

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الحماية القانونية المقررة للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص قانون إداري

إشراف الأستاذة :

قادري نادية

إعداد الطالب:

عامر اقويدر

السنة الجامعية : 2016 / 2017

تحية شكر و عرفان

إنَّ خير فاتحة أفتتح بها رسالتي هذه، هي الحمد والشكر لله باسط العلم وفاتح الخير الذي أعزَّ العباد وأكرمهم بعلمه الوافر.

عرفاناً مني بالجميل الذي غُمِرْتُ به، أتقدم بتحية شكر و عرفان إلى الأستاذة **المشرفة قادري نادية** على إثرائها وتقويمها البناء، وعلى توجيهاتها وإرشاداتها التي كانت عوناً لي في إخراج هذا البحث في أحسن حلة وأبهى صورة.

كما أتوجه بالشكر إلى من كان عوناً لي في إنجاز هذا البحث .

وأتقدم بالشكر إلى كل زملائي الطلبة الذين تتبعوا معي خطوات هذا البحث بإسهاب

ولله الحمد والشكر

الإهداء

أهدي ثمار العمل الممتد على سنوات دراستي

إلى من علمني النجاح والصبر

إلى من افتقدته في مواجهة الصعاب

ولم تمهله الدنيا لارتوى من حنانه

يا من أحمل اسمك بكلّ فخر

يا من أعيش افتقارك طوال العمر

أهدي هذا البحث إلى روح أبي رحمه الله.

إلى أعز ما أمتلك في هذه الدنيا

وإلى طريقي المستقيم وإلى طريق الهداية

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

وإلى أعز سند لي في الدنيا أُمِّي ..

حفظكم الله

مقدمة

تحتاج كلّ الدول من أجل القيام بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية والخدماتية إلى موارد مالية ضخمة، تساهم هذه الموارد في تلبية حاجات المواطنين وترقية المجتمع وتطويره، وتعد الضريبة أحد أهم الموارد المالية لتزويد الخزينة العمومية للدولة.

ومفهوم الضريبة عُرِف منذ العصور القديمة أين كان الملك يفرض على رعيته دفع مبالغ مالية بصفة إجبارية مقابل الحفاظ على أمنهم وسلامة ممتلكاتهم لذلك كان ظهور الضريبة مصاحباً لظهور المجتمعات السياسية الحديثة حيث أصبحت الضريبة بمثابة واجب وطني بفرص على المواطنين، ومساهمة من هذا الأخير في بناء اقتصاد دولته، ومشاركة منه في تحمل الأعباء العامة عنها.

لذلك كان لزاماً إخضاع هذا المفهوم لمجموعة من المبادئ السامية القائمة على أساس العدل والمساواة في فرض الضريبة، والتشريع الجزائري كغيره من التشريعات العالمية أعطى للضريبة مكانة هامة ضمن تشريعاته القانونية حتى أنّه جعل فرضها وتحصيلها على أساس العدل والمساواة بين كلّ المواطنين ومن أهم المبادئ الدستورية التي جاءت في نص المادة 64 من الدستور الجزائري ((كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ولا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون))⁽¹⁾.

ولأنّ الضرائب تعتبر مورد هام وأساسي من موارد الدولة فقد أعطاهها المشرع الجزائري مكانة هامة ضمن المنظومة القانونية للدولة وذلك من أجل المحافظة على العلاقة القائمة بين أطراف العلاقة الضريبية والمتمثلة في المكلف بالضريبة^(*) والإدارة الجبائية، حيث منح المشرع مجموعة من الضمانات القانونية جاءت ضمن قانون الإجراءات الجبائية وعدة قوانين أخرى مكملة له، من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة وتغولها باعتبارها صاحبة السلطة العامة حيث

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/07، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1996/12/07، العدد 76.

(*) المكلف بالضريبة: ((المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعينه القانون بدفع الضريبة، نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله)). أنظر محمد محي سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع، القاهرة، 2002، ص74.

سأيرت مجموعة من القوانين هذه الحماية في جميع أطوار ومراحل الضريبة بداية من مرحلة تأسيسها وفرضها ووصولاً إلى مرحلة تحصيلها من ذمة المكلف بالضريبة نحو الخزينة العمومية.

إنّ المشرع الجزائري منح الحق للمكلف بالضريبة للطعن في قرارات الإدارة الجبائية متى كانت هذه القرارات خاطئة وغير مشروعة سواء أمام الجهات الإدارية أو أمام الجهات القضائية، وهذا ما يؤدي بالإدارة الجبائية إلى مراجعة قراراتها وتقويمها إذا كانت تضر بمصلحة المكلف بالضريبة وهذا ما من شأنه إلا أن يزيد من حماية المكلف بالضريبة وإعطائه نوع من التوازن في علاقته مع الإدارة الجبائية.

وموضوع الدراسة هو الحماية القانونية المقررة للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري والذي يعد من موضوعات القانون الإداري المهمة والتي حظيت باهتمام الكثير من الدارسين في مجال القانون الإداري.

ولذلك سنتصب دراستنا حول تبيان مجموعة الضمانات التي قررها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة والتي سنعمد فيها على قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المرتبطة به، وكذلك أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وسنحاول الإلمام بمختلف الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة في مرحلة الرقابة الجبائية سواء كانت هذه الضمانات قبل بداية الرقابة أو عند البدء فيها أو أثناء ممارستها أو عندما يتجاوز النزاع الجهات الإدارية ويؤول إلى جهات القضاء الإداري.

• أهمية الموضوع:

هذا الموضوع يحظى بأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية ويتضح ذلك من خلال أهميته العلمية والعملية:

1. الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية فيما يلي:
 - معرفة الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة التي تمنحه حق الدفاع عن نفسه أمام إدارة الضرائب، كما تعطي الفرصة للإدارة لتصحيح أخطائها.
 - من أهمية الضريبة أنها لم تعد تشكل مجرد مورد مالي للخزينة العمومية بل أصبحت أداة في يد الدولة تشجع بها عن الاستثمار وتنهض بها بالاقتصاد الوطني.

- معرفة الضمانات القبلية والبعديّة لمرحلة الرقابة الجبائية وخاصة ما يتعلق بحق الإشعار المسبق بالتحقيق وكذا حق الاطلاع وحق الرد.

2. الأهمية العملية: تتمثل فيما يلي

- إنّ كثرة المنازعات المتعلقة بالضريبة والتي أصبحت تشكل الحيز الأكبر من القضايا المعروضة على القضاء الإداري تُبرز الأهمية العملية للموضوع والتي تتجلى في محاولة العمل على تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية للحد من كثرة هذه القضايا.

- يبرز هذا الموضوع مجمل الإجراءات العملية التي على المكلف بالضريبة القيام بها من أجل الاستفادة من الضمانات القانونية حتى نحقق المبدأ القائل من لا يلتزم بالواجب لا يستفيد من الحقوق.

- يعتبر التظلم أو الشكاية وسيلة حوار مع إدارة الضرائب يلجأ إليها المكلف بالضريبة عند عدم رضا المكلف بقيمة الضريبة وهو خيار عملي ناجح منحه المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة ولحمايته من تعسف الإدارة.

• أسباب اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختياري لهذا الموضوع في عدة أسباب منها أسباب شخصية وأخرى موضوعية:

1. الأسباب الشخصية: وهي كالتالي:

- وجود رغبة شخصية في معرفة الإجراءات والطرق القانونية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لتسوية خلافاته مع الإدارة الضريبية سواء كان الخلاف على مستوى الإدارة أو على مستوى القضاء.

- تغيير النظرة السلبية التي أخذها المجتمع منذ القدم حول الضرائب واستبدالها بنظرة إيجابية وذلك من خلال اعتبار الضرائب مورد هام يساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- موضوع يساهم في تكوين وتوسيع معارفي في مجال القانون الإداري باعتبار المنازعات الجبائية وما يتعلق بها تشغل حيز مهمًا من هذا القانون.

2. الأسباب الموضوعية: وتتمثل في:

- لم يتطرق الباحثون كثيراً إلى هذا الموضوع لأنه يتطلب الكثير من الدقة، هذا لأنه يتصل دائماً بقوانين المالية المتجددة كل سنة والتي تحمل الكثير من التغيرات.
 - لأنه موضوع هام لارتباطه بالظروف المالية في الدولة والخزينة العمومية.
- إنّ الضمانات القانونية التي أقرها المشرع لحماية المكلف بالضريبة تعتبر كأساس قانوني في علاقته مع إدارة الضرائب حيث يستطيع المكلف الاعتراض على قرارات الإدارة الضريبية في جميع مراحل إجراءاتها. ومن هنا نطرح الإشكال التالي:

• هل الضمانات القانونية المقررة في التشريع الجزائري كافية لحماية المكلف بالضريبة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الفرضيات:

1. ما هي الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في عملية التحضير لإجراء الرقابة الجبائية؟
2. هل الإجراءات التحضيرية لعملية الرقابة والإجراءات الممارسة أثناء عملية التحقيق تحقق مبدأ العدالة والمساواة الضريبية؟
3. أين تكمن ضمانات المكلف بالضريبة عند التسوية الإدارية والقضائية؟

• أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة أساساً إلى:

- توضيح أنّ المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية قد منح للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات القانونية التي بموجبها يتمكن المكلف بالضريبة من استيفاء حقوقه من الإدارة الجبائية عند ارتكابها لأخطاء أثناء الرقابة الجبائية أو سوء تقدير عند احتسابها لقيمة الضريبة.
- إنّ الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة هي وسيلة قانونية تسمح بتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتحمي هذا الأخير من تعسف الإدارة باعتبارها سلطة عامة.

- تمكن هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من تحقيق مبدأ الشفافية والوجاهية في النظام الضريبي والتي تعد من المبادئ الدستورية التي سعى المشرع الجزائري لتكريسها في قانون الإجراءات الجبائية.
- تجميع كل الضمانات المنصوص عليها قانوناً من أجل معرفتها من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانت الضمانات الممنوحة أمام الجهات الإدارية أو أمام الجهات القضائية.

• الدراسات السابقة:

اعتمدنا في دراستنا هذه على بعض الأبحاث التي قام بها باحثون سابقون تطرقوا في دراستهم إلى الحماية القانونية للمكلف بالضريبة من حيث الحقوق الممنوحة له قانوناً والواجبات المفروضة عليه، ومن بين هذه الأعمال التي اعتمدت دراستنا عليها رسالة دكتوراه لصاحبها زعزوعة فاطمة بعنوان الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة. ورسالة ماجستير لصاحبها زناتي فريدة، بعنوان العلاقات القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

• صعوبات البحث:

عند اعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا صعوبات كثيرة متمثلة في قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع. وكذلك قلة التطرق لهذا الموضوع من طرف المختصين وكثرة التعديلات المتتالية لقوانين الضرائب المرتبطة بقوانين المالية العادية والتكميلية.

• المنهج المتبع:

استخدمنا في هذا الموضوع المنهج الوصفي لخصائص هذا الأخير في تحديد المفاهيم وتوضيحها وجمع معلومات عنها، كما استعملنا المنهج التحليلي في عملية تحليل وتفسير النصوص القانونية المتعلقة بقانون الإجراءات الجبائية والقوانين المكملة له.

• خطة العمل

وعليه سوف تكون دراستنا لهذا الموضوع من خلال الاعتماد على التقسيم التالي:

- حيث خصصنا الفصل الأول لدراسة حماية المكلف بالضريبة في مجال المراقبة الجبائية والذي قسمناه إلى مبحثين:
- المبحث الأول: تناولنا فيه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في فترة التحضير لإجراء التحقيق الجبائي.
- أما المبحث الثاني: فقد تناولنا فيه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق.
- وخصصنا الفصل الثاني لدراسة الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية، والذي قسمناه إلى:
- المبحث الأول: تناولنا فيه حماية المكلف بالضريبة خلال التسوية الإدارية في المنزعة الضريبية.
- والمبحث الثاني: تناولنا فيه حماية المكلف بالضريبة خلال التسوية القضائية في المنازعة الضريبية.

الفصل الأول

حماية المكلف بالضريبة في

مجال الرقابة الجبائية

المبحث الأول

الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في فترة التحضير لإجراء التحقيق الجبائي

في إطار تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة ونظرا لأهمية ودور الرقابة الجبائية بالنسبة للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لإدارة الضرائب فقد سعى المشرع لإخضاع عملية الرقابة لسطة المحقق الإداري الذي يكون من رتبة مفتش وذلك من شأنه أن يطمئن المكلف بالضريبة لجدية عملية التحقيق بفضل ما يتمتع به هذا المفتش من معلومات في المجال الضريبي، كما يشترط قانون الإجراءات الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بالإشعار مسبق قبل بداية عملية التحقيق، يحتوي هذا الإشعار على حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار قانوني أثناء عملية التحقيق، وهذه كلها إجراءات تسبق عملية التحقيق وهي بمثابة فترة تحضيرية لإجراء التحقيق الهدف منها إنجاح عملية التحقيق وسيرها في ظروف حسنة، وفي هذا المبحث سنتناول:

- **المطلب الأول:** ضمانات وجود جهة إدارية تشرف على إجراء التحقيق.
- **المطلب الثاني:** ضمانات الإشعار المسبق بالتحقيق.
- **المطلب الثالث:** ضمانات الاستعانة بمستشار.

المطلب الأول: ضمانات وجود جهة إدارية تشرف على إجراء التحقيق

حدد المشرع الجزائري ضوابط الرقابة الجبائية وحول جميع الصلاحيات للإدارة الجبائية في الإشراف على عملية الرقابة ممثلة في العون المكلف بالتحقيق الذي حدد قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الشروط الواجب توافرها في المحقق بغرض الوصول إلى نتائج صحيحة ودقيقة، وهذه الإجراءات تصب في مصلحة المكلف بالضريبة وهي إحدى الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة في عملية التحقيق.

الفرع الأول: العون الإداري المكلف بالرقابة الضريبية

إن عملية الرقابة الجبائية لها أهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، لذا فإنّ المشرع الجزائري حدد الشروط الواجب توافرها في صفة الشخص المكلف بهذه العملية وفي إطار تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة فإنّ قانون المالية لسنة 2009⁽¹⁾.

حيث اشترط أن يكون الموظف الذي يقوم بعملية التحقيق له على الأقل رتبة مفتش في السلم الوظيفي لموظفي الضرائب، وهذا بعدما كان في السابق له صفة مراقب مالي وهذا لأن مفتش الضرائب يتمتع بتأهيل وخبرة عالية ويتوفر على معلومات كافية في المجال الجبائي.⁽²⁾

لإعطاء مصداقية أكثر لعملية التحقيق والوصول إلى نتائج صحيحة وهذا من شأنه أن يطمئن المكلف بالضريبة، ويمارس المفتش هذا الاختصاص في حدود الأعمال التي رخصها له المشرع في نطاق الاختصاص الشخصي والاختصاص الزمني والمكاني للمفتش المكلف بالتحقيق.

أولاً: الاختصاص الشخصي للمفتش القائم بالتحقيق

والمقصود بالاختصاص الشخصي عموماً هو أن يصدر القرار الإداري من الشخص أو الهيئة التي حددها القانون، فإذا أعطي شخص أو سلطة معينة اختصاصاً معيناً. فلا يجوز لها أن

(1) قانون رقم 21/08 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 2008/12/31، العدد 74، ص 37.

(2) المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية: " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".

- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، كتيب صادر عن المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، منشورات 2013، ص 08.

تتنازل عنه لشخص أو جهة أخرى، وتلك هي القاعد العامة، أما في يخص الاختصاص الشخصي لموظفي الإدارة الجبائية، فإنّ عملية التحقيق لا تتم إلا من عون الإدارة الجبائية برتبة مفتش وهذا ما اكدت عليه المادة 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء منها ما يلي: ((لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلاّ من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل)).⁽¹⁾

وبهذا فإنّ المفتش الجبائي له الحق في مباشرة اختصاص القيام بالتحقيق طيلة المدة التي يحتفظ فيها بصفته القانونية، فإذا فقد هذه الصفة حرّم من ممارسة اختصاصه، وعليه فإن كل نشاط ينشأ عن إدارة الضرائب يجب أن يدخل ضمن اختصاصات وصلاحيات موظف الإدارة الجبائية، وإلاّ كان عمله مشوباً بعيب عدم الاختصاص.

