيث منح المشرع الجزائري للطرف المستأنف حق التنازل عن استئنافه.

أ- آثار الاستئناف

عملا بمبدأ التقاضي على درجتين فتصبح المحكمة الإدارية للاستئناف مختصة للبحث والتحري في النزاع من جديد، ما دام أنه قد طرح على هيئة أو تشكيلة قضائية محايدة وأعلى درجة للنظر في الموضوع و خاصيتها المحايدة تمنح لها الصلاحية في إعادة التحقيق واتخاذ الإجراءات الازمة حول أي خطأ أو نقص من شأنه أن يؤثر على صدور القرار النهائي.

و لكن السلطة الممنوحة لها في استعراض النزاع من جديد لا تعطي الحق في قبول طلبات جديدة تختلف عن تلك الأصلية المقدمة أمام المحكمة الإدارية، لأن ذلك يعد خرقا لمبادئ التقاضي على درجتين و تجريحا لقضاة المحكمة الابتدائية.

إذن النظر من جديد في النزاع الجبائي يمنح القاضي سلطة البث فيه من جديد دون أن يكون مقيدا بما جاء في قرار المحكمة الإدارية، لكن هذا لا يوقف تنفيذ القرار المطعون فيه عملا بأحكام المادة 33 ق التي أحالت إليها المادة 900 مكرر 8 من القانون 22-13 السالف الذكر، غير انه يمكن للمحكمة الإدارية للاستئناف أن تأمر ببناء على طلب الطرف المعني بوقف تنفيذ القرار الإداري¹

ب- التنازل عن الاستئناف

تطبيقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ ، يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عن استئنافه، كما هو جائز على مستوى المحكمة الإدارية فهو كذلك أمام المحكمة الإدارية للاستئناف، شرط أن يكون قبل الفصل في الموضوع، كما يجب أن يقدم في ورق عادي موقع من صاحبه أو من ينوب عنه قانونا، وأن يكون بعبارة واضحة وبسيطة، ومع ذلك يخضع هذا التنازل لقبول الخصم الآخر له مع عدم الإخلال بطعنه الفرعي.

ثانيا: إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

1 المادة 833 فقرة 2 ق.إ.م...

2 المادة 1/87 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

يجيز المشرع بموجب المادة 901 ق. إ. م.¹ الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة، والتي أصبحت حائزة لقوة الشيء المقضي فيه إذا لم يتم دحضها بالنقض رغبة من أحد الأطراف بمواصلة مشوار المنازعة الجبائية، وما هذا الإجراء إلا حذو المشرع الجزائري على ما هو موجود لدى القضاء الفرنسي الذي جعل من الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية في المواد الجبائية قابلة للنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي² ، فالطعن بالنقض لا يرمي إلى طلب تعديل القرار المطعون فيه ما دام القاضي لا يراقب صحة الوقائع، بل صحة تطبيق القانون، ونعني بالخطأ في تطبيق القانون عدم التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية، وعليه هناك حالات لا بد من توافرها لتطبيق الطعن بالنقض وإجراءات يجب إتباعها واحترامها.

1- أوجه الطعن بالنقض وإجراءات إيداعه

تطرق المشرع الجزائري بموجب المواد 956-959 ق.إ.م. إلى أحكام الطعن بالنقض وقد أحال إلى حالات أو أوجه الطعن بالنقض بنص المادة 959 منه، وقد جاءت هذه الأوجه على سبيل الحصر، ولا يجوز قبول الطعن بالنقض ما لم يكن مؤسسا على إحدى الأوجه المحددة بالمادة 358 منه مع مراعاة بعض الإجراءات في إيداعه أمام مجلس الدولة باعتباره الجهاز المكلف بالنظر في الطعون بالنقض بغرض تصحيح الخطأ في تطبيق القانون، أي عدم التطبيق الصحيح له وفقا للأوجه التالية:

أ- أوجه الطعن بالنقض

تتمثل أوجه الطعن بالنقض حسب ما جاءت به المادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما

يلي:

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات.
- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات.
- عدم الاختصاص.

