



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة - 1 - الحاج لخضر

كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

# الحماية القانونية للمكاف بالضريبة في التشريع الجزائري

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في القانون

تخصص: قانون إداري وإدارة عامة

إشراف الأستاذة الدكتورة:

مزياني فريدة

إعداد الطالب:

بدايريت يحي

أعضاء لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
أ.د / بنياني أحمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة - 1 -	رئيسا
أ.د / مزياني فريدة	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة - 1 -	مشرفا ومقررا
د / بن بوعبد الله نورة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة باتنة - 1 -	عضوا مناقشا
د / بخوش زين العابدين	أستاذ محاضر - أ -	جامعة سوق أهراس	عضوا مناقشا
د / دريد كمال	أستاذ محاضر - أ -	جامعة أم البواقي	عضوا مناقشا
د / أونيسي ليندة	أستاذ محاضر - أ -	جامعة خنشلة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2019 - 2020

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" وَلَوْ أَنَّمَا فِي الْأَرْضِ مِنْ شَجَرَةٍ أَقْلَامٌ وَالْبَحْرُ يَمُدُّهُ مِنْ  
بَعْدِهِ سَبْعَةُ أَبْحُرٍ مَا نَفِدَتْ كَلِمَاتُ إِنَّ اللَّهَ عَزِيزٌ حَكِيمٌ "

سورة لقمان - الآية 27 -

.....

## كلمة شكر

اللَّهُمَّ لك الحمد حمداً عظيماً يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك  
ومصدقاً لقول خاتم الأنبياء والمرسلين، والمبعوث رحمة للعالمين، سيدنا  
محمد عليه أفضل الصلوات وأزكى التسليم إلى يوم الدين:  
" إن أشكر الناس لله تعالى أشكرهم للناس "

فإني أتقدم بعظيم الشكر وخالص الإمتنان لكل من:

- أستاذتي الفاضلة، الأستاذة الدكتورة مزياني فريدة  
والتي تقبلت وبصدر رحب الإشراف على هذا البحث، وعلى تحفيزها الدائم  
والمستمر لإتمامه.
- أستاذي الفاضل، أستاذي وصديقي الدكتور علي قصير (تغمده الله بواسع  
رحمته وأسكنه الفردوس الأعلى)، على كل توجيهاته ونصائحه لإعداد هذا  
البحث.
- الأساتذة الأفاضل، رئيس وأعضاء لجنة المناقشة كل بإسمه وصفته على  
تحملهم عناء قراءة البحث وتصويب أخطائه.
- وإلى كل أعضاء الطاقم الإداري لكلية الحقوق والعلوم السياسية  
لجامعة باتنة - 1 - الحاج لخضر
- ولكل من ساعدني من بعيد أو قريب في إتمام هذا البحث.

# إهداء

إلى والدي الكريمين أطال الله عمرهما

إلى إخوتي الأعمام

إلى أخواتي العزيزات

إلى كل الأبناء والأصدقاء الطيبين

نهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

## قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

(د.ب.ن): دون بلد نشر

(د.س.ن): دون سنة نشر

ج ر: جريدة رسمية

دج: دينار جزائري

ص: صفحة

ثانياً: باللغة الأجنبية

**ART**: Article

**CGI** : Code général des impôts

**CPF** : Code des procédures fiscales

**CPI** : Centre de proximité des impôts

**DC** : Direction du contentieux

**DGE** : Direction des Grandes Entreprises

**DGI** : Direction Général des Impôts

**DLF** : Direction de législation fiscale

**DOF** : Direction des opérations fiscales

**DRV** : Direction des Recherches et Vérifications

**ED** : édition

**Ibid.** : Ibidem

**MF** : Ministère des Finances

**N°** : Numéro

**Op.cit.** : Opus citatum

**P** : Page

**PCFV** : Programme de Conformité Fiscale Volontaire

**PUF** : Presses Universitaires de France

**VASFE** : Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

**VC** : Vérification de comptabilité

**VPC** : Vérification ponctuelle de comptabilité

## مقدمة:

تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ القانون الضريبي والتحقق من سلامة تطبيقه حماية لمصالح الخزينة العمومية من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بهؤلاء المكلفين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف، فمختلف القوانين الجبائية تُلزم المكلفين بالضريبة بالتصريح بأرقام أعمالهم وكل أصناف دخولهم دوريا بحسب فترات محددة لذلك، ويتحمل هؤلاء بدورهم المسؤولية عن كل ما ورد من معلومات ومعطيات تضمنتها تصريحاتهم المكتتبه ومرفقاتها.

وتستأثر الإدارة الجبائية بإعتبارها مرفقا عاما يهدف إلى تحقيق النفع العام بسلطات وإمتميازات تُمكنها من تحقيق الغرض الذي وُجدت لأجله، وعلى أساس إعتبارها إحدى أهم إدارات الدولة وسعيها لتحقيق المصلحة العامة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، خولها المشرع صلاحيات ووسائل مُتميّزة، وبموجب إجراءات خاصة تُسهل تأدية مهامها.

وقد أضفت جملة هذه السلطات والإمتميازات الممنوحة لإدارة الضرائب طابعا خاصا على الطبيعة القانونية لدين الضريبة، وذلك من حيث الإجراءات والوسائل القانونية المتاحة لها في تحديد وعائه أو تحصيله، مما أعطى الحق لأعوانها المؤهلين في إطار التحقق والتأكد من مقدار وعاء الضريبة لإستعمال وسائل قانونية متعددة للبحث والتحري عن المعلومة الجبائية، كتمكينهم من حق الإطلاع لدى الغير وحق المعاينة وطلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة، ناهيك أنه وبمجرد ربط دين الضريبة وحلول أجل إستحقاقه في حق المدينين به أتاح المشرع لمحصلي الضرائب جملة من الإجراءات التنفيذية الخاصة لتتبع دين الضريبة وتحصيله.

وفي الوقت ذاته فإن مجموعة الإمتميازات الممنوحة للإدارة الضريبية ليست غاية في حد ذاتها، وإنما هي مجموعة وسائل وإجراءات تهدف للمحافظة على حقوق الخزينة العمومية وتحقيق النفع العام، وهذه السلطات أو الامتميازات أساسها نصوص الدستور والقانون والتنظيم، وهي ذات النصوص التي تُوجب على المكلفين بالضريبة من جهة أخرى الإلتزام بواجباتهم الجبائية وكل ما تُمليه عليهم أحكام قوانين الضرائب، وبالمقابل

فإن هناك إلتزامات على الإدارة الضريبية، أهمها عدم التعسف في إستعمال السلطات والصلاحيات المقررة لها، وإعطاء المكلف بالضريبة الحق في معرفة كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها وطرق تحصيلها، وتمكينه من حق الإعتراض والتظلم أمام الإدارة، وحقه في الدفاع وإثارة ما يشاء من الدفوع أمام جهة القضاء.

وعلى إعتبار أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة يُتيح للمكلف بالضريبة المشاركة بنفسه في تحديد وضعيته الضريبية من خلال إدلائه بكل المعطيات والمعلومات ضمن نماذج التصريحات التي تضعها مصالح إدارة الضرائب رهن إشارته ليكتتبها ضمن الآجال المحددة قانونا، ما يجعل هذه التصريحات سندا قويا وحجة له في مواجهة الإدارة الجبائية وإثباتا لقيامه بالإلتزامات الضريبية.

وبما أن المكلف بالضريبة يتمتع بحق تقدير وتحديد الوعاء الضريبي الخاص به من خلال تقديم تصريحاته بنفسه عند حلول الآجال القانونية المرتبطة بها، فهو في حقيقة الحال يخضع لنظام مبني على أساس الثقة وإفتراض حسن النية في جميع تصريحاته، وكما تُشكل هذه التصريحات سندا قويا لمصلحته وحجة له في مواجهة الإدارة الجبائية، غير أنه من الممكن أيضا أن تكون حجة عليه، فبالمقابل كرس المشرع حق الإدارة في مراقبتها وفحصها للتأكد من مدى صحتها وصدق عناصرها، وتصحيح أسسها إذا ما تبين أن هناك أخطاءً أو إغفالات وإخلالات تشوبها، ما قد ينجر عنه إعادة تقويم وعاء الحقوق الجبائية المصرح بها من طرفه.

ومن هذا المنطلق سعى المشرع الجزائري لخلق نوع من التوازن بين تلك السلطات والإميازات التي تتمتع بها إدارة الضرائب وبين تلك الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة عند إخضاعهم لمختلف عمليات الرقابة الجبائية، حيث حظي التشريع الجبائي الجزائري بتعديلات هامة جدا في السنوات القليلة الأخيرة، تناولت عديد الأحكام والإجراءات الجديدة بهدف خلق حوار بناء بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة تقاديا للمنازعات بينهما من خلال محاولة توصلهما عبر مختلف آليات هذا الحوار إلى تقييم ضريبي مُتقارب.

وفي ذات الوقت الذي حظي فيه المكلفون بالضريبة من عديد الضمانات في مجال الرقابة الجبائية، كان المشرع صارما أيضا في مجال حماية الحقوق الضريبية من أي تهرب أو تملص منها، ومن خلال هذا الطرح ستدور دراستنا حول موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري.

### - أولا: أهمية الموضوع

النظام الضريبي الناجح هو الذي يعكس وجوده إنطبعا إيجابيا لدى المجتمع عموما والمكلفين بالضريبة على وجه الخصوص، وذلك من خلال إدراكهم ووعيهم بمدى أهمية ودور ومساهمة الضريبة في مجال النفع العام، ولا يتأتى هذا الوعي الضريبي إلا من خلال تشريعات ضريبية تراعى فيها المبادئ الأساسية للضريبة وعلى رأسها العدالة والمساواة في فرضها وجبايتها، ما يقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة دونما تمييز في تكليفها وتوزيع عبئها بين المكلفين بها دون إرهاب أي فئة منهم على حساب فئة أو فئات أخرى.

وكما لا يكتمل هذا الوعي أيضا إلا بوجود ضمانات فعالة تجسد وجود هذه العدالة سواء بالنسبة للإدارة من خلال سلطاتها في تكريسها أو بالنسبة للمكلفين بها تحسُّسهم بوجودها من خلال مُعاشتها في تعاملاتهم الإدارية بصورة مباشرة، وتُشعرهم بنفعها وإسهامها في الصالح العام بصورة غير مباشرة من خلال ما تحقِّقه أداؤهم ومساهماتهم الضريبية في مختلف مجالات حياتهم.

### - ثانيا: دوافع وأسباب إختيار الموضوع

يتسم مجال العلوم المالية على وجه العموم بكثير من الخصوصية، وخاصة فيما تعلق بتلك التشريعات الخاصة التي تُنظم وتحكم أنشطة المرافق الإدارية المالية، وقد وقع إختيارنا على البحث في المجال المالي الجبائي، وتحديدًا حول موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، لجملة من الدوافع الشخصية والأسباب الموضوعية، ولعلَّ أبرزها يُمكن سرده فيما يلي:

## 1- الدوافع الشخصية:

بدافع الإنتماء فيما مضى لسلك موظفي الإدارة الجبائية لأكثر من عقدين من الزمن تولدت لدينا رغبة البحث في المجال المالي عموماً وفي مجال الجباية على وجه الخصوص، وربما كان تركيزنا فيما سبق وبحكم ممارسة مهام الوظيفة الإدارية لدى مصالح إدارة الضرائب مُنصبًا أكثر على معرفة جملة إمتيازات الإدارة في فرض الضريبة وتحصيلها، ولهذه الأسباب راودتنا فكرة رؤية الأمر من زاوية مُخالفة وبعين ومركز المكلف بالضريبة المختلفين لحد كبير عن نظرة ومركز جهة الإدارة، ومن هنا تنامي لدينا دافع البحث حول دراسة الضمانات المكرسة للمكلفين بالضريبة في مواجهة إمتيازات إدارة الضرائب من خلال عنوان موضوع بحثنا.

## 2- الأسباب الموضوعية

قبل صدور قانون المالية لسنة 2002، نظم المشرع الجزائري الإطار القانوني للضريبة بحسب خمسة (05) قوانين جبائية، تجسدت في كل من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، وقانون الطابع، وقد تعلقت أغلب مضامين نصوص هذه القوانين بالشق الموضوعي للضريبة من حيث أنواع الحقوق الضريبية ومختلف أوعيتها وكيفيات تحديدها وربطها وفئات المكلفين بها والأنظمة الضريبية المُعتمدة وغير ذلك، وكما تضمّن كل قانون من هذه القوانين الخمسة مجموعة من النصوص الإجرائية الخاصة به مع بعض الإحالات فيما بين نصوصها فيما تعلق ببعض الأحكام الإجرائية المتشابهة والمشاركة بين أحكامها الإجرائية.

ويصدر القانون رقم 01-21، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، وبموجب المادة 40 منه، تم إستحداث قانون سادس وجديد في مجال التشريع الجبائي الجزائري أُطلق عليه قانون الإجراءات الجبائية، حاول المشرع من خلاله تجميع وتوحيد النصوص الإجرائية لجميع قوانين الضرائب الخمسة المذكورة سابقا ضمن قانون إجرائي واحد

تضمن أغلب الأحكام الإجرائية التي كانت موزعة عبر مختلف قوانين الضرائب، ونظم هذا القانون الجديد من خلال خمسة أجزاء أساسية كما يلي:

- الجزء الأول حول: إجراءات التحديد الجزافي للأسس الخاضعة للضريبة؛
- الجزء الثاني حول: إجراءات مراقبة الضريبة؛
- الجزء الثالث حول: الإجراءات الخاصة بالمنازعات؛
- الجزء الرابع حول: إجراءات التحصيل؛
- الجزء الخامس حول: الأحكام المتعلقة بالهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى (مديرية كبريات المؤسسات الكائن مقرها بالجزائر العاصمة).

وعلى الرغم من صدور هذا القانون، إلا أن نصوصه الإجرائية لم تشهد أي إستقرار بسبب كثرة التعديلات والتتيمات الواردة عليها دوريا وبمعدل يفوق المنطق وذلك عبر كل قانون مالية من كل سنة، ناهيك عن قوانين المالية التكميلية وذلك من تاريخ صدوره لغاية صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2020 (تاريخ إتمام دراستنا).

وقد نتج عن هذه التغييرات المتعددة لأحكامه، وجود عديد الدراسات والأبحاث الغير المحينة بحسب هذه التعديلات والتتيمات الواردة على نصوصه، زيادة إلى وجود مطبوعات غير مُحينة حوله بالمكاتب الخاصة والعمومية، وهذا ما دفعنا لدراسة موضوعنا ومحاولة تحيينه عن طريق الإستعانة والإسترشاد بكل قوانين المالية العادية والتكميلية مع توضيح التعديل أو التتيم الوارد والمستجد بكل منها، حتى يتمكن كل دارس أو باحث أو مُطلع من تحيين وتجديد المعلومة القانونية وخاصة الجانب الإجرائي منها في هذا المجال الهام، وذلك رغبة في إثراء الجانب القانوني للموضوع عموما والإجرائي منه خصوصا ومحاولة الإستفادة والإفادة منه لكل باحث ومُطلع.

### - ثالثا: الإشكالية

إن تمتع الإدارة الجبائية بسلطات وإمميزات خاصة جعلتها في مركز قانوني غير متساوي مع مركز المكلف بالضريبة، لا يعني أبدا إطلاق يدها دون قيد أو شرط أو إهدار حقوق المكلفين بالضريبة، ففي حقيقة الأمر وواقع الحال وعلى الرغم من إرتباط أساس

فرض الضريبة بالنفع العام إلا أن طبيعة المصالح قد تتعارض بالنظر لتأثيرها الكبير على الذمة المالية لمُكلفين بها يجدون أنفسهم مُلزمين بدفعها تحت طائلة جزاءات مختلفة من غرامات وزيادات جبائية وغيرها، وفي ذات الوقت يواجهون إدارة تتمتع بإمتميازات وسلطات واسعة في مجال الرقابة والتحقيق والتحصيل الجبري ومكافحة جميع ممارسات التملص أو التهرب الجبائي.

ومن هذا المنطلق وفي إطار هذه المعادلة الصعبة بين مجموعة مصالح قد تبدو متعارضة في ظاهرها لكنها متوافقة إلى أبعد الحدود في هدفها إذا ما حققت نفعاً عاماً وحفاظاً على حقوق الخزينة العمومية ضمن إطار يضمن نوعاً كافياً من الحماية للمكلفين بالضريبة، تبلورت إشكالية بحثنا في الطرح التالي:

**إلى أي مدى وُفق 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.**

وعلى ضوء هذه الإشكالية تدفعنا طبيعة البحث وأهداف الدراسة وعناصرها المتعددة لطرح جملة من التساؤلات الرئيسية وأخرى متفرعة عنها، أبرزها ما يلي:

- كيف نظم وضبط المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات سلطات إدارة الضرائب في إطار العملية الضريبية بداية من عملية الرقابة الجبائية وصولاً لفرض الضريبة وتحصيلها

- ما هي الضمانات القانونية المقررة لصالح المكلفين بالضريبة عند إخضاعهم لمختلف عمليات الرقابة الجبائية عند فرض الضريبة عليهم وممارسة إجراءات تحصيلها منهم، وعند منازعتهم لمختلف قرارات الإدارة الجبائية، وهل أن حجم هذه الضمانات يكفل لهم حماية فعلية وكافية، وهل أن وجودها يسهم حقيقة في خلق جو من التواصل والتقارب خاصة في تقدير وعاء الضريبة وتقليص حجم الخلافات بوجه عام.

- وكما أن مجمل هذه التساؤلات تجرنا أيضا لمحاولة إستنتاج ومعرفة مدى نجاعة المنظومة التشريعية الجبائية من حيث مرونة وسهولة أحكامها ونصوصها من زاوية تطبيقها من طرف الإدارة الجبائية، وكذا القدرة على تقبلها وإستيعابها وفهمها من طرف المكلفين بالضريبة.

#### - رابعا: أهداف البحث

يهدف هذا البحث وبشكل أساسي لمعرفة أوجه الحماية القانونية التي كرسها المشرع للمكلفين بالضريبة، وعلى إعتبار أن النظام الضريبي الجزائري مبني على تصريحات المكلفين بالضريبة مقابل حق الإدارة الجبائية بما لها من وسائل قانونية في تسليط مختلف أنواع الرقابة على هذه التصريحات في إطار جملة من الإجراءات تضمن حقوق الخزينة العمومية وتحمي المكلفين بالضريبة من أي تعسف في حقهم عند ربط الضريبة أو تحصيلها أو بخصوص المنازعة حولها.

وبالتالي فإن الإحاطة بهذه الحماية تتطلب التعرف عن كثب على أنواعها وآلياتها وجملة الضمانات التي تعمل على تحقيقها في مجال الرقابة الجبائية بالدرجة الأولى، وصولا 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 أيضا ومحاولة معرفة الضوابط التي تحوّل دون تعسف الإدارة في إستعمال إمتيازاتها مع ضمان إحترام وعدم تهرب أو تملص المكلفين بالضريبة في الوقت ذاته من أداء إلتزاماتهم الجبائية.

وكما تصبو دراستنا أيضا 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 بإعتبارهم شريك إقتصادي وإجتماعي في عملية التنمية بمختلف أشكالها، ومن ثم تغيير إعتقادهم

ونظرتهم المكتسبة المتولدة عن حقبة الإحتلال التي رسخت في أذهان الكثيرين منهم أن الضريبة ما هي إلا أداة للسلطة لفرض السيطرة عليهم، مما يحفزهم على التهرب والتملص منها بجميع الوسائل الممكنة.

#### - خامسا: الدراسات السابقة

إن أغلب الدراسات والأبحاث القانونية التي تناولت موضوع الضريبة تمحورت حول مواضيع تتعلق بالشق الجزائي من خلال تجريم بعض الأفعال كالغش والتهرب الضريبي، وأما ما تعلق منها بعلاقة المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب في جانبها الإداري المحض، فقد إنصبت كلها تقريبا حول معالجة مواضيع تتعلق بالمنازعات الإدارية الضريبية عموما، والتي تم التركيز في غالبها على ماهية أنواعها ومراحلها أو طرق فضها، بالإضافة إلى بعض الدراسات حول الرقابة الجبائية بوجه عام.

وأما بخصوص موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، فقد يتقاطع في بعض جزئياته المحدودة مع بعض مضامين هذه الدراسات من باب تحليلها والإسترشاد بها على سبيل إستنتاج أوجه الحماية منها فقط لا الخوض فيها وتناول كل تفاصيلها، وعلى حد علمنا فإن موضوع بحثنا وبحسب كيفية إخراجها وتقسيم عناصره وتحيين مضمونه بحسب كل قوانين المالية المرتبطة به لغاية صدور أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2020، لم نعثر له على دراسات سابقة على هذا النحو، إذا ما إستثنينا بعض الأبحاث التي يرتبط معها بطبيعة مجاله وبوجه عام في بعض النقاط المرتبطة ببعض جوانب موضوعنا، ومن بين هذه الدراسات السابقة نذكر:

- الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، للباحثة: وفاء شيعاوي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، السنة الجامعية: 2010/2009.

- المعاملة الإدارية والضريبية للإستثمارات في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص القانون، للباحث: عبد الحميد شنتوفي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو -، السنة الجامعية: 2017/2016.

- منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، فرع القانون العام، للباحثة: ريم عبيد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، السنة الجامعية: 2015/2014.

- الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية (دراسة مقارنة)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الخاص، للباحثة: بن عمور عائشة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -، السنة الجامعية: 2017/2016.

- الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية، تخصص: قانون دستوري، للباحث: نوادي عادل، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر - باتنة 1-، السنة الجامعية: 2017/2016.

#### - سادسا: صعوبات الدراسة

لا يخلو أي بحث من صعوبات تواجهه عبر جميع مراحلها، ولكنها لا تثني الباحث عن مواصلة إنجازها وإتمامه بل قد تحفز في أحيان كثيرة، ومن أبرز وأهم ما واجهناه من صعوبات، تعلق بتلك الطبيعة التقنية والفنية للموضوع والصعوبة حتى في خصوصية مصطلحاته، وإرتباطه 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 مكملتها لها بقوانين المالية والمحاسبة والتجارة وغيرها، وكما أن هذه الدراسات غير مُحينة بحسب التعديلات والتتيمات الواردة بقوانين المالية لكل سنة سواءً منها العادية أو التكميلية.

## - سابعا: المنهج المعتمد في الدراسة

على أساس طبيعة موضوع البحث إعتدنا المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال توظيفه بالدرجة الأولى في وصف مختلف عناصر الدراسة ومن ثم محاولة تحليلها ورصد أبعادها وتحديد إشكالياتها، وصولاً إلى تشخيص أهم نتائجها وأوجه علاجها وإقتراح بعض التوصيات بشأنها.

وكما إستدعت الحاجة للإسترشاد بالمنهج التاريخي في إطار وصف وتحليل بعض عناصر بحثنا، فيما تعلق بتلك الجزئيات المرتبطة بضرورة بيان وتوضيح مراحل تطورها للوصول إلى حقيقة آثار ونتائج هذا التغيرات الواردة عليها.

## - ثامنا: التصريح بالخطئة

تطلبت معالجة موضوع بحثنا والإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه وجملة التساؤلات المتفرعة عنها، تقسيم هذه الدراسة إلى بابين.

وعليه خصصنا الباب الأول لأوجه حماية المكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة الجبائية، والذي تضمن بدوره فصلين، تطرقنا في الأول لتنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، والثاني حول جملة الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في إطار هذا النوع من الرقابة.

وأما الباب الثاني فقد خصصناه لتلك الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية، وذلك عبر فصلين، تناولنا في الأول الضمانات الإدارية المقررة له عند منازعة الإدارة الجبائية، والثاني لجملة الضمانات أمام جهة القضاء.

وفي نهاية الدراسة ختمنا موضوع بحثنا من خلال خاتمة إستعرضنا من خلالها أبرز وأهم النتائج والتوصيات المتوصل لها.

وإستنادا على ما سبق توضيحه، ستنم دراسة موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، على النحو التالي:

- الباب الأول: حماية المكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة الجبائية
- الفصل الأول: تنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
- الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية
- الباب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية
- الفصل الأول: الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية
- الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أمام جهة القضاء.

## **الباب الأول**

**حماية المكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة  
الجبائية**

حتى يتسنى التحقق من مدى صحة ومصداقية أوعية مختلف الحقوق الجبائية المصرح بها، خولّ المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات وإمتهيازات واسعة في مجال الرقابة الجبائية، تُتيح لها الحق في ممارسة عمليات مراقبة واسعة ومختلفة ووفق آليات ووسائل قانونية إجرائية مُتعددة، تُمكنها من كشف أوجه النقص التي قد تعتري إقرارات الخاضعين للضريبة قصد التأكد من قيامهم بالتزاماتهم الجبائية والمحاسبية، بهدف إستدراك وإصلاح تلك الأضرار والخسائر المالية التي قد تلحق بالخزينة العمومية جراء مخالفة القوانين الجبائية.

وفي مقابل تمتع مصالح إدارة الضرائب بهذه الإمتهيازات والسلطات الواسعة في مجال عمليات الرقابة الجبائية، حرص المشرع في ذات الوقت على خلق نوع من الحماية للمكلفين بالضريبة بهدف منع وتقييد أعوان الإدارة الجبائية من التعسف في حقهم أثناء قيامهم بمهامهم، وذلك من خلال مجموعة من الضمانات القانونية المقررة للخاضعين للرقابة عبر مختلف أنواعها ومراحلها.

ونظرا لأهمية وخطورة وكذا حساسية مرحلة الرقابة الجبائية بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة، على إعتبار كونها السبب الرئيسي والمباشر لفرض أي تعديل ضريبي في حقهم، سنتناول هذا الباب المتعلق بحماية المكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة الجبائية عبر فصلين، نتطرق في الأول لتنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري والثاني ل ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية.

# الفصل الأول

## تنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

- المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأساسها القانوني في التشريع الجزائري
- المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
- المطلب الثاني: الأساس القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
- المبحث الثاني: سلطات إدارة الضرائب في إطار ممارسة الرقابة الجبائية
- المطلب الأول: في مجال البحث والتحري عن المعلومة الجبائية
- المطلب الثاني: في مجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة

إن الرقابة بوجه عام وسيلة لمعالجة الإختلالات والإنحرافات في كل الأنظمة، بهدف المساهمة في الحد من ظاهرتي الفساد والتعسف،<sup>1</sup> ويرى الأستاذ (هنري فايول) وهو أحد مؤسسي مدرسة الإدارة العلمية، أن الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، وأما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها.<sup>2</sup>

وكباقي أنواع الرقابة تتميز الرقابة الجبائية ضمن إطارها الخاص بمفهوم وأسس وضوابط تُنظّم مجال وكيفيات ممارستها وتُحدد أنواعها وعملية سيرها، وعلى غرار باقي التشريعات تناول المشرع الجزائري أحكامها ضمن تشريعاته في المجال الجبائي، وسعيا منا لمعرفة مختلف أسس وقواعد الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري من خلال هذه الأحكام، خصصنا الفصل الأول من هذا الباب لتنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري.

وعليه سنتطرق من خلال هذا الفصل لمفهوم الرقابة الجبائية وأساسها القانوني في التشريع الجزائري، ولتحديد سلطات إدارة الضرائب في إطار ممارستها لمختلف عمليات الرقابة في مجال البحث والتحري عن المعلومة الجبائية من خلال حقها في الإطلاع وطلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة، وصولا لمجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة في مجال مراقبة وعاء الضريبة من خلال سلطاتها في حق المعاينة والحجز وإجراء التلبس الجبائي.

وبالتالي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصصنا الأول لمفهوم الرقابة الجبائية وأساسها القانوني في التشريع الجزائري، والثاني حول سلطات إدارة الضرائب في إطار ممارسة الرقابة الجبائية.

<sup>1</sup> - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص:44.

<sup>2</sup> - محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، (د.ب.ن)، 1993، ص: 250.

## المبحث الأول

### مفهوم الرقابة الجبائية وأساسها القانوني في التشريع الجزائري

يرتبط مفهوم الرقابة الجبائية بوجه عام بتعريفها وأنواعها المختلفة، وعلى الرغم من التشابه في مفهومها العام وطرق ممارستها إلا أنه قد تختلف تسميات أنواعها من تشريع لآخر، ومن هذا المنطلق سنتطرق من خلال هذا المبحث لمفهوم الرقابة الجبائية عموماً، ومن ثم إلى أساسها القانوني في التشريع الجزائري، وذلك من حيث التأسيس التشريعي لممارستها ضمن التشريع الأساس والتشريعات العادية، وكذا التقسيمات القانونية لها ضمن التشريع الجزائري بوجه خاص.

## المطلب الأول

### مفهوم الرقابة الجبائية

للإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية، سنحاول فيما يلي ومن خلال فروع هذا المطلب، تناول مختلف التعاريف الفقهية لها، وكذا أنواعها المتعارف عليها في أغلب التشريعات.

## الفرع الأول

### تعريف الرقابة الجبائية

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية، ومن خلال تحليل هذه التعاريف نجد أن هناك من عرفها على أساس وظيفتها وأهدافها، ومن عرفها من منطلق كونها سلطة وإمتياز لإدارة الضرائب، ومن تناولها كوجه مقابل للنظام التصريحي الضريبي نظراً لتلك الحرية التي يتمتع بها المكلفون بالضريبة ضمن هذا النظام، ويمكن تصنيف أبرز هذه التعاريف كما يلي:

## - أولاً: تعريف الرقابة الجبائية على أساس معيار وظيفي

يتضح تعريف الرقابة الجبائية على أساس المعيار الوظيفي، من خلال تعريفها على أنها عملية فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين وذلك لأجل التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية،<sup>1</sup> حيث عرفها الأستاذ (Claude Lournet)، على أنها الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين بأداء واجباتهم، مما يسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة.<sup>2</sup>

وكما تعد الرقابة الجبائية من منظور الأستاذ (أحمد حاميني)، تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع التصريحات والإثباتات المقدمة،<sup>3</sup> وهي قيام الإدارة الجبائية بكل الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة بداية من شكلها وصولاً إلى التحقق من صحة المعلومات الواردة بها تحسباً لأي تهرب أو غش ضريبي،<sup>4</sup> وكما أن الهدف الرئيسي من ممارسة الرقابة في المجال الضريبي يكمن في تكريس إحترام أهم أسس ومبادئ الضريبة خاصة ما تعلق منها بتحقيق المساواة والعدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة، بحسب القدرة التكاليفية لكل مكلف بها.<sup>5</sup>

وعليه فالرقابة الجبائية كوظيفة، تعد من أهم الوسائل المعتمدة لمكافحة كافة التصرفات السلبية من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفات المرتكبة من طرفهم مكلفة في حقهم، مما يدفعهم إلى الإلتزام بواجباتهم وتحري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات بخصوص وضعياتهم الجبائية.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، مصر، (د. س. ن)، ص:46.

<sup>2</sup> - Claude Lournet, Contrôle fiscale, La vérification personnelle, bayeusaine, France, p :13.

<sup>3</sup> - Ahmed Hamini, L'audit Comptable et Financier, Edition Berti, Alger,2001, p :172.

<sup>4</sup> - عبد الرحمان مغاري، بلال شيخة، " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013، ص:31.

<sup>5</sup> - Marc Leroy, « l'organisation du contrôle fiscal », Revue française des sciences politiques, presses de la fondation nationale des sciences politiques, paris, volume :44, numéro :05, 1994, p :811.

## - ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية من منطلق كونها سلطة وإمّياز لإدارة الضرائب

ينظر الكثير للرقابة الجبائية من خلال كونها تلك السلطة المخولة للإدارة الضريبية لضبط أمور المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وبشكل يتمشى مع أحكام وأهداف القانون،<sup>1</sup> وتُعرف بذلك على أنها مجموعة الصلاحيات والإمّيازات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل إكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

ووفقا لهذه التعاريف فالرقابة الجبائية، تعني أحقية الإدارة الضريبية في ممارسة المراقبة على التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومن هذا المنطلق نجد أن المشرع الجزائري قد خوّل لإدارة الضرائب سلّطات وإمّيازات واسعة في مجال الرقابة الجبائية، وذلك بنصه على فحص محاسبة المكلف بالضريبة مهما كانت طريقة حفظها والتحقق من مسك الدفاتر التجارية الواجبة، مع التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى لإدارة الضرائب معرفة مدى مصداقيتها، وكما أتاح لجهة الإدارة الحق في مراقبة واسعة تشمل جميع أوجه النقص التي تعتري إقرارات الخاضعين للضريبة قصد التأكد من قيامهم بالإلتزاماتهم، وإصلاح الضرر الذي قد يلحق بالخزينة العمومية جراء مخالفة القانون الجبائي.<sup>3</sup>

## - ثالثا: تعريف الرقابة الجبائية كوجه مقابل لنظام التصريح الضريبي

تؤسس أغلب الضرائب بناءً على التصريحات التي يقوم المكلفون بإكّتابها بمعرفتهم، والتي بمقتضاها ينتج حق الإدارة وسلّطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي، مما يُتيح لها التحقق من سلامة ما ورد بالتصريحات من بيانات ووثائق إثباتية،

<sup>1</sup> - على ذو الفقار، رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015، ص:172.

<sup>2</sup> - Marc Leray, Le contrôle fiscal, Edition l'harmattan, PARIS, 1993, p:16.

<sup>3</sup> - عادل بن عبد الله، " حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الضريبية "، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد: 04، 2009، ص ص: 272-273.

وحتى يتم الفرض الضريبي على أساس مبدأ العدالة<sup>1</sup>، وبما أن النظام الجبائي نظام تصريحي يخول للمكلفين بالضريبة الحرية في التصريح ودفع مُستحققاتهم الجبائية لدى قابضي الضرائب، فإنه من المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات وهي بمثابة الرقابة البعدية، وهي تمثل أهم القنوات التي تؤدي إلى التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### أنواع الرقابة الجبائية

تشمل الرقابة الضريبية في عمومها جميع عمليات البحث عن النشاطات غير المصرح بها أو التصريحات التي تتضمن تقييلا للمداخل، وكذا رقابة الأشخاص والمهنيين والشركات على مستوى مكاتب إدارة الضرائب وإستثناءً بعين المكان،<sup>3</sup> وبذلك تكون الرقابة الجبائية إما داخلية أو خارجية، حيث تتم الداخلية ( أو ما تعرف أحيانا بالرقابة المكتبية) بمكاتب إدارة الضرائب، وتتضمن عمليتين مُتتاليتين، تعرف الأولى بالرقابة الشكلية والثانية بالرقابة على الوثائق، وفي حين تتم الرقابة الخارجية على مستوى محلات المكلفين بالضريبة.<sup>4</sup>

ونتيجة هذا التنوع فإن عملية مراجعة وفحص الإقرارات الضريبية تختلف باختلاف أشكال الرقابة الجبائية،<sup>5</sup> وفور إستلام إدارة الضرائب لتصريحات المكلفين بالضريبة تقوم

---

1 - محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية، القاهرة، 1998، ص:201.

2 - منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص:11-15.

3 - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار، عنابة السنة الجامعية، 2013/2014، ص: 16.

4 - L'Tifi Med Habib, le Contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifieur, édition l'expert, Tunis, 2006, p :45.

5 - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص نفود ومالية، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص:117.

بإجراء الرقابة عليها، من خلال عملية رقابة أولية شكلية، ممكن أن تليها رقابة مُستندية أو رقابة معمقة على أساس الملفات التي بحوزتها والعناصر المتحصل عليها بوسائلها القانونية المتاحة،<sup>1</sup> وعلى هذا الأساس سنتطرق فيما يلي لأنواع الرقابة الجبائية المتعارف عليها عموماً.

### – أولاً: الرقابة الشكلية Le Contrôle Formel

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية مراجعة لتصريحات المكلفين بالضريبة، وهي في حقيقة الأمر لا ترقى لمفهوم الرقابة الجبائية بمفهومها الدقيق، حيث تعتمد الرقابة الشكلية على قراءة أولية ومبدئية للمعلومات والمعطيات التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة، كالتأكد من هويته وتعريفه الإحصائي والجبائي، وتدوين توقيعه وتصحيح الأخطاء الحسابية البسيطة والظاهرة، دون التعمق في أساس الضريبة وكيفية ربطها فنياً ومحاسيبياً.

وهي بمثابة إجراء روتيني من يمس جميع المكلفين بالضريبة أفراداً ومؤسسات، لتقويم الأخطاء العادية الشائعة وبيان هوية الأشخاص الذين لم يكتتبوا تصريحاتهم الملزمين بها في مواعيدها المقررة قانوناً،<sup>2</sup> ولا يتم هذا النوع من الرقابة إلا على مستوى مكاتب مصالح الضرائب،<sup>3</sup> ويبدأ فور إستلام إدارة الضرائب لتصريحات المكلفين بالضريبة وبطريقة منتظمة ومتسلسلة وآنية.<sup>4</sup>

وقد تم تناولها ضمن المعجم الجبائي الفرنسي على أنها مجموعة العمليات المحققة من المصالح الضريبية والمتعلقة بتصحيح تلك الأخطاء المادية فقط، والتي تمت معاينتها ضمن التصريحات المسجلة من طرف المكلفين بالضريبة مهما كان نوع الضرائب والرسوم الخاضعين لها، وهذا النوع من الرقابة لا علاقة له بما تجاوز ذلك ضمن

<sup>1</sup> - Céline Delavallée, le Contrôle fiscal (l'impôt sur le Revenu), le Particulier édition, Paris, 2007, p :04.

<sup>2</sup> - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, Contester ou réclamer face au fisc et l'URSSAF, Maxima, paris, 1998, pp ;24-25.

<sup>3</sup> - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, 10<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, 2007, p :512.

« Ce contrôle doit pouvoir être exercé sans aucun déplacement ni recherches particulières de la part du service fiscal. Il obéit ainsi à une double localisation : le bureau du contrôleur et le dossier du contribuable ».

<sup>4</sup> - مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، ص ص: 12-13.

التصريحات المقدمة، فموضوعه يتعلق بتقويم الأخطاء المادية لا غير، مما يتيح لمصالح الإدارة التأكد من عملية تقديم كل أنواع التصريحات من طرف المكلفين ودعوتهم لتصحيحها عند إرتكابهم للأخطاء أو إغفالهم لها أو لبعض الجزئيات المتعلقة بها.<sup>1</sup>

وعليه فالرقابة الشكلية تقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة التي يتم إكتشافها عند الإطلاع على التصريحات،<sup>2</sup> وكما تعتبر أول إجراء رقابي تقوم به إدارة الضرائب عند فحص تصريحات المكلفين بالضريبة من دون التطرق لجزئياتها وتفصيلاتها، وعلى هذا الأساس تعتبر بمثابة عمل تحضيرى وتمهيدى لعملية الرقابة على الوثائق.<sup>3</sup>

وبالتالي فالهدف من هذا النوع من الرقابة يكمن في الإطلاع المبدئي على ملفات المكلفين بالضريبة دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من معلومات ومحتويات مع تلك المتوفرة لدى إدارة الضرائب، وكما تُتجز هذه الرقابة بصفة دورية ومنتظمة وبطريقة غير إنتقائية،<sup>4</sup> يتم النظر من خلالها إلى مدى صحة وتكوين الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، على غرار عدة عناصر كشهادة إثبات القيد بالسجل التجاري، والتصريح ببداية مزاوله النشاط من خلال إجراء التصريح بالوجود، والتأكد من طبيعة النشاط الممارس ونظام الإخضاع الضريبي المعتمد، وكذا التحقق من وجود جميع أنواع التصريحات الشهرية أو الفصلية أو السنوية المرتبطة بنشاط المكلف بالضريبة، والتي يجب أن تُرفق بملاحق خاصة بها وملخصات لأرقام الأعمال المحققة وغير ذلك، وصولا إلى مراقبة إحترام آجال

<sup>1</sup> \* - « Définition d'un contrôle formel : Ensemble d'opérations effectuées par les services des impôts et concernant la rectification des erreurs matérielles évidentes constatés dans les déclarations souscrites par le contribuable ; quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe, cette forme de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations.

Objet : Outre la rectification d'erreur purement matérielle, le contrôle permet à l'administration de s'assurer que toutes les déclarations ont été souscrites ; à défaut, l'intéressé est invité à régulariser sa situation, par simple lettre ou par mise en demeure ».

- <https://www.finance-banque.com/dictionnaire-fiscal-contrôle-formel.html> le 28 MAI 2018 à 02 :40.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص: 21.

<sup>3</sup> - وفاء شيعاوي، " الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة "، مجلة بحوث، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، ص: 288.

<sup>4</sup> - Jean-Pierre Casimir, les Signes Extérieurs de Revenu, librairie de l'université, paris, 1979, p :154.

تقديم التصريحات وصحة العمليات الحسابية المدونة ضمن الخانات والأعمدة المخصصة لذلك ضمن نماذج التصريحات المخصصة من طرف إدارة الضرائب.

وحيث أنه من غير الجائز أن تتجاوز هذه الرقابة حدود الأخطاء المادية والحسابية البحتة إلى تلك الأخطاء ذات الأهمية والتأثير، وإلا أُعتبر ذلك تعديلا ضريبيا يستوجب إتباع الإجراءات القانونية التي يستلزمها سلفا،<sup>1</sup> حيث يرى الأستاذ (محمد حامد عطا)، أن هذه الرقابة الشكلية الأولية تكون بغرض التحقق من مدى إنتظام المكلف بالضريبة فيما تعلق بتقديم التصريحات وإجراء المقارنات البسيطة فيما بينها عبر سنوات معينة، مما يسهل معرفة الإختلافات في رقم الأعمال أو قيمة المبيعات أو حجم الخدمات التي تؤديها منشأة أو نشاط المكلف بالضريبة، وكذا نسبة إجمالي الربح لكل سنة ومعرفة الكيان القانوني للمكلف ووضعيته الإجتماعية ومصادر الإيرادات المختلفة ونسب توزيع الأرباح في حال وجود شركاء.<sup>2</sup>

وكما تهدف الرقابة الضريبية الشكلية رغم بساطتها إلى محاربة عمليات التحايل الضارة بالخزينة العمومية من خلال التلاعب بحجم الأوعية الضريبية المصرح بها، والتعامل بالفوترة الوهمية، وعدم نزاهة وشفافية المعاملات التجارية وحركة رؤوس الأموال.<sup>3</sup>

### - ثانيا - الرقابة على الوثائق : Le Contrôle sur Pièces -

تعد الرقابة على الوثائق مكملة للرقابة الشكلية، غير أنها تتيح للمصالح الجبائية إجراء الفحص التحليلي للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك بالإعتماد أساسا على المؤشرات والمعطيات التي تحتويها الملفات الضريبية للمعنيين، وينفذ هذا النوع من الرقابة بمقرات الإدارة الضريبية فقط، إلا أنه عند الحاجة يمكن

<sup>1</sup> - زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكمله له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص ص: 708-709.

<sup>2</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص:14.

<sup>3</sup> - سعيداني محمد، " تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007، ص: 26.

لمصالح الضرائب طلب المعلومات من الغير الذين يتعامل معهم المكلف بالضريبة والذين تربطه بهم علاقات مالية وإدارية بحسب طبيعة نشاطه.<sup>1</sup>

وكما تتميز الرقابة على الوثائق عن الرقابة الشكلية في كونها إنتقائية وغير منتظمة على عكس الرقابة الشكلية التي تتم بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، إضافة إلى أن هذه الأخيرة تعتمد على القراءة السطحية للمعلومات الواردة بتصريحات المكلفين بالضريبة، وأما الرقابة على الوثائق فيتم التركيز من خلالها وعبر كل مراحلها على الفحص النقدي والتحليلي لتصريحات المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

وتتجلى مهمة هذا النوع من الرقابة في تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:<sup>3</sup>

- إكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة؛
- مراقبة مصداقية التصريحات مقارنة مع المعلومات المتوفرة بملف المكلفين بالضريبة؛
- إعداد قائمة المكلفين بالضريبة المقترحين لبرنامج الرقابة المعمقة.

<sup>1</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, Procédures et déroulement du contrôle sur pièces, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, DRV 2003, p :03.

<sup>2</sup> - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 12.

- Et voir aussi : - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, op.cit, p :512.

« A l'inverse du contrôle formel, le contrôle sur pièces doit être exhaustif. Il implique de ce fait un examen à la fois critique et global. Tous les points de la déclaration sont vérifiés et confrontés avec l'ensemble des renseignements et documents en la possession du service.

Compte tenu de de l'accroissement du nombre de contribuable, l'administration a mis en place un contrôle sélectif des déclarations. On continue de vérifier si tous les contribuables ont bien déposé leur déclaration et toute déclaration peut en principe faire l'objet d'un contrôle en fait, le contrôle sur pièces ne porte chaque année que sur une fraction d'entre elle, choisies soit à partir d'indices, soit en raison de leur importance.

Dans la pratique, cette sélection des déclarations est un facteur incontestable d'efficacité qu'on doit cependant remplacer dans le contexte du contrôle sommaire. Par hypothèse, ce contrôle est rapide. C'est, en outre, un travail de cabinet effectué avec les éléments possédés par le service. L'administration pourra être amenée à demander des renseignements complémentaires au contribuable ».

<sup>3</sup> - بوعلام ولهي، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر -"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس ومخبر الشراكة والإستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

وبما أن تصريحات المكلفين بالضريبة يفترض فيها من حيث المبدأ أنها دقيقة وصادقة، فإن مصالح الوعاء الضريبي مهمتها تأمين فعلية وحقيقة مصداقية ودقة هذه التصريحات من خلال إجراء عملية الرقابة عليها، ولممارسة ذلك تملك الإدارة الضريبية مجموعة الآليات القانونية اللازمة، كطلبات التوضيح أو التبرير وحق الإتصال وحق الإطلاع وغير ذلك.

وبالتالي فالرقابة على الوثائق أو كما يطلق عليها أيضا الرقابة المستندية، هي رقابة لاحقة تسمح للإدارة الجبائية بفحص وتحليل التصريحات لرفع وتصحيح الأخطاء المرتكبة والمُغفلة، ومن ثم إنتقاء الملفات وعرضها للرقابة بعين المكان.

وبمعنى أنها تسمح لمصالح الضرائب بإقتراح المكلفين بالضريبة للخضوع للرقابة المعمقة الخارجية، وذلك عندما تكون الأخطاء والإغفالات المسجلة تشكل أو توحى بغش ضريبي كبير لا يمكن تغطيته من خلال عملية الرقابة على الوثائق.

### - ثالثا - الرقابة المعمقة: LE CONTROLE APPROFONDI

تعد الرقابة المعمقة أهم آلية متاحة بيد الإدارة الجبائية في مواجهة عمليات التملص من دفع الضريبة،<sup>1</sup> وتعرف على أنها مجموعة العمليات التي تهدف الى المراقبة بعين المكان لمحاسبة المكلف بالضريبة، وذلك من خلال مقارنة البيانات المقدمة منه ببعض المعطيات المادية والواقعية المتحصل عليها بعد البحث التحري، سواء داخل مؤسسته أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبة، وضمان تصحيحها بواسطة عمليات إخضاع ضريبي جديدة.<sup>2</sup>

وتتجسد الرقابة الجبائية المعمقة في تلك التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة

<sup>1</sup> - عوابدي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، الطبعة الأولى 2009، ص:11.

<sup>2</sup> - بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص:07.

من طرفهم، من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وتبريراتها المرفقة، في مدة الأربع سنوات الأخيرة التي لم يسري عليها التقادم.<sup>1</sup>

وحيث أنه في حالات عدم جدوى أو كفاية المعلومات والنتائج والقرائن المترتبة عن عملية الرقابة على الوثائق، تستدعي الضرورة فتح عملية التحقيق أو التدقيق بهدف الوصول إلى الوضعية المالية الفعلية للمكلف بالضريبة من خلال إستغلال مزايا الرقابة بعين المكان،<sup>2</sup> وذلك لما تضمنه هذه الرقابة المعمقة في مجال البحث والتحليل النقدي لمدى ترابط الوثائق المدقق فيها بواقع حال محاسبة المكلفين بالضريبة، فهي لا تقتصر على تجميع المعلومات ومعالجتها فقط.<sup>3</sup>

وعلى خلاف تلك الرقابة الجبائية التي تجرى على مستوى مكاتب إدارة الضرائب، فإن عملية الرقابة المعمقة لا تقتصر على تجميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه، بل تضمن تحقيقات معمقة وشاملة تتعدى حدود المكاتب، وتدخل في إطار الرقابة الميدانية أو كما يطلق عليها الخارجية كذلك.<sup>4</sup>

وكما يشمل هذا النوع من الرقابة عمليات تدقيقية معمقة، وذلك من خلال مقارنة ما ورد بجميع تصريحات المكلف بالضريبة مع العناصر الخارجية لنشاطه ووضعيته المالية والمحاسبية.<sup>5</sup>

ولذلك يجب أن تكون دفاتر محاسبة المكلف بالضريبة منظمة ومتكاملة، وتُمكن من تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها،

<sup>1</sup> - Michel Bovier, Marie Christine, L'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, p :47.

<sup>2</sup> - Daniel Richer, Les Procédures Fiscales, Presse universitaire de France, paris, 1<sup>ère</sup> édition, 1990, p :24.

<sup>3</sup> - Jaques Gros Claude et Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Droit fiscal général, Dalloz, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2011, p :123.

<sup>4</sup> - Philipe Augé, Droit fiscal général, édition ellipses, Paris, 2002, pp :196-197.

- Voir aussi : - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, op.cit, pp :512-513.

« La différence entre un contrôle sommaire et un contrôle approfondi découle essentiellement des moyens mis en œuvre et du but recherché dans chacune des situations. D'une manière générale, le contrôle approfondi est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Cette opération peut porter sur l'ensemble des impôts dont l'administration assure la surveillance de l'assiette. Ainsi existe-t-il un contrôle des droits d'enregistrement portant notamment sur la valeur déclarée par le contribuable ».

<sup>5</sup> - رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991، ص: 129.

وكما يجب أن يمسك المكلف بالضريبة جميع المستندات التي تؤيد ما تضمنته هذه الدفاتر (عقود، فواتير، إشعارات، إيصالات، مراسلات،... الخ).<sup>1</sup>

وتضم الرقابة المعمقة صورتين، تتعلق الأولى برقابة محاسبة المكلفين بالضريبة، وفي حين تركز الثانية على مراقبة مداخلهم وكل ما يرتبط بها أو يشير إليها.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### الأساس القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

اختلفت التسميات والمصطلحات المرتبطة بالرقابة المعمقة من تشريع لآخر، بين من أطلق عليها الرقابة الخارجية ومن سماها بالتدقيق الجبائي، وكما أُطلق عليها أيضا ما يُعرف بالتحقيق الجبائي.

وأما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد تناولها ضمن الفصل الثاني من الباب الأول من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان التحقيقات الجبائية في التصريحات، والتي قسمها إلى ثلاث أنواع عبر الفصل المذكور، حيث تناول في القسم الأول منه التحقيق في المحاسبة، وفي القسم الثاني التحقيق المصوب في المحاسبة، وأما الثالث فقد أدرج به ما أُطلق عليه التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997، ص ص: 188-197.

<sup>2</sup> - بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المخالف لأحكام التشريع الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2017/2019، ص: 62.

- Et voir aussi : Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal : Contentieux-Recouvrement, op.cit, p :512.

<sup>3</sup> - القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (ج ر عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001)، والمتضمن أيضا بموجب المادة 40 منه قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية المختلفة.

ونظرا لخصوصية التأسيس التشريعي للرقابة الجبائية في الجزائر، سنتعرض لدراسة الأساس القانوني الذي يُتيح للإدارة الجبائية ممارستها تجاه المكلفين بالضريبة، إضافة لمعرفة كيفية تقسيم وتصنيف أنواعها على غرار باقي التشريعات.

## الفرع الأول

### أساس ممارسة الرقابة الجبائية

تجد عملية الرقابة الجبائية أسسها من خلال مجموعة من النصوص والأحكام بداية من القواعد الدستورية وصولا لمجموعة القوانين المنظمة لها، وسنتناول فيما يلي أهم النصوص المرجعية للرقابة الجبائية ضمن التشريع الأساس (الدستور) وضمن التشريعات العادية.

#### - أولا: ضمن التشريع الأساس (الأساس الدستوري للرقابة الجبائية)

يتجلى الأساس الدستوري لحق إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة الجبائية من خلال حق الدولة في فرض وقبض الضرائب من المواطنين كواجب دستوري على المكلفين بها، وكحق أصيل لها، فقد جاء ضمن الفصل الخامس من الباب الأول وتحديدا ضمن المادة 78 من الدستور الجزائري ما يلي:<sup>1</sup>

" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية  
- لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون

---

- وللتوضيح فقد نصت المادة 40 من القانون رقم 01-21 على أن "يؤسس قانون الإجراءات الجبائية ويتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 إلى 200 من هذا القانون".

- وقد تجسد هذا القانون بعد تعديله عديد المرات بموجب قوانين المالية العادية والتكميلية من خلال مجموعة من المواد مرقمة من 01 إلى 179.

<sup>1</sup> - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 المعدل والمتمم، المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، جريدة رسمية عدد: 76 المؤرخة في 1996/12/08

- لا يجوز أن تُحدث بأثر رجعي أي ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه
- كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون
- يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال".

وبالتالي فكل شخص يتحمل عبء الضرائب المستحقة عليه بحسب قدراته التكاليفية وفي حدود إطار قانوني يُوفر له كافة الضمانات عند تحديد وعاء الضريبة، ويمكن دور إدارة الضرائب من خلال الرقابة على قيام المكلفين بالضريبة بهذا الواجب الدستوري.

وعليه يصح القول أن حق الرقابة الجبائية حق ذو أساس ومنشأ دستوري وخاصة أن المؤسس الدستوري من خلال التعديل الدستوري لسنة 2016، أكد على أن كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يُعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون، ونص على معاقبة التهرب الضريبي وتهريب رؤوس الأموال.<sup>1</sup>

#### - ثانيا: ضمن التشريعات العادية

يتجسد الأساس القانوني للرقابة الجبائية من خلال مجموعة النصوص القانونية التي تحكم وتنظم عملية الرقابة، وخاصة فيما تعلق بالشق الإجرائي منها، وبالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري نجد أن عملية الرقابة تتم عبر جانبين، الأول موضوعي وتقني يتعلق بكيفية تحديد وعاء الضريبة وطرق حسابها بحسب نوعها، وهنا تتم الرقابة بالإعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل وقانون الطابع، إضافة إلى الإستعانة ببعض النصوص في بعض القوانين الأخرى كالقانون المتعلق بالنظام المحاسبي وكذا القانون التجاري فيما تعلق بالأحكام المرتبطة بالدفاتر المحاسبية والأوراق التجارية وغيرها.

---

<sup>1</sup> - القانون رقم 16-01، المؤرخ في 06 مارس 2016، والمتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 14، بتاريخ 2016/03/07.

وأما الجانب الآخر فهو إجرائي، خصه المشرع الجزائري بقانون متعلق به من خلال قانون الإجراءات الجبائية، حيث تناول هذا الأخير في الجزء الثاني منه مجريات عملية الرقابة تحت عنوان " إجراءات مراقبة الضريبة "، وذلك من خلال خمسة متتالية.

حيث تناول في الباب الأول حق الإدارة في الرقابة، والباب الثاني حول حق الإسترداد، والباب الثالث حول إجراءات إعادة التقييم، وأما الرابع حول حق الإطلاع، وفي حين خصص الباب الخامس لأحكام السر المهني.

وتجدر الإشارة أن المشرع الجزائري لم يتناول تعريف الرقابة الجبائية ضمن مختلف قوانين الضرائب، بل إكتفى بتحديد صلاحيات الإدارة الجبائية أثناء القيام بعمليات الرقابة من جهة ومن جهة أخرى حدد حقوق وإلتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة، إلا أنه وبالرجوع إلى بعض الدلائل والمطبوعات الصادرة عن إدارة الضرائب نجد أن بعضها قد تطرق لإعطاء تعريف للرقابة الجبائية، فقد ورد ضمن ميثاق المكلف بالضريبة على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين المكلفين في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المكلفين.<sup>1</sup>

وكما تم تعريفها بالدليل الخاص بالرقابة على أساس الوثائق والصادر عن المديرية العامة للضرائب على أنها ذلك الوجه المقابل لنظام يُحدد من خلاله المكلف بالضريبة بنفسه مستوى تسديده للحقوق الضريبية.<sup>2</sup>

وكما تجدر الإشارة أنه إضافة لجملة النصوص التشريعية التي أسست لممارسة الرقابة الجبائية في حق المكلفين بالضريبة، أكد مجلس المحاسبة على تفعيل آلياتها ضمن تقريره التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، والذي رُفع إلى السيد رئيس الجمهورية سنة 2019، والذي أوصى فيه على: " العمل على تفعيل آليات الرقابة عن طريق وضع خريطة للمخاطر في كل من الإدارة الضريبية والجمركية من أجل حصر عدد المكلفين المتتهربين وحجم نشاطاتهم وتحديد أماكن ممارسة هذه النشاطات إلى جانب

<sup>1</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص: 05.

<sup>2</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, p :03.

« Le contrôle fiscal est la contrepartie d'un système où le contribuable détermine lui-même le niveau des impôts à payer ».

التخطيط الجيد لتنفيذ برامج المراجعة من أجل القيام بالتصحيات والتعديلات المناسبة للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

### التقسيمات القانونية للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

تناول المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية بابا مخصصا لحق الإدارة الجبائية في الرقابة، وخصص الفصل الأول من هذا الباب لما سماه " بمراقبة التصريحات " وفي حين خصص الفصل الثاني منه لما أطلق عليه " بالتحقيقات الجبائية في التصريحات " .

ومن خلال فصلي هذا الباب، نلاحظ أن المشرع الجزائري قد فرق بين كل من إجراء مراقبة التصريحات وإجراء التحقيق الجبائي فيها، وخاصة أنه تناول ضمن الفصل المتعلق بالتحقيق ثلاث أنواع من هذا الأخير وفرق بينها سواءً من حيث موضوعاتها أو إجراءاتها (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)، ونظرا لخصوصية أنواع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري سنحاول توضيحها فيما يلي.

### - أولا: مراقبة التصريحات      Contrôle des déclarations

تطرق المشرع لعملية مراقبة التصريحات ضمن قانون الإجراءات الجبائية بصيغة العموم وبطريقة قد تبدو مُقتضبة جداً من خلال عبارات وجمل قانونية عامة ومختصرة، وذلك ضمن الفصل الأول من الباب الأول المتضمن حق الإدارة في الرقابة، هذا الأخير الذي ورد بدوره ضمن الجزء الثاني من هذا القانون وتحت عنوان إجراءات مراقبة الضريبة، وحيث نص في البداية من خلال الفقرة الأولى من المادة 18 من قانون

<sup>1</sup> - التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، مجلس المحاسبة، الجزائر (جريدة رسمية عدد: 75، الصادرة بتاريخ: 2019/12/04).

الإجراءات الجبائية، على أن الإدارة الجبائية تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة،<sup>1</sup> وكما نص بالمادة 19 من نفس القانون المذكور، على أن المفتش (أي مفتش الضرائب) يراقب التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، وكما يمكن له أن يصحح التصريحات ويرسل الإشعارات بإعادة التقويم للمكلفين بالضريبة وصولا لإعداد جداول التسوية الضريبية.<sup>2</sup>

وحيث أنه بالتمعن بهذه النصوص يتضح لنا أن مضمونها يتماشى حتى مع عمليات التحقيق الجبائي كما سنوضحه لاحقا، إلا أنه ومن خلال بعض الإجراءات وخاصة المتعلقة منها بالآجال المرتبطة برد المكلف بالضريبة عن رسالة تبليغ النتائج الأولية للرقابة على تصريحاته، وكذا تلك الآجال المتعلقة بإعادة التقويم من طرف المفتش، نستنتج أن المشرع قصد بمراقبة التصريحات ما يعرف بالمراقبة على أساس الوثائق والتي لم يتناولها بهذا المسمى إلا من خلال بعض التعليمات أو ضمن الدلائل الجبائية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

ونظرا لكون هذا النوع من الرقابة يعتبر أول عملية رقابة فعلية بالمعنى الموضوعي نظرا لتناولها لجوانب متعددة، تترتب عليها آثار هامة تتمثل في إمكانية إجراء تصحيحات ضريبية من طرف مفتش الضرائب، ووفق قواعد إجرائية نص عليها المشرع، على خلاف الرقابة الشكلية المبدئية السابق ذكرها، إضافة أن هذه الرقابة هي التي تُحدد في غالب الأحيان وجوب لجوء الإدارة الجبائية لإجراء الرقابة المعمقة من عدمها أو كما تناولها المشرع الجزائري تحت مسمى " التحقيقات الجبائية في التصريحات "، قاصدا بذلك بحسب إعتقادنا الانتقال من مجرد مراقبة التصريحات إلى التحقيق المعمق فيها، ولذا سنتناول هذا النوع من الرقابة من حيث الجهة المختصة بها ومجالها ووسائلها وكذا عملية سيرها، نظرا لكونها النموذج الأساس المبسط والأولي لعمليات الرقابة كلها، وما الرقابة المعمقة إلا إمتداد لها.

<sup>1</sup> - القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - القانون نفسه.

1 - الجهة المختصة بعملية رقابة التصريحات (الرقابة على الوثائق): يختص مركز الضرائب بمهمة تسيير جميع ملفات المكلفين بالضريبة التابعين له والخاضعين للضريبة في إطار النظام الحقيقي، ويتكون مركز الضرائب من المصالح التالية:<sup>1</sup>

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث
- المصلحة الرئيسية للمنازعات
- مصلحة الإستقبال والإعلام
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل
- القباضة.

وحيث أن المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث مكلفة أساسا ب:

- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- إستغلال المعلومات ذات الطابع الجبائي مهما كان مصدر إستقبالها أو تجميعها؛
- تحويل المعلومات المجمعة للمصالح والهيئات الجبائية الأخرى لغرض إستغلالها؛
- تسيير الملفات التعريفية للمكلفين بالضريبة؛
- ضمان وتحقيق التدخلات على مستوى المكلفين بالضريبة والقيام بالمعاينات، وإجراء التحقيقات اللازمة؛
- وكما أن هذه المصلحة مكلفة خصوصا بمراقبة المكلفين بالضريبة وبصفة دورية لتصريحاتهم ومن ثم إنتقاء مكلفين لإخضاعهم للتحقيق العام أو المصوب.

وبالتالي فإن الرقابة على التصريحات، والتحقيق العام والتحقيق المصوب كلها من إختصاص مراكز الضرائب وفي حدود مجال تخصصها الإقليمي والمالي.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - أنظر المادة 21، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، (ج ر عدد 59 بتاريخ 24/09/2006)، والمعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المؤرخ في 20/04/2017، (ج ر عدد 26 بتاريخ 23/04/2017).

<sup>2</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, pp : 4-5.

- « A l'exclusion d'un contrôle sommaire relevant du service principal de gestion dont une partie sera informatisée, les autres actions de contrôle (sur pièces, ponctuel, général) sont dévolues au service principal du contrôle ».

وتجدر الإشارة أن هذه المهمة كانت منوطة سابقا بمفتشيات الضرائب، وذلك قبل بداية العمل بنظام مراكز الضرائب، وكما أنها لازالت لحد الآن من مهام المفتشيات بالولايات التي لم يتم إتمام إنجاز مراكز الضرائب على مستوى أقاليمها لحين إنشائها.<sup>1</sup>

**2 - مجال الرقابة على التصريحات:** يمكن حاليا لكل من مفتشيات الضرائب وكذا المصالح الرئيسية على مستوى مراكز الضرائب أن تباشر للفترات التي لم يشملها التقادم عمليات الرقابة على الوثائق مدعمة بالفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة، ويمكن أن تمس هذه الرقابة كل فترة التقادم أو جزء منها فقط بحسب طبيعة ومعطيات كل ملف، إضافة إلى إمكانية أن تشمل العملية الرقابية مجموعة مختلفة من الضرائب والرسوم أو أن تقتصر على نوع واحد منها فقط.

وبطبيعة الحال فالرقابة على التصريحات أشمل وأوسع من الرقابة الشكلية إلا أنها لا ترقى أن تكون كعملية التحقيق في تصريحات المكلفين بعين المكان، سواءً من حيث جانب الشمولية أو التعمق أو المدة الزمنية اللازمة للرقابة، وعليه فالرقابة على التصريحات توصف على أنها:<sup>2</sup>

- تستغرق مجال زمني قصير؛
- يشمل موضوعها سنوات وضرائب محددة في غالب الأحيان؛
- تتضمن تحديد مسبق للمراكز والخانات المدرجة بالموازنات المحاسبية وتعريف محدد للعمليات المدرجة للرقابة، مع العلم أن هذا التحديد المسبق لا يشكل عائقا لتوسيع عملية الرقابة على ضوء المستجدات والنقائص الممكن إكتشافها؛
- يتم ربط المعلومات والبيانات المتوفرة بالملف الجبائي للمكلف فيما بينها إضافة إلى إحتمال إجراء بعض المعاينات؛
- ينجر عن هذا النوع من الرقابة وفي غالب الأوقات طلب بعض الوثائق المحاسبية التي بحوزة المكلف بالضريبة، حيث أن تقديمها كلها غير ملزم له كونه ليس بصدد تحقيق محاسبي؛

<sup>1</sup> - أنظر المادة 32، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, p :03.

- تسفر الرقابة على التصريحات قبل أي فرض للضريبة على طلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة المعنيين بها؛

- عملية الرقابة على التصريحات قد ينجر عنها إقتراح ملف المكلف بالضريبة على التحقيق المحاسبي عندما يتضح أن هناك إغفالات أو نقائص كبيرة أو بعض المؤشرات التي توحى على ممارسة الغش الضريبي، ويتم على إثر ذلك إدراج ملف المكلف ضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي أو خارج البرمجة إذا استدعت الضرورة الملحة ذلك، كذلك الحالات التي تشكل خطورة عند تأخير برمجتها أو عدم ملاءمة التأخير الذي من شأنه تفويت فرصة الفرض الضريبي، أو إذا تعلق الأمر ببعض المكلفين الأجانب خاصة الشركات والمؤسسات الأجنبية التي قد يصعب الإتصال بها لاحقا وخاصة بعد مرحلة فرض الضريبة وأثناء عملية التحصيل.

وتجدر الإشارة أن المصالح الرئيسية للتسيير ضمن مراكز الضرائب هي من تؤمن الرقابة الموجزة (الرقابة الشكلية) ومتابعة ملفات المكلفين لغاية فرض الضريبة، وفي حين تؤمن المصالح الرئيسية للرقابة عملية الرقابة على التصريحات، على خلاف الحال بالنسبة لنظام مفتشيات الضرائب، حيث تتاط هذه الأخيرة بكلتا الوظيفتين.<sup>1</sup>

وكما تتميز رقابة التصريحات على التحقيق المحاسبي أو ما يعرف أحيانا بالتدقيق المعمق، على أساس أن الأولى تتم في غالب الأحوال دونما الحاجة لإعلام المكلف بالضريبة أو إخطاره،<sup>2</sup> إضافة إلى إعتماها وإقتصارها على مجموع الوثائق المتوفرة على مستوى مصالح الضرائب دون الانتقال إلى معاينة محاسبة المكلف بالضريبة بمقر ممارسة نشاطه.<sup>3</sup>

**3 - وسائل الرقابة على التصريحات:** عند عملية الفحص التحليلي والنقدي لملفات المكلفين بالضريبة، ومن خلال ربط ما ورد بالتصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم بما

<sup>1</sup> - أنظر المادة 20، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، السابق الذكر.

- وأنظر المادتين 89 و90، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، (ج ر عدد: 20 بتاريخ 2009/03/29).

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 20.

<sup>3</sup> - JURIS DEFI, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, paris, 2002, p :43.

تضمنته محتويات ملفاتهم من معطيات قاعدية، وكذا مقارنتها ومقاربتها بالعناصر الواردة على إثر الإستعلامات المتعلقة بأنشطتهم ومجموع ممتلكاتهم ونمط معيشتهم، وما قد تكشف عنه جملة هذه العوامل والمؤشرات من نقائص أو فجوات أو إنحرافات مسجلة ومرتبطة بمدى صحة ومصداقية التصريحات، يستدعي الأمر قيام المصلحة المختصة ممثلة برئيسها بما يأتي:<sup>1</sup>

- إعلام المكلف بالضريبة بالنقائص والفجوات أو الإنحرافات المسجلة، وذلك عبر وسيلة قانونية على غاية من الأهمية في المجال الإجرائي، تتمثل في كل من إجراء طلب التوضيحات وطلب التبريرات.

- أما في حال كون ما تم إكتشافه من عيوب وإختلالات لا مبرر له، يتم تبليغ المكلف الضريبة بإقتراحات التعديل أو التسوية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب عن طريق نموذج تبليغ مخصص ومعتمد لهذا الغرض يتضمن آجالا محددة للرد عليه من طرفه أو من ممثله القانوني.

وتجدر الإشارة أن طلبات التوضيح والتبرير وكذا تبليغات إقتراح التسوية الضريبية يجب أن تتسم بالوضوح والتفصيل اللازم لكل ما تم تسجيله من عيوب وإغفالات مع ذكر المراجع القانونية والمواد المؤسسة عليها والإجراءات المتبعة في ذلك، وأما في حال عدم إكتشاف أي نقائص أو تجاوزات ففي هذه الأحوال يتم غلق ملف المعني دونما حاجة الى مراسلته أساسا.

وبالتالي فسير عملية الرقابة على تصريحات المكلف بالضريبة يتسم بنوع من الخصوصية الموضوعية والاجرائية تتطلب نوعا من التوضيح على إعتبارها أول عملية رقابية فعلية وتحليلية.

**4 - سير عملية الرقابة على التصريحات:** إنه من الأهمية بمكان أن نتطرق لمراحل سير أعمال الرقابة الجبائية على التصريحات، وذلك لما تكتسبه هذه الأخيرة من أهمية كونها أول رقابة تحليلية لتصريحات المكلف بالضريبة، وهي السبب الرئيسي لأي تعديل

<sup>1</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, p : 06.

أو تسوية ضريبية أو فرض تلقائي، وفي ذات الحال هي من تسفر عن إقتراح ملفات المكلفين لغرض إدراجهم وبرمجتهم للتحقيق المعمق في المحاسبة بمختلف أنواعه.

- وتتم الرقابة على التصريحات عبر مجموعة من المراحل الأساسية تتمثل فيمل يلي:<sup>1</sup>
- أ - **مرحلة التحليلات الأولية:** يقوم العون المكلف بعملية الرقابة بداية بإعداد بطاقة الرقابة حسب نموذج محدد مسبقا من طرف إدارة الضرائب، وتشمل هذه الأخيرة كل إجراء يتم القيام به إلى غاية إختتام كل عمليات الرقابة، ويدرج بها كخطوة أولى:
- التعريف بهوية المكلف بالضريبة وطبيعة نشاطه وتاريخ بداية مزاولته وعنوانه؛
  - أسباب إخضاعه لعملية الرقابة **المستندية؛**
  - المجال الزمني والموضوعي للرقابة وذلك من حيث السنوات المدرجة لعملية الرقابة وكذا الضرائب والرسوم والعمليات المعنية بها.

وبعد إعداد هذه البطاقة تتم مباشرة التحليلات التمهيدية من خلال ثلاث خطوات أساسية، تتمثل في الفحص التمهيدي للملف الجبائي للمكلف، ثم تحليل التصريحات الضريبية المكتتبه من طرفه، وصولا لما يعرف بالرقابة التطابقية، وذلك كما يلي:

- أ1 - **الفحص التمهيدي لملف المكلف بالضريبة:** يحتوي الملف الجبائي القاعدي للمكلف بالضريبة العديد من الملفات الفرعية، يتضمن كل منها جانبا معينا من وضعيته الجبائية، منها ما هو متعلق بحفظ الوثائق والمراسلات المتعلقة بالضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف ومنها ما يخص البيانات الدائمة (كالسجل التجاري، القانون الأساسي للشخص المعنوي، سندات الملكية وعقود الايجار، التصريح بالوجود، ... الخ)، وملك يضم مجموع التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة والوثائق الملحقة بها.<sup>2</sup>

وحيث أن الفحص المسبق لعناصر الملف الجبائي يتيح للعون المكلف بالرقابة على التصريحات، معرفة المعلومات المتعلقة بطبيعة النشاط الممارس، وكذا تحديد النظام الجبائي المرتبط به ومن ثم النصوص القانونية التي سيعتمد عليها، وكما يسمح له هذا

<sup>1</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, pp : 08 -17.

<sup>2</sup> - محيو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، 2009، ص ص: 136-140.

الفحص التمهيدي من الإطلاع على السيرة الجبائية للمكلف بالضريبة من خلال الملاحظات المدونة والمهمشة بملفه ضمن نموذج خاص لذلك يحتوي على جميع التسويات والاختصاصات الضريبية السابقة.

أ2 - تحليل التصريحات: قبل إجراء الفحص المعمق للملف الجبائي يشرع العون المكلف بالرقابة في تحليل التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وذلك من خلال نقل جميع المعطيات الواردة بها ضمن جدول خاص للتلخيصات والمقاربات، أو ما يعرف كذلك بالجدول التفصيلي لرقم الأعمال، ويحوي هذا الأخير جميع الأسس المصرح بها والحقوق المدفوعة.

وكما يضمن ويتيح تحليل تصريحات المكلف بالضريبة لمصالح إدارة الضرائب:<sup>1</sup>

- التأكد أن كل الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف قد تم التصريح بها؛
- التحقق من التطابق بين الأسس الضريبية والحقوق المقابلة لها؛
- التأكد من تطبيق المعدلات المناسبة لطبيعة نشاط المكلف بالضريبة؛
- مقارنة القيم المدرجة ضمن التصريحات مع تلك المسجلة ضمن جداول التلخيصات؛
- فحص قوائم العملاء ومقارنتها مع رقم الأعمال المصرح به؛
- مقارنة رقم الأعمال المتعلق بالخدمات بكتلة الأجور المصرح بها وتحليل جدول الرواتب وربطه بالعدد الحقيقي الذي تتطلبه طبيعة نشاط المؤسسة؛
- الإطلاع على تغييرات هامش الربح على مدار السنوات المالية غير المتقادمة ومطابقته بذلك المطبق في إطار الأنشطة المماثلة أو المشابهة.

أ3 - المقارنة والمطابقة: نصت المادة 26 من النظام المحاسبي المالي على وجوب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للمكلف بالضريبة وكل تغيير

---

<sup>1</sup> - Le Guide du Contrôle sur Pièces, op.cit, pp : 10 -12.

يقرأ عليها، وعلى أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملته وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.<sup>1</sup>

وعملية المقارنة والمطابقة في واقع الحال، هي عبارة عن رقابة تطابقية في إطار الرقابة المستندية من خلال إجراء عمليات مقارنة موجزة وسريعة بين المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب وتلك الموجودة بالتصريحات المكتتبة من المكلف بالضريبة، ومن أبرز ما تركز عليه رقابة التطابق ما يلي:

- التأكد من أن التصريحات الجبائية متأتية بحسب الحدث المنشئ لكل ضريبة أو رسم أو حق؛
- تطابق رقم الأعمال الإجمالي المستخرج من التصريحات وكذا الحقوق الضريبية المسددة مع نظائرها المسجلة على جدول حسابات النتائج؛
- مطابقة مبلغ مخزون المواد واللوازم والسلع المدرج بأصول الموازنة مع نظيره المدرج ضمن جدول تغيرات المخزون المرفق مع الموازنة؛
- مطابقة قيم أعباء الإهلاكات المرتبطة بالإستثمارات مع قائمة الأملاك الإستثمارية المقتناة أو المنشأة من طرف المكلف والمصرح بها مسبقا؛
- المقارنة بين ما ورد بمذكرات الإستعلام لدى موردي المكلف بالضريبة وما صرح به هذا الأخير، إضافة للمقاربة النقدية لمداخيله ومدفوعاته مع كشوف حساباته البنكية وحساب صندوقه؛
- مطابقة مذكرات الإستعلام الجمركية فيما تعلق بأنشطة الإستيراد والتصدير مع محتوى التصريحات المكتتبة لأصحاب هذه الأنشطة التجارية.

**ب - مرحلة الفحص:** يتم أثناء هذه المرحلة التحليل المفصل لكل من مناصب وخانات الموازنة المحاسبية وجدول حسابات النتائج، وذلك بغية التحقق من حقيقة كل المداخل والأعباء المالية والإستثمارات والمخزونات وحركة الحسابات المالية المدرجة بهذه الوثائق

<sup>1</sup> - القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المنضمم النظام المحاسبي المالي، (ج ر عدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007).

الرسمية، والتي من خلالها تم تحديد أسس كل الضرائب والرسوم والحقوق الخاضع لها المكلف بالضريبة على مدار السنوات الخاضعة لعملية الرقابة على الوثائق.<sup>1</sup>

ويكون الفحص من خلال التحقق من الطرق والتفصيلات التي أدت إلى تكوين قيم المناصب المحاسبية لكل خانة مُجمعة حسابيا، ومقارنتها بالوثائق الإثباتية المرتبطة بها وبما إحتوته مجموع التصريحات الجبائية المكتتبه على مدار السنة المالية، ويتم التركيز على مدى مصداقية رقم أعمال المكلف بالضريبة عند مقارنته بحسابات المقبوضات المحققة والمشتريات والخدمات المقدمة إضافة لطلبات عمليات التحويلات البنكية التي أجراها المكلف بالضريبة، وذلك بتحليل جميع الإستعلامات التي أجرتها مصالح الوعاء المختصة بحسب نوع وطبيعة النشاط الممارس.

وعليه فإنه يستوجب أن يُحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها،<sup>2</sup> فإذا تعلق الأمر مثلا بمجال المقاولاتية والأشغال العمومية تتم المقاربة بين وضعيات الأشغال المنجزة والمقبوضات المتعلقة بها وبين مجموع التصريحات الشهرية لرقم الأعمال، أما في مجال العقود الطبية والصيدلانية فيتم الإعتماد على مراسلات مصالح الضمان الاجتماعي، وكما هو الحال بموجب حق الإطلاع لدى كتابات ضبط المحاكم والمجالس القضائية بالنسبة لعدد عرائض المحامين المسجلة لدى هذه المصالح بغية الإسترشاد بها في التحقق من أرقام أعمالهم المصرح بها، وأما بالنسبة لأنشطة الإستيراد والتصدير فالتأكد من مدى صحة التصريحات يتضح من تحليل المراسلات والمعلومات الواردة من مصالح الجمارك المختصة وكذا المطابقة بمجموع عمليات التوطين البنكية التي تم إجراؤها لإتمام مثل هذه العمليات.

1 \* - حيث أنه وبحسب نص المادة 25 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، يتعين على الكيانات الخاضعة للضريبة القيام بإعداد الكشوف المالية سنويا على الأقل، وتتضمن هذه الكشوف المالية كل من: وثيقة الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حساب النتائج.

2 - أنظر المادة 17، من القانون رقم 07-11، السابق الذكر.

وكما تتضمن مرحلة الفحص على الخصوص وعلى درجة كبيرة من الأهمية التأكد من مدى صحة الإثباتات المتعلقة بأعباء وتكاليف الدورة المحاسبية (حسابات المصاريف بأنواعها، الأقساط المُرَّحة لخسائر الدورات السابقة، أقساط الإهلاكات، مؤونات الخسائر المحتملة، ...) والتي أدرجها المكلف بالضريبة ضمن تسجيلاته وتقييداته المحاسبية والتي من شأنها التأثير المباشر على النتائج المحاسبية والجبائية لنشاطه.<sup>1</sup>

وحيث يتم خلال هذه المرحلة الإستماع من طرف المفتش إلى المكلفين بالضريبة المعنيين إذا تبين أن إستدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء المكلفون تقديم توضيحات شفوية حول وضعيتهم الجبائية، وتجدر الإشارة أنه وبخصوص الإستماع للمكلفين بالضريبة فإنّ المشرع وضمن نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، قد أفاد أنه عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه على هذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، وبإعتقادنا أنه من الأجدر القيام بهذا الإجراء كتابيا من الوهلة الأولى لإضفاء الطابع الإداري عليه، وتسهيل إمكانية الرجوع إليه والإستدلال به سواءً لمصلحة المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية.

وكما نص المشرع أيضا على وجوب أن تُبين هذه الطلبات الكتابية وبشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات اللازمة.

**ج - مرحلة إختتام عمليات الرقابة على التصريحات:** عند إتمام أشغال فحص ملف المكلف بالضريبة، ينبغي على عون الإدارة الضريبية المكلف بهذه المهمة إتخاذ التدبير القانوني اللازم بحسب النتائج التي تم التوصل لها، وذلك كما يأتي:<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> \* - وفي هذا الصدد نص المشرع ضمن الفقرة الأولى من المادة 18 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، على أن: " تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق ".

- وكما نص بالفقرة الثانية من نفس المادة على أن: " تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة ".

<sup>2</sup> - Le Guide du contrôle sur pièces, op.cit, pp :36-37.

إذا إتضح لمفتش الضرائب وجود أي إغفالات أو أي لبس أو نقص أثناء فحص ملف المكلف بالضريبة، يقوم بتكليف هذا الأخير بتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً، وبعدها يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك وتحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، وأن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية إستعانتته بخدمات مستشار من إختياره، وكما يدعوه للإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني بالتعديل الضريبي الذي فرضته إدارة الضرائب، ويتم في هذه الحالة إرسال الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم للمكلف المعني مع إشعار بالإستلام.

وكما نص المشرع على أن يحدد المفتش بعد إنقضاء أجل الرد، أساس الإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضاً للمكلف بالضريبة، ناهيك عن قيمة مبلغ الفرض الضريبي، ومع مراعاة حق المكلف المعني في الإعتراض بعد إعداد جدول التسوية الضريبية، إضافة أنه يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>1</sup> محل تصحيح تلقائي، دون مراعاة الأجل المنصوص عليه.

<sup>1</sup> \* - وقد نصت في ذلك المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (بعد تعديلها بموجب المواد: 10 من قانون المالية لسنة 2007 و12 من قانون المالية لسنة 2011 و 8 من قانون المالية لسنة 2017) على أنه: " يجب على المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 136 أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم .ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في حدود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة وتقويم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط. يجب أن تمسك المحاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا كان مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يجب تقديم ترجمة لها يصادق عليها مترجم معتمد وذلك كلفه ا طلبه ا مفتش الضرائب. وإلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151، فإن المكلفين بالضريبة ملزمون بأن يسجلوا على الإستمارات التي تعدها وتقدمها الإدارة:

وفي هذا الصدد نلاحظ أن المشرع قد حصن المكلف بالضريبة من هذا الإجراء الخطير والمتمثل في الفرض التلقائي للضريبة دونما حاجة لطلب توضيحات منه، وذلك إذا قدم هذا الأخير وبناءً على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة في مضمونها بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه وفي هذه الحالة لا يمكن إجراء أي فرض أو تعديل ضريبي إلا تبعا للإجراء التناقضي المنصوص عليه، والمتمثل في طلب التوضيحات واحترام حق رد المكلف وفق الآجال المنصوص عليها.

ومن خلال ما سبق تجدر الإشارة إلى أنه بعد قيام إدارة الضرائب أثناء عملية الرقابة على التصريحات بإرسال طلبات المعلومات والتوضيحات أو طلبات التبرير إذا استدعت الحاجة لذلك، ولغرض الحصول على الشروحات والتفسيرات حول العناصر والمعلومات التي يشوبها الغموض أو التناقض أو بغرض معرفة التبريرات اللازمة حول نقطة معينة كتبرير مداخيل أو نفقات غير مصرح بها ودراسة الوثائق المحاسبية المرتبطة بها، فإن المكلف بالضريبة يكون في وضعية من الوضعيات التالية:

- إبلاغه بالأسس الضريبية المعتمدة من طرف مصالح الضرائب، ودعوته لإبداء ملاحظاته ضمن الآجال القانونية المحددة؛
- حفظ ملف المكلف بالضريبة دون متابعته، نظرا لغياب أي إخلالات أو نقائص أو تجاوزات للتشريع الضريبي؛
- إقتراح ملف المكلف المعني بعملية الرقابة على التصريحات، للرقابة الجبائية المعمقة أو ما أطلق عليه المشرع الجزائري " التحقيقات الجبائية في التصريحات " .

---

- مستخلصات الحسابات الخاصة بعمليات المحاسبة كما تحددها القوانين والأنظمة المعمول بها، ولا سيما منها ملخص عن حساب النتائج ونسخة من حساباتهم وكشف للمصاريف العامة، حسب طبيعتها والاهتلاكات المالية والأرصدة المشكلة باقتطاع من الأرباح مع الإشارة بدقة إلى غرض هذه الاهتلاكات المالية والأرصدة؛

- جدولا للنتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة؛

- كشف المدفوعات الخاصة بالرسم على النشاط المهني المذكور؛

- وتقدم الشركات، فيما يخصها، كشفا مفصلا للتسيقات المدفوعة بصدد الضريبة على أرباح الشركات.

ويتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق المحاسبية والجرود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة ودقة النتائج المبينة في التصريح.

تلتزم الشركات المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بمسك محاسبة تحليلية وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات المنصوص عليها في المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

## - ثانيا: التحقيقات الجبائية في التصريحات (الرقابة بعين المكان)

على خلاف الرقابة على التصريحات أو ما تعرف كذلك بالرقابة على أساس الوثائق أو الرقابة المستندية،<sup>1</sup> تتميز الرقابة في عين المكان بخاصية التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بالأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة أنشطتهم بغرض التأكد من صحة ومطابقة الإقرارات المصرح بها والوثائق المرتبطة بها وتبويراتها اللازمة، وذلك بمقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة فعليا وصولا إلى كشف محاولات التهرب إن وجدت، وتعرف عملية الرقابة بعين المكان في التشريع الجزائري **بالتحقيقات الجبائية في التصريحات**، وتتم هذه التحقيقات من خلال ما يعرف بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.<sup>2</sup>

**1- التحقيق في المحاسبة:** يختلف التحقيق في محاسبات المكلفين بالضريبة عن عملية مراقبة تصريحاتهم، وغالبا ما تكون عملية مراقبة التصريحات سببا مباشرا في إقتراح ذات المكلف بالضريبة للتحقيق في محاسبته، وكما يعتبر أصل التحقيق في المحاسبة رقابة خارجية معمقة، لذا سنتناول فيما يلي تعريف التحقيق في المحاسبة وأسبابه، ومكان إجرائه على إعتبار كونه رقابة خارجية تمارس كقاعدة عامة خارج مقرات إدارة الضرائب.

**أ- تعريف التحقيق في المحاسبة:** يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة أراد المكلف بالضريبة عكس ذلك بموجب طلب

1 \* - أطلق المشرع الجزائري تسمية " مراقبة التصريحات " ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وفي حين تناولت مختلف الدلائل والمشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب هذا النوع من الرقابة تحت مسمى " الرقابة على أساس الوثائق " وفي بعض الحالات الأخرى تحت مسمى " الرقابة المستندية " .

2 - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2008، ص: 108.

يقدمه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.<sup>1</sup>

والتحقيق في المحاسبة هو جملة العمليات التي يُستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، حيث أنه وأثناء مجريات التحقيق المحاسبي يُعلم عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بالأخطاء التي وقع فيها، إضافة إلى تمكينه من معرفة كيفية تقديم الطعون اللازمة لتخفيض الزيادات المترتبة عن هذه الأخطاء.<sup>2</sup>

ويعرف كذلك على أنه جملة العمليات التي تهدف إلى فحص محاسبة المكلف بالضريبة في عين المكان ومطابقة النتائج مع المعطيات المادية والتحقق من مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه وإدراج التعديلات اللازمة إذا وجب ذلك.<sup>3</sup>

حيث يتناول هذا النوع من التحقيق محاسبة المكلف بالضريبة على مستوى مقره الإجتماعي، والتي إحتوت بدورها الوثائق والمستندات التي أدت الى إستخلاص النتائج المصرح بها، فمن هنا تنطلق عملية التحقيق المحاسبي.

وحين يتعلق الأمر بتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية لمؤسسة أو شركة مع مقارنتها مع بعض المعطيات القانونية أو المادية، فإن ذلك يكون بقصد مراقبة جميع التصريحات وكذا المحاسبات المتعلقة بسنوات مالية مُقفلّة من أجل البحث عن الإختلالات الداخلية والخارجية وإستنباط إنعكاساتها في المجال الجبائي، وبمس هذا الشكل

---

1 - أنظر الفقرة الأولى من المادة 20، من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- وأنظر كذلك: عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص:22.

2 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017، ص:08.

3 - Daniel Richer, les procédures fiscales, PUF, France,1990, p :13.

من الرقابة بصفة عامة مجموع الفترات غير المتقادمة، ويترتب عنه فحص منظم ومنهجي للضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

ويسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد والتثبت من صحة التقييدات المحاسبية أو من إجراء المقارنة بين التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة والتقييدات المحاسبية المتعلقة بها، قصد التأكد من مصداقية وصحة هذه التصريحات مقارنة بما إحتوته المحاسبات ضمن السجلات المحاسبية.<sup>2</sup>

**ب - أسباب التحقيق في التصريحات:** لم يحدد المشرع الجزائري صراحة أسباب أو دوافع إدارة الضرائب للقيام بعمليات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، إلا أنه من البديهي والمتعارف عليه ضمن جُل التشريعات المقارنة، أن حق الإدارة الجبائية في ممارسة الرقابة يستمد أساسه من وجود ذلك النظام الضريبي التصريحي المقابل الممنوح للمكلفين بالضريبة، والمبني على عاملي الثقة وحسن النية المفترض في هؤلاء المكلفين عند الإقرار بمدخلهم أو أرقام أعمالهم المعتمدة لتحديد وربط الحقوق الضريبية بمختلف أنواعها.<sup>3</sup>

والأصل أن تبادر إدارة الضرائب من خلال إشعار المكلفين بالضريبة بإجراء عمليات المراقبة الجبائية مهما كان نوعها، إلا أنه وإستثناءً قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة لطلب ذلك نتيجة ظروف خاصة ومعينة، كتلك المرتبطة بمحاسبة الشركاء قبل فض الشركة أو تصفيتها تقاديا لنشوء الديون الضريبية فيما بعد، أو في تلك الحالات التي يكون فيها المكلف بالضريبة في حاجة إلى إشهاد أو ما يفيد أنه من ضمن المتعاملين الإقتصاديين والمكلفين بالضريبة الملتزمين بواجباتهم الضريبية، للإستدلال أو الإستفادة بذلك من مزايا معينة تتعلق بمجال نشاطه، كحصوله على قروض إستثمارية و نحو ذلك.

<sup>1</sup> - دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاعلام، الجزائر، 2019، ص ص: 24-24.

<sup>2</sup> - دليل إجراءات الرقابة الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاعلام، الجزائر، 2019، ص: 03.

<sup>3</sup> - محمد حامد عطا، المرجع السابق الذكر، ص ص: 69-70.

وإضافة إلى أن إجراء إخضاع المكلفين بالضريبة لعمليات الرقابة الجبائية، هو في الأصل إجراء روتيني ووقائي، إلا أن بعض المكلفين بالضريبة يكونون أكثر عرضة له مقارنة بغيرهم، نتيجة لوجود بعض المعطيات أو المؤشرات التي تثير إهتمام الأعوان المختصين بالرقابة لدى مصالح الإدارة الجبائية، وخاصة أولئك القائمين بمتابعة ملفاتهم، ومن أبرز وأهم هذه المؤشرات:<sup>1</sup>

- غياب الوثائق المرفقة بالتصريحات الجبائية، وخاصة تلك المتعلقة بإثبات ما هو مدون بها، كتلك المتعلقة بالفواتير المتضمنة الرسم على القيمة المضافة؛
- عدم إحترام الآجال المرتبطة بمختلف التصريحات الجبائية، بحسب طبيعة نشاط المكلف بالضريبة، وخاصة تلك المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال كالرسم على القيمة المضافة، أو تلك المرتبطة بالمداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات؛
- التصريحات الغامضة والغير مفصلة كما هو منصوص عليه، مما يستدعي إدارة الضرائب للبحث والتحري والتحقق بشأنها؛
- نمط تسيير نشاط أو مؤسسة المكلف بالضريبة، خاصة ما تعلق بالأعباء والتكاليف المُفرطة والمُبَالغ فيها، والتي تتطلب التحقق من مصداقيتها ومدى مطابقتها للواقع، تفاديا لسعي المكلف بالضريبة لتضخيمها بهدف تخفيض الدخل أو الربح الخاضع للضريبة
- المظاهر الخارجية لنمط معيشة المكلف بالضريبة، كمؤشرات الغنى من خلال إمتلاكه لأصول عقارية أو منقولات (أراضي، مباني، سيارات فخمة، قوارب ويخوت للنزهة، ...)
- لا تعكس حقيقة مداخيله المصرح بها من طرفه، مما يجعل إدارة الضرائب تُحقق بشأن حقيقة مداخيله ورقم أعماله؛
- إكتشاف إدارة الضرائب لحسابات أو ودائع مالية مهما كان نوعها غير مصرح بها من طرف المكلف بالضريبة ضمن جداول ميزانية محاسبته السنوية.

**ج - مكان إجراء التحقيق في المحاسبة:** نصت المادة 20 في فقرتها الأولى، من قانون الإجراءات الجبائية، على وجوب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين

<sup>1</sup> - Robert Matthieu, Guide pratique et juridique du contrôle fiscale, Graucher, Paris, 1999, pp :116-117.

المكان، ماعدا في حالة طلب مُعاكس من طرف المكلف بالضريبة يُوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة، وكما نصت ذات المادة في فقرتها الثالثة، على إمكانية أن تتم عملية الرقابة إما في عين المكان بإستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة بناءً على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي أُستعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

وتجدر الإشارة أن ممارسة التحقيق الجبائي بناءً على طلب المكلف بالضريبة، داخل مقر إدارة الضرائب، قد يشكل فرصة للمكلف بالضريبة لتفادي تواجد مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق بصفة مستمرة بمقر ممارسة نشاطه أو بمؤسسته، خاصة وأن هذا الإجراء لا يحرم المكلف بالضريبة من حقه في المناقشة الوجيهة مع المحقق.<sup>1</sup>

وقد إشتراط المشرع الجزائري لممارسة التحقيق على مستوى مصالح إدارة الضرائب تحرير طلب كتابي بهذا الشأن من طرف المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، ومنح للإدارة الجبائية السلطة التقديرية في قبول هذا الطلب من عدمه، وكما أجاز للإدارة القيام بالتحقيق على مستوى مصالحها في حالة القوة القاهرة التي تحول وإجراء التحقيق بعين المكان.

وكما نجد أن التشريع الجبائي الفرنسي ألزم المكلف بالضريبة بتحرير طلبه بخصوص إجراء التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الضرائب، وأوجب على هذه الأخيرة تمكين المكلف بالضريبة من الوثائق المحاسبية الخاصة به، قبل إرسال إشعار إعادة التقييم له.<sup>2</sup>

وكما أنه من الأهمية بمكان الحرص على مكان إستقبال وتواجد الأعوان المحققين بمقر مؤسسة المكلف بالضريبة عند إجراء عملية التحقيق بعين المكان، حيث أنه من الضروري تخصيص مكان مناسب على مستوى مقر المؤسسة لتمكين أعوان الإدارة

<sup>1</sup> - Daniel Richer, op.cit, p :28.

<sup>2</sup> - Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, LITEC, Paris, 1996, p :567.

الجبائية من تأدية مهامهم طيلة مدة التحقيق بعيدا عن أي تأثيرات قد تنتج عن محيط المؤسسة، فتواجد المحققين بمكاتب قريبة من العمال والمستخدمين أو قريبة من أماكن عامة بالمؤسسة، قد يجعلهم يستتجون معلومات خاطئة قد تؤثر على حسن سير التحقيق كما يمكن أن يتم التأثير عليهم من طرف الغير بخصوص وضعية المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الفرنسي قد أجاز إمكانية إجراء فحص محاسبة المكلف بالضريبة، على مستوى مكتب الخبير المحاسبي القائم على محاسبة المكلف بالضريبة، وذلك بناءً على طلب من هذا الأخير،<sup>2</sup> وباعتقادنا أن هذا الأمر منطقي ومعقول نظريا على أساس تواجد محاسبة المكلفين بالضريبة في غالب الأحيان على مستوى مكاتب الخبراء المحاسبين، خاصة بالنسبة للمكلفين بالضريبة أصحاب الأنشطة الصغيرة والمتوسطة، زيادة لدراية هؤلاء الخبراء ومعرفتهم بتفاصيل محاسبات زبائنهم، عدا كونهم في غالب الأوقات مستشارين وممثلين للمكلفين بالضريبة أمام مصالح الإدارة عموما والضرائب خصوصا.

غير أن ما يؤخذ على إجراء عمليات التحقيق الجبائي على مستوى مكتب الخبير المحاسبي يرجع إلى إستحالة تخصيص الفضاءات المناسبة والملائمة للأعوان المحققين من إدارة الضرائب لدى مكتب هذا الأخير، خاصة وأن الخبير المحاسبي يتعاقد مع عدد هام من المكلفين بالضريبة لمتابعة ومراجعة محاسباتهم وإعدادها وختمها، ما قد يثير

---

<sup>1</sup> - Par Mr Sassi, avocat fiscaliste à Paris ([www.sassi-avocats.com](http://www.sassi-avocats.com)), Contrôle fiscal – 1ere intervention du l'inspecteur des impôts, Contrôle fiscal – Comment se déroule la 1ere intervention du vérificateur ? <https://www.sassi-avocats.com/publication-41458-contrôle-fiscal--1ere-intervention-du-linspecteur-des-impôts.html>, le 21 juillet 2018 à 16h :12 minutes

« Dans quel local recevoir le vérificateur ?

La question du local dans lequel le vérificateur est reçu et qui pourrait être mis à sa disposition est très importante.

En effet, et par exemple, il ne faudrait pas que le vérificateur occupe un local à toute proximité d'une machine à café dans la mesure où ce type d'endroit est propice à des discussions libres de la part de salariés, dont certains pourraient être tentés de mettre l'entreprise en difficulté en colportant de fausses informations et/ou des informations préjudiciables à l'entreprise sur des pratiques internes.

Même chose pour les locaux en open-space.

Un contrôle fiscal est souvent une période stressante pour l'entreprise et pour son dirigeant dans la mesure où les risques financiers sont parfois importants.

Or, et en cette matière, il n'y a pas de fatalité et il est toujours préférable d'être accompagné par des professionnels ».

<sup>2</sup> - Jaques Gros Claude et Philippe Marchessou, op.cit, p : 126.

مشكلة خضوع عدد هام منهم للتحقيق الجبائي في نفس المجال الزمني، مما يحول من تخصيص أماكن مناسبة للمحققين على مستوى مكتب الخبير المحاسبي ذاته.

ومن خلال نص المادة 20 في فقرتها الأولى والثالثة من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> نلاحظ أن المشرع الجزائري قد جعل إجراء التحقيق بعين المكان كقاعدة أصلية في مجال التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة مهما كان نوعه (تحقيق في المحاسبة، تحقيق مصوب في المحاسبة، أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة)، وذلك على خلاف كل من الرقابة الشكلية والرقابة على التصريحات، حيث يتم إجراؤهما على مستوى مصالح إدارة الضرائب فقط، ومن دون نقل ملف أو وثائق ومستندات المكلف بالضريبة إلى مقر الإدارة، وبينما جعل من إمكانية القيام بالتحقيق الضريبي في التصريحات على مستوى مكاتب إدارة الضرائب إستثناءً في حالة الطلب الصريح من المكلف بالضريبة وشرط أن تقبله الإدارة الضريبية، أو في حالة القوة القاهرة التي تفرها هذه الأخيرة.

ويشترط في هذه الأحوال تقديم وصل تفصيلي بالوثائق المودعة لدى إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة الذي سيجرى التحقيق بشأنه بمقر مصالح الإدارة الجبائية، لكن المشرع الجزائري لم يفصل أو يوضح في طبيعة وماهية حالات القوة القاهرة التي تحول وإجراء التحقيق الجبائي بعين المكان، سواءً من خلال قوانين الضرائب المختلفة وعلى رأسها قانون الإجراءات الجبائية، ولا من خلال النصوص التنظيمية، وكما أن إدارة الضرائب نفسها لم تفصل في ذلك كما جرى عليه العرف الإداري من خلال ما يصدر عنها من تدابير ونصوص داخلية تفسيرية (من تعليمات وتوجيهات ومنشورات).

**2 - التحقيق المصوب في المحاسبة:** لا يختلف التحقيق المصوب في حقيقة الأمر جوهريا عن التحقيق في المحاسبة، ولتوضيح ذلك سنتطرق فيما يأتي لتعريفه وتحديد مجال ممارسته.

<sup>1</sup> - أنظر القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

أ- تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة (VPC): بحسب ما ورد بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، يُعنى بفحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب الخاصة بفترة محددة قد تقل عن سنة جبائية.

ويُعد هذا النوع من المراقبة بمثابة وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برمجيات أولية، وكما أن طابع التصويب الذي يميز هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق إضافة إلى العناصر التي ينبغي توافرها بهذا الأخير.<sup>1</sup>

وعليه فالتحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين 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.<sup>2</sup>

وحيث أنه لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليمات المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، وكما لا يمكن أن يتحول هذا التحقيق في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة، إلا أن ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق بشأنها، غير أنه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها سابقا نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.<sup>3</sup>

ب - مجال التحقيق المصوب: تم النص على إجراء التحقيق المصوب حديثا مقارنة بباقي أنواع التحقيق الجبائي، وذلك من خلال المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة

1 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص:08.

2 - دليل إجراءات المراقبة الجبائية، 2019، السابق الذكر، ص:03.

3 - دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، السابق الذكر، ص:27.

2008،<sup>1</sup> حيث تضمنت هذه الأخيرة إستحداث المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية في جزئه الثاني، بالبواب الأول منه، ومن خلال هذه المادة أجاز المشرع الجزائري ولأول مرة إمكانية التحقيق المحاسبي لنوع واحد فقط أو عدة أنواع من الرسوم والضرائب الخاضع لها المكلف بالضريبة، وليس للفترة الزمنية الغير متقادمة كلها كما هو الحال في مجال التحقيق العام أو الشامل والمقدرة عادة بأربع سنوات، بل يمكن إجراؤه لمدة أقل من ذلك وإقتصاره على سنة أو سنتين أو ثلاثة، أو لمدة تقل عن السنة، ينصب التحقيق خلالها على مجموعة معينة ومحددة من العمليات أو المعطيات المحاسبية.

ولا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا النوع من التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليم، وكما أنه لا يمكن للمحققين تجاوز موضوع عمليات التحقيق فيما تعلق بأنواع الحقوق والضرائب المحقق بشأنها أو المدة الزمنية موضوع هذه الحقوق، حتى لا يتحول هذا التحقيق المصوب تجاه نوع معين من الحقوق ضمن مجال زمني خاص به، إلى تحقيق عام يشمل كل أنواع الحقوق الضريبية الخاضع لها المكلف بالضريبة طيلة المدة الغير متقادمة.

وقد شهد هذا النوع من التحقيق عديد التعديلات والإضافات عبر قوانين المالية المختلفة، فمن خلال المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010،<sup>2</sup> تمت إضافة فقرة جديدة لفحوى المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وضح من خلالها المشرع أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع إدارة الضرائب من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في محاسبة المكلف بالضريبة لنفس الفترة المحقق فيها، ورغم أن التحقيق المعمق سيشمل نفس الضرائب المحقق فيها سابقا، إلا أن المشرع لم يغفل ذلك حين نص على وجوب أن يأخذ المحقق بعين الإعتبار الحقوق الضريبية المطالب بها عند إجراء التحقيق المصوب،

<sup>1</sup> - القانون رقم 08-02، المؤرخ في 2008/07/24، والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (ج ر عدد: 42 بتاريخ 2008/07/27).

<sup>2</sup> - القانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2010 (ج ر عدد: 78 بتاريخ 2009/12/31).

قاصدا بذلك عدم إدراجها مجددا ضمن نتائج التحقيق المعمق في المحاسبة لجميع أنواع الحقوق الضريبية على مدار كل الفترات غير المتقدمة.

ومن خلال هذا التعديل نستنتج أن إجراء التحقيق المصوب، يمكن أن يكون باعثا أو سببا في إقتراح المكلف بالضريبة للتحقيق المعمق في المحاسبة، خاصة إذا إكتشف أو لاحظ المحقق أثناء عملية التحقيق المصوب وجود مؤشرات أو تجاوزات أو نقائص تخص وعاء الضرائب أو تتعلق بعمليات غير مشمولة بموضوع تحقيقه، والتي لا يمكنه بأي حال التدخل بشأنها في إطار التحقيق المصوب.

وكما أنه ومن خلال المادة 26 من قانون المالية لسنة 2014،<sup>1</sup> وسع المشرع الجزائري من مجال إجراء التحقيق المصوب، ومكن إدارة الضرائب من القيام به عند شكها في مصداقية المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي من شأنها إخفاء المضمون الحقيقي للعقد بواسطة إستعمال بنود هدفها تجنب أو تخفيف الأعباء الجبائية.

ومما سبق ذكره، يمكن القول أن إجراء التحقيق المصوب يتميز من حيث موضوعه بعدة خصائص عن باقي أنواع التحقيق الجبائي الأخرى ومن أهمها إمكانية إقتصار تركيزه حتى على نوع واحد من الحقوق الضريبية ولفترة تقل عن السنة الجبائية، كأن يتعلق مثلا بالتحقيق حول تصريحات المكلف بالضريبة فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة للسداسي الأول أو الثاني من سنة جبائية غير متقدمة.<sup>2</sup>

**3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):** يختلف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عن التحقيق في المحاسبة وعن التحقيق المصوب من عدة جوانب، وذلك سواءً من حيث تعريفه أو مجال تطبيقه، والهدف المرجو من تنفيذه، وسنحاول فيما يلي توضيح أهم أحكامه وتمييزه عن باقي أنواع التحقيقات الجبائية.

<sup>1</sup> - القانون رقم 08-13، المؤرخ في 2013/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (ج ر عدد :68 بتاريخ: 2013/12/31).

<sup>2</sup> - Instruction N° : 14 du : 07/02/2010, MF/DGI/DRV, Alger, 2010.

أ- تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: عرف الأستاذ (Ecoline PHilipe)، التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، على أنه مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى التأكد من وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى الذمة المالية لمختلف ممتلكات المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

وتم وصفه ضمن دليل المحقق في المحاسبة الصادر عن المديرية العامة للضرائب، على أنه تلك التحريات والأبحاث التي تقوم بها مصالح الضرائب بهدف كشف الإختلالات بين المداخل الفعلية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة، مقارنة بتلك المعترف بها من طرفهم ضمن تصريحاتهم.<sup>2</sup>

وكما أُعتبر هذا النوع من التحقيق، ذلك الحق المخول بيد الإدارة الجبائية والآلية الإجرائية الأساسية المقابلة للنظام التصريحي المقرر للمكلفين بالضريبة، حيث يمكن لأعوان مصالح الضرائب من خلال هذا الحق الإجرائي التثبت من مداخل الأفراد والمكلفين بالضريبة مهما كان النظام الضريبي الخاضعين له، حقيقيا أو جزافيا.<sup>3</sup>

ويرى الأستاذ (رابح رقيب)، أنه نوع من الرقابة التي تتيح التطرق للحياة الخاصة للأشخاص وعلاقاتهم الخارجية، مما يوجب إحاطة هذا النوع من التحقيق بمجموعة من الضمانات تحول والتعسف في إستعمال هذا الحق الممنوح للإدارة الجبائية.<sup>4</sup>

وعليه فالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو كل تلك العمليات التي تستهدف الكشف عن وجود فارق بين الدخل المصرح به من طرف المكلف بالضريبة

---

<sup>1</sup> - عياشي عجلان، " ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحركية أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر"، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحركية العالمية، أكتوبر 2009، ص:02.

<sup>2</sup> - Guide du Vérificateur de Comptabilité, MF/DGI/DRV, 2001, p :14.

<sup>3</sup> - Circulaire n° :135/02, du :15 février 2002, MF/DGI/DRV, p :1/7.

- وأنظر عائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحلوq الجبائية -دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، الموسم الجامعي 2016/2017، ص: 71.

<sup>4</sup> - رابح رقيب، المرجع السابق الذكر، ص: 129.

والدخل الحقيقي لهذا الأخير، وذلك من خلال التثبيت من تصريحات الدخل الإجمالي بمختلف أنواعها، سواءً تلك الناتجة عن نشاط المعني، أو المحققة من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، أو تلك المداخل العقارية المحققة خارج الوطن، وغير ذلك من المداخل مهما كان نوعها أو مصدرها.<sup>1</sup>

وهو أيضا تلك العمليات التي تهدف أساسا للبحث عن تجانس وإنسجام المداخل المصرح بها والوضعية المالية لعناصر ونمط معيشة المكلف بالضريبة، وأعضاء مسكنه الإجتماعي.<sup>2</sup>

**ب - أسبابه وأهدافه:** تلجأ مصالح إدارة الضرائب لهذا النوع من التحقيق عندما يتبين لها أن الوضعية المالية للمكلف بالضريبة، وكذا نمط معيشته تشير إلى وجود مداخل أو أنشطة غير مصرح بها، وأنه متملص من دفع الحقوق الضريبية المتعلقة بها، ويمكن لأعاون إدارة الضرائب المؤهلين إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواءً كان لهؤلاء موطن جبائي بالجزائر أو لا.

زيادة إلى أنه يمكن برمجة وإقتراح أي شخص طبيعي لهذا النوع من التحقيق وذلك أثناء إجراء التحقيق في المحاسبة عندما يتضح للمحقق أن هناك إخلال بالتصريحات المرتبطة بضريبة الدخل الإجمالي بالنسبة للمستغل الشخصي للشركة، أو الشركاء أو أي شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله، مما يجعل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في هذه الأحوال بمثابة إمتداد ناتج عن نوع آخر من التحقيق وهو التحقيق في المحاسبة.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، السابق الذكر، ص: 19.

<sup>2</sup> - Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, ministère de l'action et des comptes publics, Mai 2019, p :04.

[https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/controle\\_fiscal/organisation\\_fonctionnement/charte\\_contribuable\\_verifie\\_mai\\_2019\\_0.pdf/01;45/02/05/2020](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_verifie_mai_2019_0.pdf/01;45/02/05/2020).

« - L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) permet à l'administration de rechercher si les revenus que vous avez déclarés correspondent à ceux dont vous avez disposé.

- A l'occasion de cette vérification, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal ».

ويتم هذا النوع التحقيقات أيضا في حال لاحظت مصالح إدارة الضرائب وجود فارق محسوس بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة من جهة وبين تلك المصاريف والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.<sup>1</sup>

وكما يعتبر إجراء التحقيق في المحاسبة غير كاف في أغلب الحالات لتقدير وضبط المادة الخاضعة للضريبة ومحاربة الغش الجبائي، نظرا لشمول هذا التحقيق لجميع أنواع الضرائب والرسوم والعمليات المحاسبية المرتبطة بها، وعليه أوجد المشرع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من أجل تحديد وحصر الوعاء الضريبي فيما تعلق بجميع المداخل الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي خصوصا.

ويكون إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في بعض الحالات إمتداد للتحقيق في المحاسبة عندما يتعلق الأمر بفحص محاسبة المؤسسات الخاصة أو شركات الأشخاص، فبعد التحقيق في محاسبة هذه الكيانات المعنوية، تركز الإدارة الضريبية على وضعية الشركاء فيما تعلق بحصص أرباحهم ومداخلهم الخاصة الأخرى.<sup>2</sup>

ويهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من توافق المداخل المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي من جهة، ووضعية الخزينة وعناصر وضعية حياة المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

وعليه فهذا التحقيق يمتاز بالدقة والشمولية في مجال مراقبة كل أصناف المداخل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء تعلقت مداخلهم بمجال نشاطهم أو بتلك الدخول المتأتية من مصادر خارجية أخرى ومهما كان نوعها، حتى تلك المرتبطة بمظاهر حياتهم الإجتماعية، وعلى هذا الأساس تتم مراقبة مدى إنسجامها مع المداخل المصرح بها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، السابق الذكر، ص ص: 19-20.

<sup>2</sup> - Philippe Augé, op.cit, p :199.

