

## حقوق المكلف بالضريبة كضمانة للحد من سلطات

### الإدارة الجبائية في الجزائر

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص: قانون إداري

إعداد الطالبين:

علالي محسن

قمولة عبد الجبار

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د. خيرجة ميلود	جامعة الشهيد حمّـه لخضر - الوادي	رئيسا
د. سلخ محمد لمين	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
د. محمودي بشير	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية : 2021/2020

# الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة رحمة الله عليهما

إلى الوالد الكريم أطال الله في عمره.

إلى زوجتي وأبنائي.

إلى إخوتي وأخواتي.

وإلى كل أصدقائي وزملائي في العمل نظير ما قدموه لي من دعم خلال

مشواري الدراسي.

إلى كل أساتذتي الأفاضل.

إلى زملائي في الدراسة الذين رافقوني بكل إخلاس.

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى محسن

# الإهداء

أهدي ثمر هذا الجهد المتواضع

إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى كل العائلة الكريمة

إلى كل زملائي في الدراسة و أخص بالذكر زميلي علاي محسن

الذي شاركني في إنجاز هذه المذكرة

إلى كل أساتذتي الأفاضل وعلى رأسهم الأستاذ المشرف على

هذه المذكرة الدكتور سلخ محمد لمين

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل

و الله الموفق

تمولة عبد الجبار

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذنا الفاضل الدكتور سلخ محمد لمين الذي

تفضل بالإشراف على هذه المذكرة فجزاه الله عنا خير الجزاء وأتمنى من المولى عز

وجل أن يوفقه في مساره الوظيفي والأكاديمي

ونتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبوله

مناقشة هذه المذكرة

والشكر موصول إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل المتواضع

لكم منا أسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام

## قائمة المختصرات

### أولاً: باللغة العربية

الجريدة الرسمية	ج ر
بدون طبعة	د.ط
	د س ط
صفحة	ص
	ص ب
قانون الإجراءات الجبائية	ق.إ.ج
قانون الإجراءات الهدنية والإدارية	ق.إ.م إ
قانون الرسم على رقم الأعمال	ق.ر.ر.أ
قانون الضرائب غير مباشرة	ق.ض.غ.م
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	ق.ض.م.و.ر.م
	ق.ت
	ق.ط
	ق.م

### ثانياً: باللغة الفرنسية

MF	MINISTERE DE FINANCES
DGI	DIRECTION GENERAL DES IMPOTS
DRV	DIRECTION DE RECHERCHE ET VERIFICATIONS
SRV	SERVICE DE RECHERCHE ET VERIFICATIONS
DGE	DIRECTION DE GRANDES ENTREPRISES
SDCF	SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCALE
CDI	CENTRE DES IMPOTS
C-4	AVIS DE REDRESSEMENT
P	PAGE

مقدمة

## مقدمة

تلعب الضريبة دورا حيويا في دعم الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر من أهم وسائل تمويل ميزانية الدولة التي تسعى من خلالها إلى تحقيق الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بأغلب التشريعات إلى المسارعة في تنظيم العلاقة بين المكلفين بالضريبة، بوصفهم الممولين الرئيسيين للخزينة العمومية والذين يطلق عليه في بعض الأنظمة دافعي الضرائب وبين المصالح المؤهلة لتأسيس وتحصيل هذه الضرائب والمعروفة بتسمية إدارة الضرائب .

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة لم تعد تعرف تعريفا تقليديا على أنها تلك القيمة النقدية التي يدفعها المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين جبرا إلى الدولة لتغطية نفقاتها العامة من دون أن يكون هناك مقابل لها، أو بوصفها الأداة المالية التي يتم بموجبها تحويل الموارد باقتطاع جزءا من مداخيل وثروات الآخرين وتحويله إلى الدولة لتحقيق أغراضها وإشباع الحاجات العامة، بل تعدته إلى ربطها بالمواطنة وهو ما نهجه المشرع الدستوري في الجزائر من خلال المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 التي نصت صراحة بأن " الضريبة من واجبات المواطنة"<sup>(1)</sup>.

ولذلك عمد المشرع الدستوري بالتأكيد على ضرورة أن لا يتم إحداث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون وهو بذلك يجعلها من الاختصاصات الحصرية للسلطة التشريعية وقد حث على ضرورة العمل على المساواة بين المكلفين بالضريبة، ومنه جاءت القوانين المنظمة للعلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية في نفس توجه المشرع الدستوري، حيث عملت على تحديد السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية وإقرار جملة من الحقوق والضمانات التي تعمل على حماية المكلفين بالضريبة من تجاوز هذه الأخيرة للسلطات الممنوحة لها.

### أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية دراسة هذا الموضوع في تمكين المكلف بالضريبة من التعرف على الحقوق الممنوحة له في مواجهة السلطات التي تحوزها الإدارة الجبائية، والتي تجعل العلاقة التي تربطه بهذه الأخيرة علاقة مبنية على ضوابط قانونية بعيدة عن كل التأويلات والميول الشخصية من

(1) - مرسوم رئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 ، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري لسنة 2020، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020، ص 19 .

## مقدمة

جهة بالإضافة إلى المحافظة على التوازن القائم بين المكلف بالضريبة بوصفه مساهم في تمويل خزينة الدولة والمصالح الجبائية المخولة بالإشراف على كل الأعمال التي تهدف إلى المحافظة على مصالح الخزينة العمومية.

ولعل دراسة هذا الموضوع من زاوية القانون الإداري يبين أكثر أهميته، خاصة وأنه مرتبط بجملة من مواضيع القانون الإداري كالنشاط الإداري والتنظيم الإداري والمنازعة الإدارية وهو ما يسمح لنا بتطبيق كل المعارف النظرية في موضوع واحد يشمل كل تلك المواضيع. ومن جهة أخرى فإن دراسة هذا الموضوع يفتح المجال أمام طلبة القانون لإقتحام مجال القانون الجبائي و التوسع أكثر في دراسته، سيما وأنه يشهد تطورا سريعا وتعديلا دائما بمناسبة كل إصدار لقانون المالية أو قانون المالية التكميلي.

### أهداف الدراسة:

أهدف من خلال هذه الدراسة إلى شرح الإجراءات الجبائية التي تنظم حقوق المكلفين بالضريبة و النظر إذا ما كانت هاته الحقوق تمثل فعلا ضمانات كافية للمكلفين بالضريبة، في مواجهة الاختصاصات والسلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية. وما إذا كانت هاته الضمانات كافية فعلا لتأمين حقوق المكلفين بالضريبة سيما ما تعلق بالإجراءات والمواعيد التي تنظم العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية بحسب ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الجبائية الأخرى. كما أهدف من خلال هذا العمل إلى وضع تحت تصرف المكلفين بالضريبة ومستشاريهم وموظفي المصالح الجبائية على حد سواء بحث علمي يمكنهم الاستعانة به للحفاظ على العلاقة التي تربطهم ببعضهم البعض ، وكذا توفير مادة علمية دقيقة لكل الباحثين في مجال القانون الجبائي كشعبة من شعب القانون العام .

### أسباب اختيار الموضوع : هناك أسباب شخصية وأخرى موضوعية

### الأسباب الشخصية :

إهتمامنا الخاص بهذا الموضوع بحكم التجربة الخاصة التي مكنتنا من الإطلاع عن قرب على عمل المصالح الجبائية، الأمر الذي يساعدنا في تناول الموضوع إنطلاقا من إمكانية الإلمام بجوانب الموضوع بما نستطيع توفيره من مراجع داخلية قد لا تتاح لغيرنا من الباحثين .

## مقدمة

### الأسباب الموضوعية :

نظرا للتطور الحاصل في التشريعات المنظمة للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ، والذي لم تتم مواكبته في مجال البحث ، رأيت أنه بإمكانني الإضافة في هذا الموضوع وتناوله من ناحية النشاط الإداري، سيما وأن أغلب الدراسات إقتصرت على تغطية الموضوع من خلال الدراسات الإقتصادية وعلوم التسيير.

### إشكالية الموضوع:

للقوف على مدى توفيق المشرع الجزائري بين ضمان المحافظة على أموال الخزينة العمومية والسير الحسن لمرفق الضرائب من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى رأينا أن نطرح الإشكالية على النحو التالي :

**هل هناك توازن في النص القانوني بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين**

**بالضريبة بما يكفي لتحقيق تكافؤ الفرص وتوفير ضمانات للطرفين؟**

ومنه نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هي الحدود التي تضبط سلطات الإدارة الجبائية ؟

- ما هي الحقوق التي أقرها المشرع للمكلف بالضريبة ؟

- هل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف كافية لمواجهة سلطات الإدارة الجبائية ؟

### المنهج المتبع في الدراسة :

تم الإعتماد على المنهج الوصفي لضرورة توصيف الحقوق الممنوحة للمكلفين والسلطات التي تحوزها إدارة الضرائب وكذا الإعتماد على المنهج التحليلي سيما في تحليل النصوص القانونية المنظمة للعلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة، إضافة إلى إستعمال أدوات المنهج التاريخي في تبيان تسلسل تطور الحقوق والسلطات الممنوحة لكليهما.

### خطة الدراسة:

للإجابة على السؤال الرئيسي في البحث نرى ضرورة تقسيم البحث إلى فصلين سنخصص الفصل الأول للتطرق إلى النظام القانوني لسلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين بالضريبة فيما نخصص الفصل الثاني للمنازعة الضريبية بوصفها تجسيد للضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة لنصل في الأخير للإجابة على السؤال المطروح من خلال خاتمة البحث مع تقديم مقترحات إن وجدت.

# الفصل الأول

عمد المشرع الجزائري إلى إقرار جملة من السلطات والصلاحيات خص بها الإدارة الجبائية من أجل تمكينها من ممارسة مهامها والمتمثلة أساسا في التأسيس الضريبي وهو ما يعبر عنه بتحديد الوعاء الضريبي أي حصر مختلف الأنشطة، والأشخاص الخاضعين لمختلف أصناف الضرائب والمكلفين بدفعها وفقا لما أورده النصوص القانونية المنظمة لكل ضريبة أو رسم من جهة، والعمل على مكافحة مختلف أشكال التهرب والغش الضريبي من جهة أخرى، هذه السلطات تسهل عملية الحصول على المعلومة الجبائية التي هي بالأساس الركيزة الأساسية في تأسيس الضريبة وتحصيلها لاحقا ، وفي كل الأحوال فإنها تهدف إلى المحافظة على مصالح الخزينة العمومية <sup>(1)</sup>، علاوة عن ذلك فقد أقر المشرع الجزائري صلاحيات وسلطات تمكن الإدارة الجبائية من مراجعة الضرائب والرسوم، من خلال مراقبة التصريحات كعملية أولية وأساسية لتتبعها عملية الرقابة الجبائية. وهذا ما يمنحها سلطة التخريم التلقائي في حال ما تبين لها أن المكلف لم يقم بالتصريح بمستحققاته الضريبية، ومن أجل ضمان تحصيل الحقوق الضريبية أعطى التشريع الضريبي إدارة الضرائب سلطات واسعة تصل إلى حد التحصيل القصري للضرائب، بكل ما يحتويه من إجراءات عادية وأخرى ردية. إلى جانب ذلك فقد عمد المشرع الجزائري إلى تنظيم الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة لمواجهة سلطة الإدارة الجبائية سيما في ما يتعلق بالتسويات والمراجعات الجبائية وهو ما سوف نتعرض إليه في هذا الفصل على النحو التالي:

(1) - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012-2013، ص 63 .

## المبحث الأول: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في تأسيس الضريبة

سنتطرق في هذا المبحث إلى تحديد أهم السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، لممارسة مهامها، وذلك من خلال مطلبين. نتناول في الأول السلطات المتعلقة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وفي الثاني السلطات المتعلقة بالمراقبة الضريبية.

### المطلب الأول : سلطة الإدارة الجبائية في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

تمثل فكرة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة أهم القواعد الأساسية لعملية الرقابة والتسوية الجبائية من خلال مقارنة المعلومات الجبائية المتحصل عليها بمناسبة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة مع تلك التي يصرح بها المكلفين بالضريبة، على اعتبار أن النظام الجبائي الجزائري بالأساس نظام تصريحي يترك فيه المجال للمكلفين بالضريبة بالتصريح بأرقام أعمالهم وأرباحهم الخاضعة للضريبة.

ويدخل ضمن هذه السلطة جملة من الإختصاصات أو الصلاحيات تبدأ بحق المعاينة الذي نظمته المشرع الجزائري من خلال أحكام المواد من 22 إلى 24 من قانون الإجراءات الجبائية وحق التحقيق المنصوص عليه بالمواد من 33 إلى 38 وصولاً إلى حق الإطلاع الذي نظمته المواد من 45 على 64 مكرر من نفس القانون.<sup>(1)</sup>

### الفرع الأول : حق المعاينة ( DROIT DE VISITE )

سنتناول حق المعاينة من خلال تحديد مفهومه والسلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في ممارسته هذا الحق، مع ذكر الضوابط و القيود الواردة عليه.  
أولاً : مفهوم حق المعاينة.

لقد وردت عديد التعريفات اللغوية منها والفقهية لحق المعاينة، والتي تكاد تجمع في أغلبها على أن هذا الحق، هو ما يخول للإدارة الجبائية صلاحية فحص ومراجعة والتأكد من صحة التصاريح للوصول إلى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة .  
و قد عرفت إصطلاحاً بأنها رؤية الشيء المتنازع عليه في مكان وجوده من كلّ أوجهه وعرفت كذلك على أنها " ال فحص والمراجعة الرسمية للتأكد من الالتزام بإحدى المواصفات القياسية أو مجموعة الإرشادات، والتأكد من دقة السجلات، ومن تحقيق الأهداف المح -ددة

(1)- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، المنشئ لقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

للكفاءة والفعالية. وقد يقوم بالمعاينة مجموعات داخلية أو خارجية <sup>(1)</sup>. وقد أورد المشرع هذا الحق ضمن الإطار العام بموجب أحكام المواد من 22 إلى 24 من ق إ ج ولذلك سنقوم بدراسة هذا الحق من خلال تبيان تأصيله القانوني، وتحديد السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، وصولاً إلى توضيح ضوابط ممارسته و القيود الواردة عليه .

وقد جاء المشرع على ذكرها في المادة 22 من ق إ ج التي أجازت لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة ، وقد تأخذ هذه المعاينات عديد الأشكال كمعاينات النشاط، المخزون، وغيرها.

ثانيا: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في حق المعاينة .

أقر المشرع الجزائري حق الإدارة الجبائية في القيام بالمعاينات الميدانية، كلما دعت الضرورة لذلك. هذا الحق يمكن المصالح الجبائية من الوقوف على الوضعية الحقيقية للمكلفين بالضريبة، من حيث النوعية والتقدير الحقيقي للنشاط الممارس، لما توفره المعاينة من ضبط للوقائع وتوصيف حقيقي لما تم رصده من خلال المشاهدة بالدرجة الأولى وإستعمال وسائل القياس إذ لزم الأمر، ليتم في الأخير تحرير محضر بكل تلك المعاينات والوقائع. ويهدف هذا الحق إلى التأكد من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، المتضمنة الحقوق والمستحقات الضريبية. وذلك في إطار المحافظة على مصالح الخزينة العمومية ومحاربة الغش والتهرب الضريبي <sup>(2)</sup>.

ثالثا : ضوابط ممارسة حق المعاينة والقيود الواردة عليه

إن حق المعاينة الممنوح للإدارة الجبائية، وإن كان يهدف إلى المحافظة على مصالح الخزينة العمومية، فإن المشرع قيد هذا الحق بجملة من الضوابط والقيود والضمانات، لضمان حماية حقوق المكلفين من جهة، وضمان عدم تعسف أعوان الإدارة الجبائية في إستعمال هذا الحق من جهة أخرى. وهو ما حدا بالمشرع إلى إدراج خطوات إجرائية على سبيل التحديد

(1) - موقع المعاني معاجم عربية <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar> ، مرجع سابق . أطلع عليه بتاريخ 2021/04/13 على الساعة 02.00 .

(2) - تيسوكاي حياة وسعودي صبرينة ، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، 2013-2014 ، ص 19 .

تضمن قوق المكلفين بالضريبة، من خلال تحديد المواعيد الزمانية التي يسمح فيها بإجراء المعاينات علاوة على الشروط الشكلية الأخرى .

#### 1- الأعون المخول لهم ممارسة حق المعاينة.

لم يتدخل المشرع الجزائري لتحديد فئة الأعون المخول لهم ممارسة هذا الحق، حيث لم يأتي على تحديد رتبة الأعون المخول لهم القيام بهذا الحق.

#### 2- الإجراءات الشكلية لممارسة المعاينة .

بالرجوع إلى أحكام المواد 23 و 24 من ق إ ج، نجد أن المشرع حدد الأوقات التي

يسمح فيها بإجراء المعاينات بشكل عام، في الفترة الصباحية فقط وضمن رزنامة سداسية<sup>(1)</sup>

كما يسمح إستثناء دخول الأعون المكلفين بالمعاينة ليلا للمصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى، التي تخضع للرقابة في حال كانت هذه الخيرة مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين أنها في مرحلة نشاط.<sup>(2)</sup>

#### الفرع الثاني : حق إجراء التحقيق ( DROIT D' ENQUETTE )

ونتناول في هذا السياق، تحديد مفهوم حق إجراء التحقيق من خلال التعريف به والسلطات الممنوحة للإدارة و الضوابط الواردة عليه.

#### أولاً: مفهوم حق إجراء التحقيق

يعرف الحق على أنه سلطة مباشرة يقررها القانون على شيء غير مادي و يعرف التحقيق من خلال الفعل حقق في الشيء والذي يقصد به بحث فيه ودقق . و بالتالي يمكن أن نطلق على حق التحقيق عبارة سلطة البحث والتدقيق.<sup>(3)</sup>

كما يعرف إصطلاحاً بأنه جملة " ا لإجراءات القانونية التي تقوم بها سلطة التحقيق

وتستهدف البحث عن الأدلة والقرائن وجمعها بشأن فعل ما "،<sup>(1)</sup> وهو حق ممنوح للإدارة الجبائية يمكنها مراجعة الوعاء الضريبي للمكلفين .

(1) - تتم المعاينات على النحو التالي :- من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة السادسة مساءً. - من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً.

(2) - أنظر المادّة 24 : من ق إ ج " يمكن للأعون الدخول ليلا إلى مصانع 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. "

(3) - موقع المعاني معاجم عربية <https://www.almaany.com/ar/dict/ar> ، مرجع سابق ، أطلع عليه بتاريخ

وقد أورد المشرع الجزائري الأحكام الخاصة بممارسة هذا الحق ضمن نصوص المواد من 33 على 38 من ق إ ج. ولذلك سنقوم بدراسته من خلال تبيان تأصيله القانوني، وتحديد السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، وصولاً إلى توضيح ضوابط ممارستها و القيود الواردة عليه ويتضح من خلال ما جاء في المادة 33 من ق إ ج التي تأصل لهذا الحق. (2) أنه ليس حقاً مطلقاً، بل هو إجراء إستثنائي تلجأ إليه الإدارة الجبائية عند الحصول على قرائن توحى بوجود ممارسات تدليسية ويتم ذلك بموجب رخصة صادرة عنها وبأمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو قاض يفوضه الأخير وذلك وفقاً لضوابط محددة، هذه المعايينات تشمل كل المحلات، التي يمكن الحصول منها على المستندات الوثائق والدعائم والعناصر المادية التي تثبت وجود تملص من دفع المستحقات والحقوق (3).

#### ثانياً: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في إجراء التحقيق.

أقر المشرع الجزائري حق الإدارة الجبائية في إجراء التحقيقات، كلما دعت الضرورة لذلك علماً أن هذا الحق يسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من وضعية المكلفين محل التحقيق خصوصاً وأن الأمر بالأساس يتعلق بوجود قرائن توحى بوجود ممارسات تدليسية، وذلك من خلال المعايينات الخاصة نظراً لما توفره من معطيات حقيقية يمكن الإعتماد عليها في حال ما ثبت وجود مناورات تدليسية. (4)

(1) - موقع المعاني معاجم عربية <https://www.almaany.com/ar/dict/ar> ، مرجع سابق ، أطلع عليه بتاريخ 2021/04/14 على الساعة 01.24

(2) - نصت المادة 33 من ق إ ج على ما يلي: " يمكن للموظفين المذكورين أعلاه، 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 "

(3) - نصت المادة 34 من ق إ ج على ما يلي: " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبيّن التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة "

(4) - عرفت الأعمال التدليسية من خلال ما جاء في نصوص المواد 193 من ق ض م م، و 118 من ق ر ر أ .

1- سلطة الإدارة الجبائية في إعداد المحاضر و تدوين المعاينات

نظم المشرع الجزائري هاته السلطة من خلال أحكام المادة 38 من ق إ ج . ونظرا لما تمثله هاته السلطة من أهمية فلم يتركها المشرع الجزائري دون تنظيم ، حيث عمد إلى تقييدها بجملة من الضوابط والضمانات حفاظا على حقوق المكلفين بالضريبة.(1)

2- سلطة الإدارة الجبائية في حجز المستندات .

تتمتع الإدارة الجبائية بسلطة حجز المستندات والوثائق والتي تمارسها بموجب أحكام الفقرة الثانية من المادة 38 من ق إ ج سالفة الذكر، التي أقرت هذا الحق للقائمين بالمعاينة وذلك بالقول بأنه " وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان، تعترضها صعوبات، يتم تشميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة ". لم يحدد المشرع طبيعة هذه الصعوبات لتبقى السلطة التقديرية فيها للقائمين بالمعاينة، متى رأوا بأن عملية الجرد تعترضها صعوبات جاز لهم القيام بحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية. مع ضرورة تبليغ شاغل الأماكن أو ممثله بإمكانية حضور عملية نزع الأختام وذلك بحضور ضابط من الشرطة القضائية والذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تمت معاينتها(2).

كما ألزم المشرع الجزائري القائمين بالمعاينة، بضرورة تسليم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله ، مع إرسال النسخة الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة . وهو الإجراء الذي يسمح للمكلفين بمتابعة مدى إلتزام المصالح الجبائية بالضوابط القانونية المنظمة لحق المعاينة ، من خلال ضمان حقه في إسترداد المحجوزات في أجل ستة (06) أشهر تحسب إعتبارا من تاريخ إستلام محضر الجرد .

ثالثا : ضوابط ممارسة حق إجراء التحقيق و القيود الواردة عليه

إن المشرع قيد هذا الحق بجملة من الضوابط والقيود والضمانات، وهو ما جعل المشرع

يحدد الأعوان المؤهلين قانونا، إضافة إلى إدراج خطوات إجرائية تضمن حقوق المكلفين

بالضريبة، من خلال تحديد الأوقات التي يمكن القيام فيها بالمعاينات، مع وضع شروط شكلية

(1) - جاء في نص المادة 38 من ق إ ج التي جاء فيها بأنه يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجلة. ويتضمن هذا المحضر، على وجه الخصوص: تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة . تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفاتهم . ذكر المكلف المعني بالمعاينة أو ممثله أو كل شاغل آخر، علاوة على الشهود المختارون . ذكر تاريخ وساعة التدخل مع جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

(2) - أنظر الفقرة الثالثة من المادة 38 من ق إ ج

أخرى من خلال ما يعرف بالإجراءات الرسمية سيما الإبلاغ الرسمي للمكلفين محل تطبيق هذا الحق تبليغا رسميا قبل مباشرة هذا الحق.<sup>(1)</sup>

### 1- الأعدان المؤهلين لممارسة حق إجراء التحقيق.

تدخل المشرع الجزائري لتحديد فئة الأعدان المخول لهم ممارسة هذا الحق، من خلال نص المادة 34 من ق إ ج، أين رخص للأعدان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ضرائب والمؤهلين قانونا<sup>(2)</sup>، 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 و دفع الضريبة .

### 2- الإجراءات الشكلية لممارسة حق إجراء التحقيق

وهي تلك الإجراءات التي وردت في أحكام المواد 35 و 37 من ق إ ج التي أوردت جملة من الضوابط و الإجراءات و التي سنورده على النحو التالي :

أ - أن تتم بمر قضائي من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو من يفوضه.

ب- أن يقدم طلب الترخيص<sup>(3)</sup> من طرف مسؤول الإدارة المؤهل قانونا ، حسب الحالة

(4)

ج- تخضع إجراءات المعاينة والحجز المترتب عنها تحت لسلطة القاضي ورقابته ،

ولذلك يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية وإعطاء كل التعليمات الضرورية للأعدان الذين سيشركون في المعاينة .

(1)- حسب ما ورد بنص المادة : 37 "يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة، في عين المكان، وحين إجراءها، إلى

الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر" .

(2) - ويقصد بالتأهيل القانوني للأعدان، ضرورة أن يكونوا مؤدبين لليمين القانونية وحائزين على بطاقة تفويض الوظيفة التي

يتم الإستظهار بها في مثل هذه الحالات واليمين القانونية منصوص عليها بأحكام المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم

299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة

الجبائية .

(3)- يتعين أن تكون هذه الطلبات مؤسرة وأن تحتوي على كل البيانات التي تحوزها الإدارة والتي تبرر من خلالها طلب

رخصة المعاينة وتبين على وجه الخصوص : تعريف الشخص أن تحتوي على الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ، والتي يتم البحث عن

دليل عليها . أسماء الأعدان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

(4) - يقدم الطلب من طرف المدير الولائي للضرائب بالنسبة للطلبات الواردة من مفتشيات الضرائب و يقدم من طرف رئيس

مركز الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين للإختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب ويقدم من طرف رؤساء المراكز الجوارية

للضرائب بالنسبة للطلبات الخاصة بمكلفين تابعين إقليميا لهذه الأخيرة .

د- كما تبلغ نسخة من الأمر المرخص لإجراء المعاينة في عين المكان للمكلف بالضريبة أو ممثله أو أي شاغل للمكان، وذلك حين إجرائها ، مقابل إشعار بالإستلام أو التوقيع على المحضر.

ه- في حال غياب المكلف بالضريبة ،أو من يمثله أو أي شاغل للمكان يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ الأمر بعد القيام بالمعاينة بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام. على أن يقوم ضابط الشرطة القضائية بدعوة شاهدين من خارج الأعوان المكلفين بالمعاينة وفي حال عدم تمكنه من ذلك يستعين بمحضر قضائي<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث : حق الإطلاع ( DROIT DE COMMUNICATION )

سنقوم من خلال هذا الفرع بتحديد مفهوم حق الإطلاع وتبيان السلطات الممنوحة للإدارة في ممارسة هذا الحق مع تحديد الضوابط و القيود الواردة عليه.

#### أولاً : مفهوم حق الإطلاع .

لقد تعددت التعريفات اللغوية والفقهيّة لحق الإطلاع، غير أنه في مجملها تعرفه بوصفه حق ممنوح للإدارة الجبائية يخولها الحق في الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تساعد في تحديد الوعاء الضريبي.

ويعرف حق الإطلاع لغة من خلال تعريف الحق كونه الموجود الثابت الذي لا يسوغ إنكاره والإطلاع هو النظر للشيء والعلم به والإشراف عليه. ليكون تعريفه لغة بأنه الموجود والثابت للنظر والعلم بالشيء والإشراف عليه<sup>(2)</sup>.

ويعرف حق الإطلاع إصطلاحاً على نحو ما جاء في تعريف الدكتور حسن المرصفاوي بأنه "السلطة التي يمنحها المشرع لإدارة الضرائب بغية التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية"<sup>(3)</sup>.

ونظم المشرع الجزائري هذا الحق من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية ضمن المواد من 45 إلى 64 مكرر 1، محددًا الأشخاص الخاضعين لهذا الحق، والعقوبات المطبقة عند رفض الخضوع لهذا الحق. كما تعرض في قانون الإجراءات الجزائية لهذا الحق بإعتباره أحد

(1)- نصت المادّة 37 : من ق إ ج . " يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة ..... وفي حالة إستحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي "

(2) - ابن منظور ، لسان العرب، معجم لغوي للعلامة الشيخ عبد الله العليّلي ، المجلد الثاني، لبنان، بيروت ، د.س.ن، ص 604.

(3) - طالب نور الدين الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر، عمان الأردن ، ط 1 ، 2008 ، ص 159.

الوسائل المستخدمة في البحث والتحري عن الجرائم، والوقوف على كل حالات التهرب من أداء المستحقات الضريبية.(1)

### 1- أساس حق الإطلاع في قانون الإجراءات الجبائية .

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية، من خلال الباب الرابع بفصوله السبعة ضمن أحكام المواد 45 إلى 64 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سلطة ممارسة حق الإطلاع على السجلات و الدفاتر المحاسبية للمكلفين بالضريبة، بموجب نص المادة 45 من ق إ ج<sup>(2)</sup>. غير أنه ربط هذا الحق بضرورة الحفاظ على الحق الدستوري المتمثل في حرمة الحياة الخاصة للمواطنين وهو ما نص عليه من خلال المادة 47 من الدستور<sup>(3)</sup>

### 2- أساس حق الإطلاع في قانون الإجراءات الجزائية .

أعطى المشرع سلطة ممارسة حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية وفقا لما حددته المادة 27 من الأمر 66/155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم وذلك في الحدود والأوضاع التي بينها في الأمر سالف الذكر.

### ثانيا : السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية

أعطى التشريع الجزائري المصالح الجبائية، جملة من الإختصاصات والصلاحيات تمكنها من إجراء حق الإطلاع و هي:

### 1- سلطة الإدارة الجبائية في فحص المستندات و الوثائق :

تتمثل بالأساس في القيام بفحص دفاتر وسجلات المكلفين بالضريبة كون الهدف الرئيسي من هذه العملية هو التحقيق من مطابقة النتائج المتوصل إليها إنطلاقا من فحص الدفاتر والسجلات المالية والمحاسبية، بتلك التي صرح بها المكلف. كما يمكن أن يقوم أعوان المصالح الجبائية علاوة عن ذلك، بإستعمال صلاحية الإستعلام والإستفسار لدى مختلف المؤسسات والإدارات العمومية.

(1) - بن شاعة حليلة ، كرام محمد الأخضر ، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة ، مجلة العلوم القانونية و السياسية، عدد ،جوان 2017 ، ص 257.

(2) - ورد بنص المادة 45 من ق إ ج النص التالي: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتفحص الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"

(3) - ورد بنص المادة 47 من التعديل الدستوري لسنة 2020 النص التالي " لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه. لكل شخص الحق في سرية مراسلاته وإتصالاته الخاصة في أي شكل كانت. لا مساس بالحقوق المذكورة في الفقرتين الأولى والثانية إلا بأمر معلل من السلطة القضائية.".

2- سلطة الإدارة الجبائية في الإتصال بمختلف الهيئات

عمد المشرع الجزائري إلى تنظيم حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات في المواد من 46 إلى 50 من ق إ ج، موضحا دور كل هيئة عمومية في توفير المادة الخاضعة للضريبة بموجب حق الإطلاع. وقد وضح ذلك من خلال المادة 48 من ق إ ج التي حددت النطاق الزمني لممارسة حق الإطلاع.<sup>(1)</sup>

وحدد المشرع على سبيل الحصر طائفة العقود التي يمكن الإطلاع عليها بموجب حق الإطلاع<sup>(2)</sup>، ليعود في المواد من 51 إلى 57 من ق إ ج لتنظيم أحكام حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين ويدخل ضمن هذه الفئة المؤسسات البنكية والمصرفية ومؤسسات التأمين وغيرها من المؤسسات المالية. كما نظم الأحكام الخاصة بالمؤسسات التي تقوم بالوساطة وتلك الخاصة بالتجارة المصرفية تحت عنوان حق الإطلاع لدى الغير.