1 المادة 901 ق ام ا معدلة ومنتمة بموجب أحكام المادة 08 من قانون 22-13

C. Debbasch, J. Ckaude Ricci, Op.cit, P17.2

- تجاوز السلطة.
- مخالفة القانون الداخلي.
- مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة.
- مخالفة الاتفاقيات الدولية.
- انعدام الأساس القانوني.
- انعدام التسبيب.
- قصور التسبيب.
- تناقض التسبيب مع المنطوق
- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار.
- تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة عندما تكون حجبة المقضي فيه قد أثرت بدون جدوى وفي هذه الحالة يوجه الطعن بالنقض ضد آخر حكم أو قرار من حيث التاريخ وإذا تأكد هذا التناقض يفصل بتأكيد الحكم أو القرار الأول.
- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي، في هذه الحالة يكون الطعن بالنقض مقبولاً ، ولو كان أحد الأحكام موضوع طعن بالنقض حتى بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 354 أعلاه ويجب توجيهه ضد الحكمين وإذا تأكد التناقض، تقضي المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الحكمين معاً.
- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار.
- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما يطلب.
- السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية.
- إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.

ب- إيداع الطعن

يوجه الطعن بالنقض لدى أمانة الضبط لمجلس الدولة، أو أمام الجهة القضائية الصادر عنها الحكم محل الطعن بالنقض، بموجب عريضة مذكور فيها كل المعلومات التي سبق ذكرها في الطعن بالاستئناف، كما ترفق وبصفة إجبارية بالقرار النهائي موضوع الطعن، ثم يبلغ هذا النقض إلى رئيس مجلس الدولة ليتم تبليغ الأطراف

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

عن طريق محاميهم، كما يتضمن أيضا ملخص عن القضية والأوجه المعتمد عليها في النقض والا رفض من حيث الموضوع.

ويقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيهم إلى الشخص نفسه¹

أما إذا كان التبليغ في موطنه الحقيقي أو المختار فيمدد الأجل إلى أشهر²

2- قرارات مجلس الدولة وإمكانية الطعن فيها

تعتبر قرارات مجلس الدولة ملزمة لكل الأجهزة القضائية، كما تعتبر هذه القرارات سوابق قضائية يلجأ إليها كلما استعصت أمامها حالات مشابهة، وكغيرها من القرارات الإدارية في المادة الجبائية، فإن قرار مجلس الدولة غير موقف، والقضاة كجهاز من أجهزة النقض لا يمكن لهم النظر في الموضوع وإنما يراقبون التطبيق السليم للقانون، على أن الخطأ في تطبيق القانون يترتب عنه إعادة النزاع إلى الهيئة التي أصدرت القرار المطعون فيه بتشكيلة قضائية مخالفة للأولى، من أجل إعادة دراسة القضية وتصحيح الخطأ الذي ارتكب في الاستئناف و على هذا فإن قرارات مجلس الدولة أيضا لا بد أن تتوفر على شروط وكذا لا بد من تبليغها.

أ- شكل القرار وتبليغه

تعتبر الشكليات المقررة في قرارات المحاكم الإدارية، و المحاكم الإدارية للاستئناف، وقرارات مجلس الدولة أثناء الاستئناف هي نفسها القرارات الخاصة بالطعن بالنقض، فقط في منطوق قراره لا يتعرض إلى الوقائع وإنما كيف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية للاستئناف إن كان مطابقا للقانون من عدمه. ويتم تبليغ القرار أيضا بنفس الإجراءات التي يبلغ فيها قرار الطعن بالاستئناف، والملاحظ أنه لا توجد مادة قانونية تشير إلى المدة التي يجب أن تبلغ فيها الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة سواء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽³⁾ ، أو قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره.

ب- إمكانية الطعن ضد قرارات مجلس الدولة

1 المادة 1/354 إجراءات مدنية وإدارية.

2 المادة 2/354 ق.إ.م..

