

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف - ميلة
معهد الحقوق



الرقم التسلسلي:

الرمز:

القسم: الحقوق

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون إداري

ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

إشراف الأستاذ(ة):

د. عديد أمينة

إعداد الطلبة:

◀ بوعبد الله سمر

◀ لدرع أماني

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شطبي عبد السلام	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	رئيسا
عديد أمينة	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	مشرفا ومقررا
بعوش دليلة	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرُهُ وَتَوْفِيقُهُ

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد
أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له ونشهد أن محمدا عبده
ورسوله.

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث
المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر إلى من شرفتنا بإشرافها على مذكرة بحثنا
الأستاذة الدكتورة "عديد أمينة" التي لن تكفي حروف هذه
المذكرة لإفائها حقها بتوجيهاتها العلمية التي لا تقدر بثمن.
كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد على انجاز هذا
البحث، لاسيما من عمل على كتابته وطباعته جزاهم الله خيرا.

الإهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديه:

❖ إلى قرة عيني، إلى من جعلت الجنة تحت قدميها ... إلى التي حرمت نفسها وأعطتني، ومن نبع حنانها سقتني ... إلى من وهبتني الحياة ... "أمي العزيزة" حفظها الله

❖ إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيته وتعليمي، وجعلني أكبر في أزكى وأطهر فضيلة "أبي العزيز".
❖ إلى إخوتي الأحباء حسام يوسف، صفاء، لبنى، مروة، إلى كل فرد من عائلة بوعبدالله وموراس.

❖ إلى أعز صديقاتي ورفيقات دربي وإلى كل من شاءت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء.
❖ إلى كل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة.

سمر

الإهداء

الحمد لله حبا وامتنانا على البدء والختام.

إلى من خاضوا الحياة لأجلي إلى من غرسوا في قلبي الحلم وسقوه بالدعاء إلى من كانوا نور دربي وظلي حين أثقلتني الأيام.... إلى "أمي وأبي" يا معنى الحياة وجمالها هذا النجاح لكم أنا كنت فقط الوسيلة وأنتم الغاية التي سعت لها بكل قلبي أنتم الإنجاز الحقيقي أنا فقط النتيجة كل لحظة شقاء عشتها ... كانت تهون حين أتذكركم وكل دمة نزلت.... كانت تجسد شكرا أنكم في حياتي

اليوم أرف لكم شهادتي كما تهدي التيجان للملوك فأنتم سلطان قلبي وسر فرحتي هذا التخرج ليس ختما لمسيرة دراسية بل تتويجا لحبكم، وصبركم، ودعمكم الذي لا يُقاس شكرا لأنكم كنتم وستظلون دوما أعظم انتصاراتي إلى أخي وأختي أهديكم ثمرة جهدي وعملي عرفانا بفضلكم وتقديرا لمساندتكم أولا ودعمكم، لما وصلت إلى هذه اللحظة فلکم مني كل الشكر والامتنان، أسأل الله أن يجزيكم خير الجزاء وأن يكتب لكم التوفيق والسعادة لأنكم كنتم سببا في نجاحي. إلى أعز الناس من كانوا لي خير رفيق وسند، إلى من تقاسمت معهم لحظات الفرح والتعب وكانوا دائما مصدر دعمي وقوتي.

أماني

قائمة المختصرات:

ص	صفحة
ص ص	من الصفحة الى الصفحة
ج	جزء
ج.ر	جريدة رسمية
ط	طبعة
د.ط	دون طبعة
د.س.ن	دون سنة النشر
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
p	Page

مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم وأبرز الأدوات القانونية والمالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتغطية التزاماتها المختلفة في شتى المجالات سواء كانت إجتماعية، إقتصادية أو حتى أمنية... وهو ما يضفي عليها مكانة محورية ومهمة ضمن المنظومة القانونية والمالية المعتمدة لدى أغلب الأنظمة القانونية، سواء كانت على الصعيد الوطني أو الدولي.

حيث تتجلى أهمية الضريبة بشكل خاص من خلال مساهمتها الجوهرية في تغذية الميزانية العامة للدولة، حيث تشكل موردا دائما وفعالا للخزينة العامة مما جعلها محل إهتمام واسع من قبل مختلف التشريعات على غرار قوانين المالية عامة وقوانين الضرائب بصفة خاصة.

ينتج عن الأهمية المتزايدة للضريبة تعدد وتنوع مصادرها وأهدافها، إذ لا تقتصر فقط على كونها أداة مالية بيد الدولة بل تتجاوز ذلك لتصبح وسيلة من خلالها يتم تحقيق الاستقرار الاقتصادي من جهة وتوجيه الأنشطة الاقتصادية من جهة أخرى، كما أن تحقيق العدالة الاجتماعية راجع إلى إعادة توزيع المداخيل والثروات بين فئات المجتمع المختلفة وبالتساوي.

من منظور آخر فإن للضريبة أثرا مباشرا على المكلفين بها لما تحمله من إلتزامات قد تسبب إلى إحداث حالة من القلق أو الطمأنينة في نفسية الشخص المكلف بالضريبة وهذا يعود إلى مدى عدالة النظام الضريبي وقدرته على تحقيق المساواة والتوازن أمام الكم الهائل من القوانين الضريبية من خلال الواجبات والحقوق ... وبالنظر إلى السلطات الممنوحة والواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في فرض وتحصيل الضرائب فقد بات ومن اللازم أن يوطر النظام الضريبي بمنظومة متكاملة من حيث القواعد الدستورية، التشريعية والمبادئ العامة التي تضمن الشرعية القانونية للنظام الضريبي بمعناه أن يتم فرض و تحصيل الضرائب بطريقة شرعية و قانونية تحمي حقوق الأفراد و تمنع الإدارة الضريبية من فرض سلطتها وتعسفها على الأفراد المكلفين.

هذا الواقع ما دفع بالمشروع الجزائري إلى سن ووضع نصوص قانونية تنظم الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتصنيفها من خلال جملة من التشريعات الضريبية من بينها "قانون الإجراءات الجبائية" الذي يعد بمثابة المرجع الرئيسي في هذا الشأن والذي يتضمن إعادة هيكلة النظام الضريبي من خلال الإصلاحات والتعديلات التي طرأت عليه عن طريق إعادة النظر فيه وترتيب الجانب الفني للضرائب. وأهم إصلاح قام به المشرع الجزائري تمثل في إصدار قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي يحدد بصفة خاصة الأحكام الإجرائية الواجب

إتباعها لحل النزاعات الضريبية وهذا دون إغفال تطبيق الإجراءات العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹.

تجدر الإشارة إلى أن تعدد التعديلات التي شهدتها التشريعات الضريبية وكذا كثرة التعليمات والمذكرات التي تقوم بإصدارها إدارة الضرائب التي قد أدت إلى نشوء تعقيدات في فهم واستيعاب الأحكام الضريبية من قبل المكلفين بها من جهة، ومن جهة أخرى واجه موظفو الإدارة الضريبية صعوبات وتغيرات في تفسير وتطبيق النصوص القانونية الضريبية.

إن الاهتمام الواسع بالمجال الضريبي أدى بالمشروع الجزائري إلى منح ضمانات قانونية للمكلف بها فهذا يمثل أحد مرتكزات الإدارة الحديثة أو المعاصرة، وباعتبار الشخص المكلف بالضريبة طرفا أصيلا في العلاقة القانونية وكونه مدينا بها فقد حرص المشرع على إرساء وتحديد مجموعة من الإمتيازات التي تكفل له صون مصالحه وحمايته من تعسف الإدارة الضريبية وذلك تكريسا لمبدأ العدالة الضريبية وضمانا لحسن سير العلاقة بين الطرفين. إذ تعد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية علاقة غير متوازنة، إذ تحتل الإدارة مركزا قويا، في حين يكون مركز المكلف ضعيفا. ولتحقيق توازن يحفظ مصالح الطرفين دون الإخلال بحقوق أي منهما، قام المشرع بمنح المكلف مجموعة من الضمانات التي تتيح له الدفاع عن نفسه أمام الإدارة الضريبية.

في هذا السياق يعمل المشرع الجزائري على دعم هذه الضمانات وتنظيم عملية التحصيل الضريبي وفقا لقواعد إجرائية تهدف إلى تحقيق التوازن بين مصلحة إدارة الضرائب الرامية للوصول إلى حقها المشروع قانونا، وحقوق المكلف في عدم التعدي على أمواله أو حريته دون وجه حق مع احترام الإعتبارات الإنسانية، الاجتماعية والاقتصادية عند اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل الأموال العامة.

من ناحية أخرى يعمل المشرع الجزائري على إيجاد سبل قانونية لحماية المكلف بالضريبة عن طريق مجموعة من الإجراءات القانونية التي تكون تحت طائلة البطلان عند مخالفتها، فيؤدي إلى نشوء نزاع مع هذا الأخير، وعليه ومن منظور آخر فإن رقابة الإدارة الضريبية تكون محددة بمجموعة من الإجراءات يطلق عليها تسمية " الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة " بداية من الإجراءات الأولية وصولا إلى إمكانية تصحيح الأخطاء وتمكينه من اللجوء إلى الشق القضائي لإنصاف حقه.

¹ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 16/20 المؤرخ في 31 سبتمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر عدد 83، مؤرخ في 31 سبتمبر 2020.

حيث أن هذه الإجراءات القانونية تعد بمثابة امتياز قانوني منحه المشرع الجزائري للأفراد المكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية نص عليها قانون الإجراءات الجبائية.

يكتسي موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب بالنسبة لطرفي العلاقة الضريبية المتمثلة في إدارة الضرائب ممثلة من قبل أعوان الإدارة اللذين خولت لهم مهام التحقيق بأنواعه وكذا الإطلاع على دفاتر ومستندات المكلفين، أما بالنسبة للطرف الثاني، فهو المكلف بالضريبة الذي له الحق في معرفة مختلف ضماناته التي أقرها وخولها له القانون الجبائي قبل وأثناء وبعد اختتام عملية الرقابة الجبائية.

كما تكمل أهمية دراسة الموضوع في معرفة المكلف أن له بعض الواجبات التي يقوم بتأديتها بكل مصداقية ودون غش اتجاه إدارة الضرائب لتجنب العقاقب التي تصدر من قبل الإدارة المختصة.

1. أسباب موضوعية: ونظرا لكون موضوع الدراسة من المواضيع التقنية المتجددة أي التي تخص شريحة كبيرة في المجتمع ألا وهم شريحة التجار فإن دراسة هذا الموضوع يشكل مرجعا للباحثين والمكلفين بالضريبة خصوصا وأن موضوع ضمانات المكلف بالضريبة من المواضيع التي تشهد تعديلات سريعة الوتيرة بحكم التعديلات المتكررة لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لكل سنة.

2. أسباب ذاتية: وتكمن أسباب اختيار هذا الموضوع في الرغبة للإطلاع وفهم التنظيم الضريبي خصوصا ما تعلق منه والمقررة للمكلفين بالضريبة والكفيلة بحمايتهم من تعسف إدارة الضرائب.

الهدف من دراسة هذا الموضوع هو الوصول إلى بعض النقاط التالية:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، سواء كانت إدارية، كحقه في الاطلاع على التحقيقات الجبائية والاستعانة بمستشار وتبليغه بنتائج التحقيق، أو قضائية من خلال إمكانية تقديم شكوى ضريبية أو اللجوء إلى اللجان الولائية للطعن باعتبارها إجراء اختياريًا، كما تسعى إلى نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم مع إحياء موضوع الدراسة في ضوء المستجدات القانونية والتعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية.

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي يتم طرحها تتمثل في:

ما مدى كفاية ضمانات القانونية التي أقرها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة بالنظر إلى السلطات الواسعة المكفولة لإدارة الضرائب؟

ينبثق عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من تساؤلات جزئية تتمثل في:

◀ فيما تتمثل الضمانات القانونية التي تم منحها من قبل المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سواء كانت ضمانات قبل عملية الرقابة أو أثناءها؟

◀ ما هي الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة عند نشوء المنازعات؟

للإجابة على الإشكالية التي تم طرحها فالمنهج المتبع لدراسة هذا الموضوع هو المنهج الوصفي ويظهر ذلك من خلال التطرق إلى إجراءات التحقيق أما المنهج التحليلي فيكون من خلال تحليل النصوص القانونية.

سيتم دراسة موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب من خلال فصلين، حيث يتم التطرق خلال الفصل الأول إلى الضمانات السابقة لإجراء التحقيق وكذا الضمانات المعتمدة أثناء التحقيق مع التفصيل في الضمانات السابقة لإجراء التحقيق وهذا من خلال (المبحث الأول) كما سيتم الوقوف على مختلف الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في أثناء مباشرة إدارة الضرائب لسلطتها في إجراء التحقيقات وهذا من خلال (المبحث الثاني)، أما الضمانات المكفولة للمكلف بعد اختتام عمليات التحقيق فسيتم الوقوف عليها من خلال (المبحث الثالث).

أما الفصل الثاني فسيتم تخصيصه لضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية، إذ سيتم التفصيل في الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في مرحلة تقديم الشكوى الأولية وهذا من خلال (المبحث الأول) في حين سيتم التطرق لضمانات المكلف خلال سير الدعوى الضريبية (المبحث الثاني).

الفصل الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق والمعتمدة أثناء التحقيق

تعد الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة طرفين أساسيين في قيام النظام الضريبي وتحقيق الإيرادات الناتجة عنه، والتي تسهم بدورها في تنفيذ السياسة الاقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، تتمتع الإدارة الجبائية بامتيازات وسلطات تخوّل لها مراقبة التصريحات والمحاسبات المقدمة من المكلفين بالضريبة، للتأكد من صحة الوعاء الضريبي المصرح به، مع إمكانية إعادة تقويمه وفرض التعديلات الضريبية والفرض التلقائي للضريبة إذا اقتضى الأمر ذلك، ومن جهة أخرى منح المشرّع للمكلف بالضريبة ضمانات واسعة تحميه من تعسف الإدارة أو إخلالها بالتزاماتها أثناء تأدية مهامها، لما قد يسببه ذلك من أضرار مادية أو معنوية له، لذلك حرصت النصوص الجبائية بالتأكيد على ضمانات المكلف بالضريبة بدءاً من الضمانات السابقة لإجراء التحقيق وصولاً إلى مرحلة اختتام عملية الرقابة الجبائية.

ومن هذا المنطلق قسمنا هذا الفصل المتعلق بالضمانات السابقة لإجراء التحقيق والمعتمدة أثناء التحقيق إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي

المبحث الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية

المبحث الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق.

حرص المشرع الجزائري على خلق التوازن في منح الحقوق والضمانات لكل من المكلف بالضريبة وعون الإدارة المكلف بالتحقيق، حيث منح للمكلفين بالضريبة مجموعة من الضمانات والحقوق لمواجهة تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها على المكلفين بالضريبة، ذلك في مقابل الصلاحيات المقدمة والمنوطة لأعوان الإدارة المكلفين بعملية التحقيق الجبائي في ممارسة مهامهم بكل دقة ووضوح.

حيث يهدف هذا التوازن القائم بين الطرفين الى تحقيق العدل والمساواة وضمانا لحماية المكلف بالضريبة من أي تعسف يواجهه من الإدارة الضريبية اثناء آدائها لمهامها وهذا ما نصت عليه المادة 82 من الدستور¹، وسيتم دراسة هذا المبحث ضمن مطلبين بداية بالشروط المتعلقة بعون الإدارة المكلف بالتحقيق (المطلب الأول) كما تم التطرق إلى الشروط المتعلقة بالتحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بعون الإدارة المكلف بالتحقيق.

تعتبر عملية التحقيق الجبائي من بين الوسائل القانونية التي تحتل مكانة وأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة او الإدارة الضريبية، فإن الإختصاص الشخصي للشخص المكلف بهذه العملية لها أهمية كبيرة في إطار تعزيز مكانة الضمانات المنوطة للمكلف بالضريبة.²

تنص المادة 02/20 من ق.إ.ج "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل".³

يستنتج من هذه الأحكام أن المشرع الجزائري شدد على ضرورة أن يكون المكلف بالتحقيق الجبائي بدرجة مفتش على الأقل، وذلك لضمان مستوى معين من الكفاءة والخبرة في التعامل مع التحقيقات الجبائية.

ويهدف هذا الإجراء إلى حماية المكلف بالضريبة من أي تعسف محتمل من خلال تكليف أعوان ذو مؤهلات تسمح لهم بإجراء التحقيقات بشكل صحيح ويضمن توفر الخبرة اللازمة لممارسة هذه المهام بدقة واحترافية.

¹ مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، ج.ر. عدد 82، ص 19.

² فريدة زيتاني، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، تخصص إدارة ومالية، 2011-2012، ص 77.

³ المادة 2/20 من ق.إ.ج، ص 13.

علاوة على ذلك، لا يقتصر مفهوم الضمانات على أهلية الشخص القائم بالتحقيق فقط، بل يشمل أيضا ضرورة إحترام مبدأ الإختصاص المكاني والزمني بحيث يجب التحقيق ضمن النطاق الجغرافي المحدد وضمن الفترة الزمنية المحددة قانونا.

وبالتالي فإن أي تحقيق يجب أن يستوفي هذه الشروط لضمان قانونية التحقيق وعدالة إجراءاته، وهذا ما نصت عليه المادة 2/21 من ق.إ.ج "لا يمكن القيام بالتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل"¹، يستهل هذا المطلب بدراسة الإختصاص الشخصي (الفرع الأول) ثم ننتقل إلى دراسة الإختصاص الزمني والمكاني (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإختصاص الشخصي.

يعد الإختصاص الشخصي في التحقيقات الجبائية من المبادئ الأساسية التي تنظم عملية البحث والتحري في المجال المالي.

وفقا لنص المادة 02/20 ق.إ.ج السالفة الذكر فإن إجراء التحقيقات الجبائية يجب أن يتم من قبل مكلفين يمتلكون رتبا معينة تخول لهم مباشرة هذه المهمة، ويشترط القانون أن يكون المحقق ذو رتبة لا تقل عن رتبة "مفتش" مما يعكس أهمية التخصص والخبرة في معالجة الملفات الجبائية التي تتطلب الدقة العالية. ولقد خصص المشرع الجزائري لهؤلاء الأعوان المكلفين خاصيتين يميزون ويتمتعون بهن:

أولاً: تعد كفاءة الأعوان التابعين لمصالح البحث والمراجعات والمحققين التابعين للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية عاملا جوهريا لضمان مستوى عال من الأداء في مجال المراقبة الجبائية. حيث تتميز هذه الكفاءة بطابع وطني، في حين الأعوان التابعين لمديرية الضرائب الولائية يتمتعون بالكفاءة ذاتها، اذ ينتهجون سبلا خاصة في أداء مهامهم.²

ثانياً: القدرة القانونية للأعوان المحققين في ضمان مراقبة دقيقة لمجمل الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة مما يساهم في تعزيز الشفافية والإمتثال للضوابط الجبائية المعمول بها.³

يهدف هاذين الشرطين إلى ضمان نزاهة التحقيقات وفعاليتها، إضافة إلى ذلك فإن تصنيف هؤلاء الأعوان ضمن فئة المفتشين والمراقبين ذوي الخبرة يعزز من مصداقية عملية التحقيق ويحد من أي احتمال

¹ المادة 2/21 ق.إ.ج، ص 16.

² مروان لعلوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة لنيل درجة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2018، ص 29

³ مرجع نفسه.

لسوء إستخدام السلطة، كما يجب أن يكون الأعوان المحققين محلفين أي مؤدبين لليمين القانونية وحاملين لبطاقة منتدب.

ومن جهة أخرى نجد أن الأعوان الذين لديهم رتبة أقل من رتبة مفتش لا يستطيعون المشاركة في أعمال المراقبة والتحقيقات وإمضاء التبليغات والتعديلات، بل لهم الحق في جمع المعلومات ومعاينة الوثائق والاتصال بجميع الهيئات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة عمومية أو خاصة حتى ولو كانت خارج الإدارة الضريبية مثال عن ذلك: البنوك، القباضات ومصالح الضرائب وأخيرا الجمارك، حيث لا يحق لهذه الهيئات والمؤسسات المعارضة على الاتصال بها.¹

الفرع الثاني: الاختصاص الزماني والمكاني

أولاً: الاختصاص الزماني:

تنص قاعدة الاختصاص للموظف الإداري عامة والمحقق الضريبي خاصة على التصرفات القانونية الصادرة عن هذا الموظف تكون مشروعة فقط اعتباراً من تاريخ تعيينه.

بالتالي بمجرد صدور قرار تعيين المحقق الضريبي، يصبح مخولاً بمراجعة وتصحيح الإجراءات المشرع الضريبة للمكلفين بالضريبة، بما في ذلك الفترات السابقة لتاريخ تعيينه شريطة ألا تكون هذه الفترات قد سقطت بالتقادم.²

يترتب على ذلك أن قرارات المحقق الضريبي تكون غير مشروعة في الحالات التالية:

- ◀ إذا صدر القرار من شخص لم يعد مؤهلاً قانونياً للقيام بمهامه المحقق الضريبي.
- ◀ إذا صدر القرار خارج المدة الزمنية المحددة قانونياً.

1. بالنسبة للموظف (المحقق الجبائي):

يجب أن يصدر القرار أي إجراءات التحقق الضريبي من الشخص المختص أثناء فترة توله المنصب أي من تاريخ تعيينه حتى تاريخ انتهاء مهامه وفق للتشريع المعمول به وقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بإلغاء القرارات الصادرة من قبل تعيين الموظف الذي صدرها.³

¹ عيسى بوالخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إقتصاد التنمية، جامعة الحاج بلخضر، باتنة، 2004، ص 81.

² محمد علوم محمد علي المحمود، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، المنشورات الحلبي الحقوقية، ط 1، بيروت، لبنان، 2010، ص 192-193.

³ محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، دبط، الجزائر، ص 328.

2. بالنسبة للمدة القانونية:

إذا حدد القانون فترة زمنية معينة لاتخاذ اجراء قانوني وجب على الموظف او الإدارة المختصة القيام به من خلال هذه المدة والا اعتبر الاجراء باطلا وقابلا للإلغاء وبناء على ذلك فان أي اجراء يتخذه المحقق الضريبي خارج النطاق الزمني المحدد يعتبر باطلا وذلك حفاظ على استقرار القانوني في المجتمع.

ثانيا: الاختصاص المكاني:

بينما تتمتع الهيئات والسلطات الإدارية بصلاحيات ممارسة اختصاصها على كامل التراب الوطني فان اختصاص الهيئات المحلية يخضع لتقييدات قانونية تحدد نطاقها الجغرافي أي تجاوز لهذا النطاق يؤدي الى بطلان القرارات الصادرة عنها بسبب عيب عدم الاختصاص المكاني.

بناء على هذه القاعدة يتم تحديد الاختصاص المكاني لموظفي الإدارة الضريبية سواء كان ذلك في إطار التحقيق المحاسبي او المصوب او التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة او فيما يتعلق بالتصحيح الجبائي يعتمد هذا الاختصاص على مصلحة الإدارة الضرائب التي يعينون بها¹، ويختلف وفقا لنوع الضريبة بشكل عام لا يتجاوز الاختصاص المكاني فرض الضريبة والذي يشمل²:

-مكان إقامة المكلف بالضريبة.

-المقر الرئيسي للمؤسسة بالنسبة للأشخاص المعنويين.

-مكان تواجد مصالح الرئيسة للمقيمين في الخارج.

-المقر الاجتماعي للشركة او المقر الإدارية الفعلية.

-يجوز للمحقق الجبائي توسيع نطاق اختصاصه ليشمل كامل إقليم الولاية في بعض الولايات الكبيرة التي تقسم الى اقسام محددة لسبب حجمها او طبيعة النشاطات الجبائية فيها مما يحدد من اختصاص الإدارة الضريبية الى قسم معين دون غيره.

قد يواجه المحقق الجبائي إشكالات تتعلق بتنقيد اختصاصه المكاني خاصة في حال تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه (مكان فرض الضرائب) لم يتناول المشرع الجزائري هذه الحالة صراحة في ق.إ.ج لكن يمكننا لاستناد الى الحل المنصوص عليه المادة 184 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة والتي تنص على "عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إما مقر مديرية المؤسسة أو الاستغلال أو مكان مقره الرئيسي

¹ محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص 192.

² عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 61.

أو مكان ممارسة مهنته أو سكناه أو إقامته الرئيسية، فإن الاشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على السنة المالية التي حصل فيها التحويل والسنوات السابقة التي لم يمسهما التقادم، على حد سواء يمكن فرضها قانوناً بـمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد"¹.

بالتالي تبقى الإدارة الضريبية المتخصصة قبل التغيير أيضاً لتحصيل الضريبة بعد التغيير ويظل الاعوان الجباييون المكلفون بالتحقيق قبل تغيير العنوان مختص بالتحقيق بعده.

المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالتحقيق

نظراً لما تتمتع به الإدارة الضريبية من حقوق تخول لها القيام بمهمة التحقيق فقد منح للمكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند إستخدامها لتلك الحقوق وهذا لخلق نوع من التوازن بين الإلتزامات المفروضة على المكلف من جهة والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية من جهة أخرى، هذه الضمانات منها ما هو مرتبط بالتحقيق ومنها ما هو مرتبط بعملية الرقابة الضريبية.

الفرع الأول: شروط الإشعار بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يستوجب على الأعوان المحققين إحترامها والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

قبل البدء والشروع في عملية التحقيق يجب على المحقق أن يعلم المكلف المعني بالأمر وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق يكون مسبقاً عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إستلام لتكون بمثابة فرصة تسمح للمكلف بالضريبة بإعداد وتحضير نفسه للتحقيق، وهذا ما جاءت به المادة 04/20 ق.إ.ج.²

يمكن القول على أن الإشعار بالتحقيق يعد كإجراء أولي تتخذه المصالح الضريبية للقيام بعملية التحقيق، مقابل هذا يعد الإشعار بالتحقيق من أهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

¹ المادة 184 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بموجب القانون 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر عدد 83، صادر في 31 ديسمبر 2020، ص 58.

² المادة 4/20 ق.إ.ج " لايمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الإطلاع على ميثاق حقوق وإلتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (20) يوماً، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار، ص 13.

علاوة على ذلك، فإن غياب أو تخلف هذا الإجراء يؤدي إلى بطلان باقي إجراءات التحقيق ويكون بهذا الإشعار تحت طائلة البطلان.¹

المشرع الجزائري ألزم المصالح الجبائية بإرسال إشعار بالتحقيق مرفق ومتبوع بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة.²

من خلال إستقراء نص المادة 04/20 ق.إ.ج يمكن الإشارة إلى وجود إستثناء متمثل في حالات الرقابة الفجائية من خلال المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال، والتأكد من وجود وصحة جميع الوثائق المحاسبية.

في هاته الحالة يسلم الإشعار مع عملية التحقيق والرقابة لأنه استثناء وارد عن نص المادة 04/20 ق.إ.ج، عكس الحالة الطبيعية التي يكون فيها إستلام الإشعار بالتحقيق مسبقا أي قبل الشروع في إجراء عملية التحقيق.