ثالثا : ضوابط و قيود ممارسة حق الإطلاع

قيد المشرع ممارسة حق الإطلاع من أجل ضمان عدم إستغلاله من طرف أعوان الإدارة الجبائية على نحو يضر بمصالح المكلفين بالضريبة على النحو التالي:

1- الأعوان المخول لهم ممارسة حق الإطلاع .

من خلال أحكام المواد 53 و 61 من ق إ ج ، إشتراط المشرع في الأعوان المخول لهم ممارسة حق الإطلاع وكحد أدنى أن يكونوا من بين مراقبي الضرائب كشرط أساسي، ومن

(1) - نصت المادة 48 من ق إ ج على ما يلي " لا يمكن طلب ممارسة حق الإطلاع، المذكور أعلاه، في أيام العطل، أما في الأيام الأخرى فإن حصص الإطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات ، حيث يقومون بالتحريات لا يمكن أن تتجاوز أربع (04) ساعات، بالنسبة لكل يوم ."

(2) - نصت المادة 49 من ق إ ج على ما يلي : " لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل " وهي حسب المواد 58 و 61 المذكورة أنفا : - العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية و الزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعده بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار . - العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية . - العقود التي تتناول تكوين شركة . - العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بلأي صفة كانت.

الضروري أن يكون العون قد أدى اليمين القانونية أمام القاضي المختص إقليمياً،<sup>(1)</sup> وهو ما يمكنه من الحصول على بطاقة تفويض الوظيفة، وقد أورد المشرع في الفقرة الثانية من المادة 46 من ق إ ج بأنه يمكن الإستعانة بالأعوان الأقل رتبة، شريطة خضوعهم لنفس الشروط التي يخضع لها مراقب الضرائب .

## 2- الصفة الكتابية لحق الاطلاع:

إن الكتابة هي الوسيلة الرسمية والوحيدة في إثبات التصرفات القانونية، وكمبدأ عام فإن الإدارة الجبائية ملزمة في كل مرة تتوجه فيها للمكلفين بالضريبة، بطلبات توضيحية كانت أو تبريرية أن تعتمد إلى ضرورة تبليغ المكلف تبليغا صحيحا وقانونيا بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام وهذا ما أورده المشرع بنص المادة 19 من ق إ ج.

غير أن حق الإطلاع والذي نظمه المشرع الجزائري من خلال المواد من 45 إلى 64 مكرر 1 لم يأتي على ذكر الرسمية أو الكتابة كشرط وإجراء جوهري ولا حتى التبليغ، غير أنه في صورة ما إذا تم إستعمال هذا الحق في مواجهة المكلفين بالضريبة، فإنه يصبح من الضروري أن تتقيد المصالح الجبائية بشرط الرسمية والتبليغ الصحيح، كونهما من القواعد والشكليات الإجرائية الآمرة والتي لا يمكن الإتفاق على مخالفته لإرتباطها بالنظام العام.<sup>(2)</sup>

## المطلب الثاني: سلطة الإدارة الجبائية في المراقبة الضريبية

سنتناول بالدراسة كل أنواع الرقابة وذلك من خلال تخصيص فرع لكل منها نوضح من خلاله التأسيس القانوني لهذه الحقوق وتبيان السلطة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية مع تحديد القيود الواردة عن ممارسة كل نوع من أنواع الرقابة.

### الفرع الأول : مراقبة التصريحات

مراقبة التصريحات هي عملية فحص تقوم بها المصالح الجبائية بموجب نصوص قانونية تنظمها، وهو ما سوف نتطرق له من خلال تحديد مفهومها والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية والضوابط التي تقيد ممارسة هذا الحق.

(1) - المرسوم التنفيذي رقم 299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الصادر بتاريخ 05 ديسمبر 2010، ج ر عدد 74، ص 23. وقد نص دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المصالح الجبائية على ضرورة الإلتزام بتأدية اليمين القانونية.

(2) - بن شاعة حليلة، كرام محمد الأخضر، نفس المرجع، ص 259.

أولا : مفهوم مراقبة التصريحات

يعرف التصريح الجبائي بأنه " أحد الإجراءات الدائمة في علاقات المكلفين بمصلحة الضرائب وهو أداة أساسية لتحديد قيمة المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة.<sup>(1)</sup> وتعرف مراقبة التصريحات على أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذات شخصية طبيعية أو معنوية، كذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>(2)</sup>

وقد إختار المشرع الجزائري النظام الضريبي التصريحي، ما يترتب عليه قيام بعض المكلفين بالضريبة بإستعمال طرق مشروعة وغير مشروعة من أجل التملص من دفع مستحقاتهم الجبائية. لذلك مكن المشرع المصالح الجبائية من حق مراقبة وتصحيح التصريحات الجبائية بأن تقوم من بمطابقة هذه العناصر مع الواقع الاقتصادي و حقيقة الأمر ونصوص القانون المنظم للنشاط<sup>(3)</sup>، في سياق ضمان مبدأ المساواة والعدالة الضريبية الذي أقره المشرع الدستوري.<sup>(4)</sup>

1- تأصيل حق مراقبة التصريحات في قانون الإجراءات

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية في الفصل الأول من الباب الأول من الجزء الثاني، نجد أن المشرع أعطى الإدارة الجبائية حق مراقبة التصريحات بموجب المادة 18 من ق إ ج<sup>(5)</sup>، وبذلك فهو يكرس حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات وكذا

(1) - بساس أحمد، محتال فلة، أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط ، الجزائر، المجلد 11 العدد02، جوان 2020 ، ص58.

(2) - محاضرات ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، <http://elearning.univ-km.dz/course/info.php?id=2148> أطلع عليه بتاريخ 2021/04/14 على الساعة 22.31

(3) - فنيديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة القانون ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي1954 قالمة ، عدد 35، سبتمبر 2013 ، ص 190.

(4) - أنظر المادة 82 من التعديل الدستوري دستور 2020 " كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة ، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية. "

(5) - نصت المادة 18 من ق إ ج على التالي : " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. "

المستندات،<sup>(1)</sup> ولا يقتصر هذا الحق على التجار فقط بل يمتد إلى كل المكلفين المعنيين بالتصريحات الجبائية<sup>(2)</sup>.

## 2- أساس حق مراقبة التصريحات في القانون الجبائية الأخرى .

أشار المشرع الجزائري إلى هذا الحق من خلال القوانين الجبائية الأخرى نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

### أ- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

نص المشرع الجزائري على مراقبة التصريحات في القسم الفرعي الأول من القسم التاسع من الباب الثالث تحت مسمى **التحقيق في التصريحات** وهو ما تضمنته أحكام المادة 188 منه على إمكانية إستدعاء مهندسو المناجم في مكان أعوان الضرائب المباشرة أو سويا، إلى التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا منجميا وكذا المؤسسات التي تستغل المحاجر.

### ب - قانون الضرائب غير المباشرة:

تعددت المواد التي جاء فيها التنصيص على حق مراقبة التصريحات في قانون الضرائب غير المباشرة. ومنها التأكد من صحة التصريحات الخاصة بالقوة الكحولية للمشروبات والمواد المقطرة<sup>(3)</sup>. وإمكانية تنقل أعوان الضرائب إلى الأقبية الخاصة بزراعة الكروم<sup>(4)</sup>. إلى جانب إمكانية تقدير الغلال والتدقيق بصحة التصريحات الخاصة عن طريق المعاينات.<sup>(5)</sup>

(1)- لقد ألزم القانون التجاري في المواد 09 و 10 منه، حاملي صفة التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية اليومية و دفتر الجرد لعناصر الأصول و الخصوم مع إقفال حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج.

(2) - وهو ما ورد في الفقرة الثانية من نفس المادة حيث نصت على أنه يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

(3) - أنظر المادة 93 من قانون الضرائب غير المباشرة " يرخص لأعوان إدارة ضرائب القيام بالمراقبات التي يرونها ضرورية من أجل التأكد من صحة التصريحات المتعلقة بالقوة الكحولية الموجودة في المشروبات والمواد التي يجب تقطيرها "

(4) - ورد بالمادة 188 من ق ض غ م إمكانية تنقل أعوان الضرائب إلى الأقبية الخاصة بزراعة الكروم من أجل التحقيق في التصريحات بالغلة أو المحزونات بالنسبة للعنب المقطوف أو المسطار أو الخمر.

(5) - لقد نصت المادة 286 من ق ض غ م على أنه "يمكن تقدير الغلال قبل أو بعد التصريح بها و ييكن للمصلحة أن تدقق صحة التصريحات الخاصة بالغلة عن طريق المعاينات التي يرى أعوان الضرائب ضرورة القيام بها سواء في المزارع أو في المناشر والمخازن"

ثانيا : سلطات الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات

ولممارسة هذه السلطة التي تجعلها تتأكد من دقة التصاريح فإن المصالح الجبائية تستعمل الصلاحيات التالية :

#### 1- : صلاحية التدقيق في التصريحات الجبائية

ولممارسة هذه الصلاحية أو السلطة أقر المشرع الجزائري إجراءات تضمن هذه الممارسة من خلال الأحكام الواردة بالمادة 49 من قانون المالية لسنة 2021 التي تم بموجبها تعديل نص المادة 19 من ق إ ج ، نذكرها على النحو التالي :

##### أ- طلب المعلومات ( demande de renseignements ) :

تعتبر طلبات المعلومات من بين الإجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها رفع كل إلتباس أو غموض يعتري التصريحات الجبائية المودعة من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا من خلال تقديم طلب من طرف المصلحة المسيرة للملف الجبائي حسب الحالة، يوجه إلى المكلفين بالضريبة موضوع التحقيق في شكل مكتوب<sup>(1)</sup> وذلك من أجل تقديم معلومات بخصوص المعلومات التي تبين للمصلحة ضرورة توضيحها من قبل المكلفين.

##### ب- طلب التوضيحات و التبريرات ( demande de justifications ou claircissements )

من خلال أحكام المادة 49 من قانون المالية 2021 نرى بأن المشرع لم يحمى بحصر الحالات التي يتم اللجوء فيها إلى طلبات التوضيحات، والحالات التي يتم اللجوء فيها إلى طلبات التبريرات، حيث لم يفرق بينهما و قد وردا ضمن نفس سياق المادة<sup>(2)</sup>. وقد حدد المشرع الجزائري بموجب أحكام المادة 49 من ق إ ج في الفقرتين الثانية والثالثة على التوالي الإجراءات الشكلية التي يتوجب القيام بها على النحو التالي:

- أن تكون الطلبات كتابية، وأن تشير صراحة للنقاط المراد الحصول على توضيحها.
- أن تتضمن تحديد أجال الرد كحد أقصى ب 30 يوم من تاريخ إستلام الطلب<sup>(1)</sup>.

(1) - إعتبارا من 2021/01/01 تاريخ دخول أحكام قانون المالية 2021 حيز التنفيذ لم يعد يسمح بتوجيه طلبات المعلومات والتوضيحات والتبريرات بطريقة شفوية . حيث ألزمت أحكام المادة 49 من ق م 2021 أن تكون هذه الطلبات كتابية و بالتالي تم الإستغناء على الطريقة الشفوية في التعامل مع المكلفين مما يعطي ضمانا أكثر للمكلفين في إجراء عملية الرقابة بإعتبار سهولة إثبات الإجراء بالطريقة الكتابية عكس التعامل الشفوي .

(2) - وردت بنص المادة 49 من ق م 2021 على النحو التالي : " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية . يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة "

2- صلاحية قبول وتصحيح التصريحات.

يترتب عن عملية مراقبة التصريحات إما قبول ما جاء بها لصحته وتطابقه مع كل المعطيات المتوفرة لدى المصالح الجبائية من معلومات جبائية تخص المكلفين بالضريبة، أو الرفض الكلي أو الجزئي لما ورد بالتصريحات والقيام بتصحيحه.

أ- سلطة قبول التصريحات :

وتتمثل مظاهر هذه السلطة بالأساس، في قبول المصالح الجبائية بالمعطيات الواردة بالتصريحات المودعة من طرف المكلفين، سواء كانت هذه التصريحات سنوية أو فصلية (ثلاثية - شهرية). ولا يمكن بأي حال من الأحوال القول بقبول تصريح جبائي ما دون إجراء عملية مراقبة، حيث تقبل المصلحة بالتصريح مبدئياً إلى أن يتبين ما يثبت عدم صحته من خلال ورود معلومات تفيد ذلك.

ب- سلطة تصحيح التصريحات :

إذا تبين وجود فوارق في أرقام الأعمال الخاضعة للضريبة أو الرسم المصرح به، مع تلك التي تمكنت المصالح المسيرة للملف الجبائي من إستخراجها، إنطلاقاً مما تحوزه من معلومات جبائية، تشرع في عملية تصحيح التصريحات بموجب أحكام المادة 49 من ق م 2021.

ثالثاً : الضوابط المقيدة لحق مراقبة التصريحات

نظم المشرع حق مراقبة التصريحات من خلال وضع جملة من الضوابط وهي:

1- الأعوان المخول لهم ممارسة حق مراقبة التصريحات.

من خلال متابعة النصوص القانونية المنظمة لحق رقابة التصريحات المدرجة في نصوص المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية. (2) يتبين لنا أن المشرع لم يأتي على ذكر الأعوان المخول لهم ممارسة هذا الحق. حيث إكتفى في صياغة المادة 19 بإستعمال عبارة " المصلحة المسيرة "، في كل مرة يأتي على تحديد إجراء معين ومنه عبارة " تدقق

(1) - لم تبين المادة 49 من ق م 2021 طريقة الإستلام، وإكتفت بالقول " تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين يوماً، ابتداءً من تاريخ استلام الطلب " ولهذا فإن القاعدة العامة هي أن يبلغ المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام أو عن طريق التسليم اليدوي المباشر مع الإشعار بالإستلام وهذا ما ورد من خلال توضيح طريقة الإبلاغ بالنسبة لباقي التسويات ضمن نفس أحكام المادة وكذا أحكام المادة 292 من ق م ر م التي نصت صراحة على ما يلي " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه".

(2) - المادة 19 من ق م 2021 عدلت بموجب أحكام المادة 49 من قانون المالية 2021 .

المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية " وعبارة " تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية " .

## 2- صفة الرسمية والتبليغ .

وتشكل الرسمية ضمانا جدية وحقيقة للمكلفين بالضريبة في مواجهة السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، ما دعى المشرع الجزائري إلى إلزام الإدارة الجبائية، بالتعامل الكتابي مع المكلفين بالضريبة في كل المراحل المتبعة قصد إتمام إجراءات مراقبة التصريحات، وهو ما عبر عنه من خلال نص المادة 19 من ق إ ج بعبارة " الإجراء الجاهي " الذي يرتكز على قيام المصلحة بإرسال التصحيحات المقترحة للمكلفين بالضريبة وفقا لنماذج معدة لهذا الغرض<sup>(1)</sup>، ومن ثم فإنه لا يمكن تصور إجراء وجاهي دون كتابة.

### الفرع الثاني : المراجعات الجبائية

وهي إحدى أهم السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تمكنها من مراقبة كل الحقوق والرسوم واجبة التسديد. وقد تأخذ المراجعات الجبائية عديد الأشكال منها ما هو داخلي كالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ومنها ما هو خارجي كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

### أولا : ماهية المراجعات الجبائية .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تمكن المصالح الجبائية من مكافحة الغش والتهرب الضريبي والعمل على الحد من هذه الظاهرة، وذلك بهدف تصحيح الأخطاء وكشف الإختلالات ومعالجتها.<sup>(2)</sup>

### 1- تعريف الرقابة الجبائية :

لم يعمد المشرع الجزائري إلى وضع تعريف قانوني محدد للرقابة الجبائية ، وإكتفى بتحديد الإجراءات والضوابط المحددة لممارسة هذه السلطة<sup>(3)</sup>، تاركا المجال في ذلك للباحثين

(1) - تتمثل هذه النماذج في : الإشعار بالتسوية الأولى و الإشعار بالتسوية النهائي وكذا الإشعار بالتخلي عن التسوية و هي نماذج موحدة، معدة من طرف المديرية العامة للضرائب تحت رمز C-4 .

(2) - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، دط ، 2011، ص11.

(3)- تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة : 1) مصالح البحث والمرجعة التابعة لمديرية المراجعات الجبائية SRV المتواجدة بالجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة وهي مختصة بالنظر في المكلفين المهمين على المستوى الوطني. 2) مديرية

والمختصين لإيجاد تعريفات فقهية للرقابة الجبائية. لذا وردت عديد التعريفات للرقابة منها ما هو لغوي و منها إصطلاحي وفقهي.

فقد عرفت الرقابة لغة بالحراسة والخوف (راقب الشيء بمعنى حرسه ، وراقب الله في أمره بمعنى خافه)<sup>(1)</sup>

وقد أخذت الرقابة الجبائية عديد التعريفات، حيث عرفها الدكتور دراز عبد المجيد على أنها" التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر والتأكد من حصيلة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".<sup>(2)</sup>

وقد عرفها هايمان وهيلجرت بأنها " تتضمن الوظيفة الإدارية للرقابة مختلف أوجه النشاط اللازم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وفقا للخطة الموضوعية، والرقابة تعني تقرير ما إذا كانت الخطط قد نفذت وما إذا كان هناك تقدم نحو تحقيق الأهداف والتصرف إذا كان ضروريا لتصحيح الانحرافات والأخطاء".<sup>(3)</sup>

وبحسب لوران كلود "الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين بأداء واجباتهم و تسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".<sup>(4)</sup>

وقد عرفت أيضا على أنها "تشخيص لمحتوى التسجيلات المحاسبية بما يتماشى والقوانين الجبائية والتأكد من أنها مطابقة لمحتوى الإثباتات والتصريحات المقدمة".<sup>(5)</sup>

وعرفت أيضا بأنها "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من دفع الضريبة وتقويمها".<sup>(1)</sup>

المؤسسات الكبرى (DGE .3) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب (SDCF .4) المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية بمراكز الضرائب CDI.

(1) - معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة، ص ب 1986 ، المطبعة الكاثوليكية، لبنان ، طبعة 11 ، 1981 ، ص 256 .

(2) - دانون محمد لمين ، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري ، مذكرة ماستر في العلوم القانونية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016/2015 ، ص 10 .

(3) - جهاد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، دراسة ميدانية المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2005 ، ص 15 .

(4) - Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, P13.

(5) - Allal Hamini , L'audit Comptable et financier , Edition Berti ,Algérie , 2001, P 172.

2- أنواع الرقابة الجبائية :

يمكن تصنيف الرقابة الجبائية من خلال الجهة الموكل لها عملية الرقابة إلى نوعين من الرقابة، نقسمها على النحو التالي :

أ- الرقابة الداخلية :

وتتمثل في الأعمال التي تقوم بها المصالح القاعدية من مفتشيات ضرائب والمصالح الرئيسية للتسيير التابعة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب. (2) وتشتمل على نوعين من الرقابة

- الرقابة الشكلية أو ما يعبر عنها بالرقابة البسيطة CONTROLE FORMEL.

- الرقابة على الوثائق أو المستندات CONTROLE SUR PIECES .

هذه الأصناف من الرقابة لم يتم تنظيمها من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية، ضمن إجراءات خاصة. لذلك فكل الأحكام الإجرائية التي تنظم هذا النوع من الرقابة هي نفسها الإجراءات المعمول بها في مراقبة التصريحات، المنصوص عليها بموجب المواد 18 و 19 من ق إ ج التي سبق التطرق إليها. لتبقى الطرق الواجب إعمالها للقيام بالرقابة على المستندات هي تلك التي أوردتها النصوص التنظيمية لاسيما الدليل التطبيقي للرقابة على المستندات. (3) حيث تعتبر هذه الرقابة في الغالب عملية تمهيدية لبرمجة المكلفين في إحدى أنماط الرقابة الخارجية.

ب- الرقابة الخارجية:

وتتمثل في الرقابة التي تضطلع بها المصالح المتخصصة للرقابة و يمكن حصرها في ثلاثة أنواع من الرقابة.

- التحقق في المحاسبة vérification de comptabilité

- التحقق المصوب في المحاسبة vérification ponctuelle de comptabilité

- التحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

(1) - منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، ط1، 2009، ص 201 .

(2) - هذه المصالح تم إستحداثها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009 .

(3) - دليل الرقابة على المستندات، صادر عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، الجزائر ، سنة 2004 .

كل هذه الأنماط من الرقابة تم تنظيم إجراءاتها والآجال المتعلقة بها، من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 20 و 20 مكرر و 21 منه على التوالي.

ثانيا : سلطات الإدارة الجبائية في أعمال المراجعة الجبائية

يمكن حصر الصلاحيات التي تتمتع بها المصالح الجبائية لممارسة حقها في الرقابة الجبائية على النحو التالي :

1- السلطة الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الداخلية :

تتمثل السلطات الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الداخلية في نوعين من الرقابة وهي:  
أ- الرقابة الشكلية

تدخل هذه الرقابة ضمن الأعمال الدورية التي تقوم بها المصالح القاعدية المسيرة للملفات الجبائية. ويشرع فيها مباشرة بعد إستلام التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، ليتم أليا مراقبة هذه التصريحات بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، بداية من الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، بالإضافة إلى الفحص الموضوعي عن طريق مقارنة المعلومات الواردة بالتصريحات مع المعلومات التي تحوزها المصلحة من كشوف الربط وبطاقات معلومات<sup>(1)</sup> والقيام بتصحيح الأخطاء الواردة بها عن طريق التسويات الجبائية<sup>(2)</sup>.

ب - الرقابة على الوثائق أو المستندات

إعتبر هذا النمط من الرقابة ضامنا لحماية مصالح الخزينة العمومية إنطلاقا من حرية المكلفين بالتصريح بمداخلهم الخاضعة للضريبة، والتي يتوجب أن يقابلها شكل من أشكال الرقابة للتحقق من صدقية وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، ونظرا لأهميته فقد عمدت المديرية العامة للضرائب إلى تبيان مفهومه وتحديد الجهات الموكل لها القيام بهذه الرقابة علاوة على الإجراءات التي يتوجب إحترامها من خلال دليل الرقابة على الوثائق.<sup>(3)</sup> وتتم هذه العملية بداية ببرمجة مجموعة من الملفات حسب معايير عديدة منها ما يتعلق بطبيعة النشاط ومنها ما يتعلق بالمكلفين ومدى إلترامهم بإيداع التصريحات الجبائية وذلك بعد دراسة

(1) -كشوف الربط وبطاقات المعلومات هي تلك الوثائق التي يتم إنجازها من طرف المصالح القاعدية المسيرة للملف الجبائي وتتبادلها فيما بينها وتحتوي على كل المعطيات التي توفر لدى المصلحة من خلال التصريحات الخاصة أو عن طريق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وقد تشمل على المبيعات أو المشتريات أو المقبوضات أو الأتعاب لكل مكلف على حدا.

(2)- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، ط 1، 2009، ص 12.

(3) - دليل الرقابة على المستندات، مرجع سابق، ص 03 .

نقدية لهذه التصريحات. وعلى العكس من الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق تكون أشمل ولذلك تقوم الإدارة الجبائية بفحص وتحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها، وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة لأخرى.<sup>(1)</sup>

## 2- السلطة الممنوحة للإدارة في إطار الرقابة الخارجية :

هاته السلطات أوردتها أحكام المواد 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية والمعدلة على التوالي بموجب المواد 50 و 51 و 52 من قانون المالية لسنة 2021. وهي ما عبر عنه المشرع بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالإضافة إلى مراقبة التقييمات التي نظمتها المادة 38 مكرر 2 المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية 2021.

### أ- التحقيق في المحاسبة ( vérification de comptabilité )

يمكن تعريفه بأنه "مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم. مهما كانت طريقة حفظ الدفاتر المحاسبية التجارية الواجبة قانونا، حتى ولو كانت محفوظة بطريقة معلوماتية وذلك للتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية والواقعية، ليتسنى معرفة مدى مصدقيتها".<sup>(2)</sup>

و لم يفرق التشريع الضريبي في عملية التحقيق المحاسبي بين المكلفين بالضريبة، حيث يشمل كل المكلفين مهما كان طبيعة نشاطهم وشكلهم القانوني. وبذلك لم يفرق بين المكلفين بالضريبة ما إذا كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.<sup>(3)</sup>

وبالعودة إلى نص المادة 20 من ق إ ج المعدلة والمتممة بموجب أحكام المادة 50 من قانون المالية 2021، نرى بأن المشرع جاء على تعريف التحقيق المحاسبي، حيث عرفه بأنه "عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة"<sup>(4)</sup>. ويشمل التحقيق المحاسبي مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف

(1) -كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص168.

(2) -صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، دط، 2014، ص40.

(3) - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص287.

(4) - أنظر الفقرة الأولى من المادة 20 من ق إ ج .

بالضريبة.<sup>(1)</sup> و في ذات السياق حدد المشرع الإطار المكاني للتحقيق المحاسبي، إلزاماً بأن يتم كأصل عام بعين المكان، ويمكن للمكلفين محل الرقابة في حال أعلنوا رغبتهم في أن لا يتم التحقيق المحاسبي بعين المكان، لسبب أو لآخر أن يتقدموا بطلبات للمصلحة، وأن تقبلها هذه الأخيرة. وكذا في حالات القوة القاهرة المثبتة قانوناً.<sup>(2)</sup>

#### ب- التحقيق المصوب في المحاسبة ( vérification ponctuelle de comptabilité )

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابي موجّه، ولا يختلف من الناحية التقنية عن التحقيق في المحاسبة، كل ما هنالك هو أن التحقيق المصوب له إجراءات أقل تقييداً من تلك المنظمة للتحقيق المحاسبي العام، بالنظر إلى كون التحقيق المصوب لا يستهدف كل الضرائب والرسوم. كما أنه يخص فقط جزء أو كل المدة غير المتقادمة<sup>(3)</sup> أو بمجموعه عمليات أو معطيات محاسبية متعلقة بمدة تقل عن سنة جبائية.

يعد التحقيق المصوب أحدث أنماط التحقيق، حيث تم إستحداثه بموجب أحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.<sup>(4)</sup> أين نظم المشرع الجزائري هذه السلطة من خلال المادة 20 مكرر من ق إ ج المعدلة والمتممة بموجب أحكام المادة 51 من قانون المالية 2021. ويتمتع أعوان المصالح الجبائية المختصة بحق ممارسة هذه السلطة كذلك عندما تشكل هذه الأخيرة في صدقية المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>(5)</sup>

(1) مطبوعة صادرة عن مديرية العلاقات العمومية والاتصال بالمديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2020.

(2) - لمزيد التوضيح أنظر المادة 20 من ق إ ج .

(3) - المقصود بالمدة غير المتقادمة ما ورد بنص المادة 39 من ق إ ج "يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع

(04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصلها- القيام

بأعمال الرقابة - قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي".

(4) - Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010.

(5) - أنظر الفقرة الأولى من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

ج - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وقد عرفه الفقيه الإقتصادي Thierry Lambert على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات بالمدخيل الإجمالية الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بإجمالي المدخيل المحققة من خلال مسيرة الحياة".<sup>(1)</sup>

ويعتبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الجزائر حديث نسبيا مقارنة بباقي أنماط التحقيق الأخرى، ذلك لأنه تم إحداثه بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 بإستحداث المادة 131 مكرر ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. وقد عرفته المديرية العامة للضرائب بأنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. وبصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام".<sup>(2)</sup>

وقد نظم المشرع الجزائري أحكام الخاصة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، من خلال ما ورد في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بالمادة 52 من قانون المالية لسنة 2021. ويفهم منها أن هذا النوع من الرقابة يقتصر فقط عن الأشخاص الطبيعيين ويخص فقط الضريبة على الدخل الإجمالي بإعتبار هذا النوع من الضرائب يخص المدخيل المحققة من طرف الأفراد أي كان مصدرها.<sup>(3)</sup> وهو ما أقره القضاء من خلال القرار رقم 076288 المؤرخ في: 2013/06/13.<sup>(4)</sup>

د - مراقبة التقييمات

تعتبر سلطة مراقبة التقييمات من بين السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تقوم بمقتضاها بمراقبة العقود الناقلة للملكية وحقوق الإنتفاع والتمتع وحق الإيجار متى كان الثمن المصرح به أو التقدير الذي تم إعتماده لتحصيل الرسم النسبي أقل من القيمة التجارية للأموال المنقولة أو المبنية .

(1) - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984, p 8.

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص19 .

(3) - ورد نص المادة 21 الفقرة 01 على النحو التالي: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشعروا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لدي موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"

(4) - حيث قضى مجلس الدولة من خلال هذا القرار في تأكيد حق الإدارة في القيام بهذا تنوع من الرقابة بالإعتماد على علامات الثراء الواضحة، ومن خلال متابعة تذاكر السفر والأرصدة في البنوك والأراضي الفلاحية .

وقد نظم المشرع الجزائري هذه السلطة من خلال المادة 38 مكرر 2 المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية 2021. ولم يأتي على تعريف لها، بل إكتفى بتحديد الإجراءات الواجب القيام بها.<sup>(1)</sup>

وقد حدد المشرع الحقوق التي تكون محل مراقبة وتقييم في فئتين من الحقوق وهي:

1- حقوق نقل ملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع المتعلق بالأموال العقارية والمحللات التجارية، أو الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الزبائن أو السفن أو البواخر

2- الحق في إيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.

### ثالثا : ضوابط ممارسة سلطة الرقابة الجبائية

في سياق دعم التوازن القائم بين المحافظة على مصالح الخزينة العمومية، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة، تم تقييد السلطات الممنوحة للإدارة من أجل ضمان عدم تعسفها في استعمال هاته السلطة وذلك على النحو التالي:

#### 1- المصالح و الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

في هذا السياق يجب أن نفرق بين الرقابة الداخلية والخارجية، فالرقابة الداخلية سيما ما تعلق منها بالرقابة الشكلية، تعد من الأعمال العادية التي تقوم بها المصالح القاعدية المتمثلة المديرية الفرعية للتسيير بمديرية المؤسسات الكبرى والمصلحة الرئيسية للتسيير ضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وكذا مفتشيات الضرائب، أما بخصوص الرقابة على الوثائق فقد أدرجت ضمن المهام الرقابية للمصالح سافة الذكر، من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية المؤسسات الكبرى والمصلحة الرئيسية للرقابة بمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، ومفتشيات الضرائب.<sup>(2)</sup> ولم يحدد المشرع الأعوان المؤهلين للقيام بهذه الرقابة من خلال النص الإجرائي.<sup>(3)</sup> لذلك سنقتصر على ذكر المصالح والأعوان المختصين بالرقابة الخارجية .

(1) - ما يميز هذه السلطة أنها وإلى غاية صدور قانون المالية 2020 لم يكن المشرع قد أحاطها بالتدابير اللازمة لحماية حقوق المكلفين من خلال تفعيل الإجراء الوجاهي، ليعمد من خلال أحكام المادة 55 من ق م 2021 على تنظيم الإجراءات القانونية التي يحمي بموجبها حقوق المكلفين بالضريبة المعنيين بهذه الرقابة، سيما ما تعلق بالحقوق الأساسية المكفولة قانونا كالحق في العلم والحق في الإستعانة بالمستشارين مع تحديد الأعوان المؤهلين للقيام بالرقابة.

(2) - دليل الرقابة على المستندات، مرجع سابق، ص 04 .

(3) - المادة 19 من ق إ ج لم تأتي على تحديد الأعوان المؤهلين للقيام بمراقبة التصريحات لتترك المجال لكل الأعوان العاملين بالمصالح القاعدية الحق في القيام بهذا النوع من الرقابة.

أ- المصالح المكلفة بالرقابة :

تم تحديد المصالح المكلفة بإجراء عملية الرقابة بأصنافها الثلاثة من خلال التنظيم الهيكلي لمختلف المصالح الضريبية على نحو يضمن تغطية مختلف الأنشطة والمناطق سواء تعلق الأمر برقابة مركزية أو محلية.