3 فريجة حسين، محاضرات في المنازعات الإدارية المرجع السابق، ص 125.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

تتمثل سبل الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المعارضة والتماس إعادة النظر، وكذا الطعن لصالح القانون¹

تتميز ببعض الخصائص يمكن أن نذكرها فيما يلي:

ثالثا : المعارضة

و هي في حال صدور قرار من مجلس الدولة وكان غيابيا في حق أحد الأطراف فيجوز للمعني بالأمر رفع معارضة خلال شهر واحد من تبليغ القرار الصادر من مجلس الدولة وهذا تطبيقا لأحكام المادة 953 المعدلة بموجب المادة 10 من القانون 22-13 السالف ذكره، والتي تجيز رفع المعارضة ضد الأحكام والقرارات الصادرة عن مجلس الدولة كجهة استئناف، في خلال مدة شهر من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي²

رابعا : التماس إعادة النظر³

تطبيقا لأحكام المادة 66% المعدلة بموجب المادة 10 من القانون 22-13 السالف الذكر فإنه لا يجوز الطعن بالتماس إعادة النظر إلا في الأحكام الصادرة نهائيا عن مجلس الدولة كجهة استئناف فقط، وحددت المادة 967 من ذات القانون الحالات التي يؤسس عليها التماس إعادة النظر وهي حالتين:

(أ) إذا اكتشف أن القرار قد صدر بناء على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام الجهة القضائية الإدارية.

(ب) إذا حكم على خصم بسبب عدم تقديم وثيقة قاطعة كانت محتجزة عن الخصم.

و يرفع الالتماس في خلال شهرين إما من تاريخ تبليغ الحكم المشوب بخطأ، أو من تاريخ ثبوت التزوير

أو الحصول على المستند القطعي⁴

خامسا : الطعن لصالح القانون

1 Direction générale, Instruction sur les procédures contentieuses. Op.cit, P99.

2 المادة 954 ق.إ.م... المعدل والمتمم

3 المادة 967 ق.إ.م...

4 المادة 968 ق.إ.ج.م...

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و اللقضاء

هذا النوع من الطعون حق لمحافظ الدولة فقط دون الأطراف. إذ يمكنه أن يطعن لصالح القانون إذا صدر حكم نهائي من محكمة أو قرار من مجلس مخالف للقواعد الجوهرية.

أما عن ميعاد الطعن ففي هذه الحالة لم يذكره المشرع، إذ يمكن قياس هذه الحالة على حالة الالتماس ويكون من يوم ثبوت المخالفة الجوهرية¹.

و بانتهاء كل هذه الإجراءات يصدر قرار مجلس الدولة ويبلغ إلى المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ويكون بهذا قد حاز على قوة الشيء المقضي فيه ممهورا بالصيغة التنفيذية التالية:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تدعو وتأمّر الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي وكل مسؤول إداري آخر، كل فيما يخصه وتدعو وتأمّر كل المحضرين المطلوب إليهم ذلك فيما يتعلق بالإجراءات المتبعة الخصوم الخواص يقوموا بتنفيذ هذا الحكم، القرار.

و بالحصول على هذه الصيغة التنفيذية للقرار فإنّ الطرف الذي يهمه الأمر سواء الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة أن يسعى إلى تنفيذها، وبالتالي تنتهي المنازعة الجبائية بين الطرفين ويكون لكل ذي حق حقه.

خلاصة الفصل الثاني

إن المكلف بالضريبة في حال عدم رضانه عدم قبوله بالضريبة فإنّه ملزم أولاً أن يتقدم بشكوى إلى الإدارة الجبائية تصدر هذه الأخير قراراً بشأنها ، قبل أن يلجأ إلى لجان الطعن الاختيارية اللجوء إلى الهيئات القضائية على المستوى الوطني.

1 عمار معاشو، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 63.

