

جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم الحقوق



# ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية

مشروع مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص قانون الأعمال

تحت اشراف:

- د. دغيش حملاوي

من اعداد:

- بلهوشات حمزه

---

الموسم الجامعي: 2016/2017



## كلمات الشكر

في البداية أحمده الله وأشكره على توفيقه لي في إنجاز هذا العمل المتواضع , كما أتوجه بجزيل الشكر و خالص الامتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور دغيش حملاوي الذي تقبلني و بصدر رحب الإشراف على هذا البحث و تتبع خطواته و في الوقت ذاته أتقدم بوافر الامتنان إلى الأساتذة الأفاضل, رئيس لجنة المناقشة و أعضائها كل على حدا , لتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث المتواضع و كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساهم في تعليمي و تدريسي و أخص بالذكر أساتذة مرحلة الماجستير . و في الأخير لا أنسى أن أوجه شكري و امتناني زملائي في العمل بمصلحة الرقابة الجبائية الذين ساعدوني في إعداد هذا البحث .

بلهوشات حمزه

إهداء

أهدي ثمرة مجهودي إلى كل من الوالدين العزيزين الذين سهرا على تربيّتي و تعليمي  
طوال حياتي بارك الله فيهما.

إلى زوجتي العزيزة التي كانت تدفعني إلى المضي قدما في تحصيل العلم و الدراسة  
و تحسين المستوى.

إلى إخوتي الأعراء كل باسمه

إلى أصدقائي و أعرابي الأعراء

إلى طلبة العلم بالجامعات على مستوى القطر الوطني

## مقدمة

تحتل الضريبة مكانة هامة و خاصة في تمويل الميزانية العامة للدولة لما لها من أهمية بالغة في المساهمة في الأعباء العامة للدولة , مما جعلها محل اهتمام من طرف مختلف التشريعات الوطنية والأجنبية الأمر الذي نتج عنه كم هائل من القوانين والتشريعات في المجال الجبائي وهذا راجع إلى تنوع مصادر الضريبة في حد ذاتها هذا من جهة , و إلى تأثير الظروف و التوازنات الاقتصادية من جهة أخرى , و لإرساء نوع من الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة أمام هذا الكم الهائل من القوانين الجبائية و السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية و يجب أن تقوم الضريبة على مجموعة من الأسس و المبادئ في تكوينها و فرضها على المكلف بالضريبة, و هي العدالة واليقين والمساواة من حيث فرضها .

و قد اهتمت الجزائر كغيرها من الدول بمبدأ دستورية الضريبة حيث نص دستور 28 نوفمبر 1996 في المادة 64 منه على مبدأ المساواة في أداء الضريبة بين المواطنين و أن يشارك كل واحد حسب قدرته , كما نص كذلك على مبدأ أساسي ومهم وهو قانونية الضريبة إذ لا يجوز أن تفرض أو تحدث أية ضريبة إلا بنص القانون و هو ما يعطي ضمانا دستورية للمكلفين بالضريبة ضد أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الجبائية في فرض الضريبة , الأمر الذي دفع بالمشروع الجزائري الى تنظيم الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة و تصنيفيتها وتحصيلها من خلال مجموعة من القوانين الجبائية نذكر منها قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص.

إن إعطاء الإهتمام بالضريبة يقتضي النظر في أسس فرض الضريبة ذاتها من خلال منح ضمانات تدرج ضمن عصنة الإدارة الجبائية و تكون كافية لضمان حقوق المكلف بالضريبة كونه طرف أساسي ومهم في العلاقة الضريبية و باعتباره المدين بالضريبة و من أجل ذلك حدد المشروع الجزائري مجموعة الامتيازات الجبائية لصالح المكلف بالضريبة تمثلت أساسا في الحوافز والإعفاءات من الضرائب والرسوم سواء قبل مرحلة الاستغلال أو أثناء مرحلة الاستغلال بالإضافة إلى الضمانات الكفيلة بحماية حقه من أي إجراء تعسفي في حقه و في مقابل ذلك ألزمه بمجموعة من الواجبات اتجاه إدارة الضرائب يتوجب عليه القيام بها تمثلت أساسا في الالتزام باكتتاب تصريحات شهرية وأخرى سنوية و في مواعيد مضبوطة إذ تعتمد عليها إدارة الضرائب في تحديد أسس فرض الضريبة وذلك نظرا للطابع التصريحي للنظام الجبائي الجزائري و لا يعتد بالتصريح إلا في حدود مطابقته للواقع ونصوص القانون إذ أن

العدالة الضريبية تقتضي الصدق في التصريح و سلامة البيانات ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي و التحقق من سلامة ما جاء في التصريحات من بيانات و وثائق حتى يمكن فرض الضريبة على أساس من العدالة و اليقين والمساواة , و هي تستعين في مجال مهمة الرقابة المنوط بها على مجموعة من الأجهزة الرقابية وعلى أوجه عديدة من صور الرقابة كالتحقيق بالمستندات و التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق لمجمل الأشخاص الطبيعيين بالإضافة للتحقيق المصوب .

وفي مقابل السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب يستفيد المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة , و وضع بعض الحدود لتعسف الإدارة المتحمل , وهذه الضمانات يمكن أن تستعمل في جميع مراحل الرقابة التي تمارسها إدارة الضرائب كما يمكن اللجوء إلى ضمانات أخرى ذات طبيعة قضائية وفق شروط حددها المشرع الجزائري سوف نتطرق إليها في هذا البحث .

### أهمية الموضوع

تكمن أهمية دراسة موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في معرفة مجمل الضمانات التي أحاط بها المشرع الجزائري و ما مدى كفايتها لضمان حقوق المكلف بالضريبة واستعمالها في مواجهة تعسف الإدارة المحتمل و لبعث جو من الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة لأدائها للخزينة العمومية بصفته مدين بها , و لإرساء نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب , بحيث يمكن القول بأن العلاقة بينهما يجب أن تكون موضوع ثقة متبادلة بين الطرفين , كما تكمن أهمية الموضوع في تنوير المكلف بالضريبة بمجمل الضمانات القانونية من أجل دفعه وتجييعه إلى أداء واجباته اتجاه إدارة الضرائب بنوع من المصادقية و مطابقة للواقع لتجنب العقوبات التي قد تصدر عن إدارة الضرائب المختصة و الكفيلة بالرقابة .

### أسباب اختيار الموضوع

ربما الذي جعلني أقبل على دراسة هذا الموضوع هو راجع لأسباب ذاتية تتعلق بارتباط الموضوع بمجال عملي في قطاع الضرائب و محاولة التعمق في الموضوع و تجربة رؤيته من زوايا مختلفة و مغايرة , كما يرجع كذلك إلى رغبتي في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما و القانوني خصوصا و محاولة للاستفادة منه في مجال عملي و الاسترشاد به و استثماره .

### أهداف البحث و الدراسة

لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يكمن في محاولة الوصول إلى أهداف عدة أهمها:

- الإحاطة بمجمل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
- نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة.
- إبراز مجمل الضمانات الكفيلة بحماية حقوق المكلف بالضريبة .
- محاولة تحيين موضوع البحث على إثر النصوص القانونية الجديدة و المتعلقة بالموضوع.

### إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول : ما هي مجمل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة ؟ وما مدى كفايتها لضمان حقوقه ؟

### المنهج المتبع

و للإجابة على هذا التساؤل اتبعت في دراسة بحثي هذا عموما على منهج وصفي تحليلي و الذي أراه مناسباً لمختلف ما جاءت به النصوص القانونية و التي تتعلق بالضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء في قانون الإجراءات الجبائية على الخصوص و قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون المالية و قوانين الضرائب على العموم و تحليل ما تضمنته نصوصها.

### خطة الدراسة

لغرض دراسة موضوع البحث و معالجة الإشكالية المطروحة قمت بتقسيم هذا العمل إلى مبحث تمهيدي و فصلين يتضمن المبحث التمهيدي أطراف العلاقة الضريبية، و حيث تناولت فيه مفهوم المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و طبيعة العلاقة بينهما.

أما الفصل الأول من الدراسة فقد خصصته للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و المتعلقة بممارسة حق الرقابة أين ضمنته ثلاث مباحث المبحث الأول خصصته للضمانات السابقة للتحقيق الجبائي و المبحث الثاني خصصته لضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي و المبحث الثالث لضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية في حين استعرضت في الفصل الثاني إلى ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية من خلال مبحثين حيث تناولت في المبحث الأول إلى ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالشكوى الأولية أمام الإدارة الجبائية و في المبحث الثاني إلى ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية، وصولاً إلى الخاتمة وما ستحتويه من نتائج و توصيات.

و عليه سوف تكون دراسة موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية  
الجزائري كما يلي:

- مبحث تمهيدي: أطراف العلاقة الضريبية
- الفصل الأول: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و المتعلقة بممارسة حق الرقابة
- الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية



## مقدمة

تحتل الضريبة مكانة هامة و خاصة في تمويل الميزانية العامة للدولة لما لها من أهمية بالغة في المساهمة في الأعباء العامة للدولة , مما جعلها محل اهتمام من طرف مختلف التشريعات الوطنية والأجنبية الأمر الذي نتج عنه كم هائل من القوانين والتشريعات في المجال الجبائي وهذا راجع إلى تنوع مصادر الضريبة في حد ذاتها هذا من جهة , و إلى تأثير الظروف و التوازنات الاقتصادية من جهة أخرى , و لإرساء نوع من الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة أمام هذا الكم الهائل من القوانين الجبائية و السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية و يجب أن تقوم الضريبة على مجموعة من الأسس و المبادئ في تكوينها و فرضها على المكلف بالضريبة, و هي العدالة واليقين والمساواة من حيث فرضها .

و قد اهتمت الجزائر كغيرها من الدول بمبدأ دستورية الضريبة حيث نص دستور 28 نوفمبر 1996 في المادة 64 منه على مبدأ المساواة في أداء الضريبة بين المواطنين و أن يشارك كل واحد حسب قدرته , كما نص كذلك على مبدأ أساسي ومهم وهو قانونية الضريبة إذ لا يجوز أن تفرض أو تحدث أية ضريبة إلا بنص القانون و هو ما يعطي ضمانا دستورية للمكلفين بالضريبة ضد أي تعسف محتمل من طرف الإدارة الجبائية في فرض الضريبة , الأمر الذي دفع بالمشروع الجزائري الى تنظيم الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة و تصنيفيتها وتحصيلها من خلال مجموعة من القوانين الجبائية نذكر منها قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص.

إن إعطاء الإهتمام بالضريبة يقتضي النظر في أسس فرض الضريبة ذاتها من خلال منح ضمانات تتدرج ضمن عصنة الإدارة الجبائية و تكون كافية لضمان حقوق المكلف بالضريبة كونه طرف أساسي ومهم في العلاقة الضريبية و باعتباره المدين بالضريبة و من أجل ذلك حدد المشروع الجزائري مجموعة الامتيازات الجبائية لصالح المكلف بالضريبة تمثلت أساسا في الحوافز والإعفاءات من الضرائب والرسوم سواء قبل مرحلة الاستغلال أو أثناء مرحلة الاستغلال بالإضافة إلى الضمانات الكفيلة بحماية حقه من أي إجراء تعسفي في حقه و في مقابل ذلك ألزمه بمجموعة من الواجبات اتجاه إدارة الضرائب يتوجب عليه القيام بها تمثلت أساسا في الالتزام باكتتاب تصريحات شهرية وأخرى سنوية و في مواعيد مضبوطة إذ تعتمد عليها إدارة الضرائب في تحديد أسس فرض الضريبة وذلك نظرا للطابع التصريحي للنظام

الجبائي الجزائري و لا يعتد بالتصريح إلا في حدود مطابقته للواقع ونصوص القانون إذ أن العدالة الضريبية تقتضي الصدق في التصريح و سلامة البيانات ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي و التحقق من سلامة ما جاء في التصريحات من بيانات و وثائق حتى يمكن فرض الضريبة على أساس من العدالة و اليقين والمساواة , و هي تستعين في مجال مهمة الرقابة المنوط بها على مجموعة من الأجهزة الرقابية وعلى أوجه عديدة من صور الرقابة كالتحقيق بالمستندات و التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق لمجمل الأشخاص الطبيعيين بالإضافة للتحقيق المصوب .

وفي مقابل السلطات الممنوحة لإدارة الضرائب يستفيد المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة , و وضع بعض الحدود لتعسف الإدارة المتحمل , وهذه الضمانات يمكن أن تستعمل في جميع مراحل الرقابة التي تمارسها إدارة الضرائب كما يمكن اللجوء إلى ضمانات أخرى ذات طبيعة قضائية وفق شروط حددها المشرع الجزائري سوف نتطرق إليها في هذا البحث .

### أهمية الموضوع

تكمن أهمية دراسة موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في معرفة مجمل الضمانات التي أحاط بها المشرع الجزائري و ما مدى كفايتها لضمان حقوق المكلف بالضريبة واستعمالها في مواجهة تعسف الإدارة المحتمل و لبعث جو من الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة لأدائها للخرينة العمومية بصفته مدين بها , و لإرساء نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب , بحيث يمكن القول بأن العلاقة بينهما يجب أن تكون موضوع ثقة متبادلة بين الطرفين , كما تكمن أهمية الموضوع في تنوير المكلف بالضريبة بمجمل الضمانات القانونية من أجل دفعه وتجييعه إلى أداء واجباته اتجاه إدارة الضرائب بنوع من المصادقية و مطابقة للواقع لتجنب العقوبات التي قد تصدر عن إدارة الضرائب المختصة و الكفيلة بالرقابة .

### أسباب اختيار الموضوع

ربما الذي جعلني أقبل على دراسة هذا الموضوع هو راجع لأسباب ذاتية تتعلق بارتباط الموضوع بمجال عملي في قطاع الضرائب و محاولة التعمق في الموضوع و تجربة رؤيته من زوايا مختلفة و مغايرة , كما يرجع كذلك إلى رغبتي في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما و القانوني خصوصا و محاولة للاستفادة منه في مجال عملي و الاسترشاد به و استثماره .

## أهداف البحث و الدراسة

- لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يكمن في محاولة الوصول إلى أهداف عدة أهمها:
- الإحاطة بمجمل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
  - نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة.
  - إبراز مجمل الضمانات الكفيلة بحماية حقوق المكلف بالضريبة .
  - محاولة تحيين موضوع البحث على إثر النصوص القانونية الجديدة و المتعلقة بالموضوع.

## إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول : ما هي مجمل الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة ؟ وما مدى كفايتها لضمان حقوقه ؟

## المنهج المتبع

و للإجابة على هذا التساؤل اتبعت في دراسة بحثي هذا عموما على منهج وصفي تحليلي و الذي أراه مناسباً لمختلف ما جاءت به النصوص القانونية و التي تتعلق بالضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء في قانون الإجراءات الجبائية على الخصوص و قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون المالية و قوانين الضرائب على العموم و تحليل ما تضمنته نصوصها.

## خطة الدراسة

لغرض دراسة موضوع البحث و معالجة الإشكالية المطروحة قمت بتقسيم هذا العمل إلى مبحث تمهيدي و فصلين يتضمن المبحث التمهيدي أطراف العلاقة الضريبية، و حيث تناولت فيه مفهوم المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و طبيعة العلاقة بينهما.

أما الفصل الأول من الدراسة فقد خصصته للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و المتعلقة بممارسة حق الرقابة أين ضمنته ثلاث مباحث المبحث الأول خصصته للضمانات السابقة للتحقيق الجبائي و المبحث الثاني خصصته لضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي و المبحث الثالث لضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية في حين استعرضت في الفصل الثاني إلى ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية من خلال مبحثين حيث تناولت في المبحث الأول إلى ضمانات المكلف بالضريبة

المقترنة بالشكوى الأولية أمام الإدارة الجبائية و في المبحث الثاني الى ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية, وصولا إلى الخاتمة وما ستحتويه من نتائج و توصيات.

و عليه سوف تكون دراسة موضوع ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري كما يلي:

➤ مبحث تمهيدي: أطراف العلاقة الضريبية

➤ الفصل الأول: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و المتعلقة بممارسة حق الرقابة

➤ الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية

## تمهيد:

على قدر تنوع التعريفات للضريبة، إلا انها تتفق جميعها حول من تقوم حولهم هذه

العلاقة الضريبية، حيث تظهر الإدارة الجبائية كصاحبة السلطة في فرض الضرائب و الرسوم

كونها الأداة التي تركز عليها جميع الدول في تطبيق سياستها المالية وهي تتمتع في سبيل ذلك

بمجموعة من السلطات و الصلاحيات، كسلطة الفحص والوقاية و سلطة ضمان تحصيل

الضريبة , في المقابل يوجد الطرف الثاني و هو **المكلف بالضريبة** الذي يقع على عاتقه دفع

الضرائب و الرسوم للخرينة العمومية، إذ قد يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا أو معنويا ممثلا

في مؤسسة أو شركة , فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من

ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا لنماذج معدة مسبقا من قبل الإدارة تتمثل

في تصريحات شهرية وأخرى سنوية مثل : كشوف الميزانية السنوية و التصريحات الشهرية هذه

العلاقة الضريبية كانت محل خلاف فقهي حول تحديد طبيعتها القانونية لذا سوف نتناول في

هذا المبحث التمهيدي إلى أطراف العلاقة الضريبية و طبيعة العلاقة بينهم حيث قسمت هذا

المبحث إلى مجموعة مطالب هي على التوالي:

- **المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة**

- **المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة**

- **المطلب الثالث: الإدارة الضريبية و هيكلها**

- **المطلب الرابع: أنواع الرقابة التي يمكن أن يخضع لها المكلف بالضريبة**

- **المطلب الخامس: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية**

**المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة**

المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعينه القانون بدفع الضريبة و

الذي يكون عليه الإلتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة. (1)

لذا فالمشرع الجزائري لم يعطي تعريفا محددًا للمكلف بالضريبة إنما حدد في مختلف القوانين

الجبائية مجموعة من الضرائب و الرسوم على غرار قانون الرسم على القيمة المضافة وقانون

الرسم على رقم الأعمال وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجال تطبيق هذه الرسوم و

الضرائب و الأشخاص الذين يقع على عاتقهم تسديد هذه الضرائب (المكلفين بالضريبة).

فلفظ المكلف بالضريبة لم يعرف تعريفا دقيقا من الناحية القانونية لذلك سوف نلجأ إلى

التعريفات الفقهية، ثم نتطرق لمختلف المصطلحات التي يمكن أن تطلق على المكلف بالضريبة

والتي تختلف باختلاف الشخص الذي يدفع الدين الضريبي.

### الفرع الأول: تعريف المكلف

**1-تعريف التكليف لغة:** بأنه الإلزام بما يشق على النفس من الجهد و المال وهو مصدر للفعل

كلف و يمكن تعريف التكليف أيضا بأنه أمر يصدر ممن يملكه لمن يطبقه , يلزمه القيام بعمل

أو الإمتناع عنه ما كان ليقوم به أو ليتمتع عنه لولا صدور هذا الأمر<sup>2</sup>.

### 2-تعريف المكلف بالضريبة من الناحية القانونية

---

1 الدكتور رابح رتيب "الممول و الإدارة الضريبية"، دار النهضة العربية دار الطبع القاهرة، 1991، ص05.

2 زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق جامعة بومرداس، سنة 2011 ص08.

لم يعرف المشرع المكلف بدفع الضريبة تعريفا دقيقا بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب<sup>1</sup> و الرسوم بحسب طبيعة النشاط الممارس او بحجم رقم الاعمال المحقق خلال سنة مالية معينة أو بحسب طبيعة الشخص سواء كان شخص طبيعي أو معنوي فمثلا بالنسبة للضرائب المحصلة لحساب الدولة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي وخاصة في المواد من 03 إلى 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017 نجد أن المشرع حدد لنا الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حيث نص في المادة 03: "يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر... الخ"<sup>(2)</sup>

كما حدد لنا في الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في مجال الضريبة على أرباح الشركات, مجال تطبيق هذه الضريبة بحيث تطبق على الأشخاص المعنوية المذكورين في المادة 136 منه, حيث نصت على مايلي : تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- كذلك في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة يكون رقم الأعمال المحقق خلال سنة مالية هو المحدد إذا ما كان الشخص الطبيعي أو المعنوي خاضعا للضريبة الجزافية الوحيدة أولا كما قد يكون خضوعه لهذه الضريبة إختياريا<sup>3</sup>.

---

(1) زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق جامعة بومرداس، سنة 2011 ص08-09.

(2) المواد 03 الى 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب طبعة 2017.

1 الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب الجزائرية [www.mfdg.go.dz](http://www.mfdg.go.dz)

### 3- التعريف الفقهي للمكلف بالضريبة:

في ظل غياب تعريف قانوني محدد ودقيق للمكلف بالضريبة يتوجب علينا البحث في

التعريفات الفقهية و برجعنا إلى الفقه نجد العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة : نذكر منها مايلي:

• **المكلف بالضريبة** هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدین للضريبة<sup>1</sup>.

• **المكلف بالضريبة** هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها

مصرح به وفقا للقانون، و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل

المنصوص عليها قانونا يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا<sup>2</sup>.

كما عرف المكلف بالضريبة بأنه "أي شخص يقوم بتزويد سلع و خدمات خاضعة

للضريبة بصورة مستقلة، ومنتظمة اثناء ممارسة نشاطه الإقتصادي في أي مكان و أيا كان

الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصولته، ويدخل في نطاق الضريبة المنتجون، التجار و

مقدمو الخدمات، قطاع الزراعة و التعدين و الأنشطة المهنية و أي شخص يمارس هذه

الأنشطة يشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: المصطلحات المختلفة التي تطلق على المكلف بالضريبة**

---

2 و 3 زناتي فريدة مرجع سابق ص 11 .

1 محمد محي مسعد , العلاقة بين الممول و الادارة الضريبية , مكتبة الإشعاع, القاهرة طبعة 2002 ص 147



يطلق على المكلف بالضريبة عدة ألفاظ تختلف باختلاف الشخص الذي يقع عليه عبء

الضريبة ومن أهم هذه الألفاظ مايلي:

**1- المكلف بالضريبة:** هذه العبارة تعني كل شخص عموما مكلف بتسديد كل مساهمة، وكل

ضريبة أو حق و رسم منصوص عليه قانونا.

**2-المكلف القانوني:** وهو الذي فوضت عليه الضريبة ويسمى حامل العبء القانوني ويعرف

كذلك بأنه هو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الجزائية و تعيينه سمل جدا وواضح في

التشريعات الضريبية، إذ يكون محدد تحديد كافي ينص القانون.