1) المصالح المكلفة بالرقابة على المستوى المركزي

يمكن حصرها في الهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب التي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.<sup>(1)</sup> من خلال إحداث مديرية متخصصة بحسب طبيعة الأنشطة المسندة إليها وما يهمنها منها تلك المختصة بالرقابة وهي :

i. مديرية البحث و المراجعات ( DRV )

تقوم هذه المصلحة بتسيير عمليات الرقابة الجبائية، على المستوى المركزي. ويمتد إختصاصها على مستوى وطني ولممارسة سلطة الرقابة تم إحداث ثلاث ( 03 ) مصالح جهوية للبحث والمراجعات موزعة على كل من الجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة.

ii. مديرية كبريات المؤسسات ( DGE )

وقد تم إستحداثها في سياق عصرنة الإدارة الجبائية، بموجب مرسوم تنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005. وتتكون من خمس ( 05 ) مديريات موزعة حسب الإختصاصات الممارسة. غير أن ما يهمنها منها هي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المحددة بالمادة 02 من المرسوم سالف الذكر،<sup>(2)</sup> والتي أوكلت لها مهام الرقابة بخصوص ملفات المكلفين بالضريبة، التي تدخل ضمن إختصاصاتها النوعية والمسيرة من طرفها.<sup>(3)</sup> كإحدى المهام التي تختص بها علاوة على المهام الأخرى من تأسيس الضريبة وتحصيلها والفصل في منازعات الضرائب والرسوم الخاصة بالمكلفين بالضريبة .

(1) - مرسوم تنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الصادر ج ر عدد 51، لسنة 1998، ص 23 .

(2) - مرسوم تنفيذي رقم 494/05 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 ، المتضمن إستحداث مديرية كبريات المؤسسات، الصادر ج ر عدد 84، لسنة 2005، ص 16 .

(3) - للإطلاع على تحديد الإختصاص النوعي المتعلق بمديرية كبريات المؤسسات أنظر المادة 160 من ق إ ج .

(2) المصالح المكلفة بالرقابة على المستوى المحلي :

i. - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديريات الضرائب الولائية ( SDCF )

تتكون المديريات الولائية للضرائب من (05) مديريات فرعية لتغطية كل نشاطات المديرية الولائية حسب طبيعة كل إختصاص ممارس. وما يهمننا في دراستنا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية التي هي محل الدراسة الحالية.<sup>(1)</sup> وتكلف هذه الأخيرة بإعداد برامج البحث ومراجعة

ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها وتضم أربع (04) مكاتب وهي<sup>(2)</sup>:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

- مكتب البطاقات والمقارنات.

- مكتب المراجعات الجبائية.

- مكتب مراقبة التقييمات.

ii. - مراكز الضرائب ( CENTRE DES IMPOTS )

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.<sup>(3)</sup> يعد من بين الهياكل الحديثة التي تدعمت بها المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ينظم في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين ثانويتين. غير أن ما يهمننا في دراستنا هنا المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث،<sup>(4)</sup> التي تختص بإنجاز إجراءات البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، ومعالجتها و تخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها. علاوة على إقتراح عمليات المراقبة وإنجازها من مراجعات جبائية ومراقبة على أساس المستندات. وتضم هذه المصلحة أربع (04) مصالح :

- مصلحة البطاقات والمقارنات - مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

(1) - قرار مؤرخ في 12 جويلية 1998 المحدد للإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها و صلاحياتها. ج ر عدد 79، لسنة 1998، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998، ص 23.

(2) - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ص 14.

(3) - مطبوعة صادرة عن مديريةية العلاقات العمومية والاتصال بالمديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم ومهام، نشرة 2020.

(4) - أنظر المواد من 90 إلى 94 من القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009 المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ص 16.

- مصلحة التدخلات - مصلحة المراقبة.

ب- الأعدان المؤهلين لممارسة الرقابة :

حدد المشرع الجزائري فئة الأعدان المكلفين بالرقابة، خاصة المؤهلين لممارسة للمرجعات الجبائية كحد أدنى برتبة مفتش ضرائب،<sup>(1)</sup> على أن يتم تعيينهم بصفتهم محققي محاسبة ويحملون بطاقات إنتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.<sup>(2)</sup> وذلك بموجب نصوص المواد 20 الفقرة 2، و 21 الفقرة 2 و 38 مكرر 2 الفقرة 2 من ق إ ج.

2- الكتابة في التعاملات مع المكلفين

عمل المشرع الجزائري من خلال النصوص المنظمة للمراجعات، إلى جعل كل الإجراءات التي تتم مع المكلفين بالضريبة موضوع التحقيق أو المراجعة الجبائية مكتوبة، ومن هاته الإجراءات ما نص عليه المشرع بالمواد 20 و 21 و 38 مكرر 2 من ق إ ج.<sup>(3)</sup>

الفرع الثالث : حق الإسترداد ( DROIT DE REPRISE )

تظهر أهمية منح المصالح الجبائية الفترة الزمنية الكافية لمعالجة الإخلالات والنقائص

التي تعتري التصريحات الجبائية للمكلفين، لتمكينها من المحافظة على مصالح الخزينة العمومية، وهذا ما يعبر عنه بحق الإسترداد. و تمارس هذا الحق من أجل إسترداد الضرائب الخاصة بالمكلفين بالضريبة ووفقا للقانون لذلك تخضع لقيود بما في ذلك فترة التقادم.<sup>(4)</sup>

(1)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص05.

(2) - بحسب المادة 21 من المرسوم التنفيذي 299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي بالموظفين المنتمين للأسلك الخاصة بالإدارة الجبائية الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 10 ديسمبر 2010 فإن سلك المفتشين يضم خمس (5) رتب : رتبة مفتش الضرائب - رتبة مفتش رسمي للضرائب - رتبة مفتش مركزي للضرائب - رتبة مفتش قسم للضرائب - رتبة مفتش رئيس للضرائب.

(3)- نصت الفقرة 01 من المادة 20 من ق إ ج على ما يلي : "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب من طرف المكلف الضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة". كما نصت الفقرة 03 من المادة 20 منه على التالي: "يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة" ونصت لفقرة 04 من المادة 20 من نفس القانون على ما يلي : "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق".

(4)- أعمال ومقالات قانونية ووجهات النظر للباحث أقيشييو عبد الغفور، أطلع عليه بتاريخ 2021/04/30 الساعة

04.09، العنوان الإلكتروني <https://www.facebook.com/838520772850356/posts/851943831508050>

أولاً : مفهوم حق الإسترداد

سنتناول في تحديد مفهوم حق الإسترداد مختلف التعاريف الواردة فيه، مع تحديد الأسس القانونية التي يعتمد عليها.

1- تعريف حق الإسترداد :

يعرف الإسترداد لغة بأنه "إسم من مصدر إسترد أي بمعنى أعاد ما ضاع منه وإسترجعه" ويعرف حق الإسترداد بأنه "حقّ المدين في استرداد ممتلكاته بعد سداد ديونه"<sup>(1)</sup> ولم يأتي المشرع على تعريف حق الإسترداد ضمن أحكام القوانين الجبائية، وقد إكتفى بذكر شروط ممارسة هذا الحق مع تحديد الأجل المسموح فيه ممارسته.

ونخلص إلى أن حق الإسترداد هو ذلك الحيز الزمني المعبر عنه بالآجل، الذي يمنح للمصالح الجبائية من أجل معالجة الإخلالات والنقائص في تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها والقيام بأعمال الرقابة وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي .

2- أساس حق الإسترداد

أ- المبدأ العام للتقادم الجبائي:

أقر المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة حق الإسترداد، ضمن أحكام المواد 39، 40 و 41 من ق إ ج تحت مسمى الأجل العام والآجال الإستثنائية، بالإضافة إلى إستحداث المادة 39 مكرر بموجب قانون المالية لسنة 2021 والتي تنظم تمديد الأجل يمدد الأجل العام للإسترداد. ويستعمل المشرع لفظ "تقادم" عندما يريد التعبير عن هذا الحق<sup>(2)</sup>.

ب - تنظيم التقادم الجبائي حسب أصناف الضرائب والرسوم:

لم يكتفي المشرع بالتأسيس لحق الإسترداد من خلال القواعد العامة، ليتعداها إلى تنظيم هذا الحق، لكل صنف من أصناف الضرائب والرسوم المعنية وذلك ضمن الفصول الخمسة التي وردت بالباب الخامس بالمواد من 105 إلى 142 مكرر من ق إ ج تحت مسمى التقادم على النحو التالي :

(1) -موقع المعاني، <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar>، أطلع عليه بتاريخ 2021/04/30 بتاريخ 10.57 .

(2) - نصت المادة 39 من ق إ ج " يحدد الأجل الذي يتقادم فيها عمل الإدارة، بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها؛ القيام بأعمال الرقابة؛ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

المواد من 106 إلى 109 من ق إ ج بخصوص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
المواد من 110 إلى 117 من ق إ ج بخصوص الرسوم على رقم الأعمال.  
المواد من 118 إلى 126 من ق إ ج بخصوص حقوق التسجيل.  
المواد من 127 إلى 132 من ق إ ج بخصوص حقوق لطابع.  
المواد من 133 إلى 142 من ق إ ج بخصوص الضرائب غير المباشرة.

ثانيا : تنظيم ممارسة الإدارة الجبائية لحق الإسترداد

تم تنظيم هذا الحق من خلال تحديد قواعد التقادم (السقوط الرباعي)، بأجل عام وآجال أخرى وإستثنائية، حيث أشار المشرع إلى هذا الحق بالقول "يُمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب"<sup>(1)</sup>

#### 1- الأجل العام:

حدد المشرع الجزائري الأجل الممنوح للإدارة لممارسة حق الإسترداد كقاعدة عامة بأربع (04) سنوات<sup>(2)</sup>. وتم توحيد أجل أربع (04) سنوات، في حال تزامنت المراقبة المنجزة في وقت واحد بضرائب ورسوم ذات طبيعة مختلفة<sup>(3)</sup>.

#### 2- الأجل الإستثنائية:

أ- الأجل المخفضة: تم تخفيض المدة الممنوحة للإدارة لممارسة حق الإسترداد المادة 109 من ق إ ج ، حيث تتقادم دعوى إسترجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث (03) سنوات، إعتبارا من تاريخ الدفع .

#### ب- الأجل المددة:

• التمديد لمدة (02) سنتين: في الحالات التالية :

- في حالة طلب معلومات إلى سلطة جبائية لدولة أخرى في إطار المساعدة الجبائية الدولية، 06 أشهر من تاريخ إرسال طلب المساعدة و إعلام المكلف بذلك.<sup>(4)</sup>

(1) - أنظر المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) - أنظر المواد 39 ، 106 الفقرة 1، 110 ، 118 الفقرة 1 ، 127 و 133 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث ورد في صياغتها عبارة "حدد الأجل الممنوح للإدارة بلربيع (04) سنوات".

(3) - أنظر المادة 66 من قانون المالية لسنة 2021 .

(4) - أنظر المادة 39 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 58 من قانون المالية 2021.

- في حال إستعمال المكلف طرق تدليسية، ورفع دعوى قضائية ضده.<sup>(1)</sup>
- أجل إستثنائي لمدة خمس ( 05 ) سنوات : يتعلق بللعقوبات الواردة في الأحكام في مجال الضرائب الغير مباشرة<sup>(2)</sup>
  - أجل إستثنائي لمدة عشر ( 10 ) سنوات : وقد أدرج ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية في الحالات المتعلقة بالتركات والديون<sup>(3)</sup>

### المبحث الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

بالموازاة مع السلطات التي منحها المشرع للإدارة لتمكينها من القيام بمهام التفتيش والرقابة فقد عمل على إحداث توازن بين طرفي العلاقة الضريبية، وذلك بإستحداث نصوص قانونية تنظم الحقوق التي يتمتع بها المكلفون بالضريبة. والتي سنقوم بدراستها في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى مطلبين، نبين من خلال المطلب الأول الحقوق الممنوحة للمكلفين بخصوص التسويات الجبائية، وفي الثاني الحقوق المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- (1) أنظر المواد 106 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (2) وقد نصت عليه المادة 142 من ق إ ج و، حيث يتقدم عمل الإدارة بمرور خمس (05) سنوات كاملة على تاريخ القرار أو الحكم الصادر بصفة نهائية وبالنسبة للعقوبات الصادرة عن المحاكم، بحسب التقادم إبتداء من يوم إكتساب الأحكام قوة الشريء المقضري به .
- (3) - نورد الحالات الخاصة بها على النحو التالي: - ( 10 ) سنوات من يوم فتحها في حالة إغفال أموال في تصريح بالتركة وحالة عدم التصريح بالتركة ذلك عشر، ويخفف هذا الأجل إلى أربع ( 04 ) سنوات إذا تم تسجيل محرر أو تصريح يبين بدقة تاريخ ومكان وفاة المورث و كذا إسم و عنوان أحد ذوي الحقوق على الأقل. - دعوى تحصيل الرسوم والغرامات المستحقة على إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بديون وذلك بعد عشر (10) سنوات من تاريخ تسجيل التصريح بها.
- دعوى إثبات صورية دين وذلك بعد عشر (10) سنوات من تاريخ تسجيل التصريح بها.
- دعوى تحصيل الحقوق البسرعة والزائفة المستحقة على إثر بيان غير صحيح في عقد هبة بين الأحياء أو في تصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة وذلك بعد عشر (10) سنوات من تاريخ تسجيل التصريح بها.
- الدعوى المتعلقة بحق الإنتفاع بالقيم المنقولة أو المال المنقول أو العقار الذي تعود ملكيته إلى المتوفى وملكية الرقبة إلى ورثه المحتملين وذلك بعد عشر (10) سنوات فتح التركة.

### المطلب الأول : الحقوق المترتبة عن التسويات الجبائية

لقد سبقت الإشارة إلى كون النظام الجبائي الجزائري بالأساس نظام تصريحي يضمن للمكلفين حرية التصريح برقم الأعمال الخاضع للضريبة، وما يقابله من سلطة لإدارة الضرائب من أجل مراجعة هذه التصريحات، ظهرت الضرورة إلى تشريع ضمانات للمكلفين لحمايتهم من تعسف الإدارة في تطبيق النص القانوني وتأويله. وتتمثل هذه الضمانات في الإجراءات الواجب إحترامه من طرف الإدارة في ما يتعلق بالتصحيح الجبائي والتغريم التلقائي والمحرم الجبائي والتي سنتاولها بشيء من التفصيل.

#### الفرع الأول: الضمانات الممنوحة المكلفين أثناء التصحيح الجبائي

عمل المشرع الجزائري على منح المكلفين بالضريبة جملة من الضمانات القانونية التي تمكنهم من حماية حقوقهم في مقابل السلطة التي تتمتع بها المصالح الجبائية، إن هذه الضمانات متوقعة بداية في إجراءات التحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية، أين يتم العمل بها بصورة عادية، ليقع بعد ذلك تمديدها إلى التصحيحات الجبائية الناجمة عن مراقبة التصريحات.<sup>(1)</sup>

بدأ المشرع منذ سنة 2009 بالتوجه نحو شفافية أكبر في إجراء عملية التصحيح الجبائي، وما يدل على هذا التوجه هو حرصه على إدراج جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة، يهدف من ورائها إلى تمكينهم من متابعة إجراءات التصحيح الجبائي عن قرب، وذلك من خلال اعتماد مبدأ الفحص الوجيه وما يترتب عنه من ضرورة إعلام وتبليغ المكلف بصورة آلية بالنتائج و الإجراءات المزمع القيام بها في كل مراحل التسوية، من جهة والزامية تذكيره بالحقوق التي يتمتع بها و ذلك تحت طائلة بطلان الإجراء من جهة أخرى.

بالرجوع إلى نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي نجد أن المشرع ضمن هذه المادة بمجموعة من الضمانات من أجل توفير حماية أكبر للمكلفين خلال كل مراحل التسوية على النحو التالي:

(1)- نص المشرع الجزائري للمرة الأولى على الضمانات الممنوحة للمكلفين ضمن أحكام المادة 19 من ق إ ج بموجب التعديل الوارد في المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 74 لسنة 2008، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ص 10.

أولاً: الضمانات السابقة للتسوية

قبل الشروع في أي تسوية متعلقة بالتدقيق في التصريحات، مهما كان نوع التدقيق المراد القيام به رقابة شكلية كانت أو الرقابة على الوثائق، ألزم المشرع بنص المادة 19 من ق إ ج الإدارة الجبائية في حال تقدمت بطلبات معلومات أو تبريرات أو توضيحات متعلقة بالتصريحات المكتتبه المراد مراجعتها أن تكون هذه الطلبات كتابية. ولم يكتفي بهذا بل تعداه إلى القول بأن تشير بصراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها.

وفي هذا السياق نلاحظ تخلي المشرع الجزائري على التعامل الشفوي بين المكلف بالضريبة والمصلحة من خلال ما أورده في نص المادة 49 من ق م لسنة 2021. أين عمد إلى حذف عبارة "شفوية" من نص المادة 19 من ق إ ج التي كانت تحمل الصياغة التالية: "كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية".<sup>(1)</sup> هذا الإجراء يدخل في إطار إضفاء طابع الرسمية على كل المعاملات الإدارية بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة، وذلك يصب في خانة تمكين المكلفين بالضريبة من ضمانات إضافية لمواجهة الإدارة الجبائية.

ولضمان التمكين الفعلي للمكلفين من الرد على هذه الطلبات فقد ألزم المشرع الجزائري المصالح الجبائية بضرورة تحديد أجل للرد والتي حددها بثلاثون (30) يوم من تاريخ إستلام الطلب قبل الشروع في الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة.

ثانياً: الضمانات الملازمة للتسوية

تنطلق المصالح الجبائية في الإجراء الوجيه في حال لم يقم المكلف بالرد على الطلبات خلال الأجل الممنوح أو أن المعلومات والتبريرات التي تقدم بها إعتبرت غير مقبولة. في هذه الحالة أوجد المشرع ضمانات لحماية المكلفين ترقى مخالفتها إلى بطلان إجراء فرض الضريبة بالكامل و نورده على النحو التالي:

(1) - أنظر المادة 19 من ق إ ج لسنة 2020 .

1- تبليغ إرسال الإشعار بالتصحيح الأولي المقترح

أوجب نص المادة 19 من ق إ ج على المصلحة المسيرة للملف الجبائي ضرورة تبليغ المكلف بالضريبة تبليغا صحيحا،<sup>(1)</sup> الإشعار بالتصحيح المزمع إجراؤه موضحة بصورة صريحة كل نقطة تقويم من حيث :

- أصل وحقائق وأسباب التقويم.
- مواد قانون الضرائب ذات الصلة.
- الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها.
- الدافع القانون وطبيعة العقوبات المطبقة.
- مع ضرورة الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.
- منح أجل ثلاثون (30) يوم للرد تحسب من تاريخ إستلام التصحيح المقترح.

2- تبليغ إرسال الإشعار بالتصحيح النهائي

في حال عدم الرد على الإشعار الأولي خلال الآجال الممنوحة، يعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني وتقوم المصلحة بتثبيت الأسس المقترحة و تبليغها للمكلف تبليغا صحيحا، مع مراعاة حقه في الاعتراض عن التسوية بعد إصدار جداول التسوية .  
أما في حالة الرد، وكانت المبررات التي قدمها المكلف قائمة على أسس جيدة تؤدي إلى التخلي عن التسوية، وجب تبليغه بإشعار التخلي عن التسوية. وفي حال رفض التبريرات والردود كليا أو جزئيا، يبلغ المكلف بالإخطار النهائي مع ضرورة ذكر النقاط و المبررات غير المقبولة.<sup>(2)</sup>

وقد أقر المشرع ضمن أحكام قانون المالية لسنة 2021 ضمانات أخرى في هذا السياق و تتمثل في:

(1)- التبليغ الصحيح يكون برسالة موصى عليها، أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة يدويا مقابل وصل بالاستلام .  
(2)- وهو موقف القضاء الإداري الجزائري من خلال قرار مجلس الدولة رقم 084062 المؤرخ في 2014/05/15 القاضي بصحة إجراءات تبليغ الإشعار بالتسوية الذي قامت به مصالح مديرية الضرائب وهران للمكلف شركة تضامن (ب ع م) وشركاه وفقا لأحكام المادة 19 من ق إ ج بأن أرسلت للمكلف إشعار بالتسوية معمل مع ذكر الأسباب التي دعت لذلك ومنحه أجل للرد. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar> .

- إلزام المصالح المسيرة في حال رد المكلف قبل إنتهاء الأجل المتاح للرد بضرورة منحه أجل إضافي يقدر بخمسة عشر (15) يوم قبل القيام بالتسوية النهائية.<sup>(1)</sup>
- عدم إرسال الإشعار النهائي بالتسوية والجدول الفردي قبل دراسة المبررات التي قدمه المكلف بالضريبة عناصر جديدة بالإضافة إلى رده وقبل إنتهاء الأجل الممنوح للمكلف.
- في حال ملاحظة المكلف لوجود عيوب شكلية تؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة يترك الأمر للمصلحة المسيرة لإبلاغ المكلف بإلغاء إجراء التقويم ومباشرة إجراء إخضاع ضريبي جديد مع إحترام القواعد ذات الصلة.
- إلزام المصلحة المسيرة في حال حصولها على معلومات جديدة بعد إرسال الإشعار بالتسوية الأولي وقبل إنتهاء أجل الرد، أن تعتمد إلى إلغاء الإشعار الأول والقيام بإشعار جديد بالتسوية، يضم إلى جانب العناصر الجديدة كذلك العناصر التي تم الإشارة إليها في الإشعار الأولي الملغى. مع تمكين المكلف من أجل جديد لمدة ثلاثون (30) يوم تحسب من تاريخ التصحيح الجديد.
- ثالثا: إجراء التعسف الجبائي في إستعمال الحق والآثار المترتبة عنه .
- نتناول الإجراءات المتبعة في التعسف في إستعمال الحق، ونتطرق إلى جانب الآثار المترتبة عليه
- 1- إجراءات التعسف في إستعمال الحق: لا يمكن للمكلف خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بالضرائب والرسوم أن يتحجج بالمستندات المشكلة للتعسف في إستعمال القانون لدى الإدارة الجبائية، التي يحق لها إستبعادها وأن تعيد لها طابعها الحقيقي.<sup>(2)</sup> والحال نفسه عندما تؤكد ادارة الضرائب قانونا وجود مستندات تشكل تعسف في إستعمال القانون يخص الوعاء الضريبي وتصنيفه وتسديده.<sup>(3)</sup>**

(1) - أنظر المادة 49 من القانون 16/20 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020 بالجريدة الرسمية عدد 83 ،ص 22.

(2) - أنظر المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - مطبوعة صادرة عن المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021، ص 03.

و في حال وجود خلاف حول الأسس المقترحة في التصحيح الضريبي، يتم عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في إستعمال القانون<sup>(1)</sup> في أجل ثلاثون (30) يوم إبتداء من إستلام الإخطار، وذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة.

2- الأثار المترتبة عن التعسف في إستعمال الحق: حدد المشرع الآثار الجبائية المترتبة على إجراء التعسف في إستعمال الحق، إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، في النقاط التالية:<sup>(2)</sup>

- إستثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- التمديد في أجل التقادم بسنتين.
- إستثناء حق التأميل القانوني للدفع المقدر ب % 20 وجدول الدفع بالتقسيط.
- التسجيل في البطاوية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

#### الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في التفرغ التلقائي

على غرار سلطة الإدارة في ممارسة حق الفرض التلقائي للضريبة للمكلفين بها، متى توفرت الشروط الداعية لذلك عمل المشرع الجزائري على منح المكلفين بالضريبة بعض الضمانات القانونية التي تحول دون تعسف المصالح الجبائية في ممارسة هذه السلطة تجاههم وذلك بهدف تعزيز حقوقهم في مقابل السلطة التي تتمتع بها المصالح الجبائية. وبالرجوع إلى الأحكام المنظمة للفرض التلقائي للضريبة التي تضمنتها المادة 44 من ق إ ج، والتي يطلق عليها التقويم الأحادي، حيث يعتبر من قبيل العقاب الموجه للمكلف بالضريبة نتيجة إخلاله بالتزاماته الجبائية من خلال عدم التصريح أو عدم الرد على طلبات الإدارة.<sup>(3)</sup> حيث تم حصر

(1) - تنص المادة 19 مكرر على أن يتم تكوين هذه اللجنة من: مدير التشريع والتنظيم الجبائيين - مدير الأبحاث والتحقيقات مدير المنازعات - مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة -نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة المقرر- خييو محاسب - موثق. بناء على طلب من المدير العام للضرائب، يمكن للجنة الاستعانة بخدمات أشخاص ذوي كفاءة، لا سيما أساتذة القانون. يتأسس المدير العام للجنة، يحدد كفاءات سيرها ويملك صوتا مرجحا في حالة تساوي قرارات المشاركين. ويتم الاستماع للمكلف بالضريبة، ويمكن لهذا الأخير أن يختار محاميا لتمثله. يجب على اللجنة أن لا تتعدى أجل ستة (6) أشهر للفصل في الطلب المدرج.

(2) - أنظر المادة 19 مكرر 03 من ق إ ج .

(3) - كوسة فوضيل، مرجع سابق، ص194.

الحالات التي يمكن فيها اللجوء إلى إستعمال هذه السلطة، ومنها يمكن أن نستنتج منها الأحكام التي تضمن حماية حقوق المكلفين.

أولاً: الحالات التي يستعمل فيها الفرض التلقائي للضريبة

إن هذا الإجراء يتميز عن التسوية العادية في كون المصالح الإدارية هي من يقوم بتحديد أرقام الأعمال والأرباح الخاضعة للضريبة. وما ينتج عنها من حقوق تقع على عاتق المكلفين بالضريبة، وذلك دون مشاركتهم من خلال الإجراء الوجيه المعمول به في تصحيح التصريحات. ولكي لا يستعمل هذا الإجراء بصورة مطلقة فقد عمد المشرع إلى تبيان الحالات التي يمكن فيها اللجوء إلى هذا الإجراء على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

- 1) عند إستحالة المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعل المكلف أو فعل الغير.
- 2) في حالة عدم مسك المكلف لمحاسبة قانونية، أو السجل الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- 3) في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال بعد شهر واحد (01) على الأقل من إغـذار المصلحة له عن طريق رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته.
- 4) في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة.
- 5) في حالة عدم الرد على طلبات التوضيح والتنوير التي قدمها المفتش أو المحقق.<sup>(2)</sup>
- 6) في حال عدم تقديم المحاسبة، عدا عن حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل ثمانية (08) أيام من الشروع في التحقيق.
- 7) في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية والمداخيل العينية إجمال الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها، او في حال كان الدخل المصرح به يقل عن إجمالي

(1) - أنظر المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2)- وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 141584 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 23 نوفمبر 1998 و الذي مفاده رفض دعوى مكلف لم يمتثل بالرد على طلبات الإدارة ما اضطرها للقيام بالتقويم التلقائي بحسب المادة 44 من ق إ ج . قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>.

نفس النفقات أو المداخل المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخل العينية. وفي هذه الحالة فقط يمنح المكلف أجل عشرون (20) يوم للإدلاء بملاحظاته.<sup>(1)</sup>

8) بخصوص المؤسسات الأجنبية التي لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر، لم تقم بالرد على طلب مصالح الضرائب بتعيين ممثل عنها في الجزائر.

و يترتب على ممارسة هذه السلطة قيام الإدارة بالتعديل والتقدير التلقائي إلى جانب فرض الضريبة تلقائيا وإجراء التصحيح الضريبي

ثانيا: حق المكلف في مواجهة الفرض التلقائي للضريبة.

إنطلاقا من كون النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحا، ما جعل المشرع الجزائري يعطي المصالح الجبائية سلطة مراجعة التصريحات ومطابقتها مع المعطيات التي تحوزها ويمكنها من سلطة الفرض التلقائي للضريبة. غير أن العمل بهذا الإجراء لا يجعل من المصالح الجبائية في حل من الإجراءات التي تضمن تبليغ المكلف بالضريبة تبليغا صحيحا، بكل التعديلات المزمع إجراؤها ضمن الأجال القانونية والإجراءات المنصوص عليها بالمادة 19 من ق إ ج . سيما ما تعلق منها بضمان حقوق المكلفين، من تمكين للمكلف من مدة ثلاثون (30) يوما للرد من تاريخ إستلام التعديلات المقترحة مع ضرورة تبليغه بإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره. وإن أي إخلال بهذه الإجراءات يجعل من عملية التسوية باطلة وغير ذات جدوى، وهذا ما يشكل ضمانا حقيقية للمكلفين بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية في إستعمال هذا الحق.

#### الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بموجب المحرر الجبائي

ظهر إجراء المحرر الجبائي ضمن سلسلة الإصلاحات التشريعية للنظام الجبائي الجزائري التي إنتهажها المشرع، بغرض توفير ضمانات أكبر للمكلفين بالضريبة خصوصا مع تميز التشريع الضريبي بعدم الإستقرار من جهة وكثرة النصوص المنظمة له من جهة أخرى، لذا فإن هذا الإجراء يبعث الطمأنينة لدى المكلفين، ويجعلهم في مأمن من رجوع الإدارة عليهم .

(1)- وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 144876 الصادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 17 ماي 1999 و الذي مفاده إقرار مجلس الدولة بصحة الإجراء الذي مارسته إدارة الضرائب ممثلة في مصلحة البحث والتدقيق بوهران عند قيامها بتصحيح ضريبي على إثر تدقيق محاسبية الشركة ذ م م سومايكا بإعتبار الأرباح المحققة من طرف الشركة موزعة وبالتالي قامت بالفرض التلقائي للضريبة. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة

أولاً : مفهوم المحرر الجبائي و مجال تطبيقه

سنتناول في ما يلي تعريفات المحرر الجبائي ومجالات تطبيقه من حيث الموضوع ومن حيث الأشخاص.

**1- تعريف المحرر الجبائي :** لتعريف المحرر الجبائي يتعين أن نبحث عن الأصول التي يعود إليها كلمة محرر، والبحث كذلك عن مختلف التعريفات الفقهية والتشريعية.  
أ - التعريف اللغوي:

يعرف المحرر بالعودة إلى الأصل اللاتيني للكلمة، "فكان يقصد بها في روما قديما الجواب المكتوب أو الرد المحدد من الأمبرطور على تساؤل طرحه عليه أحد القضاة أو الأشخاص لأجل تسوية وضعية خاصة"<sup>(1)</sup>

**ب - التعريف الفقهي:** لقد وردت عديد التعاريف الفقهية للمحرر الجبائي، وعرف في المجال الإداري الجبائي على أنه "جواب مكتوب يقدمه الإمبراطور لشخص أو إلى القاضي الذي طلب منه إستشارة حول مسألة قانونية معينة"<sup>(2)</sup>.

و عرف أيضا على أنه " قرار مسبق يصدر من مديرية الضرائب بناء على طلب كتابيا يقدمه المكلف بالضريبة ويكون بشأن إبرام عقد معين او صفقة حيث يجعل المحرر الجبائي المكلف بالضريبة يقوم بإتخاذ القرار السليم بشأن الصفقة المزمع إبرامها"<sup>(3)</sup>.  
**ج - التعريف التشريعي:**

عرف المشرع الجزائري المحرر الجبائي على أنه " قرارا قطعيا إتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لإختصاص مديرية كبيريات المؤسسات إذ يشكل هذا المحرر ردا واضحا و نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به"<sup>(4)</sup>.

(1) - قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، كلية الحقوق جامعة الجزائر1، د ط، 2017، ص315.

(2) - Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, N° 657, octobre 2008, P-P 32-49.

(3) - زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، جمهورية مصر العربية، 2006، ص07.

(4) - أنظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 50، لسنة 2012 الصادرة بتاريخ 12 سبتمبر 2012، ص10.