يتمتع الأعوان المحققين بحق القيام بالمراقبة والتحقيق الفجائي لمعاينة العناصر المادية للإستغلال والحرص على الوجود الأكيد واللازم للوثائق المحاسبية، إلا وأنه ومن ناحية أخرى وتحت طائلة البطلان لا يحق لهم القيام بالمراقبة والتحقيق المفاجئ دون إعلام المكلف بذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يحق للمكلف بالضريبة إكتساب مدة قانونية للتحضير لعملية الرقابة والتحقيق المحددة بـ (20) يوما تكون سارية المفعول من يوم إستلام الإشعار.³

نظرا لأهمية وثيقة الإشعار بالتحقيق وبصفتها وثيقة قانونية يعتد بها قبل الشروع في إجراءات التحقيق، فإن المشرع الجزائري قد أوجب على ضرورة إشتمال هاته الوثيقة على مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار وإلا تصبح الإجراءات تحت طائلة البطلان عند تخلف أحد العناصر التالية:⁴

1. أسماء وألقاب ورتب المحققين الذين خولت لهم مهمة التحقيق.
2. تاريخ وساعة بداية التحقيق.
3. الفترة التي يتم فيها التحقيق من يوم أول تدخل إلى غاية نهاية التحقيق.
4. الرسوم والضرائب والأتاوى المعنية بعملية التحقيق.

¹ عبد الرؤوف أولاد سالم، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024، ص 321.

² المادة 4/20 ق.إ.ج، مرجع سابق.

³ وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، العدد 11، الجزء الثاني، 2007، ص 291.

⁴ مرجع نفسه.

5. يجب إعلام المكلف بالضريبة على أن له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره.

6. في حالة إستبدال وتغيير المحققين يجب إعلام المكلف بذلك.

يمكن أن يعتبر الإشعار بالتحقيق صحيحا في الحالات التالية:¹

1. عندما يقوم المكلف برفض إستلام الإشعار المقدم له عن طريق رسالة مضمونة.

2. تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه المنزلي دون أن يقوم بإبلاغ وإعلام الإدارة الضريبية عن العنوان الجديد، حيث تتم إعادة رسالة الإشعار بالتحقيق مكتوبة ومدون عليها عبارة " مجهول في العنوان المدون".

الحالة الثانية والتي يكون فيها الإشعار بالتحقيق غير صحيح:

1. تسليم الإشعار بالتحقيق لشخص غير مؤهل قانونيا غير الشخص المعني.

2. عودة رسالة الإشعار بالتحقيق إلى مصالح الضرائب لسببين:

أ. خطأ في العنوان.

ب. إرسال الإشعار بالتحقيق إلى العنوان القديم بدل من العنوان الجديد الموجود على مستوى الإدارة الضريبية.

في حالة ما إذا الشخص المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا فإن عملية تسليم الإشعار تكون بصفة تلقائية ومباشرة إلى المعني بالأمر وهذا الإجراء يعد كقاعدة عامة يعتد به عند القيام بتسليم الإشعار بالتحقيق.

يمكن ذكر بعض الحالات الإستثنائية التي يكون فيها إستلام الإشعار بالتحقيق ليس من طرف الشخص المعني بالأمر أي المكلف بالضريبة وهما حالتين سوف يتم التطرق إليهم على النحو الآتي:²

1. **الإستثناء الأول:** في حالة ما إذا كان الشخص المعني بالأمر هو شخص معنوي فإن عملية تسليم الإشعار تتم من قبل الممثل القانوني مثلا محامي للشركة ما.

2. **الإستثناء الثاني:** في حالة ما إذا كان الشخص المكلف بالضريبة معتقل فإن الإشعار بالتحقيق يتم استلامه من قبل مدير المؤسسة المتواجد على عاتقها الشخص المعتقل.

أولا: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبة

نصت المادة 04/20 من ق.إ.ج على أنه "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم

¹ فريدة زيتاني، مرجع سابق، ص73.

² فاطمة الزهراء زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص 184.

من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹، وإضافة إلى الإعلام المسبق للمكلف بالضريبة عن طريق الإشعار بالتحقيق، نص المشرع وبصيغة الوجوب على جملة من الشروط الشكلية التي يتضمنها إشعار التحقيق والمتمثلة فيما يلي:²

1. ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
 2. تاريخ وساعة أول تدخل؛
 3. الفترة التي يتم التحقيق فيها؛
 4. الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها؛
 5. الإشارة صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.
- وتشكل هذه البيانات ضمانات للمكلف بالضريبة، فذكر رتب المحققين على سبيل المثال تبين أهلية العون المحقق للقيام بالتحقيق من عدمها نظرا لإشتراط رتبة مفتش على الأقل قانونا، وكما أن ذكر تاريخ وساعة أول تدخل ضمن الإشعار بالتحقيق تمكن من احتساب مدة إجراء التحقيق، وأما ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها فتسمح للمكلف بمعرفة أجل التقادم.

وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حين نص على ضرورة إعلام المكلف بالضريبة في حالة إستبدال المحققين الذين تضمنهم الإشعار بالتحقيق.

ثانيا: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة

ورد ضمن الجزء الأول المادة 03/20 مكرر من ق.إ.ج أنه "لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار"³، وهو نفس ما ورد ضمن نص المادة 04/20 من ذات القانون فيما تعلق بالتحقيق في المحاسبة، غير أن الجزء الثاني من الفقرة الثالثة من نص المادة 20 مكرر،

¹ المادة 4/20 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² أنظر الملحق رقم 01.

³ المادة 3/20 مكرر ق.إ.ج، المعدل والمتمم، ص 15.

أوجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، إضافة إلى العناصر المشترطة ضمن إشعار التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً ما يلي:

1. توضيح خاصية التحقيق المصوب على الإشعار وذلك بتدوين نوع التحقيق المصوب الخاضع له المكلف بالضريبة المعني بعملية الرقابة الجبائية.
2. التعريف بطبيعة العمليات المحقق فيها، وفي هذا الشأن لم يوضح المشرع المقصود بطبيعة العمليات المحقق فيها، خاصة وأنه وبحسب نص المادة يتضح أنه لا يقصد بها الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بعملية التحقيق والتي ذكرها قبل الإشارة إلى هذه العمليات، وكما أن جميع الدلائل الجبائية والمنشورات والتعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لم تتناول هذه الجزئية.

ثالثاً: الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

كما نصت المادة 03/21 من ق.إ.ج على تبليغ المكلف بالضريبة بشعار المسبق قبل بداية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث كان مضمونها كما يلي "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي في ما يتعلق بضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ثروة دون اعلام المكلف بضريبة بذلك مسبقاً من خلال ارسال اشعار بتحقيق او تسليمه له مع اشعار استلام , يعلم من خلاله المكلف بضريبة من إمكانية الاطلاع على نطاق المكلف بضريبة الخاضع لرقابة على الموقع الالكتروني للإدارة الجبائية ومنحه اجلا ادنى للتحضير مدته ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ استلام"

وتتضمن المادة السابقة الذكر مجموعة من البيانات التي لزم توافرها في اشعار بتحقيق اذا تعلق الامر في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وتتمثل في:¹

1. الاسم واللقب المكلف؛
2. الأسماء والرتب المحققين؛
3. تاريخ وساعة تدخل المراقبين؛
4. إمكانية استعانة بمستشار من اختيار المكلف؛
5. الاجل أدنى للتحضير مدته ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا اشعار.

إلا أننا نلاحظ أن المشرع من خلال ما ورد بالجزء الأخير من هذه الفقرة إكتفى بوجوب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار من إختياره، دون أن ينص على باقي البيانات الأخرى

¹ فاتح احمية، رجاء دويس، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الاعمال، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل الجزائر، مخر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، المجلد 7، 2022، ص 572.

التي نص عليها ضمن الإشعار بالتحقيق بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، وكذا من دون الإحالة إليها كما سبق وأن فعل بالنسبة للإشعار المتعلق بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

مما سبق بخصوص حق المكلفين بالضريبة في الإشعار بالتحقيق نستنتج ما يلي:

1. أن الإشعار بالتحقيق هو ذلك التصرف الذي تعلم به مصالح إدارة الضرائب المكلف بالضريبة بأنها ستقوم بإجراء عملية الرقابة حول وضعيته الجبائية.

يرسل الإشعار بالتحقيق بواسطة رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع الإمضاء بالإستلام، وكما أن الإمتناع أو عدم قبول إستلام الإشعار من طرف المكلف بالضريبة، لا يمنع مصالح الضرائب من إجراء التحقيق، مما يستدعي في مثل هذه الحالة لجوء محققي الضرائب إلى تطبيق إجراء الفرض التلقائي للضريبة¹.

يكون الإشعار بالتحقيق في المحاسبات كما يجوز أن يكون في الوضعية الجبائية الشاملة، فالإشعار بالتحقيق في المجال المحاسبي يحتوي على نفس الإجراءات المذكورة سابقا المتمثلة في أسماء وألقاب ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل...، الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والإتاوات.

أما الإشعار بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فإنه هو كذلك يحتوي على نفس البيانات التي يجب أن يحتويها الإشعار بالتحقيق والتي تم التطرق إليها سابقا حيث أن المادة 03/21 ق.إ.ج نصت على وجوب ذكر نوعية الضرائب المعنية بالتحقيق والفترة موضوع التحقيق وهذا إضافة على البيانات السالفة الذكر².

الخلاصة التي تم التوصل إليها من خلال هذا الفرع المعنون بـ "شروط الإشعار بالتحقيق" أن المشرع الجزائري يؤكد على ضرورة إحتواء وثيقة الإشعار بالتحقيق على بيانات أساسية من بينها ذكر أسماء وألقاب المحققين وتم ذكر هذا الشرط في المقام الأول و هذا راجع الى ضرورة معرفة الإختصاص الشخصي للمحقق الذي سوف يباشر عملية التحقيق في المجال الضريبي أو الجبائي، كما يلاحظ أن بطلان إجراءات التحقيق ناتج عن عدم إحترام الشروط الواجب توافرها في وثيقة الإشعار فيكون بذلك تحت طائلة بطلان إجراءات التحقيق وهذا ما نصت عليه المادة 21 ق.إ.ج متبوعة بعبارة "أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراءات".

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات، 2017، ص ص 14-09.

² المادة 3/21 ق.إ.ج، ص 17.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة.

يهدف ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة إلى تعزيز بيئة تفاهم بين أعوان إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق، ويرسل هذا الميثاق إلى الإدارة قبل الشروع في أي عملية تحقيق، حيث يتضمن القواعد الأساسية التي يجب مراعاتها أثناء عملية التحقيق كما يعلم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يكفلها لهم القانون عند الشروع في إجراءات التحقيق.

تتمتع الإدارة الضريبية بكامل الحرية في تعديل محتوى الميثاق، ولكن لا يجوز للمكلف بالضريبة الإستناد إلا للبيانات الواردة في الميثاق الذي تم إرساله إليه خلال الفترة الزمنية المطابقة لها.

يقدم الميثاق في صورة خاصة في شكل كتيب دون أي نص إضافي بل يعبر فقط عن توجهات الإدارة والواجبات والضمانات للمكلف بالضريبة.¹

حيث يمكن القول أن ميثاق المكلف بالضريبة هو وثيقة أو كتيب يتضمنه ويحتويه مجموعة من الحقوق والواجبات التي تكفل الحماية القانونية للمكلف بالضريبة، حيث أن الإدارة الضريبية تقوم بإرساله إلى المكلف المعني بالأمر ويكون مرفقا مع الإشعار بالتحقيق وهذا قبل بداية عملية التحقيق ليتسّن له ويتمكن من معرفة أن للمكلف الحرية والحق في الدفاع عن نفسه وإبداء رأيه وهذا راجع على منح المشرع الجزائري للشخص المعني بالأمر أي المكلف بالضريبة بعض الضمانات أثناء سير التحقيق الجبائي.²

الفرع الثالث: حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار

يتمتع الخاضع للضريبة ببعض الحقوق من بينها التمثيل والخضوع أمام الإدارة الضريبية بإعتباره حق مقدس، وذلك أن العلاقة بين المكلف أي الشخص المعني والإدارة أساسها الإمتثال الشخصي بين الطرفين المتمثلين في الإدارة الضريبية ممثلة من قبل موظف الإدارة أو المحقق الجبائي، أما الطرف الثاني فيمثل بالمكلف بالضريبة، حيث أنه يمكنه الحضور بنفسه شخصيا، أو عن طريق شخص ينوب عنه أو وكلا عليه، وهذا تحت إسم "المستشار" كما جاء في القانون الجزائري.³

¹ أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم الساسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 45، قالمة، العدد34، سبتمبر، 2013، ص192.

² سميرة بلغواطي، عمار زعي، ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية أثناء تأسيس الضريبة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الوادي، المجلد السابع، العدد الثاني، 2023/11/30، ص 1108.

³ إكرام نور الهدى طالبي، إيمان بودلال، حقوق المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق، قسم الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب، 2023_2024، ص 517.

تنص المادة 04/20 ق.إ.ج والتي تم التطرق إليها سابقا " يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين أن يشير صراحة تحت طائلة البطلان أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة".

كما جاء في نص المادة 03/21 ق.إ.ج " يجب أن يوضح الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق..... أن يشر صراحة تحت طائلة البطلان أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو".

من خلال إستقراء المادتين المذكورتين أعلاه نجد أن المشرع الجزائري حرص على ضرورة الإستعانة بمستشار تحت عبارة " يستعين بمستشار من إختياره " وفي حالة الإغفال بالإستعانة بمستشار قد يؤدي هذا السلوك إلى بطلان إجراءات التحقيق.

حق الإستعانة بمستشار يعد كضمانة وحق بمجرد الإشارة إليه من خلال البيانات والعناصر التي يتضمنها الإشعار بالتحقيق والذي يتم إرساله من قبل الإدارة الجبائية إلى الشخص المعني قبل مباشرة عملية التحقيق، أما الهدف من ضمانة الإستعانة بمستشار أن المكلف بالضريبة يكون على علم ودراية بأن حقه يصونه شخص مؤهل بالمجال الجبائي وذو كفاءة وخبرة، حيث أن المكلف بالضريبة قد يكون شخصا عاديا لا يفهم التشريع الضريبي، فهنا ضرورة الإستعانة بمستشار تعد ضمانة وحق لدفاع أفضل وأصح¹.

بقصد السير الحسن لعملية التحقيق من واجب الإدارة الضريبية إعلام الشخص المكلف بالضريبة بأن له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره، من خلال إجراء عملية التحقيق وبدأ من لحظة التدخل الأولى حتى نهاية عملية التحقيق للمستشار الحق في حضور جميع مراحل التحقيق بما في ذلك الإجتماعات التي تسبق الإبلاغ النهائي².

مع ذلك فإن هذا الحق ليس مطلقا حيث يمتلك المحقق الجبائي صلاحية رفض الإستعانة بمستشار في حالة ما إذا كان تابعا للإدارة الضريبية، غير أنه يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يحدد الشروط الواجب توافرها في المستشار، حيث أنه ترك الحرية المطلقة للمكلف بالضريبة في إختيار مستشاره أثناء إجراء عملية التحقيق فقد يكون محاميا، خبير أو محافظ الحسابات للدفاع عن حقوق المكلف أمام الإدارة الضريبية.

¹ محمد سيد عمر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، 2020، ص 517-518.

² المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 14.

في الأخير يمكن الإشارة على أن ضمانة الإستعانة بمستشار قانوني غير إلزامية بل إختيارية وعدم حضوره لا يؤدي إلى بطلان الإجراءات بل عدم الإشارة إلى تعيين مستشار من قبل الإدارة الضريبية يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق، وهذا ما نصت عليه كل من المادتين 04/20 ق.إ.ج و 03/21 ق.إ.ج.¹

¹ فاطمة الزهراء زعزوعة، مرجع سابق، ص 191.

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي

تبدأ عملية التحقيق الجبائي من طرف المحقق الجبائي بعد أن يكون المكلف بالضريبة قد منحت له المدة القانونية اللازمة والكافية للتحضير والدفاع عن نفسه وحقوقه الممنوحة له قانونا عند عملية التحقيق، حيث أن المدة القانونية تختلف باختلاف نوع التحقيق سواء كان تحقيق في المحاسبات والتي تتعلق بنوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المتعلقة بالمدة محددة الأجل تبدأ من يوم إستلام الإشعار بالتحقيق.

حيث أن المكلف بالضريبة ملزم بإحترام الإجراءات المنصوص عليها في كل من المواد:

المادة 05/20، المادة 20 مكرر/04، المادة 04/21 من ق.إ.ج وإلا أصبحت إجراءات التحقيق باطلة، بل يجب على المكلف بالضريبة إتباع جميع الإجراءات المنصوص عليها في المواد السالفة الذكر لأنها تعد بمثابة ضمانات وإمتياز لمواجهة سلطة الإدارة الضريبية.

من ناحية أخرى، نجد أن المشرع الجزائري إلى جانب هاته الضمانة أوجب على المحقق الجبائي إتباع الضمانة الوجيهة في التحقيق المتمثلة في الحوار بأسلوب سلس مع الشخص المكلف بالضريبة.

من خلال ما تم التطرق إليه سنتناول في المبحث الثاني ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي، وهذا من خلال مطلبين الأول حول تحديد مدة التحقيق الجبائي، أما المطلب الثاني خصصت دراسته حول الضمانة الوجيهة في التحقيق الجبائي.

المطلب الأول: تحديد مدة التحقيق الجبائي.

يعتبر تحديد مدة التحقيق الجبائي ضمانات من الضمانات التي أشار فيها المشرع الجزائري إلى بطلان عملية التحقيق عند مخالفة إجراءاتها الجوهرية، مبادرة من المشرع الجزائري على حماية المكلف بالضريبة عند تعسف الإدارة الضريبية في إستعمال سلطتها عليه من حيث الإطالة في مدة التحقيق، وهذا ما أشارت إليه كل من المواد السالفة الذكر 04/20، 20 مكرر/04، 04/21 من ق.إ.ج من خلال تحديد المدة القانونية اللازمة لإجراء عملية التحقيق التي سيقوم بها المحققين الجبائيين بصفتهم مختصين.¹

يمكن الإشارة والإستنباط من خلال قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 وبموجب المادة 31 منه المعدلة والمتممة للمادة 05/20 من ق.إ.ج، أن المشرع الجزائري أعطى أهمية كبيرة وضمانة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق في المحاسبة بعين المكان كما انه يلاحظ أن المشرع الجزائري قام

¹ محمد سيدي عمر، مرجع سابق، ص 512.

بتقليص مدة التحقيق من (04) أشهر إلى (03) أشهر بالنسبة للإدارات الجبائية بغية منع الإدارة من إستعمال سلطتها على الشخص المكلف بالضريبة¹.

الفرع الأول: تحديد مدة التحقيق في المحاسبة.

التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تعمل وتسعى على مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة للتأكد من مصداقية تطابق التصريحات المسجلة مع المعطيات المادية وغيرها². ويمكن إبراز أهم خصائص التحقيق المحاسبي من خلال النقاط التالية:

1. مبرمج أي يتم تطبيقه وفق برنامج محدد مسبقا ويكون غير فجائي بالنسبة للمكلف نظرا للإلزامية إعلامه بخضوعه للتحقيق المحاسبي قبل مباشرة تنفيذه من طرف المحقق؛
 2. يتم تطبيق هذا الشكل الرقابي خارج مكاتب الإدارة الجبائية أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق المحاسبي، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة تم إقرارها قانونا؛
 3. يهدف بصورة أساسية الى فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة ويمتاز بالدقة والعمق، حيث يشمل كل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للسنوات الأربع الأخيرة للنشاط؛
 4. يتم اجراء التحقيق المحاسبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يمتلكون رتبة مفتش على الأقل والذين يتميزون بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية؛
 5. تختص فرق التحقيق التابعة للمدرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذ هذا الشكل الرقابي على المستوى الولائي، أما على المستوى الجهوي فتتولى مصلحة الأبحاث والمرجعات الجهوية مهمة تنفيذه.
- ويمكن أيضا إبراز مميزات التحقيق المحاسبي بمقارنته مع بقية أشكال التحقيق الجبائي، حيث يعتبر هذا الأخير تحقيقا شاملا لكل أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف للأربع سنوات الأخيرة غير متقدمة على خلاف التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر شكل رقابي موجه أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق في المحاسبة، ويتضمن التحقيق المصوب في المحاسبة فحص وتدقيق الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي يخضع لها المكلف، والمحمل أو لجزء من فترة غير متقدمة أو المجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة، كما يعتبر التحقيق المحاسبي أكثر عمق واتساع من التحقيق في محمل الوضعية الشاملة للمكلف كون هذا الأخير يطبق فقط على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي

¹ فاطمة الزهراء زعزوعة، مرجع سابق، ص 197.

² سعاد ملاح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي لبيب، سيدي بلعباس، العدد 04، 2016، ص 91.

دون سواها. حيث يهدف التحقيق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف إلى مراقبة الإنسجام الحاصل بين مداخيل المكلف المصرح بها من جهة وحالة المكلف المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته ومعيشة أعضاء مقره الجبائي من جهة أخرى¹.

يمر التحقيق في المحاسبة بثلاث مراحل تعد مهمة في عملية التحقيق وهي كالآتي:

1. **المرحلة التمهيدية لإجراء التحقيق الجبائي:** إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق الجبائي يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية أي المديرية العامة للضرائب كأهمية رقم الاعمال المصرح به تكرار التصريح بالخسارة في نتيجة المكلف، ضعف الهامش المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي، عدم خضوع المكلف للتحقيق منذ مدة طويلة... الخ²، تعتبر هذه المرحلة ذات أهمية كبيرة، لأن فعالية عمليات التحقيق ترتبط ببرمجة الملفات المكلفين التي تتضمن ملفاتهم إغفالات هامة يتم الكشف عنها في مرحلة التحقيق ومن تم إسترجاع الحقوق المتهرب من دفعها، وتتم عملية إعتداد برنامج التحقيق بمجموعة من الخطوات حيث تشرف في البداية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالتنسيق مع المصالح المكلفة بتسيير الملف الجبائي على إعادة قائمة للملفات المقترحة إدراجها في برنامج التحقيق والتي تقدم إلى المدير الولائي للضرائب والذي يتولى تحديد القائمة النهائية للملفات المقترحة للتحقيق أخذا بعين الاعتبار معايير الإنتقاء وتوجيهات المصالح المركزية والإمكانات البشرية المتوفرة (عدد المحققين)، ثم يتم إرسال القائمة الأولية إلى المديرية الجهوية للضرائب هذه الأخيرة وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج التحقيق الجبائي لتحويلها إلى الإدارة المركزية وبالضبط الى مديرية الأبحاث والمراجعات، التي تتولى فيها المديرية الفرعية للبرمجة بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتحقيق³، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في برنامج التحق الجبائي الجبائية خارج البرنامج المحدد، ودون المرور على الإجراءات السابقة الذكر بناء على معطيات خاصة في حوزتها.

2. **فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:** بعد سحب الملف الجبائي من المصلحة المكلفة بتسييره (مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب حسب الحالة) ووصوله إلى فرقة التحقيق، يقوم المحقق بإبلاغ

¹ عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، العدد 02، الجزائر، 2018، ص 47.

² لهي بوعلام، نحو إطار مقترح لفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009، ص 7.

³ مصطفى عوادي، يوسف زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 48.

المكلف بخضوعه للتحقيق المحاسبي، ويمنحه أجل (20) يوم لتحضير نفسه ووثائقه المحاسبية، حيث انه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم المكلف إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي¹، وهذا طبقا للمادة 04/20 من ق.إ.ج وبعد إنتهاء فترة تحضير المكلف لنفسه يباشر المحقق عمليات التدقيق والفحص بالتأكد من:

أ. **الجانب الشكلي للدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف:** حتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تكون منتظمة وأن تتوفر على الخصائص الثلاثة التالية مطابقة للتنظيم المعمول به نظام محاسبي ومالي)، كاملة مسك كل الدفاتر)، ومبنية على الوثائق الثبوتية (فواتير، وصولات للمخزون... الخ). وكما يمكن الحكم على أن محاسبة المكلف الخاضع للتحقيق صادقة ومقنعة إذا تبين أنها لا تحتوي على أخطاء جسمية وإغفالات متكررة ومعلومات غير صحيحة². ومن خلال دراسة المحقق المحاسبة المكلف من حيث الشكل يصل إلى قبول صريح لمحاسبة المكلف، قبول نسبي المحاسبة المكلف أو رفض المحاسبة.

ب. **مضمون الدفاتر المحاسبية:** وبغرض التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف في تصريحاته الجبائية السنوية والشهرية بالتدقيق في مختلف قيم عناصر ميزانية المكلف المصرح بها، وكذا التدقيق حسابات التكاليف والإيرادات المصرح بها في جدول حسابات النتائج، حيث تعتبر علمية التدقيق في حسابات الأعباء والإيرادات ذات الأهمية الكبيرة على إعتبار أن الطريقة التقليدية للتهرب الضريبي تتمثل في قيام المكلف إما بإخفاء إيرادات خاضعة للضريبة عدم التصريح بها ، وإما القيام بتضخيم التكاليف المخصومة (إدراج تكاليف وهمية، تكاليف غير مبررة ... الخ)³؛ بغرض التخفيض من قيمة الربح الخاضع للضريبة ويتمحور عمل المحقق فيما يخص حسابات الأعباء في التأكد من قانونية خصم الأعباء المصرح بها من طرف المكلف أي تحقيقها للشروط العامة لخصم الأعباء والتأكد من أن الأعباء المخصومة والمصرح بها من طرف المكلف لم تتعدى السقف المحدد قانونا بالنسبة للأعباء التي حدد لها المشرع سقف جبائي والمنصوص عليها في المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة.

3. **تبليغ نتائج وإنهاء عملية التحقيق الجبائي:** في الأخير وبعد قيام المحقق بفحص محاسبة المكلف بشكل كلي يتوصل هذا الأخير إلى نتيجتين إما صحة وصدق التصريحات المقدمة من طرف المكلف

¹ بكرتي بومدين، رشيد يوسف، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، العدد 15، 2015، ص178.

² سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014، ص 110.

³ منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 54.

أو العكس، وفي كلا الحالتين يتوجب على المحقق الجبائي القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف عن طريق إرسال إشعار بالتقويم أولي مع منحه مهلة للرد على الإشعار، وبعد مناقشة النقاط المعتمدة في التصحيح الأولي مع المكلف يتم إرسال إشعار بالتقويم النهائي وإصدار الأوردة (الجدول) الضريبة التي تتضمن قيمة الحقوق المعتمدة في التسوية الجبائية، أي الحقوق الضريبة المغفلة التي تحرب المكلف من دفعها بالإضافة إلى العقوبات الضريبية التي تكون على عاتق المكلف¹، لينهي المحقق عمله في الختام بكتابة التقرير النهائي والذي يعتبر ملخصا شاملا لعملية التحقيق.

من خلال نص المادة 05/20 والتي حددت مدة التحقيق بعين المكان والإستثناءات الواردة عليه، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من (03) أشهر فيما يخص:

*مؤسسة تأدية الخدمات:

- 1- إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- 2- يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

*كل المؤسسات الأخرى:

- 1- إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- 2- يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر.