الفصل الثاني : الضمانات المكلف بالضريبة في مواجاة الإدارة و اللقضاء

و مما لاشك فيه أن هذه المرحلة الإدارية الإلجارية وحتى الإختيارية من شأنها إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب من أجل تدارك أخطائها ومحاولة صحيحها، دون اللجوء إلى الجهات القضائية، توفيراً للوقت والمصاريف التي يتحملها رافع الدعوى.

بالإضافة إلى هذه المزايا، هناك مزايا أخرى التمسناها في ظل قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المالية اللاحقة له، والتي لم تكن موجودة في ظل نصوص قانونية مضت، ذلك أن المشرع قام بتوحيد آجال التظلم الإداري، وحددت بأربعة (04) أشهر في شتى مجالات الضريبة تقريبا تماشياً وأجال سقوط الدعوى الجبائية المحددة عموماً بأربعة سنوات غير أنه وإن سعى إلى توحيد الآجال في تقديم التظلم الإداري، تبقى الإجراءات طويلة ومكلفة، قد تؤدي إلى توسيع الهوة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وعليه لا بد من تدخل المشرع للتقليص من هذه المواعيد. و من النتائج أيضاً التي توصلنا لها أن جعل المشرع الجزائري من قرارات لجان الطعن الإدارية على المستوى الولائي، الجهوي والمركزي ملزمة حتى وإن كان أمر اللجوء إليها اختياري للمكلف بالضريبة إلا أنه بمجرد أن يتوجه بالطعن إليها، تصبح آرائها ملزمة لكل طرف في النزاع، وبهذا فقد منح المشرع إمكانية حل الكثير من المنازعات الضريبية وتخفيف العبء على الجهات القضائية .

كذلك نجد أن الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جداً، ومعقدة، وغير واضحة بصورة كافية للمكلفين بالضريبة خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيها القاضي إلى مراجعة التحقيق فضلاً عن الخبرة التي قد يلجأ إليها أو خبرة تكميلية وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على التأخير في عملية تقدير الضريبة وتحصيلها، لذا يجب على المشرع أن يتدخل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة لتكون أكثر وضوحاً، ويتم الفصل فيها على وجه السرعة، ولن يتأتى ذلك على حسب رأينا إلا بتكوين قضاة ذوي خبرة إدارية ضريبية ومالية على المستوى الوطني، ربها للوقت في حل المنازعة والاستغناء عن اللجوء في كل مرة إلى ثلاث تحقيقات وخبرة. و خلاصة القول أن التشريع الجبائي بأصنافه المختلفة، يبقى من بين التشريعات المعقدة لاسيما في جانبه التقني كأساس للنزاع الجبائي يصعب على الجبائي والدارس لمواضيع الجبائية التحكم فيها، خاصة وأنه من التشريعات التي تخضع إلى تعديلات وتغيرات مستمرة من خلال قوانين المالية التي تستهدفها الساحة الجبائية كل سنة مالية.

و على كل تبقى عملية دفع الضرائب واستقرار العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قائمة بالعدل على الجميع وبالجميع.

الخاتمة

وخلاصة القول ومحصل هذا البحث الذي حاولنا من خلاله إستيعاب بعض المفاهيم العامة للرقابة الجبائية و المنازعات الجبائية، وصولاً إلى تفصيل في مختلف الضمانات التي منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من المنازعات الجبائية.

ومن أبرز النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي:

أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية و التشريعات الضريبية التي تنظم الضريبة، قد منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعياً منها للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية، إذ خول لها المشرع امتيازات واسعة في مواجهة المكلف بالضريبة وذلك سواء على مستوى مصالحها الداخلية أو بالاستعانة بأجهزة أخرى يتعامل معها المكلف بالضريبة، وهذا عن طريق البحث والتحري في مضمون تصريحات المكلفين بالضريبة والتحقق الدقيق في محاسباتهم.