2- التأسيس القانوني للمحرر الجبائي: لم يعرف هذا الإجراء في التشريع الضريبي الجزائري قبل سنة 2012. حيث لعبت الباترونا دورا كبيرا في تبني المشرع لهذا الإجراء،<sup>(1)</sup> خصوصا وأن المديرية العامة للضرائب أبرمت إتفاقية توأمة مع المديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية ليكون من بين الورشات التي تم الإشتغال عليها،<sup>(2)</sup> هي وضع إجراء المحرر الجبائي حيز الخدمة وهو ما تم تجسيده فعلا من خلال قانون المالية لسنة 2012 أين تم إدراج هذا الحق ضمن الجزء الخامس من قانون الإجراءات الجبائية الفصل السابع مكرر بموجب المادة 47 منه، تحت عنوان "المحركات الجبائية" وذلك بإستحداث المواد 174 مكرر و 174 مكرر 1 التي أصلت لهذا الحق بوجه عام.<sup>(3)</sup>

3- مجال تطبيق المحرر الجبائي: لم تكن المحركات الجبائية مقيدة في بداية ظهورها، بمعنى أنها كانت محررات عامة يطلبها جميع المكلفين دون إستثناء وتشمل كل أنواع الضرائب، لتقوم بعض التشريعات بعد ذلك بتخصيص بعضها على نحو معين يقوم المشرع بتحديدده.<sup>(4)</sup>

أ- مجال التطبيق من حيث الموضوع :

غالبا ما يقوم المشرع بتحديد موضوع المحرر الجبائي، وقد عمد التشريع الضريبي في الجزائر إلى التضييق من مجال المحرر الجبائي من خلال التعريف الذي أورده للمحرر الجبائي<sup>(5)</sup>. وذلك ليشمل فقط تقدير وتقييم وضعية ما بالنظر إلى النص الجبائي دون غيره من النصوص الأخرى، حتى وإن كان المكلف مشمول بهذه النصوص كأحكام المحاسبة العامة والممارسة التجارية، وأن لا يتعداه إلى تفسير النصوص القانونية والتنظيمية.

وعمد المشرع الجزائري من خلال هذا التحديد إلى إستثناء الطلبات التي يكون موضوعها تفسير النصوص القانونية والتنظيمية في المجال الضريبي، وهو ما يعد من باب الإجحاف في

(1)- تم تبني إجراء المحرر الجبائي ضمن التوصيات الأساسية لأشغال الثلاثية التي إنعقدت بمشاركة الحكومة والإتحاد العام للعمال الجزائريين و الباترونا ( وهي منظمة مهنية تجمع أرباب العمل) في شهر ماي 2011.

(2) - jumelage institutionnel entre la DGI (Algérie) et la DGfIP (France).pour Plus de détaillé, voir la lettre de la DGI N°50, Bulletin d'information de la direction générale des impôts (Ministère des Finances, Algérie), Année 2011.

(3) - أنظر المادة 47 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 72 ، بتاريخ 29 ديسمبر 2011، ص16.

(4) - قسايسية عيسى، مرجع سابق، ص 322.

(5)- أنظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 ، مرجع سابق.

حق المكلفين بالضريبة، سيما وإن علمنا بأن التشريع الفرنسي الذي إستمد منه المشرع الوطني هذا الإجراء يسمح بدراسة هاته طلبات.

وفي ذات السياق لم يحدد التشريع الضريبي طبيعة الضرائب والرسوم والعمليات المعنية بهذا الإجراء ما يجعلها كلها مشمولة به، يكفي أن تكون من ضمن الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات.<sup>(1)</sup>  
ب- مجال التطبيق من حيث الأشخاص :

ورد في صياغة المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي<sup>(2)</sup> تحديد الأشخاص المعنيين بالمحرر الجبائي بالمكلفين الذين يتبعون لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات.و الذين تم تحديدهم من خلال أحكام المادة 160 من ق إ ج.<sup>(3)</sup>

#### ثانيا: شروط وإجراءات الإستفادة من المحرر الجبائي

لتمكين المكلف بالضريبة من الإستفادة من المحرر الجبائي أوجد المشرع الجزائري ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائي والمرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 شروط وإجراءات الإستفادة من المحرر الجبائي والتي نوردتها على النحو التالي:

(1)- حددت المادة 162 من ق إ ج الضرائب والرسوم المستحقة على الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين التابعين للإختصاص الإقليمي لمديريات كبريات المؤسسات ، في ما يلي :-الضرائب والرسوم والأتاوى المستحقة على الشركات البترولية - الإقتطاعات من المصدر في م يخص الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على الشركات الأجنبية.  
-الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على شركات رؤوس الأموال وتجمعات الشركات الخاضعة للقانون العام للضريبة على أرباح الشركات. -الرسوم على القيمة المضافة والحقوق والرسوم التي يحدد وعاؤها وتصفيتها وتحصيلها والمنازعات القائمة بشأنها كما هو الحال في مجال الرسم على القيمة المضافة. - الرسم على النشاط المهزي. -الإقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على الأجور والمرتببات والتعويضات. - الإقتطاعات من المصدر الواجب دفعها على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء مهما كانت طبيعتها القانونية. -حقوق الطابع.

(2) - المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي، مرجع سابق، ص

(3) - نصت المادة 160 من ق إ ج على تعيين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسيدي الضرائب والرسوم، بالنسبة إلى: الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات -الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية. - شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال ، التي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغ يحدد بموجب قرار من وزير المالية. -تجمعيات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغ يحدد بموجب من وزير المالية.

1- شروط الإستفادة من المحرر الجبائي

يوفر إجراء المحرر الجبائي بحسب المادة 174 مكرر من ق إ ج حماية قانونية بالقول "لا تجرى أي زيادات في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقديري الوضعية بالنظر للنص الجبائي من طرف المكلف بالضريبة حسن الرئية الذي يتبع لإختصاص مديرية كبيريات المؤسسات وإذا أثبت أن طريقة التقدير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قد قبلتها الإدارة.(1)"

وتطبق هذه الضمانة في عند توافر الإجراءات التالية:

1) تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة حسن الرئية،

2) تكون الإدارة قد اتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية ما، وهذا بالرجوع إلى نص جبائي في أجل أربعة (04) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل(2).

3) يجب أن يكون إتخاذ القرار سابقا لتاريخ إنتهاء أجل التصريح الذي توفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب إلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية للضريبة.

ومنها نستنبط الشروط الواجب توفرها للإستفادة من المحرر الجبائي و هي:

- أ- تقديم طلب كتابي واضح و تام من المكلف بالضريبة حسن النية.
- ب- أن تتخذ الإدارة قرار قطعي بخصوص وضعية ما بالنظر إلى النص الجبائي .
- ج- أن تتخذ الإدارة قرارها قبل إنتهاء آجال التصريح أو قبل تاريخ التحصيل عند التصفية التلقائية للضريبة .

د- إعتبار القرار القطعي يخص المكلف شخصيا ولا يمكن أن يمتد لغيره من المكلفين .

2- إجراءات طلب المحرر الجبائي

يمكن حصر الإجراءات المتبعة للإستفادة من هذا الإجراء على النحو التالي:

- أ - تقديم الطلب من طرف المكلف بحسب المادة من المرسوم 12-334 سالف الذكر.(1)

(1) - أنظر المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

(2)- مطبوعة جبائية، [https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures\\_ar/Le\\_rescrit\\_fiscal\\_ar\\_lf\\_2021.pdf](https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Le_rescrit_fiscal_ar_lf_2021.pdf)

،أطلع عليها بتاريخ 2021/05/04 على الساعة 17.12

ب- دراسة الطلب من طرف اللجنة في الآجال المحددة بـ 04 أشهر من تاريخ إستلام الطلب.

ج - تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار الذي إتخذته مديرية كبريات المؤسسات بشأن الطلب ضمن أجل 04 أشهر

د - إمكانية تقديم طلب إعادة مراجعة في أجل 02 شهرين من تاريخ إستلام الرد الإدارة على الطلب الأصلي.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة في المراجعات الجبائية

لقد سبق وأن عرفنا المراجعات الجبائية على أنها تشخيص للتسجيلات المحاسبية للتأكد من صحة الإثباتات والتصريحات المقدمة و مدى مطابقتها للقوانين الجبائية<sup>(3)</sup> وهناك من خبراء المحاسبة من عرفها على أنها : مجموعة من الإجراءات والتقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الإدارة الضريبية للتأكد من مدى احتزام المكلف بالضريبة لـ كل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.<sup>(4)</sup>

ولكون عملية الرقابة من أهم العمليات التي تقوم بها المصالح الجبائية في إطار مراقبة المادة الخاضعة للضريبة، مما حدا بالمشرع إلى إقرار جملة من الإجراءات تسمح بممارسة هاته السلطة. وكضمانة لحماية المكلفين بالضريبة فقد عمل في الوقت ذاته على تشريع ضمانات قانونية كافية في مواجهة السلطة الممنوحة للمصالح الجبائية، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال دراسة الحقوق المكفولة للمكلفين بالضريبة في إطار المراجعات الجبائية بكل أنواعها بداية من التحقيق المحاسبي العام، والتحقق المصوب في المحاسبة، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وصولا إلى مراقبة التقديرات بالنظر إلى التعديلات المهمة التي عرفتها بموجب قانون المالية 2021. وعلى إعتبار عمليات الرقابة، هي عمليات مركبة تتكون

(1) - تنص المادة 03 من المرسوم رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 على ما يلي " يحدد الطلب المنصوص عليه في المادة 174 مرر من ق إ ج ، إسم أو إسم الشركة وعنوان المكلف بالضريبة، كما يجب أن يبين هذا الطلب الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها. يجب ان يقدم الطلب عرضا واضحا و تاما و صريحا للوضعية مع التمييز عند الإقتضاء، وحسب الأحكام المعنية لفئات المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بأن تقدر فيما إذا تمت التلبية الفعلية للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي".

(2) - أنظر المادة 12 من المرسوم رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012، مرجع سابق، ص 11.

(3) - Allal Hamini , op cit, P 172.

(4) - KHARROUB Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques, Sciences du Gestion et Sciences commerciales, Université d'ORAN Es- Senia, 2010-1011, p 72.

من عدة مراحل بداية من التحضير إلى الشروع في الرقابة وإنتهاء بتبليغ نتائج الرقابة، لذا سنقسم دراسة هذه الضمانات من خلال مختلف المراحل .

### الفرع الأول : الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي

لا يمكن للمحقق الجبائي البدء في إجراءات التصحيح الجبائي إلا بعد القيام بعملية إشعار المكلف بالضريبة بذلك، على أن يكون الإشعار إشعاراً صحيحاً قانونياً أولاً: حق الإشعار المسبق .

لممارسة السلطات المخولة لإدارة الضرائب بالتحقيق في المراجعات الجبائية، يتعين على الأعوان المكلفين بهذه العملية قبل الشروع في إجراء التحقيق أن يقوم وجوباً بإعلام المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته بأنه محل تحقيق أو رقابة، من خلال إرسال بالبريد المضمون أو بالتسليم اليدوي للإشعار بالتحقيق مع ضمان وصول الإستلام من طرف المكلف بالضريبة موضوع التحقيق. (1) ويرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الذي يكون في شكل ورقي أو بواسطة حامل إلكتروني. (2) يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة المعلومات التالية: ألقاب وأسماء ورتب الأعوان المحققين، إلى جانب تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعرّية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها. كما يتوجب عليه في حال إستبدال محقق إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك. ليكتفي بذكر الفترة موضوع التحقيق فقط في الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. أما بخصوص مراقبة التقييم يجب أن يشار في الإشعار إلى المعلومات التالية:

ألقاب وأسماء ورتب الأعوان المحققين وكذا العقد أو التصريح موضوع المراقبة مع ذكر التاريخ والوقت الذي تمت فيه دعوة المكلف بالضريبة للحضور إلى المصلحة مع تقديم نسخة من العقد أو التصريح موضوع المراقبة.

وفي كل الحالات يجب أن يشير الإشعار صراحة وتحت طاعة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة والتقييم.

(1) - أنظر المواد 20 الفقرة 04 و 20 مكرر الفقرة 03 و 21 الفقرة 03 و 38 مكرر 2 الفقرة 02 .

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية وهو عبارة وثيقة ملخصة بطريقة جدية وواضحة تحدد للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا إحترام حقوق وواجبات المكلفين، في شكل كتيب صادر عن منشورات مديرية الأبحاث والتدقيقات بالمديرية العامة للضرائب ليعرف المكلفين بالضريبة بالضمانات التي يوفرها لهم القانون. ويتم تحيينه كلما ظهرت تعديلات جديدة وهو متوفر في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب لمن يريد الإطلاع والتوسع أكثر.

ثانيا: أجل تحضير المستندات وضمن احترامه

منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق حد أدنى مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق، من الأجل لتحضير الوثائق المحاسبية.<sup>(1)</sup> غير أن هذا الأجل حدد بخمسة عشر (15) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).<sup>(2)</sup>

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يكتفي فقط بمنح المكلفين هذا الأجل لتحضير الوثائق، بل تعداه إلى منع بدء الفحص الموضوعي للوثائق إلا بإنهاء هذا الأجل .

ثالثا : حق الإستعانة بمستشار

حق المكلف بالضريبة موضوع التحقيق، في الإستعانة بمستشار من إختياره ليمثله أمام الإدارة حق جوهرية وأساسي؛ لكون العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية ترتكز أساسا على التلاقي الشخصي بين الطرفين، فتكون الإدارة الجبائية ممثلة من قبل موظفيها، ممن يحملون صفة المحقق الجبائي،<sup>(3)</sup> بينما المكلف بالضريبة فقد يكون حاضراً بنفسه كما يمكنه أن يكون ممثلاً بمستشار من إختياره يستعين به في كل مراحل التحقيق. ولم يحدد القانون الجزائري صفة المستشار ليتربك للمكلف بالضريبة الخيار بأن يمثل بمحاسبه المعتمد أو محاميه أو مستشار جبائي بحسب ما يراه أفضل له.

و قد كفل المشرع الجزائري هذا الحق للمكلفين في كل أنماط التحقيق، ولم تكن إجراءات التقييم معنية بهذا الإجراء. ليستدرك المشرع ذلك من خلال المادة 55 من قانون المالية لسنة 2021 التي عدلت المادة 38 مكرر 2 بإدراج تحت طائلة بطلان الإجراء إلزامية إبلاغ المكلف محل رقابة التقدير في بإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره. غير أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراجعة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حال تم تأجيلها.<sup>(4)</sup>

(1)- نصت المواد 20 الفقرة 04 و الفقرة 20 مكرر الفقرة 03 و من ق إ ج على ما يلي " 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 محاسباته، على أن يستفد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار". كما نصت المادة 38 مكرر 2 الفقرة 02 على تحديد نفس الأجل في مراقبة التقييم .

(2) - أنظر المادة 21 الفقرة 02 من ق إ ج .

(3)- أنظر المواد 73 و 79 من المرسوم التنفيذي رقم 299/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 ،المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية ، التي نظمت على التوالي مهام وكيفيات التعيين في منصب محقق المحاسبة والتقييم.

(4) - بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 25.

وقد جسد القضاء الإداري هذه الضمانة قضائياً من خلال "القرار الصادر عن المحكمة العليا عن غرفتها الإدارية- سابقاً- تحت رقم ملف 104152 والتي أيدت من خلاله قراراً صادراً عن مجلس قضاء وهران، إذ أنه قضى ببطلان نتائج التحقيق التي أجريت على السيد (ب.م) لخرق الإدارة الجبائية للضمانة التي كانت ممنوحة له قبل التحقيق بموجب المادة 378 قانون الضرائب المباشرة سابقاً- قبل أن يتم إدراجها في قانون الإجراءات الجبائية- والتي كانت تنص على إلزامية الإشارة إلى الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق"<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثاني : الضمانات الملازمة للتحقيق الجبائي

بعد الشروع في عملية الرقابة بعد إستلام الوثائق المحاسبية، تظهر الضرورة إلى تقييد الإدارة الجبائية المكلفة بالمراجعة بجملة من الضوابط والقيود التي تضمن حماية أكبر للمكلفين بالضريبة محل الرقابة وهي ما يطلق عليه بالضمانات الملازمة للتحقيق ونوجزها في النقاط التالية:

#### أولاً: تحديد مهلة التحقيق في عين المكان

عمد المشرع الجزائري إلى تقييد عمل المحققين بتحديد مهلة التحقيق في عين المكان بحسب نمط التحقيق ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية. من خلال نصوص المواد و20 مكرر فقرة 04 و21 الفقرة 04 .

#### 1- التحقيق المحاسبي العام VG : نصت المادة 20 الفقرة 05 على تحديد الأجل الخاصة

بالتحقيق في عين المكان على النحو التالي:

لا يمكن أن تتعدى فترة التحقيق أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

- المؤسسات الخدمية، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوال 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

(1) - زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 72.

على أن يتم معاينة نهاية اعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يس تدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرته، ويشار في المحضر إلى ملاحظة في حال رفض الإمضاء.

### 2- التحقيق المحاسبي المصوب VP :

نصت المادة 20 مكرر الفقرة 04 على تحديد الأجل الخاصة بالتحقيق في عين المكان على أنه لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من (02) شهرين .

### 3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

و قد حددها المشرع من خلال نص المادة 21 الفقرة 04 بسنة (01) كاملة كحد أقصى من تاريخ تسليم أو إستلام الإشعار بالتحقيق.<sup>(1)</sup>

غير أن كل هذه الأجل وردت عليها إستثناءات جعلتها قابلة للتمديد وذلك في الحالات التالية:

أ- يمدد الأجل في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا وفقا لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان

الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

ب- يمدد بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة، عند الاقتضاء، بطلب منه، للرد على طلبات

تبرير أو توضيح الأرصدة والمداخل في الخارج، بسنة عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى.<sup>(2)</sup>

ج- بالأجل المقرر في المادة 19 من ق إ ج وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على

كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثون (30) يوما، ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من السلطات الأجنبية وبسنتين في حال إكتشاف نشاط خفي.

د- في حال إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو في حال تقديم المكلف لمعلومات غير

كاملة أو غير صحيحة أو إذا لم يرد على الأجل على الطلبات التوضيح أو التبرير.

هـ- إن دراسة الملاحظات أو العرائض التي قدمها المكلف بالضريبة غير مقيدة بالأجل المحدد

للتحقيق في عين المكان.<sup>(3)</sup>

(1) - نصت المادة 21 الفقرة 04 على ما يلي: " لا يمكن، تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في

الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق السنة (1) إعتبارا من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3أعلاه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم"

- (2) أنظر المواد 50، 51، و 52 من قانون المالية لسنة 2021 .

(3) - صالحى العيد، مرجع سابق، ص 44 .

ثانيا: إرسال الإشعار بإعادة التقويم ومحتوياته

ألزم المشرع الجزائري بموجب أحكام المادة 20 الفقرة 06 من ق إ ج، إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق بموجب رسالة موصى عليها الإشعار أو التسليم مع الإشعار بالإستلام في كلتا الحالتين.

و يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا ومعللا بقدر كاف، مع ذكر أحكام المواد التي بنيت عليها التسوية يسمح للمكلف بالرد على النقاط الواردة فيه من خلال إبداء ملاحظاته أو إعلان قبولها<sup>(1)</sup>.

و يقع باطلا كل إشعار بإعادة التقويم لم يحترم ما ورد من إجراءات وشكليات، أقرها المشرع كضمانة للمكلفين بالضريبة. وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار رقم: 001987 المؤرخ في 2001/07/30<sup>(2)</sup>.

ثالثا: تحديد أجل الرد على المقترحات

عمد المشرع الجزائري إلى تحديد أجل الرد على المقترحات الواردة بالإشعار بالتسوية على النحو التالي :

- التحقيق المحاسبي العام و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية: يكون الرد في حدود أربعون (40) يوم من تاريخ إستلام الإشعار بالتسوية.
- التحقيق المحاسبي المصوب و مراقبة التقويمات: يكون الرد في حدود ثلاثون (30) يوم من تاريخ إستلام الإشعار بالتسوية.

رابعا: الطعن القبل نزاعي في النتائج المعترض عليها ( طلب التحكيم و اللجنة التوفيقية)

عمل المشرع الجزائري إلى إيجاد ضمانة إضافية أخرى للمكلفين بالضريبة تعمل على التقليل من حجم النزاعات الناجمة عن أعمال الرقابة وهذا بإحداث آليات تسمح للمكلفين باللجوء إليها متى تبين لهم عدم رضاهم عن الأسس التي إعتدها المحققون، وذلك عن طريق طلب التحكيم بالنسبة للتحقيقات المحاسبية والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وبتقديم طلب للجنة التوفيقية بالنسبة لمراقبة التقويمات.

(1) - تم إعتداد نفس الإجراءات المعمول بها في تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي، بالنسبة لتبليغ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من خلال 21 الفقرة 5 وتبليغ إعادة التقويم من خلال نص المادة 38 مكرر 02 الفقرة 4 من ق إ ج  
(2) - جاء في هذا القرار الذي فصل في القضية المرفوعة من طرف المديرية الولائية للضرائب تبيارة ضد المكلف أ. ص التأكيد على المبدأ القاضي بسلامة إجراءات التبليغ على النحو الذي نظمته المشرع و ذلك بالقول، بأنه متى ثبت أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل، لم يتم احترامها من طرف المحققين، فإنها باطلة لمخالفتها القانون المعمول به. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>.

### 1- الحق في طلب التحكيم:

يمثل هذا الحق ضماناً جدياً تمنح للمكلفين بالضريبة المحقق معهم، وذلك بدراسة الملاحظات التي يبديونها حول النتائج الأولية المبلغة لهم. وجسد المشرع هذا الحق ووفر له حماية تجعل من عدم إعلام المكلف به من قبيل بطلان إجراء التعریم. ويسلم للمكلف بالضريبة المحقق معه باليد أو عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام إستدعاء كتابي، يوضح فيه تاريخ وساعة الاجتماع المتعلق بالتحكيم. مع تمكينه من فترة قدرها عشرة ( 10 ) أيام على الأقل إبتداء من تاريخ استلام الاستدعاء، لتحضير لمستندات و الوثائق و التبريرات.<sup>(1)</sup>

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد إجتماع عمل على مستوى الإدارة، بعد دراسة طلب المكلف بالضريبة وذلك بحضوره شخصياً أو ممثله القانوني لمناقشة النقاط المعترض عليها. وفي الأخير يحرر محضر بذلك تدون فيه كل الآراء والإقتراحات المقدمة وكذا القرار النهائي المتخذ تحت سلطة مسؤول مختص.<sup>(2)</sup>

### 2- الحق في اللجوء إلى اللجنة التوفيقية

يحق للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمراقبة التقييمات أن يتقدموا بطلبات إلى الممثل أمام اللجنة التوفيقية في حال وقوع خلاف حول إقتراح إعادة التقييم من خلال طلب، لا يخضع لأي شرط شكلي \_ يوجه من طرف المكلف إلى رئيس لجنة التوفيق في أجل ثلاثون ( 30 ) يوم من تاريخ الإستلام أو التسلم باليد للإشعار التقديري النهائي، لتقوم الإدارة بعرض هذا النزاع على اللجنة التي تتعقد من أجل تحديد القيمة التي تعتمد كأساس لإحتساب حقوق التسجيل.<sup>(3)</sup>

### خامساً: العناصر الجديدة والأجل الإضافي

قدم المشرع ضماناً أخرى تصب في مصلحة المكلفين بالضريبة محل التحقيق، بالموازاة مع سلطة الإدارة من خلال العون المحقق في رفض الملاحظات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ضرورة إعلامهم بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا تبين بأن هذه العناصر تشكل سبباً آخر للقيام بإعادة التقييم باعتبارها عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً، يمنح المكلف مهلة إضافية تقدر بأربعين ( 40 ) يوم لإبداء ملاحظاته، ولا يطبق هذا الإجراء على مراقبة التقييمات.

(1) - أنظر المادة 20 الفقرة 06 من ق إ ج.

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 16.

(3) - أنظر المادة 38 مكرر 2 من ق إ ج.

سادسا: قبول نتائج التحقيق وعدم الرجوع فيها

يمكن لقبول نتائج التحقيق أن يأخذ الطابع السلبي، من خلال الإمتناع عن الرد ضمن الأجل المتاحة وهو ما يعرف بالقبول الضمني، أو أن يكون قبولا بالمفهوم الإيجابي ويعبر عنه بالقبول الصريح وفي كل الحالات فإن القبول يترتب أثارا مباشرة من خلال عدم إمكانية الرجوع في النتائج المتوصل إليها إلا في حالة إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئ خلال التحقيق. كما أن القبول الصريح يجعل الأسس المقترحة نهائية ويحرم المكلف من الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي.<sup>(1)</sup>

سابعا: عدم إمكانية الشروع في الرقابة من جديد

إن الإنتهاء من التحقيق الخاص بفترة معينة، بالنسبة لكل ضريبة أو رسم أو مجموعة م-ن الضرائب وثبتت نتائج النهائية، يجعلان منه سببا لعدم إمكانية الإدارة الشروع في الرقابة من جديد لنفس الفترة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئ خلال التحقيق.<sup>(2)</sup>

ثامنا: الإلتزام بالسر المهني

يلزم أعوان المصالح الجبائية بصفة عامة بإحترام السر المهني، والحال ذاته بالنسبة للمحققين. فكل محقق ملزم بالمحافظة على السر المهني للمكلفين، وفي حال مخالفة هذه الحكام يتعرض إلى عقوبات إدارية وقد ترقى إلى عقوبات جنائية وبالنظر إلى أهمية المحافظة على السر المهني فقد أحاطها المشرع بنص خاص ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(3)</sup> إضافة على النصوص الواردة بقانون العقوبات لا سيما المادة 301 منه التي تعاقب بالحبس من شهر واحد إلى ستة (06) أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج كل من يقوم بالإبلاغ أو إفشاء الأسرار المهنية.

ونظرا للأهمية التي يمثلها الإلتزام بإحترام السر المهني، فقد خصتها المديرية العامة للضرائب بجزء خاص ضمن أحكام دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب.<sup>(4)</sup> ويدخل ضمن سياق الإلتزام بالسر المهني ما أورده المشرع الجزائري من خلال المادة 292 من ق ض م ر م بقصد الحفاظ على سرية المراسلات الموجهة للمكلفين بالضريبة<sup>(5)</sup>

(1) - أنظر المادة 20 الفقرة 07 من ق إ ج .

(2) - أنظر المادة 20 الفقرة 08 من ق إ ج .

(3) - أنظر المواد من 65 إلى 69 من ق إ ج .

(4) - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص- ص 16,13.

(5) - نصت المادة 292 من ق ض م ر م على ما يلي : "يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان

الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها إليهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه"

الفرع الثالث : الضمانات اللاحقة للتحقيق الجبائي

أقر المشرع الجزائري ضمانات لاحقة للتحقيق الجبائي، للمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق على النحو التالي:

أولاً: التظلم الأولي أمام الإدارة (الشكاوى)

بإنتهاء أي عملية من عمليات التحقيق وتثبيت الحقوق المقترحة التي فرضت على عاتق المكلفين بالضريبة، وفي حال عدم رضاهم على النتائج المتوصل إليها. يمكنهم القيام بالتظلم الأولي أمام الإدارة عن طريق تقديم شكوى في الموضوع،<sup>(1)</sup> ضمن الأجل المنصوص عليها بموجب أحكام المادة 72 من ق إ ج.<sup>(2)</sup>

ويعتبر هذا الإجراء من قبيل الضمانات التي يوفرها التشريع الضريبي للمكلفين في سبيل صيانة حقوقهم، إذا تبين لهم أنهم قد أخضعوا جوراً أو على أسس مفرطة. ويمثل هذا التظلم المرحلة الأولية من النزاع الإداري، حيث تعتبر إجراء جوهري للطعن أما اللجان الإدارية أو الجهات القضائية.<sup>(3)</sup>

ثانياً: الطعن أمام اللجان الإدارية

يمكن للمكلفين في حالة عدم الرضا عن القرار المتخذ بشأن شكواه أن يطعن أمام اللجان الإدارية للطعن و ذلك في أجل أربعة ( 04 ) أشهر من تاريخ إستلام قرار الإدارة. كما أنه لا يمكن اللجوء على هذه اللجان في حال عدم رد الإدارة على شكوى المكلف في الأجل المقررة. ولا يسمح بالطعن أمام هذه اللجان بعد رفع دعوى أمام القضاء الإداري.<sup>(4)</sup>

ثالثاً: الطعن أمام الجهات القضائية

1- الطعن أمام المحاكم الإدارية:

يمكن للمكلفين بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية الخاصة بالشكوى أو تلك المبلغه لهم بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية، والقرارات الصادرة عن مديري الضرائب المتضمنة رأي لجنة التوفيق،<sup>(5)</sup> أمام المحاكم الإدارية ضمن أجل أربعة (04) أشهر من يوم إستلام قرار الإدارة.

(1) - أنظر المواد 70 و 71 من ق إ ج .

(2) - صالح العبد، مرجع سابق، ص 84 .

(3) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 24.

(4) - فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، د ط، 2008، ص46.

(5) - أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021 التي عدلت أحكام المادة 38 مكرر 2 د الفقرة 02.

الإدارة. أو من يوم إنتهاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكاوي طبقاً لأحكام المادة 76 من ق إ ج.<sup>(1)</sup>

### 2- الطعن امام مجلس الدولة:

يمكن للمكفنين الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية امام مجلس الدولة عملاً بأحكام المادة 90 من ق إ ج. كما منح المشرع نفس الحق للإدارة الجبائية للإستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، بموجب المادة 91 من ق إ ج .

---

(1) - أنظر المادة 82 من ق إ ج.

## خلاصة الفصل الأول:

تعرضنا من خلال ما سبق إلى الإحاطة بالسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية، في مجال تأسيس الضريبة. حيث تطرقنا إلى السلطات المتعلقة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وقمنا بالإحاطة بكل الجوانب التنظيمية الخاصة بها. بدأ بتحديد النصوص القانونية التي أسست لهذه الحقوق، وكذا توضيح حدود هذه السلطات، والمتمثل في تحديد الأعوان المؤهلون لممارسة هذه السلطات وكذا المصالح و الهياكل الإدارية المعنية بهذه السلطات. إضافة إلى التطرق إلى الضوابط والقيود الواردة على هذه السلطات، وذلك في سياق إحترام التوازن الدائم بين المحافظة على مصالح الخزينة العمومية كوظيفة أصيلة للإدارة الجبائية بموجب تكليفها قانونا بتأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم من جهة، وحماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

ولكون العلاقة الضريبية تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة الذين يعتبرون العمود الفقري لهذه العلاقة، بإعتبارهم الممول الرئيسي لخزينة الدولة، ما يجعل توفير الحماية القانونية لهم أمر طبيعي بل مطلوب وبجدية. سيما وإن علمنا بأن الإدارة تمثل الطرف القوي في العلاقة لما تمتلكه من إمتيازات السلطة العامة من جهة ولضخامة الإمكانيات المادية والبشرية المرصودة لها لتحقيق أهدافها من جهة أخرى، ما جعل المشرع الجزائري يسعى بإستمرار إلى توفير كل الضمانات التي يكسب من خلالها ثقة المكلفين بالضريبة.

لذلك تطرقنا للضمانات الممنوحة للمكلفين بشيء من التحليل ، وهي تلك المتعلقة بحقوق المكلفين في مواجهة التسويات الجبائية و المراجعات الجبائي بمختلف أصنافها، مبينين الأسس القانونية التي أسست لهذه الضمانات ونظمتها بشيء من التحليل مع الإستشهاد ببعض الإجتهدات القضائية التي تمكنا من جمعها.