ونكون أمام حالة عدم الاختصاص الشخصي للمفتش القائم بالتحقيق إذا لم تلتزم الإدارة في قراراتها حدود صلاحياتها الموضوعية، أي صدور القرار من جهة إدارية غير مختصة فيكون القرار معيب بعيب عدم الاختصاص، وقد أكد المشرع في المواد 2/20 و 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ أن يكون التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من اختصاص ومحقق الإدارة الجبائية برتبة مفتش وهذا يعني أن قيام الإدارة الجبائية بعملية التحقيق من قبل موظف أقل رتبة من مفتش نكون أمام عيب تجاوز الاختصاص أو عدم الاختصاص المادي أو الشخصي.

ولذا فإنّ عدم الاختصاص المادي في القانون الجبائي يخضع لنفس قواعد عدم الاختصاص المادي في القانون العام، وعدم الاختصاص المادي يأخذ أحد الأشكال التالية:

- اعتداء سلطة إدارية على اختصاص سلطة أخرى مساوية لها وذلك كأن يصدر وزير قرار في موضوع هو اختصاص وزير آخر.

(1) كنتاوي عبد الله، (ركن الاختصاص في القرار الإداري)، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بوبكر بلقايد، 2010-2011، ص23.

(2) أنظر المادة 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

- أنظر المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

- اعتداء سلطة أدنى على اختصاص سلطة رئاسية لها: كأن يصدر رئيس مصلحة قرار في موضوع هو من اختصاص رئيس المجلس الشعبي البلدي.
- اعتداء سلطة رئاسية على اختصاص سلطة أدنى: كأن يصدر والي قرار في موضوع هو من اختصاص رئيس المجلس الشعبي البلدي (قرار هدم بناء).
- اعتداء سلطة مركزية على اختصاص سلطة لامركزية⁽¹⁾ إن مزايا اللامركزية الإدارية هو توزيع الاختصاص بين هيئات مركزية وأخرى غير مركزية مستقلة وذلك لتقريب الإدارة من المواطن وتسهيلا لسير المرافق العامة، ولذلك حدد المشرع صلاحيات كل منها، ومن ثمّ فليس للسلطة المركزية إصدار قرار في موضوع هو اختصاص سلطة لا مركزية وإلاّ كان القرار معيب بعيب عدم الاختصاص الموضوعي.

ثانيا: الاختصاص المكاني للمفتش القائم بالتحقيق

إنّ المشرع الجزائري وإن كان قد أعطى لبعض رجال الإدارة الحق في ممارسة اختصاصهم على كافة إقليم الدولة، كرئيس الجمهورية والوزير الأول، والوزراء، إلا أنّه كثيرا ما يحدد النطاق المكاني والإقليمي الذي لا يجوز لرجل الإدارة أن يتجاوزه حين ممارسته لاختصاصه⁽²⁾، فالمقصود بالاختصاص المكاني لموظفي الإدارة الجبائية هو تحديد وحصر الحدود الإقليمية والمكانية لموظف الإدارة الجبائية التي يمارس فيها اختصاصاته من أعمال التحقيق والتصحيح والتقويم ومكان فرض الضريبة إذا كان المكلف بالضريبة محل إقامة وحيد أو تعددت محلات إقامته، وهذا ما نصت عليه المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي جاء فيها ما يلي: ((إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر، فإنّه تخضع للضريبة في المكان التي توجد فيه مؤسسته))⁽³⁾

(1) عزري الزين، الأعمال الإدارية ومنازعاتها، مطبوعات مخبر الاجتهاد القضائي، الجزائر، 2010، ص16.

(2) عوابدي عمار، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص73.

(3) انظر المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هذا في حال ما إذا كان للمكلف محل إقامة ثابت، أمّا في حالة ما إذا تم تغيير المكلف بالضريبة محل إقامته فإنّه يكون تحصيل الضريبة وفق لنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص:

((عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل إمّا مقر مديرية المؤسسة أو الاستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو مكان ممارسة مهنته أو سكنه أو إقامته الرئيسية، فإنّ الاشتراكات التي هو مدين بها والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على السنة المالية التي حصل فيها التحويل، والسنوات السابقة التي لم يمسهما التقادم، على حد سواء يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد))⁽¹⁾ وتحصيل الضريبة والمقصود في هذه المادة أنّ الأعوان الجبائيين لهم الاختصاص في التحقيق قبل فترة تغير المكلف بالضريبة لعنوان إقامته.

ثالثا: الاختصاص الزمني للمحقق الجبائي

إنّ الصلاحيات التي تمنح للموظف العام بصفة عامة ولموظف الإدارة الجبائية بصفة خاصة، ليست أبدية بل تظل معه ما بقيت صفته الوظيفية قائمة، وعليه فإنّ الاختصاص الزمني يعني أنّ التصرفات القانونية الصادرة من محقق الإدارة الجبائية مشروعة ابتداء من تاريخ صدور قرار التعيين، فإذا انتهت وظيفة المحقق لسبب من الأسباب أو رقى إلى منصب أعلى أو نزل إلى منصب ادنى، فإنّ ذلك يمنعه من اتخاذ قرارات بموجب صفته الأصلية، وإلاّ شكل ذلك عيبا لعدم اختصاصه زمنيا⁽²⁾.

وتكون قرارات المحقق الجبائي مشوبة بعيب عدم الاختصاص الزمني في الحالات التالية:

- إذا صدر القرار من شخص موظف لم يعد يملك الصفة للقيام بذلك.
- إذا صدر القرار خارج المدة التي يقرها القانون.

وإذا نص المشرع على عدم جواز تصرف قانوني إلا بعد مرور مدة زمنية معينة، فإنّ القرار المتخذ قبل حلول الآجال المحددة يعد باطلا. ومثال ذلك في الحالة التي أعطى فيها المشرع

(1) انظر المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) عزري الزين، المرجع السابق، ص17.

للمكلف بالضريبة في عملية التحقيق على المحاسبة مدة 10 أيام للتحضير للتحقيق ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، فهنا لا يجوز للعون المحقق إجراء عملية التحقيق إلا بعد انقضاء مدة 10 أيام الممنوحة للمكلف بالضريبة، فإن كل إجراء تحقيق يتخذ داخل هذه المدة 10 أيام يعتبر باطلاً⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الطرق التي يعتمدها المفتش الجبائي في الرقابة

أعطى المشرع الجبائي المفتش الحق في الرقابة بشقيها: الاستماع الشفوي للمعنيين والمكلفين بالضريبة ومراقبة التصريحات.

حيث نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على ذلك بقولها ((يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة))⁽²⁾ وبالتالي هناك إمكانيتان للرقابة وهي:

أولاً: التصريحات الشفوية: حيث يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي للمكلف بالضريبة وفي حالة رفض هذا الأخير الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحه، كما على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا على أن يتوفر هذا الطلب على شرطين أساسيين:

1- أن تبيين الطلبات الكتابة بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة.

2- يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل على ثلاثين (30) يوم⁽³⁾.

ثانياً: تصحيح المفتش للتصريحات: منحت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المفتش بصلاحيات تصحيح التصريحات وذلك بالشروط التالية:

- يجب عليه أن يرسل المكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به.
- أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك.

(1) انظر المادة 4/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص37.

- عليه أن يبين في تصحيحه مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.
 - وفي هذه الحالة يكون للمكلف بالضريبة إمكانية:
 - تقديم قبوله وملاحظاته أو مناقشته هذا التصحيح في مدة ثلاثين (30) يوم.
 - في حالة انقضاء مدة (30) يوم دون أي رد من طرف المكلف، فإنّ هذا يعني قبولا ضمنيا للتصحيح وبالتالي فإنّ المفتش يحدد أساس فرض الضريبة، وتعطي المادة القانونية السابقة للمعني حق الاعتراض بعد اصدار جدول التسوية، اعتبارا لظروف وعوارض الحيلولة دون الإجابة خلال هذه المدة، كما أنّ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أضافت حالتين تتعلقان بنوعية التصريحات المقدمة للإشهاد.
- ففي الحالة الأولى:** حينما تكون التصريحات غير مدعمة بالإثباتات اللازمة المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنّ هذه المحاسبة تكون موضوع تصحيح تلقائي⁽¹⁾.
- أما الحالة الثانية:** فإنها تخص المكلف بالضريبة الذي يقدم محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، وهذا بناء على طلب المفتش، فإنّه لا يمكن أن يكون موضوع تصحيح من طرف هذا الأخير إلاّ تبعا للإجراء الحضورى المذكور أعلاه. غير أن رقابة المفتش توصف بالمحدودية والإقليمية، إذ يتعذر عليه أمام كثافة النشاط التجاري وتعدد المواد الجبائية لكثير من المكلفين بالضريبة، أن يقوم بمهام الاطلاع والمعايينة الميدانية المعمقة والقراءة المحاسبية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل. لذلك حول المشرع لكثير من الأجهزة مهمة الرقابة الجبائية⁽²⁾.

(1) انظر المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) تضطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة:

- 1- مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات، المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة، وهران وقسنطينة، تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم.
- 2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في اطار الإقليم الإداري للولاية.
- 3- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.
- 4- مديريةية المؤسسات الكبرى، وهذين الجهازين الأخيرين بصدد التأسيس حاليا.

وقد فصل قانون الإجراءات الجبائية في هذا الموضوع ببيان مفصل له، وأحال إلى نصوص قانونية أخرى في حالة وجوب التفريغ وعليه فإننا سنتناول طرق الرقابة الجبائية بمثل ترتيبها الذي ورد في هذا القانون:

1- المراقبة في المحاسبة : نصت المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه، وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

إن الهدف الأساسي من المراقبة في المحاسبة هو محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. لذلك وضع المشرع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها من جهة وضابطا لإجراءاتها بدقة من جهة أخرى.

2- المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية : نصت عليه المادة 21 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى: مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني، ومراقبة معمقة بصفة شخص طبيعي⁽²⁾.

وتتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها. ويمكننا من خلال المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الاطلاع على شروطها التي يمكن ان نعددها من خلال المادة كما يلي:

(1) المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة من النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار-

الجزائر، 2009، ص13.

1- حسب الفقرة الأولى من هذه المادة (21 من قانون الإجراءات الجبائية) فإنّ المراقبة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يقوم به أعوان الإدارة الجبائية إلاّ على الأشخاص الطبيعيين فلا تكون هذه المراقبة على الأشخاص المعنويين.

2- من خلال الشرط الأول يتبين لنا أن المقصود من المراقبة المعمقة هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي. (1)

(1) العيد صالح، المرجع السابق، ص50.

المطلب الثاني: ضمانة الإشعار المسبق بالتحقيق

إنّ أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق الذي هو عبارة عن ورقة إدارية خاصة بإدارة الضرائب يقوم المفتش بإرسالها إلى المكلف بالضريبة المراد مراقبته⁽¹⁾ ويكون هذا الإشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة ونبين في هذا المطلب شروط ومضمون الإشعار والبيانات التي يحتوي عليها في التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الفرع الأول: الإشعار المسبق في وضعية التحقيق المحاسبي

لقد أكد المشرع الجزائري على الإشعار في التحقيق في المحاسبة من خلال نص المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها ما يلي:

((لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار))⁽²⁾.

• أولاً: مضمون الإشعار المسبق في وضعية المحاسبة

إذ يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة. تحت طائلة البطلان أي بطلان الإجراء.

ولقد اشترط المشرع مجموعة من الشروط الواجب توافرها في الإشعار ويكون إعلام المكلف بالضريبة برسالة محفوظة أو يسلم إليه مباشرة، ففي التحقيق المحاسبي في المحاسبة يرسل

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر، 2012، ص43.

(2) انظر المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الإشعار إلى الشخص ذاته، وإن كان معنوياً فإنه يرسل إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة طبقاً للمادة 638 من القانون التجاري⁽¹⁾

ثانياً: بيانات الإشعار المسبق في وضعية المحاسبة

حدد المشرع مجموعة من البيانات الإلزامية الواجب توافرها في الإشعار في التحقيق في المحاسبة، وبالرجوع إلى المادة 20 الفقرة (04) من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ نجد كالتالي:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين وهذا لتأكيد على الاختصاص الشخصي للمحقق القائم بالتحقيق في التحقيق المحاسبي.
- تاريخ وساعة أول تدخل بعين المكان وهذا لتبيان مدى احترام الإدارة الجبائية للفترة والمدة القانونية للتحضير للتحقيق والمحددة بعشرة (10) أيام.
- ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها.
- ذكر الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، فإذا لم يذكر نوعاً من هذه الأنواع في إشعاره وأراد التحقيق فيه، فلا يمكنه القيام بذلك التحقيق في هذا النوع الذي لم يذكره في إشعاره تحت طائلة البطالان، مثلاً إذا أشار في إشعاره إلى الضرائب المباشرة والضريبة على القيمة المضافة دون أن يذكر مثلاً الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية فإنه لا يجوز له التحقيق في هذا النوع الأخير من الضرائب، وإلا اعتبر التحقيق الذي يجريه على الأرباح الصناعية والتجارية باطلاً.
- ذكر أن المكلف بالضريبة له كل الحق في الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق.
- وجوب إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة الذي يحدد فيه حقوقه وواجباته.⁽³⁾

وعليه فإن المحقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية التحقيق إلا بعد انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف بالضريبة، والقدرة بـ10 أيام فيما يخص التحقيق في المحاسبة، والتي يمكن

(1) المادة 638 من القانون التجاري، الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 20/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 2015/12/30، العدد 71.

(2) انظر المادة 4/20 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) زعزوعة فاطمة، (الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة)، رسالة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، (2012-2013)، ص186.

القول بشأنها أنّها قصيرة إذا ما قدرناها بالمدة الممنوحة للمكلف بالضريبة في فرنسا وهي مدة شهر كامل.

غير أنّ هذه المدة لا يمكن ان تلغى في حالة الرقابة الجبائية التي ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها فيما يتعلق بالتحقيق المحاسبي، ففي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة. إن عدم احترام هذه الإجراءات من طرف إدارة الضرائب يؤدي إلى بطلان عملية التحقيق برمتها.

الفرع الثاني: الإشعار المسبق في التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

ويقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها والمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف.⁽¹⁾

1- شروط الإشعار المسبق في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

نصت المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية على إعلام المكلف بالضريبة بإشعار مسبق قبل بداية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وجاء فيها ما يلي: ((لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنح أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوماً ابتداءً من تاريخ الاستلام . يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أنّ المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو))⁽²⁾

(1) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2006، ص46.

(2) انظر المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، يجب إرسال الإشعار بالتحقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصياً، وفي حالة غياب المكلف بالضريبة يسلم الإشعار المسبق 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 حالة التسوية القضائية فإنه يرسل إلى المدين طبقا للمادة 273 من القانون التجاري، أيضا في حالة الإفلاس أو التصفية فإنه يرسل إلى المصفي طبقا لنص المادتين 244 و767 من نفس القانون.⁽¹⁾

2- بيانات الإشعار المسبق بالتحقيق في حالة مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

إنّ المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية حددت مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق إذا تعلق الأمر بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. ولكن الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يتوسع في هذه البيانات على خلاف التحقيق المحاسبي وتتمثل هذه البيانات فيما يلي:

- اسم ولقب المكلف بالضريبة، أسماء ورتب المحققين، تاريخ وساعة تدخل المراقبين والفترة موضوع التحقيق، ومنح أجل للمكلف بالضريبة مدته 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار من أجل منحه فرصة لتحضير دفاعه وأوراقه⁽²⁾.
- الإشارة إلى أنّ المكلف بالضريبة له حق الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق تحت طائلة البطلان.
- أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

ويعتبر الإشعار المسبق بالتحقيق صحيحا في الحالات التالية:

- في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلتته عبر البريد.
- في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعودة رسالة الإشعار مدونا عليها عبارة ((مجهول في العنوان المدون)).

(1) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص22.

(2) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص44.

كما يعتبر الإشعار غير صحيحا في الحالات التالية:

- في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني.
- في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب خطأ في العنوان أو إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب.⁽¹⁾

⁽¹⁾ بن فارس حسينة، (إشكالية التهرب الجبائي في الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2007، ص58.