إن حماية المكلف بالضريبة قد جاءت مكرسة دستورياً، حيث جاءت ممثلة في الشرعية الدستورية إذ لا يمكن أن تحدث ضريبة إلا بمقتضى نص قانوني وقد اشتملت هذه الحماية الدستورية العديد من الحقوق التي هي عبارة عن ضمانات للمكلف بالضريبة، منها ما جاء في نصوص خاصة من قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما أحيل إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبار أن المنازعات الجبائية منازعات إدارية. في المقابل نجد حقوق و ضمانات غير معترف بها قانوناً، رغم أهميتها لم تدرج في مختلف التشريعات الضريبية. باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية تهدف إلى التحقق من صدقها أو من صحتها و محاولة كشف مكامن الغش وعليه تباشر إدارة الضرائب الرقابة الجبائية عن طريق إما الرقابة المكتبية الداخلية، وفيها تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها و مدى اتفائها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، و إما عن طريق الرقابة في عين المكان لدى المكلفين بالضريبة، وفيها تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين.

أن المنازعات الضريبية تنقسم إلى قسمين من حيث أنواعها، القسم الأول متعلق بمنازعات الوعاء الضريبي والتي تنشأ بسبب السلطات المخولة لإدارة الضرائب عن طريق التحقيقات والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة الذي هو مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة والقسم الثاني متعلق بمنازعات التحصيل الضريبي التي تنشأ عند بلوغ الاستحقاق القانوني لدفع الضريبة، فإدارة الضرائب ملزمة باحترام إجراءات تحصيل الضريبة عن طريق السلطات المخولة لها. وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة

هامة من النصوص القانونية الخاصة، سعيًا منه لفض و تسوية هذه المنازعات و هذه المنازعات تخضع للقانون و القضاء الإداري. ومن بين الإجراءات التي منحها المشرع المكلف بالضريبة الالتجاء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر عن الجهة المختصة بالنظر في الشكوى حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة اختيارية قد يلجأ إليها المكلف أو يرفع النزاع مباشرة أمام القضاء الإداري أو يرضى بالقرار الصادر، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

المقترحات

منازعات الضرائب في الجزائر تخضع لقانون جد مرن و أحكامه تعدل باستمرار بموجب قوانين المالية، هذا ما يؤدي إلى جهل هذه النصوص من طرف المكلف بالضريبة وحتى من طرف الإدارة الضريبية، إلى جانب تشتت النصوص القانونية المنظمة لها و تعدد القاعدة الإجرائية. لذا نقترح إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية و وضع قانون مستقل و متكامل لكي يتمكن المكلف و الإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى الضريبية لتكون أكثر وضوحا.

عدم وضوح طابع الاستعجال في المواد الجبائية ، حيث لم ينص عليه المشرع بالقدر الكافي ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية رغم الإحالة الصريحة لهذا الأخير من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية. نقترح توضيح الأمر بصفة واضحة ودقيقة.

القيام بأيام إعلامية من طرف الإدارة الجبائية والتي من شأنها تقديم الشرح المباشر المبسط للمكلف بالضريبة عوض النصوص القانونية التي قد لا يفهمها معظم المكلفين بالضريبة. تقليل عدد القوانين الضريبية إلى أقل عدد ممكن و تحقيق الاستقرار الضريبي للقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية، فلا يتم تغييرها بين الفترات القصيرة. ضرورة التسريع في الفصل في المنازعات الضريبية أي أن تتسم إجراءات رفع الدعوى الضريبية بسرعة الفصل فيها لتقصير أمد النزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حفاظا على مصلحة الخزينة العمومية من جهة و استقرار الأوضاع الاقتصادية من جهة أخرى و كذا التسريع في عملية الفصل في المنازعة الجبائية سيؤدي حتماً إلى وضع الإدارة الجبائية على جادة القانون الضريبي دون تجاوز لذلك و هذا ما يكرس حماية للمكلف بالضريبة من جهة و تعزيز مبدأ الثقة لديه و اطمئنانه على حقوقه.