<sup>3</sup> - Thierry Lambert, Le Contrôle Fiscal (Droit et Pratique), P.U.F, Paris, 1991, p :282.

<sup>4</sup> - Bernard Deligniers, Contrôle des Revenus, Examen de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, Jurisclasseur du procédures fiscales, 1994, pp :03-04.

وتتم مباشرة هذا الإجراء في الغالب بعد إجراء رقابة على الوثائق أو تكملةً لإجراء التحقيق في المحاسبة،<sup>1</sup> وبالتالي فإن فحص وضعية المكلف بالضريبة يمتد إلى العمليات التي من خلالها يجب أن يتحقق التطابق والتوافق بين جميع العناصر المختلفة المشكلة لدخل المكلف بالضريبة والمصرح بها من طرفه، وبين وضعيته المالية والعناصر المرتبطة بنسق معيشته ونمط إنفاقه، من خلال البحث الخارجي المعمق لكل العناصر الشخصية والخارجية لوضعية المكلف بالضريبة المالية.<sup>2</sup>

### ج - مجال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بحسب التشريع الجزائري:

تضمنت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى، وبعد تعديلها بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016،<sup>3</sup> أنه بإمكان أعوان الإدارة الجبائية الشروع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواءً توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وعلى الأعوان المحققين التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، ويكون ذلك بحسب الأحكام الموضوعية الواردة بالمادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

زيادة على أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير مُحصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة.

وحيث أنه بالرجوع إلى نص المادتين السابقتي الذكر يتضح لنا ما يلي:

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، المرجع السابق الذكر، ص: 273.

<sup>2</sup> - دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2019، السابق الذكر، ص: 03.

<sup>3</sup> - القانون رقم 15-18، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، (ج ر عدد 72 صادرة في 2015/12/31).

ج1 - بالنسبة لنص المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يستلزم هذا النوع من التحقيق مقارنة قيمة المداخل المصرح بها مع تلك المداخل الفعلية المستنتجة والمتوصل لها بعد فحص وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، فيما تعلق بزمته المالية عموماً، من أملاك عقارية أو منقولة وصولاً إلى دراسة وفحص العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء مقره الإجتماعي، والمؤشرات الخارجية لثروته.<sup>1</sup>

ومن خلال ما ورد بنص المادة 21 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا ما ورد بمختلف التعليمات والدلائل الجبائية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، يتضح جلياً أن الوعاء الضريبي محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يشمل جميع أنواع المداخل مهما كان نوعها أو مصدرها، وحتى تلك المحققة من طرف أعضاء المقر الإجتماعي للشخص المعني بالتحقيق.

ويتأكد ذلك من خلال تحديد المشرع الجزائري لوعاء ضريبة الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي ضمن المادة السادسة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث فرض هذه الضريبة على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة، وأعتبر في كفالة المكلف بالضريبة أولاده الذين يقل عمرهم عن ثمانية عشرة (18) عاماً، أو عن خمسة وعشرين (25) عاماً بالنسبة للذين يزاولون الدراسة أو الذين يأويهم في بيته أو من يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي، وعليه فإن التحقيق الجبائي سيشمل جميع الأموال سواءً العقارية أو المنقولة التي بحوزة المكلف بالضريبة وكل من هم في كفالتة من أفراد مقره الإجتماعي.

وقد مكن المشرع الجزائري من خلال الفقرة الثانية من المادة السادسة السابقة الذكر، المكلف بالضريبة من تفادي فرض ضريبة الدخل المتعلقة بالمداخل المحققة من طرف أولاده نتيجة نشاطهم الخاص أو الناتجة عن ثروة مستقلة عن ثروته، شريطة أن يطالب بفرض ضرائب مستقلة على مداخل أولاده.

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, lettre d'information, MF, DGI, N° :16, mois d'avril 2004, p:01.

ج 2 - بالنسبة لنص المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يشكل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة تسمح لإدارة الضرائب ممارسة الرقابة على تصريحات الدخل للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا النوع من التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى.<sup>1</sup>

وهذا ما كرسته المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حين تناولت التقدير الجزافي الأدنى للدخل الذي تُقرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة، حيث أنه في حالة عدم التناسب بين نمط الحياة للمكلف بالضريبة ومداخيله، يتم تحديد الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق بعض عناصر نمط الحياة وفق جدول ضريبي خاص تم تحيينه آخر مرة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2018.<sup>2</sup>

وقد تضمن الجدول المذكور العناصر المبينة لتحديد أساس الضريبة، وهي تلك التي يتصرف فيها أفراد الأسرة أثناء السنة الضريبية، وقد قصد المشرع بأفراد الأسرة أعضاء المقر الإجتماعي للمكلف بالضريبة المشار إليهم ضمن المادة السادسة سابقا، وتجدر الإشارة أن الجدول المذكور يحتوي على ثمانية عناصر لنمط الحياة ويقابل كل منها دخل جزافي مقابل له (أنظر الملحق)، ويتم تأسيس المبلغ الجزافي الناتج عن تطبيق الجدول والزيادة الناتجة عنه بحسب وضعية المكلف بالضريبة، عند عدم وجود تناسب بين نمط الحياة للمكلف بالضريبة ومداخيله، وهذا ما ينتج عنه دخل جديد يتجاوز مبلغ الدخل الصافي الخاضع للضريبة المصرح به.

وفي هذا الصدد أتاح المشرع للمكلف بالضريبة أن يثبت بكل الأدلة التي تُبين أن مداخيله أو إستخدام رأسماله أو القروض التي تحصل عليها، مكنته من ضمان هذا النمط

<sup>1</sup> - دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب 2019، السابق الذكر، ص 27.

<sup>2</sup> - الفانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (ج ر عدد: 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017).

المعيشي لحياته، وكما أن تلك الإيرادات التي يثبت المكلف بالضريبة أنه تحصل عليها خلال السنة المعنية بالتحقيق وأنها معفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي، يتم حسمها من إجمالي المبلغ الجزافي المحدد من إدارة الضرائب.

وقد أكد التطبيق القضائي لمجلس الدولة مبدأ الأخذ بمدى الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف بالضريبة في عديد الأحكام المتعلقة بهذا النوع من التحقيق الجبائي، ومن ذلك قراره رقم 024549 بتاريخ 24 جانفي 2006، والذي من أهم حيثياته نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

" ... وحيث أنه عملا بالمادة 31 مكرر 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سببت إدارة الضرائب مراجعة وضعية المستأنف عليها أساسا على إعتباره إطارا ساميا لتبرير تقديرها لنفقة معيشية بمبلغ 22.000 دج شهريا في سنة 1997 و 35.000 دج شهريا ابتداءً من 1998 وعلى تصريحاته بمساهمته في بناء مسكن مشترك بالجزائر العاصمة مُقدرةً هذه المساهمة جزافيا ب 100.000 دج سنويا، وتصريحه بشراء شقة ببيجاية بمساهمة زوجته فقط، مستبعدة دفع المستأنف عليه بمساهمة أبيه وأخيه بنسبة 40 بالمئة المبررة بشهادة توثيقية محررة سنة 2001 أي في تاريخ لاحق للسنتين محل المراجعة.

وحيث أن الاحتجاجات المقدمة من طرف المستأنف للدفع بأن تقدير نفقاته في إطار المراقبة المعمقة لوضعيته الجبائية مُبالغ فيها وغير جدية بالنظر إلى النفقات المعترف بها من طرفه والمتمثلة في مساعدة والده ماديا والمشاركة في إنجاز مسكن بالجزائر العاصمة وشراء مسكن ببيجاية بمساهمة زوجته فقط، النفقات التي لا تتناسب والمداخل المصروح بها، مما يتعين معه القول أن نتائج التحقيق سليمة وبالتالي فإن وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي محدد على أساس معايير موضوعية.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب عند رفضه للدعوى ويتعين بالتالي تأييده "

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ظل إجتهادات مجلس الدولة، دار النهضة، الجزائر، 2010، ص:201.

وقد تضمنت التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 135 لسنة 2000، مجموعة من المعايير يتم على أساسها إدراج وإنتقاء الأشخاص الطبيعيين وإقتراحهم لعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والتي يمكن حصرها فيما يأتي:<sup>1</sup>

- في حال عدم التناسب بين تصريحات الدخل والنفقات الظاهرة للمكلف بالضريبة، أو عند توافر مؤشرات تُوحى بعدم صحة المداخيل المصرح بها عند إجراء سابق لنوع من أنواع الرقابة سواءً على أساس الوثائق أو تحقيق في المحاسبة؛
- بعد تحرير محضر التلبس الجبائي أو إكتشاف عمليات غش ضريبي؛
- نتيجة إجراء الرقابة الجبائية على الشركات التجارية وملاحظة محاولات التملص من ضريبة الدخل الإجمالي من طرف الشركاء؛
- في حال الظهور المفاجئ والغير مُبرر لمظاهر الغنى للأشخاص الطبيعيين؛
- في وضعيات عدم التصريح بالإرث والتركة والوصية، أو بعض الهبات ذات القيمة؛
- عند وجود تناقضات في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وخاصة فيما تعلق بوضعية ممتلكاتهم مهما كان نوعها؛
- في حال عدم اكتتاب التصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي.

#### د- تمييز التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عن التحقيق في المحاسبة:

يختلف موضوع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عن التحقيق في المحاسبة من زاويتين أساسيتين، تتعلق الأولى بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق، وأما الثانية فترتبط بنوع أو ماهية الحقوق الضريبية محل التحقيق.<sup>2</sup>

**د1- من حيث المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق:** يشمل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المكلفين بالضريبة من فئة الأشخاص الطبيعيين فقط، وذلك فيما

<sup>1</sup> - التعليمات رقم 135 الصادرة بتاريخ 15 فيفري 2000، المتعلقة بمعايير إختيار الأشخاص للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

<sup>2</sup> - Bachir Yelles Chaouche, La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, Revue tunisienne de fiscalité, imprimerie Man et Co, Tunisie, 2007, pp :191-192.

تعلق بمراقبة مداخلهم المصرح بها مهما كان نوعها، كما يمكن أن يشمل هذا النوع من التحقيق فئة الأشخاص الطبيعية غير الممارسين للأنشطة التجارية والمهنية الخاضعة للضريبة.

فمن الجائز أن يتم التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأفراد العاديين غير التجار والمهنيين الذين يتضح لإدارة الضرائب أن هناك مؤشرات توحى بعدم توافق مداخلهم المصرح بها مع تلك التي بحوزتهم فعليا، أو من خلال نمط معيشتهم أو تلك العقود والمبادلات المدنية التي يقومون بها، بالرغم من عدم مسكهم لأي نوع من المحاسبة وعدم خضوعهم للنظام المالي المحاسبي المعمول به، وفي حين أن التحقيق في المحاسبة يشمل الأشخاص القانونية سواء المعنوية أو المادية من مؤسسات وشركات وأفراد، والتي تمارس أنشطة تجارية أو مهنية خاضعة للضريبة، سواء في إطار نظام الإخضاع الضريبي الحقيقي أو النظام الجزافي ووفقا لشروط وأحكام النظام المالي المحاسبي الساري العمل به.

**د 2 - من حيث نوع وماهية الحقوق الضريبية محل التحقيق:** لا يشمل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا الضريبة المرتبطة بمداخل الأشخاص الطبيعيين، والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي لمختلف عناصر الدخل المختلفة، في حين نجد أن التحقيق في المحاسبة أو حتى التحقيق المصوب أو الرقابة على التصريحات، يشمل كل منها إمكانية التحقيق بخصوص جميع أنواع الحقوق من ضرائب ورسوم مختلفة، كالضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الرسوم على رقم الأعمال كالرسم على القيمة المضافة، وبالإضافة للضريبة على الدخل الإجمالي في حد ذاتها.

## المبحث الثاني

### سلطات إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة الجبائية

يعتمد أعوان مصالح إدارة الضرائب المؤهلون لممارسة مهام الرقابة الجبائية بدرجة كبيرة على إستغلال جميع أنواع المعلومات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوضعية المالية والمحاسبية للمكلفين بالضريبة، وفي هذا الإطار خول لهم المشرع سلطات وإمميزات واسعة في مجال البحث والتحري عن المعلومة الجبائية من خلال منحهم حق الإطلاع والحق في طلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة، وكما أتاح لهم أيضا إستغلال هذه المعلومات لأقصى حد ممكن في مجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة من خلال سلطة ممارسة المعاينة والحجز و إجراء التلبس الجبائي، وسنوضح فيما يلي مختلف هذه السلطات.

### المطلب الأول

#### سلطات إدارة الضرائب في مجال البحث والتحري عن المعلومة الجبائية

تتمتع مصالح إدارة الضرائب بسلطة التحقق من مصداقية ما تتضمنه التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وذلك بما لها من صلاحيات تمكنها من حق الإطلاع على السجلات والدفاتر والوثائق وكل أنواع المستندات لدى المكلفين بالضريبة ولدى كل من تربطهم علاقة بهم، وصولا لحق طلب التوضيحات والمبررات من المكلفين أنفسهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص:111.

## الفرع الأول

### حق الاطلاع

يعتبر حق الاطلاع أوسع من حق التحقيق في حد ذاته رغم أنه من بين آليات هذا الأخير، فهو يتيح ويسمح بتوسيع مجال البحث ليصل إلى الغير الذي يمكن أن يكون على علاقة بالمكلف بالضريبة أو على دراية بوضعيته المالية وكل ما يتعلق بها،<sup>1</sup> حيث يسمح هذا الحق ويتيح للأعوان المؤهلين بالإدارة الجبائية الحصول على الوثائق لدى المكلف بالضريبة نفسه أو لدى الغير.<sup>2</sup>

وكما يعتبر خضوع المكلفين بالضريبة أو الغير لحق الإطلاع من طرف إدارة الضرائب إلزاماً قانونياً يقع على عاتقهم وجوب التقيد به،<sup>3</sup> ولحق الإطلاع مفهوم فني وعملي يتمثل في إلزام المكلف بالضريبة أو الغير بتمكين إدارة الضرائب من المستندات والوثائق التي تتيح المراقبة الضريبية.<sup>4</sup>

وقد خولت معظم التشريعات لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين حق الإطلاع على جميع أنواع الوثائق والمستندات لغرض ربط جميع أنواع الحقوق والرسوم الضريبية، ومن غير أن يُحتج بالسر المهني ضدهم من طرف حائزي هذه الوثائق مهما كانت طبيعتهم القانونية،<sup>5</sup> وكما يمكنهم وفي إطار ربط وتأسيس الضريبة ومراقبتها الحصول على المعلومات والوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت وسيلة حفظها سواءً كانت في شكل ورقي أو على دعائم إلكترونية.<sup>6</sup>

وكما يُتيح حق الإطلاع إستعمال المعلومات الناتجة عن تحليل الوثائق والمستندات في مراقبة مدى صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ومن ثم

<sup>1</sup> - Collet Martin, Procédures Fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt) PUF, PARIS, 2011, P :258.

<sup>2</sup> - Roland Torrel, Contrôle Fiscal, MAXIMA, PARIS, 1995, P :22.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، المرجع السابق الذكر، ص: 25.

<sup>4</sup> - Neji Baccouche, Droit Fiscale Générale, Impression Nova Print-Sfax, Tunisie, 2008, P :256.

<sup>5</sup> - فضيلة عباس غائب، " مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي "، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 46، 2010، ص: 17.

<sup>6</sup> - Louis Trotabas et Jean Marie Cotteeret, Droit Fiscal, 4<sup>ème</sup> Edition, DALLOZ, Paris, 1980, p : 43.

إستعمالها في إعادة ربط وحساب الوعاء الضريبي في حال إكتشاف نقائص وإغفالات أو إخفاءات متعمدة.<sup>1</sup>

ويخضع المكلف بالضريبة لحق الإطلاع خاصة فيما تعلق بالدفاتر المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري، وكذلك كل تلك الوثائق المحاسبية التي تربطه بالعملاء والموردين وكل ما له علاقة بإيراداته ومداخيله ونفقاته.<sup>2</sup>

وقد تناول المشرع الجزائري هذا الحق من خلال المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وكرس من خلاله مبدأ عدم مواجهة الإدارة الجبائية بالسر المهني، ومن ذلك إلزام حتى ممارسي بعض الأعمال الغير تجارية بالإدلاء بأسماء زبائنهم للإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

وكما كرس ذات المبدأ بالنسبة لبعض المهن الحرة أيضا كمهنة الطب حيث نصت المادة 36 من المرسوم التنفيذي المتضمن مدونة أخلاقيات الطب على أنه يشترط في كل طبيب أو جراح أسنان أن يحتفظ بالسر المهني المفروض لصالح المريض إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك،<sup>4</sup> وقد سمح المشرع للإدارة الجبائية بالحصول على هكذا معلومات من مصالح الضمان الإجتماعي على أساس أن هذه الأخيرة هي الأكثر دراية بنشاط هذه الشريحة.<sup>5</sup>

وبالتالي فمجال هذا الحق واسع جدا بالنظر للشريحة الكبيرة من الأشخاص والمؤسسات والهيئات محل الخضوع له،<sup>6</sup> ولأعوان إدارة الضرائب المؤهلين سلطة تقديرية واسعة في ممارسته، لكنها أيضا تخضع لبعض القيود التي نص عليها المشرع في هذا

<sup>1</sup> - Eric Péchillon, Le Contrôle Fiscale des Particuliers, L'Harmattan, Paris, 2003, P : 42.

<sup>2</sup> - Daniel Richer, les Procédures fiscales, Presse universitaire de France, Paris, 1<sup>re</sup> Edition, 1990, p : 21.

<sup>3</sup> - القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>4</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 276/92 مؤرخ في 06 جوياية 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات مهنة الطب، جريدة رسمية عدد: 52، بتاريخ 08 جويلية 1992.

<sup>5</sup> - إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2013/2014، ص: 42.

<sup>6</sup> - Guy Gest et Gilbert Tixier, Manuel de droit fiscal, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 4<sup>eme</sup> Edition, Paris, 1986, p :236.

الصدد،<sup>1</sup> وعلى المكلف بالضريبة أيضا الإلتزام التام بإستقبال أعوان الإدارة الجبائية وتمكينهم من الإطلاع على كل ما يطلبونه من وثائق ومحركات ومستندات.<sup>2</sup>

### أولا- مجال حق الإطلاع بحسب التشريعات المالية والجبائية في الجزائر:

زيادة لحق إدارة الضرائب في أن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم الوثائق المالية والمحاسبية والإدارية، ككشوفات حساباته البنكية وأوامر وإيصالات الدفع، وكل الفواتير مهما كان نوعها، وجداول الزيائن وغيرها وكل الوثائق التبريرية المتعلقة بنفقاته وإيراداته، يمكنها أيضا طلب المعلومات من الغير بهذا الشأن وذلك بموجب حق الإطلاع الذي تتمتع به.<sup>3</sup>

وعلى هذا الأساس أوجد المشرع الجزائري هذا الإجراء بهدف تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، حيث أتاح لأعوان الإدارة الجبائية بموجب نصوص كثيرة عبر قوانين المالية وقوانين الضرائب حق الإطلاع وتصفح الوثائق والمعلومات لدى كل من:

- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات؛
- لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين؛
- لدى الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط وكتاب الإدارات.

### 1- بالنسبة للإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

لأعوان الإدارة الجبائية المؤهلين الحق في الإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات لدى إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات والهيئات العمومية والخاصة أيا كان نوعها، وكما أنه لا يمكن وبأي حال من الأحوال الإحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية بهذا الشأن.

<sup>1</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق الذكر، ص: 112.

<sup>2</sup> - ماهر طاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، صك 319.

وأنظر: أحمد جمال الدين، القانون الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص: 300.

<sup>3</sup> - Jaques Grosclaude et Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, Paris, P : 103.

وقد نص المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الإحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون حق الإطلاع على الوثائق التي بحوزة هذه المصالح.

ومن خلال إستعماله عبارة " أمام أعوان الإدارة المالية "، فإنه لم يقتصر مجال هذا الحق على أعوان إدارة الضرائب فقط، بل إنه مدد سلطة ممارسة هذا الحق الإمتيازي لجميع موظفي مصالح وزارة المالية بمختلف أسلاك هذه الأخيرة من مصالح للجمارك والضرائب وأملاك الدولة والحفظ العقاري ومسح الأراضي و مصالح الميزانية والمحاسبة العمومية...إلخ، وخاصة أن أغلب هذه الأسلاك لها نفس الرتب الوظيفية من حيث تسميتها خصوصاً.<sup>1</sup>

وفي إطار تنظيم هذا الحق نجد أن المشرع الجزائري قد خص بعض المرافق العمومية بالدولة بإجراءات خاصة، وتتمثل هذه المرافق في كل من:

أ - **هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي:** حيث أنه يتوجب على هذه المصالح أن توافي إدارة الضرائب سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، و يجب أن يبين في هذا الكشف رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية للمؤمن له، وكما يجب أن تُعد هذه الكشوف بالنسبة لكل سنة على نفقة الهيئة، وعلى أن تصل إلى مدير الضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية.<sup>2</sup>

وكما تلتزم صناديق الضمان الاجتماعي وكذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 29 من القانون رقم 02-11، المؤرخ في 24/12/2002، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، المتممة للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، (ج ر عدد: 86 بتاريخ 25/12/2002).

<sup>2</sup> - الفقرة الثالثة من المادة 46، من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 29 من القانون رقم 02-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، السابق الذكر.

ب - **صناديق التأمين على البطالة:** تلتزم هذه الأخيرة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين على البطالة أو الذين تم شطبهم، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فيفري من كل سنة.

ج - **فيما تعلق بتسخير الأموال والخدمات:** أوجب المشرع من خلال قانون المالية لسنة 2011، على الإدارات العمومية وأعوانها أن تقدم للسلطات المكلفة بتسوية التسخير وكذلك إلى لجان التقدير جميع المعلومات اللازمة لتحديد تعويضات التسخير وذلك رغم جميع الأحكام المتعلقة بالسر المهني، إلا أنه وفي نفس الوقت أخضع هذه السلطات وأعوانها وكذلك أعضاء لجان التقدير إلى إلزام واجب السر المهني فيما يخص جميع المعلومات التي أطلعوا عليها.<sup>1</sup>

د - **في مجال البناء والتعمير:** تقوم الإدارة الجبائية كل سنة بإحصاء المكلفين بالضريبة والنشاطات والأموال العقارية المبنية وغير المبنية، ويتعين على المصالح المكلفة بال عمران والبناء إفادة المديرية الولائية للضرائب التي تتبع لدائرة إختصاصها الإقليمي، بكل المعلومات المتعلقة بإحصاء وإنهاء عمليات البناء والهدم والتغيير المتعلقة بالعقارات.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - المادة 39 من القانون رقم 10-13، المؤرخ في 29/12/2010، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، (ج ر عدد: 80 بتاريخ 2010/12/30).

<sup>2</sup> - المادة 191 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بموجب نص المادة 38 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، (ج ر عدد 57 بتاريخ 31 ديسمبر 1990).

\*- حيث أن المادة 38 من القانون رقم 90-36، إحتوت جميع أحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي كانت مدرجة بالأمر رقم 76-101 بالإضافة إلى تعديلها ، وقد أدرج المشرع أحكام المادة 38 من القانون 90-36 في قانون أطلق عليه قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و ذلك بموجب المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ، ( ج ر عدد 73 بتاريخ 11 أكتوبر 1992 )، و بعد ذلك و من خلال المادة 93 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ، والمتضمن لقانون المالية لسنة 1994 ، تم تعديل المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 ، و ذلك بجعل أحكام المادة 38 من القانون 90-36 محل الأحكام الملحقه بالأمر رقم 76-101 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تلغيها ، وبالتالي فإن القانون الحالي للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة هو القانون 90-36 المعدل و المتمم و ليس الأمر 76-101 كما يعتقد الكثيرون.

هـ - **الجهات والسلطات القضائية:** أوجب المشرع الجزائري على الجهات القضائية أن تُطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في مجال الضريبة أو أية مناورة نتج عنها غش أو تملص من الضريبة، سواءً تعلق الأمر بالدعاوى المدنية أو الجزائية، بل ويصل الأمر إلى تلك الدعاوى التي أفضى الحكم فيها بإنتقاء وجه الدعوى، ونص صراحة على أن تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط وتحت تصرف إدارة الضرائب خلال الخمسة عشرة يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية، وتخفّض هذه المدة إلى عشرة أيام فيما يخص الجنايات،<sup>1</sup> في حين أنه كان من الأجدى تمديد هذه المدة فيما تعلق بالجنايات نظرا لخطورتها وإحتمال إرتباطها أكثر بجرائم التهرب الضريبي.

وكما نص المشرع في ذات السياق وفي مجال التحكيم على وجوب تحرير محضر يودع في أجل شهر واحد، مُرفقا بالوثائق لدى كتابة الضبط التابعة للجهات القضائية المختصة، لكل قرار تحكيمي سواءً كان المحكمون فيه معينون من طرف جهات العدالة أو من قبل الأطراف، وكذلك كل إتفاق تم خلال سريان الدعوى أو أثناء الخبرة أو التحكيم، ونص صراحة على أن يوضع هذا المحضر تحت تصرف الإدارة الجبائية خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ إيداعه لدى كتابة الضبط.<sup>2</sup>

وكما أجاز المشرع للسلطات القضائية في جميع أنواع الدعاوى المدنية والإدارية والجزائية وبغض النظر عن شبهة وجود تهرب جبائي، منح حق الإطلاع على عناصر من ملفات هذه الدعاوى للإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

و- **بالنسبة لسجلات الحالة المدنية والموظفين المكلفين بالإرشيف وإيداع السندات العمومية:** يتوجب على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية وكل الموظفين المكلفين بالإرشيف وإيداع السندات العمومية، أن يقوموا بتقديمها عند كل طلب إلى أعوان التسجيل المؤهلين لدى مصالح الضرائب لغرض الإطلاع عليها، ولكن من دون نقلها

<sup>1</sup> - المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - المادة 29 من القانون رقم 02-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 47 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

لهم، وكما سمح المشرع بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لغرض حماية مصالح الخزينة العمومية ومن دون مقابل أو دفع أي مصاريف.<sup>1</sup>

**2 - حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:** نظرا للأهمية الكبيرة لطبيعة المعاملات على مستوى المؤسسات المالية، مكن المشرع مصالح الضرائب من حق الإطلاع على جميع نشاطاتها المالية، من عمليات مصرفية وتأمين وإعادة تأمين ومراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف.

**أ- بالنسبة للعمليات المصرفية:** ويتعلق الأمر هنا بالمؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة إعتيادية على ودائع القيم المنقولة، حيث أنه يجب على كل هؤلاء أن يرسلو إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، يتضمن فتح أو إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر.

وكما أن هذا الإلزام يشمل وبالأخص البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومراكز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

وكما نص المشرع على أن ترسل قوائم هذه الإشعارات في مستند معلوماتي أو إلكتروني خلال العشرة أيام الأولى للشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات أو بالطرق والوسائل العادية إذا كان المصرح غير مجهز لهذا الغرض.<sup>2</sup>

وكما يجب أن تتضمن إشعارات فتح أو إقفال أو أي تغيير يمس الحساب أو صاحبه مجموعة البيانات التالية:<sup>3</sup>

1 - المادة 48 من نفس القانون.

2 - المادة 34 من القانون رقم 05-16، المؤرخ في 2005/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006 (ج ر عدد: 85 بتاريخ 2005/12/31).

3 - المادة 35 من نفس القانون، (والمعدلة والمتممة للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية).

- تعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية المسيرة للحساب وعنوانها؛
- تعيين الحساب ورقمه ونوعه وخاصيته؛
- تاريخ وطبيعة العملية المصرح بها فيما إذا تعلق بفتح أو إقفال أو تغيير يمس الحساب نفسه أو يتعلق بصاحبه؛

- وجوب أن تتضمن هذه الإشعارات بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ألقابهم وأسماءهم وتاريخ ومكان ولادتهم ورقم شهادة ميلادهم وعنوانهم، وبالنسبة للمقاولين الأفراد رقم قيديهم في السجل التجاري ورقمهم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة، وأما بالنسبة للأشخاص المعنويين، تسميتهم أو إسم الشركة وطبيعتهم القانونية وعنوانهم ورقم قيديهم في السجل التجاري ورقمهم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة، ولكل شخص يتوفر على تفويض لإستعمال هذا الحساب بيان إسمه ولقبه وتاريخ ومكان ميلاده ورقم شهادة ميلاده وعنوانه الشخصي.

وكما يجب على المؤسسات البنكية التي تُصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير موطنين في مقراتها أو وكالاتها، أن تُرسل كشفا عن سندات الدفع إلى مدير الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة إختصاصه الإقليمي، ويجب أن يتضمن هذا الكشف على وجه الخصوص تعيين مكتب الإصدار ورقم الصك والمبلغ الذي يوافق البنك على دفعه وتعيين المستفيد من الصك وعنوانه وتعيين الشخص المستفيد من الخدمة المقدمة وعنوانه وتاريخ الإصدار وتاريخ قبض الصك.<sup>1</sup>

ب - **بالنسبة لعمليات التأمين وإعادة التأمين:** يتوجب على شركات التأمين و/أو إعادة التأمين و وسطاء التأمين وكذا كل مؤسسة تمارس نشاط التأمين على المنقولات أو العقارات أن ترسل كل ثلاثة أشهر إلى إدارة الضرائب جدولاً خاصاً بعقود التأمين المكتتبة لدى وكالاتهم وذلك في أجل العشرون يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المعني، وكما يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يُطلعوا أعوان الإدارة الجبائية، سواءً في

<sup>1</sup> - المادة 36 من نفس القانون، (والمحدثة للمادة 51 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية).

المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية.<sup>1</sup>

وكما نص المشرع الجزائري على أنه يستوجب على المجموعات التي تدفع إيرادات على القيم المنقولة التصريح سنويا بأسماء المستفيدين من أرباح الأسهم أو المرتبات مع نسخ من محاضر الجمعيات العامة وعروض الحال ومستخرجات عن مداوات مجالس الإدارة أو مجالس المساهمين، وكما يتعين على جميع الهيئات المالية المعتمدة أن تمسك سجلا خاصا مرقما وموقعا وتسجل فيه يوما بيوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر كل عملية دفع أو تداول أو قرض تتعلق بقيم منقولة أجنبية خاضعة للضريبة، وسجلا آخر بنفس المواصفات السابقة يتعلق بكل عملية خاصة بدفع فوائد تخضع للضريبة، وكما يمتد حق الإطلاع بالنسبة لهذه الشركات إلى دفاتر تحويل الأسهم والسندات وكذا إلى محاضر الجمعيات العامة.<sup>2</sup>

وكما نص المشرع وبصيغة التعميم ومن خلال نصه على أنه يتعين على المؤسسات والهيئات الغير مشار إليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع أو تقبض أو تُسير أو تُوزع أموالا لحساب أعضائها أن تُقدم لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتمكن من مراقبة التصريحات المكتتبه المتعلقة بها أو بغيرها والتي بحوزتها.<sup>3</sup>

وقد نص المشرع صراحة من خلال الفقرة الأخيرة من نص المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن حق الإطلاع يُتيح لأعوان الإدارة الجبائية الحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.<sup>4</sup>

1 - المادة 44 من القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر (والتي أحدثت المادة 52 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية).

2 - المواد 55 و56 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

3 - المادة 57 من نفس القانون.

4 - الفقرة الأخيرة من المادة 59 من نفس القانون.

ج - مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف : مكن المشرع الجزائري ضمن هذا المجال الهام الإدارة الجبائية من حق الإطلاع لغرض مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف، حيث أنه أوجب على المؤسسات الناشطة في هذا المجال أن ترسل الى الإدارة الجبائية الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج والتي قامت بها لحساب زبائنها، على أن يتضمن هذا الكشف تعيين وصفة وعنوان كل زبون ورقم التوطين البنكي وتاريخ ومبلغ التسوية ومقابل المبلغ بالعملة الوطنية والتعيين البنكي ورقم حساب المستفيد من التحويلات ومراجع أو شهادة ووصل دفع رسم التوطين البنكي، وعلى أن يتم إرسال هذا الكشف خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي عملية التحويل.<sup>1</sup>

وكما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل والمكلفون بهكذا مهام وعلى الخصوص المكلفون من قبل الوزارة المكلفة بالمالية، حق الإطلاع للتأكد من التطبيق الحسن للتنظيم الخاص بالصرف، وذلك خلال قيامهم بالتحقيقات لدى الخاضعين للضريبة الممارسين لنشاط الصرف، وكما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يطلبوا من جميع المصالح العمومية كل المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهامهم ومن دون أن يحتج عليهم بالسر المهني.<sup>2</sup>

3- لدى الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط وكتاب الإدارات:

يتعين على الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط وكتاب الإدارات، تقديم فهارسهم خلال العشرة أيام الأولى من شهر يناير وأفريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة إلى مفتشي التسجيل التابعين لمقر إقامتهم، ليؤشروا عليها ويذكروا في تأشيراتهم عدد العقود المسجلة،<sup>3</sup> وعلى أن

<sup>1</sup> - المادة 60 من نفس القانون (والمحدثة بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2003 ومعدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2006).

<sup>2</sup> - المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - الفقرة الأولى من المادة 158 من الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، (ج ر عدد : 81 بتاريخ 18/12/1977).

يُحرروا محضرا في حالة عدم القيام بذلك مع تطبيق غرامات مالية،<sup>1</sup> وكما يتعين عليهم أن يقدموا فهارسهم عند كل طلب الى أعوان التسجيل عند مراقبتهم بمقراتهم المهنية، وفي حالة رفض تقديم الفهارس، يقوم عون التسجيل رفقة عون برتبة مفتش بتحرير محضر عن الرفض مع تطبيق غرامة مالية بهذا الشأن.<sup>2</sup>

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه وبالإضافة لما تناولناه حول مجال حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات ولدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين، ولدى الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط وكتاب الإدارات، فقد ورد أيضا ضمن المادة 46 من قانون المالية لسنة 2018،<sup>3</sup> والتي إستحدثت المشرع بموجبها المادة 33 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، أنه إذا فرضت الضريبة تلقائيا في مجال الضريبة على الأملاك، تشرع المصالح الجبائية في إعادة تشكيل وضعية الملكية للمكلفين بالضريبة، حسب المظاهر الخارجية للأملاك وعناصر نمط الحياة المنصوص عليها في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويكون ذلك بالنسبة لإحتياجات إعادة تشكيل وضعية الملكية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالضريبة على الأملاك والذين يحوزون أملاكا في الخارج، ففي هذه الحالة يجب على المصالح الجبائية تقديم طلب في إطار تبادل للمعلومات، طبقا للقانون الجبائي الإتفاقي المعمول به، ومن أجل تطبيق الضريبة على الأملاك، أوجب المشرع على كل من:

– وكلاء السيارات تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء وألقاب وعناوين زبائنهم الذين إقتنوا سيارات سياحية يتجاوز سعرها مبلغ 10.000.000 دينار جزائري؛

<sup>1</sup> – الفقرة الثانية من من المادة 158 من الأمر رقم 76-105، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000).

<sup>2</sup> – المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر (والمحدثة للمادة 38 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية).

<sup>3</sup> – القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

- بائعي المجوهرات تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء وألقاب وعناوين زبائنهم الذين إقتنوا مجوهرات فاخرة؛
- محافظي البيع تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء وألقاب وعناوين الأشخاص الذين يقتنون أشياء قيمة عن طريق البيع في المزاد العلني.
- وكما يتعين أن ترفق هذه الكشوف بالتصريحات الشهرية لرقم الأعمال، وفي حالة وجود عناصر تثبت عدم تصريح المعنيين المذكورين أعلاه بزبائنهم، فإنه يتم الشروع في تحقيقات معمقة بخصوص نشاطهم؛
- وكما يجب على مصالح الجمارك أن ترسل دوريا إلى الإدارة الجبائية المختصة إقليميا كشفا مفصلا لعمليات الاستيراد التي قام بها الخواص، والتي شملت:
  - السيارات التي تتجاوز قيمتها مبلغ 10.000.000 دينار جزائري؛
  - اليخوت وسفن النزهة؛
  - عربات السكن؛
  - الخيول؛
  - طائرات النزهة؛
  - المجوهرات والأحجار الكريمة والذهب والمعادن النفيسة؛
  - لوحات كبار الرسامين.

## ثانيا- القيود الواردة على حق الإطلاع والانتقادات الموجهة له:

في الحقيقة أن حق الإطلاع يستمد أساسه من تلك الحماية التي تتمتع بها حقوق الخزينة العمومية في المجال الضريبي، ورغم أهمية ممارسة هذا الإجراء الحمائي للمال العمومي إلا أن المشرع قيده ببعض الإستثناءات والشروط، ورغم ذلك لم يسلم من عديد الإنتقادات الموجهة له.

**1- القيود الواردة على حق الإطلاع:** إستثنى المشرع الجزائري من حق ممارسة الإدارة الضريبية لحق الاطلاع تلك المعلومات ذات الطابع الاقتصادي أو المالي والتي تم الحصول عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر 65-29،

والمتمضن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، حيث أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال إستعمال هكذا معلومات لأغراض الرقابة الجبائية، وكما أن المصالح الإدارية الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بتقديمها.<sup>1</sup>

وكما أنه لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة حق الإطلاع في أيام العطل، أما في الأيام الأخرى فلا يمكن أن تتجاوز مدة الإطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات حيث يقومون بالتحريات أربع ساعات بالنسبة لكل يوم عمل.<sup>2</sup>

وأما بالنسبة لإدارات الولايات والدوائر والبلديات فلا يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب الإطلاع إلا فيما تعلق بالعقود التالية:<sup>3</sup>

- العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الإنتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن الإيجار أو عن الإستفادة بوعده بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار؛

- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية؛

- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو إهلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة؛

- العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.

وكما أن حق الإطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة بالنسبة لسجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية لا يمكن ممارسته إلا خلال الثلاثة أشهر

---

<sup>1</sup> - الفقرة الثانية من المادة 46، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - المادة 48 فقرة 4، من نفس القانون.

<sup>3</sup> - المادة 49 من نفس القانون، وأنظر أيضا المادة 58 من قانون التسجيل، السابق الذكر.

التي تسبق عملية المراقبة الضريبية،<sup>1</sup> ولا يمكن أن يمارس حق الاطلاع إلا من طرف أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.<sup>2</sup>

وباعتقادنا أنه ونظرا لأهمية هذا الاجراء وإرتباطه بجهات إدارية عمومية وخاصة، كان من الأفضل إقتصار القيام به على أعوان إدارة الضرائب من رتبة مفتش على الأقل كما هو الحال في مجال الرقابة الجبائية (مراقبة التصريحات والتحقيقات الجبائية في التصريحات)، زيادة على أن حق الإطلاع في حد ذاته هو وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية التي تشترط هذه الرتبة على الأقل.

وأما عن حدود المجال الزمني العام لممارسة حق الإطلاع، فإنه يجب الإحتفاظ بالدفاتر والوثائق المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري وذلك فيما تعلق بالوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، وذلك لمدة عشر سنوات كما ورد بالمادة 12 من القانون التجاري الجزائري، وذلك ابتداءً من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وابتداءً من تاريخ التحرير فيما يخص الوثائق الثبوتية.<sup>3</sup>

وكما أن الدفاتر والأوراق والوثائق من كل نوع والتي من شأنها أن تسمح بالتحقيق في الكشوف التي ترمي إلى ضمان التصحيح الجبائي، والتي ليست خاضعة لأجل كبير للمحافظة عليها يجب أن تحفظ في المكتب أو الوكالة أو الفرع حيث تم إعدادها، وتكون تحت تصرف أعوان التسجيل إلى غاية نهاية السنة الرابعة المالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق، ويتوجب على أعوان الضرائب أن يُطلعوا بعضهم البعض على جميع السجلات والملفات وغيرها من الوثائق المرتبة في محفوظات مختلف كتابات الضبط،

---

1 - المادة 46 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 - المادتين 57 و61 من نفس القانون.

3 - المادة 41 من قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر (والمحدثة للمادتين 64 مكرر، و64 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية).

وكل سجل أنهى منه يجب أن يُحتفظ به كاتب الضبط طيلة عشر سنوات حتى يُقدم عند كل طلب.<sup>1</sup>

وبالرجوع لنص المادة 12 من القانون التجاري نجدها تنص على حفظ الدفاتر والمستندات وتوجب كذلك ترتيب وحفظ المراسلات الواردة ونسخ من الرسائل الموجهة أو الصادرة طيلة نفس المدة، ولم تحدد هذه المادة نوعية الوثائق والمستندات وإنما أحالت بهذا الشأن الى المواد 9 و10 من نفس القانون،<sup>2</sup> ومن خلال هاتين الأخيرتين نجد أنها تتمثل في كل من دفتر اليومية الذي تقيد فيه يوماً بيوم جميع العمليات المحاسبية وكل الوثائق المتعلقة بهذه العمليات، ودفاتر الجرد المتعلقة بكل عناصر الأصول والخصوم ودفاتر قفل جميع الحسابات وصولاً لوثيقة الميزانية ووثيقة حسابات النتائج، هذه الأخيرة التي تتسخ بدورها في دفتر الجرد النهائي.<sup>3</sup>

**2- الإنتقادات الموجهة لحق الإطلاع:** يرى بعض المختصين أن إدارة الضرائب وفي إطار ممارستها لحق الإطلاع تتمتع بسلطات واسعة من شأنها المساس بالحرية والحياة الخاصة للأفراد، وبالتالي يجب أن يتم هذا الإطلاع ضمن إجراءات تضمن عدم التجاوز، وأن القول بغير هذا يجعل من القانون الضريبي في مرتبة تعلو الدستور الضامن الأساسي للحريات وحرمة الحياة الخاصة.<sup>4</sup>

ومن أهم ما يثار من نقاش فقهي قانوني حول هذا الحق يكمن في صعوبة التوفيق بينه وبين واجب الإلتزام بالسر المهني من طرف المنوط بهم تلبية طلب الإدارة الجبائية في حق الإطلاع، وبهذا الشأن نجد المشرع الفرنسي مثلاً نص صراحة على منع نشر أو إنشاء المعلومات المتحصل عليها بموجب سلطة حق الإطلاع وذلك من خلال قانون العقوبات الفرنسي وضمن نص المادة 226 في فقرتها رقم 13، حيث نص على أنه لا

1 - نفس المادة من نفس القانون.

2 - القانون رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم (ج ر عدد 101، بتاريخ 19 ديسمبر 1975).

3 - فتحة قرقوس، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، جوان 2017، ص: 220.

4 - محمد حامد عطا، المرجع السابق الذكر، ص: 41.

يمكن للأشخاص الحائزين والمتوفرين على معلومات من جراء وظائفهم القيام بإفشائها أو نشرها، إذا كانت هذه الأخيرة ذات طبيعة سرية أو إذا كان ذلك بناءً على طلب التكتّم عليها من طرف صاحبها.<sup>1</sup>

وكما أن هناك جانبا من الفقه يرى بعدم إجبارية إلتزام المكلفين بالضريبة الآخرين الإستجابة لحق الإطلاع عندما يُطلب منهم ذلك حول وضعية مكلف آخر بالضريبة،<sup>2</sup> إضافة إلى أن هذا الحق المخول لإدارة الضرائب لا يتطلب أي شكليات خاصة ويسمح بأخذ المعلومات وحتى نسخ من الوثائق المتعلقة بهذه المعلومات،<sup>3</sup> وقد إتجه مجلس الدولة الفرنسي في هذا الصدد إلى أن الوثائق التي تخضع للإطلاع تقتصر على السجلات والوثائق والمستندات المحاسبية التي تتيح لإدارة الضرائب إستنتاج المعلومات اللازمة المتعلقة بالمركز أو الوضع المالي للمكلف بالضريبة الذي يجرى حق الإطلاع بشأنه.<sup>4</sup>

وبالتالي فإن إستعمال حق الإطلاع يجب أن يتم ضمن إطار من المشروعية، فهو لا يُخول إدارة الضرائب حق تفتيش مساكن المكلفين بالضريبة أو مكاتبهم بحجة الحصول أو العثور على الوثائق، وحتى أن رفض المكلف بالضريبة تمكين أعوان إدارة الضرائب من حق الإطلاع لا يجيز لهذه الأخيرة سوى توقيع الجزاءات الجبائية المنصوص عليها بقوانين الضرائب، كرفض الغرامات الجبائية أو الفرض التلقائي للضريبة.<sup>5</sup>

### ثالثا- الجزاءات المقررة جراء عدم تمكين الإدارة الجبائية من حق الإطلاع:

إن رفض إطلاع إدارة الضرائب على ما تريده من وثائق وبيانات فعل يمنعه القانون الجبائي زيادة على إلزام الممتنع بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المطلوبة إلى إدارة

<sup>1</sup> - Jaques Grosclaude et Philippe Marchessou, Procédures Fiscales, Edition Dalloz, 1998, France, P : 106.

<sup>2</sup> - Ibid, p : 103.

<sup>3</sup> - Guy Gest et Gilbert Tixier, op.cit, p : 234.

<sup>4</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق، ص: 118.

<sup>5</sup> - رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006، ص ص: 370-368.

الضرائب تحت طائلة غرامة تهديدية عن كل يوم تأخير،<sup>1</sup> وفي هذا الشأن نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن يتحمل مسؤولوا الإدارات والولايات والبلديات والهيئات وبصفة شخصية مسؤوليتهم المالية، عند رفضهم تقديم الوثائق التي بحوزتهم للمصالح المعنية، وذلك تحت طائلة الأحكام المنصوص عليها في المواد 62 و63 من نفس القانون.

وقد نصت المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من نفس القانون، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، وكذلك إذا قامت بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، وكما يترتب بحسب المادة 63 من نفس القانون على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق غرامة مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

وفي هذا الصدد نلاحظ أن التشريع الجبائي الفرنسي أشار إلى حيثية في غاية الأهمية مفادها أن رفض تقديم الوثائق أو المعلومات للإطلاع عليها من طرف إدارة الضرائب لا يترتب عليه حتما الفرض التلقائي للضريبة، وإنما تنص المادة 1734 من القانون العام للضرائب في هذه الحالة بفرض غرامة بقيمة 1500 يورو.<sup>2</sup>

وكما أنه يثبت عن كل رفض من طرف كل الحائزين وكل المودع لديهم، تحرير محضر بذلك من طرف العون المختص، ويسري هذا أيضا على الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية وذلك فيما تعلق بالعقود المودعة لديهم، ويعاقب على كل مخالفة رفض يرتكبونها بغرامة مالية قدرها 300 دينار جزائري، وكما أنه يتوجب على المودع لديهم دفاتر المخازن العامة تقديمها إلى أعوان

<sup>1</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، ص: 126.

<sup>2</sup> - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscale, Contentieux-Recouvrement, op.cit, p :508.

التسجيل لغرض الإطلاع عليها ومن دون نقلها، وفي حالة الرفض يتعرض هؤلاء لذات العقوبة.<sup>1</sup>

ونصت المادة 192 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تفرض على كل مخالفة متعلقة بحق الإطلاع من طرف المؤسسات المالية والمصرفية، غرامة جبائية تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها الإلتزام بإطلاع إدارة الضرائب بعمليات الفتح أو الإقفال للحسابات المالية للمكلفين بالضريبة، حيث أفادت هذه الأخيرة أنه يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152، 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### حق طلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة

إن سلطات أعوان الإدارة الجبائية واسعة جدا لدرجة تمكنهم من طلب كل المعلومات والتوضيحات والتبريرات المتعلقة بالتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة أو بأي عقود قاموا بها،<sup>3</sup> وعادة ما يتم اللجوء لهذه الطلبات عند ملاحظة وجود غموض في التصريحات المكتتبه أو تباين بينها وبين ما هو موجود بالملف الجبائي للمكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

وتختلف طلبات التوضيح و طلبات التبرير عن حق الإطلاع كونها تتصل في أغلبها مباشرة بشخص المكلف بالضريبة، وتتم هذه الطلبات بمجرد إكتتاب التصريحات

<sup>1</sup> - المواد 48 و 50 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر .

<sup>2</sup> - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر .

<sup>3</sup> - Jean-Pierre Casimir, op.cit, p :509.

<sup>4</sup> - André Lefevre, Fiscalité Des Affaires, Edition Ellipses, Paris, pp 179-180.

الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، وأثناء جميع مراحل وأنواع الرقابة الجبائية بداية من الرقابة الشكلية إلى غاية الرقابة المعمقة، وعلى المكلفين بالضريبة الإستجابة لهذه الطلبات سواءً كانت في شكل طلب معلومات أو توضيحات أو تبريرات، لأن هدف الإدارة الضريبية هو التحقق والتثبت من مدى دقة ومصداقية التصريحات.<sup>1</sup>

ويرى محي محمد سعد أن هذه الطلبات تجسد حق الإدارة في الإستعلام عن طريق الإيضاحات والتبريرات لبيانات أو مستندات لها دور هام وضروري من وجهة نظرها فيما يخص تقدير الوعاء الضريبي وربط الضريبة.<sup>2</sup>

ولا يوجد تعريف دقيق لهذه الطلبات، إلا أن أهميتها تختلف بحسب نوع الرقابة الجبائية الخاضع لها المكلف بالضريبة، والتي على أساسها تتحدد الإجراءات والضمانات التي يجب إحترامها،<sup>3</sup> وللإحاطة بجملة الأحكام المنظمة لهذه الطلبات سنتعرض لتفصيل أنواعها والأساس القانوني الذي يُكرس لمصالح إدارة الضرائب الحق في إستعمالها، وكذا معرفة شكلها ومضمونها والمواعيد المترتبة بها وصولاً لتلك الآثار القانونية المترتبة عنها.

#### أولاً - أقسام الطلبات:

في الحقيقة إن طلبات مصالح إدارة الضرائب من المكلفين بالضريبة في مجال عمليات الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، قد تكون من خلال أنواع مختلفة، بداية من الطلبات العادية والروتينية كتلك المتعلقة بتكوين وتحيين ملفات الجبائية، وصولاً إلى الطلبات المتعلقة بالتوضيحات وطلبات التبريرات، واللّتان تعتبران أهم أنواع الطلبات

<sup>1</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق الذكر، ص:171.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص:215.

<sup>3</sup> - Jean-Pierre Casimir, op.cit, p :509.

\*- « Il est donc nécessaire d'examiner avec la plus grande attention le contenu de telles demandes afin de déceler leur éventuelle ambiguïté et d'apprécier notamment si celles -ci caractérisent un contrôle sommaire ou un contrôle approfondie. Dans cette hypothèse en effet, l'administration doit respecter certaines garanties des procédures ».

الموجهة للمكلفين بالضريبة بخصوص وضعيتهم الجبائية، وعليه سنتناول فيما يلي هذه الطلبات.

**1- طلبات التوضيح:** تكون طلبات التوضيح أكثر دقة من الطلبات العادية للمعلومات، حيث أنه بإمكان إدارة الضرائب أن تطلب من خلالها من المكلف بالضريبة توضيحات عن كل النقاط المرتبطة بتصريحاته الجبائية المكتتبه وخاصة تلك التي يشوبها الغموض، وكما أنه لا يمكن لإدارة الضرائب المضي بعيدا في مجال فرض الضريبة من خلال هذه التوضيحات، في حين يمكنها طلب التبريرات المتعلقة بها، وتشمل طلبات التوضيح كل ما يتعلق بالتصريحات المكتتبه سواءً من حيث شكلها أو مضمونها، ويتضمن هذا الإجراء أو الحق الممنوح لإدارة الضرائب تقديم التفسيرات والشروحات أو بعض المعلومات التكميلية من طرف المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب، والتي تتعلق بكيفية توصله للنتائج المصرح بها، ولا تعني التشكيك في نيته وفي نزاهة تصريحاته/المكتتبه.<sup>1</sup>

وفي هذا الشأن يمكن أن تتطوي هذه الطلبات على تقديم المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية شروحات حول الفارق في المداخل والايادات المدرجة بالكشف البنكي الخاص به وبين تلك المصرح بها، أو حول طبيعة هذه المداخل، وقد تكون هذه الطلبات متعلقة بقيمة التكاليف والأعباء المصرح بها ومدى مطابقتها لإحتياجات نشاط المكلف بالضريبة أو مؤسسته.

ولإدارة الضرائب وفي إطار التثبت والتحقق أن تطلب من المكلف بالضريبة أي شروحات أو تفسيرات تتعلق بتصريحاته، ويمكنها أيضا أن تطلب ذلك من الغير الذين لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة به.<sup>2</sup>

وعادة ما يُسفر هذا النوع من الطلبات رغم أنه يقتصر على طلب التوضيحات، على وجود نقائص وتناقضات فيما بين التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وبين

<sup>1</sup> - Ibid, p :509.

\*- « Les conséquences en sont les suivantes. Ces demandes doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portant et doivent permettre d'obtenir du contribuable tous les renseignements nécessaires à la compréhension de la déclaration. Mais si les éclaircissements fournis rendent la déclaration compréhensible, l'administration ne pourra pas pousser plus loin ses investigations sauf à demander, si elle le peut, des justifications... ».

<sup>2</sup> - Guy Gest et Gilbert Tixier, op.cit, p : 235.

تلك المعلومات الواردة لإدارة الضرائب، مما ينجر عن هذه النقائص أو التناقضات الزيادة في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فرض الفارق من الضرائب الغير مصرح بها.<sup>1</sup>

**2- طلبات التبرير:** تختلف طلبات التبرير في كونها تتمحور حول معلومات محددة ودقيقة وتتعلق بعمليات تستوجب إثباتات معينة ومحددة يجب توافرها بحسب الحالة، وذلك على خلاف طلب التوضيحات الذي يمكن أن يتعلق بعمليات يمكن شرحها وتوضيحها من دون اللجوء الى إثباتات، وكما يعتبر طلب التوضيحات في كثير من الحالات كبدائية تدعو لإجراء طلب التبريرات حينما لا يمكن لطلبات التوضيح تغطية الغموض الذي أعدت و أرسلت لأجله.<sup>2</sup>

ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الطلبات، خاصة إذا تعلق بوجود فارق في المداخل المصرح بها،<sup>3</sup> فالأمر هنا لا يقتصر على مجرد طلب الإيضاح لعمليات معينة، وإنما يتعداه إلى إثبات المعطيات المدرجة بالتصريحات بواسطة أسانيد وأدلة ووثائق بحسب ما تقتضيه كل حالة، وعادة ما ترتبط طلبات التبرير بتلك الأعباء التي يتم خصمها من المداخل لغرض التقليل من نتائج حسابات الأرباح، ونظرا لأهميتها البالغة تتطلب هذه الأعباء المدرجة بالوثائق المحاسبية والتي أدت إلى النتائج المصرح بها وجود ما يثبت صحتها ومصداقيتها، ومن ثم فهذه الطلبات تتميز بأهمية بالغة سواءً بالنسبة للإدارة الجبائية أو المكلفين بالضريبة، وعادة ما يتم اللجوء إليها إلا في حالات تتعلق بعمليات محاسبية هامة كتلك المتعلقة بحقيقة رقم الأعمال أو الدخل المصرح به أو الأعباء التي تم خصمها.<sup>4</sup>

وباعتقادنا فإن أهمية هذه الطلبات وبالنسبة لكلا طرفي العلاقة الضريبية، يرجع لكونها مرتبطة أساسا بتقديم الإثباتات والأدلة المحاسبية من وثائق ومستندات، كالفواتير ووصولات التسديد وأوامر الدفع ونسخ المراسلات وشهادات الإعفاء وغير ذلك، والتي أدت

<sup>1</sup> - Céline Delavallée, op.cit, pp : 06-08.

<sup>2</sup> - Jean-Pierre Casimir, op.cit, p :510.

<sup>3</sup> - L'Tifi Med Habib, op.cit, p :72.

<sup>4</sup> - Jaques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit, pp :108-110.

في مجملها إلى تقدير حجم الوعاء الضريبي وتحديد وربط الضرائب المصرح بها بتلك الكيفية المدرجة على مختلف التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

### ثانيا- الأساس القانوني لطلبات التوضيح والتبرير:

أوضحت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، أن مفتش الضرائب يراقب التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابية، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، وكما يستمع للمعنيين إذا تبين أن إستدعاءهم لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

وعليه فباستطاعة الأعوان المؤهلين بالإدارة الجبائية وفي إطار ممارسة مهامهم المتعلقة بالرقابة الجبائية أن يطلبوا جميع المعلومات أو التوضيحات أو التبريرات المرتبطة بالمكلفين بالضريبة والتي لها علاقة بتصريحاتهم، وعادة ما يتم اللجوء إلى هكذا طلبات عند عدم تطابق تصريحات المكلف بالضريبة مع ما بحوزة الإدارة الجبائية ضمن ملفه الجبائي، وبالأخص إذا تعلق الأمر بوجود فارق في المداخل المصرح بها من طرفه.<sup>1</sup>

وقد ورد بالمادة 25 من قانون المالية لسنة 2014، أنه وخلال مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لتأسيس كل ضريبة وحق ورسم، فإنه يحق لها التشكيك في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلف بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر، 2008، ص: 37.

- Et voir aussi : Dominique ledouble, Droit fiscal des entreprises, LITEC, Paris, pp : 155-157.

<sup>2</sup> - المادة 25 من القانون رقم 08-13، المؤرخ في 2013/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (ج ر عدد: 68 بتاريخ 2013/12/31).

وكما ورد بقانون الإجراءات الجبائية وفيما تعلق بالرسوم على رقم الأعمال أنه يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواءً على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، وكما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يقوموا بحضور وتحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ولهذا الغرض يمكن لهؤلاء الأعوان المذكورين طلب تسليم الفواتير والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة للسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة، ومن أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساءً، إلى المحلات ذات الإستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حملتها وكما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة.<sup>1</sup>

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه وفي إطار مشروعية هذه الطلبات، يسلتزم ذلك وجوب أن تتعلق وترتبط بتوضيح أو تبرير عمليات ترتبط بسنوات غير متقدمة تتيح لإدارة الضرائب فرض الضريبة بشأنها، وفي حال تعلق هذه الطلبات بسنوات متقدمة فلا يكون ذلك إلا على سبيل التوضيح والإسترشاد فقط، ولا يمكن فرض الضريبة في هذه الحالة إلا إذا احتوت هذه المعلومات على وجود غش ضريبي وفقا لأحكام ومقتضيات القوانين الجبائية السارية المفعول في مجال الغش الضريبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 33، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - العيد صالح، المرجع السابق الذكر، ص ص: 37-38.

### ثالثا - آجال طلبات التوضيح والتبرير:

نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، على أجل ثلاثين يوما للإجابة من طرف المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح أو التبرير، تبدأ من يوم إستلام هذه الطلبات، ويرى البعض أن للإدارة السلطة التقديرية إذا ما دعت الضرورة لذلك وبناءً على طلب مقدم من المكلف بالضريبة، أن تمنح تمديداً أو أجلا إضافيا لإتمام المكلف لإجابته أو تقديم تبريراته.<sup>1</sup>

وباعتقادنا أن العمل بإمكانية تمديد هذا الأجل من شأنه تقادي نزاعات إدارية وقضائية مستقبلا سواءً حول ربط الضريبة أو عند تحصيلها، خاصة وأن المشرع رتب جزاءً خطيرا عند فوات الأجل وعدم الرد عن هذه الطلبات، والمتمثل في الشروع في إجراءات فرض الضريبة.

**رابعا - شكل ومحتوى الطلبات والآثار المترتبة عنها:** تنفرد طلبات التوضيح وطلبات التبرير بأحكام خاصة تنظم شكلها ومضمونها، وكما ينتج عن عمليات توجيهها للمكلفين بالضريبة جملة من النتائج القانونية ترتبط بوضعياتهم الجبائية، وسنتناول فيما يلي شكل ومحتوى هذه الطلبات ومن ثم النتائج أو الآثار المترتبة عنها.

**1- شكل ومحتوى الطلبات:** تكون هذه الطلبات في الأصل كتابية، وكما يجب أن تُبين بوضوح النقاط التي يراها المفتش أو المحقق ضرورية، وإذا لم تف بالمطلوب أو إذا كانت غير كافية يمكن لإدارة الضرائب إعادة إرسال طلبات أخرى.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - L'Tifi Med Habib, op.cit, p :73.

<sup>2</sup> - Par Me Sassi, avocat fiscaliste à Paris ([www.sassi-avocats.com](http://www.sassi-avocats.com))

<https://www.sassi-avocats.com/publication-41458-contrôle-fiscal--1ere-intervention-du-linspecteur-des-impots.html>, le 21 juillet 2018 à 16h :12 minutes

Contrôle fiscal – 1ere intervention du l'inspecteur des impôts

Contrôle fiscal – Comment se déroule la 1ere intervention du vérificateur ?

**- Pourquoi suggérer au vérificateur un mode de communication écrite ?**

« Dans le cadre des opérations de contrôle fiscal, le vérificateur sera souvent amené à poser de nombreuses questions tout comme demander la communication de certains documents.

Les questions posées et les demandes de documents sont parfois anodines, mais ne peuvent exclure des demandes plus problématiques notamment en termes de risques fiscaux.

C'est notamment la raison pour laquelle il est préférable de demander au vérificateur de faire ses demandes par écrit, ne serait-ce que par courrier électronique auprès de l'interlocuteur privilégié afin que cette demande puisse être traitée par l'entreprise et son conseil avec le recul nécessaire.

ويجب أن تتميز الطلبات بالدقة في مضمونها، حتى تتيح للمكلف بالضريبة معرفة المطلوب توضيحه أو تبريره وإثباته، وعلى أن يتم ذكر الأجل اللازم للرد عليها ضمن النماذج الخاصة بها، مع الإشارة للجزاء المترتبة في حال عدم الإجابة أو التأخر فيها، وعلى أن تُرسل أو تُبلغ بطريقة تضمن إستلامها،<sup>1</sup> كالبريد المضمون أو التأشير بالإستلام للعون المكلف من طرف إدارة الضرائب بتسليمها، أو إستدعاء المكلف المعني أو ممثله القانوني وتسليمها له، مع الإشارة بإستلامها ضمن محضر إستلام أو بسجل مخصص لذلك مع إمضائه بالإستلام بالمحضر أو السجل بحسب الحالة.

وقد أصاب المشرع في حرصه على إثبات إستلام هذه الطلبات من طرف المكلفين بالضريبة وذلك لما قد يترتب عنها من نتائج هامة في مجال فرض الضرائب.

**2- الآثار المترتبة عن الطلبات:** يرى (محي محمد مسعد)، أن هذه الطلبات وُجدت في حقيقة الأمر لسببين، الأول هو أنها تشكل دحض ونفي لوجود أي شبهة للغش الضريبي، وأما الثاني فباعتبارها أهم آلية إجرائية رقابية تقابل تمتع المكلفين بالضريبة بحرية التصريح.<sup>2</sup>

وتختلف الآثار المترتبة على هذه الطلبات باختلاف نوع الرقابة الجبائية وكذا نوع الضرائب المحقق بشأنها، فإذا ما تعلق الأمر برقابة شكلية فقد تتعلق الطلبات بأمور شكلية وبسيطة على خلاف إذا إرتبط الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو بالتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة أو تحقيق مصوب حول ضريبة أو أنواع من الضرائب تحديداً، ففي مثل هذه الحالات تكون الطلبات أكثر أهمية ودقة خاصة في مضامينها بخصوص النقاط المثارة من خلالها.

---

La communication écrite permettra également d'éviter toute ambiguïté entre les demandes du vérificateur et les réponses de l'entreprise vérifiée.

D'ailleurs et dans l'hypothèse d'une demande ambiguë de la part du vérificateur, il ne faut pas hésiter à lui faire préciser le sens et la portée de sa demande ».

<sup>1</sup> - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر، (بعد تعديلها بموجب المادة 40 من القانون الفانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية عدد: 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017)

<sup>2</sup> - محي محمد مسعد، المرجع السابق الذكر، ص ص: 170-171.

وعموما فهناك مجموعة من الآثار العامة والمشاركة في مجال الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها، والتي سنتناولها فيما يلي:

أ - **من حيث مدة التحقيق:** لطلبات المعلومات والتوضيح أو التبرير أثر موقف من شأنه قطع مدة التحقيق بداية من تاريخ إرسال الطلبات إلى غاية الإجابة عليها وفي حدود الثلاثين يوما من تاريخ إرسالها، وفي حالة تمديد الأجل من طرف إدارة الضرائب تمتد بذلك مدة القطع.<sup>1</sup>

ب - **من حيث النتائج المترتبة عنها:** يجب الإستجابة لجميع أنواع الطلبات المرسلة من إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة، حيث أن الجزاءات الخطيرة المرتبطة بعدم الرد على طلبات الإدارة الضريبية أو التأخر فيها أو النقص الذي قد يعتريها، هي في حقيقة الحال إلزام غير مباشر للمكلفين للقيام بالرد على هذه الطلبات بدقة ووضوح وإحترام للأجال المتعلقة بها، وكما أن أي إخلال بذلك ينجر ويترتب عليه الفرض التلقائي للضريبة، وفيما تعلق بإستجابة المكلفين لطلبات الإدارة فيمكن أن نكون بصدد حالة من هذه الحالات.<sup>2</sup>

ب 1 - **عدم الرد على الطلبات:** وهنا لا يقوم المكلف بالضريبة بالإجابة على طلبات الإدارة نهائيا مما يتيح لهذه الأخيرة الفرض التلقائي للضريبة، إلا أنه بإمكان الإدارة إعادة تذكير المكلف، خاصة إذا كان الأمر يتعلق بفرض ضريبي بقيمة كبيرة وفي ظل سماح الوقت بذلك تفاديا لإنقضاء آجال التحقيق أو تقادم الحقوق الضريبية.

وفي الحقيقة أن عدم الرد على طلبات الإدارة، تصرف سلبي من المكلف بالضريبة يعرقل السير الحسن للإدارة الضريبية ويشكل إعتراضا غير لائق لمهامها الرقابية على تصريحاته، مما يمنحها الحق في فرض الضرائب تلقائيا.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر، (والمعدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، جريدة رسمية عدد: 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016).

<sup>2</sup> - Céline Delavallée, op.cit, p :09.

<sup>3</sup> - L'Tifi Med Habib, op.cit, p :74.

ب 2 - في حالة الرد غير الكامل أو المنقوص: في هذه الحالة يمكن لإدارة الضرائب إعادة إرسال طلب تكميلي قبل المضي في إجراء فرض الضريبة.

ب 3 - الرد خارج الآجال القانونية: من الناحية القانونية لا يُعتد بالرد خارج الآجال إلا أنه إذا كان هذا الرد قبل إجراء الفرض التلقائي للضريبة وكان من شأنه الحلول دون فرضها، فمن غير المنطقي عدم التعامل معه تقاديا لفرض ضرائب غير مؤسسة تُثير النزاع مستقبلا.

ب 4 - الرد الكافي والمقتع: إذا كان رد المكلف بالضريبة على طلبات الإدارة كافيا لأي توضيح أو تبرير طلبته، فما على هذه الأخيرة إلا الأخذ به، وإدراجه بملف المعني برفقة الطلب المتعلق به كحجة أو إثبات في صالح المكلف بالضريبة، مما يجنبه الفرض التلقائي للضريبة.

وأما بخصوص موقف المشرع الجزائري حول رد المكلفين بالضريبة على طلبات الإدارة الجبائية، فإن النتائج تختلف بحسب إجابة المكلف من عدمها أو التأخر فيها، إلا أنه وفي الحالات السلبية يتم إرسال التصحيح الضريبي المقرر للمكلف بالضريبة، على أن يُبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وكيفية حساب الضرائب المترتبة.<sup>1</sup>

وقد نص المشرع الجزائري صراحة من خلال المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2014، على أنه من بين الحالات التي يتم فيها فرض الضريبة تلقائيا عدم الرد على طلبات الإدارة، وذلك بنصه على أن "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى

<sup>1</sup> - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر، (بعد تعديلها بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر).

المنصوص عليها في نصوص أخرى: ... إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق".<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد نجد أن التطبيق القضائي لمجلس الدولة قد كرس مبدأ تطبيق إجراء الفرض التلقائي للضريبة عند عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح أو التبرير الموجهة له من مصالح إدارة الضرائب، حيث أنه من بين ما ورد ضمن أحد قراراته تحت رقم 180197 وبتاريخ 11 أكتوبر 1999، مايلي:

"... وحيث ان المستأنف لم يذكر أن مفتش الضرائب قد طلب منه مبررات حول إكتسابه لآلة الكمبيوتر.

وحيث أن المستأنف لم يقدم لمفتش الضرائب الدليل الكافي لتبرير إكتسابه آلة الكمبيوتر المشار إليه أعلاه

وحيث أن المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة تسمح في مثل هذه الحالة لمفتش الضرائب القيام بتصحيحات تلقائية في تصريحات المكلف بالضريبة وهذا بعد ثلاثين يوما من تاريخ إشعار المكلف بالضريبة بالتصحيحات المذكورة إن لم يقدم هذا الأخير المعلومات والملاحظات الضرورية.

وحيث أن قضاة مجلس تلمسان قد فسروا أحكام المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة تفسيرا صحيحا مما يتعين على مجلس الدولة تأييد القرار المستأنف".<sup>2</sup>

وتجدر الملاحظة أنه في بعض الحالات يكون رد المكلف خارج الآجال القانونية وقبل فرض الضريبة، وخاصة في الحالات التي قد يكون مضمون الرد من شأنه الحلول دون فرض الضريبة رغم تأخر إرساله أو تسليمه لمصالح الضرائب، ففي هذه الأحوال يُستحسن عدم فرض الضريبة تقاديا للنزاع بشأنها مستقبلا، وبإعتقادنا أنه من الأفضل تجسيد هذه الحالة بموجب نص قانوني صريح، خاصة أن التعليمات المتعلقة بإجراءات المنازعات والموجهة من المديرية العامة للضرائب إلى جميع مصالحها الخارجية تتضمن في مقدماتها الحرص على فرض ضرائب مؤسسة لا ترتب نزاعات إدارية وقضائية.

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة الخامسة من نص المادة 44 من نفس القانون، (بعد تعديلها بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014، السابق الذكر).

<sup>2</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق الذكر، ص:193.

وعموماً ومما سبق فالأصل أنه يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم إجابات مفصلة وشاملة ومقنعة على مختلف الطلبات الموجهة لهم مهما كان نوعها، مع تدعيمها بكل الإثباتات والأدلة اللازمة من مستندات ووثائق ومراسلات ومبررات تتماشى وتتسق مع ما طلب منهم، تفادياً لخطورة الجزاء المترتب عن رفضهم أو تماطلهم، والمتمثل في فرض الضريبة تلقائياً، إلا أنه في واقع الحال يمكن لبعض المكلفين وبنية التهرب الضريبي تعمد عدم الرد على طلبات الإدارة لربح الوقت المتعلق بآجال الرد، وتفادي الملاحقات والمتابعات الإدارية والجزائية لحين تغيير عناوينهم أو التصرف في أموالهم المنقولة أو العقارية قبل فرض الضريبة، وإمكانية حجزها فيما بعد من طرف مصالح الضرائب.

## المطلب الثاني

### سلطات إدارة الضرائب في مجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة الجبائية

ناهيك عن السلطات الواسعة الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية في مجال البحث والتحري عن المعلومة، يُمكنهم أيضاً اللجوء إلى ممارسة إجراءات تنفيذية لمراقبة وعاء الحقوق الضريبية، من خلال عمليات المعاينة والحجز والتلبس الجبائي، ورغم خطورة هذا النوع من الإجراءات في حق المكلفين بالضريبة إلا أن المشرع أقرها نظراً لطابعها الوقائي والإستباقي في قمع وتفادي عمليات الغش والتملص الضريبي، وسنوضح فيما يلي هذه الإجراءات والأحكام القانونية المتعلقة بها.

## الفرع الأول

### حق المعاينة والحجز

يقصد بالمعاينة عموماً إثبات حالة أو وضع معين لمنشأة ما في وقت ما، عن طريق المشاهدة بغرض رسم وتكوين صورة فعلية عن نشاط هذه الأخيرة،<sup>1</sup> وأما المعاينة في

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق الذكر، ص: 389.

المجال الضريبي، فهي إجراء إستثنائي يتم وفق مجموعة من الإجراءات تضمن إحترام ضمانات المكلفين بالضريبة، وتخضع لرقابة القضاء.<sup>1</sup>

وقد تناول المشرع الجزائري هذا الإجراء من خلال قانون الإجراءات الجبائية، ضمن الفصل الثالث من الباب المتعلق بحق الإدارة في الرقابة، وذلك من خلال المواد من 22 إلى غاية 38 من هذا القانون، إلا أنه لم يتطرق إلى تعريف هذا الإجراء وإكتفى بالقول بإمكانية القيام به، ومجالات تطبيقه إذا توافرت شروط ذلك، حيث نص على أنه يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعائنات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة،<sup>2</sup> وإشترط من أجل ممارسة إدارة الضرائب حقها في المعاينة توافر قرائن تدل على ممارسات تدليسية، للقيام بإجراءات المعاينة قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق أو العناصر المادية المبررة والمتعلقة بالغش الضريبي.<sup>3</sup>

وتجدر الإشارة أن إجراء الحجز في واقع الحال ما هو إلا إمتداد لعملية المعاينة، حيث يتيح للإدارة الضريبية من خلال ما تم حجزه، إتمام إجراءات المتابعات اللازمة في مجال الغش الضريبي،<sup>4</sup> وعليه يعتبر إجراء الحجز كنتيجة في أغلب حالات قيام الإدارة الضريبية بإجراء المعاينة، حيث يعطيها المكنة من توفير أدلة الإثبات.<sup>5</sup>

وبالتالي فإن حق الإدارة في إجراء المعاينة يسمح للأعوان المؤهلين لدى هذه الأخيرة بالدخول للأماكن وحجز كل ما له علاقة بالممارسات التدليسية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، ومن منطلق خطورة وحساسية هذا الإجراء فصلت أغلب التشريعات في أحكامه، وعلى غرارها تناول المشرع الجزائري تنظيم أحكامه بداية من مجال تطبيقه بحسب ماهية الحقوق الضريبية الخاضعة له أو من خلال الحيز المكاني والزمني له، وصولاً لإجراءات ممارسته من طرف أعوان إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> - Roland Torrel, op.cit, p :201.

<sup>2</sup> - المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 34 من نفس القانون.

<sup>4</sup> - Neji bakouche, op.cit p :263.

<sup>5</sup> - L'tifi Med Habib, op.cit p :71.

## - أولاً: مجال تطبيق إجراء المعاينة والحجز

يرتبط مجال تطبيق إجراء المعاينة والحجز سواءً بأنواع وماهية الضرائب التي يشملها، وكذا بالحيز الزمني والمكاني للقيام به، ولذا سنتطرق إليه من حيث أنواع الضرائب التي يشملها وصولاً إلى زمان ومكان تنفيذه.

**1- من حيث أنواع الضرائب الخاضعة لحق المعاينة والحجز:** على خلاف ما يسري في بعض التشريعات الأخرى، حيث يقتصر تطبيق حق إجراء المعاينة والحجز على مادتي الضرائب الغير المباشرة والرسم على القيمة المضافة،<sup>1</sup> نجد أن المشرع الجزائري قد مكن أعوان إدارة الضرائب المؤهلين للقيام بهذا الإجراء في مجال الضرائب الغير مباشرة، والرسم على رقم الأعمال بمختلف أنواعها ناهيك عن مجال الرسم على القيمة المضافة.

**أ- الضرائب الغير مباشرة:** أجاز المشرع لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في مجال الضرائب الغير مباشرة حيث يمكنهم الدخول إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، فنجده في مجال ممارسة زراعة التبغ ونظراً لإتساع وأهمية حجم الوعاء الضريبي لهذا النشاط، أفرد له نصوصاً خاصة تُوجب على زارعي التبغ أن يكونوا مستعدين لتقديم إيصالات التصريحات التي هم مجبرون على الإدلاء بها تنفيذاً لأحكام قانون الضرائب غير المباشرة وذلك عند كل طلب من أعوان الضرائب، كما يجب عليهم أن يقودوا هؤلاء إلى مزارعهم وأن يُتيحوا لهم الدخول إلى مناشر ومخازن التبغ الموجود على شكله الخام، كلما طلب منهم هؤلاء ذلك، وكما يمكن لأعوان الضرائب طلب الإستعانة بالأعوان البلديين لإيصالهم ومرافقتهم إلى المزارع وكذا المناشر والمخازن التي يُخصصها الزراع لمستثمراتهم.<sup>2</sup>

**ب - الرسوم على رقم الاعمال:** نص المشرع الجزائري من خلال المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الضرائب وكذا أعوان المصالح المالية الأخرى،

<sup>1</sup> - Jaques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit, p :113.

<sup>2</sup> - أنظر المواد من 22 الى 32 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر .

أن يقوموا بحضور أو تحت قيادة أحدهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، والدخول إلى المحلات ذات الإستعمال المهني ومعاينة وسائل نقل البضائع وكذا حمولتها، و يمكنهم طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية وجميع أنواع الدفاتر، وكذا كل دُعاة للمعلومات والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تُسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة، وأتاح لهم طلب تسليم نسخ من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تُسفر عن وضع الفواتير.

وبإعتقادنا أن إجراء المعاينة في مجال الرسوم على رقم الأعمال والتي يتصدرها الرسم على القيمة المضافة الأوسع إنتشارا، ينصب في الأساس على مراقبة مدى صحة ومصداقية الفواتير، وقد تشدد المشرع الجزائري في هذا الشأن، حيث تناوله من خلال عديد النصوص القانونية والتنظيمية، وخصه بجزاءات وعقوبات مشددة ضمن قوانين الضرائب ونصوص خاصة ضمن قانون المالية لسنة 2003، إضافة إلى القانون المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية لسنة 2004.<sup>1</sup>

وقد أتاحت المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003، لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا إمكانية معاينة عدم الفوترة، وكما أن الإخلال بقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في المعاينة يؤدي إلى تطبيق العقوبات الجبائية، دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها ضمن النصوص القانونية والتنظيمية الأخرى، وقد تمثلت هذه العقوبات الجبائية المترتبة على عدم الفوترة أو عدم تقديمها، إلى تطبيق غرامة تحدد مبالغها كما يأتي:

- 50.000 دينار جزائري بالنسبة لتجار التجزئة؛

<sup>1</sup> - القانون رقم 02-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، السابق الذكر.  
- وأنظر القانون رقم 04-02، المؤرخ في 23 جوان 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، (ج ر عدد 41، بتاريخ 27 جوان 2004).

- 500.000 دينار جزائري بالنسبة لتجار الجملة؛  
- 1.000.000 دينار جزائري بالنسبة للمنتجين والمستوردين؛  
وفي حالة العود يتم تطبيق ضعف هذه المبالغ، وكما تُصدر البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة.

### ج - الضرائب المباشرة والضريبة على الأملاك:

لم ينص المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية إجراء حق المعاينة والحجز في مادة الضرائب المباشرة والضريبة على الأملاك، رغم التتميمات المستحدثة بموجب الأحكام الواردة بالمادة 46 من قانون المالية لسنة 2018، هذه الأخيرة التي أضافت نص المواد 33 مكرر، و33 مكرر<sup>1</sup>.

ونستنتج من خلال ما ورد بفحوى هذه المواد أن المشرع الجزائري قد أتاح لإدارة الضرائب إعادة تشكيل وضعية الملكية للمكلفين بالضريبة، حسب المظاهر الخارجية للأملاك وعناصر نمط الحياة المنصوص عليها في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأملاك، رغم أن إعادة تشكيل وضعية المكلفين حسب المظاهر الخارجية للأملاك تتم في معظمها عن طريق إجراء المعاينة في محلات المكلفين، وخاصة فيما تعلق بتلك الأملاك المنقولة الغير خاضعة لإجراءات التسجيل الرسمي، والتي يستحيل إثبات وجودها إلا بموجب محاضر رسمية تحرر من طرف أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لذلك.

### 2- الإطار المكاني والزمني لممارسة الإدارة لحق الاطلاع والحجز:

يشكل المجال المتعلق بظرفي المكان والزمان اللازمين للقيام بإجراءات المعاينة والحجز في حق المكلفين بالضريبة، أولوية في غاية الأهمية، مما يتوجب على أعوان الإدارة التقيد بجميع الأحكام القانونية عند قيامهم بهذه الإجراءات، ولذا سنوضح فيما يلي أين ومتى يمكن ممارسة حق الاطلاع والحجز.

<sup>1</sup> - القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

أ- مكان ممارسة حق المعاينة والحجز: ورد ضمن نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي " ... يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المنصوص عليها...، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات...".<sup>1</sup>

من خلال إستقراء ما ورد بهذا النص، نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يقتصر على إجراء المعاينة في مكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، بل أنه وبإستعماله عبارة "في كل المحلات"، مكنّ بذلك أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين لممارسة هذا الحق، من معاينة كل الأمكنة التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، والتي يمكن أن يستعملها أو يستغلها هذا الأخير في مجال نشاطه.

وبالتالي فإنه يمكن لإدارة الضرائب وبواسطة أعوانها المؤهلين، ممارسة إجراءات المعاينة والحجز في جميع الأماكن والمقرات التي يحتمل أن تتوفر على أدلة وإثباتات تؤكد قيام المكلف بالضريبة بممارسات تدليسية، ومهما كان نوع هذه الأماكن حتى الخاصة منها.

وفي هذا الصدد نجد أن مجلس الدولة الفرنسي قد حكم في إحدى القضايا المعروضة عليه بجواز قيام أعوان إدارة الضرائب المؤهلين، بمعاينة وتفتيش قبو مسكن للمكلف بالضريبة بهدف الكشف عن وجود أدلة أو إثباتات أو قرائن تشير إلى قيام المكلف بالضريبة المعني بممارسات تدليسية تشكل غشا جبائيا.<sup>2</sup>

ب- المجال الزمني لتطبيق إجراء المعاينة والحجز: إختلف المجال الزمني للأوقات المسموح بها للقيام بإجراءات المعاينة والحجز في التشريع الضريبي الجزائري باختلاف نوع المادة الضريبية، فنجد أن المشرع نص من خلال أحكام المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية وفيما تعلق بالضرائب الغير مباشرة على أنه لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين،

<sup>1</sup> - أنظر قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Jean-Pierre Casimir, op.cit.

من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان الحقوق الضريبية، إلا خلال النهار وفي ساعات محددة ومفصلة حسب أشهر السنة كما يلي:

- من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساءً؛

- من أول أبريل إلى غاية 31 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساءً؛

وكما ورد بالمادة 24، من نفس القانون أنه يمكن للأعوان المؤهلين الدخول ليلا إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط ليلا.

وأما في مجال الرسوم على رقم الأعمال، فإنه يحق لأعوان الضرائب المؤهلين الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساءً، إلى المحلات ذات الإستعمال المهني وحتى معاينة وسائل نقل البضائع وتحميلها.<sup>1</sup>

وما يمكن ملاحظته أن المشرع ومن خلال المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية، والمستحدثة بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2018،<sup>2</sup> نص من جديد على أنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساءً، وقد ورد النص بصيغة عامة ضمن جملة المواد المتعلقة بإجراءات تطبيق المعاينة والحجز، ودون تحديد لماهية الضرائب المعنية بهذا المجال الزمني الجديد، وباعتقادنا أنه يجب رفع اللبس حول هذا التباين أو التضارب الذي من شأنه إحداث نزاع إجرائي فيما بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حول توقيت القيام بإجراء المعاينة والحجز.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 33، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

## - ثانيا: إجراءات ممارسة حق المعاينة وحجز

نظرا لحساسية ودرجة خطورة تنفيذ إجراءات المعاينة في حق المكلفين بالضريبة، والذي غالبا ما يمتد إلى تمكين أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين من تطبيق إجراءات حجز كل المستندات والوثائق والدعائم، أو تلك العناصر المادية التي من شأنها تبرير التصرفات الرامية إلى ارتكاب المكلفين بالضريبة المعنيين لممارسات تدليسية بهدف التهرب الضريبي، سواءً في مادة الوعاء الضريبي أو مراقبة الضريبة، أو فيما تعلق بتحصيل الحقوق والرسوم الضريبية، حرص المشرع على توافر جملة من الشروط والإجراءات للقيام بتنفيذ المعاينات والحجوزات المترتبة عنها غالبا، وقد تعلق هذه الشروط الإجرائية بالرتب الوظيفية للأعوان المؤهلين، والترخيص بإجراء حق المعاينة، وكذا فيما تعلق بتبليغه وصولا إلى تحرير محضر المعاينة.

**1- الأعوان المؤهلون للقيام بإجراء المعاينة:** تناولت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

وعليه إشتراط المشرع أن يكون الأعوان القائمون بهذا الإجراء ينتمون إلى سلك المفتشين، وكما نص على أن يكونوا من المفتشين المؤهلين، إلا أنه لم يوضح المقصود من ذلك أو كيف يتم إختيارهم، حيث أننا نجد فيما تعلق بممارسة إجراء التلبس الجبائي إكتفى بإشترط أن يكونوا مفتشين محلفين فقط، وبإعتقادنا أنه قصد المعنى ذاته حتى فيما تعلق بممارسة حق المعاينة.

**2- الترخيص بإجراء حق المعاينة:** أفادت المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008، والتي عدلت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> على وجوب تقديم طلب الترخيص

<sup>1</sup> - القانون رقم 07-12، المؤرخ في 2007/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، (ج ر عدد 82 بتاريخ 2007/12/31).

للقيام بإجراء حق المعاينة من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، وكما يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي في حوزة الإدارة والمبررة للقيام بالمعاينة، وأن يُبين على وجه الخصوص، ما يلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
  - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
  - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل بشأنها؛
  - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- وكما أنه لا يمكن وبأي حال من الأحوال الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير.

**3 - تبليغ أمر إجراء المعاينة:** أوجبت المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يبلغ الأمر القضائي المتضمن الترخيص بإجراء المعاينة، بمكان القيام بها، وفي زمن إجرائها، إلى المكلف بالضريبة المعني أو إلى ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، مع تسليمه نسخة من الأمر أو مقابل إشعار بالإستلام أو توقيعه على محضر يثبت الإستلام.

وكما أنه حتى في حالة المكلف المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، نصّ المشرع على أن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة، برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، مما يفيد أن المشرع أجاز تنفيذ إجراء المعاينة حتى في غياب حضور المكلف بالضريبة أو ممثله أو أي شاغل مكانه، شريطة تبليغه فيما بعد.

وكما تعمدّ المشرع عنصر المفاجأة في مباشرة إجراء المعاينة، حيث لا يمكن للمكلف بالضريبة العلم بها، إلا وقت بدء تنفيذها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهوان، مصر، 2001، ص: 395.

4- **تنفيذ أمر إجراء المعاينة:** يتم تنفيذ الأمر القضائي المتضمن إجراء المعاينة وكذا كل ما يترتب عنه من حجز للوثائق والعناصر المادية وغيرها مما قد تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية بهدف الغش الضريبي، تحت سلطة جهة القضاء ورقابتها، وفي هذا الإطار أسند المشرع لوكيل الجمهورية المختص مهمة القيام بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ومكنه من توجيه كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في تنفيذ إجراء المعاينة.<sup>1</sup> وكما وسع من صلاحياته في حال غياب المكلف بالضريبة المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، ومكنه من إتمام المعاينة، من خلال طلب شاهدين إثنيين من خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وإذا تعذر ذلك أو في حالة إستحال طلب شاهدين، أجاز المشرع في هذه الحالة لضابط الشرطة القضائية الإستعانة بمُحضر قضائي.<sup>2</sup>

5 - **محضر أشغال المعاينة:** فور إنتهاء المعاينة يقوم أعوان إدارة الضرائب المؤهلون بتحرير محضر تسرد فيه مُجريات العمليات وتُدون فيه المعاينات المسجلة، ويجب أن يتضمن على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون، إلخ)؛
- تاريخ وساعة التدخل؛
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

وبما أن إجراء المعاينة عادة ما ينجر عنه إجراء الحجز، هذا الأخير الذي يُشكل في الحقيقة الهدف الأساسي للمعاينة، ولأجل ذلك سمح المشرع بتشجيع وختم المستندات والوثائق المحجوزة إذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، وعلى أن يتم جردها لاحقاً، ويتوجب في هذه الحالة تبليغ المكلف بالضريبة المعني بإمكانية حضور

1 - أنظر المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (بعد تعديلها بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008، السابق الذكر).

2 - أنظر المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

عملية نزع الأختام بحضور ضابط من الشرطة القضائية، وذلك بالأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمقر الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تمت معاينتها، وعلى أن تُسَلَّم نسخة من محضر الجرد إلى المعني وترسل النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

وقد أوجب المشرع على أن تُرد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ إجراء المعاينة،<sup>1</sup> لكنه لم يوضح ماهية هذه المحجوزات التي يمكن ردها، مما يدعونا للتساؤل حول هذه النقطة، حيث أنه لا مجال لإسترجاع كل المحجوزات، خاصة تلك التي تشكل دليلا لإرتكاب الغش الضريبي.

من خلال تناولنا لحق المعاينة المخول لمصالح إدارة الضرائب، وما ينجر عنه في غالب الأحيان من عمليات حجز لكل ما من شأنه أن يُوحي بممارسات تدليسية للتهرب من الضريبة، ناهيك عن تلك الإجراءات الخطيرة لتنفيذه خاصة فيما تعلق بعنصر المفاجأة للمكلف بالضريبة، من خلال تبليغه به وقت القيام به، زيادة الى إمكانية تنفيذه وحجز ممتلكاته حتى في غيابه، تجدر الإشارة مما سبق للحجم الهائل لتلك السلطات والإمكانيات المخولة للإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة، هذا الأخير الذي يفتقر في مجال تطبيق هذا الإجراء للضمانات الكافية، وخاصة تلك المتعلقة بتوقيف تنفيذ أمر المعاينة الصادر عن القضاء، حيث لم ينص المشرع على إمكانية الطعن فيه.

وكما أن المشرع الجزائري قد أتاح أيضا لإدارة الضرائب إمكانية القيام بإجراءات التلبس الجبائي، والذي يهدف أيضا لكشف الغش الجبائي ودونما ترخيص من القضاء، لذلك فإنه وبإعتقادنا يمكن الإكتفاء بإحدى هاتين الآليتين فقط، وتدعيمها بمزيد من الأحكام القانونية الإجرائية التي تُحصّن الحقوق الضريبية من ممارسات التهرب منها، وتضمن في الوقت ذاته حقوق المكلفين بالضريبة وتضمن مراكزهم القانونية والاجتماعية.

---

<sup>1</sup> - أنظر المادة 38 من نفس القانون.

## الفرع الثاني

### التلبس الجبائي

تم إستحداث هذا الإجراء بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2010، وذلك للحد والحيلولة دون إرتكاب المكلفين بالضريبة للغش الجبائي حفاظا على مداخيل الخزينة العمومية، ونظرا لما يتميز به هذا الإجراء من كسب للوقت مما يجعل منه بمثابة آلية إستباقية لمكافحة التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

وبما أن المكلف بالضريبة يتمتع بأسبقية تقدير وتحديد الوعاء الضريبي الخاص به وذلك من خلال تقديم تصريحاته بنفسه سواءً الخاصة برقم أعماله أو تلك المتعلقة بالمداخيل والأرباح عند حلول الآجال القانونية المرتبطة بها، فهو في حقيقة الحال يخضع لنظام مبني على أساس الثقة وإفتراض حسن النية في جميع تصريحاته،<sup>2</sup> إلا أنه وبالوجه الآخر لهذا النظام هناك سلطات وإمميزات للإدارة الجبائية بموجب القوانين والتنظيمات تتيح لهذه الأخيرة مراقبة مدى مصداقية ودقة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتحقق من طبيعة المادة الضريبة والوعاء الضريبي المصرح بهما، ومن ثم قيامها بإعادة التقويم وفرض التعديلات والتصحيحات الضريبية إذا إقتضى الأمر ذلك.

ومن بين أهم أهداف الرقابة مكافحة الغش الضريبي وكلما كانت آليات هذه الأخيرة متطورة وإستباقية تكون أكثر فاعلية في الحد من جميع المحاولات والمناورات التدلّيسية وردعها أو وأدها في أولى بداياتها.<sup>3</sup>

ولهذا فقد حظي التشريع الجبائي الجزائري بتعديلات هامة جدا في السنوات القليلة الأخيرة، تناولت إجراءات جديدة من أبرزها ما عُرف بالتلبس الجبائي والذي أُستحدثت

<sup>1</sup> - القانون رقم 09-09، المؤرخ في 2009/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2010 (ج ر عدد: 78 بتاريخ 2009/12/31).

<sup>2</sup> - Christian Lopez, droit pénal fiscal, L.G.D.J, Paris, 2012, p :153.

<sup>3</sup> - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 56.

أحكامه في البداية، من خلال قانون المالية لسنة 2010 وُعدلت وتُتمت على إثر قانون المالية لسنة 2013، وتجدر الملاحظة أن المشرع الجزائري قد تأثر وككل مرة بالمشرع الفرنسي في الأخذ بهذا الإجراء، الذي يشكل بإعتقادنا إمتياز كبير للإدارة الجبائية لتسليط رقابتها على المكلفين بالضريبة، قد يُجردهم من تلك المكنة أو المنحة التي كرستها لهم القوانين الجبائية في تقدير وإكتتاب مختلف تصريحاتهم بأنفسهم.

وكما أنه ولأجل محاربة الممارسات التي يعمد بعض المكلفين بالضريبة سيئتي النية سلوكها للتهرب من الضريبة، كممارسة نشاط خفي، الشراء أو البيع دون فاتورة وتحويل الإمتيازات الجبائية المستفيدين منها، تحصنت الإدارة بجملة من الإجراءات من بينها إجراء التلبس الجبائي.

هذا الأخير الذي يتيح لها صلاحيات ردعية من شأنها وضع حد للغش الضريبي، وذلك من خلال إطار قانوني يسمح لها بالتدخل ووقف عملية الغش الضريبي الجارية ومعاينة عملية التلبس، مع إمكانية ذلك حتى قبل إنقضاء أجل إكتتاب التصريحات من طرف المكلفين بالضريبة المعنيين، وفي ظل توافر أدلة وقرائن توحى بوجود عمليات الغش والتهرب تؤدي إلى تحرير محضر التلبس الجبائي بحسب ما يقتضيه القانون الجبائي.<sup>1</sup>

ولذلك سنحاول توضيح كل ما يتعلق بهذا الإجراء الهام للإدارة والخطير في حق المكلفين بالضريبة، من خلال التطرق لتعريفه وحالات تطبيقه وأهم أحكامه، مُحاولين دراسة ما يعنيه من جهة الإدارة كآلية إستباقية لضمان حقوق الخزينة العمومية ومن جهة المكلف بالضريبة كإجراء يُمارس ضده، ويستدعي وجود مجموعة من الضمانات تحوّل دون إستغلال أو تعسف الإدارة الضريبية في إستعماله، دون الحاجة الفعلية التي تتطلبها وضعيته الضريبية، وصولاً للآثار المترتبة عن هذا الإجراء الجبائي.

---

<sup>1</sup> - Voir : La Flagrance fiscale pour un contrôle fiscal plus efficace, La lettre de la DGI, MF, DGI, N° :68, 2013, P :01.

## - أولاً: تعريف التلبس الجبائي

يمكن تعريف التلبس الجبائي على أنه آلية إجرائية إضافية كرسها المشرع للإدارة الضريبية بغية مكافحة جميع الممارسات التي تهدف للغش الضريبي، وتختلف عن باقي الآليات الأخرى في كونها تتيح للأعوان المؤهلين للإدارة الجبائية حق التدخل وممارسة الرقابة قبل حلول آجال التصريحات الجبائية الواجب إكتابها من المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

ويعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل يتم تنفيذه في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع، مما يسمح لإدارة الضرائب بالتدخل لوضع حد لجنحة التهرب الضريبي الجارية، وحالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل إنقضاء أجل الإلتزامات الجبائية.<sup>2</sup>

وقد عرف المشرع الجزائري إجراء التلبس الجبائي من خلال المادة 18 ضمن فقرتها الثالثة، من قانون المالية لسنة 2010، حيث إعتبر التلبس الجبائي على أنه عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة يُنظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش المُمارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة بشأنه، كما يسمح للإدارة بالحصول على الإستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والإجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الإلتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.<sup>3</sup>

وكما تم تعريفه من خلال رسالة المديرية العامة للضرائب على أنه إجراء رقابة غير مُستقل، يتم تنفيذه في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع، والذي من

<sup>1</sup> - Martin Collet, Procédures fiscal, Presses université de France, 1<sup>er</sup> Edition, Paris, 2011, P :06.

<sup>2</sup> - بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المخالف لأحكام التشريع الجبائي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، جامعة تلمسان، السنة الجامعية: 2016/2017، ص: 136.

<sup>3</sup> - القانون رقم 09-09، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، السابق الذكر.

شأنه أن يسمح للإدارة الضريبية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حينما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل إنقضاء أجل الإلتزامات التصريحية.<sup>1</sup>

#### - ثانيا: أهداف إجراء التلبس الجبائي

قصد المشرع الجزائري من خلال إستحداث هذا الإجراء الإستباقي، من خلال قانون المالية لسنة 2010، تحقيق عديد الأهداف، سواء أثناء مختلف عمليات الرقابة الجبائية العادية أو تلك المرتبطة بالأنشطة القصيرة المدى، وصولا لضمان تحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي قد تؤدي عمليات الغش الضريبي إلى التهرب منها.

وبالتالي فإن إجراء التلبس الجبائي يشكل بالدرجة الأولى عملية وقائية إستباقية تقوم بها الإدارة الضريبية بغية تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

**1- إيقاف عمليات جارية للغش الضريبي:** مكن هذا الاجراء إدارة الضرائب أثناء عملية الرقابة الجبائية، من آلية قانونية جديدة تُتيح لها التصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من طرف المكلف بالضريبة، فهذه الآلية في حقيقتها مُتصلة ومُكملة لحقوق الإدارة المتمثلة في حق الإطلاع وحق المعاينة والحجز، وكما أنها تتم أثناء ممارسة الإدارة لهذه الحقوق الأصلية.

**2- إمكانية تطبيق التلبس الجبائي قبل إنقضاء أجل الإلتزامات التصريحية:** يُتيح إجراء التلبس الجبائي لإدارة الضرائب التدخل في مواجهة تلك الأنشطة السريعة الإختفاء التي يلجأ لها بعض المكلفين بالضريبة من خلال إنشاء مؤسسات وشركات وهمية قصيرة المدى بهدف التهرب الضريبي، حيث يمكن لإدارة الضرائب في مثل هذه الحالات إجراء عملية المراقبة حتى قبل حلول أجل الضريبة وقبل إنتهاء الأجل الخاص بالإلتزامات التصريحية للضريبة، وعند إكتشاف أي ممارسات تدليسية أو أعمال تُشير لوجود غش ضريبي، تقوم بتطبيق إجراء التلبس الجبائي في الوقت المناسب تماما، تفاديا لضياع حقوق الخزينة العمومية من خلال ربح عامل الوقت، وذلك نظرا لما يترتب على هذا

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, P :02.

الإجراء من آثار قانونية تحمي المال العمومي، وتردع من قام بالغش الضريبي قبل المتابعة القضائية له.

**3- في مجال التحصيل الضريبي:** إن إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على أملاك المكلفين بالضريبة الذين تم تحرير محاضر التلبس الجبائي بشأنهم، يضمن من جهة تحصيل الحقوق الضريبية التي ستفرض عليهم وكذا تلك الغرامات الجبائية المرتبطة بها والتي يمكن أن تكون بمقدار قيمة الحقوق الأصلية، ومن جهة ثانية تمنع المكلفين بالضريبة المتهربين من إمكانية اللجوء لتنظيم إعسارهم قبل فرض الحقوق الضريبية عليهم.

### - ثالثا: حالات التلبس الجبائي

ترتبط حالات أو مجالات التلبس الجبائي بكل تلك الممارسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة للتهرب من الضريبة بواسطة الغش والتحايل، وتعتبر حالات تلبس جبائي الممارسات التالية:<sup>1</sup>

**1- ممارسة نشاط تجاري أو مهني غير مصرح به:** حيث أن عدم التصريح بأي نشاط يُدر ربحا لدى مصالح الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة يُعد مخالفا لأحكام قوانين الضرائب، ويُعد فعلا تدليسيا في حق المكلف بالضريبة الذي تتجه نيته من خلال عدم التصريح لإخفاء مداخل نشاطه، وعدم التصريح بالوجود المنصوص عليه بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت طائلة العقوبة بالغرامة الجبائية، إضافة إلى إمكانية المتابعة بالغش الضريبي في حال إكتشاف مداخل متأتية من عمليات تجارية أو مهنية غير مصرح بها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Ibid, P :02.

<sup>2</sup> \* - وفي هذا الصدد تضمنت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أنه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يُقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطهم، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة، ويجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الإزدياد، معدة قانونا أو مستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذوو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين

**2- تحرير فواتير أو سندات تسليم أو وثائق محاسبية غير مطابقة:** حيث أن أي فعل يقوم به المكفون بالضريبة يتعلق بمخالفة الأحكام المنصوص عليها الخاصة بتحرير الفواتير وسندات التسليم والأذونات وغيرها من الوثائق المحاسبية المرتبطة بالبضائع والسلع والخدمات والمواد واللوازم الأخرى، تشكل تهربا جبائيا يسعى المكفون من خلاله لتسجيل عمليات وهمية بهدف التقليل من عبء الضريبة.<sup>1</sup>

**3- عدم الفوترة:** إن ممارسة البيع والشراء للسلع والخدمات دون فواتير، ومهما كان مكان إمتلاكها وتخزينها وإيداعها يُعد فعلا من أفعال الغش الضريبي يُرتب المتابعة من طرف إدارة الضرائب، ذلك أن هذا النوع من المخالفات يكون الغرض منه عادة التقليل من رقم الأعمال المحقق فعليا لتفادي الضريبة.

**4- إرتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وقانون العمل:** وذلك من خلال عدم مسك أو إهمال الدفاتر التجارية المنصوص عليها بالقانون التجاري كدفتر اليومية ودفتر الجرد ودفتر العمال ودفتر أجورهم أو عدم التصريح بالعمال لتفادي الضرائب على الأجور وغير ذلك.

**5 - تحويل الإمتيازات الجبائية الممنوحة:** عادة ما يتم منح الإمتيازات الجبائية وفق نظم خاصة تهدف الدولة من ورائها وتماشيا مع سياستها الإقتصادية لتشجيع أنشطة معينة أو

---

ولدوا فوق التراب الوطني، وتحتوي خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر، وعندما يكون الخاضع للضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي، وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المختصة، و يجب أن يشير هذا التصريح الشامل إلى كل المعلومات المذكورة عن مكونات المؤسسة.

وكما نصت المادة 194 في فقرتها الأولى من نفس القانون، على أن يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دينار جزائري، وهذا دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في هذا القانون.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الاجمالية وكيفيات ذلك، (ج ر عدد :80 بتاريخ 2005/12/11).

التحفيز عليها، كأن تقوم بمنح إعفاءات ضريبية في مجال الفلاحة لتغطية الإحتياجات العامة، مما يجعل دور الضريبة تحفيزيا وموجه إقتصاديا نحو هذا المجال.

ونظرا لأهمية هذا الإجراء تشدد المشرع الجزائري في معاقبة كل من يحاول إستغلال هذه الإمتيازات الإعفاية بسوء نية لمصلحته الخاصة أو تحويلها عن مسارها الحقيقي، ونجده من خلال نص المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009، نص على أنه عندما يتبين أن الإستثمارات الواردة في قرارات منح الإمتيازات الجبائية لم تُنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تُستوف، فإن عدم تنفيذها يؤدي إلى سحب الإعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الإمتيازات الجبائية بموجب الإعتماد الذي منحهم حق الإستفادة منها.

وعلى إثر ذلك تصبح الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تُحسب ابتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها، وكما تُطبق نفس هذه الأحكام والجزاءات عندما يكون المستفيد من الإمتيازات الجبائية قد إستعمل بعد تاريخ قرار إستفادته من الإمتيازات الجبائية طرقا تدليسية، زيادة على متابعته قضائيا.<sup>1</sup>

ولمزيد من التوضيح فقد قام المشرع الجزائري ومن خلال المادة 8 من قانون المالية لسنة 2012، بمحاولة توضيح ما يقصده بالأعمال التدليسية، وذلك من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

أ - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

<sup>1</sup> - المادة 15 (التي أحدثت المادة 194 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية) من القانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 (ج ر عدد: 74 بتاريخ 2008/12/31).

<sup>2</sup> - المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر، بعد تعديلها بموجب المادة 08 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

ب - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

ج - القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات أو في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 11 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

د - قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

هـ - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

و- ممارسة نشاط غير قانوني، ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و /أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

وكما كان المشرع متشددا جدا في مجال العقوبات الجبائية عند القيام بهذه الأعمال التدلّيسية، فقد نص على تطبيق زيادة جبائية موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المُستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يُدفع أي حق، تحدد النسبة ب 100%، وتُطبق نسبة 100 % كذلك عندما تتعلق الحقوق المُتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.

#### - رابعا: إجراءات تطبيق التلبس الجبائي

يعتبر التلبس الجبائي إجراءً تنفيذياً خطيرا في حق المكلف بالضريبة المنفذ ضده، ولذلك نظم المشرع عملية تطبيقه وفق جملة من الخطوات الإجرائية، التي سنوضحها فيما يلي.

**1 - وجود حالة من حالات التلبس الجبائي:** بما أن التلبس الجبائي إجراء غير مستقل، فإن معاينة جميع الممارسات المرتبطة بالغش الجبائي تتم في إطار الإجراءات التي تعرضنا لها سابقا، والمتمثلة في التحقيق وحق الإطلاع وحق المعاينة والحجز، حيث أنه يستوحب على أعوان إدارة الضرائب وأثناء ممارسة عمليات الرقابة معاينة جناحة التلبس الجبائي إذا لاحظوا وجود تجاوزات أو ممارسات من شأنها أن تشكل غشا ضريبيا.

وقد عبر المشرع عن إجراء تدخل أعوان إدارة الضرائب بقوله من خلال ما ورد بالفقرة الأولى من نص المادة 20 مكرر3، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "... وسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة"، وبالتالي فقد ترك مجال سلطة أعوان إدارة الضرائب واسعة في تقدير الحالات والمؤشرات التي تدعو لتنفيذ إجراء التلبس الجبائي.

**2 - موافقة الإدارة المركزية:** يشترط لتطبيق إجراء التلبس الجبائي، تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية،<sup>1</sup> فلا يمكن وبأي حال من الأحوال تطبيق إجراء التلبس الجبائي من غير الموافقة المسبقة لهذه الأخيرة، والمتمثلة في المديرية العامة للضرائب على مستوى الجزائر العاصمة، ومن هذا المنطلق يستلزم على كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات و مدراء الضرائب بالولايات إرسال طلباتهم المتعلقة بالترخيص لهم للقيام بإجراء التلبس الجبائي إلى مدير مديرية الأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية العامة، ويتعين على مصالح هذه الأخيرة الرد على طلباتهم بالقبول أو الرفض في غضون ثمانية وأربعون (48) ساعة من تاريخ إستلامها.

**3 - وجود أدلة وقرائن واضحة للغش الجبائي:** تُتيح قوانين الضرائب السارية المفعول لأعوان الإدارة الضريبية، حق الإطلاع المباشر وفي الوقت المناسب على مختلف الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للمكلفين بالضريبة وذلك من أجل الكشف عن أي

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة 2 من المادة 20 مكرر3، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013).

ممارسات أو عناصر من شأنها التأكيد على وجود غش ضريبي، وبما أن إثبات الوجود الفعلي للتلبس الجبائي يعود على الإدارة الضريبية، وجب على هذه الأخيرة توفير الأدلة والقرائن اللازمة والواضحة التي تشير صراحة لوجود أعمال أو ممارسات تدليسية تتعلق بالغش الجبائي.

**4 - محضر التلبس الجبائي:** يخضع المكلف بالضريبة المثبت ضده التلبس الجبائي لتحرير محضر بهذا الشأن في حقه، وتحت مسمى " محضر تلبس جبائي"، ويوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تُعده الإدارة، من قبل عون الإدارة الجبائية المؤهل ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة، وفي حالة رفض التوقيع، يذكر ذلك في المحضر، وتحفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حرر بشأنه المحضر.<sup>1</sup>

**5 - أعوان الإدارة الجبائية المؤهلون لتنفيذ إجراء التلبس الجبائي:** مكن المشرع لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلّفين قانونا، وفي الظروف التي يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.<sup>2</sup>

ومن هنا يتضح لنا أن الأمر على خلاف إجراء المعاينة والحجز الذي سمح فيه المشرع لأعوان الإدارة من رتبة مراقب لممارسته، وباعتقادنا أن المشرع كان أكثر حرصا حين إشتراط رتبة مفتش على الأقل لتنفيذ التلبس الجبائي نظرا لخطورة وحساسية هذا الإجراء.

#### - خامسا: الآثار المترتبة عن تطبيق إجراء التلبس الجبائي

لم يوضح المشرع الجزائري بدقة الآثار المترتبة عن تطبيق إجراء التلبس الجبائي عند إستحداثه لهذا الأخير أول مرة من خلال المادة 18 من قانون المالية لسنة 2010،

<sup>1</sup> - المصدر نفسه.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 20 مكرر 3، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

وإكتفى بالنص على أنه تترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية من حيث أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الإسترداد وكذا الإستبعاد من بعض الحقوق كالتأجيل القانوني للدفع، ولم يُبين صراحة ماهية هذه الآثار بالتفصيل إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2013، والذي تناول صراحة جملة النتائج المترتبة عن تطبيق إجراء التلبس الجبائي في حق المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال المادة 12 من هذا القانون.<sup>1</sup>

وبهذا التتميم المتضمن الجزاءات المترتبة عن تحرير محضر التلبس الجزائي، نلاحظ أن المشرع الجزائري قد إقتدى بنظيره الفرنسي في فرض عقوبات جبائية خطيرة، تجعل محضر التلبس الجبائي بمثابة سند تنفيذي يسمح بضرب الحجز التحفظي على أموال المكلف بالضريبة، فقد نص المشرع الفرنسي ضمن أحكام المادة 1740 من القانون العام للضرائب، على فرض غرامة جبائية تتراوح ما بين 5.000 الى 20.000 أورو، على الأشخاص الذين يتم تحرير محضر التلبس الجبائي بشأنهم، بحسب رقم الأعمال المحقق من طرفهم، زيادة لإمكانية توقيع الحجز التحفظي على ممتلكاتهم.<sup>2</sup>

وأما المشرع الجزائري فقد رتب على تطبيق هذا الإجراء نتائج عديدة في حق المكلف بالضريبة الذي تم تحرير محضر التلبس بشأنه، تمحورت جلها حول أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الإسترداد، وتمثلت فيما يلي:<sup>3</sup>

**1- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية:** المبدأ العام وبحسب قانون الإجراءات الجبائية، عدم جواز إعادة الرقابة الجبائية للحقوق والرسوم الضريبية المتعلقة بنفس السنوات الغير متقادمة التي سبق وأن قامت الإدارة الجبائية بمراقبتها، إلا في حالة إرتكاب جريمة الغش الجبائي، إلا أن المشرع ومن خلال المادة 12 من قانون

---

<sup>1</sup> - القانون رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، والمتضمن قانون المالية لسنة 2013، (ج ر عدد: 72 بتاريخ 2012/12/30).

<sup>2</sup> - بوداعة حاج مختار، " دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري"، مجلة دراسات جبائية، مجلد 6، عدد 02، جامعة البليدة 2، 2018، ص: 261.

<sup>3</sup> - الفقرة 3 من نص المادة 20 مكرر 3، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، (والمحدثة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013).

المالية لسنة 2013،<sup>1</sup> أتاح للإدارة إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية مدته، عند قيام هذه الأخيرة بتحرير محضر تلبس جبائي في حق المكلف بالضريبة.