من خلال نص المادة 05/20 ق.إ.ج يمكن إستخراج إستثنائين وهما:²

الإستثناء الأول: قراءة ودراسة الملاحظات والعرائض: يلاحظ أن الإدارة الضريبية غير ملزمة بتطبيق المدة القانونية المذكورة أعلاه في نص المادة 05/20 تحت عبارة "لا يحتج بمهلة التحقيق".

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2012، ص 88.

² مراد ميهوبي، إجراءات التحقيق المحاسبي وضمانات المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، ص 6-7.

الإستثناء الثاني: في حالة إنتهاج المكلف بالضريبة لمناورات وطرق تدليسية بشرط أن تكون مثبتة قانونا: حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم معلومات غير صحيحة وناقصة وأن يقوم بعدم الرد في الآجال على طلبات توضيح المعلومات والتبريرات التي أدت به إلى إستعمال الطرق التدليسية أثناء إجراء عملية التحقيق، حيث منحت له مدة (30) يوما لإستدراك الخطأ الذي قام به من خلال نص المادة 19 ق.إ.ج.

عندما يقوم المكلف بالضريبة بالرفض وعدم الرد على طلباته وتبريراته خلال الآجال الممنوحة والمتمثلة بـ (30) يوما أي شهرا من هنا يقوم المحقق الضريبي بعد إكتمال عملية الرقابة على الوثائق بمباشرة عملية الصحيح التلقائية وذلك دون الوصول إلى النتيجة الصحيحة والمرجوة وهذا يعود إلى المكلف بالضريبة الذي قام بتقديم معطيات خاطئة.¹

تعتبر هذه الضمانة من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ووفقا لأحكام ق.إ.ج، فإنه لا يمكن للمصالح الضريبية إعادة التحقيق في الضرائب والرسوم التي تم التحقيق فيها مسبقا، ولنفس السنة المالية، فإذا انتهت فترة التحقيق في هذه الضرائب أو الرسوم فإنه لا يمكن إعادة التحقيق فيها مجددا، وهو ما أكدته المادة 09/20 من ق.إ.ج والتي بينت بأن الانتهاء من التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة، الخاص بالضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، يحول دون إمكانية إجراء مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة.²

يجيز التشريع الجبائي بإعادة الرقابة الجبائية لنفس الضرائب والرسوم في حال ثبوت استعمال المكلف محل التحقيق لأحد الأساليب التدليسية في تنظيم وتحديد وضعيته الجبائية، وكذلك الأمر بالنسبة للمكلف الذي تعتمد إعطاء معلومات وبيانات مغلوطة أثناء فترة التحقيق الجبائي.

نظرا إلى محدودية مواعيد الرقابة الجبائية من جهة، وضعف الأساليب والآليات المعتمدة فيها من جهة أخرى، فإن الإدارة الضريبية قد تجد صعوبة في التحقيق في جميع العناصر المحددة لوعاء المكلف الضريبي، وبناءا عليه فإنه يمكن للمصالح الجبائية إعادة الرقابة على العناصر التي لم يشتملها التحقيق الأول، حيث تقوم بإرسال إشعار آخر بالرقابة يتعلق بالضرائب والرسوم والعناصر التي لم يتم ذكرها في الإشعار الأول، ويتعين على الإدارة الضريبية مراعاة آجال التقادم.³

¹ مروان لعلاوي، مرجع سابق، ص 16.

² عبد الرؤوف أولاد سالم، مرجع سابق، ص 327.

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 45.

الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

يخول الاعوان الإدارة الضريبية فتح تحقيقات معمقة في الوضعية الجبائية الشاملة لأشخاص الطبيعيين المتعلقة بإجمالي دخلهم سواء كان لديهم مقر جبائي في الجزائر أو لا في حال وجود التزامات ضريبية متعلقة بها وخلال هذه التحقيقات، يتحقق الاعوان المكلفون من مدى التوافق بين الإيرادات المصرح بها من جانبهم الذمة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي ، ويجوز للإدارة الضريبية فتح تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأفراد غير المسجلين ضريبيا في حال كشف حالة ملكيتهم أو عناصر نمط معيشتهم عن وجود أنشطة أو إيرادات خاضعة للضريبة وهذا ما نصت عليه المادة 01/21 من ق.إ.ج.¹

من خلال تحليل المادة 04/21 من ق.إ.ج نجد ان المشرع لم يحدد أي معيار لتحديد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. ويعود ذلك الى طبيعة التحقيق الذي يركز على دخل المكلف بالضريبة بغض النظر عن قيمته او مصدره على عكس التحقيق في المحاسبات الذي وضع معايير محددة لمدة التحقيق².

كما انا المشرع اعتبر فرض الضريبة باطلا إذا لم يتم احترام مدة السنة لإجراء التحقيق. وخلال هذه المدة يتمتع المحقق بجميع الصلاحيات والسلطات اللازمة لإجراء التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بما في ذلك الاطلاع على جميع الوثائق وجمع المعلومات المتعلقة بموارده ومسؤولياته. تبدأ مدة السنة من تاريخ استلام او تسليم اشعار التحقيق، اما انتهاء هذه المدة فهو مسألة تتعلق بالوقائع، ويمكن اعتبارها منتهية من تاريخ ابلاغ الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

حيث وردت جملة من استثناءات في اجال القانونية للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:³

1. لا تطبق المدة القانونية للمراقبة في حالة استعمال المكلف بالضريبة مناورات تدليسيه مثبتة قانونا وهي الحالة التي يلجا فيها المكلف بالضريبة تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية من اجل التخفيض او الغاء الضريبة المفروضة عليه، او لأجل الحصول على إعفاءات او تعويضات الامر الذي يستلزم عن الادارة اجراء تحقيق أكثر عمقا واطول مدة لا تطبق مدة المراقبة في حالة استعمال المكلف بضريبة او تقديمه معلومات خاطئة وغير كاملة وغير كافية اثناء التحقيق.

¹ المادة 1/21 من ق.إ.ج، ص 16.

² المادة 4/21 ق.إ.ج، ص 17.

³ سيد امير، محمد، ضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث ودراسات، جامعة غرداية، مجلد 13، العدد 2، 2020، ص 515.

2. في حالة تماطل المكلف بالضريبة الرد على طلبات التفسير أو تبرير في اجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من ق.إ.ج المقدره بثلاثين (30) يوما.

المطلب الثاني: ضمانه الواجهيه في التحقيق الجبائي

تعد ضمانه الواجهيه من اهم الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال مرحلتين التحقيق والتصحيح الجبائي، وتتضمن هذه الواجهيه لمكلف بالحق في إيداء ملاحظاته وتبريراته قبل اتخاذ أي قرار ضريبي نهائي. يعتبر هذا المبدأ اجراء حواريا: طابع وجاهي يهدف الى فتح حوار شفاف بين مدرء الضريبة والمكلف بالضريبة فماهي المصادر القانونية التي تضمن المكلف الضريبة بممارسة حقه في الواجهيه اثناء التحقيق الجبائي؟

الفرع الأول: المصادر المكتوبة

على الرغم من غياب نص تصريح يكرس مبدأ ضمانه المواجهه في قانون لإجراءات الجبائية او ضمن أي تشريع اخر الا انه من خلال استقراء نصوص هذا القانون يمكن الاستخلاص بعض المؤشرات التي تدل على ذلك كما هو موضح في النصوص التالية:

1. المادة 04/20 و 05/21 ق.إ.ج، هتان المادتان تقضيان بضرورة ضمان حقوق المكلف في الضريبة من خلال إلزام الإدارة الضريبية بإعلامه مسبقا قبل بدء أي تحقيق في محاسبته يجب ان يتم هذا الإبلاغ بإشعار رسمي يسلم مقابل اشعار بالوصول، مما يتضمن توثيق عملية الإبلاغ، كما يجب ان يرفق بإشعار "ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة" الذي يوضح للمكلف حقوقه وواجباته خلال عملية التحقيق نجد ان هذه الإجراءات تحمل ضمن إجراءات الواجهيه التي تؤدي الى بطلان التحقيق وفرض الضريبة اذ لم يتم احترامها.

2. المادة 06/20 من قانون ا.ج.ج فانه لا بد تحت طائلة البطلان ان يحتوي الاشعار بالتقويم على مايلي:

- أ. تحديد الأسباب التي أدت الى التصحيح؛
- ب. تحديد وذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك؛
- ج. ذكر أسس الاخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة؛
- د. منح المكلف بالضريبة اجلا محددًا بثلاثين (30) يوما من اجل الرد او تقديم ملاحظات؛
- هـ. الإشارة الى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت الى رفع مبلغ الضريبة او الإجابة عليها.

نلاحظ من خلال الفقرة 06 من المادة 20 ق.إ.ج على أن المشرع حاول أن يكرس مبدأ الوجاهية من خلال نصه على إجراء حوار ومناقشات بين المكلف بالضريبة والعون المحقق أثناء عملية التحقيق¹.

الفرع الثاني: المصادر غير المكتوبة

في إطار المصادر غير المكتوبة للقانون الإداري يمكن التطرق إلى ضمانات الوجاهية باعتبارها إحدى الضمانات الأساسية لحقوق الأفراد وذلك من خلال ترسيخ هذا المبدأ غير الاجتهاد القضائي والمبادئ العامة للقانون فبرغم من غياب نصوص قانونية صريحة أحيانا فإن القضاء الإداري والمبادئ غير المكتوبة لعبا دورا محوريا في تكريس وتعزيز مبدأ الوجاهية لقاعدة ملزمة للإدارة في إطار احترام حقوق الدفاع وتحقيق العدالة.

أولاً: العرف الإداري:

في المجال الجبائي هو كل عمل يصدر عن الإدارة الضريبية بشكل متكرر ومستمر، سواء في شكل إجراء قانوني أو وثيقة تستخدم عند تعاملها مع المكلفين بالضريبة، ويعتبر هذا العرف وسيلة تساعد في استشراف الاتجاه الذي قد تسلكه الإدارة الضريبية في تفسيرها وتطبيقها للنصوص القانونية الجبائية وقد ظهر هذا العرف في جملة ممارسات التي تقوم بها الإدارة عند تطبيق أو تفسير النصوص القانونية على سبيل المثال تصدر المديرية العامة للضرائب دليلا تطبيقيا سنويا يوضح فيه أهم حقوق المكلفين بالضريبة والتزاماتهم، عند تحليل هذا الدليل نجد تأكيد على ضمانات الوجاهية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق الضريبي والتي قد يؤدي عدم احترامها إلى البطلان².

ثانياً: الاجتهاد القضائي:

يعتبر الاجتهاد القضائي في أحد الضمانات الأساسية لتحقيق العدالة والنزاهة في الإجراءات الجبائية حيث يلعب دورا محوريا في تعزيز حماية حقوق المكلفين بالضريبة ويتجلى هذا الدور من خلال القرارات القضائية التي ترسي مبادئ قانونية واضحة مثل القرار مجلس الدولة الفرنسي 1976 الذي أكد أن التحقيق الجبائي داخل الإدارة لا يمنع المكلف من تقديم ملاحظاته ودفعاته إلا كان القرار معيبا وأيضا قرار مجلس الدولة الجزائري 8102، حيث نقض قرار ضريبيا لأن المحقق استند على تقرير مراقب آخر دوري تحري شخصي.

¹ لخضر بن قايد، الفوجال بوحركات، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2018، ص 66.

² لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، نيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2001، ص 69.

أما فيما يخص القواعد العامة للتحقيق المحاسب فإنه عادة ما يتم في مقر نشاط المكلف لضريبة وذلك لضمان الشفافية وتوفير الفرص كافية له لتقديم توضيحات اللازمة ومع ذلك يجوز للمكلف بضريبة نقل مكان تحقيق إلى الإدارة الجبائية إذا كانت هناك أسباب مشروعة تبرر ذلك وفي هذه حالة يحق للمحقق قبول الطلب وإجراء التحقيق في مقر الإدارة¹.

ثالثاً: المبادئ العامة للقانون:

يعتبر حق الدفاع من الضمانات الأساسية التي يحميها الدستور في مادته 33 وهو امر بالغ أهمية لتحقيق مبدأ المواجهة (الوجاهية) في الإجراءات القانونية وينعكس هذا المبدأ بوضوح في المادة 06/22 من ق.إ.ج التي تمنح المكلف بالضريبة الحق الكامل في تقديم تفسيراته وملاحظاته أثناء التحقيق.

يعد حرمان المكلف من فرصة المناقشة المباشرة مع المحقق، سواء في التحقيق المحاسبي أو التحقيق الشامل للوضعية الجبائية انتهاكاً صارخاً لحقوق الدفاع، لذلك تؤكد هذه النصوص على أن إغفال ضمانات المواجهة يؤدي حتماً إلى بطلان الإجراءات المتخذة².

¹ لونيس عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 70.

² لخضر بن قايد، القوجال بوحركات، مرجع سابق، ص 69.

المبحث الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة مهمة لضمان احترام القوانين ومكافحة التهرب الضريبي، لكنها قد تثير قلق المكلف بالضريبة بسبب تبعاتها، بعد اختتام هذه العملية تمنح للمكلف ضمانات قانونية لحماية حقوقه، تهدف هذه الضمانات إلى تحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في تحصيل الموارد الجبائية وحقوق الأفراد. في الحماية من التعسف أو الخطأ الإداري.

المطلب الأول: ضمانات إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الجبائي

بعد انقضاء التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة طلب نتائج التحقيق التي توصل إليها المحقق حول محمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدني، وذلك من الإدارة الجبائية بحيث إنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بنتائج التحقيق والأساس الضريبي المتحصل عليه بعد عملية الرقابة¹.

يكون الإعلام بتبليغ النتائج عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 06/20 من ق.إ.ج كما يجب أن يكون الوصل مفصلاً بشكل كاف ومعللاً، وتذكر فيه الحقوق التي يمكن للمكلف أن يستعين بها، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل (40) يوم، وقبل انقضاء أجل الرد فإنه على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير ذلك، وإذا لم يرد في الفترة المحددة فإنه يعتبر قبول ضمني²، وخلافاً لذلك يتعين على الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالنتيجة حتى في غياب إعادة تقويم، وهذا استثناء مرتبط في التحقيق المعمق فقط حيث يراعى فيه شرط الرسالة الموصي عليها مع إشعار بالتقويم فيجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بكفاية ومبرراً بكفاية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظته أو التصريح بقبوله³.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التحقيق الجبائي

أولاً: من حيث الشكل

على الإدارة الضريبية القيام بإعلام المكلف بالضريبة بالنتائج التي توصلت إليها بموجب مراسلة تتضمن إشعاراً بالتقويم مرفقة بوصل إستلام يثبتها، وعلى أن تكون هذه المراسلة واضحة ومفصلة تسمح للمكلف

¹ Alim Brahim, Le contrôle fiscal, mémoire de fin d'étude, IEDF septembre 1997, p12.

² فريدة زناتي، مرجع سابق، ص 78.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 50.

بالضريبة إبداء ملاحظاته، وتبين طرق التقييم المتبعة من طرف الإدارة، مع الإشارة فيها إلى حق الرد¹، وحتى ينتج التبليغ بالتقييم أثره يجب أن يصدر عن الإدارة صحيحا وسليما من حيث شكله ومضمونه، فهو إجراء جوهري، يتطلب جملة من الشروط²، لم يحدد المشرع شكلا محددا أو نموذجا رسميا للإشعار بإعادة التقويم، ولكن يستخلص من فحوى النصوص أنه عبارة عن وثيقة إدارية مكتوبة وموقع عليها من طرف المحقق، وعليها ختم المصلحة المختصة.

تنص المادة 06/20 ق.1. ج "... يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام"³.

فباستقراء هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو عن طريق إشعار بالاستلام فقط وبالتالي فإن ذلك يعد ضمانا للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار بالتقويم الجبائي الذي يرسل إليه من أجل تبليغه بذلك.

في هذه الحالة إذا ما نازع المكلف بالضريبة بصحة الإشعار، فإنه يكون على الإدارة الضريبية إثبات بأن الإشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة و يبقى على عاتقها عبء الإثبات بكل الطرق وإلا اعتبرت إجراءات التقويم باطلة⁴، وبهذا يكون المشرع حد من حرية الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة بالنص على إلزامه تبليغ التقويم بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو أن يسلم مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بذلك، محافظاً بذلك على ضمانات المكلف بالضريبة و محاولة منه لإبقاء العلاقة الضريبية بينهما بما يسمح تكريس مبدأ الوجاهية.

ثانيا: الشروط المتعلقة بمحتوى التبليغ

يجب على الإدارة الضريبية بعد انتهائها من عملية التحقيق سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى بها مع إشعار بالتسليم لإبلاغ المكلف بالنتائج، ويجب أن يكون التقويم مفصلا ومعللا بصفة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة والسماح للمكلف وفقا للأحكام المادة 06/20 من ق.1. ج التي تنص على

¹ ميلود بن عماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2017/2018، ص 213.

² فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 120.

³ المادة 6/20 ق.1. ج، ص 14.

⁴ رايح رتيب، مرجع سابق، ص 40.

"للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل لملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمنى"، ويجب على المحقق وقبل انقضاء أجل الرد أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

تقاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة، فإنه لا يمكن الرضا الكلي أو الجزئي للمحاسبة المقدمة إلا عند وجود أخطاء أو إعفاءات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة، أو عند انعدام الوثائق التي تبرر القيم المحاسبية¹.

بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بما فيه الكفاية حتى يتسنى للمكلف بالضريبة فهم هذا الإشعار، وبالتالي إبداء رأيه حول الأسس المقدرة، وتقاديا لعقوبة الإلغاء فإنه يجب أن يبين في الإشعار بالتقويم ما يلي:²

- ◀ اسم وإمضاء ورتبة العون المرسل، عنوان مكاتب التحقيق، رقم الهاتف، أيام وأوقات الاستقبال.
- ◀ الضرائب، الرسوم، الحقوق، الأتاوى، والوثائق التي يطلع عليها، والفترة محل التبليغ.
- ◀ تواريخ بداية ونهاية العمليات بعين المكان، إذ يعد إظهارها ضروريا لأنه يثبت بصفة قطعية نقطة انطلاق المهلة القانونية للتحقيق بعين المكان، والمشار إليه من قبل المنظومة الجبائية.
- ◀ وجيز بالذكر أي تأخر في الرد عن التبليغ في الوقت المحدد يؤدي إلى إبقاء الأسس التي تم التبليغ بها على حالها.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التبليغ.

يعد الإشعار بالتقويم رسالة أولية فبمجرد استنفاد المكلف بالضريبة المدة القانونية الممنوحة له، ترسل الإدارة الجبائية المختصة والتي يتبعها ملفه الجبائي رسالة ثانية (إشعار بالتقويم النهائي) وتصدر بذلك جدول فردي يتضمن مبالغ الضريبة المحقق فيها إلا أن التبليغ الأولي يترتب آثار قانونية متى تم صحيحا وهذه الآثار هي بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة يمكن إبرازها في نقاط عديدة:³

1. منح اجل قانونية للرد للمكلف بالضريبة؛
2. إعلام المكلف بالضريبة بالأسس الضريبية المعتمدة والمواد القانونية المقترنة بالتصحيح؛
3. تحديد قيمة الضريبة؛

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 197.

² Claude Laurent, le contrôle fiscal, la vérification de comptabilité, Edition comptabilité MALSHEBRE, 1995, P 41.

³ حمزة بلهوشات، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 56.

4. عدم تجديد التحقيق في السنوات المحقق فيها الا في الحالات الاستثنائية التي حددها المشرع الجزائي؛
5. إصدار ورد فردي او جدول يتضمن قيمة الضريبة ولا يكون هذا الاجراء صحيحا الا بعد حصول التبليغ بشكل قانوني وصحيح واستنفاد المكلف بالضريبة للمدة القانونية الممنوحة له.

المطلب الثاني: ضمانات حق الرد للمكلف بالضريبة

يحق للمكلف بالضريبة الرد على نتائج إشعار التصحيح، إما بقبولها أو بتقديم ملاحظات ويكون القبول صريحا إذا تم كتابيا أو ضمنيا إذا لم يجب خلال (40) يوما، أما الملاحظات فقد تتضمن رفضا كلياً أو تقديم حجج مضادة ويتوجب على الإدارة الرد بشكل معلل وإلا بطلت الإجراءات.

الفرع الأول: قبول المكلف بالضريبة بالتصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم

حالات قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم قد تأخذ صور متعددة بحيث قد يكون القبول ضمنيا أو صريحا:¹

1. **القبول الضمني:** يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمنيا إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الاجل القانوني الممنوح له اذ يفسر سكوته قبولاً ضمنيا

2. **القبول الصريح:** ويكون في حالة ما إذا قدم موافته للتصحيحات الكتابية وضمن الآجال القانونية السابقة الذكر، واما يكون قبول جزئيا كان يقبل بجزء من هذه التصحيحات فقط. وتجب الإشارة أيضا الى ان ارادة المكلف بالضريبة تسري عليها القواعد العامة من حيث عيوب الإرادة.

قد نص المشرع ضمن المادة 07/20 من ق.إ.ج والمتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتي وردت كما يلي "في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة".

كما إعتبر المشرع بحسب نص الفقرة السادسة من نفس المادة، وكذلك ضمن المادة 05/21، والمتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، عدم رد المكلف بالضريبة خلال المدة القانونية المحددة بمثابة قبول ضمني لنتائج التحقيق الجبائي المبلغة له، وفي حين لم تتم الإشارة لقبول المكلف صراحة أو ضمنيا ضمن أحكام المادة 20 مكرر والمتعلقة بالتحقيق المصوب، لكن إدارة الضرائب تطبق نفس الأحكام المتعلقة بباقي أنواع التحقيق في هذا الشأن.

¹ حمزة بلهوشات، مرجع سابق، ص 66.

ما تجدر الإشارة إليه أنه في حالة القبول الصريح لم يكتف المشرع بطابع الفرض النهائي للضريبة، بل جعل نتائج التحقيق في هذه الحالة غير قابلة للطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة، وحيث أنه بالتمتع في مضمون النص يتضح أنه قصد بذلك حرمانه من كل أنواع الطعون النزاعية سواء الإدارية منها أو القضائية، وقد يطرح الإشكال في هذه الحالة إذا تبين للمكلف بعد قبوله الصريح أنه قد كان بصدد فرض حقوق ضريبية دون وجه حق، وأستطاع تقديم الدليل على ذلك من خلال منازعة إدارة الضرائب¹.

الفرع الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمه شفاهة أو كتابة، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام أكثر ضمانا من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، وإلا أعترف من قبيل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير، وهذه الملاحظات إما أن تكون رفضا قاطعا للتصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها².

هذا ما نصت عليه كل من المواد التالية: المادة 06/20، المادة 20 مكرر/05 ق.ا.ج "... ليرسل ملاحظاته أو قبوله..." أو ما نصت عليه المادة 05/21 "... لتبلغ ملاحظاته أو قبوله..." علاوة على ذلك ومن خلال استقراء المواد السالفة الذكر يمكن القول أن المشرع ألزم المكلف بالضريبة بتبليغ الإدارة الجبائية برده³.

أولا: حالة إعادة التقويم.

في حالة إعادة التقويم، يرسل إشعار لإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالاستلام، يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقويم والمرسل للمكلف بالضريبة، وتحت طائلة بطلان الإجراء، الإشارة لإعادة التقويم، على أنه يبقى للمكلف بالضريبة الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

¹ يحي بدائرة، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2020، ص 178.

² إبراهيم عبيدات، عبد الرحيم عصمانية، نجيب سوير، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007، ص 33.

³ المادة 20، المادة 20 مكرر، المادة 21، ق.ا.ج، مرجع سابق، ص ص 15-16.

بمجرد ممارسة سلطة الرقابة وقبل توقيع أي عقوبات تقوم الإدارة بتصحيح الوعاء بمعنى أنها تفحص الضريبة بالنظر إلى المادة المشكلة لها¹، فهذا الإجراء يعتبر في جميع الحالات إجراء عادي تستعمله الإدارة من أجل فرض تصحيحات في حالة وجود نقصان أو تهرب أو خطأ².

1. ارتباط سلطة إعادة التقييم بنتائج التحقيقات.

تحتل النتائج التي تخلص إليها التحقيقات الجبائية إذا ما تمت في ظل الإطار القانوني المحدد لها أهمية بارزة، إذ تعتبر نتائج التحقيق هي آخر مرحلة في التحقيقات الجبائية وفيها يقرر المحقق إما اعتماد القاعدة الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة أو إحداث بعض التعديلات عليها إذا ما استدعت الضرورة ذلك، ويتوصل المحقق بعد الفحص الدقيق إلى استخلاص النتائج التالية:

◀ إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات.

◀ إستحداث تعديلات قانونية إن وجدت³.

أ. **نتائج تحقيق إيجابية:** إن نتائج التحقيقات تؤدي إما إلى عدم إجراء أي تقييم وهذا عند قبول المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي للنتائج المتوصل إليها ومطابقتها لما هو مصرح به وأن مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية تم بشكل منتظم يعكس النشاط الحقيقي وكذا في حالة وجود تقارب بين موارد ونفقات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في مجمل وضعيته الجبائية، إذ لا يتمتع المكلف بموارد أخرى تم إخفاؤها عن الإدارة الجبائية وفي هذه الحالة لا يتم أي تقييم الأسس فرض الضريبة.

ب. **نتائج تحقيق سلبية:** في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء تعبر عن عدم إنجام النشاط الحقيقي مع التصريحات المقدمة من طرف المكلف فإن ذلك يستوجب إعادة تأسيس الوعاء الضريبي بإعمال سلطة إعادة التقييم الذي يتم عن طريق المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة.

2. ضوابط سلطة إعادة التقييم:

إذا ما قرر العون المحقق إعادة تقييم أسس فرض الضريبة يجب عليه أن يراعي جملة من الضوابط التي يترتب على مخالفتها بطلان إجراءات التقييم⁴.

أ. إلزامية الإعلان عن التعديلات:

فبعد إنتهاء المحقق من مرحلة فحص الأوراق والمستندات و الحسابات التي يملكها المكلف يجب على المحقق أن يتأكد قبل اختتام أعمال التحقيق من أنه وضع يده على العناصر التي تمكنه من تحرير تقريره ، ولا

¹ Louis Trotabas, Cottert jean-marie, Droit fiscal, Beme édition, Dalloz, Paris, 1999, p. 140

² Georges Patrick, Droit fiscal, édition foucher, Vanvers, France, 2009, p 139.

³ عيسى بوالخوخ، مرجع سابق، ص 76.

⁴ زوييدة كريبي، "المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية"، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، 2005، ص 20.

يلزم المحقق بإعلام المكلف بالأخطاء المكتشفة خلال الدراسات الأولية وإنما يعمل على جمع كل المعلومات التي توصل إليها خلال بحثه لاستغلالها عند دراسته المحاسبة الشركة¹، وتكون هذه الدراسة عن طريق مطابقة الأرقام المختلفة مع بعضها في نفس السنة و مقارنتها بمثيلاتها في السنوات المختلفة ومعرفة أسباب الفروق والإختلاف إن وجدت² وهذا عن طريق طلب توضيحات³.