**3-المكلف الحقيقي:** وهو المكلف الفعلي أو الإقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا

و يسمى حلل العبء الفعلي و يعرف بأنه هو الذي يتحمل الضريبة و تستقر عليه في نهاية

إنعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحد او متعدد وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة

إنتقال العبء الضريبي وهو ما يتحقق في الضرائب على الإستهلاك، و كذلك في حالة

الإقتطاع من المصدر.(1)

**4-الممول:** وهذا المصطلح يطلق على المكلف بالضريبة في بعض الدول العربية مثل مصر.

(2)

**المطلب الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة**

---

2 زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 11 و 12.

(2)زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 12 .

يترتب لى المكلف بالضريبة مجموعة من الإلتزامات الجبائية إتجاه الإدارة الجبائية تكمن في مجمل التصريحات الشهرية و السنوية والتي يتعين على المكلف بالضريبة ملؤها و إيداعها لدى إحدى مراكز الضرائب المختصة في الأجال القانونية المحددة إذ يترتب على أي تأخير أو إهمال في التصريح من جانب المكلف بالضريبة في أداء إلتزاماته، فرض عقوبات من جانب الإدارة الجبائية، تتمثل أساسا في غرامات التأخير و التقويم الجزافي لرقم الأعمال، كما أن عدم إلتزام المكلف بالضريبة بواجباته الجبائية خلال فترة نشاطه يحرمه من الإستفادة من التخفيض في الضرائب المفروضة بحيث يقابل طلبه بالرفض نتيجة عدم إلتزامه بالتصريحات أو الدفع، ولهذا سوف أتعرض لأهم الإلتزامات للمكلفين التابعين لمركز الضرائب و المراكز الجوارية:

### الفرع الأول: التزمات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب

أ- الإلتزامات التصريحية: ويقصد بها مجموعة التصريحات التي تتم في نماذج معدة مسبقا من قبل الإدارة الجبائية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة ملؤها و إيداعها في الاجال القانونية المحددة قانونا نذكر منها:

**1- التصريح بالوجود:** ويعد هذا الأخير إلزامي ويتم التصريح به من قبل المكلف بالضريبة في بداية نشاطه التجاري في غضون ثلاثين (30) يوما إعتبارا من تاريخ إنطلاق نشاطه التجاري لدى مركز الضرائب التابع له و يرمز لهذا النموذج من التصريح بـ **G08** كما يعاقب القانون على عدم التصريح بالنشاط بغرامة جبائية قدرها 30000.00 دج المادة 194 من قانون

الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### 2- التصريحات السنوية

## 2-1- التصريحات الخاصة المهنية: تخص المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي

الخاضعين للنظام الحقيقي، بحيث يتعين عليهم إكتتاب على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحاً خاصاً، سلسلة G رقم 11 بمبلغ الربح الصافي المحقق خلال السنة أو السنة المالية المنصرمة ، إذا حققت المؤسسة عجزاً يتم تقديم التصريح المتضمن مبلغ العجز ضمن نفس الشروط. (1)

كما يتعين على الأشخاص و المؤسسات التي تدفع أجوراً، و مرتبات أو أتعاب، تقديم التصريح السنوي بالأجور سلسلة G رقم 29، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة بحيث يتم تقديمها على حامل معلوماتي إلى مفتش الضرائب.

## 2-2- التصريح الإجمالي بالمداهيل:

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي إكتتاب تصريح سنوي سلسلة G رقم 01، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة.

## 2-3- التصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات

بحيث يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات إكتتاب تصريح سنوي سلسلة G رقم 04، على الأكثر يوم 30 أبريل من السنة الموالية للسنة التي تم من خلالها تحقيق الأرباح، كما أنه في حالة ما إذ إنتهى أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الإستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي (2)

1 مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية ، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016.

1 مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية ، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016.

وهنا نخص بالذكر شركات الأموال (الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات

أسهم، شركات التوصية ذات أسهم...)

والمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة فهي كذلك تخضع للضريبة على أرباح الشركات

و نظامها الجبائي مماثل للنظام الجبائي الخاص بشركات الأموال<sup>(1)</sup> في حين أن الشركات

الأشخاص (شركة التضامن، شركات المساهمة، شركات التوصية البسيطة)، فهي تخضع

للضريبة على الدخل الإجمالي بصدد المداخل الموزعة على كل شريك تناسيباً مع حصصهم

الإجماعية<sup>(2)</sup>.

أي أن الربح الصافي يخضع إلى الإقتطاع من المصدر بنسبة 20% كضريبة تدفع لخزينة

الدولة ثم يتوزع المداخل على الشركاء حسب حصصهم في الشركة.

### 3- التصريح الشهري (ج رقم 50)

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي (الضريبة على الدخل

الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات) إكتتاب و إيداع تصريح ج رقم 50 يقوم مقام

حافطة إشعار بالتسديد (الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني و الضريبة

---

2 و 3 وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الإعلام، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2016.

على الدخل الإجمالي على الأجور...) لدى قابض الضرائب بمركز الضرائب خلال 20 يوما

الاولى من الشهر الموالي للشهر المدني الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمالهم. (1)

ب/ الإلتزامات بالتسديد

1-نظام التسبيقات على الحساب:

1-1-الضريبة على الدخل الإجمالي:

يجب على المكلفين بالضريبة دفع تسبيقين إلى قابض الضرائب خلال الفترة من 20

فبراير إلى 20 مارس ، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي حققتم

(المكلفين بالضريبة) أثناءها الأرباح و المداخل التي يبنى عليها حساب الضريبة

- يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة

عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة.

- يجب اداء متبقى التصفية في اليوم الاول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه

الجداول للتحويل .

2-1-الضريبة على أرباح الشركات

يجب على المكلفين بالضريبة دفع بصفة تلقائية إلى قابض مركز الضرائب ثلاث تسبيقات على

الحساب يعادل كل منها 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة

بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة.

---

1 مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية ، مديرية العلاقات العمومية المرجع السابق

- تسديد هذه التسبيقات يكون عن طريق تصريح، سلسلة ج رقم 50 حسب الأبال التالية:

1-التسبيق الأول: من 20 فبراير إلى 20 مارس.

2-التسبيق الثاني: من 20 مايو إلى 20 يونيو.

3-التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة.

- **متبقى التصفية:** يدفع على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أبريل يدفع

الرصيد المتبقى من الضريبة عن طريق جدول إشعار بالدفع.

**3-1- الإقتطاع من المصدر:**

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء

إقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون

الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. (1)

**4-1- الدفع التلقائي:**

ويقصد به الدفعات التي ترد إلى القباضة دون علم مسبق أو متابعة معينة من قبلها، وتتمثل

في حين الحصوص

- تصريحات التي يدفع المكلف بالضريبة إلى القابض سلسلة G50.A-G50

---

1 مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية ، مديرية العلاقات العمومية مرجع سابق

- حقوق الطابع (طابع الدغة، طابع السجل التجاري و طابع المخالصة كحقوق المعاملات

التي تخص السيارات و قسيماات السيارات، طابع وثائق الأسفار الدولية)

- دفوعات مختلفة خاصة برسم التوطن البنكي، رسوم البيئة و رسم المناجم.

تم هذه التسويات و التحصيلات بإعتبارها إستثناء للمبدأ المشار إليه أعلاه. (1) , بحيث يمكن

أن لا يتم دفع الضريبة المستحقة بتاريخ إيداع التصريح، في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز

الأجال المقررة، فإنه يتم تطبيق غرامات التأخير عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402

من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحتسب إبتداء من تاريخ الذي كانت فيه من

المفروض واجبة الأداء. (2)

### ج/ الإلتزامات المتعلقة بالمحاسبة

تتمثل على وجه الخصوص بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي

- مسك محاسبة طبقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها.

- إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة وو

الرسوم المماثلة(3) حيث نصت المادة 151:

1- يتعين على الأشخاص الذكورين في 136 أن يكتسبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل

سنة لدى مفتش الضرائب التي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها،

تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة...الخ(1)

(1) dspace.UNIN-bouira.dz jspuis bit stream.

(2) مركز الضرائب، الإلتزامات، وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب ,مديرية العلاقات العمومية و الإتصال، نشرة 2016.

1 مركز الضرائب، الإلتزامات، مديرية العلاقات العمومية مرجع السابق

الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية

## 1- إلتزامات التصريحية

### 1-1- التصريح السنوي أو التقديري لرقم الأعمال سلسلة ج رقم 12

بحيث نصت المادة 40 من قانون المالية لسنة 2017 على تعديل أحكام المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية بتحديد تاريخ إكتتاب التصريح التقديري لرقم الأعمال بين الفاتح و 30 جوان من كل سنة كما يلي : "يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية إكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه , و إرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط و يجب أن يتم إكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الاول و الثلاثين من شهر جوان من كل سنة.

كما يتعين عليهم مسك و تقديم، عند كل طلب من الإدارة الجبائية، سجل مرقم و مؤشر عليه من قبل لمصالح الجبائية، يتضمن تلخيصا سنويا و تسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير و غيرها من المستندات الثبوتية.

و يتعين عليهم، زيادة على ذلك ضمن نفس الشروط، مسك سجل مرقم و مؤشر عليه، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.



كما يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط تأدية الخدمات، حيازة دفتر يومي، يتم ضبطه يوما بيوم و تقيد فيه التفاضل الخاصة بإيراداتهم المهنية و يتم تقديمه عند كل طلب من الإدارة الجبائية" (1)

يستشف من نص المادة 01 من ق إ ج على وجوب إيداع التصريح السنوي سلسلة ج 12 في الفترة الممتدة ما بين الأول و الثلاثين من شهر جوان من كل سنة

- كذلك إذا كان رقم أعمالكم المحقق يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان سنة يتعين عليكم إكتساب تصريح تكميلي بين 15 و 30 يناير من السنة ن 17 و دفع الضريبة المتعلقة بها.

حيث أسس قانون المالية لسنة 2017 مادة جديدة هي المادة 03 مكرر تضاف الى قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص على الزام المكلفين بالضريبة بإكتتاب التصريح التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة في أجل أقصاه 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط.<sup>2</sup>

- إذا كان رقم أعمالكم المحقق أقل من ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، يمكنكم رفع دعوى نزاعية مع نيريد الفارق المصرح به<sup>(3)</sup>

كذلك من بين الإلتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وجوب مسك سجل مرقم و مؤشر من قبل الإدارة الجبائية و تقديمه عند كل

---

1 قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2017.

2 بلاغ يتعلق بالاحكام الجبائية التي تم ادراجها بموجب قانون المالية لسنة 2017 في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة ص01.

3 الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة و إلتزامات المكلفين بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية و الإتصال  
نشرة 2016.

طلب يتضمن تلخيصا سنويا و تسجل فيه مبلغ المشتريات مدعمة بفواتير الشراء و زيادة على ذلك يتوجب كذلك مسك سجل مرقم ومؤشر من قبل الإدارة الجبائية يتضمن تفاصيل مبيعاتهم. كما يتوجب على مؤدي الخدمات مسك دفتر اليومية ضمن نفس الشروط.

## 2-تصريحات جبائية أخرى

### 1-2-التصريح بالوجود ج رقم 08

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد إيداع تصريح بالوجود سلسلة ج رقم 08 خلال الثلاثين يوما ن بداية نشاهم لدى مفتشية الضرائب أو المركز الجوازي للضرائب الذيتتبعون له.

### 2-2- جدول الإشعار بالدفع سلسلة ج رقم 50 أ

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يوظفون عمالا، إكتتاب فصليا، التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور سلسلة ج رقم 50 أ

### 2-3- الإلتزامات المحاسبية

يجب عليكم مسك: فن الشروط المنصوص عليها في المادة 01 قانون إ ج ج

- سجل مرقم و موقع من طرف المفتش، حيث يلخص السجل تفاصيل عمليات الشراء عن كل سنة مع إرفاق و كافة الوثائق التبريرية.

- سجل مرقم و موقع يحتوي على تفاصيل إيراداتكم المهنية، إذا كنتم تمارسون نشاط تقديم الخدمات.

هذه الوثائق يتم تقديمها بناء على طلب من الإدارة الجبائية. (1)

### 3-التزامات دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

يتوجب على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة حساب الضريبة المستحقة و إعادة تسديدها للإدارة الجبائية بحيث عند إيداع التصريح التقديري، يقوم المكلفون بالضريبة، بدفع إجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأمال التقديري المصرح به. يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اللجوء للدفع الجزئي لضريبة، وفي هذه الحالة، يجب عليهم، عند إيداع التصريح التقديري، تسديد % 50 من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما %50 الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين من 01 إلى 15 سبتمبر، ومن 01 إلى 15 ديسمبر.

عندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع الأول يوم عمل يليه.

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد إكتساب التصريح ج 12 و تسديد مبلغ الضريبة.

الجزافية الوحيدة المستحق، تلقائياً، ويجب إكتساب هذا التصريح قبل 31 ديسمبر من السنة

بداية نشاطهم<sup>(2)</sup>

---

(1) الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة و التزامات المكلفين بالضريبة ، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال نشرة 2016.

1 و 2 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2017.

تنويه: لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة و عن كل سنة مالية و نشاطهم ومهما كان رقم الأعمال المحقق عن عشرة آلاف دينار (10000 دج) (1)

### المطلب الثالث: الإدارة الجبائية (المديرية العامة للضرائب)

إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الإداري لدى الحكومة، بدءا من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصفيته وحسابها وجبايتها مرورا بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن، والتصدي لكل الخلافات الضريبية التي تنثر مع المكلف بالضريبة سواء في مرحلة التسوية غير القضائية أم في مرحلة النظر في هذه الخلافات أمام القضاء.

ولقد عرف التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب بالجزائر عدة تغييرات بدءا من تاريخ إنشائها (المديرية العامة للضرائب) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 1990/07/23<sup>(2)</sup> إلى آخر تعديل بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 18

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جويلية 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد الجريدة الرسمية رقم 26 مؤرخة في 27 جويلية 1990، المادة 01.

ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة

المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي:

\* السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير

الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية والشبه

الجبائية.

• السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي

على أحكام جبائية أو شبه جبائية.

• تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.

• السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم

أيا كانت طبيعتها.

• توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية لا سيما مؤشرات

نجاحة المصالح الجبائية.

• السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة. (1)

**الفرع الاول: هياكل المديرية العامة للضرائب:**

---

1 موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة للضرائب [WWW.MFDGL.GOV.DZ](http://WWW.MFDGL.GOV.DZ).

أولاً: المصالح المركزية: تتكون المديرية العامة للضرائب وفق المرسوم التنفيذي 07-364

المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ: 28 نوفمبر سنة 2007 من 08 مديريات

مركزية وهي على التوالي:

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائين

- مديرية المنازعات

- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل

- مديرية الأبحاث والتدقيقات

- مديرية الإعلام الآلي والتنظيم

- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية

- مديرية العلاقات العمومية والاتصال

- مديرية إدارة الوسائل والمالية (1)

ثانياً: المصالح الخارجية: تتكون المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب من:

- مديرية كبريات المؤسسات

- المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية

- المديرية الجهوية للضرائب

- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات

- المركز الجهوي للإعلام والوثائق

---

(1)- موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، المصالح المركزية ، [WWW.MFDGI.GOV.DZ](http://WWW.MFDGI.GOV.DZ).

- المديرية الولائية للضرائب

- مركز الضرائب

- المركز الجوّاري للضرائب (1)

**المطلب الرابع: أنواع الرقابة التي يمكن أن يخضع لها المكلف بالضريبة:**

تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي، حيث يتم حساب الضريبة

إنطلاقاً من التصريحات التي يكتبها المكلفون بالضريبة بناءً على العناصر التي يقررون

اعتمادها وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها.

كما لا يمكن ان تتم الرقابة الجبائية إلا من خلال إجراء قانوني صارم يتوفر بمقتضاه كل

مكلف بالضريبة ، مقابل واجباته على ضمانات هامة تحفظ له حقوقه<sup>2</sup>.

وتتمثل هذه الرقابة على وجه الخصوص في:

**الفرع الأول: التحقيق في المستندات:**

تسمح دراسة تصريح المكلف بالضريبة لعون الإدارة الجبائية بالفحص من مكتبه وتحليل

تناسق تصريحاته انطلاقاً من عناصر الملف الجبائي وهو ما يطلق عليه تسمية التحقيق في

المستندات فهو يعبر الصيغة الأكثر بساطة والأكثر تداولاً للرقابة، لا سيما بالنسبة للخوادم في

أغلب الأحيان يجهل المكلف بالضريبة خضوعه لهذا التحقيق ولا يدرك ذلك إلا عند تعرض

ملفه للعراقيل، وغالباً ما يتلقى طلب بسيط للمعلومات.

---

1 موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، المصالح الخارجية، WWW.MFDGI.GOV.DZ.

2 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الإعلام، الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2016 ص22.

كما قد يطلب منه تقديم الطلبات للتوضيح أو التبرير في هذه الحالة يتعين عليه تقديم

رده خلال أجل لا يقل عن الثلاثين 30 يوما ( المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ).

### الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة:

هي مجال العمليات التي ترمي إلى مراجعة محاسبة مؤسسة ما خلال مقارنتها بعناصر

الاستغلال وبالعناصر الخارجية بغية التحقيق في التصريحات المكتسبة والتأكد من مصداقية

أساس مختلف الضرائب والرسوم المستحقة بعنوان نشاط مهني<sup>1</sup>.

ويتعلق الامر بتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية لمؤسسة او شركة مع مقارنتها مع

بعض المعطيات القانونية أو المادية , وهذا قصد مراقبة التصريحات المكتتبة من اجل البحث

عن الغتلالات الداخلية والخارجية و غستتباط إنعكاساتها في المجال الجبائي.

و يمس هذا الشكل من الرقابة بصفة عامة مجموع القدرات غير المتقدمة ويترتب عنه فحص

منظم ومنهجي للضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: التحقيق المعق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين:

---

1 الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب WWW.MFDGI.GOV.DZ

2 الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب, 2016 ص26



يتعلق الأمر بعمليات الرقابة التي تتضمن البحث عن تناسق بين المداخل المصرح بها للمكلف بالضريبة (الشخص الطبيعي) من جهة، و وضعيته المالية وتلك التي تخص الخزينة والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة أخرى، فهي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي. يمكن إجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين من خلال تمديد التحقيق في المحاسبة، يمكن أن يكون سببا في التحقيق في المحاسبة لا سيما إذا تبين أن المكلف بالضريبة قد قبض مداخل من مؤسسة تخضع لمسك المحاسبة<sup>1</sup>.

و من جهة اخرى يشكل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة تسمح للادارة الجبائية من خلالها ممارسة الرقابة على تصريحات الدخل للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا، عندما يكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

و في هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة او الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة اعضاء المقر الجبائي من جهة اخرى ، و هذا حسب المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

#### الفرع الرابع: التحقيق المصوب:

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل تسوية وأكثر سرعة وأقل

اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة.

---

1 الدليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2016، ص 26

يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبة لبعض عناوين الضرائب على فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية محاسبية واحدة<sup>1</sup>.

فهو تحقيق يسمح للاعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة او عدة ضرائب و تمس كل او جزء من الفترة غير المتقادمة او مجموعة عمليات او معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.

لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل الفواتير و العقود وصولات الطلب او التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق<sup>2</sup>.

### **المطلب الخامس: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب:**

انقسم الفقه في تحديد نوع وطبيعة العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب إلى رأيين، فالرأي الأول يرى بأن هذه العلاقة علاقة تعاقدية في حين أنت يرى الرأي الثاني أن هذه العلاقة هي علاقة قانونية.

### **الفرع الأول: العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب هي علاقة تعاقدية**

رأي بعض الفقهاء على أن التعاقد في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تكمن في مرحلة تقدير الضريبة وبالتالي وعلى حسب رأيهم أن العلاقة التعاقدية تنحصر في

---

1 موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، [WWW.MFDG.GOV.DZ](http://WWW.MFDG.GOV.DZ).

2 دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب ص 25 مرجع سابق

هذه المرحلة (مرحلة تقدير الوعاء الضريبي)، وقد ينتمي هذا الخلاف بينهما حول هذا التقدير بالصلح ونتيجة لهذا الاتفاق المبني على المناقشات بين الطرفين يتكون العقد أي أن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هي علاقة تعاقدية تتمثل في واجبات وحقوق كل شريك في العقد غير أن هذا العقد قد يتسم بالضعف في بعض الجوانب إذ يمكن لأحد أطراف العلاقة أن يخفي بيانات خاصة به عند الشروع في عملية التعاقد، فالإدارة الضريبية بياناتها الخاصة بها تكمن في السلطة التقديرية التي يمكن أن نمارسها في تقسيم مواد القانون المختلفة، فكلما زادت هذه السلطة اتسع المجال للسلوك القهري على المكلفين المرحلة التالية لإبرام العقد، في حين أن المكلفين لا تتوفر لهم فرصة تغليب السلوك التهريبي ما عدا في المرحلة السابقة على التعاقد، وذلك بإخفائهم بعض المعلومات الخاصة بالنشاط والربح المحقق، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم قيام علاقة تعاقدية بينهما. (1)

### نقد: نظرية التعاقد

وجهت عديد الانتقادات لأصحاب هذه النظرية لعدم امكانيتها عن تحديد نوع العلاقة إذا ما كان هذا العقد من عقود القانون الخاص أم القانون العام، خاصة وأن إدارة الضرائب لها من امتيازات السلطة العامة، وما تتبعه من أساليب التحصيل الذي يعد خروجاً عن المؤلف مقارنة مع ما تتبعه عقود القانون الخاص. (2)

---

(1) - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، ص 83،

جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق.

