

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الدكتور مولاي الطاهر

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر



بعنوان:

المركز القانوني للمكلف بالضريبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في الحقوق

تخصص: قانون أعمال

تحت إشراف الأستاذ:

د. بن عيسى أحمد

من إعداد الطالبة:

منصر أمال

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ: لربي مكي رئيسا

الأستاذ: بن عيسى أحمد مشرفا مقررا

الأستاذ: هني عبد اللطيف عضوا مناقشا

السنة الجامعية

2021-2020



شكر وعرفان

وإن الشكر لله عظيمًا، والحمد لله صاحب الجود والمنى.
نشكر من سطر مذكرتنا بأحرف من تعب وأنامل من ذهب وجعل اسمه مدون بين العبارات والكلمات فهو
الأستاذ الذي طالما عرف بشمائله.

إلى الذي ساعدنا حتى تم إخراج هذه المذكرة إلى عالم النور

إلى الأستاذ المشرف "الدكتور بن عيسى أحمد"

كما أتقدم بالشكر الجزيل

وأشكر الأساتذة أعضاء اللجنة المناقشة

كما أوجه شكر إلى جميع أساتذة كلية الحقوق بجامعة سعيدة

كما لا أنسى كل من قدم لي العون لإنجاز هذه المذكرة

من قريب أو بعيد.

والشكر والحمد لله أولاً وآخراً

منصر أمال

إهداء

حققت اليوم حلماً أشاركه معكم وأهديه لمن كان سبباً فيه
قبل كل شيء أهدي هذا النجاح إلى ضلعي الثابت ونبضي الدائم
إلى ملاكي الحارس "أمي" و بطل طفولتي "أبي"
إلى إخوتي أكتافي في هذه الحياة
والأميرات الصغيرات أخواتي
إلى زوجي الكريم
إلى بناتي الصغار سيرين وسليمة
إلى أسرتي الذين غمروني في فرط إحسانهم ومحبتهم

منصور أمال

مقدمة

مقدمة:

اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة و أهدافها، و التي حددتها الفلسفات السياسية و الأنظمة الإقتصادية المتعاقبة، كما تطور مفهومها بتطور الأنظمة الإجتماعية عبر التاريخ، فتغير المفهوم من الحياة القبلية القديمة إلى الدولة المعاصرة التي تكاثرت احتياجاتها و ازدادت نقودها، الأمر الذي فرض عليها توقيع ضرائب وجبايتها حتى و لو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

و لم تكن الضريبة في بدئ الأمر تهدف إلى أية غاية إقتصادية أو التدخل في النشاط الإقتصادي أو الإجتماعي بل الهدف الأساسي هو تغذية خزانة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات غير أنه لما تخلت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي لجأت إلى توجيه الإقتصاد الوطني و إدارة قطاعات أساسية فيه و عملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية والإقتصادية العامة، بقصد تحقيق التوازن الإقتصادي و الإجتماعي و زيادة الإنتاجية و رفع مستوى المعيشة و الحد من التفاوت في توزيع الثروات و الدخل.¹

الأمر الذي جعلها تتميز بمجموعة من الخصائص عن بقية الموارد المالية نظرا لتنوعها وتعددتها و هذا راجع لاختلاف الزمان و المكان و الوعاء الذي تفرض عليه و المعدل الذي تحسب على أساسه.

من المعروف لدينا أن العلاقة الجبائية أو الضريبية تضم طرفين أساسيين، أي أنه أي علاقة جبائية تتمركز على طرفين كل منهما نقيض الثاني وهما المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، هذه العلاقة الحتمية تفرضها القوانين والتنظيمات الضريبية و التي تتعلق بمهام الإدارة الجبائية المتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة و تصفيته و تحصيلها من المكلفين بالضريبة.

¹ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، دون طبعة،

ويأخذ مفهوم المكلف بالضريبة عدة مفاهيم، إذ قد يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا و قد يكون شخصا معنويا ممثلا في مؤسسة أو شركة مثلا، الأمر الذي يؤدي إلى تقسيم المكلفين بالضريبة وفقا لأسس معينة يحددها المشرع و قد يحددها رقم الأعمال أو الدخل الذي يتمتع به هذا الطرف أي المكلف بالضريبة.

فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون، وبالتالي مهما تنوع المكلفون بالضريبة فإنها يتفرعون حسب طبيعتهم و وضعهم الاجتماعي أو المهني معتمدين كما سبق الذكر في هذا التنوع على عدة معايير فقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخل أو الضريبة المدفوعة بواسطتهم.

أما الطرف الثاني لهذه العلاقة يكمن في الإدارة الجبائية ولها من الأهمية البالغة في هذه العلاقة في كونها الأداة التي تركز عليها جميع الدول في تطبيق سياستها المالية، رغم مرورها بعدة تطورات عبر الزمن أثبتت من خلالها جداراتها و مواكبتها للتطور الحاصل في النصوص القانونية، عن طريق تطوير هيكلها الإدارية و التنظيمية، متمتعة بمجموعة من السلطات و الصلاحيات، كسلطة الفحص و الرقابة و سلطة ضمان تحصيل الضريبة.

وقد اختلف الفقه في تحديده للطبيعة القانونية التي تحكم هذه العلاقة بين مؤيد لطبيعة العلاقة على أساس أنها تعاقدية وبين معارض لها والقول على أنها ذات طبيعة تنظيمية.

غير أنه ومهما كانت هذه الطبيعة تبقى نظرة المكلف للضريبة ولالإدارة الضريبية عامة نظرة تشاؤمية وذلك راجع إلى عدة عوامل ونواحي نفسية منها و اجتماعية لعدم رضائه بدفع الضريبة المفروضة عليه، على أساس أنه لا يستفيد بأي مقابل من دفعه لها، الأمر الذي أدى إلى محاولة تلطيف و تحسين هذه العلاقة عن طريق تحسين الإدارة الجبائية في حد ذاتها من حيث هيكلها و معاملاتها و جعلها أكثر فعالية في مواجهة المكلف بالضريبة.

وقد كرس المشرع مبدأ العدل والمساوات في دفع الضريبة وذلك حسب قدرة كل شخص وفقا للمادة 64 من الدستور والتي جاء فيها: «على أن كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة، ويجب

على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، كما لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه».

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

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

أهمية الموضوع:

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

الإشكالية:

انطلاقاً مما سبق فإن إشكالية الموضوع هي: فيما يتجلى المركز القانوني للمكلف بالضربي؟
وحول هذه الإشكالية العامة فإنها تتضمن إشكالية فرعية تتمثل في:

- ما مفهوم المكلف بالضريبة والحقوق الممنوحة له؟
- فيما تتمثل الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة؟

أهداف الموضوع:

تبيان مفهوم المكلف بالضريبة وحقوقه والضمانات وإبراز العوائق التي توسع من الفوارق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والحد منها لكي تصبح العلاقة بينهما علاقة ثقة لا علاقة عدم تجاوب طرف للطرف الآخر وعدم أصول النزاع إلى المحاكم الإدارية.

المنهج المتبع:

أما المنهج المتبع حول هذه الدراسة فهو منهج وصفي تحليلي لمختلف ما جاءت به من النصوص القانونية والتي تتعلق بالضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء كانت إدارية أو قضائية وقد جاءت هذه النصوص المتعلقة في قوانين مختلفة منها ما جاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة وغيرها من القوانين التي تحكم هذا الجانب من النزاع الجبائي.

خطة الدراسة:

من خلال الأسئلة التي أثيرت في الإشكالية فإن الإجابة عليها ستكون وفق خطة من خلالها تبرز الضمانات التي أحاطها المشرع بحماية المكلف بالضريبة والمراحل التي مر بها النزاع والإجراءات التي يتبعها ضد الإدارة الجبائية، سواء في المرحلة الإدارية أو القضائية حيث انتهجنا لذلك خطة ثنائية قسمنا لفصلين: وستقوم الدراسة في الفصل الأول حول العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الفصل الثاني حول الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة.

الفصل الأول:
الاطار التنظيمي للإدارة
الضريبية

الفصل الأول: الاطار التنظيمي للإدارة الضريبية

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بها و الآخر الإدارة الضريبية¹ إذ أن الأول دائما مطالب و مدين و ملتزم؛ أما الثاني فهو الذي يطلب و يفحص و يراقب و ينفذ و بطبيعة الحال؛ إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك إما طرف ضعيف و الآخر قوي؛ و إما تعادل في القوتين، و لكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبرا فلا بد أن تنتفي علاقة التعادل ليصبح أحد الطرفين هو الأقوى و الآخر هو الأضعف.

وفي هذه الحال نجد أن المكلف بالضريبة هو الضعيف بكل تأكيد لأنه هو المعني بالقانون الضريبي من حيث الالتزام قبل الخزينة بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، و إذا ما أحل في هذا الالتزام أو توائى فيه فإنه يتعرض للجزاءات و للعقوبات حتى يجبر على دفع ديونه. أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث أنها المعنية بتطبيق و تنفيذ القوانين الضريبية بما لها من حقوق و سلطات مخولة لها قانونا لممارسة سلطاتها اتجاه المكلف بالضريبة² سواء تعلق الأمر بسلطات الفحص و الرقابة أو سلطات ضمان تحصيل الضريبة.

المبحث الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة

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

وهذا الشخص لا يتحدد إلا بالقانون كما هو الحال للضريبة التي يلتزم بدفعها، فهناك أنواع متعددة للمكلفين بالضريبة تستلزم تقسيمهم على أسس معينة قد تستند إلى المشرع ذاته أو إلى رقم

¹ نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، د. ط، القاهرة، 2008، ص14.

² رايح رتيب، الممول وإدارة الضريبة، دار النهضة العربية، د. ط، القاهرة 1991، ص05.

الأعمال أو الدخل لهؤلاء المكلفين، و بالتالي لا بد من التطرق إلى المفاهيم المختلفة للمكلف بالضريبة و أنواعهم و تحديد حياته فيما يتعلق بمكان إعاشته و بوسائلها¹.

المطلب الأول: المكلفين بالضريبة.

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

الفرع الأول: مفهوم المكلف بالضريبة.

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة².

إذا يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون والضريبة أيضا تتحدد بموجبه و التي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون³.

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

¹ رابع رتيب، المرجع السابق، ص 10.

² رابع رتيب، المرجع نفسه، ص 12.

³ هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2006، ص 34.

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

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

ويتحقق هذا في حالة ظاهرة رجعية الضريبة¹ أو ظاهرة نقل عبء الضريبة حيث تفرض الضريبة على المكلف بها قانونا، و يتمكن هذا الأخير من نقل عبئها إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها؛ و هذا الفرض يحدث غالبا في الضرائب غير المباشرة كأن تفرض الضريبة مثلا على تاجر الجملة (بصفته المكلف بالضريبة القانوني) و يستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءا منه إلى تاجر التجزئة.

و قد يتمكن هذا الأخير أيضا من نقل عبئها في النهاية إلى المستهلك و بصفة رئيسية فإن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصيا و لكن القانون قد يسمح في الواقع للخبزينة العامة بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص لآخر مختلف عن المكلف بالضريبة و هو هنا المدين بالضريبة؛ و في هذه الحالة فإن التمييز يكون مهم جدا بين المكلف بالضريبة و المدين في حالتين رئيسيتين، و هي حالة التضامن عند إعسار المكلف بالضريبة و حالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع.

¹ يقصد بظاهرة نقل عبء الضريبة نقل العبء النقدي المباشر للضريبة من المكلف بها والذي فرضت عليه إلى مكلف آخر غير الذي فرضت عليه و الذي يتحملها في النهاية و في مقابل هذه الظاهرة هناك ما تسمى بظاهرة الاستقرار النهائي للعبء المباشر للضريبة مما يتحدد معه المكلف الذي ستقع عليه الضريبة و تستقر بالفعل عليه.

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

وعلى هذا فالخاضع للضريبة هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع المفروضة في القانون؛ أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها و في معظم الحالات تتحد صفة الخاضع للضريبة بصفة المدين بها، لكن بصورة غير آلية.

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

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

¹ Frédéric Douet ;Précis de droit fiscal de la famille.2^{ème} édition.Litec.

Paris.2002.p249

² هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص36.

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

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

- المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن كيانها القانوني؛ سواء كانت الشركات مساهمة أو توصية بالأسهم؛ أو ذات مسؤولية محدودة.
 - المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن القانون الذي أنشئت في ظل أحكامه.
 - المساواة في المعاملة الضريبية بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات الأموال.
- إما بالنسبة لتطبيق مبدأ حيادية الضريبة على الأشخاص الطبيعية فقد ساوى المشرع الضريبي بين المرأة والرجل في خضوعها إلى الضريبة وبالأخص ضريبة الدخل بغض النظر عن حالتهم الاجتماعية. إما الحيادية في المعاملة الضريبية للأنشطة المختلفة فأثما تشمل كافة الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو تقديم الخدمات... إلخ.