قائمة المصادر والمراجع

المصادر

النصوص القانونية

1. قانون الإجراءات الجبائية ، محدث بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002 ، رقم 01/21 والمؤرخ في 22/12/2001 ، ج ر رقم 79 مؤرخ في 23/12/2001 ، المعدل والمتمم .
2. قانون رقم 91/2005 المتعلق بقانون الضريبة على الدخل المؤرخ في 09 يونيو 2005 جريدة رسمية رقم 23 والمعدل بالقانون رقم 2005/96 والمنشور في الجريدة الرسمية رقم 43 بتاريخ 20 اغسطس 2015 .
3. قانون رقم 09/08 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فبراير 2008 ، و المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ج ر عدد 21 بتاريخ 02 مارس 2008 .
4. قانون رقم 16/14 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1438 الموافق لـ 28/12/2016 يتضمن قانون المالية 2017 .
5. قانون رقم 16/09 مؤرخ في 29 شوال 1437 الموافق لـ : 03/08/2016 والمتعلق بترقية الاستثمار ، ج ر رقم 46 .
6. القانون رقم 1/10 ، المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر العدد 42 ، 2010 .
7. القانون العضوي 10-22 المتعلق بالتنظيم القضائي المؤرخ في 09-06-2022 ، ج ر ج ج ، عدد 41 ، الصادر بتاريخ 09-06-2022

ج. التشريعات المقارنة والتشريعات الأجنبية

1. قانون القانون العام للضرائب الفرنسي.

2 المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

1-الكتب الخاصة

1. بن عمارة ، منصور إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
2. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
3. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 1999.
4. عباس عبد الرزاق التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى الجزائر، 2012.

5. رابح رتيب، "الممول و إدارة الضريبة، دار النهضة العربية، د.ط، القاهرة 1991.
6. عبد الرؤوف قطيش الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة والنشر، ط 01، بيروت .
7. مصطفى رشدي الشيحة، التشريع الضريبي و المالي دار المعرفة الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت.
8. أشرف صوابي، بعض مشكلات التطبيق في المعاملة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق 2006، القاهرة.
9. محمد علوم محمد علي المحمود الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط01، بيروت، 2010.
10. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي و المالي ، دار المعرفة الجامعية ، ط02، 1998، بيروت .
11. محمد خالد المهاني خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ، 2005-2006 ، الجمهورية العربية السورية.
12. سالم عبد المنعم حسين، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل، دار الكتاب القانوني، بدون طبعة 2009، الإسكندرية.
13. عبد الحكيم بللوفي، أثر الضرائب على النشاط التجاري، إشراك للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2009، القاهرة.
14. طارق محمد محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، د.ط، 2009.
15. زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، ط1، 2006، القاهرة.
16. عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب ، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان ، ط ، 2011 .
17. عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى الجزائر ، سنة الطبع 2012 .
18. فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة - الجزائر ط 2010 .
19. بربارة عبد الرحمن . شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، دار بغداوي للنشر والتوزيع - ط2- 2009 .
20. فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر 2012 .
21. شريف محمد صلاحيات المحضر القضائي في مجال التنفيذ، مجلة القضاة، ج 2، عدد 64 الجزائر .

22. حسين فريجة ، شرح المنازعات الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار الخلد و نية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2011
- 23.نشأت إدوارد ناشد ، "ربط الضريبة على الدخل"، دار النهضة العربية ، د.ط ، القاهرة ، 2008.
- 24.فريجة حسين . اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر - دار العلوم للنشر والتوزيع. 2003 .
- 25.امزيان عبد العزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى - الجزائر، 2005 .