1 . زعزوعة فاطمة مرجع سابق ص 83

## الفرع الثاني: العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب علاقة قانونية تنظيمية

يرى الجانب الآخر من الفقه أن العلاقة بين الطرفين يحددها القانون عادة ( قوانين

المالية) وتحدد أيضا بالقرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذا له ولا تقوم هذه العلاقة

على الاتفاق بين الطرفين، هذا هو الرأي الراجح والشائع في التطبيقات القضائية، فالقانون هو

الذي يحدد حقوق والتزامات كل طرف ولا دخل للطرفين في تحديدها.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث: رأي خاص:

من وجهة نظري الخاصة ونظرا للطابع المتغير لقانون المالية كل سنة، فهو يحمل

العديد من التعديلات على قوانين الضرائب لذا أرى أن طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة

والإدارة هي من نوع خاص إذا كانت في الماضي وخلال سنوات 2007 حتى سنة 2015 لها

طابع تعاقدية ويظهر ذلك في العقد الجزائي في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة بين الطرفين

إذ تتخلله مرحلة أولى وهي مرحلة إيداع التصريح السنوي لرقم الأعمال تعقبه مرحلة ثانية رأي

الإدارة أو تقدير الضريبة لمقدار الضريبة وطلب إيداع رأي المكلف بالضريبة في هذا التقدير

في مهلة 30 يوما كأقصى تقدير وفي النهاية تصدر الإدارة الضريبية العقد الجزائي لمدة محددة

يكون قابل للتعديل والنقض الجزئي أو الكلي، إلا أن هذا الرأي يظهر فقط في جانب من جوانب

الضرائب المختلفة.

---

2 . زناتي فريدة، العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص إدارة ومالية، جامعة

محمد بوقرة بومرداس، كلية الحقوق ، ص.13

كما تتسم بطابع تنظيمي قانوني محدد لا مجال للمكلف بالضريبة إلا الالتزام.

## **تمهيد**

في مقابل كل السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في بسط كل أنواع الرقابة على المكلف بالضريبة يستفيد هذا الأخير من مجموعة من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة

حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة و وضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة والتي يجب تمييزها قبل مباشرة إجراءات الرقابة و أثناء سير التحقيق الجبائي و اللاحقة لإجرائه، ويؤدي الإعتداء على هذه الضمانات مبدئياً إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي.

وهذه الضمانات متوقعة أولاً في مادة التحقيق في المحاسبية ثم مددت فيما بعد إلى التحقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية<sup>(1)</sup>، و يمكن أن تستعمل في جميع مراحل الرقابة لذا سوف نتناول هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة على حسب طبيعة و شكل الرقابة التي تفرضها الإدارة الجبائية عليه و تمييز الضمانات السابقة على التدقيق و تلك التي يجب مراعاتها أثناءه، و تلك اللاحقة لإجرائه.

## المبحث الأول: الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي

إن عمليات الرقابة الجبائية التي تقوم بها مصالح الإدارة الجبائية هي عملية يتم من خلالها الفحص الشامل و المنتظم لجميع سجلات و وثائق المؤسسة من أجل تحقيق عديد

---

(1) احمد فنديس , ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ,مجلة التواصل و الاقتصاد و الادارة والقانون , جامعة 08 ماي 45 , كلية الحقوق العلوم السياسية , قالمة ص189

الأهداف، كما تعرف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بحاسبة هذا المكلف (1)، فهي قد تكون وفقا لطبيعة الحال إما تدقيقا في المحاسبة التي يكون على المكلف بالضريبة مسكها، و إما تدقيقا معمقا للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية و الذي يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين مداخل المكلف بالضريبة المعلنة بتصريحاته و بين حالته المالية و عناصر معيشتته كما تتخذ الرقابة شكل أو نوع آخر و هو التحقيق المصوب لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة.

وجديد بالذكر أن هذه السلطات المخولة لإدارة الضرائب محاطة بضمانات معينة للمكلفين بالضريبة، و يؤدي الإعتداء عليها إلى عدم إنتظام إجراء الفرض الضريبي وهذه الضمانات تلزم الإدارة بأن تشعر المكلف بالضريبة بالتدقيق و بتحديد التدقيقات المفاجئة ، كما يجب أن تتوفر جملة من الشروط في العون الذي يقوم بمهمة الرقابة الجبائية وعليه سوف نتناول في هذا الميدان إلى الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي من خلال استعراض أهم الشروط الواجب توافرها في عون الرقابة الجبائية و ضرورة الإشعار بالتحقيق و تحديد التدقيقات المفاجئة و الإلتزام بالسر المهني.

### **المطلب الأول: الشروط الواجب توافرها في عون الرقابة الجبائية**

---

(1) بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة النشر، الجزائر 2011 ص13.

نصت المادة 20 فقرة 2 "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة الا من أعوان الإدارة

الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>.

و نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية: يراقب المفتش التصريحات و تطلب

التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة

بالبينات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة... الخ<sup>2</sup>"

ما يستخلص من الفقرة الأولى لنص المادة المذكورة أعلاه أن المشرع الجزائري حرص

على أن يكون العون القائم بالرقابة الجبائية برتبة مفتش و ذلك على أقل تقدير ممكن، و ذلك

حرصا منه على ضمانه محققة للمكلف بالضريبة لما للعون في هذه الرتبة أو من كان أعلى

منه رتبة من تأهيل ومعرفة لضمان سير إجراءات التحقيق بالشكل الصحيح وحتى يكون على

دراية و مختصا في ممارسة مهامه، غير أن هذه الضمانة أي ضمانه الإختصاص لا تنحصر

في الإختصاص الشخص فقط و إنما تتعداه لتشمل الإختصاص المكاني و الإختصاص

الزماني و لهذا يجب التطرق لهذه الضمانة و التعرف على الإختصاص الشخصي للإدارة

الجبائية أو العون المكلف بمهمة التحقيق ثم إلى الإختصاص المكاني و الزماني لهذا الأخير.

### الفرع الأول: الإختصاص الشخصي:

---

1 . 2 المادة 20 فقرة 02 و المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب طبعة 2017



بالرجوع لنص المادة 20 فقرة 02 من ق إ ج نجد في مضمون فقرته الثانية أن المكلف بعملية التحقيق الجبائي بنوعيه المحاسبي و المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و كذلك التحقيق المصوب لا تقل رتبته عن رتبة مفتش و هذا ما يظهر في العبارة التي استعملها المشرع " اعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل "

إذ لا يمكن أن تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مفتش أو من يعلوهم رتبة وهم الذين يدخلون في دائرة المفتشين الجبائيين و المدراء ذوي التصنيف الأسمى في الإدارة الجبائية<sup>(1)</sup> بالإضافة إلى وجوب أن يكون محلفاً أي مؤدياً لليمين القانونية و حامل لبطاقة منتدب.

### الفرع الثاني: الإختصاص المكاني و الزماني لعون الرقابة الجبائية

وهنا يجب أن نفرق بين الإختصاص المكاني و الزماني لأعوان الضرائب المكلفين بمهمة إجراء التحقيق.

#### أولاً: الإختصاص المكاني

يتحدد الإختصاص المكاني لموظفي الإدارة الجبائية سواء كان إختصاصهم في إطار التحقيق المحاسبي أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أو بالنسبة للتصحيح الجبائي بالنظر إلى مصلحة إدارة الضرائب المعنيين بها، وهي التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة التي يختلف تبعاً لإختلاف نوع الضريبة لكن لا يخرج عن محل إقامة أو

---

(1) عزوغة فاطمة- حماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة- جامعة أبي بكر تلمسان- كلية الحقوق

المقر التي توجد به المؤسسة الرئيسية بالنسبة للشخص المعنوي، أو مكان تواجد المصالح الرئيسية بالنسبة للمقيمين بالخارج أو المقر الإجتماعي للشركة أو مقر الإدارة الفعلية، و تجدر الإشارة إلى إمكانية تمديد الإختصاص للإدارة الجبائية المكلفة بالتحقيق لتشمل كل إقليم الولاية غير أنه في بعض الولايات لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس إختصاصها على كافة إقليم الولاية نظرا لحجمها و لحجم و أهمية النشاطات التي تمارسها فتختص فقط بقسم معين لكن قد يعترض المحقق الجبائي إشكالا لتقيد إختصاصه بمكان فرض الضريبة و هذه الإشكالات لم يتعرض لها المشرع الجزائري في إطار قانون الإجراءات الجبائية كحالة تغير المكلف بالضريبة لعنوانه أي مكان فرض الضريبة. (1)

وبمفهوم المخالفة لنص المادة 184 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المطبق على وضعية التحصيل الضرائب حيث جاء في نص المادة مايلي: (عندما يكون المكلف بالضريبة قد قام بتحويل مقر مديرية المؤسسة أو الإستغلال أو مكان مقره الرئيسي أو مكان ممارسة مهنته أو سكناه أو إقامته الرئيسية، فإن الإشتراكات التي هو مدين بها و المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات المستحقة عن السنة المالية التي حصل فيها التحويل و السنوات التي لم يمسهما التقادم، على حد سواء يمكن فرضها قانونا بمكان فرض الضريبة المطابق للوضع الجديد.

---

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

بمعنى ان الإدارة الجبائية المختصة قبل التغيير تكون أيضا مختصة بتحصيل الضرائب بعد التغيير و بالتالي فإن الأعوان الجبائيين المعنيين بعملية التحقيق قبل تغيير المكلف بالضريبة لعنوانه يختصون كذلك بالتحقيق في الضرائب و الرسوم المستحقة عن المرحلة السابقة للتغيير مالم يشملها التقادم<sup>(1)</sup>

## ثانيا/ من حيث الزمان

تكون التصرفات القانونية الصادرة عن هذا العون مشروعة إبتداءا من تاريخ صدور قرار تعيينه وبالتالي فإنه ومنذ صدور قرار التعيين للمحقق الجبائي يصبح هذا الأخير مختصا لرقابة وضعية المكلف بالضريبة و القيام بأعمال التصحيح الجبائي حتى بالنسبة لفترات سابقة لتعيينه مالم يمسه التقادم، وبالتالي فإن قرارات أو أعمال الرقابة التي يقوم بها المحقق الجبائي تكون مشوبة بعيب عدم الإختصاص الزمني في الحالات التالية:

1- إذا صدر القرار من شخص موظف لم يعد يملك الصفة للقيام بذلك.

2- إذا صدر القرار خارج المدة التي يقرها القانون<sup>(2)</sup> أو كان العمل قد تم خارج أوقات

العمل العادية و المحددة قانونا

## المطلب الثاني: الإشعار بالتحقيق أو الحق في الإعلام

نصت المادة 21 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على مايلي: لا يمكن

القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على

---

(1) غضيفي عبد الرزاق، المرجع السابق ص 62.

(2) الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود ، الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة. منشورات الحلبي الحقوقية، ط 01 ، بيروت، ص 192 ، 193.

الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة 15 يوما ابتداء من تاريخ الإستلام، يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار يعينه هو).

كذلك نص المادة 20 فقرة 03 نص على مايلي: (لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسالي أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها).

كما تنص المادة 20 فقرة 04 على مايلي: " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا.....على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق

الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة إستبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو

التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية

عمليات المراقبة<sup>(1)</sup> من خلال القراءة للنصوص المذكورة نجد أن المشرع الجزائري أوجب تحت

طائلة بطلان الإجراءات التحقيق الجبائي إلزامية إعلام المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر

بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الشاملة و إعطائه مدة يجب أن لاتقل عن عشرة أيام (10) بالنسبة للتحقيق المحاسبي و

التحقيق المصوب و خمسة عشرة (15) يوما بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

و هذا ما تم تأكيده بموجب نصوص المواد 20 و 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات

الجبائية الجزائري.

وعلى هذا لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بأي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة

مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالإستلام، وهنا تظهر

الأهمية البالغة للإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية، نظرا لإلزاميتها بالإثبات على أن المكلف

بالضريبة قد إستلم الإشعار و أعلم بطريقة صحيحة لإجراء التحقيق دون أن يكون لها أي حجة

---

(1) المادة 21 فقرة 3 و المادة 20 فقرة 03 و المادة 20 فقرة 04- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المديرية العامة للضرائب- الجزائر العاصمة طبعة 2017.

في إعلامه شفاهة، على أن يحتوي هذا الإشعار بمجموعة من الشروط سواء من حيث إرسالية أو من حيث محتواه و التي تختلف حسب نوع التحقيق إذا ما كان التحقيق في الحسابات أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة، لكنها تبقى تشترك فيما بينها تحت طائلة البطلان في الإشارة إلى إمكانية المكاف بالضريبة في الإستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق<sup>(1)</sup>.

### الفرع الأول: شروط الإشعار بالتحقيق

ضمن المشرع الجزائري الإشعار بالتحقيق بمجموعة من الشروط قبل البدء في عملية التحقيق وجعل منها شروطا واجبة الإحترام و إلا وقعت جميع الإجراءات باطلة يمكن للمكلف بالضريبة الطعن فيها بالبطلان و تقسم شروط الإشعار بالتحقيق إلى قسمين، منها ما هو متعلق بكيفية إرسال الإشعار و التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية<sup>(2)</sup> ومنها ما يستدل به من القانون التجاري وهي الحالات التي يكون فيها المكلف بالضريبة في حالة إفلاس أو تسوية قضائية فيما تبقى باقي الشروط الأخرى متعلقة بمحتوى الإشعار و تختلف هي الأخرى حسب نوع التحقيق الذي يخضع له المكلف بالضريبة.

لذا سوف نتطرق إلى الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق و إلى محتواه.

### أولا: الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق

---

1 و 2 زعزوعة فاطمة (مرجع سابق)

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول (البريد المضمون) مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة مع إعلام المكلف بأنه يمكن له الإستعانة بمستشار من إختياره<sup>(1)</sup>

ويمكن اعتبار الإشعار بالرقابة قد تم بصورة صحيحة في الحالات التالية:

- في حالة رفض المكلف بالضريبة إستلام الرسالة التي وصلته عبر البريد المضمون
  - في حالة تغير المكلف لعنوان أو مقر النشاط أو المقر الإجتماعي دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك وعودة رسالة الإشعار بالتحقيق مدونا عليها عبارة " مجهول في العنوان المدون "
- كما لا يمكن اعتبار الإشعار قد تم بصورة صحيحة في الحالات التالية:

- في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لإستلامه مكان المكلف المعني.
- في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب:
  - خطأ في العنوان
  - إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح

## الضرائب (2)

كما يعتبر تسليم الإشعار إلى شخص يفتقد الصفة في تسليمه له بالرغم من توصل الإدارة الجبائية بعنوان المكلف بالضريبة الجديد فيكون هذا الإجراء غير صحيح و يقع باطلا،

---

1 بن فارس حسينة- إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر - مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، كلية العلوم الإقتصادية ص 85.

1 بن فارس حسينة مرجع سابق ص 85 .

فالقاعدة تقضي بوجوب إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبات إلى المكلف بالضريبة شخصيا إذا كان شخصا طبيعيا أما إذا كان شخصا معنويا فيسلم إلى ممثله القانوني، الذي قد يكون رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة طبقا لنص المادة 638 من القانون التجاري و التي تنص على مايلي:

يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة و يمثل الشركة في علاقتها مع الغير يتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمة و كذا السلطات المخصصة بكيفية خاصة لمجلس الإدارة في حدود موضوع الشركة....الخ.

أما في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة فيجب إرسال الإشعار بالتحقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصيا غير أن المشكلة تثور في حالة غياب المكلف بالضريبة، و هنا رأى مجلس الدولة الفرنسي أن الإشعار الذي يسلم إلى زوج المكلف بالضريبة يعتبر صحيحا.

أما إذا وجد المكلف بالضريبة بالحبس فإن الإشعار يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية عن طريق وكيل الجمهورية.

أما إذا وجد في حالة إفلاس أو تصفية أو في حالة تسوية قضائية فإن المشرع الجزائري حدد في المادة 244، 267، 273 من القانون التجاري كيفية الإشعار.

فطبقا لنص المادة 244 و المادة 267 القانون التجاري فالإشعار يرسل إلى المصفي إذا كان المكلف بالضريبة في حالة الإفلاس أو تصفية.



أما إذا كان في حالة تسوية قضائية فيرسل إلى المدين بصفة رئيسية طبقا لنص المادة 273 القانون التجاري.

وفي حالة الوفاة (المكلف بالضريبة) فيرسل الإشعار بالتحقيق إلى الورثة. (1)

### ثانيا: محتوى الإشعار بالتحقيق:

ضمن المشرع الجزائري محتوى الإشعار بالتحقيق بمجموعة من الضمانات أو البيانات

الإلزامية والتي من شأنها أن تفتح المجال المكلف بالضريبة لأخذ فكرة أولية على التخفيق

وتذكيره بما يتمتع به من حقوق اتجاه الإدارة الجبائية. (2)

وعليه وجب علينا التمييز بين البيانات الإلزامية بحسب نوع التحقيق المراد إجراءه إذا كان

تحقيق في المحاسبة أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الشاملة.

### 1- بيانات الإشعار بالتحقيق في المحاسبة:

نصت المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية على مجموعة من البيانات

الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق في المحاسبة وهي كالتالي:

- ألقاب وأسماء ورتب القائمين بالتحقيق، والعبرة من تحديد ألقابهم وأسمائهم ورتبهم للتأكيد

على الاختصاص الشخصي للمحقق القائم بالتحقيق المحاسبي.

---

(1) زعزوعة فاطمة ص 185 (مرجع سابق)

(2)- المادة 20 فقرة 3 و 4 من قانون الإجراءات الجبائية (مرجع سابق).

- تاريخ وساعة أول تدخل أو تحقيق بعين المكان والغرض من ذلك تبيان مدى احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير بالنسبة للمكلف بالضريبة والمحددة بـ 10 أيام.
- ذكر الفترة التي يتم التحقيق فيها، والعبرة هنا ليتأكد من أن المحققين المكلفين بعملية التحقيق المحاسبي لم يسبق لهم وأن راقبوا الفترات المتقدمة.
- ذكر الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق فإذا لم يذكر نوعا من هذه الأنواع في إشعاره وأراد التحقيق فيه، فلا يمكنه القيام بذلك التحقيق في هذا النوع من الضرائب الذي لم يذكره في إشعاره تحت طائلة البطلان ، ومثال ذلك إذا أشار في إشعاره إلى الضرائب المباشرة دون أن يذكر مثلا الضرائب الغير مباشرة فإنه لا يجوز له التحقيق في هذا النوع الأخير من الضرائب، وإلا أعتبر التحقيق الذي يجريه على الضرائب الغير مباشرة باطلا.
- تبيان أن المكلف بالضريبة محل التحقيق أن له الحق في الاستعانة بمستشار، وإلا وقع التحقيق تحت طائلة البطلان.
- إرفاق الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة ( كتيب خاص بحقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة ) الذي يحدد فيه حقوقه و واجباته.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه البيانات هي نفسها البيانات الواجب توافرها في التحقيق المصوب ، فقط أن المشرع الجزائري أضاف إلزامية أن يوضح في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها وهذا ما جاء في الفقرة 03 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

## 2- بيانات الإشعار بالتحقيق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة:

بالرجوع إلى الفقرة الثالثة لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص

على مجموعة من البيانات الإلزامية والواجبة توافرها في الإشعار بالتحقيق إذ تنص المادة 21

فقرة 03 على ما يلي: " لا يمكن القيام بتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي

فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال

إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بإستلام مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف

بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه اجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة (15)

يوما إبتداءا من تاريخ الإستلام.

- يجب أن يذكر الإشعار في بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة

بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في ان يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار

يختاره هو" (1)

من بين النقاط أو البيانات الجوهرية التي يجب أن تذكر في الإشعار بالتحقيق في مجال

الوضعية الجبائية الشاملة:

- المدة التي يتم التحقيق فيها.

- الإشارة إلى أن للمكلف بالضريبة حق الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق تحت طائلة

البطلان.

---

(1)- نص المادة 61 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري (مرجع سابق).

- أن يكون الإشعار مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.

من خلال البيانات الإلزامية التي أوجبها المشرع الجزائري في كلتا الحالتين (التحقيق

المحاسبي و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) نجد أنه أولى إهتمام كبير لوجوب

أو إعطاء حق المكلف بالضريبة في الإستعانة بمستشار يختاره هو لما لهذه الضمانة من قوة

لحق الدفاع لكون المستشار ذو كفاءة علمية ومهنية وتجربة في ميدان الضرائب وملم بإجراءات

فرض الضرائب والرسوم.

### الفرع الثاني: إرسال ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة:

يجب أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المعني بالتدقيق ميثاق حقوق و واجبات المكلف

بالضريبة مع الإشعار بالتدقيق، حيث يجب أن يبين الإشعار بوضوح للمكلف بأن نسخة من

ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة هي مرفقة مع الإشعار بالتدقيق وهذا ما جاء في

نص المادة 20-3: "لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام

المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار

بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد

من أدنى للتخصير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>

---

1 . المادة 20 فقرة 3 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

ونص المادة 21-3: "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالإستلام مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه اجل أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشرة (15) يوما، ابتداءا من تاريخ الإستلام.<sup>1</sup>"

يترتب عن عدم إرسال ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة بطلان إجراءات التحقيق وبالتبعية التخلي عن التصحيحات المعلنة ويعود الى إدارة الضرائب تقديم الدليل على أن هذا الإلتزام قد تم احترامه.

#### - محتوى ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة

يرسل ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة لخلق نوع من التفاهم بين أعوان إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة المعنيين ، فالإدارة ترسل هذا الميثاق قبل بداية أي تحقيق والذي يلخص القواعد الأساسية التي تستعمل أثناء هذه الرقابة ويعلم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون، وتمتلك إدارة الضرائب كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق المكلف بالضريبة ، والمكلف لا يمكنه إلا الإستناد للبيانات الواردة بالميثاق الذي كان مطبقا في الفترة التي أرسل فيها إليه. (2)

---

1 . المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية, مرجع سابق

ويقدم الميثاق في صورة كتيب، محتواه لم يرد في أي نص خاص، فهو ناتج فقط عن تقديرات الإدارة، ويوضح الخطوط العريضة للإجراءات الضريبية لأنه يتعلق بوثيقة معلومات عامة، ويقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة العناصر القانونية الخاصة لأنه من غير الممكن تغليب المكلف بالضريبة بإعطائه معلومات مبتورة أو مهجورة و إذا لم يتم تحديث الضمانات القانونية في ميثاق المكلف بالضريبة يشكل ذلك عيب جوهري في الإجراءات، يؤدي إلى بطلان الإجراءات. (1)

### الفرع الثالث: عرض الطعون:

يبين الإشعار بالتحقيق الطعون الرئاسية الممكنة وهذا الاختيار ليس ذا طبيعة تشريعية، بل تأسس فقط على أساس الممارسة، حيث يشير الإشعار بالتحقيق الى أنه خلال سير التحقيق المحاسبي لمؤسستكم أو دراسة وضعيتكم الضريبية الشاملة يمنح لكم القانون الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التحقيق حسب الحالة مدير الأبحاث والمراجعات، مدير كبريات المؤسسات مدير الضرائب بالولاية، رئيس مصلحة التحقيق والمراجعة، مدير مركز الضرائب عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التدقيق.