**2- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان:** إقترنت آجال التحقيق بمدد زمنية محددة، ضبطها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية بحسب نوع التحقيق، ولم يُجز تمديدها إلا بتلك الآجال المتعلقة بالمدة القانونية للرد على طلبات المعلومات والتوضيحات والتبريرات التي تُرسلها الإدارة الجبائية، ولكنه سمح هذه المرة بتمديدها أيضا في حال تطبيق إجراء التلبس الجبائي، لكننا نلاحظ أنه لم يُبين أو يُحدد المدة التي يمكن إضافتها لآجال التحقيق، على خلاف الأمر مثلا إذا تعلق بطلب معلومات أو توضيحات من المكلف بالضريبة، فقد حددت مدة التمديد بالأجل الأقصى للرد، والمقدر بثلاثين يوما تحسب من تاريخ إستلام المكلف بالضريبة للطلب.

**3 - التمديد في أجل التقادم بسنتين:** نصت مختلف قوانين الضرائب على أن تكون مدة التقادم في المادة الضريبية (04) أربع سنوات،<sup>2</sup> ولا يمكن إجراء التحقيق خارج هذه المدة حول أي نوع من الحقوق الضريبية، إلا في حال ثبوت جرم الغش الجبائي في حق المكلف بالضريبة، أجاز المشرع وبحسب المواد 111 و 112 من قانون الإجراءات الجبائية تمديد هذا الأجل بسنتين، غير أنه ومن خلال قانون المالية لسنة 2013، مكن المشرع الإدارة الجبائية من هذا الحق عند تطبيق إجراء التلبس الجبائي.

**4 - إمكانية اعتماد إجراء الحجز التحفظي من طرف الإدارة الضريبية:** رغم الخطورة الكبيرة لتطبيق إجراء الحجز التحفظي في حق المكلف بالضريبة، إلا أن المشرع أتاح للإدارة الجبائية توقيع حجز تحفظي على أموال وممتلكات المكلفين بالضريبة الذين تم تحرير محاضر التلبس الجبائي بشأنهم، وذلك حفاظا من التصرف فيها من طرف هؤلاء كُجوئهم لتنظيم إعسارهم، أو تصفية ممتلكاتهم وإستعمال حيل لتحسينها من المتابعة فيما بعد، ويبقى هذا الحجز قائما إلى غاية قيام إدارة الضرائب بربط الحقوق والزيادات الضريبية التي ثبتت للإدارة تهرب المكلفين منها.

<sup>1</sup> - القانون رقم 12-12، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - المواد من 138 إلى 140، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

**5 - إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية:** عادة ما يمنح المشرع الحق في الإستفادة من بعض الإمتيازات الجبائية، كالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أو الإستفادة من بعض الإمتيازات الجبائية كالتخفيضات في معدلات بعض الضرائب خاصة المباشرة، والمرتبطة بممارسة بعض الأنشطة، أو بعض الفئات من المكلفين بالضريبة وأحياناً بحسب مناطق وأماكن ممارسة بعض الأنشطة، إلا أنه في حال تحرير محاضر التلبس الجبائي في حق المكلفين تقوم إدارة الضرائب بإسترجاع جميع تلك الحقوق المعفى منها زيادة إلى فرض الزيادات والغرامات الجبائية المرتبطة بها، مع إقصاء المكلفين بالضريبة المعنيين من حق الإستفادة من مثل هذه الإمتيازات مستقبلاً.<sup>1</sup>

**6 - سقوط حق الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع وجدول الدفع بالتقسيط:** مكنت المواد 74 و 156 من قانون الإجراءات الجبائية، المكلفين بالضريبة من حق الإستفادة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم من تأجيل الدفع للضرائب والرسوم المتأخر فيها مع إدارة الضرائب لحين الفصل في شكاويهم، وذلك بناءً على تقديم طلب تأجيل الدفع من طرف هؤلاء بحسب الشروط الواردة بنص المادة 74 السالف ذكرها، وأبرزها دفع مبلغ 30 بالمئة من أصل الدين المتأخر فيه،<sup>2</sup> وكما يُمكنهم طلب الدفع عن طريق تقسيط ديونهم الضريبية وفق جداول الدفع بالتقسيط والتي يمكن أن تصل الى غاية ستة وثلاثون (36) شهراً مع دفع أولي بقيمة (10) عشرة بالمئة من إجمالي الديون، إلا أنه بمجرد تطبيق إجراء التلبس الجبائي في حق المكلف بالضريبة وتحرير محضر ضده بهذا الخصوص، يترتب عنه إقصاؤهم من الإستفادة من هذه الحقوق في مجال التحصيل الضريبي.

**7 - التسجيل ضمن البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش:** يتم إدراج المكلفين بالضريبة الذين تم تحرير محاضر التلبس الجبائي بشأنهم ضمن البطاقة الوطنية لمرتكبي

---

<sup>1</sup> - أنظر كذلك: المادة 194 مكرر 1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر.  
<sup>2</sup> \* - تجدر الإشارة هنا أنه ورد خطأً بنص المادة 20 مكرر 3 في فقرتها الثالثة والتي نصت على مبلغ بنسبة 20 بالمئة، والأصل بنسبة 30 بالمئة كما هو وارد بنص المادة 74 بعد تعديلها بموجب المادة 46 قانون المالية لسنة 2017.

أعمال الغش، حيث أن إدراج أسمائهم على هذه الأخيرة يُقصيهم من الإستفادة من عديد المزايا الجبائية، إضافة إلى حرمانهم من المشاركة والمنافسة والتعاقد في مجال الصفقات العمومية.<sup>1</sup>

وما تجدر الإشارة إليه أن الإدراج ضمن هذه القائمة الخطيرة، يشترط صدور حكم قضائي جزائي نهائي يُدين المكلف بالضريبة بجرم الغش الجبائي قبل تسجيل إسمه على هذه البطاقة، التي يتعدى أثر الإدراج عليها تطبيق العقوبات الجبائية أو الحرمان من بعض الإمتيازات الجبائية، إلى حد إقصاء وحرمان المكلف بالضريبة من مجالات التعامل والتعاقد المقترنة بطبيعة نشاطه.

**8 - تطبيق الغرامات المنصوص عليها بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:**  
زيادة عن كل النتائج السابقة الذكر والمرتبة على تطبيق إجراء التلبس الجبائي في حق المكلف بالضريبة، نص المشرع على عقوبات أخرى أحال إليها بموجب الفقرة الثالثة من نص المادة 20 مكرر 3، من قانون الإجراءات الجبائية، إلى نص المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>2</sup> والتي نصت على تطبيق غرامات مالية مشددة تبدأ من ستمائة ألف دينار (600.000 دج) وتصل إلى مليوني دينار جزائري (2.000.000 دج).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أنظر كذلك الفقرة الأولى من المادة 67، من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام (ج ر عدد 50 بتاريخ 20 سبتمبر 2015).

<sup>2</sup> \* - تم إحداث هذه المادة بموجب المادة 7 من قنون المالية التكميلي لسنة 2010 وتم تعديلها فيما بعد بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2012.

<sup>3</sup> \* - حيث تفرض غرامة مالية قدرها ستمائة ألف دينار (600.000 دج)، ويرفع هذا المبلغ إلى مليون ومئتي ألف دينار (1.200.000 دج) في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب المادة 282-مكرر 4، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وكما يرفع هذا المبلغ إلى مليوني دينار جزائري (2.000.000 دج) في حالة تجاوز عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) المنصوص عليه في مجال نظام الريح المبسط بموجب المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وإذا تعرض المكلف بالضريبة خلال نفس الفترة لعقوبات لأسباب أخرى، فإن هذه العقوبات المرتبطة بهذه المخالفات لا علاقة لها بتلك المنشئة للتلبس الجبائي، ويتعرض المكلف بالضريبة عندئذ لغرامة عن كل مخالفة وتطبق ضده العقوبات بمعزل عن الغرامة المالية المنصوص في حالة تطبيق التلبس الجبائي.

## الفصل الثاني

# ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية

أمام تلك السلطات والإمتهيازات المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات ومحاسبات المكلفين بالضريبة للتأكد من الوعاء الضريبي المصرح به، وقيامها بإعادة تقويمه وفرض التعديلات الضريبية والفرض التلقائي للضريبة إذا إقتضى الأمر ذلك، كرس المشرع عديد الضمانات القانونية لصالح المكلفين بالضريبة حتى قبل ممارسة عمليات الرقابة الجبائية في حقهم، وعند خضوعهم لها، وبعد إختتامها وصولاً لمرحلة تحصيل الضريبة في حال فرضها.

ومن هذا المنطلق، قسمنا هذا الفصل المتعلق بضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: الضمانات السابقة للرقابة الجبائية
- المبحث الثاني: الضمانات أثناء ممارسة الرقابة الجبائية
- المبحث الثالث: الضمانات ما بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية

## المبحث الأول

### الضمانات السابقة للرقابة الجبائية

قبل تنفيذ أي نوع من أشكال الرقابة الجبائية في حق المكلفين بالضريبة حدد المشرع ماهية التصريحات الخاضعة لعمليات الرقابة الجبائية وكذا فئة الأعوان المؤهلون للقيام بها، وكما أتاح للمكلفين بالضريبة تقادي الخضوع لعمليات الرقابة الجبائية من خلال طلبهم للمحرر الجبائي بحسب وضعياتهم الجبائية، أو عن طريق إنخراطهم طوعا في برنامج الإمتثال الجبائي.

وعليه سنتناول الضمانات السابقة للرقابة الجبائية عبر ثلاثة مطالب، خصصنا الأول للمحرر الجبائي، والثاني حول الإنخراط في برنامج الإمتثال الجبائي الإداري، والثالث للتصريحات الخاضعة للرقابة والأعوان المؤهلون للقيام بها.

## المطلب الأول

### المحرر الجبائي

#### LE RESCRIT FISCALE

يعد المحرر الجبائي واحد من أهم التدابير الواردة بقانون المالية لسنة 2012، بهدف تحسين الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة، من خلال منح هؤلاء إمكانية الحصول على إجابات من إدارة الضرائب حول كيفية تطبيق نص قانوني إزاء وضعية جبائية معينة تتعلق بهم، وفي إطار يُقيد الإدارة بإجابتها، مما يتيح للمكلفين بالضريبة المعنيين بهذا الإجراء الجديد العمل في محيط قانوني أكثر حماية، ويسمح للإدارة الجبائية بالكشف

المبكر للنقائص ومحااربة التعسف في تفسير بعض النصوص والأحكام الجبائية، وبالتالي تجنب كل نزاع جبائي محتمل مسبقا.<sup>1</sup>

ويرى الأستاذ (غانمي)، أنه من الضروري إستحداث مثل هذا الإجراء، نظرا لكونه يهدف لتوفير الأمن القانوني وبالأخص الجبائي للمكلفين بالضريبة وخاصة تلك المؤسسات الكبرى المتواجدة عبر أرجاء العالم، حيث أنه قد يشكل الحل الأمثل للحد من النزاعات الجبائية، ومما يولد شعورا لدى المكلف بالضريبة بالإستقرار والأمن والثقة.<sup>2</sup>

وبما أن المحرر الجبائي يشكل ضمانا قانونية إجرائية وموضوعية للمكلفين بالضريبة المعنيين به، سنتطرق فيما يلي إلى مفهومه وإجراءات تنظيمه والنتائج المترتبة عن إستصداره.

## الفرع الأول

### مفهوم المحرر الجبائي

إن التطرق إلى مفهوم المحرر الجبائي يستدعي منا بالضرورة التعرّيج على تعريف هذا الإجراء الجديد، ومعرفة الهدف من إستحداثه، وكذا فئة المكلفين بالضريبة المعنيين به.

### أولا - تعريف المحرر الجبائي:

لم يتطرق المشرع الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 2012 الى إعطاء تعريف للمحرر الجبائي، وإنما إكتفى بالنص على هذا الإجراء الجديد ضمن قانون الإجراءات

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, MINISTERE DES FINANCES, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, LE RESCRIT FISCAL, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, 2012, N° 63, p :01.

<sup>2</sup> - A.GHANEMI, « Le Contentieux fiscal en Algérie », Revue du Conseil d'Etat , Numéro spécial, 2003, P : 52.

الجبائية، وذلك من خلال إستحداث فصل جديد ضمن هذا القانون بعنوان " المحررات الجبائية "، وقد شمل هذا الفصل مادتين فقط، أحال المشرع من خلالهما إلى مجال التنظيم لتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بهذا الإجراء الجديد حينها.<sup>1</sup>

وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 12-334، بهدف تحديد كفيات تطبيق أحكام المادة 174 مكرر و 174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالمحرر الجبائي، تناولت المادة الثانية منه التعريف التالي:

" يُعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا إتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على

---

1 \* - المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012: ينشأ ضمن الجزء الخامس من قانون الإجراءات الجبائية فصل سابع مكرر عنوانه "المحررات الجبائية" يشتمل على مادتين: المادة 174 مكرر والمادة 174 مكرر 1 وتحرران كما يأتي:

" المادة 174 مكرر: - لا تجري أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير الوضعية بالنظر للنص الجبائي من طرف المكلف بالضريبة حسن النية الذي يتبع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات وإذا أثبت أن طريقة التقدير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قد قبلتها الإدارة .

وتطبق الضمانة المنصوص عليها في الفقرة الأولى عندما:

-تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية.

-تكون الإدارة قد اتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة (4) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل

-يكون اتخاذ القرار سابقا لتاريخ انتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب التزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية للضريبة

-تحدد كفيات التطبيق لا سيما المضمون والمكان وكذا كفيات إيداع هذا الطلب عن طريق التنظيم

" المادة 174 مكرر 1: عندما تتخذ الإدارة قرارا قطعيا تبعا لطلب مكتوب وواضح وكامل يقدم بعنوان المادة 174 مكرر من طرف المكلف بالضريبة حسن النية الذي يتبع اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، يمكن هذا الأخير إبلاغ الإدارة في أجل شهرين (02) ملتصقا إعادة مراجعة هذا الطلب شريطة عدم ورود أي عنصر جديد .

تقوم الإدارة بالرد، عندما تبلغ بطلب إعادة المراجعة التي تباشرها بصورة جماعية، وفق نفس القواعد والأجال لتلك المطبقة على الطلب الأصلي، ويحسب ذلك ابتداء من الإبلاغ الجديد .

تحدد شروط تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به".<sup>1</sup>

ويتبين من هذا التعريف أن المحرر الجبائي عبارة عن موقف إدارة الضرائب إزاء إستفسار يتقدم به المكلف بالضريبة أمامها، في شكل طلب يستوضح من خلاله معرفة الأحكام الجبائية الواجب عليه التقيد بها بحسب معطيات وضعيته الضريبية التي سيصرح بها، وحيث أن موقف الإدارة من طلب المكلف يكون من خلال رد واضح ونهائي يُصاغ ويُحرر في شكل كتابي يطلق عليه " المحرر الجبائي " .

ويعرف المحرر الجبائي كذلك على أنه إتفاق جبائي وقائي يهدف إلى توفير الأمن القانوني للمكلف بالضريبة، عن طريق حمايته من خطر ينتج عن التغيير مستقبلا في تفسير النصوص القانونية المرتبطة بتلك الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية، وهو إجراء يسمح للمكلف بالضريبة أن يطلب من الإدارة الجبائية بيان موقفها صراحة حول نص جبائي بخصوص وضعيته الجبائية، مما يلزمها بعدم إعادة مراجعة هذه الوضعية مرة أخرى، شريطة أن يُنفذ المكلف بالضريبة موقف وتعليمات الإدارة، وأن يكون حسن النية، وأن تكون وضعيته مطابقة لتلك التي أصدرت بشأنها الإدارة رأيها.<sup>2</sup>

## ثانيا - الهدف من المحرر الجبائي:

من أجل التخفيف من حدة النزاعات بين المكلفين بالضريبة ومصالح الإدارة الضريبية بسبب تلك الإشكالات التي قد تنتج عن تفسير النصوص القانونية، التي تحتل تأويلات مختلفة والتي قد تكون مصدرا لنزاعات تستغرق سنوات لفضها، إستدعى الأمر البحث عن طرق جديدة من شأنها تفادي هذه الإشكالات، وقد تم تبني إجراء المحرر الجبائي لهذا الغرض، ناهيك عن تفادي إعادة تقويم التصريحات الجبائية للمكلف

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، (جريدة رسمية عدد 50، بتاريخ 12 سبتمبر 2012).

<sup>2</sup> - فتحة قرقوس، المرجع السابق الذكر، ص: 402.

بالضريبة عندما يكون بصدد رقابة جبائية شريطة طلبه المحرر الجبائي مسبقا، فهو يتيح للمكلف بالضريبة طلب رأي الإدارة الجبائية، وكذا إستبعاد المتابعة اللاحقة من طرفها لنفس الوضعية الضريبية التي أبدت رأيا مسبقا بشأنها.

وبالتالي فإن تمكين المكلف بالضريبة من المحرر الجبائي يجعله في منأى عن وقوعه في التفسير الخاطئ للنصوص الضريبية الخاضع لها بحسب وضعيته الجبائية، وكما أن إستحداث المشرع لهكذا إجراء ينتج عنه تقادي التأويلات المختلفة للنصوص الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، وكما أن طلب هذا الأخير لرأي الإدارة الجبائية حول مسألة قانونية، يلزم هذه الأخيرة بالتقيد بمضمون ردها، مما يحميه ويحصنه من أي إعادة تقويم مستقبلي، بسبب إعطاء الإدارة تفسيرا مختلفا عن الذي قدمته له ضمن المحرر الجبائي، وهذا ما يدعم ضماناته وحقوقه تجاهها.<sup>1</sup>

وفي ذات السياق وصف المشرع الجزائري بدوره هذا الإجراء الجديد بالضمانة، وذلك من خلال نص المادة 174 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، والمستحدثة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012، وذلك كما يلي " ... وتطبق الضمانة المنصوص عليها... " <sup>2</sup>

### ثالثا - فئة المكلفين بالضريبة المعنيين بالمحرر الجبائي:

نصت المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012، وكذلك المادة الثانية من المرسوم التنفيذي المتعلق بتنظيم المحرر الجبائي على أنه يمكن طلب الإستفادة من هذا الإجراء من طرف المكلف بالضريبة حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات،<sup>3</sup> وكما ورد ضمن رسالة المديرية العامة للضرائب أن تطبيقه يقتصر في المقام الأول، وعلى سبيل التجربة على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، وفي

<sup>1</sup> - دليل المحررات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2019، ص: 01.

<sup>2</sup> - القانون رقم 11-16، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 12-334، السابق الذكر.

إنتظار تعميمه لاحقا على باقي المكلفين بالضريبة التابعين للمديريات الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.<sup>1</sup>

وبذلك فإن مجال تطبيق المحرر الجبائي يشمل في المقام الأول الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات والمتمثلة في:<sup>2</sup>

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات والتي تخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات؛

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدية والخاضعة للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغاً يُحدد بموجب قرار من وزير المالية،

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين إختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

وبالإضافة لشرط تبعية المكلف بالضريبة لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، فقط أوجب المشرع توافر حسن نية هذا الأخير عند طلبه للمحرر الجبائي، وهذا ما يطرح التساؤل حول طريقة معرفة حسن نية المكلفين بالضريبة المعنيين بطلب هذا الإجراء، خاصة وأن المشرع لم يبين مُحددات ذلك من خلال النصوص القانونية أو التنظيمية السارية المفعول.

---

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, p :08.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمنتم، السابق الذكر، (بعد تعديلها بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018).

-Voir aussi : La lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, op.cit, p :07.

وبالتالي فإن حسن نية المكلف بالضريبة يبقى رهين السلطة التقديرية لإدارة الضرائب، وهذا بإعتقادنا يؤثر على مصداقية هذه الضمانة، وكان من الأولى ضبط المعايير اللازمة التي من شأنها إستنتاج القدر الكافي من حسن نية المكلف بالضريبة، وذلك بالنظر مثلا إلى سيرته الجبائية من خلال إلتزامه على مدار زمني معين بمختلف واجباته الجبائية، سواءً في مجال التصريحات المكتتبه في مادة الوعاء الضريبي أو في مجال تسديد الحقوق الضريبية في مادة التحصيل الضريبي.

## الفرع الثاني

### إجراءات تنظيم المحرر الجبائي

نظم المشرع الجزائري عملية إستفادة المكلف بالضريبة من المحرر الجبائي عبر مرحلتين من الإجراءات، تمثلت الأولى في طلب المحرر الجبائي، والثانية في إعادة المراجعة.<sup>1</sup>

#### أولا - طلب المحرر الجبائي:

يتعين على المكلف بالضريبة المعني بالحصول على المحرر الجبائي بحسب وضعيته الجبائية محل التصريح، أن يقدم طلبا طبقا للكيفيات المنصوص عليها ضمن أحكام المرسوم التنفيذي المتعلق بالمحرر الجبائي والتي أحال إليها المشرع سابقا بقانون الإجراءات الجبائية، ويكون ذلك بمراعاة جملة من الشروط والتدابير تتعلق بما يلي:

**1 - محتوى الطلب:** يجب أن يحدد الطلب المنصوص عليه بالمادة 174 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية جملة من المعطيات الأساسية تتمثل فيما يأتي:<sup>2</sup>

- التسمية الكاملة والدقيقة للمكلف بالضريبة المعني بطلب المحرر الجبائي وعنوانه؛

<sup>1</sup> - أنظر المواد 174 مكرر و174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، السابق الذكر.

- Et voir aussi : La lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, p :02.

- أن يبين في طلبه المرجع القانوني المؤسس للأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها تماشياً مع وضعيته الجبائية التي يريد التصريح بها؛  
- وجوب أن يتضمن محتوى الطلب عرضاً واضحاً وتاماً وصريحاً للوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة المعني، مع التمييز عند الإقتضاء وحسب الأحكام الخاصة بفئات المكلفين بالضريبة من حيث المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بأن تُقدر فيما إذا تمت التلبية الفعلية للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي الساري المفعول.

**2 - إيداع الطلب:** يكون طلب المحرر الجبائي موضوع إيداع من طرف المكلف بالضريبة لدى مديرية كبريات المؤسسات، كما يمكن له إرساله لنفس الجهة، عن طريق البريد المضمون بواسطة رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالإستلام، وإذا كان هذا الطلب المودع أو المرسل منقوصاً من بعض الوثائق أو التوضيحات الضرورية، يتعين على مصالح مديرية كبريات المؤسسات في هذه الأحوال إبلاغ المعني بواسطة رسالة موصى عليها تطلب من خلالها المعلومات التكميلية والضرورية لدراسة طلبه، وفي هذه الأحوال للمكلف بالضريبة الحرية في تقديم المعلومات التكميلية المطلوبة منه وبنفس الشكليات التي قدم بها طلبه الأولي، سواءً بواسطة رسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات أو بإيداعها مقابل إشعار بالإستلام لدى نفس المديرية.<sup>1</sup>

**3 - آجال معالجة الطلب:** بعد إستلام طلب المحرر الجبائي تتم دراسته من طرف مصالح مديرية كبريات المؤسسات طبقاً للأحكام السارية المفعول بحسب وضعية المكلف بالضريبة المعني، ويُحدد الأجل الممنوح لمدير كبريات المؤسسات لتبليغ المحرر الجبائي إلى المكلف بالضريبة بأربعة (04) أشهر، تسري إبتداءً من تاريخ إستلام مديرية كبريات المؤسسات للطلب أو إبتداءً من تاريخ إستلام المعلومات التكميلية المطلوبة، وتُراعى في هذا الإطار الحالات التالية:

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, p :06.

- وأنظر أيضاً المادتين 04 و05 من المرسوم 12-334، السابق الذكر.

- في حالة عدم إرسال المحرر الجبائي بعد إنقضاء هذا الأجل، يستفيد المكلف بالضريبة صاحب الطلب من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه رغم عدم إستصداره للمحرر الذي طلبه.

- و في حالة إرسال الطلب إلى مصلحة غير مديرية كبريات المؤسسات يتعين على هذه المصلحة إرساله في أجل سبعة (07) أيام إلى مديرية كبريات المؤسسات وإبلاغ المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب بذلك، وفي هذه الحالة يسري أجل الأربعة أشهر (04) المنصوص عليها، ابتداءً من تاريخ إستلام مديرية كبريات المؤسسات للطلب،<sup>1</sup> وكما أن عدم رد مصالح إدارة الضرائب ضمن الأجل المنصوص عليه، يترتب عنه حرمان هذه الأخيرة من حق تنفيذ إعادة التقويم الضريبي فيما يخص ذات الوضعية التي شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي.<sup>2</sup>

### ثانيا - إعادة المراجعة:

مكن المشرع الجزائري المكلف بالضريبة الذي قدم لدى مديرية كبريات المؤسسات طلبا للمحرر الجبائي، وتحصل على رد لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها، أن يعيد تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي إتخذته هذه المصلحة، وذلك شريطة عدم إدخاله ضمن طلبه الجديد لأي عناصر جديدة تختلف عن تلك المقدمة في طلبه الأصلي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أنظر المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- وأنظر أيضا المادتين 06 و08 من المرسوم التنفيذي 12-334، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 07 من نفس المرسوم التنفيذي.

<sup>3</sup> - دليل المحررات الجبائية لسنة 2019، السابق الذكر، ص: 03.

- وأنظر أيضا المادة 174 مكرر 1 والمستحدثة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012، وقد نصت على مايلي: " عندما تتخذ الإدارة قرارا قطعيا تبعا لطلب مكتوب وواضح وكامل يقدم بعنوان المادة 174 مكرر من طرف المكلف بالضريبة حسن النية الذي يتبع اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، يمكن هذا الأخير إبلاغ الإدارة في أجل شهرين (02) ملتمسا إعادة مراجعة هذا الطلب شريطة عدم ورود أي عنصر جديد.

... تحدد شروط تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم "

- وأنظر كذلك المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، السابق الذكر.

ويخضع طلب إعادة المراجعة بدوره إلى جملة من الإجراءات، وذلك فيما تعلق بكيفية تقديمه، وطريقة دراسته من طرف مجلس خاص بذلك، وصولاً لآجال الفصل فيه وتبليغه للمكلف بالضريبة المعني به.

**1 - تقديم طلب إعادة المراجعة:** لم تختلف الأحكام المتعلقة بكيفية تقديم طلب إعادة المراجعة عن الأحكام المتعلقة بطلب المحرر الجبائي بهذا الشأن، حيث تم النص بذات المرسوم التنفيذي المتعلق بالمحرر الجبائي، على أن يتم إرسال طلب إعادة المراجعة بواسطة رسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات، وكما يمكن أن يكون ذلك أيضاً محل إيداع مقابل إشعار بالإستلام لدى نفس المديرية، مع وجوب أن يقدم الطلب في أجل شهرين (02)، تُحتسب ابتداءً من تاريخ إستلام رد الإدارة على الطلب الأصلي المتعلق بالمحرر الجبائي موضوع المراجعة.<sup>1</sup>

**2 - دراسة طلب المراجعة:** تختلف آلية دراسة طلب المراجعة عن تلك المعتمدة لدراسة طلب المحرر الجبائي، فقد نص التنظيم هذه المرة على أن تتم مراجعة الإدارة لقرارها الأولي بطريقة جماعية، تُمنح من خلالها عملية معالجة طلب إعادة المراجعة إلى مجلس خاص تحدد تشكيلته بموجب مقرر يصدر عن المدير العام للضرائب، ويضم ستة (06) أعضاء من المديرية العامة للضرائب، ويتولى المدير العام للضرائب رئاسة هذا المجلس.<sup>2</sup>

وهنا تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري لم يبين سواً من خلال القانون أو التنظيم طريقة تداول هذا المجلس حول القرار المتخذ بشأن طلب المراجعة، كأن يكون الفصل فيه مثلاً بالأغلبية النسبية أو المطلقة للأصوات الحاضرة، أو أن يذكر الحد الأدنى لحضور أعضائه لإنعقاد أشغاله، أو غير ذلك من الحالات المتعلقة بهذا الخصوص.

<sup>1</sup> - La Lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, p :03.

- وأنظر أيضاً المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم: 12-334، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادتين 13 و14 من نفس المرسوم التنفيذي.

وكما نلاحظ أن جميع الأعضاء المنتمين لتشكيلة هذا المجلس ينتمون للمديرية العامة للضرائب، وحيث كان من الأولى إشراك ممثلين عن كل من المكلف بالضريبة المعني بالطلب وعن مديرية كبريات المؤسسات الموجه إليها الطلب الأولي للمحرر الجبائي.

### 3 - أجل الفصل في طلب المراجعة وتبليغه: نصت الفقرة الثانية من نص المادة 174

مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم الرد على طلب المكلف بالضريبة

لإعادة المراجعة ضمن نفس الشروط المتعلقة بالطلب الأصلي المتمثل في طلب المحرر الجبائي<sup>1</sup>، وكما تضمن النص التنظيمي الذي أحال له هذا النص الأخير، على أن تتم إعادة المراجعة وفقا لنفس القواعد والآجال المنصوص عليها بالنسبة للطلب الأصلي<sup>2</sup>.

وعليه نستنتج أن مدير مديرية كبريات المؤسسات هو الجهة المختصة بتبليغ قرار المجلس الصادر بخصوص الطلب الجديد للمكلف بالضريبة، وذلك في أجل أربعة أشهر (04)، تسري من تاريخ إستلام الإدارة لطلب المكلف بالضريبة المتضمن إعادة المراجعة<sup>3</sup>.

## الفرع الثالث

### النتائج المترتبة عن إستصدار المكلف بالضريبة للمحرر الجبائي

يشكل المحرر الجبائي ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة المستفيد منه، وذلك بإعتباره ردا قطعيا وحاسما من طرف إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة بخصوص الأحكام

---

1 \* - حيث نصت الفقرة 02 من المادة 174 مكرر 1، على أن " تقوم الإدارة بالرد، عندما تبلغ بطلب إعادة المراجعة التي تباشرها بصورة جماعية، وفق نفس القواعد والآجال لتلك المطبقة على الطلب الأصلي، وبحسب ذلك ابتداءً من الإبلاغ الجديد"

2 - أنظر المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، السابق الذكر.

3 - La Lettre de la Direction Générale des Impôts, op.cit, p :06.

- وأنظر أيضا المادتين: 06 و15، من المرسوم التنفيذي رقم: 12-334، السابق الذكر.

القانونية والتنظيمية الواجبة التطبيق على وضعيته الجبائية، وذلك لكون مثل هذا الإجراء يتيح للمكلف بالضريبة إستصدار وإفتكاك جواب صريح من الإدارة يوفر له الحماية من خطر التغيير في تفسير نفس النصوص الجبائي مستقبلا.<sup>1</sup>

وحيث تترتب على إستفادة المكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات من المحرر الجبائي، جملة من النتائج أبرزها ما يلي:

- عدم إجراء أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق رغم التغيير في تقدير نفس الوضعية بالنظر للنص الجبائي، إذا أثبت المكلف بالضريبة أن طريقة التقدير المقدمة من طرفه قد قبلتها الإدارة من خلال محرر جبائي.<sup>2</sup>

- وكما أنه يمكن لإدارة الضرائب إذا إكتشفت وجود خطأ في التقدير الرجوع عن قرارها وإلغاء المحرر الجبائي، وإعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة، وذلك دون تنفيذ تقويم جبائي لوضعيته بالنسبة للفترة الزمنية المعنية بالمحرر الأول.<sup>3</sup>

- يفقد المكلف بالضريبة سيء النية ضمانا للمحرر الجبائي، إذا كانت الوضعية المقررة لا تتماشى والعناصر المؤسسة لصدور المحرر.<sup>4</sup>

- يقتصر تطبق أحكام المحرر الجبائي فقط على المكلف بالضريبة المعني به، وكما ينحصر على وضعيته الجبائية فقط، ولا يمكن لمكلف بالضريبة الإستفادة من محرر جبائي أعد لمكلف آخر بالضريبة، حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير،<sup>5</sup> وفي هذا الصدد فإن المحرر الجبائي في التشريع الجزائري لا يساهم في تفسير النصوص

---

<sup>1</sup> - Michel BOUVIER, « Les Accords fiscaux préventifs, Une sécurité pour l'entreprise et l'administration », *Revue Française de Finances Publiques*, N°127-Aout 2014, LGDJ, Lextenso Edition, 2014, P 128.  
<https://www.lextenso.fr/revue-francaise-de-finances-publiques/RFFP2014-127-009>

<sup>2</sup> - أنظر المادة 174 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم: 12-334، السابق الذكر.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 02، من نفس المرسوم.

<sup>5</sup> - أنظر المادة 10 من نفس المرسوم.

التشريعية والتنظيمية في المجال الجبائي، ولم يرق أن يكون نوعا من الإمتداد للنص القانوني، وما هو في الحقيقة إلا تقدير لوضعية مكلف معين بالضريبة بذاته دون غيره.<sup>1</sup>

ومما سبق نخلص إلى أن المحرر الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات، يُعد بمثابة آلية إجرائية يتم اللجوء لها من طرفه، من أجل تفادي خطر نتائج مختلف أنواع عمليات الرقابة الجبائية التي من المحتمل أن يخضع لها مستقبلا بخصوص نفس الوضعية الضريبية التي حصن نفسه بخصوصها معتمدا على حجية المحرر الجبائي الذي إستصدره من إدارة الضرائب بشأنها، وهذا ما سيجعله في مأمن ومنأى عن أي إعادة فرض أو تعديل في وعاء الحقوق الضريبية التي قد تم إبداء الرأي فيها من قبل إدارة الضرائب نفسها.

وتجدر الإشارة أنه من خلال النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحرر الجبائي والتي وصفته في مجملها تارة بالقرار القطعي وتارة بالقرار،<sup>2</sup> ما يثير التساؤل حول الطبيعة القانونية لهذا القرار، وهل يُمكن إعتبره قرارا إداريا يجوز الطعن فيه أمام جهات القضاء الإداري، خاصة أنه مجرد إجابة من إدارة الضرائب حول الأحكام الواجب تطبيقها على وضعية جبائية مستقبلية لمكلف بالضريبة دون غيره، وهل يمكن لغير المكلف بالضريبة المعني به، التمسك به أمام جهات القضاء في حال تعلق الأمر بوضعية مطابقة لوضعيته، على أساس إعتبره ردًا مكتوبا وصريحا صادر عن جهة إدارية رسمية.

<sup>1</sup> - قرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، المرجع السابق الذكر، ص: 410.

<sup>2</sup> - انظر المواد 174 مكرر و174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- وأنظر المادتين 02 و06 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334، السابق الذكر

## المطلب الثاني

### برنامج الامتثال الجبائي الإرادي

#### Le Programme de Conformité Fiscale Volontaire (PCFV)

لدى أي دولة إلى جانب الإقتصاد المعلن، إقتصاد خفي يتعايش جنباً إلى جنب معه ويسير موازياً له، وتمارس فيه الأنشطة المشروعة وغير المشروعة،<sup>1</sup> وهو ما يُعرف بالإقتصاد الموازي الغير خاضع للرقابة الحكومية.<sup>2</sup>

وتشهد الجزائر على غرار دول العالم نمواً متزايداً في مجال الإقتصاد الموازي، ولهذا السبب تمت دعوة المكلفين بالضريبة لبرنامج الإمتثال الجبائي الإرادي بموجب أحكام المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، وذلك رغبة من السلطات العمومية لتشجيع المتعاملين الإقتصاديين وكذا المواطنين على الإنضمام بصفة تدريجية إلى مجال الإقتصاد الرسمي، بهدف تعبئة الموارد المالية للدولة قصد تمويل المشاريع العمومية والإستثمارات المنتجة.

وقد جاءت هذه العملية بعد تراكم الموارد النقدية نتيجة المعاملات الشخصية أو العائلية أو التجارية بالسوق الموازي والتي لم تؤدي إلى إيداع هذه الموارد بالمؤسسات المصرفية والبنكية، غير أنه يشترط أن تكون هذه الأموال أو المعاملات من مصدر مشروع ولا ترتبط بأي فعل يُجرّمه قانون العقوبات والتشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> - عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الإقتصاد الكلي، مجموعة النيل العربية، مصر، 2002، ص: 24.

<sup>2</sup> - قارة ملاك، إشكالية الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2010/2011، ص: 15.

<sup>3</sup> - Ali Raouya, LE PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE, « Pour une relation basée sur la confiance », La Lettre de la Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° : 77/2014, MF, DGI, p :01.

وتحفيزاً للانضمام لهذا البرنامج كرس المشرع جملة من الضمانات القانونية والتقنية التي توفر حرية التصرف في الأموال المودعة من طرف مالكيها، وكذا تسوية الوضعيات الجبائية الخاصة بهم مقابل دفع رسم جزافي يتيح لهم الإستفادة من شهادة جبائية تُحصنهم من أي رقابة بعدية أو إعادة تقويم جبائي ضدهم، لهذا الغرض سعت إدارة الضرائب إلى دعوة المواطنين وكذا المتعاملين الذين ينشطون في المجال الغير الرسمي إلى الانضمام إلى هذا المسعى تعزيزاً أكثر للعلاقة بين البنك والمواطن، وذلك من خلال التعليمات والمناشير الموضحة لهذا الإجراء الجديد وكيفية تطبيقه.

وسنتناول فيما يلي مفهوم برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي، وجملة الإجراءات القانونية التي تنظمه وكذلك ضمانات تطبيقه والنتائج المترتبة عنه، وذلك بإعتباره أداة لتعزيز علاقة الثقة فيما بين الأفراد والمؤسسات وكل المتعاملين الإقتصاديين والدولة وجميع مرافقها وفي مقدمتهم الإدارة الجبائية.

## الفرع الأول

### مفهوم الإمتثال الجبائي

تم اعتماد هذا النظام من قبل الولايات المتحدة الأمريكية، وكما تم تفعيله سنة 2012 من قبل مجموعة العمل المالي الدولية بالتعاون مع منظمة التعاون الإقتصادية ضمن برنامج مكافحة تبيض الأموال ومكافحة تمويل الإرهاب، وقد أطلق عليه:<sup>1</sup>

« **The Voluntary Tax Compliance** ».

وللإحاطة بمفهومه، سنتطرق إلى تعريفه والأشخاص والمداخل المشمولة به، والهدف منه.

---

<sup>1</sup> - بوعلام ولهي، " برنامج الإمتثال الارادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، ص:78.

## أولاً - تعريف برنامج الإمتثال الجبائي

ورد تعريف هذا النظام بموقع بنك الرافدين بالعراق، على أنه ذلك القانون الذي أقرته حكومة الولايات المتحدة الأمريكية في العام 2010، ليدخل حيز النفاذ في الأول من شهر جويلية من العام 2014، لغرض مكافحة التهرب الضريبي من قبل المواطنين الأمريكيين الذين يملكون حسابات وأصول مالية خارج الولايات المتحدة الأمريكية وذلك من خلال إلزام المؤسسات المالية الأجنبية (غير الأمريكية) بتقديم تقارير عنهم إلى مصلحة الضرائب الأمريكية، فيما تعلق بأي حساب يعود إلى شخص أمريكي (سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً)، أو يعود لمؤسسة أو شركة أجنبية مملوكة من قبل شخص أمريكي بنسبة تزيد عن 10% من الأسهم أو الحصص من رأس المال سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، وقد أطلق عليه حينها قانون فاتكا.<sup>1</sup>

وكما تم تعريفه على أنه تلك الإجراءات التي تجعل مصلحة الضرائب قادرة على التحكم في عملية القضاء على التهرب الضريبي، من خلال حصر مملكات الأشخاص والرقابة المصرفية على الحسابات البنكية لتتمكن من ضبط وإحكام عمليات فرض الضرائب ومنع التهرب منها، فإذا قام مواطن أمريكي على سبيل المثال بعملية شراء عقار بقيمة مرتفعة وسدد ثمنه نقداً، وتم إكتشاف ذلك من خلال بيانات أو تصريحات الشركة البائعة، وتبين أن دخل المشتري ووضعية المالية لا تتيح له ذلك، ففي هذه الحالة سوف تتم مواجهته بإخفاء جزء من دخله على مصالح الضرائب والتهرب من دفع ضريبة الدخل، وكما يمكن أن يتابع بتهمة حيازة أموال غير مشروعة متأتية من أنشطة غير مشروعة أو غسيل الأموال، إذا لم يتمكن من إثبات مصدر أمواله الغير مصرح بها.<sup>2</sup>

وأما فيما تعلق بالتشريع الجزائري، فقد إكتفى المشرع بتأسيس هذا النظام، وأطلق عليه "برنامج الامتثال الجبائي الارادي"، وقد كان خطابه وتطبيقه موجهاً للأشخاص أصحاب

<sup>1</sup> - <http://www.rafidain-bank.gov.iq/fatca.html/14:45h/17.10.2019>.

<sup>2</sup> - [http://www.f2aw.com/fsubjects/tax\\_compliance.php/15:00h/17.10.219](http://www.f2aw.com/fsubjects/tax_compliance.php/15:00h/17.10.219).

الأموال لغرض إيداعها، على أن تكون البنوك وسيطا فاعلا في هذه العملية،<sup>1</sup> وذلك على خلاف ما تم إقراره ضمن قانون فاتكا لسنة 2010 بالولايات المتحدة الأمريكية حيث كان الإجراء موجها في الأساس للبنوك والمؤسسات المصرفية، ولا إرادة للأشخاص في إختيار الإنضمام له.

وقد عرفت مصالح الإدارة المركزية للضرائب عبر أحد رسائلها الدورية برنامج الإمتثال الضريبي الطوعي (PCVF) ، على أنه عبارة عن آلية مُصممة لتسهيل عملية تنظيم الوضع الضريبي لدافعي الضرائب فيما يتعلق بالأموال أو الأصول الأخرى التي لم يتم الإعلان عنها أو التي تم إعلانها بشكل غير صحيح، على أن تكون من مصادر مشروعة وقانونية، وهي عملية طوعية وغير إلزامية للأشخاص، وذلك سعيا لدمج الأموال من الأسواق غير الرسمية في المجال المصرفي.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة أن برنامج الإمتثال الجبائي يختلف عن العفو الضريبي، فهذا الأخير يُعتبر فرصة تُتاح للمكلفين بالضريبة لتصحيح أخطاء السنوات الماضية، وقد يكون دائما أو لفترة محددة، ويُسمح لهم بتسوية وضعيتهم أمام مصلحة الضرائب طواعية، كما يسمح بالكشف عن المعلومات الغير دقيقة أو الغير كاملة للسنوات الضريبية الماضية أو الكشف عن التصريحات التي لم تُبلغ للإدارة خلال السنوات الماضية، ومن دون أي عقوبة جيبائية أو مقاضاة.<sup>3</sup>

---

1 \* - ورد ضمن الفقرة الأولى من نص المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، مايلي: " يؤسس برنامج للامتثال الجبائي الإرادي، وتكون الأموال المودعة، في هذا الإطار لدى البنوك من طرف كل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته، محل إخضاع جزافي يحرر بمعدل نسبته 07 % "

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, N° : 77/2014, op.cit, p :02.

« Le programme de Conformité fiscale volontaire (CFV) est un mécanisme conçu pour faciliter la régularisation de la situation fiscale d'un contribuable à l'égard des fonds ou autres actifs qui n'avaient pas été déclarés ou dont la déclaration avait été faite de manière incorrecte, mais qui ont des sources légitimes et licites. Cette opération est caractérisée par la liberté d'adhésion (non obligatoire) et la bancarisation des fonds (intégration des fonds en provenance des marchés informels dans la sphère bancaire) ».

<sup>3</sup> - بن عيشة باديس، طاطا إيمان، " العفو الضريبي واشكالاته "، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 2، العدد 2، 2013، ص:09.

## ثانيا - الأشخاص والمدخيل المشمولة ببرنامج الإمتثال الجبائي

كل شخص (طبيعي أو معنوي) مهما كان وضعه القانوني، بإمكانه إيداع أمواله لدى مختلف أنواع البنوك في إطار برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي، وكما أن المدخيل المعنية بهذا البرنامج، هي تلك التي:

- لم تُكتب تصريحات بشأنها سابقا لدى مصالح الضرائب؛
- المتأتية من مصادر مالية ومعاملات مشروعة؛
- ولا تتعلق بأي فعل يجرمه قانون العقوبات أو التشريعات المتعلقة بمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

وأما فيما تعلق بالمجال الزمني للبرنامج فقد دخلت الإجراءات المتعلقة ببرنامج الإمتثال الجبائي الإرادي حيز التنفيذ إعتبارا من تاريخ 02 أوت 2015 إلى غاية أول شهر ديسمبر لسنة 2016،<sup>1</sup> وبعدها تم تمديد أجل الدخول لهذا النظام بموجب أحكام المادة 66 من قانون المالية لسنة 2017، إلى غاية 31 ديسمبر 2017،<sup>2</sup> وبعد نهاية هذا الأجل فإن الأشخاص الذين تثبت حياتهم لأموال مؤهلة لهذا البرنامج ولم يبادرو بالإشتراك فيه، فإنهم يُكونون محل خُضوع للتعديلات والزيادات الضريبية بحسب ما تقتضيه قوانين الضرائب السارية المفعول.<sup>3</sup>

## ثالثا - أهداف برنامج الإمتثال الجبائي

إن كل تلك الأنشطة التي تُحقق دخولا لا يتم إدراجها رسميا ضمن حسابات الناتج القومي، والمتعمد إخفاؤها تهربا من الضرائب أو من تلك الإلتزامات القانونية المرتبطة

<sup>1</sup> - Voir : Instruction Ministérielle N° 002 DU 29 juillet 2015, Définissant : LES MODALITÉS PRATIQUES DE MISE EN OEUVRE DU PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE, MF, ALGER, p :03.

<sup>2</sup> - أنظر القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، (ج ر عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016)، حيث عدلت المادة 66 من هذا القانون نص المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

<sup>3</sup> - La lettre de la DGI, N° : 77/2014, op.cit, p :02.

بالنشاط المُمارس، أو بسبب أن هذه الأنشطة الممارسة والمُدرة للدخل مُخالفة للقوانين السارية بالبلد، وتتطوي كلها تحت مظلة الإقتصاد الموازي.<sup>1</sup>

وبالتالي فإن برنامج الإمتثال الجبائي الطوعي يهدف أساسا إلى تنشيط النظام المصرفي من خلال ضخ الموارد المالية عبر القنوات الرسمية للإقتصاد، مما يحول وتراكم الأموال لدى الأفراد والعائلات والكيانات الإقتصادية دونما الإستفادة منها من خلال تداولها وإستثمارها، إضافة إلى التسوية الجبائية لوضعيات أصحاب هذه الأموال ودمجهم داخل حلقة الإقتصاد الرسمي، وكما يستفيد الخاضعون لهذا البرنامج من شهادة إبراء الذمة من طرف مصالح إدارة الضرائب، إضافة إلى تمكينهم من حرية التصرف في أموالهم المودعة.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### كيفية تنفيذ برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي

وضعت الأحكام القانونية المتضمنة بالمادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، على عاتق البنوك جمع ودائع الأشخاص الذين يطلبون بصفة إرادية الإستفادة من برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي، وعلى أن يتم تنفيذ هذه الإجراء بالتعاون فيما بين الوكالات البنكية والأشخاص الراغبين في الإنضمام لهذا البرنامج كما يلي:

#### أولا - دور البنوك:

يُطبق البرنامج من طرف البنوك على كل الأشخاص الذين يُصرحون إراديا أنهم معنيون به، ويخص هذا الإجراء حصريا الودائع التي لم يتم خضوعها للضريبة من قبل، فيما يجب على البنوك أن تقدم كل التوضيحات المفيدة والضرورية للأشخاص الذين يرغبون في ذلك من طرف إطرارات كُفوة وعلى دراية وتحكم بعملية الإمتثال الجبائي

<sup>1</sup> - عبد الحليم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2006، ص:06.

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, n° : 77/2014, op.cit, p :03.

الإرادي، وفي حالة عدم الإنخراط الإرادي في هذا البرنامج وفي إطار مسعى الإحتواء المالي للأموال خارج الإقتصاد الرسمي، يستفيد الأشخاص الذين يقومون بإيداع أموال يقل مبلغها عن عشرة (10) ملايين دينار جزائري من معالجة عادية بالنسبة لودائعهم على مستوى الوكالات المصرفية في كامل التراب الوطني.<sup>1</sup>

## ثانيا - كيفية إيداع الأموال من طرف الأشخاص

يقوم الأشخاص الراغبين في الإنضمام لهذا البرنامج بالتقدم لدى الوكالات البنكية لغرض إيداع الأموال وتسوية الرسم الجزافي المستحق عليها، وتتم عملية الإيداع من طرف الأشخاص المعنيين، حيث يودع الأشخاص الذين يملكون حسابا مصرفيا، الأموال نقدا في حساباتهم، وأما الأشخاص الذين لا يحوزون على حساب مصرفي فيستفيدون من فتح فوري لحساب مصرفي تُودع فيه الأموال نقدا، ويكون ذلك من خلال ملء نموذج إستمارة شهادة إيداع من نوع خاص، وبمجرد إيداع الأموال فإن هذه الأخيرة تكون موضوع فرض رسم جزافي بنسبة 07 % من أصل المبالغ المودعة، تُقطع من طرف البنك لحساب الإدارة الجبائية، وتقوم على إثر ذلك البنوك بإعادة تحويل هذه النسبة الجزافية المقطعة إلى حساب قابض الضرائب لدى مديرية كبريات المؤسسات.<sup>2</sup>

وكما يجب على مصالح الإدارة الجبائية تقديم وصل إستلام للبنك يتعلق بالمبالغ والوثائق المستلمة، وإرسال خلال أجل السبعة أيام عمل الموالية إلى الشخص الخاضع للبرنامج وثيقة تثبت خضوعه لبرنامج الإمتثال الجبائي الإرادي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Instruction Ministérielle N° 002 du 29 juillet 2015, op.cit, p :1.

<sup>2</sup> - Voir : Instruction n° : 369 du 06 aout 2015, Programme de conformité fiscale volontaire de 07% sur les fonds déposés, MF, DGI, pp :1-2.

<sup>3</sup> - Instruction Ministérielle N° 002 DU 29 juillet 2015, op.cit, p :2.

## الفرع الثالث

### ضمانات المنخرطين ضمن برنامج الامتثال الجبائي

بحسب نص المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، فإن أهم حماية للأشخاص الراغبين في الانضمام لهذا البرنامج، تكمن في أن مجال تطبيق هذا الأخير طوعي وغير إجباري، وكما أنه يُكَلَّل بتسوية الوضعية الجبائية للمعني به وتمكينه من إشهاد بذلك.

ويجوز في هذا الإطار إيداع الأموال في حساب المعني أو في حساب جديد مُنفصل عن حسابه، ويُتاح له أيضا طلب الفصل بين محفظة الأعمال القديمة المصرفية ومعالجتها من طرف إدارة الضرائب بعيدا عن الودائع المنفذة في إطار برنامج الإمتثال الجبائي، وكقاعدة عامة فإن ودائع المعني المتعلقة بهذا البرنامج لا يمكن في أي حال من الأحوال أن تدمج أو تتداخل مع حركة الأموال والأعمال الجارية للمعني، إلا بإرادة المُودع، وذلك مهما كان حجم الإيداعات المحققة أو عددها.<sup>1</sup>

وما يمكن ملاحظته بهذا الصدد أن المشرع رغم نصه على الطابع الطوعي لهذا البرنامج، إلا أنه من جهة أخرى نص ضمن الفقرة الرابعة من نص المادة 43 السابقة الذكر على ما يلي: " وبإنتهاء هذه الفترة، يكون الأشخاص الحائزون أموالا مؤهلة لهذا البرنامج ولم يتم إكتتابها، محل إعادة التقييم، حسب شروط القانون العام مع تطبيق الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في هذا المجال ".

وبالتالي فإن هناك جزاءً يترتب على الأشخاص الحائزين لأموال غير مصرح بها سابقا لدى إدارة الضرائب، إذا لم يقوموا بالانضمام إلى برنامج الإمتثال الجبائي، مما يُعرضهم إلى فرض جميع الحقوق الضريبية المترتبة عن تلك الأموال غير المودعة، ناهيك عن الغرامات والعقوبات الجبائية المترتبة عنها.

<sup>1</sup> - La lettre de la DGI, LES ORIENTATIONS DE MONSIEUR LE MINISTRE DES FINANCES, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° : 77/2014, op.cit, p :03.

## الفرع الرابع

### نتائج تطبيق برنامج الإمتثال الجبائي الطوعي

لقد حاولت الحكومة إستقطاب المبالغ المالية الكبيرة المتداولة خارج الدائرة الرسمية للبنوك والمقدرة ب 3500 مليار دينار حينها، وذلك للقضاء على التهرب الضريبي، نظرا لإنعكاساته على الإقتصاد الوطني، حيث إعتبرت هذا الإجراء من أهم الوسائل لمكافحته، وسعيا منها لرفع نسبة التحصيل الضريبي من خلال زيادة عدد المشتركين بهذا البرنامج، إلا أنه بالرجوع إلى الإحصائيات الرسمية، فإن عدد الملفات التي سويت على مستوى المديرية العامة للضرائب لم يتعد 250 ملف منذ إنطلاق العملية منتصف أوت سنة 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2016، وقد أدت هذه الحصيلة المتواضعة المسجلة والتي جاءت غير مطابقة لتوقعات وأهداف الحكومة من هذا الإجراء، إلى تمديد الآجال إلى غاية نهاية ديسمبر 2017، حيث كان مرتقبا أن يُفضي ذلك إلى إستقطاب الرساميل المتداولة في السوق الموازية، ولكن نسبة الإنضمام لهذا البرنامج بقيت بنفس الوتيرة.

وفي هذا السياق أرجع المدير العام للضرائب، بُء عملية الإمتثال الضريبي الطوعي إلى تخوف المعنيين من تسوية وضعياتهم الجبائية، رغم الضمانات المقدمة لهم من قبل الحكومة، وفي سياق متصل صرح أن نسبة المشاركة ضئيلة جدا مقارنة بعدد الأشخاص الذين ينشطون خارج القنوات الرسمية للإقتصاد الرسمي وكذا حجم هذا الأخير.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - Voir : Leila Omrane , Alger le 23/0//2016, <http://elhiwardz.com/national/58691/>  
- Et voir : <http://www.radioalgerie.dz/news/ar/article/20160821/86325.html>

## المطلب الثالث

### التصريحات الخاضعة للرقابة والأعوان المؤهلون للقيام بها

وضح المشرع ماهية التصريحات الجبائية التي يُمكن لأعوان مصالح إدارة الضرائب إخضاعها للرقابة الجبائية دون غيرها، وكما حدد أيضا فئة الأعوان الذين يُمكنهم دون سواهم ممارسة مختلف أنواع مهام الرقابة، وسنبين فيما يلي مختلف هذه الأحكام من خلال فروع هذا المطلب.

### الفرع الأول

#### التصريحات الخاضعة للرقابة الجبائية

يمكن أن تكون تصريحات المكلفين بالضريبة المتعلقة برقم أعمالهم أو إيراداتهم المهنية ومختلف مداخيلهم وأرباحهم، وكذا كل ما يرتبط بمحاسباتهم، محل تحقيق ما لم يسر عليها التقادم في المادة الضريبية، ويحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية عموما بأربع (04) سنوات، حيث أن كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم إكتشافه إثر أي تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته خلال هذه الفترة، يمكن تسويته قبل إنقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ إقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة.<sup>1</sup>

حيث أنه بإمكان مصالح الضرائب مثلا خلال سنة 2016، القيام بالتحقيق في تصريحات الدخل لمكلف بالضريبة للسنوات: 2015، 2014، 2013 و 2012، إلا أنها ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق الجبائي للسنة الأخيرة من السنوات محل التحقيق وهي سنة 2012 قبل إنقضاء أجل التقادم المتعلق بها، والذي يحسب على أساس سنة القيام

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 05.

- وأنظر المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- وأنظر كذلك المادة 40 من نفس القانون بعد تعديلها بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2015.

بالتحقيق 2016، وعليه لا يمكن تبليغ نتائج التحقيق المتعلقة بسنة 2012 بعد نهاية سنة 2016.<sup>1</sup>

وخروجا عن القاعدة العامة للتقادم في المادة الضريبية وبحسب ما ورد بالمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، التي نصت على أنه يمكن عدم تقيد إدارة الضرائب بأجل الأربع سنوات للتقادم عند وجود مناورات تدليسية تتعلق بتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، عند القيام بأعمال الرقابة وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وفي هذا الصدد نصت المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يُمدد أجل التقادم بسنتين (02) بمجرد أن يتبين لإدارة الضرائب أن المكلف بالضريبة قام بإستعمال طرق تدليسية، ورفعت ضده دعوى قضائية.

ونلاحظ أن المشرع من خلال نص المادة 110، من قانون الإجراءات الجبائية لم يُتِح لمصالح إدارة الضرائب تمديد عملية التحقيق رغم إكتشافها لإستعمال طرق تدليسية من طرف المكلف بالضريبة، إلا بعد رفع دعوى قضائية ضده، وهذا ما يثير التساؤل حول هذا القيد، حيث أنه مجرد قيد إجرائي فقط، ولماذا لم يشترط المشرع الفصل في الدعوى لمصالح إدارة الضرائب مما يشكل ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة، فمجرد رفع دعوى ضد المكلف بالضريبة دون إنتظار الفصل فيها، يُتِح لإدارة الضرائب تمديد أجل التقادم لفرض الضرائب والرسوم.

وكما تجدر الإشارة أن المشرع الجزائري كان مُتشددا في حق المكلف بالضريبة فيما تعلق بمجال التقادم، حيث أنه تناول ضمن المادة 45 من قانون المالية لسنة 2015، والتي عدل بموجبها المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية، ما يُفيد أنه يمكن أن تكون السنوات غير المتقادمة محل مراقبة وتسوية ضريبية، إذا تأثرت النتائج المحاسبية لهذه السنوات بالعمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة، أي أنه يمكن

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 05.

لمصالح الضرائب فرض الضريبة لسنة غير متقدمة بناءً على معطيات سنة مالية متقدمة ساهمت في إستخلاص نتيجة السنة المتقدمة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### الأعوان المؤهلون للقيام بعمليات الرقابة الجبائية

نصت المادة 20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، ويتضح من فحوى هذه الفقرة أن المشرع الجزائري إقتصر مهام الرقابة على سلك المفتشين

---

<sup>1</sup> - القانون رقم 14-10، المؤرخ في 2014/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2015 (ج ر عدد: 78 بتاريخ 2014/12/31).

\*- وكما تجدر الإشارة أن المشرع قد فصل كذلك في الأحكام المتعلقة بالتقادم من خلال المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك كما يلي:

1- (1) - مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 327، يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استرداك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم السالف الذكر، إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم، إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

غير أنه، لا يجوز، في أي حال من الأحوال، أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة لقيامها بتأسيس الحقوق التي كانت محل المخالفة المعنية.

يمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه، بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة، بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

2- (2) - يمنح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبتدئ سريان هذا الأجل في هذه الحالة، إعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة برسمها.

ضمن موظفي قطاع الضرائب، رغم أن القانون الأساسي لموظفي إدارة الضرائب إشتهل ضمن مواده 21، 40، 44، 49 و 65 على التوالي العديد من الأسلاك التقنية وهي سلك مفتشي الضرائب وسلك مراقبي الضرائب وسلك أعوان المعاينة، وسلك المحللين الجبائيين وسلك المبرمجين الجبائيين، ويضم سلك المفتشين خمس رتب مرتبة كما يلي:

- رتبة مفتش ضرائب؛
- رتبة مفتش رئيسي للضرائب؛
- رتبة مفتش مركزي للضرائب؛
- رتبة مفتش قسم للضرائب؛
- رتبة مفتش رئيس للضرائب.

وحيث أنه بالرجوع إلى مستوى التكوين أو التأهيل العلمي المطلوب للإلتحاق أو الترقية إلى هذه الرتب ضمن سلك المفتشين، نجدها كلها بحسب المرسوم الرئاسي الذي يحدد الشبكة الإستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم لسنة 2007، تنتمي إلى المجموعة "أ"، والتي تشترط مؤهلات علمية عالية ضمن الجدول الملحق بالمادة الثالثة من هذا المرسوم، والتي تضمنت تصنيف الرتب في مختلف المجموعات والأقسام الفرعية خارج الصنف حسب مستويات التأهيل المطلوبة وطريقة التوظيف المقررة للإلتحاق بالوظيفة.<sup>1</sup>

وكما أنه وبحسب المواد من 27 إلى 34، من المرسوم التنفيذي المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، نجد أن كل هذه المواد قد إشتهرت مؤهلا علميا وتكوينا عاليا لتقلد أي رتبة من هذه الرتب الوظيفية والتقنية ضمن سلك مفتشي الضرائب،<sup>2</sup> وكما تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد

<sup>1</sup> - مرسوم رئاسي رقم 07-304، مؤرخ في 29 سبتمبر 2007، يحدد الشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، (جريدة رسمية عدد 61، بتاريخ: 30 سبتمبر 2007).

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 10-299، مؤرخ في 29 نوفمبر سنة 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، (جريدة رسمية عدد 74، بتاريخ: 05 ديسمبر 2010).

خص سلك مفتشي الضرائب بعمليات الرقابة الجبائية دون سواهم من الأسلاك الأخرى لموظفي الضرائب،<sup>1</sup> وذلك على غرار سلك المراقبين كما كان سابقا ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، وحيث إكتفى من خلال المادة 41 من المرسوم المتعلق بمستخدمي الإدارة الجبائية بتكليف مراقبي الضرائب بالقيام بمساعدة المفتشين في عمليات المراقبة.

وباعتقادنا أن المشرع قد أحسن فعلا بهذا التعديل، وخاصة أن الإلتحاق الخارجي برتبة مراقبي الضرائب يكون عن طريق التوظيف بهذا السلك أو الترقية الداخلية له من بين أعوان المعاينة بحسب شروط الخبرة أو المشاركة في الإختبارات المهنية الداخلية، وكما أن هذه الرتب تشترط مؤهلا متوسطا لا يتيح لأعوان هذا السلك إدراك الكم المعرفي اللازم الذي يؤهلهم لممارسة عمليات الرقابة الجبائية المتنوعة أشكالها والمتشعبة إجراءاتها، وذلك نظرا لما يتطلبه الأمر من تمكن وتحكم في الجوانب المتعددة لأحكام الرقابة الجبائية سواء من حيث جوانبها التقنية المعقدة أو من حيث إطارها القانوني الخاص بها من الناحية الموضوعية والإجرائية.

وفي هذا الصدد نصت التعليمية رقم 443 والصادرة عن المديرية العامة للضرائب سنة 2012،<sup>2</sup> على إنتقاء المحققين من سلك المفتشين، وذهبت إلى أبعد من ذلك من خلال إشتراط رتبة مفتش رئيسي للضرائب على الأقل وخبرة لا تقل عن ثلاثة سنوات بمصالح إدارة الضرائب للترشح لتقلد منصب محقق للضرائب، وذلك رغم أن قانون الإجراءات الجبائية إشتراط رتبة مفتش على الأقل، وبالرغم أن هذه التعليمية تجاوزت في فحواها نص المادة 20 في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أننا نعتقد أنها

<sup>1</sup> \* - أنظر المادة 22 من نفس المرسوم، والتي نصت على أنه " يكلف مفتشو الضرائب على الخصوص بما يأتي:

- تنفيذ ومتابعة اشغال الوعاء والتحصيل ومراقبة الضرائب

- معالجة منازعات الضريبة

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين"

وكما تناولت المواد 23، 24، 25 و26 مهاما أخرى بحسب الرتبة في نفس السلك.

<sup>2</sup> - Voir : Insrtriction N° :443/ DGI, DRV, 2012, p :02.

تخدم مصلحة المكلف بالضريبة وتشكل ضماناً لكلا طرفي العلاقة الضريبية، وذلك نظراً لكون رتبة مفتش رئيسي للضرائب تتطلب مؤهلاً جامعياً (ليسانس في التعليم العالي) إضافة إلى تكوين متخصص لمدة سنة كاملة، على خلاف رتبة المفتش والتي تتطلب شهادة البكالوريا وإجراء تكوين متخصص فقط.<sup>1</sup>

وكما تجدر الإشارة أن نص المادة 79 في فقرتها الثالثة من المرسوم المتعلق بمستخدمي الإدارة الجبائية السالف الذكر، قد إشتطرت تعيين محققي المحاسبة، على الأقل من بين المفتشين الرئيسيين للضرائب الذين يثبتون أربع (04) سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة، وذلك على خلاف نص المادة 20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت على أنه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وعليه نتمنى أن يستدرك المشرع هذا الاختلاف بين ما ورد بكل من النصين بالقانون والرسوم التنفيذية السابق الذكر.

ومما سبق فإن عملية التحقيق في التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة ومحاسباتهم تتطلب كفاءات ومهارات علمية وتقنية ومهنية تتناسب والطبيعة الخاصة لهذه الوظيفة الإدارية الهامة، وكما أن تطور أنواع المكلفين بالضريبة وتوسع مجالات الإستثمار وكذا الأنشطة الإقتصادية والتجارية الممارسة في إطار الكيانات والمؤسسات المحلية والأجنبية، وخاصة بعد صدور القانون المتعلق بالنظام المالي المحاسبي المبني على أسس وقواعد عالمية،<sup>2</sup> وفي ظل تعامل إدارة الضرائب مع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمستشارين الجبائيين المتخصص، فإن كل هذه العوامل وغيرها تدعو بالضرورة إلى وجوب أن يكون العون المحقق المكلف بعمليات الرقابة الجبائية

1 - المرسوم التنفيذي رقم 10-299، السابق الذكر.

2 - أنظر القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، (جريدة رسمية عدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007).

- وأنظر كذلك المرسوم التنفيذي رقم 08-11، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية عدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

يتمتع بتكوين عالي ومتخصص في مجاله، ومن ذوي الرتب المناسبة ضمن سلك المفتشين وبحسب حجم المهام والعمليات المسندة له، وهذا ما يحقق المهارة النوعية في معالجة ملفات المكلفين بالضريبة، وبالتالي يكون ضماناً حقيقية للمكلف بالضريبة من خلال تقليل هامش الأخطاء خلال فرض الضريبة، وكما يضمن الحماية اللازمة أيضاً لحقوق الخزينة العمومية.

## المبحث الثاني

### الضمانات أثناء ممارسة الرقابة الجبائية

سنتطرق من خلال هذا المبحث لكل أوجه حماية المكلفين بالضريبة أثناء ممارسة الرقابة الجبائية في حقهم، وذلك من خلال جملة الضمانات القانونية الإجرائية الممنوحة لهم بداية من إشعارهم بالتحقيق إلى غاية إختتام أشغاله وتبليغهم بنتائجه، وحقهم في الرد على هذه النتائج وطلب التحكيم بشأنها.

وبحسب ماهية هذه الحقوق والضمانات إرتأينا أن نُفصل في تقسيمها عبر أربعة مطالب، وذلك على النحو التالي:

- **المطلب الأول:** حقوق المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق والتحضير والإستشارة.
- **المطلب الثاني:** ضمانات المكلف المرتبطة بمدة التحقيق وتطبيق التلبس الجبائي.
- **المطلب الثالث:** حقوق المكلف في النقاش الوجيه وإخطاره بنتائج التحقيق الجبائي.
- **المطلب الرابع:** حق المكلف في الرد على الإشعار بإعادة التقييم وطلب التحكيم.

## المطلب الأول

### حقوق المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق والتحضير والإستشارة

ألزم المشرع الجزائري إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بأجراء التحقيق الجبائي في تصريحاته المكتتبه وتحت طائلة البطلان، حيث نص صراحة على عدم جواز إجراء أي نوع من التحقيقات ما لم تتم مصالح الضرائب المختصة بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة، مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، وعلى أن يستفيد المكلف بالضريبة المعني من مدة زمنية للتحضير قبل بداية التحقيق.<sup>1</sup>

## الفرع الأول

### حق المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق

نصت عدة مواد من قانون الإجراءات الجبائية على تسليم الإشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لأي شخص سيتم التحقيق معه، سواء تعلق الأمر بتحقيق في المحاسبة، أو بتحقيق مصوب في المحاسبة، أو بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، ورغم تشابه أحكام هذا الإجراء في أغلبها بين أنواع التحقيق الجبائي المذكورة، إلا أن المشرع خص كل نوع بنص منفرد، وسنوضح ذلك فيما يلي.

### - أولا: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبة

نصت الفقرة الرابعة من المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار..."، وإضافة إلى الإعلام المسبق للمكلف بالضريبة عن

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 09.

طريق الإشعار بالتحقيق، نص المشرع وبصيغة الوجوب على جملة من الشروط الشكلية التي يتضمنها إشعار التحقيق والمتمثلة فيما يلي:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
- تاريخ وساعة أول تدخل؛
- الفترة التي يتم التحقيق فيها؛
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛
- الإشارة صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

وتشكل هذه البيانات ضمانات للمكلف بالضريبة، فذكر رُتب المحققين على سبيل المثال تبين أهلية العون المحقق للقيام بالتحقيق من عدمها نظرا لإشتراط رتبة مفتش على الأقل قانونا، وكما أن ذكر تاريخ وساعة أول تدخل ضمن الإشعار بالتحقيق تمكن من احتساب مدة إجراء التحقيق، وأما ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها فتسمح للمكلف بمعرفة أجل التقادم.

وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حين نصه على ضرورة إعلام المكلف بالضريبة في حالة إستبدال المحققين الذين تضمنهم الإشعار بالتحقيق.

#### - ثانيا: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة

ورد ضمن الجزء الأول من الفقرة الثالثة من المادة 20 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ إستلام هذا الإشعار..."<sup>1</sup>، وهو نفس ما ورد ضمن نص المادة 20 فقرة 04، من ذات القانون فيما تعلق بالتحقيق في المحاسبة، غير

<sup>1</sup> \* - المادة 20 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، (والمعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017).

أن الجزء الثاني من الفقرة الثالثة من نص المادة 20 مكرر، أوجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، إضافة إلى العناصر المشترطة ضمن إشعار التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً ما يلي:

- توضيح خاصية التحقيق المصوب على الإشعار وذلك بتدوين نوع التحقيق المصوب الخاضع له المكلف بالضريبة المعني بعملية الرقابة الجبائية.

- التعريف بطبيعة العمليات المحقق فيها، وفي هذا الشأن لم يوضح المشرع المقصود بطبيعة العمليات المحقق فيها، خاصة وأنه وبحسب نص المادة يتضح أنه لا يقصد بها الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بعملية التحقيق والتي ذكرها قبل الإشارة إلى هذه العمليات، وكما أن جميع الدلائل الجبائية والمنشورات والتعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لم تتناول هذه الجزئية.

- ثالثاً: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تناولت الفقرة الثالثة من نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أنه " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية..."<sup>1</sup> وهو نفس ما نص عليه المشرع بالنسبة للإشعار بالتحقيق المتعلق بكل من التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة.

إلا أننا نلاحظ أن المشرع من خلال ما ورد بالجزء الأخير من هذه الفقرة إكتفى بوجود أن يتضمن الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره، دون أن ينص على باقي البيانات الأخرى التي نص عليها ضمن الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، وكذا من دون الإحالة إليها كما سبق وأن فعل بالنسبة للإشعار المتعلق بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

ومما سبق بخصوص حق المكلفين بالضريبة في الإشعار بالتحقيق نستنتج ما يلي:

- أن الإشعار بالتحقيق هو ذلك التصرف الذي تُعلم به مصالح إدارة الضرائب المكلف بالضريبة بأنها ستقوم بإجراء عملية الرقابة حول وضعيته الجبائية.

- يرسل الإشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع الإمضاء بالإستلام، وكما أن الإمتناع أو عدم قبول إستلام الإشعار من طرف المكلف بالضريبة، لا يمنع مصالح الضرائب من إجراء التحقيق، مما يستدعي في مثل هذه الحالة لجوء مُحققي الضرائب إلى تطبيق إجراء الفرض التلقائي للضريبة.<sup>1</sup>

- يعتبر الإشعار بالتحقيق عمل إجرائي أولي من النظام العام، وقد كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة هذا المبدأ من خلال قراره رقم 001987 بتاريخ 30 جويلية 2001، والفاصل في الإستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء البليدة، بتاريخ 22 فيفري 1999، والقاضي ببطلان إجراءات المراقبة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها.

حيث أنه يتضح من خلال حيثيات ومنطوق هذا القرار المنشور ضمن عدد خاص لمجلة مجلس الدولة لسنة 2003، أن مجلس الدولة أيدّ القرار الصادر عن الغرفة الإدارية حينها، والقاضي ببطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب نظرا لتخلف هذه الأخيرة عن القيام بإجراء إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق الجبائي.

حيث أن قضاء مجلس الدولة أيدّ القرار المستأنف في موضوعه تأسيسا على أن نص المادة 113 فقرة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ونص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص ص: 09-14.

<sup>2</sup> \* - تجدر الإشارة أن هذا القرار قد صدر قبل إلغاء المادة 113 فقرة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ونص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحويل أحكامهما إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002).

وكما وضح أن هذه المواد تلزم المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق تحت طائلة البطلان، إلا أن هذا الإجراء لم يَقم به مُحققو إدارة الضرائب مما إستوجب بحسب منطوق القرار بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.<sup>1</sup>

#### - رابعا: تسليم ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

يحتوي ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق أهم الأحكام الجبائية المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية، وذلك ضمن إطار توعوي وتحسيبي يتضمن جملة من المعلومات القانونية وخاصة ما إرتبط منها بالشق الإجرائي المُنظم لمختلف عمليات التحقيق الجبائي في تصريحات المكلفين بالضريبة زيادة إلى مجموعة هامة من النصائح والإرشادات التي من شأنها خلق نوع من الثقة والمرونة في التعامل بين المحققين التابعين لمصالح إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

وحيث أنه ومن خلال الإطلاع على هذا الميثاق يتضح أنه يتطرق وبطريقة واضحة وموجزة إلى التعريف بمجال الرقابة الجبائية وأنواعها بحسب النصوص القانونية التي تنظمها، وكما يَحث المكلف بالضريبة على الإلتزامات والواجبات التي يجب التقيد بها بداية من إشعاره بالتحقيق إلى غاية إختتام أشغاله، وفي ذات الوقت يُعرفه على جملة الآليات القانونية التي تكفل له الدفاع عن حقوقه وإبداء وجهة نظره، وذلك من خلال التعريف ضمن هذا الميثاق بأهم الضمانات المتاحة له على مدار مدة التحقيق سواءً تلك المتعلقة بحقه في المعلومة الجبائية أو طرق الإستقبال والإتصال بمصالح الضرائب أو تلك الخاصة بإجراءات التظلم الإدارية أو الطعون القضائية المتاحة له وصولاً إلى تعريفه بالجهات الإدارية والقضائية المختصة بهذه التظلمات والطعون.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 001987 الصادر بتاريخ 30 جويلية 2001، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص: 65.

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 05-06.

وقد ألزم المشرع الجزائري الأعوان المحققين تسليم المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ميثاق الحقوق والواجبات الخاضع لها، ومهما كان نوع التحقيق الجبائي في تصريحاته، وعلى أن يكون هذا الميثاق مُرفقا مع الإشعار بالتحقيق، وأن يُشير مضمون هذا الإشعار أن المكلف بالضريبة تمكّن من نسخة من الميثاق وذلك قبل البدء في عمليات الرقابة وتحت طائلة البطلان، وفي حالة المراقبة المفاجئة يُسلم الميثاق مع الإشعار بالتحقيق عند بداية عمليات المراقبة.

ويكرس هذا الإجراء مبدأً أساسياً يتمثل في شفافية عمل الإدارة الجبائية أثناء أدائها لمهامها، بهدف تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة، وكما يُعدّ إلزام على عاتق الإدارة الجبائية، من أجل إعلام المكلف بالضريبة بكافة الأحكام الجبائية الخاصة بعملية الرقابة، مُستعملة في ذلك كافة الوسائل التي من شأنها أن تسمح بإيصال المعلومة للمكلف بالضريبة، حيث تتضمن هذه الوثيقة القواعد الأساسية المطبقة في عملية الرقابة المحاسبية، والتي يمكن التمسك بها في مواجهة الإدارة الجبائية، لأنها تُحدد ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، والتي يجب على الأعوان المحققين إحترامها، ناهيك أن عدم تسليم ميثاق المكلف بالضريبة للمكلف بالضريبة المحقق معه من شأنه أن يُبطل إجراءات الرقابة برمتها شكلاً وموضوعاً.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### حق المكلف بالضريبة في مدة التحضير والإستعانة بمستشار

بما أن عملية الرقابة الجبائية تتعلق بفترات زمنية وعلى مدار سنوات محاسبية فمن المنطقي منح المكلف بالضريبة أجلاً محدداً من أجل الإستعداد والتحضير قبل بداية عملية التحقيق الجبائي في وضعيته الجبائية، وكما أن له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره على مدار كامل مدة التحقيق، وستفصل في ذلك كما يلي.

<sup>1</sup> - فتيحة قرقوس، المرجع السابق الذكر، ص ص: 410-411.

## - أولاً: الحق في مدة التحضير

يستفيد المكلف بالضريبة بعد تمكينه من الإشعار بالتحقيق من مدة زمنية للتحضير تقدر مدتها بعشرة (10) أيام، تُحتسب ابتداءً من تاريخ إستلام هذا الإشعار، وتقتصر هذه المدة على كل من التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة، وأما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فإن المكلف بالضريبة المعني بهذا النوع من التحقيق يُمنح أجلاً أدنى للتحضير يُقدر بخمسة عشرة (15) يوماً، ابتداءً من تاريخ إستلامه للإشعار بالتحقيق.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع وبحسب ما ورد بنص المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، لم يُمْكّن المكلف بالضريبة من حقه في أجل التحضير إذا تعلق الأمر بقيام الأعوان المحققين لمصالح الضرائب بإجراء المراقبة المفاجئة التي ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، مما يستدعي تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة في هذه الحالة عند بداية عملية المراقبة، إلا أنه لا يمكن للمحققين البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه بحسب نوع التحقيق الجبائي.

والهدف من تمكين المكلف بالضريبة من أجل للتحضير قبل بداية عملية التحقيق الجبائي، هو إعطاء فرصة لهذا الأخير لتجميع كل ما تعلق بمحاسباته موضوع التحقيق، من تصريحات مكتتبة ودفاتر محاسبية ووثائق وفواتير ومستندات وتبريرات وغيرها، خاصة إذا تعلق الأمر بتحقيق محاسبي يشمل جميع السنوات الغير متقادمة وجميع أنواع الحقوق من ضرائب ورسوم يخضع لها المكلف بالضريبة، وكما يُتيح هذا الأجل لهذا الأخير توفير مكان مناسب للمحققين على مستوى مقر نشاطه لتمكينهم من ممارسة مهامهم، وكما يسمح له هذا الأجل أيضاً من إختيار مُستشار ينوب عنه إذا أراد ذلك.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 09.

## - ثانيا: حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار

نصت جميع المواد 20، 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية، والمتضمنة لكل أنواع التحقيق الجبائي في التصريحات، سواءً تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب أو بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، على وجوب الإشارة صراحة ضمن الإشعار بالتحقيق وتحت طائلة بطلان الإجراءات، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره، يُعينه وبمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للحضور معه وإستشارته.

فلكل مكلف بالضريبة الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره على مدار كامل مدة التحقيق، بداية من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق وقبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم، وكما يُمكنه الإستعانة به أيضا للحضور معه لجلسة التحكيم إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه إجراء التحكيم من الجهة المختصة، وعليه فإنه يمكن لمستشار المكلف بالضريبة مناقشة إقتراحات إعادة التقويم، وكل الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون وكذا مشاركة النقاش الحضورى الوجيه والإختتامى لأشغال التحقيق.<sup>1</sup>

وللمكلف بالضريبة أن يوكل مُستشاره نيابة عنه للحضور أثناء عمليات التحقيق، إلا أن المشرع إستثنى ضرورة حضور المستشار أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، وهذا الأمر منطقي بإعتقادنا نظرا لتعذر تأجيل أو إعلام المكلف بهذا النوع الخاص من المراقبة حتى لا تفقد هذه الأخيرة قيمتها القانونية والغاية منها.

وقد كرس التطبيق القضائي بالغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا وجوب تمكين المكلف بالضريبة من حقه في الإستعانة بمستشار من إختياره، وذلك من خلال قرارها رقم 39681 بتاريخ 23 فيفري 1985، والذي جاء فيه أن " ... مؤدى نص المادة 378،<sup>2</sup> من قانون الضرائب المباشرة هو أن كل إقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة المراقبة الجبائية يعتبر باطلا إذا لم

1 - المرجع نفسه، ص:14.

2 \* - تجدر الإشارة أنه تم تحويل أحكام المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

يُشير إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يساعده مستشار يخناره هو، من أجل مناقشة هذا الإقتراح أو من أجل الإجابة عليه، ..."<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### ضمانات المكلف المرتبطة بمدة التحقيق وتطبيق التلبس الجبائي

نظم المشرع الجزائري المجال الزمني للتحقيقات الجبائية بحسب ماهية كل نوع منها، وألزم مُحققي الإدارة الجبائية بإحترام مدة التحقيق ورتب الجزاء على مخالفة ذلك لصالح المكلفين بالضريبة، وكما كرس في الوقت نفسه وجود بعض الضمانات عند تطبيق إجراء التلبس الجبائي في حقهم، ومن هذا المنطلق سنتعرض من خلال هذا المطلب لضمانة تحديد مدة التحقيق الجبائي ضمن الفرع الأول منه، وأما الثاني فسنخصه بضمانات المكلف بالضريبة تجاه تطبيق إجراء التلبس الجبائي.

## الفرع الأول

### تحديد مدة التحقيق الجبائي

تناول المشرع الجزائري آجالاً مختلفة تتعلق بالتحقيقات الجبائية في تصريحات المكلفين بالضريبة، حيث تباينت هذه الآجال بحسب نوع التحقيق الجبائي عموماً، وفي حين تتغير أحياناً بحسب رقم الأعمال المحقق من طرف المكلف بالضريبة لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة لبعض أنواع التحقيق، وكما يمكن تمديد هذه الآجال بموجب بعض الإستثناءات المنصوص عليها قانوناً، وعليه سنتطرق للمدة المحددة للتحقيق الجبائي لكل نوع من التحقيق مع توضيح الإستثناءات المتعلقة به.

---

<sup>1</sup> - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائيت الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2014، ص: 47.

## أولا - مدة التحقيق في المحاسبة:

إعتمد المشرع المعيار المالي لتحديد مدة التحقيق في المحاسبة وذلك من خلال المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أنه لا يمكن وتحت طائلة بطلان إجراء التحقيق أن يتجاوز المجال الزمني لمجمل عملية التحقيق للدفاتر والوثائق المحاسبية:

- ثلاثة (03) أشهر بالنسبة للمكلفين بالضريبة في مجال تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز مليون دينار جزائري (1.000.000 دج)، وذلك بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، وعلى أن يُمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يفوق خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج.

- ثلاثة (03) أشهر بالنسبة لباقي المكلفين بالضريبة الآخرين، إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يتجاوز إثنان مليون دينار جزائري (2.000.000 دج)، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، وعلى أن يُمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالهم السنوي لا يفوق عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- وعند تجاوز السقف المالي الأعلى بالنسبة لكل نوع من المكلفين بالضريبة سواءً تعلق الأمر بمجال تأدية الخدمات أو أي نشاط آخر، فإنه من غير الممكن أن تتجاوز مدة التحقيق تسعة (09) أشهر وفي جميع الحالات.

وتجدر الإشارة أن المشرع الجزائري كان صارما في إلزام مُحققي إدارة الضرائب بالتقيد بهذه الآجال وذلك بترتيب البطلان المطلق لإجراءات التحقيق في المحاسبة وكل ما يرتبه من نتائج فرض ضريبي في حال عدم إحترام مدة التحقيق، وهذا ما أكده قضاء مجلس الدولة في القرار رقم: 013161 بتاريخ 23 نوفمبر 2004، والذي من أبرز ما جاء فيه ما يلي: <sup>1</sup>

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق الذكر، ص: 171.

"... حيث أنه بالرجوع الى المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة<sup>1</sup> فإن إجراء التحقيق الجبائي في المدة المحددة ستة (06) اشهر، اجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصلا، وفي مكاتب إدارة الضرائب كإستثناء عن القاعدة العامة، من جهة، كما ان حالات تمديد الاجل المذكور حددتها المادة 190 السالفة الذكر، ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب.

وحيث ان فرض التحقيق لشروط الآجال الذي يعتبر من النظام العام يترتب عنه بطلان جميع إجراءات التحقيق وما نتج عنه من آثار

وحيث انه دون مناقشة الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع، يتعين التصريح ببطلان إجراءات التصريح الجبائي، وبالتبعية الغاء الضريبة محل النزاع الناتجة عنه".

وأما فيما تعلق بالإستثناءات الواردة على تحديد مدة التحقيق في المحاسبة، فإن مدة التحقيق في المحاسبة تُمدد وفق الحالات التالية:<sup>2</sup>

- للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي هذه الحالة يتم تمديد الأجل بقدر مدة الإجابة الممنوحة للمكلف بالضريبة من طرف مصالح الضرائب، وقد حددتها المادة 20 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية بثلاثين يوما.<sup>3</sup>

---

1 \* - أسس قاضي مجلس الدولة قراره إستنادا لنص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حينها، لأن وقائع القضية كانت قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، والذي ألغى المادة 190 المذكورة سابقا، وحول أحكامها لنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - أنظر ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 15.

3 \* - تتعلق المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بتحديد الربح الصافي المعتمد لحساب الضريبة على أرباح الشركات، وقد نصت هذه المادة ضمن فقرتها الثانية على بعض الاحكام التي يجب الالتزام بها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي يمكن لمصالح الضرائب طلب التوضيحات والتبريرات بشأنها ومن بين ما ورد بنص هذه المادة مايلي: "... يفيد في المحاسبة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز وقطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع وإيعاف من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف من جهة، ومن جهة أخرى قيمة المنتوجات المستوردة بدون دفع ضمن الشروط المذكورة أعلاه، والمخصصة للنشاطات التي يرخص مجلس النقد والقرض بمزاومتها، والتي يمارسها تجار الجملة أو الوكلاء.

- عندما تُوجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر في هذه الحالة.

- في حالة إستعمال المكلف بالضريبة مناورات تدليسية تم إثباتها من طرف أعوان مصالح الضرائب، أو إذا قدم هذا الأخير معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يقم بالرد في الآجال المحددة على طلبات التوضيح أو التبرير الموجهة له، وتجدر الإشارة أن المشرع لم يوضح قدر التمديد في هذه الحالة بالذات.

### - ثانيا: مدة التحقيق المصوب في المحاسبة

يعتبر أجل التحقيق في المحاسبة طويلا مقارنة بأجل التحقيق المصوب في المحاسبة، حيث أنه لا يمكن أن تتجاوز مدة هذا التحقيق الأخير شهرين، وذلك بحسب ما ورد بالمادة 20 مكرر فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، إلا أنه وبحسب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017،<sup>2</sup> والمعدلة لنص المادة 20 مكرر في فقرتها الرابعة

---

يصرح المستورد بالواردات المنصوص عليها في المقطع الأول من هذه الفقرة حسب القيمة الحقيقية التي تقابلها بالدينار الجزائري.

يجب تقديم سندات الإثبات الخاصة بالواردات كلما طلبتها المصالح الجبائية، والاحتفاظ بها ضمن وثائق المحاسبة للمستورد طيلة عشر (10) سنوات طبقا لأحكام القانون التجاري...".  
وكما ورد بالمادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية (والتي عدلت آخر مرة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2019)، ما يلي:

" يجب على أعوان الإدارة الجبائية خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و20 مكرر أعلاه، ويتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشر للأرباح، حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية، والتجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر وإذا اقتضى الحال، الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات ...

... يعد أجل الرد مماثلا للأجل المنصوص عليه في المادة 19 أعلاه."

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 14.

<sup>2</sup> - القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

السابقة الذكر، فإنه يمكن أن يتم تمديد أجل التحقيق المصوب في المحاسبة في الحالتين التاليتين:

- يمدد بقدر مدة الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- وكما يجوز تمديد هذا الأجل بستة أشهر، عندما تُوجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

وباعتقادنا أن اعتماد المشرع لهذا الأجل القصير للتحقيق المصوب في المحاسبة مقارنة بالآجال المنصوص عليها في باقي أنواع التحقيقات الجبائية في تصريحات المكلفين بالضريبة، يرجع في الأساس إلى أن هذا النوع من التحقيق لا يشمل جميع أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف بالضريبة، ولا يُغطي أيضا جميع السنوات المحاسبية الغير المتقادمة، ويمكن أن يقتصر على سنة واحدة أو بعض العمليات لجزء من السنة، وكما قد يشمل نوعا واحدا فقط من الحقوق الضريبية، مما يجعل عملية التحقيق لا تتطلب أجلا طويلا.

#### - ثالثا: مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

رغم إرتباط التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بنوع واحد من الضرائب والمتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، ورغم إشماله للمكلفين بالضريبة من فئة الأشخاص الطبيعيين فقط، إلا أن هذا النوع من التحقيق يستغرق الأجل الأطول مقارنة بباقي أنواع التحقيقات الجبائية، حيث حددت المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية مدته بسنة كاملة ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، وكما أن تجاوز هذا الأجل من طرف المحققين يترتب

عنه بطلان كافة إجراءات وأعمال التحقيق،<sup>1</sup> وهذا ما أكده قضاء مجلس الدولة في إحدى قراراته تحت رقم : 015559 بتاريخ 19 افريل 2005، والذي من أهم ما ورد فيه ما يلي:<sup>2</sup>

" ... وحيث أنه بالرجوع الى أوراق الملف يتضح أن المدعي الأصلي المستأنف عليه الذي يمارس مهنة موثق قد بلغ بالإشعار بالتحقيق المعمق بتاريخ 2000/07/16 وانه بلغ بنتائجه تدريجيا وذلك في 2001/07/04 بالنسبة للنتائج المعروضة على المكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته، ثم في 2001/12/21 فيما يخص النتائج النهائية.

وحيث أن العبرة في التبليغ بالنتائج النهائية لإحتساب مدة التحقيق المعمق، النتائج التي تعتمد لتأسيس الضريبة المبلغة للمستأنف عليه بموجب اذار رقم 2001/239 وليس بتبليغ النتائج المؤقتة التي يمكن لإدارة الضرائب مراجعتها متى كانت ملاحظات المكلف بالضريبة مبررة قانونا.

وحيث أنه عملا بالمادة 131 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتعين تحت طائلة البطلان القيام بإجراءات التحقيق المعمق خلال مدة سنة.<sup>3</sup>

وحيث أن التحقيق المعمق محل النزاع قد تجاوز المدة المذكورة مما يتعين معه القضاء بإبطال إجراءاته...".

وبصدور قانون المالية لسنة 2012، نصت المادة 34 منه، على إمكانية تمديد أجل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة رغم طوله في الحالات التالية:<sup>4</sup>

- بأجل يُمنح عند الإقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناءً على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج.

1 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص ص: 19-21.

2 - فضيل كوسة، المرجع السابق الذكر، ص: 202.

3 \* - إستندت قرار مجلس الدولة الى نص المادة 131 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حينها، لأن وقائع القضية كانت قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، والذي ألغى المادة 131 مكرر 1 المذكورة سابقا، وحول أحكامها لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية).

4 - القانون رقم 11-16، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

- تمتد هذه الفترة كذلك بالثلاثين يوماً المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات المعلومات الموجهة للمكلفين بالضريبة.

- وتمدد كذلك بالآجال الضرورية للإدارة بـغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

- تُمدد مدة السنة كذلك بشهرين في حالة إكتشاف نشاط خفي، ممارس من طرف المكلف بالضريبة، وتجدر الإشارة أن المشرع ومن خلال نص المادة 13 من قانون المالية لسنة 2013،<sup>1</sup> عدل هذا التمديد وجعله سنتين عوضاً عن مدة الشهرين، ليصل بذلك أجل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة إكتشاف نشاط خفي لمدة الثلاث سنوات، وهنا يثور التساؤل حول قصد ونية المشرع من هذا الأجل الطويل جداً، والذي لا يخدم مصلحة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا النوع من التحقيق، حيث أنه في بعض الحالات المشابهة كحالة الغش الجبائي إشتراط المشرع رفع دعوى الغش الجبائي في حق المكلف بالضريبة حتى يتمكن المحقق من تمديد التحقيق في السنوات المتقدمة بسنتين، وذلك كضمانة إجرائية للمكلف بالضريبة، لكنه فيما تعلق بتمديد أجل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لم يشترط أي قيد إجرائي يضمن نوعاً من الحماية للمكلفين بالضريبة الذين قد يخضعون لهذا النوع من التحقيق الجبائي.

وأما فيما تعلق بطريقة إحتساب مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فقد بين نص المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية أن ذلك يكون بداية من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، وهذا على خلاف نصوص المواد المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتي لم تبين ذلك.

<sup>1</sup> - القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، السابق الذكر.

وكما نشير أيضا أن الإشعار بإعادة التقويم يختلف بحسب شكله ومضمونه، فهناك إشعار أولي بإعادة التقويم يتضمن النتائج الأولية المتوصل إليها من طرف المحققين، وأما الثاني والنهائي فيتضمن النتائج النهائية للتحقيق، وفي هذا الصدد فرق قضاء مجلس الدولة بين هاذين النوعين وبين أن العبرة في تحديد مدة التحقيق تكون بالتبليغ النهائي وذلك في قراره الصادر بتاريخ 19 أبريل 2005، وذلك من خلال الحيثية التالية:<sup>1</sup>

"... وحيث أن العبرة في التبليغ بالنتائج النهائية لإحتساب مدة التحقيق المعمق، النتائج التي تعتمد لتأسيس الضريبة المبلغة للمستأنف عليه بموجب إنذار رقم 2001/239 وليس بتبليغ النتائج المؤقتة التي يمكن لإدارة الضرائب مراجعتها متى كانت ملاحظات المكلف بالضريبة مبررة قانونا...".

وكما أن المشرع من خلال المادتين 20 فقرة 05 و 20 مكرر فقرة 04، من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقتان بتحديد آجال كل من التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة، نص على أنه عند إختتام أشغال التحقيق، يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق عن طريق محضر يُستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع عليه، وفي حالة رفض هذا الأخير التوقيع تتم الإشارة عن ذلك في هذا المحضر، وحيث أن هذا الاجراء لم تنص عليه المادة 21 من نفس القانون المذكور والمتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

وعلى هذا الأساس نعتقد أنه كان من الأولى بالمشرع تنظيم الأحكام المشتركة بين أنواع التحقيق ضمن مواد بذاتها تحت عنوان " أحكام مشتركة " بحسب الحاجة كل مرة، بدل تكرارها كل مرة وإغفالها مرات أخرى، أو أن يعتمد نظام الإحالة إلى المواد في بعض الجزئيات والتفاصيل الإجرائية.

<sup>1</sup> - أنظر قرار قرار مجلس الدولة رقم 015559، الصادر بتاريخ 19 أبريل 2005، غير منشور.

## الفرع الثاني

### ضمانات المكلف بالضريبة تجاه تطبيق إجراء التلبس الجبائي

رتب المشرع جزاءات في غاية الخطورة جراء تطبيق إجراء التلبس الجبائي في حق المكلفين بالضريبة، تمثلت في فرض عقوبات جبائية والإقصاء من بعض الحقوق والإمتيازات وصولاً لإمكانية ضرب الحجز التحفظي على أموال وممتلكات المكلفين بالضريبة إلى غاية فرض الضرائب والزيادات الناتجة عن أعمالهم التدليسية وتحصيلها منهم.

ورغم أنه من الثابت والمعروف أن نية المشرع سواءً من إستحداث إجراء التلبس الجبائي، أو من خلال فرض الجزاءات المترتبة عليه، هي حماية حقوق الخزينة العمومية، إلا أن هذا لا يمنع من وجوب وجود الضمانات القانونية الكافية التي تحول دون الحياد بهذا الإجراء الخطير عن مساره الفعلي الذي وُجد لأجله، وفي ظل حماية المكلفين بالضريبة من أي تعسف قد تقوم به الإدارة الضريبية في حقهم، وبإستقراء الأحكام القانونية المتعلقة بهذا الإجراء ضمن كل من قانوني المالية لسنتي 2010 و 2013، نجد أن هذه الضمانات حصرها المشرع من خلال نصه على إجرائين، تمثل الأول في تسليم نسخة من محضر التلبس الجبائي للمكلف بالضريبة المعني، وأما الثاني فمن خلال النص على إمكانية الطعن القضائي فيه.

#### - أولاً: تسليم نسخة من محضر التلبس الجبائي للمكلف بالضريبة

نص المشرع صراحة على تسليم نسخة من محضر التلبس الجبائي للمكلف بالضريبة المحرر بشأنه، وذلك بعد التوقيع عليه من طرف عون الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، إضافة إلى توقيع المكلف صاحب المخالفة، مع الإشارة ضمن المحضر إلى رفض التوقيع إذا رفض هذا الأخير ذلك، وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أنظر المادة 18 من القانون رقم 09-09، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، السابق الذكر، (والتي أحدثت المادة 20 مكرر 3، من قانون الإجراءات الجبائية).

وباعتقادنا أن هذا الاجراء بالرغم من أنه يُتيح للمكلف بالضريبة الحصول على نسخة من المحضر، والتي هي بمثابة قرار تطبيق إجراء التلبس الجبائي بشأنه، مما يمكنه من التأكد أكثر من وجود أي عيب قانوني من الناحية الإجرائية أو الناحية الموضوعية للطعن فيه، إلا أن هذا الإجراء في حقيقة الأمر لا يشكل ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة، والإدارة الجبائية ملزمة في جميع الأحوال بتسليمه نسخة من محضر التلبس الجبائي، رغم عدم ترتيب المشرع لأي جزاء في حقها عند عدم تمكين المكلف بالضريبة بنسخة منه.

وبخصوص هذه الجزئية كان المشرع الفرنسي على سبيل المثال أكثر وضوحا حيث نص صراحة على أنه لا يمكن مباشرة الحجز التحفظي ضد المكلف بالضريبة إلا بعد تبليغه بمحضر التلبس الجبائي.<sup>1</sup>

#### - ثانيا: إمكانية الطعن القضائي في تطبيق إجراء التلبس الجبائي

مكن المشرع المكلف بالضريبة المعني بتطبيق التلبس الجبائي عند أول إستحداث لهذا الإجراء سنة 2010، من اللجوء للقضاء، وذلك بنصه ضمن الفقرة الرابعة من المادة 20 مكرر3، من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يمكن المكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند إستلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها " .

ومن خلال هذه الفقرة يتضح أن المشرع الجزائري قد إعتبر محضر التلبس الجبائي قرارا إداريا يجوز الطعن فيه أمام جهات القضاء الإداري، وفي نفس الوقت لم يحدد أي إجراءات خاصة به، وأحال ضمنا إلى الأحكام العامة ضمن قانون الإجراءات المدنية والادارية من خلال إستعماله عبارة " ... طبقا للإجراءات المعمول بها... " .

وفي هذا الشأن نص المشرع الفرنسي على سبيل المثال على أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي تم تحرير محضر التلبس ضده، اللجوء إلى القاضي الإستعجالي الإداري في أجل 08 أيام تحسب من تاريخ تبليغه بالمحضر، ويفصل القاضي الإستعجالي بأمر

<sup>1</sup> - بوداعة حاج مختار، المرجع السابق الذكر، ص ص: 263-264.

في أجل لا يتعدى 15 يوما، ويكون هذا الأمر قابل للإستئناف أمام قاضي الإستئناف في أجل ثمانية أيام.<sup>1</sup>

وكما أن المشرع الجزائري لم يوضح نوع هذا الطعن والذي أطلق عليه "... اللجوء إلى الهيئة القضائية الإدارية المختصة..."، فهل قصد بها قاضي الإلغاء والتعويض أو القاضي الإداري الإستعجالي أو كلاهما.

وكما أن المشرع الجزائري لم يوضح هل أن الطعن الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب ذاتها إجباري في هذا النوع من الطعون كما هو الحال بالنسبة للطعون المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي ومادة التحصيل.

ومما تجدر الإشارة إليه أيضا أن المشرع وصف المكلف بالضريبة الذي يتخذ بشأنه إجراء التلبس الجبائي من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية ب "... المكلف بالضريبة صاحب المخالفة ..."، وقد تضمنت الرسالة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب وصف التلبس الجبائي بالجنحة، إضافة إلى إرتباط هذا الإجراء إرتباطا وثيقا بممارسات وأساليب الغش الجبائي، ولجوء إدارة الضرائب للإستدلال به كدليل أمام القاضي الجزائي لإثبات جرم الغش الضريبي، كل هذا يدفعنا للتساؤل حول الطبيعة القانونية لهذا الإجراء الذي يحمل الوصف الإداري والجزائي في ذات الوقت، فهو في الحقيقة بمثابة حكم مسبق أصدرته الإدارة بالتهرب الضريبي، ولكن الطعن فيه أسنده المشرع للقاضي الإداري.

ولعل المشرع وبعد نصه ضمن قانون المالية لسنة 2018 على إنشاء سلك للشرطة الضريبية،<sup>2</sup> بالإمكان أن يجعل من إجراء التلبس الجبائي حالة تلبس بالغش الجبائي بعد إمكانية إضفاء صفة الضبطية القضائية على مفتشي الضرائب في مجال إختصاصهم.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص: 264.

<sup>2</sup> - القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

وكما أن دراستنا لهذا الإجراء تدعونا بالضرورة لإبداء بعض المسائل الهامة، فرغم إعتبره كآلية ووسيلة رقابية فعالة وإجراء وقائي وإستباقي لمواجهة الممارسات والمناورات التدليسية لمواجهة ومكافحة الغش الضريبي، إلا أنه بإعتقادنا أن هذا الإجراء مكن الإدارة من إمتيازات وسلطات واسعة وخطيرة، تصل إلى درجة توقيع الحجز التحفظي على أموال وممتلكات المكلفين بالضريبة، ناهيك عن العقوبات الجبائية والغرامات المالية الكبيرة، والإقصاء والإستثناء من الإمتيازات وبعض الحقوق الجبائية وحتى غير الجبائية.

ومن هذا المنظور وجب أن تُقابل هذه الامتيازات أو بالأحرى السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية، مجموعة كافية من الضمانات التي تحول دون تعسف الإدارة في إستعمال ما يخولها هذا الاجراء من صلاحيات واسعة، ومما يضمن حسن إستعمالها لسلطاتها التقديرية الواسعة، وتكون في نفس الوقت أسلوباً لإضفاء الرقابة عليها إدارياً أو قضائياً، فلا يكفي مجرد تسليم نسخة من محضر تطبيق إجراء التلبس الجبائي للمكلف بالضريبة المعني به، أو مجرد النص على إمكانية لجوئه للجهات القضائية المختصة للطعن فيه، فهاتين الضمانتين من الأمور المسلم بها، دون الحاجة للنص عليها بموجب نص جبائي خاص.

وفي هذا الصدد أُلح بعض الدارسين إلى ضرورة الحد من سلطات الإدارة الواسعة فيما تعلق بهذا الإجراء الخطير، وإخضاعه إجرائياً لوجوب توافر ترخيص قضائي للقيام به، وعدم الإكتفاء بترخيص الإدارة المركزية، وكما أنه على المشرع زيادة التوضيح والتفصيل فيما تعلق بالقواعد والمسائل الإجرائية الخاصة به، خاصة ما إرتبط منها بحقوق المكلف بالضريبة في طرق الطعن الممكن ممارستها، وكيفية اللجوء إلى قاضي الإستعجال، وضمن الآجال والمواعيد القانونية اللازمة لذلك.<sup>1</sup>

ولا يسعنا القول إلا أنه على الرغم من عدم إستقلالية هذا الإجراء عن حق الإدارة في التحقيق وحقها في الإطلاع والمعائنة والحجز، إلا أنه زاد من القوة القانونية والتنفيذية لهذه الحقوق جميعاً، إضافة لكونه عمل قانوني إستباقي، له حجية قوية ضد المكلف

<sup>1</sup> - بوداعة حاج مختار، المرجع السابق الذكر، ص ص: 265-267.

بالضريبة المحرر بشأنه محضر تلبس جبائي له قوة السند التنفيذي على جميع ممتلكاته وبعض تصرفاته دون حاجة للجوء للإدارة للقضاء، وإستصدار حكم بالغش الضريبي ضد المكلفين بالضريبة.

### المطلب الثالث

#### حقوق المكلف في النقاش الوجيه وإخطاره بنتائج التحقيق الجبائي

يعتبر الحق في الحوار من أهم الضمانات التي أقرتها أغلب التشريعات لحماية المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية،<sup>1</sup> حيث يمكن له ممارسة هذا الحق طيلة مدة التحقيق وحتى بعد التبليغ الأولي لنتائج التحقيق الجبائي، وسنوضح من خلال فروع هذا المطلب، حقه في النقاش الوجيه وضمانة وجوب إخطاره بنتائج التحقيق الجبائي.

### الفرع الأول

#### حق المكلف بالضريبة في النقاش الوجيه

للمكلف بالضريبة المحقق معه الحق في مناقشة أعوان الإدارة المكلفين بالتحقيق في وضعيته الجبائية من خلال ما يُسميه البعض بالحوار المضاد،<sup>2</sup> الذي يسعى فيه المكلف بالضريبة إلى تقديم حُججه وتوضيحاته حول النقاط والنقائص أو التجاوزات المثارة من طرف المحققين.

وقد نص المشرع من خلال المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بمراقبة التصريحات أو ما يعرف بالرقابة على أساس الوثائق، أن مفتش الضرائب يستمع للمكلفين بالضريبة إذا تبين أن إستدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية، ولم يحدد المشرع في أي مرحلة من مراحل الرقابة يمكن إتخاذ هذا

<sup>1</sup> - Kadi Hanif, Le Contentieux fiscal algerien, 1<sup>ere</sup> édition, Les éditions de sahel, Alger, 2011, p :46.

<sup>2</sup> - مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص:11.

الإجراء، ولكنه على خلاف ذلك قصر إمكانية إتخاذ نفس الإجراء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مرحلة رد المكلف بالضريبة بعد تبليغه بمضمون نتائج التحقيق، وفي حين لم يتطرق للأمر في مجال التحقيق المصوب في المحاسبة،<sup>1</sup> وعلى هذا الأساس أشرنا أنه يجب توحيد الأحكام المشتركة بين جميع أنواع التحقيق بدل ذكرها كل مرة ضمن نصوص متفرقة أو إغفالها أحيانا كما جرى هذه المرة بالنسبة للتحقيق المصوب حيث لم يُشر المشرع إلى حق المكلف بالضريبة في النقاش ضمن الأحكام الخاصة بهذا التحقيق.

وقد ورد أيضا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2017، أنه ينبغي أن يسير التحقيق في الدفاتر والوثائق بموجب أحكام المادة 20 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية في عين المكان " في محل نشاط المكلف بالضريبة " إلا في حالة طلب معاكس من طرفه يُوجهه كتابيا وتقبله مصلحة الضرائب، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف هذه المصلحة.

حيث أن التحقيق في عين المكان يسمح لعون التحقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني بهدف بدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق الجبائي، وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وبحسب تقدم أشغال التحقيق، وينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية والحضورية معه.

وكما أنه وتحت طائلة بطلان الإجراء يجب على العون المحقق كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، وقبل

<sup>1</sup> \* - حيث أن مضمون المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة وفي فقرتها السادسة، كان ذات المضمون الوارد بالمادة 21 فقرة 05 والمتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك كما يلي: " وقبل إنقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية".

إنقضاء أجل الرد الممنوح من أجل تقديم ملاحظاته، ويمكنه كذلك بعد رد المكلف بالضريبة، إعادة سماعه إذا تبين أن ذلك مُجد أو إذا طلب هذا الأخير تفسيرات تكميلية.<sup>1</sup>

وكما ورد بذات الميثاق وفيما تعلق بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي، أنه ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضورية مع المكلف بالضريبة المحقق معه أثناء التحقيق وكذا في نهايته، ويجب أن يُوجّه له إستدعاء لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق، وأن يُوضّح ضمن هذا الإستدعاء، التاريخ والساعة مع الإشارة إلى إمكانية إستعانة المكلف بالضريبة بمستشار من إختياره.<sup>2</sup>

ونلاحظ أن المشرع من خلال ما سبق ذكره لم يتطرق إلى حق المكلف بالضريبة المحقق معه في النقاش الشفوي والحضوري ضمن الأحكام المتعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة، ولم يشر إلى ذلك حتى ضمن ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة أو بالدلائل والمنشورات الأخرى الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وكما أنه وبإستقراء ما ورد بنصوص مواد قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع لم يتطرق أيضا إلى ضرورة النقاش الشفوي الوجيه مع المكلف بالضريبة المحقق معه عبر كل مراحل التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وإنما إقتصر ذلك على مرحلة بعد تبليغه بالنتائج الأولية للتحقيق وضمن مجال أجل الرد المحدد أو بعده إذا كان سماعه مجددا أو إذا طلب إعطاء تفسيرات تكميلية.

وبالتالي فإن حق المكلف بالضريبة المحقق معه في المناقشة الوجيهة على كل مدار عملية التحقيق الجبائي لم يكرسها المشرع بنص واضح وإنما وردت ضمن ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة والصادر عن المديرية العامة للضرائب سنة 2017،<sup>3</sup> وحيث أن هذا الأخير لا يرقى إلى نص قانوني يتسم بطابع الإلزام، إضافة إلى

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 15.

- وأنظر والمادة 20 فقرة 6، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، بعد تعديلها بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 21.

<sup>3</sup> - نفس المرجع، ص: 13-21.

تلك الصعوبة في إثبات عدم تمكين المكلف بالضريبة من حقه في النقاش الشفوي  
الوجهي من طرف محققي مصالح الضرائب.

وكما أن وجوب التحقيق بعين المكان ( أي بمقر نشاط المكلف بالضريبة)، أجاز  
المشرع أن يكون إستثناءً على مستوى مكاتب إدارة الضرائب بناءً على طلب كتابي من  
طرف المكلف بالضريبة وعلى أن تقبله المصلحة المسؤولة، أو في حالة قوة قاهرة يتم  
إقرارها قانوناً من طرف إدارة الضرائب، مما جعل أغلب التحقيقات الجبائية تتم بمقرات  
الإدارة الجبائية بدل أن تُجرى بمقرات المكلفين بالضريبة حيث تسمح بتوفر مجال أكبر  
للحوار والنقاش الشفوي والكتابي بين المحقق والمكلفين، وتتيح لهم فرصاً أكثر لمعرفة  
سير أشغال الرقابة من جهة وكذا معرفة التوضيحات الضرورية حول التسويات  
والتعديلات المزمع إجراؤها من جهة أخرى.<sup>1</sup>

ولذا نعتقد بهذا الشأن، أنه كان من الأفضل النص على آلية إجرائية تضمن إلزام  
مصالح إدارة الضرائب بتمكين المكلف بالضريبة المحقق معه من هذا الحق، وذلك من  
خلال تحرير محضر يُوقع عليه الطرفان يُشار في مضمونه إلى كل الجلسات الوجيهة  
التي تم عقدها بين أعوان مصالح الرقابة والمكلفين بالضريبة.

## الفرع الثاني

### إخطار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الجبائي

تُسفر الرقابة الجبائية مهما كان نوعها وفي غالب الأحوال عن إكتشاف أو إستنتاج  
أسس جديدة في وعاء الحقوق والرسوم الضريبية للسنوات محل التحقيق الجبائي، مما  
يستدعي إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بهذه الأسس وما ترتب عنها من نتائج  
فرض ضريبي، حتى يتسنى لهذا الأخير إبداء رأيه وملاحظاته، وعليه فمن الضروري جداً

<sup>1</sup> - عوايدي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة سخري، الطبعة الثانية، الوادي،  
2001، ص:205.