ثانيا: المقالات

1. مسقم مريم ، أثر الخبرة المحاسبية على القاضي بين سلطته التقديرية و حتمية الأخذ بها في المنازعة الضريبية) ، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، جامعة البليدة 2 ، المجلد 07 العدد 02 ، 2020 .
2. أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، جامعة قلمة ، العدد 35 ، 2013 .
3. بلول فهيمة ، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الضريبية ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، المجلد 15 ، العدد 01 ، 2017 .
4. قنطار رابح ، النزاع الجبائي، نشرة القضاء ، العدد 53 وزارة العدل ، الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر .
5. معاشو عمار، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة ، المجلد 03 ، العدد 05 منشورات الساحل الجزائري، 2004.
6. باهي هشام ، محمد بن محمد ، المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري الاستعجالي ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، المجلد 12 ، العدد 02 ، 2020 ص 194.
7. سعيدة رقام ، شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري ، مجلة العلوم القانونية و السياسية ، جامعة باجي مختار عنابة ، المجلد 09 ، العدد 03 .
8. بن قويدر الطاهر ، خضراوي الهادي ، دور القضاء الاستعجالي الاداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية جامعة عمار ثلجي الأغواط ، عدد 51 ، سنة 2015

ثانيا: أطروحات دكتوراه والمذكرات الجامعية

أ. أطروحات دكتوراه

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

زعزوعة فاطمة الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراء، كلية الحقوق جامعة تلمسان، 2013.

ب. رسائل ماجستير

1. نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (1999/2003) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2004/2003.
2. سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012/2013.
3. الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011/2010
4. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2004/2005.
5. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقيمها و منهجيتها، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2000.
6. هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2006.

ج-مذكرة الماستر

غطيفي عبد الرزاق ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014/2013 .

خامسا : المحاضرات

1. زرقاط عيسى ، محاضرات في المنازعة الجبائية ، غير منشورة ، ألقيت على طلبة الحقوق ، تخصص قانون عام اقتصادي ، ماستر 02 ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2020/2019 .
2. عادل بن عبد الله وعادل مستاري ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة ، مجلة المفكر العدد الرابع ، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
3. أحمد لعماري ، حكيمة مناعي ، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي و المحاسبي ، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة ، السنة الجامعية 2014/2013 .

سادسا : الملتقيات

أحمد البرعي، التنظيم القانوني للتشاور والتعاون والمفاوضة الجماعية، ندوة المفاوضة الجماعية، جامعة بور سعيد، 4-7 أبريل 1999.

ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية لحد من آثار الأزمة ، الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20 و 21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف .

سابعا : الكتب باللغة الفرنسية

1. Hamini Ahmed, L'audit comptable et financier, édition Berti ،2001 ،p 172.
2. Claude Laurent, "contrôle fiscale la vérification personnelle". Bayeusaine, Frances, 1995, p
3. Ministère des finances, DG DRV, Guide de vérification, 2001, p13.
4. Marc Leroy, "le contrôle fiscal", édition harmattan, 1993, p 43.
5. Direction Générale des impôts, Bulletin des services fiscaux N°19, 2000.
6. [www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-14-21-9/directions 221/centrales](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-14-21-9/directions%20221/centrales)
7. Frédéric Douet Précis de droit fiscal de la famille.2ème édition.Litec. Paris.2002.p249
8. Michel Bouvier ;Marie-Christine Esclassan.Jean-pierre Lassale .finances publiques .L.G.DJ.9eme édition .2008.
9. Michel Bouvier. Marie-Christine Esclassan.Jean-Pierre Lassale.
- 10.<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-241exterieurs>
- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-services-exterieurs/49>

ثامنا : المواقع الالكترونية

1. المديرية العامة للضرائب بالجزائر ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات 2023. www.mfdgi.gov.dz
2. المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، متاح على الرابط: www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/269
3. المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، المركز الجوّاري للضرائب، متاح على الرابط:
4. [www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/ servicesexterieurs /272](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/272)

5. المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات، متاح على الرابط :
6. [www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs /237](http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/servicesexterieurs/237)
7. إجراءات الرقابة الجبائية 2023 ، المديرية العامة للضرائب - الجزائر ، الكتيبات الجبائية ، الموقع الالكتروني : WWW.afdgi.gov.dz ، تاريخ الزيارة 18/03/2023.

الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	البسمة
ب	الإهداء
ج	الإهداء
د	شكر وعرافان
هـ	قائمة المختصرات
1	مقدمة
5	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
6	تمهيد
7	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
7	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها
7	الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية
8	الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية
10	المطلب الثاني : أنواع الرقابة الجبائية
11	الفرع الأول : الرقابة الداخلية
12	الفرع الثاني : الرقابة الخارجية
14	المبحث الثاني : أشكال الرقابة الجبائية و أطراف العلاقة الضريبية
14	المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية
14	الفرع الأول : الرقابة العامة
22	الفرع الثاني : أجهزة الرقابة الجبائية
32	المطلب الثاني : أطراف العلاقة الضريبية
32	الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للضريبة
40	الفرع الثاني : أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة
54	خلاصة الفصل الأول
55	الفصل الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة و القضاء

56	تمهيد
57	المبحث الأول : الحقوق المكفولة بمقتضى الرقابة الجبائية والضمانات المخولة للمكلف خلال إجراءات الطعن
57	المطلب الأول : حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراءات التحقيق و التالية لعملية التحقيق
58	الفرع الأول: حقوق المكلف بالضريبة المقترنة بإجراءات التحقيق
63	الفرع الثاني : حق المكلف بالضريبة و التالية لعملية التحقيق
66	المطلب الثاني : الشكوى أو التظلم الإداري المسبق و حق الطعن أمام اللجان الإدارية
67	الفرع الأول: الشكوى أو التظلم الإداري المسبق
72	الفرع الثاني : حق الطعن أمام اللجان الإدارية
76	المبحث الثاني : حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية
77	المطلب الأول : الضمانات الموضوعية
77	الفرع الأول : الضمان المتعلق برفع الطعن أمام المحكمة الإدارية
81	الفرع الثاني : الضمان المتعلق بالتدابير الاستعجالية
86	المطلب الثاني : الضمانات الإجرائية
87	الفرع الأول : الضمان المتعلق بمراجعة التحقيق و الخبرة الضريبية
95	الفرع الثاني : الضمان المتعلق بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف و إجراءات الطعن بالنقض أما مجلس الدولة
108	الخاتمة
11	قائمة المصادر و المراجع
118	الفهرس
	الملخص

المخلص

عمل المشرع الجزائري على تقييد سلطات الإدارة في عدة جوانب وضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة. في المقابل منح المكلف بالضريبة ضمانات و حقوق قانونية تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند ممارستها لسلطاتها، ومنها سلطة الرقابة الجبائية. ولقد جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية أساسية تتمحور حول اختبار مدى فعالية الضمانات التي اقرها التشريع الجبائي الجزائري في إطار الرقابة الجبائية للحد من المنازعات الجبائية.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان النظام القانوني والإجرائي للرقابة الجبائية وكذا تسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية. وقد خلصت الدراسة أن المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الضمانات ضمنها المشرع في مجموعة من النصوص القانونية من شأنها أن تمنع عنه أي ظلم أو تعسف قد يقع عليه ومن ثم فهي وسيلة للحد من المنازعات الجبائية.

الكلمات المفتاحية : المكلف بالضريبة ، الإدارة الجبائية ، الرقابة الجبائية ، الضمانات القانونية، المنازعات

الجبائية.

Abstract:

Algerian legislature worked to restrict administration's powers in several respects. And control over its interventions by strict law. On the other hand he accorded the taxpayer's legal rights and guarantees that protect him from tax administration's arbitrary in the exercise of its powers, among them the power of tax audit. This study was designed to deal with a fundamental problem that revolves around testing the effectiveness of the safeguards established in Algerian legislation in the context of the tax control of the reduction of the conflict.

This study aimed to demonstrate tax audit legal and procedural system and to highlight most important legal guarantees which have been accorded the taxpayers in the context of tax audit. and the study had concluded that taxpayer has wide guarantees that legislature accorded him by laws, and would protect him from any injustice or abuse that may occur against him, therefore its a tool for limiting tax disputes.

Keywords: taxpayer, tax administration, tax audit; legal guarantees; tax ispute