ولكي يتمكن المكلف بالضريبة من الإستفادة من الأحكام المنظمة لهذه الضمانات، فقد أوجد المشرع آلية قانونية تكفل تطبيق هذه الضمانات في أرض الواقع، وذلك عن طريق قيام الإدارة بالتصحيح التلقائي في حال تأكد لديها انها أخطأت في تطبيق نص قانوني. أو من خلال تمكين المكلف بالضريبة من التظلم أما الإدارة الجبائية كطرف في العلاقة الضريبية. كما يمكن أن يكفل هذا الحق وبصورة أفضل من خلال أطراف أخرى تضمن الحياد وتطبيق القانون بتجرد، وهي اللجان الإدارية والجهات القضائية، وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل والتوضيح في الفصل الثاني.



# الفصل الثاني

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانا أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

تتميز المنازعة الجبائية كونها عنصر يحد من السلطات التي تتمتع بها الإدارة من جهة وتجسيد عملي للحقوق التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة. لكون طرفي العلاقة الجبائية كل منهما يدفع في اتجاه تحقيق أهدافه ومصالحه، ولا يمكن تحديد صاحب الحق إلا عن طريق نزاع يوكل الفصل فيه إلى جهات مؤهلة تمتلك من الكفاءة ما يسمح لها بالنظر في مدى مطابقة الإجراءات المتبعة من الطرفين للنصوص القانونية وبالتالي الفصل فيها. لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى تحديد الحقوق المضمونة للمكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية وفي المرحلة القضائية.

### المبحث الأول: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية من المنازعة

عمل المشرع الجزائري على تمكين المكلفين بالضريبة من ضمانات، من خلال تبسيط وتسهيل تسوية هذه النزاعات. وفي هذا السياق ظهرت فكرة إعطاء المصلحة إمكانية المراجعة الذاتية لأخطائها المرتكبة من أجل تصحيحها وتجنب المكلفين عبء تقديم الشكاوى أو المثول أمام اللجان الإدارية المخصصة لهذا الغرض، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث بداية بالمعالجة الأولية للمنازعة عن طريق التخفيض التلقائي أو التظلم الأولي وصولا إلى حق الطعن أمام اللجان.

#### المطلب الأول: المعالجة الأولية للمنازعة الجبائية

تظهر المنازعة الضريبية دوما نتيجة عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة على المكلفين بها، أو الإخلال بالإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في حالة العسر<sup>(1)</sup>. ويرى الفرنسي جين لامارك (JEAN LAMARQUE) "أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع" ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله"<sup>(2)</sup>.

وقد عرف المستشار أندري هارتي (ANDRE HEURTE) النزاع في المجال الجبائي بالقول "إن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"<sup>(3)</sup>

(1) - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2008، ص-ص 17-18.

(2) - Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, Dalloz ,Paris, France , 1995,p 3 .

(3) - فريحة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، رسالة ماجستير في الإدارة والمالية العامة . الجزائر، جامعة الجزائر، معهد القانون والعلوم الإدارية ، 1985 ، ص 16.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

ولمعالجة هذه النزاعات معالجة الأولوية، وضع المشرع أمام المكلفين طريقتين للتظلم الأولى، إما عن طريق التخفيض التلقائي أو الشكاوى التظلم.

### الفرع الأول : التخفيض التلقائي

و أورده المشرع الجزائري في المادة 95 من ق إ ج، بحيث تقوم الإدارة الجبائية بالمراجعة الذاتية، ومنح التخفيض التلقائي للضرائب والرسوم، متى تبين لها مخالفتها للقواعد الإجرائية والموضوعية في فرض الضرائب والرسوم<sup>(1)</sup>.

أولاً: الأشخاص المؤهلون لممارسة هذه السلطة

لقد أقر المشرع الجزائري هذه السلطة لمجموعة من الأشخاص المؤهلين، وذلك بذكرهم على سبيل الحصر من خلال نص المادة 95 من ق إ ج سألقة الذكر، وكذا الفقرة السابعة من المادة 172 من ق إ ج (2). وعليه فإن الأشخاص المؤهلون لإجراء التخفيض التلقائي هم كالتالي:

- مدير مديرية المؤسسات الكبرى - المدير الولائي للضرائب - رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى .

### ثانياً: الضرائب والرسوم محل التخفيض التلقائي

لم يميز المشرع الجزائري بهذا الإجراء بين ضريبة وأخرى، أو بين رسم وآخر، فقد شمل كل الضرائب والرسوم والحقوق باختلاف القوانين التي تنظمها. لذلك عمد من خلال المادة 96 من ق إ ج إلى التأكيد على كون كل الضرائب والرسوم والحقوق يصح أن تكون موضوع تخفيض تلقائي<sup>(3)</sup>. وقد جعل المشرع من الخطأ المادي والتكرار في فرض الضريبة سبباً في قيام الإدارة بالتخفيض التلقائي الذي يتم بصورة تلقائية من طرف الإدارة أي أن المكلف

(1) - أنظر الفقرة الأولى من المادة 95 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 62 من القانون 16/20 المؤرخ في 31 ديسمبر 2021، حيث ورد فيها بأنه "يم نح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال إختصاصه، وفي أي وقت وتلقائياً، تخفيض الحصص أجزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتبكة عند إعدادها".

(2) - جاء بنص المادة 172 من ق إ ج. ما يلي "يجوز لمدير المؤسسات الكبرى وطبقاً لأحكام المادة 95 من قانون

الإجراءات الجبائية، النطق تلقائياً بتخفيض أو إسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة"

(3) - نصت المادة 96 من ق إ ج على ما يلي: "عندما يطلب مكلف بالضريبة، الإعفاء من ضريبة ما، أو التخفيض منها يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات و بصرف النظر عن الآجال العامة للتقادم على فعل الإدارة، المحددة بموجب هذا القانون بخصوص كل حق أو ضريبة أو رسم، أن تعارض جميع المقاصد في حدود الضريبة موضوع النزاع ..."

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

بالضريبة ليس ملزما بتقديم طلب للإستفادة من هذا الإجراء، يقوم به أعوان الضرائب تلقائيا عند وجود خطأ مادي أو تكرار في فرض الضريبة<sup>(1)</sup>

### ثالثا: الآجال الممنوحة لممارسة سلطة التخفيض التلقائي

لم يأتي المشرع من خلال نص المادة 95 الفقرة الأولى من ق إ ج على تحديد آجال معينة لممارسة هذه السلطة، حيث إكتفى بالقول بأنها تكون بصفة تلقائية و في أي وقت.<sup>(2)</sup> وهذا ما يجعل حق إستعمال هذا الإجراء بالأساس غير مقيد بمدة زمنية، غير أن هذا الأجل قد تم تقيده من خلال أحكام إجرائية أخرى والتي وضحتها التعليلة العامة المتعلقة بالمنازعات وذلك على النحو التالي:

#### 1- حالة التسويات الغير مسددة.

في هذه الحالة يمكن لمدير الضرائب (المدير الولائي - مدير المؤسسات الكبرى) أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى في أي وقت النطق بالتخفيض التلقائي

#### 2- حالة التسويات المسددة.

عالج قانون الإجراءات الجبائية هذه الحالة بحسب كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم على النحو التالي:

أ- بخصوص الرسم على رقم الأعمال وحق الطابع والضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل.

تم تحديد الأجل الذي يمكن للإدارة ممارسة حق معالجة الأخطاء فيه عن طريق التخفيض التلقائي، بأربع ( 04 ) سنوات من تاريخ الدفع، حسب ما أورده المشرع الجزائري بنصوص المواد 114,126، 130 و 133 من ق إ ج.<sup>(3)</sup>

---

(1) - وقد حددت التعليلة العامة للإجراءات النزاعية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب - مديرية المنازعات، في صفحتها 33، الأخطاء المادية على وجه الخصوص بما يلي: التغيريم المزدوج - الخطأ في تحديد الأسس الخاضعة للضريبة أو حساب الضريبة - الخطأ في نسب معدلات الضريبة المعتمدة - عدم الأخذ بالحسبان لإمتياز جبائي ممنوح بصفة قانونية - عدم إدراج خسائر سنوات سابقة - التطبيق غير القانوني لنسب الغرامات وعقوبات التأخير - التغيريم التلقائي الغير مؤسس أو الذي إستند إلى عناصر خاطئة.

(2) - المادة 95 الفقرة 01 من ق إ ج تنص على التالي 'يم نح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال إختصاصه، وفي أي وقت وتلقائيا، تخفيض الحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند إعداده".

(3) - ويدخل ضمن سياق الرسوم على رقم الأعمال كل الرسوم التي تخضع لنفس القواعد المطبقة على الرسم على القيمة المضافة من حيث تأسيس الضريبة و النزاع فيها

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

ب- بخصوص مداخيل رؤوس الأموال المنقولة

و قد حددتها المادة 109 من ق إ ج بثلاث (03) سنوات من تاريخ الدفع

ج- بخصوص الضرائب المباشرة .

ما عدا ما تم إستثناءه بنص مما سبق ذكره، فإنّ المشرع لم يحدد أيّ أجل خاص لمعالجة الأخطاء المرتكبة من طرف أعوان المصالح الجبائية. وهو ما من شأنه أن يعزز ثقة المكلفين بالضريبة في المصالح الجبائية.<sup>(1)</sup>

رابعا: تبليغ قرارات التخفيض التلقائي.

لتمكين المكلفين بالضريبة من متابعة كل التغيرات التي ترتبط بمفهم الجبائي، سيما ما تعلق منه بالتخفيض التلقائي للتسويات المنجزة على سبيل الخطأ، فقد ألزم المشرع الجزائري المصالح الجبائية بضرورة تبليغ المكلفين بالتخفيضات المقررة وذلك من خلال ما أورده المادة 99 الفقرة 01 من ق إ ج.<sup>(2)</sup>

ويجب أن يتم التبليغ من خلال رسالة مغلقة مضمونة الوصول مع الإشعار بالإستلام. و يعتبر تاريخ الإستلام الفعلي نقطة بداية لإحتساب الآجال الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الطعن في قرارات الإدارة متى وجدوا أنها في غير صالحهم وأنها لم تحقق طموحاتهم.<sup>(3)</sup>

الفرع الثاني : التظلم الأولي وإجراءاته

تمثل مرحلة التظلم الأولي أهم المراحل في فض النزاعات القائمة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بالطرق الودية. ويتمحور النزاع الضريبي الخاص بتأسيس الضريبة أساسا حول الأخطاء المادية ما تعلق منها بالوعاء الضريبي أو بالعملية الحسابية أو بخصوص الإستفادة من حقوق أو إمتيازات يمنحها التشريع الضريبي، وهو ما عبر عنه المشرع الجزائري عند تحديده للهدف من الشكوى الضريبية بموجب أحكام المادة 70 من ق إ ج.<sup>(4)</sup> وبعد التظلم

(1) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات ،طبعة 2012، ص34.

(2) تنص المادة 99 الفقرة 01 من ق إ ج على ما يلي : " باستثناء الاستدعاءات إلى جلسة المحكمة الإدارية ، توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، إلى المكلفين بالضريبة ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".

(3) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص35.

(4) - نصت المادة 70 من ق إ ج، على ما يلي " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير، في اختصاص الطعن النزاع 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"

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانا أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

الإداري المسبق شرطا جوهريا لقبول الشكوى وهو ما قضى به مجلس الدولة في القرار رقم 076647 المؤرخ في 11 أبريل 2013.<sup>(1)</sup>

أولا : مجال التظلم الأولي في الوعاء الضريبي

يتعين تبيان أنواع الضرائب والرسوم المتنازع عليها، والتي يمكن أن تكون موضوع تظلم أولي، مع تحديد الجهة المختصة في النظر فيها.

### 1- تحديد أنواع الضرائب محل الشكوى:

إن المنظومة القانونية في المجال الجبائي متنوعة بحسب الضرائب والرسوم التي تنظمها، وهي منظمة من خلال ستة ( 06 ) قوانين، خمسة منها موضوعية تناولت المادة الضريبية في حد ذاتها، وهي على التوالي:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - قانون الضرائب غير المباشرة - قانون الرسوم على رقم الأعمال - قانون التسجيل - قانون الطابع.

في حين تم إستحداث قانون يعنى بالجانب الإجرائي وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2002.<sup>(2)</sup> حيث عمد المشرع إلى جمع مختلف النصوص المتعلقة بالجانب الإجرائي والتي كانت موزعة عبر مختلف القوانين المنظمة للضرائب والرسوم. وسنعرض آلية الشكوى في القوانين سالفة الذكر.

### أ- تنظيم الشكوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

من خلال مراجعة أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السابق لإصدار قانون المالية لسنة 2002، أصل المشرع الجزائري للشكوى الأولية من خلال الأحكام الواردة بالمادة 329 الفقرة 01<sup>(3)</sup> و 330، قبل أن يتم نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المواد 110 و 111 من ق م لسنة 2002.

(1) قرار مجلس الدولة رقم 076647 المؤرخ في 11 أبريل 2013 في التي فصل فيها في قضية ش. ش. و م م لأشغال البناء ضد مديرية الضرائب لولاية بومرداس، حيث إعتبر التظلم الإداري المسبق في النزاع الضريبي شرط جوهرى وجوبي للطعن القضائي، وهو من النظام العام. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

(2) - أنظر القانون رقم 21/01 المؤرخ في 21 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001، المواد من 40 إلى 200 .

(3) - نصت المادة 329 من ق م ر م في فقرتها الأولى على التالي: "تدخل الشكايات المتعلقة بالضرائب أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب المباشرة في حكم الطعن النزاعي،"

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### ب- تنظيم الشكوى في مجال الضرائب غير المباشرة

لم يكن التشريع المنظم للضرائب غير المباشرة من خلال ما أورده من أحكام بالمادة 498 يوجب تقديم التظلم الأولي في مجال الضرائب غير المباشرة،<sup>(1)</sup> غير أن عدم إلغاء نص المادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة يجعل من شرط التظلم المسبق غير الزامي، حيث أحالت هذه المادة الاعتراضات الناتجة عن هذه الرسوم للمحاكم الإدارية بالمجالس القضائية ولم تلزم المكلفين بضرورة تقديم تظلم أولى أمام الإدارة. غير أن التعلية المنظمة للمنازعات الصادرة عن مديرية المنازعات لسنة 2005 ترى ضرورة تقديم تظلم أولى،<sup>(2)</sup> حيث إعتبرت الأحكام المنظمة للشكاوى في قانون الإجراءات الجبائية تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها، ودفعت إدارة الضرائب بفحوى هذه التعلية في القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 033940 بتاريخ 11 جويلية 2007.<sup>(3)</sup> قبل أن يعمد المشرع الجزائري في رفع هذا التباين بنص المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009<sup>(4)</sup> التي عدل بموجبها المادة 498 من ق ض غ م، وجعلها تحيل النزاع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية<sup>(5)</sup>.

### ج- تنظيم الشكوى في مجال الرسوم على رقم الأعمال.

عمل المشرع على تنظيم الشكوى بموجب قانون الرسم على رقم الأعمال من خلال أحكام المادة 109 منه بالنسبة لتأسيس الرسم، ، وقد تم إلغائها بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002 ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

(1)- تنص المادة 498 من ق ض غ م على ما يلي: "إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم ، تطرح أمام

الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية"

(2) - Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005 , MF, DGI , DC , 2005.

(3)- مجلة مجلس الدولة ، الجزائر ، عدد 09 ، لسنة 2009، ص 68.

(4) - القانون 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن من قانون المالية لسنة 2009 ،الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74، بتاريخ 31 ديسمبر 2008، ص10.

(5) - عدلت المادة 498 من ق ض غ م على النحو التالي: "تسوى النزاعات التي يملئ رفعها فيما يخص مضمون الحقوق

وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد من 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية".

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### د- تنظيم الشكوى في مجال التسجيل .

إعتبرت إدارة الضرائب أن تقديم التظلم أو الشكوى في مجال التسجيل غير إلزامي وذلك بالإعتماد على نص المادة 355 من ق ت (1) ولذلك فإن الطعن في مواد التسجيل يسوى على مستوى الإدارة من خلال التظلم الأولي (الشكوى) في حال لم يشكل موضوع طعن قضائي، وهو ما قضى به مجلس الدولة من خلال القرار رقم 03394 المؤرخ في 11 جويلية 2007.(2) وبخصوص النزاع في مجال الوعاء بالنسبة لحقوق التسجيل فقد نظمه المشرع في المواد 102 إلى 106 من قانون التسجيل، قبل أن يتم إدراجها ضمن قانون الإجراءات الجبائية.(3) مع إستحداث آلية لجان المصالحة التي تشكل مرحلة ما قبل نزاعية التي تم العمل على صياغة المواد التي تنظمها لتوفير حد أكبر من الحماية، على غرار التعديل الأخير الذي جاء به قانون المالية لسنة 2021.(4)

### هـ- تنظيم الشكوى في مجال الطابع.

لم يأتي المشرع في قانون الطابع على ذكر قواعد خاصة لتنظيم التظلمات الأولية، ليكتفي بالإحالة على أحكام قانون التسجيل من خلال نص المادة 23 من قانون الطابع.(5)

(1) نصت المادة 355 من ق ت على التالي: "إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي"

(2) - أنظر القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007 في قضية مديرية الضرائب باتنة ضد (ب. ف) نزاع عقاري متضمن حقوق التسجيل، أين أيد مجلس الدولة قرار الغرفة الإدارية لمجلس قضاء باتنة الصادر بتاريخ 21 ديسمبر 2005 ، القاضي بأن قاضي الغرفة الإدارية، يكون قد أصاب في تطبيق القانون لإعتباره بلأن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

(3) - ألغيت وحولت المواد 102 و 106 من قانون التسجيل إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 20 من قانون المالية 2011 .

(4) - أنظر المواد 55 و56 من القانون رقم 16/20 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المضمن قانون المالية لسنة 2021 مرجع سابق، ص ص 26,28.

(5) - نصت المادة 23 من ق ط على ما يلي: " 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"

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### 2- تحديد المصالح المختصة بقبول ودراسة الشكوى

حدد المرسوم التنفيذي 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها سيما ما تعلق بالنظر في المنازعات وقبول الشكاوى ودراستها على النحو التالي:

#### أ- مديرية كبريات المؤسسات

ورد بنص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي المنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية سالف الذكر تحديد صلاحية مديرية كبريات المؤسسات في النظر في الشكاوي التي تدخل ضمن إختصاصاتها النوعي<sup>(1)</sup>. ونظم قانون الإجراءات الجبائية تحديد إختصاص هذه الهيئة بالنظر في الشكاوي الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاصها الإقليمي والنوعي<sup>(2)</sup>.

#### ب- المديرية الولائية للضرائب

ورد بنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي 327/06 سالف الذكر تحديد الصلاحيات الخاصة بالطلبات النزاعية للمديرية الولائية للضرائب<sup>(3)</sup>. كما أوردت المادة 71 من ق إ ج الإختصاص النوعي و الإقليمي لمديرية الضرائب بالولاية مركز الضرائب المركز الجوازي للضرائب<sup>(4)</sup>.

#### ج- مراكز الضرائب

من خلال المادة 20 من المرسوم التنفيذي 327/06 سالف الذكر تم تحديد صلاحيات مراكز الضرائب سيما ما تعلق منها بالنظر في شكاوى<sup>(5)</sup>.

- 
- (1) - نصت المادة 03 من المرسوم التنفيذي 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006 على ما يلي: "تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما يكن شكلها القانوني ومهما يكن محل مؤسساتها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها"
- (2) - نصت المادة 172 من ق إ ج على أنه " 1- يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة ، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها. 2- يجب أن ترسل الشكاوى إلى مديرية المؤسسات الكبرى. 5 - يبث مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين".
- (3) - لمزيد الإطلاع أنظر المادة 17 من المرسوم التنفيذي 327/06 ،مرجع سابق، ص10.
- (4) - أنظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) - نصت المادة 20 من المرسوم التنفيذي 327/06 سالف الذكر على ما يلي: "تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

د- المراكز الجوارية للضرائب.

نصت المادة 26 من المرسوم التنفيذي 327/06 سالف الذكر على إختصاص المراكز الجوارية للضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات بكل الضرائب والرسوم المستحقة على المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصه النوعي والإقليمي، وبالخصوص في مجال المنازعات

ثانيا : الشروط المتعلقة بالشكوى

بالرجوع إلى النصوص الإجرائية المنظمة للشكاوى بإعتبارها مرحلة أولى من مراحل النزاع نجد أن المشرع الجزائري خصها بشروط منها ما يتعلق بالآجال، ومنها ما يخص الجانب الشكلي من حيث تحديد محتوى الشكاوى من خلال تحديد الشروط الشكلية والموضوعية لقبولها.<sup>(1)</sup>

1- آجال تقديم الشكاوى

نظم المشرع الجزائري الآجال المتعلقة بقبول الشكاوى ضمن أحكام القسم الأول من الباب الأول من الفصل الأول من الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية بتحديد الآجال العامة والإستثناءات الواردة عليه.

أ- الآجال العادية لإيداع الشكاوى

أورد المشرع الجزائري الآجال المحددة لقبول الشكاوى ضمن أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup>. وبالرجوع إلى النص الأصلي المنظم لآجال قبول الشكاوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحديد نص المادة 331 قبل نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع قد عمد إلى توسيع الآجال الممنوحة للمكلفين بالضريبة فعوض عبارة " السنة التي تلي " إستعمل عبارة " السنة الثانية التي تلي " مما يسمح للمكلفين بحيز زمني أكبر لتقديم تظلماتهم. ومنه فإن الآجال العادية لتقديم الشكاوى يكون كحد أقصى نهاية السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي

---

والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية لا سيما ما يأتي: في مجال المنازعات تدرس الشكاوى وتعالجها- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية - تعوض قروض الرسوم".

(1)- صالح العيّد، مرجع سابق، ص 87.

(2)- نصت المادة 72 الفقرة الأولى من ق إ ج على ما يلي : "تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي"

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

فعلى سبيل المثال يكون الأجل الذي تقبل فيه الشكاوى الخاصة بجدول مدرج في التحصيل في شهر فيفري من سنة 2012 هو تاريخ 31 ديسمبر من سنة 2014.<sup>(1)</sup>

### ب- الأجل الاستثنائية لقبول الشكاوى

أورد المشرع الجزائري جملة من الإستثناءات من خلال أحكام المادة 72 في الفقرات 02 و03 و06، وتتعلق بالتاريخ المعتمد لحساب أجل الشكاوى، نوردتها على النحو التالي :

#### ▪ الحالة الأولى: وقوع أخطاء في الإرسال

حدد المشرع الأجل من خلال البند الأول من الفقرة الثانية للمادة 72 من ق إ ج بالواحد والثلاثين ديسمبر من السنة الثابتة التي تلي السنة التي إستلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة. ولا يعتد في مثل هذه الحالة بالتاريخ الذي أدرج فيه الجدول في التحصيل.

#### ▪ الحالة الثانية: وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق

حدد المشرع الأجل من خلال البند الثاني من الفقرة الثانية للمادة 72 من ق إ ج بالواحد والثلاثين ديسمبر من السنة الثابتة التي تلي السنة التي تُلغى فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق مهما كان التاريخ الذي أدرج فيه الجدول في التحصيل.

#### ▪ الحالة الثالثة: عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول

نظم المشرع هذه الحالة من خلال المادة 72 الفقرة الثالثة في وضعيتين :

بالنسبة للإقتطاع من المصدر بخصوص الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، بالواحد والثلاثون ديسمبر من السنة الثابتة التي تلي السنة التي تمت فيها الإقتطاعات.<sup>(2)</sup>

بالنسبة للضرائب المدفوعة بصفة تلقائية من طرف المكلفين بالضريبة، فقد حدد المشرع

الأجل بالواحد والثلاثون ديسمبر من السنة الثابتة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها.<sup>(3)</sup>

#### ▪ الحالة الرابعة: الإحتجاج في طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة

نظم المشرع الأجل من خلال الفقرة السادسة للمادة 72 من ق إ ج، وقد حدد أجل قبول

الشكاوى لكحد أقصى قبل إنقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه.<sup>(4)</sup>

(1) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص 05.

(2) - أنظر المادة 72 الفقرة الثالثة البند الأول من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - أنظر المادة 72 الفقرة الثالثة البند الثاني من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 72 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

وإجتهد المشرع الفرنسي على عكس المشرع الجزائري في تمديد الأجل في حالتي تعديل الضرائب بالزيادة وحالة الفرض التلقائي للضريبة إلى أجل مساوي للأجل الذي منحه للإدارة للمطالبة بحقوق الخزينة العمومية.<sup>(1)</sup>

### 2- شكل ومحتوى الشكوى

لكون الشكوى رسالة عادية يوجهها المكلف بالضريبة إلى مصالح الضرائب مكتوبة على ورق عادي، يشير فيها إلى الضرائب التي ينازع فيها ومبلغها ورقم الجدول الضريبي.<sup>(2)</sup> فقد أحاطها المشرع الجزائري من خلال النصوص الإجرائية بجملة من الشروط منها ما هي شكلية وأخرى موضوعية.

#### أ- الشروط الشكلية:

من خلال ما ورد بنص المادة 73 من ق إ ج التي وردت بالقسم الثاني تحت مسمى "شكل ومحتوى الشكاوى" يمكن حصر الشروط الشكلية على النحو التالي:

■ وجوب أن تكون الشكاوى فردية وأن تقدم منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة:

كأصل عام تقدم الشكاوى بصفة فردية، كما إشتراط المشرع الجزائري بنص الفقرة الثالثة من المادة 73 ق إ ج أن تقدم منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة،<sup>(3)</sup> غير أنه يمكن للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة بصفة جماعية، وأعضاء شركات لأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.<sup>(4)</sup> ولإرتباط الشكوى أحيانا بالأشخاص المعنوية فإن هذه الأخيرة تمثل من طرف مسيرتها للقيام بكل الأعمال المتعلقة بالتسيير.<sup>(5)</sup>

(1) - Jean Pierre Looten , Guide des Procédures Fiscales : obligations – droits et recours ,édition liaisons , Paris , 1997 , p : 154

(2) - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 10.

(3) - فريحة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع الجزائر، 2008 ، ص 18.

(4) - أنظر المادة 73 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 122.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### ■ وجوب توقيع الشكوى باليد:

ألزم المشرع من خلال المادة 73 من ق إ ج المكلف بالضريبة أن يقوم بتوقيع شكايته باليد كإجراء شكلي، غير أن هذا الإجراء غير مفروض بالنسبة للأشخاص الذين لا يمكنهم القيام بالتوقيع بسبب عجز جسماني يحول دون تمكنهم من القيام بالتوقيع.<sup>(1)</sup>

### ■ الوكالة:

فتح المشرع المجال للمكلف بالضريبة، للقيام بتوكيل شخص عن طريق وكالة قانونية موقعة من طرفه محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، غير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل على أن يقوم المكلف بالضريبة في هذه الحالة بالتصديق على توقيعه أمام الجهات المختصة. ولا تشترط الوكالة بالنسبة للمحامين وأجراء المؤسسة المعنية، وكذا الأشخاص الذين إستلموا الإعدارات موضوع الشكوى ووقعوا عليها شخصيا.<sup>(2)</sup>

### ■ إختيار موطن في الجزائر:

هذا الشرط الشكلي يخص المكلفين بالضريبة المقيمين بالخارج والذين لا يملكون موطنا جبائيا في الجزائر، وذلك بهدف تسهيل التعامل مع الإدارة الجبائية وقد نص المشرع على هذا الشرط من خلال نص المادة 75 من ق إ ج.<sup>(3)</sup>

### ب- الشروط الموضوعية:

وقد حددها المشرع بنص المادة 73 من ق إ ج على النحو التالي:

### ■ تقديم الطلبات:

ويتمثل في الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب من خلال شكواه موضحا الخطأ المرتكب من طرف المصلحة والمطالبة بتصحيحه، أو بطلب إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها أو الإستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة.

### ■ تقديم الأسانيد القانونية والإثباتات:

يتوجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بعرض ملخص لكل المستندات التي تمكنه من تدعيم شكايته بالوثائق الضرورية التي من شأنها أن تزيل الغموض أو الأخطاء التي تضمنتها الضرائب المفروضة عليه. وعندما يقع عبء إثبات خطأ المصلحة في تقدير الضريبة على

(1) - أنظر المادة 73 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - المادة 75 من ق إ ج، تقابلها الفقرة السادسة من المادة 332 ق ض م ر م التي تم نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 .

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

المكلف بالضريبة يتعين عليه أن يوضح ذلك ضمن شكواه. وهذا ما قضى به مجلس الدولة من خلال القرار رقم 042819 المؤرخ في 11 جوان 2008.<sup>(1)</sup>

### ثالثا : التحقيق والفصل في الشكوى

مباشرة بعد إستلام الشكوى يقوم مكتب التنظيم العام بتسجيل الشكوى وذلك بوضع طابع خاص يثبت فيه تاريخ إستلامها، لتشرع المصالح المختصة بالتحقيق والفصل فيها.<sup>(2)</sup>

#### 1- التحقيق في الشكوى

بعد تسجيل الشكوى بمصلحة المنازعات في سجل خاص مفتوح لهذا الغرض، يمكن المكلف من وصل إستلام يحدد فيه التاريخ الذي إستلمت فيه، وذلك حتى يتم إعتماده كتاريخ مرجعي لحساب المدة الممنوحة للإدارة لدراسة الشكوى.<sup>(3)</sup>

يتم التأكد من الجهة المخولة للفصل في الشكوى، ومن ثم تقوم المصلحة المكلفة بدراسة المنازعة بإرسالها للجهة التي أعدت الضريبة،<sup>(4)</sup> للتحقيق فيها وتقديم شروحات حول طريقة تأسيس الضريبة، وتوضيح مدى إحترام المصلحة للإجراءات الشكلية المعمول بها في التسوية محل النزاع.<sup>(5)</sup>

#### 2- الفصل في الشكوى.

نتطرق إلى الآجال القانونية الممنوحة للإدارة للبت في الشكوى وتحديد الجهة المختصة للفصل فيها، وصولا إلى إصدار قرار الفصل.

#### أ- آجال الفصل في الشكوى

للفصل في الشكوى الجبائية، أعطى المشرع الجزائري سلطة البت لرؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة

---

(1) القرار رقم 042819 المؤرخ في 11 جوان 2008 الصادر في القضية بين (ع. ك) و مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، أين أقر مجلس الدولة بأن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة حيث يجب عليه تقديم ما يثبت بأن إدارة الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند مراجعة وضعيته الجبائية عن طريق حسابه البنكي وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

(2) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص 11.

(3) - نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات ..... يهلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة"

(4) - نصت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "ي تم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا".

(5) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص 18.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

(04) أشهر من تاريخ إستلام الشكوى، كما يبت مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب في الشكاوى في أجل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ تقديمها. ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.<sup>(1)</sup>

كما قلص المشرع أجل البت إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، علماً أنه يمكن الفصل فوراً برفض الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائياً، سيما تلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال.<sup>(2)</sup>

### ب- الجهة المخولة للفصل في الشكوى

▪ مدير كبريات المؤسسات

تبت في القضايا النزاعية الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاصها بموجب المادة

172 من ق إ ج

▪ المدير الولائي للضرائب

تبت في القضايا النزاعية الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاصه تبعا لما ورد

بالمادة 77 من ق إ ج، إضافة إلى القضايا التالية:

-القضايا المرفوعة من طرف المكلفين الخاضعين لإختصاص مراكز الضرائب

والتي يساوي أو يفوق مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 د.ج).<sup>(3)</sup>

-القضايا المرفوعة من طرف المكلفين الخاضعين لإختصاص المراكز الجوارية

للضرائب والتي يساوي أو يفوق مبلغها عن عشرين مليون دينار (20.000.000 د.ج)<sup>(4)</sup>.

▪ رؤساء مراكز الضرائب

يبت رؤساء مراكز الضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في القضايا النزاعية

الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاصه بموجب المادة 77 الفقرة 02 من ق إ ج.