أن يتم التبليغ بشكل رسمي يضمن علم المكلف بالضريبة المحقق معه بالنتائج المترتبة عن الرقابة على تصريحاته أو عن التحقيق الجبائي فيها.<sup>1</sup> فالجهة المعنية بالإعلام أو الإشعار هي من تتحمل عبء الإثبات حول قيامها بهذا الإجراء الجوهري، في حال ما نازع المكلف بالضريبة أو إحتج بعدم علمه بنتائج الرقابة الجبائية.<sup>2</sup>

وعلى الإدارة الجبائية القيام بإعلام المكلف بالضريبة بالنتائج التي توصلت إليها بموجب مراسلة تتضمن إشعاراً بالتقييم مرفقة بوصول إستلام يثبتها، وعلى أن تكون هذه المراسلة واضحة ومفصلة تسمح للمكلف بالضريبة إبداء ملاحظاته، وتبين طرق التقييم المتبعة من طرف الإدارة، مع الإشارة فيها إلى حق الرد.<sup>3</sup>

وحتى ينتج التبليغ بالتقييم أثره يجب أن يصدر عن الإدارة صحيحاً وسليماً من حيث شكله ومضمونه، فهو إجراء جوهري، يتطلب جملة من الشروط، كأن يتضمن الأسباب التي دعت إلى إعادة التقييم مع ذكر النصوص القانونية المؤسسة لذلك، مع توضيح الأسس المعتمدة لفرض التعديلات الضريبية، وأن يكون ذلك مفصلاً ومُعلاً بالقدر الكافي مما يسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل الأسس الجديدة بنفسه، ومع دعوته لتقديم قبوله أو ملاحظاته.<sup>4</sup>

وقد تناول المشرع الجزائري إجراء تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة الجبائية، بالنسبة لجميع أنواع الرقابة الجبائية من خلال مجموعة من النصوص المتشابهة في

---

<sup>1</sup> - Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la Théorie de l'impôt, L.G.D.J, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2007, p :113.

<sup>2</sup> - رابح رتيب، الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص: 40.

<sup>3</sup> - بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان-، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2017/2018، ص: 213.

- وأنظر أيضاً: قرقوس فتيحة، المرجع السابق الذكر، 2017، ص: 413.

<sup>4</sup> - فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص:120.

الكثير من أحكامها، بداية من كيفية التبليغ وصولاً لشكله ومضمونه، وكما أطلق عليه تسمية " التصحيح " أحياناً، وسماه مرات أخرى ب "الإشعار بإعادة التقييم".<sup>1</sup>

### - أولاً: طريقة تبليغ الإشعار بإعادة التقييم

سواءً تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو بالتحقيق المصوب أو بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو حتى الرقابة على أساس الوثائق، فقد ألزم المشرع المحققين على أن يقوموا بإرسال الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام أو أن يُسلم له بموجب وصل يثبت الإستلام.

ويُستخلص من نصوص المواد 19، 20 فقرة 6، و 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تضمنت كلها نفس العبارة التالية " يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام"، أن المشرع كان حريصاً جداً بخصوص إثبات إجراء تبليغ الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة، وخاصة حينما إقتصر ضمن الطريقة الثانية للتبليغ عن طريق التسليم بموجب وصل للإستلام، أن يسلم للمكلف بالضريبة ذاته، ولم يذكر موكله أو مُستشاره، وذلك بقوله "... أو يسلم له مع إشعار بالإستلام".

وبإعتقادنا، أن حرص المشرع يرجع لقيمة وأهمية الآثار والنتائج المترتبة على هذا الإجراء ومن أبرزها أنه تتحدد بموجبه قيم ومبالغ الحقوق الضريبية بعد المراجعة، وتتوقف عليه آجال سريان التقادم المسقط لحق إدارة الضرائب في فرض الضريبة،<sup>2</sup> ويمنح للمكلف بالضريبة مهلة للرد، وكما قد يترتب عن غيابه بطلان عملية الرقابة الجبائية برمتها.

1 - أنظر المواد: 19، 20 فقرة 6، 20 مكرر فقرة 5 و 21 فقرة 5، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 \* - فيما تعلق بالتقادم:

- أنظر المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- وأنظر كذلك المادة 311 من القانون رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.

- ثانيا: شكل الأشعار بإعادة التقويم ومضمونه

1- شكل الأشعار بإعادة التقويم: لم يُحدد المشرع شكلا محددًا أو نموذجًا رسميًا للأشعار بإعادة التقويم، ولكن يُستخلص من فحوى النصوص أنه عبارة عن وثيقة إدارية مكتوبة وموقع عليها من طرف المحقق، وعليها ختم المصلحة المختصة.

2 - مضمون الأشعار بإعادة التقويم: نص المشرع على مضمون الأشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق في المحاسبة ضمن الفقرة السادسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وأما فيما تعلق بمضمون الأشعار الخاص بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فقد تناوله بموجب الفقرة 05 من نص المادة 21 من نفس القانون، وفي حين لم يتطرق لمضمون الأشعار بإعادة التقويم بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة، وقد ألزم المشرع إدارة الضرائب من خلال هذه الأحكام، على أن يتضمن هذا الأشعار ما يلي:<sup>1</sup>

- توضيح وتفصيل الأسس الجديدة للوعاء الضريبي بالقدر الكافي وتعليل التعديلات الضريبية مع ذكر أحكام المواد والنصوص القانونية التي بموجبها تمت إعادة التقويم، وبطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

- أن يُبلغ المكلف بالضريبة الذي حُقق معه ضمن الأشعار بالتقويم، أن لديه إمكانية أن يطلب في رده، إجراء التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المصلحة الجهوية للتدقيق والمراجعات.

- وكما يجب أن يُبلغ المكلف بالضريبة ضمن الأشعار بإعادة التقويم بإمكانية إستعانتة بخدمات مُستشار من إختياره.

<sup>1</sup> - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

وأما بالنسبة للرقابة على التصريحات أو ما تعرف بالرقابة على أساس الوثائق والتي تعتبر من قبيل الرقابة البسيطة على التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة فقد نص المشرع ضمن المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي:

" يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي:

- أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يُبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة.

- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية إستعانتة بخدمات مستشار من إختياره...".

وتجدر الإشارة أنه بالرغم من بساطة إجراء الرقابة على أساس الوثائق مقارنة بالتحقيق الجبائي، إلا أن المشرع لم يفرق بينهما فيما تعلق بشروط الإشعار بإعادة التقويم، خاصة من حيث طريقة تبليغه أو مضمونه رغم إختلافهما في الشكل والجهة المختصة بالرقابة.

وكما نلاحظ أيضا أن المشرع نص وفي مجال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل، " أنه يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تُعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام"<sup>1</sup> وهذا ما لم ينص عليه ضمن الأحكام المتعلقة بباقي أنواع التحقيق.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 21 فقرة 05، من نفس القانون.

## المطلب الرابع

### حق المكلف في الرد على الإشعار بإعادة التقويم وطلب التحكيم

يوفر منح المكلف بالضريبة حق الرد على النتائج التي توصل إليها الأعوان ، في إطار عملية الرقابة الجبائية جواً من الثقة المتبادلة بين مُحَقِّقِي إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة المحقق معه، مما يسمح بإختتام أشغال التحقيق في ظل نوع من التوافق حول نتائجه، وكما ينتج عن إقتناع المكلف بالضريبة بالتعديلات الضريبية المفروضة عليه تقاضي النزاع الإداري أو القضائي بشأنها مستقبلاً.

وكما أن أي شكل من أشكال الضغط من طرف مصالح إدارة الضرائب لحمل المكلف بالضريبة على قبول أي تسوية ضريبية تكميلية، ينتج عنه بطلان نتائج التحقيق الجبائي، شريطة أن يقدم المكلف المحقق معه الدليل على أنه كان محل ضغوط إستدعته قبول نتائج إعادة التقويم الجبائي المبلغة له،<sup>1</sup> ويمكن أيضاً للمكلف بالضريبة حتى بعد إختتام أشغال التحقيق وتبليغه بنتائجه الأولية أن يطلب إجراء التحكيم أمام مسؤول مصلحة إدارة الضرائب التابع لها المكلف بالضريبة.

ونظراً لأهمية هذه الضمانات سنتناول حق المكلف بالضريبة في الرد على الإشعار بإعادة التقويم من خلال الفرع الأول من هذا المطلب، وأما الفرع الثاني منه فسنخصصه لحق المكلف بالضريبة في طلب إجراء التحكيم.

### الفرع الأول

#### حق المكلف بالضريبة في الرد على الإشعار بإعادة التقويم

نظمت الأحكام الواردة بقانون الإجراءات الجبائية حق المكلف بالضريبة في الرد وفق آجال قانونية محددة تختلف بحسب ماهية التحقيق الجبائي، ونصت كذلك على النتائج المترتبة على قبول المكلف بالضريبة بنتائج التقويم الجبائي أو رفضه لها.

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، المرجع السابق الذكر، ص 272.

## أولاً - آجال الرد

تختلف المدة القانونية المتاحة للمكلف بالضريبة المحقق معه بحسب نوع التحقيق الجبائي الخاضع له، فإذا كان هذا الأخير بصدد تحقيق في المحاسبة أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فله مدة أربعون (40) يوماً لتبليغ مصالح إدارة الضرائب عن قبوله أو رفضه،<sup>1</sup> وأما إذا كان بصدد التحقيق المصوب في المحاسبة فيتمتع بأجل أقل ويُقدر بثلاثين (30) يوماً فقط.<sup>2</sup>

ويسري أجل الرد عموماً وبالنسبة لجميع أنواع التحقيقات الجبائية بداية من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار بإعادة التقويم.<sup>3</sup>

## ثانياً - مضمون إجابة المكلف بالضريبة

بما أن إشعار إعادة التقويم يُبلّغ للمكلف بالضريبة المحقق معه في شكل نموذج مكتوب، فمن اللازم أن تكون الإجابة عنه بنفس الشكلية الإجرائية، ويتضح ذلك من خلال العبارات التي إستعملها المشرع ضمن المادة 20 فقرة 06 والمادة 20 مكرر فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، بقوله "... ليرسل ملاحظاته أو قبوله..." أو بنص المادة 21 فقرة 05 بقوله "... لتبليغ ملاحظاته أو قبوله..."، وعليه فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة من خلال هذه النصوص تبليغ الإدارة الجبائية برده بالطريق الرسمي، ومما يتضح أيضاً وجوب أن يكون هذا الرد مكتوباً ومؤشراً وموقعاً من طرفه.

1 \* - حيث ورد بالمادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية أنه "... وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله..."

وكما نصت أيضاً المادة 21 فقرة 05 على أنه "... يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله..."

2 \* - وهذا ما ورد بالمادة 20 مكرر فقرة 05 من نفس القانون، على أنه "... يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله..."

3 - ذوايدي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2016/2017، ص:192.

وكما ميّز المشرع بين إجابات المكلف بالضريبة على نتائج إعادة التقويم المبلغة له وفق حالتين، ولم يقرنهما بالرفض والقبول بل عبّر عن ذلك من خلال النصوص السابقة الذكر، والتي بينت أنّ للمكلف بالضريبة أن "يرسل ملاحظاته أو قبوله ..."، وكأنه لا يجوز للمكلف أن يرفض صراحة النتائج المتوصل لها من طرف المحققين، وله فقط إمكانية إرسال ملاحظاته حولها أو قبولها، وفي هذا الصدد فرق بين حالتين: <sup>1</sup>

**1- في حالة إبداء المكلف بالضريبة موافقته:** في هذه الحالة يتم فرض الحقوق الضريبية بناءً على الأسس التي تم تبليغها للمكلف بالضريبة، وتعتبر هذه الحقوق نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل إدارة الضرائب، وقد نص المشرع على ذلك صراحة ضمن الفقرة السابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتي وردت كما يلي " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة "

وكما إعتبر المشرع بحسب نص الفقرة السادسة من نفس المادة، وكذلك ضمن الفقرة الخامسة من المادة 21، والمتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، عدم رد المكلف بالضريبة خلال المدة القانونية المحددة بمثابة قبول ضمنى لنتائج التحقيق الجبائي المبلغة له، وفي حين لم تتم الإشارة لقبول المكلف صراحة أو ضمناً ضمن أحكام المادة 20 مكرر والمتعلقة بالتحقيق المصوب، لكن إدارة الضرائب تطبق نفس الأحكام المتعلقة بباقي أنواع التحقيق في هذا الشأن.

وما تجدر الإشارة إليه أنه في حالة القبول الصريح لم يكتف المشرع بطابع الفرض النهائي للضريبة، بل جعل نتائج التحقيق في هذه الحالة غير قابلة للطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة، وحيث أنه بالتمتع في مضمون النص يتضح أنه قصد بذلك حرمانه من كل أنواع الطعون النزاعية سواء الإدارية منها أو القضائية، وقد يُطرح

<sup>1</sup> - دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2019، السابق الذكر، ص: 07.

الإشكال في هذه الحالة إذا تبين للمكلف بعد قبوله الصريح أنه قد كان بصدد فرض حقوق ضريبية دون وجه حق، وأستطاع تقديم الدليل على ذلك من خلال منازعة إدارة الضرائب.

2- في حالة إبداء المكلف بالضريبة لملاحظاته: وفي هذه الحالة هناك فرضيتين يمكن أخذهما بعين الاعتبار.

- **الفرضية الأولى:** إذا قبلت إدارة الضرائب كليا أو جزئيا ملاحظات المكلف بالضريبة ووفق ما قدمه من تبريرات أو إثباتات بموجب الوثائق والمستندات أو إكتشف بعض الأخطاء بنتائج التقويم وأقنع بها المحققين، ففي هذه الحالة تتراجع الإدارة عن إعادة التقويم أو تقوم بتعديله.

- **الفرضية الثانية:** إذا تم رفض ملاحظات المكلف بالضريبة، فيتعين على محقق إدارة الضرائب في هذه الحالة، إبلاغه بذلك بموجب رسالة تحوي ردًا مفصلاً ومبرراً، وإذا أظهرت هذه الرسالة سببا آخر لإعادة التقويم أو اعتماد عناصر جديدة لم يسبق الأخذ بها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يُمنح للمكلف بالضريبة بموجب هذه المعطيات الجديدة، أجلا إضافيا، يقدر بأربعين ( 40 ) يوما ليُرسل ملاحظاته من جديد، وقد نصت على هذا الأجل الإضافي كل من أحكام المواد المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة<sup>1</sup>، وفي حين أغفل المشرع ذلك فيما تعلق بالتحقيق المصوب<sup>2</sup>.

وباعتقادنا أن ذلك لم يكن إلا سهوا منه، فقد كان من اللازم منح المكلف الخاضع للتحقيق المصوب أجلا إضافيا بثلاثين يوما أخرى، إذا تضمن رد الإدارة على إجابته حول نتائج التقييم أسسا جديدة لم يتم ذكرها سابقا، كما هو الحال إذا تعلق الأمر بباقي أنواع التحقيق، وتجدر الملاحظة أيضا أن المشرع لم يأخذ بهذا الإجراء فيما تعلق بالرقابة

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة 06 من المادة 20 والفقرة 05 من المادة 21، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 20 مكرر فقرة 05، من نفس القانون.

على أساس الوثائق،<sup>1</sup> رغم أن غيابه يمس أيضا بحقوق المكلف بالضريبة ضمن هذا النوع من الرقابة الجبائية.

وأخيرا وفي جميع الأحوال سواءً بعد إستلام إدارة الضرائب لرد المكلف بالقبول صراحة أو قبوله ضمنا، أو بعد الإجابة على رده في حال قام بتقديم ملاحظاته حول نتائج التحقيق، يقوم الأعوان المحققون بإستدعاء المكلف بالضريبة لحضور إجتماع إختتام أشغال التحقيق الجبائي، ويجب أن يوضح الإستدعاء التاريخ والساعة و أن يُبلغ إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه، وأن يُشار فيه للحضور إلى إجتماع إختتام أشغال التحقيق، وأنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي حُقق معه أن يستعين بمستشار من إختياره للحضور معه، وكما أنه ينبغي للعون المحقق معاينة نهاية أشغال التحقيق عن طريق محضر، يُدعى المكلف بالضريبة المُحقق معه للتأشير والإمضاء عليه، وتتم الإشارة عند الإقتضاء ضمن هذا المحضر في حال رفض المكلف بالضريبة التوقيع عليه.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### طلب التحكيم (الحق في الطعن القبل النزاعي)

إستحدثت المشرع الجزائري هذا الإجراء من خلال قانون المالية لسنة 2012، حيث نصت المادة 31 من هذا الأخير على إمكانية أن يطلب المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة إجراء التحكيم، وكما نصت المادة 34 من ذات القانون على إمكانية طلب هذا الإجراء أيضا من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وفي حين لم يشمل هذا الإجراء الجديد حينها مجال التحقيق المصوب.<sup>3</sup>

1 - أنظر المادة 19، من نفس القانون.

2 - دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، السابق الذكر، ص 10.

- وأنظر المواد: 20 فقرة 06 و 21 فقرة 05، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

3 - القانون رقم 11-16، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

وقد أطلق عليه المشرع " طلب التحكيم "، وبينما تم تداوله ضمن ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة بمسمى " الطعن القبل نزاعي"، ويعتبر الحق في طلب التحكيم ضماناً إضافية للمكلف بالضريبة المحقق معه تُتيح له وفي إطار مرحلة الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون، وقد ألزم المشرع مختلف مصالح التحقيق لدى إدارة الضرائب وتحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق وإعادة التقويم بتبليغ المكلف بالضريبة بأن لديه إمكانية الطلب في رده إجراء التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، وبحسب الحالة من مدير مديرية كبريات المؤسسات، أو من مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مصلحة البحث والمراجعات.<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أن طلب التحكيم وبعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، ينجر عنه بالضرورة عقد إجتماع على مستوى مصالح إدارة الضرائب المعنية بالتحقيق، وذلك بحضور المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أثارها فيما تعلق بإجراءات ومُجريات عملية التحقيق الجبائي من حيث الوقائع والقانون، وعند نهاية عملية التحكيم يتم تحرير محضر تُدون فيه كل الآراء المقدمة من جميع المتدخلين المعنيين، وكما يُدرج بهذا المحضر القرار النهائي المتخذ من جراء عملية التحكيم،<sup>2</sup> إلا أننا نلاحظ أنه لم تتم الإشارة ضمن قانون الإجراءات الجبائية أو ضمن أي نص تنظيمي أو أي تعليمة صادرة عن إدارة الضرائب توضح كيفية صدور هذا القرار التحكيمي.

وجدير بالذكر أن التحكيم في حقيقته يُعرف على أنه قيام طرفي النزاع في مسألة معينة بالإتفاق على إخضاع نزاعهم إلى طرف ثالث يختارونه ليفصل فيه عن طريق قرار ملزم لكليهما،<sup>3</sup> وبالتالي فهو نظام لتسوية المنازعات عن طريق أشخاص يختارهم

<sup>1</sup> - أنظر دليل إجراءات الرقابة الجبائية لسنة 2019، السابق الذكر، ص: 08.

<sup>2</sup> - أنظر ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 20.

<sup>3</sup> - نبيل إسماعيل عمر، التحكيم في المواد المدنية والتجارية والوطنية والدولية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2004، ص: 16.

الخصوم، مما يستوجب وجود طرف ثالث يتقبل حكمه كلا الطرفين،<sup>1</sup> وهذا ما لا نلاحظه البتة في مجال التحكيم المنصوص عليه ضمن النص الإجرائي الجبائي، خاصة وأن التحكيم يتم من طرف إدارة الضرائب ذاتها للفصل في طلبات المكلفين بالضريبة والتي تحتوي في حقيقة مضمونها تظلمات موجهة إليها وضد قراراتها، مما يجعلها خصما وحكما في نفس الوقت.

---

<sup>1</sup> - عبد الباسط محمد عبد الضراسي، النظام القانوني لإتفاق التحكيم، الكتاب الجامعي الإسكندرية، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص:15.

## المبحث الثالث

### الضمانات ما بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية

بعد تبليغ المكلف بالضريبة بالنتائج النهائية لمختلف عمليات الرقابة الجبائية، وفي إطار السياسة الجبائية المنتهجة من طرف المشرع في السنوات الأخيرة، تم تكريس جملة لا بأس بها من الضمانات التي من شأنها توفير مجال من الحماية للمكلفين بالضريبة حتى بعد فرض التعديلات الضريبية عليهم من خلال جداول ضريبية تتمتع بالقوة التنفيذية في حقهم، وتتحصر أوجه هذه الحماية بالدرجة الأولى في تحصين أي مكلف بالضريبة خضع للرقابة الجبائية من معاودة التحقيق الجبائي لوضعيته لنفس الفترة المحقّق فيها سابقا ولنفس الحقوق، إضافة إلى تمكينه من الإستفادة من بعض المزايا في مجال تسديد ما عليه من حقوق مترتبة عن عملية الرقابة الجبائية.

وعليه ومن هذا المنطلق قسمنا دراسة هذا المبحث المتعلق بضمانات المكلفين بالضريبة ما بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية إلى ثلاثة مطالب، على النحو الآتي:

- المطلب الأول: حق المكلف بالضريبة في عدم تجديد التحقيق الجبائي

- المطلب الثاني: التخفيض المشروط La Remise Conditionnelle

- المطلب الثالث: الإجراءات الطوعية للتحصيل

### المطلب الأول

#### حق المكلف بالضريبة في عدم تجديد التحقيق الجبائي

يشكل عدم تجديد التحقيق الجبائي لنفس الفترات الزمنية ولنفس الحقوق الضريبية، ضمانا في غاية الأهمية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للمراقبة الجبائية، فالأصل أنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في مراقبة جديدة بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم بالنسبة

لنفس الفترة، فيما عدا الحالات التي إستعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدّم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق الجبائي في التصريحات.

وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بهذا الحق المخول للمكلف بالضريبة المحقق معه، نجد أن المشرع قد ميز الأحكام المتعلقة بكل من التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عن تلك الأحكام المتعلقة بالتحقيق المصوب وسنوضح ذلك فيما يلي.

## الفرع الأول

### بالنسبة لعدم تجديد التحقيق في المحاسبة

إذا إنتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات أو مستندات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة، بإستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق في المحاسبة.<sup>1</sup>

وتعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية الضريبية، أو إذا عبر المكلف بالضريبة صراحة عن قبوله بنتائج التحقيق أو إذا إمتنع عن الرد ضمن الأجل المحدد قانونا.<sup>2</sup>

وقد ورد ضمن ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2017، أنه " إذا مسّ التحقيق في المحاسبة بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة إحترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا "، وحيث أن هذا الإستثناء لم يتم النص عليه ضمن مختلف قوانين الضرائب، وكما أن التحقيق في المحاسبة يشمل جميع

1 - أنظر الفقرة 08 من المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 14.

التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة للسنوات الغير متقدمة بما فيها كل ما تعلق بهذه السنوات من عمليات ووثائق ومستندات.

وقد بينت المادة 15 من قانون المالية لسنة 2019،<sup>1</sup> " أن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مغلقة"، ومن هذا المنطلق فإنه لا يجوز لمصالح إدارة الضرائب تجديد التحقيق إذا كان الإغفال ناتجا عن سهو أو خطأ منها، ولا دخل للمكلف بالضريبة به، إلا إذا أثبتت وجود نقائص أو إغفالات بسببه أو قيامه بأعمال تدليسية.

## الفرع الثاني

### بالنسبة لعدم تجديد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

من المعروف أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يكون بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وبالتالي فإنه بإنهاء التحقيق للفترة المبرمجة لهذا النوع من الضريبة، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة.<sup>2</sup>

وقد عدلت المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال إضافة فقرة سادسة تضمنت هذا المبدأ، وذلك كما يلي:

" ... عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد إستعمل أساليب تدليسية ...".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (جريدة رسمية عدد: 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2018).

<sup>2</sup> - ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، 2017، السابق الذكر، ص: 20.

<sup>3</sup> - القانون رقم 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق الذكر.

وعليه فالأصل كما هو الحال بالتحقيق في المحاسبة، أنه لا يمكن لمصالح الضرائب إعادة إجراء التحقيق المعمق للضريبة على الدخل الإجمالي الخاضع لها المكلف بالضريبة لنفس السنوات التي تم التحقيق فيها بصدد هذه الضريبة، إلا إذا أثبتت الإدارة أن المكلف بالضريبة قد صرح بمعلومات غير كاملة أو خاطئة أو لجأ الى الطرق التدليسية للتهرب من الضريبة، وعموما فإن هذا النوع من التحقيق لا يثير كثيرا من الإشكالات كونه يتعلق بنوع وحيد من الحقوق الضريبية ويرتبط بالمكلفين بالضريبة من فئة الأشخاص الطبيعيين فقط.

### الفرع الثالث

#### بالنسبة لعدم تجديد التحقيق المصوب في المحاسبة

بالنسبة لهذا النوع من التحقيق خالف المشرع الجزائري قاعدة عدم جواز تجديد التحقيق، حيث نص صراحة من خلال ما ورد بالفقرة السادسة من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، على أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار تلك الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم عند التحقيق المصوب، وبمعنى أنه على إدارة الضرائب عدم إدراج مبلغ الحقوق الناتجة عن التحقيق الأول ضمن نتائج التحقيق الثاني لنفس النوع من الضرائب ولنفس الفترة.

ونعتقد أن سبب تمكين المشرع للإدارة الجبائية من سلطة تجديد التحقيق الجبائي إذا كان التحقيق السابق له تحقيقا مصوبا، يرجع لخاصية هذا التحقيق الأخير الذي يمكن أن يقتصر على نوع واحد من الضرائب ولمدة تقل عن السنة، وخاصة بعد تعديل الفقرة الأولى من نص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017،<sup>1</sup> والتي أصبحت تُتيح لأعوان الإدارة إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع من الضرائب ولفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو حتى لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وكما يمكنهم

<sup>1</sup> - القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

التحقيق في صدق الإتفاقيات والعقود المبرمة التي قد تهدف بنودها إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

وبالتالي فإن نتائج التحقيق المصوب بإعتباره تحقيقاً مُوجزاً ومُركزاً على حقوق بذاتها أو عمليات لفترة معينة، قد تُبين نقائصاً أو إغفالات أو إخفاءات في محاسبة المكلف بالضريبة، لا يمكن تداركها إلا بإعادة التحقيق المعمق في المحاسبة نظراً لعدم إمكانية معالجتها في إطار التحقيق المصوب الذي حدد الإشعار بالتحقيق المتعلق به ماهية الحقوق والفترة موضوع التحقيق والذي لا يمكن تجاوز مضمونه، وعليه فإن التحقيق المصوب يمكن أن يكون سبباً لإجراء التحقيق في المحاسبة، كما هو الحال بالنسبة للرقابة على أساس الوثائق التي قد تكون سبباً في كثير من الأحوال لإجراء التحقيق في المحاسبة.

وهنا تجدر الإشارة أن المشرع لم يجعل من إجراء الرقابة على أساس الوثائق بحسب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مانعاً لإجراء التحقيق في المحاسبة لنفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة، ولكن مع الأخذ بالإعتبار الحقوق المفروضة عند إجراء الرقابة على أساس الوثائق.

وقد كرس قضاء مجلس الدولة هذا المبدأ بقراره رقم 21870 بتاريخ 20 سبتمبر 2005، المؤيد للقرار الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة والمستأنف بتاريخ 07 فيفري 2004، والذي أقر بإمكانية إخضاع المكلف بالضريبة للمراقبة المحاسبية بعد التحقيق في التصريحات بالنسبة لنفس السنوات، ومن أهم ما جاء به ما يلي:<sup>1</sup>

"... وحيث أنه ثابت من الوثائق المرفقة بالملف أن المستأنف خضع لتحقيق تصريحاته أي تحقيق في الوثائق المنصوص عليه في المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة المحددة لإجراءاته وللجهة المختصة به، كما أنه كان محل تحقيق محاسبي جبائي طبقاً للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>1</sup> - أنظر وثيقة التعليق على قرارات الجهات القضائية (منازعات جبائية)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، الجزائر، جوان 2010.

حيث ولكن يجوز إخضاع المكلف بالضريبة للتحقيق المحاسبي الجبائي ولو يكون قد سبقه التحقيق في التصريحات لإختلاف التحقيقين من حيث الإجراءات والجهة المختصة عملاً بأحكام المادتين 190 و187 من قانون الضرائب المباشرة مما يتعين معه القول ان الدفع بإبطال إجراءات التحقيق في المحاسبة غير مؤسس.

وحيث أن طلب المستأنف لخبرة غير مبرر بدوره لأن هامش الربح المنازع فيه قد حدد بناءً على محضر المعاينة المؤرخ في 2002/03/12 الممضي من طرف المستأنف نفسه دون تحفظ، المحضر المتضمن الأسعار المطبقة على كل نوع من المواد الغذائية، كما أن التكاليف المطالب بخصمها غير مبررة.

وحيث أن القرار المستأنف برفضه للدعوى قد أصاب إذن في تقديره للوقائع وتطبيقه للقانون ويتعين بالتالي تأييده".

ومما سبق ذكره فإنه يمكن لمصالح إدارة الضرائب القيام بإعادة إجراء تقييم تكميلي إذا أثبتت أن التقييم النهائي لم يغط رقم الأعمال المحقق فعلياً من طرف المكلف بالضريبة، أو أن وعاء الدخل أو الربح الخاضع للضريبة غير مطابق مقارنة بما تحصلت عليه من معلومات وإثباتات، قام المكلف بإخفائها، حيث تستمد الإدارة الضريبية سلطتها من تلك النصوص والأحكام القانونية التي تخولها ذلك، وتمكنها من تدارك فرض الحقوق الضريبية والمطالبة بما هو مستحق زيادة على ما تم دفعه ما لم يكن هذا الحق قد أسقطه التقادم، فقد يكون إجراء إعادة التقييم التكميلي بسبب إستعمال المكلف بالضريبة لأساليب تدليسية بغرض التهرب الضريبي، وكما قد يكون ناتجاً عن غير قصد وبحسن نية منه، كأن يُصرح عن طريق الخطأ بمعلومات ناقصة أو بيانات محاسبية غير دقيقة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، المرجع السابق الذكر، ص: 193-194.

## المطلب الثاني

### التخفيض المشروط

#### La Remise Conditionnelle

في إطار مساعي المشرع الجزائري بغبة تقليص حجم مقاضاة الإدارة الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة بخصوص الضرائب والرسوم المفروضة عليهم، سعى إلى سن مجموعة من الأحكام التي تهدف إلى تخفيف التقاضي من خلال مواصلة الحوار مع دافعي الضرائب، طالما أن إستمرار الحوار مع دافعي الضرائب من المرجح أن يصل دائماً إلى تقييم متقارب بين الطرفين، ومن ناحية أخرى فإن إستمرار الطرفين في الحفاظ على مواقفهما المتعارضة لن يُحقق الهدف المنشود من علمية الفرض الضريبي في حد ذاتها، ولذلك فقد أدخل حيز التطبيق عديد الإصلاحات في هذا الصدد، فبموجب قانون المالية لعام 2012، أوجد إجراء التحكيم، مما سمح للمكلفين بالضريبة في حالة الخلاف مع محققي الضرائب طلب تحكيم مدير الضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات، وكما مكنهم وقبل قيامهم بواجب إكتتاب تصريحاتهم الجبائية من طلب المحرر الجبائي.

وفي سنة 2013، عززت هذه الإجراءات بنظام جديد سُمي بالتخفيض المشروط، يسمح هذا الأخير للمدينين بالضريبة بموجب إتفاق عقدي، بتخفيض ديونهم الضريبية، ولمعرفة تفاصيل هذا الإجراء الجديد، سنحاول دراسة مفهومه، ومن ثم كيفية إستفادة المكلفين بالضريبة منه وذلك من خلال التطرق لكيفيات وإجراءات تطبيقه.

## الفرع الأول

### مفهوم التخفيض المشروط

يرتبط تحديد مفهوم هذا الإجراء الجديد بحسب ما ورد بتعريفه، ومجال تطبيقه، وكذا نسب التخفيض المتعلقة به على وجه الخصوص

## - أولاً: تعريف التخفيض المشروط

يمكن تعريف التخفيض المشروط على أنه عقد بواسطته تقوم إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بوضع حد لنزاع قائم، أو منع نشوب نزاع حول ضرائب ورسوم تم تحديد وعائها وفرضها، رهنا بتنازلات متبادلة.<sup>1</sup>

وكما ورد تعريفه ضمن النشرة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، على أنه عقد يتضمن وضع حد لنزاع نشأ عن تقديم تظلم إداري من طرف المكلف بالضريبة، أو نقاديا لنزاع من المحتمل أن يقوم مستقبلا بخصوص حقوق ضريبية مفروضة ومدرجة للتحصيل، وعلى أن يتضمن هذا العقد تنازلات متبادلة من الطرفين، تلتزم من خلاله إدارة الضرائب بالموافقة على تخفيض في العقوبات والغرامات الجبائية المطبقة، ويلتزم المكلف بالضريبة بدوره بتسديد مبلغ الدين الضريبي المتبقي وفق الأجل المحدد بالعقد، ويتنازل عن القيام بأي إجراء نزاعي يتعلق بالحقوق والعقوبات والغرامات محل العقد.<sup>2</sup>

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نستنتج جملة الخصائص التي يتميز بها التخفيض المشروط، والتي نوجزها فيما يلي:

- التخفيض المشروط عقد يبرم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة المعني بطلب الإستفادة منه؛

- يتعين أن تكون الحقوق والعقوبات والغرامات الجبائية محل طلب التخفيض المشروط، قابلة للمنازعة فيها، أو أن تكون موضوع نزاع قائم؛

- يقتصر طلب وتطبيق التخفيض المشروط على العقوبات والغرامات الجبائية فقط؛

<sup>1</sup> - Voir : Instruction n° : 217 du 02 avril 2013, Remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF/DGI/DCTX, p :03.

« La remise conditionnelle peut être définie comme étant un contrat, Par lequel l'administration fiscale et le contribuable mettent fin soit à une contestation née par l'introduction d'un recours contentieux préalable, ou préviennent une contestation à naître issue d'impositions enrôlées et mises en recouvrement, moyennant des concessions réciproques ».

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, « La remise conditionnelle : un instrument d'atténuation des litiges contentieux », Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° :74/2014, p :02.

- يستفيد منه المكلف بالضريبة مهما كانت وضعيته المالية، ومن دون إثبات وضعيته العجز أو العوز؛

- يتنازل فيه المكلف بالضريبة عن حقه في تقديم الطعون النزاعية بخصوص الحقوق المدرجة بعقد التخفيض المشروط.

### - ثانياً: مجال تطبيق إجراء التخفيض المشروط

إستناداً إلى نص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يتضح للوهلة الأولى أن مجال تطبيق إجراء التخفيض المشروط يشمل كل أنواع الغرامات الجبائية والزيادات الضريبية المتعلقة بجميع أنواع عمليات الفرض الضريبي مهما كان نوعها.<sup>1</sup>

ولكنه وبالرجوع إلى نص التعلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب وكذا منشوراتها المتعلقة بالتخفيض المشروط، يتبين لنا أن العقوبات والغرامات أو الزيادات المعنية بطلب التخفيض من خلال هذا الإجراء الجديد، يجب أن تراعى فيها جملة من العناصر أو الشروط تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- أن تكون الزيادات الجبائية من عقوبات وغرامات ناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية التي نفذتها مصالح إدارة الضرائب في حق المكلفين بالضريبة، وذلك سواء تعلق الأمر بالرقابة على أساس الوثائق، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وكما يجب أن تكون الحقوق الضريبية المترتبة عن هذه الأنواع من الرقابة محل تظلم إداري أمام إدارة الضرائب أو

---

1 \* - أنظر الفقرة الأولى من نص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، والتي وردت بصيغة عامة كما يلي: " يمكن للإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية...".

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, N° :74/2014, op.cit, p :02.

- Et Voir aussi : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, Remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF/DGI/DCTX, p :04.

مازالت قابلة لإجراء التظلم أمامها، وذلك بحسب الأحكام المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، والمتعلقة بالشكوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي.<sup>1</sup>

- يجب أن تكون الحقوق الضريبية والزيادات المترتبة عنها، قد تم فرضها وربطها نتيجة نقص في التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، بمعنى تلك المتعلقة فقط بعدم كفاية التصريح المكتتب.<sup>2</sup>

وبمراعاة الشرطين السابقين، فإن طلب التخفيض المشروط يشمل كل العقوبات والغرامات الجبائية المرتبطة بكل أنواع الحقوق من ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة، ورسوم على رقم الأعمال، وضرائب غير مباشرة، ورسوم التسجيل والطابع، وكذلك كل الحقوق والرسوم غير المقننة التي تكون أحكام وعائها وتحصيلها ومنازعاتها محددة بالقوانين الجبائية.

وبالتالي وعطفاً عما سبق ذكره، فإن مجال تطبيق إجراء التخفيض المشروط يستثنى منه طلب التخفيض من الزيادات المترتبة عن عمليات فرض الضريبة الخارجة عن إطار الرقابة الجبائية.

وكما أنه تُستثنى من مجال تطبيق أحكام إجراء التخفيض المشروط، العقوبات والغرامات الجبائية التالية:<sup>3</sup>

- الزيادات الضريبية من عقوبات الوعاء والغرامات التي تم فرضها وربطها نتيجة عدم إكتتاب المكلف بالضريبة للتصريحات الشهرية أو الفصلية المرتبطة بطبيعة نشاطه، أو التأخر في إكتتابها؛

<sup>1</sup> - أنظر المواد: من 71 إلى 73، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - عائشة بن عمور، المرجع السابق الذكر، ص: 365.

<sup>3</sup> - La lettre de la DGI, N° : 74/2014, op.cit, p :03.

- Et Voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, Remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, op.cit, p :05.

- العقوبات المتعلقة بالتسديد المتأخر للضرائب والرسوم (عقوبات التأخير في مجال التحصيل الضريبي)؛

- عقوبات الوعاء المتعلقة بالممارسات التدليسية المطبقة في حالات إرتكاب الغش الضريبي المنصوص عليها بالقوانين الجبائية؛

- عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي إنقضت ميعاد الطعن الإداري المسبق بشأنها وبشأن الحقوق الأصلية المرتبطة بها؛

- عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي تم قبولها صراحة من طرف المكلف بالضريبة، دون أي تحفظ أو رفض عند الرد على تبليغه بمقترحات إعادة التقييم (تبليغ نتائج إعادة التقييم)؛

- عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المرتبطة بحقوق ضريبية أصلية موضوع طعن أمام اللجان الإدارية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، أو موضوع طعن أمام جهات القضاء الإداري.

وأما فيما تعلق بالمجال الزمني لتطبيق هذا الإجراء الجديد فإن أحكام المواد 18 و19 من قانون المالية لسنة 2013<sup>1</sup>، والمتعلقة بالتخفيض المشروط لعقوبات الوعاء والغرامات الجبائية تسري ابتداءً من تاريخ 01 جانفي 2013، وتطبق على جميع الطلبات ابتداءً من هذا التاريخ، والمتعلقة ب:

- العقوبات والغرامات الجبائية المتعلقة بضرائب فرضت ابتداءً من 01 جانفي 2013؛

- العقوبات والغرامات الجبائية المتعلقة بضرائب فرضت قبل 01 جانفي 2013، ولم تنتهي آجال التظلم المسبق بشأنها؛

---

<sup>1</sup> - القانون رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، والمتضمن قانون المالية لسنة 2013، (ج ر عدد: 72 بتاريخ 2012/12/30).

- العقوبات والغرامات الجبائية التي تخص ضرائب فرضت قبل 01 جانفي 2013، والتي تقدم المكلف بالضريبة بتظلم إداري بشأنها أمام إدارة الضرائب، بشرط عدم الفصل في تظلمه وقت تقديمه طلب التخفيض المشروط.<sup>1</sup>

### ثالثا - نسب التخفيض المشروط:

تختلف نسب التخفيض في الزيادات الجبائية المترتبة عن الحقوق الضريبية الأصلية موضوع طلب التخفيض المشروط بحسب طريقة التسديد المتفق عليها مع المكلف بالضريبة، وذلك على النحو الآتي:<sup>2</sup>

- في حالة إلتزام المكلف بالضريبة بتسديد الحقوق الأصلية والزيادات المتبقية دفعة واحدة بمجرد إبرام عقد التخفيض المشروط، تكون نسبة التخفيض من 90 % الى 95 %.

- في حالة إلتزام المكلف بالضريبة بتسديد الحقوق الأصلية والزيادات المتبقية عن طريق رُزنامة دفع بواسطة الأقساط عند إبرام عقد التخفيض المشروط، فإنه يمنح التخفيض كما يلي:

- نسبة تخفيض تقدر ب: 80 % إذا كانت آجال إستحقاقات دفع أقساط الحقوق المتبقية لمدة (04) أربعة أشهر.

- نسبة تخفيض تقدر ب: 70 % إذا كانت آجال إستحقاقات دفع أقساط الحقوق المتبقية لمدة (08) ثمانية أشهر.

- نسبة تخفيض تقدر ب: 60 % إذا كانت آجال إستحقاقات دفع أقساط الحقوق المتبقية لمدة (12) اثني عشرة شهرا.

<sup>1</sup> - Voir : Instruction n° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :11.

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, N° : 74/2014, op.cit, p :03

- Et voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :06.

## الفرع الثاني

### إجراءات وكيفية تطبيق التخفيض المشروط

من خلال هذا الفرع سنحاول التطرق إلى جملة الإجراءات القانونية والإدارية لتنفيذ التخفيض المشروط، بداية من تقديم طلب الإستفادة منه من طرف المكلف بالضريبة، وكيفية معالجته من طرف إدارة الضرائب، وصولاً إلى مرحلة إبرام الإتفاق بشأنه وصدور قرار الإستفادة منه.

#### - أولاً: إجراءات تقديم طلب التخفيض المشروط

يخضع طلب التخفيض المشروط لجملة من الأحكام الإجرائية تُنظمه من حيث شكله ومُحتواه وماهية الجهة التي يجب أن يُوجّه إليها ضمن الآجال المحددة لذلك، وصولاً لسلطة البت فيه.

**1 - شكل ومحتوى الطلب:** لم يُحدد المشرع شكلاً معيناً لطلب التخفيض المشروط، وأقتصر نصه في هذا الشأن، على أنه من أجل الإستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط.<sup>1</sup>

وفيما أوضحت تعليمة المديرية العامة للضرائب، أنه ما على المكلف بالضريبة إلا تحرير طلب كتابي على ورق عادي، يذكر فيه صراحة رغبته في الإستفادة من إجراء التخفيض المشروط، مبيناً وضعيته النزاعية بشأن الحقوق الأصلية والزيادات الجبائية موضوع الطلب، مع وضع توقيعه، وتقديمه للجهة المختصة، وعلى أن يرفق هذا الطلب بما يلي:<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - أنظر المادة 93 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، (والمحدثة بموجب المادة 18 من القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، السابق الذكر).

<sup>2</sup> - Voir : Instruction n° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :06.

- الجدول الضريبي أو نسخة من التبليغ النهائي لنتائج إعادة التقويم، وذلك لغرض توضيح وتحديد الزيادات من العقوبات والغرامات الجبائية موضوع طلب التخفيض؛

- نسخة من مُستخرج جداول الضرائب صادرة عن قابض الضرائب المختص، تُبين وضعية المكلف بالضريبة في مجال التحصيل الضريبي، وذلك فيما تعلق بمدى إلتزامه بواجباته الجبائية في تسديد ودفع الحقوق والمستحقات الضريبية.

**2 - توجيه الطلب:** يرسل طلب التخفيض المشروط مقابل وصل بالإستلام إلى مصالح الضرائب المختصة إقليمياً، بحسب الجهة التي فرضت الضريبة، والتابع لإختصاصها ملف المكلف بالضريبة، وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>

- إلى مدير الضرائب بالولاية؛
- أو رئيس مركز الضرائب؛
- أو رئيس المركز الجوارى للضرائب؛
- أو مدير مديرية كبريات المؤسسات.

ويمكن أيضاً أن يودع الطلب لدى إحدى هذه المصالح مقابل وصل بالإستلام، وكما أنه في حالة إستلام طلب التخفيض المشروط من طرف مصلحة غير مختصة به، فإنه يتوجب على هذه الأخيرة تحويله إلى المركز أو المديرية المختصة، وإعلام المكلف بالضريبة المعني بذلك.

وجدير بالذكر أن طلب التخفيض المشروط يجب أن يقدم من طرف المكلف بالضريبة نفسه، ولا يمكن تقديمه من طرف وكيله كما هو الحال بالنسبة لجواز تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي من طرف وكيل المكلف بالضريبة، بموجب أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي فإنه ترفض جميع طلبات التخفيض المشروط المقدمة من غير المكلف بالضريبة ذاته،<sup>2</sup> وبإعتقادنا أن الحرص على تقديم هذا النوع من الطلبات من طرف المكلف بالضريبة وحده راجع لكون هذا الاجراء سيكون

<sup>1</sup> - La lettre de la Direction Générale des Impôts, N° : 74/2014, op.cit, p :04.

<sup>2</sup> - Voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :07.

موضوع عقد بين الطرفين في حالة قبول طلبه، وكذا موافقة المكلف بالضريبة بدوره على إقتراحات وشروط إدارة الضرائب.

**3 - ميعاد تقديم الطلب:** يقدم طلب التخفيض المشروط وفق نفس الأجل المتعلق بتقديم الشكوى الضريبية،<sup>1</sup> وكما يمكن تقديمه حتى في حالة وجود تظلم مسبق (شكوى) أمام إدارة الضرائب ولكن قبل صدور قرار الإدارة بشأن موضوع النزاع.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة أن الأجل المتعلق بطلب التخفيض هو ذلك الأجل ذاته الخاص بالتظلم الإداري في مادة الوعاء الضريبي، وليس الأجل المتعلق بالتظلم الإداري في مادة التحصيل الضريبي.<sup>3</sup>

**4 - سلطة الفصل في الطلب:** إعتد المشرع على المعيار المالي فيما تعلق بالجهة الإدارية المختصة في الفصل في طلب التخفيض المشروط، وذلك بغض النظر عن الجهة التي فرضت الضريبة، ولكنه خص تطبيق هذا المعيار على المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وفي حين إختلف الأمر بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وعليه فإن سلطة الفصل في طلبات التخفيض المشروط تُحوّل للجهات التالية على النحو الآتي:<sup>4</sup>

- للمدير الولائي للضرائب وبعد عرض الطلب للتداول على اللجنة المختصة، عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع إلتماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج).

<sup>1</sup> \* - ورد بنص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم أنه "... تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى...".

<sup>2</sup> - La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° : 74/2014, op.cit, p :04.

<sup>3</sup> - عائشة بن عمور، المرجع السابق الذكر، ص: 367.  
- Et voir : Instruction n° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :07.

<sup>4</sup> - أنظر المادتين 93 مكرر فقرة 1 و173 فقرة 04، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.  
(\* - الفقرة 04 من نص المادة 173 محدثة بموجب المادة 19 من القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، السابق الذكر).

- للمدير الجهوي للضرائب وبعد عرض الطلب للتداول على اللجنة المختصة، عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، مبلغ خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج).

- وأما بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، فإن إختصاص الفصل في طلباتهم يرجع إلى مدير هذه الأخيرة بعد عرض الطلب على اللجنة المنشأة لهذا الغرض،<sup>1</sup> وذلك مهما كانت قيمة الغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع طلب التخفيض المشروط.

### - ثانيا: إجراءات معالجة طلب التخفيض المشروط

تبدأ إجراءات معالجة طلب التخفيض المشروط من مرحلة إستقبال طلب المكلف بالضريبة وتسجيله، والتي تليها عملية فحص الطلب من طرف المصلحة المختصة به وإعداد ملخص ورقة حوله، ومن ثم إبرام إتفاق التخفيض المشروط بين المكلف بالضريبة والجهة المختصة لإدارة الضرائب، وسنوضح ذلك فيما يلي:<sup>2</sup>

**1 - إستقبال الطلب وتسجيله:** فور إستقبال الطلب بحسب الحالة، من طرف مصالح مديرية الضرائب بالولاية، مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، أو المركز الجوّاري للضرائب، يُختم بطابع خاص يتضمن تاريخ وصوله، ويتم تسجيله على مستوى مكتب أو مصلحة لجان الطعن بحسب الجهة المختصة، ويكون ذلك ضمن سجل خاص مُعد لهذا الغرض، يحتوي هذا الأخير على:

- ترتيب الطلب ورقمه؛
- التعريف بالمكلف بالضريبة، وعنوان مقره الإجتماعي؛
- رقم التعريف الجبائي للمكلف بالضريبة، وطبيعته نشاطه؛
- سنوات فرض الضريبة وأرقام جداول الضرائب؛

<sup>1</sup> - أنظر المادة 173، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, pp :07-08.

- مبالغ الزيادات من عقوبات وغرامات جبائية موضوع طلب التخفيض؛
- مقدار التخفيض المطلوب؛
- الجهة المخولة بالفصل في الطلب.

**2 - فحص الطلب:** تقوم مصالح لجان الطعن على مستوى إدارة الضرائب بالتثبت ومراجعة طلبات المكلفين بالضريبة، من عديد الجوانب، نذكر أهمها:

- فحص مكونات الملف المطلوب، وذلك من حيث التأكد من أن الطلب محرر من طرف المكلف بالضريبة نفسه، وأنه قد أرفقه بجميع الوثائق التي تُوضح الزيادات الجبائية موضوع طلبه، إضافة للتحقق من طبيعة طلبه وعلمه بأحكام إجراء التخفيض المشروط.

- مراجعة مكتب المنازعات وفق نموذج خاص يوضح فيه إذا ما كان المكلف بالضريبة قد سبق وأن قام بتقديم طعن إداري أو قضائي بخصوص الحقوق الجبائية المرتبطة بموضوع طلب التخفيض المشروط، وفي حالة وجود تظلم مسبق بخصوص هذه الحقوق ولم يتم الفصل فيه، فإنه يتم تعليق إجراءات الفصل فيه إلى غاية الفصل في طلب التخفيض المشروط.

**3 - إعداد ملخص ورقة حول طلب المكلف بالضريبة:** على أساس المعلومات الواردة من مكتب المنازعات، وكذا العناصر المستنتجة من ملف طلب التخفيض المشروط الذي تقدم به المكلف بالضريبة، تقوم المصالح المعنية بلجان الطعن على مستوى إدارة الضرائب بإعداد ملخص ورقة وفق نموذج محدد معد لهذا الغرض، تحتوي هذه الأخيرة على:

- طبيعة الحقوق الأصلية من ضرائب ورسوم، وحقيقة إرتباطها بالزيادات من عقوبات وغرامات جبائية موضوع طلب التخفيض.

- وفي حالة وجود طعن إداري موازي متعلق بنفس الحقوق، يتم توضيح المرحلة الإجرائية التي وصلت لها مصالح المنازعات في معالجة التظلم الإداري المسبق المتعلق بنفس الحقوق موضوع طلب التخفيض المشروط.

4 - **إتفاق التخفيض المشروط:** تتم عملية إبرام إتفاق التخفيض المشروط عبر مرحلتين أساسيتين، تكون الأولى من خلال إقتراح الإدارة على المكلف بالضريبة صاحب الطلب كفيات ونسب التخفيضات المقترحة بحسب أنماط محددة للدفع، ويكون ذلك وفق نموذج مخصص لهذا الغرض، وأما المرحلة الثانية فتكون في حالة قبول المكلف بالضريبة مقترح الإدارة، والذي يُجسد عبر إبرام عقد بين الطرفين يتضمن تعهد المكلف بالضريبة بالوفاء بتسديد ديونه وإلتزام إدارة الضرائب بتخفيض الزيادات الجبائية موضوع العقد بعد إتمام دفع بقية الديون الضريبية المتفق على الوفاء بها.

أ- **مرحلة إقتراح الإدارة و رد المكلف بالضريبة:** تقوم مصالح إدارة الضرائب بتبليغ المكلف بالضريبة بإقتراح التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالإستلام، وعلى أن تُبين ضمن إقتراحها المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، ويُمنح أجل ثلاثين (30) يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه،<sup>1</sup> وتختلف طرق تعامل المكلف بالضريبة مع إقتراح الإدارة بحسب الحالات التالية:

أ 1 - **عدم رد المكلف بالضريبة على إقتراح الإدارة في الأجل المحدد:** عندما لا يقدم المكلف بالضريبة إجابته على إقتراح إدارة الضرائب في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إستلامه إخطار إقتراح التخفيض المشروط، تفصل الإدارة في طلبه بالرفض و يبلغ بذلك وفق نموذج خاص بذلك.

أ 2 - **رد المكلف بالضريبة على إقتراح الإدارة في الأجل المحدد:** ويمكن أن يكون الرد في هذه الحالة بالرفض أو القبول.

- **حالة رفض المكلف بالضريبة:** في حالة عدم موافقة المكلف بالضريبة صراحة على مقترح الإدارة، يعتبر هذا الأخير لاغيا، ويمكن معالجة معاودة رغبته في الإستفادة من إجراء التخفيض المشروط مرة أخرى وفق طلب جديد.

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 93 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.  
- Et voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :09.

- **حالة قبول المكلف بالضريبة:** عند قبول المكلف بالضريبة لمقترح الإدارة المبلغ له، يقوم بإبداء قبوله ضمن نموذج إقتراح التخفيض المبلغ له، ويرسله بدوره لنفس الجهة التي أرسلته، وبعد فحص ومعالجة رده، تتم دعوته للحضور لتوقيع إتفاق يتضمن أحكام التخفيض المشروط.

**ب - مرحلة إبرام العقد:** يحضر المكلف بالضريبة الذي تمت دعوته بخصوص قبول إقتراح إدارة الضرائب، إلى مقر المديرية الولائية للضرائب أو مديرية كبريات المؤسسات بحسب جهة الإختصاص، وذلك لتوقيع عقد التخفيض المشروط وفق نموذج خاص تعده الإدارة، ويشير هذا الأخير في مضمونه على الخصوص إلى:

- قيمة مبالغ الزيادات الجبائية التي سيتم تخفيضها بمجرد إتمام تسديد الحقوق المتبقية المتفق على دفعها؛

- تحديد جدول الدفع الملائم، في حالة إختيار المكلف بالضريبة إستيفاء دينه الضريبي عن طريق نظام الأقساط.

وبعد التثبت من مضمون مشروع الإتفاق، يُجسد ويحرر العقد في نسختين أصليتين، تُسلم واحدة للمكاف بالضريبة بعد إدراج توقيعه، وتُحفظ النسخة الثانية على مستوى مكتب أو مصلحة لجان الطعن على مستوى مصالح إدارة الضرائب.

وكما ترسل نسخ من عقد التخفيض المشروط فيما بين مصالح إدارة الضرائب نفسها لغرض التنفيذ، وذلك كما يلي:

- نسخة إلى مصلحة المنازعات المختصة، لإدراجها بملف التظلم الإداري في حال وجوده، وللتكفل بشهادة الإلغاء في حال إلتزام المكلف بالضريبة بالعقد؛

- نسخة إلى قابض الضرائب المختص، للتكفل بعملية تحصيل الحقوق المتبقية فوراً أو إعداد جدول الدفع بواسطة الأقساط بحسب مضمون العقد، وكذلك من أجل توقيف إجراءات المتابعة الجبرية ضد المكلف بالضريبة فيما تعلق بالديون الضريبية موضوع العقد فقط، نظراً لتعاقده الشرطي مع إدارة الضرائب بخصوصها.

وتجدر الإشارة أن عقد الإتفاق المشروط ينقضي بمجرد عدم إلتزام المكلف بالضريبة بالشروط المدرجة به، مما يترتب عدم منح أي تخفيض إذا لم يُبادر المكلف بالضريبة إلى دفع الحقوق الجبائية المتبقية وفق طريقة التسوية المتفق عليها بالعقد، وإذا إتضح لقابض الضرائب المختص أن المكلف بالضريبة لم يحترم واجب الدفع كما هو محدد ضمن إتفاق العقد، يتوجب عليه الإعلام الفوري لمدير الضرائب بالولاية أو مدير مديرية كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لإتخاذ قرار إلغاء العقد، وفي هذه الحالة تقوم السلطة المختصة بإخطار المكلف بالضريبة بموجب خطاب، يتم إبلاغه من خلاله بإلغاء إتفاق التخفيض المشروط (وفق نموذج خاص للإلغاء)، وبمجرد إلغاء العقد تصبح مبالغ الحقوق المتبقية مستحقة الأداء فوراً، غير أنه ورغم أن التخفيض المشروط لا يكون نافذاً ونهائياً في حال عدم تنفيذ الإلتزامات والواجبات المحددة بالعقد، إلا أن للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء الى الطعن النزاعي إذا لم تنقض الآجال المحددة له.<sup>1</sup>

### ثالثاً - قرار التخفيض المشروط:

يتوقف صدور قرار التخفيض المشروط على تقيد المكلف بالضريبة بتلك الشروط الملتمزم بها ضمن العقد المبرم سلفاً، وكما لا يسري تخفيض العقوبات والغرامات الجبائية موضوع عقد التخفيض المشروط، إلا بعد تسديد المكلف بالضريبة لكل ما عليه من حقوق ضريبية مدرجة بالعقد.

وبمجرد دفع الديون من حقوق أصلية وزيادات غير مخفضة، يتقدم المعني إلى الجهة المختصة بإدارة الضرائب، مرفقاً بوصولات التسديد، وعلى أساس هذه الوصولات المثبتة للدفع وعقد التخفيض المشروط التي تحوز الإدارة نسخة منه يتم إتخاذ قرار التخفيض المشروط للعقوبات والغرامات الجبائية المدرجة بالعقد المبرم سابقاً بين المكلف بالضريبة والمدير الولائي للضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات بحسب الإختصاص (قرار وفق نموذج خاص).

<sup>1</sup> - Voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :10.

وبعدها يتم تبليغ قرار التخفيض المشروط للمكلف بالضريبة عن طريق البريد المضمون مقابل إشعار بالإستلام يوقع عليه من طرف المكلف بالضريبة المعني دون غيره.<sup>1</sup>

وكما يترتب على هذا القرار إعداد شهادة الإلغاء المقابلة لقيم العقوبات والغرامات الجبائية، والتي يتم إرسالها لقابض الضرائب المختص، للتكفل بها وإدراج ملاحظات بذلك على كتاباته، وكما تُهمّش عبارة توضح ذلك على ظهر جداول الضرائب المتعلقة بها لبيان إلغائها وعدم المطالبة بها مستقبلاً، وأما على مستوى مصلحة المنازعات فيقبل نهائياً ملف أي نزاع كان قائماً أو كان من المحتمل أن يثور بخصوص الحقوق الضريبية التي كانت موضوع طلب التخفيض المشروط.<sup>2</sup>

وفي الأخير يجب الإشارة إلى بعض الملاحظات الهامة المتعلقة بهذا الإجراء والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- في حقيقة الأمر إن إتفاق التخفيض المشروط، لا يرقى أن يكون بمثابة عقد حقيقي تتفق فيه إرادة أطرافه، نظراً لعدم تكافؤ إلتزامات طرفيه، فهو قريب إلى عقد الإذعان منه إلى العقود العادية للمعاوضة.

- قرار التخفيض المشروط عبارة عن قرار لاحق وليس بقرار سابق، وذلك لكونه لا يكون إلا بعد عقد الإتفاق وتنفيذ المكلف لإلتزاماته، فهو قرار ناتج عن تنفيذ عقد.

- قد يبدو في بعض الحالات أنه إتفاق على مخالفة القانون، وذلك في حالة إلتزام المكلف بالضريبة بعدم إجراء الطعن النزاعي في أصل الحقوق الضريبية موضوع الزيادات والغرامات الجبائية المخفضة،<sup>3</sup> ففي حال ما إتضح فيما بعد للمكلف بالضريبة

1 - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 93 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 - Voir : Instruction N° : 217 du 02 avril 2013, op.cit, p :10.

3 \* - حيث تنص الفقرة الثالثة من نص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " عندما يصبح التخفيض المشروط نهائياً بعد إستيفاء الإلتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن إتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة به ".

أن تلك الحقوق الضريبية الأصلية غير مؤسسة طبقاً للقوانين الضريبية، فهنا يُطرح التساؤل حول موقف القضاء الإداري في حالة طعن المكلف بالضريبة أمام جهاته، وذلك بعد رفض طعنه من طرف إدارة الضرائب على أساس عقد التحفيظ المشروط الذي ينص على تنازله على حق الطعن النزاعي.

### المطلب الثالث

#### الإجراءات الطوعية للتحويل

قبل تنفيذ إجراءات التحويل الجبري في حق للمكلف بالضريبة، ألزم المشرع مصالح إدارة الضرائب إتخاذ جملة من الإجراءات، حيث تُشكل هذه الإجراءات في حد ذاتها ضمانات للمدين بالضريبة، وذلك من خلال متابعته ودياً وبطريقة طوعية لتسديد ما عليه من ضرائب ورسوم، بدايةً بوجوب إنذاره وتذكيره، وتنفيذ المقاصة بشأن وضعيته، وصولاً إلى وجوب تنبيهه وإخطاره قبل إتخاذ أي قرار تنفيذي للمتابعة الجبرية في حقه، وعليه سنوضح فيما يلي ضمانات المكلف بالضريبة في مجال تحويل الحقوق الضريبية المترتبة عن مختلف عمليات الرقابة الجبائية.

#### الفرع الأول

##### حق المكلف بالضريبة في الإنذار الأول

لا يُعتبر الإنذار في المجال الضريبي من بين الإجراءات التنفيذية للمتابعة، فهو تصرف قانوني إداري بهدف إعلام المكلف بالضريبة بأداء دينه، تحت طائلة متابعته فيما بعد بكافة الطرق القانونية،<sup>1</sup> ورغم أنه بمثابة خطوة أولية بسيطة تتضمن توجيهه

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق الذكر، ص:17.

إستدعاءات وُدية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية، إلا أنه إجراء وجوبي قبل إتخاذ أي قرار تنفيذي للتحصيل،<sup>1</sup> وقد يُحقق في كثير من الحالات الهدف منه، ويُغني بذلك إدارة الضرائب عن إتخاذ الإجراءات الجبرية للمتابعة.

وقد ألزم المشرع إدارة الضرائب أن ترسل بواسطة قابض الضرائب المختص إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جداول الضرائب، وعلى أن يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة ضريبية، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الإستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، وكما أوجب أن تُرسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة بواسطة ظرف مختوم،<sup>2</sup> وحيث أنه بالرجوع إلى نص هذه المادة نجد أن المشرع قد إستثنى بهذا الإجراء كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### رسالة التذكير

إستحدث المشرع بموجب نص المادة 55 من قانون المالية لسنة 2017، إجراءً جديداً لتذكير المكلف بالضريبة طوعية بتسديد مُستحققاته الجبائية، وذلك من خلال ما أُطلق عليه ضمن نص المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ب "رسالة تذكير للمدين بالضريبة"، حيث أنه وفي حالة عدم تسديد الضريبة ضمن الآجال الطوعية للدفع وفي غياب إستفادة المكلف من إجراء تأجيل الدفع بناءً على طلب منه، فإن قابض

1 - مراد ميهوبي، "إجراءات تحصيل الضريبة - أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، عدد: 39، جامعة قالم، سبتمبر 2014، ص: 24.

2 - أنظر الفقرة الأولى من نص المادة 144، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

3 - أنظر المادة 291، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

الضرائب مُلزم قبل متابعة المكلف بالضريبة، بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل خمسة عشر (15) يوماً من التبليغ بأول قرار تنفيذي للمتابعة.<sup>1</sup>

## الفرع الثالث

### إجراء المقاصة

في حال ما إذا كان للمكلف بالضريبة تعويضات ناتجة عن تخفيضات أو إستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالحه لدى قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير بإجراء المقاصة فيما بين مبالغ التعويضات العائدة للمكلف بالضريبة وتلك المبالغ المدين بها من مستحقات ضريبية، وفي هذه الحالة يكون قابض الضرائب مُلزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق " إشعار " يُحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته.<sup>2</sup>

وباعتقادنا أنه وفيما تعلق بتلك الوضعيات الجبائية التي لم يحن بعد أجل إستحقاق الحقوق الضريبية المرتبطة بها، بحسب تلك الحالات الواردة بنص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>3</sup> فإنه يتعين على قابض الضرائب المختص الأخذ

<sup>1</sup> - القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 144 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، (والمستحدثة بموجب المادة 56 من قانون المالية لسنة 2017).

<sup>3</sup> \* - بحسب أحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يمنح المكلف بالضريبة آجالاً قانونية لتسديد الضريبة قبل دخولها حيز الإستحقاق، وتختلف هذه الآجال بحسب طريقة تقدير الضريبة وفرضها، فإذا كانت الضريبة مباشرة و ضمن جدول جماعي ومطابقة لتصريحات المكلف فقد تصل هذه المهلة إلى ثلاثة أشهر، وتقلص هذه المهلة إلى ثلاثين يوماً في حالة الإصدار التكميلي أو الإضافي لجداول الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وتنخفض إلى خمسة عشرة يوماً من تاريخ التبليغ في حالة الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها، وفي حين يجب التحصيل الفوري والكلي للضرائب الناتجة عن مخالفة قانون الضرائب، أو في حالة رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب، أو قيامه بالبيع الطوعي أو الاضطراري من دون التعريف بموطنه الجديد.

بموافقة المكلف بالضريبة لتنفيذ عملية المقاصة، طالما أن المكلف في إطار المرحلة الطوعية للتسديد ومن حقه إستنفاد كامل الآجال القانونية المتاحة له.

## الفرع الرابع

### إجراء التنبيه قبل ممارسة المتابعات

تلي مرحلة تطبيق الإجراءات الودية لتسديد الضريبة مرحلة إستحقاق الضريبة أو ما يُعرف بالإجراءات التنفيذية للمتابعة،<sup>1</sup> والمتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات المهنة والحجز والبيع.

وقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية صراحة على أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة،<sup>2</sup> وعلى أن يتم تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا أو عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها.<sup>3</sup>

وعليه أُعتبر التنبيه إجراءً وجوبيا سابقا لجميع قرارات المتابعة المتعلقة بالتحصيل الضريبي،<sup>4</sup> ويندرج تحت طائلة البطلان كل قرار للمتابعة غير مسبق بتنبيه موجه للمكلف بالضريبة ومُسْتَوْف لجميع الشروط الشكلية المتعلقة به، والتي يجب أن يتحدد من خلالها إسم و لقب وعنوان المكلف بالضريبة، نوع الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها و تواريخ إستحقاقها، إسم ولقب عون المتابعة، تاريخ المصادقة عليه من طرف قابض الضرائب المختص، وأن يتضمن صراحة ما يدل على وجوب تسديد

<sup>1</sup> - A. Bouekhla, Techniques Fiscales : comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt, l'école nationale des impôts, Koléa, Tipaza, Alger, 2<sup>ème</sup> partie, P :11.

- وأنظر كذلك: مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص: 183.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 145، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر الفقرة الأخيرة من نص المادة 146، من نفس القانون.

<sup>4</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005, p :55.

الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف بها وبيعها بالمزاد العلني، وعلى هذا الأساس حددت الإدارة الجبائية نموذجاً خاصاً لهذا الغرض تقادياً لإغفال أعاونها لأي من هذه الشروط التي يترتب على غيابها بطلان قرار المتابعة موضوع التنبيه.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - Instruction N° : 198/1999, MF, DGI, DOF, SDR, p : 05.

## خلاصة الباب الأول

من خلال دراسة هذا الباب إتحاح لنا جليا أن الرقابة الجبائية هي الوسيلة الفعالة من أجل ضمان حماية حقوق الخزينة العمومية، فالإدارة الجبائية تستعملها من أجل الكشف عن التجاوزات والأخطاء والنقائص، وردع المكلفين بالضريبة من خلال فرض التعديلات الضريبية والعقوبات المنصوص عليها ضمن مختلف التشريعات الجبائية والمالية نتيجة عدم إلتزامهم بواجباتهم الجبائية أو محاولة التملص أو التهرب من التصريح بالوعاء الحقيقي للضريبة أو التحايل لمنع تحصيلها، كممارسة الأنشطة الخاضعة للضريبة بطريقة خفية، والقيام بعمليات الشراء أو البيع دون فواتير وتحويل الإمتيازات الجبائية، وتنظيم الإعسار للتملص من الدفع، وغير ذلك من الأساليب.

ولأجل محاربة هذه الممارسات حصّن المشرع مصالح إدارة الضرائب للقيام بمهام الرقابة الجبائية بوسيلتين أساسيتين تمثلتا في آلية مراقبة التصريحات (الرقابة الداخلية على أساس الوثائق)، وآلية التحقيقات الجبائية في هذه التصريحات، وحيث أنه وفي غالب الأحيان ما ينجر عن عملية الرقابة لتصريحات المكلف بالضريبة، إقتراح إخضاعه للتحقيق الجبائي في تصريحاته (الرقابة المعمقة بعين المكان) إذا تبين أن هناك نقائص كبيرة تتخللها أو وجود بعض المؤشرات التي تُوحى بالتهرب من الضريبة، وبحسب ظروف ومعطيات الحال يتحدد نوع التحقيق الواجب القيام به بخصوص وضعيته، إما تحقيقا عاما في المحاسبة وإما تحقيقا مُصوبا على محاسبته ولنوع أو أنواع محددة من الضرائب فقط، أو تحقيقا معمقا في الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة به.

وعلى إعتبار أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والرقابة الجبائية تهدف إلى التحقق من صدقها أو صحتها ومحاولة كشف مكامن النقص والغش فيها، متّع المشرع الجزائري إدارة الضرائب بسلطات واسعة في مجال الرقابة الجبائية، سواء فيما تعلق بمجال البحث والتحري عن المعلومات الجبائية المتعلقة بمختلف أوعية الحقوق الضريبية وعملية التحصيل، أو في مجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة الجبائية.

وفي هذا الإطار مكنّ أعوان الضرائب في مجال البحث والتحري من حق الإطلاع ووسع من مجال ممارسته لدى مختلف الإدارات والهيئات والمؤسسات العمومية، والمؤسسات المالية وحتى لدى المكلفين بالضريبة الآخرين، ولدى الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط ولدى مختلف الإدارات، وكما مكنّهم أيضا من الحق في طلب أي توضيح أو تبرير من المكلفين بالضريبة أنفسهم يتعلق بتصريحاتهم أو بالوثائق والمرفقات والإثباتات التابعة لها، أو فيما تعلق بوضعيتهم الجبائية عموما، وأما في مجال الإجراءات التنفيذية للرقابة الجبائية وبهدف تفادي عمليات التهرب الضريبي خول لهؤلاء الأعوان تنفيذ إجراء المعاينة والحجز وإجراء التلبس الجبائي في حق المكلفين بالضريبة إذا استدعت ظروف الحال ذلك.

وفي مقابل كل هذه الإمتيازات المُسخرة لمصالح إدارة الضرائب في مجال ممارسة مختلف عمليات الرقابة الجبائية حفاظا على أموال الضريبة، كرس المشرع جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تنطوي على توفير نوع من الحماية لهم في مواجهة المركز القانوني القوي للإدارة الجبائية وطبيعة وقوة سلطاتها، وتقيهم في ذات الوقت من تعسف أعوانها، وقد برزت في السنوات الأخيرة مجموعة مُعتبرة من الإصلاحات في هذا الصدد.

وقد ساهمت أوجه الحماية المقررة للمكلفين بالضريبة جميع مراحل العملية الضريبية وحتى قبل إخضاعهم للرقابة الجبائية، حيث أتاح المشرع لكل مكلف بالضريبة تفادي هذه الرقابة في كثير من الأحيان من خلال إجراء طلب الإستفادة من قرار مُحَرَّر جبائي يستوضح من خلاله الأحكام الجبائية الواجب عليه التقيد بها بحسب معطيات وضعيته الضريبية التي سيصرح بها، وكما أتاح المشرع الجزائري بموجب أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2015، للمكلفين بالضريبة الناشطين في إطار السوق الموازي والمتهربين من الضريبة من طلب الإستفادة من برنامج الإمتثال الجبائي الطوعي، مقابل دفع رسم جبائي جزافي يُتيح لهم الإستفادة من شهادة جبائية تُحصنهم من أي رقابة جبائية بعدية أو إعادة تقويم جبائي ضدهم، مع ضمان حقهم في حرية التصرف في أموالهم.

وأما عن الضمانات عند مباشرة عملية الرقابة الجبائية فقد نظمها المشرع بداية من وجوب تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق وحقه في التحضير وتعيين مُستشار من إختياره، ومُراعاة المدة المحددة للرقابة بحسب نوع التحقيق الجبائي الخاضع له، مع مراعاة حقه في النقاش الوجيه مع العون المحقق معه، وإخطاره بنتائج التحقيق وحقه في الرد وطلب التحكيم الإداري.

وكما كرس المشرع للمكلف بالضريبة حتى بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية، أوجهاً أخرى من الحماية تضمن له عدم تجديد التحقيق الجبائي ضده لنفس الفترة والحقوق الضريبية المحقق فيها وفق شروط محددة تضمن عدم تهريه من الضريبة، ومكّنه في حال خضوعه لإعادة التقييم الضريبي من طلب الإستفادة من إجراء التخفيض المشروط وفق حالات معينة لذلك، وكما أتاح له ضمانات أخرى تتعلق بإجراءات متابعة التحصيل الضريبي من خلال حقه في بعض الإجراءات الطوعية للتحصيل كحقه في الإنذار الأول لتسديد الحقوق المترتبة عن الرقابة الجبائية، ورسالة التذكير بها، وإجراء مقاصة الديون مع إدارة الضرائب، وصولاً لوجوب إجراء تنبيهه قبل ممارسة المتابعات الجبرية في حقه.

## الباب الثاني

# ضمانات المكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية

كرس المشرع للمكلفين بالضريبة عديد الضمانات القانونية وخصوصا الإجرائية منها أثناء جميع المراحل الادارية لفرض الضريبة عليهم، وذلك من خلال تنظيمه لإجراءات مختلف عمليات ممارسة الرقابة على تصريحاتهم المكتتبه، بداية من إشعارهم بالرقابة وصولا لوجوب تبليغهم بنتائجها وتمكينهم من طلب التحكيم الإداري بشأنها، وأما بعد فرض الضريبة وإشعارهم بتسديدها فقد أتاح لهم على غرار باقي التشريعات الحق في مراجعة قرارات الإدارة الضريبية من خلال تجسيده لضمانة الطعن في قرارات فرض الضريبة أو تحصيلها، وذلك أمام جهات الإدارة وأمام جهة القضاء المختص في إطار ما يعرف بإجراءات المنازعات الضريبية، والتي نظمها المشرع الجزائري عبر مراحل إدارية وأخرى قضائية، والتي من خلالها سنحاول كشف ومعرفة حجم الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة في حال عدم رضاهم بقرارات فرض الضريبة أو إجراءات تحصيلها، وهل أن طريق الطعن الإداري بمختلف مراحلها فيه من الحماية ما يُغني المكلف بالضريبة عن اللجوء لطريق الطعن القضائي، وهل أن طريق الطعن القضائي في حال إعتماده كفيل من حيث محتواه وما نص عليه من إجراءات و ضمانات بتحقيق الحماية اللازمة له وتعويضه إذا لزم الأمر ذلك.

وللإجابة عن هذه التساؤلات سنقسم الدراسة من خلال هذا الباب المتعلق بضمانات المكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية إلى فصلين، نتطرق في الأول لتلك الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية، وأما الثاني فسيكون حول ضمانات المكلف بالضريبة أمام جهة القضاء في حال عدم قبوله أو إقتناعه بنتائج طعونه أمام جهات الإدارة المختلفة.

## الفصل الأول

# الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية

- المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية
- المبحث الثاني: حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام إدارة الضرائب
- المبحث الثالث: حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام اللجان الإدارية

إن المجرى العادي للأمر أن ينحصر نظر النزاع على جهات القضاء المختصة، إلا أن أغلب التشريعات قد تستعين بجهات أخرى بهدف القضاء على مسببات النزاع في مهده، فلا يضطر أطراف النزاع للجوء للقضاء إلا في الحالات التي يعجزون فيها عن إنهاء أوجه نزاعهم لدى تلك الجهات الأخرى، وعادة ما تلجأ التشريعات لهذه السبل في إطار المنازعات ذات الطبيعة الفنية، أو التي تريد أن تضي من خلالها نوعاً من المرونة في التعامل ومزيداً من الثقة بين أطرافها.

ومن أهم هذه النزاعات، المنازعات الضريبية، هذه الأخيرة التي حرصت أغلب تشريعات العالم على أن تُحدد لها طريقين لفضها، طريق تمهيدي بمحاولة القضاء عليها إدارياً في مهدها، من خلال الطعن الإداري، وطريق أصلي يمنح طرفي النزاع سلطة عرض نزاعهم لدى جهات القضاء إن لم يفلح طريق الطعن الإداري في تسويتها والفصل فيها، ومن هذا المنطلق أصبح طريق الطعن الإداري في المادة الضريبية يشكل حقا أصيلاً وضمناً للمكلفين بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب، وذلك لما قد يحققه من تحكم أكثر من طرف الإداريين والفنيين والمختصين في هذا النوع من المنازعات ذات الطابع التقني، ومما يؤدي إلى ربح الوقت وسرعة الفصل فيها نظراً لإرتباط معظمها بالمكلفين بالضريبة من فئة التجار والمهنيين والحرفيين.

ومن هذا المنطلق سنتطرق للضمانات الإدارية للمكلفين بالضريبة عند منازعتهم للإدارة الجبائية وذلك من خلال حقهم في الطعن أمام إدارة الضرائب وكذا حقهم في الطعن أمام اللجان الإدارية، وهل تضمن لهم هذه الطعون فعلاً نوعاً من الحماية الكافية في مواجهة إدارة الضرائب، وللإحاطة أكثر بذلك سنتعرض بداية لمفهوم المنازعة الضريبية.

## المبحث الأول

### مفهوم المنازعة الضريبية

من المتعارف عليه أن تنشأ المنازعة الإدارية نتيجة إختلاف مصالح أطرافها، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدماً في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة له، وفي ذات السياق تنشأ المنازعات الجبائية، ولكن الإختلاف هذه المرة يتمثل في خصوصية هذه المنازعة، سواءً من حيث أطرافها أو طبيعتها القانونية أو أنواعها وطرق فضها، وللإحاطة بمفهومها سنتطرق بدايةً للأساس القانوني لفرض ودفع الضرائب، ومن ثم نتناول تعريف المنازعة الضريبية وأسبابها وصولاً لأنواعها.

## المطلب الأول

### الأساس القانوني للإلتزام بفرض الضرائب ودفعها

لا يتم تقرير تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون مُصوت عليه من البرلمان، وبعد ذلك مبدأً وقاعدة هامة منصوص عليها في كافة دساتير دول العالم،<sup>1</sup> حيث تُسنّ النصوص الضريبية من طرف السلطة التشريعية بنص القانون، ومن ثم تقوم إدارة الضرائب بتنفيذ إرادة السلطة العامة من خلال فرض وتحصيل الحقوق الضريبية المسموح بها فقط من قبل السلطات المختصة، وكما تعد تشريعات وأحكام قوانين الضرائب ملزمة للدولة كما هي ملزمة للأشخاص،<sup>2</sup> فلا يمكن أن توضع أي ضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني وعادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية، إضافة إلى وجوب الترخيص بذلك كل سنة مالية، ولهذا الغرض تنص المادة الأولى من قانون المالية لكل سنة على إعطاء الرخصة القانونية بذلك،<sup>3</sup> وقد كرس المشرع الجزائري

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص: 17.

<sup>2</sup> - Louis Trotabas, finance publique, France, Paris, p18.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق الذكر، ص: 43.

بدوره هذا المبدأ القانوني ضمن أحكام القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984،<sup>1</sup> ومن ثم فإنه من غير هذه الرخصة لا مجال لفرض أو تحصيل أي رسم أو ضريبة.

وللأهمية الكبيرة للإلتزام بفرض الضرائب ودفعها، ومساس ذلك بأموال المكلفين بها، تناول علم المالية العمومية مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها،<sup>2</sup> وذلك عبر عديد النظريات التي تحدثت عن التأسيس القانوني للإلتزام الضريبي، والتي يمكن حصر أغلبها وأهمها في نظريتين أساسيتين:

## الفرع الأول

### النظرية العقدية

ومفادها أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنه لولا إنتفاعه بهذه الخدمات لما أصبح هناك سبب لدفعها، وحجة مؤيدي هذه النظرية أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني يلتزم فيه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له،<sup>3</sup> والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة، ما هي إلا نتاج النظرية الفردية في تفسير الدولة،<sup>4</sup> وقد برز الإختلاف بين أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد إلى ثلاثة إتجاهات.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم (ج ر عدد 28 بتاريخ 10 جويلية 1984).

<sup>2</sup> - سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر والتوزيع، 2000، ص: 63.

<sup>3</sup> - السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مصر: دار الفكر العربي، 1977، ص: 155.

<sup>4</sup> - أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997، ص: 131.

<sup>5</sup> - موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، عمان: الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، (د، س، ن)، ص: 13.

حيث يعتقد أنصار الإتجاه الأول وعلى رأسهم المفكر آدم سميث، أن هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس أنه يصعب تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى مجافاة هذا التكييف للعدالة، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات، وكما أنه قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة.

وأما الإتجاه الثاني فيرى العقد الضمني على أنه عقد شركه، الدولة فيه شركه إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به، ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم، و قد وجهت لهذا الإتجاه عدة إنتقادات، كونه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي، لقصوره في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية، وكما أنه يترتب على الأخذ به حتمية أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة.<sup>2</sup>

وأما عن الإتجاه الثالث فقد تصور أنصاره مثل إميل دي جيراد (EMIL DE GIRAD)، وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل أدائهم للضريبة باعتبارها قسط تأمين وقد وجهت لهذا الإتجاه العديد من الإنتقادات أهمها أن

<sup>1</sup> - علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990، ص: 46.

<sup>2</sup> - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، لبنان، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1992، ص: 156.

طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعرض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### نظرية التضامن الإجتماعي والسيادة

إتجه علم المالية الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الإجتماعي بين كافة مواطني الدولة، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم، مما يلزم الأفراد بأداء الضرائب إستناداً لمبدأ التضامن الإجتماعي ما يعطي للدولة الحق في فرضها مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال،<sup>2</sup> فمضمون هذه النظرية أن الأفراد بحكم عضويتهم بالجماعة فإنهم ملزمون بالتكافل والتضامن كل بحسب مقدرته لتحمل نفقات الخدمات العامة، ويكون أساس وفرض الضرائب تبعاً لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الإجتماعي، ومن ثم تؤدي هذه الضرائب جبراً، وذلك مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة لمواطنيها، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن معرفة مدى إستفادة كل مواطن منها، حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة.<sup>3</sup>

ونتيجة لذلك فإن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع، ولا تتعدى الضريبة إلا أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الأفراد بقدر إستطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلاً.

وعليه فإن نظرية التضامن الإجتماعي والسيادة تعني أن يكون الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها، من باب التكافل الإجتماعي والسلوك الوطني والأخلاقي،

<sup>1</sup> - موفق سمور علي المحاميد، المرجع السابق الذكر، ص: 14.

<sup>2</sup> - محمد خالد الهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي: سوريا: منشورات جامعة دمشق، 2006، ص: 189.

<sup>3</sup> - Delbez Louis, Eléments de finances publiques, paris, P.U.F, 1995, p : 37.

وهذا ما يجعل الضريبة في بعض الأنظمة يطلق عليها مسمى المساهمة أو الإشتراك نسبة وكناية إلى الرضا الجماعي بها.<sup>1</sup>

وأما عن المصدر الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض وجباية الضرائب، فإن هذه النظرية تُرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل على رأسها رابطة التبعية السياسية من خلال عنصر الجنسية، أو الروابط الإجتماعية كالإقامة والموطن، أو من خلال رابطة إقتصادية معينة كممارسة نشاط إقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخلا معيناً داخل إقليم الدولة.

وقد سادت نظرية التضامن الإجتماعي والسيادة حتى وقتنا الراهن دون غيرها، وهكذا فإن ذلك التضامن والوعي الذي يجب أن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحده الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب، والذي يرجع إليه التزام الأفراد بدفعها.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### تعريف المنازعة الضريبية

للإحاطة بتلك الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة عند مراجعته لقرارات إدارة الضرائب، لا بُد من التعرض على وجه العموم لمختلف التعريفات الفقهية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، ومن ثم وجوب التطرق على وجه الخصوص لموقف المشرع الجزائري من تعريفها، نظراً لكون دراستنا في إجمالها تنصب في إطار التشريع الجزائري.

---

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق الذكر، ص: 17.

<sup>2</sup> - محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر قسنطينة، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009-2010، ص ص: 17-18.

## الفرع الأول

### التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية

تعددت تعاريف المنازعة الضريبية فمنهم من عرفها على أنها كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين بالضريبة والادارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية.<sup>1</sup>

وهناك من عرفها من خلال أسباب قيامها، على أنها تنشأ كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

وعرفها الفرنسي جين لامارك (JEAN LAMARQUE) بقوله، إن المقصود بالمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع هي ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله.<sup>3</sup>

وكما أن هناك من يرى أن مصطلح منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما يستعمل في المشاكل التي تثار بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناءً على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> - خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال، انتهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013، ص 08.

<sup>2</sup> - عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، عين مليلة: دار الهدى، الطبعة الثانية، 2008، ص ص: 17-18.

<sup>3</sup> - Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, France, Paris : Dalloz, 1995, p :3.

<sup>4</sup> - Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret, Droit fiscal général ,France ,Paris : DALLOZ, Quatrième édition, 1980, p : 286.

ويعرفها الأستاذ (بن سحلي سعد) أنها " مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى " <sup>1</sup>.

وعرفها الأستاذ (زكرياء محمد بيومي)، بأنها تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، والبحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح أو لم تربط وفقاً لها، <sup>2</sup> وقد تناول هذا التعريف نوع معين من الضرائب وهو الضرائب المباشرة رغم عدم وجود معيار واضح وفاصل للترقية بين الضرائب المباشرة والغير مباشرة سواءً على مستوى علم المالية العامة أو حتى بقوانين الضرائب، أو على صعيد التطبيق القضائي. <sup>3</sup>

ويرى الأستاذ (طاهري حسين)، أنها تلك المنازعة المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، وتقوم بسبب إمتناع المكلف بالضريبة عن الإلتزام بما فرضته الإدارة الجبائية، أو في حالة تهربه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي. <sup>4</sup>

وكما عرفت الأستاذة (فاطمة زعزوعة)، على أنها " مجموعة الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة " <sup>5</sup>.

ويقول الأستاذ (دوداح رضوان)، أن المنازعة الضريبية هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية، والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو

---

<sup>1</sup> - حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، جامعة الجزائر: معهد القانون والعلوم الإدارية، 1985، ص: 17.

<sup>2</sup> - محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مصر، القاهرة، 1974، ص: 03.

<sup>3</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص: 08.

<sup>4</sup> - حسين طاهري، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية - الجزائر، القبة: دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2007، ص: 5.

<sup>5</sup> - فاطمة زعزوعة، " القاضي الإداري والمنازعات الخاصة - المنازعة الضريبية -"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجبالي اليايس: كلية الحقوق، سيدي بلعباس، 2008، العدد الرابع، ص: 99-100.

قضائية فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها فيما تعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم إحترام الإجراءات، أو نتيجة الخطأ في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن تنشأ المنازعة عن تعسف أعوان الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ومن ثم فإن كل ما يتعلق بالضريبة ابتداءً من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل، قد تنشب عنه منازعة الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

وكما نوه الأستاذ (الهادي خضراوي)، بأن " الإدارة الضريبية هي وحدة إدارية تابعة للحكومة كغيرها من الإدارات الحكومية، لذلك من المتصور حدوث منازعة بشأن الموظفين الذين يعملون في هذه الإدارة في تطبيق القانون، مثال ذلك في المناقصات والمزايدات، وهنا لا تختلف الإدارة الضريبية عن غيرها من الإدارات التابعة للحكومة، ولا يمكن أن تعد منازعة ضريبية ".<sup>2</sup>

وما تجدر الإشارة إليه أنه ومن التعاريف السابقة للمنازعة الضريبية نجد من تناولتها على أنها جميع المنازعات المتولدة عن تطبيق قوانين الضرائب ونشاط الإدارة الجبائية، ومنها من إقتصرت على نوع واحد من الضرائب، وهناك من التعاريف التي إشتملت على التحقيق في المخالفات بالإضافة إلى تحديد وتغطية الضريبة، والتي تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه، من حيث الشق الإداري له إضافة إلى شقه الجزائي والمتعلق بالغش الضريبي.

وفي هذا الصدد ذهب المختصون في علم المالية العمومية الحديث إلى إعطاء مفهومين أكثر وضوحاً ودقة للمنازعة الضريبية، سُمي الأول بالمفهوم الواسع والآخر بالمفهوم الضيق، حيث ينصرف مفهومها بالمعنى الواسع إلى تلك المنازعة الناتجة عن أي خلاف ناشئ بين المكلف والإدارة الضريبية، يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، وهذا يشمل منازعات الربط والتحصيل ودعاوى إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة ودعاوى التعويض عن الضرر الناشئ عن خطأ الإدارة الضريبية والطعون

<sup>1</sup> - دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة للسنة الأولى ماستر تخصص مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2016/2017، ص:27.

<sup>2</sup> - الهادي خضراوي، المنازعات الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، جمهورية مصر العربية، ص: 78-79.

والدعاوى المتعلقة بتطبيق العقوبات الضريبية،<sup>1</sup> وفي حين يقتصر المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية على تلك المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها، أي أنها تلك المنازعات المتعلقة بالإلتزام بالوعاء الضريبي وبالإلتزام بالوفاء فقط.<sup>2</sup>

وكما أنه من بين التعاريف الأكثر دقة للمنازعة الضريبية، تعريف الأستاذ (محمد الشريفي)، حيث إعتبرها تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بمناسبة قيام هذه الأخيرة بتحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها، ومن خصوصيات هذه المنازعة أنها منازعة على مراحل، بمعنى أنها لا ترفع إبتداءً إلى القضاء، بل لا بد لها أن تمر من مرحلة الطعن الإداري أو الطعن أمام اللجان الإدارية الضريبية قبل اللجوء إلى جهة القضاء، الذي يتحمل بدوره عبء تحقيق التوازن بين المحافظة على المال العام وعدم إهداره وبين المحافظة على حقوق المكلفين وتكريس الضمانات المخولة لهم بمقتضى القانون.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

لم يعرف المشرع الجزائري صراحة المنازعة الضريبية، ولكنه نص بالمادة 70 ضمن الباب الأول من الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في

---

<sup>1</sup> - خيرى عثمان عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخلى بطريق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسبوط، مصر، 2012، ص-ص: 08-09.

<sup>2</sup> - عبد الرؤوف محمد أحمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص: 23.

<sup>3</sup> - محمد الشريفي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، دفاثر المجلس الأعلى، عدد: 2011/16، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، 2011، ص: 45.

إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".<sup>1</sup>

ومما سبق يتضح أن المنازعة الضريبية تتولد عندما يطعن المكلف بالضريبة في عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة أو يعترض على إجراءات متابعة تحصيلها، وفقا للقوانين واللوائح السارية.

وكما نخلص إلى أن المنازعة الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن تلك الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية المختصة، والتي تخضع أحكامها وإجراءاتها لقوانين الضرائب إلى جانب القانون العام فيما لم يرد بشأنه نص بقوانين الضرائب.

وكما أنه من غير الممكن أن نكون بصدد منازعة ضريبية إلا إذا توافرت جملة العناصر التالية:<sup>2</sup>

- أن تكون إدارة الضرائب طرفا في النزاع فهي المختصة بتحديد دين الضريبة وتحصيلها وفق ما تقتضيه القوانين الجبائية.

- أن يكون التشريع الضريبي هو التشريع الواجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه بشأنها، ولا مانع أن يشاركه في ذلك قانون آخر فيما لم يرد به من أحكام موضوعية أو إجرائية.

---

1 - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

\*- ورد الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية بعنوان: الإجراءات الخاصة بالمنازعات، وورد الباب الأول من هذا الجزء تحت عنوان: المنازعات الضريبية.

2 - كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص:09.

- وجوب إرتباط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين لحساب الخزينة العمومية للدولة.

### المطلب الثالث

#### أسباب المنازعة الضريبية

تتنوع الأسباب التي تؤدي إلى المنازعات الضريبية، فقد تكون أسبابا إدارية مرتبطة بالإدارة الجبائية أو بالفساد الإداري، وأحيانا أسبابا متعلقة بالتشريع الجبائي، وقد تعود مرات أخرى لأسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة نفسه، وسنحاول فيما يلي بيان جملة هذه الأسباب على نحو من التفصيل.

### الفرع الأول

#### الأسباب الإدارية للمنازعة الضريبية

تصنف أبرز وأهم الأسباب الإدارية للمنازعات الضريبية عموما، إلى جملة خاصة من الأسباب المرتبطة بإدارة الضرائب نفسها، وأسباب أخرى مرتبطة بالفساد الإداري عموما، وسنوضح ذلك فيما يلي:

#### - أولا: أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية

يتوقف نجاح أي نظام ضريبي على الإدارة التي تجسد تطبيقه وتنفيذه على أرض الواقع، ويكون ذلك من خلال مدى تنظيم هذه الأخيرة وكفاءة مواردها البشرية ونوعية وجودة تكوين موظفيها في مجال تخصصهم، فالنظام الضريبي الأفضل تصورا، هو ذلك الذي تقوم الإدارة الجبائية على تنفيذه تزامنا مع التحقق المستمر والمتواصل من سلامة

هذا التطبيق ونجاعته في تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة منه، حيث يضمن حقوق الخزينة العمومية من جهة ويحمي حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، مما يعمل إلى حد كبير لتقليص المنازعات الضريبية، فزيادة حجم هذه الأخيرة مرجعه يبدأ أساساً من ضعف الإدارة الجبائية من خلال سوء هيكلتها وتنظيمها ونقص الكفاءة لدى موظفيها في مواجهة التغييرات والتعديلات التي تطرأ في مجال التشريع الجبائي، حيث أن انخفاض مستواهم العلمي وتكوينهم يساهم في إرتكاب أخطاء تؤدي في أغلبها إلى نشوب خلافات ما بين الإدارة و المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

ومن هذا المنطلق فإن إدارة الضرائب تساهم ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب المنازعات الضريبية، فهي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي والحرص على إلتزام المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم الجبائية، وعليه فمن الضروري أن يكون تنظيم مصالحها وهياكلها و مواردها البشرية على القدر اللازم من التقنية الفنية والكفاءة الوظيفية، التي تساهم بالقدر الكافي في التقليل من الممارسات والأخطاء المؤدية إلى نشوب المنازعات الضريبية، وخاصة الإعتناء بالعنصر البشري الذي يعد الدعامة والمقوم الأساسي لقيام الإدارة بعملها بصورة مثلى، مما يقلص من هامش الأخطاء المؤدية إلى منازعتها، فالتكوين والتأهيل الفعلي والمستمر لموظفي الإدارة هو أساس العملية الوظيفية من خلال خلق كادر وظيفي ذو خبرة وإختصاص، مما يساهم بقدر كبير في تحقيق الأهداف الأساسية لفرض الضريبة، وعلى سبيل المثال لا الحصر فإن أهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية والتي قد تترتب عنها منازعة إدارة الضرائب نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

- تقدير الوعاء الضريبي حين ربط الضريبة بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم

---

<sup>1</sup> - صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني: الإصلاح، الدار البيضاء، 1987، ص: 159.  
<sup>2</sup> - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج- البويرة- الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015، ص ص: 76-77.

القانونية عند تحصيل الضريبة أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلفين، كعدم إحترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو عدم تقيدهم بالآجال القانونية المتاحة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير محاسبته موضوع الرقابة.<sup>1</sup>

- تؤدي أحيانا أوامر وطلبات رؤساء ومسؤولي إدارة الضرائب الرامية للوصول إلى معدلات أداء مرتفعة في مجال حجم الوعاء والتحصيل من طرف أعوان الإدارة الضريبية، وخاصة عند تحفيز هؤلاء الأعوان من طرف مسؤوليهم برصد مكافآت نظير ذلك، مما ينجم عنه رغبة الظفر والتنافس للحصول على هذه الإمتيازات إرتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي خصوصا، مما يؤدي إلى إنعكاسات سلبية في بعض الأحيان لسياسات التحفيز المتبعة بهدف الزيادة في الحجم الكمي للوعاء الضريبي وتحسينه.

#### - ثانيا: أسباب مرتبطة بالفساد الإداري

يعرف الفساد الإداري على أنه تلك النشاطات التي تتم داخل الجهاز الإداري الحكومي، والتي تؤدي فعلا إلى إنحراف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي لصالح أهداف خاصة، سواء كان ذلك بصفة متجددة أم مستمرة، وسواء كان بأسلوب فردي أو بأسلوب جماعي منظم،<sup>2</sup> ويرى الأستاذ (إكرام بدر الدين) في هذا المجال أنه " لا يجب أن ننظر إلى الفساد على أنه مجرد الخروج على القواعد القانونية السائدة في المجتمع، لأن هذا النظام القانوني نفسه يمكن أن يكون فاسداً ويسمح بممارسات تقنين الفساد، لأن هذه القواعد من إبتكار الطبقة المسيطرة والتي قد تكون فاسدة، والمؤسسة الفاسدة قد تغري باقي المؤسسات الأخرى بالإلتحاق بالركب، ويكون من المتصور وقوع تحالفات بين العناصر الفاسدة والتي تنتمي إلى مؤسسات

<sup>1</sup> - خيربي عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup> - حاحة عبد العال، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر، السنة الجامعية: 2012/2013، ص: 20.

مختلفة داخل النظام كأعضاء السلطة القضائية والتشريعية والتنفيذية، وهو ما يؤدي إلى نشوء الفساد المؤسسي أو النظامي " <sup>1</sup>.

ويعد الفساد المالي أهم أنواع الفساد الإداري الذي لم تسلم منه لا البلدان المتقدمة ولا النامية، وبدوره يعتبر الفساد الضريبي أحد أبرز أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب من جهة وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الإنفاق العام من جهة أخرى، وتقتضي هذا النوع الخطير من الفساد يُفسي إلى ضياع أموال الخزينة العمومية للدولة، ومن أهم مظاهر وأشكال الفساد الضريبي ظاهرة الرشوة التي تبرز بشدة بسبب الإجراءات التي تُعرض على موظفي إدارة الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة كمقابل لمساعدتهم على الإستفادة من تخفيضات جبائية أو عدم فرض الضريبة عليهم، مما يؤدي إلى إستنزاف المال العام. <sup>2</sup>

وأسباب هذا النوع من الفساد متعددة، منها السياسية كعدم إهتمام القيادة السياسية بمحاربة الفساد وضعف الأنظمة الحاكمة وعدم الثقة فيها وإعتبارها أداة للسيطرة والتسلط، وكذا ضعف المنافسة السياسية نتيجة لغياب الديمقراطية وحصانة كبار المسؤولين من المتابعة والملاحقة، وهناك أسباب إقتصادية كتلك المتعلقة بنظام الأجور والحوافز المادية والمعنوية المعمول بها لتحسين الموظفين وحمايتهم، وأسباب أخرى أدبية كإنعدام أخلاقيات المهنة لدى بعض الموظفين. <sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

إن كثرة التعديلات والغموض الموجود في أحكام نصوص التشريع الضريبي تؤدي إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف

<sup>1</sup> - أحمد أنور، الفساد والجرائم الاقتصادية في مصر، مصر العربية للنشر، القاهرة، 2001، ص: 140 .

<sup>2</sup> - خيرى عثمان عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>3</sup> - دوداح رضوان، المرجع السابق الذكر، ص: 31-32.

بالضريبة، فالتغييرات الدائمة والمستمرة في مجال التشريع الضريبي تجعل النظام الضريبي أكثر غموضاً وتعقيداً، سواءً تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها، فقد تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء في الفهم وصعوبة حين التطبيق، الشيء الذي يؤدي إلى نشوب خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال للتفسيرات المتضاربة بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

ويأخذ هذا التناقض شكلين يسمى الأول بالتعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضمن نفس القانون الضريبي، وعادة ما يكون نتيجة تداخل الصلاحيات والمهام فيما بين مصالح وهيئات الإدارة الجبائية، وأما الشكل الثاني فيطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص وهو الذي يكون ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهو ما يعرف بظاهرة الأزواج الضريبي، والذي يحدث نتيجة عدم وجود اتفاق حول عدم الأزواج الضريبي بين الدول وتمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية.<sup>1</sup>

وبهذا الصدد يُمكن إرجاع أهم أسباب المنازعة الضريبة والمرتبطة بالتشريع الضريبي في حد ذاته إلى ما يلي:<sup>2</sup>

- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة، وخاصة فيما تعلق بتكريس المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي أو خروج هذا التشريع وإنحرافه على القواعد الأساسية الضريبية، كمخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي من خلال مساهمة جميع الأشخاص في تحمله كل حسب قدرته التكليفية.

<sup>1</sup> - دوداح رضوان، المرجع السابق، ص:30.

\*- يحدث الأزواج الضريبي الدولي القانوني عندما يخضع نفس المكلف وبالنسبة لنفس الأساس الضريبي وخلال نفس الفترة إلى نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة من طرف دولتين أو أكثر.

- Voir: Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, presse universitaire de France, 2<sup>ème</sup> édition, 2006, p 08.

<sup>2</sup> - قاشي يوسف، المرجع السابق الذكر، ص: 74-75.

- إن جمود التشريع الضريبي كذلك وعدم تعديله لفترات طويلة وعدم إيسامه بالتطور والتحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في المحيط الاقتصادي والمالي، الأمر الذي يؤدي إلى قصوره عن مواجهة المستجدات والتغيرات ذات الصلة، وكما أن عدم إستقرار التشريع الضريبي والإفراط في تعديله وتغييره قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ إستقرار التشريع الضريبي، مما يؤثر سلباً على علاقة المكلفين بالضريبة بالإدارة الضريبية، حيث يتبين لهذه الأخيرة أن تصرفات المكلفين غير الصحيحة والناجمة في حقيقتها عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل والتغير، على أنها تهرب من الإلتزامات الضريبية، مما قد يترتب عنه الكثير من النزاعات الضريبية.

- غياب أو نقص اللوائح والتدابير الداخلية التوضيحية لكيفيات تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية ينجر عنه العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، وكما أن مخالفة اللوائح التنظيمية والتفسيرية في بعض الأحيان لأحكام التشريع الضريبي بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق ينجر عنه في النهاية نشوب المنازعات الضريبية.<sup>1</sup>

- إعتقاد النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي والمبني على آلية التقدير التقريبي لأسس الحقوق الضريبية، قد ينجم عنه الإفراط في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية، وهذا ما جعل أغلب النظم الضريبية تتجه إلى تبني النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخيله وأرباحه وكذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، وفي الوجه المقابل تحتفظ إدارة الضرائب بحقها في إخضاع المكلفين بالضريبة لإجراءات الرقابة الجبائية للتصريحات المكتتبة من طرفهم.

<sup>1</sup> - الهادي الخضراوي، المرجع السابق الذكر، ص: 97.

## الفرع الثالث

### الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

يعتبر المكلف بالضريبة من أهم مقومات نجاح وفعالية أي نظام ضريبي، وتعمل جميع التشريعات على تنظيم العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال جملة الحقوق والواجبات المنوطة بكل واحد من أطراف العلاقة الضريبية سواءً مكلفين أو إدارة، وحيث أن وعي المكلف بالضريبة من خلال تقيده بواجباته والتزاماته الجبائية المنصوص عليها ضمن تلك القوانين والتنظيمات السارية المفعول تجعله في منأى عن الخلاف مع إدارة الضرائب.

إلا أنه وفي كثير من الحالات يؤدي نقص الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين بالضريبة إلى إهمال الواجبات الجبائية المفروضة عليهم، مما يترتب فرض الضرائب والزيادات والغرامات الجبائية في حقهم، ومن هنا تثار المنازعات الضريبية.

وفي واقع الحال إن نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة يمكن إرجاعه لجملة من المعتقدات سادت عبر الزمن لدى هؤلاء وترسخت لدى بعضهم، فمنهم من يعتقد أن هناك سوء استخدام للأموال من طرف الدولة وأن هذه الأموال تصرف في غير المجالات المناسبة لها، وهناك من يعتقد بعدم شرعية الضريبة في الإسلام لكونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام، وهناك أيضا من لا يزال يربط إجباريتها بالحقة الإحتلال، وبالتالي فكل هذه الإعتقادات تُنمي بصورة سلبية شعور الأفراد بثقل العبء الضريبي، ويعد هذا من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين بها إلى التهرب منها والتحايل دون تسديدها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - دوداح رضوان، المرجع السابق الذكر، ص:30.

- وأنظر أيضا مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص:381.

## المطلب الرابع

### أنواع المنازعات الضريبية

يمكن تصنيف المنازعات الضريبية سواءً بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو على أساس مراحل العملية الضريبية بداية من عملية ربط الضريبة إلى غاية جبايتها وتحصيلها، أو من حيث شكل الجهة الإدارية أو القضائية التي يتم عرض المنازعة الضريبية أمامها للفصل فيها، وسنرى فيما يلي هذه التصنيفات والأسس التي بُنيت عليها، مع توضيح أهمها، وموقف المشرع الجزائري من ذلك.

### الفرع الأول

#### تصنيف المنازعات الضريبية بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها

يتناول علم المالية العمومية تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وعليه قسمت المنازعات الضريبية بدورها إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة، ولا يُطرح الاشكال بشأن هذا التقسيم بالنسبة للدول التي حددت تشريعاتها أنواع الضرائب المباشرة وأنواع الضرائب غير المباشرة، ولكنه يطرح بالنسبة لتلك التشريعات التي لم تضبط وتحصر أو تفرق بصورة واضحة بين هاذين النوعين من الضرائب، حيث أنه رغم وجود معايير متعددة للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار واضح وفاصل للتمييز بينهما، فقد تعرضت كل هذه المعايير للنقد، ولا يمكن الأخذ أو الإقتصار على معيار منفرد منها دون أن تعتريه بعض النقائص، ومن أبرز معايير التفرقة، تلك التي إعتمدت في طرحها وصياغتها على أسس إقتصادية أو قانونية أو تقنية بحتة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، المرجع السابق الذكر، ص ص: 125-126.

- أولاً: تقسيم الضرائب وفقاً للمعيار الإقتصادي (معيار راجعية الضريبة)

ويعتمد هذا المعيار على ما يعرف بـ " العبء الضريبي " وهو ما يطلق عليه في علم الإقتصاد براجعية الضريبة، والذي يتناول بالتحديد ذلك الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية من خلال دفعها المباشر والفعلي.<sup>1</sup> وعليه فالضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وغير مباشرة عندما يدفعها المكلف بالضريبة كوسيط فقط ثم يقوم بإسترجاعها من خلال عملية نقلها إلى شخص ثالث يتحمل عبئها، فالضريبة على الأجور والمرتببات يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير وهي بذلك من صنف الضرائب المباشرة، وأما الضرائب الجمركية المدفوعة على السلع والبضائع المستوردة فإنه يتم نقلها إلى شخص ثالث هو مشتري السلعة أو مستهلكها.

ولم يسلم هذا المعيار من النقد على أساس أن التجربة دلت على أنه بالرغم من إعتبار ضرائب الدخل من الضرائب المباشرة، إلا أنه يمكن نقل عبئها الى طرف آخر، ففي الأوقات والظروف التي يُعدل فيها المشرع أحكام هذه الضريبة من خلال رفع معدلاتها، يلجأ تبعاً لذلك المكلفون بها بدورهم إلى زيادتها في قيمة تكلفة وأعباء مبيعاتهم أو منتجاتهم وخدماتهم وبالتالي ينقلون عبئها بطريقة غير مباشرة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار البيع، فتتحول بذلك ضريبة الدخل من ضريبة مباشرة إلى صنف الضرائب الغير مباشرة.<sup>2</sup>

- ثانياً: تقسيم الضرائب وفقاً للمعيار القانوني

يبني أنصار هذا المعيار تقسيمهم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل الحقوق الضريبية، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءً على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة على إعتبارهم موضوع الحقوق الضريبية المفروضة، وعلى أن تتم عملية

<sup>1</sup> - Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret, op.cit, p :86.

<sup>2</sup> - علي لطفی، المرجع السابق الذكر، ص:133.

التحصيل بوتيرة زمنية ودورية، فإن الضريبة مباشرة لكون العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون تدخل أي وسيط بينهما.

وأما إذا تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، كتلك الضرائب التي يتحملها المستهلك الأخير للسلع والخدمات، وأهم الإنتقادات التي لقيها هذا التقسيم كان حول تلك الضرائب المفروضة على الأرباح المتأتية من التعامل والمضاربة في مجال الأسهم والسندات، فهؤلاء لا تربطهم أي علاقة أو إتصال مباشر بإدارة الضرائب، وكما أنهم غير مُدرجين على القوائم الإسمية التي تصدر عن الإدارة الجبائية، ورغم ذلك فضريبة الدخل والإيرادات المنقولة المفروضة على توزيعات الأرباح والفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة ولا خلاف في نوعها.<sup>1</sup>

وكما يعاب على هذا المعيار إعماده على طريقة تحصيل الحقوق الضريبية، فالمشرع بإمكانه في أي وقت تغيير طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها مما سيفضي لتغير وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لتغير طريقة تحصيلها فقط.

#### - ثالثاً: تقسيم الضرائب وفقاً للمعيار التقني (معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة)

يؤسس أنصار هذا المعيار تقسيمهم للضريبة على أساس ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها وإستقرارها، أو بالأدق على ما يعرف في علم المالية العمومية بالحدث المنشئ للضريبة، فعليه تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم فرضها على مادة أو واقعة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت بموجب أحداث أو وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كتلك المتعلقة بعمليات الإستهلاك والتداول، وقد تعرض هذا المعيار أيضاً للنقد نظراً لعدم إمكانية الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات، التي

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق الذكر، ص: 63.

يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن وبحسب ذات المعيار إعتبارها ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على واقعة إنتقال التركة من المورث إلى الوارث كتصرف عرضي لا يتسم بالدوام أو الدورية.<sup>1</sup>

وعليه فإن تقسيم المنازعات الضريبية إلى منازعات للضرائب المباشرة ومنازعات تتعلق بالضرائب الغير مباشرة إستنادا إلى تقسيم أنواع الضرائب سيضعنا أمام نفس الإشكال في التفرقة بين أنواع هذه المنازعات، وهو الإشكال ذاته النابع عن عدم توصل أي معيار للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، فكما سبق وأن رأينا أن إعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى سيؤدي حتما إلى الخلط والإرتياب في نوع المنازعة الضريبية عند الإستناد في تصنيفها على نوع الضريبة، وكما أنه من الناحية العملية غالبا ما تثار المنازعة الضريبية حول جدول ضريبي واحد يتضمن فحواه مجموعة من مختلف أنواع الضرائب، فلا يعقل في هذه الحالة أن تعرض المنازعة المتعلقة بهذا الجدول الضريبي على جهات إدارية أو قضائية متعددة بحسب نوع كل ضريبة ضمن نفس الجدول.

## الفرع الثاني

### تصنيف المنازعات الضريبية بحسب مراحل العملية الضريبية

على أساس المراحل المرتبطة بمسار الضريبة بداية من فرضها وربطها إلى غاية تحصيلها تم تقسيم المنازعات الضريبية إلى منازعات تتعلق بالوعاء الضريبي ومنازعات متعلقة بالتحصيل الضريبي، حيث أنه في حال عدم إلتزام المكلفين بالضريبة بواجب التصريح بالضرائب الخاضعين لها بحسب الأحكام والكيفيات والنماذج المحددة بالقوانين والتنظيمات الجبائية، تقوم مصالح إدارة الضرائب بما لها من صلاحيات في مجال الرقابة

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، المرجع السابق الذكر، ص ص: 129-130.

الجبائية بتحديد تلك الأوعية الضريبية الغير مُصرح بها، ومن ثم تقوم بحساب الضريبة وربطها.

وحيث أن عملية ربط الضريبة تكون عبر جملة من الأحكام الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها بمختلف قوانين الضرائب، وتسمى عملية تحديد الوعاء الضريبي وربط الضريبة بمرحلة الوعاء الضريبي، وكما يُطلق عليها أيضا مرحلة ميلاد الضريبة، وتليها عملية إستيفاء دين الضريبة ونقله من ذمة المكلف بالضريبة إلى حساب الخزينة العمومية للدولة، والتي تعرف بمرحلة التحصيل الضريبي،<sup>1</sup> ومن هذا المنطلق تثار المنازعات الجبائية عند تحديد وعاء الضريبة أو عند مرحلة تحصيلها.