---

(1) و (2) أحمد فنديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي

45، قالمة، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون عدد 35-2013، ص 192.

إن النقاش المفتوح بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بعد الإشعار بالتصحيح يمكن أن ينتهي بقرار الإبقاء على التصحيح، فإذا استمر المكلف بالضريبة في الاعتراض عليه، يمكنه الطعن أمام الرئيس المباشر للمحقق المتابع لملفه، ويجب عليه أن يرسل في هذه الحالة، شكوى معلة الى المسؤول.<sup>(1)</sup>

وتجب الإشارة أيضا أنه في حالة استبدال المحققين من قبل الإدارة الجبائية يجب إعلام المكلف بالضريبة بهذا الإجراء أو التغيير، كما تجب الإشارة أيضا انه يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة.

- كما لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات المفاجئة

في بعض الحالات إرسال الإشعار بالتحقيق للإعلان عن قدوم المحقق يمكن أن يزيل جزء من فعالية الققاية الضريبية، فيمكن الخشية حقيقة من أن يجر الإشعار بالتحقيق المكلف بالضريبة إلى القيام بإخفاء أو إزالة دليل عمليات الشراء أو البيع مثلا دون فواتير<sup>3</sup>، لذا جاء نص المادة 20-04 ينص على ما يلي: "في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة

(1)- أحمد فنديس، ص 193، 192، (مرجع سابق).

(2)- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 14، 13 (مرجع سابق).

(3)- أحمد فنديس، (مرجع سابق)، ص 193 .

المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقاً<sup>(1)</sup>.

ما يفهم من نص المادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية أن الإشعار بالتحقيق يسلم عند بداية عمليات المراقبة إلى الممثل القانوني فإذا كان غائباً لا يمكن بدء الرقابة.

فالتحقيق المفاجئ ممكن من الناحية القانونية (حالة المعاينة المادية للعناصر الطبيعية

للاستغلال) ولكنه لا يستعمل إلا في حالات استثنائية وفي هذه الحالة العون المحقق لا يمكنه

سوى مباشرة إلا للإثباتات المادية (الجرد، وجود وحالة الوثائق المحاسبية) فالرقابة المادية

تخص جرد قيم الصندوق، جرد المخزون المادي، وجود الوثائق المحاسبية دون فحص نظاميتها

ولا صدقها ' وفي المقابل الفحص من حيث الموضوع للوثائق المحاسبية لا يمكن أن يبدأ إلا

بعد مرور أجل التحضير (10) أيام.

فالرقابة المفاجئة ما هي إلا تحقيق في المحاسبة بشكل مفاجئ الغرض منه التأكد من وجود

العناصر المادية والطبيعية للاستغلال وكشف العناصر المحددة للمؤسسة والتي يمكن أن تخفى

في حالة إعلام المكلف بالضريبة بعزم الإدارة الضريبية إجراء تحقيق في محاسبته وتبقى

---

(1) - المادة 20-4 فقرة 04 قانون الإجراءات الجبائية (مرجع سابق).



الضمانة لصالح المكلف بالضريبة في الحصول على إشعار بالتحقيق ومنحه آجلا 10 أيام لتحضير الوثائق اللازمة وتعيين مستشار له.

كما أن التحقيقات المفاجئة تتم على مستوى المقرات الرئيسية للمؤسسة وكذا على مستوى كل المقرات المهنية ونظرا للخصوصية المهنية للتحقيق في المحاسبة وضمانة للمكلف بالضريبة

يمنع أي زيارة للمقرات الخاصة أو تلك التي ليست لها علاقة بالنشاطات المهنية.(1)

كما أن الهدف من الرقابة المفاجئة، ليس الغوص في التفاصيل المحاسبية بل لإجراء

إثباتات مادية، وضمن الإمكانيات المتاحة في هذه المرحلة الإجرائية، يمكن أن يكشف عن

إدارة الضرائب عن عناصر خارجة عن المحاسبة والتي لا يمكن فحصها خلال التحقيق في

الوثائق المحاسبية ومثال ذلك : تسجيل الأسعار المطبقة في البيع بالتجزئة في المحل، ويمكن

أيضا أن يثبت ويسجل طبيعة البضائع المتواجدة في المخزن وأيضا أخذ فكرة عن تواجد وحالة

الوثائق المحاسبية.(2)

#### المطلب الرابع: السر المهني:

إن الأمور التي يطلع عليها المحقق الجبائي أثناء سير التحقيق هي في الأصل تكتسي

طابعا سريا في مجمله أو في بعض منها والتي يرغب المكلف بأن لا يطلع عليها أحد، إذ يجب

على الإدارة الجبائية كتمان أسرار المكلف كونها هي المعنية وصاحبة الحق في الإطلاع على

الأمر المالية والتجارية من الإيرادات والنفقات الخاصة بالمكلف بالضريبة.

---

(1)- أحمد فنديس، ص 193، (مرجع سابق).

(2)- أحمد فنديس، ص 193، 194، (مرجع سابق).

## الفرع الاول: مجال تطبيق السر المهني:

تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به. غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة عن تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين.

كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر إتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب"<sup>(1)</sup>

كما تنص المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي: " مخالفة للأحكام التي تلزمهم بالسر المهني، يرخص لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه مدين بالضريبة، الإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم، والتي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل هذا المدين بالضريبة"

---

(1)- المواد 65-69 من قانون الإيرادات الجبائية الجزائري (مرجع سابق)

جاءت أحكام المواد 65 إلى غاية المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية و التي

تضمنت أحكاما تخص السر المهني، حيث يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من

قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو اثناء وظائفه او

صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي

و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و

حتى الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به إلا أن الأحكام الواردة في المادة 301

تبطل حالة وقوع نزاع أو إذا قدمت الإدارة طعنا أمام لجان الطعن.

حينها لا تكون الإدارة ملزمة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق كما لا يكونون ملزمين به إزاء

الموظفين المكلفين بوظائف ممثل الدولة لدى منظمة المحاسبين و الخبراء المحاسبين المعتمدين

الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة و الهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة للفصل بكل

دراية في الطلبات و الشكاوي المعروضة عليها.

كذلك في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة يمكن للإدارة

الجبائية ان تدلي بالمعلومات التي في حوزتها ولا تلزم بالسر المهني و ذلك لمعرفة الاعمال

المنجزة من قبل المكلف بالضريبة (1)

---

(1)- عوادي مصطفى- الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري- مطبعة مزوار الجزائر 2007

## المبحث الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي

بمجرد تبليغ الملف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق و استنفاذه للمدة القانونية لتحضير الوثائق الجبائية و العناصر المادية للنشاط الممارس و ذلك بحسب المدة القانونية الممنوحة له و نوع لتحقيق الذي يخضع له , إن كان تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب في المحاسبة أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة , يشرع المحقق الجبائي في مباشرة التحقيق المعلن عليه في الإشعار بالتحقيق على أن يحترم المحقق الجبائي مجموعة من الإجراءات الجوهرية و التي تشكل بدورها ضمانة للمكلف بالضريبة خلال مباشرة إجراءات التحقيق حيث ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية على احترامها ومن بين هذه الضمانات إمكانية الاستعانة بمستشار أو من ينوب عنه أو اي شخص يختاره هو خلال سير عملية التحقيق و احترام المدة القانونية للتحقيق بعين المكان و ضرورة اعتماد الحوار المباشر و

الوجاهي مع المكلفين بالضريبة أثناء فترة التحقيق و التي يستمدّها من مجموعة المصادر المكتوبة و الغير المكتوبة.

و عليه سوف أنطرق في هذا المبحث من خلال ثلاث مطالب في المطلب الاول الى الحق في الاستعانة بمستشار أثناء سير التحقيق و المطلب الثاني الى تحديد مدة التحقيق و المطلب الثالث الى ضمانة الوجاهة و اجراءات التحقيق الجبائي.

### المطلب الاول : حق الاستعانة بمستشار أثناء سير التحقيق

في الاشعار بالتحقيق يخطر عون ادارة الضرائب المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار يختاره هو و الهدف هو السماح للمكلف بالضريبة الذي لا يعرف جيدا التشريع الضريبي بأن يضمن دفاعه أحسن, و يبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الإستعانة بمستشار .

هذا المستشار قد يكون محاميا او خبيرا محاسبيا أو مستشار جبائيا أو أي شخص آخر يتم اختياره من قبل المكلف بالضريبة , و الذي إما أن يحضر مع المكلف بالضريبة و إما ان يمثله<sup>1</sup> و هو غير الزامي , كما ان تدخل المستشار لتمثيل المكلف بالضريبة يتطلب تقديم وكالة

---

1 , 2 احمد فنديس, ص 194, مرجع سابق.

3 زعزوعة فاطمة, ص 191, مرجع سابق

قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية الا اذا تم تقديمه من طرف المكلف بالضريبة شخصيا على انه مؤهلا للتصرف باسمه<sup>1</sup>.  
إن حق الاستعانة بمستشار حق جوهرى نص عليه المشرع الجزائري صراحة , ومنح أحقية للمكلف بالضريبة محل التحقيق سواء تعلق الامر بالتحقيق في المحاسبات او التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة في التمثيل اما الادارة الضريبية, فالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية و باستقراء نص المواد 20 , 20 مكرر ' 21 منه فإن المشرع اكد على ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق الجبائي<sup>2</sup> , الامر الذي يدفعنا الى التساؤل حول موقف المشرع الجزائري في تطبيق هذه الضمانة.

### موقف المشرع الجزائري من الاستعانة بمستشار

ان موقف المشرع الجزائري يظهر جليا من خلال استقراء نصوص المواد 4/20 فقرة 2 و المادة 3/21 فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري , حيث نص في الفقرة الثانية من نص المادة 4/20 فقرة 02 على ما يلي : ( يجب ان يبين الاشعار بالتحقيق القاب و رتب المحققين , وكذا تاريخ و ساعة اول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الاتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء , أن المكلف يستطيع ان يستعين بمستشار من اختياره أثناء اجراء عملية الرقابة ) .

كما نص كذلك في المادة 3/21 فقرة 2 على ما يلي : ( يجب أن يذكر الاشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و ان يشير صراحة , تحت طائلة بطلان الاجراء , أن المكلف بالضريبة له الحق في ان يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو ) .  
من خلال استقراء نصوص المواد المذكورة اعلاه نجد ان المشرع الجزائري ألزم الادارة الجبائية الى وجوب التنويه او التنبيه للمكلف بالضريبة محل الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة في المحاسبة او رقابة في الوضعية الجبائية الشاملة على ضرورة الاستعانة بمستشار يختاره , وفي حالة اهمال و اغفال الادارة الجبائية هذا الاجراء قد يؤدي الى بطلان اجراءات التحقيق متى أثار المكلف بالضريبة الذي هو موضوع التحقيق .

و يتم التبليغ أو التتويه على أن ضمانة الاستعانة بمستشار اثناء القيام بارسال الاشعار بالتحقيق الى المكلف بالضريبة محل التحقيق يعني أنه من واجب ادارة الضرائب إعلامه بان له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره هو<sup>1</sup> .

ان حضور المستشار ليس بالامر الضروري اثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها.

وفي حالة حدوث المراقبة المفاجئة يسلم الاشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة<sup>2</sup>, إن تكريس المشرع الجزائري لضمانة الحق في الاستعانة بمستشار الهدف منه هو تعزيز مكانة المكلف بالضريبة امام حق الرقابة التي تمارسها الادارة الجبائية عليه وضمانة لحقوقه من تعسف الادارة الجبائية

### المطلب الثاني : تحديد مدة التحقيق الجبائي

بالرجوع الى نصوص المواد 5/20 , 20 مكرر3- و 20 مكرر 4-, 4/21 من قانون الاجراءات الجبائية , نجد ان المشرع الجزائري نص صراحة تحت طائلة بطلان الاجراءات ان تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالا محددة , هذه الاخيرة محددة طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة<sup>3</sup>.

ان مدة التحقيق تختلف من تحقيق في المحاسبات عنه في التحقيق المصوب و عنه في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة , كما ان كل واحد من هذين التحقيقين تقوم على معيار معين وحدد لأجل تحديه , فالتحقيق المحاسبي يقوم على معيار رقم الاعمال الذي حققه المكلف بالضريبة , اما إذا تعلق الامر بالتحقيق في مجمل الوضعية الشاملة فإن المدة لا تتجاوز سنة واحدة من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه , دون النظر الى حجم الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة.

إن تحديد مدة التحقيق من الضمانات التي وفر لها المشرع الجزائري حماية , بما لا يمكن ان يتم تجاوزها و الا اعتبرت كافة اجراءات التحقيق باطلة بطلانا مطلقا , والهدف الذي يريد

1 زعزوعة مرجع سابق ص191

2 الاستاذ علي بساعد -التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ص45

1 علي بساعد , ص 46 مرجع سابق

المشروع أن يحققه من وراء هذه الضمانة ليس بعرقلة للعمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية بل انه حماية للمكلف بالضريبة من أي تعسف قد يصدر أثناء عملية التحقيق , نظرا لما لهذه العملية من خصوصيات باعتبارها تتم بعين المكان اي مكان مزاوله عمله و الذي قد يسبب له من خلالها ازعاجا امام زبائنه<sup>1</sup>.  
كما تجب الاشارة ايضا الى ان المشروع اورد استثناءات على هذا المبدأ في بعض الحالات المحددة .

### الفرع الاول : تحديد مدة التحقيق في المحاسبة

جاء في نص المادة 5/20 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017 ما يلي : ( لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء ان تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة 03 أشهر فيما يخص :  
-مؤسسات تادية الخدمات , اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.  
- كل المؤسسات الاخرى اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.  
يمدد هذا الاجل الى ستة 06 اشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم اعمالا السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج , بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.  
يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الاخرى تسعة 09 اشهر.)  
نستنتج من نص المادة المذكورة اعلا أن المشروع الجزائري وضع عاملين اساسيين تحدد بموجبها المدة هما :

1. طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة إن كان نشاطا قائما على

الخدمات او نشاط اخر قد يكون ذو طابع تجاري شراء وبيع .

2. رقم الاعمال السنوي المحقق خلال السنة المالية المحقق فيها.<sup>2</sup>

---

2 زعزوعة فاطمة مرجع سابق ص195

1 زعزوعة فاطمة, ص196 مرجع سابق



كما تجب الإشارة أيضا الى ان بداية احتساب مدة التحقيق في المحاسبة تبدأ من تاريخ اول تدخل في عين المكان , كما يمكن ان نميز بين المدة التي تستغرق في التحقيق بحسب رقم الاعمال السنوي و كذا حسب طبعة نشاط المؤسسة.

#### • مؤسسة تادية الخدمات

اذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها , لا يمكن ان تتعدى مدة التحقيق فيها ثلاثة 03 أشهر .

#### • كل المؤسسات الاخرى

و في هذه الحالة لم يعطي المشرع اهمية لطبيعة النشاط , لأنه ذكر عبارة كل المؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمال هذه المؤسسات السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها , فلا تتعدى مدة التحقيق فيها ايضا 03 أشهر , غير انه يمدد الاجل الى ستة 06 اشهر بالنسبة للمؤسسات الاخرى اذا كان رقم اعمالها لا يفوق 5.000.000 دج و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها هذا الرقم , على ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة 09 اشهر في جميع الحالات الاخرى أي إذا كان رقم الاعمال المحقق خلال السنة المالية يفوق 10.000.000 دج<sup>1</sup>.

اما بالنسبة للتحقيق المصوب فإنه لا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق اكثر من شهرين 02 و ذلك طبقا لنص المادة 4/20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

#### الفرع الثاني : تحديد مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة

بالرجوع لنص المادة 4/21 و الذي نص على ما يلي : ( تحت طائلة بطلان فرض الضريبة . لا يمكن ان يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة , باعتبار من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 اعلاه او تاريخ تسليمه ,الى غاية تاريخ الاشعار باعادة التقويم . و تمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذ الاخير , للرد على طلبات التوضيح او تبرير الارصدة و مداخيل الارصدة من الخارج .

1 زعزوعة فاطمة ص 197 مرجع سابق

كما تمتد هذه الفترة الى ثلاثين 30 يوما المنصوص عليها في المادة 19 اعلاه , و بالاجال الضرورية للادارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في اجل ثلاثين 30 يوما ابتداء من تاريخ طلب الادارة او الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الاجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج او متحصل عليها في الخارج.

تمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث اعلاه الى سنتين 02 في حالة اكتشاف نشاط خفي. ( من خلال استقراء نص المادة 4/21 المذكور اعلاه نجد ان المشرع الجزائري لم يحدد معيار لتحديد مدة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة , و يرجع ذلك الى طبيعة التحقيق الذي ينصب على دخل المكلف بالضريبة أيا كانت قيمته أو مصدره و هذا بخلاف التحقيق في المحاسبة الذي و ضع معيارا لتحديد مدته<sup>1</sup>.

كما وضع تحت طائلة بطلان الفرض الضريبي اذا لم تحترم الادارة المدة المحددة بسنة إذ لا يمكن أن يمتد التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة اكثر من سنة واحدة , وخلال هذه المدة يكون للمحقق كافة الصلاحيات و السلطات لإجراء التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة بالاطلاع على جميع الوثائق و جمع المعلومات عن كل ما يخص موارده و ممتلكاته و يبدا احتساب مدة السنة لاجراء التحقيق من تاريخ استلام او تسليم الاشعار بالتحقيق اما بالنسبة لانتهاه هذه المدة في مسالة وقائع , غير انه يمكن اعتبار هذه المدة قد انتهت من التاريخ الذي تبلغ فيه الادارة الجبائية المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل اليها من خلال التحقيق<sup>2</sup>. غير انه يمكن ان تمدة هذه المدد في حالات وهي :

1. تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذ

الاخير , للرد على طلبات التوضيح او تبرير الارصدة و مداخل الارصدة من الخارج

2. الى ثلاثين 30 يوما من اجل الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع

المكلف بالضريبة تقديمها في اجل ثلاثين 30 يوما ابتداء من تاريخ طلب الادارة او

---

2 زعزوعة فاطمة ص 198 مرجع سابق

1 زعزوعة فاطمة ص 198 مرجع سابق

الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الاجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج او متحصل عليها في الخارج.  
3. تمدد المدة الى سنتين 02 في حالة اكتشاف نشاط خفي.

### الاستثناءات الواردة على مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

القاعدة العامة ان الادارة الجبائية لا يمكنها أن تتجاوز المدة المحددة قانونا و هذا هو المبدأ العام في التحقيق الجبائي , غير أن هذا المبدأ لا يؤخذ على اطلاقه حيث ترد عليه إستثناءات و التي قد تطيل فترة التحقيق على غرار حالات التمديد المذكور سلفا , و من بين الاستثناءات التي أوردها المشع الجزائري حالة التلبس

و هذا ما جاء به نص المادة 20 مكرر فقرة 3 عندما ذكر حالة التلبس حيث يترتب على اجراء التلبس الجبائي آثار جبائية ازاء انظمة الاخضاع الضريبي و اجراءات المراقبة و من بين الاثار الجبائية التي توؤثر على مدة التحقيق :

1. امكانية اعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية

2. امكانية تمديد أجال التحقيق في عين المكان

3. تمديد اجل التقادم بسنتين 02.

يجب التنويه الى ان اجراء التلبس لا يمكن مباشرته الا بعد اخذ رأي الادارة المركزية و حصول الادارة على الموافقة المسبقة ويمكن للكلف بالضريبة الذي كان موضوع التلبس الجبائي اللجوء الى الهيئة القضائية الادارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا لاجراءات المعمول به.

### المطلب الثالث: النقاش الشفوي والوجاهي

يشكل الحوار مع المكلف بالضريبة و المحقق اساس اجراء الرقابة الضريبية حتى تكون منتظمة, وحسب الاجتهاد القضائي يجب ان تكون للمكلف بالضريبة امكانية النقاش الشفوي و الوجاهي مع المحقق , ويعني ان يكون بإمكان كل من ادارة الضرائب و المكلف بالضريبة

الوقوف بدقة على المركز القانوني للأخر , وتبادل وجهات النظر حول هذا المركز و الرد على ما يثيره كل طرف من دافع أو مسائل قانونية في سبيل التوصل الى تقدير الضريبة<sup>1</sup>.  
لذا فبمبدأ الوجاهية الممنوح للمكلف بالضريبة اثناء مرحلة التحقيق الجبائي والتصحيح الجبائي يعتبر اهم مبدا وضمانة له خلال هاتين المرحلتين , اذ يسمح للمكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته وتبريراته المتعلقة بمصادر دخله لتقديمها للمحقق الجبائي , غير ان ما يمكن ان يعاتب على هذا المبدأ اننا لا نجد نص صريح الذي يتضمنه وانما يمكن ان نستشف هذه الضمانة او هذا المبدأ من خلال مجموعة من الاجراءات التي يخولها القانون للشخص الخاضع للضريبة<sup>2</sup>.

وتعتبر هذه الضمانة اجراءا جوهريا ذو طابع الزامي لفتح حوار وجاهي بين طرفي العلاقة الضريبية , مادام ان التحقيق الجبائي في حد ذاته اخذا وعطاء بين الطرفين للوصول الى الحقيقة بما لا يضر بحقوق المكلف بالضريبة من جهة و ما يسمح للادارة الضريبية ان تجري عملها في ظروف حسنة وفقا للقانون<sup>3</sup>.  
الامر الذي يدفعنا للبحث عن المصادر التي يستمد منها المكلف بالضريبة ضمانة الوجاهية في التحقيق .

#### اولا : المصادر المكتوبة :

على الرغم انه لا وجود لنص صريح يدعم ضمانة الوجاهية في قانون الاجراءات الجبائية و لا في قانون اخر غير انه باستقراء نصوص قانون الاجراءات الجبائية يمكن ان نستشف بعضا منها مثل نص المادة 6/20 بند 02 من قانون الاجراءات الجبائية و الذي ينص على ما يلي :  
( يجب ان يكون الاشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و معللا كما يتعين إعادة ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها اعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل اسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته او غعلان قبوله لها .  
و للمكلف بالضريبة اجل اربعين 40 يوما ليرسل ملاحظاته او قبوله , و يعد عدم الرد في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني.