(1) - بالنسبة لإختصاص مدير كبريات المؤسسات القضايا التي تفوق مبلغها الإجمالية من الحقوق والغرامات أربعمئة مليون دينار 400.000.000 ( دج) بنص المادة 172 الفقرة 05 من ق إ ج .وبالنسبة لإختصاص المدير الولائي للضرائب القضايا التي تفوق مبلغها الإجمالية من الحقوق والغرامات مائتي مليون دينار 200.000.000 ( دج) بنص المادة 79 من ق إ ج .

(2) - أنظر المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3)- أنظر المادة 77 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

(4)- أنظر المادة 77 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### ▪ رؤساء المراكز الجوارية للضرائب

يبت رؤساء المراكز الجوارية للضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في القضايا النزاعية الخاصة بالمكلفين التابعين لإختصاصه بموجب المادة 77 الفقرة 03 من ق إ ج. الفرع الثالث : الضمانات المرتبطة بالشكوى .

تعد المنازعة الجبائية في حد ذاتها ضمانة للمكلفين بالضريبة، كونهم يلجؤون إليها متى تبين لهم إعتداء الإدارة على حقوقهم المكفولة قانونا، وقد أحاطها المشرع بضمانات إضافية مرتبطة بها.

### أولا : إرجاء الدفع القانوني.

إن المكلف بالضريبة الذي يتقدم بشكوى نزاعية إنما يهدف من خلالها إلى إعفائه من دفع مستحقاته الضريبية بإعتبارها غير قانونية، ما جعل المشرع يعمد إلى إيجاد آلية يرجئ من خلالها مطالبة المكلفين بالمستحقات محل النزاع وهو ما يطلق عليه بإرجاء الدفع القانوني (1) الذي نص عليه المشرع بموجب أحكام المادة 74 من ق إ ج (2)، وفقا للشروط التالية :

- 1) أن يكون المكلف تقدم بشكاوى لدى إدارة الضرائب
- 2) أن يطلب صراحة من الإدارة الإستفادة من هذا الإجراء
- 3) أن يقدم الضمانات الكافية أو أن يدفع قسط يقدر بـ 30% من مبلغ الدين.
- 4) أن لا يكون في حالة من حالات التعارض المحددة كالتالي:

▪ أن الشكاوى تتعلق بحقوق ناجمة عن مراقبات جبائية.

▪ أن المكلف لم يتابع عن قيامه بأعمال تدليسية.

▪ أن لا يكون المكلف يسعى إلى تنظيم إعساره .

▪ أن لا يكون المكلف توقف عن النشاط و يقوم بتصفية نشاطه . (3)

كل هذه الحالات تجعل من طلب المكلف محل رفض من طرف السلطة المختصة بمنح الموافقة على طلبات إرجاء الدفع القانوني، كما يمكن لهذه السلطة أن تنهي العمل بهذا الإجراء

(1) - صالح العبد، مرجع سابق، ص 205.

(2) - نصت المادة 74 من ق إ ج على التالي : " يجوز للمكلف بالضريبة الذي يزلزع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 - 73 - 75 من ق إ ج في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر 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"

(3) - التعلية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص 08.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

بعد منحة متى تبين لها ظهور أحداث من شأنها تهدد تحصيل الدين الجبائي موضوع الإرجاء.<sup>(1)</sup>

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أن إرجاء الدفع القانوني، يوقف كل المتابعات القصرية للضريبة من طرف قابضي الضرائب بالنسبة للحقوق المتنازع فيها، إلى غاية البت في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وتبليغ نتائج القرار المتخذ بشأن الشكوى التي تقدم بها المكلف، تبليغا سليما مع ذكر الدوافع والأسباب التي أدت إلى إتخاذ القرار.

### ثانيا: تسبيب القرارات

كضمانة إضافية للمكلفين بالضريبة أوجب المشرع الجزائري على السلطة التي تقوم بالبت في الطلبات النزاعية، في كل الحالات إلى ضرورة تسبيب قراراتها وذلك ب أن تبين القرارات الصادرة عن هذه السلطات مهما كانت طبيعتها، الدوافع و كذا النصوص القانونية التي برهنت عليها.<sup>(2)</sup>

### ثالثا: تبليغ القرارات

لم يتم تقنين إجراء قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بضرورة تبليغ قراراتها في مختلف قوانين الضرائب، وإستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009 الذي تم بموجبه إتمام الفقرة الثالثة من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بما يعد إلزاما للمصالح الجبائية صاحبة الإختصاص في تبليغ قراراتها<sup>(3)</sup> تبليغا رسميا وصحيا بموجب إشعار بالإستلام<sup>(4)</sup>

(1) أنظر المادة 74 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - نصت المادة 77 الفقرة 05 من ق إ ج على ما يلي " يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي برهنت عليها". و المادة 172 الفقرة 09 على ما يلي: " يجب أن يبين قرار مدير كبريات المؤسسات، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي برهنت عليها".

(3) - عدلت هذه المادة لتصبح على النحو التالي بموجب المادة 77 الفقرة الخامسة " يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام" و المادة 172 الفقرة 09 " يجب أن يرسل القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالإستلام"

(4) - توجد على مستوى مختلف المصالح الجبائية المعنية بالفصل في الطلبات النزاعية، مصلحة مختصة تشرف على عملية تبليغ القرارات المتخذة بشأن الطلبات النزاعية بمختلف أنواعها. وتسمى مكتب التبليغ والأمر بالصرف بالنسبة للمديريات الولائية أو مصلحة التبليغ والأمر بالصرف بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب .

### المطلب الثاني : حق الطعن أمام اللجان

تعود فكرة إنشاء اللجان الإدارية المختصة إلى محاولة إحداث التوازن بين الحقوق

الممنوحة للمكلفين بالضريبة، والسلطات التي تميز الإدارة الجبائية بوصفها الطرف الأقوى في هذه العلاقة، ما دعى إلى خلق لجان متخصصة يمكن للمكلفين بالضريبة عرض نزاعاتهم عليها، بهدف التخفيف من مظاهر السلطة التي تميز إدارة الضرائب، إذ يضمن وجود هذه اللجان التوازن في العلاقة بين الإدارة الضريبية التي تفرض الضرائب والمكلفين بأدائها.

#### الفرع الأول : إختصاصات اللجان الإدارية

أوجد المشرع الجزائري ثلاثة (03) أنواع من اللجان تكلف بالبت في القضايا النزاعية التي

تثار بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وهي :

- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال
- لجان التوفيق التي تفصل في النزاعات المتعلقة بحقوق التسجيل
- لجان الطعن الولائي

أولاً: لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال

يرتكز عمل هذه اللجان بالأساس على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>(1)</sup> ونظم المشرع الجزائري بموجب أحكام المادة 81 مكرر من ق إ ج لجان الطعن على نحو يضمن التكفل الجيد بالطعون التي يقدمها المكلفين بالضريبة بالنظر إلى تشكيلة هذه اللجان وطريقة عملها وتوزيعها الإقليمي، وذلك في ثلاث (03) مستويات من اللجان تختص كل منها بتغطية إختصاص إقليمي معين مع إعتداد أهمية المبالغ المعترض عليها كمحدد ومعياري لتحديد إختصاصات اللجان وهي :

01- اللجنة الولائية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال،<sup>(2)</sup> وقد حدد

المشرع الجزائري صلاحيات اللجنة الولائية بإبداء الرأي في القضايا التي تك ون مجموع مبلغها

---

(1) - نصت المادة 81 الفقرة الأولى من ق إ ج على ما يلي: "ي مكن أن تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والزامية إما إلى تصريح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي"

(2) - بموجب المادة 81 مكرر 1 من ق إ ج تتكون هذه اللجنة من : محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً. عضو واحد (01) من المجلس الشعبي الولائي. ممثل واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل. ممثل واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل. ممثل واحد (01) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ممثل واحد (01) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية. ممثل واحد (01)

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

من الحقوق والغرامات ( الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

02- اللجنة الجهوية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال،<sup>(1)</sup> وقد حدد المشرع الجزائري صلاحيات اللجنة الجهوية بإبداء الرأي في القضايا التي تكوّن مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات ( الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 دج ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار 70.000.000 دج، التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

03 - اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال<sup>(2)</sup> وقد حدد المشرع الجزائري صلاحيات اللجنة المركزية بإبداء الرأي في :

عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائّم مقرها بالولاية. المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية. وفي حالة الوفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعويضات جديدة، ويمكن للجنة أن تضم خبيرا موظفا يأتون له صوت استشاري عند الحاجة. كما يتولى مهام أمين ومقرر اللجنة أحد أعوان مصالح الضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب من بين الموظفين الذين يشترطون رتبة مفتش رئيسي للضرائب على الأقل.

(1)- بموجب المادة 81 مكرر 2 من ق إ ج تتكون هذه اللجنة من: خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا. المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير. ممثل واحد (01) عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير. ممثل واحد (01) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل. ممثل واحد (01) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل. ممثل واحد (01) عن غرفة التجارة والصناعة لولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب. ممثل واحد (01) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة لولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب. ممثل واحد (01) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين. ويتولى مهام أمين ومقرر اللجنة أحد أعوان مصالح الضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب من بين الموظفين الذين يشترطون رتبة مفتش رئيسي للضرائب على الأقل. وتخضع لنفس طرق الإستخلاف المعمول بها في اللجان الولائية في حالة الوفاة أو إستقالة أو إقالة أحد الأعضاء ويمكنها أن تستعين في حال الضرورة بأي موظف لخبير على يكون له صوت استشاري فقط.

(2) -بموجب المادة 81 مكرر 3 من ق إ ج تتكون هذه اللجنة من : الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا ممثل واحد (01) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير. ممثل واحد (01) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير. ممثل واحد (01) عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير. ممثل واحد (01) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير. ممثل واحد (01) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة. ممثل واحد (01) عن الغرفة الوطنية للفلاحة. مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائبي مدير. وتوكل مهام مقرر اللجنة للمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن بالمديرية العامة للضرائب، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، حيث يعين المدير العام للضرائب أعضائها. كما يتم

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي تفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات ( الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار 70.000.000 دج، التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

ويخضع أعضاء اللجان بصفة عامة للإلتزام بالسر المهني المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

### ثانيا: لجان التوفيق

يختص عمل هذه اللجان في تحديد الوعاء الضريبي المتنازع عنه في حالة وقوع خلاف في اقتراح إعادة توهيم حقوق التسجيل التي قامت الإدارة الضريبية بإستخراجها أثناء تأسيس الضريبة. (1) وقد أنشأ المشرع الجزائري من خلال أحكام المادة 38 مكرر 02 أ من ق إ ج، لجان ولائية للتوفيق مشكلة بموجب المادة 38 مكرر 02 ب من ق إ ج. (2)

ولكون دور هذه اللجان توفيقيا بالإساس، يجعل عملها بمثابة التظلم المسبق من خلال إلزامية المرور على هذه اللجان قبل تحديد ضريبة التسجيل في حال عدم رضا المكلف، لذلك لم يعد المكلف بحاجة إلى اللجوء إلى إدارة الضرائب عن طريق تقديم شكوى قبل لجوئه

---

إستخلاف أعضائها بنفس طرق الإستخلاف المعمول بها في باقي اللجان، ويمكنها الإستعانة في حال الضرورة بأي موظف لخبير على يكون له صوت استشاري فقط.

(1) - نصت المادة 38 مكرر 02 أ م ق إ ج على ما يلي: " في حالة وقوع خلاف حول إقتراح إعادة التوهيم، المنصوص عليه بموجب الفقرة 4 من المادة 38 مكرر 2 من هذا القانون، تقوم الإدارة، إن طلب المكلف ذلك، بعرض النزاع على رأي لجنة التوفيق "

(2) - حددتها المادة 38 مكرر 02 ب ق إ ج على النحو التالي: تتشكل اللجنة التوفيقية من المدير الولائي للضرائب رئيسا. المدير الفرعي للعمليات الجبائية. المدير الفرعي للرقابة الجبائية. مفتش التسجيل. رئيس مصلحة الخبرات والتوهيمات العقارية للأملك الوطنية. عون عقاري يعينه الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين. موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعرنة. مهندس خبير عقاري يعين من طرف هيئة المهندسين الخبراء العقاريين. ويتولى المدير الفرعي للمنازعات أو ممثله برتبة رئيس مكتب مهام الكاتب والمقرر ويحضر الجلسات بصوت استشاري. ويعين الأعضاء الموظف غير الموظفين في اللجنة له مدة تمتد لعامين قابلة للتجديد.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

لعرض نزاعه أمام القضاء الإداري. وهذا ما جعل المشرع الجزائري يستثنى الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل من الطعن النزاعي التي تنتظر فيها الإدارة الجبائية بموجب المادة 70 ق إ ج.

### ثالثا: لجان الطعن الولائي

كانت الأحكام المنظمة لعمل هذه اللجان في البداية ضمن نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتم إصدار النصوص التنظيمية المتعلقة بإنشائها وتكوينها وسير أعمالها بموجب المقرر رقم 16 الصادر عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 28 ماي 1991.

وبمناسبة إستحداث قانون الإجراءات الجبائية وتحويل القواعد الإجرائية من مختلف القوانين الجبائية إليه بموجب قانون المالية لسنة 2002، تحولت جميع الأحكام القانونية المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون الإجراءات الجبائية، وتضمنتها في حينها المواد 92. 93. 94. والمادة 173 مكرر 01 منه. وسنقوم بتحديد مجال إختصاص هذه اللجان على النحو التالي:

#### 1- من حيث نوعية الطلبات التي تعاينها:

تعاين هذه اللجان طلبات الإعفاء أو التخفيض من الضرائب عندما يثبت المكلفون بها أنهم في حالة عوز أو ضيق حال تجعلهم غير قادرين عن تسديدها، والزيادات أو الغرامات الجبائية أو تخفيضها. كما تبت أيضا في الطلبات المقدمة من طرف قابضي الضرائب بالنسبة للحصص الغير قابلة للتحويل.<sup>(1)</sup>

#### 2- من حيث نوعية الضرائب التي تنظر فيها :

تنظر هذه اللجان في الضرائب على النحو التالي :

- بالنسبة للحقوق الرئيسية تنظر فقط في طلبات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- كل الطلبات المتعلقة بالعقوبات في مادة الوعاء والتحويل
- بالنسبة لعقوبات الغرامات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة TVA لا يمكن تقديم طلبات بشأنها إلا بعد تسديد الحقوق الرئيسية.<sup>(2)</sup>

#### 3- من حيث المجال المالي المحدد لإختصاصاتها: تحدد إختصاصات اللجان حسب

الإختصاص النوعي و الإقليمي إلى :

(1) - أنظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) - أنظر المادة 93 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### اللجان الولائية للطعن على مستوى المديرية الولائية للضرائب

تنظر هذه اللجنة في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها والتي تقل مبالغها خمسة ملايين 5.000.000 دينار جزائري أو تساويها، والتي يمكن الطعن فيها أمام اللجان الجهوية للطعن.

### اللجان الولائية للطعن على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

تنظر هذه اللجنة في طلبات المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات المعروضة عليها من طرف مدير كبريات المؤسسات لأخذ رأيها. (1)

### اللجان الولائية للطعن على مستوى المديرية الجهوية للضرائب

تنظر هذه اللجنة في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الجهوي للضرائب لأخذ رأيها والتي تفوق مبالغها خمسة ملايين 5.000.000 دينار جزائري. (2)

#### 4- من حيث التشكيلة البشرية المكونة لها :

أ - لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب : ويتم تشكيل هذه اللجنة على النحو الذي ورد بالتعليمات العامة المنظمة للإجراءات النزاعية منازعات من الأعضاء الآتية صفاتهم (3)

ب - لجان الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: (4) وتتشكل على مستوى مديريات كبريات المؤسسات من الأعضاء الآتية صفاتهم. (5)

(1) - أنظر المادة 173 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) - أنظر المادة 93 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - أوردت التعليمات العامة للإجراءات النزاعية، في الصفحة 104 تشكيلة هذه اللجنة على النحو التالي: المدير الولائي للضرائب رئيسا. المدير الفرعي للمنازعات عضوا و مقرا . المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا. المدير الفرعي للتحصيل عضوا . المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضوا .رئيس مفتشية وقابض ضرائب مختلفة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة. رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات المسيرة من طرف مصالح مركز الضرائب عضوا. رئيس المركز الجوازي الضرائب بالنسبة للملفات المسيرة من طرف مصالح المركز الجوازي الضرائب عضوا. ويقوم بمهام كتابة اللجنة رئيس مكتب لجان الطعن بالمديرية الولائية للضرائب .

(4) - Décision n°187 du 28 juin 2009 , MF , DGI.

(5) - وردت بالمقرر رقم 187 المؤرخ في 28 جوان 2009 تشكيلة هذه اللجنة على النحو التالي: مدير مديرية كبريات المؤسسات رئيسا . المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا . المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا . المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا. قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا . المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات عضوا. المدير الفرعي للتقويمات

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

ج- لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب: وتتشكل على مستوى المديريات الجهوية للضرائب من الأعضاء الآتية صفاتهم:<sup>(1)</sup>

الفرع الثاني : الإجراءات المتبعة أمام اللجان الإدارية

سنقوم من خلال دراسة الإجراءات المنظمة لعمل اللجان الإدارية بالتطرق للإجراءات المتبعة أمام هذه اللجان بمختلف أنواعها، مع تبيان سير عملها، وصولاً إلى الأحكام الصادرة عنها.

أولاً: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية :

تختلف إجراءات الطعن المتبعة باختلاف أنواع اللجان الإدارية والتي سنتناولها على النحو التالي:

### 1- إجراءات الطعن المتبعة أمام لجان الطعن

عمد المشرع الجزائري إلى جعل اللجوء إلى هذه اللجان على سبيل الإختيار، وعليه فإن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه قرار الإدارة الجبائية يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان في أجل أربعة ( 04 ) أشهر من تاريخ إستلام قرار الإدارة.<sup>(2)</sup> على أن لا يكون قد تقدم بطعن قضائي في الموضوع . كما لم يحدد المشرع شكل ومحتوى الطعون وبحسب رأي الدكتور فريحة حسن فإنه يتعين أن يتوفر في الطعن كل الشروط الشكلية الواردة بالشكوى الأصلية.<sup>(3)</sup>

### 2- إجراءات الطعن المتبعة أمام لجان المصالحة

يمكن للمكلف بالضريبة في حالة وقوع خلاف حول اقتراح إعادة التقييم أن يطلب رأي لجنة التوفيق الولائية في غضون ثلاثون (30) يوماً من تاريخ الاستلام، باليد أو بالبريد

---

الجبائية بمديرية العمليات الجبائية و التحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات عضوا. وتسد كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

(1) - أنظر المادة 03 من المقرر رقم 16، المتضمن إنشاء و تشكيل وتنظيم عمل لجان الطعن الولائية والجهوية الصادر عن المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 28 ماي 1991، حيث تم تشكيلة هذه اللجنة على النحو التالي: المدير الجهوي للضرائب رئيسا. المدير الفرعي للمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب عضوا . المدير الفرعي للعمليات الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب عضوا . مديرين ولائيين للضرائب يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة. ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب.

(2) - أنظر المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - فريحة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر مرجع سابق ، ص47

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

المضمون مقابل إشعار باستلام هذا الأخير وذلك بتوجيه طلبه إلى رئيس لجنة التوفيق الولائية.<sup>(1)</sup>

### 3- إجراءات تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي

ترسل طلبات المكلفين بالضريبة وجوبا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، وتحرر على ورق عادي مرفقة بالإنذارات الخاصة بالدفع، أو الإكتفاء بذكر رقم المادة الضريبية المعنية بهذه الطلبات، في حال عدم تقديم الإنذارات. مع ضرورة تقديم المبررات الكافية لإثبات حالة العوز التي تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة بكل طرق الإثبات الممكنة. مع تقديم الشروحات اللازمة بالنسبة للطلبات التي ترمي إلى الإعفاء من الزيادات و الغرامات.

كما يتوجب على قابضي الضرائب بمناسبة تقديم طلباتهم الرامية إلى إنعدام قيمة الضرائب غير القابلة للتحويل بالنسبة للضرائب و الرسوم ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة الإدراج في التحصيل مع ذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إمكانية تحصيل هذه الديون.

### ثانيا: إجراءات سير عمل اللجان الإدارية

#### 1- إجراءات سير عمل لجان الطعن

تجتمع هذه اللجان بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح إجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم و لذلك يجب أن تبلغهم الإستدعاء لحضور الاجتماع قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد هوتهم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، على أن يتم تبليغ هذه الآراء الموقعة من طرف رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة بالنسبة للجان الولائية والجهوية، وفي أجل عشرون (20) يوم بالنسبة للجنة المركزية.<sup>(2)</sup>

(1) - أنظر المادة 38 مكرر 02 أ من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المادة 81 مكرر الفقرات 01-02-03 من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### 2- إجتماع لجان المصالحة

تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها، دون أن يحدد المشرع توقيت إجتماع اللجنة تركا بذلك السلطة التقديرية لمصالح إدارة الضرائب في تحديده كونها الجهة المنظمة للإجتماع والمشفرة على ترأس اللجنة. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم ولذلك يجب أن تبلغهم الإستدعاء لحضور الاجتماع قبل عشرين (20) يوما من تاريخ إنعقاده، ولا تصح مداولاتها إلا بحضور خمسة أعضاء على الأقل بمن فيهم الرئيس، وتتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.<sup>(1)</sup>

### 3- إجتماع لجان الطعن الولائي

يعقد إجتماع أسبوعي واحد على الأقل للجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب، وتجتمع لجان الطعن الولائي على المستوى الجهوي ولجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات دوريا كل شهر على الأقل بإستدعاء من رئيسها. ولا تصح إجتماعات هذه اللجان إلا بحضور ثلثي أعضائها،الذين يتم إخطارهم قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع.<sup>(2)</sup>

#### ثالثا: صدور آراء اللجان الإدارية:

##### 1- صدور آراء لجان الطعن

إن لجان الطعن ملزمة بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر تحسب إبتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. فإذا لم تقم اللجنة بإبداء قرارها في هذا الأجل، فإن ذلك يفسر على أنه رفضا ضمريا للطعن. وهو ما يجيز للمكلف بالضريبة أن يقوم برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر تحسب بداية من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبنت في الطعن.<sup>(3)</sup>

##### 2- صدور آراء لجان المصالحة

تبت لجنة التوفيق في الطلبات المعروضة عليها برأي مبررا خلال أجل أربعة (04) أشهر إبتداء من تاريخ إستلام الطلبات من طرف كاتب اللجنة. كما يتعين على رئيس اللجنة إعلام

(1) - أنظر المادة 38 مكرر 02 ب من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)0 - أنظر المادة 05 من المقرر رقم 16، بتاريخ 28 ماي 1991 ، مرجع سابق .

(3) - أنظر المادة 81 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

المكلف بالضريبة، بالأساس الضريبي الذي توصلت إليه اللجنة عقب إنتهاء الاجتماع، على أن يبلغ رسميا بالقرار المتضمن رأي اللجنة والجدول الضريبي خلال أجل ثلاثة (03) أشهر ابتداء من تاريخ إيداء الرأي الصادر عن لجنة التوفيق.<sup>(1)</sup>

### 3- صدور آراء لجان الطعن الولائي

تبت لجنة الطعن الولائي في الطلبات المعروضة أمامها، بقرارات معللة، وتدون مداوات اللجان في محضر جلسة ممضي من طرف الأعضاء الحاضرين، ليقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة بإصدار قراره لذي يجب أن يكون مطابقا لقرار اللجنة المختصة، على أن يتم تبليغه إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام في أجل 15 يوما من تاريخ إجتماع اللجان<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة عند المثول أمام اللجان الإدارية

أقر المشرع الجزائري جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة خاصة بقرارات اللجان الإدارية سيما منها تلك التي تحمل طابع نزاعي على النحو التالي:

#### أولاً: حق الإستعانة بمستشار

كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة و المتمثلة في حق المكلف بالضريبة في إحضار مستشار من إختياره بالنسبة للجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال ما ورد بالتعليمية المنظمة للمنازعات<sup>(3)</sup>

38 أما بالنسبة للجان التوفيقية فقد أوجد المشرع هذه الضمانة من خلال نص المادة مكرر 02 ب بالقول " ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكليلا موهلا قانونا".

#### ثانيا: إمكانية الإستفادة من إرجاء الدفع القانوني

و قد تم تمديد هذه الضمانة والمتمثلة في إرجاء الدفع القانوني بالنسبة للقضايا المرفوعة أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأن يقوم المكلف بالضريبة بالتسديد من جديد لقسط يقدر ب 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع.<sup>(4)</sup>

(1) - أنظر المادة 38 مكرر 02 أ من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - تنص المادة 93 الفقرة الثالثة من ق إ ج على ما يلي: "وتبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "

(3) - التعليمية العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق، ص 56.

(4) - أنظر المادة 80 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### ثالثا: تعليل آراء اللجان

من خلال النصوص القانونية المنظمة لعمل اللجان فقد تم التأكيد على ضمانة أخرى للمكلفين بالضريبة من خلال ضرورة تعليل قرارات اللجان سيما النزاعية منها.<sup>(1)</sup> وهو الشأن نفسه بالنسبة لقرارات اللجان التوفيقية حيث نصت المادة 38 مكرر 02 أ على أنه "يجب أن يكون رأي الصادر عن اللجنة مبررا". وقد قضى مجلس الدولة ببطلان الإجراءات لعدم تعليل آراء اللجان في القرار رقم 077546 المؤرخ في 04 جويلية 2013.<sup>(2)</sup>

### رابعا: إمكانية الطعن في قرارات اللجان

إضافة إلى الضمانات السالفة الذكر مكن المشرع المكلفين بالضريبة من ضمانة تكميلية تتمثل في حق الطعن في القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية، وكذا القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق وذلك في أجل أربع أشهر من تاريخ التبليغ،<sup>(3)</sup> وهذا ما أقره مجلس الدولة من خلال القرار رقم 073454 المؤرخ في 13 ديسمبر 2012. أو تاريخ إدراج الجدول في التحصيل بالنسبة لقرارات اللجان التوفيقية.<sup>(4)</sup>

### خامسا: عدم إمكانية إلغاء قرارات لجان الطعن ونفاذ قرارات اللجان التوفيقية

من بين الضمانات التي أقرها المشرع الجزائري المتعلقة بالقرارات الصادرة عن اللجان، كونها من ناحية غير قابلة للإلغاء من طرف مديري الضرائب، حتى في حال مخالفتها لأحكام القوانين السارية المفعول، وكل ما يمكن لإدارة الضرائب فعله في مواجهة هذه القرارات هو

(1) - أنظر المادة 81 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - قضى مجلس الدولة في القرار رقم 077546 المؤرخ في 04 جويلية 2013 في الدعوى المرفوعة من طرف الشركة ذ.م.م "م تانري" ضد مديرية الضرائب لولاية أم البواقي ومن معها، بضرورة تسبب و تعليل الآراء الصادرة عن اللجان حيث لا يمكن لمجلس الدولة مراقبة صحة القرار الصادر عن اللجنة المنعده الأسباب مما يتعين إلغاؤه". قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>.

(3) - قضى مجلس الدولة في القرار رقم 073454 المؤرخ في 13 ديسمبر 2012 في الدعوى المرفوعة من طرف مديرية الضرائب لولاية عنابة ضد (ش.ر) بضرورة رفع الدعوى في القرارات الصادرة عن مديري الضرائب بعد أخذ رأي لجان الطعن أو اللجان التوفيقية أمام المحاكم الإدارية في الأجل المحددة قانونا". قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>.

(4) - أنظر المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

إرجاء تنفيذها والطعن فيها أمام الهيئات القضائية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر عنه تحت رقم 051895 بتاريخ 08 أفريل 2010.<sup>(1)</sup>

كما أقرت المادة 38 مكرر 2 د1 بأن الأراء الصادرة عن اللجنة التوفيقية تعتبر نافذة في مواجهة الإدارة والمكلفين بالضريبة على حد سوا.

### المبحث الثاني: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية

تعتبر رقابة القاضي من أهم الضمانات التي يمكن توفيرها للمكلفين بالضريبة في مواجهة السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، التي قد ينتج عنها في الغالب تعسفا وتجاوزا في إستعمالها لهذه السلطات، سواء من حيث وقوع أخطاء في تقدير الضريبة أو حتى في تطبيق النصوص القانونية، ما جعل المشرع الجزائري يجيز للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري من أجل تمكينهم من حقوقهم عن طريق رفع دعاوى متى لم يتمكنوا من الحصول عليها بالطرق الإدارية الأخرى المتاحة لهم،<sup>(2)</sup> سواء تعلق الأمر بالطرق الإلزامية كتقديم الشكوى الأولية أمام الإدارة، أو الإختيارية منها كاللجوء إلى لجان الطعن، وعدم رضاهم عن النتائج المتحصل عليها.

وانطلاقا مما سبق ستدور دراستنا في هذا المبحث حول الدعوى الضريبية بإعتبارها موضوع المرحلة القضائية لتسوية النزاع الضريبي من خلال تبيان الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء الدعوى، موضحين الإجراءات والخصوصيات القانونية المتعلقة بهذا النوع من الدعاوى الإدارية والتي تميزها عن الدعوى الإدارية في عمومها بحسب القواعد الإجرائية العامة، كما سنتطرق إلى الضمانات الممنوحة للمكلفين بعد صدور الحكم.

(1) - قضى مجلس الدولة في القرار رقم 051895 بتاريخ 08 أفريل 2010 بأنه لا يجوز لمدير المؤسسات الكبرى وللمدير الولائي للضرائب ، ولرئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب إلغاء ا لقرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب إذا تبين لهم انه غير مؤسس و كل ما يمكنهم فعله هو إيقاف تنفيذه والطعن في مشروعيته امام المحكمة الإدارية. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

(2) -كوسة فضيل ، مرجع سابق ، ص 10.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### المطلب الأول : الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء الدعوى

يرى بعض رجال القانون بأن القواعد المتعلقة بالمنازعة الجبائية تعد من قضايا القضاء الكامل وعليه فهي تحكم بقواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقواعد قانون الإجراءات الجبائية على حد سواء، الذي يتميز بطابعه الخاص.<sup>(1)</sup> وقد أكد هذا التوجه بعض أساتذة القانون ومن بينهم الأستاذ مسعود شيهوب والأستاذ بعلي محمد الصغير حيث إعتبر كلاهما بأن منازعات العقود والعمران والضرائب تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل بإعتبارها من دعاوى التعويض<sup>(2)</sup>.

ولا يمكن الحديث عن الضمانات التي يمنحها القانون الجزائري للمكلفين بالضريبة أثناء الدعوى بمعزل عن شرح إجراءات وشروط رفع الدعوى التي تضمنت الضمانات التي يمكن أن تشكل حماية للمكلفين في مرحلة مباشرة الدعوى.

#### الفرع الأول : رفع الدعوى الضريبية شروطها وإجراءاتها

الدعوى الضريبية وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل الوصول إلى حل نزاع ضريبي قائم بينهم و بين الإدارة الجبائية، لم تتمكن طرق الحل الإدارية المتاحة التكفل بحله ولذلك سنتناول رفع الدعوى الضريبية من خلال الشروط والإجراءات الواجب توفرها.

#### أولاً : حالات رفع الدعوى الضريبية

تختلف حالات رفع دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، وكيفية الفصل في القرار المطعون فيه من جهة أخرى سواء تعلق بقرار صادر مباشرة عن إدارة الضرائب أو بموجب تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك على النحو التالي:

1- نظم المشرع حق المكلف بالضريبة في اللجوء إلى القضاء من خلال أحكام المادة

82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية في الحالات والأوضاع التالية:

(1)- نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها ، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر، 2006، العدد 8، ص ص 74-75.