المطلب الثالث: حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار

إنّ حق الاستعانة بمستشار الذي أقره قانون الإجراءات الجبائية لصالح المكلف بالضريبة هو حق جوهري وأساسي لأنّ العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أساسها تلاقي الطرفين فالجهة الإدارية تكون ممثلة بالمحقق الجبائي الذي يقوم بعملية التحقيق أمّا المكلف فيكون حاضراً بنفسه أو عن طريق وكيل يختاره هو فقد يكون محامي أو محاسب أو مستشار جبائي. (1)

الفرع الأول: الأساس القانوني لضمانة الاستعانة بمستشار

ونظراً لأهمية هذه الضمانة التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ونص عليها صراحة في المواد التالية:

نصت المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي: ((يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أو تدخل، والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أنّ المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة)) (2)

ونصت أيضا المادة 21 الفقرة 3 البند 2 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: ((يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء أنّ المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو)) (3)

ومن خلال هذين المادتين يتبين لنا أنّه من الضروري إعلام المكلف بالضريبة الذي هو محل الرقابة الجبائية سواء أثناء التحقيق في المحاسبة أو التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة على

(1) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص22.

(2) انظر المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(3) انظر المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الاستعانة بمستشار حيث أنّ هذا الإجراء إذا ما أغفلت عليه الإدارة الجبائية فإنه يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق⁽¹⁾

وفيما يخص ضمانات الاستعانة بمستشار يجب الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة حضور ووجود المستشار أثناء عملية التحقيق فإذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف الاستعانة به مع شرط صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق فإنه لا يبطل إجراءات التحقيق أو يعيق سير عملية التحقيق.

الفرع الثاني: موقف القضاء الجزائري في ضمانات الاستعانة بمستشار

يعتبر المستشار الذي يستعين به المكلف بالضريبة رجل قانون فهو إذا يسعى جاهدا لاكتشاف تجاوزات الإدارة الجبائية في حق المكلف بالضريبة، ويبقى دائما هذا الحق في الاستعانة بمستشار ليس إلزاميا على المكلف، فله الحق في أن يستعين به، كما أن له الحق أيضا أن يستغني عنه.⁽²⁾

ساهم القضاء الإداري الجزائري في تكريس ضمانات حق الاستعانة بمستشار وذلك من خلال أنّ لمجلس الدولة الكثير من الاجتهادات فيما يخص ضمانات الاستعانة بمستشار حيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها إجراء التحقيق لسبب منع أو عدم تبليغ المكلف بالضريبة بحق الاستعانة بمستشار أثناء إشعاره بالتحقيق، ومن القرارات التي جاء بها مجلس الدولة ما حكم به في القضية التي كانت بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "أنتر ناسيونال 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 أنّ الشركة المستأنفة تتنازع في صحة إجراءات التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و 95 و 96 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 190-320 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغها لها وعدم منحها المهلة القانونية المحددة بـ 40 يوما للرد على نتائج التفتيش وحرمانها من حق الاستعانة بمستشار.

(1) العيد صالح، المرجع السابق، ص 52.

(2) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 176.

الفرع الثالث: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة:

يجب أن يرسل ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع الإشعار المسبق في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، وسنبين هنا محتوى ميثاق المكلف بالضريبة ثم الآثار المترتبة على غياب ميثاق المكلف بالضريبة على إجراءات التحقيق:

• أولاً: محتوى ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

يقدم ميثاق وواجبات المكلف بالضريبة في صورة كتيب، وهو عبارة عن وثيقة ليس لها قوة إلزامية، فهو يحتوي على إرشادات توضح الخطوات التي تتبعها الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق فهو ناتج عن تقديرات الإدارة الجبائية التي تقوم بإرسال ميثاق المكلف بالضريبة مع الإشعار المسبق قبل بداية التحقيق وهذا ما نصت عليه المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، وعبرته إجراء إلزامي مقرون مع الإشعار المسبق. وتمتلك الإدارة الجبائية كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وهذا الأخير لا يمكنه الاستناد إلا للبيانات الواردة بالميثاق فهو يشرح بلغة مبسطة القواعد الأساسية التي تبين حقوق وواجبات المكلف أثناء عملية التحقيق، وكما يرشد المكلف بالضريبة على الإجراءات الواجب اتخاذها للحصول على حقوقه عن طريق الطعن الإداري أو الطعن القضائي.

• ثانياً: آثار غياب ميثاق المكلف بالضريبة في الإشعار المسبق بالتحقيق

يترتب على عدم إرسال ميثاق الحقوق والواجبات للمكلف بالضريبة بطلان إجراء التحقيق لأنّ تخلفه يعتبر سبب من أسباب البطلان، إنّ المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية جعل منه إجراء إلزامي، ويعود الإثبات على عاتق إدارة الضرائب في تقديم الدليل على أنّ هذا الالتزام قد تم احترامه.⁽²⁾

(1) انظر المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أحمد قنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للدقيق الضريبة، العدد 35، سبتمبر 2013، ص 192.

ويقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة العناصر القانونية التي يتضمنها ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة لأنه من غير الممكن إعطاء المكلف معلومات خاطئة أو مغلوبة وبشكل ذلك عيب جوهري في الإجراءات يؤدي إلى بطلان الإجراءات. ويرسل ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة لخلق مناخ جيد للتفاهم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة المعني بالتحقيق. ويرسل هذا الميثاق قبل بداية أي تحقيق ويلخص هذا التحقيق القواعد الأساسية التي تستعمل أثناء هذه الرقابة كما يعلم بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون.⁽¹⁾

(1) أحمد قنيدس، المرجع السابق، ص192.

المبحث الثاني

الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق

بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة لتحضير نفسه، يبدأ المحقق الجبائي عملية التحقيق وهذا بالتدخل في عين المكان ومباشرة إجراءات، حيث حدد المشرع مجموعة من الإجراءات الجوهرية وهي احترام الآجال القانونية للتحقيق وعدم شرعية إعادة التحقيق لنفس الضريبة ونفس الفترة وهي ضمانات منحها المشرع للمكلف بالضريبة، وألزم الإدارة الجبائية على احترامها وعند نهاية عملية التحقيق أوجب المشرع على الإدارة الجبائية تبليغ النتائج إلى المكلف بالضريبة ليكون على إطلاع مستمر على وضعيته الجبائية، وليتسنى له الدفاع على حقوقه في حالة خطأ الإدارة أو تعسفها في استعمال السلطة.

وسنتناول في هذا المبحث:

- **كمطلب أول:** الضمانات المتعلقة بسير التحقيق من ناحية الآجال القانونية وضمانة عدم إعادة التحقيق.
- **ومطلب ثاني:** فيه نتائج اختتام أشغال التحقيق من حيث تقييم النتائج من طرف إدارة الضرائب ووجوب تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق

بعد انتهاء آجال التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون الجبائي بالتدخل بعين المكان بدءاً بأول لقاء مع المكلف بالضريبة، ونظراً لخطورة إجراء التحقيق فقد عمد المشرع على تقييد زمن مباشرة التحقيق⁽¹⁾، تطبيقاً لأحكام المواد 5/20⁽²⁾، 20 مكرر فقرة 5⁽³⁾، 4/21 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، وعند إتمام عملية التحقيق فإنه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة ونفس الضرائب، لكن قانون الإجراءات الجبائية قد أورد استثناءات على هذا المبدأ وهذا في حالة ما إذا أعطى المكلف بالضريبة معلومات غير كافية أو خاطئة أو استعمل مناورات تدليسية، وسنتناول في هذا المطلب الضمانات التي أوردها المشرع لصالح المكلف بالضريبة المقترنة بعملية التحقيق وهي أولاً احترام مواعيد إجراء التحقيق كفرع أول ثم في فرع ثاني عدم شرعية إعادة التحقيق لنفس الفترة ونفس الضريبة.

الفرع الأول: احترام مواعيد التحقيق

حدد المشرع الجزائري المدة القانونية لإجراء التحقيق من قبل المفتش الجبائي، حيث أنّ هذه المدة المقررة قانوناً تختلف حسب شكل الرقابة فهي تختلف بالنسبة للتحقيق في المحاسبة عنه في التحقيق المصوب وعن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، ومن خلال تقييد المشرع للمدة الزمنية لمباشرة التحقيق قد وفر حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر من الإدارة الجبائية وسنتناول في هذا الفرع المدة القانونية في أنواع التحقيق الثلاث (التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) والاستثناءات الواردة على ذلك.

(1) عادل عبد الله وعادل مستاري، (حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية)، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر، العدد 04، (2000)، ص 276.

(2) انظر المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 20 مكرر فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) انظر المادة 4/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: تحديد المدة أثناء التحقيق في المحاسبة

إنّ الهدف الأساسي في التحقيق في المحاسبة هو إجراء كل التصريحات وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وتحدد المدة في هذا النوع من التحقيق بمراعاة عاملين هما: طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة إن كان نشاطاً قائماً على الخدمات أو نشاط آخر كالتصنيع والعامل الثاني هو رقم الأعمال السنوي المحقق من نشاط المكلف بالضريبة، وقد وضع المشرع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لعملية التحقيق في المحاسبة مبينة شروطها وإجراءاتها⁽¹⁾.

1- الشروط المحددة لمهلة التحقيق في المحاسبة

حسب نص المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية فإنّ التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مدة التحقيق بعين المكان والاستثناءات الواردة عليه وذلك بشكل إلزامي حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث (03) أشهر⁽²⁾

وتجدر الإشارة إلى أنّ قانون المالية لسنة 2012 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 بموجب المادة 31 منه المعدلة والمتممة للمادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية لسنته، قد قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 أشهر إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية⁽³⁾.

وهذا التقليل الذي أورده المشرع في مدة التحقيق المحاسبي يصب في مصلحة المكلف بالضريبة إذ يعتبر ضماناً لصالح المكلف بالضريبة الهدف منها منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية من إطالة أمد التحقيق بما ينعكس بالسلب على المكلف بالضريبة الذي هو في حاجة دائماً إلى استقرار مركزه القانوني حتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي.

(1) العيد صالح، المرجع السابق، ص 44.

(2) بن عمارة منصور، أنواع إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 149.

(3) قانون رقم 16/11 المؤرخ في 3 صفر 1433 هـ الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية، عدد 72، (29 ديسمبر 2011م)، ص 10.

ويتم إنهاء مدة التحقيق في المحاسبة وفقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسات إذ لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان فيما يتعلق بالدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة عالية محقق فيها. لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق فيها (03) أشهر غير أنه يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5000.000 دج و10.000.000 دج لكل سنة مالية في كل الحالات الأخرى يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان 09 أشهر غير أن هناك استثناءات أوردتها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾

2- استثناءات تحديد المدة في التحقيق المحاسبي

هناك حالات قانونية تتجاوز فيها الإدارة الجبائية مهلة التحقيق بعدم احترام المدة القانونية المحددة مسبقاً دون وقوع الإجراء المتخذ تحت طائلة البطلان وهي كالتالي:

- **حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض:** وهي التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد انتهاء مهلة التحقيق في المحاسبة في عين المكان.
- **حالة استعمال مناورات تدليسية:** وهي عند تقديم معلومات غير كافية وغير صحيحة إذ يستعمل المكلف بالضريبة مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو قدم معلومات غير كافية أثناء التحقيق كان الهدف منها مغالطة أعوان الإدارة الجبائية، ولم يرد في الآجال المطلوبة على طلبات التوضيح والتبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية خلال 30 يوم، استلزم ذلك مهلة إضافية جزاء لتصرف المكلف بالضريبة⁽²⁾.

(1) انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: تحديد المدة أثناء التحقيق المصوب

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

حيث تتم مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب ابتداءً من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق، إلا في حالة تمديد مقبول قانوناً لهذه المدة من طرف مصلحة التحقيق.

ثالثا: تحديد المدة أثناء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

استحدثت المشرع الجزائري هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والتي تنص على ما يلي: " يضاف على قانون الضرائب المباشرة، قسم 6 مكرر عنوانه التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية".

وتهدف المراقبة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بشكل أساسي إلى مراقبة المداخل المصرح بها من قبل المكلف ومقارنتها والتأكد من انسجامها بالذمة المالية للمكلف وعناصر نمط معيشية والمؤشرات الخارجية لثروته.⁽¹⁾

1- الآجال القانونية لتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

لابد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق معه في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مهلة (15) يوم، تحتسب ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق موضوع التحقيق، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة أن قيد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسلية غير أن هذا المبدأ قد لا يأخذ على إطلاقه حيث ترد عليه مجموعة من الاستثناءات التي تطيل مدة الرقابة.

(1) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 79.

2- الاستثناءات الواردة في الآجال القانونية للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

لا يمكن أن تمتد المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية - تحت طائلة بطلان الإجراء- لفترة أكثر من (1) سنة ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار بالمراقبة، لكن يمكن لإدارة الضرائب أن لا تنقيد بمهلة السنة وهذا في الحالات التالية: (1)

- لا تطبق المدة القانونية للمراقبة في حالة استعمال المكلف بالضريبة مناورات تدليسية مثبتة قانوناً وهي الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه، أو لأجل الحصول على إعفاءات أو تعويضات الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تحقيق أكثر عمقاً وأطول مدة.
- لا تطبق مدة المراقبة في حالة استعمال المكلف بالضريبة أو تقديمه معلومات خاطئة أو غير كاملة أو غير كافية أثناء التحقيق وهو عمل سلبي من طرف المكلف بالضريبة يؤثر على العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.
- كما أنّ هذه المدة لا يمكن الاعتداد بها، إذا تماطل المكلف بالضريبة على الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والمقدرة بـ30 يوم. (2)

رابعاً: تحديد المدة أثناء المعاينة

إنّ مدة التحقيق في إجراء المعاينة مبرمجة وفق توقيت يومي وموسمي إذ لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات المكلفين بالضريبة من أجل القيام بالمعاينة والتحقيق إلاّ خلال النهار وفي الأوقات التالية: (3)

- 1- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحاً إلى الساعة السادسة مساءً.
- 2- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة السادسة صباحاً حتى الساعة الثامنة مساءً.

(1) زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص200.

(2) انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

واستثناءً من ذلك يمكن للأعوان الدخول ليلاً إلى المصانع والمعامل والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة نشاط.

تجدر الإشارة هنا أن هذا الاستثناء تخضع له نفس مدة التحقيق في مراقبة التصريحات وفق المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية. (1)

ملاحظة: من خلال ما سبق نستنتج أنّ المدة التي يستغرقها التحقيق تختلف من نوع إلى آخر، حيث أنّ المدة التي يستغرقها التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هي سنة كاملة ويمكن أنها تتجاوز السنة، وهذا راجع إلى صعوبة الحصول على المعلومات مما يضطر العون المحقق للجوء إلى مصادر أخرى خارجية، مثل (البنوك، الإدارات والمصالح العمومية ...) وهذا ما يجعل مدة التحقيق تطول، على عكس التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب، فهو ينهض على العمليات والمعطيات المحاسبية لمدة لا تقل على سنة، وهو السبب الذي يجعل مدة التحقيق قصيرة.

الفرع الثاني: عدم شرعية إعادة التحقيق

لا يجوز للإدارة الجبائية بعد انتهاء التحقيق أن تقوم بتحقيق جديد لنفس الضرائب ونفس الفترة، وهي تعتبر ضماناً كرسها المشرع لصالح المكلف بالضريبة وتستمد هذه الضمانة أساسها من الطابع النهائي لإجراء الرقابة الجبائية.

فعند انتهاء التحقيق وتقديم نتائجه للمكلف بالضريبة لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد إلا في حالات استثنائية حددها قانون الإجراءات الجبائية.

(1) انظر المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الأساس القانوني لضمانة عدم إعادة التحقيق

تستمد ضمانة عدم إعادة التحقيق أساسها القانوني من عدة نصوص في قانون الإجراءات الجبائية وهي كالتالي:

- نصت المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي جاء فيها ما يلي ((في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرص الضريبة المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة))⁽¹⁾.

- ونصت المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية، والذي جاء فيه ما يلي: ((عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، 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))⁽²⁾.

- نصت المادة 8/20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: ((... عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، باستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق. لا يمكن للإدارة أن تتشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة)).