1 . احمد فنديس ص 195 مرجع سابق

2 و 3 . زعزوعة فاطمة ص 202 مرجع سابق

قبل انقضاء اجل الرد يجب على العون المحقق ان يعطي كل التفسيرات الشفوي المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ اذا طلب هذا الاخير ذلك كما يمكنه بعد الرد ' الاستماع الى المكلف بالضريبة اذا تبين ان سماعه مجد او اذا طلب هذا الاخير إعطاء تفسيرات تكميلية. <sup>1</sup>)

**ثانيا : المصادر غير المكتوبة:**

و هنا يمكن ان نستشف ضمانة الوجاهية من العرف الاداري و هو ذلك العمل الذي تقوم به الادارة الجبائية وتهدف من ورائه الى تقريب المكلف بالضريبة من الادارة الجبائية عن طريق فتح قنوات الحوار على غرار الابواب المفتوحة التي تنظمها سنويا من اجل تقريب وجهات النظر حول تطبيق اجراءات قانونية جديدة تهم المكلف بالضريبة او اللقاءات المباشرة و على الهواء في الاذاعة الوطنية و المحلية أين يفتح النقاش على المباشر ويعطى الحق للمكلف بالضريبة للاتصال وطرح انشغاله مثل هذه الامور تدل على ان مبدأ الحوار الشفهي و الوجاهي مبدأ موجود يحتاج الى تكريس بموجب نصوص قانونية صريحة تدعم حقوق المكلف بالضريبة, كما يمكن ان نستشف ضمانة الوجاهية من الاجتهادات القضائية و المبادئ العامة للقانون هذا الاخير يندج تحت هذا المصدر حق يدعم بصفة اكبر ضمانة الوجاهية و هو حق الدفاع المكرس دستوريا بموجب نص المادة 33 من الدستور.

---

1. المادة 06/20 بند 02 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

### المبحث الثالث : ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية

بعد إتمام المحقق لعمليات الفحص, وإجراء التقويمات اللازمة يتم استدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه من اجل حضور أشغال اختتام التحقيق , ويتم هذا الاستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة و مكان الاجتماع , وعندما ينتهي الاجتماع يختم بمحضر إختتام الأشغال كما يجب ان يتضمن الاستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار يختاره هو يحضر معه هذا الاجتماع و يوقع على محضر اختتام عملية التحقيق كل من المكلف بالضريبة و المحقق و اذا رفض المكلف بالضريبة التوقيع يذكر في المحضر ذلك على انه رفض التوقيع.

كما يجب إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الاولي , مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاته او معرفة موافقته<sup>1</sup> لذا سوف نتطرق في هذا المبحث الى ضمانة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق و معرفة الشروط المتعلقة بالتبليغ و آثاره , كما سوف نتطرق الى ضمانة وجوب إعطاء الصفة النهائية لعملية التحقيق الجبائية و ضمانة عدم تجديد التحقيق الجبائي.

### المطلب الأول: ضمانة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

---

1 .علي بساعد ص 83 مرجع سابق

باستقراء نص المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية أكد المشرع الجزائري على ضرورة تبليغ نتائج التصحيح الجبائي , و بالتالي فإن الادارة الجبائية ملزمة بتبليغ النتائج التي توصلت إليها بعد الانتهاء من التحقيق , فالنتائج المتحصل عليها تعتبر قرار و موقف الادارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة محل التحقيق و ما دام أنه طرف في العلاقة الضريبية فالادارة ملزمة بتبليغه بالنتائج المتوصل اليها من خلال التحقيق حتى و إن لم تقم الادارة بالتصحيح إذ ان المشرع نص في المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية : إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة , فإنه يجب على الادارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة , و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم.

كما يتعين على الادارة الرد , على ملاحظات المكلف بالضريبة<sup>1</sup>. على ان يحترم من خلال هذا الاجراء الشروط الشكلية او الموضوعية المتعلقة به , و ربما حرص المشرع على ضرورة التبليغ حماية للمكلف بالضريبة من تعسف الادارة الجبائية لما يترتب من آثار عن هذا التبليغ. و الشروط الشكلية المتعلقة بالتبليغ قد تمس بشكله و قد تمس بمحتواه , مما يترتب آثار قانونية سواء من حيث وقف احتساب مدة التقادم او منح المكلف بالضريبة اجلا للرد او في كيفية تحديد قيمة الضريبة.

### **الفرع الاول : الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي.**

يمكن ان نميز الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التصحيح الجبائي و ذلك بالنظر الى الشروط الشكلية التي يجب على الادارة الجبائية احترامها وكذلك من حيث مضمون الاشعار فالادارة الجبائية ملزمة باحترامها لهذه الشروط عند تبليغها لنتائج التحقيق و في حال عدم مراعاتها لها يؤدي الامر الى بطلان اجراء فرض الضريبة اللاحق لعملية التصحيح بطلانا مطلقا و من خلال هذا يمكن ان نقسم هذه الشروط الى شروط متعلقة بشكل الاشعار و اخرى متعلقة بمحتواه.

### **أولا: الشروط المتعلقة بالتبليغ من حيث الشكل:**

تنص المادة 19 / 3 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي : يرسل الاشعار باعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار بالاستلام. فباستقراء هذه المادة نجد ان المشرع الجزائري اكد على ضرورة إرسال الاشعار

1. المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

بإعادة التقويم الى المكلف بالضريبة محل التصحيح بموجب رسالة موسى عليها مع الاشعار بالاستلام او عن طريق اشعار بالاستلام فقط متى تم التسليم باليد، و بالتالي فإن ذلك يعد ضمانا للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يكون فيه الاشعار بالتقويم الجبائي الذي يرسل اليه من اجل تبليغه بذلك .

وفي هذه الحالة اذا ما نازع المكلف بالضريبة بصحة الاشعار ، فإنه يكون على الادارة الجبائية إثبات بأن الاشعار بالتصحيح قد بلغ للمكلف بالضريبة و يبقى على عاتقها عبء الاثبات بكل الطرق و غلا اعتبرت اجراءات التقويم باطلة ، وبهذا يكون المشرع قد حد من حرية الادارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة بالنص على الزامه بتبليغ التقويم بموجب رسالة موسى عليها مع الاشعار بالاستلام او ان يسلم مباشرة الى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، محافظا بذلك على ضمانت المكلف بالضريبة و محاولة منه لإبقاء العلاقة الضريبية بينهما بما يسمح تكريس مبدأ الوجاهية<sup>1</sup> .

#### ثانيا: الشروط المتعلقة بمحتوى الاشعار

تنص المادة 2/19 من قانون الاجراءات الجبائية على مايلي : ( يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان اجراءات الاخضاع الضريبي أن يرسل الى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على ان يبين له بكل وضوح ، بالنسبة لكل إعادة تقويم ، الاسباب التي دعت الى ذلك و مواد قانون الضرائب المطبقة لذلك و كذا أسس الاخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة ، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة المعني الى الاعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في اجل ثلاثين 30 يوما، و يعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني.<sup>2</sup>)

و نص المادة 6/20 في البند 2 : ( يجب أن يكون الاشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف و مغللا ، كما يتعين إعادة ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله

1 زعزوعة فاطمة ص245 مرجع سابق

2 المادة 2/19 من قانون الاجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 36 من ق.م لسنة 2009

3 المادة 6 /20 من قانون الاجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 10 من ق . م لسنة 2013 و 23 من ق.م لسنة 2016 و 43 من ق .م لسنة 2017



لها<sup>1</sup>) فمن خلال استقراء نصوص المواد المذكور اعلاه يتبين ان المشرع الجزائري اعطي ضمانات قانونية للمكلف بالضريبة في مواجهة اجراءات إعادة التقويم و وضع بعض الشروط اللازمة على المحقق ان يراعيها كما رتب البطلان في حالة اغفاله لهذه الشروط متى اثارها المكلف بالضريبة ومن بين هذه :

1. تحديد الاسباب التي دعت الى التصحيح.
2. تحديد و ذكر المواد القانونية المطابقة لذلك.
3. ذكر اسس الاخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة.
4. منح المكلف بالضريبة اجلا محدد بثلاثين يوما 30 يوما من اجل الرد او تقديم ملاحظاته.

#### الفرع الثاني: الاثار المترتبة عن التبليغ

يعد الاشعار بالتقويم رسالة اولية فبمجرد استنفاد المكلف بالضريبة المدة القانونية الممنوحة له , ترسل الادارة الجبائية المختصة و التي يتبعها ملفه الجبائي رسالة ثانية ( اشعار بالتقويم النهائي ) و تصدر بذلك جدول فردي يتضمن مبالغ الضريبة المحقق فيها , إلا ان التبليغ الاولي يرتب آثار قانونية متى تم صحيحا و هذه الاثار هي بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة يمكن ابرازها في نقاط عديدة :

- منح اجال قانونية للرد للمكلف بالضريبة.
- إعلام المكلف بالضريبة بالأسس الضريبية المعتمدة و المواد القانونية المقترنة بالتصحيح
- تحديد قيمة الضريبة
- عدم تجديد التحقيق في السنوات المحقق فيها الا في الحالات الاستثنائية التي حددها المشرع الجزائري.

- إصدار ورد فردي او جدول يتضمن قيمة الضريبة و لا يكون هذا الاجراء صحيحا الا بعد حصول التبليغ بشكل قانوني وصحيح و استنفاد المكلف بالضريبة للمدة القانونية الممنوحة له.

### المطلب الثاني: ضمانه حق الرد للمكلف بالضريبة

يعد حق الرد ضمانه اساسية مكفولة و محمية بنصوص قانونية حيث كرسها المشرع الجزائري بموجب نصوص قانونية تضمنها قانون الاجراءات الجزائري إذ يحق للمكلف بالضريبة بان يدلي بملاحظاته او إعلان موافقته او رفضه للتقويمات التي قامت بها الادارة الجبائية و ذلك في اجل اربعين 40 يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة المادة 6/20 و ثلاثين 30 يوما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة المادة 20 مكرر/5<sup>1</sup>, كما يحق للمكلف بالضريبة خلال هذا الاجل القانوني الاستفسار عن مختلف النقاط التي كلفها الغموض او حول كيفية وضع هذه التقويمات, و عليه يمكن للمكلف بالضريبة بان يقبل التصحيحات المقررة او يقدم ملاحظات بشأنها .

### اولا : قبول المكلف بالضريبة التصحيحات الواردة في الاشعار بالتقويم.

حالات قبول المكلف الضريبة للتصحيحات الواردة في الاشعار بالتقويم قد تاخذ صور متعددة بحيث قد يكون القبول ضمنيا او صريحا:

1. **القبول الضمني** : يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمنيا , إذا لم يقدم أي رد من طرفه

في الاجل القانوني الممنوح له اذ يفسر سكوته قبولا ضمنيا

2. **القبول الصريح** : و يكون في حالة ما إذا قدم موافقه للتصحيحات الكتابية و ضمن

الاجال القانونية السابقة الذكر , و اما يكون قبول جزئيا كان يقبل بجزء من هذه

التصحيحات فقط.

و تجب الاشارة أيضا الى ان ارادة المكلف بالضريبة تسري عليها القواعد العامة من حيث عيوب الارادة.

ثانيا: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات.

---

1 انظر المادتين 6/20 و المادة 20 مكرر/5 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

من المعمول به و المتعارف عليه ان الادارة الجبائية تحدد نموذج خاص بالاشعار بالتقويم نموذج C4 في ورقة مزدوج , في الصفحة الاولى تخصصه للبيانات والمعلومات العامة حول المكلف بالضريبة وتوقيع العون المحقق , و في الصفحة الثانية تستعرض مجريات التحقيق واسباس فرض الضريبة , و في الصفحة الثالثة تخصصه لراي المكلف بالضريبة بشأن التصحيحات الا ان هذا لم يمنع من ان يدلي المكلف بالضريبة برأيه شفاهة بحيث , لم يورد المشرع اي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة و عليه يمكن لهذا الاخير ان يقدمه شفاهة او كتابة , و لكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي و المرسلة في رسالة موسى عليها مع وصل الاستلام اكثر ضمانا من مجرد ملاحظات شفوية , سواء من حيث إثبات تاريخها او محتواها , و يجب ان تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه او ممن لهم الحق في التصرف باسمه , و الا اعتبرت من قبل الادارة بانها لا تحتوي على رفض هذا الاخير , و هذه الملاحظات عما ان تكون رفضا قاطعا للتصحيحات او ان تتضمن مجموعة من الادلة و الحجج التي يتعين على الادارة الرد عليها<sup>1</sup> , غير انه لا يمكن للإدارة أن تقوم بأي اجراء في حق المكلف بالضريبة الى غاية نهاية المدة القانونية و اي اجراء خلال هذه المدة يقع تحت طائلة بطلان الاجراء و قد يترتب عليه بطلان التقدير متى اثاره المكلف بالضريبة الا في حالة تصحيح خطأ مادي او خطأ في الحسابات أين تعيد الادارة الجبائية ارسال التصحيحات بنفس الطريقة.

### المطلب الثالث: ضمانات عدم تجديد التحقيق الجبائي

التحقيق في المحاسبة و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية هما المجالين الاساسيين لتطبيق هذه الضمانات ذلك ان التحقيق في التصريحات على مستوى المفتشيات و التي تخص ضريبة معينة او مدة معينة فلا يمكننا الحديث عن هذه الضمانات في هذه الحالة , ولا يجوز للمكلف بالضريبة الاحتجاج بتطبيقها لوجود ازدواجية التحقيق ذلك ان التحقيق في التصريحات على مستوى المفتشية يختلف تمام عن التحقيق في المحاسبة و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

1. عبيدات ابراهيم و عصمانية عبد الرحيم و سوير نجيب , ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة المدرسة العليا للقضاء , المدرسة العليا للقضاء , لسنة 2007 ص 33

و عليه لا بد من معرفة إن كانت الإدارة الجبائية قد اجرت فعلا تحقيقا ثانيا ام لا , و إن كان التحقيق الجبائي الاول قد انتهى, و على هذا الاساس لا بد من التأكد من التاريخ الذي يسمح لنا من معرفة نهاية التحقيق الجبائي و عليه لا بد من دراسة مجالات تطبيق ضمانة عدم امكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي , بالنسبة في نفس الفترات المحقق فيها<sup>1</sup>.

### **الفرع الأول: مجالات تطبيق ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي**

بالرغم من أن المشرع حدد مدة التحقيق في المحاسبات بمدة معينة على حسب رقم الأعمال لكن لم يتضح لا قانوناً و لا قضاءً في التشريع الجزائري بصفة واضحة متى يمكن اعتبار التحقيق الجبائي بأنه قد وصل إلى نهايته ؛ و إن كنا نعلم أن بدأ التحقيق في المحاسبات بإرسال الإشعار إلى المكلف بالضريبة و منحه المدة القانونية للتحضير ، لكن يبقى الإشكال في بدأ التحقيق الفعلي هل من انتقال المحقق إلى عين المكان، و متى ينتهي، و هل يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت فعلا بداية و نهاية التحقيق ؟

و نظراً لأن مسألة نهاية التحقيق مسألة وقائع فحاولنا البحث عنها في الحلول التي قدمها القضاء و الفقه الإداري الفرنسي و الذي حدد بدقة مسألة ميعاد انتهاء التحقيق في المحاسبات و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية ؛ في حين أن قانون الإجراءات الجبائية قد تطرق إلى مجال تطبيق هذه الضمانة من حيث الموضوع و وضع شروطا لتطبيق هذا المنع<sup>2</sup>.

### **أولاً: مجال تطبيق ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمان**

يجب أن نميز في ظل تطبيق ضمانة عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي من حيث الزمان إلى تاريخ نهاية التحقيق في المحاسبات و نهاية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

### **➤ تاريخ نهاية التحقيق في المحاسبات**

تعتبر نهاية التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية مسألة وقائع بالنسبة إلى مجلس الدولة، إذ أنه إذ ما وجد أي نزاع حول هذه المسألة فإن للقاضي وحده تحديد تاريخ

2. زعزوعة فاطمة ص 271 مرجع سابق

1, 2, زعزوعة فاطمة ص 271 مرجع سابق

نهاية التحقيق أما الفقه الإداري الجبائي الفرنسي فقد وضع مجموعة من المقاييس لتحديد نهاية التحقيق المحاسبي وهي :

- إذا أعطى المكلف بالضريبة موافقته الصريحة على التصحيحات المقررة أو سكت عن الرد في الميعاد المحدد، و للإشارة فإنّ هذا المعيار أخذ به المشرع الجزائري أيضا في المادة 7/20 من قانون الإجراءات الجبائية. إذ نص على : ( في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا... )

في حالة التصحيح التلقائي؛ فإنّ نهاية التحقيق تكون من التاريخ الذي يبلغ فيه جدول الضريبة المفروضة إلى المكلف بالضريبة.

- في حالة غياب أي تصحيح جبائي، فإنّ نهاية التحقيق تبدأ من التاريخ الذي يتم فيه تبليغ إشعار غياب التصحيح<sup>1</sup>.

عندما ينتهي التحقيق في المحسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، و بإستثناء ما غدغ كان المكلف بالضريبة قد غستعمل مناورات تدليسية أو اعطى معلومات غير كاملة أو اخاطئة خلال التحقيق ، لا يمكن للإدارة ان تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية ، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم ، و بالنسبة لنفس الفترة.

عندما يتم الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة<sup>2</sup>.

**ثانياً: مجال تطبيق ضمانات عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق من حيث الموضوع**  
تطبق هذه الضمانات من حيث الموضوع إذا تعلق الأمر بإجراء تحقيقان جبائيان لهما نفس الطبيعة القانونية و أن يمسا نفس المدة المحقق فيها و نفس الضرائب.

---

1. دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية لالعلاقات العمومية و

الاعلام سنة 2016 ص 26

## • الطبيعة القانونية للتحقيقات المتتابة

نقصد بالتحقيقات المتتابة أن تجري الإدارة الجبائية تحقيقاً محاسبياً للمكلف بالضريبة ثم تعيد بعد فترة زمنية تحقيقاً ثانياً عليه، و يكون هذا الأخير أي التحقيق الثاني من نفس الضرائب و المدة الزمنية للتحقيق الأول، و بهذا تكون التحقيقات الجبائية متتابة إذا شكلت ازدواجية في التحقيق على أن تكون من نفس الطبيعة<sup>1</sup>.

فقد تقوم الإدارة الجبائية بتحقيق في المحاسبات ثم بعد فترة تجري تحقيقاً ثانياً يخص نفس الضرائب و نفس المدة القانونية، فهنا يمكن للمكلف بالضريبة الاحتجاج على أساس ازدواجية التحقيق مادام أن كلا التحقيقان من نفس الطبيعة، تجدر الإشارة أن ما يسري على التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب يسري على التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كما أن ضمانه الطابع النهائي للتحقيق الجبائي لا يمكنها أن تمنع الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في الإطلاع أو إرسال طلب توضيحات و تبريرات إلى المكلف بالضريبة الذي سبق و أن كان محلّ تحقيق جبائي سواء في المحاسبات أو تحقيقاً مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أما إذا اتبع التحقيق في المحاسبات أو التحقيق المصوب ، تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة و يمس نفس الضرائب و المدة فهنا لا نكون أمام ازدواجية التحقيق. مثلاً قد تقوم الإدارة الجبائية بتحقيق في المحاسبات أو تحقيق مصوب على شركة تجارية، و بعد الانتهاء من التحقيق الأول تقوم بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لهذه الشركة فالتحقيق الثاني لا يعتبر إعادة للتحقيق الأول<sup>2</sup>.

و بالرجوع إلى نص المادة 20 مكرر الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية فإنّ المشرع الجزائري كان واضحاً إذ نص صراحة أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة.

## • اهتمام التحقيقات بنفس الضرائب و المدة القانونية

إن أساس تطبيق هذه الضمانة يجد تطبيقه إذا ما كانت التحقيقات الجبائية المتتابة تخص نفس

2. زعزوعة فاطمة ص 274 مرجع سابق

1 و 2. زعزوعة فاطمة ص 275 مرجع سابق

الضرائب و الرسوم و يتعلقان بنفس المدة القانونية التي سبق التحقيق فيها.  
-كأن تجري إدارة الضرائب تحقيقاً في المحاسبات يخص الرسم على القيمة المضافة لسنتي  
2010 2011 ثم بعد انتهاءها منه تجري تحقيقاً آخر محاسبياً يخص أيضاً الرسم على القيمة  
المضافة لسنة 2011 , ففي هذه الحالة جميع النتائج المتحصل عليها من قبل الإدارة الجبائية  
بخصوص الرسم على القيمة المضافة لسنة 2011 تعتبر باطلة، نظراً لخرقها ضمانات إعادة  
التحقيق مرة ثانية لنفس الضرائب و نفس المدة القانونية، و بالتالي فإن الشرطان الأساسيان  
لتطبيق هذه الضمانات أن يكون التحقيق الثاني يمس نفس المدة القانونية و نفس الموضوع أي نفس  
الضرائب، ذلك أنه إذا قامت إدارة الضرائب بتحقيقين جبائيين متتابعين لنفس المدة القانونية و  
يختلفان من حيث الموضوع أي من حيث الضرائب و الرسوم فلا يمكن للمكلف بالضريبة  
الاحتجاج بتطبيق ضمانات عدم إمكانية الإدارة من إعادة التحقيق لاختلاف الموضوع  
بين التحقيقين المتتابعين<sup>1</sup>.

و في هذا الصدد فصل مجلس الدولة بموجب قرار صادر بتاريخ 16 أفريل 1982 تحت رقم:  
136463 و أكد أنه إذا أجريت إدارة الضرائب تحقيقاً للنظر في الضريبة على أرباح مؤسسة  
صناعية ثم أجرت تحقيقاً ثانياً لا يمد بأي صلة لموضوع التحقيق الأول، فإنه لا يمكن التمسك  
بتطبيق هذه الضمانات لاختلاف الموضوع بين التحقيق الأول و الثاني<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على تطبيق هذه الضمانات و الآثار المترتبة عليها

نص المشرع الجزائري على استثناءات يطبق من خلالها التحقيق مرة أخرى على نفس المدة  
و نفس الضرائب أي أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة التمسك بالطابع النهائي للتحقيق الجبائي و  
هذا في حالتين و هما حالة استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية أو تقديمه لمعلومات غير  
كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق ثم ما هي الآثار المترتبة عن عدم احترام الإدارة الجبائية لهذه  
الاستثناءات؟

### أولاً: الاستثناءات الواردة على ضمانات الطابع النهائي للتحقيق

1 و 2. زعزوعة فاطمة ص 276 مرجع سابق

حدد المشرع الجزائري ضمن قانون الإجراءات الجبائية حالتين تعتبران استثناءً عن قاعدة أو ضمانة الطابع النهائي لإجراء التحقيق.