الفرع الثاني: وسائل معيشة المكلفين بالضريبة

إن المكلف بالضريبة أي كان لا بد له من مكان يعيش فيه وأن تكون له أيضا من الوسائل المادية اللازمة التي يعيش منها في حياته، وعليها تفرض الضرائب، وبهذا سنتناول هذا الفرع في قسمين:

¹ عبد الرؤوف قطيش، الضريبة على القيمة المضافة، دار الخلدون للطباعة والنشر، ط 01، بيروت، ص 82.

القسم الأول مخصص لمكان معيشة المكلف بالضريبة؛ والقسم الثاني مخصص لوسائل معيشتهم.

أ - مكان معيشة المكلف بالضريبة:

المكلف بالضريبة كشخص يعيش حياته في المجتمع داخل دولته أو داخل دولة أجنبية و في إقليم معين و داخل مسكن محدد؛ كما أن له مقر عمل رئيسي معلوم و هو الذي تفرض عليه الضريبة؛ ذلك على اعتبار أن الإقامة الضريبية للشخص المكلف بالضريبة لها شأن كبير وأهمية بالغة في المعاملة الضريبية لهذا الشخص؛ من حيث الإعفاءات الضريبية المقررة وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة؛ و قيمة الضريبة؛ الأمر الذي أدى إلى وجود نصوص قانونية تحدد من خلالها ما إذا كان الشخص مقيما أم غير مقيم، حتى يتسنى لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من الوصول إلى وعاء معاملة ضريبية واحدة لا اختلاف عليها و في هذا ينص قانون الضرائب المباشرة الجزائري في مادته 03¹ على ما يلي: "يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلكم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى...".

و من خلال هذه المادة يتضح جليا أن المشرع الجزائري لم يعتمد فقط على الأشخاص المقيمين في الجزائر، و إنما حتى الذين لهم عائلات من مصدر جزائري فيخضعون إلى أحكام القانون الضريبي الجزائري و هو نفس النهج الذي انتهجه المشرع الضريبي الفلسطيني في مادته الأولى بالنص على ما يلي: "المقيم: الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن 120 يوما خلال السنة التي تحقق فيها الدخل؛ متصلة أو متقطعة، و كان له مكان إقامة دائمة في فلسطين و عمل عملا رئيسيا فيها: - الفلسطيني: إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفا أو مستخدما لدى السلطة الوطنية أو أي هيئة محلية.

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

- الفلسطيني المعاد إلى شخص معنوي خارج فلسطين.
 - الشخص الطبيعي غير الفلسطيني خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن 183 يوما متصلة أو متقطعة... الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية و يكون مركز إدارته في فلسطين"¹.
- وبالرجوع إلى القانون الفرنسي فإن هذا الأخير يشير دائما إلى المنزل الضريبي: والمقصود به توحيد الفرض الضريبي على الأسرة كوحدة ضريبية واحدة بالنظر إلى الدخل الذي يحصل عليه كل من الزوج والزوجة و أولادهم؛ و حتى الأشخاص الذين يعيشون على عاتقهم و يقيمون معهما داخل نفس المسكن و الذي يسميه المشرع الضريبي الفرنسي بالمسكن الضريبي في مادته التاسعة (09) من القانون العام الضريبي الفرنسي².
- ولكن في النهاية نجد أنه اعتمد في معنى الأسرة أو المنزل الضريبي على أنه مكان للإعانة أو السكن المعتمد بالنسبة للمكلف بالضريبة وزوجته و أولاده؛ و التعرض من ذلك؛ أن المشرع الفرنسي أراد من وراء ذلك مراعاة الأعباء العائلية للمكلف بالضريبة.
- إذن من خلال كل هذا يتضح أن للمسكن من الأهمية البالغة للمكلف بالضريبة إذ يعطي له الكثير من المزايا الضريبية والتي تمنح له الحق في إجراء خصومات إضافية من دخله الإجمالي. وباستقراء المادة 06 من قانون الضرائب المباشر الجزائري فان المشرع اعتمد أيضا هذا النوع من الضرائب أي انه فرض ضريبة على الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله ومداخيل أولاده³ و الأشخاص الذين معه و المعتبرين في كفالاته.

¹ هاني محمد حسن شبيطة، المرجع السابق، ص 39.

² Michel Bouvier ;MarieChristine Esclassan.Jeanpierre Lassale .finances publiques .L.G.DJ.9eme édition .2008. P75

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

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

- إذا كان له موطن دائم في مصر.
 - المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوما متصلة أو منفصلة خلال اثني عشر شهرا.
 - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة مصرية.
- غير أن الصعوبة في تحديد إقامة المكلف بالضريبة تنص على الشخص المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرا؛ خاصة وأن المشرع لم يعرف لفظ اثني عشر شهرا، إذ يصعب على كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية من تقرير ما إذا كان الشخص مقيما في مصر أو غير مقيم بسبب أن المشرع حدد مدة الإقامة التي يكون عليها الشخص مقيما أو غير مقيم بمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة لكن دون أن يحدد هذه المدة خلال أي اثنا عشر شهرا هل هي:

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

من امتداد إقامة الشخص الطبيعي لأكثر من اثني عشر شهرا ولتكن مثلا مدة الإقامة بمصر 15 شهرا يعتبر هنا الشخص مقيما بالتبعية في فترة الاثني عشر شهرا التالية؛¹ أم يتم احتساب فترة الإقامة خلال الاثني عشر شهرا التالية للفترة الأولى وبين تحديد ما إذا كان الشخص الطبيعي مقيم أو غير مقيم خلال هذه الفترة بغض النظر عن مدة إقامته لفترة الاثني عشر شهر الأولى و لو كان مقيما فيها.

¹ أشرف صوابي، بعض مشكلات التطبيق في المعاملة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، 2006، القاهرة، ص 05.

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

1. إذا تواجد الشخص الطبيعي معظم أوقات السنة في مصر سواء في مكان ملك له أو مستأجر له؛ أو بأي صفة كانت.
2. إذا كان للمكلف بالضريبة محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

ب- وسائل معيشة المكلف بالضريبة:

من المعلوم على أنه لكل مكلف بالضريبة موارده المادية الخاصة به التي ينفقها على حياته وحياة أسرته، وعلى ذلك فإنه إذا تزايدت الاستقطاعات الضريبية فأنها ستؤثر بدون شك على مستواه المعيشي إذ أنها قد تمنعه من التمتع من بعض السلع الاستهلاكية التي كان في استطاعته اقتناءها لولا الضريبة المفروضة عليه؛ أو أنها تؤثر على ادخار المكلف بالضريبة إما بالنقصان أو عدم الإمكانية؛ كما تؤدي الاستقطاعات إلى التضحية بمدخرات سابقة من أجل الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد¹.

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

1- دخل المكلف بالضريبة:

يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به؛² ووفقا للأجر الذي يحصل عليه، و مصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، و إما من رؤوس الأموال و إما أن يكون دخلا مختلطا ناتج عن العمل و رأس المال، وهناك من المكلفين بالضريبة ليس لهم دخول بسيطة إذ أنهم ليس لهم سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو

¹ رابح رتيب، المرجع السابق، ص26.

² خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقييما و منهجيتها، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص91.

معاشهم وهو الوضع السائد في كثير من الأحيان، لكن يوجد أيضا من المكلفين بالضريبة ذو دخل مهمة إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة إذ قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية والتجارية و الأرباح غير التجارية، و شركاء في دخول من رؤوس أموال منقولة أو أموال عقارية.

2- الذمة المالية للمكلف بالضريبة:

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

المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر فإن الأشخاص الخاضعين للضريبة يختلفون من أشخاص طبيعة إلى أشخاص معنوية فهم على حد سواء في تحمل أعبائهم الضريبية، ويبقى الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة³ وكذا الالتزامات الفرعية الأخرى، كما أن فرض الضريبة يختلف حتى بالنسبة للأشخاص من نفس المرتبة أي بين الأشخاص الطبيعة فيما بينهم أو الأشخاص المعنوية فيما بينهم كما أن تنوعهم راجع إلى أوضاعهم و التي تتحدد بناء على طوائفهم الاجتماعية و المهنية.

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

¹ محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 135.

² رابح رتيب، المرجع السابق، ص 28.

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

الفرع الأول: الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة.

الشخص الطبيعي هو الإنسان وحياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة والحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته¹.
فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقلة والذي يتوافر لديه كامل الأهلية، والتميز والإرادة الواعية.
غير أنه يجب التذكير على أنه من الناحية القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ليتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية إذ لا بد من توفر عنصران أساسيان هما الحالة والأهلية.
ونقصد بالحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية وما يتمتع به من حقوق داخلها، وما عليه من التزامات.

أما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق و تحمل الالتزامات حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة إذا وعلى هذا فإن الأهلية نوعين: أهلية الأداء و أهلية الوجوب، و أهلية الوجوب يتم اكتسابها الشخص منذ الولادة إلى سن التميز²، و التي يراد بها أن يكون الشخص مؤهلا لاكتساب الحقوق فقط، و في هذه الحالة فإن الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي من الممكن أن تخضع للضريبة فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعا للضريبة استنادا إلى مفهوم أهلية الوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حيا.

وهذا خلاف لأهلية الأداء والتي يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي يتمتع بها و الاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، و من ثم يمكن أن يصدر تصرفا قانونيا منه و يعتد به من

¹ المادة 40 من القانون المدني الجزائري.

² حدد القانون المدني سن التميز بـ 16 سنة وفقا لنص المادة 40 ق م. وحدد سن الرشد بـ 19 سنة من نفس القانون.

الناحية القانونية، و على هذا فأن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة و مادام أنه يتمتع بأهلية الأداء. فإن عمله يكون قانونيا وبالتالي يلزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه¹.

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

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

1. أرباح المهن الصناعية والتجارية و الحرفية.
2. أرباح الأنشطة غير التجارية.
3. أرباح المستثمرات الفلاحية.
4. المداخيل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية.
5. الرواتب والأجور و المنح و الربوع العمرية.

❖ الرسم على النشاط المهني إذا كان الشخص الطبيعي يمارس نشاطا يخضع برحه لفئة المداخيل الصناعية والتجارية أو الأرباح غير التجارية.

❖ الرسم العقاري: والتي تفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية باستثناء تلك المعفاة قانونا.

❖ الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية، الحرفية أو غير التجارية².

الضريبة على الدخل الإجمالي:

باستقراء نص المادة 01 من قانون الضرائب المباشر فأن المشرع الضريبي قد فرض ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والتي تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق سنويا على الربح أو الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة³. غير أنه يجب التذكير إلى أن المشرع الضريبي

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

² مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي و المالي، دار المعرفة الجامعية، ط2، 1998، 02، بيروت. ص249.

³ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة.

الجزائري حدد أيضا في مواد 03، 04، 07 من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة وهم على التوالي:

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

○ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفقتهم مالكين أو منتفعين به أو مستأجرين له لمدة سنة على الأقل.

○ الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.
○ الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجراء أم لا.

ويعفى من دفع هذه الضريبة الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي¹ والسفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

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

أ - أرباح المهن الصناعية والتجارية و الحرفية:

عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة في مادته 11، على أنه تعتبر أرباحا صناعية و تجارية، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون و الناجمة عن ممارسات مهنية تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذا الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها، و يخضع

¹ المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة.

² إسماعيل عبد اللطيف أحمد، إرادات الثروة العقارية بين الشخص الطبيعي و الشخص الاعتباري، مجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر، المرجع السابق، ص03.

لهذا النوع من الضرائب الأشخاص الطبيعية الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها، و كذا الأشخاص الذين يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بتجار، و يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل قسم أو جزء.

كما يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون مؤسسات تجارية أو صناعية بكل ما فيها من أثاث لازم للاستغلال، و الأشخاص الذين يمارسون نشاطا قد رست عليه مناقصة، و كذا صاحب الامتياز و المستأجر للحقوق البلدية، و الذين يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب إذا اكتست هذه الأنشطة طابعا صناعيا، و كذا الأشخاص الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة، و أخيرا الأشخاص التجار الصيادين و الربان الصياد ومجهز السفن و مستغل قوارب الصيد .

إذا لا يكفي أن يتحقق الربح لكي تفرض على الشخص الطبيعي هذا النوع من الضرائب بل لابد إلى جانب ذلك أن يحترف أو يمارس¹ المكلف بالضريبة النشاط التجاري والصناعي أو الحرفي، كما يجب أن تتوفر لديه نية الكسب من خلال ممارسته للنشاط و أن يشتغل لنفسه².