من خلال هذا أكد المشرع الجزائري في المواد 8/20، 7/20، 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية على عدم إمكانية إدارة الضرائب من إعادة تحقيق جديد يخص نفس الضريبة أو نفس الفترة، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

(1) انظر المادة 20 من القانون 14/16، المؤرخ في 28/12/2006، الملغى قانون المالية، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 29/12/2016، العدد 77، ص13.

(2) انظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، جريدة رسمية، رقم 72، ص14.

إلا أنّ المشرع أورد استثناءات على هذا المبدأ أنّه إذا تم اكتشاف عناصر جديدة بعد انتهاء عملية التحقيق تفيد أنّ المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كافية خلال عملية التحقيق فإنّه يمكن إجراء تحقيق جديد.⁽¹⁾

ثانيا: الطابع النهائي للتحقيق الجبائي

قد وضع المشرع الجزائري مجموعة من المعايير يتم من خلالها تحديد نهاية التحقيق حيث جاء في المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: ((في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائياً...)).

يستشف من هذه المادة أنّ هناك حالات يكون فيها المكلف بالضريبة أمام النهاية الفعلية للتحقيق وهي كالتالي:

- إذا أعطى المكلف بالضريبة موافقته الصريحة على التحقيق أو سكت على الرد في المواعيد المحددة.
- نهاية التحقيق تكون من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة.
- حالة غياب أي تصحيح جبائي، فإنّ نهاية التحقيق تبدأ من التاريخ الذي يتم فيه تبليغ غياب التصحيح.

كما أنّ الطابع النهائي للتحقيق الجبائي لا يمكنه أن يمنع الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في إرسال طلب توضيحات وتبريرات إلى المكلف بالضريبة الذي سبق وأن كان محل تحقيق سواء في التحقيق المحاسبي أو المصوب أو تحقيقا في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.⁽²⁾

(1) زياني فريدة، (العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضريبة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012، ص 77.

(2) العيد صالح، المرجع السابق، ص 54.

وجاء في نص المادة 20 مكرر/6 من قانون الإجراءات الجبائية ما يلي: ((إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة....))⁽¹⁾

وهذا يعني أنه يمكن أت يتبع التحقيق في المحاسبة، تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ويمس نفس الفترة الزمنية، فهذا لا نكون أمام حالة إعادة تحقيق جديدة مثلاً: قد تقوم الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في المحاسبة على شركة تجارية، وبعد الانتهاء من التحقيق الأول، تقوم بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة لنفس الشركة بالتحقيق التالي لا يعتبر إعادة للتحقيق الأول.

ثالثاً: الاستثناءات الواردة على ضمانات عدم إعادة التحقيق

حدد المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية استثناءات على مبدأ عدم إعادة التحقيق والتي تسمح للإدارة الجبائية من خلالها إعادة التحقيق مرة أخرى لنفس الضرائب ونفس المدة الزمنية وهذا في حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات خاطئة أو غير صحيحة أثناء عملية التحقيق، وقد حدد المشرع الجبائي هذه الحالات وهي كالتالي:

- **حالة استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية:** وهو قيام المكلف بالضريبة لطرق وأعمال احتيالية كان من ورائها تضليل الإدارة الجبائية عن الحقيقة وهذه الطرق الاحتيالية تقوم على عنصرين:
- **العنصر الأول:** توفر القصد في ارتكاب الخطأ أي أنّ المكلف بالضريبة يعتمد على وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة.
- **العنصر الثاني:** وجود العنصر المادي تمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى تضليل الإدارة الجبائية عن الحقيق أثناء عملية الرقابة.

(1) انظر المادة 20 مكرر 6، من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على هذه الطرق الاحتياطية صراحة تحت عنوان يقصد بأعمال الغش، وجاءت كالتالي: (1)

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف المكلف بالضريبة، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة وغير صحيحة عند طلب الحصول إمّا على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من امتيازات جبائية لصالح بعض المكلفين بالضريبة.
- القيام عمدا بتقييد حسابات غير صحيحة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد أو وثائق تحل محلها تتعلق بنشاطات تم إقفال حساباتها.
- كل عمل أو سلوك أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع مبلغ الضرائب والرسوم.
- ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك نشاط غير مسجل أولا يتوفر على محاسبة قانونية.

(1) أورد المشرع هذه الطرق الاحتياطية ووضعها تحت عنوان (المقصود بأعمال الغش)، بموجب المادة 193-2 المحدثّة بموجب المادة 12 من قانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، جريدة رسمية رقم 85، الصادرة بتاريخ 2005/12/31.

المطلب الثاني: ضمانه حضور المكلف بالضريبة عند اختتام عملية التحقيق

بعد انتهاء عون الإدارة الجبائية من إجراء عملية التحقيق وتحديد الأساس في احتساب الضريبة، يقوم المفتش باستدعاء المكلف بالضريبة من أجل حضور أشغال اختتام عملية التحقيق ويقومون بالتوقيع على المحضر الختامي لانتهاء التحقيق، وهذا الإجراء هو بمثابة ضمانه منحها المشرع لصالح المكلف بالضريبة ليتمكن من الاطلاع عن قرب عن وضعيته الجبائية ومواكبة جميع إجراءات التحقيق، سنتناول في هذا المطلب كفرع أول تقييم الإدارة الجبائية لنتائج التحقيق، والفرع الثاني: وجوب تبليغ نتائج التحقيق من طرف إدارة الضرائب.

الفرع الأول: تقييم نتائج التحقيق من طرف إدارة الضرائب

يعتمد المحقق الجبائي أثناء تقييمه لنتائج التحقيق على قانون الإجراءات الجبائية والمخطط المحاسبي الوطني وينتج عن هذا التقييم إما قبول أو تعديل أو رفض التحقيق.

أولاً: قبول التحقيق

تكون عملية التحقيق مقبولة لدى الإدارة الجبائية إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- المحاسبة ذات مصداقية ويرجع ذلك إلى أنّ الإهمال والإغفال المسجل طفيف وغير خطير، ولكن هذه الحالة نادرة إذ لم تكن موجودة عملياً.⁽¹⁾
- المحاسبة منتظمة أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون وملتزمة بقواعد التخطيط.
- المحاسبة قاطعة أي تكون منظمة ودقيقة الحسابات لكنّها غير مثبتة ولكي تكون كذلك يجب أن يتم اثبات أنّ العمليات مسجلة ومثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات....).

وعليه فيكون قبول التحقيق من طرف العون المحقق إما صريح أو قبول نسبي أو رفض التحقيق.

(1) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 90.

1- القبول الصريح:

هذه الحالة تكون نتائج التحقيق مقنعة بدرجة كبيرة ومنتظمة وبالتالي فإنه يجب على الإدارة الجبائية تبليغ هذه النتائج للمكلفين بالضريبة دون إجراء أي تقويم عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً وهذا ما جاء في نص المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية. إذ لا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق (يقع عبئ الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية) كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي.⁽¹⁾

2- القبول النسبي:

وهو يعني أنه قبول غير كامل أي أنّ هناك ارتياب وشك وهذا خلال تسجيل بعض النقاط والتجاوزات من قبل المكلف بالضريبة وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم التالي. والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء الملاحظات حول التجاوزات المسجلة. ويجب على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بالضريبة بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقويم ومنحه مدة (40) يوم للرد على هذا التقويم، وفي حالة قبول المحاسبة يتم تصحيح النتائج عن طريق اللجوء إلى الإجراءات الاعتراضية⁽²⁾.

ثانياً: رفض المحاسبة

نصت عليه المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها: ((لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها؛

(1) انظر المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 91.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة ومرتبطة بالعمليات الحسابية. (1)

وفي هذه الحالة لا تطبق الإجراءات الاعتراضية وأما الأسس المقترحة فتعتمد بدون أخذ بعين الاعتبار رد المكلف بالضريبة.

ثالثاً: إجراء التعديلات على نتائج التحقيق

يعتمد هذا الإجراء على درجة احترام المكلف بالضريبة للالتزامات الجبائية والمحاسبية حيث يمكن أن تكون هذه التعديلات اعتراضية أن بين طرفي المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أو أحادية الجانب تتخذها الإدارة الجبائية لوحدها وتلقائياً.

1- التعديلات الاعتراضية:

تشمل هذه التعديلات المكلفين الذين يحترمون الالتزامات الجبائية والمحاسبية وعند القيام بهذه التعديلات الضرورية على نتائج التحقيق تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف بالضريبة بهذه التعديلات ويمكن أن تجري محادثات وحوار اعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة.

يوجه هذا التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام للمكلف شخصياً بحيث يجب أن يكون مفصلاً ومعللاً حتى يتمكن المكلف من إرسال قبوله أو تقديم ملاحظاته وعندما يرفض المحقق هذه الملاحظات يجب عليه أن يبلغه عن طريق مراسلة معللة ومفصلة أيضاً.

2- التعديلات التلقائية (أحادية الجانب):

تكون هذه التعديلات في حالة عدم التزام المكلف بالضريبة بالإجراءات المحاسبية والجبائية أو يرفض الرقابة الجبائية تقوم الإدارة الجبائية بحرمان المكلف بالضريبة من التعديلات الاعتراضية وذلك بقيامها بتعديلات أحادية الجانب وبصفة تلقائية تتمثل أساساً في التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة ويطبق هذا الإجراء في الحالات التالية: (2)

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الخير.

(1) انظر المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.
- في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة حسب المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.
- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق.
- عندما لا تقدم المحاسبة، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المنصوص عليها في المادة 20-9 من قانون الإجراءات الجبائية. (1)

بعد قيام أعوان التحقيق بالتقييم العام لنتائج التحقيق وابداء الرأي بقبول أو رفض النتائج المحاسبية وإجراء التعديلات الاعتراضية بالنسبة للمكلفين الذين يحترمون التزاماتهم الجبائية، أما في حالة تأكد الأعوان من أن المحاسبة غير منتظمة وغير مقنعة يتوجب عليهم القيام بإعادة تأسيس أسس فرض الضريبة وتبليغ النتائج.

الفرع الثاني: تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة

بعد انتهاء عملية التحقيق وقيام إدارة الضرائب بتقييم النتائج المتوصل إليها سواء بقبول هذه النتائج أو إجراء تعديلات عليها يقوم المحقق بتبليغ أولي للمكلف بالضريبة بهذه النتائج المتوصل إليها، وبمنح المكلف بالضريبة آجال للرد عليها ليقوم بعد ذلك بالتبليغ النهائي وتحرير تقرير بعملية الرقابة بهدف انهاء هذه الإجراءات.

(1) - انظر المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- انظر المادتين 85 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- انظر المادة 9/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق

لقد ألزم قانون الإجراءات الجبائية الإدارة الجبائية على تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة في حالة عدم إجراء تقويم، عن طريق إشعار يرسل للمكلف بالضريبة برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً ومعللاً.⁽¹⁾

ويعتبر إجراء تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة من الضمانات التي منحها القانون الجبائي الجزائري لصالح المكلف بالضريبة ليكون دائماً على إطلاع على إجراءات التحقيق والنتائج المتوصل إليها.

كما اشترط المشرع الجبائي أنه يجب أن يذكر في التبليغ أنّ المكلف له حق الاستعانة بمستشار كما جاء في المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويكون هذا المستشار من اختيار المكلف بالضريبة من أجل مناقشة اقتراحات رفع المبلغ أو الإجابة عن التساؤلات التي يطرحها المحقق الجبائي، وإذا كان التحقيق المصوب للمحاسبة يجب أن يذكر فيه طابع التصويب.

وقد حدد المشرع في المواد 6/20؛ 20 مكرر فقرة 5، 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ مدة أربعين (40) يوم كأجل قانوني تسمح للمكلف الرد على التبليغ الأولي وهذا في حالة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أمّا في حالة التحقيق المصوب فيمنح المكلف بالضريبة مدة ثلاثون (30) يوماً كأجل للرد على التبليغ الأولي ويجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أنّ لديه إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع، أو بالقانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013، ص 17.

(2) - انظر المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر المادة 20 مكرر 5، من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه ينبغي على العون المحقق تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار إعادة التقويم بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله له القانون. (1)

ثانياً: الرد على التبليغ الأولي للنتائج من طرف المكلف بالضريبة

نص المشرع الجزائري على ضرورة منح المكلف بالضريبة آجالاً للرد على نتائج التحقيق فهو ما كرسته المادة 5/19 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، على أن يكون الرد على شكل مراسلة مع إرفاقها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضا المكلف بالضريبة بإعادة التقويم ويدافع المكلف على حقوقه إذا لاحظ أنّ هناك خلل في تسوية وضعيته الجبائية ويلتزم العون المحقق بالرد على التوضيحات المقدمة في مراسلة توجه للمكلف بالضريبة مع الإشارة بأنّ التبليغ يهدف إلى قطع مدة التقادم المحددة قانوناً⁽³⁾، إنّ الرد على نتائج التحقيق هو حق مشروع منحه المشرع لصالح المكلف بالضريبة للتداول مع الإدارة الجبائية للوصول إلى نتائج ترضي طرفي العلاقة الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية وبعد انتهاء الآجال القانونية للرد تكون أمام ثلاث حالات وهي:

1- الرد خلال الآجال: يكون الرد من طرف المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه بواسطة شكلين من الرد إما بالقبول الصريح بنتائج التحقيق وإما عن طريق تقديم ملاحظات وتبريرات ويكون ذلك ضمن المدة القانونية الممنوحة عن طريق رسالة مكتوبة موصى عليها مع العلم بالوصول إلى إدارة الضرائب.

• **القبول الصريح:** وهو تقديم المكلف بالضريبة موافقته المكتوبة على نتائج التحقيق، وهذا نصت عليه المواد 19، 20، 20 مكرر، 21 من قانون الإجراءات الجبائية وفي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلاّ في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 35.

(2) انظر المادة 5/19 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) قانون رقم 08-21 المؤرخ في 2 محرم 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية، العدد 74، (31 ديسمبر 2008)، ص 37.

غير كاملة أو خاطئة من خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي عن طريق المكلف بالضريبة.

• **حالة تقديم ملاحظات من طرف المكلف بالضريبة:** يقوم المكلف بالضريبة بالرد على نتائج التحقيق بواسطة تقديم ملاحظات وتبريراته المكتوبة عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول وتتضمن هذه الملاحظات الرفض الكلي لمجمل هذه النتائج المتوصل لها أو تكون هذه الملاحظات تحمل مجموعة من الأدلة والحجج حيث يكون المحقق الجبائي مجبراً على دراسة وفحص هذه الملاحظات والرد عليها⁽¹⁾.

وعند رفض المحقق الجبائي ملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة، إذا جاء في هذه المراسلة سبباً رئيساً جديداً لإعادة التقويم أو الأخذ بعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإن المكلف بالضريبة يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوم للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته⁽²⁾.

2- الرد خارج الأجال: يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل إلى المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة قانوناً، كما أنه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة، إذ أنه عندما تكون الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كلياً أو جزئياً يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القواعد والأسس الضريبية.

3- غياب الرد: ويكون إذا انقضى الأجل المحدد قانوناً، ولم يقدم المكلف بالضريبة رد حول هذه النتائج الأولية للتحقيق، أو أنه تقدم برد إلى إدارة الضرائب في شكل ملاحظات لكنها غير موضوعية، ولم تأخذها الإدارة الجبائية بعين الاعتبار، وبالتالي فإن غياب الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة على نتائج التحقيق، وقد نص عليه المشرع في المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها ما يلي: ((يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله وتعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني))⁽³⁾

(1) عبيدات إبراهيم وآخرون، (ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية)، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، 2007، ص38.

(2) انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق

تقوم الإدارة الجبائية بدراسة رد المكلف بالضريبة وفحص جميع الوثائق والبيانات المرفقة مع الرد حيث يقوم المحقق الجبائي بتصحيح بعض النقاط التي يراها واجبة وبعد ذلك يقوم بإعلام المكلف بالضريبة عن طريق مراسلة موسى عليها مع العلم بالوصول تكون بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن تتضمن التعليل التي استندت إليه الإدارة الجبائية للوصول إلى هذه النتائج النهائية إذا لا يمكن تعديل هذا التبليغ النهائي إلا إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق احتيالية.