إذ لا يمكن طلب توضيحات إلا حول الأشياء ذات الأهمية البسيطة في التصريح وليس حول العناصر الأساسية فيه⁴، فإذا ما توصل العون المحقق بعد فحص المحاسبة شكلا ومضمونا إلى صحة ومصادقية محاسبة المكلف فإنه يخلص إلى قرار بعدم إعادة تقييم الضريبة هذا القرار ينبغي تبليغه للمكلف⁵ شأنه شأن قرار إعادة التقويم إذ يجب المحقق أن يرسل إشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستيلاء أو يسلم له إشعار بالإستيلاء⁶.

كما يتعين على العون المحقق الذي يحدد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في حالة غياب أي تقويم وهذا بموجب رسالة مضمنة الوصول مع إشعار بالإستيلاء، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا.

بعد الإنتهاء من عملية الفحص يقوم المحقق بكتابة تقريره النهائي الذي يجب أن يحتوي ملخصا وافيا عن المكلف⁷ ويقع على عاتق المحقق إثر إنتهاء التحقيق واجب إبلاغ المكلف بنتائجه وفقا للإجراءات المقررة قانونا مع إعلامه بالضمانات المقررة له في مجال الطعون والمنازعات.

فالتحرير النهائي لنتائج التحقيق يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد ويعبر عن الحالة الفعلية للمكلف ثم بعد ذلك يقوم المحققون بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المقدمة من طرف المكلف ودراسة اعتراضاته⁸، ويتم إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالإستيلاء أو يسلم إلى المكلف مباشرة، وتعد الإشعارات بالتقويم مبلغة بشكل قانوني حتى وإن رفض المكلف إستيلاء التبليغ

¹ Christian Marguet. Le controle fiscal. L.G.D.J.Paris, 1984, p431.

² خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار حامد، الأردن، 2004، ص 378.

³ نموذج طلب توضيحات في إطار ممارسة الرقابة والتحقيقات الملحق رقم 02.

⁴ P.F Racine. L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal.rev du Cons E A.N special sur le contentieux fiscal. 2003, p 16.

⁵ نموذج إشعار بغياب إعادة تقييم الضريبة بعد إجراء تحقيق محاسبي الملحق رقم 03.

⁶ نموذج إشعار بإعادة تقييم الضريبة بعد إجراء تحقيق محاسبي الملحق رقم 04.

⁷ المادة 20 من ق.إ.ج.

⁸ Brunon jacque. Le contrôle fiscale, L.G.D.J, Paris, P101.

من المحقق أو من أعوان البريد¹ وفي حالة المنازعة يقع عبء إثبات تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية².

ب. منح المكلف أجل للتعبير عن إرادته

بعد إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في المحاسبة سواء تقرر اللجوء إلى إعادة التقويم أم لا يتم منح المكلف أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل إنقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك بموجب مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة، وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو أحد عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي يمنح المكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته³، وفي مجال التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يتم منح المكلف أجل أربعين (40) يوما وتتنطبق عليه أحكام المدد المقررة للتحقيق في المحاسبة سواء تعلق بأجل الرد أو بالأجال الإضافية⁴.

بعد إنهاء عمليات التحقيق فإذا تم تقييم أسس فرض الضريبة يجب على المحقق أن يبلغ المكلف بالضريبة بأمر تقدير الضريبة⁵ الجديد الذي يتضمن المبالغ الجديدة للضريبة والغرامات الجبائية المستحقة الدفع والتي تم تقديرها من طرف أعوان إدارة الضرائب أو من طرف أي شخص آخر يخوله القانون سلطة إجراء تحقيقات جبائية على غرار مهندسو المناجم⁶.

إلا أن تطبيق هذه الطرق في تقدير قيمة الضريبة يقتضي توافر مستوى عال من الأخلاق ودرجة مرتفعة من الوعي لدى أفراد المجتمع هذا من جهة، كما يقتضي توافر الإدارة الضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة من جهة أخرى⁷.

¹ أمينة عديد، الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، 2021/2020، ص24.

² Laurent claud, Le contrôle fiscal: la verification de comptabilite, edition comptabilite, malsebre 1995, P47.

³ المادة 06/20 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

⁴ المادة 05/21 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

⁵ أمينة عديد، مرجع سابق.

⁶ تنص المادة 188 من قانون الضرائب المباشرة على: يمكن إستدعاء مهندسو المناجم في مكان أعوان إدارة الضرائب المباشرة أو سويها إلى التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا منجميا والمؤسسات التي تستغل المحاجر.

⁷ حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مرجع سابق، ص 101.

ثانيا: آجال إرسال المكلف بالضريبة الملاحظات.

بعد القيام بخطوة إعادة التقويم، يمكن للمكلف بالضريبة خلال أجل أربعين يوما إرسال ملاحظاته بالقبول أو الرفض، وفي حالة عدم تلقيه لأي رد من لدن الإدارة الضريبية وعن طريق العون المحقق، يعد السكوت بمثابة قبول ضمني وأكثر من ذلك فأن المشرع الجزائري وسع من رقعة المناقشة الجبائية بين العون الجبائي المكلف بالتحقيق والمكلف بالضريبة، فأوجب على العون المحقق، وقبل إنقضاء أجل الرد المحدد بأربعين يوما كما أسلفنا أن يوضح كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب المكلف بالضريبة ذلك، كما يمكن للمحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين له أن الاستماع له مجد، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، وتبعا لهذه المناقشة الكتابية، وعند رفض العون المحقق الملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة، تكون مفصلة ومبررة¹.

ثالثا: لجوء إلى التقييم التلقائي للضريبة

إن الفرض التلقائي كجزء يعتبر حق للإدارة الضريبية يريد المشرع من ورائه إستدراك خطأ أو تحايل قد يؤدي إلى عدم أداء الضرائب وفق الكلفة القانونية وهو ما جعل جميع التشريعات تجيز للإدارة أن تستدرك الربط الضريبي في حالة إخفاء معلومات أو في حالة استعمال طرق احتيالية للتهرب من الضريبة أو في حالة سوء نية الملتزم أو تهاونه، كما قد يقع في حالة عدم تقديم التصريح، عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، عدم مسك محاسبة منتظمة أو رفض الكشف عنها. ويمكن للإدارة الضريبية في حالات محددة قانونا أن تلجأ للإجراءات التصحيح التلقائي².

فالفرض التلقائي كإجراء قانوني لا يكون إلا في بعض الحالات القليلة لأن فرض الضرائب بصفة عامة في مختلف الأنظمة العالمية إستقر حاليا على مبدأ التصريح مع احتفاظ الإدارة بحق المراقبة والتحقيق، وقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي يتم خلالها إعمال سلطة التقييم التلقائي.

1. إستحالة المراقبة الجبائية:

إن الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على حق الرقابة الجبائية هو الخضوع للإجراءات الفرض التلقائي للضريبة الذي هو إجراء إستثنائي عن الإجراء العام للتصحيح ألا وهو التصحيح الوجيه الذي

¹ مراد ميهوبي، التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة قيد التحقيق المحاسبي وضمانات حقوقه في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية- المجلد 08، العدد 01، ص 8.

² سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة، 2007/2008، ص 33.

تحتزم فيه أهم الضمانات القانونية للمكلف في الحصول على حوار وجاهي بين المكلف أو ممثله القانوني وبين الإدارة الضريبية وعلى خلاف ذلك فإن الفرض التلقائي للضريبة هو إجراء خاص يعمل على منع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع المؤهل المختص قانوناً¹.

فبمجرد قيام المكلف بالضريبة بمنع أحد أو كل لجنة التقدير المؤلفة بمقتضى القانون أو الشخص أو الأشخاص المفوضين من قبل هذه اللجان للقيام بعملها المتمثل في إجراء الكشف والرقابة يعتبر عرقلة لمهام الإدارة الرقابية، إذ نصت المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة على أنه "إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو الغير يتم فوراً تقدير أسس فرض الضريبة"²، كما يتم اللجوء التقدير الفوري لأسس فرض الضريبة في حالة عدم إتمام المراقبة الجبائية سواء بفعل المكلف أو بفعل الغير³.

لكي يسأل المكلف بالضريبة عن عرقلة للأعوان القائمين بالرقابة يجب أن يكون قد تم إخطاره مسبقاً بقدوم العون المحقق، كما أنه لا يسأل عن إعاقته أو منعه دخول العون المحقق

الذي يأتي في أوقات الليل أو في وقت متأخر من النهار⁴، إذ يجب على العون المحقق أن يمارس سلطته في الرقابة خلال أوقات العمل العادية بالنسبة للمنشأة أو الشخص الذي ترى الإدارة الضريبية إستعمال سلطتها في الإطلاع لديه لا أوقات العمل العادي للإدارة الضريبية⁵، ففي حالة إستحالة المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب المكلف فإنه يحق لإدارة الضرائب إتباع إجراءات الفرض التلقائي للضريبة.

2. الإخلال بالالتزامات التصريحية أو المحاسبية:

تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات⁶، كما تفرض الضريبة تلقائياً على كل مكلف بالضريبة لم يقدم التصريح في الأجل المحدد في المادة 224 أو الذي لم يقدم المعلومات والوثائق المشار إليها في هذه المادة⁷.

¹ محمد سيد أعر، "الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 01، 2016، ص 255.

² المادة 321 من الأمر رقم 76-101، يتضمن قانون الضرائب المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر عدد 102. مؤرخ في 22 ديسمبر 1976.

³ المادة 503 من الأمر رقم 76-104، المعدل والمتمم، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج و عدد 08 لسنة 1977

⁴ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل، عمّان، 2008، ص 73.

⁵ محمد بودالي، أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009، ص 126.

⁶ المادة 192 من الأمر رقم 76-101، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، ج.ر عدد 102، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976.

⁷ المادة 226 من الأمر رقم 76-104 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر عدد 08، لسنة 1977.

في مجال الرسوم على رقم الأعمال في حالة الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال بعد الآجال المنصوص عليها في المادة 76 يمكن أن تلجأ إدارة الضرائب إلى فرض الضريبة تلقائياً كما نصت أيضاً المادة 04/44 من ق.إ.ج " يتم التقييم التلقائي الأسس فرض الضريبة على المدين بها دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى... في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة وذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من ق.ض.م.ر.م.

كما تناولت المادة 07/44 من ق.إ.ج حق الادارة الضريبية في اللجوء إلى التقييم التلقائي للضريبة في حالة تجاوز النفقات الشخصية الجلية و المداخل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة و لم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة 85 من ق.ض.م.ر.م يقل عن إجمالي النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخل العينية، وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى بمبلغ يساوي مبلغ النفقات و المداخل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل العينية المغفلة والمداخل العينية منقوص من مبلغ المداخل المعفاة من الضريبة بمقتضى المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة.

قد تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقييم التلقائي للضريبة في حالة عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 76 و 77 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به¹، وكذا في حالة رفض تقديم المكلف لمحاسبته فإن الإدارة الضريبية تقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة منها تقديم إشعار بذلك للمكلف ومع ذلك يقابل المكلف طلب تقديم المحاسبة بالرفض فإن المحقق يقوم بتحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة.

في جميع الحالات فإن رفض المحاسبة يعني عدم احترام القانون الجبائي والمخطط الوطني للمحاسبة وكذلك القانون التجاري وفي هذا الصدد يمكن للمراقب إخضاع المكلف إلى الفرض التلقائي بصفة مباشرة وبدون انتظار أي إجابة من طرف المكلف وكذلك رفض أي نقاش شفوي كما يحق للمراقب عدم إعطاء أي تبريرات للمكلف بالضريبة².

¹ المادة 44 من ق.إ.ج، ص 27.

² جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق 96 - 95 جامعة

تقاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة فإنه لا يمكن الرفض الكلي أو الجزئي للمحاسبة المقدمة إلا عند وجود أخطاء أو إعفاءات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة أو عند انعدام الوثائق التي تبرر القيم المحاسبية¹.

إذا إجراء الفرض التلقائي للضريبة يطبق على المكلفين بالضريبة في حالة عدم إحترام المكلف لأحد التزاماته (الخطأ أو التأخر في تقديم التصريح، عدم إحترام بعض الإلتزامات الواقعة على عاتق المؤسسات المصغرة ، الخطأ في الإجابة على طلب التوضيحات أو التبريرات، التعرض لعمليات الرقابة الجبائية، عدم تعيين ممثل للمؤسسات الغير مقيمة في البلاد فإذا وجد المكلف بالضريبة أن أسس فرض الضريبة مجحفة فلا يمكنه أن يحتج إلا عن طريق شكوى و يقع عليه عبء إثبات ذلك في حالة النزاع بعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتقييم أسس فرض الضريبة و تبليغ المكلف بهذا التقييم ثم تضع الضريبة للتحصيل².

ثانيا: إجراءات التقييم التلقائي للضريبة

إن توافر حالة من الحالات المنصوص عليها في المادة 44 من ق.إ.ج يؤدي إلى التشكيك في مدى صحة ومصادقية تنفيذ المكلف لالتزاماته الجبائية ويفتح مجالا للشك حول إمكانية وقوع غش ضريبي، إلا أن المشرع الجزائري عمل على إحاطة المكلفين بالضريبة بضمانات قانونية واسعة ضد الإدارة الضريبية³ حتى لا تتعسف هذه الأخيرة في استعمال سلطة تطبيق هذا التدبير.

1. تبليغ المكلف بأسس فرض الضريبة:

يجب على الإدارة الضريبية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبة، فإذا حدد العون المحقق أسس فرض ضريبة جديدة وفقا لحالة من الحالات الواردة بالمادة 44 من ق.إ.ج يجب أن يقوم المفتش وقبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة⁴.

إلا أنه وباستقراء الفقرة 07 من ق.إ.ج نجد أن المشرع لم يحدد طريقة إعلام المكلف وهل يتم عن طريق رسالة موصى عليها أم بمجرد تبليغ شفوي؟ والأرجح أن تبليغ المكلف يتم عن طريق رسالة مضمنة الوصول مع إشعار بالإستيلام كما يمكن أن يتم التبليغ بالتسليم إلى يد المكلف مقابل إشعار بالإستيلام وهذا نظرا لخطورة وتأثير إجراء التقييم التلقائي مما يفرض على الإدارة الضريبية وجوب اللجوء إلى التبليغ الرسمي وعدم الإكتفاء بالتبليغ الشفهي.

¹ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 293.

² Patrik georges, Droit fiscal edition foucher. Vanvers. France.2009, p 140

³ حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009، ص 70.

⁴ المادة 44 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

2. منح المكلف أجل لإبداء ملاحظاته:

نصت المادة 07/44 من ق.إ.ج على أنه بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته، إلا أن مهلة العشرين (20) يوم الممنوحة لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة تكون بغرض الإدلاء بالملاحظات، ولا يمكن بأي حال من الأحوال الاعتراض على أسس فرض الضريبة أو الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا.

و طالما أنه يترتب على رفض المحاسبة إسناد مهمة تقدير الضريبة إلى الإدارة الضريبية دون العودة إلى تصريحات المكلف فهذا يستوجب منح هذا الأخير ضمانات واسعة في مواجهة الإدارة إذ يملك المكلف جميع الوسائل للدفاع عن حقوقه من بين هذه الوسائل سلوك طريق الطعن الإداري أو الطعن القضائي باللجوء إلى المحاكم الإدارية من أجل إلغاء الضريبة المفروضة عليه إذا تبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة¹ وفي هذه الحالة يقع على عاتق الإدارة عبء إثبات عدم صحة مزاعم المكلف حول سوء تقدير الإدارة للضريبة المفروضة على المكلف².

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 5.

² سليم قصاص، مرجع سابق، ص 34.

خلاصة الفصل:

تعد الضمانات الإجرائية الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال مختلف مراحل التحقيق الجبائي من الآليات الأساسية التي تهدف إلى تحقيق التوازن بين متطلبات المراقبة الجبائية وحقوق المكلف بالضريبة. وتكرس هذه الضمانات مبدأ سيادة القانون في المجال الجبائي حيث لا يمكن للإدارة الضريبية أن تمارس سلطتها الرقابية في معزل عن احترام الإجراءات القانونية التي تحمي المكلف بالضريبة من أي تعسف أو تجاوز، وتنقسم هذه الضمانات إلى ثلاث مراحل رئيسية: المرحلة السابقة للتحقيق، مرحلة التحقيق، ومرحلة ما بعد اختتام عملية الرقابة.

في المرحلة السابقة لانطلاق التحقيق الجبائي تلزم الإدارة الضريبية وفقاً للنصوص المنظمة للعمل الجبائي، بإعلام المطالب بالأداء مسبقاً بالقيام بمراقبة جبائية على وضعه، ويتم هذا الإعلام بواسطة رسالة رسمية تبين فيها الإدارة نوع الرقابة التي ستباشرها إلى جانب تحديد الفترة الجبائية المعنية بالتحقيق، ويعد هذا الإعلام المسبق من الضمانات الجوهرية، التي من خلالها تتيح للمكلف بالضريبة من التحضير الجيد وتوفير جميع الوثائق والمستندات والمعطيات التي يحتاجها أثناء عملية المراقبة، كما أن احترام الإدارة لمهلة زمنية فاصلة بين الإعلام المسبق التي يتمكن من خلاله المكلف بالضريبة الدفاع عن نفسه وبدء عملية الرقابة التي تجسد مبدأ حسن نية الإدارة في أداء مهامها.

أما أثناء سير عملية التحقيق الجبائي فإن الضمانات الممنوحة للمطالب بالأداء تكتسي طابعاً عملياً مباشراً، حيث تُلزم الإدارة الضريبية باعتماد الحياد والموضوعية في تحليل الوثائق والمعطيات التي تقع بين يديها. ومن أبرز هذه الضمانات، ضرورة احترام مبدأ المواجهة، والذي يفرض على أعوان المراقبة تمكين المطالب بالأداء من الاطلاع على المآخذ المثارة ضده ومنحه الفرصة الكاملة لتقديم ملاحظاته وبياناته التوضيحية.

في مرحلة ما بعد اختتام الرقابة الجبائية تلتزم الإدارة بتمكين المطالب بالأداء من نسخة رسمية من تقرير المراقبة يتضمّن، بشكل دقيق ومفصّل، النتائج التي توصّلت إليها المصالح الجبائية، والمآخذ المسجلة، والأسس التي اعتمدت عليها الإدارة في تقدير الأدعاءات المستوجبة. ويُعتبر هذا التقرير آلية ضرورية تسمح للمطالب بالأداء بفهم وضعيته الجبائية ومآخذ الإدارة عليه، وهو ما يُعد امتداداً لحق الدفاع.

الفصل الثاني: ضمانات
المكلف بالضريبة المقرنة
بالمنازعات الجبائية

حرص المشرع الجزائري على تحقيق توازن دقيق من مصلحة الإدارة الضريبية وحقوق المكلف بالضريبة، ومن خلال توفير جملة الضمانات القانونية التي تتيح لهذا الأخير إمكانية الدفاع عن حقوقه والمطالبة بها عبر مسارات متعددة، وقد تجسد هذا الحرص من خلال السماح للمكلف بالضريبة بالطعن في القرارات التي تصدرها للإدارة الضريبية والتي يراها مجحفة بحقه، وذلك في إطار شكايات قانونية تبدأ من مرحلة التظلم الإداري أو تقديم الشكاوى الأولية، وتصل إلى إمكانية اللجوء إلى اللجان الإدارية المختصة، ثم إلى القضاء في حال استمرار النزاع وعدم تسويته عبر الإدارات.

وقد منح المشرع للمكلف الحق في استعمال عدة وسائل قانونية للطعن، وتختلف بحسب طبيعة النزاع ومرحلته، بدءاً من الاعتراض الإداري إلى الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية، وصولاً إلى إمكانية استئناف الأحكام والطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، كما أتاح له في حالات مستعجلة إمكانية تقديم طعون مؤقتة لطلب وقف تنفيذ القرارات الإدارية للمطعون فيها.

تبرز أهمية هذه الضمانات باعتبارها وسائل قانونية فعالة تضمن للمكلف الحماية القانونية ضد أن تعسف محتمل من قبل الإدارة، وتساهم في تعزيز مبدأ العدالة الجبائية والمشروعية

إنطلاقاً مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلاً قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- ◀ المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة في مرحلة تقديم الشكاوى الأولية
- ◀ المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية

المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة في مرحلة تقديم الشكوى الأولية

وضح المشرع بعض المسائل المتعلقة بالشكوى الضريبية، حتى يسهل على المكلف بالضريبة استخدامها بكل يسر، ومن ثم يحقق الهدف من وراء إقرارها كوسيلة حماية له في مواجهة تعسف الإدارة الضريبية. في هذا المبحث نستعرض دراسة مفهوم الشكوى الضريبية والمجالات التي تقدم فيها، وذلك في المطالبين التاليين.

المطلب الأول: الشكاية الأولية

تعد الشكوى الضريبية وسيلة لدفع الإدارة نحو مراجعة قراراتها، بحيث تقوم بمراقبة نفسها بنفسها دون تدخل من أي طرف خارجي¹، وبهذا تعد خطوة مهمة وأداة أولية في يد المكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن نفسه أمام الإدارة حتى تقوم بمراجعة عميقة لما أقرته من ضرائب في حقه.

الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية

لا نكاد نجد تعريفاً مباشراً وصريحاً للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري، لكنها موجودة معنى بوصفها تظلماً إدارياً مشروطاً لصحة رفع الدعوى أمام القضاء الإداري في القرارات التي تصدرها إدارة الضرائب.

1. لغة:

جاء في معجم لسان العرب لابن منظور أن كلمة الشكوى هي:

"شكوت فلانا أشكوه شكوى وشكاية، إذا أخبرته عنه بسوء فعله بك، وتعنى إظهار ما يصفك به غيرك من المكروه"².

من المعنى اللغوي يتجلى لنا أن مفهوم الشكوى هو إخبار جهة معينة بالظلم الذي وقع على المشتكي الغرض إزالته.

2. اصطلاحاً:

"تعبير المجني عليه عن إرادته في أن تتخذ الإجراءات الجنائية الناشئة عن الجريمة"³.

¹ باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس 2020، ص 474.

² ابن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، د.س.ن، ص 439.

³ محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 119.

واضح من خلال هذا التعريف تأثره بالفقه الجنائي، لأنه يقدم مفهوما مرتبطا بوقوع جريمة كان ضحيتها المجني عليه، وبالتالي يقدم شكوى للجهات المعنية بغرض استرداد حقوقه والقصاص من الجاني.

في المجال الإداري، عادة ما ترتبط الشكوى بتسمية التظلم الإداري المسبق، وبالتالي يصبح مفهوم الشكوى كما يلي:

"أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرارا بمركزه القانوني"¹.

تختلف التشريعات في تسمية لفظ الطعن الجبائي المسبق وهو الطعن أمام الإدارة مصدرة القرار، فالمشروع الجزائري يستعمل لفظ الشكوى في المادة 70 من ق.ا.ج التي تنص على "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب..."، والتظلم في المادة 830 من ق.إ.م.²، ومنه سنعرف كل مصطلح على حدى:

3. تعريف الشكوى الضريبية:

يقصد بها مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية³.

تعد الشكوى تظلما إداريا، يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الضريبية قصد استدراك الأخطاء الواقعة، وتعد سابقة إجبارية للمكلف الذي عليه إيداعها في الآجال القانونية، وهي إجراء حتمي يتم بعد تحديد وعاء الضريبة من قبل المصالح الجبائية وإخطار المكلف بدفعها⁴.

كما عرفت على أنها: "أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي"⁵.

¹ حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 09.

² حمريط عبد المالك، جبري محمد، الضمانات التي يقدمها التشريع الجزائري للمكلف بالضريبة في عملية التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021، ص 105.

³ فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 116.

⁴ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 197.

⁵ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 292.

4. تعريف التظلم:

هو الإجراء الذي يقوم به المتظلم أمام جهة إدارية لمطالبتها بمراجعة قرارها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها قبل اللجوء إلى القضاء الإداري¹.
وعليه وان تعددت واختلفت الألفاظ ومعاني كلا منهما إلا أن المقصود والهدف كلا منهما هو الطعن.
ومنه يعرف التظلم على أنه الطريق القانوني أو الشكوى أو الطلب المرفوع من طرف المكلف بهدف الحصول على بعض الحقوق، ولتسوية بعض الوضعيات القانونية².
وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل حوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وقد أقرها المشرع لتحقيق غايتين هما:

1. تجنب الجهات القضائية كمية كبيرة من النزاعات الخاصة بالضريبة.

2. تسمح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: شكل ومحتوى الشكوى

هناك عدة شروط يجب مراعاتها بشأن الشكوى الضريبية ويمكن تصنيفها وإجمالها في مجموعة من الشروط الشكائية، تتعلق بشكل الشكوى، ومجموعة من الشروط الموضوعية ترتبط، بفحوى الشكوى ومحتواها.

أولاً: الشروط الشكائية

هي رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى مدير الضريبة بالولاية مكتوبة على ورق عادي، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم مادة الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الضريبة.

وإذا كان الشاكي أمياً لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانوناً باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي الحساب القاصر أو للأب الحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك³، وعليه يمكن القول أن هناك

يشترط لصحة الشكوى الضريبية شروطاً شكلية لا بد من توافرها حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها⁴، وهي عبارة عن العديد من المعلومات التي يجب أن تتضمنها هذه الشكوى، نذكر منها:

¹ بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار بغدادوي للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 2، 2009، ص 431.

² قضاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة لي القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، لرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 11.

³ طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2007، ص 10.

⁴ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 90.

1. لا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع.
 2. تقدم الشكوى بصفة فردية بشكل عام، ويجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم بشكل جماعي وكذا أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على شركتهم تقديم شكوى جماعية¹.
 3. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن الشكوى كذلك ما يلي:²
 - أ. ذكر الضريبة المعترض عليها.
 - ب. بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
 - ج. عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
 - د. توقيع صاحبها باليد.
- يشترط توقيع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة شخصيا أو من طرف من يوكله، غير أنه يعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد والتي ليس لها عمل تجاري خاص بها، وكذلك المحامي إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة³.
- وفي حالة عدم اكتمال الشروط الشكلية الواردة أعلاه، تقوم الإدارة الضريبية باستدعاء المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وذلك لتكملة ملف الشكوى وتقديم جميع الوثائق الثبوتية التي تدعم طلباته، وهذا في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما يحتسب من تاريخ استلام الرسالة، مع ملاحظة أن الآجال المنصوص عليها في المادتين (76) و (77) من ق.إ.ج لا يمكنها أن تسري إلا اعتبارا من تاريخ استلام إدارة الضرائب الجواب المكلف بالضريبة على طلبها، وإذا تعذر رد المكلف بالضريبة أو لم يكمل رده في خلال الثلاثين (30) يوما المذكورة سابقا، يقوم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول⁴.
- بالنظر إلى الإجراءات التي أقرها المشرع المصلحة المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، يتضح لنا ما يلي:

¹ حسين فريجة، مرجع سابق، ص 19.

² المادة 01/73 من ق.إ.ج، ص 39.

³ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2005، ص 24.

⁴ المادة 03/73 من ق.إ.ج، ص 39.

1. حرص المشرع على إحاطة المكلف بالضريبة بمجموعة من الإجراءات الحمائية في مرحلة الشكوى الضريبية حتى لا تضيق حقوقه أمام إدارة الضرائب.
2. تسهيل إجراءات اللجوء للشكوى الضريبية وذلك بأن جعلها غير خاضعة للطابع، وخضوعها لهذا الأخير يمكن أن يجعلها تمثل عبئا ماليا على المكلف بالضريبة تمنعه من اللجوء إليها.
3. اشتراط تقديمها بشكل منفرد - إلا في حالات نادرة وخاصة يدل على رغبة المشرع في التأكد من نية المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ويقينه بمشروعية طلبه، ومن ثم تحفيزه على متابعة الشكوى حتى تؤدي للنتائج المأمولة منها.

ثانيا: الشروط الموضوعية:

إلى جوار الشروط الشكلية التي وضعها المشرع لصحة الشكوى المقدمة لإدارة الضرائب، هناك شروطا موضوعية يجب على الشكوى الضريبية أن تستوفيها حتى يمكن الاعتداد بها، هذه الشروط تتمثل في الدفع والطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وسنوضحها فيما يلي:

1. عرض الطلبات:

وهنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة والطلبات التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

أ. **حالة الخطأ المادي البسيط:** وتتعلق هذه الحالة بالأخطاء البسيطة التي يمكن أن تظهر بصفة جلية للمكلف والإدارة الضرائب، حيث يتقدم المكلف بشكواه موضحا الخطأ المرتكب من طرف المصلحة ويطلب تصحيحه.

ب. **حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة أو ما يعرف بمنازعة تقييم القاعدة الضريبية:** التي يطلب على إثرها المكلف إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو تقديرها أو يطلب الاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام قانونية معينة².

¹ حسين فريجة، مرجع سابق، ص17.

² حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص35.

وتعتبر الطلبات السابقة الذكر طلبات أصلية ترتبط في الأساس بموضوع وعاء الضريبة، وفي حين أجاز المشرع لصاحب الشكوى في مادة الوعاء أن يطلب في شكواه إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب لحين الفصل في موضوع تظلمه أمام المصالح المختصة للإدارة الضريبية¹.

2. عرض الوسائل:

يقوم صاحب الشكوى بعرض ملخص لجميع حججه واستنتاجاته، وأسانيده القانونية، حيث يمكنه تدعيم شكايته بالوثائق الإثباتية كـ بعض المستخرجات من سجلات المحاسبة، ونسخ من الرسائل وكل شهادة أو وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء ووضوح الغموض أو الأخطاء التي تضمنتها الضرائب المفروضة عليه، وكما بإمكانه التطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومناقشة مدى احترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها مما يمكنه من طلب إلغاء الضريبة في حالة مخالفة تلك القواعد.

ومن هنا فعلى الشاكي تأسيس شكواه و تسبيب طلباته من وجهة قانونية ، فلا يمكن الاعتماد في التأسيس أو التسبيب على وضعية مكلف آخر يرى أنه يشبهه في الوضعية، نظرا لاختلاف وضعيات المكلفين وبالتالي قدراتهم التكليفية²، ومن هنا يتوزع عبء الإثبات بين كل من المكلف بالضريبة ومصالح الضرائب بحسب حالات النزاع، و لا يمكن تحديد مجال هذه الحالات لاختلافها من نزاع إلى آخر، فقد يقع عبء الإثبات على المكلف مثلا إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحاته أو بناءا على معطيات واردة في مراسلاته أو إذا تم حساب وعاء الضريبة بطريقة عادية تمت فيها مراعاة كل الأحكام والإجراءات الخاصة بذلك، و يقع العبء على الإدارة مثلا في حالة عدم تبرير وتقديم الإدارة الأسانيد التي بنت عليها تقديراتها، أو إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة³.

وقد جاء في قرار مجلس الدولة رقم 042819 بتاريخ 11 جوان 2008 في إحدى القضايا التي أسند فيها المجلس عبء الإثبات على عاتق المكلف ما يلي:

¹ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux, MF, DGI, DC, 2010, p 7.

² إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004، ص37.

³ عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 25.

"يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مداخيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة"¹.

الفرع الثالث: الآجال

بالرغم من أنه غالبا ما يضاف الآجال إلى الشروط الشكلية ونظرا لأهمية شرط الآجال في تقديم الشكاوى النزاعية ولطالما أن المنازعات الضريبية ذات خصوصية منفردة عن باقي المنازعات الإدارية كونها تتعلق بالذمة المالية للمكلف بالضريبة وفي هذا الشأن تنص المادة 72 من ق.إ.ج على الأحكام المتعلقة بالآجال التي تخول للمكلف بالضريبة المعترض تقديم شكواه النزاعية أمام المصلحة المختصة حيث أنه ميز بين الآجال التي تستوجب الضريبة وضع جدول والحالات التي لا تستدعي ذلك.

تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى²، تنتضي هذه الآجال حسب الحالة في:

1. بالنسبة للضرائب المدفوعة عن طريق الجدول: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل

2. بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الإنذارات: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

3. بالنسبة للضرائب المطالب بها من غير وجه حق: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق³.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى في:

أ. بالنسبة للاقتطاع من المصدر: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

ب. بالنسبة للضريبة المدفوعة تلقائيا: إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بحالات أخرى⁴.

¹ مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد 9، 2009، ص 79.

² المادة 01/72 من ق.إ.ج، ص 38.

³ المادة 02/72 من ق.إ.ج، مرجع نفسه.

⁴ المادة 03/72 من ق.إ.ج، مرجع نفسه.

ج. بالنسبة للشكوى التي تتضمن احتجاجا يتعلق باسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة: يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذيلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد¹.

المطلب الثاني: ضمان إجراء الطعن كإجراء اختياري

سنعرض في هذا المبحث إختصاصات مختلف لجان الطعن الإدارية في المجال الضريبي بحسب ما ورد في التشريع المالي الجزائري، وذلك عبر مطلبين، الأول حول إختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، والثاني حول إختصاصات كل من لجان التوفيق ولجان الطعن الولائي، وقد اعتمدنا هذا التقسيم لكون النوع الأول من اللجان، عبارة عن لجان طعن خارج الإدارة الضريبية، في حين أن النوع الثاني من اللجان يتواجد على مستوى هذه الأخيرة.

الفرع الأول: لجان الطعن المختصة

تنص المادة 80 من ق.إ.ج "يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، اللجوء الى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة"، وتتمثل مختلف اللجان المنصوص عليها في نفس القانون في:

أولاً: اللجنة الولائية للطعن

تتشكل من ممثلي مختلف الهيئات التي لها علاقة بالمجال²، اللجنة بإبداء رأيها حول طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال الرامية إما إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء إقرار الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي بشرط أن لا يتعدى مبلغ موضوع الاعتراض عشرون مليون دج (20.000.000.000 دج).

تعقد اللجنة اجتماعاتها مرتين في الشهر، بحضور أغلبية الأعضاء مع المكلفين بالضريبة المعنيين الذين يتم استدعائهم قبل عشرون (20) يوم من تاريخ انعقاد الجلسة وتصدر قراراتها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام من صدور قرار اللجنة.

تتكون اللجنة الولائية للطعن حسب المادة 81 مكرر ممايلي:

¹ المادة 06/72 من ق.إ.ج، ص 35.

² المادة 81 من ق.إ.ج، ص 39.

1. محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا
2. عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي
3. ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل
4. ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل
5. ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات
6. ممثل (1) عن غرفة التجارة والصناعة للولاية
7. ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية
8. 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.

ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن

تم إنشاء هذه اللجنة بعد تعديل ق.إ.ج بموجب قانون المالية لسنة 2017، وذلك في إطار الإصلاحات التي تم الشروع فيها مؤخراً عن طريق إنشاء المديرية الجهوية كبديل للهياكل التقليدية التي لا تزال تعاني من نقص الإمكانيات الحديثة مع الإشارة إلى أن المشرع بإنشائه لهذه اللجنة قام بإلغاء لجنة الدائرة التي كانت مختصة في نظر الطعون التي يقدمها المكلفين والتي يساوي أو يقل مبلغها عن مليوني دج (2.000.000.00)، ورغم أهمية إنشاء اللجنة الجهوية إلا أنها قد تشكل صعوبة بسبب تواجدها على المستوى الجهوي، وليس كما هو الأمر بالنسبة للجنة الدائرة التي كانت متواجدة على مستوى كل دائرة ولا يجد المكلف أية صعوبة في عرض نزاعه أمام اللجنة.

تتشكل اللجنة هي الأخرى تقريبا بنفس تشكيلة اللجنة الولائية تم إضافة عضو واحد وهو ممثل عن المديرية الجهوية للخرينة، وقد أحسن المشرع عملا عندما أدرج هذا العضو في اللجنة الضمان الدفاع على مصالح الخزينة العمومية، رغم أن إدراج ممثل واحد قد لا يؤثر بصفة مباشرة على قرارات اللجنة التي ينبغي أن يصادق عليها بأغلبية الأعضاء.

تختص اللجنة بدراسة الطعون التي يقدمها المكلفين التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق و(20.000.000.00) الغرامات عشرون مليون دج، ولا يزيد عن سبعين مليون دج (70.000.000.00)¹. تجتمع اللجنة هي الأخرى مرتين في الشهر. كما نصت عليه المادة 81 مكرر 2 من ق.إ.ج بعد استدعاء أعضائها والمكلفين المعنيين بالطعون وذلك خلال أجل 20 يوم قبل الجلسة، ويتم الفصل في التظلمات بأغلبية الأعضاء ويُرجح صوت الرئيس في حالة التساوي .

¹ انظر المادة 81 من ق.إ.ج، مرجع سابق

ثالثاً: اللجنة المركزية للطعن

تختص بإبداء آرائها حول الطعون التي قدمها المكلفين التابعون للمديريات كبريات المؤسسات التي سبق وأن أصدرت قراراتها بالرفض أو القبول الجزئي للشكاوى التي قدمها المعنيين أمامها، وكذلك القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات مبلغ سبعين مليون دج (70.000.000.00)¹.

تتشكل اللجنة هي الأخرى من ثمانية أعضاء ممثلين لمختلف الوزارات المعنية، ويترأس اللجنة الوزير المكلف بالمالية أو ممثل عنه، وما يميز هذه التشكيلة عن سابقتها هو وجود ممثل عن وزير العدل برتبة مدير على الأقل، مما قد يضفي نوع من الشفافية على عمل اللجنة، لكن لم يتم تحديد ما هي صفة هذا العضو الذي يمثل هذه الوزارة، وبمعنى آخر هل يمثلها قاضي من بين مستشاري مجلس الدولة أو أي ممثل عن الوزارة فقط، فكان على المشرع أن يحدد صفة هذا العضو لما لها من أهمية، فإذا كان المقصود هو القاضي الذي قد يضيف الجديد لحل النزاع المعروض على اللجنة باعتبار أن القضاة هم من يتقنون في المسائل القانونية والإجرائية التي قد تكون الإدارة الضريبية لم تحترمها أثناء فرضها للضريبة، كما أن دور القاضي يكون محايداً ويسعى إلى إنصاف المكلف على خلاف بقية الأعضاء)².

تجتمع اللجنة هي الأخرى مرتين في الشهر بعد استدعاء المعنيين من المكلفين الذين قدموا طعونهم خلال أجل 20 يوم قبل انعقاد اللجنة، وتفصل هذه الأخيرة في الطعون بحضور أغلبية الأعضاء مع ترجيح صوت الرئيس في حالة تساوي الأصوات مع ضرورة تبليغ مصالح الإدارة الضريبية المعنية خلال أجل عشرون يوماً.

الفرع الثاني: أهم الضمانات المعتمدة أمام لجان الطعن المختصة

لم يكتف المشرع بتسييج المكلف بالضريبة وحمايته من خلال تشكيلة اللجان الولائية للطعن أو من خلال الصلاحيات التي أسندت لها، وإنما سعى لحمايته من خلال الإجراءات القانونية التي النص عليها أمام اللجان الولائية للطعن.

لا يمكن للجان الولائية للطعن أن تنتظر في النزاع الضريبي من تلقاء نفسها بل بناء على شكوى يقدمها المكلف بالضريبة أمامها، وهو ما نصت عليه المادة 1/80 من ق.إ.ج السالف الذكر.

¹ المادة 81 من ق.إ.ج، مرجع سابق.

² ما يمكن الإشارة إليه في نفس السياق أنه بالنسبة للجنة الولائية كان يترأسها قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي، مما قد يساعد على ممارسة اللجنة مهامها على أحسن وجه ويضمن حماية حقوق المكلف بالضريبة الذي قد لا يستطيع الدفاع عن نفسه، لكن بوجود ممثل الجهة القضائية يؤثر إيجاباً على طبيعة القرارات التي تصدرها اللجنة، لكن بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2017 تم الاستغناء عن هذا الممثل وأصبحت اللجنة يترأسها محافظ الحسابات، مما قد يؤثر سلباً على عمل اللجنة الولائية التي لا تتضمن ولا ممثل عن الجهة القضائية أو وزارة العدل بصفة عامة

وجعل المشرع الجزائري الطعن أمام اللجان الولائية اختياريا للمكلف بالضريبة، وهو ما يمكن فهمه من عبارة: "يمكن" التي أوردها المادة 80 المذكورة آنفا، إذ بإمكانه الطعن أمام هذه اللجان أو مباشرة الطعن القضائي لدى القضاء الإداري.

مع ذلك تعد اللجان الولائية للطعن فرصة للمكلف بالضريبة لإقناع أعضاء اللجنة بوجهة رأيه وصحته، يسمح الحوار المباشر داخل اللجنة من الوقوف وبدقة على المركز القانوني لكل طرف وذلك من خلال تبادل وجهات النظر وما يثيره كل طرف من إشكالات قانونية في تقدير الضريبة¹. ومن ثم صدور قرار يرضي المكلف بالضريبة ويقنعه.

سنتناول الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن في ثلاثة عناصر، الأول حول تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن والثاني حول حماية المكلف بالضريبة من خلال مواعيد الطعن أما الثالث فيتناول حماية المكلف بالضريبة من خلال طبيعة آراء اللجان الولائية للطعن.

أولا: تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن

اشتراط المشرع لقبول طعن المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية أن يكون قد قدم شكوى أمام الإدارة الضريبية، كما حدد شكل الطعن بإخضاعه لنفس شروط الشكوى الضريبية المذكورة في المواد 73 و75 من ق.إ.ج.

وإن كان المشرع تناول الشكوى الضريبية أمام الإدارة الضريبية وحدد شكلها وشروطها، فإنه بالقياس ووفقا لنص القانون، يكون الطعن أمام اللجان الولائية للطعن تحكمه الشروط التالية:

1. لا يخضع الطعن لحقوق الطابع
2. يقدم الطعن بصفة فردية بشكل عامة².
3. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن يتضمن الطعن كذلك ما يلي :
 - ◀ ذكر الضريبة المعترض عليها .
 - ◀ بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
 - ◀ عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف

¹ عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017، ص194.

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 19.

◀ توقيع صاحبه باليد¹.

4. يتضمن الطعن دفع المكلف بالضريبة وهي تلك الدفع التي تتعلق بإجراءات المتابعة، كأن تقوم إدارة الضريبة بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقا ودون تبليغه بالتحقيق وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها²، فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفعا للمكلف بالضريبة يمكنه استخدامه لإسقاط قرارات الإدارة والغائها³.

5. يتضمن الطعن طلبات المكلف بالضريبة وهذا النوع من الدفع يتعلق بالأخطاء المادية التي ارتكبتها إدارة الضرائب عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، فقد تكون أخطاء تتعلق بحساب مبالغ الضريبة أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة .

يمكن للمكلف بالضريبة أن يوكل أي شخص لإنابته في تقديم الطعن شرط استظهار وكالة قانونية محررة، وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل⁴.

واضح من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري يستهدف تسهيل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن حتى يتمكن المكلف بالضريبة من نيل حقوقه المشروعة، غير أنه يجب ملاحظة أن النص على شروط الطعن وشكله يثير التساؤل هل أراد به المشرع تسهيل إجراءات الطعن؟ أم تقييد أطراف المنازعة الضريبية؟ إذا اعتمدنا الرأي الأول سنقول أن تحديد شروط وشكل الطعن هو تسهيل من طرف المشرع للمكلف بالضريبة لأنه يفيد بإمكانية قبول طعن إذا كانت تحترم الأشكال والشروط التي وضعها القانون، وهو ما يعني أن المشرع الجزائري قدم التسهيلات اللازمة لحماية المكلف بالضريبة عندما سهل إجراءات الطعن أمام اللجان الولائية للطعن بتحديداتها وتوضيحاتها مسبقا.

إما إذا اعتمدنا الرأي الثاني سنقول بأن تحديد شروط وشكل الطعن يشكل تقييدا لأطراف المنازعة الضريبية، ذلك أننا سنكون أمان احتمالية رفض الطعن شكلا لعدم احترامه الشروط المنصوص عليها قانونا. وهو أمر قد يفقد المكلف بالضريبة فرصة مهمة لحمايته مع أننا ندرك أن ما يقوم المشروع بتوضيحه ليس بغرض الإضرار بأحد الأطراف، وإنما يستهدف حمايتهما وتحقيق مصالحهما المتعارضة والوصول بالتالي للعدالة المنشودة.

¹ المادة 01/ 73 من ق.إ.ج، ص 37.

² وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 291.

³ حسين فريجة، مرجع سابق، ص 36.

⁴ هشام باهي، محمد بن محمد، شرط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد، 12 العدد، 01 مارس 2020، ص 475.

يرفق الطعن الذي يقدمه المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن بالوثائق الثبوتية الضرورية في لتأكيد صحة ما يدعيه من تجاوز وأخطاء في حقه، كما يجب أن لا تتجاوز طلباته تلك التي قدمها سابقا شكواه أمام الإدارة الضريبية.

ثانيا: تمكين المكلف بالضريبة من آجال كافية للممارسة الطعن أمام اللجان الولائية

بخصوص المواعيد التي قررها المشرع لتقديم الطعن أمام اللجان الولائية للطعن، فإننا نجد مواعيد عامة وأخرى خاصة.

الأجل العام للطعن هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، وهو ما نصت عليه المادة 80 الفقرة الأولى من ق.إ.ج المعدل والمتمم بقولها:

"يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة¹.

تبدو هذه المدة على طولها كافية للمكلف بالضريبة لاتخاذ قرار مناسب حسب ظروفه للقيام بالطعن أمام اللجان الولائية من عدمها، وإن كنت أعتقد أنها مدة طويلة، لأن المكلف بالضريبة لا يحتاج إلى دراسة وتمعن في الملفات وتدقيق في الأرقام حتى يقرر التقدم بالطعن من عدمه، لأنه أصلا منذ البداية قدم دفعه وطلباته في الشكوى أمام الإدارة الضريبية ليقينه بخطئها، وبالتالي يستحسن هنا تقليص آجال الطعن إلى شهر واحد أو أقصى حد شهرين حتى يتمكن المكلف بالضريبة من استرداد حقوقه في أسرع وقت ممكن وعليه هناك ما يبرر طول هذه المدة.

ويبدو أن المشرع استنسخ نفس الآجال المقررة للتنظيم الإداري المسبق أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار على الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن، إذ تنص المادة 1/830 من ق.إ.م.إ. رقم 09/08 على ما يلي: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829².

¹ المادة 01/80 من ق.إ.ج.

² انظر نص المادة 01/830 من القانون رقم 08/09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 صادر بتاريخ 23/04/2008.

بينما تنص المادة 829 من ذات القانون على ما يلي: "يحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (4) أشهر، يسري من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الإداري الفردي..."¹.

وعليه، إذا كان منطقياً حاجة من ينازع الإدارة الضريبية لأول مرة إلى هذه المدة لكي يجمع وثائقه ويرتبها ويتأكد من وضعيته القانونية ويستجمع الأدلة الكافية والمقنعة، ويطلع على النصوص التي تحكم سير الضرائب، فإن الإبقاء على ذات المدة للطعن أمام اللجان الولائية للطعن في غير محله، لأن المكلف بالضريبة قطع هذا الشوط في مرحلة الشكوى الضريبية .

هناك أجال خاصة تتعلق بتبليغ الاستدعاء للمكلف بالضريبة وأخرى تتعلق بتبليغ بآراء اللجنة الولائية للطعن.

فيما يخص أجال تبليغ الاستدعاء للمكلف بالضريبة فهي عشرون (20) يوماً قبل تاريخ اجتماع اللجنة الولائية للطعن، ونعتقد أن هذه المدة كافية لكي يأخذ المكلف بالضريبة استعداداته لإقناع أعضاء اللجنة بصحة ادعاءاته².

أما أجال تبليغ آراء اللجنة فهي عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة الولائية للطعن، وهذه المدة كذلك كافية لكي تنضج اللجنة رأيها وتبلغه للمعنيين به³.

نشير هنا إلى القانون يلزم اللجنة الولائية للطعن بتبليغ المدير الولائي للضرائب رأي اللجنة، وكذا تبليغ المكلف بالضريبة، وهو ما صت عليه المادة 03/81 بقولها:

يبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة⁴.

هذا أمر منطقي للغاية لكون المعنيين بشكل مباشر بالنزاع هما الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ويسمح التبليغ للمعني بالجوء للقضاء في حالة عدم رضاه على ما نتائج اجتماع اللجنة الولائية للطعن .

يجب أن نلاحظ أهمية تقليص الآجال في مثل هذه الحالات، وذلك لسببين:

1. عدم تراكم الملفات الموضوعة أمام اللجنة الولائية للطعن حتى لا تتأخر في معالجتها،

¹ انظر نص المادة 01/829 من القانون رقم 09/08 المتضمن ق.إ.م.إ.

² انظر نص المادة 81 مكرر 1 / 07 من ق.إ.ج.

³ انظر نص المادة 81 مكرر 1 / 08 من ق.إ.ج.

⁴ انظر نص المادة 81 مكرر 1 / 03 من ق.إ.ج.

2. استقرار المراكز القانونية للمتنازعين بحيث يعرف كل طرف مآل النزاع في أسرع وقت ممكن حتى يقرر الخطوة القادمة.

ثالثا: آراء اللجان الولائية للطعن آلية لحماية حقوق المكلف بالضريبة

تنص المادة 81 مكرر من ق.إ.ج على ما يلي:

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

وفق هذه المادة فإن اللجنة الولائية للطعن تصدر آراء فيما عرض عليها من نزاع، ولقد أثارت لفظة "آراء" التساؤل حول مدى إلزاميتها كضمانة حمائية للمكلف بالضريبة؟

استعمال المشرع للفظ "آراء" يوحي بعدم إلزامية ما تصدره اللجنة الولائية للطعن، كما يوحي بأن دورها يقتصر فقط على تقريب وجهات النظر والمصالحة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية دون أن يحوز قرارها إلزامية التنفيذ¹، وهو ما يعني كذلك عدم قابلية الطعن في هذه الآراء أمام القضاء الإداري بسبب عدم إلزاميتها²، إذ ما الداعي إلى ذلك؟

لكن بالرجوع إلى نصوص ق.إ.ج، نجد أن المادة 81 من ق.إ.ج تنص على ما يلي:

"4- تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي"³.

واضح من خلال المادة السابقة أن رأي اللجنة الولائية للطعن ملزم للإدارة الضريبية، فلفظة "نافذة" تقيد حيابة رأي اللجنة للقوة التنفيذية والإلزام، غير أن الإدارة الضريبية تستطيع أن تتخلص من إجبارية الرأي في حالة ما إذا خالف نصا تشريعيا أو تنظيميا ساري المفعول، وهذا في اعتقادنا أمر منطقي لعدم مشروعية الرأي في ظل مخالفته للنصوص القانونية.

¹ حسين فريجة، مرجع سابق، ص 53 .

² عزيز أمزيان المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة الجزائر، 2005، ص 59

³ انظر نص المادة 81 / 04 من ق.إ.ج.

واشترط القانون قيام الإدارة الضريبية بتسبيب قرار رفضها حتى يأخذ طابع الرسمية ويمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيه وتقوم الهيئات القضائية المختصة بمراجعته، وهو ما نصت عليه المادة 03/81 من ق.إ.ج بقولها:

"يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي. وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس"¹.

ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب. في أجل شهر واحد. ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة."

كما أن لفظة "نافذة" تفيد كذلك نفاذ الرأي في مواجهة المكلف بالضريبة مثلما هو الحال مع الإدارة الضريبة²، ومن لم يقتنع بجدوى رأي اللجنة الولائية للطعن فعليه باللجوء للقضاء الإداري.

وفي الإعتقاد أن المشرع أحسن صنعا عندما جعل آراء اللجان الولائية للطعن ملزمة للإدارة الضريبية حتى يعزز ضمانات المكلف بالضريبة أكثر، ويجعل لهذه اللجان المصادقية اللاتئة بها بوصفها ملجأ لكل مظلوم يمكنها أن تحقق له العدالة والإنصاف.

¹ انظر نص المادة 81 / 03 من ق.إ.ج.

² درين زافي النظام القانوني للمنازعة الضريبية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائر 1، الجزائر السنة الجامعية 2016-2017، ص 54

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية

هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية تضمنها ق.إ.ج بالإضافة الى ق.إ.م.إ. ، خلال سير الدعوى الضريبية وهذا ما ستحاول التطرق في هذا المبحث عن طريق التركيز على اهم الضمانات للمكلف بالضريبة المطروحة خلالها وعليه وسيتم التفصيل في ضمانات المكلف المرتبطة بآجال رفع الدعوى أمام القضاء الإداري وهذا من خلال (المطلب الأول) كما سيتم الوقوف على كل الضمانات المكفولة لها أثناء مرحلة إجراء التحقيقات سواء أكان تحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق أو عند إعداد الخبرة (المطلب الثاني) كما سنتناول الضمانات المقررة لإنهاء الخصومة الضريبية بما يكفل تصفية النزاعات في إطار قانوني عادل يحترم المبادئ الأساسية للعدالة (المطلب الثالث) وفي الأخير نستعرض الضمانات المتعلقة بحق المكلف في الطعن بمختلف الوسائل القانونية (المطلب الرابع).

المطلب الأول: الضمانات المقترنة بالمواعيد رفع الدعوى

تعد القاعدة العامة في المنازعة الضريبية أن الإدارة دائماً تكون مدعى عليها واستثناء تكون مدعية في حالة واحدة، وهي عندما تصدر اللجان رأياً مخالفاً للقانون، حيث منح المشرع الجزائري للإدارة الضريبية في هذه الحالة الحق في تعليق تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والطعن فيه أمام المحكمة الإدارية إذا ما رأت أن آراؤها غير مؤسسة قانوناً، شريطة إبلاغ الشاكي بذلك، وعليه سيتم دراسة هذا المطلب خلال فرعين ميعاد رفع الدعوى من المكلف (فرع أول) ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الضريبية (فرع ثاني).

الفرع الأول: ميعاد رفع الدعوى من المكلف

إن ميعاد رفع الدعوى من المكلف يختلف بحسب نوع الضريبة محل النزاع والقرار المطعون فيه، وذلك على النحو التالي:

أولاً: بالنسبة للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية من المكلف في المنازعات الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هو أربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الأجلين المنصوص عليهما في

المادتين 76 و 77 من ق.إ.ج، الخاصتين بميعاد الرد على شكوى المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الضريبية¹.