ب- أرباح الأنشطة غير التجارية:

و هي تلك الأرباح الناتجة عن ممارسة نشاط غير تجاري المحققة من طرف أصحاب المهن الحرة و الوظائف و المهام التي يتمتع أصحابها بصفة التاجر،³ و كذا المستثمرات التي تحقق أرباحا لأصحابها و تعتبر في ذات الوقت مصدر كسب لهم مثال ذلك، الأطباء، المحامين، المحاسبين... إلخ، و يدخل ضمن هذه الأرباح أيضا ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون

¹ يقصد بالاحتراف ممارسة النشاط بصفة معتادة ومستمرة و منتظمة.

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

³ المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

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

ويأخذ في حساب هذه الأرباح المكاسب أو الخسائر الناتجة عند ممارسة المهنة، إذن فالمهن الحرة تبقى مرتبطة بالمهن غير التجارية بعدم إمكانية التمييز بين المهنة الحرة و المهنة غير التجارية و هناك من التشريعات الضريبية ما وضعت نظاما ضريبيا مستقلا للمهن غير التجارية مثل فرنسا¹، و لم يقتصر مفهوم المهن غير التجارية على المهن الحرة و فقط و إنما ذهبت لتشمل كل مهنة لا يسود فيها رأس مال وحده و يشترط في المهنة الحرة عدة شروط:

❖ أن يكون العمل هو العنصر الأساسي.

❖ الاعتماد على الكفاءة العلمية أو الخبرة الفنية.

❖ الاستقلال في مزاوله المهنة.

❖ مزاوله المهنة بنية الكسب².

ج- أرباح المستثمرات الفلاحية³:

وهي الإيرادات المحققة في إطار الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي و يدخل ضمن الأنشطة الفلاحية كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما فيها من إنتاج غايي، و كذا الأنشطة الناتجة عن تربية الدواجن و النحل و المحار، و بلح البحر. و الأرناب و استغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض غير أنه لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن و الأرناب إيرادات فلاحية إلا إذ كانت ممارسة

¹Michel Bouvier.MarieChristine Esclassan.JeanPierre Lassale. op.cit. P73

² محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المرجع السابق، ص 221.

³ المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

من طرف مزارع داخل مزرعة، و لم تكن لتكتسي طابعا صناعيا، و إلا فأنها تخضع لمداخليل الأنشطة الصناعية و التجارية¹.

د - المداخليل المتأتية من تأجير الملكيات المبنية و غير المبنية:

المداخليل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية تتمثل هذه الأخيرة في تلك المداخليل العقارية الناجمة عن إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية² و يدخل ضمنها كل من المداخليل الناتجة عن تأجير عقارات أو أجزاء عقارات مبنية و كذا تأجير المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية، و كذا الأرباح الناتجة عن العقود العقارية³.

و- الرواتب والأجور والمنح و الربوع العمرية⁴:

تندرج هذه الرواتب والأجور والمنح و الربوع العمرية ضمن مشتملات الدخل الإجمالي المعتمد أساسا على الدخل الإجمالي، والأجور التي تساهم في تأسيس الضريبة هي المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وكذا المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير وهذا مقابل عملهم.

التعويضات والتسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم، و أيضا يدخل في هذه الأجور، علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، و كذا المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم

¹ المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة.

Michel Bouvier.MarieChristine Esclassan.JeanPierre Lassale. op.cit. P73

محمد حمو ، منور أوسريير، المرجع السابق، ص 103.

² المادة 1/42 من قانون الضرائب المباشرة.

³ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص23.

⁴ المادة 66 67 من قانون الضرائب المباشرة.

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

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

- الأجور الرئيسية (أجور، رواتب).
- الأجور الإضافية (تعويضات، علاوات المردودية).
- المزايا العينية (إطعام، مسكن، تدفئة، إنارة... إلخ) الممنوحة للأجير إما مجانا أو مقابل اقتطاع يقل عن قيمتها². و يعرفها الدكتور سالم عبد المنعم حسين، كما يلي: "الضريبة على المرتبات ضريبة مباشرة و نوعية على الإيراد الإجمالي الناتج عن العمل لدى الغير، و هي ضريبة عينية تأخذ ببعض مظاهر الشخصية، سنوية السعر، نسبية الاستحقاق، شهر الاستحقاق"³.

الرسم على النشاط المهني:

أنشأ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 و ذلك بعد أن تم دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و الرسم على النشاط غير التجاري. و تدخل ضمن هذا المجال كل من:⁴

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

¹ محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص107.

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص34.

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

⁴ المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة.

• تسوية الحقوق تستحق على مجمل أشغال البناء المنشأة مؤقتا قبل تنفيذها باستثناء الحقوق لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية.

يتشكل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة، عندما يتعلق الأمر بمدنيين بهذا الرسم و المحقق خلال السنة¹.

الرسم العقاري:

تطبيقا لأحكام المادة 261 قانون الضرائب المباشرة، فإنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء المعفية صراحة من الضريبة.²

و يستحق على هذا الرسم خصوصا على:

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

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

¹ عبد الحكيم بللوي، أثر الضرائب على النشاط التجاري، إشراك للطباعة و النشر، الطبعة الأولى، 2009، القاهرة، ص26.

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

الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية، التجارية الحرفية، أو غير التجارية والذي
أنشأ سنة 1992

تعرف القيمة المضافة أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة من مواد و
لوازم و خدمات¹. إما الرسم فهو اقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية
ونهائية و بدون مقابل قصد تغطية المصاريف العامة و تحقيق الهدف الذي سطرته السلطة العامة².
فهو إذن ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الإجمالي أو الاستهلاك الإجمالي و يطبق أيضا على
العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا. يفرض هذا الرسم على أساس رقم الأعمال
الخاضع له ، و يشمل كل من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف و
الحقوق و الرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته³.

الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة

كلما يخضع الشخص الطبيعي إلى الضرائب فإن الأشخاص المعنوية أيضا تخضع لها، و قد
أكدت التشريعات الضريبية ذلك بالنص على صنفين من الأشخاص المكلفة بالضريبة.
والشخص المعنوي عبارة عن اجتماع عدة أشخاص من أجل تحقيق هدف معين، يتولد من
هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالاستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه، و قد تكون
في حالة أخرى من مجموعة أموال من أجل تحقيق غاية إذ تصبح هذه الأموال في ذمة كائن قانوني
جديد مستقل عن وجود الأشخاص الذين قدموا الأموال⁴.

¹ Dr. Mohamed Abbas MAHERZI, Op.cit. P80.

² خلاصي رضا، المرجع السابق، ص 123.

³ النظام الجبائي الجزائري، المرجع السابق، ص 38.

⁴ محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 99.

غير أنه مهما تكن صفة الشريك في المجموعة (أشخاص أو أموال) فإنه ما ينتج عنه ليس إنسانا طبعيا بالمعنى العضوي بل أنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعا من الاستقلال دون النظر إلى الأسباب التي أدت إلى تكوينه، مخصصة له بذلك ذمة مالية مستقلة.

وهناك عدة أشخاص معنوية¹، فمنها ما هو عام، ومنها ما هو خاص. فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة العامة و يكون لها كيان و سلطات خاصة بها وتخضع لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية، ... إلخ.

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

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

أ - شركة الأموال:

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

¹ يعرفها طارق محمد محمد حسن، أن الأشخاص الاعتبارية هي الكيانات القانونية التالية، شركات الأشخاص، شركات الأموال، شركات الواقع، الجمعيات التعاونية و اتحاداتها، فروع البنوك و الشركات الأجنبية، الوحدات التابعة للإدارة المحلية لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة. طارق محمد محمد حسن، الدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي، مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية و مهمات المكاتب، د. ط، 2009، ص 39.

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

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

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

كما أنه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، و لها أن تتخذ اسما خاصا لها، كما يجوز أن يكون اسمها مستمدا من غرضها؛ و يجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر.

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

و من الضرائب التي تخضع لها شركة الأموال ما يلي:

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

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

¹ محمد حمو، منور أوسيرير، المرجع السابق، ص128

محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص104

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

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

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

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

ب- شركة الأشخاص:

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

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص 11.

² محمد حمو، منور أوسرير، المرجع السابق، ص 130.

- شركة التضامن: هي الشركة التي يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة و تعهداتها بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك متضامن صفة التاجر؛ فهي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر من الشركاء بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسما لها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها و لو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم؛ و إنما يشترط لذلك بأن يكون هذا الإمضاء باسم الشركة؛ على أن تكون إدارتها بعنوان، و يلزم أن يكون اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التناسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك. و إلا كانت باطلة و متى كان غرض شركة التضامن تجاريا فإن كل شريك يكتسب قانونا صفة التاجر و لو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة¹.
- شركة التوصية البسيطة: هي شركة تجمع بين طائفتين من الشركاء متضامنون و آخرون موصون؛ فالطائفة الأولى تكون مسؤولة فلا تتحد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط و إنما تكون مسؤوليته بدون حدود و الطائفة الثانية فلا يسألون عن ديونها إلا بقدر حصصهم التي أسهموا بها في رأس المال و ليس لهم حق إدارة الشركة.
- شركة المحاصة: هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية و لا يلزم بوجودها إلا أعضائها حيث يقدم كل شريك حصته من رأسمال الشركة إلى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة و يتعامل مع الغير باسمه الخاص و يكون مسؤولا لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها و لا رأسمال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، وبهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخص اعتباري عن باقي الشركاء إذا لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص و يكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة و يظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء أو كأن تتخذ عنوانا لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أن معيار الاستتار يزول عنها و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، و تنقلب إلى الشكل القانوني؛ و هناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار و مع عدم القيد في السجل التجاري؛ لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة.

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

و هذه الشركات أيضا تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الأرباح الصناعية و التجارية، و كذا الرسم على النشاط المهني، و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة. إما إذا كانت هذه الشركة أجنبية و لها منشأ دائمة بالجزائر فتخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر و الممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام¹.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص11.

الفصل الثاني:
الحماية الإدارية للمكلف
بالضريبة.

الفصل الثاني: الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة.

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

ولقد منح المشرع المكلف بالضريبة بالموازات مع ما للإدارة من حقوق، حقوقاً له تحميه من تعسف الإدارة الجبائية من بداية إجراءات عملية التحقيق إلى نهايتها، كما أن له حقوقاً يستفيد من استخدامها إذا لم يقتنع بتأسيس الوعاء الضريبي، تكون أمام الإدارة وضدها، كما له أن يلجأ إلى لجان الطعن، ولذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، و ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقييم (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية.

تندرج الرقابة الجبائية ضمن المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية والتي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل المكلف وفق أنظمة متعددة منها نظام التقدير الجزائي ونظام الربح الحقيقي¹.

ومن هذا المنطلق فإن منازعات الوعاء الضريبي تشمل العمليات والإجراءات المرتبطة بأساس فرض الضريبة وحسابهما².

وعلى هذا الأساس يمكن القول بأن تأسيس الوعاء الضريبي يقوم على نظام تصريحي من قبل المكلف بالضريبة والأساس الذي تقوم الرقابة عليه هو التحقيق في هذه التصريحات عن طريق عدة أنواع من هذه التحقيقات كالتحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق أو المحمل في الوضعية الجبائية الشاملة وكذا التحقيق المصوب، وغيرها من التحقيقات، هنا منح المشرع الجزائر للمكلف بالضريبة حقوقا و ضمانات تحميه من تعسف الإدارة عند إجرائها لهذه العملية حيث سنتطرق إلى ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق (المطلب الأول)، و ضمانات المكلف بالضريبة بعد انقضاء التحقيق (المطلب الثاني).

المطلب الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق.

كما سبق وذكرنا بأن مصالح الرقابة الجبائية لها عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وأنها تجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة من المكلف، وتستخدم أشكال هذه الرقابة حسب الحالة، أو طبيعة الشخص المراد التحقيق معه³، إلا أنه و بالموازات مع هذه التحقيقات لا بد من التأكيد على أن للمكلف بالضريبة حقوقا تحميه لدى إجراء

¹ Daniel Richer, Les procédures fiscales, presse universitaire de France, 1^{er} édition, décembre, Paris, 1990, p63

² Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal general et al théorie de l'impote, 9 édition, Paris 2008, p123

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار المدى عين مليلة، بدون طبعة، 2012، ص

هذه العملية بمختلف اشكالها وعلى الرغم من تعدد هذه التحقيقات إلا أن أغلب الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة موحدة فيها، وعليه فقد قسمنا هذا المطلب إلى خمسة فروع، الحق في الإعلام (الفرع الأول)، والاستعانة بمستشار (الفرع الثاني)، وعدم تحديد التحقيق (الفرع الثالث)، و تحديد مدة التحقيق بعين المكان (الفرع الرابع)، و السر المهني (الفرع الخامس).

الفرع الأول: الحق في الاعلام الاشعار بالتحقيق

لا يمكن أن تحرى الرقابة الجبائية ومراقبة التصريحات وما بعدها من أنواع التحقيق إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق الاشعار بالتحقيق المسبق¹.

ويتم الإعلام بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف بالضريبة على أن يستفيد هذا الأخير من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام للتحقيق في المحاسبية والتحقيق المصوب وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حيث يرسل برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف².

ففي التحقيق في المحاسبة يرسل الإشعار إلى الشخص ذاته، وإن كان الشخص معنويا فإنه يرسل إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة طبقا للمادة 638 من القانون التجاري، وإذا تعلق بالتحقيق المعمق فإنه يرسل للمكلف شخصا، وفي حالة غيابه يسلم إلى أحد أقربائه، وفي هذا الصدد يرى مجلس الدولة الفرنسي أن ذلك يعتبر تبليغا صحيحا بتسليم الإشعار إلى زوجة المعني، وإذا كان المكلف في السجن فإنه يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس بها، وفي

¹ المواد 20/4، 20 مكرر 3، 5/33 من قانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/12 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن (ق.إ.ج) المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 24/07/2008 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، بالجريدة الرسمية رقم 72.

² أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 24.

حالة التسوية القضائية فإنه يرسل الى المدين طبقا للمادة 273 من القانون التجاري أيضا، وفي حالة الافلاس أو التصفية فإنه يرسل إلى المصفي طبقا لنص المادتين 244 و 767 من نفس القانون.¹ وهذا الاشعار لا بد من أن يتضمن ألقاب وأسماء ورتب المحققين وتاريخ أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة والوثائق الواجب الاطلاع عليها، إلا أن الجدير بالذكر هنا أن عدم قبول الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، وإن استخدام طرق تدليسية يؤدي بالإدارة للقيام برقابة فجائية دون الاعلام المسبق للمكلف بالضريبة.²

الفرع الثاني: حق الاستعانة بمستشار.

يمكن للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره كان يستعين بمحامي أو محاسب أو مستشار جبائي وفي حالة غيابه يمكن له أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة³، وقد جاء نص المادة 4 / 20 من (ق. إ. ج) "يجب تحت طائلة بطلان الاجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.

وباعتبار أن المستشار الذي يستعين به المكلف رجل قانون فإن هذا الأخير يسعى جاهدا لاكتشاف تجاوزات الإدارة حينما لا تحترم هذا الحق ، وعلى العموم فإن عدم احترام الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق من أهم أسباب منازعات التحقيق ، ولجلس الدولة اجتهاد فيما يخص هذا الإجراء حيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها إجراء التحقيق لسبب منع الإدارة من حق الاستعانة بمستشار على الرغم من أن هذا الحق ليس إلزاميا على المكلف ، فله الحق في أن

¹ عبيدات ابراهيم وعصمانيتها عبد الرحيم وسوير نجيب، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، سنة 2007، ص 15.

² عباس عبد ال رزاق، مرجع سابق، ص 44

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، بدون طبعة، الجزائر، 2007، ص 22

يستعين به، كما له أيضا أن يستغني عنه إلا أن إجراء التحقيق يبطل إذا لم تشر الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بأن له إمكانية حق الاستعانة بمستشار كما سبق وذكرنا¹.

ومن القرارات التي جاء بها مجلس الدولة ما حكم به في القضية التي كانت بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "أترناسيونال تشي تردين" من جهة ومديرية الضرائب لولاية الجزائر من جهة أخرى والتي صدرت في القرار رقم 011327 الذي صدر بتاريخ 2004/02/17، إذ جاء فيه ما يخص الدفع في الموضوع الخاص بالتعديل الجبائي حيث أن الشركة المستأنفة تنازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و 95 و 96 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 320/190 من قانون الضرائب المباشر لعدم تبليغه لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة ب 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار².

الفرع الثالث: تحديد مدة التحقيق بعين المكان.

لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق تحت طائلة البطلان المدة المحدد في كل نوع من أنواع التحقيقات والتي جاء ذكرها في (ق. إ. ج) وفق الآتي.

أولا: التحقيق في المحاسبة.

يتم تحديده وفقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة إذ لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يتعلق بالدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص.

1- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

2- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 176

² قرار مجلس الدولة، رقم 011327، الصادر بتاريخ 2004/02/17، غير منشور

ويحدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويستثنى من هذه المدتان ما يلي:

أ- أن الإدارة غير مقيدة بالمدة في حالة الملاحظات والعراض المقدمة من المكلف عند انتهاء التحقيق.

ب- كما أنها غير مقيدة بالمدة أيضا في حالة استعمال المكلف المناورات تدليسية مثبتة قانونا أو معلومة غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق، أو لم يرد على الإدارة في الآجال الممنوحة له على طلبات التوضيح ب30 يوم وفق المادة 19 من (ق. إ. ج)¹.

ثانيا: التحقيق المصوب.

حيث حددت مدة التحقيق فيه بشهرين لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (02)².

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ويكون هذا النوع من التحقيق في الضريبة على الدخل وذلك فيما يتعلق بالحالة الاجتماعية للشخص الطبيعي ولقد حدد المشرع الجزائري عند نصه على التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية الشاملة في المادة 21/4 من (ق. إ. ج) "إذ حددت بسنة وإلا كان الإجراء باطلا"³.

رابعا: المعاينة.

حيث أن مدة التحقيق في هذا الإجراء مبرمجة وفق توقيت يومي وموسمي إذ لا يمكن لا عوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات هؤلاء المكلفين من أجل القيام بكل المعاينة والتحقيق إلا خلال النهار، وفي الأوقات الآتية:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 41.

² المادة 20 مكرر الفقرة 04، من (ق. إ. ج).

³ عبيدات إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

أ- مارس من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة السادسة مساء. 31 من أول أكتوبر إلى -
ب- سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الساعة الثامنة مساء. 30 من أول أبريل إلى -
واستثناء من ذلك يمكن للأعوان الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى
الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات
الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط¹.
تجدر الإشارة هنا أن هذا الاستثناء تخضع له نفس مدة التحقيق في مراقبة التصريحات وفق
المادة 18/2 من (ق. إ. ج).

الفرع الرابع: منع إجراء رقابة ثانية.

وهو مبدأ هام نص عليه مشروع الجزائري في المادة 20/7 من (ق. إ. ج) التي تضمنت على
أنه في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محمدا نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه،
إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطي معلومات غير كاملة
أو خاطئة خلال التحقيق².

هذا فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة ونفس المبدأ نجده في التحقيق المعمق في المادة 21/6
من نفس القانون عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة وذلك
بالنسبة للضريبة على الدخل، إذ لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص
بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة
خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

كما أكدت في فقرتها الثامنة على الطابع النهائي عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة
بفترة معينة بالنسبة للضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم باستثناء المناورات التدليسية
من قبل المكلف حيث يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الفترة " غير أن القضاء الفرنسي

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص 53.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 45.

ذهب في تفسيره لهذا الضمان إلى منع إعادة التحقيق الجبائي حتى وإن كان التحقيق الأول قد تعرض للبطلان بسبب عيب إجرائي ، فمثلا تحقيق جبائي أبطل بسبب عيب في الإشعار المسبق كعدم ذكر المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة بتحضير دفاعه فتحاول الإدارة القيام بتحقيق ثان، مصححة العيب السابق¹.

الفرع الخامس: السر المهني.

إن كل ما يتعلق من أمور بالمادة الضريبية للمكلف هي في الأصل تكتسي طابعا سريا في محمله أو في بعض منها والتي يرغب المكلف بان لا يطلع عليها أحد، والسر لغة يعني " ما يكتم ويخفي فهو كل خبر يقتصر العلم به على عدد محدود من الاشخاص " كما عرف بأنه " كل معلومة مقررة لها أن تكون مكتوبة" أو هو " الشيء الذي يعرفه شخص واحد أو قلة من الناس." من خلال هذه التعريفات يلاحظ بأنها تدور حول إخفاء السر، والمادة الضريبية الخاصة بالمكلف تخفي إما رغبة منه أو بحكم الوظيفة أي أن الإدارة لا بد لها من كتمان أسرار المكلف لأنهم هم المعنيون بالاطلاع على الأمور المالية والتجارية من الإيرادات والنفقات الخاصة بالمكلف بالضريبة². جاءت أحكام المواد من 65 إلى 69 من (ق. إ.ج) التي تضمنت أحكاما تخص الالتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه : "يلزم بالسير المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحتى الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به، إلا أن الأحكام الواردة في المادة 301 تبطل حالة وقوع نزاع أو إذا قدمت

¹ عبيدات إبراهيم وآخرون، المرجع نفسه، ص 39.

² زباني فريدة العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية تخصص إدارة ومالية جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012، ص 112.

الإدارة طعنا أمام للجان الطعن¹، حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسرد المهني إزاء قاضي التحقيق الذي سنتطرقهم حول وقائع موضوع الشكوى كما لا يكونون ملزمين به إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة للفصل بكل دراية في الطلبات و الشكاوي المعروضة عليها. وأيضا في حالة أجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة أن تدلي الإدارة بالمعلومات التي في حوزتها ولا تلزم بالسرد المهني وذلك لمعرفة الأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة.²

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام أشغال التحقيق.

بعد انتهاء العون المحقق من إجراء الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة و تحديد الأساس الذي تبنى عليه الضريبة، يقوم المفتش المحقق بعدها باستدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل حضور أشغال اختتام التحقيق ، ويتم هذا الاستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ و ساعة و مكان الاجتماع، وعندما ينتهي الاجتماع يجتم محضر اختتام الأشغال كما يجب أن يتضمن الاستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة بأن له الحق في اختيار مستشار يحضر معه هذا الاجتماع ويوقع عليه المفتش الرئيسي المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه ، وإذا رفض هذا الأخير التوقيع يشار في المحضر أنه قد رفض التوقيع.³

وبعد اختتام أشغال التحقيق وانقضائه يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات متعلقة بإجراء التقويم والتي سنوردها في طلب نتائج التحقيق (الفرع الأول)، والإجراء الاعتراضي (الفرع الثاني)، والخصم التسلسلي (الفرع الثالث)، والإعفاء من بعض الالتزامات (الفرع الرابع)

¹ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 39.

² عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 48، 49.

³ زرقون نور الدين، محاضرات غير منشورة في المنازعات الجبلية، أقيمت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 01، جامعة قاصدي مرباح وقلة، 2013/2014.

الفرع الأول: طلب نتائج التحقيق.

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. ويكون الإعلام بتبليغ النتائج عن طريق رسالة موصي عليها مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20/6 من (ق. إ. ج) كما يجب أن يكون الوصل مفصلا بشكل كاف ومعللا، 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، وخلافا 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 مفصلا بكفاية ومبررا بكفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وصياغة ملاحظته أو التصريح بقبوله³.

الفرع الثاني: الإجراء الاعتراضي.

ويقصد به النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير اشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجرأة من ناحية أخرى، كما يسمح هذا الإجراء بإقامة جو

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

² زناي فريدة، مرجع سابق، ص78.

³ العيد صالح، مرجع سابق ص50.

من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما إضافة إلى ذلك يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل¹. وقد حددت آجال الرد ب 40 يوم بالنسبة لمراقبة التصريجات والتحقيق المصوب، و (40) يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة². وعليه وفقا لهذه الآجال الممنوحة للمكلف فإن له أن يقبل بالتصحيحات المقررة وإما أن يقدم ملاحظات بشأنها.

أولاً: قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات.

هذا القبول إما أن يكون ضمنياً أو صريحاً.

1- القبول الضمني:

يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمنياً، إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الأجل القانوني الممنوح

2- القبول الصريح:

ويكون في حالة ما إذا قدم موافقة للتصحيحات الكتابية وضمن الآجال القانونية السابقة الذكر، وإما أن يكون جزئياً كان يقبل جزء من هذه التصحيحات فقط. يستخلص من قراءة النصوص التي سلف ذكرها والمتعلقة بحق الرد، نجد فيها بأن القبول المباشرة من طرف المكلف بالضريبة من قبل انقضاء الاجل لا يعني نهاية الآجال الممنوحة للرد، وقد توصل إلى هذا الموقف القضاء الفرنسي حيث رأى بأن الزيادات الناجمة عن التصحيحات لا يمكن للإدارة تحميلها حتى وإن قبلها، مادام لم ينقضي أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة. كما أنه يرى أيضاً بأنه يعد باطلاً وبدون أثر كل قبول صادر من المكلف بالضريبة يشوبه عيب في الرضا، كان يحتوي الإشعار بالتصحيح على خطأ مادي تبناه المكلف بالضريبة من خلاله مرافقته.

¹ عوادى مصطفى، مرجع سابق، ص 24

² المواد 20/5، 20/6، 21/5 من (ق. إ.ج).

ثانيا: تقدم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات.

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمه شفاهية أو كتابة، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي و المرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإسلام أكثر ضمانا من مجرد ملاحظات شفوية، سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة مضمية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، وإلا أعترف من قبيل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير، وهذه الملاحظات إما أن تكون رفضا قاطعا التصحيحات أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج التي يتعين على الإدارة الرد عليها.¹

الفرع الثالث: الخصم التسلسلي.

في حالة التحقق المتزامن في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة أو الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات تخصم حسب نوع الضريبة، الحقوق الناتجة عن الترفيعات الموقعة على أساس فرض الضريبة وذلك من غير طلب مسبق من المكلف بالضريبة، ويجري الحكم كما يلي:

أولا: تخفيض الرسوم المتعلقة برقم الأعمال والرسوم المماثلة:

يخصم المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة المتعلقة بالعمليات المجراة أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ونتائج هذه السنة المالية ذاتها.

ثانيا: الإرجاع من مبلغ الرسوم:

في حالة ما إذا تم في وقت لاحق منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب التي كانت محل الخصم المشار إليه في المقطع من هذه المادة تلحق عند اقتطاع هذه التخفيضات أو

¹ عبيدات ابراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص 33.

الإرجاعات ضمن شروط القانون العام بالأرباح أو المداخيل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف.

كما تطبق أحكام المقطعين الأول والثاني من هذه المادة ضمن نفس الشروط في الضريبة على الدخل أو في الضريبة على أرباح الشركات غير أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة لا يتم إذا سبق انهاء التحقيق في أسس هذه الرسوم قبل التحقيق في أسس الضريبة على المداخيل.

الفرع الرابع: الإعفاء من بعض الالتزامات.

ويقصد بهذا الإعفاء أن تتقدم الحقوق المستحقة للدولة وذلك بأربع سنوات المتعلقة بالضرائب، ويبدأ سريان هذا التقادم من السنة التي تستحق دفع الضريبة، أما في الرسوم المستحقة من تاريخ انتهاء المرافعة أو من تاريخ التحرير إذا لم تحصل المرافعة.

وقد حددت المادة 39 من (ق. إ.ج) على المدة السالفة الذكر حيث تتقدم بعد 4 سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية.

والتقدم حسب ما جاء في المادة السالف ذكرها بأنه وسيلة تحرر الالتزامات بمرور مدة زمنية معينة أي تصبح هذه الالتزامات التي هي على عاتق المكلف بالضريبة وغير ملزمة له يعفى من كل عقوبة وتسقط عنه كل الالتزامات، ويسري هذا الأجل فيما يتعلق بـ:

أولاً: الرسم على القيمة المضافة:

في حالة تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، إذ يمدد إلى سنتين (02) بمجرد اكتشاف الغش.¹

ثانياً: استعمال طرق تدليسية:

في حالة اللجوء إلى الطرق التدليسية يبدأ حساب مدة التقادم ابتداءً من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة كل الحقوق والمخالفات.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 5051 52.

المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم

بعد انتهاء عملية الرقابة الجبائية وتأسيس الوعاء الضريبي من قبل إدارة الضرائب فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرار الإدارة في حال لم يقتنع بأساس الوعاء الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية، وذلك بأن يتقدم إلى مصلحة الضرائب مباشرة بتقديم تظلم إداري، لكي تراجع موقفها ويقدم هذا التظلم إلى الجهة مصدرة القرار، أي مديرية الضرائب للولاية¹، أو لجان الطعن الإدارية لتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كما أنها تحميه من تعسف الإدارة في فرض الضريبة وعليه سنتطرق في هذا البحث إلى التظلم كإجراء إلزامي للمكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب (المطلب الأول)، والطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب.

بأخذ إجراء التظلم الإداري صورتين أو شكلين. فإما أن يكون ولائيا وذلك بأن يرفع امام الجهة الإدارية مصدرة القرار وقد يكون رئاسيا أي يوجه إلى السلطة السلمية أي الجهة الإدارية التي تعلق الإدارة مصدرة القرار وقد كان المشرع الجزائري بأخذ بأولوية التظلم الرئاسي على التظلم الولائي، والأصل فيه أن يقدم إلى الإدارة السلمية، والاستثناء هو تقديمه للإدارة مصدرة القرار. هذا في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم. لكن بالاعتماد على القانون 08/09 أصبح الأصل في التظلم الإداري ولائيا²، وهذا وبصريح المادة 830 منه «يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في أجل المنصوص عليه في المادة 829 اعلاه» كإجراء إلزامي كون أن المكلف بالضريبة لا يستطيع أن يرفع دعوى قضائية على الإدارة الجبائية دون أن يسبقها تظلم إداري عن طريق الشكوى الضريبية ضد الإدارة الجبائية وأمامها.

¹ فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم النشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2008، ص 13.

² عادل بوراس، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الاجراءات الجبائية، مجلة الفقه القانون، كلية الحقوق جامعة المسيلة، 2013/01/12، العدد 03، ص 15.

هذه الشكوى توجه إلى المدير الولائي للضرائب بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، وقد عرف فقهاء القانون بالجزائر الشكوى: بأنها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

✓ تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي يمكن أن ي وجد لها حل أمام إدارة الضرائب.

✓ السماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة¹.

وعليه سنحاول التطرق والإلمام بما للمكلف بالضريبة من حقوق و ضمانات بمقتضى هذا الإجراء وفقا للإجراءات المعمول بها أمام الإدارة الجبائية، بداية من ميعاد رفع شكاية (الفرع الأول)، ثم شكل شكاية ومحتواها. (الفرع الثاني)، وتأجيل الدفع (الفرع الثالث)، قرار المدير الولائي بالتخفيض (الفرع الرابع)، والحق في التبليغ

الفرع الأول: ميعاد رفع الشكاية.

إن الهدف من تقديم الشكوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب، هي إما التصحيح خطأ مادي حصل عند تأسيس الوعاء الضريبي أو للاستفادة من امتيازات قانونية أقرها القانون، بحيث أن الشكاية الضريبية إجراء إداري بحت بحكم أنما تظلم وليست دعوى قضائية. ولكي تقبل هذه الشكاية من قبل الإدارة لا بد من أن تستوفي شروط معينة ومن أهمها الآجال التي تقدم فيها هذه الشكاية.²

أولا: القاعدة العامة.

وبصفة عامة لقد حددت المادة 72 الآجال التي يمكن أن ترفع فيها الشكوى وذلك وفق (ق. إ.ج) وكأصل عام فإن للمكلف الحق في أن يرفع شكواه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2005، ص 19.

² عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013، ص 12.

تلي السنة التي أدرج فيها الجدول التحصيل، فمثلا في شهر فيفري 1997 يكون إذا الأجل ساريا لرفع الشكوى إلى غاية 19/12/98.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقا لما هو ثابت في قضية الحال، فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983، أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانون والمحدد أساسا 31/12/1982 وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة¹ أما إذا كانت الضريبة لا يتطلب إدراجها في الجدول فتصبح الآجال كما يلي:

- 1- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة في محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31/12 من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- 2- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية التي سلف ذكرها، لو لم يسبق ذلك تبليغه للضريبة الواجبة التسديد فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع².

ثانيا: الاستثناء من القاعدة العامة.

نجد أن المشرع قد زاد في المدة حيث أعطى مدة أطول للمكلف بالضريبة لكي يرفع شكايته في حال ما رأي ظلما وإجحافا قد لحق به وذلك في الحالات الآتية:

- 1- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساريا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها فعلا بوجود الازدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.
- 2- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

¹ قرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 غير منشور.

² أمزيان عزيز، سابق، ص 21

3- حالة دفع الضريبة محل النزاع، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

4- حالة تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.

5- الحالة الخاصة بالعقارات التجارية أو الصناعية الغير مستغلة المنصوص عليها في المادة 225 من (ق.ض.م) والرسوم المماثلة، فتقدم الشكوى بشأنها قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة.

وتجدر الإشارة إلى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 الذي أحدث (ق.إ.ج) كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي 06 أشهر، يبدأ حسابها من يوم تسليم المكلف بالضريبة جدول الاستحقاق، لكن الأمر تغير مع صدور (ق.إ.ج) حيث نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكوى فأصبح الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي جرى فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي¹.

الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها.

عند تقديم المكلف بالضريبة الشكوى الضريبية يجب أن يراعي في ذلك الجانب الشكلي والضمني لهذه الشكوى إضافة إلى البيانات التي تحتويها وإلا كان تظلمه باطل.

أولاً: الجانب الشكلي.

إذ لا بد للمكلف بالضريبة أن يقدم شكايته إلى المدير الولائي للضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي من طرف شخص واحد فقط، وإن كانت تشمل جماعة من المكلفين فإن لهم الحق في أن ينازعوا في ضرائب فرضت على عاتق الشركة، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.

¹ مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة لنيل، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008، ص 8.

كما يشار في الشكوى أيضا وبكل وضوح إلى الضريبة المتنازع فيها إذا كانت موائية لضريبة منشأة عن طريق الجدول، فيجب ذكر رقم مادة الجدول، الذي قيدت فيه هذه الضريبة وإذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول، أن تكون الشكوى مرفقة بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة أو الدفع. كما أنه عند تسجيل كل عريضة يقدم وصل للخاضعين للضريبة ويجب على المكلف مقدم الشكاية أن يوقع عليها، فإن كان صاحب الشأن أمية أو غير قادر على الإمضاء فإنه يحق له أن يقدم شكايته عن طريق:

- 1- محام مسجل في نقابة المحامين أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسم المكلف مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي عن بلديته أو الوصي حساب المكلف القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب المتوفي وهؤلاء يلزمهم توكيل قانوني
- 2- أن تقدم من طرف شخص آخر، حيث يجب إثبات الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تقديم الشكوى، ويرسل التوكيل برفقة الشكوى أو يتقدم إلى الإدارة منفصلا¹.

ثانيا: الجانب الموضوعي:

تكون الشكوى تحت طائلة الإبطال إذا لم يراعي فيها المكلف الجانب الموضوعي وهذا المضمون يختلف بنوع الشكوى أو طبيعتها.

- 1- شكوى يتعلق مضمونها بالضرائب المباشرة: في هذه الحالة يجب أن تتضمن الشكوى عرض موجز للطلبات الأساسية التي يثبت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها، وهنا نميز بين نوعين من هذه الطلبات:

أ- طلبات تصحيح الأخطاء البسيطة: وفيها عرض موجز للأسباب الشكاية من خلالها يتجلى الخطأ مع طلب تصحيحه.

ت- طلبات إعادة النظر في تقييم الضريبة: وفيها نميز بين حالتين هما:

¹ فرحة حسين، السابق، ص 19.

- إذا كانت الضريبة قد فرضت وفقا لإجراءات التقدير الإداري وتم رفضها من طرف المكلف هنا يقع عبء الإثبات عليه، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات أجدود الخطأ في التقدير وفق المادة 1/12 من (ق.إ.ج) التي تنص على أنه يمكن الغاء التقدير الجزائي من طرف المكلف بالضريبة قبل أول أبريل من السنة الثانية لفترة الستين التي تم الاتفاق عليها.
 - إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الاستمرارية فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة والمشتكي هو من عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع
- 2 - شكوى يتعلق مضمونها بالرسم على القيمة المضافة، وتقديم الشكوى هنا يكون في حالة التقدير التلقائي للضريبة من طرف الإدارة وليس بموجب تصريح المكلف.
- 3 - شكوى يتعلق موضوعها بحقوق التسجيل أو بالضرائب الغير مباشرة إذ لا يجوز تقديم الشكوى النزاعية للطعن في الرسم والحقوق المفروضة على المكلف مادام هناك نص يلزمه باللجوء إلى لجنة المصالحة، أما بخصوص المنازعات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة فقد وردت في المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة نفس الشروط الواردة في قانون التسجيل حيث لا يلزم المكلف بتقديم شكوى قبل رفع دعوى أمام القضاء وبالتالي كان يمكنه رفع دعواه مباشرة أمام المحكمة الإدارية، إلا أن المادة 489 الغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وعليه أصبحت المنازعات المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل تخضع للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتضمن بأنه لا يمكن رفع دعوى أمام القضاء ما لم تسبق بتظلم أمام الإدارة الجبائية.¹

¹ فيلاي مراد ولوفي يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانون والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2007، ص 7.

الفرع الثالث: تأجيل الدفع.

لقد جاء هذا الحق تطبيقاً لأحكام المادتان 74 و 4/172 من (ق. إ.ج)، وقد عرف هذا الحق بأنه تقدم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الشكوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة وهي كالتالي:

أولاً: التقدم بشكاية نزاعية أمام إدارة الضرائب:

إذ يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكوى إلى إدارة الضرائب المختصة وفقاً للمواد 71، 172 من (ق. إ.ج)، حيث ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً في الضريبة التي فرضت عليه، وتودع الشكوى وفق الشروط والآجال المشار إليها في المواد 72، 73، 75، 76 من القانون ذاته.

ثانياً: المطالبة صراحة بالاستفادة من إرجاء دفع الضريبة:

يجب أن يكون الذي ينازع في الضريبة المفروضة وعليه ونقصد المكلف بالضريبة أن يذكر صراحة في الشكوى، أنه يلتمس من إدارة الضرائب إفادته بإرجاء دفع الضريبة وفقاً للمادة 74 من (ق. إ.ج) مع تحديد المبلغ أو أساس التخفيض التي يراها مؤسسة.

ثالثاً- إثبات دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى القابض:

كضمان لدفع الضريبة، وعليه فإن إرجاء الدفع لا يخص إلا نسبة 80% المتبقي من مبلغ الضريبة المتنازع فيه.¹

أما فيما يتعلق بإجراءات طلب التأجيل فإنه بمراجعة المكلف بالضريبة لهذه الإجراءات يستطيع أن يستفيد من هذا الطلب، إذ تعتبر هذه الإجراءات مهمة لضمان حقه عند طلبه للتأجيل وعدم مراعاتها قد يؤدي به إلى فقدان حقه، ويعني بتقديم هذا الإجراء كل من المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية وقابض الضرائب.

¹ قرار مجلس الدولة رقم 004039، الصادر بتاريخ 2002/01/28، محلة محلسة الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003، بأنه يجب تقديم الضمانات الإدارية محافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه، فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً.

1- دور المديرية الفرعية المنازعات الضريبية :

بعد استلام شكوى المكلف بالضريبة التي تتضمن طلب إرجاء الدفع تقوم إدارة الضرائب بعد قبول الشكوى من حيث الشكل لتوفر الشروط المذكورة أعلاه بدراستها من حيث الموضوع والتأكد من عدم استعمال المكلف لطرق احتيالية من أجل تنظيم إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة، ولا بتوقيف التسوية لاستعمال الغش وعليه تتخذ الإجراءات التالية :

أ- تحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب إرجاء الدفع، وذلك بناء على المعطيات التي تتضمنها الشكوى.

ب- إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا، بموجب رسالة، يبين فيها بأن للمكلف بالضريبة الحق في إرجاء الدفع للضريبة.

2- دور قابض الضرائب المختص إقليميا :

إذ يكمن دوره قبل تقديم الطلب وبعد الفصل فيه حيث أنه في المرحلة الأولى يقوم باستلام مبلغ الضمانات مقابل وصل يسمح للمكلف بتقديم طلبه ثم في المرحلة الثانية يبلغ القابض بالقرار المتخذ ليقوم بالتحصيل في حالة رفض الطلب.¹

وتجدر الإشارة هنا إلى أن آجال رفع طلب التأجيل هي نفسها الآجال الأصلية لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب بحيث تتضمن الشكوى الأصلية التي ينازع من خلالها المكلف كليا أو جزئيا في مقدار الضريبة، وفق المادة 72 من (ق. إ. ج).

الفرع الرابع: قرار مدير الضرائب بالتخفيض.

لا يصدر هذا القرار من مدير الضرائب للولاية إلا بعد إجراء عملية التحقيق في الشكاية التي قام بها المكلف بالضريبة، حيث يقوم المفتش بدراستها من جانبها الشكلي والموضوعي، كما يحصل المفتش على بعض التوضيحات من قبل المكلف، والتي لها علاقة بالموضوع فقط، وإجراء التحقيقات في عين المكان، إذ يقوم بزيارة المؤسسات العمومية والجماعات المحلية ويستخلص الوثائق التي يرى

¹ عويسات سليمان، مرجع سابق، ص 20. 2 قرية حسين، مرجع السابق، من ص 24 إلى 26.

بأنها قد تساعده في تحقيقه، وهنا قد يكتشف مفتش الضرائب أخطاء قد وقعت فيها الإدارة يخبره فيها عن الخطأ المرتكب الذي يجعل من مدير الضرائب بالولاية يسارع باتخاذ قرار بالتخفيض الكلي بعد قبول شكوى كلياً وإعفاؤه من دفع الضريبة المباشرة المفروضة عليه، إلا أن مدير الضرائب بالولاية قد يقبل بجزء من الشكوى ويرفض جزء آخر منها، فهنا للمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع الأمر إلى المحكمة المختصة، وفي كلا الحالتين فإن مدير الضرائب للولاية عند اتخاذه قرار بالتخفيض فإنه يحرر قرار يوجه إلى قابض الضرائب المختلفة المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم تحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل من المكلف فعلاً.¹

الفرع الخامس: تبليغ القرار.

بعد صدور قرار المدير الولائي للضرائب فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يبلغ بهذا القرار ويكون التبليغ في العنوان الحقيقي الذي اختاره هو. وفي فرنسي اعتبر تبليغ القرار المتخذ من طرف الإدارة من النظام العام ويجب احترامه حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام الرأي المتضمن القرار، ولقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 04 ماي 1973 بأن الرأي المتضمن تبليغ قرار المدير الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار وأمضت زوجة المكلف وصل الاستلام في غيبته، يعد هذا تبليغه قانونية وتسري عليه مواعيد الطعن. كما أنه يلاحظ في الواقع العملي أن أغلب التبليغات الموجهة للمكلف عن طريق مصالح البريد والمواصلات على الرغم من انما مضمونه الوصول إلا أن أكثر من 90% تعود للمصالح الجبائية لسبب أو لآخر الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات وبالأخص من جهة الإدارة ولذا فإننا نرى كحل لهذه الإشكالية، أن توظف الإدارة الجبائية أعوان يكون من اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات لأصحابها، وبالأخص سندات

¹ فريجة حسين، السابق، من ص 24 إلى 26

الدفع والإشعارات الخاصة بالتقديرات التلقائية للوضعية الجبائية للمكلفين حتى يزول الأشكال المطروح¹.

المطلب الثاني: الطعن أمام لجان الطعن كإجراء اختياري.

تعدد ذكر هذه اللجان فمنها ما جاء ضمن (ق.ض.م) والرسوم المماثلة ومنها ما ذكر في (ق.ض.م) ومنها ما ورد ذكره في (ق.ت)، ونجد لجان الطعن الإدارية المذكورة في المواد 80، 81، 81 مكرر من (ق.إ.ج) حيث تضمنت تكوين هذه اللجان وإجراءات سير أعمالها واختصاصاتها بعدما أُلغيت من المواد 300، 301، 302 الواردة في (ق.ض.م) والرسوم المماثلة وذلك بموجب التعديل الوارد في القانون 24/06 المؤرخ في 2007/12/27 المتضمن من قانون المالية لسنة 2007.²

إضافة إلى حق المكلف باللجوء إلى اللجان السالفة الذكر فإن له أيضا أن يلجأ إلى نوع آخر من اللجان تتمثل في لجان الطعن الولائية في المواد 92 إلى 94 والمادة 173³ من (ق.إ.ج) وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة وإلغاءها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

أما لجنة المصالحة أو اللجنة التوفيقية فقد جاء ذكرها في المواد من 101 إلى 107 من (ق.ت) ولا توجد لها نصوص أخرى في غيرها من القوانين، وتضمنت حق الدفاع أمام هذه اللجنة، ويعتبر هذا الحق من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أمام هذه اللجنة ضد الإدارة الجبائية. والجدير بالذكر هنا أن اللجوء إلى هذه اللجان من قبل المكلف بالضريبة يعد أمرا جوازا وليس إلزامي تطبيق النص المادة 80 من (ق.إ.ج) والتي تمنع في فقرتها 3 من اللجوء إلى هذه اللجان إذا أحييت القضية من المكلف إلى القضاء، أي أنه يمكن اللجوء إلى القضاء دون المرور على هذه

¹ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 32

² أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 49

³ المواد، 92، 94، 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

الجان حيث جاء في صياغة المادة: " يمكن للمكلف.... " أي أنه يحق له أن يشتكي أمام هذه اللجان كما يحق له خلاف ذلك بأن يتجاوزها ويلتجئ إلى القضاء.

وبحكم جوازية اللجوء لهذه اللجان وذكر معظمها في (ق. إ. ج) عدى لجنة المصالحة فإن هذه اللجان موحدة في العديد من الإجراءات ولذلك سنورد ضمن هذا المطلب، شروط قبول الطعن أمام هذه اللجان (الفرع الأول) طلبات المكلف بالضريبة محل نظر هذه اللجان (الفرع الثاني)، إجراءات صدور الآراء وتبليغها للمكلف (الفرع الثالث) وحق الدفاع أمام لجنة المصالحة (الفرع الرابع).

الفرع الأول: شروط قبول الطعن.

في البداية لا بد من أن نشير إلى أن الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أو الولائية يخضع إلى نفس الشروط، سواءا منها الشكلية أو الموضوعية وكذا الآجال التي تخضع لها الشكوى الأصلية والاستثناء إنما جاء منها تطبيقا لأحكام المادة 1 / 81 من (ق. إ. ج).

أولاً: الآجال والمواعيد.

- 1- بالنسبة للجان الطعن الإدارية: تطبيقاً لأحكام المادة 1/80 من (ق. إ. ج) فإنه على المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر عن السلطة الإدارية المختصة في طعنه الأولي أمام الإدارة الجبائية أن يلجأ لهذه اللجان في أجل أربعة أشهر (4) أشهر من تاريخ استلام القرار.¹
- 2- بالنسبة للجان الطعن الولائية: يمكن للمكلف أن يوجهها إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت ما دام الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة شريطة أن يرفق بطلب بنسخة من الجداول وأخرى من الإنذار.²

¹ عدت الفقرة الأولى من المادة 81 موجب المادة 42 من قانون 08 / 21 المتضمن قانون المالية 2009، حيث كان تقديم الطعن بعد صدور القرار الأولي بشهرين وتنص المادة على أنه يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

² أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 66.

ثانيا: شكل ومحتوى العريضة.

1- بالنسبة للجان الطعن الإدارية:

إن الطعون المقدمة لهذه اللجان ليس لها شكل خاص ومحدد من قبل المشرع وإنما أبقاها حسب ما هو متعارف عليه في التعليمات المنظمة للمنازعات الجبائية، فإنه يمكن للمكلف تقديم طعنه أمام رئيس اللجنة بواسطة عريضة بسيطة يلحقها بنسخة من القرار المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي والمقدمة من قبل المصالح المختصة.

أما عن محتوى الطعن فإنه يجب أن يتضمن بالإضافة للمعلومات الشخصية من اسم والقب والعنوان، البيانات الآتية:

- أ- الضرائب المتعلقة بموضوع الطعن من حيث طبيعتها وقيمتها.
- ب- تضمين الطعن جميع الوثائق الأساسية والمبررة لجميع حجج المكلف.
- ج- في حالة رغبة المكلف الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع فعليه تقديم طلب ضمن الطعن المقدم.¹

2- بالنسبة للجان الطعن الولائية:

فيما يخص شكل العريضة فإن لها نفس الشكل المطلوب في شكوى الأصلية، أما في الجانب الموضوعي فإن التماس الإعفاء أو التخفيف يجب أم يكون معل؟ ومبررا بأن يقدم كل الحجج والبراهين اللازمة التي تساعد في اتخاذ القرار، غير أنه علينا هنا أن نفرق بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية والمتعلقة بالغرامات الجبائية.

¹ عويصات سليمان، نفس المرجع، ص 41.

أ- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية:

إذ لا يجوز أن يطلب المكلف الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة وبالأخص الحقوق الأصلية، وإستثناء من ذلك ما ورد ذكره في المادة 92 من (ق.إ.ج) وهي الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز، فيجوز له أن يلتمس إعفاءه من الضرائب المؤسسة قانونية أو التخفيف منها.

ب- الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية:

حيث يمكن للمكلف الذي يملك القدر الكافي من الحجج والمبررات أن يقدم التماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمية على أن يكون طلبه مرفوق بالوثائق اللازمة (من مستخرج الجداول ونسخة من الإشعار بالتسديد...) ولكي يمكن اللجنة من أن تبدي رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها، يجب على المكلف المعني أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية وبالأخص ما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة والضرائب الغير مباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجنة.¹

الفرع الثاني: طلبات المكلف بالضريبة محل نظر لجان الطعن.

من ضمن الطلبات المرفوعة لهذه اللجان من قبل المكلف طلب التأجيل القانوني للدفع حسب المادة 02/80 من (ق.إ.ج) والذي سبق وتطرقتنا له في التظلم أمام الإدارة الضريبية، إذ يمكن للمكلف أن يسدد 20% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع للاستفادة من هذا الطلب، في حين أن من لم يستفد ومن هذا الحق في مرحلة النزاع أمام الإدارة الضريبية بسبب عدم تقديمهم لهذا طلب ضمن شكواهم، فإنه لا يمكنهم الاستفادة من هذا الإجراء أمام لجان الطعن إلا بعد أن يسددوا، ما نسبته 40% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع.

والملاحظ هنا أنه من ضمن 11885 طلب طعن مقدم أمام اللجان سنة 2010 نجد منها 103 فقط كانت محل طلب تأجيل دفع أي بنسبة 87.0 %، ومن بين 103 طلب تأجيل الدفع

¹ أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 66

كان محل قبول 86 طلب بعد دفع 20 % من الحقوق المفروضة¹، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على أن النسبة الإضافية المقدرة بـ 40 % أمر شبه إستحالي للاستفادة من هذا طلب على أساس أنه من ضمن 11885 طعن مقدم، بل منه 86 طلب بعد دفع 20% من الحقوق المفروضة.

وبغض النظر عن طلب التأجيل، فإن لجان الطعن تختص بالنظر في مختلف الطعون المقدمة لها من قبل المكلف حسب نوع اللجنة واختصاصها محل النقاش وتصدر في ذلك آراء.

أولاً: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

تختص لجنة دائرة بالنظر في طعون المكلفين سواء الذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أية رد، شريطة أن تحترم الآجال القانونية لتقديم الطعون، أي خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، أو ابتداء من نهاية مهلة الأربعة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للرد على الشكاوى. كما أن اللجنة لا تنظر إلا في الطلبات التي تتجاوز حصتها 500.000 دج أو ما يعاد لها سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسم على القيمة المضافة، والمقدمة في أجل شهرين اعتباراً من تبليغ قرار الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي، حيث كانت المدة قبل التعديل بـ 30 يوماً التي سلف ذكرها من تلقيه القرار المدير الولائي.²

ثانياً: لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات الخاضعة للضريبة ضد قرار المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز لضرائب، أو رئيس المركز الجوارى، أو مدير المؤسسات الكبرى رفضاً كلياً أو جزئياً لطلباته، أو في قرار الرفض الضمي أو يقدم الطلب في مهلة شهرين من تبليغ قرار الرفض الصريح، أو من يوم انتهاء المهلة القانونية الممنوحة للمدير الولائي أو السلطة المختصة للبت في الشكاية

¹ مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير في الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2010، ص 96

² أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 56.

الإلزامية في حالة القرار الضمني للرفض، ولقد نص القانون 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على أن مجال اختصاص هذه اللجان، يتحدد في الطلبات المتعلقة بالحصص من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي تزيد عن 500.000 دج وتقل أو تساوي 2000.000 دج، كما تنظر في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون للاختصاص مراكز الضرائب.¹

ثالثا: اللجنة المركزية للطعن.

تختص هذه اللجنة في:

1- النظر في موضوع الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسة الكبرى فقط دون غيرها، والتي كانت محل قرار رفض كلي أو جزئي صادر عن مديرية المؤسسات الكبرى مهما بلغت قيمتها.

2- النظر في النزاعات التي يفوق مبلغها الحقوق والغرامات 10 ملايين دينار جزائري والتي سبق للإدارة أن صدرت بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

3- النظر في الطلبات التي يفوق فيها مبلغ الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسم على القيمة المضافة المفروضة ب 2 مليون دينار جزائري والتي كانت محل قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن الإدارة الجبائية.²

والملاحظ هنا في اختصاصات هذه اللجان التي سبق ذكرها أنها لم تعد تعتمد على الطابع التدريجي في رفع الطعون حينما تكون محل رفض من لجنة الدائرة فتنقل إلى اللجنة الولائية ثم اللجنة المركزية، في حين أصبح الاختصاص بين على الجانب أو المعيار المالي.

¹ فيلاي مراد وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

² مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 19.

رابعاً: لجان الطعن الولائية.

تختص لجان الطعن الولائية بالنظر في الطلبات المكلفين بالضريبة وذلك وفقاً لأحكام المادة 93 م (ق.إ.ج) إذ يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه في حال عوز أو ضيق، كما يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها، ويشمل ذلك حتى المكلفون التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى بعد تعديل المادة 173 بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008 حيث يمكن للمكلفين الاستفادة من أحكام المادة 93 وتشمل الالتماس الخاص بالإعفاء أو التخفيف كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومبالغ عقوبات التحصيل والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة وكذلك حقوق التسجيل¹.

للمكلف بالضريبة أن يقدم هذه الطلبات أمام لجان مختصة لها صلاحية الفصل في مثل هذه الطعون حيث تكون هذه اللجان على مستويين الولائي والجهوي.

1- لجنة طعن الولائية: حيث تختص هذه اللجنة في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب والمعروضة عليها أي اللجنة من طرف المدير الولائي لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ خمس مئة ألف دينار جزائري 500.000 أو تساويه. والجدير بالذكر أن لجوء المكلفين أمام هذه اللجنة قد سجل بكثرة حيث سجلت اللجنة سنة 2010 ما قيمته 24003 طعن مقابل 27204 طعن سنة 2009، أي انخفاض 7.11% ويضاف إليها 2786 طعن متأخر²، مع ذلك فإنه يفسر الإقبال على هذه اللجنة القائمة على مستوى الدولة.

2- لجنة الطعن الجهوية: حيث تختص بالنظر في استقبال طلبات الطعون التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضرائب أو قابضي الضرائب المختصة، ويمكن أن نحدد اختصاصاتها وفق الآتي:

¹ عويصات سليمان، مرجع سابق، ص 54.

² مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، 92.

أ- طلبات الطعون من أجل العفو التي يتقدم بها المكلف أو قابضي الضرائب والتي تكون الحصة فيها تتجاوز خمسة ألف دينار 500.000 دج¹.

ب- طلبات الطعون المقدمة من قبل المكلفين: التي يكون مضمونها الطعن ضد قرارات اللجان الولائية للطعن. وفي سنة 2010 سجلت اللجنة 1724 طعن مقابل 1123 طعن سنة 2009، وهذا الارتفاع بنسبة 52.53% وهذا يدل على تزايد المكلفين الذين يلجؤون إلى هذه اللجنة².

الفرع الثالث: إجراءات صدور الآراء وتبليغها للمكلف.

بعد ارسال المكلفين بالضريبة بطعونهم الى رئيس اللجنة المختصة و عرض الأسباب التي جعلتهم يرفضون دفع الضريبة المفروضة عليهم وتبيان مبلغ التخفيض الذي يرغبون فيه والقاعدة الجبائية التي يرونها مناسبة في الأساس الضريبي، تقوم اللجنة المختصة بالاطلاع على تقارير المدير ال ولائي للضرائب وعلى المذكرات والوثائق الابتدائية المقدمة من الأطراف المتنازعة وتقوم بفحص الملفات من كل جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها، بعدها تقوم باستدعاء المكلفين المعنيين من أجل سماع أقوالهم حول موضوع النزاع ويجب تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ عقد اللجنة لاجتماعها ويتم تحديد تاريخ الاجتماع من طرف الرئيس ولا يتم عقده إلا بعد بلوغ النصاب القانوني وبحضور الأغلبية.

وبعد دراسة القضية من كل جوانبها يصدر الرأي بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.

وفق ما جاء في المادة 81 من الفقرة 02 بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2007 على أن اللجنة تصدر قرارها الصريح في الطعن المرفوع أمامها في أجل (4) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمه

¹ قبل التعديل كانت الحصة التي تختص كالجان الطعن الولائية على مستوى المديرية أكثر من 250.000 دج، لتصبح 500.000 دج بعد التعديل بموجب المادة 40 من قانون/ 04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمتضمن قانون المالية لسنة 2005.

² مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص

إلى رئيس اللجنة وإن لم تبدي قرارها في الأجل المحدد فإنه يعد رفضا ضمنيا للطعن، وهنا يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء أي المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر من انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت فيه.

وعليه يجب أن تشمل الآراء التي خلصت إليها اللجان بيانات محددة، من اسم الرئيس والأعضاء المداولين معه وتاريخ المصادقة، وملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع والحجيات والاعتبارات التي يبني عليها الرأي إضافة إلى التوقيع والمصادقة على رأي اللجنة من الرئيس والكتاب.

أما ما يتعلق بتبليغ هذه الآراء إلى المكلف بالضريبة فإنه في حالة صدور رأي يتضمن التخفيض أو الإعفاء من الضريبة، يبلغ المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس، وفي جميع الحالات يتم تبليغ المكلف بالضريبة في أجل شهر من صدوره وذلك حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب¹.

الفرع الرابع: حق الدفاع أمام لجنة المصالحة.

قبل التطرق إلى ما منحه المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة من حقوق أمام هذه اللجنة لا بد من أن ننوه إلى أنه جاء في قانون التسجيل ذكرها من المادة 101 إلى المادة 107 خلافا للجان الطعن الولائية التي ورد ذكرها في (ق. إ.ج) كما سبق وأسلفنا.

إلا أننا لا نجد تعريفا محددًا للجنة المصالحة في التشريع الجبائي مما يميلنا إلى تعريفها بوجه عام في الجانب الإداري حيث تعرف بأنها أسلوب لإنهاء المتنازعات بطريقة ودية أو هي بوجه عام تسوية نزاع بطريقة ودية².

وباعتبار أن هذه اللجنة تدخل في إطار الرقابة الجبائية بحكم أنها لجنة توفيقية بين مصالح الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع بالضريبة، وذلك بإجراءات بسيطة من شأنها تحقيق الغاية المرجوة

¹ مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص 1920.

² أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر

منها، إلا أن النقطة التي يبرز فيها حق المكلف بالضريبة يتجلى بصفة واضحة بعد تقديمه للاحتياجات أمام اللجنة وذلك عندما ترى الإدارة أن المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي ، ومن خلال عملية التسجيل يتم التقويم حسب سعر السوق وذلك بناء على المعلومات التي يقدمها المسؤولون المحليين فإذا قبل ذوي الشأن بالتقويم يسدد المبلغ المحدد أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً، أما إذا لم يقبل التقويم فله أن يقدم احتجاج أمام لجنة المصالحة¹.

إلا أنه قبل تقديم هذا الاحتجاج فإنه يمنح للمكلف بالضريبة بمقتضى هذه الإجراءات وسير أعمال اللجنة الولائية للمصالحة في المادة 104 من قانون التسجيل.

- أن يتم استدعائه قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة.
- إعلامه بإمكانية تقديم ملاحظاته كتابية أو شفاهية وإمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل عنه للدفاع عن حقوقه.

وإذا أخلت الإدارة بأحد الإجراءات السالفة الذكر أمام لجنة المصالحة فإنه يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف وهذا ما نجده في قرار مجلس الدولة الذي صدر في ملف 006526 بتاريخ 2003/03/25² حيث اعتبر فيه أن خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه ولقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث أن خرق إدارة الضرائب هذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل وليس المادتين 190 و320 التي أسند عليها المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار 98/31 موضوع النزاع وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة ، والمقدر ب 369036.08 دج...."

ونتيجة لخرق الإدارة أحد الإجراءات المتبعة أمام لجنة المصالحة حيث إنها لم تقم باستدعاء المكلف بالضريبة أمام اللجنة، اعتبر ذلك إلغاء؛ منها لضمان حق الاستعانة بمستشار، وهذا إخلال

¹ عويصات سليمان، مرجع سابق، ص 64.

² مجلة بمجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003، ص 78،97

بحق الدفاع حيث يمكن تكيفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنه عيب مخالف للإجراءات الذي يؤدي إلى إلغاء القرار الإداري الغير المشروع والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

انخائمة

خاتمة:

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

والجدير بالذكر هنا أن هذه الضمانات على الرغم من أنها مقترنة بمنازعات قائمة بين المكلف والإدارة إلا أن معظم الملاحظات التي تثار أثناء النزاع وخاصة في الإجراءات المقترنة بالتحقيق تحمل جزءاً إيجابياً يتمثل في إقامة جو من ثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف حيث يمكنها أن تؤدي إلى التقليل من النزاع مستقبلاً.

كما أنه يمكن القول بأن المشرع الجبائي قد وفق إلى حد ما في إنصاف المكلف بالضريبة باعتباره الطرف الأضعف ومنحه حقوق تحميه من تعسف الإدارة، ذلك إذا كانت حقوق وواجبات كلي الطرفين أو النزاع الجبائي يقف عند هذه المرحلة، ولكن النزاع الجبائي لا يقف هنا بل قد ينتقل من مرحلة إدارية إلى دعاوي أمام القضاء، كما أن الذي يعاب في هذه المرحلة بطى إجراءاتها بداية من الإعلام بالتحقيق و صدور نتائجه وكذلك عند الشكاية أمام الإدارة والإجراءات المعقدة التي تكثر فيها، و الغموض الذي يكتنف لجان الطعن وتعدد الإجراءات الإدارية في هذه المرحلة. كل هذه العراقيل جعلت من المكلفين بالضريبة يصعب عليهم الإلمام بهذه الأمور فيفقدوا بذلك حقوقهم، ولذلك نجروا من المشرع الجبائي النظر إلى هذه النقاط بعين الاعتبار وإضافة إلى ذلك كثرة المواعيد وذلك بأن يوحدتها ويبسط من إجراءات الرقابة الجبائية والتظلم الإداري المسبق وأن ينظر كذلك في طبيعة القرارات التي تصدر من لجان الطعن ويزيد من فعاليتها.

إن هذه الضمانات التي جاء بها المشرع لحماية حقوق المكلف لو جئنا إليها من الجانب النظري فإنها متعددة ومختلفة باختلاف الجهة التي يحق للمكلف بالضريبة أن يلتجأ إليها ليستوفي حقه منها، وهذا

إن دل على شيء فإنما يدل على تعدد الجهات التي تنظر في النزاع الجبائي إلا أن هناك الكثير من المكلفين الذين لا يستطيعون الدفاع عن حقهم في حال انتهكت حقوقهم وإلى أي جهة من الجهات يلجؤون أولاً.

اقتراحات:

1. إن عدم وجود نصوص قانونية تحدد التزامات الإدارة أمام المكلف بالضريبة كما لها حقوق و امتيازات أكثر مما لدى المكلف، جعله يعاني من العديد من المشاكل المتعلقة بالأمور الجبائية كالإعلام والتوجيه ولذلك نرجو أن يحدد لها المشرع نصوصاً قانونية خاصة يلزم بها الإدارة وفي ذلك فائدة كبيرة تتجلى في خلق نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة وخاصة عندما توضح الإدارة له بأن للضريبة فائدة تعود على المجتمع ككل مما يجعل المكلف يقوم بدفعها قناعة من نفسه وبذلك تتحقق مقولة القاضي الأمريكي هولمز في مقولته المشهورة «أحب دفع ضرائبي لأنهما ثمن الحياة المدنية المتحضرة»

2. إن كثرة التعديلات في المجال الجبائي وإن مست كل من الإدارة و المكلف بالضريبة ، إلا أن المكلف بالضريبة يبق بعيداً عن معرفة هذه التعديلات كما أن أغلب هذه التعديلات تكون ضمن إجراءات معقدة لا يستطيع المكلف أن يلم بما ولذلك نجوا من المشرع إيجاد طريقة لإعلام المكلف بها وكذلك تبسيط الإجراءات وتوحيد المواعيد، ونعني هذا أن يكون النظام الجبائي مستقراً في القوانين الضريبية، وهي أهم نقطة ينبغي مراعاته إذ لا يمكن للمكلفين بالضريبة الإمام بكل جديد في هذا المجال وخاصة وأن أغلب المكلفين هم مستوى تعليمي محدود، وذلك ما يجعلهم بعيدين عن كل استحداث وتغيير فيما يخص الأمور الإدارية والجبائية خاصة.

3. يجب أن تكون التصريحات والمطالب التي يعي المكلف بالضريبة بأن يملكها تحتوي على بيانات واضحة وسهلة مما ييسر الأمر على المكلفين المملأ دون أخطاء أو اللجوء إلى المختصين لملاها وبالتالي إضافة عبئ مالي إضافي عليه.

4. العمل على إنشاء جمعيات خاصة بالمكلفين بالضريبة تعمل على الدفاع عن حقوقهم عن طريق توعيتهم وتحسيسهم بالضمانات الجبائية بموجب القانون مع الأخذ بعين الاعتبار أن أغلب المكلفين بالضريبة وخاصة التجار هو يجهلون الكثير مما يتعلق بالأمر الجبائية
5. إن إنشاء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة ودورها في حماية حقوق المكلف بالضريبة جاءت محدودة النتائج وذلك لأنها لم تتعرض إلى تعديلات كافية وإصلاحات تجعلها تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والدليل على ذلك أن آرائها غير ملزمة وهذا ما يجعل أغلب المكلفين يتجاوز عنها إلى المحاكم الإدارية وهذا يدل على أنها غير ضرورية في مجال الطعن ولذا نرجو من المشرع أن يجد حلا فيما يتعلق بالنصوص المنظمة لها وأن يقوم باستحداثها وحل الغموض والنقص الذي يعتري نصوصها وأن يصبح لها دور فعال في مجال الطعن بالنسبة للمكلف بالضريبة حتى يعود الإقبال عليها من جديد..
6. ضرورة تكوين القضاة في المجال الجبائي وذلك من أجل التخفيف من الاستعانة بالخبير سواء من طرف القاضي أو بطلب من المكلف بالضريبة وذلك لأن أغلب أتباع الخبير يتحملها المكلف بالضريبة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر.

أ- القرآن الكريم.

أولاً: المصادر القانونية.

1- القوانين العضوية.

- القانون العضوي رقم 01/98، 1998/05/30، الجريدة الرسمية العدد 37، المتضمن انشاء مجلس الدولة واختصاصاته وعمله.

القانون 02/98، المؤرخ بتاريخ 1998/05/30، المتضمن انشاء المحاكم الادارية، الجريدة الرسمية العدد 37.

2-القوانين العادية.

- القانون رقم 21/01، الصادر بتاريخ 2001/12/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 08/02 المؤرخ في 2008/07/24 المتضمن قانون المالية التكميلي، سنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 72.

- الامر 154/66، المؤرخ في 18 صفر 1386، الموافق ل 1966/01/08، المتضمن قانون الاجراءات المدنية المعدل.

- الأمر رقم 101/76، الصادر بتاريخ 1976/12/0، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- القانون رقم 24/06، المؤرخ في ذي الحجة 1427، الموافق ل 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

- القانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية السنة 2002 .

- القانون رقم 12/07، الصادر بتاريخ 2007/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 الجريدة الرسمية العدد 82.

- القانون رقم 09/08، الصادر بتاريخ 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزائر، 2008 الجريدة الرسمية رقم 21.
- الأمر رقم 02/08، الصادر 2008/07/24، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 42، مؤرخ في 2008/07/27.
- الأمر رقم 09/01 المؤرخ في 2009/07/22، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية رقم 44 مؤرخ في 2009/07/26.
- الأمر رقم 01/10، مؤرخ في 2010/08/26 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 الجريدة الرسمية رقم 49 المؤرخة في 2010/08/29.

القرارات القضائية

- 1- القرار رقم 42780، الصادر بتاريخ 1985/06/15 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور.
- 2- قرار رقم 43995، الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1885 الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، غير منشور.
- 3- القرار رقم 64255، الصادر بتاريخ 1990/04/07 عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، المجلة القضائية العدد 04، سنة 1991.
- 4 - قرار مجلس الدولة رقم 004039، الصادر بتاريخ 2002/01/28 المنشور في مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003.
- 5- قرار رقم 05543، الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 2002 محلة. مجلس الدولة عدد خاص - المنازعات الضريبية 2002.
- 6- قرار رقم 5691 الصادر بتاريخ 19 ديسمبر 2002. مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 03.
- 7- قرار رقم 006526، الصادر بتاريخ 2003/03/25. مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.

8- مجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الضريبة سنة 2003.

9 - قرار الغرفة الادارية بالمحكمة العليا، رقم 011327 ، الصادر بتاريخ 2004/02/17 ، غير منشور.

الكتب:

1. أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المواد الجمركية بوجه خاص، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 2001.

2. أعمارة منصور، إجراءات المراقبة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، بدون طبعة، الجزائر 2011.

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

4. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2005.

5. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، بدون طبعة، سنة 2012.

6. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، بدون طبعة، الجزائر، سنة 2007.

7. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، سنة 2008.

المحاضرات والمقالات

1- زرقون نور الدين، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، أقيمت لطلبة الحقوق، تخصص قانون إداري، ماستر 1 و2، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013/2014، غير منشورة.

2- عادل بوراس، دعوى الإلغاء على ضوء قانون الإجراءات المدنية والإدارية، محلة الفقه القانوني ، كلية الحقوق جامعة المسيلة، 2013/01/12 العدد 03.

المذكرات:

1. زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية تخصص إدارة ومالية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2011-2012.
2. مقراني فتيحة، منازعات الجبائية في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، سنة 2008.
3. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، سنة 2010.
4. عبيدات ابراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف الضريبة الخاضع للرقابة الجبائية مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، سنة 2007.
5. عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2013 .
6. فيلاي مراد، ل وني يوسف، المنازعات الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة النيل شهادة مدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء، السنة 2007.
- 9- وفاء شيعاوي الأحكام ، الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لشهادة الدكتوراة علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة السنة الجامعية 2010-2011.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Alim Brahim, Le contrôle fiscal mémoire défini d'étude, IEDF septembre 1997.
2. Daniel Richer, Les procédures fiscales, presse universitaire de France, 1ère édition, décembre, Paris, 1990.
3. Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 9 édition, Paris 2008.

فہرس

فهرس

.....	شكر
.....	إهداء
1.....	مقدمة:
6.....	الفصل الأول: الاطار التنظيمي للإدارة الضريبية
6.....	المبحث الأول: الأشخاص الخاضعين للضريبة
7.....	المطلب الأول: المكلفين بالضريبة.
7.....	الفرع الأول: مفهوم المكلف بالضريبة.
10.....	الفرع الثاني: وسائل معيشة المكلفين بالضريبة
15.....	المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة
16.....	الفرع الأول: الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة.
24.....	الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة
31.....	الفصل الثاني: الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة.
32.....	المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية.
32.....	المطلب الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بإجراء التحقيق.
33.....	الفرع الأول: الحق في الاعلام الاشعار بالتحقيق
34.....	الفرع الثاني: حق الاستعانة بمستشار.
35.....	الفرع الثالث: تحديد مدة التحقيق بعين المكان.
37.....	الفرع الرابع: منع إجراء رقابة ثانية.
38.....	الفرع الخامس: السر المهني.
39.....	المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام أشغال التحقيق.
40.....	الفرع الأول: طلب نتائج التحقيق.
40.....	الفرع الثاني: الإجراء الاعتراضي.
42.....	الفرع الثالث: الخصم التسلسلي.
43.....	الفرع الرابع: الإعفاء من بعض الالتزامات.

44	المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم
44	المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء إلزامي أمام إدارة الضرائب.
45	الفرع الأول: ميعاد رفع الشكاية.
47	الفرع الثاني: شكل الشكاية ومحتواها.
50	الفرع الثالث: تأجيل الدفع.
51	الفرع الرابع: قرار مدير الضرائب بالتخفيض.
52	الفرع الخامس: تبليغ القرار.
53	المطلب الثاني: الطعن أمام لجان الطعن كإجراء اختياري.
54	الفرع الأول: شروط قبول الطعن.
56	الفرع الثاني: طلبات المكلف بالضريبة محل نظر لجان الطعن.
60	الفرع الثالث: إجراءات صدور الآراء وتبليغها للمكلف.
61	الفرع الرابع: حق الدفاع أمام لجنة المصالحة.
65	خاتمة:
69	قائمة المصادر والمراجع:
74	فهرس:
76	ملخص:

ملخص:

المركز القانوني للمكلف بالضريبة هو مجموع النصوص القانونية التي تحكم وضعية المكلفين تجاه الإدارة الضريبية من جهة، حقوقهم والتزاماتهم من جهة أخرى، كما يساهم كذلك في تمييزهم عن بقية فئات مرتفقي الإدارة.

بالرغم من أهمية هذا الموضوع، إلا أن المتخصصين في القانون الجبائي لم يهتموا كثيرا بموضوع المكلف بالضريبة، حيث خصصوا معظم دراساتهم للنظرية العامة للضريبة وإجراءات فرضها. تهدف دراستنا الى تحليل المركز القانوني للمكلف بالضريبة باعتباره عنصر مهم في العملية الضريبية ومعالجة الضمانات الممنوحة من طرف المشرع ووسائل حماية هذا المركز في إطار مختلف إجراءات فرض الضريبة سواء تعلق الأمر بالوعاء، التحصيل الضريبي، الرقابة والمنازعة الجبائية، و هذا في ظل القانون الجبائي الجزائري

الكلمات المفتاحية: الجباية، المكلف بالضريبة، المنازعة الجبائية.

Résumé :

Le statut juridique du contribuable est la somme des textes juridiques qui régissent la situation des contribuables vis-à-vis de l'administration fiscale d'une part, leurs droits et obligations d'autre part, et contribue également à les distinguer des restes des catégories d'utilisateurs de l'administration.

Malgré l'importance de ce sujet, les spécialistes du droit fiscal n'ont pas accordé beaucoup d'attention au sujet du contribuable, puisqu'ils ont consacré la plupart de leurs études à la théorie générale de l'impôt et aux modalités de son imposition. Notre étude vise à analyser le statut juridique du contribuable en tant qu'élément important dans le processus fiscal et à aborder les garanties accordées par le législateur et les moyens de protéger ce centre dans le cadre de diverses procédures d'imposition, qu'elles soient liées à la conteneur, perception fiscale, contrôle et contentieux fiscal, et ce au regard de la loi fiscale algérienne

Mots-clés : recouvrement, contribuable, contentieux fiscal.