### ➤ حالة استعمال المكلف بالضريبة للطرق التدليسية

بالرجوع الى أحكام المادتين 7/20 و 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المشرع قد حدد فقط الحالات التي تمكن الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق، و ذلك بأن يستعمل المكلف بالضريبة لطرق و مناورات تدليسية لكن لم يعرف لنا هذه الطرق و بالرجوع إلى الفقه نجد أنّ الفقيه Gryfonte عرفها كما يلي: "إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية و إرادية على وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة و لكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة أو الحصول بدون وجه حق و من غير إثبات على تعويضات من الخزينة العمومية." أو كما يعرفه البعض هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في . الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب من هنا نجد أنّ التحايل أو التدليس يقوم على عنصرين أساسيين:

**العنصر الأول :** وجود قصد في ارتكاب الخطأ أي أنّ المكلف بالضريبة يتعمد وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة.

**العنصر الثاني :** وجود عنصر مادي يتمثل في إخفاء الخطأ أو إظهاره كعملية مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى إنقاص أو إخفاء سلطة الإدارة في الرقابة<sup>1</sup>.

و قد أوردت قوانين المالية عدة أعمال تعد طرقاً احتيالية كل حسب القانون المنظم لها ، كما تم النص عليها بالمادة 193 ق ض م ر م و هي كالتالي:

- الإغفال عمداً عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي و في سجل الجرد أو الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أوقلت حساباتها.

1 و 2 . زعزوعة فاطمة ص 277 مرجع سابق



- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.
  - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيماً لطلبات ترمي إلى الحصول إما تخفيض الضرائب أو الرسوم أو الإعفاء منها أو استرجاعها أو الاستفادة من مزايا جبائية مقررة لفائدة بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
  - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
  - استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية<sup>1</sup>.
  - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح؛ قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.
  - ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و لا يتوفر على محاسبة قانونية. محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي<sup>2</sup>.
- حالة تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات خاطئة أثناء التحقيق**
- كما هو معلوم أن الإدارة الجبائية قد تطالب من المكلف بالضريبة بعض المعلومات أثناء قيامها بالتحقيق أي كان نوعه تحقيقاً محاسبياً أو مصوباً أو تحقيقاً في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فالمفروض أن يقدم المكلف بالضريبة ما يطلب منه من معلومات كاملة و صحيحة غير ناقصة، و إلا فإنه لا يمكن له الاحتجاج بضمانة عدم إعادة التحقيق.
- و لمعرفة مدى صحة المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة يجب الاعتماد على معيار حسن النية فيه- المكلف بالضريبة -و إذا ما أغفل هذا الأخير بإعلام المحقق الجبائي بمدخيل مهمة له، أو اكتشفت الإدارة الجبائية بعد إشعارها للتصحیحات وجود اعتراف بالدين في مصلحة المكلف بالضريبة لم تكن على علم أثناء التحقيق، فتعتبر المكلف هنا ذو نية سيئة، ذلك أن سكوته خلال فترة التحقيق و عدم إعلام الإدارة الجبائية بديونه على الغير يثبت سوء نيته مما يؤدي بالإدارة الجبائية إلى إعادة فتح تحقيق<sup>3</sup>.

1 و 2. زعزوعة فاطمة ص 278 مرجع سابق

كما يدخل في هذا الإطار إخفاء المكلف بالضريبة عمداً لأرصدة بنكية أو وثائق أو أملاك لمداخل غير معلن عنها أو اكتشافها لمحاسبة سرية.

**ثانياً: الآثار المترتبة عن مخالفة ضمانة منع إعادة التحقيق من طرف الإدارة الجبائية**

إن إعادة التحقيق الجبائي من طرف إدارة الجبائية لنفس المدة و نفس الضرائب يمكن اعتباره تعسفاً من قبلها في حق المكلف بالضريبة الذي سيبقى خاضعاً لإعادة التحقيق متى أرادت الإدارة الجبائية و هو الأمر الذي يتنافى و القواعد العامة للقانون، لأنه لا يسمح للمراكز القانونية بأن تكون مستقرة و منع الأشخاص من اكتساب حقوق، لكن إذا حدث و أن أخضع المكلف بالضريبة إلى تحقيقات متتابعة لنفس الضرائب و الرسوم و المدة القانونية فيكون على الإدارة الجبائية إثبات أنها قد قامت بتحقيق أول، و إذا تعدر عليها و لم تتمكن من إثبات أن سبق لها و أن أجرت تحقيقاً و أن ما تقوم به هو تحقيق ثاني لجأت إليه نتيجة تدليس المكلف بالضريبة أو نتيجة تقديمه لمعلومات خاطئة فيكون فرض. الضريبة غير مشروع و باطل<sup>1</sup>.

---

1 زعزوعة فاطمة ص 279 مرجع سابق

تمهيد:

بمجرد انتهاء المحقق الجبائي لعملية التحقيق الجبائي و تأسيس الوعاء الضريبي و صدور الضريبة في شكل جدول فردي اوجماعي من قبل إدارة الضرائب , فإن للمكلف بالضريبة الحق في أن يطعن في قرار الإدارة في حال لم يقتنع بأساس الوعاء الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية، وذلك بأن يتقدم إلى مصلحة الضرائب مباشرة بتقديم تظلم إداري، لكي تراجع موقفها ويقدم هذا التظلم إلى الجهة مصدرة القرار، أي مديرية الضرائب للولاية<sup>1</sup>، او إحدى الهيئات المخولة لها سلطة البت في الشكوى .

و في حالة ماذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من إستقاء حقه في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن فعليه الانتقال الى المرحلة الثانية إذ تعتبر هذه المرحلة مرحلة حاسمة في المنازعات الجبائية و هي مرحلة رفع دعوى قضائية امام المحكمة الادارية المختصة وهذا هو الإمتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحلة وذلك لكي ينازع من أجل حقوقه عن طريق رفع دعوى ضريبة أمام المحكمة الإدارية هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فكما إشتملت المرحلة الأولى الضمانات المرتبطة بالتحقيق، والشكوى أمام الإدارة الجبائية والإلتجاء الى لجان الطعن الإدارية، فإن المرحلة القضائية أيضا تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية، منها ما يندرج ضمن الدعوى الضريبية والخيارات الممنوحة للمكلف بالضريبة بعد الفصل في الدعوى في حال إذا لم يقتنع

1 . فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم لنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2008 ، ص13

بالحكم الصادر من المحكمة و لم يرضى به، وذلك عن طريق الطعن في حكم المحكمة، كما يتمتع أيضاً بامتياز التدابير المستعجلة بالإضافة الى ضمانات استثنائية محددة ، وهذا ما سنحاول دراسته في هذا الفصل.

## **المبحث الاول : ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالشكوى الاولى امام الادارة الجبائية**

يعتبر الطعن الأولي طريقة أولى للطعن وإجراء إجباري في المنازعات. ويتمثل في القيام بشكوى نزاعية، حسب الحالة، لدى مدراء الهيئات المختصة<sup>1</sup>، إذ أنه في حال لم يقتنع المكلف بالضريبة بأساس الوعاء الذي وصلت إليه الإدارة الجبائية، يمكن له أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب المختصة مباشرة بتقديم تظلم إداري، لكي تراجع موقفها ويقدم هذا التظلم إلى الجهة مصدرة القرار، أي مديرية الضرائب للولاية ، او إحدى الهيئات المخولة لها سلطة البت في الشكوى ، لذا سوف نستعرض أهم المراحل التي يجب ان يمر عليها المكلف بالضريبة و التي تمثل حقوق و ضمانات له ، لذا سوف نتطرق في هذا البحث إلى التظلم او الشكوى الاولى كإجراء إلزامي بالنسبة للمكلف بالضريبة و الطعن امام اللجان كاجراء اختياري .

### **المطلب الاول : الشكوى الاولى**

إنطلاقاً من نص المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية والتي تنص على مايلي : ( يجب ان توجه الشكوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم والحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70

---

1 الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

اعلاه , حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

يسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة<sup>1</sup>. نستخلص من نص المادة المذكورة اعلاه انه يجب على المكلف بالضريبة الذي يرغب في الطعن في الضرائب والرسوم والحقوق و الغرامات و المعدة من قبل مصالح الضرائب و التي تدخل في الطعن النزاعي حسب مفهوم نص المادة 70 من ق إ ج و التي يكون الغرض منها الاستفادة من حكم تشريعي او تنظيمي أو استدراك خطأ مرتكب في وعاء الضريبة او في حسابها او في تقدير اسسها , ان يقدم شكوى اولية لدى إحدى الجهات مصدرة القرار كاجراء إلزامي , و تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي و لا يجوز ان تكون الرسالة المقدمة شفاهية<sup>2</sup> .

وتعد الشكاية المقدمة الى الادارة الضريبية من المكلف بالضريبة إجراء إداريا بحتا , أي انها تظلم إداري و ليست دعوى قضائية و بالاضافة الى هذا فإن لجان الطعن الادارية للضرائب المباشرة ترفض تلقائيا كل شكاية لم تقدم الى مدير الضرائب للولاية أو لإحدى الهيئات المختصة بالنظر في الشكوى , و الهدف من الشكاية التي يقدمها المكلف بالضريبة هو السماح بإجراء الحوار بين المكلف بالضريبة و الادارة الضريبية قبل عرض النزاع على القاضي المختص<sup>3</sup> .

### الفرع الاول : شكل و محتوى الشكوى

يمكن استخلاصها من نص المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري حيث جاء النص صريح و تضمن نقاط عديدة حول شروط و محتوى الشكوى الاولية حيث نصت المادة على ما يلي :

1. يجب ان تكون الشكوى فردية , غير انه يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم

الضريبة جماعيا , و اعضاء شؤكات الاشخاص الذين يعترضون على الضرائب

المفروضة على الشركة ان يقدمو شكوى جماعية.

2. لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع .

2 المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري مرجع سابق

3 الدكتور فريجة حسين ' إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر , دار العلوم للنشر و التوزيع , طبعة 2008 ص 16

1 الدكتور فريجة حسين , ص 15 مرجع سابق

3. يجب تقديم الشكوى منفردة , بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

4. تحت طائلة عدم القبول, يجب ان تتضمن كل شكوى :

- ذكر الضريبة المعترض عليها
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الانذار , و في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول , ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع او الدفع.
- عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبه باليد

غير ان الادارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى و تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه في اجل ثلاثين 30 يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام , و لاتسري الاجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 الا اعتبارا من استلام الادارة لجواب المكلف بالضريبة واذا تعذر الرد في اجل ثلاثين 30 يوما المذكورة اعلاه او كان الرد ناقصا , يقوم المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول<sup>1</sup>.

لخصت لنا المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية اهم الشروط الشكلية الواجب على المكلف بالضريبة التقيد بها وتدوينها على الشكوى الاولى و في المقابل اوجب على الادارة الجبائية استدعاء المكلف بالضريبة لتكملة الوثائق التي تدعم ادعاءاته كضمانة لحقوقه في اجل ثلاثين 30 يوما من تاريخ الاستلام و كذلك الامر بالنسبة للاجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من نفس القانون بحيث يبدأ حساب المدة اعتبارا من استلام الادارة لجواب من المكلف بالضريبة.

### الفرع الثاني: الآجال

نصت المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي :

---

1 المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

1- مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقطع ادناه, تقبل الشكاوي الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل او حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوي.

2- ينقضي اجل الشكوى في:

31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة انذارات جديدة في حالة او اثر وقوع اخطاء في الارسال , حيث توجه له مثل هذه الانذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تاكد فيه المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانون جراء خطأ او تكرار. عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى:

الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها اقتطاعات , ان تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر

الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها ان تعلق الامر بالحالات الاخرى

4- ملغاة

5- ملغاة

6- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى اجل قبل إنقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد<sup>1</sup>.

وضع المشرع الجزائري آجال قانونية لتقديم الشكوى تسري من يوم إدراج الجدول في التحصيل او حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوي و ذلك الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية, الا ان المشرع الجزائري أعطى ضمانات للمكلف بالضريبة في حالة وقوع

---

1- المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

خطأ في الإرسال من قبل الإدارة أو استلامه إندارات جديدة أو من السنة التي تم فيها الاقتطاعات ان تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر بحيث يمكن للمكلف بالضريبة تقديم شكوى في أجل اقصاه 31 ديسمبر من السنة الثانية التي اشتملتها الاحداث المذكورة اعلاه بحيث أن المشرع الجزائري راع حالات التي قد ترتكب فيها الإدارة اخطاء في الإرسال أو اصدار اقتطاعات جديدة لم تبلغ للمكلف بالضريبة حيث ضمن المشرع الجزائري حق المكلف بالضريبة في تقديم الشكوى لإثبات حقه و منعها من التقادم المسقط , بحيث يمكن للمكلف بالضريبة اثبات الخطأ في الإرسال أو ظهور إندارات أو اقتطاعات جديدة و بذلك يمكن له تدعيم ادعائه و ضمان حقه في تقديم الشكوى لدى الجهات المختصة, و من بين هذه الحالات الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو تكرار في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساريا إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها فعلا بوجود الإزدواج أو الخطأ في فرض الضريبة يبدأ حساب تاريخها من اليوم الذي تاكد فيه من وجود فرض الضرائب المذكورة .
- حالة الخطأ في إرسال الإندارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم استلام إندارات جديدة يبدأ حساب المدة من تاريخ إستلامه للإندارات الجديدة .
- حالة تعلق الأمر بإقتطاعات من المصدر فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع يبدأ حساب المدة من تاريخ الذي حصل فيه الاقتطاع من المصدر.
- حالة الضرائب المفروضة عن طريق الجدول، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل.
- في حالة الضرائب المسددة من طرفكم , فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها تسديد الضريبة.



- حالة التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري, فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة حصول الحدث الموجب لها يبدأ حساب المدة من تاريخ الحدث المذكور<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الوكالة

طبقاً لنص المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية و من اجل تبسيط إجراءات رفع الشكوي كتظلم اولى لدى المدير الولائي للضرائب او احدى الهيئات المختصة يمكن للمكلف بالضريبة ان كان أمياً او غير قادر على الامضاء او غير ملم بالجانب القانون والاجرائي لرفع الشكوى ان يستعين بمحامي او أي شخص يراه مناسباً , لذلك يحق له أن يقدم شكايته عن طريق: محام مسجل في نقابة المحامين أو شخص يمكنه التصرف قانوناً بإسم المكلف مثل رئيس المجلس الشعبي البلدي عن بلديته أو الوصي بحساب المكلف القاصر أو الأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب المتوفي وهؤلاء يلزمهم توكيل قانوني، حيث يجب إثبات الوكالة القانونية وهي عبارة عن وثيقة مدموغة تسلمها الادارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل كما يجب على كل شخص حائز على الوكالة أن يصادق على توقيع لدي مصالح البلدية المؤهلة قانوناً , غير انه لا يشترط تقديم الوكالة من المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على الاجراء الذين يتبعون او يعملون لدي المؤسسة و هذا ما جاء في نص المادة المذكورة اعلاه حيث نص المشرع الجزائري على جملة من الشروط للإستفادة من التأجيل القانوني للدفع حيث نص في المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي :

يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل.

يتعين على كل شخص حائز على وكالة و الذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيع له لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً.

1 الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب مرجع سابق

غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين و لا على إجراء المؤسسة المعنية. و الأمر كذلك ، إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج ان يتخذ موطنا له في الجزائر.  
و الأمر سواء، إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.  
و يجب تحت طائلة البطلان ، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ و مسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.

يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر<sup>1</sup>.

كما اكد المشرع الجزائري على ضرورة اتخاذ موطن في الجزائر بالنسبة للمقيمين خارج الجزائر لقبول الشكوى و ما يلحقها من ضمانات وفي اعتقادي ان الغاية من وضع المشرع لهذا الشرط هو كضمانة للمكلف بالضريبة من اجل ضمان وصول و صحة التبليغات هذا من جهة , ومن جهة أخرى تقليص المدة في النظر في الشكوى و الفصل فيها في اقرب وقت.

### المطلب الثالث: التأجيل القانوني للدفع

يعد التأجيل القانون للدفع ضمانة للمكلف بالضريبة في وقف او تأجيل مؤقت للإجراءات مباشرة قابض الضرائب لإجراءات التحصيل الى حين البت او الفصل في القضية محل النزاع اذا طلب الاستفادة من هذا الاجراء ضمن شكواه.

لقد جاء هذا الحق تطبيقاً لأحكام المادتان 74 و 172 / 4 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017 و قد عرف هذا الحق بأنه تقديم طلب ثانوي مرفق بالطلب الرئيسي في الشكوى الأصلية، يتضمن إرجاء تأجيل دفع المقدار المتنازع.

#### الفرع الاول: شروط التأجيل القانوني للدفع :

ويقصد بها مجموعة الشروط الضامنة للإستفادة من حق تأجيل قسط من الحقوق الة حين الفصل في الشكوى و هي تتلخص في :

1 المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري مرجع سابق

**أولاً: التقدم بشكاية نزاعية أمام إدارة الضرائب :** إذ يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكوى إلى إدارة الضرائب المختصة وفقاً للمواد 71 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية حيث ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً في الضريبة التي فرضت عليه، وتودع الشكوى وفق الشروط والآجال المشار إليها في المواد 72.75.76 من القانون ذاته ، كما يجب ان يتقدم بهذا الطلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن الشكوى كما يجب على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الديون الجبائية المحيغ عليها.

### **ثانياً: المطالبة صراحة بالإستفادة من إرجاء دفع الضريبة :**

يجب أن يكون الذي ينازع في الضريبة المفروضة عليه ونقصد المكلف بالضريبة أن يذكر صراحة في الشكوى، أنه يلتزم من إدارة الضرائب إفادته بإرجاء دفع الضريبة وفقاً للمادة 74 من انون الإجراءات الجبائية مع تحديد المبلغ أو أساس التخفيض التي يراها مؤسسة<sup>1</sup>.

**ثالثاً: إثبات دفع مبلغ يساوي 30 % من هذه الضرائب لدى القابض :** وعليه فإن ارجاء الدفع

يخص فقط نسبة 70 بالمائة المتبقية من إجمالي الديون المتبقية فقط.

**رابعاً: تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.**

ما يمكن ان نستخلصه فيما يتعلق بإجراءات طلب التأجيل فإنه بمراعاة المكلف بالضريبة لهذه الإجراءات يستطيع أن يستفيد من وقف و تأجيل تحصيل الديون الى غاية الفصل في الشكوى ، إذ تعتبر هذه الإجراءات مهمة لضمان حقه عند طلبه للتأجيل ، وعدم مراعاتها قد يؤدي به إلى فقدان حقه.

### **الفرع الثاني: الاستثناءات**

- خلال المرحلة القضائية، لا يكون تحصيل الغرامات المفروضة إلا بعد النطق النهائي لقرار المحكمة. غير أنه يمكنكم الاستفادة من تأجيل الدفع خلال أجل إرجاء دفع الحقوق بالدرجة الأولى، بموجب أحكام المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011، شريطة ضمان تحصيلها.

1 غرمة مصطفى ،حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر اكديمي ، جمعة

- يجب إعداد طلب التأجيل المذكور (التأجيل الواجب تنفيذه) طبقاً لأحكام المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
  - لا يوقف تأجيل الدفع سريان غرامات التحصيل المطبقة فيما يخص التسديد المتأخر. يستمر خصم هذه الغرامات من تاريخ استحقاق فرض الضرائب محل النزاع<sup>1</sup>.
- و في جميع الاحوال تقوم الادارة الجبائية بمجموعة من التدابير من بينها :
1. تحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب إرجاء الدفع، وذلك بناءً على المعطيات التي تتضمنها الشكوى.
  2. إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليمياً، بموجب رسالة، يبين فيها بأن للمكلف بالضريبة الحق في إرجاء الدفع للضريبة.
  3. دور قابض الضرائب المختص إقليمياً: إذ يكمن دوره قبل تقديم الطلب و بعد الفصل فيه حيث أنه في المرحلة الأولى يقوم بإستلام مبلغ الضمانات مقابل وصل يسمح للمكلف بتقديم طلبه ثم في المرحلة الثانية يبلغ القابض بالقرار المتخذ ليقوم بالتحصيل في حالة رفض الطلب<sup>2</sup>.
- عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون<sup>3</sup> ( وصل استلام شكوى ) وتسجل الشكاية في سجل خاص لهذا الغرض و اخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع ثم تحال الشكاية لمفتش<sup>4</sup> الضرائب لدراستها وإعطاء رايه فيها , بحيث يحرر تقريراً و يثبت فيه المقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع و يرسل الملف الى مديرية الضرائب بالولاية ليتخذ بشأنه مدير الضرائب للولاية القرار المناسب<sup>5</sup> , و يتخذ قرار المدير الولائي للضرائب او مدير مركز الضرائب و مدير المركز الجوارى للضرائب أو مدير

2 الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب مرجع سابق.

1 عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لإسكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، موسم 2012-2013 ص20

2.3.4 : الدكتور فريجة حسين , اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر , دار العلوم للنشر و التوزيع طبعة 2008 ص23.

المؤسسات الكبرى قراراً إما رفض كلي أو توجيه امر بالتخفيض الجزئي أو الكلي الى قابض الضرائب المختص.

الا انه في حالة الرفض الكلي أو الجزئي يمكن للمكلف بالضريبة ان يلجأ الى الطعن الولائي كإجراء اختياري بعد تبليغه بالقرار اوبعد نهاية آجال البت في الشكوى عند سكوت الادارة الجبائية وعد البت في الشكوى.

**المطلب الرابع: ضمان اجراء طعن في القرار امام لجان الطعن كإجراء اختياري.**

نصت المادة 80 من ق إ ج على ما يلي : يمكن حسب الحالة، للمكلف بالضريبة

الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة<sup>1</sup>.

حيث يمكن للمكلف بالضريبة ان يطعن في القرار الصادر من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب امام اللجنة المختصة في اجل 04 أربعة أشهر من يوم التبليغ بالقرار.

و كضمانة للمكلف بالضريبة من اجل وقف اجراءات المتابعة والتي تخص تحصيل الديون التي على عاتقه بحيث يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع . حسب نص المادة 80 / 02 من ق ا ج

كما تجب الاشارة الى انه في حالة مباشرة المكلف بالضريبة لاجراءات الطعن اما المحكمة الادارية دون مروره على لجان الطعن المختصة يفقده ذلك ضمانات اجراء الطعن امام هذه اللجان وهذا ما نصت عليه نفس المادة في فقرتها الثالثة : لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

1 المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

كما ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من قانون الاجراءات الجبائية.

كما تختص هذه اللجان بحسب مفهوم المادة 81 من ق إ ج بإمكانية إبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا بالنسبة للرسوم على رقم الاعمال , و الرامية إما الى تصليح الإخطاء المرتكبة في الوعاء او حساب الضريبة , وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>1</sup>.