وعند لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن الخاصة ب.ض.م.ر.ق.م من أجل الطعن في القرارات المبلغة من طرف الإدارة الضريبية، فبعد أن تبدي لجان الطعن الخاصة ب.ض.م.ر.ق.م رأياً في طعن المكلف بالضريبة، فإذا لم يرض المكلف برأيا يمكن له الطعن فيه أمام المحكمة خلال نفس الأجل أي أربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام الإشعار المتضمن تبليغ رأي اللجنة².

أما في حالة اقتران سكوت الإدارة الضريبية عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة مع عدم رغبته في اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن، ودون أن يحصل على إشعار بقرار الإدارة الضريبية بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً بستة (6) أشهر مع مراعاة الأجل المنصوص عليه في المادة 2/76 والمادة 77 من ق.إ.ج، فإن سكوت الإدارة في هذه الحالة يعتبر قراراً ضمناً برفض الشكوى، وبالتالي يمكن للمكلف أن يعرض النزاع على المحكمة الإدارية خلال مدة أربعة (4) أشهر الموالية لانقضاء أجل ستة (6) أشهر، وانقضاء الأجل المنصوص عليه في المادة 2/76 والمادة 77 من ق.إ.ج³، وهو ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/06/12 الذي اعتبر فيه أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه (8) أشهر ابتداء من تاريخ رفع الشكوى أمام مدير الضرائب⁴.

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل فإن الأمر يختلف، بحيث يجب على المكلف أن يبادر تحت طائلة البطلان، بالاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذا تعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل القسري.

أما إذا كانت الدعوى تنصب على استرجاع الأشياء المحجوزة، "يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (2) ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز⁵.

¹ المادة 2/82 ق.إ.ج، ص 45.

² نفس المرجع.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج "الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية"، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 105.

⁴ حسين طاهري، المنازعة الضريبية، شرح لق.إ.ج، دار الخلدونية، الجزائر، بدون رقم طبعة، 2005، ص 23.

⁵ المادة 3/154 ق.إ.ج، ص 64.

ثانياً: بالنسبة لحقوق التسجيل

يعد كل من رأي لجنة المصالحة والإنذار بالدفع أي سند التحصيل قرارين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري (الغرف الإدارية حالياً والمحكمة الإدارية مستقبلاً بعد التنصيب) في الآجال التالية:

- ◀ بالنسبة للاعتراض على رأي لجنة المصالحة، فإنه يرفع خلال عشرين (20) يوماً من تاريخ تبليغ القرار القاضي بالزيادة المفروضة على المكلف بالضريبة من طرف لجنة المصالحة.
- ◀ أما بالنسبة لحالة الاعتراض على الإنذار بالدفع (سند التحصيل)، فإن الطعن يكون خلال أربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ استلام سند التحصيل¹.

1. بالنسبة للضرائب غير المباشرة:

عندما يتعلق الأمر بالاعتراض على صحة المبالغ المطالب بها في ميدان الضرائب غير المباشرة، فإن ميعاد رفع الدعوى من المكلف بالضريبة محدد بأربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام سند التحصيل².

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات التحصيل، فإن الدعوى ترفع على النحو التالي:

أ. بالنسبة لدعوى إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فلا تقبل مباشرتها قبل انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف بالضريبة وهو شهرين، أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة.

ب. أما بالنسبة لدعوى الاعتراض على المتابعات في مجال الضرائب غير المباشرة سواء دعوى الاعتراض على إجراء المتابعة أو دعوى الاعتراض على التحصيل القسري، فإن أجل رفع الدعوى هو شهرين اعتباراً من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب، أو من انقضاء أجل الرد في حالة سكوته عن رده على تظلم المكلف بالضريبة³.

ج. أما بالنسبة لدعوى الاعتراض على غلق المحل التجاري أو طلب إرجاء دفع الضريبة، فإن المشرع لم يشترط فيهما تقديم تظلم مسبق قبل رفعهما إلى القاضي، بحيث يتم رفعهما عن طريق عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة ليفصل فيهما كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الضريبية واستدعائها قانوناً⁴.

¹ قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 2005773 الصادر في 25/02/2001.

² عبد العزيز نويرة، المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها (دراسة تطبيقية)، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل الجزائر، العدد 8، 2006، ص 86.

³ المادة 154 ق.إ.ج ص 57.

⁴ لحسين بن الشيخ آث ملوياً، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دراسة قانونية فقهية وقضائية مقارنة، دار هومة، الجزائر، د.ط، 2007، ص 271.

الفرع الثاني: ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الضريبية

إن ميعاد رفع الدعوى من قبل الإدارة الضريبية في حالة الطعن في رأي اللجان الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هو شهر واحد ابتداء من تاريخ صدور الرأي طبقاً للمادة 4/81 من ق.إ.ج التي تنص على: "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي"¹.

وبصفة عامة فإن عدم احترام هذه الآجال والمواعيد سواء من المكلف أو الإدارة الضريبية يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلاً، لأن المواعيد من النظام العام لا يجوز مخالفتها.

المطلب الثاني: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة

الفرع الأول: التحقيق الإضافي

يعتبر التحقيق الإضافي من الإجراءات الخاصة المنصوص عليها حصرياً في ق.إ.ج مما يصعب علينا التحديد الدقيق لهذا الإجراء لأنه من الإجراءات التي تستعمل فقط في إطار المنازعات الضريبية، لاسيما وأن ق.إ.ج لم يتوسع في تحديد كيفية ممارسة هذا الإجراء.

فهذا التحقيق من الإجراءات الهامة الخاصة بالدعوى الضريبية التي يجب على القاضي اللجوء إليها قبل قفل التحقيق عندما تتوفر إحدى الحالتين وهما:

أولاً: إثارة المكلف بالضريبة لوسائل جديدة في الدعوى:

فكلما أثار المكلف بالضريبة لبعض الوسائل الجديدة التي تخدم ملف القضية يكون القاضي ملزماً بإجراء هذا التحقيق ويتجرد من السلطة التقديرية التي يتمتع بها القاضي الإداري بصفة عامة²، وهذا ما يميز إجراءات التحقيق المتبعة للفصل في الدعوى الضريبية عن مختلف إجراءات التحقيق المعمول بها للفصل في الدعوى الإدارية بصفة عامة، كما أن أعمال هذه القاعدة يجعل القاضي الإداري يُعيد النظر في عملية التحقيق ويمنح للمكلف بالضريبة الحق في إثارة كل وسائله ويجعل المدعى عليها الإدارة الضريبية في موقف المتهم الذي يجب عليه إيجاد وسائل مضادة للوسائل التي قدمها المكلف بالضريبة .

¹ المادة 4/81 ق.إ.ج، ص 42.

² أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2011، ص 98.

إلا أن ما يُعاب على هذا الإجراء أن المشرع لم يبين نوع هذه الوسائل التي يقدمها المكلف بالضريبة وتجعل القاضي الإداري مضطر إلى إعادة إجراءات التحقيق في الدعوى، وهناك من فسر هذا الأمر على أن المشرع فتح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم أي دليل أو وثيقة مهما كانت أهميتها في النزاع، وهذا بهدف البحث عن الحقيقة القضائية والحفاظ على الحق في الدفاع وتسهيل عملية الفصل في النزاع الضريبي¹، وللحفاظ أيضا على حقوق المكلف بالضريبة الذي يسعى لإثبات صحة ادعاءاته، كما أن عدم تحديد هذه الوسائل يقيد أيضا سلطة القاضي الذي يجب عليه الأمر بإجراء هذا التحقيق مباشرة بعد تقديم هذه الوسائل ولا يكون له رفض إجراء التحقيق بسبب عدم جدية هذه الوسائل².

ثانيا: إثارة المدير الولائي للضرائب لوسائل جديدة:

يحق للمدير الولائي إثارة بعض الحجج والوسائل التي على أساسها أثير النزاع بين الطرفين، وللحفاظ على حق المكلف في الدفاع وتكريسا لمبدأ الوجاهية فإنه يجب إعلامه بهذه الوقائع الجديدة التي أثارها المدير الولائي في مذكرته الجوابية ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد³.

من خلال ما سبق ذكره يتضح لنا أن كلا من إجراء الخبرة القضائية والتحقيق الإضافي بالإضافة إلى مراجعة التحقيق من الإجراءات الخاصة والوحيدة التي يمكن للقاضي الأمر بها، مما يجعل دوره مقيد في التحقيق واتخاذ الإجراء المناسب حسب قناعاته، هذا ما يؤثر سلبا على التحقيق القضائي في المجال الضريبي لاسيما إذا أخذنا بعين الاعتبار تعقيد النزاعات التي تثار بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب الطابع التقني التي تمتاز به، فكان على المشرع أن يوسع ويفتح المجال للقاضي لاتخاذ أي إجراء تحقيقي يراه مناسباً.

إلا أن هناك اختلاف بين الخبرة والتحقيق الإضافي من حيث أسبقيتهما فحسب ما ذكر في نص المادة 185 فإنه يجب على القاضي الإداري أن يأمر بالتحقيق الإضافي كلما وجدت وقائع جديدة، ولا يمكن له الأمر مباشرة بإجراء الخبرة إلا في حالة عدم تقديم أية وسائل جديدة من طرف المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، أو في حالة عدم تمكن القاضي من استيعاب العمليات الحسابية المثارة في الدعوى، فإذا كانت سلطة القاضي الإداري واسعة في الأمر بإجراء الخبرة أو عدم الأمر بها، فإن سلطته مقيدة فيما يخص الأمر بالتحقيق الإضافي، فكلما قدمت وسائل جديدة من أحد الطرفين ينبغي على القاضي أن يأمر بهذا الإجراء دون إمكانية إعمال سلطته التقديرية.

وأهم ما يميز الخبرة القضائية عن التحقيق الإضافي أن هذا الأخير يقوم به عون تابع الإدارة الضرائب، مما يفيد عدم فعالية هذا الإجراء لأن الإدارة الضريبية تصبح الخصم والحكم في نفس الوقت هذا ما ينقص من

¹ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 101.

² أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 102.

³ المادة 2/85 ق.إ.ج، معدلة بالمادة 49 من القانون رقم 14-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، ج.ر عدد 77، صادر في 29 ديسمبر 2016.

مصادقية هذا التحقيق ولا يساهم في كشف الحقيقة، على خلاف إجراء الخبرة التي تسند إلى خبير تعينه الجهة القضائية ولا ينتمي إلى مصالح الإدارة الضريبية، مما يوحي مبدئياً أن يكون محايد أثناء إعداد تقرير خبرته.

الفرع الثاني: مراجعة التحقيق

يخضع مراجعة التحقيق إلى السلطة التقديرية للقاضي الذي يقدر إمكانية اللجوء إلى ذلك، لم يقدم المشرع تعريفاً للتحقيق المضاد واكتفى بنص على إجراءاته، إلا أن ذلك لا يمنع الباحثة من محاولة تقديم تعريف خاص به وهو كالتالي: مراجعة التحقيق هو إجراء من إجراءات التحقيق الخاصة في المنازعات الضريبية بأمر به القاضي الفاصل في دعاوى الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال في حالة عدم كفاية عناصر الإثبات.

يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بمراجعة التحقيق إذا دعت الضرورة إلى ذلك حيث تكون المنازعة المطروحة غير جاهزة للحكم، يقوم بالعملية أحد أعوان مديرية الضرائب غير من قام بالمراقبة الأولى، ولا يتأتى ذلك إلا بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني بصفته الشاكي.

يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته في نهاية هذه المدة يحزر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً يتضمن ملاحظات الشاكي، ونتائج المراقبة ويبيدي رأيه ويتم إيداع التقرير من المدير الولائي للضرائب لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المعنية بالإجراء.

من ضمانات مراجعة التحقيق أيضاً أن يقوم به أعوان إدارة الضرائب من غير الذين عرفوا ملف المكلف بالضريبة المعني وأن لا يكون المحقق قد شارك في التحقيق السابق وهو ما تقرر بموجب القرار رقم 00211 الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2020/07/16 ومؤذاه .. وأن مجلس الدولة أمر بمراجعة التحقيق ن يقوم به أعوان إدارة الضرائب من غير الذين عرفوا الملف للقيام باستدعاء الأطراف طبق للقانون وأن المحقق أعلاه لم يشارك في التحقيق السابق وأدى مهمته بكل نزاهة وأكد رفض المحاسبة المرجع ضدها من خال أن دفتر الجرد باسم مجمع المقاولات (م.أ) وهي شخصية معنوية مستقلة تماماً عن شخصية الشركة المرجع¹ تظهر أهمية التقرير من خلال النتائج التي انتهى إليها العون المكلف بمراجعة التحقيق والتي تساهم بطريقة مباشرة في توصل القاضي إلى إقناعات لتسوية النزاع الضريبي لكونه دليل من أدلة الإثبات.

¹ قرار مجلس الدولة رقم 00211 الصادر بتاريخ 2020/07/16 غير منشور

يرى البعض أن إسناد عملية مراجعة التحقيق لعون معين من إدارة الضرائب أمر إيجابي لتحقيق المؤهلات القانونية والتقنية والفنية التي تحتاج إلى أصحاب التخصص¹.

وفي رأي الباحثة رغم خضوع إجراءات التحقيق لسلطة القاضي باعتباره حامي الحقوق والحريات وتماها تحت رقابة المستشار المقرر لضمان هذه الحقوق، إلا أن الملاحظ هو تدخل إدارة الضرائب في تعيين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق في الدعوى نفسها التي تكون فيها خصما للمكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: ضمانات إجراء الخبرة

تعتبر الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، وقد عرفت المحكمة العليا بأنها "عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويزهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا"².

ولا شك أن الخبرة تلعب دورا كبيرا في المادة الجبائية، لأنها تنصب على مسائل فنية تتلاءم وطبيعة المنازعات الضريبية³، فالمسائل الضريبية تحتاج إلى خبرة في العمليات الحسابية والبيانات المالية، لذلك فإن حسم المنازعات المتعلقة بموضوع الضريبة قد يكون متوقفا على شهادة الخبير، مما يجعل القاضي الحقيقي هو الخبير⁴ وليس القاضي رغم أن القرار الأخير يعود للقاضي

ولقد عالج المشرع الضريبي الخبرة في المادة 86 من ق.إ.ج، حيث يمكن للمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء خبرة إما من تلقاء نفسها، وإما بناء على طلب أحد الأطراف المتنازعة، وفي الحالة الأخيرة تسند مهمة الخبرة إلى ثلاثة (3) خبراء، فيعين كل طرف خبير، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، على أن لا يتم تعيين الخبراء وفقا لنص المادة 3/86 من نفس القانون المذكور أعلاه من بين الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المتنازع عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الأطراف أثناء التحقيق، وتحدد المحكمة مهمة الخبير أو الخبراء حسب الحالة وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى أمانة الضبط .

يحق لكل طرف في النزاع الضريبي أن يطلب رد الخبير سواء كان معينا من طرف المحكمة الإدارية أو الخصم، ويشترط المشرع أن يكون طلب الرد معللا ويقدم هذا الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية

¹ مزيان عزيز، المنازعات الجبائية في لتشريع الجزائري، ط 2، دار الهدى الجزائر، 2008، ص 98.

² منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011، ص 50.

³ رجاء أحمد محمد، خويلد الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 82.

⁴ المادة 86 / 5 من ق.إ.ج، ص 43.

(8) أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف المعني تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبث في هذا الطلب بنا عاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم، وهذا وفقاً لمقتضيات المادة 4/86 من ق.إ.م.إ.

المطلب الثالث: انتهاء الخصومة

قبل التطرق لكيفية الفصل في الدعوى الضريبية، فهي تعتبر خصومة وتتعرض لعوارض تجعل حد الإجراءات سير هذه الخصومة فنتوقف عن السير إما مؤقتاً أو تنتهي قبل الفصل فيها وهذه العوارض قانونية، وتناولها ق.إ.ج ضمن أحكامه وهي سحب الطلب وطلب التدخل من ذوي المصلحة، وكذا الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بهدف إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية:

الفرع الأول: سحب الطلب

نصت المادة 1/87 من ق.إ.ج على أن :

"يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلب أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة يوقعها بيده أو من طرف وكيله"¹.

وهذا الإجراء هو الذي يمكن المدعي من التخلي عن دعواه أمام القضاء، وذلك من خلال إبداع طلبه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية قبل صدور الحكم، بواسطة رسالة يوقعها هو أو وكيله.

وهذا الطلب معفى من حقوق الطابع، يخضع لقبول الطرف الخصم عندما يكون قد سبق له وأن قدم طلبات فرعية.

في حال ترك الخصومة تكون المصاريف على عاتق المتخلي عنها ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.²

الفرع الثاني: طلب التدخل من ذوي المصلحة

نصت عليه المادة 2/87 من ق.إ.ج بأنه يجب تحرير طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية على ورق بدون دمغة، وهذا قبل صدور الحكم بشأن النزاع المطروح.³

¹ المادة 1/87 من ق.إ.ج، (معدلة بموجب المادتين 30 من قانون المالية 2008 و 109 من قانون المالية 2025)

² حسين فريجة، مرجع سابق، ص 104.

³ المادة 2/87 من ق.إ.ج

الفرع الثالث: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية

تضمنته المادة 88 من ق.إ.ج حيث أجازت للمدير الولائي للضرائب أن يقدم أثناء التحقيق في الدعوى طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي¹.

هذا كل ما نص عليه ق.إ.ج بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة، فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن ق.إ.م.إ وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، سقوط الخصومة، التنازل عن الخصومة.

المطلب الرابع: ضمانات حق الطعن

خول المشرع الجزائري المكلف بالضريبة من ضمانات الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية وفقا لنصوص والشروط المنصوص عليها في ق.إ.م.إ وبموجب نص المادة 90 من ق.إ.ج، حيث نص على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، وعلى أن يكون ذلك ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية².

وفي المقابل أجازت المادة 91 من ق.إ.ج، لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية، إلا أنها اقتصرت ذلك في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب.

الفرع الأول: المعارضة أمام المحكمة الإدارية

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض سواء بالقرار المتخذ بشأن شكواه، حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو بالقرار المبلغ له من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن على المستوى الولائي أو الجهوي والمركزي، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية (طبقا للمادة 82 من ق.إ.ج) في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام:

1. الإشعار الذي من خلاله قامت الإدارة بتبليغه بالقرار المتخذ بشأن شكواه.
2. القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن المذكورة أعلاه والمقرر في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

¹ المادة 88 من نفس القانون (معدلة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2008).

² المادتين 90 و91 من ق.إ.ج.

يمكن للمشتكي كذلك أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية في نفس الأجل الموضح أعلاه:¹

- ابتداء من تاريخ انقضاء الآجال المبينة أعلاه الممنوحة للإدارة الضريبية لاتخاذ القرار بشأن شكوى المكلف بالضريبة، وهذا في حالة عدم رد هذه الأخيرة (قرار ضمناً بالرفض طبقاً لأحكام المادة 1/82 من ق.ا.ج)

ابتداء من تاريخ إيداع الطعن أمام اللجنة، في حالة عدم رد هذه الأخيرة (قرار ضمناً بالرفض طبقاً للمادة 2/81 من ق.ا.ج)

لا يوقف الطعن أمام المحكمة الإدارية تسديد الحقوق المحتج عليها وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقاً إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي.

غير أنه يمكن للمدين بالضريبة أن يرجى دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة.

يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع، وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من ق.ا.م.إ.

الفرع الثاني: الطعن بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية الجهوية الإستئنافية

تم استحداث المحكمة الإدارية الإستئنافية بموجب المادة 179 من التعديل الدستوري لسنة 2020 وتلاها الباب الأول مكرر من الكتاب الرابع من القانون رقم 22-13 تحت عنوان "في الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية للاستئناف"، وهذا بموجب المادة 07 من نفس القانون والتي أضافت المادة 900 مكرر التي تضمنت مختلف الإجراءات الخاصة بالتقاضي أمام هذه المحكمة سواء باعتبارها جهة استئناف أو باعتبارها أول درجة للتقاضي في بعض المنازعات.

ويمثل الطعن بالاستئناف آلية قانونية تهدف إلى مراجعة الحكم القضائي الصادر عن الجهة القضائية الإدارية، وذلك من منح محكمة الاستئناف صلاحية النظر مجدداً في النزاع القائم، ويستند هذا الطعن إلى مبدأ المراجعة القضائية التي تتيح إعادة النظر في الحكم من حيث الوقائع والتكييف القانوني، بما يحقق رقابة شاملة عن الحكم الابتدائي سواء من حيث مشروعيته القانونية أو دقته الواقعية.

ويعد الاستئناف وفقاً لهذا المنظور وسيلة قانونية ذات طبيعة مزدوجة حيث تتيح للمحكمة النازرة في مراجعة موضوع النزاع بكليته، ويعرف هذا النوع من الطعون "بالاستئناف الكامل" الذي يختلف عن الطعن بالنقد الذي يقتصر على فحص مدى سلامة تطبيق القانون دون التطرق إلى وقائع النزاع.

¹ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مرجع سابق، ص 25.

وقد نصت المادة من ق.إ.م.إ على أن الاستئناف يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم أو الأمر القضائي الصادر عن المحكمة كما جاءت المادة 949 لتؤكد على أن الحق في الاستئناف مكفول لأي طرف في الدعوة بشرط أن يكون له مصلحة قانونية قائمة مع إمكانية تقديم الاستئناف سواء ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹.

ولم يميز القانون الإداري بين الطعن الإداري والاستئناف، بعكس ما هو معمول به في القضايا المدنية إذ حددت المادة 33 من ق.إ.م.إ أن الاستئناف يقبل إذا كانت قيمة الدعوة 200000 دينار جزائري.

كما نصت المادة 900 مكرر على اختصاص المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، فالمنازعات القضائية المعروضة على المحاكم الإدارية للنظر فيها تنتهي بصور أحكام قضائية، وقد تكون هذه الأخيرة محل انتقاد من أحد أطراف الخصومة أو الغير فبالتالي يمكن أن يطعن فيها بالاستئناف أمام جهة أعلى من التي أصدرتها، وذلك إذا توفرت في الأحكام محل الطعن وفي من يمارس الطعن شروط حددها المشرع (01)، كما أن رفع استئناف ضد الأحكام القضائية مشروط بإجراءات وآجال، وفي حال عدم احترامها أو فواتها يتحصن الحكم ويسقط الحق في الطعن بالاستئناف الذي بين المشرع كليات ممارسته (02).

أولاً: شروط قبول الطعن بالاستئناف

1. الشروط المتعلقة بالحكم المطعون فيه:

نصت المادة 800 من ق.إ.م.إ. "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، باستثناء المنازعات الموكلة إلى جهات قضائية أخرى.

تختص المحاكم الإدارية بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية طرفاً فيها".

كما نصت المادة 900 مكرر فقرة 01 "تختص المحكمة الإدارية للاستئناف بالفصل في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية".

وعليه يمكن القول بأن الاستئناف ينصب على الأحكام القضائية الإدارية الصادرة ابتدائياً عن المحاكم الإدارية، كما أن الأوامر الاستعجالية أصبحت قابلة للطعن بموجب المادة 936 عكس ما ورد في المادة قبل

¹ أنظر المادة 949 من ق.إ.م.إ، ص 10.

التعديل أين استتنت بعض الأوامر وجعلتها غير قابلة للطعن، ويعتبر مثل هذا الإجراء تكريس حقيقي للتقاضي على درجتين ويسمح للمتقاضي أن يطلب إعادة النظر في الأوامر الاستعجالية¹.

ويشترط في الحكم القضائي الابتدائي القابل للطعن بالاستئناف أن يكون فاصلا في موضوع النزاع، أما الحكم الصادر قبل الفصل في موضوع النزاع غير قابل للاستئناف إلا مع الحكم القطعي الفاصل في النزاع، كما أن القانون اشترط في الحكم ألا يكون غاييا قابلا للمعارضة، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يستنفذ أجل المعارضة لسلوك طريق الطعن بالاستئناف².

2. الشروط المتعلقة بالمستأنف:

اشترط المشرع جملة من الشروط وجب توافرها في المستأنف، وهي أن يكون طرفا حضر أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أمام المحكمة الإدارية، وهذا طبقا للمادة 949 من ق.إ.م.إ.

إضافة إلى ذلك نص نفس القانون على شروط لا بد أن تتوافر المستأنف و ذلك بموجب المادة 13 منه، إذ يشترط لقبول الاستئناف أن يكون رافعه صاحب صفة في الدعوى وللصفة صورتان أصلية والثانية استثنائية تسمى الصفة الإجرائية قائمة أو محتملة³، وله مصلحة في الطعن بالاستئناف، وهذا شرط ينطبق على القضاء الإداري والقضاء العادي على السواء، لأنه ورد ضمن الكتاب الأول تحت عنوان (الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية)، وهو ما يفرضه المنطق القانوني السليم بحيث يجب أن يستوفي المستأنف مجموعة شروط تكفي لإثبات توافر الصلة الشخصية بين الخصومة الإستئنافية والخصومة التي فصلت فيها محكمة أول درجة⁴.

إضافة إلى الصفة والمصلحة يجب توافر أهلية التقاضي في المستأنف كشرط لصحة الإجراءات وهو ما أكدت عليه المادة 64 من ق.إ.م.إ، مع منح إمكانية للقاضي بأن يثير مسألة انعدام الأهلية تلقائيا، وكذا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي طبقا لنص المادة 65 من نفس القانون، وبالتالي فالأهلية شرط وجوبي لصحة إجراءات الاستئناف ومخالفتها يجعل من الاستئناف فاسدا إجرائيا، رغم أن المشرع لم يعتبرها شرطا لقبول الدعوى⁵.

¹ فهيمه بلول، المستجدات الإجرائية في المادة الإدارية دراسة على ضوء القانون رقم 22-13، الذي يعدل ويتم القانون رقم 08-09، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، 01 ديسمبر 2022، ص 499.

² عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 306.

³ زودة عمر، الاجراءات المدنية والادارية في ضوء اراء الفقهاء واحكام القضاء، اونسيكلوبيديا، م 2، الجزائر، 2015، ص 87.

⁴ محمد فوزي نوبجي، الطعن بالاستئناف امام القضاء الإداري، دار مصر للنشر والتوزيع، م 02، القاهرة، مصر، 2021، ص 143.

⁵ بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، الجزء الاول، الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية -الاجراءات الخاصة بكل جهة قضائية، الجزائر، كليك للنشر، 2012، ص 35.

ثانيا: إجراءات ومواعيد الطعن بالاستئناف:

1. إجراءات الطعن بالاستئناف:

أ. التصريح بالاستئناف:

طبقا للمادة 907 من القانون رقم 22-13 يجوز التصريح بالاستئناف أو التصريح بالنقض أمام مجلس الدولة أو الجهة القضائية الصادر عنها الحكم المطعون فيه.

وتطبق أحكام المواد من 540 إلى 564 من نفس القانون فيما يتعلق بكيفيات التصريح بالاستئناف أو الطعن بالنقض وتسجيله.

وعليه فالتصريح بالاستئناف يتم أمام نفس الجهة القضائية المصدرة للحكم المراد استئنافه، وبعد ذلك يتوجب على المستأنف إيداع عريضة الاستئناف لدى الجهة القضائية الاستئنافية.

إن التصريح بالاستئناف أمام المحكمة الإدارية المصدرة للحكم المراد استئنافه من شأنه التقليل من أعباء التنقل للمتقاضين، وتقريب مرفق القضاء من المواطن¹.

ب. عريضة الاستئناف:

الأصل في إجراءات التقاضي أن تكون مكتوبة ومحركة باللغة العربية، وأن تكون العريضة موقعة ومؤرخة من المدعي أو وكيله أو محاميه، وأن تتضمن البيانات المنصوص عليها بالمادة 15 من ق.إ.م.إ. وتعتبر هذه الشروط ضمن الأحكام المشتركة التي تسري على القضاء العادي والقضاء الإداري وهذا بموجب المادة 904 من ق.إ.م.إ. التي تحيل إلى تطبيق أحكام المواد من 815 إلى 825 من نفس القانون.

كما نصت المادة 900 مكرر 06 من القانون رقم 22-13 على الإحالة إلى تطبيق أحكام المواد من 539 إلى 542 من نفس القانون على كيفيات رفع الاستئناف وتسجيله.

والجديد الذي جاء به القانون رقم: 22-13 في المادة 815 منه، هو الاعتراف بإمكانية رفع الدعوى بعريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني، بالإضافة إلى إمكانية تبليغ الخصوم بالمذكرات والوثائق الإضافية المقدمة قبل اختتام التحقيق بكل الوسائل القانونية بما فيها الطريقة الإلكترونية، وهذا يدل على توجه المشرع إلى عصرنة مرفق القضاء وتسهيل إجراءات التقاضي².

¹ بوزيد غلابي، مكي حشمة، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 18، العدد 01، 2023، ص 311.

² بوزيد غلابي، مكي حشمة، مرجع سابق، ص 312.

ج. التمثيل الوجوبي بمحامي:

طبقا لنص المادة 900 مكرر 02/1 من ق.إ.م.إ، فإن تمثيل الخصوم أمام المحكمة الإدارية للاستئناف بمحامي وجوبي تحت طائلة عدم قبول العريضة، هذا بالنسبة للأشخاص الخاصة، أما بالنسبة للأشخاص العامة فقد تم الإحالة إلى نص المادة 827 والتي استثنت الأشخاص الواردة بالمادة 800 من ق.إ.م.إ، من التمثيل بمحامي ونفس الوضع بالنسبة للتقاضي أمام مجلس الدولة كما أشارت إليه المادة 905 من نفس القانون. عكس ما ورد في المادة 815 أين تم حذف بعبارة "موقعة بمحامي" بما يفيد عدم وجوبية التمثيل بمحامي أمام المحكمة الإدارية عكس ما كان عليه الوضع قبل التعديل.

غير أن الملاحظ عدم الضبط الدقيق لنص المادة 900 مكرر 1 عند استعمالها مصطلح الخصوم والذي يعني أطراف الدعوى مدعي أو مدعي عليه، أي سواء شخص خاص أو شخص عام، مما يقتضي إعادة ضبطها بتحديد وجوبية التمثيل بمحامي الأشخاص القانون الخاص لا غير¹.

2. مواعيد الطعن بالاستئناف:

بالرجوع للمادة 950 من ق.إ.م.إ يلاحظ أن المشرع ميز في اجل الاستئناف بين أحكام المحاكم الإدارية الذي يحدد اجل الاستئناف فيها بشهر (01) واحد، وشهرين بالنسبة لقرارات المحاكم الإدارية للاستئناف، وخفض اجل الاستئناف إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية مالم توجد نصوص خاصة وتسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ الرسمي من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم أو القرار إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء اجل المعارضة إذا صدر غيابيا.

أما بالنسبة للمستأنف عليه فيجوز له استئناف الحكم فرعيا، حتى في حالة سقوط حقه في رفع الاستئناف الأصلي، ولا يقبل الاستئناف الفرعي إذا كان الاستئناف الأصلي غير مقبول، كما يترتب على التنازل عن الاستئناف الأصلي عدم قبول الاستئناف الفرعي إذا وقع بعد التنازل، وهذا ما نصت عليه المادة 951 من القانون رقم 13-22 والجديد الذي جاء به القانون رقم 13-22 هو ما ورد بالمادة 832 منه حيث تم التمييز بين حالات انقطاع آجال الطعن وحالات وقفها، ويقصد بقطع الميعاد حدوث واقعة عند بدء سريانه تؤدي إلى إسقاط المدة التي جرت تلك الواقعة خلالها وزوال كل اثر لها، بمعنى بداية الحساب من جديد بعد انتهاء الواقعة أما وقف الميعاد يعني انه بوقوع واقعة ما يؤدي ذلك إلى توقف حساب الآجال، لكن بعد انتهاء

¹ المادة 900 مكرر 1، ق.إ.م.إ، ص 8.

تلك الواقعة لا يتم حساب المدة من جديد وإنما يتم مواصلة حساب المدة المتبقية تكملة للمدة التي فاتت من قبل وقوع إحدى الحالات المقررة قانوناً¹.

وبالرجوع للمادة 832 من القانون رقم 22-13 نجدها حددت حالات انقطاع اجل الطعن وهما الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، ووفاة المدعي أو تغيير أهليته.

وحالات توقف أجال الطعن فقد حصرتها في حالتين وهما طلب المساعدة القضائية، القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، والملاحظ أن المشرع حريص على تفادي إطالة أجال الفصل في المنازعات من خلال إدراجه للحالتين الأخيرتين ضمن حالات التوقف وليس الانقطاع وهذا يحسب لصالحه.

ثالثاً: الآثار المترتبة عن الطعن بالإستئناف

1. الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ناقل للنزاع

تنص المادة 900 مكرر 02 من القانون رقم: 22-13 "للاستئناف أثر ناقل للنزاع..."ويقصد بالأثر الناقل للاستئناف نقل القضية بما شملته من مسائل واقعية وكل ما قدم خلالها من دفع وأدلة وحجج موضوع الخصومة الأولى أمام محكمة الدرجة الأولى إلى الجهة الاستئنافية، التي يكون لها سلطة الفصل فيها من جديد من حيث الوقائع والقانون²، إما بتأييد الحكم المستأنف أو تعديله، أو إلغائه و تصدر حكماً جديداً في النزاع، فلا يمكنها رد الدعوى والأطراف إلى ما قبل صدور الحكم و لا إحالة القضية إلى قاض آخر ليحكم فيها، أو إلى محكمة الدرجة الأولى لاستئناف ولايتها على النزاع بمجرد النطق بالحكم، و لا يجوز لها الرجوع عنه إلا في الأحوال المقررة قانوناً.

حيث أن سلطة الجهة الإستئنافية في نظر الخصومة المنقولة أمامها، هي سلطة شاملة ولكن ليست مطلقة بل مقيدة بحدود وهي:

أ. مقيدة بأطراف خصومة الاستئناف، فلا يستفيد منه إلا من كان طرفاً في النزاع أمام محكمة أول درجة وذلك تكريساً لمبدأ التقاضي على درجتين بصفة عادلة.

ب. يجب ألا يحكم بما لم يطلب منه باستثناء المسائل المتعلقة بالنظام العام التي يثيرها القاضي من تلقاء نفسه.

ج. مقيدة بعدم قبول الطلبات الجديدة في الاستئناف باستثناء الحالات المنصوص عليها في المواد 341 و342 من ق.إ.م.إ.

¹ ماجدة شهنيناز بودوح، التعديلات الواردة على شروط رفع الدعوى الادارية في القانون الجزائري، مجلة الاجتهاد القضائي، 2016، ص 336.

² ابراهيمي محمد، الوجيز في الاجراءات المدنية-الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 188.

2. الاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف موقف لتنفيذ الحكم

طبقا لنص المادة 900 مكرر 02 من القانون رقم: 22-13 فان الاستئناف ينقل نفس النزاع إلى جهة الاستئناف والتي تفصل فيه من جديد، وفي نفس الوقت يتم وقف تنفيذ الحكم محل الاستئناف، هذا عكس ما كان عليه الوضع في ظل القانون رقم 08-09 أين كان الاستئناف أمام مجلس الدولة لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية كما جاء في نص المادة 908 من نفس القانون والتي تم تعديلها وأصبح الاستئناف أمام مجلس الدولة يوقف تنفيذ قرارات المحكمة الإدارية للاستئناف.

وبالتالي يتضح أن المشرع اعتمد الأثر الموقوف للاستئناف على غرار ما هو معمول به في القضاء العادي، مما يعني أن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية لا تكون له الحجة المطلقة ولا يمكن تنفيذه إلا بعد انتهاء ممارسة مختلف طرق الطعن المنصوص عليها قانونا.

والأثر الموقوف للتنفيذ له فائدة عملية على أساس أن الإشكال المطروح سابقا هو إنهاك المتقاضي بالعديد من النفقات أثناء مباشرة عملية تنفيذ حكم المحكمة الإدارية، والذي عند استئنافه يمكن لمجلس الدولة إلغائه والقضاء بحكم عكسه مما يسبب حالات واقعية يصعب تداركها¹.

الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة امام مجلس الدولة

يعتبر القانون العضوي رقم 98-01² النص المرجعي لمجلس الدولة، الذي حل محل الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بموجب المادة 152 من التعديل الدستوري لسنة 1996، الذي اعتبر مجلس الدولة الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية، كما ينفرد مجلس الدولة بدور استشاري حول مشاريع القوانين دون المحكمة العليا التي لا تشاركه في هذا الاختصاص.

و يعتبر التعديل الأخير لنص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بموجب القانون رقم (22-13) الذي جاء تجسيدا للتعديل الدستوري الأخير، والذي توج بتعديل القانونين المتعلقين بالتقسيم القضائي ومجلس الدولة والنص الجديد المتضمن القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي³، بمثابة آلية لتصويب وضع مع إعادة الاعتبار لمجلس الدولة وتصحيح لمساره الطبيعي، الذي يتماشى مع أحكام الدستور كجهة نقض ومقوم لأعمال الجهات القضائية الإدارية على غرار المحكمة العليا بالنسبة لجهات القضاء العادي حيث أصبح مجلس الدولة ينظر في الطعون بالاستئناف في القرارات الصادرة في أول درجة عن المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر، كما يختص بالنظر في الطعون بالنقض المرفوعة ضد الأحكام الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية.

¹ بوزيد غلابي، مكي حشمة، مرجع سابق، ص 313.

² القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج ر عدد 37، سنة 1998

³ القانون العضوي رقم 22-10 المؤرخ في 09 جوان 2022 يتعلق بالتنظيم القضائي، ج ر عدد 41 سنة 2022.

أولاً: مجلس الدولة كجهة استئناف

وفقا للمادة 902 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المعدل بالقانون 22-13 والتي تنص على أنه يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية، وكذلك المادة 10 من القانون العضوي رقم 22-11 المؤرخ في 09 جوان سنة 2022 يعدل و يتم القانون العضوي رقم 98-01 والمتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته¹، والتي جاءت بنفس الصيغة، فإن اختصاص مجلس الدولة كجهة للطعن بالاستئناف في القضاء الإداري أصبح مقتصرًا على القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة المتعلقة بدعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والتي تصدرها كجهة اختصاص درجة أولى، وهو الاختصاص الذي كان منعقدًا لمجلس الدولة كأول وآخر درجة قبل التعديل.

أما فيما يخص شروط وإجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة فهي نفسها التي يجب توفرها واحترامها أمام المحاكم الإدارية للاستئناف وفقا للمواد 949 و 950 من ق.إ.م.إ ما عدى الآجال المتعلقة برفع الطعن بالاستئناف فهي تتمثل في شهران (02) أمام مجلس الدولة عوض شهر واحد (01) أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، الأمر الذي نصت عليه المادة 950 من ق.إ.م.إ يحدد أجل الاستئناف بشهر (01) بالنسبة لأحكام المحاكم الإدارية وشهرين (02) بالنسبة لقرارات المحاكم الإدارية للاستئناف.....

من خلال ما ورد أعلاه، فإن مجلس الدولة أصبح يختص كجهة استئنافية في النزاعات التي تفصل فيها المحكمة الإدارية للاستئناف لمدينة الجزائر فقط كدرجة أولى و التي كانت من قبل من اختصاص مجلس الدولة كأول و آخر درجة و هي دعاوى مشروعية القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية و الهيئات العمومية الوطنية و المنظمات المهنية الوطنية، والملاحظ أن النزاعات الاستئنافية تم نقلها من مجلس الدولة إلى المحاكم الإدارية للاستئناف و لكن ليس بصفة كاملة، بل تم توزيعها بينهما، فمجلس الدولة لم يفقد صفته كقاضي استئناف، و لكنه لم يصبح قاضي الاستئناف الوحيد كما كان من قبل.

¹ القانون العضوي رقم 22-11 المؤرخ في 09 جوان 2022، يعدل ويتم القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج ر عدد 41 سنة 2022.

ثانيا: مجلس الدولة كجهة نقض:

يجيز المشرع بموجب المادة 09 من القانون العضوي رقم 22-11 المعدل والمتمم للقانون العضوي رقم 98-01¹ الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة، و التي أصبحت حائزة لقوة الشيء المقضي فيه مالم يتم دحضها بالنقض رغبة من أحد الاطراف بمواصلة مشوار المنازعة الجبائية، و ما هذا الإجراء إلا حذو المشرع الجزائري على ما هو موجود لدى القضاء الفرنسي، الذي جعل من الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية في المواد الجبائية قابلة للنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي²، فالطعن بالنقض لا يرمي إلى طلب تعديل القرار المطعون فيه مادام القاضي لا يراقب صحة الوقائع، بل صحة تطبيق القانون و نعني بالخطأ في تطبيق القانون عدم التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية، ومن ثم فهو وسيلة للرقابة على المشروعية، إذ يمارس مجلس الدولة اختصاصه هذا الطعن بالنقض وفقا لأحكام ق.إ.م.إ.

ثالثا: شروط الطعن بالنقض:

1. شروط متعلقة بمحل الطعن بالنقض:

حتى يكون القرار قابل للطعن فيه بالنقض أمام مجلس الدولة، يجب أن يتوفر على مجموعة من الشروط وهي:

أ. أن يكون القرار قضائيا أي صادر عن جهة قضائية، وذلك استنادا إلى نص المادة: 09 من

القانون العضوي رقم 22-11 المعدل والمتمم للقانون العضوي رقم 98-01 السالف الذكر؛

ب. يجب أن يكون القرار القضائي نهائيا، أي أن الطعن بالنقض لا ينصب إلا على قرار نهائي، مما

يقتضي استفادته جميع طرق الطعن الأخرى، بالإضافة إلى اعتباره قد بلغ صيغة القرار النهائي؛

و يرى الأستاذ عمار بوضياف³ أن مصدر الأحكام النهائية ينحصر في قرارات مجلس الدولة الصادرة

ابتدائيا ونهائيا، والصادرة أيضا بالفصل على إثر الاستئناف المرفوع أمام هذه الهيئة القضائية العليا، وبهذا

يكون دور مجلس الدولة غير متجانس وذلك باعتباره خصما وحكما في ذات الوقت، مما جعله يقترح إنشاء

محاكم استئناف في المادة الإدارية، وهذا ما تجسد بالفعل بعد التعديل الدستوري لسنة 2020، الذي أحدث

محاكم استئناف إدارية، والذي توج بتعديل قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بالقانون رقم 22-13، كما اتبع

بتعديل القانون العضوي رقم 98-01 بموجب القانون رقم: 22-11 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة و سيره و

¹ المادة 09 من القانون العضوي رقم 22-11، مرجع سابق.

² Charles DEBBASCH, Jean Claude RICCI, contentieux administratif. 7ème édition. Dalloz, paris, 2001. p 528

³ عمار بوضياف، القضاء الإداري، طبعة معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 164.

اختصاصاته، ليصبح الدور المنوط بمجلس الدولة يتماشي مع دوره كأعلى هيئة قضائية في القضاء الإداري مهمته الأساسية السهر على تقويم عمل الهيئات القضائية الإدارية و توحيد الاجتهاد القضائي في المجال الإداري.

2. الشروط المتعلقة بالطاعن:

أشترط المشرع الجزائري في أشخاص الخصومة في الطعن بالاستئناف توافر الصفة، والمصلحة، والأهلية وفق المادة 13 من ق.إ.م.إ.، فالقاضي الإداري يقرر من تلقاء نفسه انعدام الصفة والمصلحة والأهلية، وكما يقرر عدم وجود إذن برفع الدعوى إذا كان هذا الإذن واجب. وبهذا تكون تلك الشروط من النظام العام. وهذه الشروط تسري على مختلف الطعون، وأمام القضاء الإداري أو العادي.

◀ **الصفة:** يشترط بصفة عامة أن الاستئناف يقتضي اتحاد أطراف الخصومة الابتدائية والاستئنافية فيه، وذلك للحفاظ على:

❖ احترام مبدأ التقاضي على درجتين مراعاة قاعدة نسبية أثر الأحكام.

❖ تأكيداً لذلك يقبل استئناف الغير الذي كان تدخل في الخصومة الابتدائية، عكس تدخل الغير اختصاصي لأول مرة في الخصومة الاستئنافية وعدم جواز إدخاله فيها.

◀ **الأهلية:** لا تختلف أهلية أحكام التقاضي بالطعن بالاستئناف عنها في الخصومة الابتدائية، سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعية، أو أشخاص القانون العام.

◀ **المصلحة:** اشترط المشرع الجزائري لقبول الاستئناف أمام مجلس الدولة توفر المصلحة بالنسبة للمستأنف أو للمستأنف عليه، ويجب أن تكون المصلحة مشروعة يقرها القانون، ومباشرة، وكما بينا سابقاً. وتكون المصلحة بالنسبة للأطراف الدعوى:

❖ للمستأنف: تأكد عدم قبوله بالحكم أو الأمر الذي أصدرته المحكمة الإدارية وعدم تنازل عن حقه.

❖ للمستأنف عليه من حيث قبوله عن الحكم أو القرار الصادر في مصلحته¹.

3. شروط المتعلقة بعريضة:

يرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بموجب عريضة الاستئناف، ويجب أن تتضمن العريضة بيانات المنصوص عليها في المواد من 815 إلى غاية 825 من ق.إ.م.إ.، بحيث نصت المادة 904 من نفس القانون سائلة الذكر: تطبق أحكام المواد من 815 إلى 825 أعلاه المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة ". ويجب أن ترفق عريضة الاستئناف وجوباً بنسخة طبق الأصل من الحكم المستأنف الصادر من المحكمة

¹ محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 156.

الإدارية، وكذلك المستندات والوثائق المدعمة للاستئناف، ويجب أن تكون النسخ بعدد الأفراد، وكما أشرت المشرع الجزائري على أن تكون العريضة موقعة من طرف محام معتمد لدى المجلس الدولة، وإلا كان الطعن غير مقبول¹.

4. الميعاد:

طبقا لنص المادة 950 من ق.إ.م. فإنه: "يحدد أجل الاستئناف بشهر واحد بالنسبة للأحكام المحاكم الإدارية وشهرين بالنسبة لقرارات المحاكم الإدارية للاستئناف.

تخفض هذه الآجال إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة.

تسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم أو القرار إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا.

تسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ الرسمي².

وتجدر الإشارة، أن الأحكام الخاصة برفع الطعن بالاستئناف في المادة الإدارية ليست مختلفة عن نظيرتها في المادة المدنية سواء من حيث:

أ. **مدة الاستئناف:** وهي شهران طبقا للمادة 950 من ق.إ.م...

ب. **كيفية حساب الميعاد:** يتم حساب المدة كاملة وفقا للمادة 450 من ق.إ.م. حيث نصت على أنه: تحسب كل الآجال المنصوص عليها في هذا القانون كاملة ولا يحسب يوم التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل. يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الآجال عند حسابها.

تعتبر أيام العطلة، بمفهوم هذا القانون الأيام الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية طبقا للنصوص الجاري بها العمل إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كليا أو جزئيا يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي..

ج. **تمديد الميعاد:** تطبق الأسباب والحالات الموقفة والمقطعة للميعاد بصفة عامة³.

¹ عبد الكريم غازي، اختصاصات مجلس الدولة، مذكرة شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص منازعات إدارية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2015، ص 117.

² المادة 950 من القانون رقم 13.22 المؤرخ في 12 يوليو 2022، يعدل ويتمم القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر، عدد 48 الصادرة بتاريخ 2022.07.17.

³ زهرة نصيبي، الاختصاص النوعي بين مجلس الدولة والمحاكم الإدارية في الجزائر، شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012، ص 107.

رابعاً: آثار الطعن بالنقض

قبل تحديد آثار الطعن بالنقض نشير إلى أن تطبيق قواعد ق.إ.م.إ. على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة كقاضي طعن بالنقض يقتضي مماثلة هذا الأخير بالمحكمة العليا في هذا المجال، وهو الأمر الذي نص عليه التعديل الدستوري لسنة 2020، الذي أحدث محاكم إدارية للاستئناف، كما عدل من مسار مجلس الدولة باعتباره أعلى هيئة في القضاء الإداري من خلال القوانين ذات

الصلة التي أتبعته تعديل المادة الدستورية، والتي بدورها نصت على دور مجلس الدولة كهيئة مقومة الأعمال الجهات القضائية الإدارية وموحدة للاجتهااد القضائي الإداري، مع ملاحظة بأن الطعن بالنقض في المواد الإدارية ليس له أثر موقوف وهو ما تضمنته المادة 909 من ق.إ.م.إ.، أما فيما يخص الآثار المترتبة عن ممارسة الطعن بالنقض فيمكن تحديدها فيمايلي:

1. رفض الطعن شكلاً لعدم توفر الشروط الشكلية المطلوبة والمقررة قانوناً؛
2. رفض الطعن لعدم التأسيس، أي قبول الطعن بالنقض شكلاً ورفضه من الناحية الموضوعية لانعدام الأساس القانوني ولافتقاده أحد الأوجه المذكورة والمحددة قانوناً؛
3. قبول الطعن شكلاً وموضوعاً وفي هذه الحالة فإن مجلس الدولة يعمد إما إلى نقض القرار كلياً أو جزئياً مع الإحالة إلى الجهة القضائية المختصة التي أصدرت القرار المطعون فيه بالنقض بتشكيكة جديدة، أو الإحالة إلى جهة قضائية أخرى من نوع ودرجة الجهة التي أصدرت الحكم المطعون فيه بالنقض¹، واستثناءاً يكتفي بنقض القرار دون إحالة وذلك في حالات وأوضاع حددها المشرع².

أما إذا تعلق الأمر بقرارات مجلس المحاسبة المطعون فيها بالنقض أمام مجلس الدولة، فإن المادة 958 من ق.إ.م.إ. نصت على أنه: " عندما يقرر مجلس الدولة نقض قرار مجلس المحاسبة، يفصل في الموضوع أي أن نقض مجلس الدولة لقرارات مجلس المحاسبة يخول قانوناً كامل الولاية على القضية من ناحية القانون والوقائع، أو بمعنى أدق يخوله سلطة التصدي بقوة القانون للقضية دون أن يكون ملزماً بإعادة القضية إلى الجهة مصدة القرار³.

¹ أنظر المادة 364 من ق.إ.م.إ. المعدل والمتمم.

² أنظر المادة 365 من ق.إ.م.إ. المعدل والمتمم.

³ محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 210.

الفرع الرابع: ضمان إمكانية الطعن في قرار الغلق المؤقت بطريق الإستعجال

تعتمد كل التعاريف لمفهوم الاستعجال على عنصر الخطر الذي يهدد الحق ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه، وبالتالي فمفهوم الاستعجال هو أنه الحالة التي يكون فيها الحق مهدد بخطر حال، ومن شأنه إحداث ضرر يصعب إصلاحه¹، كذلك القانون لم يعرف فكرة الاستعجال، فيما أن المادة 183 من قانون الإجراءات المدنية تتكلم فقط عن أحوال الإستعجال والمادة 187 من جهتها تتكلم عن حالات الضرورة القصوى، فالقانون لم يوضح الحالات التي يتوفر فيها الاستعجال بل ترك تقدير هذه المسألة للقاضي²، وعنصر الاستعجال من النظام العام لا يجوز لأطراف الدعوى الاتفاق على وجوده أو عدمه، كما لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توافر عنصر الإستعجال، ويجب أن يتوفر عنصر الاستعجال عند رفع الدعوى³ وعند الفصل فيها، فإن قاضي الاستعجال يصبح غير مختص نوعيا بالنظر في الدعوى.

فغير الميدان الجبائي، تجد الأمر المتعلق بتأجيل تحصيل الضرائب⁴ "القضية المتعلقة، بالمدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر، حيث أنه بموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط المحكمة العليا بتاريخ 25/02/1985 استأنف نائب مدير الضرائب بورقلة الأمر الاستعجالي الصادر في 19/12/1984، الذي أمر بمقتضاه رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بقسنطينة عند فصله في القضايا الاستعجالية، بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها طوطال الجزائر الغاية حل النزاع في الموضوع، إن هذه الحيثية التي أخذت كمبرر لتوفر عنصر الاستعجال من طرف قضاة الاستئناف الذين أبدوا القرار بخصوص توافر عنصر الاستعجال وبالتالي الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة، لكن هذه الحيثية والتي إعتد عليها التأجيل التحصيل تمس بأصل الحق وهو ما أدى بقضاة الإستئناف إلى نقض القرار".

ولكن السؤال المطروح، والذي يخص قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري والقابل للطعن فيه عن طريق الإستعجال كما جاء في نص المادة 146 من ق.إ.ج⁵ والموافقة للمادة 186 لقانون المالية لسنة 2002 والتي تنص في الشطر الثاني بما يلي "إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق".

¹ محمد إبراهيم، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 91.

² سيف النصر سليمان، القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، طبعة 1989، ص 140.

³ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في لتشريع الجزائري، ط 2، دار الهدى الجزائر، 2008، ص 101.

⁴ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 150.

⁵ أنظر المادة 146 من ق.إ.ج

فإذا تفحصنا نص المادة المذكورة أعلاه تجد أن المشرع منح مهلة 10 أيام للمكلف بالضريبة لكي يتجنب تنفيذ قرار الغلق وذلك بشرط تحريره من دينه الضريبي أو باكتسابه أجلا للتسديد على أن يوافق قابض الضرائب على ذلك.

ومن جهة ثانية نص المشرع صراحة بأن الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، وبالتالي نستخلص فإن الطعن الاستعجالي لا يخص قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري وإنما يخص قرار القابض برفض الاكتساب لأجل التسديد. فشرط الإستعجال يتمثل في رفض القابض الطلب المكلف المتضمن أجلا للتسديد والذي يترتب عليه غلق المحل.

خلاصة الفصل:

ختاماً لما تم تناوله في هذا الفصل المعنون بضمانات المكلف بالضريبة المقرنة بالمنازعات الجبائية، يمكن القول بأنه رغم تعدد وتنوع الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة سواء كانت ضمانات إدارية أو قانونية والتي أقرها المشرع ضماناً لحماية الشخص المكلف من مواجهة تعسفات الإدارة الضريبية وتمكينه من الدفاع عن نفسه وحقوقه.

يمر مسار الطعن في المنازعات الضريبية بثلاث مراحل أساسية مترابطة، تقتضي القوانين الجبائية الالتزام بها حفاظاً على حقوق المكلفين وضماناً لحسن سير العدالة الجبائية.

تتمثل المرحلة الأولى في الطعن الإداري المسبق، الذي يشكل إجراءً وجوبياً لا بد منه لقبول أي طعن قضائي لاحق. ويتعين على المكلف بالضريبة، قبل اللجوء إلى القضاء، أن يتقدم باعتراض أو بشكوى أمام الإدارة الضريبية المختصة، وذلك وفقاً للأشكال والأجال القانونية المحددة.

وتلتزم الإدارة الضريبية، بناءً على هذا الطعن، بفحص النزاع والتحقيق فيه وفقاً لقواعد إجرائية دقيقة، وصولاً إلى إصدار قرار معلل بشأن موضوع الشكوى سواء بالقبول أو بالرفض الكلي أو الجزئي.

وفي حالة عدم اقتناع المكلف بالضريبة بالقرار الإداري الصادر بشأن اعتراضه، سواء صدر عن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، فإنه يُفتح له المجال للطعن في القرار أمام اللجان الإدارية للطعن المختصة إقليمياً ونوعياً، وذلك وفقاً للمقتضيات المنصوص عليها صراحة ضمن أحكام ق.إ.ج.

وتعد هذه اللجان بمثابة هيئات شبه قضائية تدرس النزاع من جديد، وتصدر بشأنه قرارات قد تكون محل قبول أو طعن آخر.

وعند استنفاد المكلف بالضريبة لجميع مراحل الطعن الإداري، دون التوصل إلى تسوية كاملة ونهائية للنزاع محل الطعن، ينتقل النزاع إلى المرحلة الثالثة، وهي الطعن القضائي.

ويتم في هذه المرحلة عرض النزاع أمام القضاء المختص، الذي يتولى البت فيه بصورة نهائية وفقاً للأصول القضائية والإجراءات المنصوص عليها في القوانين ذات الصلة، مما يكفل للمكلف حقه في التقاضي ويضمن مبدأ الشرعية والإنصاف في فرض وتحصيل الضريبة، فإن تلك الضمانات تظل غير فعالة عن تحقيق الحماية الكاملة واللازمة للمكلفين بالضريبة.

خاتمة

في ختام هذا البحث، يتضح أن المشرع الجزائري قد تبنى نهجاً متوازناً في تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وذلك من خلال منح الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة تمكّنها من حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان تحصيل العائدات الجبائية بشكل فعال، دون أن يكون ذلك على حساب الضمانات الأساسية المكفولة للمكلف. ومن أبرز هذه الصلاحيات، تمكين الإدارة من تصحيح الإقرارات الجبائية التي يقدمها المكلفون، باعتبارها مصدراً رئيسياً للبيانات الجبائية، مع الإقرار في الوقت ذاته بعدم كفاية هذه الإقرارات كأداة وحيدة لضمان العدالة الجبائية.

قد أرسى المشرع مجموعة من الآليات القانونية التي تضبط هذه الصلاحيات وتضمن عدم تعسف الإدارة في ممارستها، حيث ألزم الإدارة الضريبية باتباع إجراءات محددة عند مباشرتها لعملية التصحيح، على رأسها ضرورة إخطار المكلف بنية التصحيح، وتمكينه من الاطلاع على أسباب التصحيح ومبرراته القانونية، ومنحه فرصة الرد وتقديم ما لديه من دفوعات سواء عن طريق المراسلة أو من خلال المقابلة المباشرة. كما أوجب المشرع أن تكون قرارات الإدارة مؤسسة على معطيات واقعية دقيقة ونصوص قانونية صريحة، بما يسمح بإخضاعها لرقابة قضائية أو إدارية فعالة في حال النزاع.

علاوة على ما سبق، فقد حرص المشرع على تكريس مجموعة من الضمانات ذات الطابع الإداري التي تُعدّ بمثابة أدوات حماية للمكلف، بشرط مباشرته لإجراءات الطعن الإداري في مواجهة القرار الجبائي محل الخلاف. إذ لا يُمكن للمكلف الاستفادة من تلك الضمانات، بما في ذلك الحق في تأجيل تنفيذ مبلغ الضريبة المتنازع عليه، ما لم يبادر بتقديم طعن أولى أمام الجهة الإدارية المختصة. ويُعتبر هذا التنظيم إجراءً سابقاً واجباً قبل مباشرة أي طعن قضائي، وهو ما يعكس توجه المشرع نحو تشجيع الحلول الإدارية للنزاعات الجبائية وتخفيف العبء عن الجهاز القضائي، مع إتاحة إمكانية التأجيل القانوني للدفع ريثما يتم البت في النزاع وفقاً للإجراءات القانونية المقررة.

إنّ مجمل هذه التدابير تُظهر بجلاء مدى سعي المشرع لتحقيق التوازن الدقيق بين فعالية الإدارة الضريبية في أداء مهامها من جهة، وضمان احترام حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، في إطار من الشفافية، والمشروعية، والعدالة الجبائية.

في ضوء ما سبق، يمكن القول إنّ المرحلة القضائية من المنازعة الجبائية تُعدّ امتداداً مهماً لحماية حقوق المكلف، حيث منح المشرع لهذا الأخير جملة من الضمانات الإجرائية والقانونية التي تكفل له الدفاع عن مصالحه أمام جهات القضاء الإداري، سواء أمام المحكمة الإدارية كدرجة أولى أو أمام المحكمة الجهوية للاستئناف كجهة استئناف ومجلس الدولة كجهة نقض، وقد تجسدت هذه الضمانات في تمكين المكلف من

الطعن في قرارات الإدارة الضريبية ضمن آجال قانونية محددة، مع فتح المجال أمامه للجوء إلى تدابير استعجالية، كطلب تأجيل الدفع أو وقف تنفيذ القرار الإداري، تقادياً لأي ضرر يصعب تداركه.

علاوة على ذلك، أتاح المشرع للمكلف إمكانية اللجوء إلى جملة من الإجراءات ذات الطابع الاستعجالي التي تهدف إلى الحد من الأضرار الفورية التي قد تترتب عن تنفيذ القرارات الجبائية محل الطعن، ومن أبرز هذه الإجراءات، إمكانية تقديم طلب تأجيل تنفيذ الالتزام بالدفع إلى حين صدور حكم قضائي نهائي في موضوع النزاع، وكذلك تقديم طلب مستعجل لوقف تنفيذ القرار الإداري الجبائي، حمايةً للمكلف من آثار قد تكون جسيمة وغير قابلة للإصلاح لاحقاً.

كما يتمتع المكلف، في إطار ضمان حقه في الدفاع، بحق طلب مراجعة أعمال التحقيق التي أنجزتها الإدارة الضريبية، وهو إجراء قد يفضي إلى تصحيح أو تعديل الوقائع أو التقديرات التي بُنيت عليها القرارات الجبائية، بما يخدم مصلحة المكلف. ويضاف إلى ذلك حقه في طلب إجراء خبرة قضائية يُعهد بها إلى مختصين في المجال الضريبي، يكون لرأيهم الفني دور معتبر في تكوين قناعة القاضي، مما يساهم في إضفاء قدر أكبر من الموضوعية والدقة على الأحكام الصادرة في هذا النوع من المنازعات، ويعزز بالتالي ضمانات المحاكمة العادلة في المجال الجبائي.

حيث توصلنا للنتائج التالية:

- أثبتت الدراسة أن التشريعات الضريبية الحديثة تتجه في مجملها نحو تكريس منظومة قانونية متكاملة لحماية حقوق المكلف بالضريبة، من خلال تضمينها لنصوص صريحة تكفل له مجموعة من الضمانات القانونية، سواء في مرحلة الفرض أو التحصيل أو أثناء الطعن، وهو ما يعكس التزام المشرع بمبدأ المساواة أمام القانون وضمن التوازن بين مصالح الإدارة ومصالح المكلف.
- على الرغم من تبني النصوص القانونية لعدد من الضمانات الحمائية، إلا أن التطبيق العملي لتلك الضمانات لا يخلو من إشكاليات تعيق نجاعتها، من أبرزها ضعف فعالية الرقابة القضائية أحياناً، أو تعقيد الإجراءات الإدارية، مما يؤدي إلى إفراغ تلك الضمانات من مضمونها الفعلي ويحد من قدرتها على تحقيق الحماية المرجوة للمكلف.
- أظهرت نتائج البحث أن نسبة معتبرة من المكلفين يفتقرون إلى الإلمام الكافي بحقوقهم القانونية في مواجهة الإدارة الضريبية، وهو ما يجعلهم في كثير من الحالات عرضة للانتهاك التلقائي لقرارات قد تكون مجحفة، نتيجة غياب المعرفة القانونية اللازمة لممارسة حقوقهم في الطعن أو الاعتراض.

- تشير بعض التشريعات الضريبية إلى منح الإدارة صلاحيات تقديرية واسعة في التقدير والتفسير، وهو ما قد يؤدي في غياب الضوابط والرقابة الفعالة، إلى استخدام هذه الصلاحيات بشكل قد يضر بمصالح المكلف، الأمر الذي يستدعي ضرورة إعادة النظر في الحدود القانونية المرسومة لتلك السلطة.
- أثبتت الدراسة أهمية إرساء قضاء متخصص في المادة الضريبية، بالنظر إلى الطابع الفني والتقني للمنازعات الضريبية، وذلك ضماناً لتحقيق العدالة الناجزة والفصل الموضوعي والسريع في النزاعات، على نحو يسهم في تعزيز ثقة المكلف في المنظومة القضائية.
- خلص البحث إلى أن الرقمنة المعتمدة في الإدارة الضريبية ساهمت في تقليص هامش الخطأ البشري، وتسريع وتيرة الإجراءات، فضلاً عن تعزيز الشفافية، مما يشكل ضمانة غير مباشرة تعزز من حماية حقوق المكلف وتحد من تعسف الإدارة.

ومن قبيل توصيات التي يمكن تقديمها في هذا الصدد

- توصي الدراسة بضرورة تطوير وتحديث النصوص القانونية المتعلقة بالضريبة، بما يكفل حماية فعالة للمكلف، من خلال توسيع نطاق الضمانات القانونية وتوضيح الإجراءات الضريبية، والحد من السلطة التقديرية الواسعة المخولة لإدارة الضرائب.
- ينبغي إلزام الإدارة الضريبية بتسبيب قراراتها الإدارية، وضمان حق المكلف في الاطلاع على ملفه الضريبي بكامل مرفقاته، بما يتيح له ممارسة حقه في الطعن والاعتراض على نحو فعال ومستدير.
- توصي الدراسة بإنشاء محاكم ضريبية متخصصة ومستقلة، تُمكن من الفصل السريع والعاقل في المنازعات الضريبية، وتحقيق العدالة الضريبية بما يتناسب مع خصوصية وطبيعة هذا النوع من القضايا.
- ضرورة اعتماد برامج توعية قانونية موجهة للمكلفين بالضريبة، لتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم، بما يعزز من قدراتهم في مواجهة الإدارة الضريبية، ويُسهم في تقليص حجم النزاعات الناتجة عن الجهل بالإجراءات القانونية.
- توصي الدراسة بالاستمرار في رقمنة الإجراءات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بتقديم التصريحات والطعن في القرارات، لما لذلك من دور في تسريع المعاملات، والحد من مظاهر التعسف الإداري، وتعزيز مبدأ الشفافية.
- يتعين إرساء آليات رقابية مستقلة وفعالة على عمل الإدارة الضريبية، بما يضمن احترام الحقوق والضمانات المخولة للمكلف، ويحد من الانحراف في استعمال السلطة التقديرية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

❖ المصادر والمراجع باللغة العربية

I. المصادر باللغة العربية

أولاً: النصوص القانونية:

- مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، ج.ر. عدد 82.

ثانياً: النصوص التشريعية:

1. القوانين العضوية:

- القانون العضوي رقم 22-10 المؤرخ في 09 جوان 2022، يتعلق بالتنظيم القضائي، ج.ر. عدد 41، سنة 2022.
- القانون العضوي رقم 22-11 المؤرخ في 09 جوان 2022، يعدل ويتم القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج.ر. عدد 41، سنة 2022.

2. الأوامر:

- الأمر رقم 76-104 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر. عدد 08، لسنة 1977.
- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بموجب القانون 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر. عدد 83، صادر في 31 ديسمبر 2020.

3. القوانين:

- القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج.ر. عدد 37، سنة 1998.

- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المتضمن ق.إ.ج المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 16/20 المؤرخ في 31 سبتمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر عدد 83، مؤرخ في 31 سبتمبر 2020، ص 13.
- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، صادر بتاريخ 23/04/2008.
- القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، ج.ر عدد 77، صادر في 29 ديسمبر 2016.
- القانون رقم 22-13 المؤرخ في 12 يوليو 2022، يعدل ويتم القانون رقم 08/09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر، عدد 48 الصادرة بتاريخ 17.07.2022.

II. المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب:

- ابراهيمي محمد، الوجيز في الاجراءات المدنية-الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- ابن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، د.س.ن.
- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار بغداوي للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 2، 2009.
- بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، الجزء الاول، الاحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية -الاجراءات الخاصة بكل جهة قضائية، الجزائر، كليك للنشر، 2012.
- حسين طاهري، المنازعة الضريبية، شرح لق.إ.ج، دار الخلدونية، الجزائر، بدون رقم طبعة، 2005.
- حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994.

- خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار حامد، الأردن، 2004.
- سيف النصر سليمان، القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، طبعة 1989.
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل، عمان، 2008.
- طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2007.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الطبعة الأولى، الجزائر، 2012.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2005.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في لتشريع الجزائري، ط 2، دار الهدى الجزائر، 2008.
- عمار بوضياف، القضاء الإداري، طبعة معدلة طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج "الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية"، دار هومة، الجزائر، 2005.
- العيد صالح، الوجيز في شرح ق.إ.ج، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
- فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في قضاء الاستعجال الإداري، دراسة قانونية فقهية وقضائية مقارنة، دار هومة، الجزائر، د.ط، 2007.
- محمد إبراهيم، القضاء المستعجل، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري، دعوى الإلغاء، دار العلوم للنشر والتوزيع، د.ط، الجزائر.
- محمد علوم محمد علي المحمود، الطبعة القلنونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، المنشورات الحلبي الحقوقية، ط 1، بيروت، لبنان، 2010.

- محمد فوزي نويجي، الطعن بالاستئناف امام القضاء الإداري، دار مصر للنشر والتوزيع، م 02، القاهرة، مصر، 2021.
- محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995.
- مصطفى عوادي، يوسف زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
- منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1. أطروحات الدكتوراه:

- فاطمة الزهراء زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014.
- ميلود بن عماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تلمسان، 2017/2018.
- يحي بدائية، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2020.
- أمينة عديد، الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، 2021/2020.
- عبد الرؤوف أولاد سالم، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2024.

2. مذكرات ماجستير

- لونيس عبد الوهاب، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، نيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة وهران، 2001.

- إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004.
- عيسى بوالخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إقتصاد التنمية، جامعة الحاج بلخضر، باتنة، 2004.
- رجاء أحمد محمد، خويلد الطعن القضائي في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.
- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة، 2007/2008.
- قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
- جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق 96 - 95 جامعة الجزائر 1، 2008-2009.
- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبة أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الجزائر، 2011.
- زهرة نصيبي، الاختصاص النوعي بين مجلس الدولة والمحاكم الإدارية في الجزائر، شهادة الماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012.
- فريدة زيتاني، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، تخصص إدارة ومالية ، 2011 - 2012.

- درين زاقي النظام القانوني للمنازعة الضريبية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية جامعة الجزائر 1 السنة الجامعية 2016-2017.
- مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة لنيل درجة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2018.
- ابراهيم عبيدات، عبد الرحيم عصمانية، نجيب سوير، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007.

3. مذكرات ماستر

- حمزة بلهوشات، ضمانات المكلف بالضريبة في ق.إ.ج، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.
- لخضر بن قايد، القوجال بوحركات، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2018.
- إكرام نور الهدى طالبي، إيمان بودلال، حقوق المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق، قسم الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة عين تموشنت بلحاج شعيب ، 2023_2024.
- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر بسكرة.

ثالثا: المقالات

- أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 45، قالمة، العدد 34، سبتمبر 2013.
- بكرتي بومدين، رشيد يوسف، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، العدد 15، 2015.
- بوزيد غلابي، مكي حشمة، النظام القانوني للمحكمة الإدارية للاستئناف في الجزائر، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 18، العدد 01، 2023.

- حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
- حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
- حميرط عبد المالك، جبري محمد، الضمانات التي يقدمها التشريع الجزائري للمكلف بالضريبة في عملية التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، 2021.
- زوبيدة كريبي، "المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية"، مجلة مجلس الدولة، عدد 07، 2005.
- زودة عمر، الاجراءات المدنية والادارية في ضوء اراء الفقهاء واحكام القضاء، اونسيكلوبيديا، م 2، الجزائر، 2015.
- سعاد ملاح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي ليباس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2016.
- سميرة بلغواطي، عمار زعبي، ضمانات المكلف بالضريبة في مواجهة سلطة الإدارة الجبائية أثناء تأسيس الضريبة، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الوادي، المجلد السابع، العدد الثاني، 2023_11_30.
- سيد اممر، محمد، ضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة اثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الواحات للبحوث ودراسات، جامعة غرداية، مجلد 13، العدد 2، 2020.
- عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد، 47 جوان. 2017.
- عبد الرحيم لواج، تقييم فعالية التحقيق المحاسبي في تقويم تصريحات المكلفين بالضريبة-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مجلة أوراق اقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، العدد 02، الجزائر، 2018.
- عبد الرؤوف أولاد سالم، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة , 2024.

- عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر تطورها وخصائصها (دراسة تطبيقية)، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل الجزائر، العدد 8 2006.
- عبد الكريم غازي، اختصاصات مجلس الدولة، مذكرة شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص منازعات إدارية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 2015.
- فاتح احمية، رجاء دويس، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كألية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود وقانون الاعمال، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل الجزائر، مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، المجلد 7، 2022.
- فهيمة بلول، المستجدات الإجرائية في المادة الإدارية دراسة على ضوء القانون رقم 22-13، الذي يعدل ويتمم القانون رقم 08-09، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، 01 ديسمبر 2022.
- لهي بوعلام، نحو إطار مقترح لفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009.
- ماجدة شهيناز بودوح، التعديلات الواردة على شروط رفع الدعوى الادارية في القانون الجزائري، مجلة الاجتهاد القضائي، 2016.
- محمد بودالي، أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
- محمد سيد أعر، "الجزء المترتب عن عدم استجابة المكلف لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 01، 2016.
- محمد سيدا عمر، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء فترة التحقيق الجبائي، مجلة الوحدات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 2، 2020.
- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة.
- مراد ميهوبي، إجراءات التحقيق المحاسبي وضمانات المكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر.
- مراد ميهوبي، التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة قيد التحقيق المحاسبي وضمانات حقوقه في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية- المجلد 08، العدد 01،

- منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثالث، 2011.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات، 2017.
- هشام باهي، محمد بن محمد، شرط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد، 12، العدد، 01 مارس، 2020.
- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، العدد 11، الجزء الثاني، 2007.

رابعاً: الإجتهااد القضائي:

- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 2005773 الصادر في 25 /02 /2001.
- مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد 9، 2009.
- قرار مجلس الدولة رقم 00211 الصادر بتاريخ 2020/07/16 غير منشور

❖ المراجع باللغة الفرنسية

I. Ouvrages:

- Brunon jacque. Le contrôle fiscal, L.G.D.J, Paris.
- Charles DEBBASCH, Jean Claude RICCI, contentieux administratif. 7ème édition. Dalloz, paris, 2001.
- Christian Marguet. Le controle fiscal. L.G.D.J. Paris, 1984.
- Claude Laurent, le contrôle fiscal, la vérification de comptabilité, Edition comptabilité MALSHEBRE, 1995.
- Georges Patrick, Droit fiscal, edition foucher, Vanvers, France, 2009.
- Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux, MF, DGI, DC, 2010.
- Laurent claud, Le contrôle fiscal: la verification de comptabilite, edition comptabilite, malsebre 1995.
- Louis Troabas, Cottet jean-marie, Droit fiscal, Beme édition, Dalloz, Paris, 1999.
- Patrik georges, Droit fiscal edition foucher. Vanvers. France, 2009.

II. Thèse et mémoire :

- Alim Brahim, Le contrôle fiscal, mémoire de fin d'étude, IEDF septembre 1997.

III. Article :

- P.F Racine. L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal.rev du Cons E A.N special sur le contentieux fiscal. 2003.

قائمة الملاحق

تذكير ببعض الأحكام الجبائية

المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، على أن يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته عشرون (20) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والآلوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً.

المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية: لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، 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 التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه، بموجب أحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. يمدد هذا الأجل بسنة (01) عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

لا يُحتج بمهلة التحقيق في عين المكان أمام الإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة.

وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية: يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى:

- 1- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله أو فعل الغير.



هام! عند القيام بأعمال الرقابة وأثناء النقاش الوجيه مع المحقق (المحققين)، يمكنكم تقديم ملاحظاتكم، اعتراضاتكم واختلافاتكم في الرأي إلى السيد.....

رقم الهاتف:

ويمكنكم أيضاً في نهاية هذه المرحلة، طلب لقاء السيد..... رقم الهاتف

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ميلة يوم

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية ميلة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
فرقة الفتيش والتحقق الجبائي
رقم: / ف ت ج م / 2024

الى السيد :
النشاط:
العنوان:

طلب توضيحات

تطبيقا لنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و في إطار عملية التحقيق المحاسبي والجبائي الجارية لملفكم تبعا للإشعار رقم المعد بتاريخ :..... لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم إفادتنا بالتوضيحات اللازمة حول النقاط التالية :

-
-
-
-
-
-
-

ندعوكم للرد على هذا الطلب في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوم ابتداء من يوم الإستلام، عدم الرد تضطر الإدارة الجبائية الى تطبيق أحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

رئيس الفرقة (1)

المحقق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire
Série 0 n° 6 bis

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements suite à
la Vérification de Comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée
suivant avis de vérification N° du se rapportant aux impôts, droits et taxes
ci-après désignés relative
aux années , , s'est achevée sans entrainer de
redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration
dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à le

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

فهرس المحتويات

III	الإهداء
V	قائمة المختصرات:
6	مقدمة
	الفصل الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق والمعمدة أثناء التحقيق
8	المبحث الأول: الضمانات السابقة لإجراء التحقيق
8	المطلب الأول: الشروط المتعلقة بعون الإدارة المكلف بالتحقيق
9	الفرع الأول: الإختصاص الشخصي
10	الفرع الثاني: الاختصاص الزماني والمكاني
12	المطلب الثاني: الشروط المتعلقة بالتحقيق
12	الفرع الأول: شروط الإشعار بالتحقيق
18	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة
18	الفرع الثالث: حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار
21	المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي
21	المطلب الأول: تحديد مدة التحقيق الجبائي
22	الفرع الأول: تحديد مدة التحقيق في المحاسبة
27	الفرع الثاني: تحديد مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة
28	المطلب الثاني: ضمانة الوجاهية في التحقيق الجبائي
28	الفرع الأول: المصادر المكتوبة
29	الفرع الثاني: المصادر غير المكتوبة
31	المبحث الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية
31	المطلب الأول: ضمانة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الجبائي
31	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التحقيق الجبائي

33	الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التبليغ.
34	المطلب الثاني: ضمانه حق الرد للمكلف بالضريبة
34	الفرع الأول: قبول المكلف بالضريبة بالتصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم
35	الفرع الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات
44	خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية
47	المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة في مرحلة تقديم الشكوى الأولية
47	المطلب الأول: الشكاية الأولية
47	الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية
49	الفرع الثاني: شكل ومحتوى الشكوى
53	الفرع الثالث: الآجال
54	المطلب الثاني: ضمان إجراء الطعن كإجراء اختياري
54	الفرع الأول: لجان الطعن المختصة
56	الفرع الثاني: أهم الضمانات المعتمدة أمام لجان الطعن المختصة
63	المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية
63	المطلب الأول: الضمانات المقترنة بالمواعيد رفع الدعوى
63	الفرع الأول: ميعاد رفع الدعوى من المكلف
66	الفرع الثاني: ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الضريبية
66	المطلب الثاني: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة
66	الفرع الأول: التحقيق الإضافي
68	الفرع الثاني: مراجعة التحقيق
69	الفرع الثالث: ضمانه إجراء الخبرة
70	المطلب الثالث: انتهاء الخصومة

70	الفرع الأول: سحب الطلب
70	الفرع الثاني: طلب التدخل من ذوي المصلحة
71	الفرع الثالث: الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية
71	المطلب الرابع: ضمانه حق الطعن
71	الفرع الأول: المعارضة أمام المحكمة الإدارية
72	الفرع الثاني: الطعن بالإستئناف أمام المحاكم الإدارية الجهوية الإستئنافية
78	الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة
84	الفرع الرابع: ضمان إمكانية الطعن في قرار الغلق المؤقت بطريق الإستعجال
86	خلاصة الفصل:
87	خاتمة
92	قائمة المصادر والمراجع
102	قائمة الملاحق
111	الملخص:

الملخص:

سعى المشرع الجزائري إلى تقييد سلطات الإدارة الضريبية من خلال تنظيم تدخلاتها بنصوص قانونية صارمة، وذلك تحقيقاً للتوازن بين سلطتها في فرض الضرائب وضمان حقوق المكلف بها. وقد أقر المشرع مجموعة من الضمانات القانونية التي تكفل حماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية أثناء ممارستها لصلاحياتها، لاسيما سلطة التحقيق الجبائي.

وتهدف الدراسة إلى تحليل الإطارين القانوني والإجرائي للرقابة الضريبية، وتسليط الضوء على أهم الضمانات القانونية المكرسة لفائدة المكلف بالضريبة والتي تشكل في مجموعها نظاماً حائماً فعالاً.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، الرقابة الجبائية

Abstract:

The Algerian legislator has sought to restrict the powers of the tax administration by regulating its interventions with strict legal provisions. This aims to achieve a balance between its authority to impose taxes and guarantee the rights of taxpayers. The legislator has established a set of legal safeguards that ensure the protection of taxpayers from the arbitrariness of the tax administration in exercising its powers, particularly the tax investigation authority.

This study aims to analyze the legal and procedural frameworks for tax auditing and highlight the most important legal safeguards dedicated to the benefit of taxpayers, which together constitute an effective protective system.

Keywords: Taxpayer, Tax Administration, Tax Audit

Résumé :

Le législateur algérien a cherché à restreindre les pouvoirs de l'administration fiscale en encadrant ses interventions par des dispositions légales strictes. Cette démarche vise à trouver un équilibre entre son pouvoir d'imposition et la garantie des droits des contribuables. Le législateur a établi un ensemble de garanties juridiques qui protègent les contribuables de l'arbitraire de l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs, notamment de l'autorité de contrôle fiscal.

Cette étude vise à analyser les cadres juridiques et procéduraux du contrôle fiscal et à mettre en évidence les principales garanties juridiques au bénéfice des contribuables, qui constituent ensemble un système de protection efficace.

Mots-clés : Contribuable, Administration fiscale, Contrôle fiscal