للمكلف بالضريبة الحق في التحاور مع المحقق لغرض التوضيح ومعرفة بعض النقاط الغامضة في مسار التحقيق وذلك قبل معرفة القرار النهائي للإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: الشكل الختامي لنتائج التحقيق

بعد صدور القرار النهائي لنتائج التحقيق يقوم المحقق الجبائي بإعداد بطاقة خاصة للمكلف بالضريبة مسجل عليها جميع البيانات والإحصاءات التي واكبت عملية التحقيق والنتائج المتحصل عليها، حيث يقوم المحقق بتلخيص هذه المعلومات في استمارة خاصة تسمى **البطاقة التلخيصية** ثم يقوم بإعداد تقرير شامل لعملية الرقابة التي خضع لها المكلف بالضريبة.

أولاً: البطاقة التلخيصية

هي عبارة عن وثيقة خاصة بالإدارة الجبائية مدون عليها الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المتوصل لها أثناء التحقيق التي يقوم من خلالها المحقق بحساب مجموع المبالغ والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة (1)

ترسل هذه البطاقة إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف حيث تقوم بالإشراف على إجراءات التحصيل مع مراعاة آجال وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاث نسخ من البطاقة التلخيصية يحتفظ بنسخة منها في ملف المكلف بالضريبة وترسل نسخة إلى المكلف بالضريبة وتحتفظ قباضة الضرائب بالنسخة الثالثة.

(1) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 87.

ثانيا: تحرير التقرير النهائي لنتائج التحقيق

يقوم المحقق الجبائي بملا استمارة تعبر عن مجموع وأرقام الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة أثناء سير عملية التحقيق وموقف إدارة الضرائب من ذلك لمعرفة مدى احترام المكلف بالضريبة للإجراءات القانونية المنصوص عليها ويجب أن يركز هذا التقرير على النقاط التالية:

- مجموع المراسلات من إشعارات سواء كانت إشعار بالتحقيق أو إشعار بالنتائج هل كانت عن طريق البريد أو مسلمة إلى المكلف مباشرة.
 - تحديد فترات بداية ونهاية التحقيق والعقبات التي واجهت الأعوان أثناء ممارسة مهامهم.
 - طبيعة المخالفات المكتشفة والعقوبات المطبقة مع النصوص القانونية والمواد المقررة لها.
- لا تنتهي عملية التحقيق عند إعداد التقرير النهائي بل تمتد إلى فرض المقررة عند اكتشاف ممارسة أفعال احتيالية مرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.⁽¹⁾

(1) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 89.

ملخص الفصل الأول

وخلاصة للفصل الأول الذي تناولنا فيه حماية المكلف بالضريبة في مجال الرقابة الجبائية والمتمثلة في مجموعة الضمانات القبلية والبعديّة الذي يستفيد منها المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، ولقد منح المشرع الجبائي أهمية كبيرة إلى الشخص الذي يشرف على عملية الرقابة إذ اشترط أن يكون له رتبة مفتش في السلم الوظيفي لموظفي الإدارة الجبائية وذلك لما لهذه الرتبة (مفتش) من مزايا ومؤهلات وخبرة لضمان إجراء تحقيق ناجح وصحيح. وقبل بداية الرقابة الجبائية تسبق عملية التحقيق إجراءات تحضيرية الهدف منها إعطاء المكلف مهلة زمنية للاستعداد لعملية التحقيق، وتكون بداية الفترة التحضيرية هذه عند إرسال الإدارة الجبائية الإشعار المسبق لعملية إذ يستفيد المكلف بالضريبة من فترة زمنية مقدرة بـ10 أيام إلى 15 يوم حسب الوضعية الجبائية المحقق فيها ونوع الضريبة.

كما يتضمن هذا الإشعار ضمانات أخرى وهي حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار قانوني يعينه المكلف بالضريبة لما لهذا المستشار من دراية ومعلومات في المجال الجبائي، وعند تدخل الأعوان الحقيقيين في عين المكان وبداية عملية التحقيق فإنّ المكلف بالضريبة له الحق في طلب أي تفسيرات من الأعوان المكلفين بالتحقيق، كما منح المشرع ضمانات تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة وذلك عند انتهاء عملية التحقيق حتى يتسنى للمكلف الاطلاع على وضعيته الجبائية عن قرب، والطعن في نتائج التحقيق إذا لم يقتنع المكلف بالضريبة بها.

الفصل الثاني

الحماية القانونية للمكلف

الضريبة في مجال المنازعة

الإدارية

المبحث الأول

حماية المكلف بالضريبة خلال التسوية الإدارية في المنازعة الضريبية

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري أهمية كبيرة لحل النزاع الذي ينشب بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة عن طريق التسوية الإدارية بواسطة رفع المكلف بالضريبة تظلمه (الشكاية) أمام إدارة الضرائب وذلك كإجراء إلزامي أو التوجه بعد ذلك إلى لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري، ويهدف المشرع من هذه الإجراءات إيجاد حل متوازن بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة إعطاء مساحة من الحوار وتقريب وجهات النظر، والحفاظ على العلاقة الودية بينهما وتجنب إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية لأن إجراءاتها معقدة وتأخذ فترة زمنية طويلة لحلها وهذا ما يؤثر على الإدارة الجبائية في تحصيل ديونها ويمس بالمركز القانوني للمكلف بالضريبة، وسنتناول في هذا المبحث مطلبين:

- **المطلب الأول:** مرحلة تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة.
- **المطلب الثاني:** الطعن أمام اللجان الإدارية.

المطلب الأول: ضمانات تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة

عند قيام الإدارة الجبائية بممارسة اختصاصاتها يمكن أن ترتكب أي خطأ عند احتساب الوعاء الضريبي أو أثناء تحصيل الضريبة ومن خلال ذلك فقد منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية، وذلك عن طريق التظلم الإداري المسبق (الشكاية) وهذا لمراجعة وتدارك الإدارة الجبائية لأخطائها، وإعطائها مساحة من الوقت لإيجاد حلول سريعة ومتوازنة قبل المرور إلى الجهات القضائية التي لها إجراءات معقدة وتأخذ وقت أطول، إن اعتراف الإدارة الجبائية بتقويم وتصحيح قراراتها بواسطة الطعن فيها من قبل المكلف بالضريبة فهو في حد ذاته ضمانات منحها المشرع للمكلف بالضريبة في استيفاء حقوقه من تعسف إدارة الضرائب.

الفرع الأول: شروط تقديم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة

لقد حدد المشرع الجزائري القواعد المتعلقة بالشكاية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة لمنازعة الإدارة الجبائية على القيمة المتخذة كأساس لفرض الضريبة، فالأصل في الشكوى أن تقدم من طرف المكلف بالضريبة شخصياً، وإذا أناب عنه شخص أخرى وجب على هذا الأخير أن يستظهر وكالة قانونية ترسل للوكالة رفقة الشكوى أو تقدم منفصلة إلى إدارة الضرائب⁽¹⁾ وقد استتنت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، شرط الوكالة للأشخاص الآتية ذكرهم:

- إذا كان الموكل محامياً مسجلاً في نقابة المحامين أو أن يكون شخصاً يستمد من وظيفته حق التصرف باسم المدعي. وقد قسم المشرع شروط تقديم الشكوى إلى قسمين هما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية، وهي كما يلي:

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة - الجزائر، 2005، ص14.

(2) انظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية: "... غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك إذا كان الموقع قد اعذر شخصاً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى".

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

أولاً: الشروط الشكلية

نص المشرع على هذه الشروط في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، كما أن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبول الشكاية شكلاً ومن جملة هذه الشروط ما يلي:

- يجب أن تكون الشكاوى فردية ويستثنى من ذلك المكلفون بالضريبة الذين تفرض عليهم الضريبة بشكل جماعي وأعضاء شركات الأشخاص، في الحالة التي تكون فيها الشركات مدعياً.
- يجب أن تقيد الشكاوى منفردة بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة أي لا يمكن الجمع في التظلم الواحد أكثر من ضريبة، أو نوعين مختلفين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيض في حالة عوز المكلف.
- يجب أن تتضمن الشكاوى تحت طائلة عدم القبول نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت فيه الضريبة، وفي حالة الضرائب التي لا تسجل في جدول ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- يجب أن يعين موطن المشتكي، أن يذكر بدقة موطن المشتكي في الجزائر، فإذا كان مقيماً بالخارج فيجب عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر.
- يجب أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع.
- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من طرف المكلف بالضريبة بخط اليد، لأنّ المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالأمر بنفسه أو وكيله القانوني.
- تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.⁽²⁾

(1) انظر المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية، دار العلوم والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 19.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ثانياً: الشروط الموضوعية

يجب على المكلف بالضريبة تفصيل شكواه، وذلك بعرض مفصل لمحتوى الشكاية والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، وبالتالي يقع عبئ إثبات سوء تقييم الوعاء الضريبي أو الخطأ المادي الذي ارتكبه المصلحة الجبائية على المكلف بالضريبة، ويجب أن تتضمن الشكوى الشروط الموضوعية التالية:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- حالة الشكوى التي يتعلق مضمونها بالضرائب المباشرة: يجب أن تتضمن الشكوى عرض موجز للطلبات الأساسية التي يكون موضوعها متوافقاً وطبيعة الضريبة المتنازع عليها وهنا نميز بين نوعين من هذه الطلبات:

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

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

أ- إذا كانت الضريبة قد فرضت وفقاً للإجراءات التقديرية للإدارة الجبائية، وتم رفضها من طرف المكلف بالضريبة هنا يقع عبئ الإثبات عليه، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ.

ب- عدم إعادة فرض ضريبة أخرى من طرف الإدارة الجبائية.⁽¹⁾

وكنتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي ألياً، وهذه الأخطاء الجوهرية هي:

- غياب توقيع المكلف بالضريبة بخط اليد.
- حالة غياب الوكالة المدفوعة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

(1) العبد صالح، المرجع السابق، ص 88.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ويعتبر كلّ خطأ آخر خطأ قابل للتصحيح من طرف المدعي، ويسمح له بتداركه وفق ما تبينه المراسلات البينية. (1)

الفرع الثاني: الآجال القانونية لتقديم الشكاية

الشكاية هي إجراء إداري بحث وليست دعوى قضائية، وتقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة أو من ينوبه إلى المدير الولائي للضرائب بهدف تصحيح خطأ مادي حصل عند تأسيس الضريبة أو الاستفادة من امتيازات قانونية أقرها القانون، ولقبول هذه الشكاية وجب على المكلف بالضريبة تقديمها في الآجال القانونية التي حددها المشرع، فإذا انقضت الآجال فإنّ الشكوى ترفض من طرف الإدارة الجبائية لعدم احترام شرط الآجال، وتنقسم آجال رفع الشكوى إلى آجال عامة وآجال خاصة.

أولاً: الآجال العامة

لقد نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، أنّ الآجال العامة لتقديم الشكاية وكأصل عام أنّ المكلف بالضريبة له الحق في تقديم شكواه إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل، فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 2014 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2015، أمّا إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي: (2)

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر المكلف بالضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- أمّا إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة ولم يسبقه تبليغ بالتسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

(1) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص16.

(2) انظر المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ثانياً: الآجال الخاصة

خروجاً عن الإطار العام في احتساب المدة الزمنية التي حددها المشرع في تقديم الشكاية فقد أعطى مدة أطول لصالح المكلف بالضريبة وهذا في حال تعسف الإدارة الجبائية في حقه وذلك في الحالات الآتية:

- 1- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى سارياً إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها فعلاً 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.
- 3- حالة دفع الضريبة محل النزاع، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.
- 4- في حالة ما 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 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، فتقدم الشكوى بشأنها قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط.

الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى والبت فيها

حسب نص المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية. بعد وصول الشكوى إلى مصالح الإدارة الجبائية، يقوم المفتش المختص إقليمياً بمباشرة عملية التحقيق بعد التأكد من أنّ الشكوى استوفت جميع الشروط الشكلية والموضوعية لها.

(1) انظر المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

أولاً: التحقيق في الشكوى

بعد وصول الشكوى إلى مصالح الإدارة الجبائية، بأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليمياً بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، لأنّ هذا المفتش هو الذي قام بتحديد الوعاء الضريبي وهو الأعم من غيره بموضوع الضريبة محل النزاع، وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على التوضيحات الضرورية ويقوم المفتش الجبائي بجميع التحقيقات ويمارس حق الاطلاع.

بعد انتهاء هذه الإجراءات يقوم رئيس المفتشية بتحرير تقرير مبدئي ويضع فيه الحلول التي يراها مناسبة، ثم يوجه هذا التقرير إلى المدير الولائي للضرائب للبت في الشكوى واتخاذ القرار المناسب.

ثانياً: البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب

بناء على ما سبق فإنّ قرار المدير الولائي للضرائب يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزئي أو كلي للضريبة محل النزاع.⁽²⁾

1- حالة الرفض الكلي للشكاية:

إذا رأت إدارة الضرائب أنّ طلبات المكلف بالضريبة في شكواه غير مؤسّسة قانوناً، وفي حالة ما إذا أصدر مدير الضرائب قراره بالرفض الكلي على التظلم أو الشكوى المسجلة فإنّه ملزم بتسبب قرار الرفض الذي يعد حماية المدير الضرائب باعتباره الجهة المختصة بإصدار الرفض، كما يشكل ضماناً للمكلف بالضريبة حيث يطلع على جملة الأسباب التي أدت إلى رفض تظلمه.

2- حالة التخفيض الجزئي أو الكلي لقيمة الضريبة:

تكون هذه الحالة إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أنّها وقعت في أخطاء أثناء عملية التحقيق فتقوم الإدارة إمّا بتخفيض كلي لقيمة الضريبة موضوع النزاع وتخلي ذمة المكلف بالضريبة من أداء قيمة الضريبة المفروضة عليه قبل رفض الشكوى.

(1) انظر المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 20.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

وفي حالة التخفيض الجزئي تقوم الإدارة بإجابة المكلف بجزء من طلباته ورفض الجزء الآخر، وهنا الإدارة ملزمة بتبليغ قرار التخفيض إلى المكلف بالضريبة فإذا قبل القرار تتوقف المنازعة، وفي حالة الرفض له متابعة المنازعة أمام لجان الطعن كإجراء اختياري أو التوجه إلى المسار القضائي.⁽¹⁾

ثالثاً: الحق في طلب تأجيل دفع مبلغ الضريبة من طرف المكلف بالضريبة

بالموازاة مع تقديم الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أعطى المشرع الحق للمكلف بالضريبة تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع مقدار الضريبة المفروضة والمتنازع عليها، وهذا ما أكدته المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، ويقصد بهذا الإجراء تقديم طلب ثانوي مرفق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة، وهي كالتالي:

1- أن تكون الشكوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية، باعتبار أن هذا الطلب هو طلب لاحق (فرعي) ينازع من خلاله كلياً أو جزئياً في الضريبة التي فرضت على المكلف بالضريبة.

2- يجب أن تتضمن الشكوى صراحة الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وأن يلتزم من إدارة الضرائب إفادته بإرجاء دفع الضريبة مع تحديد المبلغ أو أساس التخفيض.

3- تقديم الضمانات الكفيلة بدفع الضريبة والمتمثلة في دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضريبة المتنازع فيها لدى القابض كضمانة لدفع مجمل قيمة الضريبة المفروضة، وعليه فإن إرجاء الدفع لا يخص إلا نسبة 80% المتبقي من مبلغ الضريبة المتنازع فيه وهذا ما خصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية: ((... أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه)).

(1) عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، دار الجسور، الجزائر، 2013، ص 369.

(2) انظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: ضمانات الطعن أمام اللجان الإدارية

عندما يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكواه إلى إدارة الضرائب كإجراء إلزامي حيث تفصل الإدارة الجبائية في هذه الشكوى بقرار، قد يكون هذا القرار غير مقنع بالنسبة للمكلف بالضريبة في هذه الحالة المشرع الجبائي أعطى الحق للمكلف بالضريبة في التوجه بتقديم احتجاج آخر أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري أو التوجه إلى جهات القضاء لكن ما تجدر به الإشارة أنّ المكلف بالضريبة عند اختياره الوجهة القضائية فإنّه لا يستطيع الرجوع إلى الاحتجاج أمام لجان الطعن الإدارية. وفي هذا الطلب سنتناول أنواع هاته اللجان واختصاصها.

الفرع الأول: لجنة الدائرة لطعن في النزاع الضريبي

تنشأ على مستوى كل دائرة، لجنة طعن ويجيز القانون للمكلف بالضريبة عرض النزاع على لجنة الطعن للدائرة.

أولاً: تشكيلة لجنة الدائرة

حسب نص المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فإنّ لجنة الدائرة تتكون من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيساً.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة نشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً أو حسب الحالة، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.
- عضوان دائمان يمثلان الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين على مستوى الدائرة، وعضوين إضافيين، ويكون منهم خمسة وعشرون (25) سنة على الأقل ولهم جنسية جزائرية ويتمتعون بكامل حقوقهم المدنية.⁽²⁾

تعقد لجنة الدائرة اجتماعاتها بدعوة من رئيسها حيث يتولى كاتب الجلسة بتبليغ قراراتها خلال 10 أيام من تاريخ اختتام عملها.

(1) انظر المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 371.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ثانيا: اختصاصات لجنة الدائرة

تبدي اللجنة رأيها حول ما يأتي:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عن مليونين دينار (2000.000) أو يساويها والتي سبقت وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
 - الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب عند وصول ملفات الطعن أمام لجنة الطعن على مستوى الإدارة، تقوم مصالح هذه الأخيرة بتحديد انعقاد اجتماع اللجنة، وتبلغه للمتظلمين قبل 20 يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع.⁽¹⁾
- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء رئيسها مرة واحدة في الشهر بحضور أغلبية الأعضاء وكذا المتظلم أو من ينوب عليها قانونا، تسلم نسخ من الملف وتقرير إدارة الضرائب لكل عضو من أعضاء اللجنة، ثم تعطى الكلمة إلى المتظلم الذي يمكنه الاستعانة بتبقي في الميدان الضريبي، وبعد الاستماع إلى المتظلم ومستشاريه، يقوم الأعضاء بطرح الأسئلة واستفساراتهم، وفي الأخير تقوم اللجنة بالمداولة، وتصدر رأيها حيث اشترطت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، أنه يجب أن تتم الموافقة على قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

الفرع الثاني: لجنة الولاية للطعن في النزاع الضريبي

تعتبر لجنة الطعن الولائية مثل لجنة الطعن للدائرة، فإن الفرق بينهما في التركيبة البشرية ومجال الاختصاص. حيث نصت عليها المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية: ((تنشأ لدى كل ولاية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة ...))

أولاً: تشكيلة لجنة الولاية

تتكون لجنة الولاية من:

(1) حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2015، ص53.

(2) انظر المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً رئيساً.
- ممثل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه، ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليمياً لهذه الولاية.
- خمسة أعضاء (5) دائمين العضوية وخمسة (5) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي. وقد اشترطت المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية ويكون سنهم خمسة وعشرون (25) سنة على الأقل وأن يتمتعون بحقوقهم المدنية.

ثانياً: اختصاصات اللجنة الولائية

تختص اللجنة الولائية للطعن بالنظر في شكاوي المكلفين:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2000.000) وتقل عن سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) أو تساويها والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركز الضرائب.
- للمتظلم آجال قانونية يجب احترامها حتى يقبل طعنه، فالآجال القانونية للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب، هي 04 أشهر من تاريخ علمه بهذا القرار، ويرسل القرار الإداري للمتظلم عن طريق رسالة موصى عليها، ويحتسب التاريخ من يوم وصولها للمتظلم وختم مصلحة البريد هو الذين يظهر الوصول، وقد نظم المشرع ميعاد رفع الطعن في المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽²⁾

(1) انظر المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) انظر المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- تجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم سماع أقوالهم ويجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها.
- تكون الموافقة بأغلبية الأعضاء وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجحاً، تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، إلى المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب خلال عشرة أيام (10) ابتداءً من تاريخ اختتام الأشغال.⁽¹⁾

الفرع الثالث: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي

في ظل التقسيم الجديد لأشخاص المجتمع الضريبي حسب قيمة رقم الأعمال أنشأ المشرع الجزائري اللجنة المركزية للطعن والتي ليست من اختصاص لجنة الطعن للدائرة وكذا اللجنة الولائية.

أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

- تنص المادة 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ على أن تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من:
- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.
 - ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
 - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً.

(1) حاكم الطاهر، المرجع السابق، ص 56.

(2) انظر المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- تتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تبدي اللجنة المركزية رأيها حول ما يأتي:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.⁽¹⁾

كما تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 20 يوم بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها إلى مدير الضرائب للولاية خلال 10 أيام بالنسبة لقرار كل من لجنة الدائرة، واللجنة الولائية، أمّا بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الأجل إلى 20 يوم، أمّا بالنسبة للمكلف فيتم تبليغه من قبل المدير خلال أجل 30 يوما من تاريخ استلامه رأي اللجنة.

(1) القانون رقم 14/10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014؛ المتضمن قانون المالية 2015، المادة 49 منه المعدلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

حماية المكلف بالضريبة خلال التسوية القضائية في المنازعة الضريبية

بعد صدور القرار النهائي من المدير الولائي للضرائب للرد على الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب، وفي حالة عدم رضاه على هذا القرار، فقد منح المشرع الجبائي الحق للمكلف بالضريبة بالتوجه إلى القضاء لاستيفاء حقوقه ويعتبر هذا الحق كضمانة قانونية منحها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة بهدف تحقيق التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وإعطاء كل طرف حقوقه المشروعة.

وتتميز هذه المرحلة من النزاع القضائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية. بعدة إجراءات وشروط جوهرية، يجب ان تتوفر في الدعوى المرفوعة من المكلف بالضريبة بداية برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وما تتطلبه من احترام للمواعيد وإجراءات التحقيق إلى الوصول في الفصل في الدعوى بصدور الحكم النهائي من المحكمة الإدارية ثم الانتقال كيفية الطعن في حكم المحكمة الإدارية عن طريق الاستئناف في مجلس الدولة، وسنتناول في هذا المبحث الحماية القضائية للمكلف بالضريبة حيث قسمنا المبحث إلى مطلبين:

- **المطلب الأول:** ضمانة رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة.
- **المطلب الثاني:** ضمانة استئناف الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة.

المطلب الأول: مرحلة رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة

إنّ رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة تستوجب أن تتوفر فيها شروط خاصة، غير الشروط الواجب توافرها في الدعاوى الإدارية عموماً، وهذه الشروط الخاصة في الدعوى الضريبية تعتبر إجراءات جوهرية لأنّ تخلف أحد هذه الشروط والإجراءات يؤدي إلى عدم قبول الدعوى ورفضها من القاضي الإداري. وسنتناول في هذا المطلب هذه الإجراءات حيث قسمناها إلى ثلاثة فروع، الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية، الفرع الثاني: الآجال القانونية لرفع الدعوى، والفرع الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى.

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

إضافة إلى الشروط العامة الواجب توافرها في أي دعوى والمتمثلة في شروط الصفة والمصلحة والأهلية وهذا وفقاً لنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية هناك شروط خاصة متعلقة بالدعوى الضريبية وتتمثل في: (1)

أولاً: شرط التنظيم الإداري المسبق

إنّ المشرع الجزائري في المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد جعل التنظيم الإداري المسبق إجراءً جوازي، أمّا على صعيد المنازعات الضريبية فقد ظل التنظيم إجراءً وجوبي وهذا حسب نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية (2) والتي يعد فيها التنظيم الإداري المسبق شرطاً إلزامياً على المكلف بالضريبة لقبول الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية فعلى الراغب في رفع دعوى قضائية أن يتجه أولاً بتنظيم يوجهه للمدير الولائي للضرائب، وهذا بقصد إعطاء فرصة لإدارة الضرائب من أجل مراجعة حساباتها تجاه المكلف بالضريبة بهدف التوصل إلى حل النزاع وعدم إغراق الجهات القضائية بكم كبير من الدعاوى، ونظراً لخصوصية المنازعة الضريبية فهي تحكمها إجراءات خاصة بالتنظيم الإداري المسبق يعد شرطاً جوهرياً لقبول الدعوى الضريبية من طرف المحكمة الإدارية، فإنّ تخلف هذا الشرط يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلاً، وبإمكان القاضي إثارة تخلف هذا الشرط من تلقاء نفسه.

(1) عمار بوضيف، المرجع السابق، ص 364.

(2) انظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

إلا أنّ إلزامية شرط التظلم الإداري المسبق قبل رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لا تشمل كل المنازعات الضريبية بل تستثني منه المنازعات المتعلقة بتحصيل حقوق التسجيل والضرائب الغير مباشرة، التي نصت عليها المادة 335 من قانون التسجيل والمادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة إذ في هذه الحالة يحق للمكلف بالضريبة التوجه مباشرة إلى القضاء دون رفع تظلم إداري مسبق.⁽¹⁾

ثانيا: الشروط المتعلقة بالعريضة

تشكل العريضة الافتتاحية انطلاق المرحلة القضائية، حيث يدخل النزاع الضريبي مجال النزاع القضائي الذي هو من اختصاص المحكمة الإدارية والقاضي الإداري، لكن قانون الإجراءات الجبائية استوجب أن تتوفر شروط في عريضة رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة وتتمثل في شروط شكلية وأخرى موضوعية وهي كالتالي:

1- الشروط الشكلية:

تتمثل الشروط الشكلية الواجب توافرها في عريضة دعوى المكلف بالضريبة على شروط عامة وشروط خاصة وهي:

أ- **الشروط العامة:** ونصت عليها المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾ والتي جاء فيها يجب ان تتوفر عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب المدعى وموطنه.
- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني والاتفاقي.
- عرضاً موجزاً للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

(1) عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص126.

(2) انظر المادة 15 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ب- الشروط الخاصة: نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ على الشروط والبيانات الخاصة الواجب توافرها في عريضة الدعوى للمكلف بالضريبة في المنازعات الضريبية.

- ركز المشرع على شرط التوقيع كأحد أركان صحة عريضة الدعوى، وعدم وجود التوقيع على العريضة إلى عدم قبولها شكلاً، حيث نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنّ وجود وكيل لا يعفي عن توقيع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة، إذ يجب توقيع الدعوى من طرف صاحبها (المكلف بالضريبة) عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل وهذا ما نصت عليه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بإجراء الوكالة.⁽²⁾

- يجب إرفاق عريضة الافتتاح بنسخة من الشكوى الضريبية وعند الاقتضاء نسخة من قرار لجنة الطعن.

- تبيان الضريبة المتنازع عليها وتحديد مبلغها وسنة إصدارها.

- ذكر رقم مادة الجدول الذي قيدت فيه هذه الضريبة.

- يجب أن ترفق بالعريضة وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.⁽³⁾

2- الشروط الموضوعية:

نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية على الشروط الموضوعية الواجب توافرها في عريضة الدعوى المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة وهي:

أ- أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الضريبي وبيان مختلف أدلة الإثبات التي استند عليها المكلف بالضريبة في عريضة الافتتاح.

ب- تسبب عريضة افتتاح الدعوى المقدمة للمحكمة الإدارية من طرف المكلف بالضريبة ويجب عليه أن لا يخرج عن الإطار العام الذي حدده في الشكاية المقدمة لإدارة الضرائب، غير أنّه يجوز له تقديم طلبات جديدة غير تلك التي قدمها في شكواه

(1) انظر المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص86.

(3) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص72.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

إلى المدير الولائي للضرائب أو لجان الطعن، ويجب التعبير على هذه الطلبات صراحة في عريضة افتتاح الدعوى إذا تعلق الأمر بطلب أو ملتزم التخفيض طبقاً للمادة 3/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

ج- وجوب إرفاق العريضة بالإشعار المتضمن لتبليغ القرار المعترض عليه من طرف الإدارة الضريبية التي نصت عليه المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الآجال القانونية لرفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة

إنّ المدة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب لرد على الشكوى هي أربعة (04) أشهر وبهذا فإنّ المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية كانت واضحة في تحديد الآجال المقدرة بأربعة (04) أشهر كأصل عام، إذ يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في قرار المدير الولائي للضرائب في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يُبلّغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، وتمدد هذه المدة بشهرين (02) إضافيين في حالة استشارة مدير الإدارة المركزية بسبب تجاوز القضية 10.000.000 دج ويكون للمكلف بالضريبة الحق في اللجوء للجنة الطعن أو القضاء الإداري، وتحسب مدة الأربعة (04) أشهر كما يلي:⁽²⁾

- تحسب مدة الأربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ استلام إشعار التبليغ بالقرار المتخذ بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة، سواء كان هذا التبليغ في الآجال الممنوحة لإدارة الضرائب في الرد على الشكوى أو مع نهاية آجال الرد.
- عندما لا تجيب إدارة الضرائب على شكوى المكلف بالضريبة في المدة الممنوحة لها فإنّه يبدأ احتساب آجال أربعة (04) أشهر للطعن القضائي ابتداءً من آخر يوم من المدة الممنوحة لإدارة الضرائب على الرد على الشكوى والمقدرة أيضاً بأربعة (04) أشهر.
- حالة اللجوء إلى لجان الطعن من طرف المكلف بالضريبة حيث أنّ اللجوء إلى لجان الطعن لا يمكن أن يتوازي مع إحالة القضية إلى العدالة، فإنّ آجال أربعة (04) أشهر للطعن القضائي تسري من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوع أمامها التظلم.

(1) انظر المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) العيد صالح، المرجع السابق، ص 103.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- وفي حالة سكوت اللجنة على الرد فإنّ سكوتها يعني الرفض الضمني للشكوى، وتبدأ سريان أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ نهاية المدة الممنوحة لإدارة الضرائب على الرد على الشكاية.⁽¹⁾

وللإشارة يمكن الطعن على إجراءات التحصيل أمام المحكمة الإدارية خلال شهر (01) واحد بعد انقضاء الأجل المتاح لإدارة الضرائب للبت في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمتمثلة في الاعتراض على إجراءات التحصيل أو المتابعة أو الاعتراض على التحصيل القصري أو إلغاء الحجز أو استرجاع المحجوزات.

ويبدأ احتساب أجل شهر (01) واحد من يوم انقضاء الأجل المتاح لإدارة الضرائب للبت في الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو خلال شهر من تاريخ تبليغ إدارة الضرائب، بحيث لا تقبل مباشرة الدعوى إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لإدارة الضرائب للبت في الشكاية أو قبل تبليغ قرار الإدارة⁽²⁾. وعند انقضاء المدة القانونية للطعن أمام المحكمة الإدارية فإنّ المكلف بالضريبة لا يكون بوسعه حينئذ أن يقدم ادعاءه إلى القضاء حتى ولو كانت الدعوى تركز على أساس متين ما عدا في حالة القوة القاهرة.

• حالات تمديد الأجل:

هناك حالات يمكن أن يمدد فيها سريان المواعيد المرتبطة برفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية وهذا راجع لعدة أسباب وهي:

1- حالة انقطاع الميعاد

هي حالة توقف حساب آجال الشكوى القضائية المتعلقة برفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بسبب وجود قاطع لهذه الآجال، لكن يبدأ في حساب الميعاد بزوال هذا القاطع أو الحدث ومن بين وسائل القطع هي:

أ- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة: يترتب الأثر القاطع للميعاد عند رفع الدعوى أمام محكمة غير مختصة، ويظل هذا الميعاد منقطعاً حتى صدور حكم بعد الاختصاص

(1) انظر المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 97.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

حيث أنّ المدة الزمنية التي استغرقت في إجراءات سير الدعوى الأولى كأنّها لم تكن. وتبدأ مواعيد جديدة من اليوم الموالي لتبليغ حكم عدم الاختصاص. (1)

ب- **حالة شطب الدعوى الضريبية:** إنّ القاضي الإداري هو الوحيد الذي له سلطة شطب الدعوى الضريبية إذا توافرت فيها الأسباب القانونية التي تدعو لذلك كعدم مراعاة المكلف بالضريبة للإجراءات الشكلية لرفع الدعوى الضريبية، ولقد نصت المادة 216 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾ على إجراء الشطب والذي يترتب عليه انقضاء الخصومة بين الطرفين وتجديد في احتساب الآجال لرفع الدعوى، ويشترط لإعادة تحريك الدعوى المشطوبة من جديد أمام الجهة القضائية توافر شرطين أساسيين هما:

- أن يصدر حكم الشطب وأن يتم تبليغه.

- أن ترفع الدعوى المشطوبة في ميعاد أربعة (04) أشهر المحددة للدعوى الضريبية.

2- حالة توقف سريان الميعاد:

يقصد به توقف سريان الميعاد لفترة زمنية معينة، بسبب حادث مسبب للتوقف، ويبدأ إكمال احتساب الآجال من تاريخ زوال هذا الحادث، وقد نص المشرع الجزائي على حالات توقف الميعاد في المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وتتمثل في:

أ- **القوة القاهرة:** تتمثل القوة القاهرة في وجود مانع مادي يحول بين المكلف بالضريبة ورفع الدعوى الضريبية في الميعاد القانوني. أمّا عن كيفية تحديد القوة القاهرة فإنّ الاجتهاد القضائي أقرّ أنّ الشرطين الأساسيين للقوة القاهرة أو الحادث الفجائي هو استحالة التوقع واستحالة الدفع أي استحالة درئها ومقاومتها، وعند زوال القوة القاهرة يعود سريان الآجال من جديد.

ب- **طلب المساعدة القضائية:** نصت المادة 356 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وطلب المساعدة القضائية سبب من أسباب وقف سريان الميعاد وهي عبارة عن طلب من المكلف بالضريبة إلى الجهات القضائية يطلب فيه توكيل محامي، علمًا

(1) كوسة فضيل، المرجع السابق، ص28.

(2) انظر المادة 216 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

أن توكيل المحامي أصبح وجوبياً أمام المحكمة الإدارية وفق نص المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽¹⁾

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

لقد تم إلغاء التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008، حيث بقي تحقيق واحد يمكن للمحكمة الإدارية القيام به وهذا ما نصت عليه المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية وجاء فيها ((إنّ إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة)).

وباستقراء هذه المادة نجد أنها نصت صراحة على أنّ التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

أولاً: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق

1. التحقيق الإضافي: يعتبر الإضافي إلزامياً، كلما تقدم المكلف بالضريبة لوسائل وإثباتات جديدة ويكون ذلك قبل صدور الحكم.

2. مراجعة التحقيق: نصت المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، وتكون مراجعة التحقيق متى رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بذلك، ويتم هذا الإجراء وفق الشروط التالية:

- يقوم بعملية مراجعة التحقيق أعوان الإدارة الجبائية غير الأعوان الذين قاموا بالتحقيق الأول.

- تتم مراجعة التحقيق بحضور المكلف بالضريبة أو وكيله وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽³⁾

(1) المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: >> تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة.<<

(2) انظر المادة 3/85 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) انظر المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- تتم عملية مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
وفي النهاية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يتضمن ملاحظات المكلف بالضريبة وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبيد العون المكلف بمراجعة التحقيق رأيه ثم يرسل المدير الولائي للضرائب الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته.

ثانياً: الأمر بإجراء الخبرة

يمكن لهيئة المحكمة الإدارية أن تطلب بإجراء الخبرة وذلك من أجل توضيح وقائع مادية او تقنية استعصت على القاضي فهمها أو حلها ويكون ذلك تلقائياً من طرف القاضي أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية وهذا ما نصت عليه المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وأكدت عليه المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة أن يحدد القاضي في هذا الإجراء الخاص مهمة الخبراء بدقة والتي تكون كالتالي:⁽¹⁾

- يجب أن تتوفر في الخبراء شروط معينة إذ تتم الخبرة في معظم الحالات على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، وفي حالة طلب أحد الأطراف لإجراء الخبرة يتم اسنادها إلى ثلاثة خبراء حيث يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.
- حدد المادة 3/86 من قانون الإجراءات الجبائية، الموظفين الذين لا يجوز تعيينهم كخبراء وهم الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.
- في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها على أحسن وجه يعين خبير آخر بدلا منه.
- عند القيام بالخبرة يقوم الخبير المعني بتحديد يوم وساعة بدء العمليات وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف بالضريبة وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات.

(1) انظر المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

- يجوز لكل طرف (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية) أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية، وفي هذه الحالة يوجه الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة ويجب أن يكون هذا الطلب مبررا وبيبت في هذا الطلب بتأ عاجلاً.
- عند بداية الخبرة يتوجه الخبير أو الخبراء حسب الحالة إلى مكان إجراء الخبرة، وذلك بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية والمكلف صاحب الشكوى أو من يمثله ويقوم الخبراء بتحرير محضر منفرد أو محضر مشترك كما أنّ عون الإدارة يقوم بتحرير محضر يضيف رأيه فيه.
- يتم إيداع هذه المحاضر والتقارير لدى كتابة الضبط لدى المحكمة الإدارية، ويمكن لأطراف النزاع أن تطلع على هذه التقارير خلال مدة عشرين يوم.
- كما أنّ المحكمة الإدارية إذا رأت أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة وتكميلية تتم ضمن الشروط السابقة.

ثالثاً: الفصل في النزاع الضريبي من طرف القاضي الإداري

طبقاً لنص المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فإنّ البت في النزاع يكون من طرف المحكمة الإدارية وفق إجراءات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات للفصل في القضية المتنازع فيها وعند تقييد عريضة الدعوى لدى أمانة الضبط للمحكمة الإدارية، وحسب ما جاء في المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنّه يقوم رئيس المحكمة الإدارية بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى حيث يعين رئيس تشكيلة الحكم القاضي المقرر الذي يحدد بدوره الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات كما أنّ للقاضي المقرر الحق في طلب أي مستند أو وثيقة تفيد في حل النزاع.⁽²⁾

(1) انظر المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بالمادة 32 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2007 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008، جريدة رسمية، عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 2007.

(2) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 84.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ويتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة من طرف أمانة الضبط خلال عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.

وعند انعقاد الجلسة يقوم الخصوم بتقديم ملاحظاتهم الشفوية، ويقوم رئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى جهة الإدارة الجبائية كما يمكنه أن يطلب توضيحات من أي شخص حاضر في الجلسة وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته، ويكون النطق بالحكم حسب ما جاء في المادة 272 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ علنياً.

وبعد صدور القرار من المحكمة الإدارية يتم تبليغه عن طريق المحضر القضائي أو أمانة الضبط للمحكمة في موطنه الحقيقي أو المختار، حسب المادة 849 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والإعفاءات محل الحكم.

(1) انظر المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

المطلب الثاني: ضمانات استئناف الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة

يمثل مجلس الدولة الهيئة القضائية العليا في المادة الإدارية، وطبقاً للمادة 10 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله أنه يختص باستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، وقد أكدت على دور الاستئناف لمجلس الدولة المادة 02 من القانون العضوي 98/02 المتعلق بالمحاكم الإدارية⁽¹⁾، وبما أنّ الدعوى الضريبية تدخل في نطاق الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية فإنّ استئناف أحكام المنازعة الضريبية يكون من اختصاص مجلس الدولة وهذا ما أكدته المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية. بأن يكون الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول: إجراءات مجلس الدولة كجهة استئناف في النزاع الضريبي

ينصب الطعن بالاستئناف حول الأحكام القضائية الصادرة من المحاكم الإدارية والمتعلقة بالمنازعات الضريبية.

أولاً: شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

- أن يكون الحكم ابتدائياً: وهي تلك الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية والتي تقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة⁽²⁾ حسب نص المادة 10 من قانون 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة والمادة 02 من القانون 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية وهذه الأحكام قد تصدر في شكل أحكام حضورية أو أحكام غيابية.
- أن يكون الحكم صادراً من محكمة إدارية: الشرط ينصب على ضرورة توفر المعيار العضوي أي أنّ الفصل في المنازعة الضريبية يكون بحكم صادر من المحكمة الإدارية وتكون الإدارة الضريبية طرفاً منه، قابلاً للطعن فيه أمام مجلس الدولة بالاستئناف.

(1) المادة 2 من القانون العضوي 98/02 المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 13/11 المؤرخ في 26/07/2011، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 03/08/2011، العدد 13، الصادرة في 6 صفر 1416 هـ ((أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون خلاف ذلك)).

(2) محمد صغير بعلي، القضاء الإداري - مجلس الدولة -، دار العلوم والنشر والتوزيع، عنابة - الجزائر، 2004، ص 153.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ثانيا: إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

تستأنف الدعوى أمام مجلس الدولة كجهة استئناف بموجب عريضة مودع بأمانة الضبط تكون مكتوبة باللغة العربية وموقعة من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة وتوقيع العريضة من طرف محامي معتمد يعتبر كضمانة تصب في مصلحة المكلف بالضريبة لأنّ هذا المحامي له دراية قانونية أكثر من غيره في المنازعات على مستوى مجلس الدولة، وهو ما نصت عليه المادة 904 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، ويجب أن تتضمن عريضة استئناف الدعوى أمام مجلس الدولة تحت طائلة عدم قبولها شكلاً البيانات التالية:

1. الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، هنا مجلس الدولة كقاضي استئناف.
2. اسم ولقب المدعي وموطنه.
3. اسم ولقب وموطن المدعى عليه، وإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له⁽²⁾. أو مقيم بالخارج يختار موطن له في الجزائر.
4. الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.
5. عرض موجز للوقائع والطلبات، والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
6. الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
7. إرفاق عريضة الاستئناف إلزامياً بنسخة طبق الأصل من حكم المحكمة الإدارية المراد استئنافه.
8. ترفق العريضة بالمستندات والوثائق المدعمة للاستئناف.
9. أن تكون العريضة في ورق مدفوع.

(1) المادة 904 من قانون الإجراءات الجبائية: ((تطبق أحكام المواد من 815 إلى 825 المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى أمام مجلس الدولة)).

(2) المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية: ((... ويجب على كلّ مشتكي أو صاحب طعن مقيم في الخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر)).

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

ويتم تسجيل عريضة الاستئناف لدى أمانة الضبط بمجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي ويسلم له إيصال يبين ذلك، وما يتوجب الإشارة إليه أن الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس موقف للحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وهذا ما جاءت به المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وللإشارة فإن الأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع لا يمكن أن تكون قابلة للاستئناف إلا مع وجود الحكم الفاصل في الموضوع ويتم الاستئناف بعريضة واحدة.

الفرع الثاني: آجال الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

لقد حدد المشرع الجزائري الآجال أو الجهلة الممنوحة للمكلف بالضريبة عندما لا يرضى بالحكم الصادر من المحكمة الإدارية لكي يمارس حقه في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة كجهة استئناف بالكيفيات التالية:

1. مدة الاستئناف أمام مجلس الدولة:

تقدر مدة الاستئناف أمام مجلس الدولة ضد الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في النزاع الضريبي بشهرين (02) قابلين للتخفيض إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة وهذا ما نصت عليه المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.⁽¹⁾

- تحسب الآجال كاملة، ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل.
- يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن الآجال عند حسابها.
- تعتبر أيام عطلة، بمفهوم هذا القانون أيام الأعياد الرسمية وأيام الراحة الأسبوعية، طبقا للنصوص الجاري بها العمل.

إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كليا أو جزئيا، يمدد الأجل إلى أول يوم عمل موالي⁽²⁾، وحسب المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن هذه الآجال

(1) المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: ((يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين (02) وينخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة)).

(2) المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

تسري من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المكلف بالضريبة، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابياً.

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة فإنّ ميعاد تقديم طلب الاستئناف نصت عليه المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وجاء فيها: ((في حالة وفاة المحكوم عليه، لا يستأنف سريان الأجل إلاّ بعد التبليغ الرسمي للورثة، ويكون التبليغ الرسمي صحيحاً إذا تم في مسكن المتوفي)). حيث يمدد ميعاد تقديم الاستئناف إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان الميعاد من جديد.

2. تمديد آجال تقديم الاستئناف أمام مجلس الدولة:

حدد المشرع الجزائري آجال الطعن بالاستئناف أمام الجهة القضائية صاحبة الاختصاص وعليه يكون التمديد في الآجال في الحالات التالية:

• **الأشخاص المقيمين بالخارج:** فقد نصت المادة 404 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن الأشخاص المقيمين بالخارج تمتد لهم الآجال بمدة شهرين بالنسبة لآجال المعارضة والاستئناف والتماس إعادة النظر والطعن بالنقض المنصوص عليها في القانون للأشخاص المقيمين خارج الإقليم الوطني.

• **حالات انقطاع الآجال:** نصت المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية عن الحالات التي تنقطع فيها الآجال:

- الطعن أمام جهة قضائية إدارية غير مختصة.
- طلب المساعدة القضائية.

- وفاة المدعي أو تغير أهليته، والقوة القاهرة أو الحادث الفجائي⁽¹⁾.

في حالة وجود هذه الحالات الأربعة تكون الآجال منقطعة ومتى زالت الحادثة يبدأ في الحساب لميعاد جديد، بصورة كاملة.

3. الآثار المترتبة على الاستئناف أمام مجلس الدولة:

يترتب على استئناف حكم المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة أن مجلس الدولة يصبح مختصاً في الفصل النهائي في هذا الحكم وهذا بالبحث عن الوقائع والوسائل القانونية

(1) انظر المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفصل الثاني الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية

واتخاذ الإجراءات اللازمة، إذا تبين لمجلس الدولة أنّ التحقيق التي أمرت به المحكمة الإدارية غير كافي يجوز لها أن تأمر بإجراء تحقيقات لازمة.

عند تقديم الاستئناف أمام مجلس الدولة فإنه لا يجوز للمدعي طلب طلبات جديدة مثل تعيين خبير من جديد حيث إذا أُستأنف حكم المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة لا يجوز لهذا الأخير النظر إلاّ في الطلبات التي جاء بها الاستئناف حيث لا يمكن لمجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة.

ويعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلال بمبدأ التقاضي على درجتين كما أنّه لا يجوز للمكلف بالضريبة المطالبة بطلبات أمام مجلس الدولة هو قد تنازل عنها صراحة أمام المحكمة الإدارية.(1)

4. الفصل النهائي للحكم المستأنف أمام مجلس الدولة:

عند إخطار أطراف النزاع بتاريخ الجلسة وذلك قبل 15 يوم من انعقادها وذلك بواسطة رسالة موصى بها، وبحلول الآجال تتعقد الجلسة بمجلس الدولة وتكون علانية وهذا وفقاً للمادة 7 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية(2) حيث يقوم العضو المقرر بإدلاء تقريره، قم بيدي محافظ الدولة رأيه في القضية ثم تحال بعد ذلك للمداولة وفق المادة 269 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.(3)

وبعد الانتهاء من المداولات يتم النطق بالحكم في جلسة علانية، حيث يُصدر مجلس الدولة قراره فيما يخص المنازعة الضريبية، ويتم تبليغ قرارات مجلس الدولة بواسطة كتاب الضبط بإشعار موصى عليه بعلم الوصول إلى محامي المكلف بالضريبة الذي رفع النزاع ولمحامي مصلحة الضرائب، ويصدر قرار مجلس الدولة يكون الحكم قد أصبح نهائياً وبهذا تنتهي المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى آخر مراحلها.

(1) فريجة حسين، المرجع السابق، ص138.

(2) المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) المادة 269 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ملخص الفصل الثاني

خلاصة الفصل الثاني الذي تناولنا فيه الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الضريبية والمتمثلة في مجموعة الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة لظعن في قرارات الإدارة الجبائية سواء كان هذا الظعن على مستوى الإدارة الجبائية أو على مستوى الجهات القضائية.

فإذا كان الظعن على مستوى الإدارة الجبائية فقد منح المشرع الجبائي للمكلف حق الرد والاحتجاج على قرارات الإدارة الجبائية المتمثلة في نتائج التحقيق إذ يحق للمكلف بالضريبة الاحتجاج على نتائج التحقيق وذلك عن طريق رفع شكوى أو تظلم إداري إلى المدير الولائي للضرائب لإعادة النظر في نتائج التحقيق وتعتبر الشكوى في المادة الضريبية إجراء إلزامي، ويهدف هذا الظعن الذي أقره المشرع الجبائي إلى إعطاء نوع من التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب باعتبار هذه الأخيرة صاحبة سلطة وسيادة كما يحق للمكلف التوجه إلى لجان الظعن كطريق ثاني للاحتجاج على مستوى الإدارة الجبائية وهو إجراء اختياري في المادة الضريبية.

وإذا لم يستقي المكلف بالضريبة حقوقه أمام الجهات الإدارية فقد منحه المشرع ضمانات الظعن أمام الجهات القضائية والمتمثلة في المحكمة الإدارية باعتبارها صاحبة الاختصاص في المنازعات الضريبية وذلك برفع دعوى إلى القاضي الإداري لدى المحكمة الإدارية تكون وفق الشروط والمواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية، كما أنّ للمكلف الحق في استئناف حكم المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة باعتباره جهة استئناف في المنازعات الضريبية.

خاتمة

خاتمة

بما أنّ الضرائب أحد الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العمومية فقد أعطاهما النظام التشريعي في الدولة أهمية كبيرة، وعلى رأسها الدستور الذي كرس مبدأ العدالة والمساواة في فرضها، وكرست هذا المبدأ أيضاً قوانين خاصة مثل قانون الإجراءات الجبائية وقوانين أخرى مكملة له، وقد نصت هذه القوانين على حماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف أساسي في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع نجد أنّ المشرع منح هذه الحماية للمكلف بالضريبة في مجموعة من الضمانات القانونية تكون على مستوى الإدارة الجبائية أو على مستوى الجهات القضائية وفي الأخير نخلص إلى النتائج التالية:

- تظهر الحماية القانونية التي منحها المشرع بداية أثناء العملية التحضيرية لإجراء الرقابة إذ يتوجب على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة بواسطة إشعار مسبق يرسل إلى المكلف بالضريبة مثل بداية الرقابة حيث يمنح المكلف مهلة زمنية قبل مباشرة عملية التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية والهدف منها هو تحضير المكلف نفسه قبل بداية إجراء التحقيق.
- ضمانة الاستعانة بمستشار يعينه المكلف بنفسه تكون له خبرة ودراية في المجال الضريبي ويمكن أن ينوب عليه المستشار أثناء عملية التحقيق وهي حالة منحها المشرع للمكلف لأن معظم المكلفين بالضريبة لهم مستوى محدود.
- حرص المشرع على إعطاء مهمة القيام بالرقابة الجبائية وعملية التحقيق إلى موظف برتبة مفتش لما لهذه الرتبة من خبرة وكفاءة في المجال الضريبي.
- قبل التدخل من طرف المحقق في عين المكان فقد منح المشرع آجال يتوجب على الإدارة الجبائية احترامها وإلا كانت إجراءات التحقيق باطلة.
- أعطى المشرع ضمانة تبليغ النتائج إذ يتوجب على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بنتائج التحقيق حتى يتسنى له الاطلاع على وضعيته الجبائية.
- وإذا لم يقتنع المكلف بالضريبة بهذه النتائج أو رأى فيها إجحاف لحقوقه من طرف الإدارة الجبائية فإنّه يحق للمكلف بالضريبة التوجه إلى النزاع الإداري أي المطالبة بحقوقه على

مستوى إدارة الضرائب وهي كضمانة منحها له المشرع لاستيفاء حقوقه الهدف منها إيجاد تسوية على مستوى الإدارة الجبائية في أسرع وقت ممكن.

- منح المشرع الجبائي ضمانة الاحتجاج على نتائج التحقيق بواسطة الشكاية وهو إجراء إلزامي في المادة الضريبية والشكاية أو التظلم الإداري هو احتجاج مكتوب يقدم وفق شروط وآجال حددها قانون الإجراءات الجبائية يستطيع من خلاله المكلف الطعن في قرارات الإدارة الجبائية لاستيفاء حقوقه منها.
- يمكن للمكلف التوجه إلى لجان الطعن الإدارية وهو إجراء اختياري إذا كان رد المدير الولائي على الشكاية غير مقنع ولم يحقق مطالب المكلف بالضريبة.
- كما منح المشرع الحماية القضائية للمكلف بالضريبة إذ يحق له التوجه إلى المحكمة الإدارية باعتبارها صاحبة الاختصاص في المنازعات الضريبية وهذا من خلال رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية للمطالبة بحقوقه من الإدارة الجبائية.
- كما أن للمكلف الحق في استئناف قرار المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة كجهة استئناف وهي ضمانة منحها المشرع للمكلف من أجل الحصول على حقوقه أمام إدارة الضرائب.

ولقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أنّ المكلف بالضريبة قد منحه المشرع حماية قانونية في جميع المراحل التي تمر بها الضريبة بداية من مرحلة تأسيسها إلى مرحلة تحصيلها لكن المكلف في الكثير من الأحيان يجهل هذه الحقوق التي حولها له القانون، وفي الأخير نستطيع الخروج ببعض التوجيهات التي من شأنها أن تحافظ على العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية التي تكون مبنية على الثقة والاحترام وهي كالتالي:

1. ما يلاحظ في القوانين الضريبية أنّها غير مستقرة وتتميز بكثرة التعديلات وهذا من خلال قوانين المالية التي تصدر كلّ سنة والقوانين المكملة لها، وهذا يؤثر على المكلف بالضريبة من حيث مواكبته كل ما هو جديد في القوانين الجبائية مع العلم أن أغلب المكلفين بالضريبة لهم مستوى علمي محدود.

2. يتوجب إدخال التكنولوجيا الحديثة بواسطة الإعلام الآلي على النظام الضريبي لتكون الخدمات أسرع وأشمل وللحصول على نظام ضريبي إلكتروني موحد على مستوى التراب الوطني وهو ما يضمن حقوق المكلف بالضريبة ويساعد على محاربة التهرب الضريبي.
3. العمل على إيجاد طرق لتوعية المكلف بالضريبة عن طريق وسائل الإعلام المختلفة والدورات التحسيسية لتقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية وخلق نوع من الثقة المتبادلة، ليكون المكلف دائماً على علم بما له من حقوق وما عليه من واجبات.
4. من الضروري في الجانب القضائي أن يكون هناك قضاة مختصين في المجال الجبائي لتخفيف الضغط على القاضي الإداري وتسهيل الأمر على المكلف بالضريبة.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

• القوانين والتشريعات

1. الدستور الجزائري لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 1996/12/7 الجريدة الرسمية المؤرخة في 1996/12/07 العدد 76.
2. قانون الإجراءات الجبائية.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
4. قانون التسجيل.
5. قانون الطابع.
6. قانون الضرائب الغير مباشرة.
7. قانون رقم 12/07 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادر في 31 ديسمبر 2007.
8. قانون رقم 21/08 مؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادر في 31 ديسمبر 2008.
9. قانون رقم 16/11 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادر في 29 ديسمبر 2011.
10. قانون رقم 08/13 مؤرخ في 27 صفر 1435 الموافق لـ 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة في 31 ديسمبر 2013.
11. قانون رقم 10/14 مؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2014.

12. قانون رقم 18/15 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.
13. قانون رقم 14/16 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة في 29 ديسمبر 2016.
14. قانون عضوي رقم 01/98 مؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق لـ 30 مايو سنة 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.
15. قانون رقم 02/98 مؤرخ في 4 صفر عام 1419 الموافق لـ 30 مايو سنة 1998، المتعلق بالمحاكم الإدارية.
16. قانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير سنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
17. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 20/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 30/12/2015، العدد 71.
18. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 05/07 المؤرخ في 30 مايو 2007، الجريدة الرسمية الصادرة في 2007، العدد 78.
19. أمر رقم 105/76 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل.
20. أمر رقم 104/76 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

ثانيا: المراجع

1- الكتب باللغة العربية

1. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2006.

2. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2010.
3. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2005.
4. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011.
5. طاهري حسين، الإجراءات المدنية والإدارية (شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد)، الجزء الأول، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
6. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
7. عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
8. عزري الزين، الأعمال الإدارية ومنازعتها، مطبوعات مختبر الاجتهاد القضائي وأثره على حركة التشريع، الجزائر، 2010.
9. عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
10. عوابدي عمار، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
11. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
12. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
13. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع.
14. كوسى فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
15. كوسى فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.

16. محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

2- المقالات:

1. أحمد قنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 45 قالمة، 2013.
2. عادل عبد الله/ عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد 4، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة.

3- الأطروحات والرسائل الجامعية

1. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 1، 2013/2014.
2. بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، 2007.
3. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014/2015.
4. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية وتقييمها ومنهجيتها، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
5. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر القايد، تلمسان، 2012/2013.
6. زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2011/2012.
7. عبيدات إبراهيم وآخرون، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، الجزائر، 2007.
8. عزمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

9. كنتاوي عبد الله، ركن الاختصاص في القرار الإداري، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2010.

4- منشورات المديرية العامة للضرائب:

1. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013.
2. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيعي للمكلف بالضريبة، 2014.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

6 - 1	مقدمة
46 - 7	الفصل الأول: حماية المكلف بالضريبة في مجال الرقابة الجبائية
8	مقدمة الفصل الأول
26 - 9	المبحث الأول: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في فترة التحضير لإجراء التحقيق الجبائي
17 - 10	المطلب الأول: ضمانات وجود جهة إدارية تشرف على إجراء التحقيق
14 - 10	- الفرع الأول: العون الإداري المكلف بالرقابة الضريبية
12 - 10	• أولاً: الاختصاص الشخصي للمفتش القائم بالتحقيق
13 - 12	• ثانياً: الاختصاص المكاني للمفتش القائم بالتحقيق
14 - 13	• ثالثاً: الاختصاص الزمني للمحقق الجبائي
17 - 14	- الفرع الثاني: الطرق التي يعتمدها المفتش الجبائي في الرقابة
14	• أولاً: التصريحات الشفوية
17 - 14	• ثانياً: تصحيح المفتش للتصريحات
22 - 18	المطلب الثاني: ضمانات الإشعار المسبق بالتحقيق
20 - 18	- الفرع الأول: الإشعار المسبق في وضعية التحقيق المحاسبي
19 - 18	• أولاً: مضمون الإشعار المسبق في وضعية المحاسبة
20 - 19	• ثانياً: بيانات الإشعار المسبق في وضعية المحاسبة
22 - 20	- الفرع الثاني: الإشعار المسبق في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
21 - 20	1. شروط الإشعار المسبق في حالة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
22 - 21	2. بيانات الإشعار المسبق بالتحقيق في حالة مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
26 - 23	المطلب الثالث: حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار
24 - 23	- الفرع الأول: الأساس القانوني لضمانة الاستعانة بمستشار

24	- الفرع الثاني: موقف القضاء الجزائري في ضمانة الاستعانة بمستشار
26 - 25	- الفرع الثالث: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
25	• أولا: محتوى ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة
26 - 25	• ثانيا: آثار غياب ميثاق المكلف بالضريبة في الإشعار المسبق بالتحقيق
46 - 27	المبحث الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق
37 - 28	المطلب الأول: الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق
33 - 28	- الفرع الأول: احترام مواعيد التحقيق
30 - 29	• أولا: تحديد المدة أثناء التحقيق في المحاسبة
30 - 29	1. الشروط المحددة لمهلة التحقيق في المحاسبة
30	2. استثناءات تحديد المدة في التحقيق المحاسبي
31	• ثانيا: تحديد المدة أثناء التحقيق المصوب
32 - 31	• ثالثا: تحديد المدة أثناء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
31	1. الآجال القانونية للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
32	2. الاستثناءات الواردة في الآجال القانونية للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
33 - 32	• رابعا: تحديد المدة أثناء المعاينة
37 - 33	- الفرع الثاني: عدم شرعية إعادة التحقيق
35 - 34	• أولا: الأساس القانوني لضمانة عدم إعادة التحقيق
36 - 35	• ثانيا: الطابع النهائي للتحقيق الجبائي
37 - 36	• ثالثا: الاستثناءات الواردة على ضمانة عدم إعادة التحقيق
46 - 38	المطلب الثاني: ضمانة حضور المكلف بالضريبة عند اختتام عملية التحقيق
41 - 38	- الفرع الأول: تقييم نتائج التحقيق من طرف إدارة الضرائب
39 - 38	• أولا: قبول التحقيق
39	1. القبول الصريح

39	2. القبول النسبي
40 - 39	• ثانيا: رفض المحاسبة
41 - 40	• ثالثا: إجراءات التعديلات على نتائج التحقيق
40	1. التعديلات الاعتراضية
41 - 40	2. التعديلات التلقائية (أحادية الجانب)
45 - 41	- الفرع الثاني: تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة
43 - 42	• أولا: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق
44 - 43	• ثانيا: الرد على التبليغ الأولي للنتائج من طرف المكلف بالضريبة
44 - 43	1. الرد خلال الآجال
43	- القبول الصريح
44	- حالة تقديم ملاحظات من طرف المكلف بالضريبة
44	2. الرد خارج الآجال
44	3. غياب الرد
45	• ثالثا: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق
46 - 45	- الفرع الثالث: الشكل الختامي لنتائج التحقيق
45	• أولا: البطاقة التلخيصية
46	• ثانيا: تحرير التقرير النهائي لنتائج التحقيق
47	خلاصة الفصل الأول
79 - 48	الفصل الثاني: الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في مجال المنازعة الإدارية
49	مقدمة الفصل الثاني
62 - 50	المبحث الأول: حماية المكلف بالضريبة خلال التسمية الإدارية في المنازعة الضريبية
57 - 51	المطلب الأول: مرحلة تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة
54 - 51	- الفرع الأول: شروط تقديم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة
52	• أولا: الشروط الشكلية
54 - 53	• ثانيا: الشروط الموضوعية

55 - 54	- الفرع الثاني: الآجال القانونية لتقديم الشكاية
54	• أولاً: الآجال العامة
55	• ثانياً: الآجال الخاصة
57 - 55	- الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى والبت فيها
56	• أولاً: التحقيق في الشكوى
57 - 56	• ثانياً: البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب
56	1. حالة الرفض الكلي للشكاية
57 - 56	2. حالة التخفيض الجزئي أو الكلي لقيمة الضريبة
57	• ثالثاً: الحق في طلب تأجيل دفع مبلغ الضريبة من طرف المكلف بالضريبة
62 - 58	المطلب الثاني: ضمانات الطعن أمام اللجان الإدارية
59 - 58	- الفرع الأول: لجنة الدائرة لطعن في النزاع الضريبي
58	• أولاً: تشكيلة لجنة الدائرة
59	• ثانياً: اختصاصات لجنة الدائرة
61 - 59	- الفرع الثاني: لجنة الولاية للطعن في النزاع الضريبي
60 - 59	• أولاً: تشكيلة لجنة الولاية
61 - 60	• ثانياً: اختصاصات اللجنة الولائية
62 - 61	- الفرع الثالث: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي
61	• أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن
62	• ثانياً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن
78 - 63	المبحث الثاني: حماية المكلف بالضريبة خلال التسوية القضائية في المازمة الضريبية
73 - 64	المطلب الأول: ضمانات رفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة
67 - 64	- الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية
65 - 64	• أولاً: شرط التظلم الإداري المسبق
67 - 65	• ثانياً: الشروط المتعلقة بالعريضة

66 - 65	1. الشروط الشكلية
67 - 66	2. الشروط الموضوعية
70 - 67	- الفرع الثاني: الآجال القانونية لرفع الدعوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة
70 - 68	• حالات تمديد الآجال
69 - 68	1. حالة انقطاع الميعاد
70 - 69	2. حالة توقف سريان الميعاد
73 - 70	- الفرع الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية
71 - 70	• أولاً: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق
72 - 71	• ثانياً: الأمر بإجراء الخبرة
73 - 72	• ثالثاً: الفصل في النزاع الضريبي من طرف القاضي الإداري
78 - 74	المطلب الثاني: ضمانات استئناف الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أمام مجلس الدولة
76 - 74	- الفرع الأول: إجراءات مجلس الدولة كجهة استئناف في النزاع الضريبي
74	• أولاً: شروط الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
76 - 75	• ثانياً: إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
78 - 76	- الفرع الثاني: آجال الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة
77 - 76	1. مدة الاستئناف أمام مجلس الدولة
77	2. تمديد آجال تقديم الاستئناف أمام مجلس الدولة
78 - 77	3. الآثار المترتبة على الاستئناف أمام مجلس الدولة
78	4. الفصل النهائي للحكم المستأنف أمام مجلس الدولة
79	خلاصة الفصل الثاني
83 - 81	خاتمة
89 - 85	قائمة المصادر والمراجع.
	فهرس المحتويات.