وهي ملزمة وفقاً للفقرة الثانية من نفس المادة بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول او بالرفض صراحة في اجل أربعة 04 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة , فإن لم تبدي اللجنة قرارها في هذا الاجل المذكور اعلاه فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن , وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة ان يرفع دعوى الى المحكمة الادارية في أجل 04 أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن.

يجب ان تعلق الآراء الصادرة عن اللجان, كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الادارة, أن تحدد مبالغ التخفيض او الاعفاء الذي قد يمنح للشاكي , و تبلغ التخفيضات او الاعفاءات المقررة الى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة , من طرف مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب<sup>2</sup>.

### الفرع الاول : لجان الطعن المختصة

و في ما يلي نستعرض لجان الطعن المختصة و التي يمكن للمكلف بالضريبة توجيه الطعن الى رئيسها حسب اختصاصها :

نصت المادة 81 مكرر: تنشأ لجان الطعن الآتية :

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و تتشكل من :

- محافظ حابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات رئيساً.
- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.

2 المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

2 المادة 81 فقرة 2 و 3 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري مرجع سابق

- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلف بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية
- المدير الولائي للضرائب , او حسب الحالة, رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب او ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير او رئيس مصلحة رئيسية.

في حالة وفاة او استقالة او إقالة أحد اعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد. يمكن للجنة ان تظم, إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه على الاقل رتبة مفتش مركزي للضرائب , يعينه المدير الولائي للضرائب. يخضع اعضاء اللجنة للإلتزام بالسر المهني المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية.

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرانات ( الضرائب المباشرة الرسوم على رقم الاعمال ) أقل او يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 دج و التي سبق و ان أصدرت الادارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي او الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة

الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

(2) تنشأ، لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وتتشكل من :

- محافظ حساباتيعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبون المعتمدون، رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير؛

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرينة، برتبة نائب مدير؛

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير؛

- ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير؛

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة ؛

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

-ممثل (1) عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبون المعتمدون.

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبير موظف يكون له صوتا استشاريا.

توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه على الاقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعينه المدير الجهوي للضرائب.

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات المهنية.

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا



الغرض، يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

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

3- تنشأ، لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وتتشكل من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير؛

- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- مدير كبريات المؤسسات.

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة ، يتم القيام بتعيين جديد. يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبير موظف يكون له صوتا استشاريا. يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة. تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاءها. تبدى اللجنة المركزية للطعن رأيا حول ما يأتي:

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

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع، لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي .

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة<sup>1</sup>.

ما يمكن استخلاصه ان المشرع وضع ضمانا لصالح المكلف بالضريبة او طريق طعن ثاني اختياري يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء اليه إن أراد الطعن في قرارا المدير الولائي للضرائب او احدى الهيئات المختصة و هو الطعن اما اللجان المختصة سواء كانت ولائية او جهوية او وزارية .

كما تجب الاشارة أيضا الى ان المشرع عمد الى إلغاء لجان الطعن على مستوى الدائرة في التعديل الجديد لقانون المالية لسنة 2016 بموجب المادة 27 .

**الفرع الثاني: اهم الضمانات المعتمدة امام لجان الطعن المختصة.**

تمنح للمكلف بالضريبة ضمانات قانونية أثناء تقديمه للطعن لرئيس اللجنة المختصة ببرزها في نقاط عديدة:

**1. يمنح القانون للمكلف بالضريبة إمكانية ايداع طلب تأجيل الدفع من جديد بنسبة**

**20 % بالمائة من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع للإستفادة من هذا الطلب، في حين**

---

1 المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري (مرجع سابق)

- أن من لم يستفد ومن هذا الحق في مرحلة النزاع أمام الإدارة الضريبية بسبب عدم تقديمهم لهذا طلب ضمن شكاوهم، فإنه لا يمكنهم الاستفادة من هذا الإجراء أمام لجان الطعن إلا بعد أن يسددوا، ما نسبته 50% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع ، وذلك حسب المادة 80 فقرة 02 من ق إ ج : الطعن لا يعلق الدفع و لكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع .
2. ويجب على رئيس اللجنة المختصة بالنظر في الطعون تبليغ المكلف بالضريبة بالإستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ عقد اللجنة لإجتماعها ويتم تحديد تاريخ الإجتماع من طرف الرئيس ولا يتم عقده إلا بعد بلوغ النصاب القانوني وبحضور الأغلبية ، وبعد دراسة القضية من كل جوانبها يصدر الرأي بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.
3. يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار او خبير جبائي او اي شخص يراه مناسباً و يحضر إجتماعات اللجنة و يمثلها هذا ما تضمنته المادة 81 مكرر : .... . وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم....الخ.
4. كما يمكن للمكلف بالضريبة متى لم تصدر اللجنة قرارها الصريح في الطعن المرفوع أمامها في أجل ( 4 ) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديمه إلى رئيس اللجنة، وإن لم تبدي قرارها في الأجل المحدد فإنه يعد رفضاً ضمناً للطعن، وهنا يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام القضاء أي المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر من إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت فيه. المادة 81 فقرة 02 من ق إ ج: تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول او بالرفض صراحة في اجل أربعة 04 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة ، فإن لم تبدي اللجنة قرارها في هذا الاجل المذكور اعلاه فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن ، وفي هذه الحالة يجوز

للمكلف بالضريبة ان يرفع دعوى الى المحكمة الادارية في أجل 04 أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن<sup>1</sup>.

في حالة صدور رأي يتضمن التخفيض أو الإعفاء من الضريبة، يبلغ المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس، وفي جميع الحالات يتم تبليغ المكلف بالضريبة في أجل شهر من صدوره وذلك حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب<sup>2</sup>.

خلاصة هذا المبحث يمكن القول ، بأن مجمل الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه المرحلة ، الهدف منها هو عدم وصول النزاع إلى الجهات القضائية ، وذلك لإضفاء نوع من النقاش والحوار مع المكلف بالضريبة و تقريب وجهات النظر بين الأطراف قبل اللجوء الى المحكمة الادارية.

فمعظم الملاحظات سواء كانت شفوية او كتابية و التي تنثار أثناء النزاع وخاصة في الإجراءات المقترنة بالتحقيق او امام الجان المختصة هو من اجل إقامة جو من ثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف حيث يمكنها أن تؤدي إلى التقليل من النزاع مستقبلاً.

---

1 المادة 81 فقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

2 مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة لنيل ،

المدرسة العليا للقضاء، الجزائر ، 2008 ، ص 20

## المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى القضائية

هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية تضمنها قانون الاجراءات الجبائية بالاضافة الى قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، خلال سير الدعوى الضريبية و هذا ماسنحاول التطرق في هذا المبحث عن طريق التركيز على اهم الضمانات للمكلف بالضريبة المطروحة خلالها وعليه سوف ننتناول بالدراسة في هذا المبحث الى اهم النقاط التي اشار اليها قانون الاجراءات الجبائية الجزائري بشيء من التفصيل على النحو التالي :

- المطلب الاول : الضمانات المقترنة بالمواعيد رفع الدعوى
- المطلب الثاني: التحقيق الاضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة.
- المطلب الثالث: إنهاء الخصومة.
- المطلب الرابع: ضمانات حق الطعن
- المطلب الخامس : ضمان امكانية الطعن في قرار الغلق المؤقت بطريق الاستعجال

## المطلب الاول: الضمانات المقترنة بالمواعيد رفع الدعوى.

إن الأصل العام في المنازعات الجبائية أن لها مواعيد محددة ترفع من خلالها الدعوى القضائية أمام المحكمة مثلها مثل المنازعات الإدارية وهذه المواعيد محددة قانونا، وقد جاءت في نصوص خاصة، وتجاوز هذه الآجال يجعل الدعوى مرفوضة شكلا<sup>1</sup>.

وقد جاءت آجال رفع الدعوى الضريبية من خلال نص المادة 82 من ق.إ.ج: " يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم إستلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه".

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه، في القرارات المبلغة من طرف الإدارة.

يمكن لكل متشكك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين أعلاه 02/76 والمادة 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة 4 الموالية للأجل المذكور<sup>2</sup>.

من خلال هذا النص يمكن القول بأن المبدأ العام في رفع الدعوى الضريبية يبدأ في أجل 04 أشهر يبدأ حسابها من تاريخ إستلام الإشعار الذي سيبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير مركز الضرائب أو مدير المركز الجوازي المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، فإذا ما قام مدير الضرائب بتبليغ المكلف بالقرار المتخذ بشأن الشكوى إلى المكلف فإنه في هذه الحالة لا يثار أي إشكال حيث إن تاريخ التبليغ هو نقطة بداية حساب آجال رفع الدعوى القضائية ما لم يختار المكلف اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.

وفي حالة رفع الدعوى خارج الآجال يمكن للمكلف أن ينازع في مسألة تبليغ الإشعار فإذا إستطاع أن يثبت خطأ إدارة الضرائب فإن الأجل يكون مفتوحاً، ولكن السؤال الذي يثار فيما

1. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق،

جامعة قسنطينة، السنة لجامعية، 2008، ص 102.

2. المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري مرجع سابق.

يتعلق بعدم جواب الإدارة على الشكوى الضريبية خلال الأجل المقرر لجوابها والمقصود به هل يبدأ حساب الأجل ( 04 ) أشهر من تاريخ إنقضاء المهلة المخصصة للجواب أم يبقى مفتوحاً، ولا يبدأ حسابه إلا من يوم صدور القرار من الإدارة؟ والجواب جاء في الفقرة الثانية من المادة 82 من ق.إ. ج بأن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر 04 الموالية للمدة المذكورة أعلاه وجوازية رفع هذا النزاع بعد إنتهاء المدة المحددة جاءت مقصودة من المشرع أي أنه يمكن للمكلف بالضريبة إنتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد إنتهاء أجل الرد الممنوح لها حسب الفقرة الثانية من المادة 76 من ق.إ. ج : بيت رؤساء مراكز الضرائب و رؤساء الماكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لإختصاص كل منهم في أجل أربعة 04 أشهر إعتباراً من تاريخ إستلام الشكوى<sup>1</sup>.

وبالتالي فإن المكلف له الخيار في هذه الحالة بين

1. إما أن يرفع دعواه مباشرة بعد إنتهاء آجال الرد.
2. إما أنه ينتظر الرد حتى ولو كان خارج الأجل ثم يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر من تاريخ هذا الرد.

### المطلب الثاني: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة.

جاء في القسم الرابع من قانون الاجراءات الجبائية ان من بين الإجراءات الخاصة للتحقيق في المنازعات الجبائية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق و طلب الخبرة ، كونهم من بين أهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية لذا سوف نتطرق اليهم بشيء من التفصيل على التوالي:

#### 1. التحقيق الإضافي.

حيث نصت عليه المادة 85 فقرة 01 من ق.إ. ج" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة<sup>2</sup>.

و تجب الإشارة الى ان المشرع الجزائري قد ألغى الفقرة 02 من المادة 85 والتي تنص يكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم.

1 المادة 76 فقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

2 المادة 85 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

## 2. مراجعة التحقيق

جاء في الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية والتي تنص على مايلي : في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي او وكيله, على يد احد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمرافبة الأولى ، يعين العون المكلف باجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب. يحدد الحكم القاضي بهذا الاجراء , مهمة العون و المدة التي يجب عليه ان يجري خلالها مهمته.

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً, و يضمه ملاحظات الشاكي و نتائج المراقبة التي قام بها و يبدي رأيه.

يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية التي امرت بهذا الاجراء<sup>1</sup>.

ففي هذه الحالة من التحقيق تكون إذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الاولى و بحضور الشاكي او وكيله .

وبعد الإنتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير المحضر الذي يضم ملاحظات المشتكي.

كما يجب على المدير الولائي للضرائب إيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الادارية التي امرت بهذا الاجراء و ذلك وفقاً للفقرة الاخير من نص المادة 85.

## 3. ضمانات اجراء الخبرة

تمثل الخبرة أحد الاجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تامر به الغرفة الادارية حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية و يبدون ملاحظاتهم و يقومون بإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعات<sup>1</sup>.

1.المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق



اذ يمكن للقاضي الإداري بطلب من الخصوم وتحديدًا المكلف بالضريبة ، الرجوع إلى الخبرة القضائية أو طلب الخبرة القضائية في كل المسائل التي تستلزم الفصل فيها إستيعاب نقاط فنية لا يستطيع القاضي الإمام بها، إلا انه لا يجوز للمحاكم أن تبالغ من إستعمال هذا الحق لأنه قد يؤدي إلى مضار قد تلحق بالخصوم بسبب تكليفهم مصاريف باهظة وتعطيل الفصل في النزاع<sup>2</sup>.

إلا أن هذا الحق يعتبر من الضمانات الأساسية التي حولها المشرع للمكلف بالضريبة لإعتبار أن إجراء الخبرة القضائية من الممكن أن يغير من مجريات سير الدعوى القضائية وقد نظم المشرع إجراء الخبرة في المادة 858 من (ق.إ.م.إ) والتي تحيلنا إلى المواد من المادة 125 إلى 145 من نفس القانون، وقد تطرق إليها قانون الاجراءات الجبائية في نص المادة 86 حيث نص على ما يلي: 1- يمكن ان تأمر المحكمة الادارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا و إما بناءا على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية ، و يحدد الحكم القضائي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء<sup>3</sup>.

وطلب التعيين هذا يقدمه المكلف بالضريبة إلى القاضي الذي له السلطة التقديرية في الموافقة على الطلب أو رفضه، وهذا ما نستشفه من المادة 77 من القانون 09-08 "يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى، أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناءا على طلب كل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل والاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي قد تحدد مآل النزاع<sup>4</sup>". كما نصت المادة " 76 يجوز الأمر بإجراء التحقيق في أي مرحلة تكون عليها الدعوى<sup>5</sup> " من خلال هذه النصوص نجد بأن طلب تعيين الخبير من قبل المكلف بالضريبة يخضع إلى سلطة القاضي التقديرية ولذلك لكي يكون هذا الطلب مؤسسا لأبد من أن يبرر الأسباب التي دعت به إلى هذا الطلب ويبين إسم ولقب الخبير مع تحديد التخصص ويوضح النقاط التي تدرج فيها مهمة الخبير تحديدا دقيقا والجدول الزمني للخبرة وذلك بتعيين أجل إيداع الملف.

2. الدكتور حسين فريجة ، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر مرجع سابق ص93

3. غرمة مصطفى ، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي مذكرة لنيل شهادة ماستر اكايمي ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية كلية الحقوق تخصص قانون اداري 2013/2014 ص42.

1 و 4 المادة 86 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

2 و 3 المواد 77 و 76 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية ، رئاسة الجمهورية ، الامانة العامة للحكومة ، سنة 2008

والنقطة الإيجابية الثانية التي نستنتجها من خلال هذه النصوص هي أن طلب تعيين الخبير يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم به في أي مرحلة من مراحل التقاضي.

• **رد الخبير :** حسب الفقرة الرابعة من نص المادة 86 من ق إ ج و التي تنص : لكل طرف ان يطلب رد خبير المحكمة الادارية و خبير الطرف الاخر, و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الادارة<sup>1</sup>.

يحق للمكلف بالضريبة طلب رد الخبير سواء كان هذا الخبير معين من قبل المحكمة الإدارية أو من قبل الإدارة الجبائية، ولا بد أن يكون هذا الطلب مبررا حتى يقبل وذلك في أجل ( 08 ) أيام إعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله الرد، ويفصل في هذا الطلب بعد رفع الدعوى على الخصم إستنادا للمادتين 132 و 133 من ق إ.م. إ<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: إنهاء الخصومة.

جاء في نص المادة 87 الفقرة الاولى من ق إ. ج : يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمغة يوقعها بيده أو من طرف وكيله<sup>3</sup>.

وفقا لما جاء في المادة فإنه يمكن للمكلف أن يتنازل عن الخصومة بان للمكلف بالضريبة له حق اخر أثناء سير الدعوى الضريبي حيث يتمثل هذا الضمان أو الحق في حق التنازل عن الخصومة وهوة إجراء يسبق النطق بالحكم حيث يستطيع المكلف بموجبه أن يتنازل عن الخصومة التي رفعهما، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة التي رفعها، فيتم ذلك بموجب طلب موقع من طرف المشتكي أو المحامي إذ يتضمن في هذا الطلب إبداء رغبته في التنازل عن الخصومة دون قيد

---

1 . غرمة مصطفى مرجع سابق ص43

2 .المادة 87 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق

3 . غرمة مصطفى مرجع سابق ص44

أو شرط، كما يمكن أن يكون هذا التنازل بموجب تصريح يثبت فيه بمحضر يحرره رئيس أمناء الضبط، وإذا كان المدعي عليه قد سبق وقدم طلبا مقابلا أو دفعا بعدم القبول أو دفعا في الموضوع فإن سحب الطلب يكون معلقا على قبول المدعي عليه.

كما تجدر الإشارة إلى أن سحب الطلب والتنازل عن الخصومة لا يؤدي إلى سقوط حق المكلف بالضريبة في حق رفع الدعوى من جديد حيث إن أثره يتوقف فقط على إنهاء الخصومة القائمة، كما يمكنه سحب الطلب متى رأى أن وسائل دفاعه لتكفيه لتأسيس طلبه فينهى الخصومة بالسحب على أمل إن يتحصل على وسائل دفاع جديدة تمكنه من رفع الدعوى من جديد<sup>1</sup>.

وفي حالة صدور قرار من المحكمة الادارية المختصة وحصول التبليغ يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الاحكام الصادرة عن الجهات القضائية الادارية امام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط و وفق للاجراءات المنصوص عليها بموجب احكام القانون المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية و ذلك وفقا لنص المادة 90 من ق إ ج.

#### المطلب الرابع: ضمانات حق الطعن

خول المشرع الجزائري المكلف بالضريبة من ضمانات الطعن في الاحكام الصادرة عن الجهات القضائية الادارية وفقا لنصوص و الشروط المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية والادارية و بموجب نص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث نص على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ، و على أن يكون ذلك ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية<sup>2</sup>.

و في المقابل أجازت المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية ، لكل من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال إختصاصه ، الإستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية ، إلا أنها إقتصرت ذلك في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على إختلاف أنواعها و المؤسسة من قبل مصلحة الضرائب<sup>3</sup>.

---

1.2. المادتين 90 و 91 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق.

و بهذا يكون للمكلف بالضريبة الحق في المعارضة والاستئناف إضافة الى الطعن في الحكم  
المستأنف أمام مجلس الدولة على النحو التالي :  
**الفرع الاول : المعارضة امام المحكمة الادارية.**

المعارضة هي طريق من الطرق العادية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة وذلك عند صدور الحكم  
الغيابي في حقه والهدف منها الغاء أو تعديل الحكم الغيابي الذي صدر ، والفصل في القضية من  
جديد وتكون المعارضة أمام الجهة التي أصدرت الحكم.  
أما فيما يتعلق باجال المعارضة فإنها شهر واحد ابتداءً من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار  
الغيابي حيث ترفع المعارضة وفق الشكل المقرر لعريضة إفتتاح الدعوى ويجب أن يرفق معها  
نسخة من الحكم المطعون فيه تحت طائلة عدم القبول شكلاً ، وعند صدور الحكم من قبل القاضي  
يصبح غير قابل للمعارضة من جديد<sup>1</sup> .

وإجراءات المعارضة أمام المحكمة الإدارية منظمة في المواد ( 953 ) و ( 954 ) والمادة 955  
( ) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>2</sup> ، حيث يستشف من خلال هذه النصوص بان  
المعارضة تكون في الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية بحيث ترفع خلال شهر  
واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم، كما أن للمعارضة أثر موقف للتنفيذ .

### **الفرع الثاني :الاستئناف أمام مجلس الدولة**

وفقا لنص المادة 90 من ق.إ. ج فإنه يمكن الطعن في الأحكام الصادر عن الجهات القضائية  
الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها، وكمبدأ عام  
فإن المادة 90 تحيلنا إلى القواعد العامة في ق.إ.م. إ والقانون رقم 89-01 المتعلق بتنظيم  
مجلس الدولة وبالتالي تكون الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعات  
الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة<sup>3</sup> ، وعليه فإنه لكي يضمن المكلف بالضريبة

---

1. طاهري حسين مرجع سابق طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية  
للنشر والتوزيع سنة 2005 ص176

2. المواد 953 و 954 و 955 من قانون الاجراءات المدنية والادارية مرجع سابق

3 و 4 .بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، منشورات بغدادي، طبعة ثانية، الجزائر، 2011 ، ص80

إستيفاء هذا الحق، فإن عليه أن يراعي بعض الشروط التي لا غنى عنها ولكي يقبل الإستئناف، كتوفر الصفة والمصلحة في المكلف بالضريبة بالإضافة إلى الجهة التي صدر عنه الحكم المستأنف أي المحكمة الإدارية المختصة أصدرت حكماً ابتدائياً لأن القرارات الصادرة في المواد الضريبية عن المحكمة الإدارية تصدر ابتدائياً إلا ما كان متعلقاً بالضرائب الغير مباشرة وهذا إستثناء.

وفي جميع الحالات لا بد من أن تكون العريضة في ورق مدموغ مقدمة إلى محامي معتمد لدى مجلس الدولة ، أما أجل الإيداع فإنها شهرين من يوم التبليغ الرسمي للحكم الى المكلف بالضريبة وتخفيض إلى 15 يوماً بالنسبة للأوامر الإستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة<sup>1</sup>

وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن ميعاد تقديم الإستئناف يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان الميعاد وتقديم طلب الإستئناف وفقاً للأحكام المادة 319 من قانون الإجراءات المدنية الادارية" في حالة وفاة المحكوم عليه ، لا يستأنف سريان الأجل الا بعد التبليغ الرسمي للورثة ، ويكون التبليغ الرسمي صحيحاً إذا تم في مسكن المتوفى<sup>2</sup> . "

### الفرع الثالث: الطعن امام مجلس الدولة

يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة ، ولعدم وجود نصوص خاصة تحكم هذا الطعن في قانون الإجراءات الجبائية، فإنها تحيلنا إلى القواعد العامة الواردة في ق.إ.م. إ.و بالرجوع إلى هذا القانون نجد المواد من 963 إلى 969 ، فيه بأن للمكلف بالضريبة الحق في التماس إعادة النظر وتصحيح الأخطاء المادية.