(2) - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية - نظرية الإختصاص-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 380.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

أ- يمكن أن ترفع ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.<sup>(1)</sup>

ب- كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال إلى المنصوص عليها في المادتين 76 / 2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرفع النزاع المحكمة الإدارية يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في الآجال المحددة قانونا، أو في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن إعتراضه على إجراءات المتابعة أو إعتراضه على التحصيل الجبري أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.<sup>(2)</sup>

2- كما أقر المشرع الجزائري حق اللجوء إلى القضاء الإداري في طلب إسترداد الأشياء المحجوزة حيث مكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق إسترداد الأشياء المحجوزة وفي حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.<sup>(3)</sup>

3- ويمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب، خلال أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من تاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل.<sup>(4)</sup>

4- وقد مكن المشرع المكلفين بالضريبة التابعين لكبريات المؤسسات والذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم طبقا للمادة 80 من نفس القانون، من رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(1)</sup>

(1) - أنظر المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المادة 82 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - أنظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 38 مكرر د الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

ثانيا: شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة

إن رفع الدعوى الإدارية مقيد بشروط عامة أوجدها قانون الإجراءات المدنية والإدارية وشروط خاصة وردت بقانون الإجراءات الجبائية وسنتناول فيما يلي:

1- بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية

ويمكن حصر هذه الشروط فيما يلي:

أ - وجوب توقيع العريضة من طرف محام: وقد ورد هذا الإجراء ضمن أحكام المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولعل القصد من هذا الشرط في القضاء الإداري أن يلعب هذا الأخير دورا في تأسيس مبادئ وأحكام القانون الإداري. (2)

ب - وجوب تضمين عريضة إفتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث نظمت المادة 15 من ق إ م إ، الشروط الشكلية الواجب توفرها في عريضة الدعوى حيث نصت على أنه يجب أن تتضمن عريضة إفتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى. - إسم ولقب المدعي وموطنه. - إسم ولقب وموطن المدعي عليه ، فإن لم يكن له موطن معلوم ، فأخر موطن له. - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ، ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي. - عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى. - الإشارة عند الإقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

ج - وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه ، ما لم يوجد مانع مبرر، وإذا ثبت أن المانع أو الحائل لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه 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. (3)

(1) - أنظر المادة 173 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- بوضياف عمار ، القضاء الإداري في الجزائر (دراسة وصفية تحليلية مقارنة)، جسور للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2008 ص116 .

(3) - أنظر المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

د - إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ويتم هذا الإيداع مقابل دفع الرسم القضائي.<sup>(1)</sup>

هـ - توافر الصفة والمصلحة وهي من الشروط العامة في رفع الدعوى والتي أوردتها المشرع الجزائري بنص المادة 13 من قانون إ م إ بالقول: " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، ويثير القاضي تلقائيا إنعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه".

### 2- الشروط الخاصة:

ويمكن حصر هذه الشروط على النحو التالي:

#### أ - شرط التظلم الإداري المسبق (الشكوى الأولية):

وهذا ما أوردته التعليمات العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لسنة 2012، من حيث وجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري في منازعات وعاء الضريبة، ولم تستثني هذه التعليمات أي نوع معين من الضرائب والرسوم، ومرجعها في ذلك المواد 71 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(2)</sup>

ويعد التظلم الإداري المسبق من النظام العام وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار رقم 076647 بتاريخ 2013/04/11، حيث إعتبر إجراء التظلم المسبق من النظام العام ويتعين على القاضي إثارته تلقائيا ، وعدم الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.<sup>(3)</sup>

ب - إلزامية إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة محل الطعن : وقد أوجدت هذا الشرط الفقرة الأولى من المادة 82 من ق إ ج حيث بأنه أقرت بإمكانية رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية ونصت الفقرة الثانية من المادة 83 من ق إ ج على إلزامية إرفاق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار

(1) - أنظر المادة 821 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(2) - التعليمات العامة للإجراءات النزاعية، مرجع سابق ، ص62.

(3) - القرار رقم 076647 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2013/04/11 في القضية بين ش. ش.و و م م لأشغال البناء ومديرية الضرائب لولاية بومرداس أين قضى من حيث المبدأ بأن الشكوى (التظلم الأولي) في النزاع الضريبي، إجراء جوهري وجوبي لقبول الطعن القضائي ،حيث إعتبر هذا الشرط من النظام العام. قرار تم تحميله من خلال الموقع الرسمي

لمجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

المعتراض عليه. وهذا ما قضت به الغرفة الإدارية في القرار رقم 64255 الصادر بتاريخ 1990/04/07.<sup>(1)</sup>

### ج - شرط الأجل:

إن الدعاوى الإدارية كغيرها من الدعاوى الإدارية مرتبطة بمواعيد وأجال محددة لرفعها. والتي يترتب على مخالفتها رفض الدعوى، نوضحها على النحو التالي:

#### 1) آجال رفع الدعوى في تأسيس الضريبة :

كمبدأ عام فإن رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية في مجال تأسيس الضريبة ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 82 الفقرة 1 منه التي حددت الأجل المتاحة لرفع الدعوى الإدارية أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، أو بإنتهاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكاوى في حال عدم البت فيها. ويمكن أيضا رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه ، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى الولاية واللجان الجهوية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق إ ج. أو في حال عدم الفصل في الطعون في أجل البت فيها والمقدر بأربعة (04) أشهر.

ويمكن رفع هذه الدعوى ضمن نفس الأجل ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق، تحسب إعتبارا من تاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل.<sup>(2)</sup>

#### 2) آجال رفع الدعوى في منازعات تحصيل الضريبي:

نظم المشرع الجزائري الأجال الخاصة برفع الدعوى في مجال تحصيل الضريبة من خلال نص المادة 153 مكرر 1 من ق إ ج، وذلك بأن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل (02) شهرين تحسب ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو إنقضاء الأجال للفصل في إعتراض المكلف. وقد أقر الأجل نفسه بالنسبة لدعاوى إسترداد المحجوزات من خلال نص المادة 154 من ق إ ج.

(1) - أنظر المجلة القضائية للمحكمة العليا ، الجزائر ، العدد 04 ، 1991، ص 232.

(2) - تم إدراج هذه الفقرة من الدعوى بموجب المادة 61 من قانون رقم 16/20 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 .

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

د - إلزامية توقيع عريضة الدعوى من صاحبها:

وقد نظمها المشرع من خلال أحكام المادة 83 الفقرة 1 من ق إ ج التي نصت على وجوب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها ، عند تقديم هذه العريضة حتى ولو تعلق الأمر بمن يملك وكالة قانونية بموجب أحكام المادة 75 من ق إ ج.<sup>(1)</sup>

هـ - تسبب عريضة الدعوى:

وقد نص عليها المشرع من خلال أحكام المادة 83 الفقرتين 02 و 03 من ق إ ج التي نصت على وجوب أن تتضمن كل عريضة دعوى، عرضا صريحا للوساطة، وهو ما أيده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/06/24.<sup>(2)</sup> وأن لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية.<sup>(3)</sup>

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها

للوصول إلى إصدار أحكام قضائية في الدعاوى الضريبية، تمر هذه الدعاوى بجملة من الإجراءات والتي نتناولها على النحو التالي :

أولا: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

عمد المشرع الجزائري إلى إقرار إجراءات تحقيق خاصة بالنسبة للدعوى الضريبية من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية علاوة على الإجراءات العامة المعمول بها في الدعاوى الإدارية بصفة عامة، والتي نظمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية على النحو الآتي:

1- الإجراءات العامة للتحقيق

يمكن حصر الإجراءات العامة للتحقيق والتي أقرها المشرع الجزائري من خلال أحكام

قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يلي :

(1) - أنظر المادة 83 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - كوسة فضيل ، مرجع سابق ، ص 58.

(3) - على الرغم من تمديد الإختصاص في الفصل في الشكاوى لرؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية بموجب نص المادة 82 الفقرة الأولى من ق إ ج، إلا أن المشرع لم يحمي بتعيين نص المادة 83 الفقرة الثالثة وذلك بأن جعل الإجراء والمتمثل في عدم إمكانية الاعتراض على حصص ضريبية لم تكن موضوع شكوى أولية أمام مدير الضرائب بالولاية مقتصر فقط على المدير الولائي للضرائب دون غيره، وهو ما يجعل نص المادة بحرفيته غير قابل للتطبيق في حال إتخذ القرار من طرف رؤساء مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

أ- إجراء تعيين القاضي المقرر:

يعمد رئيس المحكمة الإدارية بمجرد قيد عريضة إفتتاح الدعوى بأمانة الضبط، إلى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، التي يقوم رئيسها بتعيين القاضي المقرر الذي توكل إليه مهمة تحديد الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود بالنظر لظروف القضية، كما يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.<sup>(1)</sup>

ب- إجراء تبليغ عريضة إفتتاح الدعوى وتبادل المذكرات

تودع المذكرات و الوثائق المقدمة من طرف الخصوم بأمانة الضبط بالمحكمة الإدارية، على أن تبلغ عريضة إفتتاح الدعوى رسميا عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر.<sup>(2)</sup> ويتم تبليغ كل الإجراءات المتخذة والتدابير المتعلقة بالتحقيق، إلى الخصوم بموجب رسالة مضمونة مع الإشعار بالإستلام، أو عند الإقتضاء عن طريق محضر قضائي، وكما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الإختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في تبليغ العرائض والمذكرات إلى أنه في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن إختتام التحقيق دون إشعار مسبق<sup>(3)</sup>. وفي حال عدم إحترام أحد الخصوم للأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظاته فإنه يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدارا بواسطة رسالة مضمونة مع الإشعار بالإستلام مع إمكانية منحه أجل جديد و أخير في حالة القوة القاهرة أو الحادث.<sup>(4)</sup> ويعتبر المدعي متنازلا، إذا لم يقدم المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقم بتحضير الملف رغم الإعدار الموجه له.<sup>(5)</sup> كما يعتبر المدعي عليه قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة إذا لم يقدم رغم إعداره أية مذكرة.<sup>(6)</sup> أما بخصوص

(1) -أنظر المادة 844 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 97.

(2) -أنظر المادة 838 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 96.

(3) -أنظر المادة 840 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 97.

(4) -أنظر المادة 849 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 98.

(5) -أنظر المادة 850 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 98.

(6) -أنظر المادة 851 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 98.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

المذكرات الواردة بعد إختتام التحقيق فإنها لا تبلغ ويصرف عنها النظر من طرف تشكيلة الحكم.<sup>(1)</sup>

### ج - الصلح في الدعوى الضريبية

و قد نظم المشرع إجراء الصلح في مادة القضاء الكامل من خلال المواد من 970 إلى 974 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأجاز إجراؤه في أي مرحلة من مراحل الدعوى، بمبادرة من رئيس تشكيلة الحكم بعد موافقة الخصوم أو بسعي من الخصوم أنفسهم.<sup>(2)</sup> يحرر محضر الصلح من طرف رئيس تشكيلة الحكم مبينا فيه ما وقع الإتفاق عليه ويأمر بتسوية النزاع وغلق الملف و يكون هذا المر غير قابل لأي طعن<sup>(3)</sup>. ولم يأتي قانون الإجراءات الجبائي على ذكر إجراء الصلح مما يتعين الرجوع إلى الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.<sup>(4)</sup>

### د - إطلاع محافظ الدولة على القضية:

يتم إبلاغ محافظ الدولة وذلك بن يرسل إليه الملف لتقديم إتماساته، بعد دراسته من قبل القاضي المقرر وذلك عندما تكون القضية مهياً للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات.<sup>(5)</sup>

### هـ - الطابع الكتابي والحضوري لإجراءات التحقيق

لقد ألزم المشرع الجزائري القاضي المقرر بتبليغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى الطرف الآخر تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق، ذلك لكون هذه الإجراءات تتميز بالطابع الحضوري.

### و - إنتهاء التحقيق

يقوم القاضي المقرر عندما يرى أن الدعوى الضريبية أصبحت مهياً للفصل فيها، بتحرير تقريره وإيداعه، ويصدر قراره بإطلاع محافظ الدولة عليه، ويحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ إختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن ، ويبلغ هذا الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن خمسة عشرة (15) يوما

(1) -أنظر المادة 854 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص 98.

(2) -أنظر المادة 972 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 110.

(3) -أنظر المادة 973 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 110.

(4) -كوسة فضيل ، مرجع سابق ، ص 67.

(5) -أنظر المادة 846 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 97.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

قبل تاريخ الإختتام المحدد في الأمر.<sup>(1)</sup> وفي حال لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بإختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.<sup>(2)</sup> كما أجازت المادة 847 من ق إ م إ لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر الإعفاء من التحقيق في القضية إذا يتبين له من العريضة أن حلها مؤكد، وفي هذه الحالة يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته ، ويصدر الأمر بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم إلتماسات محافظ الدولة .

### 02- إجراءات التحقيق الخاصة

يمكن للقاضي الإداري في الدعوى الضريبية أن يأمر بإجراءات خاصة للتحقيق، عندما يتبين له أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية ، وقد حدد المشرع هذه الإجراءات بموجب المادة 85 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل في مراجعة التحقيق وإجراء الخبرة<sup>(3)</sup>

#### أ - مراجعة التحقيق

تأمر المحكمة الإدارية بمراجعة التحقيق إذا ما دعت الضرورة لذلك، وتتم هذه العملية على يد أحد أعوان الضرائب الذي يعين من طرف المدير الولائي للضرائب على أن لا يكون هو من قام بالمراقبة الأولى، وذلك بحضور الشاكلي أو وكيله. ويحدد في الحكم القاضي بمراجعة التحقيق، مهمة العون ومدة المهمة، ويقوم هذا الأخير بتحرير تقرير يضمنه ملاحظات الشاكلي نتائج المراقبة التي قام بها مع إبداء رأيه و يسلمه للمدير الولائي للضرائب، الذي يقوم بإياعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.<sup>(4)</sup>

#### ب- إجراء الخبرة

من البديهي أن يقوم القاضي الإداري بالفصل في المنازعات المعروضة عليه مادامت من إختصاصه و قد تتعلق هذه المنازعة بمسائل فنية دقيقة بعيدة عن المجال الأصلي للقاضي الأمر الذي يستوجب ندب مختصين للقيام بإجراء الخبرة، والتي تعتبر من أهم الطرق المعتمدة

(1) -أنظر المادة 852 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 98.

(2) -أنظر المادة 853 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 98.

(3) - نصت المادة 85 الفقرة الأولى من ق إ ج على ما يلي: " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة ."

(4) - أنظر المادة 85 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانا أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

للتحقيق في المنازعات الضريبية، حيث تمكن القاضي من الفصل في الموضوع وفقا لمقتضيات الحياد والعدالة وضمن الإستقلالية.<sup>(1)</sup>

وقد نظم المشرع الجزائري إجراءات الخبرة القضائية من خلال أحكام المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ضمن 10 فقرات نوجزها في التالي: (2)

### 1 حالات الأمر بالخبرة:

تقوم المحكمة الإدارية بالأمر بالخبرة إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بإجراء الخبرة مهمة الخبراء.<sup>(3)</sup>  
كيفية تعيين الخبراء:

يمكن أن تسند الخبرة إلى ثلاثة خبراء كحد أقصى بناء على طلب من أحد الطرفين ، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، غير أنه بالأساس تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية.<sup>(4)</sup>

وقد أقر المشرع حالات المنع من التعيين كخبراء بالنسبة للموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، إلى جانب الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.<sup>(5)</sup>

كما نظم المشرع حالات رد الخبراء من خلال توجيه طلب معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ( 08 ) ثمانية أيام كاملة بداية من تاريخ إستلام تبليغ إسم الخبير وكحد أقصى عند تاريخ إجراء الخبرة على أن تثبت المحكمة في هذا الطلب بتا عاجلا.<sup>(6)</sup>

### 2 إجراءات سير الخبرة:

يقوم الخبير بتحديد يوم وساعة بدء العمليات على أن يعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي والخبراء الآخرين إن اقتضى الأمر قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.<sup>(7)</sup> ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور الأطراف المعنية بالخبرة ، و

(1) - طاهري حسين، مرجع سابق ، ص 28.

(2) - أنظر المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - أنظر المادة 86 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 86 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) - أنظر المادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

(6) - أنظر المادة 86 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية.

(7) - أنظر المادة 86 الفقرة السادسة من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

بعدها يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه ، و يقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة، تودع المحاضر و التقارير المعدة من طرف الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية ، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، الإطلاع عليها خلال مدة عشرين ( 20 ) يوما كاملة .<sup>(1)</sup>

### ثانيا: الفصل في الدعوى الضريبية

للحديث عن الفصل في الدعوى الضريبية نجد أن المشرع أحال الفصل في هذه القضايا بموجب المادة 89 من ق إ ج، إلى أحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية سنتطرق إلى موضوع الفصل في الدعوى الضريبية ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم و تبليغه.

**1- الجدولة:** والتي نظمها المشرع ضمن أحكام المواد من 874 إلى 876 من ق إ م إ بحيث يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية ، و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك ، و يتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة و في حال الإستعجال يمكن تقليص هذا الأجل إلى يومين.<sup>(2)</sup>

**2- سير الجلسة :** وقد نظمها المشرع ضمن أحكام المواد من 884 إلى 887 من ق إ م إ بحيث يمكن يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، بعد أن يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية. وكما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وصفة إستثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه<sup>(3)</sup> وتمنح الكلمة للمدعي عليه أثناء الجلسة بعد المدعي الذي يقدم ملاحظات شفوية<sup>(4)</sup>

يقوم القاضي المقرر وجوبا بإحالة ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة من أجل تقديم تقرير مكتوب في أجل شهر واحد (01) من تاريخ إستلامه

(1) - أنظر المادة 86 الفقرتين السابعة و الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المواد 874 إلى 876 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مرجع سابق، ص100.

(3) -أنظر المادة 884 ، نفس المرجع ،ص101.

(4) -أنظر المادة 887 ، نفس المرجع،نفس الصفحة.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

للملف.<sup>(1)</sup> ليقوم بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة.<sup>(2)</sup>

كما يقوم محافظ الدولة خلال الجلسة بتقديم ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات.<sup>(3)</sup>

### 3- صدور الحكم:

لقد أحالت المادة 888 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بخصوص صدور الأحكام القضائية أمام المحاكم الإدارية إلى نصوص المواد من 270 إلى 298 من القانون سالف الذكر بإعتبارها أحكام إجرائية عامة ومشاركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية.

### 4- تبليغ قرار المحكمة الإدارية

وقد نظمها المشرع الجزائري بموجب أحكام المواد 894 و 895 من ق إ م إ، وتبلغ الأحكام والأوامر كأصل عام إلى الخصوم بموطنهم وعن طريق محضر قضائي، وإستثناء عن طريق أمانة الضبط بأمر من رئيس المحكمة.

### المطلب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بعد صدور الحكم

بعد صدور الأحكام القضائية عن المحاكم الإدارية بوصفها درجة الفصل الأولى في القضاء الإداري أو عن مجلس الدولة فإنه بالإمكان الطعن في هذه القرارات وفقا للإجراءات التالية:

#### الفرع الأول : إجراءات الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية

نتناول طرق الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية من خلال طرق الطعن العادية وطرق الطعن غير العادية.

#### أولا : طرق الطعن العادية :

##### 1- الاستئناف أمام مجلس الدولة.

##### أ- التأسيس القانوني للإستئناف أمام مجلس الدولة

لقد إعتد النظام القضائي الجزائري الإداري مبدأ التقاضي على درجتين، ومنه جاء نص المادة 10 من القانون العضوي 01/98 ، مقننا لحق الإستئناف، الذي يعد من الطرق العادية

(1) -أنظر المادة 897 ، نفس المرجع،ص102.

(2) -أنظر المادة 898 ، نفس المرجع، ص 102.

(3) -أنظر المادة 899 نفس المرجع، نفس الصفحة .

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

للطعن في القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية، متى شعر أحد الأطراف بالغبن من جراء حكم الدرجة الأولى بأن يقوم بنقل القضية أو جزء منها إلى جهة التقاضي الأعلى بغرض إلغاء الحكم المطعون فيه<sup>(1)</sup>، كما أورد المشرع هذا الإجراء ضمن أحكام المادة 02 من القانون 02/98 بللقول إن: "أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".<sup>(2)</sup>

كما أقر المشرع الجزائري بوجوب أحكام المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية إمكانية إستئناف القرارات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة من طرف المكلفين بالضريبة،<sup>(3)</sup> ومن طرف الإدارة الجبائية على حد سوا<sup>(4)</sup>. للوقوف على كيفية ممارسة هذا الحق يتعين أن نذكر شروط قبول الاستئناف.

### ب- شروط قبول الاستئناف

لم ينص المشرع على أي من شروط قبول الإستئناف ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية وأخضع الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة إلى جملة من الشروط التي تم ضبطها من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية على النحو التالي:

#### 1) الشروط الخاصة بالقرار محل الطعن

من خلال أحكام المادة 902 من ق إ م إ<sup>(5)</sup> يمكن إستنباط الشروط المتعلقة بالقرار محل الطعن على النحو الآتي:

- أن يكون القرار المستأنف فيه قضائيا
- أن يكون القرار المستأنف صادرا من المحاكم الإدارية
- أن يكون القرار المستأنف ابتدائيا

(1) -أنظر المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 بتاريخ 01 جوان 1998، ص 04 .

(2) -أنظر المادة 02 من القانون العضوي 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 بتاريخ 01 جوان 1998، ص 08 .

(3) - أنظر المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) - نصت المادة 902 من ق إ م إ على ما يلي: "يختص مجلس الدولة في إستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية. كما يختص أيضا كجهة إستئناف بالقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة".

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

### (2) الشروط المتعلقة بأطراف الخصومة

ويتعلق الأمر بطرفي الخصومة وهم المستأنف والمستأنف عليه، سواء تعلق الأمر بالمدير الولائي للضرائب أو المكلف بالضريبة حيث وضع القانون شروط في الأطراف التي تباشر هذا الحق أمام مجلس الدولة، والتي يمكن حصرها في شرطي الصفة والمصلحة اللذان تم التعرض لهما سابقا.

### (3) الشروط المتعلقة بعريضة بالاستئناف

نظمت المادة 904 من ق إ م إ عريضة الاستئناف المودعة أمام مجلس الدولة، حيث أحالتها إلى تطبيق الأحكام الواردة بالمواد من 815 على 825 من نفس القانون وهي نفس القواعد والأحكام الخاصة بعريضة إفتتاح الدعوى المودعة أمام المحاكم الإدارية، والتي سبق ذكرها. ويتم إيداع عريضة الإستئناف مع نسخة منها، بأمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي، من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة<sup>(1)</sup>.

### (4) الشروط المتعلقة بالإجراءات والمواعيد:

لم يورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية إجراءات خاصة في إجراءات الخصومة في القضايا المتبعة أمام مجلس الدولة، بل أحالتها المادة 915 من ق إ م، إلى نفس الإجراءات المعمول بها في المحاكم الإدارية،<sup>(2)</sup> والمنصوص عليها بالمواد من 838 إلى 873 من نفس القانون، عند مباشرة إجراءات التحقيق على مستوى مجلس الدولة.

و قد حدد المشرع أجل الإستئناف في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية بشهرين تسري إعتبارا من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني، وفي حالة ما إذا صدر الحكم غيابيا فإن أجل الإستئناف أمام مجلس الدولة يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة، ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة. وقد حدد المشرع الجزائري بموجب المادة 91 من ق إ ج، تاريخ حساب أجل الإستئناف بالنسبة للإدارة الجبائية بتاريخ التبليغ.<sup>(3)</sup>

(1)- أنظر المادة 905 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 103.

(2)- أنظر المادة 915 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 104.

(3)- نصت المادة 91 من ق إ ج على ما يلي: "ي سري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، إعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية".

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

وبحسب ما يفهم من نصوص المواد 75 و 99 من ق إ ج فإنها لا يمكن تمديد المواعيد بالنسبة للإستئناف في الأحكام المتعلقة بالضريبة أمام مجلس الدولة.<sup>(1)</sup>

**2- المعارضة:** مع أنه لا يمكن تصور المعارضة كضمانة بالنسبة للمكلفين بالضريبة في مثل هاته القضايا لأن المدعي بالأساس هو المكلف بالضريبة وبالتالي فإن صدور الحكم الغيابي مستبعد في حقه، مع ذلك اوردناها لكونها تشكل إحدى طرق الطعن العادية في القرارات الإدارية بوجه عام والتي تعد القضايا الضريبية إحداها. وتعتبر المعارضة طريقة للطعن الإستدراكي، بحيث تمنح للخصم الذي صدر ضده حكما غيابيا ما يسمح له بأن يلجأ إلى نفس الجهة القضائية الفاصلة في الدعوى ( مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية ) بطلب الحكم فيها من جديد.<sup>(2)</sup> ويمكن حصر شروط قبول الطعن بالمعارضة في ما يلي:

- 1) أن تكون المعارضة تتعلق بقرار قضائي غيابي صادر عن مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية، وهذا ما نصت عليه المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.<sup>(3)</sup>
  - 2) أن ترفع المعارضة خلال أجل شهر (01) واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي.
  - 3) أن ترفع بموجب عريضة مستوفية للشروط الواجب توفرها في عريضة إفتتاح الدعوى، تبلغ لجميع الأطراف تبليغا رسميا وأن تكون تحت طائلة عدم القبول شكلا مرفقة بنسخة من القرار المطعون فيه.<sup>(4)</sup>
- و يكون الحكم الصادر في المعارضة وجوبا حكم حضوري في مواجهة جميع الخصوم وغير قابل للمعارضة من جديد.<sup>(5)</sup> كما يترتب عليه توقيف التنفيذ ما لم يؤمر بخلاف ذلك.<sup>(6)</sup>

---

(1)- ورد نص المادة 75 من ق إ ج كما يلي " ويجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر" كما نصت المادة 99 من نفس القانون على ما يلي: " و إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى".

(2) - فريحة حسين، مرجع سابق، ص 120.

(3)- نصت المادة 953 من إ م ق إ على ما يلي: " تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة".

(4)- أنظر المادة 330 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 34.

(5)- أنظر المادة 331 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 34.

(6)- أنظر المادة 955 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 108.

### ثانيا : طرق الطعن غير العادية

#### 1- الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

إن الطعن بالنقض من الطرق غير العادية في القرارات الصادرة ابتدائيا ونهائيا عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة، وذلك ما نصت المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في تحديدها لإختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا من الجهات القضائية الإدارية. وهذا الإختصاص محدد في إعادة مراجعة مدى صحة وسلامة تطبيق القانون لا غير، حيث لا ينظر مجلس الدولة في الموضوع ولا يعيد مناقشة المسائل المادية للنزاع. وفي مجال المنازعة الضريبية فإن الطعن بالنقض لا يسمح به إلا في النزاعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة،<sup>(1)</sup> وقد أورده المشرع ضمن نص المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، من حيث خضوع النزاعات المتعلقة بمضمون الحقوق غير المباشرة لإجراء النزاع المطبقة على الضرائب المباشرة.<sup>(2)</sup>

ولا يمكن الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة، عملا بمقتضيات المادة 11 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998، و قد أقر هذا الإجراء من خلال القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 007304 بتاريخ 23 سبتمبر 2002، في القضية المرفوعة من طرف (ش.م) ضد مديرية التربية لولاية باتنة أين صرح بعدم قبول عريضة الطعن بالنقض لخرقها لأحكام القانون العضوي سالف الذكر مبررا ذلك بأنه لا يمكن لمجلس الدولة الفصل بطريق الطعن بالنقض في قرار صادر عنه.<sup>(3)</sup>

#### أ- شروط و إجراءات وأجال الطعن بالنقض

يجب توافر جملة من الشروط في الطعن بالنقض، كما يتعين تقديمه وفق لإجراءات معينة وضمن أجال محددة .

#### 1) شروط قبول الطعن بالنقض

(1) - فريحة حسين، مرجع سابق، ص 123.

(2) - ورد في نص المادة 498 من ق ض غ م و المعدلة بموجب المادة 29 من ق م لسنة 2009 كما يلي: "تسوى النزاعات التي يملئ رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد من 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية". كما أقرت هذا الإجراء التعليلة العامة للإجراءات النزاعية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب مديرية المنازعات لسنة 2012 في الصفحة 80 منه.

(3) - مجلس الدولة، الغرفة الأولى، قرار رقم 007304 بتاريخ 23 سبتمبر 2002، مجلة مجلس الدولة، دار هومة، العدد 02 سنة 2002، ص 156.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

لا يختلف الطعن بالنقض من حيث الشروط الواجب توفرها عن تلك المطلوبة في الاستئناف والتي تم التطرق إليها سابقا. إضافة إلى ذلك فقد أوجد المشرع شروط أخرى وهي أن يكون القرار محل الطعن نهائيا و أن يكون القرار صادرا عن الجهات القضائية الإدارية

### (2) إجراءات الطعن بالنقض

لا تختلف إجراءات ايداع الطعن بالنقض عن الإجراءات المتبعة في إيداع الاستئناف من خلال أحكام المادتين 565 و 566 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، التي أوجبت تحت طائلة عدم القبول الشكلي، رفع وتقديم الطعن بالنقض بموجب عريضة مكتوبة ومحركة وموقعة ومختومة من طرف محامي معتمد من طرف الم حكمة العليا.<sup>(1)</sup> ومستوفية للشروط المنصوص عليها بالمواد سالفة الذكر. على أن يتم إيداعها لدى كتابة ضبط المجلس خلال الأجل القانوني، وترفق بالقرار المطعون فيه وإيصال دفع الرسم القضائي مقابل وصل يثبت تاريخ تقديم عريضة الطعن.<sup>(2)</sup>

### (3) أجل الطعن بالنقض

حدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (02) تسري ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن ما لم ينص القانون على خلاف ذلك،<sup>(3)</sup> ولا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية، إلا بعد انقضاء الأجل لمقرر للمعارضة.<sup>(4)</sup>

### ب - أوجه الطعن بالنقض

و قد نظمها المشرع الجزائري من خلال نص المادة 358 من ق إ م إ، ومن ثم فإن الطعن بالنقض لا يبنى إلا على وجه واحد أو أكثر من هذه الأوجه و التي حصرتها المادة سالفة الذكر على سبيل الحصر على النحو التالي:

- مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات - إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات - عدم الاختصاص - تجاوز السلطة - مخالفة القانون الداخلي - مخالفة القانون الأجنبي للمتعلق بقانون الأسرة - مخالفة الاتفاقيات الدولية - انعدام الأساس القانوني - إنعدام التسبيب - قصور التسبيب - تناقض التسبيب مع المنطوق - تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار - تناقض أحكام وقرارات

(1)- أنظر المادة 567 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 58.

(2)- أنظر المادتين 565 و 566 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 58.

(3)- أنظر المادة 956 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 108.

(4)- أنظر المادة 355 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 36.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

صادرة في آخر درجة - تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي - وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار - الحكم بما لم يطلب أو أكثر مما طلب - السهو في الفصل في أحد الطلبات الأصلية - إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.<sup>(1)</sup>

### 2- إعتراض الغير خارج عن الخصومة

إن إعتراض الغير الخارج عن الخصومة هو إجراء يقوم به شخص ثالث لم يكن أساسا طرفا في الخصومة، وهو من طرق الطعن غير العادي. حيث يخول بموجبه لكل من له مصلحة ولم يكن طرفا في الخصومة أن يطعن في القرار الصادر إذا ثبت له بأن هذا القرار قد يلحق به أضرارا، وذلك بأن يرفع إعتراضه أمام الجهة القضائية التي صدر عنها القرار. وقد نظم المشرع هذا الإجراء من خلال المواد من 960 إلى 962 من ق إ م إ والتي بدورها أحالت الإجراءات المتبعة إلى المواد من 381 إلى 389 من نفس القانون<sup>(2)</sup>. ويشترط لقبول إعتراض الغير الخارج أمام مجلس الدولة ما يلي:

- أن يرفع من الغير الخارج عن الخصومة التي صدر فيها القرار المطعون فيه، حيث لا يكون طرفا في الخصومة التي صدر فيها هذا القرار.
- أن تكون لهذا الغير مصلحة مادية أو معنوية مستقلة عن أطراف الخصومة .
- أن يرفع بموجب عريضة مستوفية للشروط المشار إليها بموجب أحكام المواد من 815 إلى 828 من ق إ م إ.

و يحدد المشرع الجزائري أجل اعتراض الغير عن الخصومة من خلال أحكام المادة 384 من ق إ م إ، حيث يبقى هذا الأجل قائما لمدة خمسة عشر (15) سنة من تاريخ صدوره، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. على أن لا يتعدى هذا الأجل (02) شهرين عندما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر إلى الغير، وذلك من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك الأجل وإلى الحق في ممارسة إعتراض الغير الخارج عن الخصومة.<sup>(3)</sup>

### 3- دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير

#### أ- دعوى تصحيح الخطأ الهادي:

(1)- أنظر المادة 358 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 36-

37.

(2)- أنظر المواد من 960 إلى 962 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق، ص 109.

(3)- أنظر المادة 384 من القانون رقم 08-09 مرجع سابق، ص 39.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

ويقصد بالخطأ المادي عرض غير صحيح لواقعة مادية أو تجاهل لوجودها بحسب نص المادة 287 من ق إ م إ، وقد أورد المشرع إجراءات هذه الدعوى في المواد 891 و 963 من نفس القانون والتي بدورها أحالته للمادة 286 منه، حيث أجازت للجهة القضائية التي أصدرت الحكم حتى بعد حيازته لقوة الشيء المقضي به، أن تقوم بتصحيح الخطأ المادي أو الإغفال الذي يشوبه ويجوز كذلك للجهة القضائية التي يطعن في الحكم أمامها القيام بتصحيحه.<sup>(1)</sup> وتقدم هذه الدعوى في أجل (02) شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ.<sup>(2)</sup>

### ب- دعوى التفسير:

وقد أورد المشرع إجراءات هذه الدعوى في المواد 965 من ق إ م إ، التي بدورها أحالته إلى نص المادة 285 من نفس القانون التي عرفت التفسير بأنه إجراء يهدف إلى توضيح مدلول القرار أو الحكم أو تحديد مضمونه، والذي يكون من إختصاص الجهة القضائية التي أصدرته.

ويستوجب أن يكون طلب تفسير الحكم بعريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركة منهم وتفصل الجهة القضائية بعد سماع الخصوم أو بعد صحة تكليفهم بالحضور<sup>(3)</sup>.

### الفرع الثاني : القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وطرق الطعن فيها

لقد عمد المشرع الجزائري إلى تنظيم الإجراءات القضائية المتبعة أمام مجلس الدولة و ذلك من خلال نصوص المواد من 904 إلى 916 من ق إ م إ حيث نظم الدعوى ضمن نصوص المواد من 904 إلى 906 من نفس القانون والتي أحالتها على القواعد المطبقة بالنسبة للمحاكم الإدارية و المنصوص عليها بالمواد من 815 إلى 828 منه. وقد نظم المشرع بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية الأجل وذلك بنص المادة 907 منه، والتي أحالتها بدورها إلى نصوص المواد من 829 إلى 832 من نفس القانون.

(1)- أنظر المادة 286 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 29.

(2)- أنظر المادة 964 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق، ص 109.

(3)- أنظر المادة 285 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق، ص 29.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

بخصوص إجراءات التحقيق المنصوص عليها بالمادة 915 من ق إ م إ، فقد أحوالها هي الأخرى إلى المواد 838 إلى 873 من نفس القانون.

ليحدد المشرع الجزائري في الأخير قواعد الفصل في القضايا المطروحة أمام مجلس الدولة بالمادة 916 من ق إ م إ و التي أحوالها إلى المواد 874 إلى 900 منه.

### أولاً: طبيعة القرار الصادر عن مجلس الدولة وطرق تبليغه

تختلف طبيعة الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة في منطوقها بحسب طبيعة الدعوى المرفوعة أمامه، ما إن كانت إستئناف أو طعن بالنقض، ففي حالة الإستئناف يمكن لقضاة مجلس الدولة باعتباره م قضاة إستئناف أن يقوموا بإلغاء أو تعديل أو أن يوافقوا على القرار الصادر عن المحاكم الإدارية. بعكس الطعن بالنقض فإلى قضاة مجلس الدولة باعتبارهم قضاة نقض يتوجب عليهم مراعاة مدى تطبيق القانون من عدمه، حيث لا يكون لهم صلاحية إعادة النقاش في الموضوع ولا في الطلبات والدفوع المقدمة.

### 01- كيفية إصدار قرار مجلس الدولة

يتم إصدار قرار مجلس الدولة على بنفس الإجراءات التي تصدر بها قرارات المحاكم الإدارية في جلسة علنية بتشكيلة مكونة من ثلاثة (03) أعضاء مستشارين ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>(1)</sup>.

وقد أحوال المادة 916 ق إ م إ الأحكام المتعلقة بالفصل في القضايا أمام مجلس الدولة إلى المادة 888 منه، والتي أحوالها بدورها للقواعد المتعلقة بإصدار الأحكام المنصوص عليها بالمواد 270 إلى 298 من نفس القانون. ومنه فإن القرار الصادر عن مجلس الدولة، يجب أن يتضمن كل البيانات المنصوص عليها بالمادة 276 من ق إ م إ<sup>(2)</sup>.

### 02- كيفية تبليغ قرار مجلس الدولة

لقد نظم المشرع الجزائري كيفية تبليغ قرارات مجلس الدولة من خلال 1 لمادتين 894 و895 التي تنظم طرق تبليغ قرارات المحكمة الإدارية بالأساس، حيث يتم التبليغ الرسمي إلى الخصوم في مواطنهم عن طريق محضر قضائي كمبدأ عام. ويمكن بصورة إستثنائية أن يأمر

(1) - بعلي محمد الصغير ، دعوى الالغاء- القضاء الإداري- ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، 2007 ، ص 223 .

(2)- أنظر المادة 276 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق، ص 28.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

رئيس المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

### ثانيا : طرق الطعن في قرار مجلس الدولة

باعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية حائزة لقوة الشيء المقضي فيه ، فهي تقبل الطعن عن طريق المعارضة ، وإعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، والطعن لتصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير ، والتي سبق شرحها من خلال طرق الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية وقد تفرد مجلس الدولة بالنظر في الطعن بإلتماس إعادة النظر التي سنقوم بتوضيحه على النحو التالي:

### الطعن بإلتماس إعادة النظر:

يعتبر إلتماس إعادة النظر من طرق الطعن غير العادي في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة والذي يمكن أطراف الخصومة من الطعن أمامه في القرارات التي أصدرها في حال توفرت أسباب قانونية ذكرها المشرع الجزائري على سبيل الحصر، تتمثل في الحالات التالية:(1)

- 1- إذا أكتشف أن القرار صدر بناء على وثائق مزورة قدمت أول مرة أمام مجلس الدولة
- 2- إذا حكم على خصم بسبب تعذر تقديمه مستندا قاطعا في الدعوى كان محتجزا لدى خصمه.

ويشترط لقبول دعوى إلتماس إعادة النظر أن يرفع الطعن من أطراف الخصومة، وأن ينصب على قرار صادر عن مجلس الدولة.

و قد حدد أجل رفع هذه الدعوى بمدة (02) شهرين تسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار، أو من تاريخ إكتشاف التزوير، أو من تاريخ الحصول على المستند المحتجر بغير وجه حق من طرف الخصم.(2)

### خلاصة الفصل الثاني

(1)- أنظر المادة 967 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، مرجع سابق،ص 109.

(2)- أنظر المادة 968 من القانون رقم 08-09، مرجع سابق،ص 109.

## الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانة أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة

تم التطرق في هذا الفصل إلى الحقوق المكفولة للمكلفين بالضريبة من خلال المنازعة الضريبية في مراحلها الإدارية والقضائية حيث تشكل المنازعة الضريبية بالأساس ضمانة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة. فهي الوسيلة التي يمكن للمكلفين اللجوء إليها لضمان حقوقهم المكفولة قانوناً. لذلك عمد المشرع إلى تنظيم هذه الضمانات ضمن إجراءات قانونية منها ما جاء في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، خاصة ما تعلق بالمنازعة الضريبية في مراحلها الإدارية

وأخرى نظمها المشرع ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتعلق بالمنازعة في شقها القضائي. وتوصف هذه الإجراءات بأنها تصب في صالح المكلفين بالضريبة ذلك لأن المشرع أشرك اللجان الإدارية في الفصل في النزاعات التي تم رفضها من طرف الإدارة ما يشكل ضمانة إضافية للمكلفين بالضريبة بإعتبارها درجة ثانية للتظلم على غرار الدعوى القضائية التي أخضعها المشرع لمبدأ التقاضي على درجتين، بداية من المحكمة الابتدائية الإدارية وصولاً إلى مجلس الدولة، وذلك حتى يكون طرفي العلاقة الضريبية في وضعية مريحة

تمكنهم من التصدي للتجاوزات التي تصدر عن أي منهم. وذلك من خلال ممارسة كل أشكال الطعون الممكنة في القضايا الإدارية من إستئناف ونقض ومعارضة وغيرها من الدعاوى.

خاتمة

## خاتمة

من خلال دراستنا للحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة في مواجهة السلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في التشريع الجزائري نكون قد قمنا بتسليط الضوء عليها في كل المراحل بداية بالتسويات والمراجعات الجبائية، وصولاً إلى أهم الضمانات التي تجسد التطبيق العملي لحماية حقوق المكلفين بالضريبة والمتمثلة في المنازعة الضريبية بشقيها الإداري والقضائي، مع تبيان الجهد الذي بذله المشرع الجزائري لإيجاد التوازن بين الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة، والسلطات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية.

ويسجل للمشرع الجزائري بأنه يسعى دائماً إلى العمل على إحداث توازن بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين بالضريبة، من خلال التعديلات الجوهرية التي مست الإطار الهيكلي والتنظيمي من جهة والمتمثلة في الهياكل الجديدة التي أحدثتها. وكذا النصوص الإجرائية التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى، ولعل أهمها ما تضمنه قانون المالية لسنة 2021 من تعديلات كرست حقوق أساسية للمكلفين بالضريبة في مجال تأسيس الضريبة. كما عمل المشرع الجزائري على تفعيل دور اللجان الإدارية واللجان التوفيقية، وذلك من خلال تأطيرها بالكادر البشري المتخصص الذي يعمل على توفير الحماية القانونية للمكلف بالضريبة بإعتبار أغلب الأعضاء المشكلين لهذه اللجان هم بالأساس من ممثلي التجار والمهنيين.

إلا أنه لم يصل لحد الآن إلى تحقيق توازن حقيقي بين حقوق و ضمانات المكلف

بالضريبة وسلطات الإدارة الجبائية وما زال امامه طريق طويل لتحقيق التوازن القانوني المنشود في العلاقة بين الطرفين.

من خلال ما سبق ذكره نخلص في الأخير إلى النتائج والإقتراحات التي نوردها على

النحو التالي:

### نتائج الدراسة:

01 - لا مجال للمقارنة بين سلطات الادارة الجبائية والضمانات الممنوحة للمكلفين إذ

تتمتع الادارة بقدر أكبر من الامتيازات والصلاحيات وبالمقابل فإن المكلف بالضريبة يمثل الطرف الأضعف في العلاقة، ما يترتب عنه إنعدام التوازن بينهما.

02 - لا يمكن تصور السلطات المخولة للإدارة الجبائية بمعزل عن عمل أعوان مصالح

الضرائب، حيث تتم ممارسة هذه الصلاحيات بواسطتهم، ما يجعل قناعاتهم الذاتية كأفراد

## خاتمة

عاملا مؤثرا في تنظيم العلاقة مع المكلفين بالضريبة، وهذا ما يوقع الأخطاء التي تكون سببا رئيسيا في المنازعة الضريبية.

03 - وجود تباين في القواعد الإجرائية المنظمة للأجال في قانون الإجراءات الجبائية، الأمر الذي ساهم في التطبيق الخاطئ لهذه القواعد من طرف المكلفين وأعوان المصالح الجبائية على حد سواء.

04 - إن التعديلات السنوية التي تتم بموجب قوانين المالية والتي تمس مختلف التشريعات الضريبية، جعلتها غير مستقرة، مما يؤثر على التطبيق الصحيح للنصوص الجبائية خصوصا ما تعلق منها بضمان حقوق المكلفين، من طرف أعوان الإدارة أو من طرف المكلفين أنفسهم الأمر الذي يؤدي إلى خلق جو من انعدام الأمن القانوني في هذا المجال.

05 - تشعب النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة حيث وصل عددها إلى خمسة ( 05 ) قوانين تقنية، وأخر إجرائي ما يجعل المكلفين ومستشاريهم وحتى أعوان المصالح الجبائية أمام بحث مستمر ومطول للوصول إلى النص الصحيح الواجب التطبيق خاصة في مجال المنازعة الجبائية.

06 - بطء إجراءات الفصل في الشكاوى، على الرغم من تحديد سقف زمني للنظر في الشكاوى حسب قواعد الإختصاص النوعي والإقليمي وأهمية المبالغ المعترض عليها، الأمر الذي يرهق المكلفين بالضريبة، خاصة إذا ما تعلق الأمر بمبالغ مالية كبيرة.

07 - عمل المشرع على إنشاء اللجان الإدارية للطعن واللجان التوفيقية، لتمكين المكلفين بالضريبة من اللجوء إليها، قبل اللجوء إلى الطعن القضائي، غير أنه لم يجعل هذا الإجراء إجباري. ولم يمكن هذه اللجان من آليات إصدار القرارات حيث يقتصر دورها على إبداء الآراء.

08- تميز المنازعة للضريبة بخصوصية عن غيرها من المنازعات حيث يحكمها نظام إجرائي خاص من خلال قانون الإجراءات الجبائية، وأخر عام يتمثل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مما أدى إلى صعوبة الإلزام بها من طرف المكلف بالضريبة، وحتى من طرف أعوان المصالح الجبائية أنفسهم.

09 - عدم وجود قضاء إداري متخصص في المجال الجبائي ساهم في إطالة أمد المنازعة الضريبية، سيما وأنه في أغلب الأحيان يتم الإستعانة بالخبراء، ويظهر جليا عدم

## خاتمة

تكوين القضاة من خلال الأحكام المتعارضة التي يصدرها مجلس الدولة في نفس القضايا المطروحة أمامه.

### الإقتراحات :

01 - ينبغي العمل على جعل القواعد الإجرائية المتضمنة حقوق المكلفين بالضريبة، موازية لتلك المتضمنة السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية خاصة من حيث الآجال القانونية، من خلال إحداث قواعد إجرائية مدروسة بعناية ومستقرة وثابتة تدرج ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية، على أن لا يسمح بتعديلها إلا إذا كان ذلك بغرض توفير مزيدا من الضمانات للمكلفين بالضريبة .

02 - تفعيل آلية التصحيح التلقائي للأخطاء المرتكبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية في تأسيس الضريبة، وذلك من خلال عدم السماح بدراسة تلك القضايا على المستوى النزاعي تحت أي ظرف كان، والنص على أن تعالج إلزاما بطريق التصحيح تلقائي من طرف الإدارة متى تبين لها بأنها ناتجة عن خطأ إداري.

03 - توحيد الآجال المنظمة لحق الإدارة في التسوية والتي يعبر عنها بحق الإسترداد، لتكون نفس الآجال بالنسبة لكل أنواع الضرائب والرسوم، كما يجب أن تمنح آجال مساوية للمكلفين بالضريبة للتظلم في الحقوق الناتجة عن هذه الضرائب، على غرار ما ذهب إليه المشرع الفرنسي في حالتي تعديل الضرائب بالزيادة وحالة الفرض التلقائي للضريبة .

04 - ضرورة القيام بجمع النصوص الإجرائية المنظمة للمنازعة الجبائية في مراحلها الإدارية والقضائية ضمن قانون موحد، لتسهيل فهمها وتطبيقها من قبل المكلفين بالضريبة واللجان الإدارية المختصة و حتى أعوان المصالح الجبائية.

05 - لحل مشكلة البطء في إجراءات الفصل في القضايا النزاعية في مراحلها الإدارية، يجب وضع نص قانوني صريح، يسمح للمكلفين بالضريبة باللجوء إلى لجان الطعن المختصة قبل التوجه إلى القضاء بمجرد إنتهاء الأجل الممنوح للإدارة للفصل في الشكاوى. و أن تشكل أراء اللجان في هذه الحالة قرارات نافذة وغير قابلة للطعن فيها من طرف الإدارة الجبائية، وذلك ربحا للوقت وتوفيرا للجهد.

## خاتمة

06 - ينبغي على المشرع أن يستعين في مراجعة المنظومة القانونية لا سيما الإجرائية منها ببعض الخبرات القانونية العاملة في مجال الضرائب والمنازعات الضريبية على وجه الخصوص، وكذا القضاة الذين يتعاملون مع قضايا ضريبية، إضافة إلى المهنيين وممثلي القطاع الخاص والأساتذة الجامعيين.

07 - وجوب تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي لتفكيكهم من الفصل في المنازعة الضريبية في أجال قصيرة ومحترمة، خصوصا وأنّها تنصب في الغالب على مستحقات مالية ما يشكل عبء إضافي على عاتق المكلفين بالضريبة، إذا لم يتم الفصل فيها ضمن أجال معقولة.

08- الإهتمام أكثر بتكوين موظفي الإدارة الجبائية لمواكبة التغيرات السريعة التي تعرفها مختلف القوانين الجبائية، والتركيز على رقمنة القطاع وإيجاد نظام حوافز يدفع هذه الشريحة إلى أداء المهام الموكلة إليهم على الوجه الأحسن، ضمن قاعدة إيجاد التوازن بين إحترام الحقوق الأساسية للمكلفين بالضريبة والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.

قائمة المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً : المصادر والمراجع باللغة العربية

#### I. المصادر:

##### أ- المعاجم:

- 1- ابن منظور ، لسان العرب، معجم لغوي للعلامة الشيخ عبد الله العلايلي ، المجلد الثاني، لبنان، بيروت ، د.س.ط.
- 2 - معجم الطلاب، دار المشرق، توزيع المكتبة الشرقية ساحة النجمة، ص ب 1986 المطبعة الكاثوليكية، لبنان، طبعة 11 ، 1981 .

##### ب- النصوص القانونية:

#### (1) الدستور:

- 1- التعديل الدستوري لسنة 2020، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442 بتاريخ 30 ديسمبر 2020، ج ر عدد 82.

#### (2) القوانين:

- 1- القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 بتاريخ 01 جوان 1998.
- 2- القانون 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بلمحاكم الإدارية، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 بتاريخ 01 جوان 1998.
- 3- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، المنشئ لقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- 4- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 21 بتاريخ 23 أفريل 2008 .
- 5- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 74 لسنة 2008، بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
- 6- القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية 2011 الصادر بالجريدة الرسمية عدد 80 بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
- 7- قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

## قائمة المصادر والمراجع

8- القانون رقم 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020 بالجريدة الرسمية عدد 83.

### (3) الأوامر:

- 1- الأمر 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 48 المؤرخ في 10 جوان 1966.
- 2- الأمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 101 المؤرخ في 19 ديسمبر 1975.
- 3- الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09/12/1976 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 101 بتاريخ 22 ديسمبر 1976.
- 4- الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09/12/1976 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 70 بتاريخ 02 أكتوبر 1977.
- 5- الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09/12/1976 المتعلق بقانون التسجيل المعدل والمتمم، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977.

### (4) المراسيم:

- 1 - مرسوم تنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، الصادر ج ر عدد 51، لسنة 1998 .
- 2 - مرسوم تنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 ، المتضمن إستحداث مديرية كبيرات المؤسسات، الصادر ج ر عدد 84، لسنة 2005.
- 3- المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006.
- 4- المرسوم التنفيذي 10-299 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي بالموظفين المنتمين للأسلك الخاصة بالإدارة الجبائية الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 10 ديسمبر 2010.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 والمتعلق بالمحرر الجبائي، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 50، لسنة 2012 بتاريخ 12 سبتمبر 2012.

## قائمة المصادر والمراجع

### (5) القرارات:

- 1- قرار مؤرخ في 12 جويلية 1998 المحدد للإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها. ج ر عدد 79، لسنة 1998، الصادرة بتاريخ 25 أكتوبر 1998.
- 2- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها الصادر بالجريدة الرسمية رقم 20 ا بتاريخ 29 مارس 2009.
- 3- المقرر رقم 16، المتضمن إنشاء وتشكيل وتنظيم عمل لجان الطعن الولائية والجهوية الصادر عن المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 28 ماي 1991 .

### II. المراجع

#### أ - المؤلفات:

- 1 - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2008.
- 2- بعلي محمد الصغير، دعوى الالغاء- القضاء الإداري- ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ، 2007 .
- 3 - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، دط، 2011.
- 4- بوضياف عمار ، القضاء الإداري في الجزائر -دراسة وصفية تحليلية مقارنة- جسور للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2008 .
- 5- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، جمهورية مصر العربية، 2006.
- 6 - شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية - نظرية الإختصاص-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- 7 - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، دط، 2014.
- 8 - طالب نور الدين الشرع، الجريمة الضريبية ، دار وائل للنشر، عمان الأردن ، الطبعة الأولى، 2008.

## قائمة المصادر والمراجع

- 9 - طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 10- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 11- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، ط1، 2009.
- 12 - فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، د ط، 2008.
- 13 - منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية ، بوداود الجزائر، ط1، 2009.
- 14 - كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- ب - الأطروحات والرسائل**
- 1- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، 2012-2013.
- 2 - جهاد محمد محمد شرف، أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية، دراسة ميدانية المؤسسات الأهلية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2005 .
- 3 - فريحة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، رسالة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، الجزائر، جامعة الجزائر، معهد القانون والعلوم الإدارية ، 1985 .
- 4 - تيسوكاي حياة و سعودي صبرينة ، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال ، جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية، 2013-2014.
- 5 - دانون محمد لمين، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة ماستر في العلوم القانونية ، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015/2016.

## قائمة المصادر والمراجع

### ج - المقالات العلمية:

- 1 - بساس أحمد، محتال فلة، أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، الجزائر، المجلد 11 العدد 02، جوان 2020.
- 2 - بن شاعة حليلة، كرام محمد الأخضر، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد، جوان 2017.
- 3 - فنيديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1954 قالة عدد 35، سبتمبر 2013.
- 4 - قسايسية عيسى، المحرر الجبائي في القانون الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1، د ط، 2017.
- 5- نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، الجزائر 2006، العدد 8.

### د - المجلات القضائية:

- 1- المجلة القضائية للمحكمة العليا، الجزائر، العدد 04، 1991.
- 2- مجلة مجلس الدولة، دار هومة، العدد 02 سنة 2002.
- 3- مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 09، لسنة 2009.

### هـ - المطبوعات والدلائل الجبائية:

- 1 - دليل الرقابة على المستندات، صادر عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، الجزائر، سنة 2004 .
- 2- التعلية العامة للإجراءات النزاعية، المديرية العامة للضرائب- مديرية المنازعات طبعة 2012 .
- 3 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017
- 4- مطبوعة صادرة عن مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، نشرة 2020.

## قائمة المصادر والمراجع

- 5- مطبوعة صادرة عن مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم ومهام، نشرة 2020.
- 6 - مطبوعة صادرة عن المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021.
- 7 - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
- و - المواقع الإلكترونية :
  - موقع المعاني معاجم عربية <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar>
  - 2 - محاضرات ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، <http://elearning.univ-km.dz/course/info.php?id=2148>
  - 3- أعمال ومقالات قانونية ووجهات النظر للباحث أقشيثيو عبد الغفور، <https://www.facebook.com/838520772850356/posts>
  - 4- مطبوعة جبائية، المحرر الجبائي <https://www.mfdgi.gov.dz>
  - 5 -إجتهادات قضائية صادرة عن مجلس الدولة <https://www.conseildetat.dz/ar>

## II. المراجع باللغة الفرنسية

### A. - LES OUVRAGES

- Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995.
- 2- Allal Hamini , L'audit Comptable et financier , Edition Berti Algérie , 2001.
- 3- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, Paris, 1984.
- 4 - Benoit Plessix, Le rescrit en matière administratif, Revue juridique de l'économie publique, N° 657, octobre 2008.
- 5- Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, Dalloz ,Paris, France , 1995.
- 6 - Jean Pierre Looten , Guide des Procédures Fiscales : obligations – droits et recours ,édition liaisons , Paris , 1997.

### B. - MEMOIRES

- Kharroub Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, Mémoire de Magister en Science commerciales, Spécialité management des Entreprises, Faculté des Sciences Economiques,

## قائمة المصادر والمراجع

---

Sciences du Gestion et Sciences commerciales, Université d'Oran Esenia, 2010-1011.

### **C. -LETTRES ET BULLTINS DE L'ADLINISTRATION FISCALE**

1- La lettre de la DGI N°50, Bulletin d'information de la direction générale des impôts (Ministère des Finances, Algérie), Année 2011.

### **D. INSTRUCTIONS ET DECISIONS ET NOTES**

- 1 - Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005 , MF, DGI , DC , 2005.
- 2 - Décision n°187 du 28 juin 2009 , MF , DGI.
- 3 - Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010.

الفقر سن

الإهداء

شكر وعرافان

قائمة المختصرات .....

01 المقدمة.....

05 الفصل الأول: سلطات وحقوق أطراف العلاقة الضريبية .....

07 المبحث الأول: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في تأسيس الضريبة .....

07 المطلب الأول: سلطة الإدارة الجبائية في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .....

07 الفرع الأول: حق المعاينة .....

09 الفرع الثاني : حق إجراء التحقيق .....

13 الفرع الثالث: حق الإطلاع .....

16 المطلب الثاني: سلطة الإدارة الجبائية في مراقبة المادة الخاضعة للضريبة .....

16 الفرع الأول: مراقبة التصريحات .....

21 الفرع الثاني: المراجعات الجبائية .....

31 الفرع الثالث: حق الإسترداد .....

34 المبحث الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة .....

35 المطلب الأول: الحقوق المترتبة عن التسويات الجبائية .....

35 الفرع الأول: الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء التصحيح الجبائي .....

39 الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في التعریم التلقائي .....

41 الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة بموجب المحرر الجبائي .....

46 المطلب الثاني: الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة في المراجعات الجبائية .....

47 الفرع الأول: الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي .....

49 الفرع الثاني: الضمانات الملازمة للتحقيق الجبائي .....

54 الفرع الثالث: الضمانات اللاحقة للتحقيق الجبائي .....

56 خلاصة الفصل الأول .....

57 الفصل الثاني: المنازعة الجبائية ضمانات أساسية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة ...

## الفهرس

58	..... المبحث الأول: حق المكلف بالضريبة في المرحلة الإدارية
58	..... المطالب الأول: المعالجة الأولية للمنازعة الجبائية
59	..... الفرع الأول : التخفيض التلقائي
61	..... الفرع الثاني : التظلم الأولي وإجراءاته
72	..... الفرع الثالث : الضمانات المرتبطة بالشكوى
74	..... المطالب الثاني : حق الطعن أمام اللجان
74	..... الفرع الأول : إختصاصات اللجان الإدارية
79	..... الفرع الثاني : الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن
82	..... الفرع الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة عند المثل أمام اللجان الإدارية
84	..... المبحث الثاني: حقوق المكلف بالضريبة في المرحلة القضائية
85	..... المطالب الأول : الضمانات الممنوحة للمكلفين أثناء الدعوى
85	..... الفرع الأول : شروط رفع الدعوى و إجراءاتها
90	..... الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها
96	..... المطالب الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلفين بعد صدور الحكم
96	..... الفرع الأول : إجراءات الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية
103	..... الفرع الثاني : القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وطرق الطعن فيها
106	..... خلاصة الفصل الثاني
107	..... الخاتمة
112	..... قائمة المراجع
120	..... الفهرس

## الملخص

إنه من الضروري القول بأن للضريبة دورا هاما في التنمية الاقتصادية باعتبارها المورد الأساسي للخزينة العمومية، ما جعل المشرع يحرص على إيجاد منظومة قانونية تعمل في الوقت ذاته على دعم أسس العدالة الضريبية المنصوص عليها دستوريا، و ضمان حقوق المكلفين بالضريبة .

ولذلك تناولنا هذا الموضوع إنطلاقا من عرض الحقوق التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة، بوصفها ضمانات تحد من السلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية والتي قمنا بشرحها هي الأخرى. مع تبيان مسعى المشرع في إيجاد توازن بين طرفي العلاقة الضريبية من خلال مختلف التعديلات التي وردت بموجب قوانين المالية والتي تهدف إلى حماية المكلفين .

وهو ما قادنا إلى تبيان الأطر الخاصة بالمنازعة التي يمكن للمكلفين بالضريبة اللجوء إليها، في مراحلها الإدارية من خلال الشكاوى أو التظلم أمام اللجان. أوفي مراحلها القضائية من خلال رقابة القاضي الإداري لكون المنازعة الجبائية تدخل ضمن إختصاصاته.

**الكلمات المفتاحية :** حقوق المكلفين بالضريبة، سلطات الإدارة الجبائية، الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة، المنازعة الضريبية .

### LE RESUME:

Il est toujours utile de dire que l'impôt a un rôle important dans le développement économique car c'est la principale ressource du trésor public, ce qui a poussé le législateur à chercher de mettre en place un système juridique, qui prévoit le soutien des fondements de la justice fiscale prévue par la constitution et au temps même de garantir les droits des contribuables.

C'est pourquoi nous avons traité ce sujet à partir de la présentation des droits prévus pour les contribuables, comme des garanties limitant les larges pouvoirs accordés à l'administration fiscale, que nous avons également expliqués. En montrant la volonté du législateur de trouver un équilibre entre les deux parties à la relation fiscale à travers les différentes modifications apportées aux lois de finances, qui visent à protéger les contribuables

Ce qui nous a conduits à préciser les cadres régissant les litiges fiscaux, auxquels les contribuables peuvent recourir, dans leurs étapes administratives, par le biais de requête ou de griefs devant les commissions. Dans ses étapes judiciaires, par le biais du contrôle du juge administratif, comme le litige fiscal relève de sa compétence.

**MOTS CLES :** droits des contribuables, les autorités de l'administration fiscale, protection juridique des contribuables, contentieux fiscal.

## **THE SUMMARY:**

It is always useful to say that the tax has an important role in economic development as it is the main resource of the public treasury, which has prompted the legislator to seek to put in place a legal system, which provides for the support of foundations of tax justice provided for by the constitution and at the same time to guarantee the rights of taxpayers.

This is why we have treated this subject from the presentation of the rights provided for taxpayers, as guarantees limiting the broad powers granted to the tax administration, which we have also explained. By showing the legislator's desire to find a balance between the two parties to the fiscal relationship through the various changes made to finance laws, which aim to protect taxpayers

This has led us to specify the frameworks governing tax disputes, to which taxpayers can resort, in their administrative stages, by means of petitions or grievances before the commissions. In its judicial stages, through the control of the administrative judge, as the tax dispute falls within its competence.

**KEYWORDS:** rights of taxpayers, tax administration authorities, legal protection of taxpayers, tax litigation.