### - أولا: منازعات الوعاء الضريبي

تمر الضريبة قبل دخولها حيز التحصيل بمرحلة جمع المعلومات حول وعائها قصد حسابها وربطها،<sup>2</sup> والمقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدار دين الضريبة المستحق على المكلف بها، وهذا التحديد يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار ما يسمح به القانون من إعفاءات لفائدة المكلف بها، ثم تحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة وإخضاعه لسعر الضريبة الذي يقرره القانون والذي تتحدد بمقداره مسؤولية المكلف بالضريبة، وعندئذ فقط يصبح من الممكن مباشرة إجراءات تحصيلها.<sup>3</sup>

وتتصب المنازعة في الوعاء على وجود الإلتزام الضريبي أو على مبلغ الدين أو إستحقاقه، فالمنازعة في وجود الإلتزام هي تلك المتعلقة بوجود الواقعة المنشئة للضريبة فقد تنعدم هذه الواقعة أصلا في حال توقف المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط، وفي حين تتعلق المنازعة في مبلغ الدين الضريبي بطريقة وكيفيات ربطه وتحديده والأسس

<sup>1</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص: 09.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 18.

<sup>3</sup> - منصور ميلاد يونس، المرجع السابق الذكر، ص: 169.

المعتمدة في ذلك، وأما المنازعة في إستحقاقه فترتبط أساسا بمدى مراعاة أجل تقادم سنة وعاء الضريبة موضوع ربطها.<sup>1</sup>

وتكون المنازعات في مجال وعاء الضريبة بخصوص تلك الأخطاء والإغفالات الواردة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الإستفادة من حقوق أو إمتيازات تُقرها قوانين الضرائب،<sup>2</sup> وكما أن منازعة الوعاء تدور في أصلها وعمومها حول أساس الضريبة فيما إذا كانت قد تأسست طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها، فنجد المكلف بالضريبة بصدد المنازعة حول مبدأ خضوعه للضريبة، وهل أن وضعه مشمول بنطاق تطبيقها، ومن ثم يطلب إسقاطها كليا، ونكون هنا أمام المنازعة في مدى صحة وشرعية عملية الفرض الضريبي في حد ذاتها، أو أننا نجد المكلف بها لا يناقش مبدأ خضوعه لها وإنما يُنازع في تلك الواقعة أو الوقائع التي إعتمدها إدارة الضرائب كأساس لتحديد وعاء الضريبة، وهنا نكون أمام منازعة في الوقائع.<sup>3</sup>

#### - ثانيا: منازعات التحصيل الضريبي

يعرف التحصيل على أنه تلك العمليات التي تهدف إلى نقل المال من ذمة المُلمزم إلى ذمة الخزينة العمومية أو إلى ذمة القابض أو الشخص المكلف بتحصيل الموارد الضريبية إما بطريقة ودية عندما يقع أداء دين الضريبة داخل الآجال القانونية بإرادة المكلف بها، وإما عن طريق الإكراه عندما يلجأ القابض إلى تحريك ومباشرة مختلف إجراءات التحصيل الجبري التي يسمح بها القانون.<sup>4</sup>

وكما يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى صناديق الخزينة العمومية بعد عملية تحديد الوعاء

<sup>1</sup> - محمد نميري، الإشعار للغير الحائز أية فعالية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد: 2011/16، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، 2011، ص: 274.

<sup>2</sup> - Jean -Pierre Casimir, op.cit, p 312.

<sup>3</sup> - محمد زكريا، المرجع السابق الذكر، ص: 03.

<sup>4</sup> - أحمد حضرائي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 1999-2000، ص: 48.

الضريبي،<sup>1</sup> وقد تناول المشرع الجزائري تعريف التحصيل بصيغة عامة وذلك من خلال نص المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990، بقوله " يُعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية ".<sup>2</sup>

وأما فيما تعلق بمنازعات التحصيل فإنها وإن كانت ترتبط بالمنازعة الضريبية في مفهومها الواسع إلا أنها تتصب في حقيقة الأمر على إجراءات التحصيل فقط، فالمكلف بالضريبة لا يُنازع في أساس الضريبة وإحتسابها بل يُنازع فقط في إجراءات عملية التحصيل ولا يعترض على مدى إلزامية الضريبة وإنما على أدائها.<sup>3</sup>

ويرى الفقيه الفرنسي جين بيار كازيمير (Jean Pierre Casimir)، أن المنازعة في مادة التحصيل الضريبي هي تلك التي تكون بصدد كل الإجراءات التي تعتمدها إدارة الضرائب لتحصيل الحقوق الضريبية، عند رفض المكلفين بالضريبة الوفاء بها في آجال إستحقاقها، حيث أن المنازعة تنشأ حول مشروعية إجراءات عمليات المتابعة الخاصة بالتحصيل دون تلك المتعلقة بالوعاء.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث

#### المعيار العضوي في تصنيف المنازعات الضريبية

يمكن تصنيف المنازعات الضريبية على أساس معيار عضوي، وذلك بحسب شكل أو ماهية الجهة المطروح أمامها المنازعة، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء، فعادة ما تُعرض المنازعة الضريبية بداية على جهات إدارية مختصة لفضها،

<sup>1</sup> - كوسه فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص:16.

<sup>2</sup> - أنظر القانون رقم 90-21 المعدل والمتمم، المؤرخ في 15 أوت 1990، والمتعلق بالمحاسبة العمومية، (جريدة رسمية عدد 35، بتاريخ: 15 أوت 1990).

<sup>3</sup> - عبد القادر تغيلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمدية، المغرب، 2001، ص:12.

<sup>4</sup> - Jean Pierre Casimir, op.cit, p :481.

وإن لم تجد لها حلا على مستوى الإدارة، فلا مناص حينها من اللجوء الى الجهات القضائية المختصة للفصل فيها.<sup>1</sup>

وكما أنه إذا نظرنا للمنازعة الضريبية بوجه عام، نجد من ضمنها أيضا تلك المنازعات المرتبطة بالغش الضريبي أمام جهات القضاء الجزائي، والتي عادة ما تتأسس إدارة الضرائب طرفا شاكيا ومُدعيا مدنيا بخصوصها، ضد أولئك المرتكبين للأفعال والممارسات المتعلقة بجريمة الغش الضريبي، وذلك على خلاف المنازعة الضريبية أمام المحاكم الإدارية والتي غالبا ما تكون إدارة الضرائب مُدعاً عليها من طرف المكلف بالضريبة بخصوص مشروعية ربط أو إجراءات تحصيل الضرائب المفروضة عليه.

وعليه تختلف المنازعة الضريبية أمام المحاكم الإدارية عن الغش الضريبي، فهذا الأخير يتعلق بكل تملص أو محاولة تملص للمكلف من الخضوع للضريبة أو تصفيتها كليا أو جزئيا من خلال اللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم،<sup>2</sup> وكما يعرف أيضا على أنه قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من الضريبة المستحقة عليه بإستعمال طرق غير مشروعة،<sup>3</sup> وفي هذه الحالات تقوم إدارة الضرائب بمتابعة المكلفين بالضريبة بجريمة الغش الضريبي أمام جهات القضاء الجزائي، وهي منازعة ضريبية ذات طابع جزائي يحكمها قانون العقوبات أو تلك النصوص الخاصة ذات الطابع الجزائي ضمن قوانين الضرائب المختلفة.

---

<sup>1</sup> - حسين طاهري، المرجع السابق الذكر، ص ص: 05-06.

<sup>2</sup> - مرسللي عبد الحق، الهمال حمزة، " التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري "، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي لتامنغست، المجلد: 08، العدد: 02، 2019، ص: 159.

<sup>3</sup> - حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص: 37.

## الفرع الرابع

### موقف المشرع الجزائري فيما تعلق بتصنيف المنازعات الضريبية

تطرق المشرع الجزائري للمنازعة الضريبية من خلال الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت عنوان " الإجراءات الخاصة بالمنازعات"، وقد ضمن هذا الجزء خمسة أبواب رئيسية، وعنونها بحسب الترتيب التالي:

- الباب الأول: المنازعات الضريبية
- الباب الثاني: الطعن الولائي
- الباب الثالث: التخفيضات التي تقرها الإدارة تلقائيا (التخفيضات - المقاصات)
- الباب الرابع: المنازعات القمعية
- الباب الخامس: التقادم

وقد اختلفت الأحكام والمضامين بهذه الأبواب المذكورة، وسنوضح فيما يلي ما تضمنه كل منها:

#### - الباب الأول: المنازعات الضريبية

إقتصر المشرع ضمن هذا الباب على تلك المنازعات المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي، ويستفاد ذلك من خلال إشارته ضمن نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه تدخل ضمن إختصاص الطعن النزاعي الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، والتي تكون بهدف إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن أحكام تشريعية أو تنظيمية،<sup>1</sup> وكما تناول المشرع هذا الباب من خلال أربعة فصول بين من خلالها جميع مراحل هذه المنازعات المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي، حيث تطرق ضمن الفصل الأول للإجراءات الأولية أمام إدارة الضرائب، وفي الفصل الثاني

<sup>1</sup> - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

للإجراءات أمام لجان الطعن، وأما فيما تعلق بالفصلين الثالث والرابع فقد خصصهما على التوالي للإجراءات أمام المحكمة الإدارية وإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة.<sup>1</sup>

### - الباب الثاني: الطعن الولائي

خصص المشرع الجزائري هذا الباب لذلك النوع من الطلبات أو الإلتماسات كما عبر عنه، والمتعلقة بالإعفاء أو التخفيف من قيم الضرائب المباشرة المفروضة والمؤسسة بطريقة قانونية، أو من تلك الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، وقد تناول هذا الباب عبر فصلين، خصص الأول لطلبات المكلفين بالضريبة، والثاني لطلبات قابضي الضرائب فيما تعلق بتلك الحصص التي يمكن إثبات عدم قابلية تحصيلها.<sup>2</sup>

### - الباب الثالث: التخفيضات التي تقررها الإدارة تلقائيا (التخفيضات - المقاصات)

إحتوى هذا الباب على ثلاثة فصول، تضمن الأول التخفيضات التلقائية التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة في أي وقت لتلك الحصص من الضرائب والرسوم الناتجة عن أخطاء ظاهرة وواضحة أرتكبت عند ربط الضريبة وتم إكتشافها من طرف مصالحها، وأما الفصل الثاني فقد تعلق بالمقاصات، والتي أجاز المشرع من خلالها لإدارة الضرائب في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الآجال العامة للتقادم، أن تُعاوض جميع المقاصات في حدود الضريبة موضوع النزاع بين التخفيضات المُعترف بثبوتها للمكلفين بالضريبة والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها في وعاء الضريبة أو في حسابها أثناء التحقيق في طلبات المكلفين بالضريبة،<sup>3</sup> وتجدر الإشارة أن إمكانية إجراء المقاصة في المادة الضريبية قد أجازها المشرع الجزائري عند صدور قانون المالية لسنة 2017، ومن خلال المادة 53 من هذا الأخير.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 71، 80، 82 و90، من نفس القانون.

<sup>2</sup> - أنظر المواد 92، 93، و94 من نفس القانون.

<sup>3</sup> - أنظر المواد 95 و96 من نفس القانون.

<sup>4</sup> - أنظر القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

وأما فيما تعلق بالفصل الثالث فقد خصصه المشرع للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة العقارية، وفق إجراءات خاصة بهذه الفئة من المكلفين فيما تعلق بتظلماتهم الرامية إلى إلغاء أو تخفيض هذا النوع من الحقوق الجبائية المفروضة عليهم،<sup>1</sup> وباعتقادنا أن المشرع الجزائري قد أحسن بإستثنائه هذه الفئة من المكلفين بإجراءات خاصة، وذلك نظرا لأن طبيعة الرسوم والضرائب العقارية تُفرض على جميع المالكين والمستعملين للأوعية العقارية بغض النظر عن ممارستهم للأنشطة المهنية والتجارية.

#### - الباب الرابع: المنازعات القمعية

نصت المادة 104 ضمن هذا الباب على أن تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءً على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب،<sup>2</sup> وحيث أن جميع القوانين الجبائية نصت على معاقبة المكلفين بالضريبة الذين ثبتت بحقهم جريمة الغش الضريبي من خلال قيامهم بممارسات وأعمال تدليسية تهربا من الضريبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> \* - وقد نصت بهذا الخصوص المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم على ما يلي:

" يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفادة من تخفيض في الرسم العقاري:

(1)- في حالة تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية، لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وبتطبيق قواعد التعمير.

(2)- في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار، نتيجة لحادثة غير عادية.

(3)- في حالة هدم كل أو جزء من العقار المبني، ولو طوعيا، وهذا إعتبارا من تاريخ الهدم.

يجب أن تقدم الشكوى للإدارة الجبائية، في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة وقوع الحادثة التي تثير تقديم الشكوى "

- وكما نصت المادة 103 من نفس القانون على ما يلي: " يمنح التخفيض الكلي أو الجزئي من الرسم العقاري للمكلف بالضريبة، في حالة إتلاف عقار أو جزء من عقار غير مبني، على إثر وقوع حادثة غير عادية، ابتداء من اليوم الأول للشهر الذي يلي حدوث الإتلاف.

يتوقف التخفيض على تقديم شكوى للإدارة الجبائية، في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة حدوث الإتلاف "

<sup>2</sup> - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر ما يلي: - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

ويُقصد بالأعمال التدليسية التي تُحرك بشأنها شكوى إدارة الضرائب بإرتكاب جرم الغش الضريبي وعلى وجه الخصوص الممارسات التالية:<sup>1</sup>

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛

- القيام عمدا بنسيان تقييدات محاسبية، أو القيام بتقييدات غير صحيحة أو وهمية بدفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و11 من القانون التجاري أو بالوثائق التي تحل محلها؛

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم بحسب ما تقتضيه الأحكام المتعلقة بالتصريحات المودعة؛

- ممارسة نشاط غير قانوني، ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، سواءً تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

---

- المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- المادة 119 من قانون التسجيل، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

- المادة 33 من الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الطابع المعدل

والمتمم (ج ر عدد : 39 بتاريخ 15/05/1977).

<sup>1</sup> - أنظر : المادة 193-2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012).

\*- وتجدر الإشارة ان هذه الممارسات التدليسية قد نصت عليها سابقا المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية قبل إلغاء احكامها بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2016.

## - الباب الخامس: التقادم

رغم أن الإجراءات المتعلقة بالتقادم في المجال الضريبي شأنها كباقي الأحكام الإجرائية، إلا أن المشرع الجزائري خصص لها بابا مستقلا ضمن الجزء الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات بقانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> وقد وزع هذه الأحكام عبر خمسة فصول حسب أنواع قوانين الضرائب السارية التطبيق، حيث تضمن الفصل الأول إجراءات التقادم في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وشمل الفصل الثاني إجراءات التقادم في مجال الرسوم على رقم الأعمال، وأما الفصل الثالث فتناول به إجراءات التقادم في مجال الضرائب الغير مباشرة، وفي حين خصص كل من الفصلين الثالث والرابع على التوالي لإجراءات التقادم في مجالي حقوق الطابع والضرائب الغير مباشرة.

وباعتقادنا أن عناية المشرع بهذا النوع من الإجراءات من خلال النص عليها ضمن باب خاص بها، يرجع إلى حرصه في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، حيث أنه عند الرجوع الى فحوى هذه النصوص نجد أن معظمها تؤسس لإمكانية إستدراك تلك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، وسنوضح ذلك لاحقا.

ومن خلال ما سبق ذكره حول موقف المشرع الجزائري من تصنيف المنازعات الضريبية، لاحظنا أنه تناول جميع الإجراءات المتعلقة بهذه الأخيرة تحت عنوان عام أطلق عليه الإجراءات الخاصة بالمنازعات ضمن الجزء الثالث بقانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه فصل وفرق ضمن أبواب هذا الجزء بين المنازعات الضريبية الإدارية والمنازعات ذات الطابع الجزائي، حيث عرف الصنف الأول بالمنازعات الضريبية، والتي قصد بها تلك المنازعات المرتبطة بوعاء الضريبة، وأما الصنف الثاني فأطلق عليه المنازعات القمعية، وكما نلاحظ أنه أدخل ضمن الإجراءات الخاصة بالمنازعات تلك الطعون الولائية المتعلقة

<sup>1</sup> - أنظر المواد من: 106 الى غاية 142 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

بطلبات وإلتماسات إلغاء أو تخفيض الحقوق الضريبية المؤسسة بطرق قانونية أو طلبات إلغاء أو تخفيض الزيادات والغرامات الجبائية المتعلقة بها.

وما تجدر الإشارة له أن المشرع الجزائري لم يتطرق للمنازعات الضريبية المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي من خلال جميع أحكام المواد التي خصصها للجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية رغم أن هذا الجزء خصصه لجميع إجراءات المنازعات، حيث نلاحظ أنه تناول ونظم المنازعة الضريبية المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي من خلال بعض النصوص ضمن جزء آخر مستقل تماما، وهو الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية والذي أطلق عليه " إجراءات التحصيل "، حيث نجده تناول ما سماه بالإعتراض على المتابعات من خلال المواد 153 ، 153 و 153 مكرر 1، ضمن الفصل الثالث من الباب الثاني من هذا الجزء بقانون الإجراءات الجبائية.

وعليه نستخلص عموما أن المشرع الجزائري نظم الإجراءات الخاصة بالمنازعات في المجال الضريبي بحسب المراحل الإدارية والقضائية، فقد قسم المنازعات الضريبية أمام الإدارة بوجه عام إلى مرحلتين، الأولى أمام إدارة الضرائب نفسها وأما الثانية فأمام لجان خاصة للطعن في هذا المجال، وصولا إلى عرض المنازعة على جهات القضاء.

وأما فيما تعلق بالمنازعة الضريبية أمام جهات القضاء بوجه عام، فقد صنفها المشرع إلى: - منازعات قمعية تعرضها إدارة الضرائب بموجب شكاوى أمام المحاكم الجزائرية بخصوص كل ممارسة تديسية تهدف للتهرب من الضريبة.

- ومنازعات أخرى ذات طابع إداري أمام جهات القضاء الإداري (المحكمة الإدارية ومجلس الدولة) كمرحلة أخيرة لفض تلك المنازعات التي يحركها المكلفون بالضريبة أنفسهم بخصوص شرعية فرض الضريبة أو تحصيلها بعد عدم جدوى المرحلة الإدارية للفصل في تظلماتهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - Voir : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005, p :02.

« En résumé, les divers stades de la procédure contentieuse sont les suivants :

- Procédure préalable (phase administrative) : réclamation adressée au directeur.
- Procédure auprès des commissions de recours.
- Procédure de première instance auprès du tribunal administratif.
- Procédure d'appel auprès du conseil d'état ».

وبما أن موضوع بحثنا يتعلق بالحماية القانونية للمكلف بالضريبة ضمن إطار عملية فرض الحقوق الضريبية وتحصيلها، فسننتقل إلى أهم تلك الحقوق والضمانات التي تجسد هذه الحماية للمكلفين بالضريبة عند منازعتهم للإدارة الجبائية حول مشروعية ربط الضرائب المفروضة بحقهم أو حول إجراءات تحصيلها.

## المبحث الثاني

### حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام إدارة الضرائب

نصت أغلب قوانين الضرائب على وجوب إجراء الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب، وجعلت منه شرطاً سابقاً لقبول أي طعن قضائي، وترسخ هذا المبدأ بصدور قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> وبدوره أوجب هذا القانون الأخير إجراء التظلم الإداري المسبق و نصت أحكامه على عدم قبول الدعوى القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكن مسبقة وجوباً بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب.

وعلى هذا الأساس أعتبر التظلم الضريبي مرحلة أساسية في المنازعة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء أو إلى أي جهة أخرى يحددها القانون، والأصل أن يقدم التظلم الإداري في المادة الضريبية بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم أياً كان نوعها وطبيعتها، في ما عدا الإستثناءات التي حددها المشرع، وكما يقدم أيضاً في جميع أنواع النزاع الضريبي سواءً تعلق الأمر بوعاء الضريبة وربطها أو تحصيلها.<sup>2</sup>

ومن خلال مجموعة المراحل والإجراءات المتعلقة بعملية فرض الضريبة وتحصيلها يمكن أن تنشأ المنازعة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية والتي قد تظهر خلال مرحلة حساب الضريبة وتصفيتهما وهو ما يسمى بالمنازعة في وعاء الضريبة أو تظهر خلال مرحلة إستخلاص الضريبة وتسمى بمنازعة التحصيل الضريبي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - محمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلوك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، مصر، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2008، ص ص: 217-221.

<sup>3</sup> - ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في دول المغرب العربي (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015 / 2014، ص: 116.

## المطلب الأول

### حق الطعن الإداري في مادة الوعاء الضريبي

تنشأ المنازعة الضريبية في مادة الوعاء الضريبي أساسا حول الخطأ سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها أو بشأن الاستفادة من حقوق أو إمتيازات يُقرها القانون الضريبي.<sup>1</sup>

وقد إعتبر المشرع الجزائري كل شكوى يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي من إختصاص الطعن النزاعي.<sup>2</sup>

وعليه تُعتبر الشكوى هي مفتاح النزاع الضريبي في مادة الوعاء، وهي المرحلة الأولى والإجبارية من الإجراءات التنازعية من أجل إستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء المختص.<sup>3</sup>

وتشكل الشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي أهم وأسرع ضمانة للمكلفين بالضريبة أمام إدارة الضرائب، وكما أنها تتميز بإجراءات خاصة سواء من خلال إختلاف موضوعها، أو بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها أو الجهة المقدمة أمامها.

وكما يتضح الإختلاف أيضا في شروط تقديمها وكذا بشأن التحقيق فيها والفصل في موضوعها، ومن هذا المنطلق سنتطرق فيما يلي لدراسة حق المكلفين بالضريبة في الطعن أمام إدارة الضرائب في مجال وعاء الضريبة من خلال جملة الإجراءات المرتبطة بالشكوى.

<sup>1</sup> - Jean -Pierre Casimir, op.cit, p 312.

<sup>2</sup> - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - Claud Gambier, Les impots en France, Paris, FRANCIS LEFBVRE, 11<sup>eme</sup> édition, 1979, p :322.

## الفرع الأول

### تعريف الشكوى الضريبية وأساسها القانوني

يعتبر إجراء الشكوى في مجال المنازعات الجبائية من النظام العام، فلا يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعواه مباشرة أمام القضاء دون إستيفاء هذا الإجراء الإلزامي والجوهري،<sup>1</sup> وعليه سنوضح فيما يلي تعريف الشكوى الضريبية والأساس القانوني لها.

#### أولا - تعريف الشكوى الضريبية:

تعرف الشكوى بأنها التظلم الإداري المسبق أو الطلب المرفوع من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي،<sup>2</sup> وفي ذات الوقت يعرف التظلم الإداري على أنه عبارة عن الإلتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية والرئاسية والوصائية، وإلى اللجان الإدارية، طاعنين في قرارات وأعمال إدارية بعدم الشرعية، طالبين إلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية الغير المشروعة، بما يجعلها أكثر إتفاقا مع مبدأ الشرعية، أو أكثر إتفاقا مع مبدأ الملاءمة والفاعلية والعدالة،<sup>3</sup> وكما عرف الأستاذ (خلوفي رشيد) التظلم على أنه " عبارة عن الشكوى أو الطلب المقدم من طرف المتظلم للحصول على حقوقه أو لتصحيح وضعيته، لذلك يعتبر عملا إداريا يوجه إلى سلطة إدارية مختصة ضد عمل قانوني أو مادي تقوم به الإدارة، فهو إجراء ذو طابع غير قضائي يسبق الدعوى الإدارية ".<sup>4</sup>

وبالتالي فإن الشكوى هي نفسها التظلم الإداري رغم إختلاف التسميات، وقد عرفت الأستاذة (رحماني فتيحة) التظلم الإداري الضريبي على أنه ذلك النظام الذي يفرض فيه

<sup>1</sup> - Gille Noel, La Réclamation Préalable Devant Les Service des Impôts, L F D J, 1985, Paris, P203.

<sup>2</sup> - نورة موسى، " الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص: 157.

<sup>3</sup> - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص ص: 364-366.

<sup>4</sup> - خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 102.

المشروع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهرى ينبغي مراعاة إتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم تسبيق التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون.<sup>1</sup>

وكما تم تعريف الشكاية الضريبية تعريفا بسيطا، على أنها عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى إدارة الضرائب مكتوبة، يُشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها.<sup>2</sup>

### ثانيا - الأساس القانوني الشكوى الضريبية:

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية عند أول صدور له، على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات أمام الإدارة الضريبية في المقام الأول، حيث لم تستثن أحكامه أي نوع من الضرائب من مجال تطبيق إجراء الشكوى، إلا أنه وفي ذات الوقت تم الإبقاء حينها على نص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة من دون إلغائها مما طرح إشكالا في التطبيق، حيث أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن لقانون الإجراءات الجبائية الجديد، كان إجراء تقديم الشكوى غير وجوبي في مادة الضرائب الغير مباشرة، وذلك إستنادا لمضمون المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة،<sup>3</sup> والتي كانت تنص صراحة على أن الاعتراضات التي يمكن أن تُثار في موضوع الحقوق تُطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية حينها، وعليه فإن إجراء التظلم الإداري المسبق في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة تحكمه قواعد هذا القانون

<sup>1</sup> - شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009، ص: 11.

<sup>2</sup> - محفوظ برحمانى، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص: 353-354.

<sup>3</sup> - الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، (ج ر عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977).

الاجرائي العام، ومنه تباينت الآراء وقتها حول مدى وجوب هذا الإجراء في مادة الضرائب غير المباشرة، وخاصة في ظل تضارب نصوص قانون الإجراءات الجبائية مع نص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، حتى أن مصالح الضرائب نفسها ومن خلال التعلية العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005 أوضحت عدم إلزامية الشكوى في مادة الوعاء للضرائب غير المباشرة،<sup>1</sup> وأقرت عكس ذلك من خلال تعلية أخرى صادرة بنفس السنة حيث جاء فيها أن أحكام الشكوى الواردة بقانون الإجراءات الجبائية تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها،<sup>2</sup> وفي قرار لمجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007،<sup>3</sup> أسست إدارة الضرائب دفعها على هذه التعلية مؤكدة من خلالها وجوب إجراء الشكوى حتى فيما تعلق بمادة الضرائب غير المباشرة.

وقد اختلفت رؤى الباحثين أيضا بهذا الصدد، حيث يرى الأستاذ (حسين فريجة) بعدم إلزامية إجراء الشكوى بخصوص كل أنواع الضرائب،<sup>4</sup> وعلى عكس ذلك يقول بوجودها الأستاذ (العيد صالح) في مجال جميع أنواع الضرائب،<sup>5</sup> وهناك من قصرها على أنواع معينة منها.

ويبقى هذا الإشكال مطروحا إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009، والذي عدلت المادة 34 منه مضمون المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، وذلك على النحو التالي:

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005, p :37.

« ..., il en ressort que la réclamation contentieuse préalable, comme étant une condition obligatoire pour la recevabilité de l'action en justice, n'est pas retenue en matière de contentieux relatifs aux droits d'enregistrement et des impôts indirects ».

<sup>2</sup> - Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005, MF, DGI, DC, 2005, p :1/2.

<sup>3</sup> - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 9، 2009، ص: 68.

<sup>4</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص 70.

<sup>5</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 84.

" تُسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 و من 80 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية " <sup>1</sup>.

وبموجب هذا التعديل الذي تضمن الإحالة صراحة إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية تلاشى وبصورة نهائية ذلك الإشكال المطروح سابقا بخصوص وجوب تطبيق إجراء الشكوى المسبقة أو عدمه فيما تعلق بإجراءات تسوية المنازعات الضريبية في مجال الضرائب غير المباشرة، وأصبح إجراء الشكوى يشمل حتى مادة الضرائب غير المباشرة، وزال ذلك التناقض الموجود سابقا بين تلك الأحكام الواردة بنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية ونص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

## الفرع الثاني

### إجراءات الشكوى الضريبية في مادة الوعاء

خصص المشرع الجزائري فصلا كاملا للإجراءات المتعلقة بالشكاوى حول أساس الضريبة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت عنوان " الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب "، ضمن الفصل الأول من الباب الأول من الجزء الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، وقد نظم المشرع عبر أقسام ومواد هذا الفصل كل ما تعلق بإجراءات الشكاوى، خاصة تلك المرتبطة بتوجيهها والشروط المرتبطة بشكلها ومضمونها، ومواعيد تقديمها، وصولا لإجراءات التحقيق والبت فيها، وعليه سنحاول فيما يلي دراسة هذه الجملة من الإجراءات الهامة مُحاولين من خلالها معرفة حجم الحماية والضمانات التي تحققها وتوفرها للمكلفين بالضريبة عند تقديم تظلماتهم بشأن الأسس الضريبية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> - القانون رقم 08-21، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، (ج ر عدد: 74 بتاريخ 31 ديسمبر 2008).

## - أولاً: توجيه الشكاوى

عرف الإجراء المتعلق بتوجيه الشكاوى تغييرات متعددة، وذلك من حيث الجهات الإدارية المختصة التي تقدم أمامها، فمن خلال نص المادة 389 من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كانت الشكايات تقدم إلى نائب مدير الضرائب بالولاية، وبعد إلغاء هذا الأمر نصت المادة 330 الواردة ضمن المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، على وجوب توجيه الشكايات إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية، وكما أصبحت الشكاوى فيما بعد ومن خلال قانون المالية لسنة 1992 توجه إلى المدير الولائي للضرائب، وبقي الأمر كذلك إلى غاية صدور قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002، والذي نصت المادة 71 منه على نفس المبدأ، وبعدها عدلت هذه المادة الأخيرة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 والتي أضافت إلى المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، وبقي الأمر كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2007،<sup>1</sup> الذي أضاف رئيس المركز الجوارى للضرائب ومدير كبريات المؤسسات، بموجب المواد 42 و 53 منه، وأصبحت بذلك جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق توجه حسب الحالة إلى كل من الجهات التالية:

- مدير مديرية كبريات المؤسسات؛
- المدير الولائي للضرائب؛
- أو رئيس مركز الضرائب؛
- أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

## - ثانياً: الشروط المتعلقة بالشكاوى الضريبية حول أساس الضريبة

هناك جملة من الشروط المرتبطة بالشكاوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي، منها ما يتعلق بالإجراءات الشكلية للشكاوى، ومنها شروط متعلقة بمضمون الشكاوى، وأخرى بأجال ومواعيد تقديمها.

<sup>1</sup> - القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 (ج ر عدد رقم: 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006).

**1- الشروط المتعلقة بالإجراءات الشكلية للشكوى:** تضمن نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية جملة من الشروط الإجرائية المرتبطة بالشكاوى المتعلقة بتحديد أساس وعاء الضريبة وحسابها وربطها، وقد مزج المشرع ضمن فحوى هذه المادة بين تلك الإجراءات الشكلية الخاصة بهذه الشكاوى من جهة، والإجراءات الخاصة بمضمونها من جهة أخرى، وسنتناول فيما يلي ما تعلق بشكلها.

**أ- الطابع الشخصي للشكوى الضريبية:** يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية،<sup>1</sup> ويقصد بالطابع الشخصي للشكوى أن تكون الشكاوى فردية مرتبطة بشخص كل مكلف بالضريبة بذاته، إلا إذا كانت الضريبة جماعية كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية،<sup>2</sup> ويرى الأستاذ (رشيد خلوفي) أن الشكاوى الجماعية تقتصر على تلك الكيانات أو الشركات القائمة على الإعتبار الشخصي، وفي مقدمتها شركات التضامن.<sup>3</sup>

ويرجع أساس الطابع الفردي للشكوى وإرتباطها بشخص صاحبها لتلك المصلحة المتمثلة في المنفعة العائدة عليه من جراء تقديمها، فمن خصائصها أنها مصلحة شخصية فردية وفورية مرتبطة بحقوق ضريبية فرضت على شخصه،<sup>4</sup> وكما أنها مصلحة مادية على خلاف القواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية عموما أين تقبل المصلحة المعنوية، فمجمل الشكاوى الضريبية تتعلق بمصالح مادية مالية تنجر عن الإستفادة من إلغاء الحقوق الضريبية أو تخفيضها، ولا تقبل الشكاوى بخصوص المصلحة المعنوية فقط في المجال الجبائي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة الأولى من المادة 73، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Instruction générale sur les procédures contentieuses-version 2012-, MF, DGI, DC, p :06.

<sup>3</sup> - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994، ص: 85.

<sup>4</sup> - سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري: قسنطينة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2008/2007، ص: 23.

<sup>5</sup> - Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif – contentieux fiscal, FRANCE, PARIS, Dalloz, 1995, p : 10.

ونظرا لإرتباط الشكوى أحيانا ببعض الحالات الخاصة، كأن يكون المكلف بالضريبة ناقصا أو عديم الأهلية مما يستوجب تدخل ممثل عن هذا الأخير أو متصرفا بإسمه، وكذا الأمر بالنسبة للمحجور عليه، أو في الحالات التي يكون المكلف بالضريبة فيها شخصا معنويا مما يحتم وجود من يمثله أمام مصالح إدارة الضرائب، وغير ذلك من الحالات التي تستوجب ممثلا عن المكلف بالضريبة أو وكيلًا عنه، نظم المشرع لهذا الغرض إجراء الوكالة في مجال الشكوى الضريبية من خلال المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أوجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية غير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل.

وكما أنه بموجب التعديل الوارد على نص المادة السالفة الذكر، بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2018، تم النص على أنه يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني والذي عين ممثلا عنه، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا،<sup>1</sup> وكما أعفى المشرع من شرط تقديم الوكالة فئة المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين وكذا إجراء المؤسسة المعنية التي يمتلكها المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

وما نلاحظه بشأن هذا الإجراء أن المشرع وبموجب هذا التعديل قد أقصى شريحة هامة جدا تتمثل في المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين القائمين على محاسبات المكلفين بالضريبة، ورؤساء الجمعيات والورثة لحساب المتوفي من عدم تقديم الوكالة رغم أنها كانت معفية من تقديمها قبل تعديل المادة 75 السابقة الذكر بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008،<sup>3</sup> حيث كانت تنص سابقا على ما يلي "... غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو صفاتهم حق التصرف بإسم المكلف بالضريبة".

<sup>1</sup> - القانون رقم 17-11، المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 75، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - القانون رقم 07-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، السابق الذكر.

وجدير بالذكر أن فئة المحاسبين والمستشارين الجبائين بحكم تخصصهم هي الشريحة الأكثر تمثيلاً للمكلفين بالضريبة أمام مصالح إدارة الضرائب في مجال الشكاوى، وكان من الأولى إعفاء أصحاب هذه المهن الحرة من شرط تقديم الوكالة.

وما تجدر الإشارة إليه أيضاً أن المشرع أوجب على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني والذي عين ممثلاً عنه بصفته موكلاً، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً، إلا أنه لم يحدد هذه المرة ماهية هذه المصالح التي تتم أمامها المصادقة على التوقيع، وذلك على خلاف الأمر سابقاً قبل صدور قانون المالية لسنة 2018، حيث كان يستوجب على كل شخص حائز على وكالة التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً.

وأما ما يحسب للمشرع في مجال تبسيط الإجراءات المتعلقة بالوكالة، أنه ابتداءً من صدور قانون المالية لسنة 2008، تم رفع ذلك اللبس المتعلق بإجراء دمج الوكالة وتسجيلها، ونص المشرع صراحة أنها غير خاضعة لحق الطابع ولا لإجراءات التسجيل<sup>1</sup>، فقد فصل قضاء مجلس الدولة قبل هذا التعديل في إحدى قراراته لسنة 2006 بعدم قبول الدعوى شكلاً نظراً لعدم دمج الوكالة وتسجيلها في الشكوى الموجهة كإجراء سابق أمام إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

**ب- إرتباط الشكوى بمكان فرض الضريبة:** نصت الفقرة الثالثة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، على وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، وهو نفس الإجراء الذي نص عليه المشرع سابقاً ضمن الفقرة السادسة من نص المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها وتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2002.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - الفقرة الأولى من المادة 75، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - قرار رقم: 23957، بتاريخ 19 أبريل 2006، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، 2006، ص ص: 187-188.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 200، من القانون رقم 01-21، السابق الذكر.

والمقصود بإرتباط الشكوى بمحل الضريبة أنه يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية.<sup>1</sup>

**ج - شرط تحديد الموطن بالنسبة للشاكي الأجنبي:** يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنًا له في الجزائر،<sup>2</sup> فإذا ما تعلق الأمر بمكلف بالضريبة أجنبي يقوم بعمليات في الجزائر، وكانت هذه العمليات خاضعة للضريبة بحسب قوانين الضرائب المعمول بها، فعليه أن يتخذ لدى إدارة الضرائب ممثلًا عنه مقيمًا بالجزائر، يلتزم هذا الأخير بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها مؤسسة المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

**د- شكل الشكوى:** لم تحدد قوانين الضرائب شكلاً أو نموذجاً محدداً للشكوى، وفي هذا الشأن أوضحت التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب أن الشكاوى تكون مكتوبة على ورق عادي وغير خاضعة لحقوق الطابع،<sup>4</sup> وكما نصت الفقرة الثانية من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على عدم خضوع الشكاوى لحقوق الطابع، مما يعني ضمناً أنها تكون مكتوبة، وأما عن تلك الإحتجاجات الشفوية الوجيهة لدى مصالح الضرائب فلا يمكن إعتبارها شكاوى إن لم تكن مكتوبة، وهذا ما أيده قضاء مجلس الدولة الفرنسي في قراره المتعلق بالقضية رقم 98309 بتاريخ 11 ماي 1994.<sup>5</sup>

وأما فيما تعلق بباقي الشروط المتعلقة بشكل الشكوى فقد نصت الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه وتحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى، ذكر الضريبة المعترض عليها وكذلك بيان رقم المادة من الجدول

<sup>1</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 18.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الأخيرة من نص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمعدلة بموجب قانون المالية 2008).

<sup>3</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص: 24.

<sup>4</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 03.

<sup>5</sup> - Jean Pierre Looten, op.cit, p : 152.

التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر إستهظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول تُرفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع، وبشأن هذه الشروط الأخيرة يرى الأستاذ ( ناصر مراد)، أن هذه البيانات ذُكرت على سبيل المثال لا الحصر، حيث يمكن إرفاق شكوى المكلف بالضريبة بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.<sup>1</sup>

هـ - شرط توقيع الشكوى: تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى توقيع صاحبها باليد،<sup>2</sup> إلا أنه يمكن أن توقع من الغير عند تقديم وكالة قانونية للمصالح الضريبية المعنية،<sup>3</sup> ويعفى من هذا الإجراء محامي المكلف إن كان مسجلا لدى المصالح الجبائية بهذه الصفة.<sup>4</sup>

2- الشروط المتعلقة بمضمون الشكوى: تضمنت الجزئية الثالثة من الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، أن ترفض الشكوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي، إذا لم تتضمن عرضا ملخصا لوسائل وإستنتاجات المكلف بالضريبة حول موضوع النزاع.

وبناءً على هذه الوسائل والإستنتاجات، تقوم مصالح إدارة الضرائب المختصة بتحليل شكاوى المكلفين بالضريبة والبحث في صحة الوقائع، والنظر في أساس الطلب مع الأخذ

<sup>1</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 29.

<sup>2</sup> - الفقرة الرابعة من المادة 73، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 75، من نفس القانون.

\*- وقد نصت هذه المادة بعد تعديلها بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2018 على أنه " يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلا عنه، بصفته موكلا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا ..."

- وانظر أيضا: حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 34.

<sup>4</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 06.

بعين الإعتبار بقانونية إجراءات فرض الضريبة والطرق التي إتخذتها مصالحها المختصة بفرض الضريبة كدليل في تأسيسها مع تسجيل النقائص التي تم إغفالها.<sup>1</sup>

أ - فيما تعلق بوسائل المكلف بالضريبة: على الشاكي تدعيم تظلمه بكل الوسائل المادية من وثائق محاسبية وشهادات ومراسلات وغير ذلك من الإثباتات التي قد تساهم في تأسيس وتدعيم طلباته، وكما يجوز له التطرق إلى تلك الوسائل القانونية المرتبطة بإجراءات تحديد وعاء الضريبة وحسابها تسببها لطلباته، ولا يمكن للمكلف بالضريبة تأسيس شكواه على نتيجة نزاع متعلق بمكلف آخر بحجة تشابه موضوع المنازعة وذلك نظرا لتباين المراكز القانونية للمكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

ب - إستنتاجات المكلف بالضريبة حول موضوع النزاع: وفي هذا الشأن فرق الأستاذ (حسين فريجة) بين تلك الإستنتاجات المرتبطة بالأخطاء المادية البسيطة التي يطلب المكلف بالضريبة تصحيحها، وبين تلك الاستنتاجات الخاصة بطلبات إعادة النظر في أساس الضريبة وكيفية ربطها وحسابها،<sup>3</sup> والتي تشكل منازعة بالمعنى الحقيقي في مادة الوعاء الضريبي، تستوجب وسائل إثبات أكثر لتبرير الطلبات المتعلقة بها.

وتجدر الإشارة أنه وفيما تعلق حصرا بالشروط الواردة ضمن الفقرة الرابعة من نص المادة 73 السالفة الذكر، والتي نص المشرع صراحة على أنه وتحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى ذكر الضريبة المعترض عليها وبيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت عليه هذه الضريبة إن تعذر إستظهار الإنذار وكذا عرضا ملخصا لوسائل وإستنتاجات المكلف وتوقيعه، فقد أجاز المشرع إستدراك الإغفالات المتعلقة بهذه الشروط وذلك بناءً على طلب من إدارة الضرائب في أجل ثلاثين (30) يوما، إعتبارا من تاريخ إستلام شكوى المكلف بالضريبة،<sup>4</sup> وبهذا فقد أتاح المشرع فرصة للمكلفين بالضريبة

<sup>1</sup> - دليل المكلف بالضريبة التابع لمراكز الضرائب، السابق الذكر، ص:30.

<sup>2</sup> - إلهام خرشي، المرجع السابق الذكر، ص: 36.

<sup>3</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 17.

<sup>4</sup> - أنظر التعديل الوارد بموجب المادة 44 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، السابق الذكر.

تُمكنهم من إستيفاء هذه الشروط وتكملة ملفات الشكاوى، إلا أنه في حال عدم إمتثالهم لطلب الإدارة في الأجل المذكور فسيُعرض ذلك شكاويهم للرفض، ويمكنهم في هذه الحالة الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية بحسب الشروط المحددة بقانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

**3- الشروط المتعلقة بآجال ومواعيد تقديم الشكاوى:** شهدت الإجراءات المتعلقة بآجال تقديم الشكاوى في مادة الوعاء الضريبي عدة تعديلات بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، فقد تم تعديل نص المادة 72 من هذا القانون والمتعلقة بالمواعيد بصفة شبه مستمرة، من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2007 وصولاً إلى قانون المالية لسنة 2019، وقد ميز المشرع فيما تعلق بطريقة إحتساب مواعيد الشكاوى بحسب الضرائب التي تستوجب وضع جداول وتلك التي لا تستوجب ذلك، وكما خص الشكاوى المتعلقة بإسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة بآجال مختلفة عن غيرها.

**أ - بالنسبة للحقوق التي تستوجب وضع جداول ضريبية:** تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل،<sup>2</sup> وفي حالة خطأ إدارة الضرائب في إرسال إندارات الدفع المتعلقة بالجدول الضريبية ينقضي أجل الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم خلالها المكلف بالضريبة إندارات جديدة، وقد أضاف المشرع بموجب أحكام المادة 18 من قانون المالية لسنة 2019 ( والتي عدلت الفقرة الثانية من نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية )،<sup>3</sup> أنه " ينقضي أجل الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق "، وتبدو هذه العبارة غامضة خاصة في غياب تفسيرها بموجب التنظيم أو كما جرت العادة بموجب التعليمات والمناشير الصادرة

<sup>1</sup> - المادة 35 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 72، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر ( والمعدلة بموجب المواد 43 من قانون المالية لسنة 2007 و 39 من قانون المالية لسنة 2009 و 15 من قانون المالية لسنة 2013، و 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، و 45 من قانون المالية لسنة 2017).

<sup>3</sup> - القانون رقم 18-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، السابق الذكر.

عن إدارة الضرائب، وتجدر الإشارة أن نص المادة قبل التعديل كان واضحاً وصريحاً حيث حدد من خلاله المشرع الضرائب المطالب بها دون وجه حق، وهي تلك الضرائب المطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار، وكما أن المشرع هذه المرة قد ربط تاريخ سريان أجل الشكوى بتاريخ التأكد من الحدث المسبب لها، وهذا ما يطرح مشكل إثبات تاريخ التأكد بعدم شرعية فرض الضريبة، والذي على أساسه يبدأ سريان الأجل.

**ب - بالنسبة للضرائب التي لا تستوجب وضع جدول:** كقاعدة عامة أنه لا وجود قانوني لدين الضريبة قبل صدور الجدول الضريبي أو الإخطار بوجوب آدائها،<sup>1</sup> إلا أنه في حالة الإقتطاع من المنبع أو من المصدر كما هو الأمر مثلاً بالنسبة للضرائب على الأجور فلا يستوجب ذلك جدولاً ضريبياً، وفي هذه الحالة إذا تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر، تُقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات.<sup>2</sup>

**ج - الشكاوى المتعلقة بإسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة:** أضاف المشرع بموجب أحكام المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017،<sup>3</sup> فقرة جديدة لنص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد تضمنت هذه الأخيرة آجالاً إستثنائية عن القاعدة العامة، حيث ألزمت المكلفين بالضريبة المعنيين بتقديم الشكاوى التي تتضمن إحتجاجاً على قرار صادر إثر طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة، قبل إنقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه بخصوص هذا الرسم.

من خلال ما سبق ذكره بخصوص مواعيد تقديم الشكاوى المتعلقة بالأساس الضريبي، يتضح لنا أن الأصل العام أن تُقدم الشكاوى في أجل أقصاه نهاية السنة المحاسبية الثانية والمالية لسنة إدراج الجدول في التحصيل أو للسنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق، أو للسنة المالية لسنة

<sup>1</sup> - محمد إبراهيم خيرى الوكيل، المرجع السابق الذكر، ص: 224.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 72، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

الإقتطاع من المنبع، وقد تجسد تطبيق هذه القاعدة من قبل الغرفة الإدارية للمحكمة العليا منذ سنة 1985.<sup>1</sup>

وأما ما يمكن ملاحظته حول تلك الأحداث الموجبة للشكاوى، فإن المشرع قلص من حالاتها، فمن خلال التعديل الوارد بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2013،<sup>2</sup> ألغى المشرع الحالة المرتبطة بالشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصبة على العقارات ذات الإستعمال التجاري والصناعي والتي حصل فيها عدم الإستغلال، حيث كان يبدأ سريان الأجل بشأنها بداية من السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط القانونية،<sup>3</sup> وقد كانت هذه الحالة مرتبطة بظهور وقائع تمنح الحق في تخفيض الضريبة، كواقعة توقف مصنع عن الإنتاج، أو كواقعة تهديم عقار مبني كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية،<sup>4</sup> وباعتقادنا أنه كان من الأفضل الإبقاء على هذا الإجراء نظرا لما يشكله من حماية للمكلفين بالضريبة، لكونهم عرضة لمثل هذه الأحداث والوقائع في مجال نشاطهم.

وكما أن المشرع ومن خلال التعديل الوارد بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2015، ألغى الإستثناء المرتبط بالضريبة الجزافية الوحيدة المعتمدة والمحدثة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007،<sup>5</sup> حيث كان أجل تقديم الشكاوى بشأنها أقصاه ستة (06) أشهر، يسري إبتداءً من تاريخ الإشعار النهائي بها،<sup>6</sup> وقد أحسن المشرع هذه المرة بتوسيع أجل الشكاوى ومواءمته مع القاعدة العامة، حيث يحسب له ذلك فيما تعلق

<sup>1</sup> - قرار رقم 42780، بتاريخ 15 جوان 1985، المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، 1989، ص: 62

\* - حيث صادقت المحكمة العليا بهذا القرار على قرار المجلس القضائي القاضي بعدم قبول الدعوى، وذلك على أساس: " أن المدين بالضريبة إستلم تبليغا بالضريبة في 28 ديسمبر 1981، وقام بالتسديد بتاريخ 16 جانفي 1982، وفي حين قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983 وذلك بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد بـ 31 ديسمبر 1982 إنطلاقا من يوم التبليغ "

<sup>2</sup> - القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر الفقرة الرابعة من المادة 72، قبل إلغائها من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>4</sup> - Garelik (J) et George (D), Fiscalité Algérienne, Alger, S.N.E.D, 1972, p : 17.

<sup>5</sup> - القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، السابق الذكر.

<sup>6</sup> - أنظر الفقرة الخامسة من المادة 72، قبل إلغائها من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

بتبسيط إجراءات الشكاوى وعدم تعقيدها، إلا أنه رجع عن ذلك فور صدور قانون المالية لسنة 2020، حيث إستثنى مرة أخرى أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال وفق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة أشهر فقط.<sup>1</sup>

وأما عن أجل تقديم الشكاوى والذي يمتد إلى غاية نهاية السنة المالية لتاريخ وجوب تحصيل الضرائب أو من تاريخ الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى، فيما عدا تلك الشكاوى المتعلقة بإسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة، فنلاحظ أن المشرع قد أعطى لإدارة الضرائب آجالاً أوسع بكثير للمطالبة بالحقوق الضريبية أقلها أربع سنوات تسري من تاريخ الحدث المنشئ للضريبة،<sup>2</sup> ومقارنة بباقي التشريعات نجد أن التشريع الضريبي الفرنسي على سبيل المثال، قد ساوى في بعض حالات فرض الضريبة بين الأجل الممنوح لإدارة الضرائب للمطالبة بالحقوق الجبائية وبين الأجل المتاح للمكلف بالضريبة لتقديم شكواه بخصوص هذه الحقوق، وخاصة في مجال الفرض التلقائي للضريبة أو فيما تعلق بالزيادات في الحقوق الأصلية.<sup>3</sup>

### - ثالثاً: فحص الشكاوى والبت فيها

عندما تستوفي الشكاوى المتعلقة بوعاء الضريبة شروط قبولها، تبدأ عملية الدراسة الأوليه لها من طرف مصالح المنازعات الإدارية لدى إدارة الضرائب، وفي هذه المرحلة تختلف نوعية القرارات المتخذة بحسب نوع الشكاوى، فمنها التي يتم الفصل الفوري بشأنها، كتلك المتعلقة بالأخطاء المادية أو الحسابية البسيطة، أو تلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال، وأما باقي الشكاوى فيتم تحويلها للمصالح التي قامت بفرض الحقوق

<sup>1</sup> - أنظر المادة 62 من القانون رقم 19-14، المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، (ج ر عدد 81 بتاريخ 30 ديسمبر 2019).

\* - وقد نصت المادة 62 على ما يلي: " تتم أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية بفقرة 5 تحرر كما يلي:

(5) - يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة، في أجل (6) أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم ."

<sup>2</sup> - أنظر المادة 39، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - Jean Pierre Looten, Guide des Procédures Fiscales : obligations – droits et recours, Édition liaisons, Paris, 1997, p : 154.

الضريبية المتعلقة بها، لغرض فحصها ومعالجة مواضيعها، ومن ثم تحويلها للجهات المختصة للبت فيها.<sup>1</sup>

**1- فحص الشكاوى:** عدل المشرع بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2013، نص الفقرة الأولى من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أصبحت تنص على أن " يتم النظر في الشكاوى من طرف المصلحة التي أعدت الضريبة..."<sup>2</sup>، حيث كانت قبل ذلك تنص على أنه " يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب..."، ورغم هذا التعديل الذي لم يعد يتعين بموجبه إناطة النظر في الشكاوى بنفس المفتش الذي ربط الضريبة، إلا أن فحصها بقي مرتبطا بنفس الجهة التي قامت بحساب الضريبة وربطها، ورغم أن هذا الإجراء يتيح للجهة المختصة بالبت في الشكاوى إستخلاص أسس وأسانيد عملية فرض الضريبة من ذات الجهة التي فرضتها، إلا أنه في الحقيقة لا يشكل الحماية القانونية اللازمة لصاحب الشكاوى، وكان بحسب إعتقادنا أنه من الأفضل إحالة النظر فيها لجهة أو مصلحة مختصة أخرى غير تلك التي قامت بفرضها، وخاصة في إطار السلطات التي تتمتع بها جميع مصالح الإدارة الجبائية في مجال الحصول على كل التوضيحات الضرورية وحق المعاينة والإطلاع لدى الإدارات و المؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق.<sup>3</sup>

وكما تجدر الإشارة أن المشرع وبموجب نفس التعديل المذكور أعلاه، قد ألغى إجراء رفع ملخص الشكاوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي خلال مدة 15 يوما، وقد أحسن فعلا، نظرا لعدم فعالية هذا الإجراء منذ النص عليه لأول مرة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحويل أحكامه فيما بعد لقانون الإجراءات الجبائية.

**2 - البت في الشكاوى:** تبت مصالح الضرائب في الشكاوى المقدمة أمامها بحسب إختصاص كل منها، ووفق آجال محددة لذلك، وبموجب قرارات إدارية خاصة بذلك، وسنستعرض ذلك فيما يلي.

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, pp : 20-23.

<sup>2</sup> - القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013،

<sup>3</sup> - أنظر المادة 22 والمواد من 45 الى 61 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

أ - المصالح المختصة بالبت في شكاوى المكلفين بالضريبة: أسند المشرع من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية، صلاحية وسلطة البت في شكاوى المكلفين بالضريبة لكل من مدير مديرية كبريات المؤسسات الكبرى، مديري الضرائب بالولاية، رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب، وقد وزع الإختصاص بين هذه المصالح معتمدا على المعيار المالي في تحديد مجال إختصاص كل منها، وقد تغيرت حدود مجال كل منها عبر قوانين المالية المختلفة.<sup>1</sup>

ب - آجال البت في الشكاوى: تختلف آجال البت في الشكاوى بحسب الجهة التابع لإختصاصها المكلف بالضريبة، وذلك على النحو التالي:

ب 1- بالنسبة للشكاوى التابعة لإختصاص مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب: يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، إعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى.<sup>2</sup>

ب 2- الشكاوى التابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب: يحدد أجل البت بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاوى تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق

---

<sup>1</sup> \* - عرفت حدود المجال المالي لإختصاص هذه المصالح عدة تعديلات كان آخرها كما يلي:

- بالنسبة لمدير مديرية كبريات المؤسسات، أنظر المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد تعديلها بموجب المادة 62 من قانون المالية لسنة 2017.

- بالنسبة لمديري الضرائب بالولاية، أنظر المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد تعديلها بموجب المادتين: 46 من قانون المالية لسنة 2015، و 49 من قانون المالية لسنة 2018.

- وأما بالنسبة لرؤساء مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، أنظر المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد تعديلها بموجب المواد: 46 من قانون المالية لسنة 2015، و 47 من قانون المالية لسنة 2017، و 48 من قانون المالية لسنة 2018.

<sup>2</sup> - المادة 76 فقرة 2، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

للإدارة المركزية،<sup>1</sup> ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.<sup>2</sup>

**ب 3- الشكاوى التابعة لإختصاص مدير مديرية كبريات المؤسسات:** يبت مدير كبريات المؤسسات في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين له، في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديمها، وأما في الحالات التي تتعلق فيها شكاوى المكلفين بقضايا تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ممثلة في المديرية العامة للضرائب، وفي هذه الحالة يمدد أجل البت إلى ثمانية (08) أشهر.<sup>3</sup>

وبعد أن تناولنا آجال البت في الشكاوى بحسب إختصاص كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، نشير أن المشرع قد أجاز لرؤساء هذه المصالح أن تبت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً،<sup>4</sup> وكما أتاح لكل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب أن يمنحوا وبحسب الحالة، وكل حسب مجال إختصاصه، وفي أي وقت وتلقائياً، تخفيضاً للحصص أو لجزء منها، والمتضمنة الضرائب والرسوم المرتبطة بالأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف مصالح إدارة الضرائب والمرتبكة عند إعدادها،<sup>5</sup> وكما أجاز لمدير

1 \* - نصت المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد تعديلها بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2015، و47 قانون المالية لسنة 2017 على أنه " يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج) "

2 - أنظر الفقرة الثانية من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

3 - أنظر الفقرة الخامسة من المادة 172، من نفس القانون، (بعد تعديلها بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2015).

4 - انظر الفقرة الأولى من نص المادة 76، من نفس القانون.

5 - انظر الفقرة الأولى من المادة 95، من نفس القانون.

مديرية المؤسسات الكبرى النطق تلقائياً بتخفيض أو إسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة.<sup>1</sup>

ومن خلال ما سبق يتضح لنا الإختلاف في آجال البت في شكاوى المكلفين، ففي بعض الحالات تكون أربعة أشهر، وأحياناً ستة أشهر أو ثمانية وفي حالات أخرى تصل الى شهرين فقط، وبإعتقادنا أنه كان من الأفضل من باب تبسيط الإجراءات على المكلفين بالضريبة توحيد هذه المواعيد، وخاصة أن المشرع قد إعتد أجلاً موحداً قبل تعديله لنص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2005، حيث كانت مدة البت في الشكاوى عموماً أربعة أشهر،<sup>2</sup> وكما أن مواعيد البت تصل إلى ثمانية أشهر في بعض الحالات التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، مما قد يضر بمصالح المكلفين بالضريبة، وكما أن هؤلاء المكلفين مطالبون بتسديد الحقوق الضريبية المتعلقة بتظلماتهم في أجل أقصاه ثلاثة أشهر بداية من تاريخ فرضها عليهم.<sup>3</sup>

**ج - قرار البت في الشكاوى:** تضمنت الفقرة الخامسة من نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها،<sup>4</sup> وفي ذات السياق نصت الفقرة التاسعة من المادة 172 من نفس القانون على أنه يجب أن يبين قرار مدير مديرية كبريات المؤسسات، مهما كانت طبيعته، الأسباب وأحكام المواد التي بُني عليها،<sup>5</sup> وكما نص

1 - المادة 172 فقرة 7، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 - القانون رقم 04-21، المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2005، (ج ر عدد 85 بتاريخ 30 ديسمبر 2004).

3 - أنظر المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

4 - أنظر الفقرة الخامسة من المادة 77، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 46 من ق م لسنة 2015).

5 - المادة 172 فقرة 5، من نفس القانون (محدثة بموجب المادة 34 من القانون رقم 15-18، المتضمن لقانون المالية 2016).

المشروع كل مرة ضمن فقرتي المادتين المذكورتين على وجوب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام، وعليه سنتناول فيما يلي وجوب تسبیب القرار النزاعي وتبليغیه.

**ج 1- وجوب تسبیب القرار النزاعي:** ألزم المشروع صراحة جميع مصالح إدارة الضرائب التي أسند لها سلطة إصدار القرارات النزاعية (مدير مديرية كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى)، بتسبیب قرارات البت في جميع أنواع الشكاوى ومهما كانت طبيعتها، وذلك من خلال وجوب توضیح الأساس القانوني المرتبط بالطلبات والوقائع التي بنت عليها الجهات الفاصلة لقراراتها النزاعية، وحيث أن طبيعة هذه القرارات تتحصر إما في الإستجابة الكلية للطلبات الواردة ضمن شكوى المكلف بالضريبة، وإما بقبول جزء منها والتصدي للجزء المتبقي، أو برفض الشكوى في مجملها سواءً من حيث شكلها أو موضوعها أو كلاهما معا.<sup>1</sup>

ومن البديهي أن يشكل شرط وجوب تسبیب قرارات البت في الشكاوى ضمانة وحماية للمكلفين بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب فيما تعلق بالشكاوى محل الرفض الكلي أو الجزئي، ولكننا نلاحظ في الوجه الآخر من النصين القانونيين المتعلقين بهذه الضمانة،<sup>2</sup> أن المشروع لم يرتب أي جزاء على الإدارة أو أي أثر قانوني لصالح أصحاب الشكاوى، في حال عدم تطبيق إدارة الضرائب لهذا الإجراء رغم نصه الصريح على وجوبه.

وباعتقادنا أن غياب ذلك من شأنه الإنتقاص من درجة فعالية هذه الضمانة الإجرائية في مجال حماية المكلف بالضريبة، ففي ذات الشأن وعلى سبيل المثال لا الحصر، نجد أن مجلس الدولة الفرنسي بت في قرار له سنة 1979، بأن رفض مدير الضرائب تسبیب قرار الرفض يجعل المتظلم غير عالم بأسباب رفض تظلمه، ما ينجر عنه عدم سريان آجال الطعن القضائي، نظرا لعدم تمكين المكلف بالضريبة من مناقشة أسباب رفض

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 21.

<sup>2</sup> - انظر المادتين 77-5 و 172-9، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

تظلمه أمام القضاء.<sup>1</sup> وبذلك رتب آثارا قانونية لصالح المكلف بالضريبة جراء عدم إلتزام إدارة الضرائب بتسبيب قرار رفضها لشكواه.

**ج 2 - إرسال القرار النزاعي:** توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بمختلف قرارات البت في النزاعات إلى المكلفين بالضريبة ضمن جملة من الشروط والأحكام المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>2</sup> حيث أنه يتعين على مصالح إدارة الضرائب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام،<sup>3</sup> وقد أجاز المشرع التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة، حتى لو كان هذا الأخير قد إتخذ وكيلا له وأختار موطنا له عنده، وأما إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، فإن القرار النزاعي يوجه إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المكلف بالضريبة، مع مراعاة جميع الإجراءات القانونية الخاصة بذلك.<sup>4</sup>

وأما فيما تعلق بمحتوى قرار الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى، فإنه يتعين أن يدرج ضمن الوثيقة الخاصة بتبليغه للمكلف بالضريبة، كل أسباب الرفض التي إستندت عليها إدارة الضرائب.<sup>5</sup>

وإضافة إلى هذه الأحكام، فقد تضمنت المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن ترسل في ظرف مغلق جميع تلك التبليغات المرسلة من طرف مصالح إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة، أو أي تبادل لأي معلومة أو رأي بينهما.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> - Jean-Pierre Casimir, op.cit, p : 344.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الأولى من نص المادة 91، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - انظر الفقرتين الأخيرتين من المادتين 77 فقرة 5 و172 فقرة 9، من نفس القانون.

<sup>4</sup> - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 91، من نفس القانون.

<sup>5</sup> - أنظر المادة 91 فقرة 3، من نفس القانون.

<sup>6</sup> - أنظر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

وباعتقادنا أن هذا من شأنه حماية خصوصية المكلف بالضريبة، وخاصة أن المشرع نص على ذلك ضمن المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني

### حق الطعن الإداري في مادة التحصيل الضريبي

تعد عملية التحصيل الضريبي مقياسا لنجاح أي نظام ضريبي، وذلك من خلال مساهمتها الفعالة في تغطية النفقات العامة وتحقيق التنمية والرفاهية،<sup>2</sup> ومن منطلق هذه الأهمية التي تحظى بها عملية التحصيل الضريبي تلجأ الدولة بين فترة وأخرى إلى تعديل إجراءات وطرق تحصيل الحقوق الضريبية،<sup>3</sup> حيث يجسد جانب من هذه الإجراءات سلطات وإمكانيات للإدارة الجبائية تمكنها من عملية التحصيل.

وفي حين يشكل شق آخر منها حماية للمكلفين بالضريبة في إطار هذه العملية، وذلك من خلال إستفادتهم من الإجراءات الطوعية للتحصيل وصولا لحقهم في منازعة قرارات إدارة الضرائب المتعلقة بتحصيل الحقوق الضريبية، وهو ما يعرف بالطعن أو الإعتراض في مجال التحصيل.

1 \* - حيث نصت المادة 65 بعد تعديلها بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007، على أنه:  
" يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.  
غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين.  
كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب."

- أنظر أيضا الفقرة الأولى من المادة 144، قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - MOHAMED Abbas Maherzi, Introduction à la fiscalité, Edition ITCIS, 2010, Algérie, p : 07

<sup>3</sup> - Ahmed Sadoudi, Droit fiscal, 1ère édition, SHP, Alger, 2014, p :71.

ويختلف الطعن الإداري في مجال التحصيل عن الشكوى في مادة الوعاء الضريبي، وذلك سواءً من حيث موضوع الطعن أو بخصوص ما تعلق بإجراءاته، غير أن كلاهما لازم كإجراء أولي أمام الإدارة الجبائية،<sup>1</sup> وقد خصص المشرع الجزائري فصلا كاملا لهذا الإجراء بقانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان " الإعتراض على المتابعات "،<sup>2</sup> وكما إستدرك من خلال أحكام قانوني المالية لسنتي 2017 و 2019 عديد النقائص والإغفالات المتعلقة بأحكامه، وعلى ضوء هذه الأحكام الجديدة سنتناول كل ما تعلق بتوجيه الإعتراض في مادة التحصيل الضريبي وكذا موضوعه، ومن ثم شروطه وصولا لإجراءات البت فيه.

## الفرع الأول

### توجيه الإعتراض وموضوعه

شهدت أحكام الإعتراضات ضد إجراءات المتابعة الممارسة من طرف قابضي الضرائب لتحصيل الحقوق الضريبية عدة تعديلات، وذلك سواءً فيما تعلق بالجهات التي يجب أن توجه إليها، أو فيما يخص موضوعها.

### أولا: توجيه الإعتراضات

قبل سنة 2011، نص المشرع على أن توجه جميع الشكاوى المتعلقة بإجراءات التحصيل الضريبي إلى المدير الولائي للضرائب فقط، وبصدور أحكام قانون المالية لسنة 2011، نصت المادة 49 منه،<sup>3</sup> على أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو

<sup>1</sup> - محمد إبراهيم خيرى الوكيل، المرجع السابق الذكر، ص ص: 218-221.

<sup>2</sup> \* - وذلك ضمن الباب الثاني المتعلق بممارسة المتابعات، بالجزء الرابع المخصص لإجراءات التحصيل، بهذا القانون.

<sup>3</sup> - القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر.

المدير الولائي للضرائب التابع له مكان الإخضاع الضريبي، حيث إرتبط توجيه الشكاوى في هذه المرحلة بمكان خضوع المكلف بالضريبة للحقوق الضريبية موضوع شكواه.

إلا أنه وبموجب أحكام قانون المالية لسنة 2017، تراجع المشرع عن ذلك ونص من خلال المادة 57 من هذا القانون على أن توجه شكاوى التحصيل إلى الجهة الرئاسية التابع لها قابض الضرائب الذي قام بإجراءات المتابعة،<sup>1</sup> وذلك بغض النظر عن مكان ربط الضريبة في مرحلة الوعاء، وعند صدور قانون المالية لسنة 2019 وبموجب المادة 19 منه، لم يعد توجيه الاعتراضات على إجراءات المتابعة، يقتصر على مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، بل إمتد كما هو الحال بالنسبة لتلك الطعون المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي، ليشمل بذلك مجال توجيه الطعون في مجال التحصيل إلى كل من رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات في حق المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

## ثانيا: موضوع الاعتراضات

تنصب الطعون الإدارية في مجال التحصيل الضريبي عادة على شرعية شكل عقد المتابعة أو على وجوب التحصيل من حيث مبلغ الضريبة أو إستحقاقها أو أي سبب لا يتعلق بوعاء الضريبة وطريقة حسابها،<sup>3</sup> وعليه يختلف موضوع الاعتراضات في منازعات التحصيل وموضوع الشكاوى في نزاعات مادة الوعاء الضريبي، فهذه الأخيرة ترتبط أساسا بتلك الأخطاء المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة أو بطريقة ربطها وحسابها، أو بخصوص

1 \* - حيث نصت المادة 57 من قانون المالية لسنة 2017 على ما يلي: " تعدل أحكام المادة 153-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وتحرر كما يلي:

- المادة 153-1: - يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات...".

2 - القانون رقم 18-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، السابق الذكر (والمعدل لنص المادة 153 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية).

3 - Jean-Pierre Casimir, op.cit, p : 481.

« - les contestations ne peuvent porter que :

1- soit sur la régularité en la forme de l'acte.

2- Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenue des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas cause l'assiette et le calcul de l'impôt ».

طلب الإستفادة من أحكام نصت عليها القوانين الجبائية، أما طعون المتابعات لتحصيل الحقوق الضريبية فهي تتعلق خصوصا بالإعتراض على شرعية شكل إجراء المتابعة أو الإعتراض على الإلتزام بالتسديد في حد ذاته أو إجراء التحصيل الجبري أو كل تصرف تتخذه إدارة الضرائب يخص ممارسة وتنفيذ المتابعات في إطار عمليات التحصيل الضريبي.<sup>1</sup>

وبحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجبائية فقد تناول المشرع الجزائري موضوع الطعن الإداري في مادة التحصيل الضريبي من خلال نص الفقرة الأولى من المادة 153 منه، والتي تضمنت جميع الشكاوى المتعلقة بكل أنواع الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، إلا أنه وبالرجوع إلى مواد قانوني التسجيل والطابع، نجد أن الأحكام الواردة بهما لا تُوجب إجراء التظلم الإداري سواءً في مجال تحصيل حقوق التسجيل أو الطابع، فقد جاء بنص المادة 355 من قانون التسجيل " إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من قبل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي"،<sup>2</sup> وأما فيما تعلق بمجال حقوق الطابع فقد أحالت المادة 23 منه إلى تطبيق ذات الأحكام المنصوص عليها بقانون التسجيل،<sup>3</sup> وعليه فالمشرع قد إستثنى تلك الحقوق الجبائية المرتبطة بالتسجيل والطابع من وجوب إجراء الطعن الإداري المسبق، وجعله إختياريا بيد المكلفين بالضريبة.

وأما فيما يخص موضوع هذه الطعون، فقد صنفها المشرع بحسب طبيعة الإعتراضات على إجراءات المتابعة، وذلك كما يلي:

- طعون بشأن قانونية شكل إجراء المتابعة؛

<sup>1</sup> - Waliti Zohra, communication du 28 Janvier 2002 : Journée d'information organisée par le conseil d'Etat sur le contentieux fiscal, *Revue du conseil d'Etat*, numéro spécial, le contentieux fiscal, 2003, pp : 42-43.

<sup>2</sup> - أنظر قانون التسجيل، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> \* - حيث نصت المادة 23 من قانون الطابع على أن " يلاحق تحصيل رسوم الطابع وغرامات المخالفة المتعلقة بذلك كما أن الدعاوى تحقق ويحكم فيها حسب القواعد المنصوص عليها في أحكام قانون التسجيل والمتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم التي تحصيلها يرجع إلى الإدارة الجبائية ".

- طعون بخصوص التحصيل الجبري للضريبة؛
- طعون تتضمن طلب إسترداد الأشياء المحجوزة.

**1 - الطعن بشأن قانونية شكل إجراء المتابعة:** يقترن هذا النوع من الطعون بتوافر الشروط الشكلية التي يجب أن تتضمنها إجراءات وسندات المتابعة بحسب ما نصت عليه قوانين الضرائب، ولا يمكن قبولها من طرف إدارة الضرائب إلا إذا إرتبطت بوجود عيب شكلي في إجراء المتابعة،<sup>1</sup> وقد نصت الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه من بين الحالات المتعلقة بالشكاوى المتعلقة بالتحصيل تلك التي تكون في "... شكل إعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة"،<sup>2</sup>.

وعليه فإن هذه الإعتراضات تتضمن طلبات إلغاء إجراءات وعقود المتابعة على أساس الطعن في عدم مشروعيتها بسبب مخالفتها للشكل الذي حدده القانون، سواءً من حيث جهة الإختصاص أو من حيث الآجال الخاصة بها، أو فيما تعلق بالعيوب التي قد ترد على شكل سندات التحصيل في حد ذاتها أو التنبيهات المتعلقة بها أو تلك التي قد تتضمنها سندات الإجراءات التنفيذية للمتابعة، وغير ذلك من الشروط الشكلية التي أوجبت القوانين الجبائية التقيد بها.

وفي هذا الصدد نجد أن قضاء مجلس الدولة قد قضى ضمن قراره رقم 001987 بتاريخ 2001/07/30، ببطلان إجراء المتابعة بناءً على عدم تقيد إدارة الضرائب بتبليغ سند التحصيل للمكلف بالضريبة،<sup>3</sup> وذلك بحسب الشكل المنصوص عليه بالمادة 342

<sup>1</sup> - Waliti Zohra, op.cit, p :43.

<sup>2</sup> \* - تجدر الإشارة أن هذه الأحكام قد أدرجها المشرع ضمن الفقرة الثانية من نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 57 من قانون المالية لسنة 2017، حيث كانت ذات الاحكام سابقا مدرجة بنص المادة 153 مكرر من نفس القانون والمحدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2011.

<sup>3</sup> \* - حيث ورد ضمن حيثيات هذا القرار ما يلي: " حيث أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها، سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنها بلغت للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلا، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص... "، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص ص: 65-66.

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تنص هذه الأخيرة على أن الضرائب المفروضة على المكلف بالضريبة سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق.<sup>1</sup>

**2 - الطعن بخصوص التحصيل الجبري للضريبة:** إضافة إلى إمكانية الطعن في شكل إجراءات المتابعة، يجوز أيضا للمكلف بالضريبة الاعتراض على التحصيل الجبري للضريبة، وذلك تأسيسا على ما ورد بالفقرة الثانية من نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تضمنت إمكانية أن يأخذ طعن المكلف بالضريبة أيضا شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود التزام دفع مبلغ الدين وإستحقاق المبلغ المطالب به، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.<sup>2</sup>

وعليه فإن هذا النوع من الطعون يرتبط بالتنفيذ الجبري للإلتزام بتسديد دين الضريبة سواء من حيث وجود هذا الإلتزام ككل أو جزء منه، أو بخصوص مقداره أو وجوب أدائه،<sup>3</sup> أو حتى إنقضائه، فقد ينقضي مثلا إلتزام المكلف بالضريبة فيما تعلق بتسديدها بموجب التقادم، حيث نصت الفقرة الأولى من نص المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة طيلة أربع (04) سنوات متتالية، إعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة ".<sup>4</sup>

وقد كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة هذا المبدأ من خلال قراره رقم 16272 بتاريخ 2005/02/15،<sup>4</sup> والذي أسقط من خلال منطوقه حق إدارة الضرائب في متابعة

<sup>1</sup> \* - المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ألغيت وحولت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

<sup>2</sup> \* - تناول المشرع الجزائري هذا النوع من الطعون سابقا من خلال ما أطلق عليه حينها " بالاعتراض على التحصيل القسري "، وذلك من خلال المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي نصت على ما يلي: " ... تكتسي هذه الشكايات إما اعتراض على إجراء المتابعات وإما شكل اعتراض على التحصيل القسري "، وقد

ألغيت هذه المادة وحولت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002. <sup>3</sup> - Waliti Zohra, op.cit, p :43.

<sup>4</sup> - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، المرجع السابق الذكر.

المكلف بالضريبة من أجل تسديد دين الضريبة على أساس التقادم، ومن أهم ما ورد بحثيات قراره ما يلي:

"... حيث أن مديرية الضرائب تزعم بأن الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 إلى 1997 لم تتقادم وأن قاضي الدرجة الأولى لم يقدر الوقائع أحسن تقدير لأن أي تبليغ لعقد من عقود الملاحقات إلى المكلف بالضريبة مثل التنبيه بالدفع أو الإنذار أو إجراء مماثل يؤدي إلى قطع التقادم الرباعي طبقاً للمادة 2/159 من قانون الإجراءات الجبائية ويستبدل بالتقادم المدني.

وحيث أن هذا الطرح يكون صحيحاً في حالة وجود إجراء من الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية وفي قضية الحال لا يوجد إلا إشعار بالدفع المؤرخ في 2003/04/26 وبالتالي الضريبة المتعلقة بسنوات 1993 إلى 1997 قد تقادمت لأن قابض الضرائب لم يباشر أي متابعة ضد المستأنف عليها طيلة أربع (04) سنوات متتالية إعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق مما يؤدي إلى سقوط الدعوى بالتقادم طبقاً للمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى".

وكما فصل قضاء مجلس الدولة أيضاً ببطلان إجراءات المتابعة على أساس إنقضاء التزام المكلف بالضريبة بتقادم دين الضريبة، وذلك في قراره رقم 17488 بتاريخ 2005/06/21، في قضية مدير الضرائب لولاية تلمسان ضد (س - ع)، والمتعلقة بإستئناف القرار القاضي بإلغاء الضريبة المفروضة على المدعي عن نشاط سنوات 1986 إلى 1993، والذي قضى فيه مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف للأسباب التالية:<sup>1</sup>

"... حيث أن الضريبة موضوع النزاع الحالي تخص السنوات من 1986 إلى 1993 بمبلغ 50.391.00 دج حسب ما تبين في الجدول المرفق بالملف، وأن المستأنف عليه قدم شهادتين، الأولى محررة في 1989/03/21 عن مديرية الضرائب التي تشهد فيها على أنه غير مسجل بالجدول الخاص بسنة 1988 والثانية مؤرخة في 1993/08/02 تؤكد بأنه غير مسجل بالجدول الخاص بسنتي 92/91.

<sup>1</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، 2010.

حيث عملا بأحكام المادة 405 من قانون الضرائب المباشرة،<sup>1</sup> فإن قابض الضرائب الذي لم يباشر أي متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية يفقد حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرها ضد هذا المدين.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى قد أحسنوا تطبيق القانون وقدروا الوقائع التقدير السليم ما يجعل مجلس الدولة يؤيد القرار".

**3 - الطعن المتضمن طلب إسترداد الأشياء المحجوزة:** تناول المشرع هذا الإجراء من خلال نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>2</sup> حيث تضمنت الفقرة الأولى منها أنه " عندما يبادر بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه ".

ويتضح لنا أن طلب إسترداد المحجوزات إجراء سابق وإجباري أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء للقضاء، وكما أنه وبحسب ما ورد بهذه الفقرة، فإن هذا الطلب يوجه فقط إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية، ولا يمكن توجيهه إلى رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب، وكما أن المشرع لم يوضح شروط وكيفيات هذا الطلب وأكتفى بذكر أجل تقديمه، فقد نص ضمن الفقرة الثانية من نفس المادة المذكورة سابقا على أن " يحرر طلب إسترداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، ... " ودونما أن يحدد طبيعة هذه الوسائل أو نوعها والتي على أساسها يمكن طلب إسترداد الأشياء المحجوزة.

وبإعتقانا أنه كان من الأولى أن يقع الطعن في إجراء الحجز في حد ذاته كطلب أصلي، إذا تبين للمكلف بالضريبة أي عيب شكلي في قرار الحجز أو بخصوص دين الضريبة موضوع الحجز، وأما إسترداد ما تم حجزه فهو طلب مقترن بالضرورة بكل من الطعن الأصلي وبقرار الفصل فيه من طرف إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> \* - تشير إلى أنه قد تم إلغاء المادة 405 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وحولت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

<sup>2</sup> - قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من قانون المالية 2011).

## الفرع الثاني

### إجراءات الطعن الإداري في مادة التحصيل الضريبي

شهدت الأحكام المتعلقة بشروط الطعون في مادة التحصيل الضريبي عدة تعديلات وتتميمات ضمن النصوص المتعلقة بها وخاصة بعد صدور قانون المالية لسنة 2017، وذلك سواء فيما تعلق بمواعيد تقديمها ومضمونها أو إجراءات قبولها والبت فيها.

#### - أولاً: مواعيد تقديم الطعون في مادة التحصيل

بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017، أصبحت الشكاوى التي تكتسي إعتراضاً على إجراء المتابعة، تقدم تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (02) إعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، وكما تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل إعتراض على التحصيل الجبري في نفس الأجل إعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء تنفيذي للمتابعة الجبرية،<sup>1</sup> وقد أحسن المشرع فعلاً، بتمديد هذه الآجال فقد كانت تقدر سابقاً بشهر واحد بالنسبة لجميع أنواع الطعون في مجال التحصيل.<sup>2</sup>

إلا أنه بالنسبة لتلك الطعون المتعلقة بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة فلم يغير المشرع من آجال تقديمها، حيث نص على أن يقدم الطعن بشأنها في أجل شهر واحد (01) إبتداءً من التاريخ الذي أُعلم فيه صاحب الطلب بالحجز،<sup>3</sup> ونستغرب لماذا لم يتم تمديد أجل تقديم هذا النوع من الطعون رغم تعلقه بنفس المجال، وبإعتقادنا أن توحيد مواعيد تقديم هذه الطعون يصب في مصلحة المكلفين بالضريبة نظراً لكثرة أنواعها وصعوبة إدراكها أو الإلمام بأحكامها من طرفهم، وكما يستحسن أيضاً مماثلتها بنفس مواعيد الطعن في مجال الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> - أنظر القانون رقم 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 50 من قانون المالية 2011، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 154، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011).

## - ثانيا: مضمون الطعون وإجراءات قبولها

على خلاف ما كان منصوص عليه سابقا ضمن الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 153 مكرر من من قانون الإجراءات الجبائية، والتي إقتصر مضمونها على وجوب أن تُدعم الشكاوى المشكّلة للإعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة، وأن يُسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة يُثبت إستلام طلبه، ودونما أي توضيح لماهية هذه الوسائل، إستدرك المشرع هذه النقائص من خلال إضافة فقرتين جديدتين لنص هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2017، وقد تضمنت هاتين الأخيرتين على جملة من الأحكام الجديدة التي توضح وتبين مضمون الطعون في مجال التحصيل وشروط قبولها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:<sup>1</sup>

- أن ترفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه، وكما يجب أن تخضع هذه الشكاوى إذا كانت من طرف شخص يُقدم أو يُساند شكوى لحساب الغير إلى الشروط الشكلية المنصوص عليها بأحكام الوكالة في هذا الصدد ضمن قانون الإجراءات الجبائية.<sup>2</sup>

وكما أنه وتحت طائلة عدم القبول، يجب أن تكون هذه الشكاوى:

- تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي؛
- تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض؛
- مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للإعتراض؛
- تتضمن الأسباب والوسائل التي تُبرر موضوعها؛
- تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي.

<sup>1</sup> - أنظر الفقرتين 4 و5، من نص المادة 153 مكرر من نفس القانون، (والمحدثين بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017).

<sup>2</sup> \* - بشأن أحكام الوكالة أنظر المادة 75 من نفس القانون، (بعد تعديلها بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2018).

وأما فيما تعلق بشكائية دمع الشكوى فقد نصت المادة 20 من قانون المالية لسنة 2019، والمعدلة للفقرة الخامسة من نص المادة 153 مكرر، من من قانون الإجراءات الجبائية، على عدم خضوع هذه الطعون لحقوق الطابع.<sup>1</sup>

### - ثالثاً: إجراءات البت في طعون التحصيل

قبل الفصل في الاعتراضات تقوم إدارة الضرائب عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، بدعوة المشتكي إلى تسوية طعنه خلال أجل ثمانية (08) أيام ابتداءً من تاريخ الإستلام، وذلك لتقديم كل وثيقة إثبات مُشار إليها من طرفه، وفي هذه الحالة فإن أجل البت الممنوح للإدارة، لا يسري إلا ابتداءً من إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وفي حال لم يتم إستلام أي رد خلال أجل الثمانية أيام، أو كان الرد غير مؤسس، يقوم كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة بتبليغه حسب الحالة، بقرار عدم القبول شكلاً للطعن المقدم، أو قرار الرفض في الموضوع للمنازعة موضوع طلب تكملة الملف.<sup>2</sup>

وأما فيما تعلق بأجال بت مصالح إدارة الضرائب المختصة في طعون التحصيل فلم تعد موحدة لجميع أنواع الاعتراضات، ومحددة بشهر واحد كما هو الحال سابقاً، فبداية من صدور قانون المالية لسنة 2019، نصت المادة 21 منه على أن يبت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى، وعلى أن يبلغ قرار الفصل الذي يجب أن يكون مسبباً قانوناً، إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - القانون رقم 18-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الأخيرة من نص المادة 153 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر، (والمحدثة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2019).

<sup>3</sup> - أنظر المادة 153 مكرر 1، من نفس القانون.

إلا أنه وفيما تعلق بأجل البت في الطعون المتعلقة بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة بقيت ذات الأحكام السابقة سارية المفعول، حيث يبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، في أجل شهر واحد (01) إبتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.<sup>1</sup>

وما تجدر الإشارة إليه أنه وبحسب نص الفقرة الأخيرة من المادة 153 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية، فإن جميع أنواع هذه الطعون لا تُوقف عمليات دفع الحقوق الضريبية المدين بها صاحب الطعن، ولا تُتُهي عمليات المتابعة في حقه إلا إذا إستفاد من إجراء التأجيل القانوني للدفع أو جدول إستحقاقات الدفع.

---

<sup>1</sup> - أنظر المادة 154 من ق ا ج، بعد آخر تعديل لها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011.

## المبحث الثالث

### حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام اللجان الإدارية

تناول المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية مجموعة مختلفة من اللجان في المجال الضريبي، منها ما تعلق حصريا بمجال حقوق التسجيل، ومنها ما تعلق بالطعن في مجال منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، إضافة إلى لجان أخرى متعلقة بطلبات العفو الضريبي، ومما لا شك فيه أن هناك إختلافا كبيرا بين هذه الأنواع من اللجان من حيث الطبيعة القانونية لكل منها، وذلك سواء من خلال تسمياتها وتشكيلاتها أو فيما تعلق بمهامها.

وكما أنه ومن خلال دراستنا لأنواع هذه اللجان، إتضح لنا أن هناك لجانا تابعة لإدارة الضرائب وتعمل تحت سلطتها، ولجانا أخرى غير تابعة لها ومستقلة عنها، وكما أنه نظرا لتباين هذه اللجان من جهة، وعدم إرتباط بعض منها بموضوع المنازعة الضريبية من جهة أخرى.

وسنحاول فيما يأتي معرفة ماهية ومهام كل نوع منها، وهل حقق وجودها الغرض من إنشائها، على الرغم من الإصلاحات المتكررة بشأن تسمياتها وحدود إختصاصاتها وتشكيلاتها.

## المطلب الأول

### اللجان الإدارية التابعة للإدارة الجبائية

هناك نوعان من اللجان الإدارية التابعة لمصالح إدارة الضرائب، والتي تُعنى بتظلمات وطلبات المكلفين بالضريبة، وذلك في مجال الحقوق الجبائية المتعلقة بمادة التسجيل، وكذلك في مجال الطعون ذات الطابع الولائي، وسنحاول تفصيل ذلك فيما يلي.

## الفرع الأول

### في مجال حقوق التسجيل (لجان التوفيق)

تُعرف لجان التوفيق الضريبي في فرنسا على أنها هيئات إستشارية مشتركة ومستقلة تهدف إلى حل النزاع الضريبي في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل، وذلك لتجنب التقاضي بشأنها،<sup>1</sup> وأما في الجزائر فقد تم تعريفها على أنها لجان مُستحدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، بهدف محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة، ومصالح المكلف بالضريبة بخصوص حقوق التسجيل.<sup>2</sup>

وقد تناول المشرع الجزائري تسمية لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل أول مرة من خلال نص المادة 102 من قانون التسجيل،<sup>3</sup> وبصدور قانون المالية لسنة 2011، وبموجب المادة 38 منه، تم تحويل الأحكام المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية، وذلك ضمن قسم رابع جديد مُحدث ضمن الفصل الثالث من الباب الأول من الجزء الثاني من هذا القانون، حيث نصت المادة 38 مكرر 2 أ، منه على أن "تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات، لجنة توفيق،..."<sup>4</sup>، وكما تضمنت النصوص الموالية تشكيلة هذه اللجان وإختصاصاتها وإجراءات سير أعمالها، وعلى أساس هذه الأحكام سنحاول معرفة دور هذا النوع من اللجان والهدف من إنشائها، وهل أن نظام العمل بها يضمن نوعا من الحماية للمكلفين بالضريبة، وهل تدخل في إطار الحق النزاعي أم لا، ولماذا لم يتناولها المشرع الجزائري ضمن الجزء المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> - « Les commissions fiscales de conciliation sont des instances consultatives, paritaires et indépendantes destinées à résoudre un litige et éviter le contentieux. Il en existe trois : les commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire et les commissions départementales de conciliation ».

<https://www.cci-paris-idf.fr/etudes/organisation/elus-commissions/commissions-fiscales-de-conciliation-conciliation-fiscale/00:57/le02/05/2020>.

<sup>2</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص: 70.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 102، من الأمر رقم 76-105، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>4</sup> - \* تمت تسميتها بالنص المقابل باللغة الفرنسية ب: **les commissions de conciliations** ، وذلك بمعنى: لجان المصالحة.

## - أولاً: تشكيلة لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل

بداية من 2011 تغيرت تشكيلة هذه اللجان، وأصبحت كما يلي:<sup>1</sup>

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيساً؛
- مفتش التسجيل؛
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية؛
- قابض الضرائب المختلفة؛
- مفتش الضرائب المباشرة؛
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية؛
- ممثل عن إدارة الولاية.

وقد كانت هذه التشكيلة سابقاً تُوسَّعُ بعضوِين من المجلس الشعبي الولاِي،<sup>2</sup> إذا تعلق الأمر بالضريبة على الأملاك، إلا أنه بعد التعديل الوارد بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، تم إلغاء العمل بهذا الإجراء التكميلي.

وكما تجدر الإشارة أنه بخصوص عضوية مفتش الضرائب المباشرة، أن التنظيم الهيكلي أو الوظيفي لإدارة الضرائب لم يعد يتضمن هذا المنصب الوظيفي كما هو الحال سابقاً، وكما أن قانون التسجيل كان ينص ضمن المادة 102 منه على عضوية رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً، وهي الوظيفة السارية المفعول حالياً.

وفيما يخص طريقة إكتساب العضوية بهذه اللجان، فإنه يتم تعيين الأعضاء غير الموظفين للجنة لمدة عامين وتكون عهدهم قابلة للتجديد، ويخضعون لإلتزامات السر المهني، وفي حين نلاحظ أن المشرع لم ينص على كيفية تعيين الأعضاء من فئة الموثقين ولم يحدد كذلك مدة عهدهم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 38 مكرر 2 أ، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - المادة 281 مكرر 3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 38 مكرر 2 ب، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمحدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011).

وأما عن تشكيلة هذه اللجان فإنه يتضح جليا خلوها التام من عضوية ممثلين عن جهة المكلفين بالضريبة أو المنتخبين المحليين، وإقتصارها الكلي على ممثلي جهات الإدارة فيما عدا عضوية موثق بها، وكما أنه تم إسناد رئاستها الى مدير الضرائب، وليس لجهة محايدة.<sup>1</sup>

وكما تعتبر لجان التوفيق مرحلة إجبارية عند عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف بالضريبة بخصوص حقوق التسجيل، وكما أن جلسات هذه اللجان تتعقد قبل عملية فرض ضريبة التسجيل من طرف مفتش التسجيل كمرحلة موائية.

### - ثانيا: إختصاص لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل

إن دور لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل يرتبط أساسا بنقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، حيث تقوم في هذه الأحوال إدارة الضرائب عن طريق مصالح التقييم بإعادة تقدير الثمن المصرح به نظرا لعدم مطابقته للقيمة التجارية الحقيقية للأموال محل التصرف، فإذا كان الثمن أو التقدير الذي إعتمده المكلف بالضريبة كأساس لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي لحقوق التسجيل يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية، ففي هذه الأحوال تستطيع الإدارة الجبائية أن تُقدر أو

---

<sup>1</sup> \* - بمقارنة تشكيل هذا النوع من اللجان بمثلتها بالتشريع الفرنسي، نلاحظ أن هذا الأخير قد أشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجنة المصالحة، فقد نصت المادة 1653A من قانون الضرائب العام الفرنسي على أن تتشكل لجان المصالحة على مستوى المحافظات مما يأتي:

- قاض يعينه وزير العدل، رئيسا؛
- مديري محافظة للمالية العامة أو ممثليهما؛
- ثلاثة موظفين من المديرية العامة للمالية العمومية لهم رتبة مفتش محافظة على الأقل؛
- موثق معين من غرفة الموثقين للمحافظة؛
- ثلاثة ممثلين للمكلفين بالضريبة، يعينون من غرفة أو غرف التجارة والصناعة الإقليمية، من بين التجار أو الصناعيين أو من بين التجار أو الصناعيين القدامى.

وكما توسع التشكيلة في بعض الحالات الخاصة إلى أعضاء من بين النقابات الخاصة بالفلاحة. وكما أنه إضافة إلى وجود تمثيل المكلفين بالضريبة في تشكيله لجان المصالحة، فقد أسندت رئاستها أيضا إلى جهة القضاء من خلال تعيين قاض يرأسها مما يحقق عاملي الحياد والإستقلالية أثناء ممارستها لمهامها.

- Voir Art : 1653 (paragraphe A et B), Code Général des Impôts, <http://www.cgi.fr>

تُعيد تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات المتعلقة سواءً بحق الملكية أو حق الإنتفاع أو حقوق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر، إضافة إلى الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه.<sup>1</sup>

وكما أن إختصاص اللجان الولائية للتوفيق قبل صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2015 كان يمتد إلى مجال الضرائب على الأملاك،<sup>2</sup> وفي هذا الصدد نلاحظ أن إختصاص هذه اللجان حينها كان شبيه بدرجة كبيرة لنظيرتها بالتشريع الفرنسي، وذلك من حيث أنواع الحقوق الضريبية المسندة لها، حيث أن لكلا النوعين من اللجان نفس مجال الإختصاص النوعي تقريبا، فيما عدا إشمال إختصاص اللجان في التشريع الفرنسي على رسوم الإشهار العقاري إضافة إلى حقوق التسجيل.<sup>3</sup>

ومن أهم ما يمكن ملاحظته بخصوص هذه اللجان في التشريع الجزائري، هو أن تدخلها يكون سابقا لربط الضريبة وتحديدها النهائي وصدور سند التحصيل بشأنها، حيث يتمثل دورها في تقريب وجهات النظر أثناء مرحلة تمهيدية تتمثل في مناقشة أساس الضريبة فيما بين المكلف بها وإدارة الضرائب قبل ربطها، وفي هذه المرحلة لا وجود لنزاع بالمعنى القانوني نظرا لعدم صدور قرار الفرض الضريبي، وربما يكون هذا هو السبب في عدم إدراج

---

1 - المادة 38 مكرر 2، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمحدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011، والتي حلت محل المادة 101 من قانون التسجيل).

2 - أنظر المادة 281 مكرر 3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر (وذلك قبل تعديلها بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015).

3 - Pierre Ladreit de Lacharriere, Marc Ladreit de Lacharriere, Avocats en droit public, droit des affaires et droit fiscal , Paris.

« La commission départementale de conciliation est compétente lorsque le litige porte sur une insuffisance de prix ou d'évaluation à partir desquels ont été liquidés les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière ou l'impôt sur la fortune immobilière », <https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/droit-fiscal/commission-d%C3%A9partementale-de-conciliation/02:18/02/05/2020>

« Les commissions départementales de conciliation sont compétentes en cas d'insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité ou à l'impôt sur la fortune immobilière (Article L 59 B du LPF). Elles peuvent être saisies lorsque l'insuffisance porte sur un immeuble, un fonds de commerce, une clientèle, un navire, un bateau, un bien meuble, un droit au bail ou le bénéfice d'une promesse de bail portant sur un immeuble (Article 667-2 du CGI) ».

<https://www.cci-paris-idf.fr/etudes/organisation/elus-commissions/commissions-fiscales-de-conciliation/commissions-departementales-conciliation-conciliation-fiscale/01:06/02/05/2020>

المشعر لأحكامها ضمن الجزء المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات ضمن قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال.

وعليه فإن دور لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل لا يعدو أن يكون إلا مسلكا إجباريا للتوفيق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية فيما تعلق بتحديد حقوق ضريبة التسجيل المترتبة عن عدم الأخذ بالتصريح الأولي للمكلف بالضريبة.

ولا تُشكل هذه اللجان بإعتقادنا مرحلة من مراحل فض المنازعة الضريبية أو أسلوب بديل لحلها، على الرغم من إمكانية تقليصها لحجم المنازعات في مجال حقوق التسجيل، كإجراء إستباقي ووقائي فحسب، نظرا لعدم ربط الضريبة وصدور قرار فرضها، وغياب النزاع بشأنها أساسا.

#### - ثالثا: سير عمل لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل

تتميز إجراءات سير عمل لجان التوفيق عن باقي أنواع اللجان في مادة الضرائب، بداية من طريقة تدخلها في قضايا المكلفين بالضريبة لغاية صدور آرائها.

**1 - تدخل اللجان:** عند عدم إعتقاد إدارة الضرائب لتصريحات المكلفين بالضريبة المتعلقة بقيمة وعاء حقوق التسجيل المترتبة عن العقود المبرمة من طرفهم، يتم حينها إستدعاء هؤلاء المكلفين من طرف مصلحة التسجيل لدى المديرية الولائية للضرائب لغرض عرض التقييمات أو التقديرات الجديدة التي إعتمدتها الإدارة كأساس لفرض حقوق التسجيل بناءً على القيمة التجارية الحقيقية للأموال موضوع التعاقد، وفي حال قبول المكلف بالضريبة بالتقييم الجديد لمصلحة التسجيل، تقوم هذه الأخيرة بتسوية وضعيته الجبائية بموجب تحرير محضر يتضمن إمضاءه، يصادق عليه من طرف المصلحة المختصة، حيث يلتزم بمقتضاه المكلف بالضريبة بتسديد باقي حقوق التسجيل الناتجة عن

فارق التقدير بين مبلغ تقييم مصلحة التسجيل والمبلغ المصرح به من طرفه، وأما في حال رفض المكلف بالضريبة للتقييم الجديد، يتم حينها تحويل ملف المعني إلى لجنة التوفيق.<sup>1</sup>

وعليه فإن الإدارة الجبائية هي الجهة التي بإمكانها إحالة الأمر إلى لجنة التوفيق في حال عدم قبول المكلف بالضريبة بمبلغ التقييم الجديد المقترح عليه بخصوص الوعاء الحقيقي بنظرها، والمعتمد كأساس لإحتساب حقوق التسجيل.<sup>2</sup>

وفي هذا الصدد يبقى التساؤل مطروحا حول إمكانية جواز إعتبار إجراء تحويل ملف المكلف بالضريبة إلى لجنة التوفيق نتيجة عدم قبوله بتقدير الإدارة الجبائية حول أساس حساب الضريبة ورغم عدم صدور قرار فرضها، بمثابة تظلم إداري مسبق للمكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب في مجال حقوق التسجيل، وذلك على إعتبار أن رأي اللجنة هو في نفس الوقت رأي إدارة الضرائب، مما يغنيه عن التظلم ثانية بمجرد صدور قرار فرض الضريبة من طرف المدير الولائي للضرائب.

**2 - الرأي الصادر عن لجان التوفيق:** عند موافقة المكلف بالضريبة بتقييم مصلحة إدارة الضرائب، يطلب منه في هذه الحالة التوقيع على محضر يتضمن الإشارة إلى قبوله بالأسس الجديدة لحقوق التسجيل.

وأما إذا لم يتم الإتفاق بين الإدارة والمكلف بالضريبة أو إذا لم يحضر هذا الأخير أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة، تُصدر في هذه الحالة اللجنة رأياً، يُبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام، وبذلك يمكن أن يكون التقدير الذي

<sup>1</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص: 72.

<sup>2</sup> \* - بمقارنة ما ورد في التشريع الفرنسي مثلا حول كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة فإننا نجد المادة 591 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي ترخص لكل من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب إخطار لجنة المصالحة في حال عدم الإتفاق حول مقدار التعديل الضريبي أو وجوده.

- Voir : Roland Torrel, Contentieux fiscal : Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, Maxima, PARIS, p : 51.

قدمه المكلف بالضريبة، موضوع زيادة تلقائية في أجل عشرين يوماً تحسب ابتداءً من تبليغ رأي لجنة التوفيق، وتبلغ هذه الزيادة كذلك إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام، وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والغرامات المطالب بها خلال عشرة أيام، يُحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 وما يليها من قانون التسجيل.<sup>1</sup>

وقد تضمنت هذه المواد المذكورة إجراءات المتابعات والدعاوى المتعلقة بديون التسجيل المترتبة عن التصريحات الخاطئة وحالات الإخفاء إلى جانب العقوبات الجنحية المرتبطة بها، وكما تناولت كيفيات تبليغ سندات تحصيل حقوق التسجيل وإجراءات متابعة تحصيلها والجهة القائمة على ذلك، والمتمثلة في كل من قابض الضرائب المختص وأعوان المتابعة بقباضة الضرائب،<sup>2</sup> وباعتقادنا أنه كان من الأجدر إلغاء هذه الأحكام الإجرائية المرتبطة بحقوق التسجيل من قانون التسجيل وتحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

ومن أهم ما يمكن إثارته بخصوص الرأي الصادر عن لجنة التوفيق في مجال حقوق التسجيل، أنه ورغم وصفه وتسميته بالرأي إلا أنه ذو طابع إلزامي وتنفيذي في حق المكلف بالضريبة الموجه له، فبمجرد إمتناعه عن تسديد الرسوم و الغرامات المطالب بها من طرف اللجنة، يُحرر مفتش التسجيل في حقه سند تحصيل، ويعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال وضع التأشير التنفيذية عليه وإرساله إلى قابض الضرائب المختص للقيام بمتابعة تحصيله.<sup>3</sup>

وحيث أن هذا الإجراء من شأنه تحويل رأي اللجنة إلى قرار فرض ضريبي في شكل سند تحصيل يتضمن فارق حقوق التسجيل الغير مُصرح بها، بالإضافة إلى غرامة النقص

---

<sup>1</sup> - أنظر المادة 38 مكرر 2 د، والمادة 38 مكرر 2 هـ، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمحدثان بموجب المادة 38 من ق م لسنة 2011 (والتتان حلتا محل المادتين 105 و 106 من قانون التسجيل بعد إلغائهما).

- Et voir : Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2005, op.cit, p : 26.

<sup>2</sup> - أنظر المواد من 354 إلى 358 من قانون التسجيل، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر نفس المواد، من نفس القانون.

أو الإخفاء في التصريح، وعليه يمكن إعتبار رأي اللجنة عملية تمهيدية تدخل ضمن الإجراءات أو الخطوات الأولية لفرض ضريبة التسجيل فقط وعلى خلاف باقي أنواع الحقوق الضريبية الأخرى، ومن هنا يطرح التساؤل حول وضعية المكلفين بالضريبة الذين لم تُرضهم آراء لجان التوفيق وقرارات الفرض الضريبي المترتبة عنها، فهل بإمكان هؤلاء إعتبار رأي لجنة التوفيق المترتب عن رفضهم لتقديرها، بمثابة رد من إدارة الضرائب يُتيح لهم اللجوء مباشرة إلى جهة القضاء، أو أنهم ملزمون بالإجراء السابق للشكوى أمام إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

وكما أنه وعلى إعتبار رأي لجنة التوفيق بمثابة رد إدارة الضرائب بالرفض على المكلف بالضريبة بخصوص تقدير حقوق التسجيل المعتمدة والمصرح بها من طرفه، إلا أن هذا الرد في حقيقته يختلف تماما عن تلك الشروط والإجراءات المتبعة للفصل في شكاوى الوعاء الضريبي، وأهمها إدراج أسس وأسباب الرفض بقرار الفصل،<sup>1</sup> فالمشرع الجزائري لم يلزم هذه اللجان بتسبيب آرائها.

وكما أنه لم يفقد أيضا في ذلك بنظيره الفرنسي رغم التشابه الكبير بينهما في باقي الأحكام المنظمة لهذا النوع من اللجان، حيث نجد هذا الأخير من خلال نفس تشريعه المتعلق بالإجراءات الجبائية قد ألزم لجان المصالحة بمختلف أنواعها، وبما فيها تلك المتعلقة بحقوق التسجيل بتعليل الآراء الصادرة عنها تحت طائلة البطلان.<sup>2</sup>

ومما لا شك فيه أن التسبيب أمر مهم في القرار الإداري وخصوصاً أن عمل اللجنة يبنى على وثائق ومستندات وأقوال المكلف بالضريبة وغير ذلك، مما يقتضي تأسيس وتعليل قرارها،<sup>3</sup> وعليه ينبغي على لجان فرض الضريبة إتخاذ قرارات معللة تعليلًا

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة 5 من المادة 77، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Voir: Art 60 Paragraphe 3, Code des procédures Fiscales , [www.legifrance.fr](http://www.legifrance.fr)

<sup>3</sup> - ديماء الفتاح محمد العموري، " حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 37، العدد 6، 2015، سوريا، ص: 320.

واضحاً، ومؤيداً بالحجج والأرقام وأسباب التعديل، لما في ذلك من ضمان لحقوق الإدارة والمكلف بالضريبة على حد سواء.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### في مجال الطعون ذات الطابع الولائي (لجان الطعن الولائي)

يمكن للمكلف بالضريبة الذي يواجه مصاعب مالية تحول دون قدرته على تسديد ما عليه من ديون جبائية تجاه الخزينة العمومية، أن يلتمس من الإدارة الجبائية طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب، والغرامات الجبائية المفروضة عليه.<sup>2</sup>

وعليه يجب التمييز بداية بين الطلبات الولائية والطعون النزاعية، فهذه الأخيرة تهدف لتصحيح أخطاء مرتكبة سواءً عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تحصيل الضريبة، أو تهدف إلى المطالبة بتطبيق حق أقرته الأحكام الجبائية التشريعية أو التنظيمية السارية المفعول، بينما الطلبات الولائية تهدف إلى إعفاء المكلف بالضريبة من الحقوق الضريبية والغرامات الجبائية المفروضة عليه دون إعتراضه عن الوعاء الضريبي.<sup>3</sup>

وعادة ما تنصب طلبات المكلفين بالضريبة في هذا المجال حول إعفاء أو تخفيض الحقوق الضريبية الأصلية، لما يستحيل تماماً على هؤلاء آداءها بسبب ضائقة مالية تحول دون قدرتهم على إحترام إلتزاماتهم الجبائية، كما يمكن أن تدور الطلبات في مجمل المواد الضريبية، حول التخفيض أو الإعفاء من الغرامات والزيادات المالية دون الحقوق الأصلية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد الحلاق، "الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد: 22، العدد الأول، 2006، ص: 34.

<sup>2</sup> - دوداح رضوان، المرجع السابق الذكر، ص: 46.

<sup>3</sup> - فتيحة قرقوس، المرجع السابق الذكر، ص: 451.

<sup>4</sup> - Jean-Yves MERCIER, Bernard PLAGNET, Les impôts en France, Traité pratique de la fiscalité des affaires, édition Francis Lefebvre, 1998, P : 560.

وكما تقدم طلبات العفو الولائية، دونما الأخذ بعين الاعتبار لقواعد التقادم في المجال الجبائي، على خلاف ذلك في مجال الطعون النزاعية عموماً،<sup>1</sup> ولأن الأمر يتعلق بمساعدة يطلبها المكلف المُعسر، ولأن موضوع طلبه لا يتصف بالطابع النزاعي وإنما يتعلق بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانوناً، فإنه يمكن للمكلف بالضريبة رفع تظلمه إلى اللجنة في أي وقت ودون أجل محدد لذلك.<sup>2</sup>

وقد تناول المشرع الجزائري هذا النوع من الطلبات المتعلقة بالعفو ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وذلك من خلال الباب الثاني من الجزء الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، تحت عنوان " الطعن الولائي"،<sup>3</sup> وبموجب الأحكام التي تضمنها هذا الباب سنحاول معرفة مهام لجان الطعن الولائي وكيفية سير عملها وإصدارها لقراراتها.

### - أولاً: مهام لجان الطعن الولائي

بحسب الأحكام الواردة بقانون الإجراءات الجبائية، فإن هذه اللجان تختص بإبداء الرأي بخصوص طلبات الإلتماس الولائية المتعلقة بالإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، وذلك في حالة عوز أو ضيق حال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية، وكما تُبدي رأيها أيضاً حول طلبات قابضي الضرائب الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة أو في حكم الملغاة أو لغرض

<sup>1</sup> - Jean-Paul OUKSEL, Gille CELIMENE, Jacques GUENOT et Autres, Quand le fisc vous contrôle, Les Modalités de contrôle, Les Sanctions, Les Possibilités de négociation et de recours, 3<sup>ème</sup> édition, EYROLLES, 2011, Paris, P : 262.

<sup>2</sup> - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الموسم الجامعي: 2010/2009، ص: 43.

<sup>3</sup> \* - كانت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان في بداية الأمر مُدرجة ضمن المواد 345 و346 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعلى إثرها صدرت الأحكام التنظيمية المتعلقة بإنشائها وتكوينها وسير أعمالها من خلال المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي لسنة 1991، عن المديرية العامة للضرائب.

وبصدور قانون المالية لسنة 2002، حولت جميع الأحكام القانونية المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية، وتضمنتها المواد 92، 93، 94 والمادة 173 من هذا القانون.

الحصول على الإبراء من المسؤولية،<sup>1</sup> وسنوضح فيما يلي مجال طلبات كل من المكلفين بالضريبة وقابضي الضرائب.

**1 - طلبات الإلتماس الولائية للمكلفين بالضريبة:** يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق حال، وكما يمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أنه ليس بإمكان المكلف بالضريبة إلتماس إعفائه من جميع أنواع الضرائب والرسوم، ولذلك فإن مجال إختصاص لجان العفو الضريبي يقوم في الأساس على عدة معايير، يعتمد أهمها على معيار نوع الحقوق الضريبية، وكما يتوزع الإختصاص فيما بين اللجان اعتمادا على معيار عضوي ومالي في نفس الوقت.<sup>2</sup>

**أ - المعيار النوعي لإنعقاد إختصاص لجان الطعن الولائي:** غالبا ما يطرح الإشكال حول طبيعة وأنواع الحقوق والرسوم الضريبية المعنية بطلبات العفو الولائية، وقد ساهمت التعديلات المتكررة لقانون الإجراءات الجبائية في ذلك، حيث نجد أن أحكام المادة 92 منه، نصت على إمكانية الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، حيث إقتصرت في مجال الحقوق الأصلية على الضرائب المباشرة فقط، وأما في مجال الزيادات والغرامات الجبائية فيمكن للمكلف بالضريبة طلب الإعفاء أو التخفيف منها بالنسبة لجميع أنواع الضرائب المرتبطة بها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أنظر ما يلي: - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، السابق الذكر، (بعد تعديلها بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2013).

- المادة 93 فقرة 3 من نفس القانون، بعد تعديلها بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012.

- المادة 94 فقرة 1 من نفس القانون، بعد تعديلها بموجب المادتين: 43 من قانون المالية لسنة 2012 و 53 من قانون

المالية لسنة 2018.

<sup>2</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses : (contentieux de l'assiette de l'impôt - procédures de recours gracieux), MF, DGI, DC, 2010, p : 83.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 92، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر، (بعد تعديلها بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2013).

غير أنه وفي ذات الوقت نجد المادة 93 من نفس القانون وفي فقرتها الأولى، وبعد تعديلها بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012،<sup>1</sup> قد أجازت للمكلفين بالضريبة أن يطلبوا ذلك دون ربط طلباتهم بنوع محدد من أنواع الضرائب، وذلك بنصها العام على أنه " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها..."، وحيث أن نفس هذه المادة نصت سابقاً عند تعديلها بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2011 على أنه " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاءات من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز، أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة ...".<sup>2</sup>

وعليه يتضح لنا من خلال مضمون هذه النصوص أن المشرع لم يوضح أو يُحدد بدقة ماهية الحقوق الضريبية المشمولة بطلبات العفو الولائية، وباعتقادنا أن الأمر منوط في مجال الحقوق الأصلية بحقوق الضرائب المباشرة فقط، وأما بالنسبة للزيادات والغرامات الجبائية فيمكن طلب ذلك مهما كانت أنواع الحقوق الضريبية الأصلية المترتبة عنها تلك الزيادات أو الغرامات، ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- أنه وقبل تحويل الأحكام المتعلقة بلجان الطعن الولائي إلى قانون الإجراءات الجبائية، وردت الأحكام المتعلقة بالطلبات الولائية حصراً ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مما يعني أن المشرع الجزائري قد خص الطلبات الولائية أو إلتماسات العفو بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والعقوبات والغرامات الجبائية المتعلقة بهذا النوع من الضرائب فقط، وكما أنه لم يشير إلى أي إحالة حينها ضمن قوانين الضرائب الأخرى تحيل إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما تعلق بهذا الشأن.<sup>3</sup>

- وكما تضمنت التعليمات العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2010، والصادرة عن المديرية العامة للضرائب، على أن تختص هذه اللجان بالإلتماسات العفو المتعلقة بطلبات

<sup>1</sup> - القانون رقم 11-16، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر المادتين 404-405 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر، أو/ أنظر المادتين 364-365 بعد التعديل بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1991، السابق الذكر.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطلبات المتعلقة بالعقوبات في مادة الوعاء، وعقوبات الغرامات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وكذلك الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل، مع إستثنائها للطلبات المتعلقة بالغرامات القضائية وذلك لكون هذه الأخيرة ذات طبيعة غير جبائية.<sup>1</sup>

- وكما أنه ويصدر أحكام قانون المالية لسنة 2012، وبموجب المادة 42 منه، حدد المشرع في مجال الزيادات والغرامات الجبائية موضوع طلبات الإعفاء أو التخفيض، وذلك وفق الشروط التالية:

- في مجال الرسوم على رقم الأعمال، لا تكون الغرامات المعدة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال موضوع الإعفاء الولائي كلياً أو جزئياً من طرف الإدارة، وهي تلك الغرامات المفروضة على المخالفين الذين تثبت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود، وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زيائهم.<sup>2</sup>

- أنه لا يمكن إلتماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.

- وكما أنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح في حالة الغش، تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرض لها المكلفون بالضريبة في المجال الجبائي.

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 84.

<sup>2</sup> - أنظر قانون الرسوم على رقم الاعمال، المعدل والمتمم، والصادر بموجب المادة 65 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 (ج ر عدد : 57 بتاريخ 1990/12/31).  
\* - ونوضح أنه قد تم فيما بعد تعديل أحكام المادة 65 من القانون رقم 90-36، بموجب المادة 94 من المرسوم التشريعي رقم 93-18، كآلاتي:

**المادة 65:** " يؤسس قانون ويسمى قانون الرسوم على رقم الأعمال، تلغي أحكامه الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976، والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويشمل الرسم على القيمة المضافة، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات".

ب - المعيار العضوي والمالي لتوزيع الإختصاص بين اللجان: بحسب التنظيم الإداري الجديد لمصالح الإدارة الجبائية، والإبقاء المؤقت لنشاط مفتشيات الضرائب،<sup>1</sup> يتوزع إختصاص لجان العفو على ثلاثة جهات،<sup>2</sup> وذلك مع مراعاة مبالغ الطلبات وفق آخر تحيين لها بموجب قانون المالية لسنة 2012، وذلك على النحو التالي:<sup>3</sup>

- لجنة الطعن الولائي على مستوى الولاية: وتُعى بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومفتشيات الضرائب وذلك في إطار السقف المالي المحدد للطلبات، حيث تختص هذه اللجنة المتواجدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب، بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، والتي تقل مبالغها أو تساوي 5.000.000 دينار جزائري.

- لجنة الطعن الولائي على المستوى الجهوي: توجد على مستوى كل مديرية جهوية للضرائب لجنة طعن ولائي تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومفتشيات الضرائب، وتتنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها لأخذ رأيها، والتي تفوق مبالغها 5.000.000 دينار جزائري، وإضافة إلى ذلك تعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية في مجال الطعون من أجل العفو، قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا والذي يحيلها بدوره للجنة الجهوية لإبداء رأيها.

- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: تتشكل هذه اللجنة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بالجزائر العاصمة، وقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لهذه الجهة تقديم طعون ولائية إلى مديرها، وقد بينت فيما بعد التعليمات العامة لإجراءات

---

1 - المادة 32، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السابق الذكر.

2 - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 84.

3 - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد التعديل السابق ذكره، حيث كانت هذه الأحكام مدرجة سابقا بالفقرة 5 من نفس المادة قبل إلغاء هذه الفقرة كليا).

المنازعات لسنة 2010، أن هذه اللجنة تختص بطلبات العفو للمكلفين التابعين لها مهما كانت مبالغ طلباتهم.<sup>1</sup>

**2 - طلبات قابضي الضرائب:** قابضو الضرائب مكلفون بتحصيل الضرائب المدرجة في حساباتهم، ويعتبر هؤلاء القابضين بالمفهوم المحاسبي مدينين للخرينة العمومية بمبالغ الضرائب المكلفين بتحصيلها، عن طريق ممارسة إجراءات التحصيل، وفي حال إستحالة تحصيل هذه الحقوق فبإمكان قابضي الضرائب لتخفيف مسؤولياتهم تجاه إدارتهم وتجاه الخرينة العمومية طلب جعل الحصص الغير قابلة للتحصيل في حكم عديمة القيمة وإبرائهم من المسؤولية.<sup>2</sup>

وعليه فإنه يمكن لقابضي الضرائب أن يطلبوا إقرار إنعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحصيل، من خلال توجيه طلباتهم إلى المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير مديريةية المؤسسات الكبرى، بحسب درجة الإختصاص، ويشترط أن تقدم هذه الطلبات ابتداءً من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل، مع تحديد أسباب و حجج عدم قابليتها للتحصيل، ولم يحدد المشرع بقانون الإجراءات الجبائية أسباب و حجج عدم قابلية التحصيل،<sup>3</sup> كما هو الحال سابقا بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القديم والملغى.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 83.

<sup>2</sup> - Instruction N° : 103, du 12 Mars 2001, portant les modalités de mise en ouvre de l'admission en non-valeur et en surséance des impôts et taxes, MF, DGI, p :01.

<sup>3</sup> - الفقرة الأولى من المادة 94، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر .

<sup>4</sup> \* - نصت المادة 405، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفق الأمر رقم 76-101 قبل إلغائه على ما يلي: "... يجب اعتبار ما يلي غير ممكن تحصيله وقابل بالفعل بأن يسجل في جدول الحصص الضريبية غير القابلة للتحصيل: - المبالغ التي هي على عاتق المكلفين المفقودين أو المتوفين أو التي تمت متابعتها بدون جدوى - الحصص الضريبية المفروضة بصفة غير قانونية وبصفة ظاهرة نتيجة خطأ أو استعمال مزدوج ومن أجل إثبات عدم قابلية التحصيل للحصص الضريبية المقدمة كعديمة القيمة، يجب على قابضي الضرائب المختلفة ما يلي: - أن يسجلوا بصفة واضحة جميع المعلومات أو التفاصيل التي من شأنها أن تبين بأن الحصص الضريبية كانت أو صارت غير قابلة للتحصيل.

- أن يدعموا طلب القبول كعديم القيمة بكل وثيقة قابلة لإثبات التدابير المتخذة من أجل التحصيل (شهادات الفقر والفقدان وعدم الوجود والإكراهات التي صارت غير مدفوعة... إلخ) ."

وقد بينت التعليمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 103 بتاريخ 12 مارس 2001، أسباب عدم قابلية التحصيل من خلال جملة من الأسباب، تمثلت في وفاة المكلف بالضريبة من دون أن يترك أموالاً قابلة للحجز، أو غيابه أو إختفائه دون أن يُخلف وراءه أموالاً قابلة للحجز، وكذلك في حالات المتابعة الغير مجدبة للمكلف من طرف إدارة الضرائب بشرط إستنفاد كل الطرق والوسائل القانونية المتاحة في عملية التحصيل الضريبي وصولاً إلى إجراء الحجز والمتابعة القضائية، وكذلك عند الحكم على المكلف بعقوبة السجن لأكثر من أربع (04) سنوات، مع عدم إمتلاكه لأموال قابلة للحجز.

وكما أوجبت التعليمية المذكورة أعلاه على قابضي الضرائب إثبات طلباتهم المقترنه بوجود هذه الوضعيات بالوثائق الإثباتية بحسب كل حالة، كشهادات الوفاة والفقدان و شهادات الإحتياج مرفقة بمحضر عدم جدوى المتابعة يُعده قابض الضرائب، وكما يجب أن يكون ملف المتابعة يحوي نسخ عن جميع عقود المتابعات تجاه المدين بالضريبة، وفي حالة الحكم على المكلف بالضريبة يرفق الطلب بنسخة مطابقة لأصل الحكم مرفقة بشهادة عدم الإستئناف زائد محضر عدم جدوى المتابعة، وكما يجب أن تحتوي كشوف هذه الطلبات على سنة إدراج الضرائب في التحصيل، طبيعة الضرائب، بحسب كل بلدية وكل مفتشية، وبحسب مبالغ الضرائب بالنظر إلى إختصاص كل لجنة.<sup>1</sup>

وأما بالنسبة للحقوق الضريبية التي إنقضت مدة عشر سنوات على تاريخ إدراجها في التحصيل، فتعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، ويصدر قرار إلغائها من طرف الجهة المختصة،<sup>2</sup> وقد وضحت التعليمية السابقة الذكر أنه إبتداءً من السنة الحادية عشرة الموالية لسنة إدراج جداول الضرائب في التحصيل، تُعتبر الضرائب التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة، ولا يشترط تعليل أو تسيب هذه الطلبات، ويتم الإكتفاء بذكر طبيعتها وسنة إدراجها في التحصيل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Instruction N° : 103, du 12 Mars 2001, portant les modalités de mise en oeuvre de l'admission en non-valeur et en surséance des impôts et taxes, op.cit, pp :03-04.

<sup>2</sup> - الفقرة الثانية من المادة 94، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - Instruction N° : 103, du 12 Mars 2001, op.cit, p :07.

ويجب أن نوضح أن الإدراج في حكم عديم القيمة، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، حيث لا يبرئ ذلك ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة إتخاذ الإجراءات الخاصة بالمتابعة بشأنهم إذا تيسر حالهم من جديد أو تم العثور عليهم، وطالما لم يتم التقادم،<sup>1</sup> وكما أنه وبخصوص طلبات قابضي الضرائب نلاحظ أن المشرع لم يقتصرها على نوع محدد من أنواع الحقوق الضريبية، كما هو الحال بالنسبة لطلبات المكلفين بالضريبة والتي حصرها في مجال الضرائب المباشرة والزيادات والغرامات الجبائية فقط.

### - ثانيا: سير عمل لجان الطعن الولائي

لمعرفة طريقة عمل لجان الطعن الولائي، سنوضح فيما يلي ماهية الجهات الإدارية التي توجه لها طلبات المكلفين بالضريبة في هذا المجال وكذا تكوين هذا النوع من اللجان الإدارية التابعة للإدارة الجبائية.

**1 - توجيه طلبات المكلفين بالضريبة:** ترسل طلبات المكلفين بالضريبة وجوبا إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة مرفقة بإنذار أو إشعار الدفع، وفي حال عدم تقديم هذه الوثيقة، يتم ذكر رقم الجدول الذي سجلت تحته الضرائب المعنية بهذه الطلبات،<sup>2</sup> وأما فيما تعلق بطلبات المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، فبإمكانهم تقديمها إلى مدير هذه المصلحة مهما كانت المبالغ المرتبطة بهذه الطلبات، وذلك على اعتبار أن هذه الأخيرة مصلحة مركزية بالعاصمة.<sup>3</sup>

1 - الفقرة الثانية من المادة 94، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 \* - ترسل جميع طلبات العفو الخاصة بالمكلفين الموجودة ملفاتهم على مستوى المديرية الولائية للضرائب، إلى المدير الولائي للضرائب لتلك الولاية مهما كانت مبالغ هذه الطلبات، وفيما بعد تحول الطلبات التي تفوق مبالغها 5.000.000 دج، إلى اللجنة الجهوية للطعن على مستوى المديرية الجهوية للضرائب المختصة إقليميا.

- أنظر المادة 93 فقرة أولى، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012).

3 - الفقرة 3 من المادة 173 من نفس القانون، (بعد تعديلها بموجب المادتين: 19 من قانون المالية لسنة 2013، و63 من قانون المالية لسنة 2017).

ولم يحدد المشرع شكل طلبات العفو ومضمونها، إلا أنه بالرجوع إلى بعض التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب، فقد بينت هذه الأخيرة أن الشروط الشكلية لهذه الطلبات مشابهة لشروط الشكوى بإستثناء ما تعلق بشرط الآجال، وذلك على إعتبار أن هذه الطلبات بمثابة إلتماسات عفو ومساعدة فقط، ولا تشكل نزاعا ضريبيا، وأما عن مضمونها فيجب أن تُؤسس على الوضعية الخاصة للمكلف بالضريبة، فإذا تعلق الأمر بالحقوق الأصلية فيجب إثبات توافر حالة العوز أو ضيق الحال، التي تجعل المكلف عاجزا عجزا حقيقيا ودائما عن القيام بالتسديد، وأما إذا تعلق طلبه بالزيادات والغرامات الجبائية فعليه تعليل وذكر الأسباب وتقديم الحجج اللازمة التي أدت به إلى عدم إلتزامه بواجباته الجبائية مما رتب هذه الزيادات على عاتقه، كعدم إكتتابه التصريحات في الآجال المحددة أو النقص في فيها أو عدم إكتتابها أصلا.<sup>1</sup>

وكما أنه من الأفضل لإثبات حسن نية المكلف بالضريبة، مبادرته بتسديد الحقوق الأصلية والمطالبة فيما بعد بإلغاء أو تخفيض الزيادات والغرامات المترتبة عنها، فقد نص المشرع صراحة بالمادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه " ... تكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على مواعيد أداء التزاماته الجبائية، وكذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي ".<sup>2</sup>

**2 - تكوين اللجان:** لم يتم النص بقانون الإجراءات الجبائية على تكوين لجان الطعن من أجل العفو، في حين تم النص عليها بموجب مقررين صادرين عن المديرية العامة للضرائب، كان الأول سنة 1991،<sup>3</sup> وتضمن تكوين كل من لجنتي الطعن بالعفو على مستوى الولاية وعلى المستوى الجهوي، وأما المقرر الثاني فصدر سنة 2008، وتم تعديله سنة 2009،<sup>4</sup> وتضمن تكوين لجنة الطعن بالعفو على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، ويرجع سبب الفارق الزمني لصدور المقرر الثاني لحدثة إستحداث مصلحة مديرية كبريات المؤسسات بالجزائر العاصمة.

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 63.

<sup>2</sup> - 36-90، المتضمن قانون المالية لسنة 1991

<sup>3</sup> - Décision du Directeur Général des Impôts N° : 16 du 28 Mai 1991, portant la création, composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux, MF, DGI, 1991.

<sup>4</sup> - Décision du Directeur Général des impôts N° : 083 du 29 Mars 2008 portant création, composition et fonctionnement de la commission compétente à l'égard des contribuables dont le dossier fiscal est géré par la D.G.E, et modifiée par : décision N° : 187 du 28 Juin 2009, DGI, MF.

وإستنادا إلى المقررين المذكورين يتضح لنا مدى خصوصية تكوين هذا النوع من اللجان، حيث أن تأليفها، سواءً على المستوى الولائي أو الجهوي، أو حتى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، ذو طابع إداري محض وكل أعضائها ينتمون إلى مصالح إدارة الضرائب، وبإعتقادنا أن السبب في تكوينها المطلق من أعوان الإدارة الجبائية يرجع إلى طبيعة الطعون (أو بالإحرى الإلتماسات) المطروحة أمامها، فكلها متعلقة بحقوق ضريبية وزيادات وغرامات مؤسسة طبقا لقوانين الضرائب، ولا مجال للمكاف بالضريبة للتنازع بشأنها، مما يدعم ويقوي من موقف و سلطة الإدارة بخصوص البت فيها.<sup>1</sup>

### - ثالثا: قرار البت في إلتماسات المكلفين بالضريبة

تُمنح الإعفاءات أو التخفيفات في مجال الطعن الولائي، إلى المدين بالضريبة حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواضبه العادية بالنظر لإلتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه،<sup>2</sup> حيث تُباشر إدارة الضرب حين فصلها في التظلمات الولائية المرفوعة أمامها رقابة الملاءمة دون رقابة المشروعية، فالأصل أن هذه التظلمات الولائية تستند إلى إعتبرات ترجع إلى السلطة التقديرية التي تتمتع بها

---

1 \* - تضمنت المادة 3 من المقرر رقم 16، المؤرخ في 28 ماي 1991، السابق الذكر، تأليف كل من لجنتي الطعن الولائي على مستوى الولاية وعلى المستوى الجهوي، حيث نلاحظ أن الأولى تتكون من المدير الولائي للضرائب، رئيسا وعضوية كل من المدير الفرعي للمنازعات، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للتحصيل، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، رئيس مفتشية و قابض ضرائب مختلفة، وكما تسند مهام كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية، وأما على المستوى الجهوي فتتألف اللجنة من المدير الجهوي للضرائب، رئيسا وعضوية مديرين فرعيين على مستوى المديرية الجهوية للضرائب (المدير الفرعي للمنازعات، المدير الفرعي للعمليات الجبائية والتحصيل)، مديرين ولائيين للضرائب، وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب.

- وفي حين تضمن المقرر رقم 187 الصادر بتاريخ 28 جوان 2009، السابق الذكر، لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، وتتألف من مدير مديرية كبريات المؤسسات، رئيسا، وعضوية خمسة مدراء فرعيين على مستوى مديرية كبريات المؤسسات (المدير الفرعي للتسيير، المدير الفرعي للجباية البترولية، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، المدير الفرعي للتقويمات الجبائية، المدير الفرعي للجان الطعن)، وكذا قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

الإدارة الجبائية في مجال هذا النوع من الطلبات،<sup>1</sup> وربما يرجع ذلك لكون عملية تحديد وفرض هذه الحقوق أو الزيادات موضوع الطلبات الولائية، قد تمت وفق الأحكام القانونية، إلا أن المكلف بالضريبة يطلب إعفاه منها كلياً أو جزئياً بسبب إعساره، وعليه تدخل سلطة الإدارة التقديرية في تقرير مدى ملاءمة منح الإعفاء أو التخفيض في ظل هذا النوع من الطعون.<sup>2</sup>

وفي هذا الصدد جعل المشرع الجزائري آلية إتخاذ قرار الفصل في هذه الطلبات مختلفة عن غيرها من الطعون في مجال الوعاء والتحصيل وحتى عن باقي اللجان الإدارية الأخرى، وكما تتميز قراراتها عن باقي قرارات الفصل، وسنوضح ذلك فيما يلي.

**1- آلية فصل اللجان في طلبات المكلفين بالضريبة:** تكون عملية الفصل في طلبات العغو على مرحلتين.

- **المرحلة الأولى:** يتم البت في طلبات المكلفين بالضريبة على مستوى لجان الطعن الولائي بناءً على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يُرجح صوت الرئيس، ولا تصح إجتماعات لجان الطعن الولائي إلا بحضور ثلثي (3/2) أعضائها، ويتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الإجتماع، وتُعلل القرارات وتُدون مداوات اللجان وقراراتها في محضر الجلسة،<sup>3</sup> ويمكن لإدارة الضرائب عرض طلبات المكلفين بالضريبة على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بطلبات متعلقة بالضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات.<sup>4</sup>

- **المرحلة الثانية:** بعد فصل اللجان في طلبات المكلفين بالضريبة تقوم الجهة الإدارية المختصة بحسب الحالة (مدير الضرائب بالولاية، المدير الجهوي للضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات) بإصدار قرار حول طلب المكلف بالضريبة إستناداً على قرار

<sup>1</sup> - محمد ابراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012 :205.

<sup>2</sup> - Jacque GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, op.cit, p :199.

<sup>3</sup> - Articles 6 et 7, Décision N° : 16 du 28 Mai 1991, op.cit.

<sup>4</sup> - الفقرة الأولى من المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

لجنة الطعن المختصة، وعلى أن يتم تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام في أجل 15 يوما من تاريخ إجتماع اللجان.<sup>1</sup>

**2 - خصوصية آراء لجان الطعن الولائي:** رغم أن لجان الطعن الولائي تجتمع وتصدر قراراتها بشأن طلبات المكلفين بالضريبة، إلا أن المشرع نص صراحة ضمن كل من الفقرة الثالثة من المادة 93، والفقرة 3 من نص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن تُخول سلطة البت في طلبات المكلفين بالضريبة بحسب الحالة، إلى كل من مدير الضرائب بالولاية أو المدير الجهوي المختص إقليميا أو مدير مديرية كبريات المؤسسات، وذلك بعد الأخذ برأي اللجان المنشأة لهذا الغرض.

وحيث يتضح لنا أن المشرع قد حرص على أن هذه اللجان تُصدر مجرد رأي، يُكلل فيما بعد بقرار من السلطة الإدارية المسؤولة، علما أن هذه السلطات الإدارية المذكورة والممثلة في كل من مدير الضرائب بالولاية أو المدير الجهوي المختص إقليميا أو مدير مديرية كبريات المؤسسات هم من يتأسسون لجان الطعن الولائي في نفس الوقت، وفي حين لم يبين المشرع مدى وجوب إلتزام هذه السلطات بآراء هذه اللجان.

وحيث أنه بالرجوع إلى المقرر الصادر عن المديرية العامة للضرائب سنة 1991، نجد أنه تضمن وجوب أن تُجسد قرارات مديري المصالح الادارية المذكورة آراء لجان الطعن الولائي وأن تكون مطابقة لها،<sup>2</sup> وبإعتقادنا أنه من اللازم تأكيد ما ورد بهذا المقرر، وذلك من خلال النص عليه ضمن قانون الإجراءات الجبائية، طالما أن هذا النوع من اللجان مشكل تشكيلا كليا من أعوان الإدارة الجبائية.

<sup>1</sup> - Article N° : 10, Décision N° : 16 du 28 Mai 1991, op.cit.

\* - وقد تضمنت الفقرة الثالثة من المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، (بعد تعديلها بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012)، على أن تُبلّغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي نصت على أنه: " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة، أو يوجهونها لهم ...".

<sup>2</sup> - Article N° : 10, Décision N° : 16 du 28 Mai 1991, op.cit.

وتتميز قرارات هذا النوع من اللجان ببعض الخصائص مقارنة بالقرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، وذلك أنها لا تتصف بالطابع النزاعي، فما يُميز هذه اللجان هو الطلبات الموجهة إليها، والتي يمكن للمكلف رفعها الى اللجنة المختصة في أي وقت مُلتَمَسا الإعفاء أو التخفيض لحصص أو لزيادات جبائية مؤسسة قانونا، وبالتالي فأراء هذه اللجان لا يستطيع المكلف بالضريبة الطعن في مشروعيتها لا أمام الإدارة ولا أمام القضاء، لأن الأمر يتعلق منذ البداية بمساعدة يطلبها المكلف بالضريبة المعوز أو المعسر.<sup>1</sup>

وعليه يتضح أن القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية والفاصلة في منازعة ضريبية هي فقط التي يمكن الطعن فيها أمام جهة القضاء، بينما القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية فلا يمكن الطعن فيها أمام القضاء.<sup>2</sup>

وقد جسد التطبيق القضائي لمجلس الدولة بالجزائر مبدأ عدم إمكانية الطعن أمام القضاء في الشكاوى ذات الطابع الودي، وذلك من خلال عديد قراراته، ففي قراره رقم 13737 بتاريخ 2005/06/21، في قضية (ج-ر) ضد مدير الضرائب لولاية قسنطينة، قضى بإلغاء القرار المستأنف والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا، للأسباب التالية:<sup>3</sup>

" ... حيث أنه ثابت من الملف أن المستأنف قدم إثر تبليغه بالإنذارات محل النزاع شكوى يطلب فيها تخفيض الضريبة والرسوم المفروضة عليه لعدم إمكانيته المادية وبسبب تحويل تجارته من بيع بالجملة إلى بيع بالتجزئة وهو يلتمس الرأفة من مدير الضرائب.

وحيث وأنه طبقا للمادة 2/329 من قانون الضرائب المباشرة فإن الشكاوى الغير النزاعية غير قابلة للطعن أمام القضاء لكونها ذات طابع ودي، وهي تدخل في إختصاص مدير الضرائب وحده.

---

1 - أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، ص: 57.

2 - Jean-Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal, droits, garanties et procédures, 8<sup>eme</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002, P 362.

3 - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، السابق الذكر.

وحيث أنه ودون مناقشة الأوجه المثارة في الموضوع يتعين القول إن الشروط الشكلية المطلوبة في الدعوى والتي تعتبر من النظام العام غير متوفرة في قضية الحال.

وحيث أن القرار المستأنف عند تصديه للموضوع برفضه للدعوى يكون قد أخطأ في تطبيق القانون وبالتالي يتعين القضاء بإلغائه والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلاً".

وكما أكد قضاء مجلس الدولة هذا المبدأ أيضاً في قراره رقم 062653 سنة 2011، والذي إعتبر فيه قرار لجنة الطعن الولائية برفض طلبات الإعفاء الرامية إلى تخفيض الضرائب المستحقة، وغير الممكن تسديدها بسبب الظروف الإقتصادية للمكلفين بالضريبة، ليست من إختصاص القاضي الإداري بل تخضع لإختصاص إدارة الضرائب فقط.<sup>1</sup>

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه وعلى الرغم من أن الطلبات الولائية للمكلفين بالضريبة لا تدخل في الإطار النزاعي، إلا أنه وفي هذا الصدد يرى البعض أنه يمكن الطعن عن طريق دعوى الإلغاء في القرارات المتعلقة بالطلبات الإستعطافية، فهذه القرارات لا تخرج عن دائرة القرارات الإدارية وبالتالي تبقى قابلة لدعوى الإلغاء، فحينما ينشأ عن هذا النوع من الطلبات رفض غير مبرر من طرف الإدارة فإنه يحق للخاضع للضريبة أن يلجأ إلى دعوى الإلغاء بشأن قرار الرفض الغير مبرر، وفي هذه الحالة يكون عليه أن يثبت أن القرار لا يستند إلى وقائع مادية صحيحة أو يتضمن تفسيراً خاطئاً للقانون، فالثابت أنه لا يمكن تحصين أي قرار إداري ضد الرقابة القضائية.<sup>2</sup>

ومن خلال دراستنا للجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل ولجان الطعن الولائي في مجال طلبات وإلتماسات التخفيض أو الإعفاء، تبين لنا وبوضوح أنها لجان إدارية تابعة كلياً لمصالح الإدارة الجبائية، تشتغل تحت سلطتها المطلقة، ولا دخل لها في واقع الحال بمجال المنازعة الضريبية، حيث أن لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل تتعقد

<sup>1</sup> - مجلة مجلس الدولة، عدد 10، سنة 2012، ص ص، 91-92.

<sup>2</sup> - ميلود بوطريكي، " المنازعات الجبائية في مرحلة الوعاء بين القضاء الشامل وقضاء الإلغاء "، سلسلة الفقه المالي، العدد الأول 2014، الكلية المتعددة التخصصات، جامعة محمد الأول، الناظور، 2014، ص 19.

جلساتها قبل فرض ضريبة التسجيل، في حال عدم موافقة المكلف بالضريبة لإعادة تقييم مصالح الضرائب لوعاء حقوق التسجيل المصرح بها من طرفه، وعليه يمكن إعتبار دور هذه اللجان إستباقي فقط قبل فرض الضريبة وتفاديا لنشوب النزاع بعد فرضها، أو بمثابة مناقشة وجاهية فيما بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بخصوص أسباب إعادة التقييم الضريبي.

وأما بخصوص لجان الطعن الولائي، فنحن في الحقيقة قد نعترض على تسميتها نظرا لطبيعة دورها ومجال إختصاصها، فهي تُعنى فقط بمجرد طلبات أو بالأحرى إلتماسات تحمل في مضمونها إستعطاف أعضاء هذه اللجان نظرا لوضعية عوز وإحتياج أصحابها، وبخصوص حقوق ضريبة وزيادات لا إحتجاج لهم حول طريقة تأسيسها وفرضها، وعليه وبإعتقادنا أنه لا مجال لإستعمال مصطلح " الطعن " في هذا المجال، وكان من الأصوب إعتبارها لجان طلبات التخفيض والإعفاء من الضريبة، وخاصة أنها لجان تخضع كليا لسلطة إدارة الضرائب، ولإعلاقة لها تماما بموضوع المنازعة الضريبية.

## المطلب الثاني

### اللجان الإدارية المستقلة عن الإدارة الجبائية

تختلف لجان الطعن في مجال منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال إختلافا جوهريا عن لجان التوفيق ولجان العفو الولائي، وذلك نظرا لإعتبارها مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، وقد شهدت الأحكام المتعلقة بها تغيرات وتطورات عديدة منذ أول تأسيس لها بموجب قانون المالية لسنة 1969 إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2018، وبالرجوع إلى طبيعة وأهمية هذه التعديلات يمكننا تقسيمها إلى مرحلتين أساسيتين، تبدأ الأولى من سنة 1970 إلى غاية 2015، وأما المرحلة الثانية والتي شهدت تطورات عميقة فتبدأ بعد صدور قانون المالية لسنة 2016، وعليه سنتناول فيما يلي خصوصية هذه اللجان من خلال تعريفها، ومن ثم نتطرق إلى مجال إختصاصها وتكوينها وآرائها عبر مراحل تطورها مبرزين أهم الأسباب التي دعت إلى ذلك.

### الفرع الأول

#### تعريف لجان الطعن الضريبي في إطار المنازعة الضريبية ومجال إختصاصها

نظرا لخصوصية هذه اللجان سواء من حيث إعتبارها تدخل في إطار المنازعة الضريبية كمرحلة من مراحلها، أو على أساس إستقلالها عن الإدارة الجبائية وعدم تبعيتها لها، سنفصل في دراستها ضمن هذا الفرع من خلال تعريفها وتحديد مجال إختصاصها.

#### - أولا: تعريف لجان الطعن في إطار المنازعة الضريبية

نص المشرع الجزائري على مجموعة خاصة من اللجان تتكفل بالفصل في القضايا النزاعية، بهدف التوصل إلى حل يرضي أطراف المنازعة الضريبية من دون اللجوء إلى جهة القضاء،<sup>1</sup> حيث تعتبر هذه اللجان بمثابة جهات للطعن يلجأ لها المكلفون بالضريبة

<sup>1</sup> - فتيحة قرقوس، المرجع السابق الذكر، ص:442.

الذين كانوا عرضة لفرض حقوق وغرامات قضائية نتيجة عمليات الرقابة الجبائية المُسلطة عليهم والتي جعلتهم في خلاف مع إدارة الضرائب،<sup>1</sup> حيث يتعين على هذه الأخيرة بعد فرض الضريبة إعلام المكلفين بإمكانية عرض نزاعاتهم أمام هذه اللجان.<sup>2</sup>

ويرى الأستاذ (فريجة حسين) أن المشرع لجأ إلى إستحداث هذه اللجان بهدف تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بهدف تقريب وجهات النظر بينهما، وكما أن وجودها يحقق حماية للمكلف بالضريبة عند تدخلها في النزاع بناءً على طلبه.<sup>3</sup>

وكما تم تعريفها أيضا بحسب الغرض من إنشائها على أنها جهات طعن أُستحدثت بهدف تحقيق المساواة بين المكلفين بالضريبة والإدارة، نظرا لما تتمتع به إدارة الضرائب من سلطات واسعة مستمدة من الطابع المميز للقوانين الجبائية خصوصا.<sup>4</sup>

وقد إتجهت أو إشتكرت أغلب التعريفات في عمومها تقريبا إلى إعتبار اللجان الإدارية للطعن على أنها جهات إدارية لطرح النزاع الضريبي أمامها للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بالضريبة ومصالح الضرائب، وذلك في حال عدم جدوى مرحلة التظلم الأولى أمام إدارة الضرائب وقبل مرحلة اللجوء إلى جهة القضاء، مما يُتيح للإدارة مراجعة قراراتها ويقلص من المنازعات القضائية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Franck.Demailly le vendredi, 22/01/2010 - 18:47, <https://www.cci-parisidf.fr/etudes/organisation/elus-commissions/commissions-fiscales-de-conciliation/presentation-cdi-conciliation-fiscale/01:01/02/05/2020>.

<sup>2</sup> - [https://blogavocat.fr/space/franck.demailly/content/les-commissions-des-impots\\_647fc4c1-013a-4e80-8bf2-671735c42ab1/01:31/02/05/2020](https://blogavocat.fr/space/franck.demailly/content/les-commissions-des-impots_647fc4c1-013a-4e80-8bf2-671735c42ab1/01:31/02/05/2020)

<sup>3</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص: 30.

<sup>4</sup> - Daniel Giltad, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, édition technique 1991, Paris, p : 2.

<sup>5</sup> - إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص: 87.  
- أحمد محيو، المنازعات الإدارية (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 147.

- عبد العزيز نويري، " المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، ص-ص: 74-75.

## - ثانيا: مجال إختصاص لجان الطعن الضريبي في التشريع الجزائري

تناول المشرع الجزائري هذه اللجان مرات عديدة وفي مراحل متعددة بقوانين الضرائب، وعليه سنتناول التغيرات والتطورات الواردة على مجال إختصاصاتها بحسب أهم هذه المراحل وذلك بحسب ما يلي:

**1- المرحلة الأولى (بداية من سنة 1969 حتى 2015):** شهدت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان الضريبية عدة تعديلات خلال هذه المرحلة، وذلك من خلال مجموعة من قوانين المالية وبعض القرارات الإدارية.

**أ - بموجب قانون المالية لسنة 1969:** كان أول إنشاء للجان الطعن الضريبي في مجال المنازعة الضريبية بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، والتي نصت على أن يتم إحداث لجان للطعن يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة وإما للحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة، غير أنه لا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان بعد تقييد الدعوى لدى المحاكم القضائية،<sup>1</sup> وقد إقتصر مجال الطعن أمام هذه اللجان حينها على مادة الضرائب المباشرة فقط في مرحلة تأسيسها (مرحلة الوعاء الضريبي).

**ب- بموجب القرارات المؤرخة في 02 مارس سنة 1970:** نصت المواد 3 و4 من هذه القرارات حينها على أن تؤهل هذه اللجان أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للإختصاص الولائي والرامية إلى الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض أو تخفيف الضرائب المقررة قانونا.<sup>2</sup>

**ج - بموجب الأمر رقم 76-101 لسنة 1976:** وقد تضمن هذا الأمر وقتها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتضمنت المادتين 404 و405 منه، على أن

<sup>1</sup> - أنظر الأمر رقم 68-654، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968 المتضمن لقانون المالية لسنة 1969، (ج ر عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968).

<sup>2</sup> - القرارات المؤرخة في 2 مارس 1970 المتضمنة تعديل وتنظيم القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، (ج ر عدد 31 بتاريخ 03 أكتوبر 1970)

يقتصر مجال الطعن أمام اللجان على الضرائب المباشرة فقط، دون طلبات العفو الولائي، وخصص لهذا النوع من الطلبات فصلاً بعنوان الطعن الولائي.<sup>1</sup>

د- بموجب قانون المالية لسنة 1991: أضاف المشرع الرسوم المماثلة إلى إختصاص هذه اللجان، وتضمنت المواد 300 ، 301 ، 302 من هذا القانون على أن تخص الطعون أمام هذه اللجان جداول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة.<sup>2</sup>

هـ - بموجب قانون المالية لسنة 1998: تضمنت المواد 17، 18، 19 من هذا القانون تمديد إختصاص اللجان إلى مجال الرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>3</sup>

و- بموجب قانون المالية لسنة 2007: بصدر قانون المالية لسنة 2007، وبموجب المادة 49 منه، حوّل المشرع جميع الأحكام المتعلقة بهذا النوع من اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية، وبقي إختصاصها مقتصرًا على مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.<sup>4</sup>

2- المرحلة الثانية (بداية من سنة 2016): بصدر قانون المالية لسنة 2016، عرفت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان تغييرات كبيرة، خاصة فيما تعلق بنص المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>5</sup> والمدرجة بالفصل المتعلق بالإجراءات أمام لجان الطعن، (هذا الفصل مدرج بدوره بقانون الإجراءات الجبائية ضمن الباب الأول المتعلق بالمنازعات الضريبية بالجزء الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات)، والتي تم تعديلها تعديلاً كلياً لتشمل بذلك أنواعاً مختلفة للجان من حيث تسميتها وتوزيعها الإقليمي وكذا توسيع مجال إختصاصها النوعي والمالي، حيث تضمن النص الجديد على أن تنشأ

1 - الأمر 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المُلغى)، السابق الذكر.

2 - القانون 36/90، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

3 - القانون رقم 97-02، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 (ج ر عدد 89 بتاريخ: 1997/12/31).

4 - القانون رقم 06/24، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007، السابق الذكر.

5 - المادة 27 من القانون رقم 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السابق الذكر.

على التوالي، لدى كل ولاية، ولدى كل مديرية جهوية، ولدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.<sup>1</sup>

وكما أصبحت هذه اللجان مختصة نوعيا زيادة على مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بجميع أنواع الرسوم على رقم الأعمال، ولم يعد الأمر مقتصرًا على نوع معين فقط منها كما كان سابقًا قبل سنة 2016، مُحددًا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فقط، وأما عن توزيع الاختصاص فيما بين اللجان فقد إعتد على معيار مالي متعلق بقيمة مبلغ الطعون موضوع النزاع وتم تحيينه على النحو التالي:

- **لجنة الولاية للطعن:** وتختص بالطعون النزاعية التي تكون مبالغها من الحقوق والغرامات تقل أو تساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت إدارة الضرائب بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>2</sup>

- **الجنة الجهوية للطعن:** تختص بالطعون النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> \* - قبل سنة 2016 كانت اللجان على النحو التالي:

- **لجنة الدائرة:** والمحدثة حينها بموجب المادة 90 من قانون المالية لسنة 1994، والتي كان أول إنشاء لها على مستوى البلدية بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969.

- **لجنة الولاية:** والتي كان أول إنشاء لها على مستوى المجالس الشعبية الولائية بموجب المادة 360 من الأمر 76-101، والتي نصت على أن " تنشأ لدى كل مجلس شعبي للولاية، لجنة للطعن للضرائب المباشرة "، ويصدر قانون المالية لسنة 1998، نصت المادة 18 منه، على أن تؤسس لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وبقي الأمر نفسه لحين صدور قانون المالية لسنة 2016.

- **اللجنة المركزية:** على مستوى وزارة المالية، وهي بنفس التسمية وبنفس الجهة منذ أول إنشاء لها.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016).

<sup>3</sup> - الفقرة الثانية، من نفس المادة، من نفس القانون.

- **الجنة المركزية للطعن:** تختص بالطعون النزاعية التي يفوق مبلغها الإجمالي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق وأن أصدرت مصالح إدارة الضرائب بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، إضافة أيضا لتلك الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات مهما كانت مبالغها.<sup>1</sup>

وتجدر الملاحظة أن التغيير المستمر لأحكام لجان الطعن الضريبي قد أسفر عنه وعلى عكس المتوقع، التقليل في مجال إختصاصها وذلك بجعلها غير مختصة بطلبات العفو كما كان سابقا، ناهيك عن إلغاء إجراء تمكين المكلف بالضريبة من الطعن التدرجي أمام اللجان فيما بينها.<sup>2</sup>

وأما فيما يخص أنواع الضرائب المشمولة بالطعن أمام هذه اللجان فقد وردت على سبيل العموم ضمن قانون الإجراءات الجبائية متمثلة في مجال حقوق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ولأول مرة يتم توضيحها وتفصيل أنواعها من خلال منشور توضيحي صادر عن المديرية العامة للضرائب سنة 2017، والذي تضمن ما يلي:

" إن الطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة من أجل منازعة قرار صادر بخصوص شكوى نزاعية، يمكن أن تتعلق بأنواع الضرائب التالية:

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزافية الوحيدة، ...);

<sup>1</sup> - الفقرة الثالثة، من نفس المادة، من نفس القانون.

<sup>2</sup> \* - حيث كانت سابقا لجنة الولاية للطعن مختصة أيضا بموجب المادة 18 فقرة 2، من قانون المالية لسنة 1998 بتلك الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون (والتي تحولت إلى لجنة الدائرة فيما بعد)، إضافة لطلبات العفو، وكما كانت تختص بحسب المادة 459 من قانون المالية لسنة 1986 بتحديد الريح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري عند خلافهم مع إدارة الضرائب حول أرقام أعمالهم وأرباحهم السنوية حيث يتوجب على إدارة الضرائب إحالة النزاع على اللجنة في هذه الأحوال ودون الحاجة لطعن المكلف بالضريبة.

- وأما لجنة الطعن المركزية فقد كانت سابقا مختصة أيضا وبحسب المادة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969 بالطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الولاية للطعن، ويمكنها كذلك الفصل بطلبات العفو الولائية.

- الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الإستهلاك، الرسم على المنوجات البترولية، ...)

يمكن كذلك أن ترفع أمام لجان الطعن، الطعون المتعلقة بمنازعات ضرائب غير مُقتنة، والتي تكون قواعد الوعاء والمراقبة والمنازعات الخاصة بها هي تلك المنصوص عليها بالنسبة لأنواع الضرائب المذكورة أعلاه.

المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة، لا تدخل ضمن إختصاص لجان الطعن".<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### أعضاء لجان الطعن الضريبي وكيفية صدور آرائها

مما لا شك فيه أن فعالية لجان الطعن الضريبي متوقفة على مدى حجم حيادها وإستقلاليتها، ولمعرفة ذلك لا بد من التطرق لطبيعة تكوين أعضائها وكيفية صدور آرائها.

أولاً - أعضاء لجان الطعن: شهدت تشكيلة هذه اللجان نقلة نوعية بعد صدور قانون المالية سنة 2016، وإلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2018، وأصبحت كما يلي:

1 - على مستوى المديرية الولائية للضرائب: تتألف لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال على مستوى كل مديرية للضرائب بالولاية مما يلي:<sup>2</sup>

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.

<sup>1</sup> - المنشور رقم 01، الصادر بتاريخ 02 جانفي 2017، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ص: 3-4.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 81 مكرر فقرة 1، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المواد: 27 من قانون المالية لسنة 2016، و48 من قانون المالية لسنة 2017، و51 من قانون المالية لسنة 2018).

- عضو من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ممثل عن غرفة التجارة والصناعة للولاية؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية؛
- يمكن للجنة أن تضم، إذا إقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري؛
- عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب، يتولى مهام الأمين والمقرر.

**2 - على مستوى المديرية الجهوية للضرائب:** تتألف لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال على مستوى كل مديرية جهوية للضرائب مما يلي:<sup>1</sup>

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛

<sup>1</sup> - أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة: 27 من قانون المالية لسنة 2016).

- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- يمكن للجنة أن تضم، إذا إقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.
- عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب يتولى مهام الأمين والمقرر

- **على مستوى وزارة المالية:** تتألف لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لدى الوزارة المكلفة بالمالية مما يلي:<sup>1</sup>

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير؛
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- يمكن للجنة أن تعين، إذا إقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري؛
- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقرا للجنة؛
- تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

وبعد التطرق إلى تشكيلة هذه اللجان فإن أهم ما يمكن ملاحظته حول طبيعة أعضائها يمكن إبرازه فيما يلي:

<sup>1</sup> - أنظر المادة 81 مكرر فقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المواد: 27 من قانون المالية لسنة 2016، و 48 من قانون المالية لسنة 2017، و 51 من قانون المالية لسنة 2018).

- رغم التغيير الذي شهدته ماهية أعضاء هذه اللجان خاصة من خلال إسناد مهمة رئاستها لمحافظ حسابات على مستوى لجنة الولاية وخبير محاسبي على مستوى اللجنة الجهوية، إلا أنه تم الإبقاء على إسناد رئاسة اللجنة المركزية للوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا والذي عادة ما يكون من ضمن إطارات المديرية العامة للضرائب، ومع العلم أن أهم ملفات الطعون النزاعية من حيث مبالغها تُطرح أمام هذه اللجنة بحكم مجال إختصاصها.

- وكما أنه وبإعتقادنا، كان من الأفضل إسناد رئاسة لجان الطعن لجهات حيادية عن طرفي النزاع، حيث أن كل من محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين كرؤساء للجان الولائية والجهوية، يُعتبرون بالدرجة الأولى مكلفين بالضريبة، وكما أن وزير المالية أو من يمثله كرئيس للجنة المركزية للطعن، يُعتبر في المقام الأول سلطة سلمية رئاسية لمختلف مصالح الضرائب.

وجدير بالذكر أن رئاسة بعض هذه اللجان قد أُسندت في المراحل الأولى لإستحداثها لجهات محايدة تماما، فقد أُسندت لجنة الدائرة سابقا لقاوض يترأسها،<sup>1</sup> وأُسندت رئاسة لجنة الولاية كذلك سابقا لرئيس المجلس الشعبي الولائي،<sup>2</sup> وبعد ذلك لقاوض،<sup>3</sup> وكما أنه بالنظر إلى بعض الأنظمة الجبائية المشابهة نجد المشرع الفرنسي مثلا قد أسند رئاسة هذا النوع من اللجان لقضاة إداريين لهم خبرة في المجال الضريبي.<sup>4</sup>

- وكما نلاحظ بقاء عضوية إدارة الضرائب في لجان الطعن على مدار جميع التعديلات رغم أنها طرف في النزاع، وفي ظل عدم وجود أي ممثل للمكلف بالضريبة كمستشاره أو محاميه.

---

<sup>1</sup> - المادة 300 (قبل إلغائها) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بموجب القانون رقم 90-36، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 50 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، السابق الذكر.

<sup>4</sup> - Voir Art : 1651, Code Général des Impots, <http://www.cgi.fr>

## - ثانيا: كيفية صدور آراء اللجان

شهدت أحكام الآراء الصادرة عن لجان الطعن إشكالات متعددة، وذلك لأسباب كثيرة إعتبرتها إدارة الضرائب نفسها جملة من النقائص التي كانت تعترى اللجان سابقا والتي أدت إلى تغيير الكثير من الأحكام المتعلقة بها، وقد تضمن المنشور السابق الذكر أهم العيوب التي تمت معاينتها بخصوص اللجان القديمة قبل سنة 2016، وعليه سنتناول جملة هذه الأسباب بحسب وجهة نظر مصالح إدارة الضرائب ومن ثم نتطرق إلى إجراءات صدور آراء اللجان وتنفيذها وفق الأحكام والإجراءات الجديدة.

**1 - الأسباب والنقائص المرتبطة بلجان الطعن سابقا:** بحسب المنشور الصادر عن مصالح المديرية العامة للضرائب بتاريخ 02 جانفي سنة 2017، تتمحور هذه النقائص فيما يلي:<sup>1</sup>

أ- بالنسبة لنوعية الآراء الصادرة عنها: في هذا الصدد ربطت إدارة الضرائب أغلب النقائص بلجان الدائرة، وبنسبة أقل لجان الولاية، حيث كشفت أنه ثبت أن هناك خلط بين مجال طلبات العفو الولائي ومجال الطعن النزاعي، وميول لجان الدائرة عند معالجتها للملفات النزاعية للجوانب والظروف الإجتماعية للمكافين بالضريبة، وتجاهل قواعد قوانين الضرائب السارية المفعول، وكما أرجعت ذلك نسبيا لطبيعة تشكيلة هذه اللجان سابقا، مُعتبرة أن جميع أعضاء اللجان سابقا وفيما عدا ممثل إدارة الضرائب، غير مختصين في مواد القانون الجبائي والتجاري أو قوانين المحاسبة، في حين يتوجب عليهم دراسة طعون مُرتبطة بوضعيات ضريبية معقدة، لا سيما تلك المتعلقة بالتحقيقات المحاسبية.

ب- إرتفاع عدد الطعون القضائية لإدارة الضرائب ضد آراء اللجان المحلية: بحسب إحصائيات المديرية العامة للضرائب، تمت ملاحظة نسب مرتفعة من طعون المصالح الجبائية ضد الآراء الصادرة عن اللجان المحلية لا سيما لجان الدائرة، وذلك على أساس إعتبرها آراء غير مؤسسة ومُجردة من أي أساس قانوني بسبب قلة الخبرة التقنية والقانونية لأعضائها.

<sup>1</sup> - المنشور رقم 01، الصادر بتاريخ 02 جانفي 2017، السابق الذكر، ص ص: 01-03.

ج- من حيث الطبيعة القانونية لآراء اللجان: نصت المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها، على أنه عندما يكون رأي اللجنة غير مؤسس، تُرجى الإدارة الجبائية تنفيذه على أن ترفع طعنا بذلك أمام المحكمة الإدارية، وحيث أن هناك نوعا من الغموض يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان من حيث تمتعه بطابع القرار الإداري، فضلا عن ذلك السؤال المثار باستمرار حول الجهة التي يوجه ضدها الطعن، وذلك على اعتبار أن هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا يوجد أي نص يمنحها أهلية التقاضي.

2 - إجراءات صدور آراء اللجان بعد صدور قانون المالية لسنة 2016: سنحاول توضيح الإجراءات المعمول بها حاليا، وذلك بداية من عملية توجيه الطعون وكيفية معالجتها والفصل فيها وصولا لعملية تنفيذها.

أ - توجيه الطعون: يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير مديرية المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ إستلام قرار إدارة الضرائب.

حيث تُرسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع من حيث شكلها ومضمونها لنفس القواعد المتعلقة بالشكوى في مادة الوعاء الضريبي، إلا أنه لا يمكن أن يُرفع الطعن إلى اللجان بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية،<sup>1</sup> وكما أن طعن المكلف بالضريبة أمام هذه اللجان لا يُعلق عملية تسديد الحقوق الجبائية، غير أنه يمكنه طلب الإستفادة من تأجيل الدفع بحسب أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات

<sup>1</sup> \* - يشترط لقبول طعن المكلف بالضريبة أمام هذه اللجان، ألا يكون طعنه قد رُفِعَ للجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، وتجدر الإشارة أن هذا الشرط الإجرائي لم يطرأ عليه أي تغيير أو تعديل منذ نشأة هذا النوع من اللجان.

- أنظر: ريم مراحي، الضريبة على العقار، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، السنة الجامعية، 2015/2016.

الجبائية، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق والزيادات محل النزاع.<sup>1</sup>

**ب - معالجة الطعون والبت فيها:** بعد إستلام الطعون، يتم عرضها على أعضاء اللجان من طرف رؤسائها، لغرض دراستها ومناقشتها وذلك بالنظر إلى نوع الحقوق الضريبية محل النزاع وأساس فرضها، وأوجه النزاع التي أثارها المكلف بالضريبة، وفي الأخير يُبدي أعضاء اللجان إستنتاجاتهم حول أوجه الطعن،<sup>2</sup> حيث يكمن دور هذه اللجان في هذه المرحلة في إعادة النظر في النزاع الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

وتلزم لجان الطعن بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر إبتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وإن لم تُبد اللجان قرارها في هذا الأجل، أُعتبر صمتها رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر إبتداءً من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجان للبت في الطعون، وقد ألزم المشرع اللجان أن تُعل الآراء الصادرة عنها، وعلى أن تُحدد في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يُمنح للطاعن، وعلى أن تُبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس، وكما يتم بعدها أيضاً تبليغ قرار إدارة الضرائب بخصوص آراء اللجان للمكلف بالضريبة بحسب الحالة، من طرف مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، وذلك في أجل شهر واحد إبتداءً من تاريخ إستلام رأي اللجنة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - أنظر الفقرات: 1، 2، 3 و 4 من المادة 80 من من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المواد: 49 من قانون المالية لسنة 2007 و 42 من قانون المالية لسنة 2009 و 40 من قانون المالية لسنة 2012).

<sup>2</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p : 40.

<sup>3</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق الذكر، ص: 49.

<sup>4</sup> - أنظر الفقرتين 2 و 3 من المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمعدلة بموجب المواد 49 من قانون المالية لسنة 2007 و 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و 26 من من قانون المالية لسنة 2012 و 50 من من قانون المالية لسنة 2018).

3- تنفيذ آراء اللجان: نصت الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، بعد تعديلها بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، على أنه " تعتبر آراء اللجان نافذة بإستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي " .

ويتضح لنا من خلال هذه الفقرة أن المشرع خول صراحة لإدارة الضرائب سلطة تقرير رفض الآراء الصادرة عن لجان الطعن عند مخالفتها للقانون أو التنظيم، حيث أنه من غير المعقول قانونا أن تُمنح هذه السلطة التقريرية في مجال فحص المشروعية لجهة إدارية على لجان غير تابعة لها رئاسيا أو حتى وصائيا، ناهيك عن أن هذه الجهة نفسها طرف في المنازعات التي تنتظر فيها هذه اللجان.

وحول هذه الجزئية بالذات نعتقد أن المشرع الجزائري ورغم التعديلات المتكررة، قد كان وإن صح القول مُحتمشا ومُترددا في إتخاذ موقف حاسم في إعطاء القوة التنفيذية لآراء لجان الطعن في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال<sup>1</sup>، وذلك على خلاف الأمر بالنسبة للجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل ولجان العفو الضريبي، حيث نجد قرارات هذه الأخيرة تتمتع بقوة تنفيذية مطلقة، فمنها ما لا يمكن الطعن فيه حتى قضائيا كقرارات لجان العفو الضريبي، وبنظرنا أن ذلك راجع لطبيعة تشكيلة هذه اللجان وتفرّد وإحتكار إدارة الضرائب لسلطة إتخاذ القرارات في دورات إنعقادها، مما لا يجعلها في حاجة للتحوف من نتائج قرارات هذه اللجان فهي من تتخذها

---

1 \* - حيث نلاحظ أن هذه التعديلات مرت بثلاث مراحل، كانت المرحلة الأولى بموجب المواد من 29 الى 31 من قانون المالية لسنة 1997، والتي تم النص من خلالها على تأجيل تنفيذ قرارات اللجان إذا رأت إدارة الضرائب أنها مخالفة لقانون الضرائب أو غير مؤسسة ، وكانت المرحلة الثانية عند تعديل الفقرة الرابعة من نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، حيث نص المشرع هذه المرة على تعليق تنفيذها بدل تأجيلها، على أن تقوم إدارة الضرائب إذا تبين لها أن هذه الآراء غير مؤسسة برفع طعن بشأنها أمام القضاء في غضون الشهر الموالي لتاريخ صدورها، وأما المرحلة الثالثة فقد كانت بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2016، حيث لم تعد إدارة الضرائب بحاجة لإجراء الطعن في آراء اللجان أمام القضاء، بل تصدر قرارا إداريا برفضها.

في الأساس ولو كان ذلك يبدو بطريقة غير مباشرة تحت غطاء لجان التوفيق أو لجان العفو.

وكما أن المشرع لم يكن واضحاً أيضاً في تعريف الطبيعة القانونية لآراء هذه اللجان رغم التعديلات الواردة على نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب قانوني المالية لسنتي 2016 و 2018، فتارة يصفها بـ " الآراء"، كما هو الحال بنص الفقرة الثانية منها، وتارة يصفها بالقرارات بنفس المادة ضمن فقرتها الثالثة.<sup>1</sup>

وعليه يطرح التساؤل حول جواز الطعن من عدمه أمام جهات القضاء في هذه الآراء، والذي أجازه المشرع لإدارة الضرائب فقط، قبل صدور قانون المالية لسنة 2016، وذلك عندما يتضح لها أن قرار اللجان غير مؤسس قانوناً، وأما بداية من سنة 2017، فقد منح لإدارة الضرائب سلطة رفض آراء اللجان إذا كانت غير قانونية وعلى أن يتم تبليغ قرار الرفض للمكلف بالضريبة من طرف كل من مدير الضرائب بالولاية أو مدير مديرية كبريات المؤسسات بحسب الحالة، وباعتقادنا أنه وفي هذه الحالات يمكن الطعن أمام القضاء في قرار الرفض الصادر عن هذه المصالح الجبائية، على خلاف الأمر سابقاً حيث كان يطرح الإشكال في عدم جواز طعن المكلفين بالضريبة في آراء اللجان نظراً لعدم تمتع هذه الأخيرة بالشخصية المعنوية أو أهلية التقاضي.

وكما أنه حتى بالنسبة لمصالح إدارة الضرائب ورغم وجود نص صريح سابقاً قبل 2016، يتيح إمكانية طعنها في آراء اللجان في أجل شهر من تاريخ تبليغها بها، إلا أن التطبيق القضائي لمجلس الدولة كان متضارباً ومختلفاً في عديد القرارات الصادرة عنه بخصوص ذلك،<sup>2</sup> ففي القرار رقم 002060 بتاريخ 2002/01/28، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1999/02/22 في حق مدير الضرائب لولاية تيبازة ضد: (ل- ع

<sup>1</sup> \* - حيث نصت الفقرة الأولى من المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر، على أنه: " يمكن أن تبدي لجان الطعن رأياً..."، وأما الفقرة الثانية فقد نصت على أنه " تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض...".

<sup>2</sup> - دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، السابق الذكر.

ق)، قضى مجلس الدولة ب: " المصادقة على القرار المستأنف باعتبار أن المدير الولائي عضو في لجنة الطعن وبذلك لا يمكنه الطعن في قرار صادر من طرفه " .

وعلى خلاف ذلك نجد مجلس الدولة في قراره رقم 001717 بتاريخ 2001/04/23، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1999/02/01 في حق مدير الضرائب لولاية تيبازة ضد (ك-م)، والقاضي برفض الدعوى شكلا والتي تطلب فيها إدارة الضرائب إبطال قرار اللجنة الولائية للطعن، قضى ب: " إلغاء القرار المستأنف والتصريح بقبول دعوى المدير الولائي للضرائب ضد قرار اللجنة الولائية للطعن شكلا ورفضها موضوعا لعدم التبرير " .

وفي قرار آخر له سنة 2002، فصل فيه أيضا بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن للولاية من طرف مدير الضرائب للولاية بإعتباره عضوا فيها، وذلك بتصريحه:<sup>1</sup>  
" ... وحيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، وأن المدير الولائي الطاعن، بصفته عضوا، يعد مصدرا للقرار، وبالتالي لا يمكن الطعن فيه، وهو ما يجعل حكم قضاء المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه " .

حيث يتضح لنا من خلال موقف القضاء ضمن أغلب هذه القرارات، أنه وبمفهوم المخالفة عند إقراره عديد المرات برفض طعون إدارة الضرائب في قرارات اللجان تأسيسا على عضويتها ضمن ذات اللجان، أنه من غير المنطقي أن تكون إدارة الضرائب عضوا في لجان تنظر وتفصل في منازعة، هي نفسها أحد أطرافها.

---

<sup>1</sup> - قرار مجلس الدولة رقم: 002060، بتاريخ 28 جانفي 2002 (قرار غير منشور).

## الفصل الثاني

### ضمانات المكلف بالضريبة أمام جهة القضاء

- المبحث الأول: حق الطعن أمام القضاء
- المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة وعنصر الإثبات في الدعوى الجبائية
- المبحث الثالث: ضمانات وقف التنفيذ في المواد الجبائية.

ما من سبيل للمكلف بالضريبة إذا لم يتمكن من إستيفاء حقوقه بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة له من خلال حقه في الطعن أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان الإدارية، إلا اللجوء للجهة القضائية المختصة، ونظرا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانات وحماية لحقوق الأشخاص من أخطاء وتجاوزات الإدارة، أجاز المشرع الجزائري في المجال الجبائي للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى جهة القضاء الإداري للطعن في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب حول تظلماتهم المتعلقة بوعاء الضريبة أو بإجراءات تحصيلها.

وعليه هل يمكن أن تضمن جهة القضاء حماية أكثر للمكلفين بالضريبة خاصة أنها بمثابة الملاذ الأخير والفرصة الوحيدة المتبقية لهم للطعن في مشروعية قرارات الإدارة الجبائية، ومن هذا المنطلق سنتطرق ضمن هذا الفصل لأهمية هذه الحماية من خلال دراسة أهم أوجهها بداية من حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام القضاء، وإجراءات التحقيق الخاصة التي سنها المشرع في مجال هذا النوع من الطعون، وصولا لتلك الضمانات في مجال الإثبات وإمكانية وقف تنفيذ قرارات الإدارة الجبائية.

## المبحث الأول

### حق الطعن أمام القضاء

للإحاطة بحق المكلف بالضريبة في الطعن أمام الجهة القضائية المختصة يتوجب علينا في البداية تحديد الطبيعة القانونية لكل من المنازعة الضريبية والدعوى الضريبية، ومن ثم دراسة شروط قبول عريضة دعواه في مجال هذا النوع من المنازعات.

### المطلب الأول

#### تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية والدعوى الضريبية

في الحقيقة أنه لا وجود لأي منازعة قضائية ما لم تسبقها دعوى أمام الجهة القضائية المختصة، ولمعرفة وتحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية فلا بد أولاً من معرفة الطبيعة القانونية للمنازعة الجبائية، وهذا ما سنحاول إستخلاصه من خلال الفرعين التاليين.

### الفرع الأول

#### تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية

من أبرز خصائص المنازعة الإدارية أنها وسيلة قانونية كفلها المشرع للأشخاص حماية لحقوقهم في مواجهة جهة الإدارة عن طريق القضاء أو غيره، وغالبا ما تشغل الإدارة فيها مركز المدعى عليه أو المعارض ضده، نظرا لما تتمتع به من مظاهر وإمتيازات السلطة العامة التي تجعلها في غنى عن اللجوء إلى جهة القضاء لتنفيذ أعمالها تجاه الغير.<sup>1</sup>

ويثور التساؤل بخصوص الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية، لما لذلك من أهمية سواءً لتحديد الجهة القضائية المختصة للفصل فيها، أو لمعرفة القانون الواجب تطبيقه

<sup>1</sup> - الهادي خضراوي، المرجع السابق الذكر، ص ص: 90-91.

بشأنها، وعلى هذا الأساس إنقسم الفقه إلى أكثر من رأي حول إعتبار المنازعة الضريبية  
منازعة إدارية من عدمه، وفي هذا الخصوص إتجه جانب منه إلى القول بأن المنازعة  
الضريبية لا تُعد من المنازعات الإدارية، وإتجه جانب آخر إلى إعتبارها منازعة إدارية،  
وقد إستند كل منهم في تكوين رأيه وتدعيمه على معيار محدد، فمنهم من إحتج بفكرة  
السلطة والسيادة، ومنهم من بنى إعتقاده على أساس طبيعة القانون المنظم للعلاقة بين  
المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وكذلك من إعتد كليا على جهة الإختصاص  
القضائي عند الفصل في هذا النوع من المنازعات.

وعلى هذا الأساس سنتناول تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية، وفق هذه  
المعايير، وكذا معرفة موقف المشرع الجزائري من ذلك.

#### - أولا: معيار السلطة والسيادة

إتجه جانب من الفقه إلى إعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية، مُعتبراً ربط  
وتحصيل الضرائب من العمليات الإدارية التي تهدف إلى التوصل إلى قرارات إدارية حول  
الضريبة، تُصدرها الإدارة الضريبية بصفقتها سلطة عامة، مما يدعو للقول وبإطمئنان أن  
المنازعات الضريبية من قبيل المنازعات الإدارية بحسب طبيعتها، وليست من المنازعات  
الإدارية بحسب نص القانون.<sup>1</sup>

وكما تعد منازعة إدارية على إعتبار المصالح الجبائية جهة إدارية ذات سيادة وتتمتع  
بمركز قانوني قوي، تمارس نشاطها بما لها من إمتيازات السلطة العامة، التي تجعلها في  
الطرف الأقوى في مواجهة المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

وإعتقاداً على نفس المعيار ذهب البعض للقول بأن المنازعة الضريبية لا تُعد من  
ضمن المنازعات الإدارية، وحُجَّتهم في ذلك أن مصلحة الضرائب لا تتمتع بأي سلطة

---

<sup>1</sup> - عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية في المغرب بين الإدارة الضريبية والقضاء، رسالة ماجستير مقدمة لكلية  
الحقوق قسم القانون العام، جامعة محمد الخامس، الناظور، 2009، ص: 12.

- وأنظر: محمد أحمد عبد الرؤوف، المرجع السابق الذكر، ص: 32.

<sup>2</sup> - الهادي خضراوي، المرجع السابق الذكر، ص: 93.

إدارية، وهي لا تؤدي خدمة عامة للجمهور، وأن أساس فرض الحقوق الضريبية لا يُعد من قبيل أعمال السيادة، وكما أن تنفيذها يتعلق بدخول المكافين وملكياتهم الخاصة، مما يعدم وجود أي صبغة إدارية للمنازعات الضريبية.<sup>1</sup>

### ثانياً: على أساس طبيعة قواعد القانون الجبائي

نصت المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام 1789، على أن " يمتلك المواطنون حق التحقق من الضريبة العامة، والإقرار عليها بحرية، ومراقبة توظيفها، وتقدير مقدارها وتقويمها وطريقة تحصيلها ومدتها، سواء قاموا بذلك شخصياً أو عبر ممثليهم"،<sup>2</sup> وكما أن السبب الرئيسي لنشأة البرلمان تاريخياً يرجع إلى عامل وجوب التأسيس التشريعي للضريبة.<sup>3</sup>

وبذلك يعتبر القانون الجبائي مصدر الإلتزام بدفع الضريبة، فقد حرص المشرع من خلاله على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية المنوطة بتنفيذه فقط، لذلك فالقانون الجبائي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، فهو القانون الذي منح للمكلف بها مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه، وفرض عليه الإلتزامات الجبائية المستحقة عليه، وهو القانون ذاته الذي يُحدد إمتيازات وحقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل، فالعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الجبائي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب وإستنادها إليه في كل ما ينجم عنها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - خيربي عثمان عبد العال، المرجع السابق الذكر، ص: 11.

<sup>2</sup> - إعلان حقوق الإنسان والمواطن لعام 1789، ترجمة حسين إسماعيل.

<https://neorevivalism.files.wordpress.com/2016/05/d8a7d995d8b9d984d8a7d986>

<sup>3</sup> - Louis Trotabas, finance publique, op.cit, pp :18-20.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (دراسة

مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص: 124.

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وإنما على نصوص القوانين التي تفرضها، وقد إتفقت غالبية التشريعات على ذلك،<sup>1</sup> وعليه فإن طبيعة المنازعة الضريبية مستمدة من طبيعة القانون الجبائي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى، فنجد الإدارة عند فرضها للضرائب وجبايتها وحتى حين نظرها في تظلمات المكلفين بالضريبة قوية ومقيدة في الوقت نفسه بموجب النصوص الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها بالقوانين الجبائية، وحتى القاضي عند نظره في الدعوى الضريبية يستمد سلطاته من هذه القوانين، وكما أن أساس معرفة المكلف بالضريبة لإلتزاماته وحقوقه الجبائية مرجعه قوانين الضرائب.

#### - ثالثاً: معيار جهة الإختصاص القضائي

إعترفت أغلب التشريعات بالطبيعة القانونية المستقلة للمنازعة الضريبية، مستمدة ذلك من جملة المبادئ التي تقوم عليها القوانين الجبائية وإستقلاليتها عن القوانين الأخرى، وعن تمتع هذه الأخيرة بذاتية كاملة جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج متعددة، منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذه المنازعة، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق عليها، ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، إضافة إلى ماهية وسائل الإثبات في هذا النوع من المنازعات، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

وقد تباينت قوانين التشريعات المقارنة بخصوص تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية، فمنها من أسند ولاية الفصل فيها لجهات القضاء العادي آخذا بالرأي القائل أن القضاء العادي يوفر ضمانات أكثر للمكلفين بأداء الضريبة لا يوفرها لهم القضاء الإداري الذي يميل عادة إلى الدفاع عن مصالح الخزينة العمومية

<sup>1</sup> - Lion Duguit, Traité de droit constitutionnel, France, Paris, tome 2, pp : 380-385.

<sup>2</sup> - محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة -، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998، ص: 136.

للدولة، فضلا عن أن الصبغة الإدارية للمنازعات الضريبية غير خالصة، مما يجعل القضاء العادي مختصا بنظر منازعاتها.<sup>1</sup>

بينما أسندت بعض قوانين التشريعات الأخرى سلطة الفصل في هذا النوع من المنازعات إلى جهات القضاء الإداري أخذا بالرأي القائل أن الضريبة يتم تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهة الإدارية المختصة بتحديد وتحصيل الضريبة، وعلى إعتبار أن المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب والرسوم من قبيل المنازعات الإدارية، وأن قرار تقدير الضريبة، قرار إداري كاشف لدين الضريبة وليس منشأ له.<sup>2</sup>

وكما ذهبت بعض التشريعات إلى إنشاء محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية، وذلك على أساس أن الطبيعة الفنية والتقنية التي تتميز بها قوانين الضرائب جعلت لها ذاتية مستقلة تستوجب أن ينظر ويفصل في منازعاتها قضاة متخصصون قادرين على تأصيل وتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير وتطبيق نصوص التشريع الجبائي القائم على قواعد متميزة ومختلفة عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص أو العام، وعليه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي والقضاء الإداري.<sup>3</sup>

وبالتالي نجد أن هناك دولا أناطت مهمة النظر والفصل في المنازعات الضريبية بالقضاء العادي كبريطانيا، وفي دول أخرى كالسويد تولى القضاء الإداري مهمة الفصل

<sup>1</sup> - خيرى عثمان عبد العال، المرجع السابق الذكر، ص: 11.

<sup>2</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف، المرجع السابق الذكر، ص: 32.

<sup>3</sup> - زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، (د. س. ن)، ص: 29.

فيها على إعتبار أن الإدارة المالية هي جهة إدارية، أما في دول أخرى كفرنسا وبلجيكا فقد تم توزيع هذا الإختصاص بين القضاء العادي والإداري، إذ إختص القضاء الإداري في فض المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة أما المنازعات ذات الصلة بالضرائب غير المباشرة فينظرها القضاء العادي، وعينت بعض الدول محاكم ضريبية متخصصة لنظر مثل هذه المنازعات تتشكل من أعضاء متخصصين في الضرائب، تعمل وفق إجراءات وأصول خاصة بخلاف تلك الإجراءات والأصول المتبعة أمام جهات القضاء العادي، ومن هذه الدول ألمانيا والأردن واليمن، وذلك نظرا لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية وإستقلالية.<sup>1</sup>

ولذلك نجد السبل والوسائل المتاحة لحل المنازعة الضريبية تختلف من تشريع إلى آخر خاصة على المستوى القضائي فهناك من يجعلها من إختصاص القضاء الإداري، وهناك من يوزعها بين الجهازين العادي والإداري، وهناك من يجعلها حكرا على القضاء العادي، حيث يتضح مثلا أن شرط التظلم الإداري المسبق إجراء نسبي يختلف بحسب توجه كل نظام تشريعي.<sup>2</sup>

#### – رابعا: الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري

تبنى المشرع الجزائري المعيار العضوي كقاعدة عامة (تتخللها بعض الإستثناءات) لتوزيع الإختصاص بين جهات القضاء العادي والقضاء الإداري،<sup>3</sup> حيث نص من خلال

---

<sup>1</sup> – منى إدلبي، " الدعوى الضريبية في سورية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 27، العدد الثالث، كلية الحقوق، جامعة دمشق، 2011، ص: 36.

– وأنظر: موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (د.س.ن)، ص: 37.

– وأنظر أيضا: محمد الحلاق، " الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية «، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2006، ص: 12.

<sup>2</sup> – ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات المغرب العربي، المرجع السابق الذكر، ص: 174.

<sup>3</sup> – مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية، الجزء الثاني (نظرية الإختصاص)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص: 09.

المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أن " المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للإستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها"، ووضح صراحة من خلال الفقرة الأولى من نص المادة 804 من نفس القانون، أن ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية، وكما عقد الإختصاص للمحاكم الإدارية في دعاوى القضاء الكامل من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 801 من نفس القانون، وكذلك فيما تعلق بالقضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، بحسب الفقرة الثالثة من نفس المادة.<sup>1</sup>

وحيث أنه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية كنص خاص، نجد أن المشرع نص أيضا من خلال الفقرة الأولى من المادة 82 من هذا القانون، على إختصاص المحاكم الإدارية بالمنازعات المتعلقة بقرارات إدارة الضرائب بخصوص الشكاوى موضوع النزاع والتي لا تُرضي بصفة كاملة المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

وبالتالي فإن المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، تُعد ومن دون أي لبس من قبيل المنازعات الإدارية، وذلك سواءً من خلال أعمال معيار السلطة العامة وإمتميازات الإدارة الجبائية في مجال فرض ومراقبة الضريبة وتحصيلها، أو بالنظر لطبيعة قواعد القانون الجبائي في حد ذاتها، أو بالنظر للجهة القضائية المختصة للفصل فيها، والمتمثلة في جهة القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية، وذلك بالنسبة لجميع أنواع الضرائب دون تحديد، سواءً إرتبطت هذه المنازعات بالضرائب المباشرة أو الغير مباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أو بحقوق التسجيل والطابع.

وعليه فجهة القضاء الإداري هي الجهة صاحبة الإختصاص بالنظر والفصل في هذه المنازعات الضريبية ومهما اختلفت أنواع الحقوق الضريبية، فالمشرع الجزائري عمل على توحيد الإختصاص بشأن المنازعة الضريبية المتعلقة بقرارات الإدارة الجبائية بخصوص قراراتها حول تظلمات المكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup> - القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ج ر عدد 21: بتاريخ 2008/04/23).

<sup>2</sup> - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

## الفرع الثاني

### تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية

تُعرف الدعوى على أنها حق الشخص في اللجوء للقضاء للمطالبة بحق مشروع،<sup>1</sup> وهي في الواقع ليست سلطة للفرد كما يرى البعض ولكنها نتيجة لها، فهي وسيلة للمطالبة بالحقوق، وعليه فالدعوى الإدارية هي جملة الإجراءات القضائية التي تُتخذ أمام القضاء الإداري للمطالبة بأثر من الآثار المترتبة على علاقة إدارية ما.<sup>2</sup>

وحيث يعرفها الأستاذ عمار عوابدي على أنها " حق الشخص والوسيلة القانونية في تحريك وإستعمال القضاء المختص، وفي نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية والإجرائية والموضوعية، المقررة للمطالبة بالإعتراف بحق أو للمطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الإعتداء على هذا الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الإدارية غير المشروعة والضارة والمطالبة بإزالتها وإصلاح الأضرار الناجمة عنها"،<sup>3</sup> وهي بذلك تلك المكنة القانونية المخولة للشخص في اللجوء إلى جهة القضاء الإداري للمطالبة بحقوق مستها تصرفات الإدارة وأضرت بها.<sup>4</sup>

وحيث تندرج الدعوى الضريبية ضمن وصف الدعوى الإدارية التي تمثل المعيار العام لإختصاص القضاء الإداري،<sup>5</sup> وكما تعتبر من أهم دعاوى القضاء الإداري، وعلى أساس التقسيم السائد للدعاوى الإدارية إلى دعاوى إلغاء و دعاوى تفسير و دعاوى فحص مشروعية و دعاوى تعويض أو كما تعرف بدعاوى القضاء الكامل، يطرح التساؤل إلى

1 - محمد إبراهيم البدارين، الدعوى في الفقه والقانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص:40.

2 - إلياس اليوسف، القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق، سوريا، 1991، ص:02.

3 - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الأول - القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، ص: 230.

4 - محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة مزيدة ومنقحة 2005، عنابة، ص: 121.

5 - عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، سوريا، 2008، ص: 25.

أي نوع من هذه الدعاوى تنتمي الدعوى الضريبية؟، وسنحاول فيما يلي الإجابة عن ذلك من خلال رأي الفقه، و موقف المشرع الجزائري، والتطبيق القضائي بهذا الشأن.

### - أولاً: رأي الفقه

ذهب فقهاء القانون لإعتبار المنازعات الجبائية على أنها منازعات تدخل في مجال القضاء الكامل، وسنتناول فيما يلي وعلى سبيل المثال لا الحصر بعض هذه الآراء.

يرى الأستاذ (مسعود شيهوب)، أن منازعات العقود و العمران و الضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل،<sup>1</sup> وهو ذات الطرح الذي ذهب إليه الأستاذ (محمد الصغير بعلي)، مؤكداً على الخصوص أن كل من منازعات الانتخابات المحلية، والمنازعات الضريبية، ومنازعات الصفقات العمومية، تدخل في دعاوى القضاء الكامل.<sup>2</sup>

وصرح (الأستاذ عبد العزيز نويري)، بقوله ان " القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية تنتمي إلى القضاء الكامل، فيحكمها قانون الإجراءات المدنية، وكذا التشريع الجبائي الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق ...".<sup>3</sup>

ويفيد الأستاذ (بوشير محند أمقران)، بأن المنازعات الضريبية تنتمي إلى القضاء الكامل، وعلى الرغم من حجم السلطات الواسعة المتاحة للقاضي في مباشرته لدعوى القضاء الكامل مقارنة مع صلاحيات قاضي المشروعية، إلا أن واقع الحال مخالف لذلك، نظراً لوجود ضوابط وحدود تعيق عمل القاضي الإداري، مما يشكل مجالا معيناً من الحماية للإدارة الجبائية من رقابة القضاء، فرغم أن لجهة القضاء سلطة الرقابة على أعمال الإدارة إلا أن هذه السلطة غير مطلقة تماماً.<sup>4</sup>

1 - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 380.

2 - محمد الصغير بعلي، المرجع السابق الذكر، ص: 209.

3 - عبد العزيز نويري، " المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها "، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد: 8، 2006، ص: 75.

4 - بوشير محند أمقران، إنتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، السنة الجامعية: 2006/2005، ص: 229.

## - ثانيا: موقف المشرع الجزائري

إستنادا لنص الفقرة الأولى من المادة 82، والفقرة الخامسة من المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> فإنه يمكن للمكلفين بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن مدير مديرية كبريات المؤسسات، أو عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لم تُرض بصفة كاملة المعنيين بها، أمام المحكمة الإدارية.

حيث نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أسند الإختصاص للمحاكم الإدارية مهما كانت طبيعة جهة الإدارة الجبائية المطعون في قرارها، محلية أو مركزية، فعلى الرغم من أن مديرية كبريات المؤسسات مصلحة مركزية بالعاصمة ويمتد إختصاصها وطنيا،<sup>2</sup> إلا أن الطعن في قراراتها بخصوص شكاوى المكلفين بالضريبة يكون أمام المحكمة الإدارية أيضا.

وعليه فالمشرع أكد ولو بطريقة غير مباشرة إنتماء الدعاوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل، وذلك عندما عقد الإختصاص إبتدائيا بالفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحاكم الإدارية، وذلك سواء تعلق الطعن بالقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية والمتمثلة في المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب أو بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة.<sup>3</sup>

1 \* - المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 63 من قانون المالية لسنة 2017، حيث كانت أحكام الفقرة الخامسة مدرجة سابقا بالفقرة الأولى من نفس المادة.

2 - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم: 06-327، السابق الذكر.

3 \* - يتحدد إختصاص مديرية كبريات المؤسسات من خلال المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018، كما يلي:

" تُعَيَّن المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لايداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم، بالنسبة إلى:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات والتي تخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛  
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدى والتي تخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو

وعلى هذا الأساس وبمفهوم المادتين 800 و 801 في فقرتها الثانية والثالثة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن إنعقاد الإختصاص للمحاكم الإدارية للفصل في الدعوى الضريبية، ومهما كانت جهة إدارة الضرائب المصدرة للقرار محلية أو مركزية، يؤكد إنتماء هذه الدعوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل.

### ثالثا - التطبيق القضائي

من خلال سابقة قضائية بتاريخ 17 ديسمبر 1978، قرر قضاء مجلس الدولة الفرنسي عند فصله في القضية المعروضة عليه تحت رقم 33554، أنه لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عُرض عليها النزاع حول الضرائب المفروضة من طرف الإدارة الجبائية، أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية المكلف بالضريبة، مُحيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لتستخلص نتائج أو آثار هذا الإلغاء،<sup>1</sup> وبذلك يتضح أن قضاء مجلس الدولة الفرنسي إعتبر حينها أن الدعوى الضريبية من دعاوى القضاء الكامل.

وكما أنه بالرجوع إلى التطبيق القضائي في الجزائر، يتضح لنا من خلال القرار رقم 88444 بتاريخ 29 ديسمبر 1991، أن القاضي الإداري بالغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقا أسند الإختصاص بالفصل في الدعوى الضريبية إلى الغرفة المحلية بوصفها جهة القضاء الكامل وليس للغرفة الإدارية لدى المحكمة العليا بوصفها قاضي إلغاء، حيث أقر إختصاص الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بالقرارات الصادرة عن نائب مدير الضرائب، وذلك على أساس أن قانون الضرائب المباشرة و

---

أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

<sup>1</sup> - Cyrille David et Autres, Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscale, 4<sup>ème</sup> édition, DALLOZ, 2003, p :133.

الرسوم المماثلة حينها حدد صراحة الجهة القضائية المختصة، وهي الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي.<sup>1</sup>

وبالتالي نخلص إلى أن الدعوى الضريبية تنتمي إلى دعاوى القضاء الكامل، ولهذا الإلتناء ما يبرره إذا ما نظرنا إلى سلطات القاضي الإداري حين فصله في هذا النوع من الدعاوى، حيث لا ينحصر دور القاضي الإداري في إلغاء قرار إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة لقاضي المشروعية، بل يُتاح له إتخاذ أي قرار آخر أو تعديل قرارها، وذلك بمقتضى ما له من سلطات واسعة في مجال الدعوى الضريبية، مستمدة من الطبيعة القانونية لهذه الأخيرة كدعوى قضاء كامل.

## المطلب الثاني

### شروط قبول عريضة الدعوى الجبائية

يتوقف قبول عريضة الدعوى الضريبية على توافر جملة من الشروط الشكلية والإجرائية والموضوعية، المنصوص عليها بكل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجبائية، وتختلف هذه الشروط بحسب نوع المنازعات الضريبية في مجال وعاء الضريبة أو بخصوص إجراءات تحصيلها، وقد شهدت الأحكام المتعلقة بهذه الشروط مؤخرا بعض التغييرات، خاصة بعد صدور قوانين المالية للسنوات 2008، 2016 و 2017، حيث لم يقتصر هذا التغيير على شروط رفع الدعوى فقط، بل مس جوهريا حتى حالات رفع الدعوى الضريبية، ولذلك وقبل التطرق للشروط العامة والشروط الخاصة للدعوى الضريبية، كان لزاما علينا بيان حالات رفعها أولا.

<sup>1</sup> - المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 2، 1993، ص: 148.

## الفرع الأول

### حالات رفع الدعوى الضريبية

مكن المشرع الجزائري سابقا كل من إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة من عرض المنازعة الضريبية على المحكمة الإدارية، غير أنه تراجع عن ذلك فيما بعد، حيث إقتصر مجال رفع الدعوى الضريبية على فئة المكلفين بالضريبة فقط، وسن فصل في ذلك فيما يلي.

#### أولا - بالنسبة لإدارة الضرائب

مكن المشرع الجزائري سابقا المصالح المختصة لإدارة الضرائب من رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية في إطار إحدى الوضعيتين التاليتين فقط.

1- رفع الدعوى ضد آراء لجان الطعن الضريبية: نصت الفقرة الرابعة من المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها كليا على أنه " عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي ".

وقد أثارت هذه الفقرة الكثير من الجدل، مما أدى إلى إختلاف التطبيق القضائي لأعلى جهة قضائية إدارية بشأنها، وذلك حول إمكانية الطعن القضائي من طرف إدارة الضرائب في قرارات هذه اللجان على الرغم من عضويتها فيها.<sup>1</sup>

---

1 \* - صدرت في هذا الصدد قرارات قضائية كثيرة، تختلف إختلافا جوهريا في منطوقها، ومن بينها على سبيل المثال: - قرار مجلس الدولة رقم 002060 بتاريخ 2002/01/28، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1999/02/22 في حق مدير الضرائب لولاية تيبازة ضد: (ل - ع ق)، برفض الدعوى وتأييد قرار اللجنة الولائية للطعن القاضي بإعفاء المدعى عليه من الضرائب، والذي قضى فيه مجلس الدولة ب: " المصادقة على القرار المستأنف باعتبار أن المدير الولائي عضو في لجنة الطعن وبذلك لا يمكنه الطعن في قرار صادر من طرفه ".

وإضافة إلى ذلك التساؤل الذي كان سائداً حول الجهة التي ترفع ضدها هذه الدعوى، فهل ترفع ضد لجنة الطعن المصدرة للقرار أو أنها ترفع ضد المكلف بالضريبة بإعتباره صاحب الطعن أمام هذه اللجنة مصدرة القرار، وخاصة أن المشرع حينها إكتفى بقوله على أن يرفع الطعن ضد رأي اللجنة دون أن يفصل في ذلك، مما دفع قضاء مجلس الدولة للقول في إحدى قراراته، بأن الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة توجه ضد المكلف بالضريبة و أن هذا الإجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى إلغاء موجهة ضد مقرر اللجنة، وإستقر على أن الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة، وكما أن توجيه الدعوى ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية ومن ثمة لا يعتبر خرقاً للأشكال الجوهرية.<sup>1</sup>

وكما أنه ومن خلال قراءة وتحليل الاحصائيات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب للسنوات من 2010 الى غاية 2014، يتضح لنا أن إجراءات الطعن المتعلقة بلجان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة حينها، لم تخدم في الواقع مصلحة المكلفين بالضريبة عند منازعتهم للإدارة الجبائية، حيث نجد النسبة

---

- قرار مجلس الدولة رقم 001717 بتاريخ 2001/04/23، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1999/02/01 في حق مدير الضرائب لولاية تيبازة ضد: (ك-م)، والقاضي برفض الدعوى شكلاً والتي تطلب فيها إدارة الضرائب إبطال قرار اللجنة الولائية للطعن، والذي قضى فيه مجلس الدولة ب: " إلغاء القرار المستأنف والتصريح بقبول دعوى المدير الولائي للضرائب ضد قرار اللجنة الولائية للطعن شكلاً ورفضها موضوعاً لعدم التبرير "، أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع لسنة 2010، السابق الذكر .

- قرار مجلس الدولة المؤرخ في 23 أفريل لسنة 2001، والذي جاء فيه: " ... أنه وبالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجنة الطعون وأنه على خطأ قام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل "، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، السابق الذكر، ص: 19.

- قرار مجلس الدولة رقم 002060 بتاريخ 28 جانفي 2002، والذي جاء فيه: " ... حيث أنه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، وأن المدير الولائي الطاعن، بصفته عضواً، يعد مصدراً للقرار، وبالتالي لا يمكن الطعن فيه، وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستلزم المصادقة عليه "، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، السابق الذكر، ص: 20.

- قرار مجلس الدولة رقم 30134 بتاريخ 14 جوان 2006، والذي جاء فيه أنه " من المقرر قانوناً أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقاً فادحاً أن يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق "، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، 2006، السابق الذكر، ص: 197.

<sup>1</sup> - مجلة مجلس الدولة، عدد 09، السابق الذكر، ص: 72.

المتوسطة للتظلمات المرفوضة من طرف هذه اللجان لا تتجاوز 25 بالمئة من مجموع الشكاوى على مدار السنوات الأربعة، وفي حين نجد أن غالبية قرارات هذه اللجان لم تنفذ من طرف إدارة الضرائب وتم الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية.<sup>1</sup>

وبصدور قانون المالية لسنة 2016، تضمنت المادة 26 منه تعديل الفقرة الرابعة من المادة 81، من قانون الإجراءات الجبائية، والتي أصبحت تنص على أنه " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي".

وكما نصت المادة 28 من نفس القانون على أن تدخل هذه الأحكام الجديدة حيز التنفيذ ابتداءً من الفاتح جانفي من سنة 2017، وبهذا التعديل الجوهري، ألغى المشرع الجزائري حالة إجراء الطعن القضائي من طرف إدارة الضرائب ضد تلك الآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبية المنصوص عليها ضمن المواد 80، 81، و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

**2- حالة رفع الدعوى تلقائيا من طرف مدير الضرائب:** نصت المادة 434 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002،<sup>2</sup> على إمكانية أن يقوم المدير الولائي للضرائب بعرض تظلم المكلف بالضريبة بموجب دعوى أمام المحكمة الإدارية، وإبلاغه بذلك.

وعند أول صدور لقانون الإجراءات الجبائية نصت الفقرة الثانية من المادة 79 منه على نفس الإجراء، وبصدور قانون المالية لسنة 2008، وبموجب المادة 26 منه، قام المشرع بتوقيف العمل بهذا الإجراء من خلال إلغاء أحكام الفقرة الثانية من نص المادة

<sup>1</sup> - أنظر الملاحق الإحصائية المرفقة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

<sup>2</sup> - القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، السابق الذكر.

79 السالفة الذكر،<sup>1</sup> وقد أحسن المشرع فعلا من خلال هذا التعديل، فمن غير المنطقي أن يلجأ مدير الضرائب لرفع الدعاوى ضد قراراته، وكما أن تطبيقات القضاء الإداري لم تشهد دعاوى من هذا النوع.<sup>2</sup>

## ثانيا - بالنسبة للمكلفين بالضريبة

تختلف حالات رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة بحسب طبيعة القرارات المطعون فيها، والصادرة عن مصالح إدارة الضرائب، فقد ترتبط هذه القرارات بوعاء الضريبة أو بإجراءات تحصيلها، وكما يمكن أن ترتبط بقرارات لجان الطعن،<sup>3</sup> وسنفضل فيما يلي هذه الحالات.

1- **حالات رفع الدعوى في مجال مادة الوعاء الضريبي:** يمكن للمكلفين بالضريبة رفع الدعاوى أمام المحاكم الإدارية ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمتعلقة بتظلماتهم بخصوص وعاء الضريبة، وكما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة تلك القرارات التي تم تبليغها من طرف إدارة الضرائب، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>4</sup> ويمكن أيضا للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات رفع دعاويهم ضد القرارات الصادرة عن هذه المصلحة بخصوص تظلماتهم أمام المحكمة الإدارية.<sup>5</sup>

2- **حالات رفع الدعوى في مجال مادة التحصيل الضريبي:** مكن المشرع المكلفين بالضريبة من رفع الدعوى في مجال تحصيل الضريبة وفق حالتين فقط.

1 - القانون رقم 07-12، والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، السابق الذكر.

2 - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص: 73.

3 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994، ص: 86.

4 - أنظر الفقرة الأولى من المادة 82، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (بعد تعديلها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2018).

5 - أنظر الفقرة الثانية من المادة 173، من نفس القانون (بعد تعديلها بموجب المادة 63 من قانون المالية لسنة 2017).

**الحالة الأولى:** يمكن للمكلف بالضريبة في حالة عدم صدور قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب في الآجال المحددة قانوناً بخصوص إعتراضه على إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري أو في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن إعتراضه، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.<sup>1</sup>

**الحالة الثانية:** تحت طائلة البطلان يجب أن يقدم المكلف بالضريبة طلبه المتعلق بإسترداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول، في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، وذلك في أجل شهر واحد إبتداءً من التاريخ الذي أُعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، حيث يفصل فيه مدير مديرية كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر إبتداءً من تاريخ تقديمه، وعند عدم صدور قرار إدارة الضرائب في هذا الأجل أو عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار البت في طلبه، يمكنه في هذه الأحوال رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة أنه وفي مجال دعوى إسترداد الأشياء المحجوزة، أن المشرع إقتصر رفعها ضد كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه، وذلك على خلاف الأمر في مجال باقي الدعاوى حيث يمكن رفعها بعد تعديل المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019،<sup>3</sup> ضد كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب إضافة إلى مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

1 - أنظر المادة 153 مكرر 1، من نفس القانون (بعد تعديلها بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019).

2 - أنظر المادة 154، من نفس القانون (بعد تعديلها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011).

3 - القانون رقم 18-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، السابق الذكر.

## الفرع الثاني

### الشروط العامة للدعوى الضريبية

نقصد بالشروط العامة للدعوى الضريبية، مجموعة الأحكام الإجرائية العامة المشتركة المنصوص عليها بالقانون الإجرائي العام من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في كل من الصفة والمصلحة في التقاضي، مكان رفع الدعوى، وشروط عامة أخرى مرتبطة بشكل الدعوى ومحتواها.

#### أولاً - الصفة والمصلحة في التقاضي

نصت أحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أنه: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون. يثير القاضي تلقائياً إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه ".

1- **الصفة في التقاضي:** يقصد بصفة التقاضي ذلك المركز القانوني للشخص، والذي يمنحه الحق في المطالبة بحق معين، ويجعله في مركز المدعي ويجعل خصمه في مركز المدعى عليه،<sup>1</sup> وقد جعل المشرع الجزائري شرط الصفة من النظام العام، وأوجب على القاضي إثارة إنعدامه تلقائياً بالنسبة للمدعي أو المدعى عليه.

وحيث أن كل من المدعي والمدعى عليه في مجال المنازعة الضريبية تثبت لهما صفة التقاضي على أساس طبيعة العلاقة القانونية التي تربط بينهما والتي أتاحت لجهة الإدارة صلاحية فرض الضريبة وجعلت المدعي في مركز المكلف بالضريبة، مما يخوله حق الطعن ضدها سواءً بخصوص عملية ربط الضريبة أو حول إجراءات تحصيلها، وما على القاضي إلا التثبت من مدى توافر هذه الصفة، وقد أثبت قضاء مجلس الدولة من خلال قراره تحت رقم 021762 لسنة 2005، عدم تمتع المكلف بصفة التقاضي كفلاح

<sup>1</sup> - باهي هشام، بن محمد محمد، " شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري"، مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 12، العدد 01 (العدد التسلسلي: 21)، مارس 2020، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص: 470.

ضمن دعواه وذلك بقوله "... حيث أن المادة 41 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه يتعين على كل مزارع أو مرب مواشي أن يكتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية ويرسله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مزرعته قبل الفاتح أفريل من كل سنة.

حيث أن مجلس الدولة وبعد المداولة يرى بأنه في غياب التصريح بالنشاط الفلاحي فإن شهادة الفلاح المحررة في 2003/09/03 لا تثبت صفة الفلاح خاصة وأن الضريبة تخص السنوات 1995 إلى 2000 بينما الشهادة محررة في سبتمبر 2003 ولا تشير إلى تاريخ بداية النشاط".<sup>1</sup>

**2- المصلحة في التقاضي:** يقصد بالمصلحة، الفائدة المرجو تحقيقها وحمايتها باللجوء إلى القضاء شريطة أن تكون مشروعة وغير مخالفة للنظام العام والآداب العامة،<sup>2</sup> وهي بذلك تلك الفائدة العملية التي تعود على المدعي أمام جهة القضاء.<sup>3</sup>

ولا يعتبر شرط المصلحة من النظام العام كما هو الحال بالنسبة لشرط الصفة في التقاضي، حيث لا يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، غير أن له إثارته بناءً على دفع أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.<sup>4</sup>

## ثانيا - مكان رفع الدعوى الضريبية

تنص القاعدة العامة على أن يؤول الإختصاص الإقليمي للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الإختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة إختيار موطن، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص

1 - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق الذكر، ص: 32.

2 - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، الإطار النظري للمنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص: 269.

3 - باهي هشام، بن محمد محمد، المرجع السابق الذكر، ص: 470.

4 - أنظر المادتين 67 و 68 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

القانون على خلاف ذلك، وفي حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الإختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن أحدهم.<sup>1</sup>

وأما فيما تعلق بالدعوى الضريبية فإستثناءً عن تطبيق القاعدة العامة فإن الدعوى في مادة الضرائب والرسوم ترفع وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم.<sup>2</sup>

وقد إعتبر المشرع الجزائري الإختصاص الإقليمي إلى جانب الإختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، يتوجب على القاضي إثارته تلقائيا، وكما يمكن إثارة الدفع بعدم الإختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.<sup>3</sup>

وعليه فإن الإختصاص في مواد الضرائب والرسوم ينعقد للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضرائب والرسوم، وهي بالتحديد تلك الجهة التي يقع في دائرتها مقر الإدارة الضريبية التي فرضت الحقوق الضريبية، وذلك تأسيسا على أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية نظرا لعدم تحديد قانون الإجراءات الجبائية للإختصاص الإقليمي وإقتضاه على ذكر المحكمة الإدارية فقط.<sup>4</sup>

وفي هذا الصدد نلاحظ أنه بالنسبة للدعوى المرفوعة ضد القرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات، وبحسب نص المادة 173، من قانون الإجراءات الجبائية والمواد 801 و804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنها ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية بمكان فرض الضريبة، وهي المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة.

---

1 \* - حيث نصت المادة 803 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن يتحدد الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقا للمواد 37 و38 من هذا القانون.

2 - أنظر الفقرة الأولى من المادة 804، من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

3 - أنظر المادة 807، من نفس القانون.

4 - أنظر الفقرة الأولى من المادة 82، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

وعليه فكل المكلفين بالضريبة التابعين لهذه المديرية المركزية مضطرون إلى رفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة باعتبارها المحكمة الإدارية الواقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة، مما يرتب لهم صعوبة ومشقة في ممارسة حقهم في مقاضاة إدارة الضرائب.

### ثالثا - شروط عامة مرتبطة بشكل الدعوى ومحتواها

يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى الضريبية كغيرها من العرائض، تحديد الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، إسم ولقب المدعي وموطنه، إسم ولقب وموطن المدعى عليه وإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له، الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي، وعرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى مع الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.<sup>1</sup>

وكما أنه وتحت طائلة عدم القبول يجب إرفاق عريضة الدعوى بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر، وفي حالة ما ثبت أن هذا المانع يعود إلى إمتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمر القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع.<sup>2</sup>

وعلى إعتبار الدعوى الضريبية دعوى إدارية في المقام الأول فإن رفعها أمام المحكمة الإدارية يكون بعريضة موقعة من محام، وكما أن إيداعها بأمانة ضبط المحكمة الإدارية يستوجب دفع الرسم القضائي،<sup>3</sup> وذلك في غياب أي نص جبائي خاص يعفي المكلف بالضريبة من ذلك.

1 - أنظر المادة 816، من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 819، من نفس القانون.

3 - أنظر المادتين 815 و 821، من نفس القانون.

## الفرع الثالث

### الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية

تتمثل الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية، في جملة الأحكام الإجرائية الخاصة المنصوص عليها بقانون الإجراءات الجبائية، والتي يمكن حصرها في كل من إجراء التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب وشرط القرار السابق، إضافة لتلك المواعيد الخاصة برفع الدعوى الضريبية، والشروط المتعلقة بشكلها.

#### أولاً - إجراء التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب

نظم المشرع الجزائري إجراء التظلم الإداري المسبق في المجال الجبائي أول مرة من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت مسمى الشكوى، ومن ثم قام بتحويل أحكامه فيما بعد لقانون الإجراءات الجبائية، وقد ميز هذا القانون الأخير بين الشكوى المسبقة في دعوى الوعاء والشكوى المسبقة في دعوى التحصيل، وكما أسقط شرط الشكوى المسبقة فيما يعرف بدعوى إسترجاع المبالغ المقبوضة من غير حق.

**1- شرط الشكوى المسبقة في دعوى الوعاء:** تضمنت المادة 71 وكذا الفقرة الأولى من المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية، أن توجه الشكاوى في مادة وعاء الضريبة في المقام الأول إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات، بحسب الإختصاص.<sup>1</sup>

وكما إعتبر التطبيق القضائي في الجزائر الشكوى إجراءً جوهرياً من النظام العام وبمثابة إجراء أولي وضروري لربط النزاع، ويتضح ذلك من خلال العديد من قرارات مجلس الدولة، ففي قراره رقم 420708 بتاريخ 2008/09/10، في قضية (ق-ع.ك)

<sup>1</sup> \* - تجدر الإشارة أن الشكوى المسبقة شرط لازم في كل المنازعات الضريبية مهما كان نوع الحقوق الضريبية موضوع المنازعة، وذلك حتى بالنسبة للضرائب الغير مباشرة، فقد تم تعديل المادة 498 من القانون رقم 76-104 المعدل والمتمم، والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، وذلك بموجب المادة 34 من القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، حيث أصبحت تنص صراحة على أن يخضع النزاع في مادة الضرائب غير المباشرة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ضد إدارة الضرائب، قضى ب " ... حيث أنه إذن ودون مناقشة الأوجه المثارة في الموضوع، يلاحظ عدم إثبات المستأنف للإجراء الجوهري المتمثل في التظلم المسبق الواجب تقديمه أولاً أمام المدير الولائي للضرائب وبالنتيجة القول أن القرار المستأنف بقضائه بقبول الدعوى دون التحقق من مدى إحترام الإجراء المذكور يكون قد أخطأ في تطبيق القانون ..."<sup>1</sup>، وكما جاء أيضاً بقرار مجلس الدولة رقم 23392 بتاريخ 2005/11/22، في قضية (ع- ن) ضد إدارة الضرائب، أنه " ... حيث ولكن يتضح من أوراق الملف أن المستأنف لم يقدم ما يثبت رفعه التظلم المسبق الذي يعتبر إجراء جوهري يتعين إحترامه تحت طائلة عدم القبول مكتفياً بإحضار وثيقة محررة من طرفه خالية من تأشيرة مديرية الضرائب ومن ذكر الحصص الضريبية محل النزاع خارقاً بذلك شروط رفع الدعوى.

وحيث أن القرار المستأنف بتصريحه بعدم قبول الدعوى شكلاً لعدم إستيفاء الشروط الشكلية نظراً لعدم إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يكون قد أصاب مبدئياً في تطبيق القانون إلا أنه يتعين التصريح بعدم القبول لإنعدام التظلم المسبق لإعتباره إجراء أولي يربط النزاع ..."<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة أنه وحتى قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع قد نص على وجوب التظلم المسبق من خلال قانون الضرائب المباشرة، وكرس التطبيق القضائي ذلك أيضاً، فقد جاء بقرار مجلس الدولة رقم 6509 بتاريخ 2003/02/25 أنه " ... حيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجهرية وهو من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً ..."<sup>3</sup>.

2- شرط الشكوى المسبقة في دعوى التحصيل: نصت الفقرة الأولى من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد تعديلها بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 2019، على أنه " يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له القابض الذي مارس

1 - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، 2010، السابق الذكر.

2 - أنظر المرجع نفسه.

3 - أنظر مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، السابق الذكر، ص: 76.

المتابعات "،<sup>1</sup> وقد كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة مبدأ وجوب الشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل الضريبي وأعتبرها شرطا من النظام العام يترتب إنعدامه رفض الدعوى شكلا، وذلك عبر العديد من قراراته، فقد ورد في قراره رقم 006325 بتاريخ 25 فيفيري 2003،<sup>2</sup> أنه:

" ... وحيث يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يُقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر ب3.968.764,75 دج. حيث أن المستأنف إنتظر اتخاذ إجراء غلق المحل التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

وحيث أن كل نزاع ضريبي يُشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 377 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا "

**3 - دعوى إسترجاع المبالغ المقبوضة من غير حق:** لم يتناول المشرع هذا النوع من الدعاوى ضمن الفصل المتعلق بالإجراءات أمام المحكمة الإدارية بقانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال بالنسبة لدعاوى الوعاء ودعاوى التحصيل، وكما أنه لم يتطرق لدعوى الإسترجاع إلا ضمن نص وحيد بالقسم الثاني من هذا القانون والمتعلق بالتقادم و الإسترجاع فيما يتعلق بمداخيل رؤوس الأموال المنقولة، وحيث أنه بالإطلاع على نص المادة 109 من هذا القسم يتضح لنا أن دعوى الإسترجاع ترتبط بتلك الأخطاء التي يرتكبها الأطراف أو الإدارة والتي لا علاقة لها بتأسيس وعاء الضريبة أو بإجراءات

1 \* - حيث كانت الشكاوى في مجال التحصيل سابقا يقتصر توجيهها إلى كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، وبصدور أحكام قانون المالية لسنة 2019، أصبحت توجه كذلك إلى كل من رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.

2 - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، السابق الذكر، ص: 91.

تحصيلها،<sup>1</sup> وهي بذلك غير خاضعة لشرط الشكوى المسبقة وباقي الأحكام الإجرائية للمنازعة الضريبية.

وقد أكد قضاء مجلس الدولة هذا الإستثناء المتعلق بدعوى إسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق من خلال قراره رقم 007470 بتاريخ 2003/03/18، والذي تدور وقائعه حول مؤسسة مدعية، بصفتها مستثمرة في إطار برنامج الإستثمار في النشاط السياحي معفية من الضرائب إلا أنه تم فرض الضريبة عليها، حيث لجأت إلى تسديد الضريبة ورفع دعوى قضائية إنتهت بقرار إبطال الضريبة المتنازع فيها، وإستنادا لهذا القرار وبعد إثبات المدعية تسديدها لجميع مبالغ الضرائب المفروضة عليها نتيجة إستعمال إدارة الضرائب لإجراءات التحصيل الزجرية، تقدمت المدعية لرفع دعوى ثانية من أجل المطالبة بإسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق وبتعويض من أجل حرمانها من أموالها التي بقيت لدى إدارة الضرائب رغم صدور القرار المبطل لسبب تحصيلها، فدفعت المدعي عليها (مديرية الضرائب لولاية وهران) بعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة طبقا لنص المادتين 297 و 298 من قانون الضرائب المباشرة.<sup>2</sup>

وعليه فصل مجلس الدولة أنه لا مجال لتطبيق هاتين المادتين في قضية الحال كونها تتعلقان بمنازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية بالنظر إلى موضوع الدعوى الذي يظهر منه أن المدعية لا تتنازع عملية التحصيل، وإنما تتنازع في تصرف إدارة الضرائب المتمثل في إستمرارها في إبقاء المبالغ المحصلة بحوزتها رغم صدور قرار قضائي يبطل سند تحصيلها، وبالتالي فلا مجال لوجوب التظلم المسبق نظرا لعدم تعلق النزاع بوعاء الضريبة أو تحصيلها بل إنه راجع إلى عمل مرفق إدارة الضرائب التي

<sup>1</sup> \* - حيث نصت المادة 109، على أنه " تتقدم دعوى إسترجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث (03) سنوات، اعتبارا من تاريخ الدفع. - وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للإسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث.

- ويوقف التقادم بالطلبات المبلغة بعد منح الحق في التسديد. كما يوقف بطلب معلل يوجهه المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ".

<sup>2</sup> \* - تم إلغاء المادتين 297 و 298 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتم تحويل أحكامهما لقانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

أخطأت في عدم الإستجابة لقرار قضائي نهائي، مما يترتب مسؤوليتها نتيجة سوء تسييرها للمرفق.<sup>1</sup>

## ثانيا - شرط القرار السابق

يرى البعض أن القرار الذي يكون محل رقابة القاضي الإداري هو ذلك القرار الذي ينتج عن التظلم الإداري المسبق، وهو موضوع ومحل المناقشة من طرف القاضي الإداري،<sup>2</sup> وفي حين يرى آخرون أن القرار الناتج عن التظلم ما هو إلا إجراء ضروري سابق للمناقشة القضائية.<sup>3</sup>

وفي مجال المنازعة الضريبية يكون المكلف بالضريبة في مواجهة عدة قرارات إدارية بداية من قرار فرض الضريبة وقرارات متابعة التحصيل وصولا للقرار الناتج عن رد الإدارة على تظلمه سواءً بخصوص وعاء الضريبة أو تحصيلها، حيث يرى البعض أن إنتماء النزاع الضريبي إلى نزاع القضاء الكامل يجعل المكلف بالضريبة ملزما بإستصدار القرار السابق حتى في ظل وجود القرار الأصلي والمتعلق بفرض الضريبة، والمكلف لا يمكنه الطعن في قرار الضريبة بل في القرار الرفض لإلغاء أو تعديل القرار الأصلي.<sup>4</sup>

وفي هذا الصدد نصت صراحة الفقرة الأولى من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على أن ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بخصوص القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، مما يستلزم أن ترفق الدعوى وجوبا بالقرار المطعون فيه، غير أنه وبموجب التعديل الوارد على الفقرة الثانية من نفس المادة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2018، أجاز المشرع لكل

<sup>1</sup> - زوييدة كربيبي، "دعوى إسترجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق (تعليق على القرار رقم 7470 الصادر بتاريخ:

2003/03/18)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، السابق الذكر، ص: 58.

- وأنظر أيضا: جمال سايس، المرجع السابق الذكر، ص: 194-198.

<sup>2</sup> - أحمد محيو، المنازعات الإدارية، المرجع السابق الذكر، ص: 78.

<sup>3</sup> - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، المرجع السابق الذكر، ص: 54.

<sup>4</sup> - Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret, op.cit, pp : 312-313.

مشتك لم يتسلم قرار إدارة الضرائب في الآجال المنصوص عليها، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية.<sup>1</sup>

### ثالثا - آجال رفع الدعوى الضريبية

تختلف مواعيد رفع الدعوى الضريبية باختلاف نوع المنازعة الضريبية، وقد شهدت هذه الآجال بعض التغيير بصدور قانون المالية لسنة 2019 في مجال منازعات التحصيل الضريبي، وسنوضح فيما يلي الأحكام الخاصة بها.

**1- ميعاد رفع دعوى الوعاء:** ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداءً من يوم تبليغ الإشعار بقرار إدارة الضرائب حول شكوى المكلف بالضريبة، سواءً كان هذا التبليغ قبل أو بعد إنتهاء آجال الفصل في شكواه، وكما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس هذا الأجل تلك القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وأما في الحالات التي لم يتم فيها تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه في الآجال المنصوص عليها قانونا،<sup>2</sup> فله

<sup>1</sup> - القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر.

<sup>2</sup> \* - تكون آجال الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة بحسب المادة 76 فقرة 2، من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

- بالنسبة للشكاوى التابعة لإختصاص مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب: بيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، إعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى.
- الشكاوى التابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب: يحدد أجل البت بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاوى تابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- وأما الشكاوى التابعة لإختصاص مدير مديرية كبريات المؤسسات: فإنه وبحسب المادة 172 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد تعديلها بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2015، يفصل مدير كبريات المؤسسات في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين له، في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديمها، وأما في الحالات التي تتعلق فيها شكاوى المكلفين بقضايا تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ممثلة في المديرية العامة للضرائب، وفي هذه الحالة يمدد أجل البت إلى ثمانية (08) أشهر.

الحق في رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (04) أشهر الموالية لأجل الفصل فيها.<sup>1</sup>

وتعتبر آجال رفع الدعوى الضريبية من النظام العام ولا وسيلة للمكلف بالضريبة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى عند فوات الآجال القانونية لرفعها، وقد أقر مجلس الدولة في العديد من قراراته عدم قبول الدعوى الضريبية شكلا لوقوعها خارج الآجال القانونية المحددة، ففي قراره رقم 006327 بتاريخ 2003/03/18 قضى بإلغاء القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء الجزائر وفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا لوقوعها خارج الآجال، وكذلك في قراره رقم 185209 بتاريخ 2000/06/12، قضى بإلغاء القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء أدرار والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى شكلا لوقوعها خارج الآجال.<sup>2</sup>

**2- ميعاد رفع دعوى التحصيل:** لم يقتصر الاختلاف بين مواعيد دعوى الوعاء ودعوى التحصيل، بل فرق المشرع بداية من صدور قانون المالية لسنة 2019، بين مواعيد دعاوى التحصيل، وبذلك أصبح أجل رفع الدعوى بخصوص إجراءات المتابعة يختلف عن دعوى إسترداد الأشياء المحجوزة.

**أ- أجل رفع الدعوى بخصوص إجراءات المتابعة:** يمكن للمكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بقرار إدارة الضرائب المتعلق بإعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري، وفي حالة عدم صدور قرار الفصل في شكواه في الأجل المحدد، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغه أو من تاريخ إنقضاء أجل الفصل في شكواه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة الأولى والثانية من المادة 82، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (بعد تعديلها بموجب المادة 82 من قانون المالية لسنة 2018).

<sup>2</sup> - دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، 2007.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 153 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (بعد تعديلها بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019).

وقد أكد قضاء مجلس الدولة في العديد من قراراته على أن رفع دعوى التحصيل خارج الآجال المحددة يترتب رفض الدعوى شكلاً، فقد ورد بقراره رقم 23574 بتاريخ 20/12/2005، أنه " ... حيث أن النزاع الحالي يتعلق بضرائب وردت للتحصيل، الأمر الذي يوجب على المستأنف رفع دعواه في أجل شهر بعد إنقضاء مهلة شهر الممنوحة لمدير الضرائب للرد على شكواه،<sup>1</sup> وذلك طبقاً لأحكام المادة 154 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه، أن المستأنف رفع دعواه بعد فوات الأجل القانوني المنصوص عليه بالمادة 154 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، الأمر الذي يستدعي عدم قبول دعواه شكلاً " .

وقد كرس قضاء مجلس الدولة نفس المبدأ في قراره رقم 21033 بتاريخ 22/11/2005 ، وفي قراره رقم 15824 بتاريخ 17/05/2005.<sup>2</sup>

**ب- أجل رفع دعوى إسترداد الأشياء المحجوزة:** يمكن للمكلف بالضريبة الذي قدم طلباً لإسترداد الأشياء المحجوزة ولم يتلق قرار الإدارة في أجل شهر أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ تبليغه أو من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح لإدارة الضرائب للبت في طلبه.<sup>3</sup>

وقد فرق أيضاً التطبيق القضائي كما فرق التشريع بين أجل رفع الدعوى الضريبية في مجال التحصيل وأجل رفعها في مجال الوعاء الضريبي، حيث يتضح من قرار مجلس الدولة رقم 25486 بتاريخ 25/03/2006، أنه لا يجوز الخلط بين أجل دعوى التحصيل وأجل دعوى الوعاء، وذلك من خلال الحيثية التالية:

" ... وحيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدة أربعة أشهر ابتداءً من إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم

<sup>1</sup> \* - صدر هذا القرار قبل تعديل الأحكام المتعلقة بالأجل الجديد لرفع دعوى التحصيل، بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2019.

<sup>2</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، 2010، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (بعد تعديلها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011).

بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليست دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء و الفصل من جديد " .<sup>1</sup>

#### رابعاً - شروط متعلقة بشكل الدعوى الضريبية

وتتعلق هذه الشروط بتوقيع عريضة الدعوى وعرض الوسائل ضمنها، وكما سنتطرق إلى تخلي المشرع عن شرط دمج عريضة الدعوى الجبائية.

1- **توقيع عريضة الدعوى:** إن عدم التوقيع على عريضة الدعوى الضريبية يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً من طرف قاضي المحكمة الإدارية،<sup>2</sup> وفي هذا الصدد أوجب المشرع توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، وعليه فإنه وتحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل دعوى ضريبية توقيع صاحبها، غير أنه يمكن أن توقع من الغير عند تقديم وكالة قانونية للمصالح الضريبية المعنية، ويعفى من هذا الإجراء محامي المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

2- **عرض الوسائل:** يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية عرضاً موجزاً للوقائع المتصلة بالمنازعة إضافة للأدلة التي تثبت إدعاءات المكلف بالضريبة، ولا يكفي أن يكون هذا العرض عاماً وغير دقيق، أو أن يسترشد بطلب مماثل أودعه مكلف آخر، أو أن يتضمن مجرد الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإستناد إليها سابقاً أمام إدارة الضرائب أو أمام لجان الطعن الإدارية.<sup>4</sup>

وعليه أوجب المشرع أن تتضمن كل عريضة دعوى ضريبية، عرضاً صريحاً للوسائل،<sup>5</sup> وهو ذات المبدأ الذي أقره قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقاً في قراره

1 - مجلة مجلس الدولة، العدد 8، 2006، ص ص: 190-191.

2 - حسين فريحة، المرجع السابق الذكر، ص: 76.

3 - أنظر الفقرة الأولى من نص المادة 83، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية 2008).

- وأنظر المادة 75، من نفس القانون (بعد تعديلها بموجب المادة 47 من قانون المالية 2018).

4 - حسين فريحة، المرجع السابق الذكر، ص: 79.

5 - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 83، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

رقم 64255 بتاريخ 1990/04/07 في قضية وزير المالية ضد (م.م)، والذي جاء فيه أنه " من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي صراحة على عرض الوسائل، ويجب أن يكون مرفقاً بإشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأً في تطبيق القانون ".<sup>1</sup>

وكما أنه لا يجوز للمكلف بالضريبة الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في تظلمه أمام إدارة الضرائب، في حين يمكن له وفي حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضة إفتتاح دعواه،<sup>2</sup> وهذا ما أكده قضاء مجلس الدولة في قراره رقم 190171 بتاريخ 14 ديسمبر 2000، والذي فصل من خلاله بعدم قبول الدعوى الضريبية لإختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية،<sup>3</sup> وأما عن الطلبات الجديدة المتعلقة بالشق الإجرائي لفرض الضريبة فيرى البعض أنها من النظام العام يجوز للمكلف بالضريبة إثارتها أمام جهة القضاء رغم سبق إحتجاجه ضمن شكايته الأولية أمام إدارة الضرائب على مقدار دين الضريبة فقط.<sup>4</sup>

**3- إلغاء شرط دمج عريضة الدعوى الضريبية:** إنطلاقاً من التعديل الوارد على الفقرة الأولى من نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب أحكام المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008،<sup>5</sup> أسقط المشرع قيد دمج عريضة الدعوى الضريبية، حيث يتجلى ذلك من خلال الصياغة الجديدة لهذه الفقرة والتي أصبحت على النحو التالي:

<sup>1</sup> - جمال سايس، المرجع السابق الذكر، ص: 77.

\*- وفي هذا الصدد إعتبر القضاء الإداري بفرنسا أن دعوى المكلف بالضريبة قد تتضمن عرضاً موجزاً للأدلة وكافياً لتسبب الطلب، إذا ذكر المدعي في طلبه الأسباب التي إستندت إليها إدارة الضرائب في رفض طلباته، ثم عرض مركزه الفعلي وبين الضرائب محل النزاع وأعلن أن مركزه الضريبي سيتحدد على ضوء الخبرة.

- أنظر: حسين فريحة، المرجع السابق الذكر، ص: 79.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الثالثة من نص المادة 83، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

<sup>3</sup> - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق الذكر، ص: 35-36.

<sup>4</sup> - Garelik (J) et George (D), op.cit, p: 540.

<sup>5</sup> - القانون رقم 07-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، السابق الذكر.

" يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها..."، وفي حين كانت الصياغة القديمة لهذه الفقرة " يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها...".

وتجدر الإشارة أن دمع عريضة الدعوى الضريبية كان من بين الأسباب الإجرائية التي يترتب عنها رفض الدعوى شكلا، وقد كرس التطبيق القضائي ذلك، فقد أقر قرار مجلس الدولة رقم 1190 بتاريخ 11 جوان 2001، في قضية (ل.ك) ضد إدارة الضرائب، مبدأ وجوب دمع العريضة المقدمة أمام قضاة الدرجة الأولى وأمام الإستئناف تحت طائلة عدم قبول العريضة شكلا، وجاء بمضمون قراره: " ... حيث أنه وبالإضافة إلى ذلك فإن عريضة الدعوى الأولى أمام قضاة الدرجة الأولى وحتى أمام الإستئناف لم تكن مدموغة وفقا لأحكام المادة 334<sup>1</sup> من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مما يستوجب رفضها شكلا " 2.

---

1 \* - تم إلغاء أحكام المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحولت أحكامها لقانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

2 - جمال سايس، المرجع السابق الذكر، ص: 171.

## المبحث الثاني

### إجراءات التحقيق الخاصة وعنصر الإثبات في الدعوى الجبائية

إن الخصومة الإدارية عبارة عن صراع بين مصالح غير متكافئة تختلف فيها مراكز الخصوم بين إدارة عامة مُتسلحة بإمكانيات السلطة العامة تكون في غالب الأحيان مدعى عليها تقف في المركز المريح من حيث الإثبات، الأمر الذي يُحتم تدخل القاضي الإداري لتخفيف عبء الإثبات الواقع على المدعي خلال إجراءات تحقيق تضمن نوعاً من التوازن بين طرفي النزاع، وخاصة أن للقاضي الإداري سلطات تحقيقية واسعة مقارنة بتلك السلطات المخولة للقاضي المدني، وفي مجال المنازعات الضريبية أكد المشرع الجزائري على إجراءات خاصة للتحقيق في الدعوى الجبائية، سنستطلع من خلالها الدور الحقيقي للقاضي الإداري وحجم السلطات المتاحة له خاصة في مجال تخفيف عبء الإثبات على المكلف بالضريبة في مواجهة مصالح إدارة الضرائب ضمن إطار هذه الإجراءات التحقيقية الخاصة.

## المطلب الأول

### إجراءات التحقيق الخاصة في الدعوى الجبائية

تناول المشرع الإجراءات الخاصة للتحقيق في مجال المنازعات الجبائية من خلال قسم خاص من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة، وذلك ضمن الفصل الثالث من الباب الأول من الجزء الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، حيث وردت الفقرة الأولى من المادة 85 من هذا القانون بعد تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017، على النحو التالي " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة " .

ويتضح من مضمون هذه الفقرة أن هذه الإجراءات تقتصر على مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال فقط، غير أنه وبعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 2009،<sup>1</sup> مدد المشرع تطبيق إجراءات التحقيق الخاصة على مجال الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعديله لنص المادة 498 من هذا القانون الأخير، وذلك على النحو التالي " تُسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا لأحكام المنصوص عليها في المواد 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية ".<sup>2</sup>

وبداية من هذا التعديل أصبحت الدعوى الضريبية في مجال الضرائب الغير مباشرة تخضع لنفس إجراءات الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، حيث أن النص القديم للمادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة قبل تعديله كان يتضمن إجراءات مغايرة، وذلك بنصه حينها على " ان الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي، وان القرارات التي تصدر لا تكون قابلة للإستئناف ولا يمكن الطعن فيها بطريق النقض ".<sup>3</sup>

وتجدر الإشارة في هذا الشأن إلى أن الكثير من الأبحاث والمؤلفات مازالت تشير في مضمونها إلى إختلاف إجراءات الدعوى الضريبية في مجال الضرائب المباشرة عن نظيرتها في مجال الضرائب الغير مباشرة، رغم توحيد المشرع للإجراءات المتعلقة بكلا الدعويين بداية من صدور قانون المالية لسنة 2009، وبإعتقادنا أن ذلك راجع لعدم تحيين مختلف قوانين الضرائب المتوفرة على مستوى مختلف المكاتب بحسب التعديلات والتميمات الصادرة بموجب قوانين المالية.

وبذلك نظم المشرع الجزائري التحقيق في الدعوى الضريبية بموجب إجراءات خاصة بقانون الإجراءات الجبائية، إضافة للإجراءات العامة للتحقيق الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه فباقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة لأحكام القانون

1 - أنظر المادة 34 من القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، السابق الذكر.

2 - أنظر الأمر رقم 76-104، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، السابق الذكر

3 - أنظر نفس الأمر، (قبل تعديله بموجب القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009).

الإجرائي العام،<sup>1</sup> وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في مجال المنازعات الإدارية، كذلك المتعلقة بتعيين قاضي مقرر، وإجراءات تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات، وإبلاغ محافظ الدولة، وإجراءات الصلح وإختتام التحقيق،<sup>2</sup> وفي حين تناول المشرع على وجه الخصوص إجراءات مراجعة التحقيق والخبرة، بموجب القانون الاجرائي الخاص في المجال الضريبي، وألغى إجراء التحقيق الإضافي بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2017، رغم الإبقاء على ذكره فقط ضمن عنوان الفصل المخصص لهذه الإجراءات بقانون الإجراءات الجبائية، وسنوضح فيما يلي الإجراءات الخاصة للتحقيق مع إبراز التعديلات الواردة عليها.

## الفرع الأول

### إلغاء إجراء التحقيق الإضافي

ألغى المشرع الجزائري إجراء التحقيق الإضافي، من خلال إلغاء الفقرة الثانية من نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017،<sup>3</sup> حيث كانت تنص هذه الفقرة قبل إلغائها على وجوب التحقيق الإضافي كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم في دعواه.

وباعتقادنا أن المشرع قد أصاب إلى حد بعيد عند إلغائه لإجراء التحقيق الإضافي كإجراء خاص، ويرجع ذلك لجملة من الأسباب، من أبرزها:

- تضمنت الفقرة الملغاة من نص المادة 85 السابقة الذكر من قانون الإجراءات الجبائية، أنه إذا حصل بعد إجراء التحقيق الإضافي أن تدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو

1 - دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، المرجع السابق الذكر، ص: 6-7.

2 - أنظر المواد من 838 إلى 857، من القانون رقم من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

3 - القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، فإنه من الواجب إعلام المدعي بذلك طبقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 84 من نفس القانون، وذلك على الرغم من إلغاء نص المادة 84 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008،<sup>1</sup> وعليه كانت الإحالة إلى نص مُلغى بداية من سنة 2008 إلى غاية بداية سنة 2017.

- لا يستدعي بالضرورة إجراء أي تحقيق إضافي أو تكميلي أو تمديد التحقيق وجود نص خاص بقانون الإجراءات الجبائية، طالما أن ذلك منصوص عليه بقانون الإجراءات المدنية والإدارية من خلال نص المادة 854 منه، والتي نصت على أنه " إذا قدم الخصوم بعد تحديد تاريخ إختتام التحقيق، طلبات جديدة أو أوجهها جديدة، لا تقبل ما لم تأمر تشكيلة الحكم بتمديد التحقيق"،<sup>2</sup> وعليه فقد أتاح المشرع تمديد عملية التحقيق وقيده بشرط قبول تشكيلة الحكم.

- من خلال كل المراجع والمؤلفات المتخصصة والمجلات والقرارات القضائية المطلع عليها، لم نلاحظ أو نصادف وجود أي قرار قضائي أو ملاحظة أو إشارة تفيد تفعيل أو تطبيق نص الفقرة الملغاة والمتعلقة بإجراء التحقيق الإضافي من طرف قضاء المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

- وكما أن إجراء مراجعة التحقيق في حقيقة الأمر، لا يختلف من حيث مضمونه والغاية منه عن إجراء التحقيق الإضافي، وقد أصاب المشرع بإلغاء هذا الأخير والإكتفاء بإمكانية مراجعة التحقيق، والنص عليه بموجب نص خاص نظراً لطبيعة وخصوصية إجراءاته مقارنة بالتحقيق الإضافي.

---

1 - أنظر القانون رقم 07-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، السابق الذكر.

2 - أنظر القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

## الفرع الثاني

### مراجعة التحقيق

تكون مراجعة التحقيق في حالة ما رأى قاضي المحكمة الإدارية ضرورة الأمر به، ويكون ذلك بموجب حكم يقضي صراحة بهذا الإجراء، يُحدد مضمونه مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته، وذلك على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى، حيث تسند مهمة تعيين هذا العون إلى مدير الضرائب بالولاية، ومن ثم تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله، وعليه يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير تقريره مُدونا به ملاحظات المكلف بالضريبة ونتائج المراجعة التي قام بها، مُبديا رأيه في الأخير حول موضوع المهمة المسندة له، وعلى إثرها يقوم المدير الولائي للضرائب بالمصادقة على هذا التقرير وإيداعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء مراجعة التحقيق.<sup>1</sup>

ويرى الأستاذ عبد العزيز أمقران، أن مراجعة التحقيق تتم في حالة ما إذا تبين للقاضي عدم كفاية عناصر ملف المنازعة الضريبية التي تتيح له الفصل فيها.<sup>2</sup>

وبخصوص هذا الإجراء الخاص، يتضح لنا أنه وعلى الرغم من محاولة المشرع الجزائري تعديل وتحديث أحكامه من خلال قانون المالية لسنة 2017،<sup>3</sup> حيث كانت عملية مراجعة التحقيق سابقا لا تتم إلا بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين إثنين من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة، وكما كان النص المتعلق بها يحيل إلى أحكام المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، في حين أن هذه المادة تتعلق بأجال البت في الشكاوى ولا صلة لها بمراجعة التحقيق، ورغم تدارك هذه الإشكالات غير أن هذا الإجراء مازالت تشوبه عديد النقائص، أبرزها أن عملية المراجعة تُسند لعون ينتمي

1 - أنظر الفقرة الثالثة من نص المادة 85، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر (بعد تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017).

2 - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق الذكر، ص: 39.

3 - دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، المرجع السابق الذكر، ص: 09.

لمصالح إدارة الضرائب، رغم كون هذه الأخيرة طرفا في الخصام، وكما أنه مما يتنافى مع عملية التحقيق برمتها أن يكلف عون من الإدارة بإجراء تحقيق قضائي.<sup>1</sup>

وباعتقادنا أنه من الأجدى إلغاء إجراء مراجعة التحقيق،<sup>2</sup> خاصة في ظل إمكانية لجوء القاضي الإداري لإجراء تمديد التحقيق المنصوص عليه بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، إضافة إلى أنه ومن باب المساواة بين طرفي المنازعة فهو لا يشكل ضمانا حقيقية للمكلفين بالضريبة طالما أن تنفيذه يتم على يد أعوان مصالح إدارة الضرائب،<sup>3</sup> وطالما أن تقرير عون الإدارة لمجرد الإستئناس ولا يلزم القاضي، فمن باب أولى اللجوء والإستعانة بأطراف محايدة لها الدراية الكافية بمجال المنازعات الضريبية كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمستشارين الجبائيين المعتمدين كخبراء قضائيين في مجالات تخصصهم.

---

<sup>1</sup> \* - إستنادا للنص المقابل باللغة الفرنسية لمضمون الفقرة الثالثة من نص المادة 83، من قانون الإجراءات الجبائية، نلاحظ أن المشرع إستعمل عبارة **la contre vérification**، والتي يفيد معناها الفحص المضاد، والذي يختلف تماما عن مراجعة التحقيق بالنص المقابل باللغة العربية، وباعتقادنا أنه من وجه أولى أن يتم تكليف عون الإدارة بالفحص المضاد وليس مراجعة التحقيق كما هو وارد، فهذا الأخير يقتصر دوره على إعادة فحص أوجه النزاع المكلف بها، من خلال سماع ملاحظات المكلف بالضريبة وتدوينها وإبداء إستنتاجاته وإقتراحاته ضمن محضر يرفع إلى المحكمة الإدارية.

<sup>2</sup> \* - قام المشرع الفرنسي بالتخلي عن إجراء مراجعة التحقيق سنة 1959، بموجب أحكام القانون رقم: 1472-59. - Voir : Louis Trotabas et Jean Marie Cotteret, op.cit, p : 317.

<sup>3</sup> \* - ذهب البعض للقول بأنه طالما أن العون المكلف بمراجعة التحقيق معين من طرف القضاء، وهو غير ذلك العون الذي قام بالفحص الأولي، فإنه وفقا لهذه المعطيات فإن دوره سيكون حياويا.

- أنظر: فهيمة بلول، " الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق "، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، المجلد 15، العدد: 2017/01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، ص: 355.

## الفرع الثالث

### الخبرة كإجراء تحقيقي خاص في المجال الجبائي

الأصل أن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة و في إطار تقني محض،<sup>1</sup> وخاصة في مجال المنازعات الإدارية فالقاضي الإداري دوره أكثر فعالية نظرا لتمييز الإجراءات الإدارية بالطابع التحقيقي، ناهيك أن الخبرة القضائية ذات طابع نسبي نظرا لمحدودية وسائل الخبير الذي لا يمكنه بأي حال من الأحوال تعويض دور القاضي، هذا الأخير الذي ترجع له وحده حرية تقرير الأمر بإجراء الخبرة أو رفضها أو حتى إستبعاد نتائجها بعد إجرائها.<sup>2</sup>

ونظرا للأهمية البالغة التي تلعبها الخبرة القضائية في مجال المنازعات الجبائية على وجه الخصوص، نظرا للطابع الفني والتقني والمالي والمحاسبي لهذا النوع من المنازعات الإدارية الخاصة، سنتعرض فيما يلي لمفهومها وإجراءاتها بحسب قانون الإجراءات الجبائية، محاولين مقارنة أحكامها مع تلك الأحكام المتعلقة بمراجعة التحقيق، وذلك على إعتبار كونهما الإجراءين الوحيدين للتحقيق في المادة الضريبية بحسب قانون الإجراءات الجبائية.

### أولا - مفهوم الخبرة

تعد الخبرة من أهم الإجراءات التحقيقية التي إعتادت مختلف الجهات القضائية اللجوء إليها للتحقيق في بعض الوقائع، بالنظر لخصوصيتها وعدم تمكن القاضي المختص من إستيعاب المسائل التقنية والفنية لمختلف مجالات العلوم كالطب والهندسة والمحاسبة وغيرها،<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - مقداد كوروغلي، " الخبرة في المجال الإداري «، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 1، 2002، ص: 55.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص: 43.

<sup>3</sup> - عاصم عجيلة، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002، ص: 173.

- وأنظر: فهيمة بلول، المرجع السابق الذكر، ص: 349-350.

ولإحاطة بمفهوم الخبرة القضائية سنتناول تعريفها وتعريف من يقوم بها، وأسباب لجوء القاضي لها.

**1- تعريف الخبرة:** تعددت تعاريف الخبرة القضائية، وخاصة الفقهية منها، فقد عرفها البعض على أنها إستيضاح رأي أهل الخبرة في شأن إستظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي إستعصت على قاضي الموضوع عند إطلاعها على أوراق الدعوى، حيث لا يوجد في أوراق الدعوى وأدلتها ما يغنيه عنها، لتكوين قناعته في شأن موضوع النزاع.<sup>1</sup>

ومنهم من وصفها على أنها إجراء تحقيقي في إطار البحث عن الدليل أو تكوين إقتناع لدى القاضي عندما لا تسمح مستندات ملف النزاع للجهة القضائية بالإهتداء إلى طريقة للفصل في الدعوى.<sup>2</sup>

وكما إعتبرها آخرون أنها تلك العملية المسندة من طرف القاضي تلقائياً أو بناءً على إختيار أطراف النزاع إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم حول بعض الوقائع وبعض المسائل، ليتم التوصل بواسطتهم إلى إستخلاص معلومات قد تكون ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكن للقاضي التوصل لها أو إستنتاجها بنفسه.<sup>3</sup>

وعليه فالخبرة من حيث المبدأ، ومن وجهة نظر الفقه، إجراء إختياري يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائياً بإجرائها من دون أن يطلب الأطراف ذلك، كما يجوز لها رفضها إذا طُلبت منها،<sup>4</sup> وكما ينحصر إطار الأمر بها على المجالات ذات الطابع التقني والفني،<sup>5</sup> وقد عرفها قضاء المحكمة العليا على أنها وسيلة إجرائية عادية للتحقيق يأمر بها القاضي لتتويره في إطار القانون.<sup>6</sup>

1 - زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية، مصر، 2013، ص: 99.

2 - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق الذكر، ص: 41.

3 - الحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، ص: 70-71.

4 - مقداد كوروغلي، المرجع السابق الذكر، ص: 43.

5 - فهيمة بلول، المرجع السابق الذكر، ص: 351-352.

6 - مقداد كوروغلي، المرجع السابق الذكر، ص: 42.

وأما المشرع الجزائري فقد إعتبرها وسيلة تحقيق<sup>1</sup>، تهدف إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي.<sup>2</sup>

**2- تعريف الخبير القضائي:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي تتوفر فيه شروط محددة قانونا، ومسجل في قائمة الخبراء القضائيين المعتمدة من طرف وزارة العدل.<sup>3</sup>

وكما يعد الخبير المسؤول الوحيد عن الأشغال والدراسات التي ينجزها، ويمنع عليه تكليف غيره بالمهمة المسندة إليه، ويتعين عليه أن يحفظ سر ما أطلع عليه،<sup>4</sup> وهو من يقوم بتحرير تقرير حول المهام المكلف بها، ويتضمن تقريره على الخصوص أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم، وعرضا تحليليا عما قام به وعائنه في حدود المهمة المسندة إليه، موضحا به نتائج الخبرة المتوصل إليها.<sup>5</sup>

**3 - أسباب لجوء القاضي للأمر بالخبرة:** إن أغلب القضايا الجبائية إن لم نقل كلها تجد حلاً لها بواسطة الخبرة وهذا ما أكده الواقع والتطبيق القضائي، حيث يميل القاضي غالبا في مجال المنازعات الضريبية لإجراء الخبرة، لأسباب ذاتية تتمثل في عدم تخصصه في المادة الضريبية، وإستحالة إمامه بالنصوص التشريعية والتنظيمية المتشعبة في هذا المجال، وأسباب أخرى موضوعية تتعلق بالطابع الفني التقني المعقد للمادة الجبائية والطبيعة المحاسبية التي تتميز بها.<sup>6</sup>

وفي هذا الصدد أتاح المشرع الجزائري للقاضي إمكانية تأسيس حكمه على نتائج الخبرة والأخذ بها أو تركها، غير أنه في حال إستبعادها أوجب عليه تسبيب ذلك،<sup>7</sup> حيث

1 - أنظر المادة 75، من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 125، من نفس القانون.

3 - فاطمة حديد، " مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية "، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة عبد الحق بن حمودة، جيجل، العدد 06، جوان 2018، ص: 375.

4 - أنظر: المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310، المؤرخ في 10 أكتوبر 2010، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية تحديد حقوقهم وواجباتهم، (ج ر عدد 60، بتاريخ 15 أكتوبر 2010).

5 - أنظر المادة 138، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

6 - فاطمة حديد، المرجع السابق الذكر، ص: 377-380.

7 - أنظر المادة 144، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

نلاحظ أن شرط التسبب مرتبط فقط بحالة إستبعاد نتائج الخبرة بعد لجوء القاضي لإجرائها، في حين أنه غير ملزم بتسبب رفض إجرائها منذ البداية، وقد جسد التطبيق القضائي لمجلس الدولة مبدأ وجوب تسبب إستبعاد نتائج الخبرة في عديد قراراته، ففي قراره رقم 27286 بتاريخ 2006/04/19، في قضية (ب - م) ضد مدير الضرائب لولاية سوق أهراس، والمتعلقة بإستئناف قرار قضى بتاريخ 2005/01/17 برفض الدعوى لعدم التأسيس، والذي قضى فيه مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف للأسباب التالية:<sup>1</sup>

" ... حيث أن الخبرير توصل في خلاصة تقريره إلى أن المكلف بالضريبة (ب-م) يبقى مدينا للخرينة العمومية بمبلغ 98.388.00 دج، دون تبرير النقائص الملاحظة في محاسبة المستأنف، ورغم المعلومات التي تلقتها إدارة الضرائب حول المشتريات التي قام بها المستأنف دون التصريح بها، الأمر الذي يجعل تقرير الخبرة غير مؤسس، لذا يتعين إبعاده.

حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن الضرائب المفروضة على المستأنف مؤسدة قانونا.

حيث بالتالي فإن قضاة الدرجة الأولى، أصابوا لما قضاوا برفض الدعوى لعدم التأسيس...".

ورغم أن القاضي الإداري غير ملزم بإجراء الخبرة، وله كامل السلطة التقديرية في ذلك سواءً بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو بحسب أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وهو غير ملزم بتسبب رفضها، إلا أننا نجد أن أغلب قرارات جهات القضاء الإداري تتعرض في مضمونها لسبب رفض إجراء الخبرة القضائية في مجال المنازعات الضريبية، ومثال ذلك قرار مجلس الدولة رقم 25898 بتاريخ 2006/02/15، في قضية (ز - ع ك) ضد مدير الضرائب لولاية قسنطينة، والمتعلقة بإستئناف قرار قضى بتاريخ 2004/11/29 برفض الدعوى لعدم التأسيس، والذي قضى فيه مجلس الدولة بتأييد القرار المستأنف للأسباب التالية:<sup>2</sup>

" ... حيث أستخلص من محضر مديرية المنافسة والأسعار أن رقم أعمال المستأنف خلال سنة 1994/1993 هو 10.499.970.00 دج وليس كما صرح به لإدارة الضرائب 3.404.350.00 دج، الأمر الذي يثبت أن هناك نقص في التصريحات يستوجب على إثره تسوية جبائية.

1 - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، السابق الذكر.

2 - المرجع نفسه.

حيث من ثم فإن إعادة التقييم الجبائي الذي قامت به إدارة الضرائب مؤسس قانوننا. حيث أن طلب المستأنف بتعيين خبير ليقوم بتحديد الأسس الجبائية الحقيقية التي تخضع للضريبة مردود فيه مادام ثبت بموجب محضر رسمي أن المستأنف كان يقوم بمبيعات دون فوترة وبالتالي أن هناك نقص في التصريحات الجبائية الأمر الذي يستدعي رفض هذا الطلب".

## ثانيا - إجراءات الخبرة بحسب قانون الإجراءات الجبائية

نظم المشرع عملية الخبرة القضائية في مجال المنازعات الضريبية بموجب المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد تضمن نص هذه المادة جملة من الإجراءات عبر عشر فقرات متتالية شهدت عدة تعديلات كان آخرها بموجب قانون المالية لسنة 2017، وسنوضح ذلك فيما يلي.

**1 - الأمر بالخبرة:** لقاضي المحكمة الإدارية أن يأمر بالخبرة إذا رأى ضرورة لذلك أو بناءً على طلب من أطراف المنازعة، ويكون ذلك بموجب حكم يُسند فيه الخبرة إلى خبير قضائي، تحدد فيه المهمة المسندة له، وأما إذا طلب كل من المكلف بالضريبة وممثل إدارة الضرائب تعيين خبير مستقل، ففي هذه الحالة تُسند الخبرة إلى ثلاثة (03) خبراء، على أن تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث،<sup>1</sup> ولا يمكن بأي حال من الأحوال تعيين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها كخبراء، وكذلك الأمر

---

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة الأولى والفقرة الثانية من المادة 86، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

\* - وتجدر الإشارة أن المشرع نص ضمن الفقرة الثانية من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه:

" ... غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث"، وحيث أنه من غير المنطقي أن يقوم كل طرف بصفته خصما في النزاع بتعيين خبير بنفسه، فمن الأجدي أن يقوم كل طرف بطرح خبير يختاره على المحكمة، ولهذه الأخيرة وحدها وحدها سلطة تعيينه وتكليفه بالمهام موضوع الخبرة.

- وفي هذا الصدد صرح أحد قضاة مجلس الدولة، أن إجراء تعيين ثلاثة خبراء غير مُفَعَّل وغير معمول به على مستوى جهات القضاء الإداري، رغم نص المشرع عليه صراحة.

- أنظر: أمقران عبد العزيز، " عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003، ص: 42.

بالنسبة للأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من طرف أحد أطراف النزاع أثناء التحقيق.<sup>1</sup>

وقد أجاز المشرع لكل طرف في المنازعة رد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، شرط أن يوجه طلب معلل بذلك للمحكمة الإدارية في أجل (08) ثمانية أيام كاملة، إبتداءً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير المطلوب رده، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، وفي هذه الحالة يتم البت في هذا طلب الرد بتأ عاجلاً، وأما إذا أبدى خبير رفضه للمهمة المسندة إليه أو لم يقم بتأديتها، يُعين القاضي الذي أمر بإجراء الخبرة خبيراً آخر بدلاً عنه.<sup>2</sup>

**2 - سير الخبرة:** تبدأ أعمال الخبرة، بتحديد يوم وساعة مباشرتها من طرف الخبير الذي عينه قاضي المحكمة الإدارية، وعلى هذا الأخير أن يُعلم مصالح إدارة الضرائب المعنية والمكلف بالضريبة صاحب الدعوى،<sup>3</sup> وإذا إقتضى الأمر الخبراء الآخرين في حالة وجودهم، قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء عملية الخبرة،<sup>4</sup> وبعد تحديد ميعاد الخبرة وتبليغ كل المعنيين بها يتوجه الخبير أو الخبراء بحسب الحالة إلى مكان إجراء

1 - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 86، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

2 - أنظر الفقرة الرابعة والفقرة الخامسة من المادة 86، من نفس القانون.

3 \* - بخصوص هذا الإجراء قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم 164086 بتاريخ 27 أبريل 1998، " أن تغيب إدارة الضرائب عن حضور عمليات الخبرة مع إستلامها الإستدعاء بذلك من الخبير، لا يمس بالطابع الحصري للخبرة، ولا يحق لها التمسك لاحقاً بذلك لإلغاء قرار الجهة القضائية، على أساس أنه لا يمكنها التمسك بخطئها".

- أنظر مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، السابق الذكر، ص: 43.

4 - أنظر الفقرة السادسة، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

\* - يتضح من خلال الفقرة السادسة من نص المادة 86 من من قانون الإجراءات الجبائية، أنه في حال طلب أطراف النزاع تعيين خبراء من إختيارهم بحسب ما تضمنته الفقرة الثانية من نفس المادة، فإن هؤلاء الخبراء يعملون تحت إشراف الخبير الثالث الذي إختاره القاضي الإداري، وذلك على إعتبار أن هذا الأخير هو المنوط بتحديد ميعاد بداية الخبرة وإستدعاء جميع المعنيين بما فيهم الخبراء المختارين.

الخبرة بحضور ممثل عن إدارة الضرائب، والمدعي و/أو ممثله، لتأدية المهمة المنوطة بهم.<sup>1</sup>

وعلى إثر ذلك يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة، وكما يقوم العون ممثل إدارة الضرائب أيضا بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن المشرع قد ألغى إجراء حضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة لعملية الخبرة وذلك بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2017.<sup>3</sup>

وبعد إتمام أشغال الخبرة يودع تقرير الخبير أو تقارير الخبراء بحسب الحالة، وكذا محضر عون الإدارة لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، ويتم تبليغ أطراف النزاع بذلك، وتمكينهم من الإطلاع عليها في غضون العشرون (20) يوما الموالية، وإذا تبين لقاضي المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو ناقصة، فله أن يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تخضع لنفس الشروط والإجراءات السابقة الذكر.<sup>4</sup>

---

1 \* - يرى البعض أن هذا الإجراء الخاص غير مُفعل وغير معمول به من طرف أي جهة قضائية، وعلى خلاف ذلك يتم تطبيق الإجراءات العامة المتعلقة بالمنازعات الإدارية عامة.

- مقداد كوروغلي، المرجع السابق الذكر، ص: 54.

2 - أنظر الفقرة السابعة من المادة 86، من نفس القانون.

\* - نلاحظ أن هذه الفقرة تضمنت أن يقوم العون ممثل إدارة الضرائب أثناء حضوره عملية الخبرة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ولم يوضح المشرع الهدف من ذلك، فالأصل في الخبرة أنها تتم من طرف محايد، ناهيك عن تمتع القاضي المحقق بسلطة الأمر بإجراء مراجعة التحقيق من طرف عون من إدارة الضرائب بحسب نص الفقرة الثانية من المادة 85 من نفس القانون.

3 - القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السابق الذكر.

4 - أنظر الفقرة الثامنة والفقرة العاشرة من المادة 86، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

وأما فيما تعلق بأتعاب الخبرة، فبداية من صور قانون المالية لسنة 2017، لم تعد تخضع لتلك الأحكام الخاصة المنصوص عليها سابقا ضمن قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> حيث أنه وبموجب تعديل الفقرة التاسعة من نص المادة 86 منه، أحال المشرع في شأنها إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك من خلال نصه على أن " طرق التكفل بأتعاب الخبرة، هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية"،<sup>2</sup> وقد أحسن المشرع في الإحالة بخصوص هذه الجزئية لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والذي تُسند أحكامه مهمة تحديد أتعاب الخبراء لرئيس الجهة القضائية، وذلك بعد إيداع التقرير ومراعاة حجم المساعي والجهود المبذولة من طرف الخبراء، ومدى إحترام الآجال وجودة العمل المنجز،<sup>3</sup> وذلك على خلاف الأمر سابقا حيث كان رئيس المحكمة مقيد بتعريفه محددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

### ثالثا - أوجه الإختلاف والتشابه بين الخبرة القضائية ومراجعة التحقيق

يمكن لأطراف المنازعة الضريبية طلب إجراء الخبرة ولكن لا يمكنهم طلب مراجعة التحقيق، وكما أن إجراء مراجعة التحقيق يقوم به عون تابع لإدارة الضرائب بحضور المدعي أو وكيله ويحضر محضر يصادق عليه مدير الضرائب ويودع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، إلا أنه وعلى الرغم من هذا الإختلاف يتضح لنا بعد الإطلاع على الأحكام المتعلقة بكل من إجراء الخبرة وأحكام مراجعة التحقيق، وبالنظر للغاية والهدف من كل إجراء أن هناك أوجه تشابه جوهرية متعددة بينهما، من أبرزها أن الأمر بكلا الاجرائين يتم إذا تبين للقاضي عدم كفاية الأدلة التي تمكنه من الفصل في موضوع النزاع، وكلاهما يتم بحضور المكلف بالضريبة و/أو وكيله.

1 \* - نصت الفقرة التاسعة من نص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية قبل تعديلها، على أن يقوم الخبراء بتقديم كشف عن مصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ولا تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد أتعاب ومصاريف الخبرة التقارير المقدمة بعد أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر.

2 - أنظر الفقرة التاسعة، من المادة 86، من نفس القانون (بعد تعديلها بموجب المادة 50 من قانون المالية 2017).

3 - أنظر المادة 143، من القانون رقم: 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

وحيث يتم اللجوء إلى مراجعة التحقيق في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية إجراء التحقيق الإضافي ( قبل إلغاء هذا الإجراء الأخير بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017)، أو عند عدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإعمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من البت في القضية.<sup>1</sup>

وكما يعتبر إجراء الخبرة من أهم وسائل التحقيق في المنازعة الضريبية وخاصة بعد صدور أحكام قانون المالية لسنة 1992،<sup>2</sup> والذي من خلاله أوكل المشرع مهمة إجراء الخبرة القضائية في المجال الجبائي للخبير المعين من الجهة القضائية على خلاف الأمر سابقا، حيث كانت تسند عملية إجرائها إلى أحد أعوان الإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

وكما نلاحظ أن المشرع سبق إجراء مراجعة التحقيق عن إجراء الخبرة من حيث النص فقط وليس من باب وجوب الأولوية الإجرائية في التطبيق وبالتالي فالقاضي مُخَيَّر في أي إجراء يتخذه، كما يجوز له الأمر بهما معا،<sup>4</sup> فللقاضي أن يأمر بعدة إجراءات تحقيق في آن واحد أو متتالية.<sup>5</sup>

وكما أن المشرع نص في مجال الخبرة الجبائية، على أن يقوم العون ممثل إدارة الضرائب أيضا بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، وذلك رغم وجود تقرير الخبير القضائي.

وبالتالي بإعتقادنا أنه لو إكتفي المشرع بإجراء الخبرة القضائية، تبسيطا لإجراءات التقاضي وتسريعا لعملية الفصل في المنازعات الضريبية، طالما أن إجراء الخبرة يستغرق

---

1 - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق الذكر، ص: 39.

2 - أنظر المادة 57 من القانون رقم 91-25، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، السابق الذكر.

3 - أنظر المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السابق الذكر (قبل تعديلها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1992).

4 - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 85، والفقرة الأولى من المادة 86، من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

5 - أنظر المادة 78، من القانون رقم: 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

إجراء مراجعة التحقيق ويحتوي مضمونه القانوني، وذلك سواءً من حيث الهدف والغاية أو تشابه الأحكام، إضافة إلى أن إجراء الخبرة ينطوي على نوع من الحماية التي تخلق مجالاً أوسع من الأريحية لدى المكلفين بالضريبة في إطار تحقيق المساواة بين طرفي النزاع، نظراً لحياد مركز الخبير، وعلى خلاف الأمر بالنسبة لإجراء مراجعة التحقيق.

## المطلب الثاني

### عصر الإثبات في الدعوى الجبائية

يُجمع الفقه على أن للإثبات أهمية بالغة في حسم النزاع، فبإندام الحجة يصبح الحق مجرداً من كل نجاعة ملموسة. فأول ما يُطالب به الخصوم عند المنازعة في الحق، هو التدليل عليه، إذ لا يستطيع الشخص أن يصل إلى حقه عند المنازعة فيه بمجرد أن يطلب من القضاء حماية هذا الحق، حيث إذا رُفِع النزاع إلى القضاء لا يستطيع الشخص أن يستوفي ما يدعيه من حق لنفسه ما لم يتم التحقق من أن ما يدعيه موافق للحقيقة، إذ أنه من المحتمل أن يكون مخالفاً لها.<sup>1</sup>

ويشكل الإثبات عبئاً ومهمة صعبة بالنسبة لمن يتحمله، إذ يُناط به إثبات أمر تتوقف عليه أغلب النتيجة النهائية للدعوى، بينما يقف خصمه موقف المتفرج لما يجري، وما قد يزيد الأمر صعوبة أن تكون عناصر الإثبات المقدمة ناقصة ومشكوكاً فيها مما يزيد من درجة وشدة ما يعرف بعبء الإثبات، هذا الأخير الذي يُعرف على أنه ذلك المركز الذي يفرض فيه القانون على المدعي القيام به لمصلحته الذاتية تفادياً لضياعتها.<sup>2</sup>

1 - جلال العدوي، مبادئ الإثبات في المسائل المدنية والتجارية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، ص: 07.

2 - إلياس جوادي، الإثبات القضائي في المنازعات الإدارية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص: القانون الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية: 2013/2014، ص: 70.

وفي المجال الجبائي يمكن أن يكون قرار فرض الضريبة غير مؤسس ومعلل بما يكفي، وكما قد تعتريه بعض الثغرات التي تُمكن المكلف بالضريبة من إثبات ما يخالفه أو إثبات عدم صحة الأسانيد الواردة به، معتمداً في ذلك على كل وسائل الإثبات المخولة له قانوناً،<sup>1</sup> ومما لا شك فيه أن للإثبات ما يميزه في مجال المنازعات الضريبية، وعليه سنتعرض فيما يلي لخصوصية وسائل الإثبات في الدعوى الجبائية، ومعرفة الطرف الذي يقع على عاتقه عبء الإثبات، وكذا موقف التطبيق القضائي الجزائري بهذا الشأن.

## الفرع الأول

### وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية

تلجأ الإدارة الجبائية للمحركات الكتابية، حيث تنقسم البيانات التي تعتمد عليها لإثبات صحة قرارها من خلال محاضر مشاهدة ومعاينة موقع نشاط المكلف بالضريبة، وتلك المعلومات الرسمية والموثقة التي تجمعها مصالحها كالبيانات الجمركية، والوثائق والمراسلات الصادرة عن المؤسسات المالية والمصرفية وغيرها.

وقد تلجأ الإدارة الجبائية للقرائن كوسيلة إثبات، وتنقسم بدورها إلى قرائن قانونية بنص القانون مثل تلك المعاملات التي يجريها المكلفون بالضريبة لصالح أحد أولادهم القصر بهدف تفتيت مصدر الدخل للتهرب من الضريبة، أو كتلك القرائن المبنية على وقائع قانونية منفصلة عنها، حيث تستتبط الإدارة من واقعة دلالتها ثابتة واقعة أخرى غير ثابتة الدلالة تسعى لإثباتها، وحدث الواقعة الأولى يستدعي الثانية، ومثال ذلك مكلف بالضريبة يقع متجره في منطقة قاطنيها من الأغنياء والمترفين قرينة على ربحية هذا المتجر، إلا أن هذه القرينة لا تعد قاطعة في إثبات حجم الدخل المحقق من طرف

---

<sup>1</sup> - عبد الله الأحمدى، القاضي والإثبات في النزاع المدني، شركة أوربيس للطباعة، قصر السعيد، تونس، 1991، ص: 48.

المكلف بالضريبة، وكما أنها غير ملزمة للقضاء، ويمكن للمكلف إثبات خلافها بأي وسيلة من وسائل الإثبات، وكما أن هناك قرائن قضائية يقوم القاضي بإستنباطها من ظروف وملابسات الدعوى فيمكن مثلا إثبات مزاوله المكلف بالضريبة لنشاط معين إستنادا إلى قائمة مشترياته التي تعتبر من مستلزمات مزاوله نشاطه.<sup>1</sup>

ومن وسائل الإثبات كذلك الخبرة إذا أمرت المحكمة بإجرائها أو وافقت على ذلك بناءً على طلب أحد الخصوم، فهي تعد وسيلة مهمة ومقبولة للإثبات في نطاق القضاء الضريبي لأنها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية من حيث بيان صحة الحسابات ودقتها.

وفي الطرف المقابل هناك وسائل للإثبات يلجأ إليها المكلف بالضريبة كالمحركات الكتابية الصادرة عنه كالدفاتر اليومية، والفواتير المحررة وسندات الدفع والحسابات المالية، والإقرارات والتصريحات المكتتبه من طرفه ضمن الآجال المحددة لها والمرتبطة بوقائع جبائية ومالية متعلقة بسير نشاطه ومداخيله.

وكما قد تُستخدم الشهادة لتوضيح بعض البيانات الغامضة، أو تكلمة بعض عناصر الملف، أو لإثبات وقائع ليس من طبيعتها أن تُدون في الملفات والسجلات الإدارية، حيث يجوز للقاضي أن يستدعي أو يستمع تلقائيا إلى أي شخص يرى سماعه مفيدا، كما يجوز أيضا سماع أعوان الإدارة، أو طلب حضورهم لتقديم الإيضاحات، والواقع أن مجال الشهادة في الدعوى الإدارية ضيق نظرا لكون الحقوق والواجبات في القانون الإداري يتم تنظيمها عادة بقرارات وأوراق مكتوبة، وكما تتميز إجراءات التقاضي الإدارية بالصيغة الكتابية، وبذلك أُعتبرت الكتابة هي الوسيلة الرئيسية للإثبات والإستيفاء أمام القاضي الإداري، ومن ثم فليست للشهادة الأهمية العملية الكبيرة أمام جهات القضاء الإداري، ومع

---

<sup>1</sup> - منى إدلبي، المرجع السابق الذكر، ص ص: 50-51.

ذلك تبقى الشهادة مفيدة أمام القاضي الإداري في حالة ضياع بعض المستندات، وكما تجد مجالها الأصيل في الإثبات فيما تعلق بالتحقق من صحة الوقائع المادية البحتة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### إسناد عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

إن عبء الإثبات لا يعني أنه على المدعي إثبات القانون، لأن القاضي يفترض فيه معرفته له، أما الأطراف المتنازعة فعليها فقط توضيح وضعيتها أمام القاضي المطالب بتطبيق القانون، لذلك فإن عبء الإثبات لا يتعلق بعناصر قانونية، لأن القانون الذي يجب أن يُكيف بحسب الوقائع يجب كذلك أن يطبق على النزاعات المتشابهة، فالأطراف المتنازعة عليها أن تقدم الدليل فقط في مجال الوقائع، ومتى قامت بذلك كان على القاضي أن يطبق القانون على ما ثبت لديه من وقائع.

وإذا كان الإثبات يُعد عبئاً بالنسبة لمن يتحمله، فينبغي تحديد الطرف المكلف به، فهل يتحمله المدعي أم المدعى عليه أم كلاهما معاً، وقد أخذت أغلب الأنظمة القانونية بأن عبء الإثبات في الأصل يقع على عاتق المدعي إعمالاً لقاعدة "البينة على من ادعى"، فالأصل أن المدعي هو المعني بعبء الإثبات، لذلك وجب عليه تحمله، فالمنازعة هي النتيجة المترتبة على فعل إدعائه، أما المدعى عليه فإنه سيجد نفسه أمام القاضي بفعل عمل المدعي، والقول بأن عبء الإثبات يقع على عاتق المدعي لا يعني بالضرورة أن يقتصر عليه ذلك لوحده، فالمبدأ أن عبء الإثبات لا يقع كله على المدعي ولكن فقط في حالة عدم وجود عناصر من شأنها أن تكون إقناعاً للقاضي أو لعدم كفايتها أو قلتها، كما أنه من الطبيعي أن يساهم بالإضافة إلى المدعي أشخاص آخرون في البحث عن الحقيقة، فإذا أثارت هذه الأطراف وقائع مادية أو سلبية تجاه الإدعاءات

<sup>1</sup> - إلياس جوادبي، المرجع السابق الذكر، ص ص: 155-156.

موضوع النزاع فإنه يقع عليها تقديم الدليل بشأنها، وعلى هذا الأساس يجب على أطراف النزاع تحمل جزء من عبء الإثبات.<sup>1</sup>

ومن هذا المنطلق يثور التساؤل في مجال المنازعات الضريبية حول الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات، عند عرض النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب على الجهات القضائية المختصة.

فهناك من إعتبر قرينة صحة التصريح الجبائي ضمانا جديدة أمام القاضي الإداري لصالح المكلف بالضريبة، بحيث أنها تعتبر وسيلة يعتمد عليها القاضي الإداري من أجل إسناد عبء الإثبات، فإذا استوفى التصريح الضريبي جميع شروطه القانونية وتم إيداعه في الآجال المحددة، فإن إثبات عدم صحته يقع على عاتق الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

وكما أن هناك من يرى أن قرينة صحة التصريح الجبائي تقتضي في الأصل أن هذه التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة دقيقة وصادقة لحين ثبوت العكس، وبالتبعية فإن عبء إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية،<sup>3</sup> وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى موقف المشرع الجزائري وتطبيق قضاء مجلس الدولة بخصوص من يتحمل عبء الإثبات في المادة الجبائية.

### أولا - موقف المشرع فيما يخص عبء الإثبات في المادة الجبائية

بالرجوع إلى موقف المشرع الجزائري في هذا الشأن، فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه في حالة خلاف مع المفتش أو المحقق، فإنه لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص ص: 70-80.

<sup>2</sup> - Jean-Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal, Contentieux -Recouvrement, op.cit, p : 321.

<sup>3</sup> - LAMBERT Thierry, Contrôle fiscal - droit et pratique, deuxième édition, Presses universitaires de France (PUF), Paris, 1998, p13.

عن طريق المنازعة على إعفاء من الإشتراك الذي حدد له أو تخفيضه، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.<sup>1</sup>

وما نلاحظه بشأن نص هذه الفقرة أنها قد إقتصرت فقط على إجراء الفرض التلقائي للضريبة، وكما أنه لا وجود لأي نص آخر ضمن قانون الإجراءات الجبائية أو قوانين الضرائب الأخرى يُلزم المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بعبء الإثبات، وهذا ما يجعل التشريع الضريبي غير واضح بهذا الخصوص، وكما يتضح أن ذلك منوط بعمل الجهات القضائية المختصة، وعليه سنتطرق إلى موقف أعلى جهة قضائية مختصة حول هذا الأمر.

### ثانيا: موقف قضاء مجلس الدولة فيما يخص عبء الإثبات

إختلف التطبيق القضائي لقضاء مجلس الدولة فيما تعلق بالجهة التي يقع على عاتقها عبء الإثبات في مجال المنازعات الضريبية، ففي العديد من القرارات القضائية الصادرة عنه كان عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة، وفي قرارات أخرى كان على إدارة الضرائب إثبات هذا العبء، وكما تم تبادل ذلك في حالات أخرى، ولمعرفة ذلك سنتناول بعض القرارات القضائية الصادرة عنه بهذا الخصوص وبحسب كل حالة.

**1- عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة:** تجسد تكريس قاعدة البينة على من إدعى في العديد من قرارات مجلس الدولة في المادة الضريبية، وخاصة في مجالات المراجعة الجبائية والتقييم الجزافي وإثبات التوقف عن ممارسة النشاط.

أ- **في مجال المراجعة الجبائية:** ورد بقرار مجلس الدولة رقم 045651، الصادر بتاريخ 14 جانفي 2009، والمتعلق بالدفع بفساد الإجراءات وبعدم شرعية التسوية، ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - الفقرة الأخيرة من نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمعدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014).

<sup>2</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، 2010، السابق الذكر.

" ... حيث أن المستأنفة تنازع في التسوية التي قامت بها مديرية الضرائب إثر توصلها بمقتطعات تفيد تحقيق المستأنفة لمشتريات غير مصرح بها وهي تثير بأن التسوية مخالفة للإجراءات المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث ولكن توقف المستأنفة عن نشاطها وتغيير المقر الذي كانت تمارس فيه نشاطها التجاري دون تبليغ المفتشية المختصة يتعين معه القول أن الدفع بعدم تبليغها بالتسوية غير مبرر.

- حول الدفع بعدم شرعية الضريبة محل النزاع:

حيث ولكن التسوية تخص سنة 1999 التي تسبق تاريخ التوقف حسب ما هو ثابت من المقتطعات التي تفيد قيام المستأنفة بعمليات إستيراد سنة 1999 ومن الإنذار بالدفع للجدول الفردي رقم 2000/38 الذي يشير إلى السنة الضريبية المعنية بالتسوية وهي سنة 1999.

وحيث أنه فضلا على ذلك لا تناقش المستأنفة المعلومات المعتمد عليها في المراجعة مكتفية بالدفع بأن المراقبين لم يأخذوا بعين الإعتبار تصريحات (ج 50) المودعة أمام المفتشية التي كانت تسير ملفها الجبائي قبل نقل مقرها، رغم وجوب تبليغها مفتشية الضرائب بكل تغيير في عنوانها، كما أن عبء إثبات عدم تبرير المراجعة يقع على عاتق المستأنفة وبالتالي عجزها عن إثبات عدم صحة المقتطعات المعتمد عليها يتعين معه القضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس".

يتضح لنا من خلال حيثيات هذا القرار أن قضاء مجلس الدولة ألقى بعبء الإثبات على عاتق المستأنفة، وذلك من خلال إشارته ضمن أحد حيثياته إلى عدم تمكن المستأنفة من إثبات عدم صحة المقتطعات التي إعتمدت عليها إدارة الضرائب في فرض الضريبة، مما ترتب عنه رفض دعواها لعدم التأسيس.

وفي ذات السياق جاء في قرار مجلس الدولة رقم 042819 بتاريخ 11 جوان 2008، والتي أسند فيها المجلس عبء الإثبات على عاتق المكلف بالضريبة، ما يلي:

" ... يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة " <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد: 9، 2009، السابق الذكر، ص: 79.

ب- في مجال التقييم الجزافي: أوقع قضاء مجلس الدولة عبء الإثبات على عاتق المكلفين بالضريبة فيما تعلق بطعونهم المتعلقة بمدى صحة أو دقة التقييم الجزافي للضريبة، وخاصة أن فئة المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي يتم تحرير محاضر معاينة بشأنهم من طرف أعوان إدارة الضرائب، تتعلق بأرقام أعمالهم المعتمدة كأساس للضريبة، وقد قضى مجلس الدولة برفض الدعوى لعدم التأسيس في قراره رقم 39520 بتاريخ 2008/05/04، في قضية المدعو (د- ر) ضد مدير الضرائب لولاية سطيف، للأسباب التالية:<sup>1</sup>

" ... حيث أن التقييم الجزافي لسنتي 2003 و2004 له ما يبرره ولم يثبت المدعي المستأنف عكس ذلك.

وحيث أن طلب خبير غير مبرر نظرا لوجود محضر معاينة في مسألة التقييم فيتعين رفض هذا الطلب لعدم التأسيس.

وحيث يتعين ونظرا لما سبق تبيانه رفض دعوى المدعي المستأنف لعدم التأسيس "

ج- في مجال التوقف عن ممارسة النشاط: أوجبت قوانين الضرائب صراحة المكلف بالضريبة في حالة توقفه عن مزاوله النشاط، التصريح بذلك لدى مفتش الضرائب التابع له إقليميا، وذلك لإتخاذ التدابير القانونية اللازمة،<sup>2</sup> وكما يعد إجراء التصريح من طرف المكلف بالضريبة بعد تثمينه من خلال محضر معاينة يحرره أعوان إدارة الضرائب حجة ودليلا على إثبات حالة التوقف عن ممارسة النشاط، وقد كرس قضاء مجلس الدولة هذا المبدأ من خلال قراره رقم 27537 بتاريخ 2006/05/10، في قضية مدير الضرائب لولاية عين الدفلى ضد (ن- م)،<sup>3</sup> والمتعلقة بإستئناف قرار قضى بتاريخ 2004/12/28

<sup>1</sup> - أنظر تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، المرجع السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر الفقرة الأولى من نص المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، السابق الذكر، (والتي نصت على "... وعلى المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون أجل مدته عشرة (10) أيام تحدد كما هو مبين أدناه، بالتنازل أو وقف النشاط، وإخباره بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعليا...").

- وأنظر أيضا المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، المرجع السابق الذكر.

بالغاء الضرائب والرسوم المفروضة تلقائياً على المدعي بناءً على سجله التجاري ابتداءً من 1996/10/23، والذي قضى فيه مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف والفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس للأسباب التالية:

" ... حيث أن المادة 21 من القانون التجاري تنص على أن كل شخص طبيعي أو معنوي مسجل في السجل التجاري يعد مكتسباً صفة التاجر إزاء القوانين المعمول بها ويخضع لكل النتائج الناجمة عن هذه الصفة.

حيث أن التوقف عن النشاط لا يثبت بشهادة من رئيس البلدية إذ أن المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه يتعين على المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون أجل مدته عشرة أيام بالتوقف عن النشاط كما أن المادة 57 من قانون الرسم على رقم الأعمال توجب عليه التصريح بالتوقف عن النشاط.

حيث أنه لا يتبين من الملف قيام المستأنف عليه بالإجراءات المفروضة عليه قانوناً إذ أن قضاة الدرجة الأولى قد أسأوا تطبيق القانون مما يعرض قرارهم للإلغاء والفصل من جديد برفض الدعوى "

2- عبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب: جسد التطبيق القضائي لمجلس الدولة الإلقاء بعبء الإثبات على عاتق إدارة الضرائب من خلال المنازعات المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة، ومن أبرز تطبيقات ذلك ما ورد بحیثیات قراره رقم 047141، الصادر بتاريخ 15 أبريل 2009، والمتعلق بإثبات تأسيس الفرض التلقائي للضريبة، ما يلي:<sup>1</sup>

"... حيث أن النزاع الضريبي يتعلق بالوعاء، وهو يعني مدى تأسيس الضريبة المفروضة تلقائياً على المستأنفة عن السنوات من 2002 إلى 2005 بمبلغ 166.562.00 دج. حيث أن مديرية الضرائب تلتزم بشرعية الفرض التلقائي للضريبة محل النزاع لعدم تقديم المستأنفة للمبررات الكافية حول مختلف التصريحات.

وحيث أنه بالرجوع إلى وثائق المستأنفة يتضح أنها قامت بشطب سجلها التجاري سنة 2006 وأنها أودعت تصريحاتها السنوية بانتظام خلال الفترة السابقة لتاريخ الشطب وهو ما اعترفت به المستأنفة نفسها أمام المجلس وكذا في مذكراتها الجوابية المودعة أمام مجلس الدولة مع الملاحظة أنها كانت ضحية سرقة سنة 2004 حسب ما هو ثابت من حكم محكمة الجنايات المرفق بالملف.

<sup>1</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، المرجع السابق الذكر.

وحيث أنه يجوز الفرض التلقائي للضريبة في الحالات المحددة بالمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ومنها حالة عدم تقديم المكلف لتصريحاته، من جهة، وأن النظام الضريبي من جهة أخرى نظام تصريحي وبالتالي لا يمكن إعادة النظر في التصريح الجبائي إلا إذا ثبت الإخفاء أي أن التصريح يعتبر صحيحا ما لم يثبت عكسه وبالتالي ثبوت تقديم المستأنفة لتصريحاتها وعدم تقديم المستأنف عليها لأي دليل يثبت أن المستأنفة حققت رقم أعمال عكس ما جاء في تصريحاتها السنوية يتعين معه القول أن الضريبة المفروضة غير مبررة قانونا وبالنتيجة إلغاء القرار المستأنف ومن جديد إلغاء الضريبة محل النزاع .

من خلال مضمون هذا القرار يتضح لنا أن مصالح إدارة الضرائب قد قامت بفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة، حيث أنه بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن حالات الفرض التلقائي للضريبة قد حددها المشرع على سبيل الحصر بالمادة 44 من هذا القانون، ومن بينها حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريحات الجبائية.

ومن الثابت من خلال حيثيات هذا القرار أن المستأنفة قدمت تصريحاتها السنوية بانتظام خلال الفترة السابقة لشطب سجلها التجاري، وكما أن مصالح الضرائب لم تقدم أي دليل يثبت أن المستأنفة حققت رقم أعمال مخالف لما ورد بتصريحاتها، وبالتالي يعد تصريحها صحيحا ما لم يثبت العكس، وبالتالي فإن قضاء مجلس الدولة أسس قراره المتضمن إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بإلغاء الضريبة المفروضة مستندا في ذلك على أن إدارة الضرائب لم تقدم دليلا يثبت عدم صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وعليه فإن مجلس الدولة من خلال منطوق هذا القرار توصل إلى أنه طالما أن المكلف بالضريبة ملتزم بتقديم التصريحات الضريبية بانتظام ووفق الأحكام الجبائية المنصوص عليها، فإنه لا يمكن لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة موضوع هذه التصريحات إلا إذا أثبتت أنها تتضمن إخفاء لرقم الأعمال الحقيقي، وبذلك فإن مجلس الدولة من خلال هذا القرار جعل عبء الإثبات يقع على إدارة الضرائب رغم أن المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ألفت به صراحة على عاتق المكلف بالضريبة.

3- تبادل عبء الإثبات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب: ذهب قضاء مجلس الدولة في بعض قراراته إلى الأخذ بتوزيع عبء الإثبات على طرفي المنازعة الضريبية، ففي قراره رقم 27742 بتاريخ 2006/10/11، في قضية (ق-ع) ضد مدير الضرائب لولاية عين الدفلى، والمتعلقة بإستئناف قرار قضى بتاريخ 2004/12/21 بعدم قبول الدعوى شكلاً، والذي قضى فيه مجلس الدولة بإلغاء القرار المستأنف والفصل من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس للأسباب التالية:<sup>1</sup>

" ... حيث أنه بالرجوع الى موضوع النزاع ثابت وأن المستأنف يكفي بطلب تعيين خبير للقيام بمهمة التأكد من الضرائب المفروضة عليه، دون أن يبين في طلبه لا الغرض ولا الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها الشيء الذي يُمكن القاضي الإداري للإستجابة لهذا الطلب. حيث أنه وبجانب ذلك أن مديرية الضرائب أثبتت أثر التحقيق في المراقبة عدة عيوب في محاسبة المستأنف متمثلة في عدم وجود الكشوف المفصلة للمخزون للسنوات 1995، 1996 و1997 وعدم وجود فواتير البيع، وجود فواتير مقيدة في سجل المشتريات ولكن بإسم أشخاص آخرين.

حيث أنه يتعين القول مما سبق أن المستأنف وضع نفسه في وضعية خرق القانون، وأن مديرية الضرائب المستأنف عليها طبقت القانون لما فرضت عليه الضرائب المتنازع من أجلها ويتعين إلغاء القرار المستأنف ورفض الدعوى لعدم التأسيس "

نلاحظ من خلال حيثيات هذا القرار أن قاضي مجلس الدولة أعاب على المكلف بالضريبة المستأنف عدم إثباته للأخطاء المرتكبة عند حساب الضريبة وربطها، وفي ذات الوقت أخذ بالعيوب المحاسبية المثبتة من طرف مصالح الضرائب.

وبالتالي وإستناداً على جملة القرارات السابقة نجد أن هناك تباين في موقف مجلس الدولة بخصوص الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، مما يجعلنا نتساءل، هل أن المكلف بالضريبة هو المعني بإثبات أن إعادة التقييم الجبائي أو التعديل الضريبي الذي خضع له غير مُبرر وغير مُؤسس، أو أن إدارة الضرائب هي الملزمة بإثبات أن التعديل الضريبي الذي فرضته نتيجة عملية المراقبة كان مُؤسسا ومُبررا، فعلى سبيل المثال لا

<sup>1</sup> - أنظر دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، المرجع السابق الذكر.

الحصر ومن خلال القرار رقم 047141، إعتبر قضاء مجلس الدولة التصريح الجبائي الذي قدمه المكلف بالضريبة صحيحا، ما لم يتم إثبات عكسه من طرف إدارة الضرائب، وأما ضمن القرار رقم 045651، فنجده يؤكد صراحة أن عبء إثبات عدم تبرير المراجعة يقع على عاتق المكلف بالضريبة، حيث إعتبره ملزم بإثبات عدم صحة المعلومات أو الوثائق التي إعتمدت عليها إدارة الضرائب في إعادة تقييم الضريبة.

وما نخلص إليه عموما بهذا الشأن، أنه وبالرجوع إلى التشريع الضريبي نجد أغلب قوانين الضرائب تُكرس من خلال نصوصها النظام التصريحي للضريبة، وفي نفس الوقت تُعطي الحق لإدارة الضرائب في مراقبة التصريحات والتحقيق فيها وطلب التوضيحات والتبريرات بشأنها، إلا أن هذه القوانين ذاتها لا تجيز فرض أي ضريبة دون وجوب مراعاة مجموعة من الإجراءات التي تشكل ضمانا وحماية للمكلفين بها وتحت طائلة بطلان إجراءات الاخضاع الضريبي، ومن أبرز هذه الإجراءات ما تضمنته المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه تقع تحت طائلة بطلان إجراءات الاخضاع الضريبي، إذا أرسلت مصالح الضرائب إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به دون أن تبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وطريقة حساب الضرائب المترتبة عنه.

وبالتالي فإن عبء الإثبات بإعتقادنا قد يقع على عاتق المكلف بالضريبة أو يكون على عاتق إدارة الضرائب، وذلك بحسب أحكام نصوص قوانين الضرائب المتعلقة بمضمون وحيثيات وتفاصيل كل نزاع، وعلى كل طرف أن يثبت إدعاءاته بكل الوسائل القانونية المتاحة له، وكما أن المشرع الجزائري لم يُقيد أي طرف أو يُلزمه بعبء الإثبات على حساب الطرف الآخر، إلا فيما تعلق بحالات الفرض التلقائي للضريبة، وكما تجدر الإشارة أن إجراء الفرض التلقائي للضريبة أحاطه المشرع أيضا بجملة من الإجراءات القبلية التي يجب إستيفاؤها من طرف إدارة الضرائب قبل فرض الضريبة، والتي تشكل بدورها حماية للمكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية.

وقد يتدخل القاضي الإداري كذلك في كثير من الحالات في مجال الإثبات لصالح طرف من أطراف النزاع بحسب ظروف الحال والوقائع، ففي قراره رقم 21870 بتاريخ 20 سبتمبر 2005، إعتبر توقيع المكلف بالضريبة على محضر أسعار البيع حجة عليه، وذلك بتصريحه ضمن الحيثية التالية كما يلي:

" ... وحيث أن طلب المستأنف لخبرة غير مُبرر بدوره لأن هامش الربح المنازع فيه قد حُدد بناءً على محضر المعاينة المؤرخ في 2002/03/12 الممضي من طرف المستأنف نفسه دون تحفظ، المحضر المتضمن الأسعار المطبقة على كل نوع من المواد الغذائية، كما أن التكاليف المطالب بخصمها غير مبررة.

وحيث أن القرار المستأنف برفضه للدعوى قد أصاب إذن في تقديره للوقائع وتطبيقه للقانون ويتعين بالتالي تأييده".<sup>1</sup>

وتجدر الإشارة أنه وفيما تعلق بإسناد عبء الإثبات بوجه عام، وعلى صعيد المنازعات الإدارية عموماً، يرى الأستاذ (لحسين بن الشيخ آث ملويا)، أنه يُستتبط من خلال معظم القرارات القضائية الصادرة في المجال الإداري أن قاعدة "البينة على من إدعى"، هي المطبقة غالباً من قبل قضاء الغرفة الإدارية للمحكمة العليا سابقاً ومجلس الدولة حالياً.<sup>2</sup>

---

1 - أنظر وثيقة التعليق على قرارات الجهات القضائية (منازعات جبائية)، جوان 2010، المرجع السابق الذكر.

2 - لحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، ص: 84.

## المبحث الثالث

### ضمانة وقف التنفيذ في المواد الجبائية

#### (أمام قاضي الموضوع وقاضي الإستعجال)

أتاح المشرع لأطراف المنازعة اللجوء لإجراءات أسرع من تلك العادية، وذلك في بعض المسائل التي لا تحتتمل التأجيل أو التأخير نظرا لطبيعة ظروف الحال والمعطيات المرتبطة بها، ومن خلال ما يعرف بقضاء الإستعجال الذي يتم على إثره تدخل القاضي المختص لحماية الاطراف المتنازعة من خلال إجراءات سريعة ومؤقته لحين فصل قاضي الموضوع في المنازعة.<sup>1</sup>

وقد وردت أحكام الاستعجال في المواد الضريبية ضمن الفصل السادس من الباب الثالث من الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تضمن هذا الفصل نصا وحيدا من خلال المادة 948 من القانون المذكور،<sup>2</sup> والتي أخضعت الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وكذا لقواعد الإستعجال في المادة الإدارية الواردة بالباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولم يتطرق المشرع الجزائري لإجراءات الإستعجال عند أول صدور لقانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002،<sup>3</sup> وفي حين تناوله فيما بعد من خلال المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006،<sup>4</sup> والتي عدل بموجبها المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت على إجراء الطعن بطريق الإستعجال في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري المتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، وبصدور قانون المالية لسنة 2011، نصت المادة 47 منه على

1 - أمينة النمر، مناط الاختصاص والحكم في الدعاوى المستعجلة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1975، ص: 17.

2 - القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

3 - القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، السابق الذكر.

4 - القانون رقم 05-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، السابق الذكر.

تعديل نص الفقرة الثالثة من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> والتي أجاز المشرع من خلالها للمدين بالضريبة أن يُرجى دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة، وعلى أن يُقدم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها بنص المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وحيث أن هذه المادة الأخيرة تتعلق بطلب وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع، وكما أن أحكامها مستقلة ومختلفة عن أحكام الإستعجال الإداري ضمن الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا القانون الأخير الذي أحالنا بدوره فيما تعلق بالإستعجال الجبائي بموجب المادة 948 منه، لتلك القواعد المنصوص عليها بقانون الإجراءات الجبائية وكذا قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>2</sup>

ولكننا بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، نجده يحيلنا بدوره إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث أنه لم يتناول طابع الإستعجال إلا ضمن فقرة واحدة ضمن نص المادة 146 وذلك بقوله "... يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي...".

وبالتالي فعبارة " كما هو الحال في الاستعجالي " تُرجعنا أو تُحيلنا إلى الأحكام العامة للإستعجال الإداري بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى غياب أي أحكام تُنظم الإستعجال ضمن الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلق بإجراءات التحصيل، خاصة وأن الباب الثاني من هذا الجزء خصص الفصل الأول منه لإجراءات ممارسة المتابعات عن طريق الغلق المؤقت والحجز، والفصل الثاني لإجراءات ممارسة بيع المحجوزات، وكل هذه الإجراءات في غاية الخطورة نظرا لطابعها الجبري في مجال التحصيل الضريبي.

<sup>1</sup> - القانون رقم 10-13، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، السابق الذكر.

<sup>2</sup> \* - حيث نصت المادة 948 من الفصل الثالث من الباب الثالث ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: " يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ولأحكام هذا الباب".

وبما أن مرحلة تحصيل الضريبة مرحلة تنفيذية تلي مرحلة تحديد وعائها، فإن جميع الطلبات أو الطعون الإستعجالية في المادة الضريبية ترتبط كلها بالإجراءات التنفيذية لعمليات المتابعة والتحصيل،<sup>1</sup> وتتمثل إجراءات التحصيل الجبري بحسب ما ورد بقانون الإجراءات الجبائية في إجراء غلق المحلات المهنية وإجراء الحجز وبيع المحجوزات.

ومن هذا المنطلق سنتناول طلب وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع والذي نصت عليه المادة 82 ضمن فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، وأحالت في نفس الوقت فيما تعلق بإجراءاته إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ومن ثم نتطرق إلى وقف التنفيذ أمام قاضي الإستعجال.

## المطلب الأول

### وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع

كقاعدة عامة تُعد القرارات الإدارية قابلة للتنفيذ بمجرد صدورها،<sup>2</sup> وعليه يعتبر وقف تنفيذ القرار الإداري إجراءً إستثنائياً لحين الفصل في مشروعيته من طرف الجهة القضائية المختصة، وقد يعتبر وقف التنفيذ في غالب الحالات بمثابة شرط لنجاعة دعوى الإلغاء المرفوعة بخصوصه، ذلك أنه في حال تنفيذ القرار الإداري قد يجد الطاعن نفسه أمام دعوى إلغاء دون موضوع.<sup>3</sup>

وعلى الرغم من أن الطعن بالإلغاء في قرارات الإدارة لا يوقف تنفيذها، إلا أن المشرع الجزائري قد أجاز ذلك لقاضي الموضوع في المادة الإدارية سواءً أمام المحكمة الإدارية أو أمام مجلس الدولة، ولكن في إطار جملة من الشروط والإجراءات.

<sup>1</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses : (contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux), 2010, op.cit, pp : 57-58.

<sup>2</sup> - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية - شروط قبول الدعوى الإدارية -، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص: 112.

<sup>3</sup> - لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الثاني، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص: 78.

## الفرع الأول

### وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع للمحاكم الإدارية

نظم المشرع الجزائري وقف التنفيذ بقانون الإجراءات المدنية والإدارية ضمن الفرع الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول المتعلق بالإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية، والمدرج بدوره ضمن الكتاب الرابع تحت عنوان الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، وإستنادا لنص المادة 834 الواردة بهذا الفرع فإن أي طلب لوقف تنفيذ القرارات الإدارية منوط بتوافر الشروط التالية:

#### أولا - شرط الدعوى المستقلة

نصت الفقرة الأولى من المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: " تقدم الطلبات الرامية إلى وقف التنفيذ بدعوى مستقلة "، من خلال مضمون هذه الفقرة يتضح أن المشرع فرق وفصل وأمام نفس القاضي بين دعوى الموضوع المتعلقة بمشروعية القرار الإداري ودعوى توقيف تنفيذه، حيث نستنتج ضمنا أنه لم يُجزَّ أن تُقدم طلبات وقف التنفيذ ضمن نفس عريضة دعوى الموضوع رغم أن كلاهما تُقدمان أمام نفس الجهة، وهنا قد يُطرح التساؤل حول مغزى المشرع من الفصل بينهما، وباعتقادنا أنه كان من الأجدي أن يكون طلب وقف التنفيذ ضمن عريضة الموضوع مما يتيح لقاضي الموضوع سرعة الفصل فيه دون تكبيده عناء الرجوع للإطلاع مرة ثانية على دعوى الموضوع.

#### ثانيا - شرط تزامن دعوى وقف التنفيذ مع دعوى الموضوع أو التظلم الإداري

تضمنت الفقرة الثانية من المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رفض وقف تنفيذ القرار الإداري ما لم يكن:

- متزامنا مع دعوى مرفوعة في الموضوع؛
- أو في حالة التظلم المقدم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار.

وعليه يتضح جليا أن المشرع إشتراط في الحالة الأولى، أن تتزامن دعوى وقف التنفيذ مع دعوى الموضوع، ولكنه لم يوضح المقصود بلفظ التزامن، فهل قصد بذلك أن تُسجل عريضة وقف التنفيذ في نفس الوقت الذي سُجلت فيه عريضة دعوى الموضوع، أو أنه يجوز رفع دعوى وقف التنفيذ طيلة فترة ما قبل الفصل في الموضوع، وخاصة أنه أتاح رفعها ضمن الحالة الثانية مُكتفيا بوجود تظلم إداري أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار محل دعوى طلب وقف تنفيذه، وهذا مما يجعلنا نميل للطرح الثاني الذي يتيح له رفعها طيلة فترة ما قبل الفصل في الموضوع.

## الفرع الثاني

### وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع لمجلس الدولة

أحال المشرع فيما تعلق بأحكام وقف التنفيذ أمام مجلس الدولة إلى نفس تلك الأحكام المتعلقة بوقف التنفيذ أمام المحاكم الإدارية، وذلك من خلال المادة 910 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والواردة ضمن القسم الثاني من الفصل الأول من الباب المتعلق بالإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة، ويتضح أن هذه المادة خصها المشرع لتلك الدعاوى المتعلقة بوقف تنفيذ القرارات الإدارية التي تدخل ضمن إختصاص مجلس الدولة بحسب مفهوم المادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذا المادة 09 من القانون المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله،<sup>1</sup> وهي تلك القرارات الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة.

وكما أجاز المشرع لمجلس الدولة بوصفه جهة إسئناف وقف تنفيذ القرارات الإدارية المرتبطة بالأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والتي قضت فيها برفض دعوى الإلغاء،

<sup>1</sup> - القانون العضوي 98-01، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011 (ج ر عدد: 43، بتاريخ: 03 أوت 2011).

على أن يكون من شأن تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه إحداث عواقب يصعب تداركها، وأن تكون الأوجه المثارة بطلب وقف التنفيذ تتصف بالجدية المبررة لإلغاء القرار الإداري المطعون فيه،<sup>1</sup> وعليه فقد إشتراط المشرع توافر عنصري الضرر والأوجه الجدية حتى يأمر القاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري.

ونلاحظ أن المشرع لم يكتف بوجود الضرر فحسب، بل نوه إلى ذلك الضرر الذي لا يمكن تداركه، وحتى نكون بصدد هذا النوع من الضرر صعب الإصلاح يُشترط أن ينتج عن تنفيذ القرار الإداري آثار سلبية يستحيل محوها سواءً بحكم الإلغاء أو التعويض في دعوى الموضوع.<sup>2</sup>

وأما فيما تعلق بما عبر عنه المشرع بـ "الأوجه الجدية"، فمن خلال تحليل مضمون المواد القانونية المرتبطة بوقف التنفيذ نلاحظ أن المشرع قد ربط أكثر من مرة دعوى وقف التنفيذ بدعوى الموضوع الأصلية سواءً من خلال إجراءات رفعها من حيث التزامن معها، أو من خلال التحقيق فيها بالرجوع إلى دراسة أوجه طلب الإلغاء، ومن هنا نستنتج أن قصد المشرع بالأوجه الجدية هي تلك الأسباب والمبررات التي تدفع القاضي إلى دراسة الدفوع المتعلقة بموضوع الدعوى الأصلية عند تحقيقه في طلب وقف التنفيذ، وهذا ما أكدته الفقرة الثانية من نص المادة 835 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي أجازت للقاضي رفض طلب وقف التنفيذ ودونما تحقيق فيه إذا تبين له أن الطلبات الواردة ضمن عريضة الموضوع من المؤكد رفضها، وبمعنى أنها غير مؤسسة ومبررة على أوجه جدية.

وجدير بالذكر أن المشرع ميز وقف التنفيذ حتى أمام قاضي الموضوع بإجراءات خاصة تتسم بالسرعة وأضفى عليه بعض خصائص الطابع الإستعجالي، حيث نص على أن يتم التحقيق في طلب وقف التنفيذ بصفة عاجلة، وكما قلص الآجال الممنوحة للإدارات المعنية لتقديم مذكرات إجابتها وملاحظاتها بخصوصه وتحت طائلة الإستغناء

1 - المادة 912، من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

2 - لحسين بن الشيخ آث ملويا، المرجع السابق الذكر، ص: 79.

عن ردها من دون إعدار،<sup>1</sup> وكما نص على أن يتم التبليغ الرسمي للأمر القاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري خلال أجل أربع وعشرين (24) ساعة، وعند الإقتضاء يُبلغ بجميع الوسائل إلى جميع الخصوم المعنيين وإلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار الإداري المطعون فيه.<sup>2</sup>

ومن خلال كل ما سبق ذكره حول وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع ضمن النصوص العامة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالرجوع في ذات الوقت إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع الجزائري تناول هذا الاجراء تحت مسمى " طلب تأجيل الدفع" وليس طلب وقف التنفيذ، وذلك لأن مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة التنفيذية في المجال الضريبي، وجميع طلبات وقف التنفيذ أو الطعون الإستعجالية تتعلق كلها بالإجراءات التنفيذية لعمليات المتابعة والتحصيل، وكما أحال المشرع من خلال المادة 82 في فقرتها الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية إلى نص المادتين 834 و836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وحيث أن هاتين المادتين تتعلقان بوقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع، وعليه سنتناول فيما يلي طلب تأجيل الدفع في المادة الضريبية.

---

1 - أنظر الفقرة الأولى من المادة 835 من القانون رقم 08-09، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 837 فقرة أولى، من نفس القانون.

## الفرع الثالث

### طلب تأجيل الدفع في المادة الضريبية أمام قاضي الموضوع

تناول المشرع هذا الإجراء سابقا ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>1</sup> وحوّل أحكامه فيما بعد إلى قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت الفقرة الثالثة من المادة 82 من هذا القانون وبعد آخر تعديل لها بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2018،<sup>2</sup> على أنه:

" لا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها، وعلى 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.  
يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.  
تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

1 \* - حيث نصت الفقرة الأولى من المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، قبل إلغائها على ما يلي: " إن المكلف الذي ينازع بواسطة شكاية مقدمة ضمن الشروط المحددة بموجب المواد 389 الى 391، في صحة الضرائب أو حصتها الموضوعية على عاتقه، يستطيع أن يرجئ دفع القسم المنازع فيه للضرائب المذكورة إذا طالب في عريضة لإفنتاح الدعوى، الإستفادة من التدابير الموجودة في هذه المادة ويحدد المبلغ أو يوضح أسس التخفيض التي يطالب بها وذلك شريطة أن يكون ضمانات صالحة لضمان تحصيل الضريبة " -  
وكما نصت الفقرة الأولى من المادة 399 من نفس القانون وبعد تعديله بموجب أحكام المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، على ما يلي:

" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكاية تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد من 301 الى 303 في حقانية أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة إذا طالب في عريضة إفنتاح دعواه بالإستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة وحدد المبلغ أو بين أسس التخفيض الذي يأمله، وشريطة أن يقدم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة " -  
وجدير بالذكر ان المادة 399 قد ألغيت فيما بعد وحوّلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

2 - القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، السابق الذكر .

يكون الأمر المذكور أعلاه قابلا للاستئناف أمام مجلس الدولة في غضون خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغه".

من خلال مضمون هذه الفقرة يتضح أن المشرع الجزائري لم يكتف بالشروط المنصوص عليها بأحكام وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وإنما خص وقف التنفيذ في المادة الجبائية (أو ما أطلق عليه إرجاء أو تأجيل الدفع) بشرط إضافي تمثل في تقديم ضمانات حقيقية لتحصيل الضريبة.

وكما يسمى هذا الإجراء أيضا بطلب إرجاء الدفع القضائي وهو يختلف عن طلب إرجاء الدفع الإداري المنصوص عليه ضمن المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>1</sup> والذي يُقدم أمام إدارة الضرائب من طرف المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للرقابة الجبائية فقط، وفي مرحلة تظلمهم أمام إدارة الضرائب.

إلا أنه وبالرجوع الى إجراء إرجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية، نجد أن المشرع أتاح للمكلف بالضريبة تقديم طلبه شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها، وفي حالة غياب تقديم هذه الضمانات، أتاح للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 % من الضرائب المتنازع فيها،

<sup>1</sup> \* - فيما تعلق بمضمون المادة 74: أتاح المشرع من خلال المادة 74 للمكلف بالضريبة طلب ارجاء الدفع من خلال نصه ضمن الفقرة الأولى من هذه المادة على ما يلي: " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 و 76 من هذا القانون، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طالب في عريضة إفتتاح دعواه، بالاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة..."، حيث يتضح من خلال عبارة " إذا طالب في عريضة إفتتاح دعواه"، أن المشرع قصد بذلك طلب إرجاء الدفع أمام قاضي الموضوع، وفي حين وردت هذه المادة ضمن الفصل المعنون ب " الإجراءات الأولية امام إدارة الضرائب من باب " المنازعات الضريبية"، ولم يستدرك المشرع ذلك إلا من خلال تعديل نص المادة 74 في فقرتها الأولى بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2016، وذلك كما يلي: " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و 73 و 75 من هذا القانون، في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ الدفع المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها"، حيث نلاحظ ان المشرع هذه المرة بين بوضوح أن طلب إرجاء الدفع الوارد بالمادة 74 هو اجراء اداري بحت يقدم أمام إدارة الضرائب لحين الفصل في الشكوى المطروحة امامها ولا علاقة له بالدعوى القضائية. (أنظر المادة 46 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016).

لدى قابض الضرائب المختص، وهذا ما لم يوضحه المشرع في مجال طلب تأجيل الدفع أمام قاضي الموضوع حيث إقتصر على عبارة " شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة "، ولم يوضح نوع أو طبيعة هذه الضمانات أو الجهة التي تُقدم إليها، أو أنها تُعرض على القاضي فقط وهو من يقوم بتقديرها.

وتجدر الإشارة أن المشرع قد كان أكثر وضوحا بهذا الخصوص سابقا قبل صدور أحكام قانون المالية لسنة 2012، الذي ألغى بموجبه المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي كان مضمونها يتيح للإدارة الجبائية تقدير فيما إذا كانت الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة من أجل إرجاء تنفيذ السند التنفيذي قادرة على ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه.<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد إستند البعض إلى ما أخذ به المشرع الفرنسي، حيث أن هذا الأخير لم يقتصر الضمان على المبالغ المالية، بل أجاز أن تكون الضمانات شيئا آخر منقولاً أو عقارا أو أسهما في شركة أو سندات أو غير ذلك، وللمحكمة سلطة تقديرية في القول إن كانت الضمانات حقيقية وكافية لضمان تحصيل الضريبة.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> \* - حيث نصت المادة 158، من قانون الإجراءات الجبائية، قبل إلغائها بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012، على أنه: " - يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل.

- ويكون الاعتراض مغللا مع التكاليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية.

- لا يقطع الاعتراض تنفيذ المبلغ الرئيسي لسند التنفيذ، ويحتفظ بالغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات إلى أن يصدر قرار العدالة.

- غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه إذا طلب ذلك في إعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أسباب ذلك.

- عند انعدام وجود ضمانات، فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الإستفادة من هذا التدبير، حتى ولو أدى ذلك إلى الحجز الضمني للجزء المتنازع فيه بالدرجة الأولى، من دون إنتظار قرار الجهة القضائية المختصة.

- وتقدر الإدارة الجبائية فيما إذا كانت الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة من أجل إرجاء تنفيذ السند التنفيذي قادرة على ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه.

- ويمكن للإدارة الجبائية في أي وقت إذا رأت ذلك لازما، أن تطلب تكملة الضمان، وتستأنف المتابعات إذا لم يستجب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر، للطلب الذي قدم له لهذا الغرض، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام "

<sup>2</sup> - سعيدة رقام، " شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها امام القضاء الإداري الجزائري "، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة باجي مختار عنابة - الجزائر، - المجلد 09، العدد 03، ص: 306.

وقد نص المشرع الفرنسي في هذا الصدد على إمكانية أن تكون الضمانات عبارة عن: <sup>1</sup>

- إيداع مبلغ مالي في رصيد مؤقت لدى الخزينة العمومية يضمن لإدارة الضرائب تحصيله من خلال إقتطاعه المباشر في حال خسر المكلف بالضريبة دعواه الأصلية؛

- دين تُجاه الخزينة العمومية، كأن يكون المكلف بالضريبة في هذه الحالة دائنا لإدارة الضرائب بخصوص حقوق ضريبية لم يخصمها أو يسترجعها كتلك الحقوق المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتي يُجيز له القانون الجبائي إجراء عملية المقاصة بشأنها؛

- تقديم كفالة تضمن دينه، وذلك من خلال وجود شخص غير المكلف بالضريبة يتعهد بسداد الدين الضريبي المتنازع فيه في حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن السداد، ( وقد تناول المشرع الجزائري نظام الكفالة بالقانون المدني).<sup>2</sup>

- إيداع قيم منقولة من أسهم أو سندات قابلة للتداول، لدى المحاسب العمومي القائم بعملية التحصيل؛

- سندات الخزن المتعلقة بالسلع والبضائع المملوكة للمكلف بالضريبة والمودعة بالمخازن العامة للدولة، والتي يلتزم المكلف بالضريبة بوضعها ضمانا لتغطية دينه الجبائي؛

- الرهن الرسمي للمنقولات أو العقارات المملوكة للمكلف بالضريبة، يمكن أيضا أن يشكل ضمانا لدينه الجبائي.

وزيادة على أن المشرع الفرنسي منح حرية كبيرة للمكلف بالضريبة فيما تعلق بطبيعة وأنواع الضمانات، فقد أتاح له أيضا إمكانية إستبدال الضمانات بضمانات أخرى مساوية

---

<sup>1</sup> - واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية- دراسة مقارنة-، أطروحة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم- القانون العام-، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2- الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015، ص ص: 110-120.

<sup>2</sup> \* - أنظر بشأن الكفالة أحكام المادة 644، من القانون رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم (ج ر عدد 78، بتاريخ 30 سبتمبر 1975).

لها أو أكثر، وكما أنه لم يُحدد ويضبط طبيعة الضمانات بل ترك المجال واسعا للمكلف بالضريبة وللإدارة ولجهات القضاء في عرضها وتحديدها.

وأما بالنسبة للمشرع الجزائري فلم يُبين طبيعة هذه الضمانات في حالة طلب المكلف بالضريبة وقف التنفيذ أمام القضاء، واكتفى بتحديددها في مجال طلب تأجيل الدفع أمام إدارة الضرائب من خلال إعماده على معيار مالي من خلال تسديد نسب مالية من مبلغ الدين الجبائي تراوحت بين 20% و30% بحسب أحكام قوانين المالية المتغيرة.<sup>1</sup>

وحيث أن إعماد المشرع لعنصر المبالغ المالية فقط كآلية ضمان، من شأنه أن يخلق صعوبة للمكلف بالضريبة الذي يطلب إرجاء الدفع ويؤدي بالضرورة إلى حرمانه من أحد حقوقه الأساسية، فتقديم الضمان المالي في حالة طلب وقف أو تأجيل الدفع الإداري يكون أمام إدارة الضرائب نفسها، ولكنه في حالة الضمانات المرتبطة بتقديم طلب وقف التنفيذ القضائي، أتاح المشرع الجزائري لجهة القضاء تقديرها، إلا أنه لم يُبين نوعها وكيفيات تقديمها وإجراءاتها، كالجهة التي تقدم لها مثلا، فمن غير المعقول أن تقدم إلى جهة القضاء.

وفي هذا الشأن يمكن للمشرع الجزائري الإستعانة ببعض الآليات التي إعمدها المشرع الفرنسي، حيث يمكنه على الأقل النص على إمكانية أن يودع المكلف بالضريبة الذي يطلب وقف تنفيذ تحصيل الضريبة المتنازع بشأنها، مبلغا نقديا في حساب مؤقت لدى الخزينة العمومية، ولا يمكنه التصرف فيه على إعتبار أنه مبلغ للضمان لا يمكنه إسترداده إلا بإلغاء قرار فرض الضريبة المتنازع فيها، وكما أن شرط الإيداع المؤقت لا يؤثر سلبا على الحقوق المالية للمكلف بالضريبة طالما كانت الأموال المودعة محفوظة أينما يتاح له إسترجاعها إذا ثبت خطأ إدارة الضرائب بموجب حكم قضائي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أنظر تعديلات المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر (والمعدلة بموجب المواد: 38 من قانون المالية لسنة 2005، و45 من قانون المالية لسنة 2007، و40 من قانون المالية لسنة 2009، و25 من قانون المالية لسنة 2010، و46 من قانون المالية لسنة 2017).

<sup>2</sup> - ريم عبيد، المرجع السابق الذكر، ص: 387.

## المطلب الثاني

### وقف التنفيذ أمام قاضي الإستعجال

تتمتع القرارات الإدارية بميزة التنفيذ المباشر، ويزداد هذا الإمتياز خطورة كلما إرتبط بالذمة المالية للأشخاص كما هو الحال بالنسبة للقرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بفرض الضريبة أو تحصيلها، إذ تتمتع هذه الأخيرة بالصبغة التنفيذية حتى في ظل وجود طعن قضائي، وأمام هذا الوضع لا يملك الطرف المتضرر من جراء هذا التنفيذ إلا اللجوء إلى القاضي المختص ليأمر بإيقاف تنفيذ هذه القرارات على وجه الإستعجال.<sup>1</sup>

ويُشترط لقبول دعوى الإستعجال في المادة الجبائية شروط عامة شأنها في ذلك شأن دعوى الاستعجال الإداري، وسنحاول فيما يلي دراسة الشروط الموضوعية والشكلية للإستعجال في المجال الجبائي، وكذا التطرق لبعض أوجه وتطبيقات وقف التنفيذ في المادة الجبائية.

## الفرع الأول

### الشروط الموضوعية للإستعجال

تتلخص جملة الشروط الموضوعية للإستعجال عموما في المادة الإدارية، في توافر طابع الإستعجال، وشرط عدم المساس بأصل الحق، إضافة لعنصر الشك بمشروعية القرار الإداري المطعون فيه.

### أولا - شرط الإستعجال (طابع الاستعجال)

يقترن شرط الإستعجال بذلك الخطر المُحدق بالحق والمطلوب رفعه بموجب إجراء وقتي لا تُنتج إجراءات التقاضي العادية،<sup>2</sup> ويتحقق ذلك كلما إستدعى واقع الحال خطرا

1 - أنظر المرجع نفسه، ص: 368.

2 - محمد إبراهيمي، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 03 .

داهما وضرا قد لا يمكن تجنبه إذا لجأ الخصوم إلى إجراءات التقاضي العادية،<sup>1</sup>وكما يعد عنصر الإستعجال من النظام العام حيث أنه من غير الممكن للأطراف الإتفاق على وجوده أو عدمه، كما لا يجوز لقاضي الإستعجال الأمر بإجراء ما لم يكن هذا الأمر مُسببا على أساس توافر وتحقق عنصر الإستعجال تزامنا مع وقت رفع الدعوى وعند الفصل فيها، وإلا كان قاضي الإستعجال غير مختص نوعيا بالنظر في الدعوى.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف عنصر الإستعجال وإكتفى بذكر عبارة حالة الإستعجال من خلال المواد 920، 921 و924 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفي الحقيقة إن أية محاولة من المشرع لوضع تعريف محدد لحالة الإستعجال أو حصر قائمة لحالاته لا يعني بالضرورة تقييد القاضي بها، لأن هذا الأخير هو الأقرب لمعايشة الوقائع التي تُعرض عليه، ولذا فإنه من الأجدى ترك مسألة تقدير توافر شروط الإستعجال لتقدير القاضي المختص،<sup>3</sup> فالمشرع مهما وصلت درجة التنبؤ لديه لا يستطيع حصر جميع حالات الإستعجال، والقاضي أقرب منه لمعايشة الواقع.

وقد ورد بهذا الصدد ضمن حيثيات إحدى القرارات الصادرة عن قضاء الإستعجال المصري بتاريخ 1945/11/20 أن " الإستعجال حالة مرنة غير محددة وليست معيارا واحدا يمكن تطبيقه في كل الأحوال، بل ظواهر الإستعجال متعددة وقد تبرر في حالة وتختلف عنها في حالة أخرى، والمرجع فيها إلى تقدير القاضي حسب ظروف الحال في كل دعوى على حدها " .<sup>4</sup>

---

1 - عمر بوجادي، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص: 298.

2 - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول (الهيئات والإجراءات)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص: 136.

3 - ريم عبيد، المرجع السابق الذكر، ص: 373.

4 - عبد الرؤوف هاشم بسيوني، المرافعات الإدارية (إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيرها) ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص: 276.

وكما جاء في ذات السياق ضمن قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، رقم 92189 بتاريخ 22 مارس 1992 أن "... الإستعجال هو كل حالة يستحيل حلها فيما بعد...".<sup>1</sup>

وأما عن شرط الإستعجال فيما تعلق بدعوى وقف التنفيذ، فيعتبر هذا الأخير متوفرا إذا كان القرار الإداري محل طلب وقف التنفيذ والمطعون فيه بالإلغاء، ينتج عنه ضرر جسيم وحال بمصلحة المدعي أو تجاه المصلحة العامة، وكما يُعد متوفرا كذلك إذا كان محل القرار الإداري أموالا أو ينتج عنه آثارا مالية يمكن محوها.<sup>2</sup>

وعليه قد يمكننا القول، إن شرط الإستعجال هو ذلك الوجه المقابل والمقترن بتوافر وتحقق عنصر الضرورة نتيجة لتوفر ظروف تشكل خطرا على حقوق أحد الأطراف المتنازعة، أو تتضمن ضررا قد يتعذر تداركه أو إصلاحه، ويتوافر هذا الشرط يمكن الحصول على الحماية القانونية العاجلة.

### ثانيا - شرط عدم المساس بأصل الحق

إن المقصود بأصل الحق الذي يتمتع قاضي الأمور المستعجلة عن المساس به، هو ذلك السبب القانوني الذي يُحدد حقوق والتزامات طرفي المنازعة، فلا يجوز له أن يتناول هذه الحقوق والتزامات بالتفسير والتأويل الذي من شأنه المساس بجوهر النزاع القانوني بينهما، كما ليس له أن يُغير أو يُعدل من المركز القانوني لأحد الطرفين، أو أن يتعرض في أسباب حكمه إلى الفصل في موضوع النزاع.<sup>3</sup>

ويقصد بأصل الحق أيضا كل ما من شأنه أن يمس بصحته أو يؤثر في كيانه أو يغير فيه أو في الآثار التي يربتها القانون أو تلك التي قصدها الأطراف،<sup>4</sup> وكما يعرفه

<sup>1</sup> - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني (نظرية الاختصاص)، 2009، السابق الذكر، ص: 137.

<sup>2</sup> - Jean Gourdou, Antoine Bourrel, Les référés d'urgences devant le juge administratif (la justice au quotidien), L'Harmattan, paris, 2003, P : 38.

<sup>3</sup> - عبد التواب معوض، قضاء الأمور المستعجلة وقضاء التنفيذ، الطبعة الثالثة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1995، ص: 106.

<sup>4</sup> - عبد الحكيم بن ناصر، " الإستعجال في أحكام القضاء الإداري الجزائري "، المجلة الجزائرية للدراسات التاريخية والقانونية، العدد الثالث، المركز الجامعي تندوف، يناير 2017، ص: 116.

الأستاذ (معوض عبد التواب)، على أنه الفصل المؤقت في المنازعات التي يخشى عليها من فوات الوقت، شرط أن يقتصر الحكم على إتخاذ إجراء وقتي ملزم للطرفين بقصد المحافظة على الأوضاع القائمة وإحترام الحقوق الظاهرة أو صيانة مصالح الأطراف المتنازعة.<sup>1</sup>

وأما عن موقف المشرع الجزائري من شرط عدم المساس بأصل الحق فقد نص صراحة وبعبارة واضحة ودقيقة ضمن المادة 918، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن:

" - يأمر قاضي الإستعجال بالتدابير المؤقتة.

- لا ينظر في أصل الحق، ويفصل في أقرب الآجال "

وقد إكتفى المشرع بعبارة لا ينظر في أصل الحق، ولم يوضح كيفيات ذلك تاركا المجال للقاضي الإداري في تقدير ذلك بحسب طبيعة ومعطيات المنازعة المطروحة أمامه.

ومن هذا المنطلق فإنه يتعين على قاضي الإستعجال إتخاذ إجراءات مؤقتة فقط ولا تمس بأصل الحق،<sup>2</sup> وأما عن تطبيقات القضاء الإداري في الجزائر، فقد كرست هذه الأخيرة العمل بمبدأ عدم المساس بأصل الحق، فقد قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بموجب قرارها رقم 43995 المؤرخ في 12 أكتوبر 1985 في قضية (المدير الفرعي للضرائب بورقلة) ضد (شركة طوطال-الجزائر) وبخصوص دعوى تأجيل تحصيل ضريبي، بما يلي:<sup>3</sup>

" ... من المقرر قانونا أن رئيس المجلس القضائي يستطيع عند فصله في القضايا أن يأمر عن طريق الإستعجال بإتخاذ جميع الإجراءات التي يراها ضرورية دون المساس بأصل الحق، ومن

<sup>1</sup> - معوض عبد التواب، المرجع السابق الذكر، ص:16.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010، ص: 429.

<sup>3</sup> - المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد رقم: 04، سنة 1989، ص: 248.

ثم فإن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعا يدخل ضمن إختصاصات قاضي الإستعجال.

ولما كان الثابت في قضية الحال أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة وذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا، فإن هذه الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة".

وقد إستقر قضاء مجلس الدولة أيضا على نفس الإتجاه، حيث أنه من أهم ما ورد ضمن حيثيات قراره رقم 5671 بتاريخ 17 ديسمبر 2002، ما يلي:<sup>1</sup>

" ... حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضرائب المفروضة عليه، فأصدر قاضي الموضوع قرارا بتعيين خبير، ولأن القضية ما زالت لم يتم الفصل فيها، حيث أنه في آن واحد، سجل المستأنف عليه دعوى إستعجالية مُلتمسا توقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع، حيث مادام تم الفصل بتعيين خبير، فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها، وأن الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس بأصل الحق، ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده في حين الفصل في الموضوع، وقد إستقر قضاء مجلس الدولة بالفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف".

### ثالثا - الشك بمشروعية القرار الإداري المطعون فيه

تناول المشرع ضمن الجزئية الأخيرة من نص المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية شرطا آخر لإتخاذ أمر وقف التنفيذ من طرف قاضي الإستعجال، وذلك بقوله "... ومتى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار..."، وحيث أنه بتحليل مضمون هذه العبارة يتضح أن المشرع قد ربط وقف تنفيذ القرار الإداري بوجود إحتمال كبير من شأنه أن يرجح الفصل بإلغاء القرار الإداري أمام قاضي الموضوع، وذلك من خلال نصه على تحقق قاضي الإستعجال من وجود شك جدي حول مشروعية القرار الإداري المطعون فيه بالدعوى الأصلية، وهذا ما قد يجعل من

<sup>1</sup> - أنظر قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، تحت رقم 5671، المؤرخ في 17 ديسمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص: 71.

قاضي الإستعجال بنظره في أصل الحق يتحول إلى قاضي موضوع في ذات الوقت،<sup>1</sup> وكما أن ظروف الإستعجال وحتمية سرعة الفصل قد لا تُتيح له النظر في مشروعية القرار الإداري بتلك الدرجة التي تتيح له الوصول إلى مرحلة الشك الجدي حول الشق المتعلق بالمشروعية.

وباعتقادنا أنه لو إكتفى المشرع بشرط الشك فقط دون ما عبر عنه " بالشك الجدي"، على أساس أن هذا الأخير يرجع لقاضي الموضوع، خاصة إذا ما تصورنا تطبيق شرط الشك الجدي في المجال الضريبي، فإن احتمال إلغاء قرار فرض الضريبة المطالب بوقف تنفيذ إجراء معين من إجراءات تنفيذ تحصيلها ( كوقف الدفع أو الغلق أو الحجز أو البيع) لا يتأتى إلا من خلال إطلاع القاضي الإستعجالي على الإثباتات والوسائل المقدمة التي تفيد بوجود منازعة جدية، وحيث أن مثل هذه الأمور تتطلب في غالب الأحوال اللجوء إلى الخبرة حتى أمام قاضي الموضوع، ولذلك كان المشرع سابقا ينص على تقديم ضمانات لتحصيل الدين الضريبي المتنازع بشأنه حتى يتم الأمر بوقف التنفيذ سواءً أمام قاضي الموضوع أو قاضي الإستعجال.

## الفرع الثاني

### الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية

ورد بنص المادة 919، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أنه يجوز لقاضي الإستعجال الإداري أن يأمر بوقف التنفيذ، إذا تعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، وعلى أن يكون هذا القرار موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي، وكما أنه من صميم إجراءات رفع دعوى وقف التنفيذ وجوب إرفاق عريضة وقف التنفيذ بنسخة من عريضة

<sup>1</sup> - وبهذا الصدد يرى الأستاذ عمار بوضياف أنه واستثناء من الأصل، وبهدف تمكين القاضي من دراسة الملف المعروض عليه بشكل جيد توجبه مقتضيات العدالة، تعين عليه أن ينتقل من ملف الوقف إلى ملف الإلغاء.

- أنظر عمار بوضياف، " شروط دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية في التشريع الجزائري وتطبيقاتها أمام القضاء الإستعجالي"، مجلة الفقه والقانون، العدد 52، المملكة المغربية، فبراير 2017، ص: 22.

دعوى الموضوع تحت طائلة عدم القبول،<sup>1</sup> وعليه يتضح أن دعوى وقف التنفيذ مقترنه بتوافر كل من شرط القرار الإداري وشرط دعوى الموضوع.

### أولا - شرط القرار الإداري

إن جميع الطلبات أو الطعون الإستعجالية في المادة الضريبية ترتبط كلها بالإجراءات التنفيذية لعمليات المتابعة والتحصيل، سواءً تعلق الأمر بطلب تأجيل الدفع أو وقف تنفيذ غلق المحلات المهنية أو وقف تنفيذ الحجز أو بيع المحجوزات،<sup>2</sup> وحيث أن إجراءات المتابعة والتحصيل تُنفذ إستنادا إلى قرارات إدارية صادرة عن مصالح إدارة الضرائب، ومن هنا فإنه من المنطقي أن تُرفق عريضة الدعوى الإستعجالية بنسخة من القرار الإداري محل طلب وقف التنفيذ، وكما يختلف نوع القرار بحسب طبيعة قرار أو سند المتابعة والتحصيل.

### ثانيا: شرط إرفاق عريضة دعوى الإستعجال بنسخة من عريضة دعوى الموضوع

ألح المشرع الجزائري على هذا الشرط، حيث تطرق إليه ضمن المادة 919، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصه على أنه:

" عندما يتعلق الأمر بقرار إداري ولو بالرفض، ويكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي... "

وكما أكد على نفس الشرط مرة أخرى بنص المادة 926، من نفس القانون بنصه على أنه: " يجب أن تُرفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض آثاره، تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع ".

ومن أهم ما يمكن إثارته بخصوص وجوب أن ترفق عريضة دعوى الإستعجال بنسخة من عريضة دعوى الموضوع من أجل قبول دعوى وقف التنفيذ أمام قاضي الإستعجال، أن المشرع كان مُتشددا أكثر في مجال القضاء الإستعجالي، حيث أنه في

<sup>1</sup> - المادة 926 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses (contentieux de l'assiette de l'impôt - procédures de recours gracieux), op.cit, pp : 57-58.

ذات السياق أجاز وقف تنفيذ القرار الإداري أمام قاضي الموضوع سواءً بدعوى مستقلة متزامنة مع دعوى مرفوعة في الموضوع، أو حتى في حالة التظلم المقدم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار.<sup>1</sup>

وما تجدر الإشارة إليه أنه في مجال المنازعات الضريبية من غير الممكن أن يرفع المكلف بالضريبة دعواه أمام القضاء المختص، إلا بعد تظلمه أمام إدارة الضرائب، وتمكنه من قرار رفض تظلمه أو إنتظار إنقضاء مواعيد الرد المتاحة لإدارة الضرائب (حالة الرفض الضمني)، وحيث أن طول هذه الآجال لا يتماشى وطبيعة الإستعجال المتعلقة أساسا في المجال الجبائي بتنفيذ سندات تحصيل الضريبة، فعملية تحصيل الضريبة تبدأ فور تبليغ المكلف بقرار ربطها، وكما أن إجراء التظلم (أو الشكوى) لا يُوقف تنفيذها، وعلى هذا الأساس فإن شرط إرفاق عريضة دعوى الإستعجال في المجال الضريبي بنسخة من عريضة دعوى الموضوع لا جدوى منها، ومن الأفضل للمكلف بالضريبة أن يسلك طريق دعوى وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع بدل رفعها أمام قاضي الإستعجال.

وحيث أنه بالرجوع إلى قضاء مجلس الدولة قبل صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجده في قراره رقم 005543، بتاريخ 15 أكتوبر 2010، قد رفض دعوى وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع مؤسسا قراره على غياب دعوى مرفوعة في الموضوع كشرط للفصل في وقف التنفيذ رغم قيام المكلف بالضريبة برفع تظلم إداري أمام إدارة الضرائب، وكما ورد بحوثيات نفس القرار أن قاضي الإستعجال بالغرفة الإدارية قضى بعدم الإختصاص، وفيما يلي أبرز حوثيات هذا القرار:<sup>2</sup>

" ... حيث أن المكلف بالضريبة رفع طعنا أمام الغرفة الإدارية - القسم الاستعجالي - لدى مجلس البلدية من أجل إلغاء إشعار الحجز فأصدرت الغرفة قرارا بعدم الإختصاص.

<sup>1</sup> - المادة 834 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، تحت رقم: 005543، مؤرخ في: 2002/10/15، غير منشور.

حيث رفع المكلف بالضريبة دعوى أمام الغرفة الإدارية - قاضي الموضوع - مطالبا برفع الحجز المضروب على المبلغ الموجود لدى أمين الخزينة العمومية بحجة أنه قدم تظلما إلى إدارة الضرائب ولم تجب عنه وأنه قبل الإجابة تم حجز ما للمدين لدى الغير ووضع المبلغ في الخزينة العمومية.

حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتحفظيا وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة هي موضوع نزاع مطروح أمام القضاء وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة فإن القضاء برفع الحجز أمام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة فرض الضريبة مخالف للقانون.

حيث أن القرار المستأنف تضمن أسباب رفع الحجز كون أن المكلف بالضريبة قدم تظلما أمام الجهة الإدارية وأعتبر أن هذا الإجراء يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398 من قانون الضرائب<sup>1</sup> تقضي في جميع الحالات أن الاعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص وأنه في حالة ما إذا طرح النزاع أمام القضاء المختص في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في النزاع غير أنه بالرجوع إلى ملف إستئناف الدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح أمام قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة وفي هذه الحالة لا يمكن توقيف تسديد الدين الجبائي مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة...".

## الفرع الثالث

### أوجه وتطبيقات وقف التنفيذ في المادة الجبائية

تتم المتابعات عندما يتعلق الأمر بتحصيل الضريبة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية للتحصيل في المجال الضريبي في الغلق المؤقت للمحلات المهنية، والحجز وبيع المحجوزات،<sup>2</sup> وكما

1 - \* ألغى المشرع الجزائري أحكام المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقام بتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

2 - أنظر المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

تعرف هذه الأخيرة بإجراءات التحصيل الجبري للضريبة، وتعتبر من أهم وأخطر القرارات الجبائية التي تتخذها مصالح الضرائب تجاه المكلفين بالضريبة، ولذا تنصب مجمل طلبات ودعاوى وقف التنفيذ بخصوصها.

### أولاً - وقف التنفيذ في مجال إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية

أجاز المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لقاضي الإستعجال إذا تعلق الأمر بحالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري، أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه،<sup>1</sup> وفي ذات الشأن نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " ... يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانوناً، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت ".<sup>2</sup>

حيث لم يتطرق المشرع ضمن هذه الفقرة إلى أي إجراء أو أي شرط خاص لرفع هذا الطعن، تاركاً بذلك المجال لتطبيق الأحكام الإجرائية العامة المنصوص عليها بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى أنه خص ضمن قانون الإجراءات الجبائية إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية بوجه الإستعجال دون باقي إجراءات المتابعة الجبرية الأخرى.

وأما فيما تعلق بالتطبيق القضائي فقد كرس مجلس الدولة في الجزائر تطبيق آلية وقف تنفيذ قرارات الغلق المؤقت في العديد من قراراته، فقد ورد ضمن قراره الصادر بتاريخ 18 نوفمبر 2003: "... أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري، تتخذ

1 - أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 921، من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السابق الذكر.

2 - أنظر قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، السابق الذكر.

إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً لأحكام المادة 392 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>.

وكما أنه من أهم ما ورد ضمن قرار مجلس الدولة رقم 002487، بتاريخ 09 جويلية 2001، ما يلي:<sup>2</sup>

"... حيث أنه فيما تعلق برفع اليد عن غلق المحل التجاري من طرف إدارة الضرائب، فإن هذا الطلب يعد إجراء مؤقتاً، وأن غلق المحل في الحالة التي هو عليها قد يؤدي إلى عجز المكلف بالضريبة عن تسديدها وبالتالي فإنه لا يمس بأصل الحق وذلك إذا أمر المجلس برفع اليد عن غلق المحل إلى غاية الفصل في النزاع المتعلق بتحديد الضريبة المستحقة فعلاً".

وقد قرر مجلس الدولة في هذا القرار: "... المصادقة مبدئياً على القرار المستأنف وتعديلاً له القول برفع اليد عن غلق المحل للمستأنف إلى غاية الفصل في الدعوى المتعلقة بتحديد الضريبة المستحقة فعلاً".

ومما تجدر الإشارة إليه حول مقتضيات المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، نصها على أن الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، وهذا ما خلق نوعاً من الجدل والتساؤل عند البعض عن مدى أهمية وجدوى إقرار المشرع حق الطعن الإستعجالي في قرار الغلق المؤقت إذا كان هذا الأخير لا يرتب توقيف تنفيذه،<sup>3</sup> وهناك من ذهب إلى أن عبارة " لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت" الغاية والقصد منها، أن مجرد الطعن أمام القضاء لا يوقف تنفيذ قرار الغلق لحين صدور الأمر الإستعجالي بوقف التنفيذ أو رفض الدعوى.<sup>4</sup>

وقد أكد التطبيق القضائي لمجلس الدولة هذا الطرح الأخير من خلال موقفه ضمن قراره رقم 190798 لسنة 1999،<sup>5</sup> والذي يتبين من خلاله أن الغرفة الإدارية بالمجلس

<sup>1</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 011010 الصادر بتاريخ 11/18/2003، الغرفة الثانية، غير منشور.

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 002487، بتاريخ 09/07/2001، الغرفة الثانية، غير منشور.

<sup>3</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص: 134.

<sup>4</sup> - ريم عبيد، المرجع السابق الذكر، ص: 397.

<sup>5</sup> - قرار مجلس الدولة، رقم: 190798، الغرفة الثانية، بتاريخ 19 أبريل 1999، غير منشور.

القضائي إستجابات لطلب المدعي وأمرت بوقف تنفيذ قرار الغلق، وحيث إستأنف مدير الضرائب بالولاية هذا القرار ودفع بأن المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أن الطعن في قرار الغلق لا يوقف تنفيذه وأن قضاة الغرفة الإدارية بالمجلس قد خرخوا القانون عندما أمروا بوقف التنفيذ.

وحيث أيد قضاة مجلس الدولة قرار الغرفة الإدارية المستأنف، وأسسوا قضاءهم على أن مضمون المادة 392 لا يعني أنه لا يحق للجهة القضائية المختصة لأي سبب من الأسباب الجدية الأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري في مجال غلق المحلات التجارية نتيجة للمتابعة الجبائية، وكما إعتبروا أن غلق المحل التجاري ما هو إلا إجراء إحتياطي لا علاقة له بأصل الحق، وهو وسيلة قانونية من وسائل التنفيذ الجبري تستعملها إدارة الضرائب لإرغام المكلفين بالضريبة على التسديد.

وهذا ما أيده مجلس الدولة في قراره رقم 002487 بتاريخ 1999/07/01، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1999/04/11 في حق (د-ح) ضد: مدير الضرائب بالنعامة، والقاضي بتأجيل غلق المحل التجاري لمدة ثلاثة أشهر بناءً على طلب تأجيل الغلق إلى حين الفصل في النزاع أمام قاضي الموضوع، والذي قضى فيه مجلس الدولة ب: " تأييد القرار مبدئياً، وتعديلاً له القول برفع اليد على غلق المحل إلى غاية الفصل في دعوى تعديل الضريبة المفروضة " <sup>1</sup>.

## ثانيا - وقف التنفيذ في مجال إجراء الحجز

يعتبر الحجز الإداري إمتياز وإستثناء من القواعد القانونية العامة، يُتيح للإدارة خصوصاً إستيفاء حقوق الخزينة العمومية وفق إجراءات خاصة وسريعة تفادياً لضياعها،<sup>2</sup> وقد مكّن المشرع المكلف بالضريبة من الطعن في قرار الحجز الصادر عن إدارة

<sup>1</sup> - أنظر دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، فيفري 2007، المرجع السابق الذكر.

<sup>2</sup> - هرجة مصطفى مجدي، التعليق على قانون الحجز الإداري في ضوء الفقه والقضاء، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 1998، ص:04.

الضرائب أمام جهة القضاء الإداري، كما أتاح له طلب وقف تنفيذه في حالة الضرورة التي يُخشى فيها من ضياع حقوقه.

وقد كرس التطبيق القضائي في المادة الإدارية الجبائية إجراء وقف التنفيذ في العديد من القرارات القضائية في مجال حجز الإداري من طرف إدارة الضرائب خاصة في مجال حجز عناصر المحل التجاري وحجز أموال المكلفين بالضريبة المودعة لدى مختلف المؤسسات المالية والبنوك.

ومن أهم ما أقره قضاء مجلس الدولة في قراره بتاريخ 2002/12/17 أنه " ... يكون من إختصاص قاضي الإستعجال وقف تنفيذ قرار الحجز التنفيذي، بإعتبار أن هذا القرار أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف " <sup>1</sup>.

وكما كرس التطبيق القضائي لمجلس الدولة إمكانية الفصل كذلك في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بوقف تنفيذ ورفع الحجز على أموالهم لدى الغير،<sup>2</sup> حيث جسد ذلك ضمن العديد من قراراته من أهمها: <sup>3</sup>

- قراره رقم 018835 بتاريخ 2004/02/14، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 2003/07/16 في حق (مدير الضرائب قسنطينة) ضد: (شركة شمال افريقيا)، والقاضي برفع الحجز على الحسابين البنكيين بإسم المستأنف عليها لدى بنك التنمية المحلية، والذي قضى فيه مجلس الدولة ب: " تأييد القرار المستأنف ".

- وكذلك قراره رقم 201450 بتاريخ 2000/08/07، والمتعلق بإستئناف القرار الصادر بتاريخ 1998/02/14 في حق: (ب- س)، ضد: (مدير الضرائب سيدي محمد)، والقاضي برفض دعوى طلب رفع اليد عن الحجز المفروض على الحسابات البنكية،

<sup>1</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 05671، صادر بتاريخ: 17 ديسمبر 2002، غير منشور.

<sup>2</sup> \* - يقصد بالغير الحائز بحسب نص المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من: المؤسسات المالية العمومية والخاصة وكل المحاسبين العموميين لدى الإدارات والهيئات العمومية، وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية.

<sup>3</sup> - أنظر دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، السابق الذكر.

والذي قضى فيه مجلس الدولة ب: " تأييد القرار المستأنف لأسباب غير التي إستند عليها  
قضاة الدرجة الأولى ".

وكما إعتبر قضاء مجلس الدولة أن مجرد الطعن في تأسيس الضريبة لا يوقف التنفيذ  
وذلك من خلال قراره رقم 19510 بتاريخ 2004/06/02، والمتعلق بإستئناف الأمر  
الإستعجالي الصادر بتاريخ 2003/10/06 في حق (مدير الضرائب قسنطينة) ضد  
(شركة شمال افريقيا)، والقاضي برفع الحجز على الحساب الجاري لحين الفصل في  
دعوى الموضوع، والذي قضى فيه مجلس الدولة ب " إلغاء الأمر المستأنف وفصلا من جديد  
برفض الدعوى لعدم التأسيس لأن الطعن في الضريبة لا يوقف التنفيذ ".

## خلاصة الباب الثاني

من البديهي عدم توافق طرفا العلاقة الضريبية في جميع الأحوال، فغالبا ما تثار الخلافات بينهما بخصوص شرعية الضريبة أو طريقة ربطها أو حول إجراءات تحصيلها، وقد حاول المشرع الجزائري تنظيم مختلف أوجه وأنواع هذه الخلافات عبر مختلف مراحلها وسعى لفضها إداريا وقضائيا.

ونظرا لتلك الطبيعة الخاصة والصعبة لنصوص القوانين الجبائية، وخاصة ما تعلق منها بتنظيم إجراءات المنازعات في المجال الجبائي، عالجنا من خلال هذا الباب ضمانات المكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية، وفي هذا الإطار خلصنا أن للمكلفين بالضريبة الحق في مراجعة قرارات إدارة الضرائب من خلال ضمانة الطعن فيها أمام جهات الإدارة وأمام جهة القضاء.

وفي إطار مساعي المشرع الجزائري بهدف تقليص حجم مقاضاة الإدارة الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، قسّم المنازعات الضريبية أمام الإدارة بوجه عام إلى مرحلتين، الأولى أمام إدارة الضرائب نفسها، وأما الثانية فأمام لجان خاصة للطعن في هذا المجال، حيث أوجب إجراء التظلم الإداري أمام إدارة الضرائب كمرحلة أولية فيما تعلق بجميع قرارات فرض الضريبة وتحصيلها، وفي حين أتاح للمكلفين بالضريبة في حال عدم رضاهم بقرارات إدارة الضرائب الفاصلة في تظلماتهم المتعلقة حصرا بمجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حرية اللجوء للطعن أمام اللجان الإدارية المختصة بهذه الحقوق قصرا، وهي لجان غير تابعة للإدارة الجبائية رغم عضويتها فيها.

وقد أطلق المشرع على التظلم الإداري في المادة الجبائية مصطلح " الشكوى "، وميّز هذه الأخيرة بإجراءات خاصة بحسب موضوعها ونوع الضريبة المتنازع فيها والجهة المقدمة أمامها، وصولا لشروط تقديمها وإجراءات معالجتها والفصل فيها، وحيث قسم هذه الشكاوى بحسب موضوعها إلى شكاوى الوعاء الضريبي وشكاوى التحصيل، وقسّم شكاوى التحصيل بدورها إلى ثلاثة أصناف (النوع الأول منها بشأن قانونية شكل إجراء المتابعة،

والثاني بخصوص التحصيل الجبري للضريبة، والثالث بخصوص إسترداد الأشياء المحجوزة).

وأما في حال عدم توصل المكلف بالضريبة بقرار يرتضيه بشأن شكواه عبر السبل الإدارية المتاحة له أمام مصالح إدارة الضرائب أو أمام لجان الطعن المختصة، فقد أجاز له المشرع اللجوء للحماية القضائية من خلال ممارسة حق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية أمام جهة القضاء الإداري بموجب دعوى القضاء الكامل أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً والتابع لها موطنه الجبائي، وكما كفل له جملة من الضمانات القانونية في مواجهة الإدارة الجبائية، خاصة في مجال إجراءات التحقيق الخاصة بها وعنصر الإثبات فيها، وضمانات وقف تنفيذ القرارات الجبائية التنفيذية في حقه، غير أن هذه الضمانات ورغم أهميتها بقيت في بعض جوانبها تفتقر لتوفير القدر الكافي من الحماية للمكلف بالضريبة في مواجهة المركز القانوني القوي للإدارة الجبائية.

## خاتمة

تتحقق حماية المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية بوجه عام في إطار نظام ضريبي تُبنى أحكام تشريعاته على الشفافية والوضوح والمرونة، تشمل الضريبة فيها جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة دونما تمييز في تكليفها وتوزيع عبئها بين مختلف المكلفين بها بحسب القدرة التكاليفية لكل منهم، وتُوضَّح نصوصها بدقة ومن دون أي غموض أو لبس أسعار مختلف الحقوق الضريبية وأوعيتها وطرق ربطها والتصريح بها ومواعيد دفعها وأساليب تحصيلها، وكل ما تعلق بإجراءات وضمائن مشروعية فرضها والرقابة عليها وحق المكلفين في التنازع حولها، وعلى أن تكون كل هذه الأحكام والإجراءات معلومة بصورة مسبقة لدى المكلفين بآدائها، حتى يتسنى لهم مسبقا معرفة مراكزهم الضريبية من حيث واجباتهم والتزاماتهم الجبائية وماهية أنواع الضرائب الملزمين بها، وضمن إطار معرفتهم لحقوقهم والضمائن المكرسة لهم في مواجهة مصالح إدارة الضرائب والدفاع عن مصالحهم في جو من الأريحية تجاه النظام الضريبي الخاضعين لمبادئه وأحكامه.

وقد سعت دراستنا قدر الإمكان إلى بيان ومعرفة وتحليل جميع أوجه الحماية القانونية المكرسة للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، من خلال تناول مجموعة الضمائن المتاحة له في مواجهة سلطات وإمتهيازات الإدارة الجبائية عبر جميع مراحل العملية الضريبية، بداية من مرحلة إكتهابه للتصريحات الضريبية وحق الإدارة في ممارسة الرقابة الجبائية عليها وفرض الضريبة عند إكتشاف الخلل حولها، وصولا لمرحلة الخلاف والنزاع بين أطراف العلاقة الضريبية، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج حاولنا تدعيمها ببعض الإقتراحات، نُوجزها فيما يلي:

### - أولا: فيما تعلق بمرحلة الرقابة الجبائية

1 - الرقابة الجبائية وجه مقابل لنظام التصريح الضريبي، فهي حاصل ذلك النظام الضريبي القائم على مبدأ التصريح بالمداخل، ما يعطي الحق لمصالح الإدارة الجبائية من إستعمال جميع الآليات والوسائل القانونية التي بحوزتها للتأكد من مضامين التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

2- يعتبر التحقيق الجبائي، من أهم أنواع الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية غالباً لحماية حقوق الخزينة العمومية، وبشكل بالنسبة للمكلفين بالضريبة أخطر أنواعها، فهو نوع من الرقابة يُتيح لمحققي الضرائب الحق في التطرق حتى للحياة الخاصة للأشخاص ونمط معيشتهم وعلاقاتهم الخارجية في حالات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مما يستوجب إحاطة هذا النوع من التحقيق بمجموعة من الضمانات تحول والتعسف في استعمال هذا الحق.

3 - حق المعاينة المخول لمصالح إدارة الضرائب في إطار عمليات الرقابة الجبائية، ينجر عنه في غالب الأحيان عمليات حجز لكل ما من شأنه أن يُوحي بممارسات تدليسية للتهرب من الضريبة، ناهيك عن تلك الإجراءات الخطيرة لتنفيذه خاصة فيما تعلق بعنصر المفاجأة للمكلف بالضريبة، من خلال تبليغه به وقت القيام به، زيادة إلى إمكانية تنفيذه وحجز ممتلكاته حتى في غيابه.

وفي مقابل الكم الهائل من السلطات والإمكانيات المخولة للإدارة الضريبية في مجال ممارسة إجراء المعاينة في حق المكلف بالضريبة، يفتقر هذا الأخير في مجال تطبيق هذا الإجراء للضمانات الكافية، وخاصة تلك المتعلقة بتوقيف تنفيذ أمر المعاينة الصادر عن القضاء، حيث لم ينص المشرع على إمكانية الطعن فيه.

4 - ناهيك عن حق المعاينة أتاح المشرع لإدارة الضرائب إمكانية القيام بإجراءات التلبس الجبائي تجاه المكلف بالضريبة، ودونما ترخيص من جهة القضاء، ورغم أن هذا الإجراء يعتبر كآلية ووسيلة رقابية وقائية وإستباقية لمواجهة الممارسات والمناورات التدليسية للغش الضريبي، إلا أنه يتيح لإدارة الضرائب توقيع الحجز التحفظي على أموال وممتلكات المكلفين بالضريبة، وفرض العقوبات الجبائية والغرامات المالية عليهم، وإقصائهم من الإستفادة من الإمتيازات وبعض الحقوق الجبائية وحتى غير الجبائية.

وفي مواجهة هذا الإجراء الخطير ليس للمكلف بالضريبة سوى نص المشرع على تمكينه من نسخة من محضر تطبيق إجراء التلبس الجبائي، أو مجرد النص على إمكانية لجوئه للجهات القضائية المختصة للطعن فيه.

ومن هذا المنطلق نقترح إكتفاء المشرع بمنح إدارة الضرائب حق إجراء المعاينة أو حق تطبيق إجراء التلبس الجبائي، طالما أن لكليهما نفس الأهداف ونفس الآثار، وعلى أن تُقابل هذه السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية، بمجموعة كافية من الضمانات التي تحول دون تعسفها في إستعمال ما يخولها هذا الإجراء من صلاحيات، ومما يضمن حسن إستعمالها لسلطاتها التقديرية الواسعة، ويتيح إضفاء الرقابة عليها إداريا أو قضائيا.

وكذا إشراك جهات القضاء في حماية المكلف بالضريبة من خلال إخضاع ممارسة بعض الإجراءات التنفيذية في مجال وعاء الضريبة وتحصيلها لنظام الترخيصات المُسبقة من جهة القضاء، ومنها الترخيص على الأقل بتنفيذ إجراء التلبس الجبائي في مجال إجراءات مراقبة مادة الوعاء الضريبي أو عند ممارسة الإجراءات التنفيذية لتحصيل الضريبة كتأجير القضاة ببيع المحل التجاري بدل طلبه من جهة الإدارة ممثلة في والي الولاية المختص إقيما.

5 - إن حق المكلف بالضريبة في الرد على النتائج التي توصل إليها الأعوان المحققون في إطار عملية الرقابة الجبائية يخلق جوًّا من الثقة المتبادلة بين مُحققي إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة المحقق معه، غير أنه في بعض الحالات يكون رد المكلف خارج الآجال القانونية إلا أنه يصل للإدارة قبل فرض الضريبة، وأحيانا يكون مضمون الرد من شأنه الحلول دون فرض الضريبة رغم تأخر إرساله أو تسليمه لمصالح الضرائب، ففي هذه الأحوال يستحسن عدم فرض الضريبة تقاديا للنزاع بشأنها مستقبلا.

وبهذا الصدد نقترح تقنين هذه الحالة بموجب نص صريح، طالما أن مختلف التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تحت وتحرص على فرض ضرائب مؤسسة ولا تُرتب المنازعات بشأنها.

6 - المحرر الجبائي ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة المستفيد منه، يُتيح له إفتكاك جواب صريح من الإدارة الجبائية، مما يوفر له الحماية من خطر التغيير في تفسير نفس النصوص الجبائية مستقبلا، ويحصنه من أي إعادة تقويم مستقبلي.

غير أن المشرع حصر مجال الإستفادة منه على فئة المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وكما يقتصر تطبيق أحكامه على المكلف بالضريبة المعني به فقط، وبحسب وضعيته الجبائية، ولا يمكن لمكلف بالضريبة الإستفادة من محرر جبائي أعد لمكلف آخر حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير، ومن هذا المنطلق فإن المحرر الجبائي لا يعمل على تفسير النصوص التشريعية والتنظيمية في المجال الجبائي، ولا يكتسب حتى تلك القوة التنفيذية الممنوحة للتدابير الداخلية للإدارة الجبائية من تعليمات ومناشير وتوجيهات، وكما أن المشرع قرن الإستفادة منه بتوافر شرط حسن نية المكلف بالضريبة في طلبه له، ودون أن يضبط أحكام هذا الشرط، مما يجعل طلبه رهين السلطة التقديرية لإدارة الضرائب.

وبهذا الخصوص نقترح تعميم مجال حق الإستفادة من المحرر الجبائي على جميع فئات المكلفين بالضريبة، وإضفاء الطابع التنفيذي عليه بالنسبة لجميع الوضعيات الجبائية المشابهة، طالما أن إصداره يستند على نصوص القانون، إضافة إلى وجوب ضبط شروط الإستفادة منه وفق معايير وضوابط تسمح بإستنتاج حسن نية المكلف بالضريبة، وذلك بالنظر مثلا إلى سيرته الجبائية من خلال إحترامه وتقيده بأداء واجباته وإلتزاماته الجبائية في مجال وعاء الضريبة وتسديدها.

7 - يعد التحكيم نظام لتسوية المنازعات من خلال وجود طرف ثالث يتقبل حكمه كلا الطرفين، إلا أن إجراء التحكيم المنصوص عليه ضمن قانون الإجراءات الجبائية يتم من طرف إدارة الضرائب بخصوص طلبات المكلفين بالضريبة حول النتائج الأولية للتحقيقات الجبائية، وذلك على الرغم من أنها طرف فيه، ولذا يتوجب إعادة النظر في أحكامه.

8 - نظرا لتشابه أغلب الأحكام الإجرائية فيما بين أنواع التحقيقات الجبائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)، نقترح تنظيم الأحكام المشتركة بين جميع أنواع التحقيقات ضمن مواد تُدرج بفصل خاص تحت عنوان " أحكام مشتركة " بحسب الحاجة كل مرة، بدل تكرارها كل مرة مما أدى لإغفال بعضها عند تكراره، كما يمكن أيضا أن يتم إعتقاد نظام الإحالة فيما بين نصوص المواد بخصوص الأحكام الإجرائية المتشابهة.

9 - تتميز التحقيقات الجبائية من حيث أحكامها الفنية والتقنية وإجراءاتها واختلاف أنواعها بكثير من الخصوصية والصعوبة، خاصة بعد صدور القانون المتعلق بالنظام المالي المحاسبي المبنية أحكامه على أسس وقواعد مالية ومحاسبية عالمية، كما أنه وفي ظل تعامل مُحققي مصالح إدارة الضرائب في إطار التحقيق مع مكلفين بالضريبة غالبا ما تكون ملفاتهم و وضعياتهم الجبائية تتعلق بمؤسسات أو كيانات إقتصادية كبيرة تستعين بخبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومستشارين جبائيين ذوي تكوين عالي ومتخصص، كل هذه العوامل تستدعي بالضرورة وجوب إسناد عمليات التحقيقات الجبائية لأعوان مؤهلين يتمتعون بمهارات علمية وتقنية ومهنية، ومن ذوي الرتب ضمن سلك مفتشي إدارة الضرائب بحسب ما يتطلبه نوع التحقيق الجبائي الخاضع له كل مكلف بالضريبة وحجم المهام والعمليات المحقق فيها، مما يقلص من مجال الوقوع في الأخطاء عند معالجة ملفات المكلفين بالضريبة، والوصول لفرض ضرائب مؤسسة قانونا تلقى رضا وقبول المكلفين بها، مع ضمان سهولة تحصيلها ودخولها ضمن آجال مقبولة لذمة الخزينة العمومية للدولة.

10 - في سبيل تطوير النظام الجبائي الجزائري خاصة في مجال الرقابة الجبائية، من الضروري إستحداث إستراتيجية للرقابة الجبائية خاصة فيما تعلق بتنظيم وضبط معايير وشروط إخضاع المكلفين بالضريبة لمختلف التحقيقات الجبائية، تقاديا للإنتقاء العشوائي أو الكيدي أحيانا للمكلفين بالضريبة الذين سيتم إخضاعهم للتحقيق، ولا يتحقق ذلك إلا بتطوير قواعد إنتقاء وفقا لمعايير مضبوطة قانونا ومبنية على أسس علمية وتقنية محاسبية ومالية.

11 - من أجل إضفاء نوع من المرونة والشفافية في التعامل، لا مفر من حتمية عصرنة نظام آلية التصريح والدفع عن بعد عبر شبكة المديرية العامة للضرائب من خلال مجموعة من التصريحات القابلة للتحميل عبر مواقعها من طرف المكلفين بالضريبة، بواسطة أرقام التعريف الإحصائية والجبائية المتعلقة بهم، وحيث لا يتحقق ذلك إلا من خلال شبكة إلكترونية رقمية وطنية تضم مختلف الإدارات العمومية والمؤسسات والمصارف، كما هو الحال في أغلب دول العالم.

## - ثانيا: عند منازعة الإدارة الجبائية

تتنوع الأسباب التي تؤدي إلى المنازعات الضريبية، فقد تكون أسبابا متعلقة بالتشريع الجبائي، وأحيانا أسبابا إدارية مرتبطة بالإدارة الجبائية أو بالفساد الإداري، وقد تعود مرات أخرى لأسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة نفسه، ولا بد من معالجة كل هذه الأسباب لتوفير الحماية للمكلفين بالضريبة والحفاظ على أموال الخزينة العمومية، وقد توصلنا من خلال دراستنا بهذا الخصوص لما يلي:

1 - تتوع وتعدد مواعيد تقديم الشكاوى الضريبية بحسب نوع المنازعة الضريبية مما يؤدي لصعوبة إمام المكلفين بالضريبة بإجراءاتها، مما يستوجب تبسيط هذه الإجراءات من خلال توحيد مواعيد تقديم الشكاوى وخاصة في مادة الوعاء الضريبي وإعادة النظر في تنظيم الآجال المتعلقة بشكاوى التحصيل الضريبي نظرا لقصر مدتها.

2 - الإختلاف في آجال البت في شكاوى المكلفين بالضريبة، ففي بعض الحالات تكون أربعة أشهر، وأحيانا ستة أشهر أو ثمانية وفي حالات أخرى تصل إلى شهرين فقط، وعليه فمن الأفضل توحيد هذه المواعيد وتقليصها وخاصة فيما تعلق بمواعيد البت التي تصل إلى ثمانية أشهر في بعض الحالات التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، مما قد يضر بمصالح المكلفين بالضريبة، وخاصة أن هؤلاء المكلفين مطالبون بتسديد الحقوق الضريبية المتعلقة بتظلماتهم في أجل أقصاه ثلاثة أشهر بداية من تاريخ فرضها عليهم.

3 - لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل ولجان الطعن الولائي في مجال طلبات وإلتماسات التخفيض أو الإعفاء، لجان إدارية تابعة كليا لمصالح الإدارة الجبائية، تخضع لسلطتها المطلقة، ولا دخل لها في واقع الحال بمجال المنازعة الضريبية، حيث أن لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل دورها إستباقي فقط قبل فرض الضريبة وتفاديا لنشوب النزاع بعد فرضها، وأما بخصوص لجان الطعن الولائي فهي تُعنى فقط بإلتماسات تحمل في مضمونها إستعطاف أعضاء هذه اللجان بخصوص حقوق ضريبية وزيادات لا إحتجاج لهم على طريقة تأسيسها وفرضها، وهذا ما دعم موقف الإدارة بخصوص سلطة

البت فيها، وكما أن القرارات الصادرة بشأنها لا يمكن الطعن فيها أمام القضاء، رغم أن هذه القرارات لا تخرج عن دائرة القرارات الإدارية، وكان على المشرع إخضاعها للرقابة القضائية فالأصل أن لا تُحصن من فحص مشروعيتها و كذا ملاءمتها.

4 - فيما تعلق باللجان الإدارية المستقلة عن الإدارة الجبائية والمختصة في مجال منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تتمتع إدارة الضرائب بسلطة تقرير رفض الآراء الصادرة عن هذه الجان عند مخالفتها للقانون أو التنظيم، حيث أنه من غير المعقول قانونا أن تُمنح هذه السلطة التقريرية في مجال فحص المشروعية لجهة إدارية على لجان غير تابعة لها رئاسيا أو حتى وصائيا، ناهيك عن أن هذه الجهة نفسها طرف في المنازعات التي تنتظر فيها هذه اللجان.

وعليه نجد أن آراء لجان الطعن في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تفتقر لطابع القوة التنفيذية لصالح المكلفين بالضريبة المستفيدين منها، وذلك على خلاف الأمر بالنسبة للجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل ولجان العفو الضريبي، حيث نجد قرارات هذه الأخيرة تتمتع بقوة تنفيذية مطلقة، ومنها ما لا يمكن الطعن فيه حتى قضائيا كقرارات لجان العفو الضريبي، فقرارات هذه اللجان تتخذها إدارة الضرائب في حقيقة الأمر بحكم تبعيتها لها وسلطتها المطلقة عليها.

وعلى هذا الأساس يتوجب إضفاء الطابع التنفيذي كذلك على قرارات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وإلغاء سلطة إدارة الضرائب في رفض تنفيذها، والنص على لجوئها للقضاء في حال طعنها في مشروعيتها، إضافة إلى إستبعاد إدارة الضرائب من عضوية اللجان طالما أنها طرف في المنازعة موضوع قرارات هذه اللجان.

5 - تختلف مواعيد رفع الدعاوى الضريبية باختلاف نوع المنازعة الضريبية، حيث لم يقتصر الإختلاف بين مواعيد دعوى الوعاء ودعوى التحصيل، بل فرق المشرع بداية من صدور قانون المالية لسنة 2019، بين مواعيد دعاوى التحصيل، وبذلك أصبح أجل رفع الدعوى بخصوص إجراءات المتابعة يختلف عن دعوى إسترداد الأشياء المحجوزة، وعليه

يستوجب تبسيط هذا الإجراء من خلال توحيد مواعيد رفع الدعاوى، خاصة أنه لا وجود لأي سبب جوهري يستدعي إختلافها.

6 - نظم المشرع الجزائري التحقيق في الدعوى الضريبية بموجب إجراءات خاصة بقانون الإجراءات الجبائية، إضافة للإجراءات العامة للتحقيق الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبإعتقادنا أنه من الأجدى إلغاء إجراء مراجعة التحقيق خاصة في ظل إمكانية لجوء القاضي الإداري لإجراء تمديد التحقيق المنصوص عليه بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك تبسيطا لإجراءات التقاضي طالما أن إجراء الخبرة يستغرق إجراء مراجعة التحقيق ويحتوي مضمونه القانوني، وذلك سواء من حيث الهدف والغاية وحتى تشابه الأحكام.

وكما أن لجوء القاضي الإداري إلى إجراء الخبرة في مجال المنازعات الضريبية لا يجب أن يكون إلا في حالات خاصة ترتبط بأمور تقنية محضة في مجال المحاسبة.

7 - الأصل أن التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة صحيحة لحين ثبوت العكس، وعليه فإن عبء إثبات عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية، خاصة أن لهذه الأخيرة من الوسائل والإمكانات القانونية ما يُتيح لها ذلك، وتأسيسا على هذا الطرح يجب النص صراحة ضمن نصوص مختلف قوانين الضرائب، على أنه يستوجب على إدارة الضرائب إثبات كل واقعة قانونية أو مادية من شأنها أن تتسبب في إعادة تقدير وعاء الحقوق الضريبية المصرح بها.

8 - لم يُقن المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية أحكاما خاصة بطابع الاستعجال إلا ضمن فقرة واحدة ضمن نص المادة 146 منه، والتي تُحيل بدورها إلى الأحكام العامة للإستعجال الإداري بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، إضافة إلى غياب أي أحكام تُنظم مادة الإستعجال في مجال ممارسة إجراءات التحصيل الجبري عن طريق الغلق المؤقت والحجز وبيع المحجوزات، رغم خطورة هذه الإجراءات التنفيذية في متابعة المكلفين بالضريبة.

وكما أنه وبتطبيق الأحكام العامة للإستعجال يتضح أنه من الأفضل للمكلف بالضريبة أن يسلك طريق دعوى وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع بدل رفعها أمام قاضي الإستعجال، نظرا لوجوب توفر شرط إرفاق عريضة دعوى الإستعجال بنسخة من عريضة دعوى الموضوع، وذلك لأن رفع دعوى الموضوع في المجال الضريبي تتطلب بدورها وجوب إجراء شكوى أولية أمام مصالح إدارة الضرائب للحصول على قرار صريح أو ضمني برفضها.

وعليه فإنه من الضروري تنظيم مادة الإستعجال بقانون الإجراءات الجبائية، وخاصة في ظل الإحالة الصريحة لأحكامه من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فمن غير المنطقي أن تتم الإحالة إليه صراحة رغم عدم تضمينه لأي أحكام إجرائية تنظم الإستعجال، مما يحيلنا ضمنا مرة أخرى للأحكام العامة بهذا الشأن.

9 - أتاح المشرع لجهة القضاء تقدير الضمانات المرتبطة بتقديم طلب وقف التنفيذ القضائي، إلا أنه لم يوضح ماهيتها وكيفيات تقديمها وإجراءاتها، وفي هذا الصدد يمكن للمشرع الإسترشاد بأحكام التشريعات الجبائية المقارنة، والتي ينص بعضها على آلية الإيداع المؤقت لمبلغ نقدي كضمان في حساب مخصص لدى الخزينة العمومية، يمكن للمكلف بالضريبة إسترجاعه إذا ثبت خطأ إدارة الضرائب بموجب حكم قضائي.

10 - من أجل خلق جو من التفاهم بين طرفي العلاقة الجبائية، يجب فتح مجال للتواصل الدائم بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وذلك من خلال تدعيم الإجراءات غير القضائية في مجال المنازعات الجبائية بإستحداث طرق ودية لفضها من خلال محاولات التوفيق بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة تقلص اللجوء إلى إجراء الطعن أمام القضاء، وذلك بتبني آلية جهاز وسيط محايد يتولى هذه المهمة، كنظام الوسيط الجبائي المعتمد في بعض الأنظمة القانونية المقارنة، إضافة لوجوب تنظيم آلية المصالحة أمام القضاء بنصوص إجرائية خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

11 - حتمية خلق نظام تشريعي جبائي مبني على دراسة علمية قانونية معمقة تأخذ في الأولوية بجميع المعطيات الفعلية للوضع الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلاد، سواء

ما تعلق منها بسياسة علم الإقتصاد الكلي المرتبطة بتحقيق التوازنات الإقتصادية الكبرى أو تلك المرتبطة بالإقتصاد الجزئي في دراسة سلوك الأفراد ومُتطلباتهم وميولهم، إضافة إلى ضرورة تشجيع وتطوير البحث العلمي في هذا المجال بإشراك الجامعة من خلال فتح تخصصات الجباية بالكليات والمعاهد ضمن أطوار مراحل الماستر، والتمهيد لذلك من خلال إدراج مقاييس العلوم المالية والجبائية في مراحل الليسانس لتحفيز عملية البحث فيها فيما بعد.

وفي الأخير وبوجه عام ومن خلال هذه الدراسة يمكن القول، أنه في السنوات القليلة الأخيرة، تحسب للمشرع الجزائري جملة الإصلاحات المتواترة وخاصة منذ صدور قانون المالية لسنة 2012، والذي كرس من خلاله عديد الضمانات للمكلفين بالضريبة في مجال الرقابة الجبائية، وذلك من خلال تمكينهم من إجراء طلب المحرر الجبائي، وإمكانية طلب التحكيم حول نتائج التحقيقات الجبائية والإستفادة من إجراء التخفيض المشروط.

وكما أتاح لهم بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، فرصة طلب الإنضمام الطوعي لبرنامج الإمتثال الجبائي، وبصدور قانون المالية لسنة 2017، أدخل المشرع تعديلات جوهرية في أحكام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، من خلال إعادة النظر في تشكيلتها والتمديد الجزئي لإختصاصها النوعي ليشمل جميع أنواع الرسوم على رقم الأعمال على خلاف إقتصارها سابقا على رسم القيمة المضافة فقط، وكما إستحدث المشرع أيضا إجراء المقاصة في مجال الدين الجبائي للمكلف بالضريبة.

ورغم كل هذه الإصلاحات إلا أن هناك منها ما تعوزه بعض التعديلات الجزئية، وكما أنه وفي مجال تبسيط ومرونة إجراءات المنازعات وبإستثناء التعديلات الواردة على لجان الطعن النزاعية، لم يسعى المشرع لتطوير وعصرنة إجراءات المنازعة الضريبية بوجه عام وخاصة فيما تعلق بالأحكام المتعلقة بشروط ومواعيد الشكاوى في مجالي الوعاء والتحصيل، وكذا في أحكام الدعوى الضريبية من حيث كفاءات ووسائل التحقيق فيها وكيفية توزيع عبء الإثبات فيما بين أطرافها، ناهيك عن عدم التنظيم الكافي لأحكام

الإستعجال الجبائي بموجب أحكام خاصة، لا سيما فيما تعلق بطلبات وقف تنفيذ قرارات إدارة الضرائب في مجال ممارسة إجراءات المتابعة الجبرية لتحصيل الديون الجبائية.

## قائمة المصادر والمراجع:

### - المصادر:

#### أولا - النصوص التشريعية:

##### 1 - النصوص الدستورية:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 المعدل والمتمم، المؤرخ في 28 نوفمبر 1996، جريدة رسمية عدد: 76 المؤرخة في 08/12/1996  
- القانون رقم 01-16، المؤرخ في 06 مارس 2016، والمتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 14، بتاريخ 07/03/2016.

##### 2 - القوانين العضوية:

- القانون العضوي 01-98، المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 11-13 المؤرخ في 26 جويلية 2011، (ج ر عدد: 43، بتاريخ: 03 أوت 2011).

##### 3 - القوانين العادية:

##### أ - القوانين الجنائية:

- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، (ج ر عدد: 81 بتاريخ 18/12/1977).  
- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم (ج ر عدد: 39 بتاريخ 15/05/1977).  
- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، (ج ر عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977).

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بموجب المادة 38 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، (ج ر عدد 57 بتاريخ 31 ديسمبر 1990).

- قانون الرسوم على رقم الاعمال، المعدل والمتمم، والصادر بموجب المادة 65 من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 31/12/1990، والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 (ج ر عدد: 57 بتاريخ 31/12/1990).

- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002)، والذي تضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم (ج ر عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر سنة 2001).

#### ب - قوانين المالية:

- القانون رقم 19-14، المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، (ج ر عدد 81 بتاريخ 30 ديسمبر 2019).

- القانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (ج ر عدد: 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2018).

- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، (ج ر عدد: 76 بتاريخ 28 ديسمبر 2017).

- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، (ج ر عدد: 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016).

- القانون رقم 15-18، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، (ج ر عدد 72 صادرة في 31/12/2015).

- القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30/12/2014، والمتضمن قانون المالية لسنة 2015 (ج ر عدد: 78 بتاريخ 31/12/2014).

- القانون رقم 13-08، المؤرخ في 30/12/2013، والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (ج ر عدد: 68 بتاريخ 31/12/2013).

- القانون رقم 12-12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، والمتضمن قانون المالية لسنة 2013، (ج ر عدد: 72 بتاريخ 2012/12/30).
- القانون رقم 11-16، المؤرخ في 28/12/2011، والمتضمن قانون المالية لسنة 2012، (ج ر عدد: 72 بتاريخ 2011/12/29).
- القانون رقم 10-13، المؤرخ في 29/12/2010، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، (ج ر عدد: 80 بتاريخ 2010/12/30).
- القانون رقم 09-09، المؤرخ في 30/12/2009، والمتضمن قانون المالية لسنة 2010 (ج ر عدد: 78 بتاريخ 2009/12/31).
- القانون رقم 08-21، المؤرخ في 30/12/2008، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 (ج ر عدد: 74 بتاريخ 2008/12/31).
- القانون رقم 08-02، المؤرخ في 24/07/2008، والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (ج ر عدد: 42 بتاريخ 2008/07/27).
- القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30/12/2007، والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، (ج ر عدد: 82 بتاريخ 2007/12/31).
- القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007 (ج ر عدد رقم: 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006).
- القانون رقم 05-16، المؤرخ في 31/12/2005، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006 (ج ر عدد: 85 بتاريخ 2005/12/31).
- القانون رقم 04-21، المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2005، (ج ر عدد 85 بتاريخ 30 ديسمبر 2004).
- القانون رقم 02-11، المؤرخ في 24/12/2002، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، (ج ر عدد: 86 بتاريخ 2002/12/25).
- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (ج ر عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001)، والمتضمن أيضا بموجب المادة 40 منه لقانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية المختلفة.

- القانون رقم 97-02، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998 (ج ر عدد 89 بتاريخ 1997/12/31).
- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم (ج ر عدد 28 بتاريخ 10 جويلية 1984).
- الأمر رقم 68-654، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 1968، المتضمن لقانون المالية لسنة 1969، (ج ر عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968).

### ج - قوانين مختلفة:

- القانون رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم (ج ر عدد 78، بتاريخ 30 سبتمبر 1975).
- القانون رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم (ج ر عدد 101، بتاريخ 19 ديسمبر 1975).
- القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، (ج ر عدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007).
- القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (ج ر عدد: 21 بتاريخ 2008/04/23).
- القانون رقم 04-02، المؤرخ في 23 جوان 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، (ج ر عدد 41، بتاريخ 27 جوان 2004).
- القانون رقم 90-21 المعدل والمتمم، المؤرخ في 15 أوت 1990، والمتعلق بالمحاسبة العمومية، (ج ر عدد 35، بتاريخ: 15 أوت 1990).

### ثانيا - النصوص التنظيمية:

- المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام (ج ر عدد 50 بتاريخ 20 سبتمبر 2015).
- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، (ج ر عدد 50، بتاريخ 12 سبتمبر 2012).

- المرسوم التنفيذي رقم 10-299، مؤرخ في 29 نوفمبر سنة 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للاسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، (ج ر عدد 74، بتاريخ: 05 ديسمبر 2010).
- المرسوم التنفيذي رقم 08-11، المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، (ج ر عدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007).
- المرسوم الرئاسي رقم 07-304، مؤرخ في 29 سبتمبر 2007، يحدد الشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، (ج ر عدد 61، بتاريخ: 30 سبتمبر 2007).
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج ر عدد: 59 بتاريخ 24/09/2006)، والمعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المؤرخ في 20/04/2017، (ج ر عدد 26 بتاريخ 23/04/2017).
- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الاجمالية وكيفيات ذلك، (ج ر عدد: 80 بتاريخ 11/12/2005).
- المرسوم التنفيذي رقم 95-310، المؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته ويحدد حقوقهم وواجباتهم، (ج ر عدد 60، بتاريخ 15 أكتوبر 1995).
- المرسوم التنفيذي رقم 92/276 مؤرخ في 06 جوياية 1992، يتضمن مدونة أخلاقيات مهنة الطب، (ج ر عدد: 52، بتاريخ 08 جويلية 1992).
- القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21/02/2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، (ج ر عدد: 20 بتاريخ 29/03/2009).
- القرارات المؤرخة في 2 مارس 1970 المتضمنة تعديل وتنظيم القرارات المؤرخة في

06 أكتوبر 1969 المتضمنة تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها،  
(ج ر عدد 31 بتاريخ 03 أكتوبر 1970).

### ثالثا - التدابير الداخلية:

- التعليم رقم 135 الصادرة بتاريخ 15 فيفري 2000، المتعلقة بمعايير إختيار الأشخاص للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2000.
- المنشور رقم 01، الصادر بتاريخ 02 جانفي 2017، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، الجزائر، 2017.

- المراجع:

أولاً- الكتب:

1- إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، منشأة المعارف بالإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006.

2- أحمد أنور، الفساد والجرائم الاقتصادية في مصر، مصر العربية للنشر، القاهرة، 2001.

3- أحمد جمال الدين، القانون الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر. 2008.

4- أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 1997.

5- أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، (د.س.ن).

6- أحمد محيو، المنازعات الإدارية (ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

7- أسعد طاهر أحمد، ضريبة المبيعات في الميزان، مطبعة شهوان، مصر، 2001.

8- السبتي فارس، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

9- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر، 2008.

10- إلياس اليوسف، القضاء الإداري، القسم العملي، الطبعة الرابعة، مطبعة جامعة دمشق، سوريا، 1991.

- 11- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
- 12- أمينة النمر، مناط الاختصاص والحكم في دعاوى المستعجلة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1975.
- 13- جلال العدوي، مبادئ الإثبات في المسائل المدنية والتجارية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- 14- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2014.
- 15- حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- 16- حسين طاهري، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية - الجزائر، القبة: دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2007.
- 17- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 18- حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010.
- 19- رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991.
- 20- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
- 21- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994.

- 22- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 23- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
- 24- رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006.
- 25- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكمله له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، الطبعة الأولى، مصر، (د. س. ن).
- 26- زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، (د. س. ن).
- 27- زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية، مصر، 2013.
- 28- سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر والتوزيع، 2000.
- 29- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- 30- صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني: الإصلاح، الدار البيضاء، 1987.
- 31- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

- 32- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة وأصول الفن المالي للاقتصاد العام، لبنان، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1992.
- 33- عاصم عجيلة، تقرير الخبير، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2002.
- 34- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 35- عبد الباسط محمد عبد الضراسي، النظام القانوني لإتفاق التحكيم، الكتاب الجامعي الإسكندرية، الطبعة الأولى، مصر، 2005.
- 36- عبد التواب معوض، الوسيط في قضايا الأمور المستعجلة وقضاء التنفيذ، منشأة المعارف، الإسكندرية، (د.س.ن).
- 37- عبد التواب معوض، قضاء الأمور المستعجلة وقضاء التنفيذ، الطبعة الثالثة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1995.
- 38- عبد الحليم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2006.
- 39- عبد الرؤوف محمد احمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
- 40- عبد الرؤوف هاشم بسيوني، المرافعات الإدارية (إجراءات رفع الدعوى الإدارية وتحضيرها) ، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
- 41- عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المرافعات الإدارية والإثبات أمام القضاء الإداري، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، سوريا، 2008.
- 42- عبد القادر تعيلاتي، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، الطبعة الثانية، الأحمدية، المغرب، 2001 .

- 43- عبد الله الأحمدى، القاضي والإثبات في النزاع المدني، شركة أوريس للطباعة، قصر السعيد، تونس، 1991.
- 44- عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي، مجموعة النيل العربية، مصر، 2002.
- 45- عبد المولى السيد، التشريع الضريبي المصري، مصر: دار الفكر العربي، 1977.
- 46- عثمان خيرى، فريز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013/2012.
- 47- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، عين مليلة: دار الهدى، الطبعة الثانية، 2008.
- 48- على ذو الفقار، رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015.
- 49- علي لطفى، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990.
- 50- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، الإطار النظري للمنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 51- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الأول - القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، (د.س.ن).
- 52- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 53- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.

- 54- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 55- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، مصر، (د. س. ن).
- 56- لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة، الجزء الثاني، دار هومة، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
- 57- لحسين بن الشيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومه، الجزائر، 2001.
- 58- ماهر طاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
- 59- محفوظ برحماني، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
- 60- محفوظ مهدي، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2005.
- 61- محمد إبراهيم البدارين، الدعوى في الفقه والقانون، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
- 62- محمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، مصر، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2008.
- 63- محمد إبراهيم خيرى الوكيل، التظلم الإداري في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.

- 64- محمد إبراهيم، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 65- محمد الشريفي، المنازعات الإدارية في المادة الضريبية أو الطرق البديلة لتسوية النزاعات الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد: 2011/16، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، 2011.
- 66- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، طبعة مزيدة ومنقحة، عنابة، الجزائر، 2005.
- 67- محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مصر، القاهرة، 1974.
- 68- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994.
- 69- محمد محيو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.
- 70- محمد خالد الهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي: سوريا: منشورات جامعة دمشق، 2006.
- 71- محمد قاسم القزوين، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993.
- 72- محمد نميري، الإشعار للغير الحائز أية فعالية، دفاتر المجلس الأعلى، عدد: 2011/16، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة - الرباط، 2011.
- 73- محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، دار الإشعاع، مصر، 1998.

- 74- مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
- 75- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الإختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 76- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول (الهيئات والإجراءات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الجزائر، 2009.
- 77- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية (نظرية الإختصاص)، الجزء الثاني، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 78- مصطفى عوابدي، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة سخري، الطبعة الثانية، الوادي، 2001.
- 79- مصطفى عوابدي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009.
- 80- مصطفى مجدي هرجة، التعليق على قانون الحجز الإداري في ضوء الفقه والقضاء، دار محمود للنشر والتوزيع، القاهرة، 1998.
- 81- منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 82- موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (د.س.ن).
- 83- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

84- نبيل إسماعيل عمر، التحكيم في المواد المدنية والتجارية والوطنية والدولية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2004.

#### ثانيا - المحاضرات:

- رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص: مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر-3-، السنة الجامعية 2016/2017.

- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج- البويرة- الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015.

#### ثالثا - المقالات:

- باديس بن عيشة، طاطا إيمان، " العفو الضريبي وإشكالاته "، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 2، العدد 2، 2013.

- باهي هشام، بن محمد محمد، " شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري"، مجلة الإجتهد القضائي، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12، العدد 01 (العدد التسلسلي: 21)، مارس 2020.

- بوعلام ولهي، " برنامج الإمتثال الارادي الجبائي وإشكالية الاقتصاد الموازي في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، المجلد 5، العدد 1.

- حاج مختار بوداعة، " دور التلبس الجبائي في مكافحة الغش الضريبي في القانون الجزائري"، مجلة دراسات جبائية، مجلد 6، عدد 02، جامعة البليدة 2، 2018.

- ديما الفتا محمد العموري، " حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والد رسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد: 37، العدد 6، 2015.

- زوييدة كريبي، " دعوى إسترجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق (تعليق على القرار رقم 7470-2003/03/18)، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
- سعيدة رقام، شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة باجي مختار عنابة، المجلد 09، العدد: 03.
- عادل بن عبد الله، " حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الضريبية "، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد: 04، 2009.
- عبد الحق مرسلي، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي لتامنغست، المجلد: 08، العدد: 02، 2019.
- عبد الحكيم بن ناصر، الإستعجال في أحكام القضاء الإداري الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات التاريخية والقانونية، العدد الثالث، المركز الجامعي تندوف، يناير 2017.
- عبد الرحمان مغاري، بلال شيخة، " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، جوان 2013.
- عبد العزي أمقران، " عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة "، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، 2003.
- عبد العزيز نويري، " المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، العدد 8، 2006.
- عمار بوضياف، (شروط دعوى وقف تنفيذ القرارات الإدارية في التشريع الجزائري وتطبيقاتها أمام القضاء الاستعجالي) ، مجلة الفقه والقانون، المملكة المغربية، العدد: 52، فيفري 2017.

- فاطمة حايدي، " مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية"، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة عبد الحق بن حمودة، جيجل، العدد 06، جوان 2018.
- فاطمة زعزوعة، " القاضي الإداري والمنازعات الخاصة -المنازعة الضريبية -"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجيلالي الياصب: كلية الحقوق، سيدي بلعباس، العدد الرابع، 2008.
- فضيلة عباس غائب، " مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي"، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 46، 2010.
- فهيمة بلول، " الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق"، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، المجلد 15، العدد: 2017/01.
- محمد الحلاق، " الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد: 22، العدد الأول، 2006.
- محمد سعيداني، " تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007.
- مراد ميهوبي، " إجراءات تحصيل الضريبة - أي فعالية؟"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، عدد: 39، جامعة قلمة، سبتمبر 2014 .
- مقداد كوروغلي، " الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد: 01، 2002.
- منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 27، العدد الثالث، 2011.
- نورة موسى، " الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011.

- ميلود بوطريكي، المنازعات الجبائية في مرحلة الوعاء بين القضاء الشامل وقضاء الإلغاء، سلسلة الفقه المالي، الكلية المتعددة التخصصات، جامعة محمد الأول، الناظور، العدد الأول، 2014.

- وفاء شيعاوي، " الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة "، مجلة بحوث، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، العدد 11، الجزء الثاني.

#### رابعاً - الملتقيات الدولية:

- بوعلام ولهي، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس ومخبر الشراكة والإستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

- عياشي عجلان، " ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحركية أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس ومخبر الشراكة والإستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009.

#### خامساً - أطروحات الدكتوراه:

- قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010.

- بن عماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2018/2017.

- زوادي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2017/2016.

- محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية -دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر قسنطينة، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009-2010.

- الهادي خضراوي، المنازعات الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون، معهد البحوث والدراسات العربية، جمهورية مصر العربية.

- خيرى عثمان عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أسيوط، مصر، 2012 .

- حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر، السنة الجامعية: 2012/2013.

- أحمد حضراني، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، 1999-2000.

- بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المخالف لأحكام التشريع الجبائي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، جامعة تلمسان، السنة الجامعية: 2016/2017.

- فتيحة قرقوس، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، جوان 2017.

- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار، عنابة السنة الجامعية، 2013/2014.

- بن عمور عائشة، الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المخالف لأحكام التشريع الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2017/2019.

- عائشة بن عمور، الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحلوq الجبائية -دراسة مقارنة -، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، الموسم الجامعي 2017/2016.

- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

- إلياس جوادي، الاثبات القضائي في المنازعات الإدارية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص: القانون الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية: 2014/2013.

- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الموسم الجامعي: 2010/2009.

- بوبشير محند أمقران، إنتفاء السلطة القضائية في الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006.

- ريم مراحي، الضريبة على العقار، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، السنة الجامعية، 2016 / 2015.

- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في دول المغرب العربي (دراسة مقارنة) ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014 / 2015.

- واضح إلياس، إرجاء الدفع في المواد الجبائية- دراسة مقارنة-، أطروحة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم- القانون العام-، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 2- الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015.

- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في دول المغرب العربي- دراسة مقارنة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة- الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015.

- عمر بوجادي، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.

#### سادسا - رسائل الماجستير:

- حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، جامعة الجزائر: معهد القانون والعلوم الإدارية، 1985.

- عمر أبو الهمز، المنازعات الجبائية في المغرب بين الإدارة الضريبية والقضاء، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الحقوق قسم القانون العام، جامعة محمد الخامس، الناظور، 2009.

- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري: قسنطينة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2007/2008.

- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009.

- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2008.

- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة تلمسان، 2011/2010.

- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2013/2014.

- إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2013/2014.

#### سابعا - منشورات إدارة الضرائب:

- دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العلاقات العامة والاعلام، الجزائر، 2019.

- دليل إجراءات الرقابة الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العلاقات العامة والاعلام، الجزائر، 2019.

- المحررات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2019.

- دليل المنازعات الجبائية (الطعن أمام القضاء الإداري)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، 2007.

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017.

- ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006.

- دليل تصنيف بعض قرارات الجهات القضائية حسب موضوع النزاع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، 2010.

- وثيقة التعليق على قرارات الجهات القضائية (منازعات جبائية)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، الجزائر، جوان 2010.

#### ثامنا - التقارير الدورية:

- التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، مجلس المحاسبة، الجزائر (جريدة رسمية عدد: 75، الصادرة بتاريخ: 2019/12/04).

#### تاسعا - المجالات القضائية:

- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 10، سنة 2012.
- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 9، 2009.
- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 8، 2006.
- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، الجزائر، 2003.
- المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، 1989.
- المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 2، 1993.

#### عاشرا - القرارات القضائية الغير منشورة:

- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، رقم 005543، الصادر بتاريخ: 2002/10/15.
- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، رقم 011010، الصادر بتاريخ: 2003 /11/18.
- قرار مجلس الدولة (الغرفة الثانية)، رقم 002487، الصادر بتاريخ: 2001/07/09.
- قرار مجلس الدولة، رقم: 190798، الغرفة الثانية، الصادر بتاريخ: 1999/04/19.
- قرار مجلس الدولة رقم 05671، الصادر بتاريخ: 17 ديسمبر 2002.
- قرار مجلس الدولة رقم: 002060، الصادر بتاريخ: 28 جانفي 2002.
- قرار مجلس الدولة رقم 015559، الصادر بتاريخ 19 أفريل 2005.

## 1- LES OUVRAGES :

- 1 - Ahmed Hamini, L'audit Comptable et Financier, Edition Berti, Alger,2001.
- 2 - Ahmed Sadoudi, Droit fiscal, 1ère édition, SHP, Alger, 2014.
- 3 - André Lefeuvre, Fiscalité Des Affaires, Edition Ellipses, Paris.
- 4 - Bachir Yelles Chaouche, La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, Revue tunisienne de fiscalité, imprimerie Man et Co, Tunisie, 2007.
- 5 - Bernard Castagnède, précis de fiscalité internationale, presse universitaire de France, 2<sup>ème</sup> édition, 2006.
- 6 - Bernard Deligniers, Contrôle des Revenus, Examen de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, Jurisclasseur du procédures fiscales, 1994.
- 7 - Céline Delavallée, le Contrôle fiscal (l'impôt sur le Revenu), le Particulier édition, Paris,2007.
- 8 - Christian Lopez, droit pénal fiscal, L.G.D.J, Paris.
- 9 - Claud Gambier, Les impots en France, Paris, FRANCIS LEFBVRE, 11<sup>ème</sup> édition, 1979.
- 10 - Claude Lournet, Contrôle fiscale, La vérification personnelle, bayeusaine, France.
- 11 - Collet Martin, Procédures Fiscales (contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt) PUF, PARIS,2011.
- 12 - Cyrille David et Autres, Les grandes arrêts de la jurisprudence fiscal, 4<sup>ème</sup> édition, DALLOZ, 2003.
- 13 - Daniel Giltad, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, édition technique 1991, Paris.
- 14 - Daniel Richer, Les procédures fiscales, Presse universitaire de France, paris,1<sup>ère</sup> édition, 1990.
- 15 - Dominique ledouble, Droit fiscal des entreprises, LITEC, Paris.
- 16 - Eric Péchillon, Le Contrôle Fiscale des Particuliers, L'Harmattan, Paris, 2003.
- 17 - Garelik (J) et George (D), Fiscalité Algérienne, Alger, S.N.E.D, 1972.
- 18 - Gille Noel, La Réclamation Préalable Devant Les Service des Impôts, L F D J, Paris, 1985.
- 19 - Guy Gest et Gilbert Tixier, Manuel de droit fiscal, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 4<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1986.

- 20 - Jaques Gros Claude et Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Droit fiscal général, Dalloz, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2011.
- 21- Jaques Gros claudé et Philippe Marchessou, Procédures Fiscales, Edition Dalloz, France, 1998.
- 22 - Jean Gourdou, Antoine Bourrel, Les Réfères d'urgences devant le juge administratif (la justice au quotidien), L'Harmattan, paris, 2003.
- 23- Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif – contentieux fiscal, FRANCE, PARIS, Dalloz, 1995.
- 24 - Jean-Pierre Casimir, les signes extérieurs de revenu, librairie de l'université, paris, 1979.
- 25 - Pierre Looten, Guide des Procédures Fiscales : obligations – droits et recours, Édition liaisons, Paris, 1997.
- 26 - Jean-Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal, droits, garanties et procédures, 8<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2002.
- 27- Jean Pierre Casimir, Le Control fiscal (Contentieux-Recouvrement), Paris : Group Revue Fiduciaire ,10<sup>ème</sup> édition ,2007.
- 28 - Jean-Paul OUKSEL, Gille CELIMENE, Jacques GUENOT et Autres, Quand le fisc vous contrôle, Les Modalités de contrôle, Les Sanctions, Les Possibilités de négociation et de recours, 3<sup>ème</sup> édition, EYROLLES, Paris, 2011.
- 29 - Jean-Yves MERCIER, Bernard PLAGNET, Les impôts en France, Traité pratique de la fiscalité des affaires, édition Francis Lefebvre, 1998.
- 30 - JURIS DEFI, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, paris, 2002.
- 31- Kadi Hanif, Le Contentieux fiscal algerien, 1<sup>ère</sup> édition, Les éditions de sahel, Alger, 2011.
- 32 - L'Tifi Med Habib, le Contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifier, édition l'expert, Tunis, 2006.
- 33- LAMBERT Thierry, Contrôle fiscal - droit et pratique, deuxième édition, Presses universitaires de France (PUF), Paris, 1998.
- 34 - Lion Duguit, Traité de droit constitutionnel, France, Paris, tome 2.
- 35 - Louis Trotabas et Jean Marie Cotteeret, Droit Fiscal, 4<sup>ème</sup> Edition, DALLOZ, Paris, 1980.
- 36 - Louis Trotabas, finance publique, France, Paris, édition 1969.
- 37 - Marc Leray, Le contrôle fiscale, Edition l'hurmattan, PARIS, 1993.
- 38 - Martin Collet, Procédures fiscal, Presses université de France, 1<sup>er</sup> Edition, Paris, 2011.
- 38 - Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, LITEC, Paris, 1996.

40 - Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la Théorie de l'impôt, L.G.D.J, 8<sup>ème</sup> édition, Paris, 2007.

41 - Michel Bovier, Marie Christine, L'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988.

42 - MOHAMED Abbas Maherzi, Introduction à la fiscalité, Edition ITCIS, Algérie. 2010.

43 - Neji Baccouche, Droit Fiscale Générale, Impression Nova Print-Sfax, Tunisie, 2008.

44 - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, Contester ou réclamer face au fisc et l'URSSAF, Maxima, paris, 1998.

45 - Philippe Augé, Droit fiscal général, édition Ellipses, Paris, 2002.

46 - Robert Matthieu, Guide pratique et juridique du contrôle fiscale, Graucher, Paris, 1999.

47 - Roland Torrel, Contentieux fiscal : Les clés du contentieux fiscal par la jurisprudence, Maxima, PARIS,1995.

## **2 - Les Brochures de L'Ecole Nationale des Impôts :**

- A. Bounekhla, Techniques Fiscales (Comptabilité trésor et recouvrement forcé de l'impôt), l'école nationale des impôts, Koléa, Tipaza, Alger, 2<sup>ème</sup> partie.

## **3 - LES ARTICLES :**

- Ali Raouya, LE PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE « Pour une relation basée sur la confiance », La Lettre de la Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° : 77/2014, MF, DGI. ALGER, 2014.

- A.GHANEMI, « Le Contentieux fiscal en Algérie », Revue du Conseil d'Etat, Numéro spécial, 2003.

- Marc Leroy, « l'organisation du contrôle fiscale », Revue française des sciences politiques, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, volume :44, Numéro :05, Paris, 1994.

## **4 – LES DECISIONS :**

- Décision du Directeur Général des Impôts N° : 16 du 28 Mai 1991, portant la création, composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux, MF, DGI, 1991.

- Décision du Directeur Général des impôts N° : 083 du 29 Mars 2008 portant création, composition et fonctionnement de la commission compétente à l'égard des contribuables dont le dossier fiscal est géré par la D.G.E, et modifiée par : décision N° : 187 du 28 Juin 2009, DGI, MF.

## **5 - LES INSTRUCTIONS :**

- Instruction n° : 14/2010/MF/DGI/DRV/2010 du : 07/02/2010.
- Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005, MF, DGI, DC, 2005.
- Instruction générale sur les procédures contentieuses-version 2012-, MF, DGI, DC.
- Instruction Ministérielle N° 002 DU 29 juillet 2015, Définissant : LES MODALITÉS PRATIQUES DE MISE EN OEUVRE DU PROGRAMME DE CONFORMITÉ FISCALE VOLONTAIRE, MF, ALGER.
- Instruction n° : 369 du 06 aout 2015, MF, DGI, Programme de conformité fiscale volontaire de 07% sur les fonds déposés.
- Instruction N° :443/ DGI, DRV, 2012.
- Instruction n° : 217 du 02 avril 2013, Remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF/DGI/DCTX.
- Instruction N° : 198/1999, MF, DGI, DOFR, ALGER ,1999.
- Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, ALGER, 2005.
- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses :( contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux), MF, DGI, DC, ALGER, 2010.
- Instruction N° : 103, du 12 Mars 2001, portant les modalités de mise en œuvre de l'admission en non-valeur et en surséance des impôts et taxes, MF, DGI, ALGER, 2001.

## **6 – LES CIRCULAIRES :**

- Circulaire n° :135/02, du :15 février 2002, MF/DGI/DRV, ALGER, 2002.

## **7 - GUIDES ET LETTRES ET BULLTINS DE LA DGI :**

- Le Guide du Contrôle sur Pièces, Procédures et déroulement du contrôle sur pièces, ministère des finances, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications, DRV 2003.
- Guide du Vérificateur de Comptabilité, MF/DGI/DRV, 2001.
- La lettre de la Direction Générale des Impôts, lettre d'information, MF, DGI, N° :16, mois d'avril 2004.
- La Flagrance fiscale pour un contrôle fiscal plus efficace, La lettre de la DGI, MF, DGI, N° :68, 2013.
- La lettre de la Direction Générale des Impôts, MINISTERE DES FINANCES, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, LE RESCRIT FISCAL, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, 2012, N° 63.
- La lettre de la DGI, LES ORIENTATIONS DE MONSIEUR LE MINISTRE DES FINANCES, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° : 77/2014.
- La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° :74/2014, « La remise conditionnelle : un instrument d'atténuation des litiges contentieux ».

## **8 - SITES INTERNET :**

- *Par Mr Sassi, avocat fiscaliste à Paris ([www.sassi-avocats.com](http://www.sassi-avocats.com)), Contrôle fiscal – 1ere intervention du l'inspecteur des impôts, Contrôle fiscal – Comment se déroule la 1ere intervention du vérificateur ?*

<https://www.sassi-avocats.com/publication-41458-controle-fiscal--1ere-intervention-du-linspecteur-des-impots.html>, le 21 juillet 2018 à 16h :12 minutes.

- *Par Me Sassi, avocat fiscaliste à Paris (www.sassi-avocats.com)*

<https://www.sassi-avocats.com/publication-41458-controle-fiscal--1ere-intervention-du-linspecteur-des-impots.html>, le 21 juillet 2018 à 16h :12 minutes

### **Contrôle fiscal – 1ere intervention du l’inspecteur des impôts** **Contrôle fiscal – Comment se déroule la 1ere intervention du vérificateur ?**

- **Charte des droits et obligations du contribuable vérifié**, ministère de l’action et des comptes publics, Mai 2019, p :04.

[https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/dgfip/controle\\_fiscal/organisation\\_fonctionnement/charte\\_contribuable\\_verifie\\_mai\\_2019\\_0.pdf/01;45/02/05/2020](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_contribuable_verifie_mai_2019_0.pdf/01;45/02/05/2020).

- Michel BOUVIER, « Les Accords fiscaux préventifs, Une sécurité pour l'entreprise et L’administration », *Revue Française de Finances Publiques*, N°127-Aout 2014, LGDJ, Lextenso Edition, 2014, P 128. <https://www.lextenso.fr/revue-francaise-de-finances-publiques/RFFP2014-127-009>

– Pierre Ladreit de Lacharriere, Marc Ladreit de Lacharriere, *Avocats en droit public, droit des affaires et droit fiscal* , Paris.

<https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/droit-fiscal/commission-d%C3%A9partementale-de-conciliation/02:18/02/05/2020>

- <https://www.cci-paris-idf.fr/etudes/organisation/elus-commissions/commissions-fiscales-de-conciliation/commissions-departementales-conciliation-conciliation-fiscale/01:06/02/05/2020>

- *Franck.Demailly le vendredi, 22/01/2010 - 18:47,*

<https://www.cciparisidf.fr/etudes/organisation/elus-commissions/commissions-fiscales-de-conciliation/presentation-cdi-conciliation-fiscale/01:01/02/05/2020>.

- [https://blogavocat.fr/space/franck.demailly/content/les-commissionsdesimpots\\_647fc4c1-013a-4e80-8bf2-671735c42ab1/01:31/02/05/2020](https://blogavocat.fr/space/franck.demailly/content/les-commissionsdesimpots_647fc4c1-013a-4e80-8bf2-671735c42ab1/01:31/02/05/2020)

- Leila Omrane , Alger le 23/0//2016, <http://elhiwardz.com/national/58691/>

- <http://www.radioalgerie.dz/news/ar/article/20160821/86325.html>

- <http://www.rafidain-bank.gov.iq/fatca.html/14:45h/17.10.2019>.

- <https://neorevivalism.files.wordpress.com/2016/05/d8a7d995d8b9d984d8a7d986>

- [http://www.f2aw.com/fsubjects/tax\\_compliance.php/15:00h/17.10.2019](http://www.f2aw.com/fsubjects/tax_compliance.php/15:00h/17.10.2019)

- <https://www.finance-banque.com/dictionnaire-fiscal-controle-formel.html/27/05/2018>.

- Code Général des Impôts, <http://www.cgi.fr>

- Code des procédures Fiscales , [www.legifrance.fr](http://www.legifrance.fr)

## فهرس المحتويات:

1	مقدمة
12	الباب الأول: حماية المكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة الجبائية
14	الفصل الأول: تنظيم عملية الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
16	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأساسها القانوني في التشريع الجزائري
16	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
16	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
17	أولاً: تعريف الرقابة الجبائية على أساس معيار وظيفي
18	ثانياً: تعريف الرقابة الجبائية من منطلق كونها سلطة وإمتياز لإدارة الضرائب
18	ثالثاً: تعريف الرقابة الجبائية كوجه مقابل لنظام التصريح الضريبي
19	الفرع الثاني: أنواع الرقابة الجبائية
20	أولاً - الرقابة الشكلية
22	ثانياً - الرقابة على الوثائق
24	ثالثاً - الرقابة المعمقة
26	المطلب الثاني: الأساس القانوني للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
27	الفرع الأول: أساس ممارسة الرقابة الجبائية
27	أولاً - ضمن التشريع الأساس (الأساس الدستوري للرقابة الجبائية)
28	ثانياً - ضمن التشريعات العادية
30	الفرع الثاني: التقسيمات القانونية للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
30	أولاً - مراقبة التصريحات
43	ثانياً - التحقيقات الجبائية في التصريحات (الرقابة بعين المكان)
62	المبحث الثاني: سلطات إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة الجبائية
62	المطلب الأول: سلطات إدارة الضرائب في مجال البحث والتحري عن المعلومة الجبائية
63	الفرع الأول: حق الاطلاع
65	أولاً- مجال حق الإطلاع بحسب التشريعات المالية والجبائية في الجزائر
74	ثانياً- القيود الواردة على حق الإطلاع والإنتقادات الموجهة له
78	ثالثاً- الجزاءات المقررة جراء عدم تمكين الإدارة الجبائية من حق الإطلاع
80	الفرع الثاني: حق طلب التوضيحات والتبريرات من المكلفين بالضريبة

أولا - أقسام الطلبات.....	81
ثانيا - الأساس القانوني لطلبات التوضيح والتبرير .....	84
ثالثا - آجال طلبات التوضيح والتبرير .....	86
رابعا - شكل ومحتوى الطلبات والآثار المترتبة عنها .....	86
المطلب الثاني: سلطات إدارة الضرائب في مجال ممارسة الإجراءات التنفيذية للرقابة الجبائية ...	91
الفرع الأول: حق المعاينة والحجز .....	91
أولا - مجال تطبيق إجراء المعاينة والحجز .....	93
ثانيا - إجراءات ممارسة حق المعاينة والحجز .....	98
الفرع الثاني: التلبس الجبائي.....	102
أولا - تعريف التلبس الجبائي .....	104
ثانيا - أهداف إجراء التلبس الجبائي .....	105
ثالثا - حالات التلبس الجبائي .....	106
رابعا - إجراءات تطبيق التلبس الجبائي .....	109
خامسا - الآثار المترتبة عن تطبيق إجراء التلبس الجبائي .....	111
<b>الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية.....</b>	<b>116</b>
<b>المبحث الأول: الضمانات السابقة للرقابة الجبائية .....</b>	<b>118</b>
المطلب الأول: المحرر الجبائي.....	118
الفرع الأول: مفهوم المحرر الجبائي.....	119
أولا - تعريف المحرر الجبائي.....	119
ثانيا - الهدف من المحرر الجبائي.....	121
ثالثا - فئة المكلفين بالضريبة المعنيين بالمحرر الجبائي.....	122
الفرع الثاني: إجراءات تنظيم المحرر الجبائي .....	124
أولا - طلب المحرر الجبائي.....	124
ثانيا - إعادة المراجعة .....	126
الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن إستصدار المكلف بالضريبة للمحرر الجبائي.....	128
المطلب الثاني: برنامج الامتثال الجبائي الإرادي.....	131
الفرع الأول: مفهوم الإمتثال الجبائي.....	132
أولا - تعريف برنامج الإمتثال الجبائي.....	133
ثانيا - الأشخاص والمداخل المشمولة ببرنامج الإمتثال الجبائي .....	135

135	.....	ثالثا - أهداف برنامج الإمتثال الجبائي
136	.....	الفرع الثاني: كفيات تنفيذ برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي
136	.....	أولا - دور البنوك
137	.....	ثانيا - كيفية إيداع الأموال من طرف الأشخاص
138	.....	الفرع الثالث: ضمانات المنخرطين ضمن برنامج الامتثال الجبائي
139	.....	الفرع الرابع: نتائج تطبيق برنامج الإمتثال الجبائي الطوعي
140	.....	المطلب الثالث: التصريحات الخاضعة للرقابة والأعوان المؤهلون للقيام بها
140	.....	الفرع الأول: التصريحات الخاضعة للرقابة الجبائية
142	.....	الفرع الثاني: الأعوان المؤهلون للقيام بعمليات الرقابة الجبائية
147	.....	<b>المبحث الثاني: الضمانات أثناء ممارسة الرقابة الجبائية</b>
148	.....	المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق والتحضير والإستشارة
148	.....	الفرع الأول: حق المكلف بالضريبة في الإشعار بالتحقيق
148	.....	أولا - الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبة
149	.....	ثانيا - الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة
150	.....	ثالثا - الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
152	.....	رابعا - تسليم ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
153	.....	الفرع الثاني: حق المكلف بالضريبة في مدة التحضير والإستعانة بمستشار
154	.....	أولا - الحق في مدة التحضير
155	.....	ثانيا - حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار
156	.....	المطلب الثاني: ضمانات المكلف المرتبطة بمدة التحقيق وتطبيق التلبس الجبائي
156	.....	الفرع الأول: تحديد مدة التحقيق الجبائي
157	.....	أولا - مدة التحقيق في المحاسبة
159	.....	ثانيا - مدة التحقيق المصوب في المحاسبة
160	.....	ثالثا - مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
164	.....	ضمانات المكلف بالضريبة تجاه تطبيق إجراء التلبس الجبائي
164	.....	أولا - تسليم نسخة من محضر التلبس الجبائي للمكلف بالضريبة
165	.....	ثانيا - إمكانية الطعن القضائي في تطبيق إجراء التلبس الجبائي
168	.....	المطلب الثالث: حقوق المكلف في النقاش الوجيه وإخطاره بنتائج التحقيق الجبائي
168	.....	الفرع الأول: حق المكلف بالضريبة في النقاش الوجيه
171	.....	الفرع الثاني: إخطار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الجبائي

173	أولاً- طريقة تبليغ الاشعار بإعادة التقويم .....
174	ثانياً - شكل الاشعار بإعادة التقويم ومضمونه .....
176	المطلب الرابع: حق المكلف في الرد على الاشعار بإعادة التقويم وطلب التحكيم .....
176	الفرع الأول: حق المكلف بالضريبة في الرد على الاشعار بإعادة التقويم .....
177	أولاً - آجال الرد .....
177	ثانياً - مضمون إجابة المكلف بالضريبة .....
180	الفرع الثاني: طلب التحكيم (الحق في الطعن القبل النزاعي).....
183	<b>المبحث الثالث: الضمانات ما بعد إنتهاء عملية الرقابة الجبائية.....</b>
183	المطلب الأول: حق المكلف بالضريبة في عدم تجديد التحقيق الجبائي .....
184	الفرع الأول: بالنسبة لعدم تجديد التحقيق في المحاسبة.....
185	الفرع الثاني: بالنسبة لعدم تجديد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....
186	الفرع الثالث: بالنسبة لعدم تجديد التحقيق المصوب في المحاسبة.....
189	المطلب الثاني: التخفيض المشروط.....
189	الفرع الأول: مفهوم التخفيض المشروط .....
190	أولاً- تعريف التخفيض المشروط .....
191	ثانياً- مجال تطبيق إجراء التخفيض المشروط .....
194	ثالثاً - نسب التخفيض المشروط.....
195	الفرع الثاني: إجراءات وكيفيات تطبيق التخفيض المشروط.....
195	أولاً - إجراءات تقديم طلب التخفيض المشروط .....
198	ثانياً - إجراءات معالجة طلب التخفيض المشروط .....
202	ثالثاً - قرار التخفيض المشروط.....
204	المطلب الثالث: الإجراءات الطوعية للتحصيل .....
204	الفرع الأول: حق المكلف بالضريبة في الإنذار الأول.....
205	الفرع الثاني: رسالة التذكير .....
206	الفرع الثالث: إجراء المقاصة .....
207	الفرع الرابع: إجراء التنبيه قبل ممارسة المتابعات .....
209	خلاصة الباب الأول.....

الباب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية .....	212
الفصل الأول: الضمانات الإدارية للمكلف بالضريبة عند منازعة الإدارة الجبائية .....	214
المبحث الأول: مفهوم المنازعة الضريبية .....	216
المطلب الأول: الأساس القانوني للإلتزام بفرض الضرائب ودفعتها .....	216
الفرع الأول: النظرية العقدية .....	217
الفرع الثاني: نظرية التضامن الإجتماعي والسيادة .....	219
المطلب الثاني: تعريف المنازعة الضريبية .....	220
الفرع الأول: التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية .....	221
الفرع الثاني: موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية .....	224
المطلب الثالث: أسباب المنازعة الضريبية .....	226
الفرع الأول: الأسباب الإدارية للمنازعة الضريبية .....	226
أولا- أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية .....	226
ثانيا- أسباب مرتبطة بالفساد الإداري .....	228
الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي .....	229
الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة .....	232
المطلب الرابع: أنواع المنازعات الضريبية .....	233
الفرع الأول: تصنيف المنازعات الضريبية بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها .....	233
أولا- تقسيم الضرائب وفقا للمعيار الإقتصادي (معيار راجعية الضريبة) .....	234
ثانيا: تقسيم الضرائب وفقا للمعيار القانوني .....	234
ثالثا: تقسيم الضرائب وفقا للمعيار التقني (معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة) .....	235
الفرع الثاني: تصنيف المنازعات الضريبية بحسب مراحل العملية الضريبية .....	236
أولا- منازعات الوعاء الضريبي .....	237
ثانيا- منازعات التحصيل الضريبي .....	238
الفرع الثالث: المعيار العضوي في تصنيف المنازعات الضريبية .....	239
الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري فيما تعلق بتصنيف المنازعات الضريبية .....	241
المبحث الثاني: حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام إدارة الضرائب .....	248
المطلب الأول: حق الطعن الإداري في مادة الوعاء الضريبي .....	249
الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية وأساسها القانوني .....	250
أولا - تعريف الشكوى الضريبية .....	250

251	.....	ثانيا - الأساس القانوني الشكوى الضريبية
253	.....	الفرع الثاني: إجراءات الشكوى الضريبية في مادة الوعاء
254	.....	أولا- توجيه الشكاوى
254	.....	ثانيا - الشروط المتعلقة بالشكاوى الضريبية حول أساس الضريبة
264	.....	ثالثا- فحص الشكاوى والبت فيها
271	.....	المطلب الثاني: حق الطعن الإداري في مادة التحصيل الضريبي
272	.....	الفرع الأول: توجيه الاعتراض وموضوعه
272	.....	أولا: توجيه الاعتراضات
273	.....	ثانيا: موضوع الاعتراضات
279	.....	الفرع الثاني: إجراءات الطعن الإداري في مادة التحصيل الضريبي
279	.....	أولا- مواعيد تقديم الطعون في مادة التحصيل
280	.....	ثانيا- مضمون الطعون وإجراءات قبولها
281	.....	ثالثا- إجراءات البت في طعون التحصيل
283	.....	<b>المبحث الثالث: حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام اللجان الإدارية</b>
283	.....	المطلب الأول: اللجان الإدارية التابعة للإدارة الجبائية
284	.....	الفرع الأول: في مجال حقوق التسجيل (لجان التوفيق)
285	.....	أولا- تشكيلة لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل
286	.....	ثانيا- إختصاص لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل
288	.....	ثالثا- سير عمل لجان التوفيق في مجال حقوق التسجيل
292	.....	الفرع الثاني: في مجال الطعون ذات الطابع الولائي (لجان الطعن الولائي)
293	.....	أولا- مهام لجان الطعن الولائي
300	.....	ثانيا- سير عمل لجان الطعن الولائي
302	.....	ثالثا- قرار البت في إلتماسات المكلفين بالضريبة
308	.....	المطلب الثاني: اللجان الإدارية المستقلة عن الإدارة الجبائية
308	.....	الفرع الأول: تعريف لجان الطعن الضريبي في إطار المنازعة الضريبية ومجال إختصاصها ...
308	.....	أولا- تعريف لجان الطعن في إطار المنازعة الضريبية
310	.....	ثانيا- مجال إختصاص لجان الطعن الضريبي في التشريع الجزائري
314	.....	الفرع الثاني: أعضاء لجان الطعن الضريبي وكيفية صدور آرائها
314	.....	أولا- أعضاء لجان الطعن
318	.....	ثانيا- كيفية صدور آراء اللجان

324	الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أمام جهة القضاء
326	المبحث الأول: حق الطعن أمام القضاء
326	المطلب الأول: تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية والدعوى الضريبية
326	الفرع الأول: تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية
327	أولا - معيار السلطة والسيادة
328	ثانيا: على أساس طبيعة قواعد القانون الجبائي
329	ثالثا- معيار جهة الإختصاص القضائي
331	رابعا- الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري
333	الفرع الثاني: تحديد الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية
334	أولا- رأي الفقه
335	ثانيا- موقف المشرع الجزائري
336	ثالثا - التطبيق القضائي
337	المطلب الثاني: شروط قبول عريضة الدعوى الجبائية
338	الفرع الأول: حالات رفع الدعوى الضريبية
338	أولا - بالنسبة لإدارة الضرائب
341	ثانيا - بالنسبة للمكلفين بالضريبة
343	الفرع الثاني: الشروط العامة للدعوى الضريبية
343	أولا - الصفة والمصلحة في التقاضي
344	ثانيا - مكان رفع الدعوى الضريبية
346	ثالثا - شروط عامة مرتبطة بشكل الدعوى ومحتواها
347	الفرع الثالث: الشروط الخاصة بالدعوى الضريبية
347	أولا - إجراء التظلم المسبق أمام إدارة الضرائب
351	ثانيا - شرط القرار السابق
352	ثالثا - آجال رفع الدعوى الضريبية
355	رابعا - شروط متعلقة بشكل الدعوى الضريبية
358	المبحث الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة وعنصر الإثبات في الدعوى الجبائية
358	المطلب الأول: إجراءات التحقيق الخاصة في الدعوى الجبائية
360	الفرع الأول: إلغاء إجراء التحقيق الإضافي
362	الفرع الثاني: مراجعة التحقيق

364	الفرع الثالث: الخبرة كإجراء تحقيقي خاص في المجال الجبائي
364	أولا - مفهوم الخبرة
368	ثانيا - إجراءات الخبرة بحسب قانون الإجراءات الجبائية
371	ثالثا - أوجه الاختلاف والتشابه بين الخبرة القضائية ومراجعة التحقيق
374	المطلب الثاني: عنصر الإثبات في الدعوى الجبائية
374	الفرع الأول: وسائل الإثبات في الدعوى الضريبية
376	الفرع الثاني: إسناد عبء الإثبات في المنازعة الضريبية
377	أولا - موقف المشرع فيما يخص عبء الإثبات في المادة الجبائية
378	ثانيا: موقف قضاء مجلس الدولة فيما يخص عبء الإثبات
386	<b>المبحث الثالث: ضمانات وقف التنفيذ في المواد الجبائية</b>
388	المطلب الأول: وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع
389	الفرع الأول: وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع للمحاكم الإدارية
389	أولا - شرط الدعوى المستقلة
389	ثانيا - شرط تزامن دعوى وقف التنفيذ مع دعوى الموضوع أو التظلم الإداري
390	الفرع الثاني: وقف التنفيذ أمام قاضي الموضوع لمجلس الدولة
393	الفرع الثالث: طلب تأجيل الدفع في المادة الضريبية أمام قاضي الموضوع
398	المطلب الثاني: وقف التنفيذ أمام قاضي الاستعجال
398	الفرع الأول: الشروط الموضوعية للإستعجال
398	أولا - شرط الإستعجال (طابع الاستعجال)
400	ثانيا - شرط عدم المساس بأصل الحق
402	ثالثا - الشك بمشروعية القرار الإداري المطعون فيه
403	الفرع الثاني: الشروط الشكلية للدعوى الاستعجالية
404	أولا - شرط القرار الإداري
404	ثانيا: شرط إرفاق عريضة دعوى الإستعجال بنسخة من عريضة دعوى الموضوع
406	الفرع الثالث: أوجه وتطبيقات وقف التنفيذ في المادة الجبائية
407	أولا - وقف التنفيذ في مجال إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية
409	ثانيا - وقف التنفيذ في مجال إجراء الحجز
412	خلاصة الباب الثاني
414	خاتمة
425	قائمة المصادر والمراجع



## قائمة الملاحق

- الملحق رقم 1: نموذج التصريح السنوي بالأرباح الصناعية والتجارية.
- الملحق رقم 2: نموذج التصريح الشهري للضرائب والرسوم لأرقام الأعمال والمداهيل المحققة، أو المقتطعة من المنبع.
- الملحق رقم 3: نموذج بطاقة إقتراح للتحقيق الجبائي
- الملحق رقم 4: نموذج محضر معاينة
- الملحق رقم 5: نموذج إشعار بالتحقيق الجبائي
- الملحق رقم 6: جدول التقدير الجزافي الأدنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة (بحسب نص المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم).
- الملحق رقم 7: نموذج محضر نهاية أشغال التحقيق بعين المكان
- الملحق رقم 8: نموذج التبليغ الأولي لنتائج التحقيق الجبائي.
- الملحق رقم 9: نموذج محضر جلسة تحكيم
- الملحق رقم 10: نموذج طلب التخفيض المشروط
- الملحق رقم 11: جدول إحصائيات معالجة المنازعات حسب نوع الضريبة (صادر عن المديرية العامة للضرائب بالجزائر).

# الملحق رقم 1: نموذج التصريح السنوي بالأرباح الصناعية والتجارية.

نموذج ج. رقم 11 (2012)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

ختم الصلحة

رقم التعريف الجبائي : .....

رقم المسادة : .....

رقم السجل التجاري : .....

رمز النشاط : .....

التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية  
الضريبة على الدخل الإجمالي  
(فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي)  
الرسم على النشاط المهني

الصلحة  
التي تم بها إيداع التصريح  
(الرقم والتاريخ)  
.....

سنة فرض الضريبة .....

نتيجة السنة .....

التصريح المتعلق بالسنة المختتمه في .....

لمدة من .....

إلى .....

## 1 التعريف بالمؤسسة :

- 1) تعيين المؤسسة (إسم ولقب المصرح) : .....
- 2) تاريخ ومكان الإزدياد : .....
- 3) طبيعة النشاطات الممارسة (مع توضيح النشاط الرئيسي) : .....
- 4) عنوان مقر المؤسسة أو مكان المؤسسة الرئيسية : .....
- إلى 01 جانفي ..... 20.....
- الهاتف : .....
- الفاكس : .....
- العنوان الإلكتروني : .....
- إلى 01 جانفي ..... 20.....
- الهاتف : .....
- الفاكس : .....
- العنوان الإلكتروني : .....

## عنوان إقامة المصرح أو الشركاء لشركة الأشخاص ورقم التعريف الجبائي لكل منهم :

الإسم واللقب	حصة الأرباح	العنوان	رقم التعريف الجبائي
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

إسم وعنوان المحاسب الذي إستخدمت المؤسسة خدماته  
(تبيين إذا كان هذا أو هؤلاء التقنين من مستخدمي المؤسسة)

رقم التعريف الجبائي : .....

(مكتب محاسب مستقل)

(\*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة، تذكر أيضا العنوان القديم.



**الملحق رقم 2: نموذج التصريح الشهري للضرائب والرسوم لأرقام الأعمال والمداخل المحققة،**

**أو المقتطعة من المنبع.**

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS  
DIRECTION DES IMPÔTS DE LA  
WILAYA DE .....

200  
200  
MOIS DE ..... 200  
TRIMESTRE 200

**A RAPPELER  
OBLIGATOIREMENT**

DE: .....  
INSPECTION DES IMPÔTS  
RECETTE DES IMPÔTS

DE: .....  
COMMUNE DE: .....  
ARTICLE D'IMPÔT: .....  
IDENTIFIANT FISCALE: .....

F - J

**IMPÔTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR  
VOIE DE RETENUE A LA SOURCE/DECLARATION TENANT  
LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT**

Série G, N° 50 A  
**ATTENTION**

La présente déclaration  
Doit être déposée à la  
recette des impôts dans  
Les **VINGT PREMIERS**  
**JOURS DU MOIS.**

CODE ACTIVE

M (Nom et Prénom - raison sociale)  
Activité/profession .....  
Adresse .....

Montre des impôts	Quantité exprimée	Cotés et déduits sur	Cotés et déduits exprimés	Taux	Montant à payer (en D.A.)
<b>T.A.P.</b>	C1A1Z Adressé bénéficiaire (à titre réducteur de (%)) C1A13 Adressé sans réduction C1A1M Adressé exonéré C1A20 Retraites professionnelles (Professions libérales) TOTAL 0			2% 0 0 0 0	0 0 0 0 0
<b>V.F.</b>	C1C10 Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses TOTAL	Catégorie des revenus soumis au statut fiscal Catégorie des revenus soumis à un abaissement de la source (1) ou I.B.S.	Taux	3%	Montant à payer (en D.A.)
<b>IRG/Salaires</b>	E1L20 IRG/Traitements, salaires, cotisations et redevances E1L30 IRG/Revenus relatifs à la source E1M30 IRG/Revenus des Entreprises Exonérées non Imposables au Algérie (Prout De sources) (1)		Taux	Barème 34%	Montant à payer (en D.A.)
<b>Autres Revenus à la source I.R.G</b>	Retenues à la source I.B.S.	(1) Indiquer le(s) article(s) des revenus à la source par catégorie		0	0

**RÉCAPITULATION (EN D.A.)**

T.A.P.	0	0	0
V.F.	0	0	0
IRG/Salaires	0	0	0
Autres Revenus à la source I.R.G	0	0	0
<b>MONTANT TOTAL A PAYER</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Cadre réservé au contribuable**  
Certificat simple et verbatim contenu de la présente déclaration et contenu aux documents constatés.  
A .....  
CACHET, SIGNATURE

**Cadre réservé à la recette des impôts**  
Reçu - en pour la présente déclaration enregistrée  
Payée (N) par débiteur (N) .....  
Date de réception .....  
Prise en recette par (N) .....  
A .....  
CACHET, SIGNATURE

**Cadre réservé à l'inspection des impôts**  
Déclaration enregistrée le .....  
Observations éventuelles :



الملحق رقم 3: نموذج بطاقة إقتراح للتحقيق الجبائي.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

.....000..... Classement / commission fiche n° .....

MINISTÈRE DES FINANCES Direction Générale des Impôts		FICHE DE PROPOSITION DE VERIFICATION	
Direction à l'origine de la programmation	<input type="checkbox"/>	VASFE	
Menu déroulant à insérer			
Service programmeur	<input type="checkbox"/>	Vérification de comptabilité	
Menu déroulant à insérer	<input type="checkbox"/>	V P	
Affaire suivie DG : Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Profil Pénal: Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Précisions si « autre » VP	

I. Numéro d'opération

CF	2019				
Nature Mission	Année proposition	Direction	Code direction	Code inspection	N° d'ordre CDI/Insp

II. Identification du contribuable ou de l'entreprise

Forme juridique : -SPA : -SARL : -EURL : -SNC : -EPIC : -Autres (succursales- filiales-sociétés anonymes et sociétés de groupes).		Dénomination	nom commercial de l'entreprise
Activité principale « nature des produits commercialisés » :		Code Activité (registre de commerce)	
Identifiant fiscal Code NIP « obligatoire »			
Adresse de l'établissement/contribuable (dernière adresse connue par les services, à préciser l'année de programmation) -Examen du dernier statut et contrat de location.			
Adresses des établissements secondaires :			
-Bilan consolidé Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>			
Code Postal		Commune	

III. Eléments d'information sur le contribuable ou l'entreprise

Régime T.V.A -Total : -Partiel : -Non assujetti :	Menu déroulant à insérer	Type d'activité « par secteur » : -Achat/vente -importation: -exportation : -production/transformation: -services : -fonction libérale : -Autres :	
Catégorie bénéfices IBS /IBS retenu à la source		Régime déclaratif réel ou de la retenue à la source.	
Chiffre d'affaires		Année de référence	Catégorie entreprise : -Micro entreprise : -Petite et moyenne : -Entreprises de tailles intermédiaires :
Total actif brut		Nombre de salariés déclarés sur l'imprimé 301 Bis:	
Total passif brut			

## XI. Motifs programmation

### Environnement du dossier fiscal / conditions d'exercice :

-Comportement du contribuable : -Respect des obligations déclaratives et de paiements :	
-Implantation des établissements dans des zones à risque ; -L'exercice d'une activité spéculative-subventionnée... ;	
-Difficultés liées à divers facteurs : • Créances : envers l'Etat ; • cas de force majeure «inondation-incendie... » ; • Autres ...	

### Sortie terrain (moyens d'exploitation) PV de constat :

-Constatation des moyens matériels et humains :	oui	<input type="checkbox"/>	non	<input type="checkbox"/>
- Constatation des moyens humains :	oui	<input type="checkbox"/>	non	<input type="checkbox"/>

### Discordances ou anomalies présumées relevées

**Résultat** : (Préciser les résultats s'ils existent)

oui :  Préciser les résultats de l'exploitation des PV de constat

### TVA et précompte :

- **TVA** : (Afficher le taux par nature d'activité)

Nature d'activité....		Nature d'activité....	
....%	....%	....%	....%

- **Précompte TVA** : (Afficher les montants par exercice)

Année .....	Année .....	Année .....	Année .....

- **TVA/fait générateur :**

**Facturation** : Oui  Non

**Encaissements** : Oui  Non

### Synthèse des motifs de programmation

Codes motifs programmation				
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>	5 <input type="checkbox"/>
Discordances C.A / T.V.A	Charges excessives	Évolution / incohérences	Affaire coordonnée	Renseignements extérieurs (issus de la recherche externe)
6 <input type="checkbox"/>	7 <input type="checkbox"/>	8 <input type="checkbox"/>	9 <input type="checkbox"/>	10 <input type="checkbox"/>
Suspicion CA dissimulé	Axe programmation	Droit d'enquête	Minoration actif / Majoration passif	Société ou Gérant à risque

**Service intervenant à la proposition de la programmation**

DIW <input type="checkbox"/>	Chef SRV <input type="checkbox"/>	Chef de centre des impôts <input type="checkbox"/>	Sous directeur du contrôle fiscal ou service de contrôle/CDI SDCF <input type="checkbox"/> CDI <input type="checkbox"/>
Chef de bureau (sous direction du contrôle fiscal) <input type="checkbox"/>	Chef d'inspection CDI /service gestion CPI/service gestion Insp <input type="checkbox"/> CDI <input type="checkbox"/> CPI <input type="checkbox"/>	Chef de brigade (Dans le cadre des vérifications) <input type="checkbox"/>	Vérificateur de comptabilité (Dans le cadre des vérifications) <input type="checkbox"/>

**XII. Avis et décision**

**Avis du chef de service « obligatoire » :**

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

**Décision ou proposition de la direction à l'origine de la programmation « obligatoire » :**

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

**Décision du service attributaire :**

Retenue : Oui  Non

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :



**الملحق رقم 5: نموذج إشعار بالتحقيق الجبائي**

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

**Avis de Vérification de Comptabilité**

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

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

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

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

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

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

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

### Rappel de certaines dispositions fiscales

**Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales:** Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

**Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

#### **Important !**

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

Tél n°

## الملحق رقم 6: جدول التقدير الجزافي الأدنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة

المعيشة (بحسب نص المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم).

عناصر نمط الحياة	الدخل الجزافي المطابق
1 - محل الإقامة الرئيسية باستثناء المحلات ذات طابع مهني.	5 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية
2 - محلات الإقامة الثانوية	6 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية
3 - خدم المنزل: لكل شخص يقل عمره عن 60 سنة للخدمة الحصرية والدائمة لصاحب العمل أو عائلته	70.000 دج
4 - السيارات المركبات الموجهة لنقل الأشخاص ويخضع الأساس المحدد بهذه الكيفية الى نصف مبلغه بالنسبة للسيارات المخصصة أساسا للإستعمال المهني، سيارات كبار معطويي الحرب، المصابين بالعمى وكبار العجزة المدنيين أصحاب بطاقة الاعاقه، وكذا بالنسبة للسيارات التي يتجاوز عمرها عشرة (10) سنوات أوهي غير مؤهلة للسير نهائيا، ولا يطبق هذا التخفيض إلا على سيارة واحدة.	ثلاثة أرباع قيمة السيارة الجديدة بعد خصم 20 % بعد عام واحد من الاستخدام و 10 % إضافية سنويا على مدى السنوات الأربع المقبلة
5 - الدرجات النارية ذات سعة اسطوانة تفوق 450 سم <sup>3</sup>	قيمة الدراجة النارية الجديدة مع تخفيض 50 % بعد ثلاث سنوات من الاستعمال.
6 - سفن النزهة ذات محرك ثابت أو متنقل أو قوارب آلية وذات قوة حقيقية قدرها 20 حصانا بخاريا على الأقل: - عن العشرين حصانا الأولى؛ - عن كل حصان بخاري إضافي	100.000 دج 8.000 دج
7 - اليخوت أو سفن النزهة الشراعية المزودة وغير المزودة بمحرك ثانوي، والتي تبلغ حمولتها 3 أطنان على الأقل وفق للمقاييس الدولية. - عن الطنات الثلاثة الأولى - عن كل طن إضافي: من 4 إلى 10 طن من 10 إلى 25 طن ما فوق 25 طن	150.000 دج 35.000 دج 50.000 دج 100.000 دج
8 - الطائرات السياحية: عن كل حصان بخاري من القوة الحقيقية لكل طائرة	12.000 دج
9 - خيول السباق	400.000 دج
10- خيول السرج	200.000 دج

**الملحق رقم 7: نموذج محضر نهاية أشغال التحقيق بعين المكان**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série Q n° 32

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للمضاريب

**Procès Verbal**

**De fin des travaux de vérification sur place**

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant

l'activité de

Sise au

, conformément

aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à

le

L'intéressé a signé :  Oui  Non

Nom/prénom/qualité du signataire  
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

الملحق رقم 8: نموذج التبليغ الأولي لنتائج التحقيق الجبائي.

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

## الملحق رقم 9: نموذج محضر جلسة تحكيم

Série O

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

n° 19

المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب عنابة  
مديرية الضرائب لولاية تيسسة  
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم التعريف الجبائي

رقم المادة

محضر جلسة تحكيم

رقم ...../2019

سنة الفين وتسعة عشر وبوم الثلاثاء الثامن عشر من شهر جويلية وعلى الساعة الثانية بعد الزوال  
وبمقر مديرية الضرائب لولاية تيسسة وبقاعة الاجتماعات وبحضور السادة :

01-..... المدير الولائي للضرائب.

02-..... المدير الفرعي للرقابة الجبائية.

03-..... رئيس مكتب التحقيقات الجبائية.

04-..... رئيس فرقة التحقيقات الجبائية.

05-..... مفتش مركزي، محقق.

06-..... مفتش رئيسي، محقق.

وبحضور السيد: ..... المكلف بالضريبة، ومستشاره الجبائي السيد: ..... بعد  
استدعائه لحضور جلسة التحكيم المبرمجة بعد طلب المكلف بالضريبة للتحكيم في رده على النتائج الأولية لعملية  
التحقيق المحاسبي، طبقا للاستدعاء رقم ...../2019 المؤرخ في ...../2019.

افتتحت الجلسة من طرف السيد المدير الولائي للضرائب الذي بعد ترحيبه بالحاضرين طلب من المكلف  
بالضريبة شرح طلباته المقدمة كتابيا، كما طلب من الاعوان المحققين سرد المواد القانونية والمنهجية المتبعة في تحديد  
الاسس الضريبية.

وبعد الاستماع الى طلبات المكلف بالضريبة والشروحات المقدمة من طرف مستشاره الجبائي تم التعرض  
بالدراسة والنقاش لجميع النقاط التي دار حولها موضوع التعديل الجبائي، وفي نهاية هذه الجلسة تم التوصل الى  
مايلي:.....

- تم رفض طلبات المكلف لعدم التأسيس والإبقاء على الاسس المعتمدة لسنة 2014 و2015 دون تغيير لنفس  
الاسباب التي تم ذكرها في التبليغ الاولي لنتائج التحقيق في المحاسبة. كما تم اعلام المكلف بإمكانية الاستفادة من  
إجراءات التخفيض المشروط في حالة دفع الحقوق الأصلية لهذه التسوية.

وقمنا بعلق المحضر في نفس السنة والشهر والتاريخ المذكورين اعلاه ودعونا المكلف لإمضائه معنا  
والذي قبل- رفض- وصرح بما يلي:.....

رئيس فرقة التحقيقات الجبائية

المحققان

المكلف

مفتش قسم

مفتش رئيسي

مفتش مركزي

المدير الولائي للضرائب

المدير الفرعي للرقابة الجبائية

رئيس مكتب التحقيقات الجبائية

## الملحق رقم 10: نموذج طلب التخفيض المشروط

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

### DEMANDE DE REMISE CONDITIONNELLE

-fiche de synthèse-

DRC n°.....du ..../../..  
Réunion du ..../../..

#### I. IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE DEMANDEUR :

1. Nom, prénom ou raison sociale :
2. NIF :
3. Adresse :
4. Activité :

#### II. ANALYSE DE LA DEMANDE :

1. Objet de la demande: (propositions du contribuable)
2. Origine des impositions dont la remise de pénalités d'assiette et/ou amendes fiscales est sollicitée :
3. Montant sollicité en remise :

#### III. SITUATION EN MATIERE DE RECouvreMENT :

1. Situation arrêtée au : ..../../..

Réf. du rôle	Exercices imposés	Impôt ou taxe concernés	Montant droits principal	Pénalités d'assiette	Total du rôle	Montant acquitté	Reste à recouvrer
<b>TOTAL</b>							

- Situation en matière de recouvrement :

Sursis de paiement accordé	Echéancier accordé	Poursuites engagées

- Poursuites engagées pour manœuvres frauduleuses :

#### IV. SITUATION DU CONTRIBUABLE AU PLAN CONTENTIEUX POUR LES IMPOSITIONS OBJET DE LA REMISE CONDITIONNELLE:

- Recours préalable non introduit.
- Recours préalable introduit :
- Date d'introduction : .....
  - Stade de traitement du recours : .....

إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات حسب طبيعة الضريبة (2010-2014)

1. الطعن المسبق

1. التكلفة الاجمالية للطعون المسبقة

عدد السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للمدريات الولائية	87 090	83 544	72 388	71 718	66 645
التكلفة الاجمالية لمديرية كبريات المؤسسات	456	544	670	623	565

II. توزيع التكلفة الاجمالية حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

1. المدريات الولائية للضرائب

التكلفة الاجمالية	2010	2011	2012	2013	2014
التفتيش					
الضريبة الجزائرية الوحيدة / جزافا	23 229	23 609	18 685	20 536	19 151
التسويات	46 545	43 280	39 445	38 903	36 190
فائض الدفع	3 154	2 975	2 458	1 766	1 165
أخطاء مادية أو ازدواج الوظيفة	7 717	7 364	6 893	5 750	5 044
مجموع التفتيش (1)	80 645	77 228	67 481	66 955	61 550
المراقبة الجبائية					
التحقيق في المحاسبة	1 380	1 277	1 054	967	945
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	241	209	129	116	138
التحقيق التصويبي	/	/	02	09	17
إعادة التقييمات العقارية	3 999	3 499	3 083	2 835	2 946
مجموع المراقبة الجبائية (2)	5 620	4 985	4 268	3 927	4 046
الجدول الضريبي العام (3)	/	703	176	257	299
التحصيل (4)	825	628	463	579	750
المجموع العام (1) + (2) + (3) + (4)	87 090	83 544	72 388	71 718	66 45

## 2. مديرية كبريات المؤسسات

### أ) توزيع الشكاوى المستلمة حسب طبيعة الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	الضرائب والرسوم
<b>116</b>	<b>151</b>	<b>250</b>	<b>135</b>	<b>140</b>	الضرائب المباشرة
20	05	12	28	47	الضريبة على أرباح الشركات
04	/	01	/	05	الضريبة على الدخل الاجمالي / للشركاء
/	03	07	/	/	الضريبة على الدخل الاجمالي / للأجراء
07	05	07	5	16	الرسم على النشاط المهني
08	04	05	4	06	الرسوم على التكوين المهني
77	134	218	98	66	الضريبة على أرباح الشركات
<b>18</b>	<b>03</b>	<b>12</b>	<b>21</b>	<b>09</b>	الرسم على رقم الأعمال
18	02	12	<b>21</b>	09	الرسم على القيمة المضافة
/	01	/	/	/	حقوق الطابع
43	88	37	87	34	ضرائب مختلطة (الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الاجمالي - الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة- حقوق الطابع)
<b>177</b>	<b>242</b>	<b>299</b>	<b>243</b>	<b>183</b>	المجموع العام

### ب) توزيع الشكاوى المستلمة حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	المستلمة
27	17	29	40	50	أخطاء مادية أو ازدواج الوظيفة
72	71	49	92	64	التسويات
77	134	218	108	67	فائض الدفع
01	20	03	03	02	التحصيل
<b>177</b>	<b>242</b>	<b>299</b>	<b>243</b>	<b>183</b>	المجموع العام

### III. عدد الملفات المعالجة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
55 586	60 607	59 825	70 600	73 038	القضايا المعالجة (المديريات الولائية للضرائب )
296	235	289	173	155	القضايا المعالجة (مديرية كبريات المؤسسات)

مخطط بياني

## IV. طبيعة القرارات المتخذة

### 1. المديرية الولائية للضرائب

السنة	عدد القضايا المعالجة	قرار الرفض الكلي	قرار القبول الكلي	قرار القبول الجزئي
2010	73 038	43 640	12 150	17 248
2011	70 600	39 856	13 545	17 199
2012	59 825	32 619	13 105	14 101
2013	60 607	32 732	12 656	15 219
2014 <sup>2</sup>	55 586	28 963	12 389	14 34

### 2. مديرية كبريات المؤسسات

السنة	عدد القضايا المعالجة	قرار الرفض الكلي	قرار القبول الكلي	قرار القبول الجزئي
2010	155	62	79	14
2011	173	72	54	47
2012	289	53	209	27
2013	235	51	168	16
2014	296	138	79	79

### 2. وضعية طلبات تسديد قروض الرسم على القيمة المضافة

#### المديرية الولائية للضرائب

السنة	التكلفة الاجمالية	الطلبات المعالجة	الدعاوى	عدد القبول الكلي	عدد القبول الجزئي	عدد الرفض
2010	1 310	603	707	46	192	365
2011	1 261	486	775	65	159	262
2012	1 428	644	784	39	209	396
2013	1 379	622	757	57	206	359
2014	1 456	783	673	74	267	442

#### مديرية كبريات المؤسسات

السنة	التكلفة الاجمالية	الطلبات المعالجة	الدعاوى	عدد القبول الكلي	عدد القبول الجزئي	عدد الرفض
2010	510	80	430	01	27	52
2011	735	168	567	06	106	56
2012	840	239	601	03	125	111
2013	364	128	236	00	52	76
2014	514	176	338	00	82	94

## المديريات الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات

عدد الرفض	عدد القبول الجزئي	عدد القبول الكلي	الدعاوى	الطلبات المعالجة	التكلفة الاجمالية	السنة
417	219	47	1137	683	1820	2010
318	265	71	1342	654	1 996	2011
507	334	42	1385	883	2268	2012
435	258	57	993	750	1 743	2013
536	349	74	1011	959	1 970	2014

### الطعون المقدمة للجان الطعون الخاصة بالضرائب المباشرة والريم على القيمة المضافة

#### ا. لجان طعون الدائرة

##### 1. التكلفة الاجمالية

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للجان طعون الدائرة	18735	17409	14825	14 562	14 067
طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب	/	17513	13700	12 211	12960

##### 2. القضايا المعالجة

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
الطعون المعالجة من طرف لجان طعون الدائرة	10 650	9985	6951	6945	6897
عدد الاجتماعات	1141	1107	880	890	866

##### 3. طبيعة الآراء المقدمة

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
الرأي بالرفض	7187	5916	4151	4045	4309
الرأي بالقبول الجزئي	3463	2820	1892	1789	1860
الرأي بالإعفاء		1249	864	941	649

#### ا. لجان الطعون الولائية

##### 1. التكلفة الاجمالية

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للجان الطعون الولائية	2573	1961	1511	1489	2050
طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب	/	1836	1421	1146	1647

##### 2. القضايا المعالجة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
2050	1489	1511	1961	2573	التكلفة الاجمالية للجان الطعون الولائية
1647	1146	1421	1836	/	طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب

### 3. طبيعة الآراء المقدمة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
464	357	378	610	1037	الرأي بالرفض
252	170	182	309	429	الرأي بالقبول الجزئي
124	566	58	100		الرأي بالإعفاء

### III. اللجان المركزية للطعون

#### 1. التكلفة الاجمالية

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
287	260	221	274	684	الطعون التابعة للمديريات الولائية
140	118	105	84	45	الطعون التابعة لمديرية كبريات المؤسسات
427	378	326	385	729	التكلفة الاجمالية
6**	6	4	12	368*	الملفات المعادة

(\* ) 386 طعن تمت إعادته للمديريات الولائية للضرائب من جهة تطبيقا لأحكام المادة 24 من قانون

المالية التكميلي لسنة 2010 ومن جهة أخرى لعدم الاختصاص للجان المركزية للطعون.

(\*\*) من بين الملفات المعادة تمت دراسة ملف عن طريق التخفيض التلقائي من طرف المديريات الولائية

للضرائب التي تسير ملف المكلف بالضريبة.

#### 2. الطعون التي عولجت بحل

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
76	61	55	103	99	الطعون التي عولجت بحل والتابعة للمديريات الولائية
30	31	13	15	10	الطعون التي عولجت بحل والتابعة لمديرية كبريات المؤسسات
106	92	68	118	109	المجموع
15	19	13	18	22	عدد الاجتماعات

### 3. توزيع الطعون التي عولجت بحل حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	المصلحة التي فرضت الرسم
59	47	35	89	83	المفتشية
32	43	32	29	26	التحقيق في المحاسبة
15	2	1	-	-	تسديد الرسم على القيمة المضافة
<b>106</b>	<b>92</b>	<b>68</b>	<b>118</b>	<b>109</b>	المجموع العام

#### 1. طبيعة الآراء المقدمة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
47	46	43	83	84	الرأي بالرفض
46	39	15	28	21	الرأي بالقبول الجزئي
13	7	10	7	4	الرأي بالإعفاء

#### 4. القضايا المرفوعة أمام مجلس الدولة

##### 1. التكلفة الاجمالية

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
3127	3083	2823	2807	2421	التكلفة الاجمالية للمديريات الولائية
9	9	7	2	4	التكلفة الاجمالية لمديرية كبريات المؤسسات

#### 2. توزيع التكلفة الاجمالية حسب أصل الضرائب المتنازع عليها (المديريات الولائية للضرائب)

2014	2013	2012	2011	2010	التكلفة الاجمالية
					التفتيش
256	258	240	243	239	الضريبة الجزائرية الوحيدة / جزافا
1879	1898	1789	1729	1451	التسويات
29	52	17	59	45	فائض الدفع
<b>2164</b>	<b>2208</b>	<b>2046</b>	<b>2031</b>	<b>1735</b>	مجموع التفتيش (1)
					المراقبة الجبائية
565	541	469	497	451	التحقيق في المحاسبة
119	109	91	80	60	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
0	0	0	0	0	التحقيق التصويبي
154	145	132	111	94	إعادة التقييمات العقارية
<b>838</b>	<b>795</b>	<b>692</b>	<b>688</b>	<b>605</b>	مجموع المراقبة الجبائية (2)
125	80	85	88	81	التحصيل (3)
					المجموع العام (1) + (2) + (3) + (4)

### 3. القضايا التي تم الفصل فيها

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
577	712	529	346	294	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف المديرية الولائية للضرائب
4	/	2	/	1	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف مديرية كبريات المؤسسات

### 4. طبيعة القرارات الصادرة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
577	712	529	346	295	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف المديرية الولائية للضرائب
457	509	382	249	237	فائدة الإدارة
120	203	147	97	58	فائدة المكلف بالضريبة
4	/	2	/	1	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف مديرية كبريات المؤسسات
4	/	2	/	1	فائدة الإدارة
0	/	0	/	0	فائدة المكلف بالضريبة

## ملخص:

تعتبر إدارة الضرائب الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما حولها المشرع من إمتيازات وسلطات واسعة في جمع المعلومات والبيانات والأدلة ومناقشة المكلفين بالضريبة للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وتحصيلها، ورتب الجزاءات على كل من يعرقل إستخدامها لهذه الحقوق.

وإلى جانب هذه الضمانات القانونية لصالح إدارة الضرائب نصت مختلف التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلفين بالضريبة تكفل لهم الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الجبائية، إختلفت هذه الضمانات من دولة إلى أخرى بحسب النظام الجبائي السائد بكل منها، هذا النظام الذي يتوقف نجاحه على مدى مراعاة المشرع وأخذه بعين الإعتبار عند إعدادة ووضع ركائزه الأساسية وسن أهم أحكامه لكل العوامل السياسية والإقتصادية للبلاد والظروف الإجتماعية والثقافية لمختلف فئات المجتمع الجبائي من المكلفين بالضريبة.

## Abstract:

The tax administration is the strongest party in the tax relationship, given the wide privileges and powers vested in it by the legislator in collecting information, data and evidence, and discussing taxpayers, in order to access the taxable material, determine its amount and collect it, and set penalties for anyone who hinders the administration's use of these rights.

In addition to these legal guarantees for the benefit of the tax administration, various legislations have provided for corresponding guarantees for taxpayers that guarantee protection from error or abuse by the tax administration, These guarantees differed from one country to another according to the tax system prevailing in each of them, this system whose success depends on the extent to which the legislator takes into consideration and takes into account when preparing it, laying down its basic pillars, and enacting its most important provisions for all the political and economic factors of the country and the social and cultural conditions of the various groups of the tax society from the taxpayers.