1. إلتماس إعادة النظر: للمكلف بالضريبة الحق في أن يرفع هذا الإلتماس أمام مجلس

الدولة بناءً على إعادة النظر في الحكم وذلك في إحدى الحالتين الواردتان في المادة 976 من ق.إ.م. إ.و:

- إذا إكتشف أن القرار قد صدر بناءً على وثائق مزورة قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة .

1. المادة 950 من قانون الاجراءات المدنية والادارية مرجع سابق

2. محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009 ، ص9

- إذا حكم على الخصم بسبب عدم تقديمه وثيقة قاطعة كانت محتجزة عند الخصم. في حين أجل الطعن بالتماس إعادة النظر أمام مجلس الدولة محدد بشهرين يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار أو من تاريخ إكتشاف التزوير أو من تاريخ إسترداد الوثيقة المحتجزة بغير حق من طرف الخصم.

## 2. تصحيح الخطأ المادي : يقصد بالخطأ المادي العرض الغير الصحيح لوقائع مادية أو تجاهل

وجودها<sup>1</sup> و يشترط لقبول طلب الطعن لتصحيح الخطأ المادي شروط محددة وهي:

- من حيث المحل لا بد من أن يكون القرار صادرا عن مجلس الدولة وأن يكون حضوريا بمفهوم المخالفة فالقرارات الموصوفة بالغيابية لا تقبل الطعن فيها بالتصحيح.

- من حيث السبب أن يكون القرار المطعون مشوبا بخطأ مادي يتمثل في سقطات القلم أو الكتابة أو أخطاء في الحساب أو الأرقام أو خطأ القاضي في التبصر أو السهو عن الفصل في إحدى الطلبات.

- من حيث الميعاد فإن أجل الطعن بتصحيح الأخطاء المادية يرفع أمام الهيئات القضائية الإدارية خلال مدة شهرين من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ المادي.<sup>2</sup>

## المطلب الخامس : ضمان امكانية الطعن في قرار الغلق المؤقت بطريق الاستعجال

خصص المشرع الجزائري لموضوع الإستعجال في المادة الجبائية الفصل السادس من الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، وقد تضمن هذا الفصل نصا وحيدا هي المادة 948 مفاده أن يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ، وكذا لقواعد الإستعجال في المادة الإدارية الواردة بالباب الثالث من قانون الإجراءات<sup>3</sup>.

1. المادة 287 من قانون الاجراءات المدنية والادارية مرجع سابق

2. محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص 367

3. المادة 948 من قانون الاجراءات المدنية و الادارية مرجع سابق.

4. المادة 146 البند الرابع من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية ، نجد أن هذا الأخير لم يتناول طابع الإستعجال إلا من خلال المادة 146 منه ، والتي أجازت إمكانية الطعن بطريق الإستعجال في قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري المتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، بحسب الحالة ، كما لا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق ستة 06 أشهر وتعتبر هذه الأخيرة ضمانا للمكلف بالضريبة ، ومن بين ما جاءت به المادة 146 من ق إ ج ما يلي:

"يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار ، من أجل رفع اليد ، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي ، بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت<sup>1</sup> ."

و نلاحظ أن نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية لم يتضمن في الحقيقة أحكاما خاصة تختلف عن تلك الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، وكما أنه إقتصر على ذكر إجراء الغلق المؤقت دون باقي الإجراءات الأخرى للمتابعة.

وهناك من يرى أن عبارة " لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت " يكتنفها الكثير من الغموض ، حيث أنه لا جدوى من إيجازة الطعن عن طريق الإستعجال إذا كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ.

و بالتالي فإن الأحكام الإجرائية للإستعجال في المادة الجبائية تخضع في مجملها لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية نظرا لغياب ما يمنع و يقيد ذلك من قواعد إجرائية خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

و مما تجدر الإشارة إليه أن الطلبات أو الطعون الإستعجالية في المادة الضريبية ترتبط كلها بالإجراءات التنفيذية للتحصيل الضريبي الإجراءات التنفيذية للمتابع من دون تلك الإجراءات المتعلقة بمادة الوعاء الضريبي والتي تكون عادة محل دعوى الموضوع أمام قاضي الموضوع ، و على إعتبار أن مرحلة تحصيل الضريبة مرحلة تنفيذية تلي مرحلة تحديد وعائها<sup>2</sup>.

---

1 .عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، الجزائر ، عين مليلة ، دار الهدى الطبعة الثانية ، 2008 ص

## المطلب السادس : الضمانات الاستثنائية و المتعلقة بتسديد الدين الجبائي.

تعتمد المديرية العامة للضرائب في بعض المناسبات و تجسيدا لأحكام و نصوص تضمنها قانون المالية الى تقديم تسهيلات في فائدة المكلفين بالضريبة لتسديد دينهم الجبائي و تبسيط إجراءات التحصيل و ذلك عن طريق اصدار نشرات خاصة وبلاغات تتضمن إجراءات معينة لفائدة فئة معينة من المكلفين بالضريبة.

و بالرجوع الى احكام قانون المالية لسنتي 2015 و 2017 تضمن تسهيلات لفائدة المؤسسات و التجار و الحرفيين المدينين اتجاه الخزينة العمومية نوردها في نقاط على التوالي:

### • تطهير الديون الجبائية دون دفع لغرامات التحصيل:

يمنح هذا الإمتياز، المتضمن في المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015، للمكلفين بالضرائب الذين يقومون بتسديد كلي و على دفعة واحدة أصول الديون الجبائية للإستفادة من إعفاء كلي، مسبق و دون تقديم طلب، من غرامات التحصيل المترتبة على هذه الديون.

### • الدفع المقسط :

يرمي هذا الإجراء، المكرس بأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة و متممة بالمادة 60 من قانون المالية لسنة 2017، إلى تمكين المكلفين بالضرائب من تسديد ديونهم على أقساط و فق جدول قد يصل إلى 36 شهر مع تسديد دفعة أولية لا تتجاوز 10% من مجموع الديون<sup>1</sup>.

### • جدولة الديون الجبائية :

يسمح هذا الإجراء المتضمن في قانون المالية لسنة 2017 المادة 90 للمؤسسات التي تواجه ضائقة مالية و التي تقدم المبررات الكافية عن ذلك، بجدولة ديونها الجبائية على مدة قد تصل إلى 36 شهر مع إعفاء كلي و مسبق لغرامات الوعاء و التحصيل في حالة ما إذا احترمت

2 . تسهيلات في فائدة المكلفين بالضريبة لتسديد ديونهم الجبائية ، بلاغ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، سنة 2017.



المؤسسات المعنية إلتزاماتها المبرمة مع قابض الضرائب . فعلى المكلفين المعنيين الراغبين في تسوية وضعياتهم الجبائية التقرب من قباضات الضرائب التابعين لها للإسفسار أكثر عن هذه التسهيلات و تقديم طلباتهم<sup>1</sup>.

## الخاتمة:

من خلال دراستي لموضوع ضمانات المكلف بالضريبة الواردة في قانون الاجراءات الجبائية بصفة خاصة, و قانون الاجراءات المدنية والإدارية بصفة عامة, يمكن القول بأن

---

1 . تسهيلات في فائدة المكلفين بالضريبة لتسديد ديونهم الجبائية , بلاغ , مرجع سابق

المشروع الجزائري أولى إهتمام الى حد ما بضمان حقوق المكلف بالضريبة بإعتباره ممنون و مساهم في الأعباء العامة للدولة حيث ألزم الادارة الجبائية بإحترام مجموعة من الاجراءات القانونية و المقررة أساسا لحق الرقابة المنوطة بها على المكلف بالضريبة, حيث ألزمها تحت طائلة بطلان الاجراءات بوجوب التقيد الصارم بها وأي إخلال او إهمال او تقصير يضعها تحت طائلة بطلان الاجراء المفروض عليه, حيث ألزم المشروع الجزائري الادارة الجبائية خلال مرحلة التحقيق على إختلاف صورته اشكاليه على وجوب إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق المزمع إجراؤه عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة و إعطائه مهلة كافية لتحضير نفسه مع إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره هو.

كما ألزم الادارة الجبائية على إحترام شروط معينة خلال مرحلة التحقيق وهي ان يكون العون الذي يباشر مهمة التحقيق برتبة مفتش على الأقل و ان يلتزم بالسر المهني والذي يطلع عليه خلال مرحلة التحقيق و ان يجرى هذا التحقيق خلال مدة محددة لا يمكن للإدارة ان تتماطل خلالها أو ان تؤخره مع وجوب إجراء نقاش شفوي و وجاهي مع المكلف بالضريبة خلال مرحلة التحقيق.

كما ألزم المشروع الجزائري الإدارة الجبائية على وجوب إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المتوصل اليها بعد إختتام عملية الرقابة عن طريق البريد المضمون وإعطائه مهلة للرد.

و من اجل بعث نوع من الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة و إبعاد شبح الخوف من تجدد عملية التحقيق الجبائي ألزم الادارة الجبائية و بمجرد إختتام أشغال التحقيق سواء كان إيجابيا

او سلبيا على عدم إمكانية تجديد التحقيق الجبائي خلال الفترة المحقق فيها إلا في حالات إستثنائية محددة .

كما نص على ضمانات ذات طابع إداري بشرط وجوب تقديم المكلف بالضريبة الراغب في الاستفادة من هذه الضمانات القيام بتوجيه طعن اولي في قرار الهيئة مصدرة القرار عن طريق إجراء تظلم إداري مسبق امامها و هو إجراء الزامي, مع إمكانية الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع.

و نص أيضا على ضمانات أخرى ذات طابع قضائي على غرار امكانية الاستفادة من طلب التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق والخبرة و طلب إنهاء الخصومة و ضمان حق الطعن في قرارات المحكمة الادارية و مجلس الدولة و الطعن ايضا في قرارا الغق المؤقت بطريق الإستعجال , إن مجمل الضمانات القضائية نص عليها في قانون الاجراءات الجبائية بصفة خاصة وبقانون الاجراءات المدنية بصفة عامة كون المنازعات الجبائية منازعات إدارية تخضع لقانون الاجراءات المدنية و الإدارية.

المشروع الجزائري ومن اجل تحصيل الحقوق المترتبة على فرض الضرائب و الرسوم على المكلف بالضريبة و دفعه الى ادائها للخزينة العمومية يلجأ و في حالات إستثنائية الى تقديم تسهيلات للمكلف بالضريبة عن طريق جدولة الديون الجبائية و إعفائه من غرامات التحصيل و إمكانية الاستفادة من الدفع القسط على مراحل وفق رزنامة محددة بينه وبين قابض الضرائب و في نفس الوقت تعتبر بمثابة تسهيلات و ضمانة لصالحه.

و يبقى لنا في الاخير إلا القول بأن ضمانات المكلف بالضريبة لا يمكن أن تتحقق إلا من خلال قيام الضريبة على اسس ميزان العدالة في فرضها و اليقين في إستحقاقها و المساوات بين المكلفين بها .

## قائمة المراجع

### القوانين و المراسيم:

- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب طبعة 2017.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب طبعة 2017
- قانون الإجراءات المدنية و الإدارية, رئاسة الجمهورية, الامانة العامة للحكومة سنة 2008
- قرار مجلس الدولة رقم 1987, مجلة مجلس الدولة, عدد خاص بالمنازعات الضريبية, سنة 2003
- المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جويلية 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد الجريدة الرسمية رقم 26 مؤرخة في 27 جويلية 1990.

### الكتب:

- ميثاق المكلف بالضريبة , وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب ' منشورات 2016.
- عزيز أمزيان , المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري , الجزائر , عين مليلة , دار الهدى الطبعة الثانية , سنة 2008
- فريجة حسين, إجراءات المنازعات الضريبية, دار العلوم لنشر والتوزيع, بدون طبعة, الجزائر, 2008 .
- طاهري حسين , المنازعات الضريبية , شرح لقانون الإجراءات الجبائية , دار الخلدونية للنشر والتوزيع سنة 2005.
- بن عمارة منصور , إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية, دار هومة النشر, الجزائر 2011.

- رابح رتيب "الممول و الإدارة الضريبية"، دار النهضة العربية دار الطبع القاهرة، سنة 2008.
- محمد محي مسعد , العلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية , مكتبة الإشعاع, القاهرة طبعة 2002 .
- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود, الطبيعة القانونية و المالية لدين الضريبة و تطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة. منشورات الحلبي الحقوقية، ط 01 ، بيروت.
- عوادي مصطفى- الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري- مطبعة مزوار , الجزائر, سنة 2007.
- محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009 .

### المنشورات و البلاغات:

- بلاغ يتعلق بالأحكام الجبائية التي تم إدراجها بموجب قانون المالية لسنة 2017 في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة .
- الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع الضريبة الجزافية الوحيدة و التزامات المكلفين بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال نشرة 2016.
- بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارة، منشورات بغدادي، طبعة ثانية، الجزائر، 2011 .
- تسهيلات في فائدة المكلفين بالضريبة لتسديد ديونهم الجبائية , بلاغ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب , سنة 2017.

### المذكرات:

- عزوة فاطمة- حماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة- جامعة أبي بكر تلمسان- كلية الحقوق, رسالة دكتوراه في القانون العام , السنة الجامعية 2012-2013.
- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مذكرة لنيل شهادة الماجستير, كلية الحقوق , جامعة بومرداس، سنة 2011.
- عبيدات ابراهيم و عصمانية عبد الرحيم و سوير نجيب , ضمانت المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة المدرسة العليا للقضاء , المدرسة العليا للقضاء , لسنة 2007
- بن فارس حسينة- إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر- مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية.
- غضيفي عبد الرزاق . ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون إداري- جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2013-2014.
- غرمة مصطفى ,حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي , مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر اكاديمي , جمعة قاصدي مرياح ورقلة 2014.
- عوسيات سليمان، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة.
- مقراني فتيحة ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة لنيل ، المدرسة العليا للقضاء، الجزائر،
- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة ، السنة لجامعية ،2008

### المجلات و الكتيبات:

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, مديرية الأبحاث و التدقيقات, منشورات 2016
- مركز الضرائب, الالتزامات, وزارة المالية, مديرية العلاقات العمومية و الاتصال, نشرة 2016
- وزارة المالية , المديرية العامة للضرائب, مديرية العلاقات العمومية و الإعلام, دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب 2016.
- وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب, مديرية العلاقات العمومية و الاتصال, الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة سنة 2017.
- احمد فنديس , ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي ,مجلة التواصل و الاقتصاد و الإدارة والقانون , جامعة 08 ماي 45 , كلية الحقوق العلوم السياسية , قالمة سبتمبر 2013.

### المواقع الإلكترونية:

- الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب الجزائرية  
[www.mfdg.gov.dz](http://www.mfdg.gov.dz)
- dspace.UNIN-bouira.dz jspuis bit stream.
- موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب, نبذه عن المديرية العامة للضرائب  
[WWW.MFDGI.GOV.DZ](http://WWW.MFDGI.GOV.DZ)
- موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب, المصالح المركزية ,  
[WWW.MFDGI.GOV.DZ](http://WWW.MFDGI.GOV.DZ)
- موقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب, المصالح الخارجية,  
[WWW.MFDGI.GOV.DZ](http://WWW.MFDGI.GOV.DZ)

فهرس

عنوان المذكرة



مقدمة .....	01ص
مبحث تمهيدي: أطراف العلاقة الضريبية.....	06ص
المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة.....	06ص
الفرع الأول: تعريف المكلف. ....	06ص
1.تعريف التكليف لغة.....	06ص
2.تعريف المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.....	07ص
3.التعريف الفقهي للمكلف بالضريبة.....	08ص
الفرع الثاني: المصطلحات المختلفة التي تطلق على المكلف بالضريبة...ص	09
1.المكلف بالضريبة.....	09ص
2.المكلف القانوني.....	09ص
3.المكلف الحقيقي.....	09ص
4.الممول.....	10ص
المطلب الثاني : التزامات المكلف بالضريبة.....	10ص
الفرع الأول : التزامات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب.ص	10
أ. الالتزامات التصريحية.....	10ص
ب.الالتزامات بالتسديد.....	13ص
ت.الالتزامات المتعلقة بالمحاسبة.....	15ص
الفرع الثاني : التزامات المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية.ص	16
أ. الالتزامات التصريحية.....	16ص
ب.الالتزامات المحاسبية.....	19ص
ت.التزامات دفع الضريبة الجزافية الوحيدة.....	19ص
المطلب الثالث : الإدارة الجبائية.....	20ص
الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب.....	20ص
الفرع الثاني: هيكلها.....	22ص

أولاً: المصالح المركزية.....	22ص
ثانياً: المصالح الخارجية.....	22ص
المطلب الرابع : أنواع الرقابة التي يمكن أن يخضع لها المكلف بالضريبة.....	23ص
الفرع الأول: التحقيق في المستندات.....	23ص
الفرع الثاني: التحقيق في المحاسبة.....	23ص
الفرع الثالث: التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لمجمل الأشخاص الطبيعيين.....	25ص
الفرع الرابع: التحقيق المصوب.....	26ص
المطلب الخامس: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.....	26ص
الفرع الأول: العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب هي علاقة تعاقدية.....	27ص
الفرع الثاني: العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب هي علاقة قانونية تنظيمية.....	28ص
الفرع الثالث: رأي خاص.....	28ص
الفصل الأول : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة و المتعلقة بممارسة حق الرقابة تمهيد.....	30ص
المبحث الأول: الضمانات السابقة للتحقيق الجبائي.....	31ص
المطلب الأول : الشروط الواجب توافرها في عون الرقابة الجبائية.....	32ص
الفرع الأول: الاختصاص الشخصي.....	33ص
الفرع الثاني: الاختصاص المكاني والزمني لعون الرقابة الجبائية.....	33ص
أولاً:الاختصاص المكاني.....	33ص
ثانياً: الاختصاص الزمني.....	35ص
المطلب الثاني : الإشعار بالتحقيق أو الحق في الإعلام.....	35ص
الفرع الأول : شروط الإشعار بالتحقيق .....	38ص
أولاً: الشروط المتعلقة بإرسال الإشعار بالتحقيق.....	39ص
ثانياً: محتوى الإشعار بالتحقيق.....	41ص
الفرع الثاني إرسال ميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة.....	45ص

الفرع الثالث: عرض الطعون.....	ص47
المطلب الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات المفاجئة.	ص48
المطلب الرابع: السر المهني .....	ص50
الفرع الأول: مجال تطبيق السر المهني.....	ص50
المبحث الثاني : ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير التحقيق الجبائي.....	ص53
المطلب الأول : حق الاستعانة بمستشار. ....	ص54
*موقف المشرع الجزائري من الاستعانة بمستشار.....	ص54
المطلب الثاني: تحديد مدة التحقيق الجبائي.....	ص55
الفرع الأول : تحديد مدة التحقيق في المحاسبة.....	ص56
الفرع الثاني : تحديد مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.....	ص58
المطلب الثالث : النقاش الشفوي و الوجيهي. ....	ص60
أولاً: المصادر المكتوبة.....	ص61
ثانياً: المصادر الغير المكتوبة.....	ص61
المبحث الثالث: ضمانات المكلف بالضريبة بعد اختتام عملية الرقابة الجبائية.....	ص63
المطلب الأول :ضمانة إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق الجبائي.....	ص63
الفرع الأول : الشروط المتعلقة بالتبليغ بعد التحقيق الجبائي .....	ص64
أولاً: من حيث الشكل.....	ص64
ثانياً: الشروط المتعلقة بمحتوى الإشعار.....	ص65
الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التبليغ.....	ص66
المطلب الثاني: ضمانات حق الرد للمكلف بالضريبة.....	ص66
أولاً: قبول المكلف بالضريبة التصحيحات الواردة في الإشعار بالتقويم.....	ص67
ثانياً: تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات.....	ص67
المطلب الثالث : ضمان عدم تجديد التحقيق الجبائي.....	ص68
الفرع الأول: مجالات تطبيق ضمانات عدم إعادة التحقيق الجبائي.....	ص68
أولاً: من حيث الزمان.....	ص69
ثانياً: من حيث الموضوع. ....	ص70

الفرع الثالث: الاستثناءات الواردة على تطبيق ضمان عدم تجديد التحقيق الجبائي.	
و الآثار المترتبة عليها.....	ص72
أولا : الاستثناءات الواردة على ضمانة الطابع النهائي للتحقيق.....	ص72
ثانيا: الآثار المترتبة عن إعادة التحقيق من طرف الإدارة الجبائية....	ص74
الفصل الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالمنازعات الجبائية.	
تمهيد.....	ص76
المبحث الأول: ضمانات المكلف بالضريبة المقترنة بالشكوى الأولية أمام الإدارة الجبائية.....	ص77
المطلب الأول: الشكوى الأولية.....	ص77
الفرع الأول: شكل ومحتوى الشكوى.....	ص78
الفرع الثاني: الآجال.....	ص79
المطلب الثاني: الوكالة.....	ص82
المطلب الثالث: التأجيل القانوني للدفع.....	ص83
الفرع الأول: شروطه.....	ص83
الفرع الثاني: الاستثناءات.....	ص84
المطلب الرابع: ضمان إجراء الطعن أمام لجان الطعن كإجراء اختياري.....	ص86
الفرع الأول: لجان الطعن المختصة.....	ص87
الفرع الثاني: أهم الضمانات المعتمدة أمام لجان الطعن المختصة.....	ص91
المبحث الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة خلال سير الدعوى الضريبية. ....	ص94
المطلب الأول: الضمانات المقترنة بالمواعيد.....	ص95
المطلب الثاني: التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة.....	ص96
1. التحقيق الإضافي.....	ص96
2. مراجعة التحقيق.....	ص97
3. ضمانة إجراء الخبرة.....	ص99
المطلب الثالث: إنهاء الخصومة.....	ص99
المطلب الرابع: ضمانة حق الطعن.....	ص100

الفرع الأول: المعارضة أمام المحكمة الإدارية.....	ص101
الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس الدولة.....	ص101
الفرع الثالث: الطعن أمام مجلس الدولة.....	ص102
1. إلتماس إعادة النظر.....	ص102
2. تصحيح الخطأ المادي.....	ص103
المطلب الرابع: ضمان إمكانية الطعن في قرار الغلق المؤقت بطريق الاستعجال....	ص103
المطلب الخامس: الضمانات الاستثنائية و المتعلقة بتسديد الدين الجبائي.....	ص105
الخاتمة.....	ص107

الملاحق

**ملحق رقم: 01**  
**وثائق خاصة بالتأجيل القانوني للدفع**

ملحق رقم 02:  
اشعار بالتحقيق المحاسبي



ملحق رقم: 03

إشعار بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة