



جامعة مولود معمري - تيزي وزو -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



عنوان الأطروحة

ضمانات المكلف في مقابل سلطات الإدارة
في النظام الجبائي الجزائري

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم

تخصص: قانون

إشراف الأستاذ:

الأستاذ الدكتور: سمار نصرالدين

إعداد الطالب:

جبالي محمد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شكلاط رحمة	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولود معمري - تيزي وزو	رئيسا
سمار نصرالدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل	مشرفا ومقرا
واضح رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولود معمري - تيزي وزو	ممتحنا
بوتوشنت عبد النور	أستاذ محاضر - أ-	جامعة مولود معمري - تيزي وزو	ممتحنا
جليل مونية	أستاذ محاضر - أ-	جامعة أحمد بوقرة - بومرداس -	ممتحنا
قادري نسيمة	أستاذ محاضر - أ-	جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2023

شكر وتقدير

أتقدم في المقام الأول بجزيل الشكر والتقدير وعظيم الامتنان الى الأستاذ الدكتور نصر الدين سمار على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة وتأطيرها.

كما أتوجه في المقام الثاني بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذه الرسالة في مختلف جوانبها بملاحظاتهم القيمة.

كما أتقدم في المقام الثالث بالشكر الجزيل لكل من ساهم بمجهوده المباشر او غير المباشر، من قريب او من بعيد في انجاز هذه الرسالة.

قائمة المختصرات

مختصرات باللغة العربية:

ج ر: جريدة رسمية

ص: صفحة

مختصرات باللغة الفرنسية:

C :	Contre.
CAA :	Cour administrative d'appel.
Cass :	Cour de cassation.
Cass. Crim :	Cour de cassation–chambre criminelle.
Cass. Commer :	Cour de cassation–chambre commerciale et financière.
Cass. Mixte :	Cour de cassation–chambre mixte.
Cass. Civ :	Cour de cassation–chambre civile.
CE :	Conseil d'État.
CEDH :	Cour européenne des droits de l'homme.
Comm :	Commentaire.
Cons. Const :	Conseil Constitutionnel.
Dr. Fisc :	Revue Droit fiscal.
DGI :	Direction générale des Impôts.
P :	Page.
JORF :	Journal officiel de la République française.
Req :	Requête.
N :	Numéro.
Rec :	Recueil.
RJF :	Revue de jurisprudence fiscale.

Ibid : Au même endroit.
op. cit : Ouvrage précédemment cité.
LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence.
PUF : Presses universitaires de France.

المقدمة

المقدمة:

يستعمل مصطلح السلطات والضمانات باستمرار من طرف المشرع غير انه لا يوجد تعريف قانوني له وهذا مهما كان مجال القانون العام المقصود، وعلى العموم فان السلطة تعني القدرة المشروعة التي تتمتع بها جهة معينة من اجل فرض نمط سلوكي معين عن طريق الاستخدام المحتمل للعقوبة، أما الضمانة فتعني الحماية، وهي توازن سلطة قانون الدولة وتحمي الأفراد تطبيقا للواجب القانوني الملقى على عاتق الدولة في احترام جميع الحقوق القانونية التي يمتلكها الافراد.

فالامن القانوني الذي يجب ان توفره الثنائية سلطات/ضمانات يشكل علامة التوازن بين التعبير عن مظاهر السلطة العامة من جهة وحماية الاشخاص الطبيعية او المعنوية وحقوقهم ومصالحهم من جهة اخرى، بغض النظر فيما اذا كان هذا الامن القانوني يمثل احد اسس دولة القانون ام ان دولة القانون هي التي تشكل اساسا له، ذلك انه اذا كانت دولة القانون يجب ان تسيير على قاعدة الامن القانوني فان فعالية هذه القاعدة لا يمكن ضمانها الا بواسطة وفي اطار دولة القانون.

وان كان المجال الخصب لإعمال الضمانات هو المجال الجزائي وما يتضمنه من حق الدفاع والحق في الإعلام والإجراءات الوجيهة والمحاكمة العادلة والحيادية الا ان الاجراءات الجزائية لا تشكل المجال الوحيد الذي تطور في كنفه نظام الضمانات، بل انتقل الى الاجراءات الادارية من اجل التخفيف من اختلال التوازن بين الإدارة التي تمارس سلطة عقابية تشبه تلك التي تملكها المحاكم والتي تخولها فرض عقوبات والمواطن المجرم من كل سلطة، فالقرارات التي تصدرها الجهات الإدارية يمكنها ان تنشأ حقوق وبالنتيجة الاضرار بمصالح.

ولقد تأسس مبدأ الوجيهة عند تقرير أي عقوبة تأديبية بوجوب الاطلاع الشخصي على كل الوثائق المكونة للملف وأحاط ذلك بإجراءات تسمح بتحقيق مبدأ الحق في الدفاع والسماح للموظف بالاستعانة بمدافع من اختياره والتقيد بالرأي الاستشاري للجهات التي يطلب رأيها قبل اقرار العقوبة تحقيقا لمبدأ الحياد.

كما اعترف قضائيا ومنذ وقت طويل لاحترام الحق في الدفاع كمبدأ قانوني عام يطبق حتى في غياب النص، فلا يمكن توقيع اي عقوبة بطريقة قانونية دون تمكين المعنى من تقديم دفاعه بطريقه فعالة، وفي

الحالة العكسية يعتبر القرار قد تم اتخاذه وفق شروط غير قانونية وبالنتيجة يعتبر مشوب بعيب تجاوز السلطة⁽¹⁾.

وتظهر ان الضمانات المقررة في القانون الإداري والقانون الجزائي تغطي نفس الهدف، فهي تجلب الحد الأدنى من الحماية لكل أولئك الذين تتخذ في مواجهتهم قرارات ادارية او جزائية مضرّة.

أما في المجال الجبائي الذي يمثل المجال الأكثر تدخلا للدولة بطبيعته، كون الضريبة هي اقتطاع جبري وبدون مقابل محدد عن طريق السلطة العامة على دخل الأفراد (الضرائب على الدخل مثل IBS, IRG) أو على استهلاكهم (الضرائب على الاستهلاك مثل TVA) أو على راس مالهم (الضريبة على الثروة) من أجل تمويل التكاليف العامة في إطار القواعد التي تنظم تأسيس الضرائب.

الإدارة الجبائية من أجل التأكد من استيفاء المكلفين لالتزاماتهم القانونية مزودة بمجموعة من السلطات التي تسمح لها بالمراقبة الجبائية، فهي تتوفر من اجل ذلك على حق التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أو حق طلب التبريرات والتوضيحات وحق الزيارة والحجز وحق الاطلاع وغيرها، كما تتوفر على حق إعادة التقييم (Redressement) الذي يسمح لها بتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها والتي ترى انها غير دقيقة، وبالنتيجة زيادة الضريبة الملقاة على عاتق المكلف، وفي هذا الاطار اما ان تلجأ الى الاجراء الوجيه بإعادة التقييم متى كان المكلف قد استوفى التزاماته التصريحية او الى اجراء الفرض التلقائي للضريبة في الحالة العكسية.

ان السلطات الممنوحة للإدارة في مجال الرقابة الجبائية هدفها الاول والاخير هو مكافحة الغش الجبائي والتي تستند الى ثلاثة مرتكزات، الاول يتمثل في سعي السلطة العامة الى تعزيز الحس المدني لدى المكلفين عن طريق اعطاء الرقابة الجبائية وظيفة وقائية، الثاني يتمثل في الرغبة في معاقبة السلوكيات

¹) CE, N° 69751, du 05 mai 1944, « Considérant qu'eu égard au caractère que présentait dans les circonstances susmentionnées le retrait de l'autorisation et à la gravité de cette sanction, une telle mesure ne pouvait légalement intervenir sans que la dame veuve Y... eût été mise à même de discuter les griefs formulés contre elle ; que la requérante, n'ayant pas été préalablement invitée à présenter ses moyens de défense, est fondée à soutenir que la décision attaquée a été prise dans des conditions irrégulières par le préfet de la Seine et est, dès lors, entachée d'excès de pouvoir »

الأكثر احتيالية ماليا وجزائيا عن طريق اعطاء الرقابة الجبائية وظيفة قمعية، اما المرتكز الثالث فيتمثل في الرغبة في استرداد الضريبة المتهرب منها تعبيرا عن الغاية التمويلية للضريبة.

أمام ادارة مزودة بوسائل الاستعلام والبحث والتحقيق وجب بناء نظام للحماية بالشكل الذي يجنب الاستعمال التحكمي للأعوان واحتمال التعسف في استعمال سلطاتهم، فمفهوم الضمانات يقتضي وضع حدود لسلطات المراقبة التي تتمتع بها الإدارة وإتاحة طرق للمكلف المحقق معه لإظهار وجهة نظره وحمايته من كل أسلوب تحكمي، فالضمانات تقتضي توفير الحماية الضرورية ضد كل مضايقة او معاملة غير عادلة محتملة من طرف اعوان الادارة، ومقارنة مع القانون الجزائي او القانون الإداري وبالنظر الى خصوصية المادة الجبائية من حيث طبيعتها وسياقها التاريخي فإنها تعتبر الأخيرة من حيث بناء نظام للحماية وذلك لسببين على الأقل:

السبب الأول يكمن في كون المشاركة في الأعباء العامة كان ينظر اليها على انها واجب شرفي ولا يمكن في إطار هذه النظرة أن نتصور أي نوع من أنواع الاحتجاج او المناقشة او المقاومة من طرف المكلفين ولا يمكن في أوضاع مماثلة التفكير في بناء نظام حمائي للمكلفين، هاته النظرة الى الضرائب تم اعتمادها دستوريا من خلال دستور السنة الأولى للجمهورية الفرنسية لسنة 1793 حيث نصت المادة 101 منه على أنه " لا يعفى أي مواطن من واجب الشرف في المساهمة في الأعباء العامة"⁽¹⁾.

مبدأ الرضى بالضريبة والمشاركة في الأعباء العامة معبر عنه أيضا في إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 حيث جاء فيه انه يحق لجميع المواطنين التأكد بأنفسهم أو بواسطة ممثليهم من الحاجة الى المساهمة العامة والموافقة عليها بحرية ومراقبة استخدامها وتحديد حصتها ووعائها وتحصيلها والمدة الزمنية"⁽²⁾، وطبيعة واجب المشاركة في الأعباء العامة مازالت الى يومنا هذا محل جدل حيث اعتبر

¹⁾ Article 101, Constitution du 24 juin 1793, " Nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publique".

²⁾ Article 14, Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

مجلس الدولة الفرنسي أن الضرائب الموضوع على عاتق الشخص الطبيعي او المعنوي لا يجب النظر اليها على انها قرارات فردية غير مواتية⁽¹⁾.

أما السبب الثاني فيمكن في كون طبيعة الضرائب التي كان يتم إقرارها تقاديا لكل طابع تحكمي، تتمثل في كونها ضرائب تعتمد على مؤشرات خارجية (Impôts indiciaires) والتي يتم تحديد اساسها وفقا لبعض العلامات الخارجية المحددة بموجب القانون والتي تعمل كمؤشرات للأصول أو الدخل، والتي يمكن ملاحظتها وغير قابلة للإخفاء مثل الضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية والضريبة على الأبواب والنوافذ وهي تشكل مؤشرات خارجية على الثروة واقتطاعات تحدد وتحصل بناء على مؤشرات موضوعية.

نظام جبائي بهذا الشكل يجنب اي احتجاج او مناقشة من طرف المكلف، وبناء نظام حماية له يبدو غير مجدي في هاته المرحلة، وخاصة في غياب أي نوع من المراقبة كما هو عليه الحال في الوقت الحاضر، وتقنية فرض الضريبة على المؤشرات الخارجية الدالة على الثروة لها مزايا تتمثل أساسا في بساطة إجراءاتها وغياب أي عش من طرف المكلف.

ان نظام الضريبة على المؤشرات الخارجية للثروة تم التخلي عنه مع مطلع القرن الماضي⁽²⁾ لصالح نظام الضريبة على الدخل بمختلف شعبه الستة، وهي الضريبة التي أقرتها التشريعات الجبائية الجزائرية بعد الاستقلال، فالمكلف يخضع لضريبة تناسبية على الدخل المحصل عليه من الأصناف الستة للدخل وهي: صنف الأرباح المهنية تجارية كانت او غير تجارية، صنف الإيرادات الفلاحية، صنف المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الاملاك المبنية وغير المبنية، صنف ريع رؤوس الأموال المنقولة، صنف المرتبات

¹) CE, Avis N°138380, du 04 novembre 1992, « Eu égard à l'obligation faite à l'administration d'établir les impôts dus par tous les contribuables d'après leur situation au regard de la loi fiscale, les décisions par lesquelles elle met une imposition à la charge d'une personne physique ou morale ne peuvent, en dépit de la "sujétion" qui en résulte pour cette dernière, être regardées comme des décisions administratives individuelles "défavorables"... »

²) في فرنسا تم التخلي عن نظام الضريبة على المؤشرات الخارجية بموجب قانون 15 جويلية 1914.

والأجور والمنح والريوع العمرية، واخيرا صنف فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية⁽¹⁾.

مع نهاية الحرب العالمية الأولى وحاجة الدول الماسة للتمويل تم في فرنسا استحداث في عشرينيات القرن الماضي رسم عام على رقم الأعمال يحصل خلال كل تداول للسلع، وليس الدفع من طرف المستهلك الأخير كما هو الحال في الرسم على القيمة المضافة بصيغته الحالية (TVA) وإنما على كل تداول يتعلق بشراء سلعة من أجل بيعها.

وان كانت مختلف هذه التطورات والتحويلات في آليات الإخضاع الضريبي لم ينتج عنها في بدايتها زيادة معتبرة في الضغط الضريبي، وإنما استعملت كبداية لتدخل الدولة الذي استعملته من أجل زيادة مصادر تمويلها، وبالنتيجة زيادة الضغط الضريبي بعد الحرب العالمية الثانية أين تم استحداث ضرائب جديدة والرفع من معدلات الإخضاع بمرور الوقت وتميز النظام الجبائي في نفس الوقت بتعقده والإخضاع المتتالي للسلع والخدمات ما أدى الى معاقبة الحلقة الاقتصادية والاستثمار بصفة عامة وزيادة الضغط الضريبي، وكلها شكلت عوامل لبروز الغش الجبائي والسوق السوداء التي أصبحت ممارسات معتادة، ومن جهتها أصبحت الإدارة تلجأ بمرور الوقت إلى القيام بزيارات فجائية.

ان ممارسات الغش الجبائي والسوق السوداء جلبت آثار وخيمة على الاقتصاد وحرمت الخزينة من مصادر تمويل مهمة، والاقتصاد من رؤوس الاموال الضرورية له، وافسدت المنافسة بتشجيعها للعمليات غير الشرعية على حساب الحلقة القانونية، في ظل هذه الوضعية كان يجب على الدولة إطلاق مكافحة شرسة ضد الغش تمظهرت في شكل زيادة ملحوظة في التحقيقات ووضع طرق مراقبة فعالة ومنسجمة وأكثر تطورا مع زيادة في سلطات الإدارة الرقابية والعقابية، كل هذا أدى الى تطور حس ساخط لدى المكلفين من تعدد التحقيقات التي تمارس أغلب الأحيان في ظروف تحكمية مزعجة وغير إنسانية يطبعها التشدد من طرف أعوان الإدارة، هذه الممارسة خلقت جو نفسي بغيط بين إدارة الضرائب والمكلفين.

¹ حدد المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة الأحكام المتعلقة بكل صنف من اصناف الدخل في المواد من 11 إلى 80 منه.

الطابع التحكيمي وعدد التحقيقات وطريقة استعمالها خلق حركة حقيقية ضد الضريبة، تجلت في صورة تمرد ضد مصالح الادارة الضريبية وترجمت في شكل عمليات عنيفة ومعارضة منهجية للرقابة الجبائية، وكان يجب على وجه السرعة اعادة ومهما كان الثمن السلم الاجتماعي الذي كان على وجه الانهيار.

في ظل هذه الظروف تمكنت الحركة عن طريق إجبار السلطة التنفيذية على الإذعان، من انتزاع اولى الضمانات المقررة للمكلفين من أجل تلطيف جو التمرد وتأسيس نظام للرقابة الجبائية يسمح بالمكافحة الفعالة للغش الجبائي ومن جهة أخرى يمنح للمكلفين كل ضمانات الحياد والعدالة والإنسانية، وأظهرت السلطة التنفيذية إرادتها في الذهاب بعيدا في اتجاه منح الضمانات التي من شأنها أن تمنح الإحساس بالأمن للمكلفين، فالفضل يعود بالدرجة الاولى الى الحركة ضد الضريبة في احداث إجراءات لصالح المكلفين والتأسيس لنظام من الضمانات أثناء إجراءات الإخضاع الضريبي ابتداء من منتصف القرن الماضي.

فمنذ 1951 بدأت الإدارة في فرنسا بإعطاء توجيهات لأعوانها من أجل احترام بعض الإجراءات الأساسية التي تعتبر ضمانات حقيقية الى يومنا هذا، واستمرت في التحرك في هذا النهج واعترفت سنة 1954 دون أن تكون ملزمة بذلك بوجود إرسال الإشعار المسبق بالتحقيق، والحق في الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف، وتحديد مدة التحقيق وغيرها من الضمانات التي مازالت اساسية الى يومنا هذا.

كما تدخل المشرع الفرنسي خلال تلك الفترة في محطتين أساسيتين هما محطة قانون 14 أوت 1954 ومحطة قانون 02 أبريل 1955 أين أسس لإجراءات حقيقية للحماية تضمن حقوق المكلفين، اذ كل الضمانات المهمة والاساسية المعروفة في المجال الجبائي في يومنا هذا تم استحداثها فعليا خلال تلك المحطات وعملت القوانين اللاحقة على تكملتها ولم يحدث أي إصلاح حقيقي بذلك الحجم منذ ذلك الوقت، غير أنه وفي مقابل منحه ضمانات جديدة للمكلف تم تعزيز سلطات الإدارة سواء في مجال المراقبة أو في مجال الردع، كما أبرز المنحى الردعي لبعض الإجراءات التي قدمت في البداية كإجراءات حمائية.

يستخلص من السياق التاريخي لتطور ضمانات المكلف في مقابل سلطات الادارة، ان ارساء نظام حمائي للمكلف يرتكز على عنصرين اساسيين، الأول يتمثل في وجوب الزيادة في موارد الدولة ووضع حيز التنفيذ الأدوات الفعالة لمكافحة الغش الضريبي وما يشكله بالإضافة الى تشويه المنافسة وخلق وتفاقم

انعدام العدالة الجبائية والاجتماعية فإنه يمثل تحطيم معتبر لاقتصاد الدولة، والثاني يتمثل في أن الضريبة يجب أن تؤسس بموجب قواعد ثابتة وليس بطريقة تحكمية تبعا لنزوات أعوان الإدارة الجبائية ويكون فيها المكلف في منأى من أي أبحاث تحقيقية كيدية لأعوان الإدارة وتضمن له احسن الضمانات التي تحترم حقوقه وحياته الأساسية.

بعد استرجاع الجزائر لسيادتها لم تشد عن هذا الطرح بالنظر إلى أن التوازن في العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية هي نفسها في أي نموذج اقتصادي، وقد استلهم المشرع الجزائري ما توصل اليه التطور التاريخي في مجال حماية المكلف في مواجهة السلطات الواسعة للإدارة من المشرع الفرنسي، فعملا بالقانون الذي يمدد مفعول التشريع الفرنسي النافذ الى غاية 31 ديسمبر 1962⁽¹⁾ تم تمديد العمل بالتشريع الجبائي الفرنسي الى غاية صدور المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية بعد إلغاء القانون السالف الذكر⁽²⁾.

فكانت سنة 1976 اول سنة تشهد التأسيس الفعلي لتلك المنظومة والتي شملت خمسة نصوص تمت الموافقة عليها بموجب الامر رقم 75 / 87⁽³⁾ وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽⁴⁾.
- قانون الضرائب غير المباشرة⁽⁵⁾.
- قانون الرسوم على رقم الاعمال⁽⁶⁾.
- قانون التسجيل⁽¹⁾.

¹ القانون رقم 62 / 157، المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، الرامي إلى تمديد حتى اشعار اخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962.

² تم إلغاء القانون رقم 62 / 157 السالف الذكر بموجب الأمر رقم 73 / 29، المؤرخ في 5 جويلية 1973، ج ر عدد 62، لسنة 1973، والذي حدد تاريخ 5 جويلية 1975 لدخوله حيز التنفيذ.

³ الأمر رقم 75 / 87، المؤرخ في 30 ديسمبر 1975، يتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج ر عدد 104، لسنة 1975.

⁴ الأمر رقم 76 / 101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، لسنة 1976.

⁵ الأمر رقم 76 / 104، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 70، لسنة 1977.

⁶ الأمر رقم 76 / 102، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103، لسنة 1976.

• قانون الطابع⁽²⁾.

هاته المنظومة التي جاءت في سياق النظام السياسي والاقتصادي السائد في تلك الفترة والذي يطبعه سيطرة الدولة على مختلف مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولم يكن فيه للمبادرة الفردية الا هامش صغير لم تولي الدولة على غرار الدول التي انتهجت النظام الاشتراكي اهتمام كبير للتوازن بين سلطات الإدارة في مكافحة الغش الجبائي وحماية المكلف.

غير أنه ومع اعتناق الدولة الجزائرية لاقتصاد السوق مع مطلع تسعينيات القرن الماضي وقرار مبدأ حرية الصناعة والتجارة وتحرير المبادرة الفردية كان يجب مراجعة هذه المنظومة لتنسجم مع هذا التوجه الجديد، في هذا السياق يأتي إصلاح المنظومة الجبائية الجزائرية لسنة 1992 الذي أنصب بالأساس على أهم نصين في تلك المنظومة، هما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال⁽³⁾.

نصوص المنظومة الجبائية حينها كانت تضم في آن واحد الأحكام الموضوعية التي تحدد المادة الخاضعة للضريبة والإعفاءات والالتزامات التصريحية والمعدلات الضريبية والعقوبات وغيرها من الامور الموضوعية، بالإضافة الى القواعد الاجرائية التي تنظم اجراءات المراقبة وإجراءات إعادة التقييم وتحريك الدعوى العمومية والأحكام المنظمة لكيفية الاعتراض على القرارات التي تصدرها الإدارة سواء في مجال الوعاء أو في مجال التحصيل وغيرها، وذلك ما من شأنه ان يؤدي الى تكرار الأحكام الإجرائية في كل نص من نصوص تلك المنظومة على حدى، ضف الى ذلك عدم تماثل الصياغة بين مختلف النصوص وعدم وضوح الرؤية للمكلفين والباحثين وغيرهم، ما دفع في سنة 2002 الى استحداث قانون مستقل يجمع الاحكام الاجرائية في المادة الجبائية⁽⁴⁾.

¹ الامر رقم 105 /76، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81، لسنة 1977.

² الأمر رقم 103 /76، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 39، لسنة 1977.

³ المادة 38 من القانون رقم 36 /90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، لسنة 1990، أسست قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحالي، والمادة 65 منه أسست قانون الرسوم على رقم الأعمال الحالي.

⁴ تم استحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01 /21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، متضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، لسنة 2002، و كان يشمل حينها المواد من 41 الى 200 منه.

إن القمع المشروع للغش الجبائي تفرضه الآثار الوخيمة الناتجة عن حرمان الخزينة العمومية من مداخيل معتبرة، والمساس بقلب التوازن الاجتماعي، وتقويض مبدأ المساواة أمام الضريبة، وإفساد قواعد المنافسة، ويتطلب هذا القمع تزويد الإدارة بالسلطات الكافية والفعالة للحد من الظاهرة، غير أن الخوف من تجاوز السلطة عند إعمال الإدارة لتلك السلطات يقتضي من جهة أخرى ارساء نظام يحمي المكلف من هذا التجاوز عن طريق ضمانات كافية وفعالة أيضا.

فإذا كان المكلف لا يجب أن يدفع إلا الضريبة القانونية التي تفرضها النصوص الجبائية والتي تتوافق مع قدرته التكليفية، وإن ممارسة حقوقه وحياته الأساسية لا يمكنها بأي حال من الأحوال أن تبرر الغش الجبائي أو تعيق قمع، فإن الإدارة يجب أن تتوفر على سلطات تسمح لها بتحصيل موارد الخزينة العمومية ومكافحة أي تهرب من ذلك تحقيقا لمبدأ المساواة أمام الاعباء العامة.

انطلاقا من هذين المتناقضين كان يجب على المشرع الجبائي السير على خط رفيع لتحقيق التوازن بين سلطات الإدارة من جهة و ضمانات المكلف من جهة أخرى، فلا يجب أن تستقوي احدهما عن الأخرى، إذ لا يجب إطلاق يد الإدارة وتزويدها بسلطات تجعل من تجاوز السلطة والفرض التحكيمي للضرائب أمرا ممكنا، كما لا يجب المبالغة في الضمانات الممنوحة للمكلف بالشكل الذي يغل يد الإدارة في محاربة الغش الجبائي ويجعل تهرب المكلف من الضرائب الواجبة أمرا ممكنا أيضا، في ضوء هذين المتغيرين يأتي موضوع دراستنا ل ضمانات المكلف في مواجهة سلطات الإدارة، نستشرف من خلاله مدى فعالية الضمانات التي قررها المشرع للمكلف بالضريبة من أجل منع تعسف الإدارة في استعمال سلطاتها في كامل مسار الإخضاع الضريبي، كما نستشرف من خلاله مدى فعالية السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي.

فدراسة الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية ينطوي على متغيرين اثنين، الأول يتعلق بطبيعة السلطات الممنوحة للإدارة من أجل حصر المادة الخاضعة للضريبة وجعل كل مكلف يدفع ما عليه تحقيقا لمبدأ المساواة أمام الضريبة ومكافحة كل تهرب من ذلك، أما الثاني فيتعلق بطبيعة الضمانات الممنوحة للمكلف من أجل الحد من إمكانية تعسف الإدارة في استعمال سلطاتها وحماية حقوق وحرية المكلف دون أن تكون تلك الضمانات غطاء للتهرب من دفع الضريبة المستحقة، من أجل ذلك فإن دراستنا تنصب على مدى توفيق المشرع في إحداث التوازن المطلوب بين سلطات الإدارة الجبائية و ضمانات المكلف من أجل تحقيق الغرض السابق خلال كل مسار الإخضاع الضريبي.

إن تنفيذ إجراءات الرقابة من أجل البحث عن الغش الجبائي لا تمارس بدون قيود تحد من ممارسة صلاحيات الإدارة، على الأقل من زاويتين، الزاوية الأولى وقتية مرتبطة بالتقادم، والزاوية الثانية مادية مرتبطة بحقوق وضمانات المكلف، وان عدم مراعاة تلك القيود من طبيعته أن يجعل الإخضاع الضريبي محل تساؤل ويشوبه عدم المشروعية التي قد تؤدي الى الغائه.

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يقوم فيه المكلف بالتصريح بالمدخيل المحققة والأعباء التي تحملها في سبيل تحقيق تلك المدخيل وبالنتيجة الضريبة التي سوف يدفعها، وأن تلك التصريحات تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية ودليل عدم صحتها بالتالي يقع على عاتق الإدارة، من أجل ذلك زودت الإدارة بسلطات واسعة تسمح لها بجمع المعلومات عن طريق التحقيقات الجبائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) أو عن طريق طلب التوضيحات والتبريرات، أو المعاينة بالإضافة إلى إجراءات استثنائية تتماشى مع خطورة المخالفة الجبائية مثل حق الزيارة والحجز، وحق الاطلاع، وحق إعادة التقييم، وإجراء التلبس الجبائي، وقمع الاستعمال التعسفي للقانون الجبائي وغيرها من السلطات، وكل هذه السلطات تتم في اطار احترام الضمانات المقررة قانونا للمكلف.

عمليات الاستعلام والتحري والتحقيق التي تباشرها الإدارة بموجب سلطاتها تؤدي إلى فرض الضريبة الحقيقية الملقاة على عاتق المكلف عن طريق إعادة التقييم للأسس الضريبية متى كان هناك نقص أو إخفاء المادة الخاضعة للضريبة، ويتوج هذا المسار بإصدار قرار الإخضاع الضريبي.

في مرحله ثانيه تخول القوانين الجبائية للمكلف حق الطعن في قرار الإخضاع الضريبي من أجل فحص مشروعية الضريبة الملقاة على عاتقه وما إذا كانت قد تم تأسيسها وتحصيلها وفق المقننات القانونية التي تكرر الضمانات التي تحمي المكلف من اي تعسف، في هذا الاطار يرسى النظام الجبائي في الجزائر مسارا اجرائيا يختلف عن المسارات المعروفة للطعن في القرارات الإدارية بصفة عامة، وذلك على ثلاث مستويات على الأقل.

- المستوى الأول أنه يرسى نوعين من أشكال الاعتراض على الإخضاع الضريبي تختلف من حيث موضوعها وشكلها وأجالها، الشكل الأول يتعلق بالمطالبة باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، أو المطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهو

ما يعرف بمنازعات الوعاء، أما الشكل الثاني فيتعلق بالاعتراض عن تحصيل الدين الجبائي سواء من حيث الاعتراض على قانونيه شكل إجراء المتابعة، أو من حيث الاعتراض على مضمون التحصيل الجبري وهو ما يعرف بمنازعات التحصيل.

- أما المستوى الثاني فيتمثل في أن منازعة الاخضاع الضريبي تمر بمرحلتين، مرحلة إدارية وجوبية يؤدي تخلفها إلى رفض الدعوى المرفوعة أمام الجهات القضائية المختصة، تستوجب تقديم شكوى أمام مصالح الإدارة الجبائية وفق أشكال وآجال معينة تختلف باختلاف ما اذا كنا امام منازعة وعاء او امام منازعة تحصيل قبل اللجوء الى الجهات القضائية المختصة، مضمون تلك الشكوى له تأثير على نطاق المطالبة القضائية المستقبلية، إذ من شأنه ان يجمد المناقشة القضائية المستقبلية في حدود طلبات الشكوى المقدمة أمام مصالح الادارة الجبائية.

- أما المستوى الثالث فيتمثل في وجود طريق اختياري خاص بمنازعات الوعاء دون منازعات التحصيل يتمثل في عرض النزاع على لجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بعد بث مصالح الادارة الجبائية في الشكوى المقدمة وقبل اللجوء الى القضاء، من اجل ابداء رأي حول الخلاف القائم بين المكلف والإدارة، تشكيلة هاته اللجان ومستويات تواجدها والقيمة القانونية لهذا الرأي ومدى الزاميته للإدارة تغيرت منذ 1976 إلى يومنا هذا عدة مرات.

إن دراسة ضمانات المكلف وسلطات الإدارة في النظام الجبائي الجزائري تقتضي استقصاؤها وفق تتابع كرونولوجي لمسار الاعمال التي يتطلبها الاخضاع الضريبي، في مرحلة اولى قبل إصدار قرار الاخضاع خلال مرحلة البحث والاستعلام والتحقيق التي تقوم بها الإدارة من أجل تحديد وضبط المادة الخاضعة للضريبة وتصفيتهما والتي تظهر فيها الإدارة مزودة بترسانة من الآليات والاساليب والسلطات التي تخولها كشف أي مناورة يقوم بها المكلف من اجل التهرب او التقليل من مبلغ الضريبة الواجب دفعه، وفي المرحلة الثانية بعد اصدار قرار الاخضاع نقوم بدراسة السبل المتاحة أمام المكلف من اجل الوصول الى مناقشة مشروعية عمل الإدارة وبالنتيجة مشروعية الضريبة الملقاة على عاتقه سواء أمام الادارة نفسها خلال مرحلة الشكوى الإدارية أو أمام الجهات القضائية المختصة عند رفع الدعوى، من خلال دراسة مدى فعالية الطرق التي يقرها القانون للاعتراض على عمل الإدارة سواء بمناسبة المنازعات المتعلقة بالوعاء أو المنازعات المتعلقة بالتحصيل.

وعليه فان الاشكالية التي ينصب عليها هذا البحث تتمحور حول كيفية إحداث التوازن بين متغيرين اثنين، المتغير الاول يتعلق بالسلطات الممنوحة للإدارة من أجل منع أي تهرب من الضريبة وتحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة، والمتغير الثاني يتعلق بالضمانات الممنوحة للمكلف من أجل حمايته من تعسف وتحكم الإدارة وبأن لا يدفع إلا الضريبة المشروعة التي تم إقرارها بالطرق المقررة قانونا.

يمكن صياغته إشكالية البحث كما يلي:

ما مدى تناسب الحماية التي توفرها الضمانات الممنوحة للمكلف مع السلطات التي تتمتع بها الإدارة في النظام الجبائي الجزائري؟

يتفرع عن هذه الاشكالية الرئيسية عدة اسئلة فرعية ابرزها:

- مدى فاعلية الضمانات الممنوحة للمكلف عند ممارسة الادارة لسلطاتها في المراقبة والتحقيق والاستعلام؟
- ماهي سلطات الادارة الجبائية في اعادة التقييم وتصحيح الاسس الخاضعة للضريبة وحدود تلك السلطات بالنظر الى سلوك المكلف ومدى التزامه بالواجبات التي يفرضها القانون الجبائي؟
- ماهي الاليات التي اقرها المشرع من اجل فحص مشروعية تأسيس الضريبة ومدى كفايتها وفعاليتها في انصاف المكلف سواء في مرحلة الشكوى الادارية او مرحلة المنازعة القضائية؟
- ما مدى استعمال الادارة الجبائية لسلطاتها القانونية في تحصيل الضرائب وسبل الاعتراض المفتوحة امام المكلف من اجل مناقشة قانونية أعمال التحصيل الجبائي للدين الجبائي؟
- ماهي خصوصية الاجراءات الواجب اتباعها عند الاعتراض على عمل الادارة الجبائية سواء بمناسبة منازعات الوعاء او منازعات التحصيل؟

من اجل الاجابة على هذه الاشكالية نقسم البحث إلى جزئين، الجزء الأول نتناول فيه سلطات الإدارة وضمانات المكلف أثناء مرحلة تأسيس الضريبة (باب أول)، أما الجزء الثاني فنخصصه لدراسة آليات مناقشة مشروعية فرض وتحصيل الضريبة (باب ثان).

تعود اهمية دراسة الموضوع لارتكازه من جهة على الضريبة باعتبارها وسيلة توزيع الاعباء العامة حسب القدرة التكليفية لكل فرد والتي تبررها في الاساس الحاجة الى الموارد الضرورية لتغطية نفقات الدولة، ومن جهة اخرى على القانون الجبائي الذي يعالج المسائل المتعلقة بالضريبة عن طريق تحديد قواعد وعاء

وتصفية وتحصيل الضريبة وكل القواعد الموضوعية التي تحدد المادة الخاضعة للضريبة، بالإضافة الى القواعد الاجرائية التي تنظم سلطات البحث والتحقيق والرقابة واعادة التقييم وآليات الاعتراض على عمل الادارة ومناقشة مشروعيتها.

كما تكمن اهمية البحث بالإضافة الى جانبه التعليمي، في الدراسة الانتقادية للسلطات الممنوحة للإدارة ومدى توازنها مع الضمانات الممنوحة للمكلف في النظام الجبائي الجزائري، تلك السلطات التي تشمل مجموع صلاحيات واختصاصات مصالح الادارة الجبائية من اجل التحقق من دقة وصدق التصريحات، وتمكن من كشف الغش واستعادة الضرائب المتهرب منها في اطار احترام الضمانات المقرر قانونا للمكلف.

كما تتجلى اهمية الدراسة من زاوية اخرى في استقصاء سبل الاعتراض المفتوحة امام المكلف سواء منها الادارية او القضائية من اجل مناقشة مشروعية وقانونية اعمال الادارة الجبائية امام القاضي الاداري المسؤول عن السهر على التأكد من مدى احترام الادارة لتطبيق القواعد المقررة للمراقبة والضمانات المختلفة التي تؤطرها.

خصوصية الدراسة استلزمت توظيف مجموعة من مناهج البحث العلمي حسب انسجامها مع النقطة او المنظور المراد دراسته حيث تم بصفة اساسية استعمال المناهج التالية:

- المنهج التحليلي: كون تحليل المضمون والدراسة البنوية للموضوع هي افضل وسيلة للقراءة التحليلية والنقدية للنصوص القانونية والاحكام والقرارات القضائية، التي تحتاج جميعها الى التحليل بقصد الوصول الى اهميتها ومدى نجاعتها ومسايرتها للتطورات الحاصلة من خلال تحديد مواطن قوتها او ضعفها او تناقضها او قصورها.
- المنهج المقارن: تم توظيف المنهج المقارن من اجل مقارنة الوضع التشريعي الجزائري في المجال الجبائي مع الوضع في التشريعات التي تتبع نفس النمط الجبائي على غرار المشرع الفرنسي بالدرجة الاولى الذي يستمد منه المشرع الجزائري اغلب النظم والاليات الجبائية، بالإضافة الى الوضع التشريعي في كل من المغرب وتونس، وذلك من اجل رصد درجات التوافق والاختلاف بينها والوقوف على مدى مسايرة المشرع الجبائي الجزائري للتطورات التي وصلت اليها تلك التشريعات.

- المنهج التاريخي: تم توظيف هذا المنهج من اجل دراسة التغير الذي يطرأ على توازن العلاقة بين الادارة والمكلف للوقوف على مدى تطور السلطات الممنوحة للإدارة وما يقابلها من ضمانات للمكلف خلال مختلف المراحل التاريخية التي مر بها التطور التشريعي الجبائي في الجزائر خلال مختلف المحطات، ابتداء من محطة 1976 مرورا بمحطة اصلاحات 1991 ثم اصدار قانون الاجراءات الجبائية بصفة مستقلة سنة 2002 وانتهاء بيومنا هذا.

الباب الأول

حقوق المكلف وسلطات

الإدارة أثناء تأسيس الضريبة

الباب الاول: حقوق المكلف وسلطات الادارة اثناء تأسيس الضريبة:

تشكل مرحلة تأسيس الضريبة من جهة المرحلة الاكثر ارهاقا للإدارة الجبائية المكلفة بتطبيق احكام القانون الجبائي، ومن جهة اخرى المرحلة التي تتمظهر فيها بمظهر السلطة العامة لما تتمتع به من سلطات مألوفة او استثنائية تمكنها من التحقيق والاستعلام والبحث وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، كما تمكنها من مكافحة الغش الجبائي واعادة تقييم الاسس المصرح بها متى اجتمع لديها معلومات تفيد بان المكلف يتمتع بمداخل اكبر من تلك المصرح بها.

كما تعتبر هذه المرحلة بالنظر اليها من جهة المكلف، المرحلة التي تعرف أكبر التطورات المتلاحقة من حيث الضمانات الممنوحة للمكلف والتي تهدف الى احداث التوازن بين طرفي العلاقة من جهة، وضبط أعمال الادارة لسلطاتها بإجراءات يؤدي تخلفها في احيان كثيرة الى اعفاء المكلف من الضرائب المفروضة عليه من جهة اخرى.

تشكل التحقيقات الجبائية بمختلف صورها العمود الفقري الذي تتمحور حوله سلطات الادارة وضمانات المكلف، ففيها تتمتع الادارة بسلطة التأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف عن طريق مقارنتها بما هو مدون في التسجيلات المحاسبية وما يتوفر عليه المكلف من املاك وذمته المالية ونمط معيشته، غير ان هذه السلطة محاطة بضمانات تضمن الحق في الدفاع والحق في الاعلام والحق في الامن القانوني للمكلف المعني بهذه التحقيقات.

كما تتمتع الادارة اثناء عملية تأسيس الضريبة بسلطات استثنائية وغير مألوفة، منها ما هو عام ومعمول به في مجالات اخرى من غير المجال الجبائي، كحق الزيارة والحجز الذي يسمح بتفتيش المحلات السكنية وحجز المستندات والوثائق والدعائم المادية التي تبرر الغش الجبائي، ومنها ما هو خاص بالقانون الجبائي كحق الاطلاع الذي يسمح للإدارة بالاطلاع على الوثائق التي في حوزة المكلف او الغير الذي تعامل معه دون امكانية الاحتجاج بالسر المهني في مواجهتها، وحق اعادة التقييم الذي يمكن الادارة من تصحيح الاسس المعتمدة في حساب الضريبة وفق المداخل الحقيقية للمكلف.

لدراسة مختلف هذه الجوانب في مرحلة تأسيس الضريبة، واعتبارا ان حق احد طرفي العلاقة هو التزام على عاتق الطرف الثاني، فإننا نتناول حقوق المكلف اثناء التحقيقات الجبائية (فصل اول)، ثم نتناول السلطات الاستثنائية للإدارة الجبائية (فصل ثان).

الفصل الاول: حقوق المكلف اثناء التحقيقات الجبائية:

تتعدد وتتنوع صور التدخلات التي تقوم بها الادارة لدى المكلفين بالضريبة من اجل المراقبة والتحقيق، بهدف التأكد من ان يدفع كل مكلف ما يجب ان يدفعه للخزينة العمومية تحقيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة ومبدأ العدالة الضريبية، ولعل الالهام والاكثر استعمالا من تلك الصور التي تلجأ اليها الادارة الجبائية باستمرار هي التحقيقات الجبائية.

تأخذ التحقيقات الجبائية عدة صور منها التحقيق في الوثائق وهو عمل مكثبي ينصب على مراقبة المعلومات الشخصية وتصحيح الاخطاء المادية ودراسة الملف الجبائي للمعني ومقارنة تصريحاته مع ما بحوزة الادارة من معلومات، ولا يثور بشأنه اي اشكال من حيث التوازن بين سلطات الادارة وحقوق المكلف، ومنها ما هو ميداني يتم في محلات المكلف ويتضمن مراجعة وثائقه وسجلاته المحاسبية للفترة غير المتقدمة، ويأخذ هذا الشكل الاخير صور ثلاث، هي التحقيق في المحاسبة والذي تلجأ اليه الادارة متى ارادت التأكد من مطابقة التصريحات المكتتبه مع ما هو مدون في السجلات المحاسبية وما يدعمها من وثائق، بالإضافة الى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والذي تلجأ اليه الادارة للتأكد من انسجام المداخل المصروح بها مع ممتلكات المكلف ونمط معيشته ومعيشة افراد عائلته، واخيرا التحقيق المصوب في المحاسبة والذي ما هو الا تحقيق في المحاسبة مصغر يشمل عمليات معينة او فترة معينة.

ان سلطة الادارة في القيام بإجراءات التحقيق الجبائي في مختلف صورته تحدها عدة ضمانات للمكلف من اجل منع تعسفها في استعمال تلك السلطات من جهة، وتوفير الامن القانوني اللازم للمكلف من جهة اخرى طبقا لما يتطلبه احداث التوازن المنشود في العلاقة بين الطرفين، فلا يمكن غل يد الادارة في مكافحة الغش الجبائي نتيجة المبالغة في ضمانات المكلف كما لا يمكن ارهاق المكلف نتيجة المبالغة في السلطات الممنوحة للإدارة.

فالمكلف اثناء التحقيقات الجبائية يتمتع بضمانات اغلبها مستمدة من التشريع الفرنسي لكن بتأخر زمني يكون معتبر في الكثير من المرات، منها ما هي عامة ليس حكرا على القانون الجبائي وحده وانما يوجد لها اثر وتعتبر من الضمانات الجوهرية في باقي فروع القانون كالقانون الاداري والقانون الجزائي، مثل الحق في الاعلام والحق في الدفاع، كما يتمتع بحقوق خاصة يستقل بها القانون الجبائي عموما والتحقيقات الجبائية خصوصا كالتحديد الزمني لمدة التحقيقات الجبائية، وتحصين الفترة والضرائب المحقق

فيها عن طريق عدم جواز تجديد التحقيق في نفس الضرائب ولنفس الفترة كقاعدة عامة، بالإضافة الى حقوق اخرى وان كانت غير اساسية.

من اجل الاحاطة بمختلف تلك الضمانات ودراسة مدى فعاليتها في حماية المكلف من تعسف الادارة في استعمال سلطاتها، ارتأينا اولا دراسة الحقوق العامة للمكلف اثناء التحقيقات الجبائية (مبحث اول)، ثم دراسة الحقوق الخاصة التي يتمتع بها المكلف اثناء تلك التحقيقات (مبحث ثان).

المبحث الاول: الحقوق العامة للمكلف اثناء التحقيقات الجبائية:

تعتبر التحقيقات الجبائية بالمعنى الخاص للكلمة (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) احد اهم آليات الرقابة الجبائية العديدة التي تتمتع بها الادارة من اجل محاربة الغش الجبائي والتصدي لأية محاولة اخفاء المادة الخاضعة للضريبة، وتهدف هذه التحقيقات الى التأكد من مدى صدقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وانسجامها مع حقيقة المداخل المحققة من طرفهم.

على غرار باقي التشريعات المماثلة احاط المشرع الجزائري استعمال الادارة لهذه الآلية بمجموعة من الضمانات والحقوق العامة التي من شأنها ان تحمي المكلف من الاستعمال التعسفي لسلطات الادارة، عن طريق تكريس حق المكلف في عدم المباغته، والحق في المناقشة وابداء الراي فيما تقوم به الادارة سواء شفاهة او كتابة، فمن جهة كرس المشرع الجزائري الزامية تبليغ الاشعار المسبق بالتحقيق قبل اي فحص انتقادي للوثائق المحاسبية، واعلامه بحقوقه وواجباته وطرق الطعن التي يتوفر عليها لمعارضة اعمال الادارة، وهو ما يشكل جوهر الحق في الاعلام (مطلب اول)، ومن جهة اخرى وبالنظر الى الطبيعة التقنية للمادة الجبائية، فقد كرس حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره لمساعدته في مواجهة اعوان الادارة المتخصصين في مختلف مراحل العملية، بالإضافة الى الحق في آجال لتحضير وثائقه وردوده على ما قامت به الادارة من اجراءات واعادة التقييم، وهو ما يشكل جوهر الحق في الدفاع (مطلب ثان).

المطلب الاول: الحق في الاعلام:

الاصل ان الادارة الجبائية حرة في اطلاق اي شكل من اشكال التحقيقات الجبائية من عدمه، فلا يوجد اي حكم يشترط على الادارة من اجل ممارسة حقها في التحقيق ان تكون قد عاينت خروقات في الملف

الجبائي للمعني⁽¹⁾، وان الادارة في استعمالها لهاته السلطة تكون حرة في اطلاق او عدم اطلاق تلك التحقيقات بصورة مستقلة عن المعلومات التي بحوزتها والتي تحصلت عليها من حق التحقيق في الوثائق⁽²⁾، ولا تكون الادارة ملزمة بتسبب الاشعار بالتحقيق، ولا تخضع لرقابة القاضي في فحص اسباب التحقيق.

غير ان الادارة في العادة وبعد مرحلة الرقابة على الوثائق التي تتم على مستوى المكاتب الادارية كما راينا، يتم اقتراح المكلفين الواجب خضوعهم لمراقبة اكثر عمقا، تتمثل في اجراء التحقيق في المحاسبة التي تتم على مستوى محلات المؤسسة، او التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بناء على عدة معايير اهمها⁽³⁾:

- التصريح المتكرر بالعجز رغم كون المكلفين الذين يعملون في نفس المجال يحققون ارباحا.
- النقص المستمر في الربح المحقق رغم ان رقم الاعمال يحقق مستويات اكبر.
- حجم المؤسسة واهمية رقم اعمالها وطبيعة النشاط الممارس.
- استثمارات معتبرة وغير مبررة.
- ظهور مظاهر الثراء غير المبرر على المسير.

غير ان الادارة ملزمة قبل بداية اي تحقيق باعلام المكلف، ويتجسد الحق في الاعلام الذي يشكل ضمانا اساسية للمكلف في وجوب اعلام المكلف بطبيعة التحقيق المراد القيام به وتاريخ بدايته ومختلف الضرائب والرسوم والوثائق التي تكون محلا لهذا التحقيق، بالإضافة الى اعلامه بحقوقه وواجباته.

¹⁾ CAA paris, N° 96PA00452, du 09 décembre 1997, Dr. Fisc, 1998, comm 816, «Considérant, en premier lieu, qu'aucun texte ne subordonne l'exercice par l'administration fiscale du droit de contrôle qu'elle tire ... du livre des procédures fiscales à la constatation préalable d'anomalies dans le dossier fiscal du contribuable »

²⁾ CE, N° 195718, du 16 février 2001, Dr. Fisc, 2002, comm 417, «Considérant que l'administration, dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle, a le libre choix de procéder ou non à une vérification de comptabilité, indépendamment des informations qu'un contrôle sur pièces lui a déjà procurées »

³⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, Domat droit public, Montchrestien, 2013, p.274.

في سبيل ذلك يلزم قانون الاجراءات الجبائية الادارة بوجوب ارسال الاشعار المسبق بالتحقيق في المحاسبة (فرع اول)، كما ان الحق في الاعلام يشمل وضع المكلف في الصورة التي تمكنه من معرفة حقوقه والتزاماته وطرق الطعن التي يتوفر عليها، ولهذا الزم المشرع الادارة بإرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته (فرع ثان).

الفرع الاول: الاشعار المسبق بالتحقيق:

يشكل ارسال الاشعار المسبق بالتحقيق في المحاسبة احدى الضمانات الاولى التي تم اقرارها لصالح المكلف بالضريبة، اذ لا يمكن للإدارة الجبائية البدء بالتحقيق في الوثائق المحاسبية للمكلف قبل ارسال الاشعار المسبق، مع منح اجل ادنى للتحضير، وهي المدة الدنيا التي يجب ان تفصل بين تاريخ استلام الاشعار وتاريخ بداية التحقيق.

في حالة المراقبة الفجائية التي تسبق التحقيق في المحاسبة والتي ترمي فقط الى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال، او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الاشعار بالتحقيق عند بداية المراقبة الفجائية، غير انه لا يمكن البدء في التحقيق في المحاسبة وفحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور الأجل اللازمة للتحضير.

يجب عدم الخلط بين الاشعار المسبق بالتحقيق والاشعار بالمرور، الذي يعمل به في حالة المراقبة الفجائية المستقلة، التي تباشر سواء من طرف اعوان الادارة الجبائية او من طرف الفرق المختلطة⁽¹⁾، التي تكون فيها الادارة الجبائية ممثلة بأحد اعوانها، والتي ترمي كما اشرنا الى التأكد، من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها او ترمي الى المعاينة المادية لعناصر الاستغلال دون اللجوء الى الفحص الانتقادي لهذه الوثائق ومقارنتها بالتصريحات التي اكتبها المكلف بالضريبة.

ان دراسة الاشعار المسبق بالتحقيق تتطلب اولا دراسة اصل هذه الضمانة في التشريع الجزائري والتشريع المقارن (اولا)، ثم مجالات تطبيقها (ثانيا)، وفي الاخير المعلومات الالزامية التي يجب ان يتضمنها الاشعار بالتحقيق (ثالثا).

¹ المرسوم التنفيذي رقم 290/97، المؤرخ في 1997/07/27، المتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 50، لسنة 1997.

اولا: اصل ضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق:

الملاحظة الاولى التي يمكن استخلاصها هو تأخر التأسيس التشريعي لضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق في القانون الجزائري (1)، هاته الضمانة ومثل معظم الضمانات في المجال الجبائي هي في الاصل ممارسة ادارية فرنسية قبل ترسيمها تشريعا وانتقالها الى تشريعات باقي الدول (2).

1) تأخر التأسيس التشريعي لضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق:

تأخر المشرع الجزائري في التأسيس التشريعي لضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق الى غاية 1992، على عكس المشرع الفرنسي الذي اسس لهاته الضمانة سنة 1978، اذ ان المتصفح لتشريع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري لا يجد اثر لهاته الضمانة لا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الامر 101/76⁽¹⁾، ولا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المؤسس بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991⁽²⁾، وكان يجب انتظار تعديل سنة 1992 لتتري ضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق النور⁽³⁾ متأخرة بذلك بخمسة عشر (15) سنة عن ظهورها في القانون الفرنسي بموجب القانون رقم 1453/77 الذي عدل المادة septies 1649 من القانون العام للضرائب قبل تحويل احكامها الى المادة 47 L. من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي⁽⁴⁾.

اذ قبل هذا اقر مجلس الدولة الفرنسي بالنسبة لضرائب سابقة على هذا التاريخ انه لا يوجد اي حكم قانوني يلزم الادارة بإعلام المكلف قبل التحقيق، بالفترة او بنوع الضرائب التي تخضع للتحقيق⁽⁵⁾، فنص

¹ الامر رقم 101/76، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مذكور سابقا.
² المادة 190، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38 من القانون 36/90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.
³ المادة 33 من القانون رقم 25/91، المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، لسنة 1991، التي عدلت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ Article 04, Loi N° 77/1453, du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF, du 30 décembre 1977, p.6279.

⁵ CE, N° 22560, du 22 décembre 1982, RJF, 1983, N°02, comm 255, « considérant qu'aux termes de l'article 1649 septies du code général des impôts, "les contribuables peuvent se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité, d'un conseil de leur choix et doivent être avertis de cette faculté, a peine de nullité de la procédure" ; que ni cette disposition, ni un autre texte n'obligent l'administration a informer le contribuable,

المادة 1649 septies من القانون العام للضرائب الفرنسي قبل تعديل 1977 كانت تشترط فقط وجوب اعلام المكلف وعند الاقتضاء شفويا بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره⁽¹⁾.

(2) الاشعار المسبق ضمانات ذات اصل اداري:

هذه الضمانات ذات منشأ اداري بدأ العمل بها في فرنسا ابتداء من سنة 1954⁽²⁾، من طرف الادارة الجبائية التي تلزم اعوانها بإرسال اشعار بالتحقيق قبل البدء في التحقيق في المحاسبة، دون اي اساس تشريعي الى غاية 1977 اين تمت المصادقة التشريعية على هذه الممارسة بموجب المادة 04 من القانون رقم 1453/77⁽³⁾، ضمن احكام المادة 1649 septies من القانون العام للضرائب الفرنسي، قبل نقلها الى المادة L.47 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي الذي دخل حيز التطبيق بداية من 01 جانفي 1982، بموجب المرسوم رقم 859/81 الخاص بتقنين الاحكام التشريعية⁽⁴⁾، والمرسوم رقم 860/81 الخاص بتقنين الاحكام التنظيمية⁽⁵⁾.

اما في الجزائر فان هذه الضمانات لم يتم تقريرها لا في الامر رقم 101/76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي يعتبر اول نص تشريعي جزائري في هذا المجال، ولا في سنة 1991 بمناسبة اعادة صياغة هذا النص بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، وكان يجب انتظار سنة 1992 لترى هذه الضمانات النور في التشريع الجزائري، عن طريق التعديل الذي ادخلته المادة 33

avant la vérification, des périodes d'imposition ou de la nature des impôts sur lesquels portera la vérification ... ».

¹⁾ Christian Marguet, L'assistance au contribuable, revue française de finances publiques, 1984, N° 05, p.121.

²⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, Les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, thèse doctorat en droit public, université pantheon-assas, paris 2, 1999, p. 36.

³⁾ Loi N° 77-1453 du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, op.cit.

⁴⁾ Décret N° 81-859, du 15 septembre 1981, portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales (première partie : Législative), JORF, du 18 septembre 1981, p.2494.

⁵⁾ Décret N° 81-860, du 15 septembre 1981, portant codification des textes réglementaires concernant les procédures fiscales (deuxième partie : Réglementaire), JORF, du 18 septembre 1981, p.2495.

من قانون المالية لسنة 1992 على نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما رأينا سابقا، قبل نقل احكام هذه المادة الى نص المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002.

ان ضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق انتقلت ايضا الى التشريع المغربي، اذ تلزم المدونة العامة للضرائب المغربية الادارة متي قررت القيام بالتحقيق في المحاسبة ان تشعر المكلف بذلك مسبق، حيث جاء فيها " اذا قررت الادارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة او رسم معين وجب تبليغ اشعار بذلك الى الخاضع للضريبة وفق للإجراءات المنصوص عليها في المادة 219 ادناه قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما على الاقل... " (1).

ومعمول به ايضا في التشريع الجبائي التونسي، الذي يوجب الاعلام المسبق للمطالب بالأداء عند قيام الادارة بعمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية، بمدة لا تقل عن خمسة عشر (15) يوم من تاريخ تبليغ الاعلام قبل البدء في عمليات المراجعة، فحسب مقتضيات مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية فانه " تخضع وجوبا للإعلام المسبق عمليات المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية ويبلغ الاعلام للمطالب بالأداء طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 10 من هذه المجلة، ويجب ان يتضمن الاعلام ... تاريخ البدء في عملية المراجعة الذي يجب ان لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ الاعلام ... " (2).

ثانيا: مجال تطبيق ضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق:

ان الالتزام الذي تفرضه احكام قانون الاجراءات الجبائية على الادارة بوجوب اعلام المكلف عن طريق الاشعار المسبق هو التزام لا يشمل مختلف اوجه التدخلات التي تقوم بها الادارة الجبائية لدى المكلف حال قيامها بمختلف الابحاث والتحريات والتحقيقات، فالإشعار المسبق ضمانا مقصورة على التحقيقات الجبائية في صورتها الثلاثة (1) دون باقي التدخلات الاخرى (2).

¹ انظر المادة 212 من المدونة العامة للضرائب المغربية، المؤسسة بموجب المادة 05، من قانون المالية رقم 43/06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01 - 06 - 232، المؤرخ في 31 ديسمبر 2006.

² انظر الفصل 39 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية، الصادرة بموجب القانون رقم 82 لسنة 2000، مؤرخ في 09/08/2000، الصادر بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 64، المؤرخ في 11/08/2000.

1) الاشعار المسبق ضمانة مقصورة على التحقيقات الجبائية:

الاشعار المسبق ضمانة مشترطة عند قيام الادارة بالتحقيق في المحاسبة باعتباره القاعدة العامة في التحقيقات الجبائية، والذي يتميز بكونه المراقبة في عين المكان لمصادقية التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف عن طريق مقارنتها بالتسجيلات المحاسبية والوثائق الثبوتية⁽¹⁾.

فاذا كانت المادة 20 فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية تشكل الاساس التشريعي للاشعار المسبق بالتحقيق في المحاسبة⁽²⁾، فان هذا الالتزام الملقى على عاتق الادارة هو التزام عام مهما كانت طبيعة التحقيق المراد القيام به، سواء كان تحقيق مصوب في المحاسبة⁽³⁾، الذي يعتبر تحقيق مصغر في المحاسبة ينصب على نوع او عدة انواع من الضرائب لفترة محاسبية كاملة او جزء منها او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة، او كان تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽⁴⁾ الذي يخضع له الاشخاص الطبيعية فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي عن طريق مقارنة الذمة المالية للمكلف وممتلكاته ومصاريف طريقة معيشته هو وافراد اسرته مع الدخل المصرح به.

اما في التشريع الفرنسي فقد نص عليها بطريق مقتصدة بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والفحص الوجيه - التناقضي - للوضعية الجبائية الشخصية في نفس الموضع من المادة L.47 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي ،

Art. L. 47 « Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou une vérification de comptabilité ne peut être

¹⁾ CE, N°208765, du 06 octobre 2000, Dr. fisc, 2000, N° 49, comm 975. « L'administration procède à la vérification de comptabilité.... elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites par cette entreprise ou ce contribuable en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives ».

²⁾ تنص المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية على انه "لا يمكن الشروع في اجراء اي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول..."

³⁾ المادة 20 مكرر/03 من قانون الاجراءات الجبائية "لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول..."

⁴⁾ المادة 03/21 من قانون الاجراءات الجبائية "لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له مع اشعار بالاستلام..."

engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification. »

حيث تلزم هذه النصوص المحقق بإرسال او تسليم الاشعار بالتحقيق قبل البدء في اي فحص انتقادي للوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف، بالإضافة الى ارفاقه بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، وتحديد مضمون الاشعار مع الاشارة صراحة الى امكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف، ومنح مدة للتحضير.

2) الاشعار المسبق غير مشروط في باقي التدخلات:

تتمتع الادارة الجبائية بمجموعة من السلطات التي يكون هدفها مماثل لهدف التحقيق في المحاسبة، وهو مراقبة وتأسيس الضرائب ومختلف الحقوق، غير ان معظمها لا يخضع لأية اجراءات شكلية توفر ضمانات كافية للمكلف، والاشعار المسبق هو احد تلك الضمانات، وهذا ما يشكل التفاف على هاته الضمانة، فالإدارة غير ملزمة بإشعار المكلف مسبقا عند استعمالها لحق الاطلاع (أ)، او قيامها بالمراقبة الفجائية (ب)، او حق المعاينة (ج)، او حق الزيارة والحجز (د).

أ) الاشعار المسبق غير مشروط عند ممارسة الادارة لحق الاطلاع:

في سبيل تمكين اعوان الادارة الجبائية من أداء مهامهم، اجاز لهم المشرع حق الاطلاع على الوثائق والمستندات التي تساعد على تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها على الوجه الصحيح⁽¹⁾، هذا الحق المعترف به للإدارة الجبائية بموجب المواد 45 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية، يسمح للإدارة بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁽²⁾ تقوم به الادارة دون اشعار مسبق.

فحق الاطلاع هو الحق المعترف به للإدارة بأن تكون على علم، وعند الاقتضاء اخذ نسخ للوثائق التي بحوزة الغير سواء كان هذا الغير ادارات عمومية⁽³⁾ او مؤسسات خاصة⁽¹⁾ او جهات قضائية⁽²⁾ او

¹ السيد عطية عبد الوحيد، شرح قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين و الضريبة على ارباح شركات الاموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 54.

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية 2006، ص 63.

³ المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية.

مؤسسات وهيأت اخرى⁽³⁾، والمعلومات المتحصل عليها بهذا الطريق يمكن استعمالها لمراقبة وعاء كل الضرائب والرسوم المفروضة اما على الشخص الطبيعي او المعنوي الذي استعمل هذا الحق في مواجهته، واما على الغير⁽⁴⁾.

فحق الاطلاع والتحقيق في المحاسبة هما اجرائيين للبحث والتحري في المادة الجبائية تم تأسيسهما لتحقيق نفس الهدف، مراقبة الوعاء الضريبي وفرض الضرائب الواجبة، غير ان التفرقة بينهما لها دور اساسي، بسبب الحماية القانونية غير المتماثلة التي اقرها المشرع لحماية المكلف الذي يخضع لهذا الاجراء او ذاك او كلاهما معا، فالحق الممنوح للإدارة للإطلاع على الوثائق التي بحوزة المكلف يسمح بمراقبة الوضعية الجبائية للمكلف دون شكليات خاصة، عكس التحقيق في المحاسبة الذي يخضع الى مسار اجرائي شكلي يحقق ضمانات خاصة للمكلف⁽⁵⁾.

فالمشرع لم يعطي تعريف صريح وكاف لمميزات هاذين الاجرائيين المتماثلين من حيث الاهداف بالنسبة للإدارة ولكن بحماية غير متماثلة بالنسبة للمكلف، ولم يوضح المعايير التي تسمح بتحديد الحدود المتلاصقة لهذين الاجرائيين، وتولى الاجتهاد القضائي تحديد هذه الحدود بدقة لضمان الاحترام الصارم للضمانات التي توطر التحقيق في المحاسبة تحت طائلة البطلان⁽⁶⁾ ومنها الاشعار المسبق بالتحقيق.

ففي قرار شهير لمجلس الدولة الفرنسي، تولى توضيح طبيعة الابحاث ومداهها في كلا الاجرائيين، حيث جاء فيه ان حق الاطلاع المعترف به للإدارة لا يكون موضوعه سوى السماح للإدارة من اجل تأسيس ومراقبة وعاء المكلف بأن تطلب من الغير او من المكلف نفسه في عين المكان او عن طريق الارسال بطريقة آنية المعلومات المتوفرة دون ان يستلزم ذلك ابحاث خاصة، وباستثناء احكام خاصة فانه يوضع

¹ المادة 46 مكرر /01 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ هيئات الضمان الاجتماعي طبقا للمادة 46 ، المؤسسات البنكية والمالية طبقا للمادة 51 ، شركات التأمين طبقا للمادة 52 ، الشركات طبقا للمادة 54 ...الخ من قانون الاجراءات الجبائية .

⁴) Ari Bettan Armand, Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité, thèse de doctorat, université panthéon – assas, paris 2, 2001, p.62.

⁵) ibid. p.58.

⁶) ibid. p.59.

محل التطبيق دون شكليات خاصة في مواجهة الشخص المعني، وعند استعماله لدى الغير لا يكون خاضعا لوجوب اعلام المكلف⁽¹⁾.

على عكس التحقيق في المحاسبة الذي تقوم فيه الادارة بالمراقبة في عين المكان لمصادقية التصريحات الجبائية المكتتبة عن طريق مقارنتها مع التسجيلات المحاسبية او المستندات التبريرية، وان الممارسة القانونية للتحقيق في المحاسبة يفرض احترام الضمانات القانونية المقررة لمصلحة المكلف المحقق معه ومن بينها ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق⁽²⁾.

هكذا وحتى اذا كان حق الاطلاع غايته النهائية هي مراقبة الوعاء الضريبي للمكلف ومن ثم تأسيس الضرائب المستحقة مثله مثل التحقيق في المحاسبة، إلا انه لا يخضع للشكليات المقررة لهذا الاخير ومنها ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق الذي يشكل احد مظاهر الحق في الاعلام.

(ب) الاشعار المسبق غير مشترط عند قيام الادارة بالمراقبة الجبائية : (Contrôle Inopiné)

تجد الرقابة الجبائية اساسها القانوني في نص المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية وهي تقابل الحكم المنصوص عليه في الفقرة الرابعة من نص المادة L.47 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسية.

¹⁾ CE, N° 208765, du 06 octobre 2000, op.cit. « Considérant que le droit de communication reconnu à l'administration fiscale... a seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers ou, éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières,... que, sauf disposition spéciale, il est mis en œuvre sans formalités particulières à l'égard de cette personne et, lorsqu'il est effectué auprès de tiers, n'est pas soumis à l'obligation d'informer le contribuable concerné ».

²⁾ ibid. « qu'en revanche, l'administration procède à la vérification de comptabilité,... elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites par cette entreprise ou ce contribuable en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives...que l'exercice régulier du droit de vérification de comptabilité suppose le respect des garanties légales prévues en faveur du contribuable vérifié, au nombre des quelles figure notamment l'envoi ou la remise de l'avis de vérification ... ».

فإذا كانت التحقيقات الجبائية تتموضع في ميدان قانوني يوفر ضمانات عديدة للمكلف وخاصة الاشعار المسبق بالتحقيق، والذي يجب ارساله او تسليمه للمكلف قبل البدء في التحقيق بمدة تسمح له بتحضير نفسه⁽¹⁾، فان المشرع الجزائري ومثله الفرنسي، وخوفا من ضياع او تغير الادلة بين تاريخ تسليم الاشعار المسبق وبداية التحقيق الفعلي، يجيز للإدارة الجبائية القيام بمراقبة فجائية تهدف لمعاينة الوثائق المحاسبية والعناصر المادية للاستغلال، وهي بهذا الشكل تقوم على عنصر المفاجئة والمباغته ولا تتطلب اي اشعار مسبق ولا يتم اعلام المكلف الا عند بداية المراقبة الفجائية عن طريق تسليمه الاشعار يد بيد.

وبما ان المراقبة الفجائية اجراء استثنائي فان الاعمال المسموح بها خلالها لا يجب ان تتعدى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها⁽²⁾، فأعوان الادارة الجبائية لا يمكنهم في اطار المراقبة الفجائية القيام بفحص او تحليل انتقادي للوثائق المقدمة لهم لان ذلك يعد تحقيقا في المحاسبة دون احترام شكلياته.

ففي اطار هذا الاجراء لا يمكن لأعوان الادارة الجبائية إلا القيام بجرد الامكانيات المادية والبشرية المستعملة من طرف المؤسسة لاحتياجات نشاطها، ووجود وحالة الوثائق المحاسبية مثل:

- تسجيل الاسعار المطبقة من طرف المؤسسة.
- عدد العمال الاجراء.
- طريقة دفع الزبائن او الموردين (صك ، تحويل مصرفي ، او نقدا ...)
- نظام الفوترة (قبل او بعد تسليم البضائع او اداء الخدمات)
- حالة المخزن.
- اهمية ادوات الانتاج (التجهيزات ، المركبات)
- حالة الوثائق المحاسبية.
- الانتظام الشكلي للمحاسبة.
- وجود او عدم وجود السجلات الاجبارية.

¹ المدة الفاصلة بين تسليم الاشعار بالتحقيق والبدء الفعلي للتحقيق هي عشرة ايام في حالة التحقيق في المحاسبة، او التحقيق المصوب في المحاسبة، وخمسة عشر يوما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

² المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

وقد عمل الاجتهاد القضائي على تأطير هذا الحق الممنوح للإدارة وتوضيح الحدود بينه وبين التحقيق في المحاسبة بالمعنى الدقيق، حيث اقر مجلس الدولة الفرنسي انه لا يعتبر تجاوز للمعاينات المادية المسموحة في حالة المراقبة الفجائية، التدخل الذي قام به المحقق من اجل تحديد كمية السلع في المخزن واسعار البيع⁽¹⁾.

كما اعتبر بالنسبة لمؤسسة تجارة السيارات الجديدة والمستعملة، ان العملية التي يقوم بها المحقق وتتطلب اعداد جرد بالمستندات المحاسبية وقائمة بالسيارات الموجودة في منطقة البيع، وكذا تسجيل سعر البيع المعلن عنه بالإضافة الى تحرير محضر بالسجلات المحاسبية غير المسوكة، وكذا معاينة غياب الاشارة الى الاهتلاكات في سجل العمليات المختلفة، دون مقارنة الوثائق المحاسبية التي تم جردها مع التصريحات المكتتبة لا يشكل بداية للتحقيق في المحاسبة⁽²⁾.

على العكس من ذلك فانه يعتبر تحقيق في المحاسبة بالمعنى الصحيح وليس مجرد مراقبة فجائية تنصب فقط على المعاينة المادية لعناصر الاستغلال والتأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، قيام المحقق بطلب من جهة تقديم الوثائق المحاسبية من اجل معاينة وجودها وحالتها، ومن جهة اخرى مراجعة الوثائق المتعلقة بطرق التصنيع للشركة، بالإضافة الى جرد مخزون الفواكه والسكر، فان هاته الابحاث بالنظر الى طبيعتها ومداهها تشكل من بدايتها تحقيق في المحاسبة⁽³⁾.

¹⁾ CE, N° 79893, du 03 mai 1989, Dr. Fisc, 1989, comm 2215, « qu'il résulte toutefois de l'instruction que le vérificateur s'est borné, ce jour-là, à relever les quantités de marchandises en stock et les prix offerts à la vente ; qu'ainsi cette première intervention a été limitée à des constatations matérielles de la nature de celles qui peuvent légalement procéder d'un contrôle inopiné ... ».

²⁾ CE, N° 266087, du 26 juillet 2006, Dr. Fisc, 2007, N° 11, Comm 287, « il résulte de l'instruction que ce dernier – le vérificateur – s'est alors borné à examiner l'existence et l'état des documents comptables et qu'il a consigné ses constatations dans un procès-verbal des livres comptables non tenus ... sans confronter les documents comptables inventoriés aux déclarations de l'intéressé... M. A n'est pas fondé à soutenir que le vérificateur aurait procédé à l'examen au fond de ses documents comptables sans respecter le délai raisonnable ouvert par la remise de l'avis de vérification... ».

³⁾ CE, N° 22691, du 09 avril 1986, DR. Fisc, 1987, Comm 23, « ... que le vérificateur s'est borné, pendant quelques jours, d'une part, à se faire communiquer les documents

(ج) الإشعار المسبق غير مشروط عند قيام الإدارة بحق المعاينة: (Droit d'enquête)

يقصد بحق المعاينة الامكانية المخولة لأعوان الادارة الجبائية من اجل القيام بالتحقيقات والمعاينات التي تبدو ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين خلال اوقات معينة، من اجل مراقبة مدى احترامهم للالتزامات القانونية التي تفرضها مختلف القوانين الجبائية، هذا الحق تتم ممارسته بصفة فجائية دون اعلام المكلف بذلك مسبقا، وتسمح احكام قانون الاجراءات الجبائية للإدارة استعمال هذا الحق في نوعين من الضرائب دون سواهم، النوع الاول هو الرسوم على رقم الاعمال، والثاني هو الضرائب غير المباشرة.

• حق المعاينة في مجال الرسوم على رقم الاعمال:

يجد حق المعاينة في مجال الرسوم على رقم الاعمال اساسه القانوني في نص المادة 33 من قانون الاجراءات الجبائية⁽¹⁾ وهو النص المماثل لنص المادة L.80 F و ما يليها من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي، هذا الحق يخضع له كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ويهدف الى البحث عن مخالفات قواعد الفوترة التي يخضع لها الاشخاص في مجال الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾.

تتم ممارسة هذا الحق دون اعلام المكلف مسبقا ولا يسلم له الاشعار بالتحقيق الا عند التدخل الاول، اذ تلزم احكام قانون الاجراءات الجبائية اعوان الادارة بإعلام المكلف بالضريبة خلال اول تدخل، عن طريق

comptables, en vue de la simple constatation de leur existence et de leur état, d'autre part à consulter des documents relatifs aux moyens de production et aux procédés de fabrication de la société ainsi qu'à ses stocks de fruits et de sucre, il résulte de l'instruction que les investigations entreprises ont par leur nature et leur ampleur constitué, dès leur début, une vérification de comptabilité... ».

¹ يلاحظ عدم انضباط المفردات بين اللغة العربية واللغة الفرنسية ، اذ يستعمل لفظ " حق اجراء التحقيق " في النص العربي بينما يستعمل في النص الفرنسي لفظ " Droit d'enquête " .

² نص المشرع الجزائري على العقوبات المقررة لعدم الفوترة في نص المادة 65 من القانون رقم 11/02، المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، لسنة 2002، في شكل عقوبات محددة المبلغ مهما كانت قيمة الفاتورة، قبل ان يتراجع على ذلك ويحددها بموجب نسبة مئوية (50% من قيمتها) في شكل غرامة جبائية بمناسبة التعديل الذي اورده المادة 51 من الامر رقم 01/10، المؤرخ في 26 اوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49، لسنة 2010، ومد تطبيق تلك الغرامة ليس على من قام بتحرير الفاتورة فقط وانما على الاشخاص الذين اعدت بأسمائهم، وهو نفس الحكم الوارد بالقرار المؤرخ في 01 اوت 2013، الذي يحدد مفهوم فعل اعداد الفواتير المزورة او فواتير المجاملة وكذا كفاءات تطبيق العقوبات المقررة لها، ج ر عدد 30، لسنة 2014.

تسليم اشعار بإجراء التحقيق، وفي حالة غياب المكلف او ممثله، يحرر محضر بذلك ويستدعى الشخص الذي حضر اجراء التدخل الى امضاءه، وفي حالة الرفض يذكر ذلك في المحضر.

فحق المعاينة هو الحق الذي يسمح لأعوان الادارة الجبائية بالدخول خلال ساعات النشاط ومن الثامنة صباحا الى الثامنة مساء الى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها، من اجل القيام بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، سواء على مستوى المؤسسة الرئيسية او فروعها او وكالاتها الخاصة بالمكلف المدين بالرسم على القيمة المضافة، او لدى الغير العامل لحسابه، سواء كانت هذه المحلات مخصصة لصنع او انتاج او تحويل او تخزين البضائع او بيعها او تأدية الخدمات بجميع انواعها، كما يمكنهم لهذا الغرض ان يطلبوا تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن ان تكون لها صلة بعمليات اسفرت او يمكن ان تسفر عن وضع فاتورة⁽¹⁾.

ان هذه التدخلات والابحاث تتعدى مجرد الحصول السلبي على المعلومات كما هو الحال في استعمال حق الاطلاع بل تستخدم من اجل رفع او تأكيد الشكوك الظاهرة في مجال الفوترة، فهذا الحق هو اجراء للتدخل الفجائي يسمح بالبحث عن المخالفات للقواعد التي تحكم الفوترة التي يخضع لها المكلفين في مجال الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾.

غير ان حق المعاينة لا يخول لأعوان الادارة القيام بمقارنة المعلومات المتحصل عليها مع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف، ولا الفحص الانتقادي لهذه الاخيرة، كما لا يمكن ان ينتج عنه مباشرة اي اعادة تقييم، وان المعاينات المثبتة في المحضر لا يمكن الاحتجاج بها في مواجهة المكلف إلا في اطار التحقيق في المحاسبة او التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة⁽³⁾.

• حق المعاينة في مجال الضرائب غير المباشرة:

يجد حق المعاينة في مجال الضرائب غير المباشرة اساسه القانوني في نص المادة 22 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية، وهو نفس الحق المنظم بموجب المواد L.26 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

¹ المادة 33 من قانون الاجراءات الجبائية.

²) Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.59.

³) ibid. p.60.

يسمح هذا الحق لأعوان الادارة الجبائية ودون شكلية مسبقة بالقيام بالجرد، وكل العمليات الضرورية للمعينة من اجل ضمان الضريبة، وبصورة عامة كل المراقبات الكمية والنوعية المقررة بموجب التشريع في مجال الضرائب غير المباشرة خاصة المهن التي لها علاقة بالمشروبات الكحولية، مثل مزارع الكروم، مصانع الكحول، معامل التقطير، المخازن، موزعي المشروبات الكحولية، البائعين... الخ⁽¹⁾، او التي لها علاقة بالتبغ، كمزارع التبغ والمخازن والمناشر⁽²⁾.

فأعوان الادارة لهم حق القيام بكل التحقيقات والمعينات الضرورية في المجالات السابقة لضمان حق الضريبة دون شكلية مسبقة ومنها الاشعار المسبق، ولا يحدهم في ذلك إلا التحديدات الزمنية التي اقرها المشرع، اذ لا يمكنهم القيام بتلك التحقيقات والمعينات إلا خلال النهار وفي توقيت يختلف باختلاف الموسم الشتوي او الصيفي⁽³⁾ :

* التوقيت الشتوي : يمتد من اول أكتوبر الى غاية 31 مارس، ويكون من الساعة السادسة صباحا الى غاية السادسة مساء.

* التوقيت الصيفي : يمتد من اول افريل الى غاية 30 سبتمبر، ويكون من الساعة الخامسة صباحا الى غاية الثامنة مساء.

واستثناء من ذلك يمكن لأعوان الادارة الدخول ليلا الى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الاخرى الخاضعة لرقابتهم عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، او عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار ان مؤسساتهم في مرحلة نشاط⁽⁴⁾.

(د) الاشعار المسبق غير مشروط عند قيام الادارة بحق الزيارة: (Droit de Visite)

على عكس السلطات السابقة الممنوحة للإدارة الجبائية والتي تخولها الدخول والمعينة في المحلات المهنية، فان حق الزيارة يخولها القيام بإجراءات المعينة في كل المحلات بما فيها المحلات السكنية قصد

¹) Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Lexis Nexis Litec, Paris, 2009, p.937.

² المادة 30 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ القانون الفرنسي قسم ذلك الى ثلاثة توقيتات طبقا للمادة L.27 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

⁴ انظر المواد 23 و 24 من قانون الاجراءات الجبائية.

البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية المثبتة للتصرفات الهادفة الى التملص من وعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها⁽¹⁾.

هذا الحق يستعمل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا في مجال الرسوم على رقم الاعمال عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، كالقيام بعمليات حقيقية غير مثبتة او عمليات وهمية مرفقة بوثائق مثبتة او عدم قانونية المحاسبة عن طريق عدم تسجيل عمليات او تسجيلات غير قانونية⁽²⁾، ونظرا لما يشكله استعمال هذا الحق من انتهاك لحرمة الحياة الخاصة وحرمة المسكن فان ذلك يتم بتدخل الجهة القضائية، اذ لا يتم الترخيص به إلا بأمر من طرف رئيس المحكمة المختصة اقليميا او قاض يفوضه هذا الاخير بناء على طلب مقدم من طرف مسؤول الادارة الجبائية المؤهل⁽³⁾.

ما يهمننا في هذا المقام هو الطابع المبالغت لهذه العمليات بعدم اشتراط الاعلام المسبق للمكلف، فأحكام قانون الاجراءات الجبائية تلزم اعوان الادارة بتبليغ الامر القضائي الذي رخص بالزيارة في عين المكان وحين اجرائها، وزيادة على عدم اشتراط الاعلام المسبق للمكلف فان استعمال الادارة لهذا الحق يمكن ان يتم حتى في غيابه او دون علمه اصلا، ذلك ان تبليغ الامر المرخص بالمعاينة يعتبر قانونيا ويرتب آثاره سواء تم تبليغه الى المعني او ممثله او اي شاغل للاماكن، وفي حالة غياب اي شخص عن الاماكن تتم المعاينة بحضور شاهدين من خارج تعداد المستخدمين التابعين للإدارة او ضابط الشرطة القضائية، وفي حالة استحالة ذلك تتم بحضور محضر قضائي، وفي هاتين الحالتين (حالة شاهدين او محضر قضائي) يتم تبليغ الامر بعد اجراء المعاينة عن طريق رسالة موصى عليها مع الاشعار بالاستلام⁽⁴⁾.

هكذا فان التزام الادارة باعلام المكلف مسبقا عن طريق الاشعار بالتحقيق لا يجد محلا لتطبيقه إلا عند قيام الادارة باجراء التحقيق بصورة الثلاث (تحقيق في المحاسبة، تحقيق مصوب في المحاسبة، تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة) دون باقي التدخلات الاخرى التي تتم في المحلات المهنية او السكنية للمكلف، كالرقابة الفجائية التي تنصب على معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود محاسبة وحالتها، او حالة استعمال حق الاطلاع، او حق المعاينة، او حق الزيارة، وهذا ما يمكن الادارة من

¹ المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية، و تقابلها المادة L.16 B من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

² Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, op.cit. p.932.

³ المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المادة 37 من قانون الاجراءات الجبائية.

الحصول على معلومات مماثلة دون خضوعها للإجراءات الشكلية التي احاط بها المشرع التحقيقات الثلاثة ومنها الاشعار المسبق بالتحقيق وذلك ما يمكن ان يشكل تحويل للإجراءات والتفاف على الضمانات المقررة لمصلحة المكلف.

ثالثا: مضمون الاشعار المسبق بالتحقيق:

في سبيل ضبط عملية التحقيق، ومن اجل تحقيق الهدف الاعلامي الذي توخاه المشرع من وراء اشتراط الاشعار المسبق بالتحقيق في مختلف اشكال التحقيقات التي تقوم بها الادارة، فقد تولى النص التشريعي بيان طريق التبليغ، والتي تتم اما عن طريق التسليم باليد مع اشعار بالاستلام، او عن طريق رسالة موصى عليها مقابل اشعار بالوصول، بالإضافة الى بيان المعلومات والبيانات التي يجب ان يتضمنها والتمثلة في:

- القاب واسماء و رتب المحققين.

- تاريخ وساعة اول تدخل.

- الفترة التي يتم التحقيق فيها.

- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق.

- الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

- الاشارة الى امكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف اثناء اجراء المراقبة.

تجدر الاشارة الى ان هذه المعلومات جاءت على وجه الالزام باستعمال المشرع لعبارة " يجب ان يبين الاشعار بالتحقيق ..."⁽¹⁾ والتي يرتب عن تخلف احداها بطلان اجراء التحقيق في المحاسبة.

ويذهب مجلس الدولة الجزائري في اتجاه تأكيد ضمانات الاشعار المسبق بالتحقيق والبيانات التي يتضمنها وكذا التمييز بينه وبين الاشعار بالمرور، حيث جاء في احد قراراته ان " المستأنفة - شركة اوطيب - تمسك محاسبة مطابقة لأحكام قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على القيمة المضافة وانها تخضع بهذه الصفة لنظام الريح الحقيقي، وانه بعد التحقيق الذي قامت به الفرقة المختلطة ارسلت ادارة الضرائب انذار فرضت فيه على المستأنفة ضرائب اضافية، حيث ان هذه التسوية تمت بواسطة اشعار بالمرور الذي كان موضوعه يرمي في الاصل الى الاطلاع على الوثائق المحاسبية بمقر الشركة ولم تكن في اطار التحقيق الجبائي الذي يتم حسب الاجراءات الضريبية عن طريق اشعار بالتحقيق.

⁽¹⁾ المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

حيث طبقا للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة - قبل نقل احكامها الى المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية - فانه لا يمكن مباشرة اي تحقيق في المحاسبة دون اشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق او تسليمه له مع اشعار بالاستلام كما يجب ان يتضمن الاشعار بالتحقيق تاريخ وساعة اول تحقيق والمدة التي يحقق فيها والحقوق والرسوم والاتاوات المعنية وكذا الوثائق موضوع المطالعة، وان يشير صراحة الى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بوكيل من اختياره اثناء المراقبة والا كان هذا الاجراء باطلا.

حيث يتجلى ان ادارة الضرائب لم تحترم النصوص القانونية الخاصة بالضمانات المخولة قانونا للمكلف بالضريبة باعتبارها قامت بتعديل تصريحات المستأنفة انطلاقا من اشعار بالمرور وليس بموجب اشعار بالتحقيق وتكون بذلك قد منعتها من حقها في الدفاع عن نفسها ولاسيما مستشار يساعدها اثناء عملية المراقبة.

حيث ان اغفال هذا الحق يترتب عليه طبقا للمادة 190 السالفة الذكر بطلان الاجراءات...⁽¹⁾.

ان هذا التوجه لمجلس الدولة في حماية الضمانات الممنوحة للمكلف في اطار التحقيق في المحاسبة مستقر عليه، حيث يذهب في نفس التوجه السابق بالتصريح انه " بالرجوع الى احكام المادة 03/113 من قانون الرسوم على رقم الاعمال - تم الغاء احكام هذه المادة وادماجها ضمن المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية - والمادة 03/190 من قانون الضرائب فإنهما تلزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان، غير ان هذا الاجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي الى بطلان اجراءات التحقيق التي قامت بها ادارة الضرائب"⁽²⁾.

الفرع الثاني: ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه:

يجب ان نشير قبل تحليل الموضوع، اولا الى الاختلاف في التسمية بين النصوص القانونية والوثيقة المنشورة على الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، اذ تطلق النصوص القانونية على الوثيقة المعنية

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 3975، مؤرخ في 2001/11/12، في قضية شركة أوطيب ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، لسنة 2002، ص 191.

² مجلس الدولة، قرار رقم 1987، مؤرخ في 2001/07/30، في قضية ادارة الضرائب ضد و. ط، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، لسنة 2003، ص 65.

" ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته"⁽¹⁾ مع تغير مصطلح " محاسبته " بمصطلح " وضعيته الجبائية " لما يتعلق الامر بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بينما يطلق على الوثيقة المنشورة في الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب " ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة"⁽²⁾ وهي الوثيقة المقصودة حسب تأكيد المديرية العامة للضرائب، التي تنص عليها المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية⁽³⁾.

كما نشير ثانيا، انه لا يجب الخلط بين "ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته" المقصود بالمادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية، والذي له قيمة قانونية يترتب عن عدم ارساله نتائج على صحة التحقيق، باعتباره يضمن احد حقوق المكلف وهو الحق في الاعلام، ووثيقة اخرى تحت تسمية " ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم " باعتباره وثيقة اعلامية تحسيسية ليس لها اية قيمة قانونية، بل تهدف الى تحسيس المكلفين بالضريبة فيما يخص واجباتهم المتعلقة بتأسيس الضريبة، عن طريق تذكير المكلفين بواجباتهم الجبائية، والتي تتمثل في وجوب احترام القانون الجبائي وقبول مبدأ الضريبة وشرعية الرقابة المترتبة عنها، فهو يتضمن بصفة موجزة مجموع القواعد والممارسات الحسنة المنظمة لعلاقة المكلف بالضريبة بالادارة الجبائية ويبرز القيم والمبادئ التي يجب ان تؤطر هذه العلاقة⁽⁴⁾، وهو بهذا الشكل لا يترتب اي اثار قانونية بالنسبة لصحة وقانونية التحقيق.

أما ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق وثيقة ادارية تسلم او ترسل الى المكلف بالتزامن مع الاشعار بالتحقيق⁽⁵⁾، تهدف الى اعلام المكلف بطريقة مختصرة وموجزة بالحقوق والالتزامات التي تكون له او عليه اثناء قيام الادارة بمختلف التحقيقات، وهو بهذا الشكل يمثل الوجه الثاني لضمانة الحق في الاعلام الذي يتمتع به المكلف في مواجهة الادارة الجبائية.

اذ جاء في مقدمة ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة انه من اجل خلق جو تفاهم بين المواطنين واعوان ادارة الضرائب كان من الضروري وضع بين ايدي المكلفين بالضريبة هذا الملخص الذي يبين لهم

¹ انظر المواد 04/20، 20 مكرر/03، 03/21، قانون الاجراءات الجبائية.

² المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2017، www.mfdgi.gov.dz

³ مرجع نفسه، ص 09.

⁴ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، طبعة 2010، ص 05.

⁵ انظر على سبيل المثال المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

بايجاز القواعد العامة المطبقة اثناء التحقيقات المحاسبية والمعمقة في مجمل الوضعية الجبائية التي تجري في عين المكان كما يبين لهم حقوقهم وواجباتهم⁽¹⁾.

ففي مجال الرقابة الجبائية وبالنظر الى الطبيعة التقنية للقانون الجبائي وتعدد النصوص التي تحكم المادة، فان تساؤلات المكلف تبدأ من لحظة تلقي الاشعار بالتحقيق، حول طبيعة الصعوبات التي سوف يتلقاها ونوع الاجراءات التي تنوي الادارة القيام بها في مواجهته، ولهذا كان يبدو من الضروري الاعتراف للمكلف بضمانات ابتداء من وقت تلقي الاشعار بالتحقيق⁽²⁾.

ان الحق في الاعلام الذي يضمنه ارسال او تسليم ميثاق يحدد حقوق وواجبات المكلف بالتزامن مع ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق يشكل ميزة خاصة بالقانون الجبائي، فلا يوجد مثل لها حتى في القانون الجزائي، فقاضي التحقيق غير ملزم بتسليم ملخص لقانون الاجراءات الجزائية للشخص محل التحقيق ولا ميثاق يذكره بحقوقه وواجباته⁽³⁾، ولا في القانون الاداري العام، اذ لا يوجد التزام على عاتق الادارة بان تعلم او تمنح وثيقة تلخص حقوق الموظف المحال على المجلس التأديبي.

للإحاطة بالموضوع يجب اولا دراسة اصل هذه الضمانة (اولا) ثم نتناول مدى الزامية الاحكام التي يتضمنها ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالنسبة للإدارة (ثانيا).

اولا: مصدر ضمانة ميثاق حقوق وواجبات المكلف:

كباقي الضمانات الممنوحة للمكلف في المجال الجبائي فان ضمان حق الاعلام عن طريق ارفاق الاشعار المسبق بميثاق يبين حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق بدأت على شكل ممارسة ادارية قبل ترسيمها تشريعيا (1)، وعلى غرار الاشعار المسبق بالتحقيق فان هذه الضمانة مقصورة على التحقيقات الجبائية في صورها الثلاثة دون غيرها من التدخلات الاخرى (2)، ويقع عبء اثبات القيام بهذا الالتزام على عاتق الادارة (3).

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص 7.

² Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.52.

³ ibid. p.53.

1) ضمانات ميثاق حقوق وواجبات المكلف ذات اصل اداري:

كانت ضمانات تسليم المكلف الخاضع للتحقيق ميثاق يبين حقوقه وواجباته مجرد ممارسة ادارية، فقد جاءت هذه الضمانات اول مرة على لسان وزير الاقتصاد والمالية الفرنسي بمناسبة تقديم مشروع قانون المالية لسنة 1975 كإجراء اداري ليس له اساس تشريعي، حيث اعلن بهذه المناسبة انه وافق على ميثاق للمكلف الخاضع للتحقيق، سوف ينشر ويسلم الى رئيس كل مؤسسة عند القيام بالتحقيقات، حتى تكون حقوقه، وواجبات الادارة واضحة ودقيقة، وحتى لا تترجم صرامة المراقبة على انها اتهام⁽¹⁾.

منذ ذلك الحين ودون اساس تشريعي، تعمل الادارة على ارفاق نسخة من ميثاق المكلف الخاضع للرقابة مع الاشعار المسبق بالتحقيق، يبين الضمانات الممنوحة للمكلف قبل او اثناء او بعد التحقيق⁽²⁾، قبل ان يتم تقنينها سنة 1987 بموجب القانون المعروف باسم قانون "AICARDI" الذي يعدل الاجراءات الجبائية والجمركية⁽³⁾، الذي اضاف فقرة رابعة لنص المادة L.10 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي، التي توجب على الادارة الجبائية قبل اطلاق الفحص الوجيه للوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية المنصوص عليه في المادة L.12 أو التحقيق في المحاسبة المنصوص عليه في المادة L.13 ان تقدم للمكلف ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق⁽⁴⁾.

¹⁾ Débats parlementaires, Assemblée nationale, 1^{ere} séance, du 22 octobre 1974, JORF, débats, du 23 octobre 1974, p.5298. « J'ai donc approuvé les termes d'une charte du (contribuable vérifié) qui sera rendue publique et remise à tous les chefs d'entreprise au moment des vérifications afin que leurs droits et les devoirs de l'administration soient clairement précisés, et pour que la rigueur du contrôle ne se traduise pas par l'inquisition. »

²⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.54.

³⁾ Loi N°87-502, du 8 juillet 1987, modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF, du 09 juillet 1987, p.7470.

⁴⁾ Article L.10, Code de procédure fiscale, DALLOZ, 18^{eme} édition, 2011. « Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration. »

كما يأخذ القانون الجبائي المغربي بنفس التوجه الذي يلزم الادارة بوجود ان يكون الاشعار بالفحص مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية⁽¹⁾، على عكس المشرع التونسي الذي لم نجد لهذه الضمانة اي اثر ضمن احكامه.

اما بالنسبة المشرع الجزائري فقد كان يجب انتظار سنة 2000 لتتري هذه الضمانة النور، فلم يوجب المشرع الجزائري على الادارة الجبائية ارفاق نسخة من ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع الاشعار المسبق بالتحقيق، إلا بمناسبة التعديل الذي ادخله قانون المالية لسنة 2000⁽²⁾ على المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تعنى احكامها بهذا المجال، قبل نقلها الى قانون الاجراءات الجبائية سنة 2002. وقد ذهب المشرع الجزائري الى تعميم هذه الضمانة على مختلف اشكال التحقيقات التي تقوم بها الادارة الجبائية سواء كانت تحقيق في المحاسبة⁽³⁾، او تحقيق مصوب في المحاسبة⁽⁴⁾، او تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽⁵⁾.

2) الميثاق ضمانة مقصورة على التحقيقات الجبائية دون غيرها من التدخلات الاخرى:

على نفس المنهج، لم يشترط المشرع الجزائري وجوب اعلام المكلف بحقوقه وواجباته الذي يتجسد في ارسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه، الا عند قيام الادارة بالتحقيقات الجبائية الثلاثة، سواء كانت تلك التحقيقات في صورة تحقيق في المحاسبة او في صورة تحقيق مصوب في المحاسبة او في صورة تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽⁶⁾ دون باقي التدخلات التي ترمي الادارة من وراءها الى جمع معلومات حول وضعية المكلف ونشاطه، مثل حق الاطلاع، حق المعاينة، حق الزيارة والحجز.

فحق المكلف في الاعلام سواء تم تجسيده في صورة الاشعار المسبق بالتحقيق الذي يقع على عاتق الادارة تبليغه للمكلف قبل البدء في التحقيق بمدة تختلف باختلاف طبيعة التحقيق المراد القيام به، او في

¹ المادة 212 من المدونة العامة للضرائب المغربية المذكورة سابقا " ... يجب ان يكون هذا الاشعار بالفحص مرفقا بميثاق الخاضع للضريبة الذي يذكر بالحقوق والواجبات في مجال المراقبة الجبائية المنصوص عليها في هذه المدونة... " ² المادة 07 من القانون رقم 11/99، المؤرخ في 23/12/1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92، لسنة 1999.

³ المادة 04/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المادة 20 مكرر/03 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁵ المادة 03/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁶ انظر المواد 04/20، 20 مكرر/03، 03/21، من قانون الاجراءات الجبائية.

صورة ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه الذي يبين بصورة موجزة مختلف العمليات التي تقوم بها الادارة في هذا المجال والضمانات الممنوحة للمكلف، لا يجد تطبيقا له إلا في حالة قيام الادارة بالتحقيقات الجبائية في معناها الضيق دون باقي التدخلات الاخرى.

3) عبء اثبات الارسال يقع على الادارة:

الاصل ان الادارة ترسل الاشعار المسبق بالتحقيق وميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته معا وفي نفس الظرف برسالة موصى عليها مع اشعار بالوصول، فالالتزام الملقى على عاتق الادارة هو وجوب ارفاق الاشعار بالتحقيق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه وليس تبليغه بصورة مستقلة، وعند عدم وجود ميثاق الحقوق والواجبات ضمن الظرف المرسل فمن الصعوبة بمكان على المكلف ان يثبت عدم ارساله⁽¹⁾.

الاكثر من ذلك ان الاجتهاد القضائي يذهب الى انه غير مؤثر الوجه المثار بأن الادارة ملزمة قبل البدء في عمليات التحقيق أن تتأكد من ان المكلف قد تلقى فعليا ميثاق الحقوق والواجبات⁽²⁾، وانه يعود للمكلف الذي يدعي ان الميثاق غير مرفق مع الاشعار بالتحقيق ان يطلب ارساله، اذ ان الاشعار المسبق بالتحقيق في المحاسبة الذي ارسل قبل انطلاق عمليات التحقيق والمتضمن الاشارة الى ان هذا الاشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، وانه في هذه الشروط، يعود الى المكلف المعني متى كان الميثاق غير مرفق بالإشعار ان يطلب ارساله⁽³⁾.

وهكذا فان مجرد الاشارة الى ان الظرف المرسل الى المكلف يحتوي على ميثاق الحقوق والواجبات يجعل الادارة قد قامت بالالتزام الملقى على عاتقها والمتمثل في وجوب اعلام المكلف، وان هذه الاشارة تنقل

¹⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.424.

²⁾ CE, N° 179237, du 14 mars 1997, cité par Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, op.cit. p.23.

³⁾ CAA Bordeaux, N° 96BXO1953, du 01 décembre 1998, Dr. Fisc, 1999, comm.868, «Considérant qu'il résulte de l'instruction que les avis de vérification de comptabilité qui ont été adressés ... avant l'engagement, de la vérification, comportaient la mention selon laquelle ils étaient accompagnés de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié; que, dans ces conditions, il appartenait à l'intéressée, si cette charte n'était pas jointe auxdits avis, d'en demander la communication »

الالتزام الى عاتق المكلف بعدم بدل العناية اللازمة للحصول على ارسال وثيقة الميثاق وذلك بموجب طلب ذلك⁽¹⁾.

ثانيا: مدى الزامية الاحكام التي يتضمنها الميثاق:

اذا كان التشريعين الجزائري والمغربي، قد استلها ضرورة ارسال او تسليم ميثاق المكلف بالضريبة الذي يلخص حقوقه وواجباته في مختلف مراحل وانواع التحقيقات التي تقوم بها الادارة عن التشريع الفرنسي، تجسيدا لحق المكلف في الاعلام، فإنهما لم يبلغان بعد حد جعل ذلك يرقى الى ضمانه حقيقية للمكلف، وذلك لكون مضمون هاتاه الوثيقة لا يمكن الاحتجاج به في مواجهة الادارة (1) وينتج عن ذلك فقد اي قيمة قانونية لهاتاه الوثيقة في ظل الوضع الحالي للتشريع (2).

1) عدم امكانية الاحتجاج بمضمون ميثاق المكلف في مواجهة الادارة:

ان مستوى الحماية التي يوفرها التشريع الجزائري او المغربي للمكلف عن طريق هذه الضمانة، لا يتعدى ذلك المستوى الذي كان سائدا في فرنسا لما كانت تلك الضمانة مجرد ممارسة ادارية ابتداء من سنة 1975، ويعود ذلك لكون كلا التشريعين الجزائري والمغربي لم يعطي اي قيمة قانونية لمضمون الاحكام التي يتضمنها الميثاق، فهو لا يتعدى كونه وثيقة اعلامية لا يمكن الاحتجاج بمضمونها في مواجهة الادارة، وهي بذلك غير ملزمة بالتفسيرات التي توردها صلب هذه الوثيقة.

فميثاق المكلف بالضريبة ما هو إلا وثيقة تعدها الادارة، تبرز فيها قناعاتها والتفسيرات التي تعطيها للنصوص القانونية المحددة للضمانات الممنوحة للمكلف، والالتزامات الملقاة على عاتقها والاجراءات التي يستوجب على الادارة استفاؤها عند القيام بالتحقيقات المختلفة، والتساؤل الذي يطرح في هذا المجال، ما مصير التفسيرات التي تعطيها الادارة للنصوص القانونية اذا اختلفت مع المدى الذي قصده المشرع او الذي يراه القاضي عند الفصل في المنازعة؟ او بتعبير اخر هل يطبق القاضي النصوص القانونية وفق التفسيرات التي يقتنع بها ام وفق قناعة الادارة المعبر عنها في الوثيقة المسلمة للمكلف وخاصة في حالة منح ضمانات اكبر من تلك التي يعطيها النص القانوني؟

¹) CE, N° 280833, du 26 mars 2008, RJF, 2008, N° 632, « ... que, dès lors que M. A n'établissait pas avoir accompli les diligences nécessaires pour obtenir communication de la charte, l'administration devait être regardée comme ayant satisfait à l'obligation, prévue par l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, de remettre ladite charte au contribuable avant l'engagement d'une vérification »

ان الاجابة على هذه التساؤلات وفق التشريع الجزائري او المغربي لا تكون إلا بالنفي، فالقاضي لا يطبق النص إلا وفقا للتفسير وطبقا للمدى الذي يراه مناسباً، ولا يعتد بالتفسيرات التي تمنحها الادارة لذلك النص، على اعتبار انه لا يوجد اي نص تشريعي في كلا القانونين يجعل من الممكن الاحتجاج بمضمون الميثاق في مواجهة الادارة.

هذا الوضع كان سائدا في فرنسا قبل قانون "AICARDI" المؤرخ في 08 جويلية 1987 اين كان ارسال ميثاق المكلف الخاضع للرقابة مجرد ممارسة ادارية كما رأينا سابقاً، وان الميثاق يعتبر مجرد وثيقة اعلامية بسيطة وبهذه الصفة لا يمكن الاحتجاج به في مواجهة الادارة⁽¹⁾، غير ان احكام القانون المذكور والتي تم ادراجها لاحقا ضمن قانون الاجراءات الجبائية قد قننت هذه الممارسة وجعلتها ملزمة للإدارة، بالإضافة الى جعل الاحكام التي يتضمنها ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للمراقبة يمكن الاحتجاج بها في مواجهة الادارة⁽²⁾.

وعليه فان احكام الميثاق التي تمنح ضمانات غير منصوص عليها قانونا او تعطي للحقوق المنصوص عليها مدى اوسع من ذلك الذي يمنحه القانون يمكن الاحتجاج بها في مواجهة الادارة⁽³⁾، وعلى العكس من ذلك وكنتيجة طبيعية، فانه لا يمكن للإدارة عن طريق الاحكام التي تدرجها في الميثاق ان تحرم المكلف من ضمانات منحت له بموجب القانون، وهكذا فان ارسال الميثاق وامكانية الاحتجاج بأحكامه الاكثر نفعا للمكلف في مواجهة الادارة يشكل ضمانا حقيقية في التشريع الفرنسي، على عكس التشريع الجزائري ومثله التشريع المغربي الذي لم يشير الى هذه الامكانية.

2) تقييم عدم امكانية الاحتجاج بمضمون الميثاق في مواجهة الادارة:

ان وجوب ارفاق الاشعار المسبق بالتحقيق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه، لا يشكل في الواقع في ظل احكام التشريع الحالي اية ضمانات اضافية للمكلف، فعدم امكانية الاحتجاج بمضمون ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه في مواجهة الادارة يفقد هذا الاجراء اي قيمة مضافة في مجال الضمانات المقررة للمكلف.

¹⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.57.

²⁾ Article L.10, code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. « ... les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration. »

³⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.57.

فالمبدأ ان امكانية الاحتجاج لا تشمل إلا قواعد الميثاق التي يكون هدفها ضمان حقوق المكلف المحقق معه حول نقاط تشكل ضمانات اضافية لا تجد اساسها القانوني ضمن احكام قواعد قانون الاجراءات الجبائية او القوانين الجبائية الاخرى⁽¹⁾، فميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه لا يشكل مجرد وثيقة هدفها تجميع الضمانات المقررة قانونا في وثيقة واحدة، وإنما يجمع تلك المقررة في القوانين الجبائية المختلفة، وتلك التي يؤسسها الميثاق في حد ذاته، فإذا كانت الاولى يفرضها القانون، فان الثانية لا معنى لها اذا كان لا يمكن الاحتجاج بها في مواجهة الادارة.

بمعنى آخر فان الضمانات المقررة بموجب القوانين لا تتطلب اعادة ادراجها في ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق حتى ترتب اثارها، فهي ملزمة في حد ذاتها للإدارة ومخالفتها تجعل عملية التحقيق مشوية بعدم المشروعية ويزترتب عن ذلك البطلان، اما الضمانات الاضافية التي يقرها الميثاق والتي تتمحور حول كيفية تفسير الادارة للأحكام القانونية، او العقيدة التي تشكلت لديها اتجاه كيفية تطبيق ضمانة معينة، او المدى الذي تتحدد به تلك الضمانة، لا تكون لها قيمة متى كان لا يمكن الزام الادارة بتفسيراتها والاحتجاج في مواجهتها بمضمون ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق.

التحليل السابق تبرز اهميته في ظل وجود ضمانات عديدة يتضمنها ميثاق الحقوق والواجبات لم تنص عليها القوانين الجبائية المختلفة صراحة، ويمكننا التمثيل على ذلك لا الحصر في الامثلة التالية:

* مبدأ قرينة الصحة المفترضة لتصريحات المكلفين ووقوع عبء اثبات عدم صحتها على عاتق الادارة، اذ لا يوجد اي نص في مختلف القوانين الجبائية يشير بشكل صريح او ضمني لتلك القرينة، غير ان ميثاق الحقوق والواجبات للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ينص في مقدمته على ان " تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئياً صحيحة وحقيقية ... ويعتبرون متحليين بحسن النية وتعتبر مبدئياً تصريحاتهم صادقة، ودليل عدم صحتها يقع بالتالي على عاتق الادارة"⁽²⁾

¹) CE, N° 204805, du 10 novembre 2000, « ... les agents de l'administration sont tenus, pour l'exécution d'une des vérifications qu'il vise, de respecter les règles qui, ne trouvant pas de fondement légal dans d'autres articles du code général des impôts ou du livre des procédures fiscales, figurent néanmoins dans la charte à la date où ce document est remis au contribuable, dès lors que ces règles ont pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié »

² المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 04، مرجع سابق.

* الطابع الوجيه للتحقيق في المحاسبة، لم يشير اي نص قانوني للطابع الوجيه للتحقيق في المحاسبة، وكل ما اقرته مختلف النصوص ان يتم التحقيق في المحاسبة في عين المكان اي في محلات المكلف بالضريبة، غير ان الميثاق اعطى مدى آخر لهذا الحكم وافر ان ذلك يكون من اجل خلق جو مناقشة بين المحقق والمكلف⁽¹⁾، ويسمح التحقيق في عين المكان للعون المحقق ان يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق او ممثله القانوني، بهدف القيام بحوار شفوي حضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق، كما ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من اجل كل معلومة اضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية والحضورية معه⁽²⁾.

* تقييد نطاق حق الادارة في طلب التبريرات: تعطي احكام قانون الاجراءات الجبائية اعوان الادارة الجبائية المؤهلين قانونا الحق في مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات طبقا لنص المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية وهو المطابق لنص المادة L.16 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

وإذا كان كل من طلب التوضيحات او طلب التبريرات تشكل احدى الاجراءات المستعملة لمراقبة تصريحات الدخل الاجمالي، فان طلب التوضيحات يمكن ان ينصب على اية نقطة من نقاط التصريح وهدفه الحصول على مجرد توضيح من طرف المكلف على الاقوال الواردة في التصريح او حول التناقضات المسجلة اما بين اقوال مختلف اطراف التصريح، او بين هاته الاقوال واقوال سابقة، او بين محتوى التصريح والعناصر التي تحصلت عليها مصالح الادارة الجبائية، اما طلب التبريرات فانه بطريقة ما له اهداف محددة ولا يمكن استعماله الا في المجالات المحددة قانونا كونه يتعدى مجرد التوضيح الى الاثبات⁽³⁾، غير ان تصفح التطور التاريخي للتشريع الجزائري في هذا المجال يؤدي الى الوقوف على التراجع الذي وصل اليه هذا التطور في مجال الضمانات الممنوحة للمكلف مع التشريع الفرنسي، وما يمكن اعتباره محاولة لتدارك ذلك من طرف ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في معه.

فبالرجوع الى القانون الفرنسي مصدر هاته الضمانة فان طلب التبريرات كان يقتصر في البداية على الوضعية والاعباء العائلية، او حول الاعباء القابلة للخصم من الدخل الاجمالي او التي تمنح الحق في تخفيض الضريبة على الدخل الاجمالي، قيل ان يتم تمديده مع مرور الوقت الى التبريرات حول الاصول

⁽¹⁾ مرجع نفسه، ص 09.

⁽²⁾ مرجع نفسه، ص 15.

⁽³⁾ Jean Lamarque, code de procédure fiscale, op.cit. p.71.

والمداخل الموجودة في الخارج، او حول العناصر الضرورية لتحديد وعاء الدخل العقاري او حول الارباح الناتجة عن التنازل عن القيم المنقولة او الحقوق الاجتماعية، او فائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات⁽¹⁾، اما بالنسبة للتشريع الجزائري فان قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 كان منسجم في تحديد الحالات التي يجوز فيها طلب التبريرات مع التشريع الفرنسي الساري المفعول آنذاك، وقصر الحالات التي يجوز فيها طلب التبريرات من المكلف في حالتين⁽²⁾:

- فيما يخص وضعيته وابعاءه العائلية.

- فيما يخص التكاليف المخصصة من الدخل الإجمالي.

على عكس قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 الذي الغى هذا التحديد واطلق يد الادارة في طلب التبريرات حول ايه نقطة وفي اي مجال ملغيا بذلك التفرقة التقليدية بين طلبات التوضيح وطلبات التبرير، وهو ما يشكل تراجع غير مبرر عن الضمانات الممنوحة للمكلف في هذا المجال، حيث جاءت عبارات النص عامة " يمكن المطالبة بتوضيحات وتبريرات كتابيا " دون تفرقة بين النوعين من الطلبات⁽³⁾.

غير ان ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة يذهب في اتجاه مغاير للتشريع الساري المفعول ويجاري في توجهه ذلك التوجه الذي ارساه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، حيث اقر ان التوضيحات تلتمسها الادارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص اي نقطة واردة في التصريح، اما التبريرات فتلتمسها الادارة من المكلف بالضريبة في احدى الحالتين:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الاجمالي⁽⁴⁾.

وهذا ما يشكل تحديدا لنطاق حق الادارة في طلب التبريرات على عكس النصوص التشريعية السارية المفعول التي لم تورد هذا التحديد، وكما رأينا سابقا فان هذا التحديد لنطاق حق الادارة في طلب التبريرات

¹) Article L.16, code de procédure fiscale, op.cit.

² المادة 132، من الامر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

³ المادة 187، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38 من القانون رقم 36/90، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا، قبل نقل احكامها الى نص المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 19 و 20.

لا يشكل اي قيمة مضافة في مجال الضمانات المقررة للمكلف ما دام لا يمكن الاحتجاج بمضمون الميثاق في مواجهة الادارة كما هو معمول به في التشريع الفرنسي.

المطلب الثاني: الحق في الدفاع:

اذا كان هناك فرع من القانون يتميز بالتعقيد فان القانون الجبائي يحتل في هذا المجال المرتبة الاولى بامتياز، ويوجد حتى اعوان الادارة الجبائية والمهتمين بالحقل الجبائي صعوبة في الالمام بآلياته وتشعباته وتغييراته المستمرة، فما بالك بالمكلف العادي المجرى من اي ثقافة جبائية، ومن اجل احداث نوع من التوازن بين الطرفين تقر معظم التشريعات الجبائية للمكلف الحق في الدفاع، عن طريق الاستعانة بمن يراه متخصصا، مع وجوب منحه الآجال الضرورية لإبداء ملاحظاته ووجهة نظره في ما تعترض الادارة الجبائية القيام به.

في سبيل تمكين المكلف من الدفاع عن حقوقه في مواجهة اعوان الادارة المتخصصين في المجال، الزم المشرع الادارة بإعلام المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره، تحت طائلة بطلان اجراء التحقيق (فرع اول)، كما الزم المشرع الادارة الجبائية بمنح آجال، اما من اجل تمكين المكلف من تحضير دفاعه، هذا الاجل يفصل بين تلقي المكلف للإشعار بالتحقيق وبداية التحقيق في عين المكان وهو غير موحد بين الاشكال المختلفة للتحقيقات، واما من اجل الرد على مقترحات الادارة في حالة اعادة التقييم (فرع ثان).

الفرع الاول: الحق في الاستعانة بمستشار:

يشدد قانون الاجراءات الجبائية على وجوب ان يتضمن الإشعار بالتحقيق الإشارة صراحة الى ان المكلف بالضريبة يستطيع ان يستعين بمستشار من اختياره اثناء اجراء عملية التحقيق في المحاسبة بنوعيه⁽¹⁾، وكذلك اثناء قيام الادارة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾، ونشير الى ان هذا الاجراء يعرفه المشرع الجزائري حتى قبل ان يضع نظام متكامل للتحقيق في المحاسبة⁽³⁾، هذا الالتزام اوجبه المشرع ليس فقط اثناء اجراء عملية التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بل اوجبه ايضا اثناء الإشعار بإعادة التقييم لمناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة او من اجل الاجابة

⁽¹⁾ المواد 04/20 ، 20 مكرر/02 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽²⁾ المادة 03/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽³⁾ المادة 02/378، من الامر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

عليها⁽¹⁾، ولدى سوف نتطرق لحق الاستعانة بمستشار اثناء التحقيقات الجبائية المختلفة (اولا) ثم لحق الاستعانة بمستشار للرد على مقترحات الادارة (ثانيا).

أولاً: حق الاستعانة بمستشار اثناء التحقيقات الجبائية:

نتطرق في هذا المجال الى الاسس النظرية لضمانة الحق في الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف (1)، ثم الى التطبيقات القضائية المكرسة لهذا الحق (2).

1) الاسس النظرية لضمانة الاستعانة بمستشار:

الحق في الاستعانة بمستشار يشكل احد العناصر الاساسية لحق الدفاع في المجال الجبائي كما هو عليه الحال في المجال الجزائي، حيث يسمح للمكلف كما للمتقاضي بفهم الاجراءات وتقديم العناصر الضرورية للدفاع من جهة، كما ان هذه الضمانة تجد مبرراتها في كون حضور المستشار يسمح بتجنب الضغوطات والتهديدات المحتملة للحصول على رضا المكلف بضرائب غير مؤسسة قانونا من جهة ثانية، صف الى ذلك ان مساعدة المستشار تشكل اعانة تقنية في مجال خصوصي ومعقد وكثير التغير كالمجال الضريبي من جهة ثالثة، وهذا ما سوف نبينه تباعا.

أ) احترام حقوق الدفاع:

حقوق الدفاع تشكل احد العناصر الاساسية لحقوق الانسان، وتشكل بالنتيجة حق طبيعي، فالقاضي يثير هذه الفكرة منذ وقت طويل، بالإشارة الى ان حق الدفاع يشكل حق طبيعي، ولا يجوز الحكم على اي شخص دون استجوابه وابداء دفوعه حسب ما ذهب اليه محكمة النقض الفرنسية منذ زمن بعيد حسب ما جاء في قرار لها يعود الى سنة 1828⁽²⁾، كما كيف المجلس الدستوري الفرنسي الحق في الدفاع بأنه حق اساسي بصفات دستورية « Droit fondamental à caractère constitutionnel »⁽³⁾، واعتبارا لهذا

¹ المادة 06/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

²) Cass, Civ, N° s1828.1.329, du 07 mai 1828, « la défense étant un droit naturel, personne ne doit être condamné sans avoir été interpellé et mis en demeure de se défendre » cité par Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.63.

³) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.64.

التكليف فان الحق في الدفاع يفرض نفسه على السلطات الادارية حتى في حالة عدم نص القانون عليه بصفة صريحة، وفي الجزائر يشكل حق الدفاع احد الحقوق الدستورية المعترف بها للمواطن⁽¹⁾.

كما يجد هذا المبدأ تطبيقاته في عدة مجالات خارج ساحة القضاء وخاصة في المجال التأديبي، فالموظف المحال على اللجان المتساوية الاعضاء المجتمعة في هيئة مجلس تأديبي له ان يستعين بمدافع مخول او موظف يختاره بنفسه⁽²⁾، اما في المجال الجبائي وامام السلطات التي يتمتع بها الاعوان المحققون والمأمهم بمختلف النصوص والاجراءات القانونية من جهة، وجهل المكلف في اغلب الاحيان لهذه الاجراءات والحقوق التي تمنحها اياه النصوص القانونية من جهة اخرى، وحتى لا يجد نفسه وحيدا ومنزوع السلاح فان مساعدة المستشار يسمح بإحداث التوازن بين حقوق المكلف وصلاحيات الادارة بالشكل الذي يمكنه من ابداء دفاعه بفاعلية.

(ب) احترام الحرية الفردية:

مصطلح الحرية الفردية يشمل عدة مفاهيم، وحسب احد المفاهيم الضيقة فان الحرية تعني الأمن، وهذا الأمن يكون ضروري بالنسبة للشخص الذي يكون محل لأي اجراء تحكيمي لمختلف الهيئات الحكومية، ويقصد به في هذا السياق الامن القانوني للشخص في مواجهة السلطة.

في سياقنا فان الأمن القانوني يعني ان المكلف يجب ان يكون محمي من العنف المعنوي او اي ضغوط اخرى يمكن ان يتعرض لها، وقد برز هذا المفهوم للأمن القانوني بالنسبة للمكلف لأول مرة اثناء مناقشة النواب الفرنسيين لقانون 14 اوت 1954 وذلك بتوضيح الضغوط الممارسة من طرف اعوان الادارة الذين يلجؤون ضد المكلف الى تجريب مخزي عندما لا يستطيعون من الناحية التقنية الحصول على النتائج المطلوبة، الى المضاربة على جهل اولئك الخاضعين للرقابة مما ينتج تعسفات مؤسفة، ضغوط من جميع الاشكال، تهديدات صارمة غير مبررة، او بالعكس وعود مغشوشة للتسامح⁽³⁾.

¹ المادة 169 من القانون رقم 01/16، مؤرخ في 2016/03/06، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، لسنة 2016.

² المادة 169 من الامر رقم 03/06، مؤرخ في 2006/07/15، يتضمن القانون الاساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46، لسنة 2006.

³) Loi du 14 aout 1954, du 29 juin 1954, JORF, débats Assemblée nationale, 2eme séance, p.3144, cité par, Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.66. « Les agents qui avaient recours contre le contribuable à un empirisme fâcheux. Ils se trouvent assez fréquemment

كما ان متطلبات الأمن القانوني تقتضي النظر الى كل مكلف خاضع للتحقيق بأنه اولا مواطن شريف فيما يخص القيام بواجباته الضريبية الى ان يثبت العكس من الفحص الدقيق والمتأمل للمحاسبة، كما يجب ان تضعه في مأمن من الضغوط التي يمكن ان يخضع لها من طرف المحققين، وعليه فان الاستعانة بمستشار يسمح بإرساء الأمن القانوني الذي يجب ان يستفيد منه المكلف في مواجهة التهديدات والضغوط المعنوية التي يمكن ان يكون هدفا لها.

(ج) المساعدة التقنية:

الحق في الاستعانة بمستشار يجد اساسه في الحق في المساعدة التقنية خاصة في مادة ذات خصوصية كالإجراءات الجبائية، فالمكلف يجب ان يكون باستطاعته الحصول على مساعدة من طرف متمرس مختص قادر على المناقشة والاعتراض على الاجراءات غير القانونية المتخذة من طرف الادارة الجبائية.

فالضرر الذي يصيب المكلف من جراء غياب مساعدة المستشار في ظل عدم امتلاك المعارف اللازمة في مجال تقني كالمحاسبة والجبائية، يشعره انه متروك لتحكم المحققين وانه حتى يكون في مأمن من هذه الصعوبات يجب على المكلف ان يكون في آن واحد مختص في العلوم المالية وقانوني حقيقي⁽¹⁾.

في ظل هذه الظروف لا يمكن ان يبقى المكلف وحيدا امام الصرح المظلم والمعقد للقانون الجبائي، وفي مواجهة محققين تم تكوينهم خصيصا لفهم هذا التعقيد، في هذا السياق فان الامكانية الممنوحة للمكلف في طلب المساعدة من طرف مستشار يسمح بتجنب استغلال الضعف الذي يميز المكلف.

(2) التأطير القضائي لحق الاستعانة بمستشار:

تعتبر الادارة الجبائية قد اوفت بالالتزام الملقى على عاتقها متى اشارت في الاشعار بالتحقيق بان المكلف يمكنه الاستعانة بمستشار من اختياره، غير ان عدم حضور مستشار من اختيار المكلف اثناء عملية التحقيق او اثناء مناقشة رفع مبلغ الضريبة او من اجل الاجابة عليها بمناسبة اعادة التقويم لا

conduits, quand ils ne parviennent pas techniquement à obtenir les résultats souhaités, à spéculer sur une certaine ignorance de ceux qu'ils contrôlent et il en résulte des abus regrettables : pressions de toutes sortes, menaces de sévérité injustifiées ou au contraire promesses fallacieuses d'indulgence ».

¹) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. p.70, « à la fois un spécialiste des sciences financières et un véritable juriste »

يرتب بطلان الاجراء طالما انه تم التذكير بهذه الامكانية للمكلف في الاشعار بالتحقيق او في الاشعار بإعادة التقويم، فالعبرة اذا بوجوب الاشارة في الاشعارات السابقة الذكر بان المكلف له الحق في ان يستعين بمستشار من اختياره، بغض النظر فيما اذا كان المكلف قد استعمل هذا الحق ام لا.

في هذا الاتجاه ذهبت المحكمة العليا في احد قراراتها⁽¹⁾ الذي جاء فيه: " ان الاستدعاء المرسل الى المكلف لا يذكر اطلاقا انه يمكنه ان يساعد بوكيل من اختياره، وان التحقيق الذي اجرته المصلحة الجهوية للتحقيق بوهان باطل تطبيقا لمقتضيات المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة"⁽²⁾، المادة 378 التي تذكر ان كل مكلف بالضريبة له الحق في ان يستعين بوكيل من اختياره خلال التحقيق في محاسبته، ويجب ان يعلم بهذا الاختيار تحت طائلة بطلان الاجراءات.

كما صرحت انه " من المقرر قانونا ان كل اقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة المراقبة الجبائية يعتبر باطلا اذ لم يشير الى ان المكلف له الحق في ان يساعده مستشار يختاره هو من اجل مناقشة هذا الاقتراح او من اجل الاجابة عليه، ويستطيع كل مكلف ان يساعده مستشار يختاره هو خلال التحقيق في المحاسبة ويجب ان يشعر بهذا الحق تحت طائلة بطلان الاجراءات، وكما ثبت من اوراق ملف القضية ان ادارة الضرائب لم تحترم المبدأ القانوني المذكور فان قضاة الدرجة الاولى عندما قضوا بإبطال اجراءات التحقيق قد التزموا بتطبيق القانون "

تأكيدا على اهمية هذه الضمانة، ونظرا لخصوصية الضريبة التي تتطلب معرفة تقنية واسعة في هذا المجال فان مساعدة مستشار يختاره المكلف ضرورية لحماية حقوقه، وهو ما يؤكد مجلس الدولة في احد قراراته⁽³⁾ الذي جاء فيه " حيث يتجلى ان ادارة الضرائب لم تحترم النصوص القانونية الخاصة بالضمانات المخولة قانونا للمكلف بالضريبة ... وتكون بذلك قد منعتها من حقها في الدفاع عن نفسها ولاسيما مستشار يساعدها اثناء عملية المراقبة حيث ان اغفال هذا الحق يترتب عليه طبقا للمادة 190 - المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة الحالي تم نقل احكامها الى المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية - السالفة الذكر بطلان الاجراءات "

¹ محكمة عليا، الغرفة الادارية، قرار رقم 104152، بتاريخ 1994/06/05، في قضية وزير الاقتصاد ضد ب.م، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الثالث سنة 1994، ص 199 الى 205 .

² المادة 378 المقصودة في القرار هي من الامر 101/76 الذي كان ساري المفعول وليس من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحالي.

³ مجلس الدولة، قرار رقم 3975، مؤرخ في 2001/11/12، مذكور سابقا.

ثانيا: حق الاستعانة بمستشار اثناء الرد على مقترحات الادارة:

تبرز أهمية وضرورة منح إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف عند مناقشة مقترحات الإدارة الجبائية بمناسبة إعادة التقييم (Redressement) بالنظر الى الطابع التقني والمعقد للقانون الجبائي الذي لا يتسنى حتى للمتخصصين في المجال إدراك ومتابعة تحولاته وتعقيده، ولا أدل على ذلك من الخلاصة التي وصل إليها عضو مجلس الشيوخ الفرنسي بمناسبة مناقشة نص جبائي عندما تسأل، أما يزال بوسع المرء أن يقول أنه لا يفترض أن يدعي أحد بجهل القانون أمام مثل هذه المعالم الغامضة والمعقدة⁽¹⁾.

إن غموض وتعقيد النصوص الجبائية سواء التشريعية أو التنظيمية يضاف إليها فقه الإدارة، الذي يعرفه الفقه الإداري بأنه مجموعة الوثائق، المنشورات، التعليمات، التوثيق الجبائي، الأجوبة الوزارية التي بواسطتها تعرف الإدارة الجبائية تفسيرها للنصوص⁽²⁾، وإن مجموعة هذه النصوص (الوثائق) التي تصدرها الإدارة الجبائية تضمن بها التطبيق الصحيح والموحد على كامل التراب الوطني لنفس القاعدة القانونية والذي تقوم به تحت الغطاء التفسيري لهاته النصوص ويترجم عادة في شكل تعليمات ومناشير موجهة لأعوانها من أجل تحديد الكيفية التي يتم بها تطبيق تلك النصوص وفق القناعة التي تشكلت لديها حول تفسير النص ومداه ومجال تطبيقه.

من جهة أخرى فإن النصوص الجبائية هي الأكثر تعديلا على الإطلاق سنويا بموجب قوانين المالية او قوانين المالية التكميلية، وإن كانت تلك التعديلات في أحيان كثيرة تصب في مصلحة المكلف بالضريبة غير أن الأمر لا ينظر إليه من زاوية توافر مصلحة المكلف في التعديل من عدمه وإنما ينظر إليه من زاوية مدى إمام المكلف بهذه التعديلات المستمرة، فعلى سبيل المثال فإن قانون المالية لسنة 2018 أورد 20 تغيير بين تعديل وإضافة على قانون الإجراءات الجبائية وهو ما يمثل تقريبا أكثر من 11% من

¹) Louis Virapoullé, discussion du projet de loi relatif aux garanties accordées au contribuable en matière fiscale et douanière, débats sénat, séance du 27 Octobre 1977, JORF, du 28 Octobre 1977, P.2460, « ... comment peut-on encore oser dire que nul n'est censé ignorer la loi devant de tels monuments d'obscurité et de complexité ? »

²) André Barilari et Robert Drappe, lexique fiscal, Dalloz, 2^{ème} Edition, 1992, P.69.

مجموع مواد هذا القانون، كما أورد 22 تغيير بين تعديل وإضافة على قانون التسجيل ما يعادل تقريبا 6% من مجموع مواد القانون الذي يضم 373 مادة⁽¹⁾.

هذه الظاهرة ليست خاصة بالجزائر وإنما مرتبطة بالقانون الجبائي في كل الدول، ففي فرنسا وبمناسبة التقرير الذي أعده Olivier Fouquet حول تحسين الأمن القانوني للعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين الذي جاء فيه أن حوالي 20% من مواد القانون العام للضرائب يتم تعديلها سنويا⁽²⁾.

يبقى أن نشير الى أن النظام الجبائي في معظمه يرتكز على التصريحات المقدمة من طرف المكلف الشخص الطبيعي أو المعنوي، تصريحات تراقب من طرف الإدارة الجبائية، وتوتر علاقات هذه الأخيرة مع المكلف تطرح خاصة في هذه المرحلة من مراقبة عناصر الوعاء الضريبي، مراقبة يمكن أن تنتهي بإعادة تقييم ما يعني زيادة في الضريبة⁽³⁾، هذه الزيادة يتم إقرارها بناء على إجراء وجاهي بين المكلف والإدارة تقوم فيه الإدارة باقتراح الزيادة وتنتظر قبول أو ملاحظات المكلف، فالمكلف ومن أجل اتخاذ موقف معين من مقترحات الإدارة يجب أن يكون ملما بالتقنيات الجبائية وهذا ما لا يتحقق له دون الاستعانة بمستشار من اختياره وسوف نتناول إمكانية الاستعانة بمستشار من أجل الرد على مقترحات إعادة التقييم الناتج عن التحقيق في الوثائق (1)، ثم أثناء التحقيقات الجبائية المختلفة (2).

1) الاستعانة بمستشار من أجل الرد على مقترحات الإدارة بمناسبة التحقيق في الوثائق:

يميز تقليديا بين الرقابة على الوثائق التي تتم في المكاتب الإدارية انطلاقا من الوثائق التي بحوزة الإدارة والرقابة في عين المكان (الخارجية) التي تشترط تنقل أعوان الإدارة⁽⁴⁾، فالرقابة على الوثائق التي تجد أساسها القانوني في المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية تمثل الشكل الأكثر شيوعا

¹ أنظر القانون رقم 11/17، المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، لسنة 2017.

² Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité Juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, rapport au ministre du budget, Juin 2008, P.08.

³ Christian Louit, les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt: mythes et réalités, les cahiers de droit, volume 24, numéro 03, 1983, P.480.

⁴ ibid. P.482.

والمألوف الذي تلجأ اليه مصالح الإدارة الجبائية، والذي يعتبر الأكثر فعالية خاصة في مجال الضريبة على الدخل، والأقل إكراها من حيث الإجراءات الواجب اتباعها للقيام به من طرف الإدارة.

وتتمتع الادارة في هذا النوع من التحقيق بسلطات (أ) قد تصل الى تصحيح التصريحات المكتتبه واعادة النقييم (ب) ما يستوجب مرافقة المكلف بمستشار يساعده غير ان هذه المرافقة لم تكون ممكنة قبل 2018 في هذا النوع من التحقيقات (ج).

أ) سلطات الادارة بمناسبة التحقيق في الوثائق:

تقوم الإدارة في هذا النوع من الرقابة بالفحص الانتقادي للتصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات التي بحوزتها والتي تحصلت عليها من الغير، هاته المعلومات التي تظهر في الملف الجبائي للمكلفين الآخرين في شكل تصريحات بالأتعاب المدفوعة، حقوق المؤلف والتعويضات المقدمة للغير الذي لا ينتمي للمستخدمين.

كما أن الإدارات ملزمة بتقديم المعلومات التي بحوزتها للإدارة الجبائية تطبيقا لحق الاطلاع المنصوص عليه في المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية كإدارة الجمارك، البنوك، مراكز السجل التجاري وغيرها من الإدارات بالإضافة الى المعاملات العقارية التي تبلغ الى علم الإدارة الجبائية بمجرد تسجيلها.

كما أن الإدارات ومؤسسات البيع بالجملة ملزمة كل سنة بإرسال قائمة (état détail des clients) تتضمن كل الأشخاص الذين كانوا محل معاملة معها⁽¹⁾ توضح فيها اسم ولقب المعني ورقم سجله التجاري والمبالغ المدفوعة وغيرها من المعلومات التي تمكن الإدارة الجبائية من تحديد دخل المكلف المعني بالتحقيق.

وكل تناقض بين المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية والتصريحات المكتتبه من طرف المكلف تستلزم طلب التوضيحات والتبريرات طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، ويكون ذلك بصفة شفوية، وعند رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب المقدم عبارة عن رفض للإجابة على كل

¹ أنظر المادة 01/224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تلزم بإرفاق الكشف التفصيلي للعملاء طبقا للنموذج (G n° 03) مع التصريح السنوي.

² أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على العون المحقق أن يعيد طلبه كتابيا، ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات حولها ويمنح للمكلف آجال لتقديم إجابته خلال مدة لا تقل عن 30 يوم، وبناء على سلوك المكلف اتجاه طلبات التبرير والتوضيح المرسله من طرف الإدارة يتحدد مآل الإخضاع الضريبي فيما إذا كان تصحيح تلقائي أم تصحيح وجاهي (تناقضي).

أولا في حالة عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير المرسله وفي حكمها الرد بعد الآجال المحددة يقوم المحقق بالفرض التلقائي للضريبة (Taxation d'office)⁽¹⁾ وهي الطريقة التي يغيب فيها أي حوار مع المكلف ولا يتم فيها إشعار المكلف بالتصحيح المزمع القيام به، وينتج عن الفرض التلقائي قلب عبء الإثبات على عاتق المكلف فلا يمكنه أن يحصل أثناء المنازعة على إعفاء أو تخفيض إلا إذا أثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها⁽²⁾.

ثانيا في حالة رد المكلف في الآجال المحددة على طلبات التوضيح أو التبرير نكون أمام احتمالين:
 - الاحتمال الأول أن يقتنع المحقق بإجابة المكلف ولا يكون المكلف محل لأي إعادة تقييم، فليس كل مراقبة تقضي حتما الى إجراء تصحيح ضريبي.
 - الاحتمال الثاني أن لا يقتنع المحقق بالإجابة ويقوم بتصحيح التصريحات وهنا يكون مقيد بالقيام بذلك وفق إجراء التصحيح الوجيه تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي⁽³⁾.

(ب) إجراءات التصحيح الوجيه:

تلتزم أحكام قانون الإجراءات الجبائية المفتش المحقق متى أراد القيام بتصحيح أسس الضريبة المصرح بها باتباع الإجراء الوجيه في ذلك تحت طائلة بطلان الإخضاع الضريبي، وتتخلص إجراءات التصحيح الوجيه في قيام المفتش المحقق بما يلي:

- ارسال الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو يسلم له مباشرة مع إشعار بالاستلام.

⁽¹⁾ المادة 05/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽²⁾ المادة 08/44 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽³⁾ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

• أن يبين التصحيح المراد القيام به بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت الى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة على ذلك.

• أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانهه بخدمات مستشار من اختياره.

• أن يدعو المكلف المعني الى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني⁽¹⁾.

في هاته المرحلة تبرز أهمية استعانة المكلف بمستشار متخصص من اختياره من أجل الرد على مقترحات الإدارة فيما يخص إعادة التقييم وتصحيح أسس الإخضاع الضريبي وفق الإجراء الوجيه الذي يلزم المحقق باتباع إجراءات محددة قانونا تسمح للمكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله للتصحيح المراد القيام به من طرف الإدارة.

في هذا الصدد تجدر الإشارة الى ان امكانية الاستعانة بمستشار اثناء التحقيق في الوثائق جاءت متأخرة بالنظر الى التشريعات المقارنة فهذا التطور المسجل في تعزيز حق الدفاع للمكلف أقره قانون المالية لسنة 2018 الذي نص لأول مرة على حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره.

ج) غياب حق الاستعانة بمستشار أثناء التحقيق في الوثائق قبل سنة 2018:

على الرغم من اعتبار التحقيق في الوثائق الأسلوب الأكثر استعمالا من طرف الإدارة الجبائية في مراقبة ملفات المكلفين وتصريحاتهم إلا أن حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل الرد على مقترحات الإدارة بإعادة التقييم لم يكن متاحا له الى غاية سنة 2018، فلا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 نص على هذا الحق⁽²⁾، ولا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدث بموجب قانون المالية لسنة 1991 نص على ذلك⁽³⁾، ولم يتدارك المشرع ذلك بمناسبة استحداث قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002⁽⁴⁾، وكان يجب انتظار سنة 2018 ليتدارك المشرع هذا النقص

¹ مرجع نفسه.

² أنظر المادة 25 من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا، التي نظمت حق الإدارة في الرقابة على الوثائق.

³ المادة 187، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المؤسس بموجب المادة 38، قانون رقم 36/90، مذكور سابقا.

⁴ أنظر المادة 59 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا، التي أصبحت المادة 19 بعد إعادة هيكلة قانون الإجراءات الجبائية.

وينص صراحة على وجوب تبليغ المكلف بالضريبة إمكانية استعانهه بخدمات مستشار من اختياره⁽¹⁾، وهكذا تم التعزيز المتأخر لحق الدفاع الذي يمكن المكلف من إظهار قبوله للتصحيح المقترح أو إبداء ملاحظاته خلال أجل ثلاثون (30) يوماً.

تجدر الإشارة الى أنه وإن كان تبليغ المكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره من شأنه أن يعزز الحق في الدفاع ويعتبر خطوة في اتجاه تقوية الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة أعوان الإدارة المتخصصين في المجال، إلا أن هذا التطور يفقد معناه إن أخذنا في الاعتبار أنه لا يوجد ما يلزم العون المحقق من الناحية القانونية بالأخذ بالملاحظات التي يقدمها المكلف أو مستشاره، فالمفتش المحقق يحدد أساس الاخضاع الضريبي بعد انقضاء أجل الرد بغض النظر عن الملاحظات التي أبداهها المكلف، ويبلغه الى المكلف الذي لا يبقى أمامه إلا حق الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية⁽²⁾، على عكس ما كان معمول به في ظل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، والذي كان يقيد المفتش المحقق بوجوب عرض النزاع على تقدير اللجنة الولائية للطعن متى قدم المكلف ملاحظات في الآجال المحددة وبقي النزاع قائماً.

فمتى لم يرضى المكلف بالأسس المقترحة لإعادة التقويم وأبدى ملاحظات حول ذلك خلال الآجل المحددة آنذاك بعشرين (20) يوماً، فإن المفتش المحقق لا يستقل بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة وإنما يتدخل طرف ثالث والمتمثل في لجنة الطعن للولاية وتدخلها هذا يرتب نتائج قانونية بالغة الأهمية على مستوى قلب عبء الإثبات، فإذا كان تقرير الضريبة الذي يقترحه المفتش فيما بعد مطابق لتقدير اللجنة فإن المكلف لا يستطيع الحصول على تخفيض في الضريبة أمام الجهات القضائية إلا إذا قدم الإثبات لرقم الأعمال الصحيح، وأما إذا كان تقدير المفتش المحقق لا يتوافق وتقدير اللجنة فإن الإثبات يقع على عاتق الإدارة⁽³⁾.

وهكذا فإن الإجراء الوجيه المفروض على المحقق اتباعه أثناء تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة وإعادة التقييم وإعطاء الحق للمكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره للرد على مقترحات الإدارة يفقد أي

¹ أنظر المادة 40 من القانون رقم 11/17، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقاً، التي عدلت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 25 فقرة 03، من الأمر رقم 101/76، المذكور سابقاً.

معنى بالنظر الى الموضوع من زاوية الضمانات الممنوحة للمكلف في الوقت الذي لا يكون فيه لملاحظات المكلف أي آثار قانونية على مآلات التصحيح الضريبي.

2) الاستعانة بمستشار من أجل الرد على مقترحات التقييم بمناسبة التحقيقات الجبائية الأخرى:

يقصد بالتحقيقات الجبائية الأخرى المعنية هنا التحقيقات الثلاثة التي تقوم بها الإدارة والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة المنصوص عليه في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، والتحقيق المصوب في المحاسبة المنصوص عليه في المادة 20 مكرر، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنصوص عليه في المادة 21 من نفس القانون.

فبالإضافة الى الحق الممنوح للمكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء أحد التحقيقات المذكورة سابقا، أقر التشريع الجبائي أيضا هذا الحق للمكلف بمناسبة الرد على مقترحات الإدارة عند إعادة التقييم الذي يمكن أن يتبع التحقيقات الجبائية السابقة الذكر، غير أن هذا الحق باعتباره أحد أهم مكونات الحق في الدفاع لم يكن مستلزما في البداية إلا بمناسبة التحقيق في المحاسبة (أ) قبل أن يتم تمديده الى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ب).

أ) الاستعانة بمستشار أثناء الرد على مقترحات إعادة التقييم الناتج عن التحقيق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق في المحاسبة التحقيق العام وما التحقيق المصوب في المحاسبة الذي تم استحداثه لاحقا⁽¹⁾ إلا صورة مصغرة للتحقيق في المحاسبة ويخضع لنفس القواعد المطبقة على التحقيق في المحاسبة ما عدا بعض الاستثناءات⁽²⁾، كما يعتبر التحقيق في المحاسبة شكل التحقيق الأول الذي اشترط فيه المشرع وبصورة واضحة منذ 1976 وجوب الإشارة في الإشعار بإعادة التقييم أن المكلف له الحق في أن يساعده مستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراح إعادة التقييم أو من أجل الإجابة عليه تحت طائلة بطلان اقتراح الزيادة، فكل اقتراح بالزيادة يقدم بمناسبة المراقبة الجبائية يعتبر باطلا إذا لم يشر بأن المكلف له الحق في أن يساعده مستشار من اختياره لمناقشة الاقتراح أو الإجابة عليه⁽³⁾.

¹ استحدث التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب المادة 22، من الامر رقم 02/08، المؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42، لسنة 2008.

² المادة 20 مكرر/02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 378 من الأمر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكور سابقا.

غير أنه و إن كان مشروع 1976 قد أقر حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة والإجابة على مقترحات الإدارة بزيادة الضريبة الناتجة عن التحقيق في المحاسبة، ورتب عن عدم الإشارة في الإشعار الى هذه الامكانية بطلان الاقتراح، فإن مشروع 1991 تراجع عن ذلك ولم يشر الى هذا الحق لا من قريب ولا من بعيد واقتصر على أنه إذا حدد العون المحقق قواعد فرض الضريبة عقب تحقيق في المحاسبة، تقوم الإدارة بتبليغ هذه القواعد الى المكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام و يمنح المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً لإبداء قبوله أو تقديم ملاحظاته⁽¹⁾

هذا التراجع عن حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء مناقشة الرد على مقترحات إعادة التقييم الناتج عن التحقيق في المحاسبة لم يتداركه المشرع في التعديلات اللاحقة سواء بمناسبة قانون المالية لسنة 1992⁽²⁾، وإن كان قد أقر حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء التحقيق في حد ذاته، أو بمناسبة قانون المالية لسنة 1998⁽³⁾، أو بمناسبة قانون المالية لسنة 1999⁽⁴⁾، أو بمناسبة قانون المالية لسنة 2000⁽⁵⁾.

وكان يجب انتظار سنة 2002 وبمناسبة تأسيس قانون الإجراءات الجبائية أعاد المشرع الاعتراف بهذا الحق للمكلف وبنفس عبارات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، إذ أقر أنه يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقييم الى أن المكلف له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها⁽⁶⁾، وإن كانت الفقرة 06 من المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية التي تعطي الحق للمكلف بالاستعانة

¹ المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38، من القانون رقم 36/90، المذكور سابقاً.

² المادة 33 من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقاً، التي عدلت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 14 من القانون رقم 02/97، المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 89، لسنة 1997، التي عدلت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة 17 من القانون رقم 12/98، المؤرخ في 31 ديسمبر 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98، لسنة 1998، التي عدلت المادة 190 من قانون لضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 07 من القانون رقم 11/99، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، المذكور سابقاً، التي عدلت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ المادة 60 من القانون رقم 21/01، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقاً، و التي أصبحت لاحقاً تمثل المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بعد إعادة هيكلته.

بمستشار من اختياره من أجل الرد على مقترحات الإدارة قد عدلت لاحقاً عدة مرات⁽¹⁾ غير أننا لم نعثر على أي تعديل في مضمون هذا الحق من حيث طابعه وموضوعه وآثار اغفاله.

فمن حيث طابعه فهو ملزم للإدارة بالإشارة صراحة في الإشعار بإعادة التقويم أن المكلف له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره بغض النظر عن استغلال المكلف لهذا الحق من عدمه، ومن حيث موضوعه فإن حق الاستعانة بمستشار يكون من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها، عكس موضوع هذا الحق عند القيام بالتحقيق في عين المكان أو الحضور لاجتماع اختتام التحقيق، وأما من حيث آثاره فتخلف الإشارة الى هذا الحق - بغض النظر عن استعماله من عدمه - في الإشعار بإعادة التقويم يرتب بطلان الإجراء.

إن مميزات هذا الحق كما سبق بيانه تتسجم مع نص وثيقة قانون الإجراءات الجبائية باللغة الفرنسية التي تتولى المديرية العامة للضرائب نشره وتحينه بشكل دوري على موقعها على عكس النص المنشور باللغة العربية على نفس الموقع والذي لا يشير لا من قريب ولا من بعيد الى إمكانية المكلف من الاستعانة بمستشار من اختياره للرد على مقترحات الإدارة بإعادة التقويم.

فنص اللغة الفرنسية يشير الى أنه تحت طائلة بطلان الإجراء يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم الذي يرسل الى المكلف بالضريبة بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها، وأن الإشعار بإعادة التقويم يرسل الى المكلف في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

« Sous peine de nullité de la procédure, la notification de redressement doit mentionner que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre. La notification de redressement est adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise au contribuable contre accusé de réception. »

¹ عدلت بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 31 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013.

أما نص اللغة العربية فانه يشير فقط الى أنه " يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام"⁽¹⁾.

نشير في الأخير الى أن الاختلاف بين نص اللغة الفرنسية ونص اللغة العربية ليس وليد سنة 2019، و إنما يمكن ملاحظته مثلا على الوثائق المنشورة سنة 2015، 2016، 2017 و 2018 لقانون الإجراءات الجبائية واستمر الى غاية 2020، غير ان الامر تم تداركه في وثيقة 2021⁽²⁾.

على العكس من ذلك فإن ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة يشير صراحة الى هذا الحق، إذ يوضع على عاتق الإدارة وجوب الإشارة في الإشعار بإعادة التقييم الى أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها تحت طائلة بطلان الإجراء سواء في النسخة العربية أو الفرنسية⁽³⁾.

ب) الاستعانة بمستشار أثناء الرد على مقترحات اعادة التقييم الناتج عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

لم يعرف القانون الجبائي الجزائري التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا بمناسبة التعديل الذي أدخله المشرع على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 1992، الذي أضاف القسم 6 مكرر المعنون بـ " التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية " الذي يضم مادة وحيدة هي المادة 131 مكرر⁽⁴⁾ والتي أصبحت الأحكام الواردة بها مقننة لاحقا ضمن المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وبشكل هذا النوع من التحقيق الوسيلة التي بواسطتها تمارس الإدارة سلطتها في مراقبة التصريحات بالدخل الإجمالي المكتتبه من طرف الأشخاص الطبيعية عن طريق مقارنة المداخل المصرح بها أو المحددة عن طريق النظام الجزافي بالذمة المالية للمعني وطريقة معيشته.

¹ قارن نص الفقرة 06 من المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية طبعة 2019 باللغة الفرنسية وباللغة العربية، المنشور على موقع المديرية العامة للضرائب (www.mfdgl.gov.dz).

² انظر نص الفقرة 06 من المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية طبعة 2021 باللغة العربية، المنشور على موقع المديرية العامة للضرائب (www.mfdgl.gov.dz).

³ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2017، المذكور سابقا، ص 10 بالنسبة للنص باللغة العربية، و ص 11 بالنسبة للنص باللغة الفرنسية.

⁴ المادة 23 من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا.

إن هذا التأسيس الأولي للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لم يمنح للمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل الرد على مقترحات إعادة التقييم الناتج عن التحقيق واكتفى فقط بمنح هذا الحق عند قيام الإدارة بالرقابة تحت طائلة بطلان الإجراء، إذ ألزمت المادة 131 مكرر المضافة بقانون المالية لسنة 1992 وجوب الإشارة صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء بأن المكلف يستطيع الاستعانة أثناء الرقابة بوكيل من اختياره، دون إعطاء هذا الحق للمكلف من أجل مناقشة أو الرد على مقترحات رفع الضريبة الناتج عن إعادة التقييم، وكان يجب انتظار سنة 2012 لتدارك المشرع جزئياً هذا النقص وبمنح للمكلف ليس حق الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل الرد ومناقشة مقترحات رفع مبلغ الضريبة وإنما من أجل حضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق⁽¹⁾.

وعليه فإن حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة والرد على مقترحات الإدارة برفع مبلغ الضريبة أثناء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ليس له نفس المدى كما هو عليه الحال أثناء قيام الإدارة بالتحقيق في المحاسبة كما رأينا سابقاً، إذ لم يشر المشرع صراحة الى هذا الحق خلال مرحلة إعادة التقييم واكتفى فقط بإمكانية الاستعانة بمستشار عند الحضور لاجتماع اختتام أشغال التحقيق من جهة، ولم يوضح الآثار المترتبة عن عدم إعلام المكلف بهذه الإمكانية من جهة أخرى.

الفرع الثاني: منح آجال للمكلف لتحضير دفاعه:

في سبيل اعطاء فعالية للضمانة المقررة قانونا المتمثلة في الحق في الدفاع عن طريق الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف، اوجب المشرع الجزائري احترام آجال للتحضير فيما يخص التحقيقات الجبائية يمتد بين اشعار المكلف بالتحقيق والشروع الفعلي في اجراء التحقيق (اولا) ، كما اوجب منح آجال للمكلف من اجل الرد على مقترحات الادارة (ثانيا).

اولا: آجال التحضير فيما يخص التحقيقات الجبائية:

إن تحديد الآجال الممنوحة للمكلف من اجل الاتصال بمستشار من اختياره وتحضير دفاعه عند قيام الادارة بالتحقيقات الجبائية المختلفة اما ان يكون تحديد قانوني كما هو الحال في القانون الجزائري (1) او تحديد قضائي كما هو الحال في القانون الفرنسي (2).

¹ المادة 34 من القانون رقم 16/11، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، لسنة 2011، التي عدلت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

1) آجال التحضير المحددة قانونا التشريع الجزائري نموذجا:

بغض النظر عن الرقابة الفجائية والتي تنصب على المعاينة المادية لعناصر الاستغلال او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها ومدى التزام المكلف بمسك الدفاتر والوثائق الالزامية كما اشرنا، فان التحقيق في المحاسبة وفحص الوثائق من الناحية الموضوعية لا يمكن ان يتم إلا بعد منح اجال للمكلف من اجل تحضير ملفاته والاتصال بمستشار من اختياره، وفي كلتا الحالتين سواء تم ارسال الاشعار بالتحقيق عن طريق البريد او تسليمه مباشرة للمكلف كحالة اولى، او تم تسليمه اياه اثر مراقبة فجائية تهدف الى المعاينة المادية كحالة ثانية، فان فحص الوثائق المحاسبية من حيث مضمونها ومقارنتها مع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف لا يمكن ان تبدأ إلا بعد مرور الأجل المحدد قانونا كحد ادنى.

يميز القانون الجزائري من حيث الآجال الممنوحة للمكلف من اجل تحضير دفاعه، بين الانواع المختلف للتحقيقات، فيما اذا كان تحقيق في المحاسبة بصورتيه (أ)، او تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ب).

أ) الاجل الممنوح في حالة التحقيق في المحاسبة:

حدد الاجل الممنوح للمكلف من اجل التحضير في حالة التحقيق في المحاسبة او في حالة التحقيق المصوب في المحاسبة بعشرة ايام (10) تبدأ من تاريخ استلام المكلف للاشعار بالتحقيق وليس من تاريخ ارساله⁽¹⁾، وفي رأينا فان المماثلة بين هذين النوعين من التحقيقات غير مستساغ على الاقل من حيث مدى التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو تحقيق مصغر في المحاسبة كما اشرنا، اذ ينصب على نوع او اكثر من انواع الضرائب لفترة سنة كاملة او جزء منها او لمجموعة عمليات او معطيات نقل عن سنة⁽²⁾، اما التحقيق في المحاسبة فيمكن ان يشمل كل انواع الضرائب والرسوم لكل الفترة غير المتقادمة والمحددة بأربع سنوات، وهذا ما لا يبرر منح نفس الآجال في كلتا الحالتين.

نشير الى ان المشرع المغربي ايضا يوحد الآجال الممنوحة في نوعي التحقيق في المحاسبة غير انه يجعلها محددة بخمسة عشر (15) يوما، اذ تنص المدونة العامة للضرائب المغربية على انه " اذا قررت

¹ انظر المادتين 04/20 و 20 مكرر/03 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 20 مكرر/01 من قانون الاجراءات الجبائية.

الادارة القيام بفحص محاسبة تتعلق بضريبة او رسم معين وجب تبليغ اشعار بذلك الى الخاضع للضريبة... قبل التاريخ المحدد للشروع في عملية الفحص بخمسة عشر (15) يوما⁽¹⁾.

على نفس المنوال سار المشرع التونسي الذي ينظم التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بنفس الحكم، حيث تنص مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية على انه " يجب ان يتضمن الاعلام بالمراجعة... وكذلك تاريخ البدء في عملية المراجعة الذي يجب ان لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ الاعلام"⁽²⁾.

وعليه فان المكلف بالضريبة الجزائري يتمتع بأجل اقصر للتحضير، من تلك التي يتمتع بها المكلف المغربي او التونسي، على الاقل بالنسبة للتحقيق في المحاسبة.

ب) الاجل الممنوح في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

حدد الاجل الممنوح للمكلف من اجل التحضير في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بخمسة عشر (15) يوما تبدأ من يوم استلام الاشعار بالتحقيق⁽³⁾، وفي اعتقادنا ان منح اجل اطول مما هو عليه اثناء التحقيق في المحاسبة، يعود لكون هذا النوع من التحقيقات موضوعه الاشخاص الطبيعية فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي، والشخص الطبيعي من المعتاد ان لا يمسك وثائق تبرر مداخله او فواتير تثبت مشترياته، ما يتطلب منه وقت اطول للتحضير، على عكس المؤسسات التي هي ملزمة بمسك وثائق محاسبية تسجل فيها يوما بيوم وبدون شطب ولا فراغات مختلف العمليات التي قامت بها.

2) آجال التحضير المحددة قضائيا التشريع الفرنسي نموذجا:

في بداية الامر لم يمنح القانون الفرنسي آجال للمكلف من اجل التحضير والاتصال بمستشار من اختياره (أ)، غير ان الاجتهاد القضائي ومن اجل تفعيل ضمانات الاستعانة بمستشار اقر وجوب منح المكلف وقت مجدي للبحث عن المستشار الذي يناسبه، ما جعل المشرع الفرنسي في تعديل لاحق لهذا الاجتهاد يقر بوجود ان يفصل بين تاريخ استلام الاشعار وبداية التحقيق آجال معقولة (ب)، هذا التحديد الذي جاء عن طريق ايراد معيار الآجال المعقولة او الوقت المجدي، لم ينهي الجدل الا بعد تدخل القضاء (ج).

¹ المادة 212 من المدونة العامة للضرائب المغربية، طبعة 2015 .

² الفصل 39 الفقرة الثانية من مجلة الحقوق و الواجبات التونسية، طبعة 2013.

³ المادة 03/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

(أ) عدم تحديد التشريع الفرنسي لآجال التحضير:

على عكس المشرع الجزائري او المغربي او التونسي، فان المشرع الفرنسي لم يحدد المدة التي تفصل بين تاريخ استلام الاشعار المسبق بالتحقيق والبدائية الفعلية لذلك التحقيق، لا بطريقة صريحة ولا بطريقة ضمنية على الاقل في بداية تأسيس هذه الضمانة طبقا للمادة 04 من القانون رقم 1453/77 المؤرخ في 29 ديسمبر 1977 المتضمن ضمانات اجرائية للمكلفين في المجال الجبائي والجمركي التي عدلت نص المادة 1649septies من القانون العام للضرائب قبل نقل احكامها الى المادة L.47 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي، بل ان محاولة بعض النواب من خلال لجنة القوانين الخاصة بمجلس الشيوخ الفرنسي، واثناء مناقشة القانون رقم 1453/77 قد طالبت بمنح اجل قدره خمسة عشر (15) يوم تبدأ من يوم استلام الاشعار، لأجل تجنب المراقبة الفجائية، غير ان الحكومة رفضت منح اجل بين تاريخ استلام الاشعار وبدائية التحقيق، للحفاظ على امكانية الادارة القيام بمراقبة فجائية لمعاينة الجنج المتلبس بها، وردت بأننا نسعى الى حماية المكلف وليس الذي يقوم بالغش، الذي اذا اعلمناه قبل خمسة عشر يوما فانه يستطيع اما اعادة محاسبته كليا، واما اتخاذ كل الاجراءات التي تسمح بالتهرب من المراقبة⁽¹⁾.

(ب) فرض الاجتهاد القضائي لقاعدة الوقت المجدي:

غير ان الاجتهاد القضائي الفرنسي لم يساير هذا الطرح من منطلق ان ضمانة الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف لا تكون لها اي جدوى اذا لم يمنح للمكلف الوقت الضروري للاتصال بمستشار من اختياره، وفي هذا السياق ومنذ التطبيقات الاولى للقانون رقم 1453/77 الذي اسس لضمانات اجرائية للمكلف في المجال الجبائي والجمركي اقر الاجتهاد القضائي قاعدة الوقت المجدي (Temps utile) ومفادها وجوب ان يمنح للمكلف وقت مجدي يفصل بين تاريخ استلام الاشعار المسبق بالتحقيق والبدائية الفعلية لهذا التحقيق، هذا الوقت يسمح للمكلف بالاتصال بالمستشار الذي يختاره.

حيث اقر مجلس الدولة الفرنسي في قرار له يعود لسنة 1977 ان احكام المادة 1649 septies من القانون العام للضرائب تقتضي ان المكلف يمكنه ان يستعين اثناء التحقيق في المحاسبة بمستشار من اختياره، ويجب ان يشعر بهذه الامكانية تحت طائلة بطلان الاجراء، وان المكلف الذي يدعي عدم اشعاره

¹) Loi du 29 décembre 1977, JORF, débats sénat, séance du 27 octobre 1977, op.cit. p.2474. « c'est le contribuable que nous devons protéger, non le fraudeur, si vous l'avertissez quinze jours à l'avance, le vérifié pourra soit refaire toute sa comptabilité, soit prendre toutes ses dispositions pour échapper à la vérification ».

مخالفة للأحكام السابقة بالإمكانية التي تمنحه اياه تلك الاحكام، وفي ظل هذه المطالبة فان وزير الاقتصاد والمالية الذي يدفع بان الاشعار الضروري قد تم تقديمه للمكلف اولا بشكل شفوي ثم برسالة غير مسجلة، لم يقدم الاثبات الذي يقع على عاتقه بان هذه الرسالة وصلت في الوقت المجدي الى المرسل له، وبالنتيجة فان الضرائب الموافقة لهذا التصحيح قد تم اقرارها وفق اجراء غير قانوني⁽¹⁾.

هذا القرار الاولي الذي اعطى قراءة موسعة لحق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره واقرنه بوجود منح المكلف الوقت المجدي لتحقيق ذلك، القى على عاتق الادارة الجبائية التزامين اساسيين، وجوب منح المكلف الوقت الضروري للاتصال بمستشار من اختياره من جهة، وتحميل الادارة عبء اثبات ذلك من جهة اخرى.

في قرار اخر اكثر وضوحا تمسك مجلس الدولة الفرنسي بتوجهه هذا حيث اقر ان احكام المادة 1649 septies من القانون العام للضرائب تنص على ان المكلف يمكنه ان يستعين خلال التحقيق في المحاسبة بمستشار من اختياره ويجب ان يشعر بهذه الامكانية تحت طائلة بطلان الاجراء، وانه ينتج من هذه الاحكام ان الادارة يجب ان تشعر المكلف في وقت مجدي حتى يتمكن من الاتصال بمستشار من اختياره اذ اراد ذلك⁽²⁾.

¹⁾ CE, N° 92446, du 29 avril 1977, DR. Fisc, 1977, N° 24, comm 941, p.606. « Le ministre de l'économie et des finances oppose que l'avis nécessaire a été donné au contribuable d'abord verbalement, puis par une lettre non recommandée,... il n'apporte pas la preuve qui lui incombe que ce pli est parvenu en temps utile a son destinataire ; qu'il suit de la que les impositions correspondant a ces redressements ont été établies sur une procédure irrégulière, ... »

²⁾ CE, N° 18920, du 07 mai 1982, RJF, 1982, N° 691 « Considérant qu'aux termes de l'article 1649 septies du code général des impôts: " Les contribuables peuvent se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité, d'un conseil de leur choix et doivent être avertis de cette faculté, à peine de nullité de la procédure " ; qu'il résulte de ces dispositions que l'administration doit avertir en temps utile le contribuable pour que celui-ci soit en mesure de faire appel, s'il le souhaite, au conseil de son choix »

غير ان المشرع الفرنسي قد حرم هذا الاجتهاد من آثاره⁽¹⁾، ابتداء من سنة 1983 عن طريق الاستجابة لهذا التوجه واطافة فقرة للمادة L.47 من قانون الاجراءات الجبائية التي حلت محل المادة 1649 septies من القانون العام للضرائب تقرر ان فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع لا يتم البدء فيه إلا بانقضاء اجل معقول « Délai raisonnable » يسمح للمكلف بان يستعين بمستشار من اختياره⁽²⁾.

هاته الاحكام اصبح عليها المشرع الصفة التفسيرية، بالنص صراحة على ذلك والتي يكون من اثارها التسوية بأثر رجعي للتحقيقات التي تمت ابتداء من قرار 07 ماي 1982 المذكور سابقا⁽³⁾.

ج) التقدير القضائي للوقت المجدي:

ان ضرورة منح اجل للمكلف من اجل الاتصال بمستشار من اختياره يستوجب حتما مرور وقت معين بين تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق وبداية التحقيق في الوثائق المحاسبية من حيث المضمون، وبالنتيجة لا يمكن اتخاذ اي اجراء تحقيقي قبل انقضاء هذا الاجل الادنى المضمون، هذا الاجل غير محدد قانونا تولت الجهات القضائية تقديره بيومين كاملين⁽⁴⁾.

فلا يوجد اي نص تشريعي او تنظيمي في القانون الفرنسي يحدد الآجال الضرورية التي تمنح للمكلف من اجل الاتصال بمستشار من اختياره، وفي غياب مثل هكذا توضيح تولى مجلس الدولة الفرنسي تحديد ذلك، حيث جاء في احد قراراته انه من اجل تقدير ما اذا كانت الآجال الفاصلة بين استلام الاشعار وبداية التحقيق في المحاسبة كافية لتسمح للمكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره يجب عدم الاخذ في حساب الآجال لا يوم استلام الاشعار ولا يوم بداية عمليات التحقيق وكذلك ايام العطلة الاسبوعية وايام العطل، وقدر المجلس ان الاشعار الذي يتطلبه التحقيق في المحاسبة والذي تم استلامه يوم الخميس 14

¹⁾ Christian Louit, Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités, op.cit. p.490.

²⁾ Article 74/02, Loi N° 82/1126, du 29 décembre 1982, loi de finances pour 1983, JORF du 30 décembre 1982, p. 3923.

³⁾ Christian Louit, les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités, op.cit. p.490.

⁴⁾ Ludovic Ayrault, le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, thèse de doctorat en droit public, université panthéon – assas, paris 2, 2002, p.51.

ماي 1987 وان بداية التحقيق الذي كان يوم الثلاثاء 19 ماي يكون فيه المكلف قد استفاد من اجل يومين الضرورية للاستعانة بمستشار من اختياره⁽¹⁾.

وعليه فان القانون الفرنسي لم يلزم الادارة الجبائية في بداياته بضرورة منح اجل للمكلف تفصل بين الاشعار وبداية التحقيق من اجل تحضير الوثائق المحاسبية، ذلك ان تلك الوثائق يفترض ان تكون محينة كل يوم وتتضمن كل العمليات والسندات التي تبرز ذلك من فواتير ووصلات وغيرها، قبل ان يقر وجوب منح الوقت الضروري للمكلف من اجل الاتصال بمستشار من اختياره تحت تأثير الاجتهاد القضائي دون تحديد لذلك وهو ما جعل القضاء الفرنسي يمنح يومين كاملين للمكلف من اجل الاتصال بالمستشار الذي يختاره.

ثانيا: آجال التحضير للرد على مقترحات إعادة التقييم:

إن منح آجال للمكلف لتحضير دفاعه والرد على مقترحات رفع مبلغ الضريبة الناتج عن إعادة التقييم بمناسبة قيام الإدارة بمختلف أشكال الرقابة والتحقق يشكل أحد أهم مكونات حق الدفاع الممنوح للمكلف، كما يهدف هذا الحق الى تعزيز حقوق وضمانات المكلف في إطار علاقته بالإدارة الجبائية، ويندرج ضمن مجموعة من الإجراءات التشريعية التي تهدف الى ضمان علاقة أكثر توازن بين المكلف والإدارة الجبائية، وهذا المسعى ثابت منذ أول نص تشريعي جزائري في المجال الجبائي.

إن النتيجة التي يمكن الوقوف عندها من خلال تتبع التطور التاريخي لهذا الحق تصب في اتجاه تعزيز هذا الحق ومنح آجال كافية لتحضير الرد أو ابداء الملاحظات الممكنة حول التقييم المبلغ من جهة أولى (1)، وكما يمكن الوقوف على عدم تبرير اختلاف آجال الرد الممنوحة للمكلف باختلاف شكل التحقيق

¹) CE, N° 228436, du 02 octobre 2002, Dr. Fisc, 2003, comm 126 « Que pour apprécier si le délai s'écoulant entre la réception de l'avis et le début de la vérification fiscale est suffisant pour permettre au contribuable de se faire assister par le conseil de son choix, il y a lieu de ne tenir compte, dans la computation de ce délai, ni du jour de la réception de l'avis, ni de celui marquant le début des opérations de contrôle fiscal ; qu'il y a lieu également d'exclure les samedis, dimanches et jours fériés ;

Considérant, en premier lieu, qu'en estimant que Mlle X..., qui a reçu le jeudi 14 mai 1987 l'avis de vérification fiscale exigé par les dispositions législatives précitées, avait bénéficié, dès lors que les opérations de contrôle fiscal n'ont débuté que le mardi 19 mai, d'un délai de deux jours utiles pour se faire assister par un conseil de son choix».

الذي كان مصدرا لذلك التقييم من جهة ثانية (2)، بالإضافة الى التطور الذي أقره قانون المالية لسنة 2009 بوجود منح آجال إضافي متى ارتكزت عملية إعادة التقييم على أسباب جديدة لم يتم التطرق إليها في الإشعار الأول من جهة ثالثة (3).

1) زيادة مدة الآجال الممنوحة من اجل الرد:

يطبع التطور التشريعي لهذا الحق في الجزائر التوجه المستمر نحو زيادة الآجال التي يتوفر عليها المكلف من أجل موافقته أو إبداء ملاحظاته للرد على مقترحات الإدارة بإعادة التقييم، فإذا كان مشروع 1976 لم يمنح للمكلف سوى عشرون (20) يوما من أجل الرد أو تقديم ملاحظات، سواء كان ذلك بالنسبة للتحقيق في الوثائق أو التحقيق في المحاسبة، الشكلاان الوحيدان للتحقيق المعترف بهما آنذاك للإدارة الجبائية.

ففي حالة التحقيق على أساس الوثائق يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات ويطلع المكلف بالتعديلات التي ينوي القيام بها ويبين له أسباب ذلك التعديل، كما يطلب من المعني في نفس الوقت أن يقدم قبوله أو ملاحظاته خلال أجل عشرين (20) يوم، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل يحدد المفتش أساس فرض الضريبة مع الاحتفاظ بحق المعني في الاعتراض عن طريق الشكوى الإدارية⁽¹⁾ وهو نفس الأجل الممنوح للمكلف أثناء إعادة التقييم الناتج عن التحقيق في المحاسبة، فعند قيام العون المحقق بتحديد الأسس الجديدة الخاصة بفرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة، فإن الإدارة ملزمة بتبليغ هذه الأسس الى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها، ويمنح لهذا الأخير أجل عشرين (20) يوما كاملة لإرسال قبوله أو ملاحظاته تبدأ من تاريخ استلام الإشعار⁽²⁾.

غير أن مشروع 1991 قد ميز بين الآجال الممنوحة في الشكلاين السابقين من التحقيق، وإن كان قد أبقى على أجل عشرين (20) يوما في حالة التحقيق على أساس الوثائق⁽³⁾، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة للتقييم الناتج عن التحقيق في المحاسبة الذي أصبح المكلف بمناسبة يتوفر على أجل أربعين (40) يوما

¹ المادة 02/25 من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

² المادة 08/25 من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

³ المادة 05/187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدث بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.

لإيفاد قبوله أو إبداء ملاحظاته⁽¹⁾، وهو نفس الأجل الممنوح لاحقا للمكلف في حالة إعادة التقويم الناتج عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 1992⁽²⁾.

هذا التوجه نحو الرفع من الآجال الممنوحة للمكلف من أجل الرد على مقترحات الإدارة ما فتئ يتعزز بمرور الوقت، فإذا كان مشروع 1991 قد رفع من مدة الآجال الممنوحة للمكلف للرد على مقترحات إعادة التقويم الناتج عن التحقيق في المحاسبة، فإن مشروع 2002 قد عمل على رفع الآجال ممنوحة في حالة إعادة التقويم الناتج عن التحقيق في الوثائق الذي أصبح بموجبه المكلف يتوفر على أجل ثلاثون (30) يوما للرد أو إبداء الملاحظات⁽³⁾.

كما ان قانون المالية التكميلي لسنة 2008 قد أخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة باعتباره التحقيق الذي يمثل القاعدة العامة⁽⁴⁾، وهو ما يستلزم بالضرورة أن الأجل الممنوح للمكلف من أجل الرد على مقترحات التقويم الناتج عن هذا النوع من التحقيق هو أربعون (40) يوما، غير ان المشروع عدل عن ذلك بعد فترة وجيزة (سنة 2010) وأفرد للتحقيق المصوب في المحاسبة قواعد خاصة ومنها الأجل الممنوح للمكلف من أجل الرد على مقترحات الإدارة والذي حدد بثلاثون (30) يوما فقط⁽⁵⁾.

هكذا فإن المشروع الجزائري اتجه دوما نحو تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف عن طريق زيادة الأجل الممنوح له للرد على مقترحات الإدارة الناتجة عن إعادة التقويم باستثناء التحقيق المصوب في المحاسبة كما رأينا سابقا، وهذا بالنظر الى الطبيعة التقنية للقانون الجبائي التي تتطلب دراية واستشارة واسعة حتى يكون المكلف على بينة عند قبوله تلك المقترحات أو إبداء الملاحظات المجدية.

¹ المادة 01/190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.

² المادة 131 مكرر/05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدثة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا.

³ المادة 59 من القانون 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا.

⁴ المادة 22 من الأمر رقم 02/08، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المذكور سابقا، التي أحدثت المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 24 من القانون رقم 09/09، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، لسنة 2009، التي عدلت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

2) انعدام المبرر لاختلاف الآجال الممنوحة باختلاف شكل التحقيق:

إن التغيير المستمر للآجال الممنوحة للمكلف من أجل الرد على مقترحات إعادة التقويم المبلغ له وإن كان يشكل ضمانا إضافية كون التغييرات المتلاحقة تصب في مصلحة المكلف كما رأينا سابقا، إلا أن ذلك من شأنه أن يزيد عدم الثبات الذي يميز القانون الجبائي من جهة، ويؤسس لمعالجات مختلفة لوضعيات متماثلة من جهة أخرى.

فعدم الثبات وتعقيد الأحكام الجبائية يشكلان الأسباب الأولى لانعدام الأمن القانوني كما ذهب إليه تقرير Olivier Fouquet⁽¹⁾، فالآجال الممنوحة للمكلف في التشريع الجزائري من أجل الرد على مقترحات الإدارة حاليا تختلف باختلاف طبيعة التحقيق، فهي ثلاثون (30) يوما إذا كان إعادة التقويم ناتج عن التحقيق في الوثائق، وأربعون (40) يوما إذا كان ناتج عن التحقيق في المحاسبة، وثلاثون (30) يوما إذا كان ناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة وأخيرا أربعون (40) يوما إذا كان ناتجا عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾، هذا التنوع لا مبرر له فالقواعد التي يخضع لها إعادة التقويم هي نفسها في جميع الحالات، وكان الأجدر أن يتم وضع قاعدة عامة من حيث الآجال الممنوحة للمكلف من أجل الرد على مقترحات الإدارة بإعادة التقويم كما ذهب إليه المشرع الفرنسي أو المغربي.

فالمشرع الفرنسي أرسى قاعدة عامة في المادة L.11 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي من حيث الآجال الممنوحة للمكلف من أجل الرد على كل التبليغات التي تقوم بها الإدارة سواء تعلق الأمر بالرد على طلبات المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات أو تعلق الأمر بالرد على أي تبليغ يقوم به عون الإدارة الجبائية وحدد ذلك بثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ المعني⁽³⁾.

¹⁾ Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité Juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche, Rapport au ministre du budget, op.cit. P.07.

²⁾ أنظر المواد 19، 06/20، 20 مكرر/05، 05/21 على التوالي من قانون الإجراءات الجبائية طبعة 2019.

³⁾ Article L.11, code de procédure fiscale, op.cit. « A moins qu'un délai plus long ne soit prévu par le présent livre, le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification.»

وإن كان قد منح استثناء متى تعلق الأمر باقتراحات إعادة التقويم وذلك بإمكانية تمديد هذا الأجل بثلاثون (30) يوماً أخرى متى طلب المكلف ذلك قبل انتهاء الأجل السابق⁽¹⁾، وهو نفس التوجه الذي اخذ به القانون الجبائي المغربي الذي ألزم الإدارة بوجود تبليغ الأسس الجديدة المعتمدة ودعوة المكلف الى الإدلاء بملاحظاتهم خلال أجل ثلاثون (30) يوماً الموالية لتاريخ استلام رسالة التبليغ⁽²⁾.

وعليه فإن توحيد الآجال الممنوحة للمكلف من أجل الرد على مقترحات الإدارة عند إعادة التقييم كما ذهب إليه المشرع الفرنسي أو المغربي من شأنه أن يضيفي الوضوح والاستقرار اللازم ويبعد المكلف عن إمكانية الخلط بين الآجال متى اختلف نوع التحقيق المباشر من طرف الإدارة.

3) مضاعفة الآجال عند ظهور أسباب جديدة لإعادة التقييم:

الى غاية 2009 لم يكن المكلف يتمتع بآجال للرد المقدر بأربعين (40) يوماً إلا في الإشعار الأول بإعادة التقويم ولم يكن متاح له الرد بعد جواب الإدارة على ملاحظاته حتى ولو تم تأسيس هذا الجواب على أسباب جديدة لم تنقل الى علمه في الإشعار الأولي.

فما كان يستوجبه قانون الإجراءات الجبائية هو ان يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي تؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها، ويكون للمكلف أجل أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وعند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة لم يكن عليه سوى إعلامه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة⁽³⁾، فرفض العون المحقق لملاحظات المكلف يضع حداً للإجراء الوجيه في إعادة التقييم، فلا يملك المكلف أي سبيل آخر للرد على جواب الإدارة حتى وإن تم تأسيس ذلك على أسباب جديدة لم يعلم بها المكلف سابقاً.

وكان يجب انتظار سنة 2009 لتدارك المشرع ذلك بإعطاء المكلف حق الرد على جواب الإدارة متى استند الى سبب جديد لإعادة التقييم، فمنذ هذا التاريخ متى رفض العون المحقق لملاحظات المكلف

¹) Article, L.57, code de procédure fiscale, op.cit. «Sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'article L. 11, ce délai est prorogé de trente jours.»

² المادة 220 من المدونة العامة للضرائب المغربية، الطبعة التاسعة، 2015.

³ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية قبل التعديل الذي أدخله قانون المالية لسنة 2009.

بالضريبة وجب عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون ايضا مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأول فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته⁽¹⁾.

وهكذا أصبح المكلف في وضع يمكنه من مناقشة وإبداء ملاحظاته حول جواب الإدارة على ملاحظات الإشعار الأول، وقرر المشرع منح آجال إضافي للمكلف من أجل الرد على رفض الإدارة اذا إرتكز التقويم على سبب رئيسي جديد أو على عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأول، وبمفهوم المخالفة فإن المكلف لا يتمتع بحق الرد على رفض العون المحقق متى لم تظهر مراسلة الرفض أي سبب جديد أو لم تعتمد على عناصر جديدة لم تتم الإشارة إليها في الإشعار الأول.

تجدر الإشارة الى أنه وإن كان هذا التدخل للمشرع يعطي معنى لحق المكلف في الدفاع ومناقشة مقترحات الإدارة والأسباب التي أسست عليها تلك المقترحات وفق إجراء وجاهي، ما يعزز الضمانات الممنوحة للمكلف ويعيد التوازن للعلاقة التي تربط هذا الأخير بالإدارة الجبائية إلا أنه يمكننا انتقاد ذلك من زاويتين على الأقل.

• الزاوية الأولى تتمثل في التأخير الكبير للمشرع الجزائري في مواكبة تطور الاجتهاد القضائي المقارن وخاصة الفرنسي منه باعتباره المصدر الخلفي الذي يستمد منه المشرع الجزائري معظم أحكامه.

فالاجتهاد القضائي الفرنسي يقرر للإدارة الجبائية حق اعتماد سبب جديد يختلف عن ذلك الذي تضمنه الإشعار الأول بإعادة التقويم تحت شرط وجوب إشعار المكلف من جديد ومنحه آجال جديدة معادلة لتلك التي يقرها القانون من أجل مناقشة هذه الأسباب الجديدة.

ففي قرار لمجلس الدولة الفرنسي مؤرخ في 11 جانفي 1978 حول وقائع تعود لسنوات 1960 ، 1959 أقر أن الإدارة الملزمة بتطبيق القانون الجبائي يمكنها في أي لحظة ان تحتج في مواجهة المكلف بأي من أحكامه التي تبدو لها كافية لتبرير تأسيس الضريبة، وينتج عن ذلك ان الإدارة عندما تؤسس الضريبة بعد تصحيح الدخل التجاري المصرح به، لها الحق أن تعتمد سبب آخر غير ذلك الذي تضمنه التبليغ الأولي

¹ المادة 37 من القانون رقم 21/08، المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، لسنة 2008، التي عدلت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

لإعادة التقييم تحت شرط أن تقوم بواسطة تبليغ جديد بإشعار المكلف بأن له من أجل المناقشة آجال جديدة بالمدة المقررة قانوناً⁽¹⁾.

كما لم يسلك المشرع الجزائري مسلك المشرع التونسي الذي يعتبر أكثر تقدماً من مسلك المشرع الفرنسي كونه لم يقيم أي تلازم بين منح آجال للمكلف من أجل الرد على جواب الإدارة على ملاحظاته واعتماد سبب جديد لإعادة التقييم لم يبلغ الى علم المكلف في الإشعار الأول كما رأينا سابقاً، فمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية تمنح المطالب بالأداء (المكلف) أجل خمسة و أربعون (45) يوماً للرد كتابياً على نتائج المراجعة الجبائية (إعادة التقييم)⁽²⁾ ومتى اعترض المطالب بالأداء على نتائج المراجعة الجبائية ضمن هاته الآجال فإنه يقيد الإدارة الجبائية بالتزامين أساسيين:

- أولهما الرد كتابياً على اعتراض المطالب بالأداء في أجل أقصاه ستة (06) أشهر من تاريخ ذلك الاعتراض.

- ثانيهما منح المطالب بالأداء في جميع الحالات ودون اشتراط ذلك باعتماد أسباب جديدة لإعادة التقييم، أجل خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تبليغ رد الإدارة الجبائية من أجل إبداء ملاحظاته واعتراضاته وتحفظاته كتابياً حول هذا الرد⁽³⁾.

هكذا فالمشرع الجبائي التونسي قد منح المكلف ضمانات أكبر مما يمنحه المشرع الجزائري او الفرنسي، تلك الضمانات التي تصب في مجال ضمان أمن قانوني أكبر للمكلف وذلك من حيث تقييد الإدارة في الرد على ملاحظات المكلف بأجل معين هو ستة (06) أشهر، هذا التقييد لا يعرف له أي أثر في التشريع الجزائري ما يبقي المكلف مهدد في أية لحظة برفض ملاحظاته.

¹) CE, N° 87894, du 11 Janvier 1978, RJF, 1978, n° 82 « Considérant d'une part, que l'administration qui est tenue d'appliquer la loi fiscale, peut, a tout moment, opposer au contribuable, celles de ses dispositions qui lui paraissent propres a justifier l'établissement de l'impôt ... qu'il suit de la que l'administration, lorsqu'elle établit l'impôt après rectification du bénéfice commercial déclare, est en droit de retenir un autre motif que celui dont elle avait assorti une première notification de redressement a la condition d'en avoir, par une nouvelle notification, avise le contribuable et de lui avoir ouvert, en vue d'en discuter, un nouveau délai de la durée prévue par la loi»

² الفصل 44 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية.

³ الفصل 44 مكرر من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، أضيف بموجب قانون المالية لسنة 2007.

اما المشرع الفرنسي فقد أخذ موقف وسط عن طريق التزام الإدارة بالرد على ملاحظات المكلف خلال اجل ستون (60) يوما متى كان رقم الأعمال أقل من قيم معينة حسب نوع النشاط، وعدم رد الإدارة داخل الأجل يفسر كقبول بملاحظات المكلف، ولم يلزمها بأي أجل متى تجاوز رقم الأعمال تلك القيم⁽¹⁾.

كما انه في التشريع التونسي منح أجل إضافي للرد على رفض الإدارة غير مقيد بأي شرط وهذا ما من شأنه أن يؤسس لإجراء وجاهي حقيقي في إعادة تقويم مبلغ الضريبة.

• الزاوية الثانية إذا كان تعديل 2009 يشكل خطوة إيجابية في اتجاه تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف عامة وحق الدفاع خاصة بمنح إمكانية التعقيب على جواب الإدارة على ملاحظاته الأولى متى أظهر هذا الجواب أسباب جديدة أو اعتمد عناصر جديدة لم يسبق اعتمادها في الإشعار الأول فإن هذه الخطوة جاءت منقوصة ولم تشمل مختلف أشكال التحقيقات التي يمكن أن ينجر عنها إعادة التقييم.

فإمكانية رد المكلف على رفض ملاحظاته المبلغة بعد الإشعار الأول غير متاحة إلا إذا كان إعادة التقييم ناتج عن التحقيق في المحاسبة⁽²⁾، أو ناتج عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽³⁾، بينما هذا الأمر غير متاح متى كان إعادة التقويم ناتج عن التحقيق في الوثائق المنظم بالمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، أو كان ناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة المنظم بالمادة 20 مكرر من نفس القانون، ولا نفهم سبب تمييز المشرع الجزائري بين إعادة التقييم الناتج عن مختلف التحقيقات التي تباشرها الإدارة على عكس التشريعات المقارنة التي لا تورد هذا التمييز كما رأينا سابقا.

المبحث الثاني: حقوق المكلف الخاصة بالتحقيقات الجبائية:

تعتبر التحقيقات الجبائية بمختلف أنواعها المجال الأكثر تطورا من حيث بناء نظام حمائي يؤطر سلطات الادارة عند مباشرتها لتلك التحقيقات ويضمن نوع من الامن للمكلف المحقق معه، هذا التطور ميز مختلف التشريعات التي يقوم نظامها الجبائي على مبدأ التصريح لحساب الضريبة الواجبة على كل مكلف كقاعدة عامة.

¹ لمزيد من التفصيل أنظر المادة L.57A من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

² المادة 37 من القانون رقم 21/08، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المذكور سابقا، المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 38 من القانون رقم 21/08، المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المذكور سابقا، المعدلة للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ان المنتبع للتطورات التشريعية في مجال الضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف منذ تأسيس نظام الضريبة العامة على الدخل في فرنسا سنة 1914⁽¹⁾ (تقابلها الضريبة على الدخل الاجمالي IRG في الجزائر) مروراً بمحطات قانون 14 أوت 1954⁽²⁾، وقانون 02 أبريل 1955⁽³⁾، ومنذ تأسيس اول قانون جبائي جزائري سنة 1976⁽⁴⁾ والى يومنا هذا، يقف على نتيجة مفادها ان سلطة الادارة في اجراء التحقيقات الجبائية هي السلطة الاكثر ضبطاً بإجراءات شكلية يترتب عن تخلفها بطلان التحقيق، وان اهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف مجالها الخصب التحقيقات الجبائية.

فزيادة على الحقوق العامة التي يتمتع بها المكلف اثناء التحقيقات الجبائية التي رأينها سابقاً، فانه يتوفر على ضمانات وحقوق مميزة لتلك التحقيقات، لعل اهمها تقييد عمل الادارة بإطار زمني لا يجوز تجاوزه عند القيام بتلك التحقيقات، كما أن تحقيق الادارة في ضرائب معينة وفي فترات معينة يمنع عليها كقاعدة عامة العودة من جديد والتحقيق في نفس الضرائب ولنفس الفترات، ومن اجل توضيح ذلك نتناول ضمانات التحديد الزمني لمدة التحقيقات الجبائية في عين المكان (مطلب اول)، وضمنة تحصيل الفترة والضرائب المحقق فيها (مطلب ثان).

المطلب الاول: ضمانات التحديد الزمني لمدة التحقيقات الجبائية في عين المكان:

يندرج تحديد المدة التي لا يجب أن تتجاوزها التحقيقات في سياق توفير ضمانات للمكلف من شأنها أن تضمن له نوع من الأمن القانوني في مواجهة أعمال الإدارة والحد من تعسف هذه الأخيرة في إطالة أعمال التحقيق في عين المكان دون مبرر مقبول، لما يشكله ذلك من إزعاج للمكلف.

لم تكن النصوص الأولى المؤسسة للتحقيق في المحاسبة⁽⁵⁾ تلزم الإدارة بأي تحديد زمني لأعمالها الى غاية سنة 1992⁽¹⁾ أين أقر المشرع حدود زمنية لا يجب على الإدارة تجاؤها عند قيامها بالتحقيقات

¹⁾ Article 05, Loi portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914, JORF, N° 194, du 18 Juillet 1914, p. 6448, « Il est établi un impôt général sur le revenu »

²⁾ Loi N° 54-817, du 14 août 1954, relative à diverses dispositions d'ordre fiscal, JORF, N° 190, du 17 Août 1954, p.7893.

³⁾ Loi N° 55-349, du 02 avril 1955, accordant au Gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale, JORF, N° 81, du 03 Avril 1955, p.3289.

⁴⁾ الأمر رقم 101 / 76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقاً.

⁵⁾ أنظر المادة 190، من قانون الضرائب المباشرة، الصادر بموجب قانون المالية لسنة 1991، مذكور سابقاً

تحت طائلة بطلان الإجراء، تلك الحدود تتغير بتغير رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المؤسسة وطبيعة نشاطها ونوعية التحقيق الذي تباشره الإدارة.

يأتي إقرار هذه الضمانة المتأخر في سياق سياسة الانفتاح التي انتهجتها الجزائر مع مطلع التسعينات على عكس المشرع الفرنسي الذي أقر هذه الضمانة ابتداء من 1955⁽²⁾، وهي الآن مقننة ضمن نص المادة 52 L. من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، ويرد على التحديد الزمني لعمل الإدارة بمناسبة التحقيقات الجبائية عدة استثناءات أوجبتها ضرورة مكافحة الغش الجبائي ومنع تماطل المكلف.

تجدر الإشارة الى ان ضمانة التحديد الزمني لعمل الإدارة لا تجد مجالا لتطبيقها إلا في حالات قيام الإدارة بالتحقيقات الجبائية الثلاثة (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة) المنصوص عليها في المواد 20، 20 مكرر، 21 من قانون الإجراءات الجبائية دون غيرها من التدخلات الأخرى كالمعاينة، حق الاطلاع أو حق الزيارة والحجز وغيرها من التدخلات الأخرى، ويعتبر التحقيق في المحاسبة أول مجال لتطبيق ضمانة التحديد الزمني (فرع اول)، قبل مد ذلك الى كل من التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (فرع ثان)، ولاحقا التحقيق المصوب في المحاسبة (فرع ثالث).

الفرع الاول: التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة:

تلجأ الإدارة الجبائية الى إجراء التحقيق في المحاسبة متى كان المكلف ملزم بمسك محاسبة طبقا للقانون الجبائي وأحكام القانون التجاري، ويعرفه المشرع الجزائري على أنه " مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة"⁽³⁾ ويتم بالمحلات التابعة للمؤسسة المعنية كقاعدة عامة تميزا له عن باقي أشكال الرقابة الأخرى، وتهدف الى معرفة صدق التصريحات المكتتبه عن طريق مقارنتها بالتسجيلات المحاسبية، وما قد ينتج عنها من فرض ضرائب تكميلية وهو نفس التعريف

¹ أنظر المادة 33 من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا، المعدلة للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² Article 21, Décret N° 55-467, du 30 avril 1955, relatif à la réforme des procédures et des pénalités fiscales, JORF, du 03 mai 1955, P.4376. « les vérifications de comptabilité ne peuvent s'étendre au delà d'une durée supérieure à trois mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes n'excédait pas un certain montant »

³ المادة 01/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الذي قدمه مجلس الدولة الفرنسي في قرار له صادر سنة 1967⁽¹⁾، ومن أجل دراسة التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة يتوجب أولا توضيح المدة الممنوحة للإدارة من أجل القيام بالتحقيق في المحاسبة (اولا)، ثم الآثار المترتبة عن تجاوز الإدارة لتلك المدة (ثانيا) واخيرا الاستثناءات الواردة على هذا التحديد (ثالثا).

اولا: مدة التحقيق في المحاسبة:

اعتمد المشرع الجزائري في تحديد مدة التحقيق في المحاسبة الممنوحة للإدارة على معيارين أساسيين، الأول يتمثل في معيار طبيعة النشاط، وميز في هذا الصدد بين نشاط تأدية الخدمات وباقي النشاطات الأخرى، والثاني يتمثل في رقم الأعمال السنوي المحقق بالنسبة لكل سنة محقق فيها، ولدراسة المدة الممنوحة للإدارة من أجل القيام بالتحقيق في المحاسبة نقوم أولا بتحديد المدة بالنظر لطبيعة النشاط ورقم الاعمال (1) ثم تحديد كيفية حساب تلك المدة عن طريق تحديد نقطة بداية الحساب ونقطة نهايته (2).

1) اختلاف مدة التحقيق باختلاف طبيعة النشاط ورقم الاعمال:

يتميز المشرع الجزائري وعلى غرار المشرع الفرنسي من حيث الآجال الممنوحة للإدارة للقيام بالتحقيق في المحاسبة بين مؤسسات تأدية الخدمات (أ) ومؤسسات الانتاج او المؤسسات غير الخدماتية (ب).

أ) بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات:

لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان مدة ثلاثة (03) أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسة السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها، غير أن هذا الأجل يصبح إما ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي أكبر من 1 000 000 ولا يتعدى 5 000 000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها، وإما تسعة (09) أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي أكبر من 000 000 5 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها⁽²⁾.

¹⁾ CE, N° 62338, du 13 mars 1967, BIO-CF-PGR-20, P.01 «... opération ayant pour objet de contrôler, après examen de la comptabilité, l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites par un contribuable et d'assurer éventuellement à l'issue de ce contrôle l'établissement des impôts ou taxes indûment éludés »

⁽²⁾ أنظر المادة 20 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب) بالنسبة للمؤسسات غير الخدماتية:

فيما يخص المؤسسات الأخرى - مؤسسات البيع والإنتاج - فإن مدة التحقيق في عين المكان لا يجب أن تتجاوز ثلاثة (03) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج، ولا يجب أن تتجاوز المدة ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها بين 2 000 000 دج و 10 000 000 دج، وتسعة (09) أشهر إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 10 000 000 دج عن كل سنة مالية محقق فيها⁽¹⁾.

تجدر الإشارة أولاً إلى التطور الذي أورده المشرع سنة 2012⁽²⁾ والساري المفعول إلى يومنا هذا والذي يصب في مصلحة المكلف، وذلك عن طريق تقليص المدة الممنوحة للإدارة من أجل التحقيق في المحاسبة، حيث كانت الآجال السابقة الذكر تتراوح بين أربعة (04) أشهر وستة (06) أشهر وسنة كأقصى حد بالنسبة لحدود أرقام الأعمال المذكورة سابقاً⁽³⁾.

وثانياً أن تطبيق هذا الأجل أو ذلك مشروط بأن لا يتجاوز رقم الأعمال القيم المحددة خلال كل السنوات المحقق فيها، ويستشف ذلك من استعمال المشرع عبارة " بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها " أي أنه لمجرد تجاوز رقم الأعمال السنوي خلال سنة من السنوات المحقق فيها 5 000 000 دج بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات، أو 10 000 000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى يفسح المجال أمام الإدارة في الاستفادة من مدة تسعة أشهر لإنهاء تحقيقاتها بغض النظر عن رقم أعمال السنوات الأخرى فيما إذا كانت تقع في مجال تطبيق مدة ثلاثة (03) أشهر أم مدة ستة (06) أشهر، وهذا ما أكدته الاجتهاد القضائي الفرنسي بأن التحقيق الذي يشمل عدة سنوات يمكن أن يتجاوز مدة الثلاثة أشهر إذا كان رقم

¹ مرجع نفسه.

² أنظر المادة 31 من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقاً، المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة 60 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقاً، و التي شكلت لاحقاً المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الأعمال لسنة واحدة من هذه السنوات يتجاوز الحد المقرر قانوناً⁽¹⁾، وهو توجه مستقر حيث أعاد مجلس الدولة التعبير على نفس المبدأ بمناسبة قرار صادر سنة 1990⁽²⁾.

أما فيما يخص مبلغ رقم الأعمال السنوي المعتمد لتحديد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان فهل هو المبلغ المصرح به من طرف المكلف أم المبلغ المعاد تأسيسه من طرف الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها في إطار إعادة التقييم، بعبارة أخرى ما هي المدة التي يعتد بها إذا كان رقم الأعمال المصرح به لم يكن كذلك إلا نتيجة الاغفالات المرتكبة من طرف المكلف عند تقديم تصريحاته؟

للإجابة على هذا التساؤل وفي ظل غياب اجتهاد قضائي جزائري فإن المنطق يقتضي أن لا يستفيد المكلف من خطأه وأن الإدارة لا تكون مقيدة بما قدمه المكلف من تصريحات غير صحيحة وهو التوجه الذي اعتمد من طرف الاجتهاد الفرنسي الذي اعتبر أنه يعود الى القاضي الجبائي تقدير ما إذا كان هناك تجاوز للحدود المقررة مع مراعاة التصحيحات القانونية التي قامت بها الإدارة على رقم الأعمال المصرح به⁽³⁾.

كما تجدر الإشارة ثالثاً الى أن عمل الإدارة فيما يخص تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها أو القيام بأعمال الرقابة أو قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي يتقادم بمرور اربعة (04) سنوات، ويبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل⁽⁴⁾ وعليه فإن تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية والمداخيل والأرباح يمكن أن تكون محل رقابة، فخلال سنة 2018 بإمكان

¹) CE, N° 79529, du 17 février 1971, « ... qu'une vérification globale de plusieurs exercices peut durer plus de trois mois lorsque le chiffre d'affaires de l'un d'entre eux excède le seuil fixe par la loi.»

²) CE, N° 46363, du 07 mars 1990, « qu'il résulte des dispositions de l'article 1649 septies F du code général des impôts que la vérification de comptabilité d'une entreprise commerciale portant sur plusieurs exercices peut durer plus de trois mois dès lors que le chiffre d'affaires d'un seul d'entre eux excède un million de francs »

³) CE, N° 155738, du 20 mai 1998, « Considérant qu'il appartient au juge de l'impôt d'apprécier si la limite ainsi fixée a été ou non dépassée en tenant compte des rectifications apportées à bon droit par l'administration au chiffre d'affaires de l'entreprise ;... »

⁴) أنظر المادة 01/326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الإدارة الجبائية أن تقوم بالتحقيق في تصريحات سنوات 2014 ، 2015 ، 2016 ، 2017⁽¹⁾ وتضاف سنتين للتقادم المذكور سابقا في حالة ما إذا قامت الإدارة برفع دعوى قضائية عند ثبوت أن المكلف بالضريبة قد لجأ الى طرق تدليسية⁽²⁾، وعليه يمكن للتحقيق الذي تم اطلاقه سنة 2018 أن يعود حتى الى تصريحات 2012 في حالة وجود مناورات تدليسية.

نشير في الأخير أنه يمكن القيام أيضا بالتحقيق في العمليات المتعلقة بالسنوات المتقدمة في حالة ما إذا انتجت آثار على السنوات غير المتقدمة، غير أن إعادة التقييم لا تكون إلا بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط⁽³⁾.

وعليه فإن ضمانته تحديد مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان تتحدد وفق ثلاثة وتائر بالنظر الى طبيعة النشاط ورقم الأعمال السنوي المحقق، وأن اعتماد وتيرة أو أخرى يرتبط بمبلغ رقم الأعمال المصحح قانونا من طرف الإدارة وليس المبلغ المصرح به من طرف المكلف، كما أن مجرد تجاوز مبلغ رقم الأعمال السنوي بالنسبة لكل سنة محقق فيها للحد المقرر لتيرة معينة يجعل الإدارة تمدد الآجال الى الوتيرة التي توافق هذا التجاوز.

(2) حساب الآجال: تحديد نقطة بداية ونهاية الآجال:

مدة التحقيق في المحاسبة تبدأ من تاريخ أول تدخل في عين المكان كما هو محدد في الإشعار بالتحقيق أو كما تم تعديله فيما بعد بطلب من المكلف بالضريبة أو بمبادرة من المحقق الجبائي مهما كانت الأسباب، وتنتهي المدة بأخر تدخل بعين المكان⁽⁴⁾، وتاريخ بداية ونهاية التحقيق من القضايا التي تخضع للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع بالنظر الى وثائق الملف المقدم له، وأن قراره حول مدة التحقيق في المحاسبة يدخل ضمن حدود سلطته التقديرية ولا يمكن مناقشته أمام قاضي النقض⁽⁵⁾.

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات سنة 2013، المذكور سابقا، ص 9.

² المادة 01/326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2012/2013، ص 196.

⁵ CE, N° 170416, du 11 février 1998, « la cour administrative d'appel a relevé que celle-ci (vérification de comptabilité) avait pris fin lors de la dernière intervention sur place du vérificateur, ... qu'en estimant, dès lors, qu'elle n'avait pas duré plus de trois mois, la cour a

(أ) فيما يخص نقطة البداية:

تجدر الإشارة أولاً إلى أنه يجب أن نفرق بين تاريخ ارسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق وتاريخ أول تدخل في عين المكان، والذي يفصل بينهما الأجل الأدنى للتحضير الممنوح للمكلف والمقدر بعشرة (10) أيام، فأحكام قانون الإجراءات الجبائية تلزم الإدارة بإرسال الإشعار بالتحقيق قبل البدء في التحقيق في المحاسبة توضح فيه بالإضافة إلى معلومات أخرى تاريخ وساعة أول تدخل⁽¹⁾، فالتاريخ الذي يعتد به لتحديد بداية حساب المدة المعينة هو تاريخ أول تدخل في عين المكان وليس تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق، وهو ما يؤكد مجلس الدولة الفرنسي في اجتهاد له يحدد بموجبه نقطة بداية ونهاية حساب الآجال المحددة بالمادة L.52 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي وهي توافق المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، والذي يستنتج من حيثياته أن أجل الثلاثة أشهر المحدد بالمادة L.52 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي نقطة انطلاقته هي يوم أول تدخل في عين المكان للمحقق كما هي محددة في الإشعار بالتحقيق الموجه للمكلف متى لم يكن هناك تأجيل ونقطة نهايته هي اليوم السابق لليوم الذي يحمل نفس رقم اليوم الذي تم فيه أول تدخل، حيث أن التحقيق في المحاسبة الذي مدته ثلاثة أشهر وتم بناء على إشعار موجه يوم 02 أكتوبر 1984 ويكون تاريخ أول تدخل يوم 16 أكتوبر 1984، فإن تاريخ آخر تدخل هو 15 جانفي 1985، وعليه فالتحقيق الذي انتهى يوم 16 جانفي 1985 تكون مدته قد تجاوزت آجال الثلاثة أشهر المحددة وبالتالي فإجراءات الإخضاع مشوبة بعدم المشروعية⁽²⁾.

وإذا كان التاريخ المحدد في الإشعار قد تم تأجيله بناء على طلب المكلف أو بمبادرة الإدارة فإن الآجال القانونية تبدأ من التاريخ الجديد الذي تم اعتماده، ويكون ذلك مهما كانت المبررات التي أدت إلى ذلك

porté sur cette question de fait, une appréciation souveraine, qui ne peut être discutée devant le juge de cassation »

¹ المادة 04/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) CE, n° 96477, du 23 Juin 1993, « Considérant que l'avis adressé le 2 octobre 1984 à Mme X... par l'administration indiquait à celle-ci que les opérations de vérification de la comptabilité du restaurant qu'elle exploitait à Paris débuteraient le mardi 16 octobre ... que la vérification s'étant achevée à la date, non contestée, du 16 janvier 1985, sa durée globale a ainsi excédé celle de trois mois fixée par les dispositions précitées de l'article L.52 du livre des procédures fiscales ... la procédure d'imposition a été entachée d'une irrégularité »

التأجيل، ومن أجل رفع أي لبس في هذا المجال واعتبارا لمتطلبات الإثبات فإنه في الحياة العملية يتم إرسال أو تسليم رسالة مع الإشعار بالاستلام تؤكد التاريخ الجديد المعتمد.

كما تجدر الإشارة ثانيا أن الآجال المحددة بالمادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية تخص فقط التحقيق في المحاسبة دون غيره من الأعمال والتدخلات التي يمكن أن تقوم بها الإدارة لدى المكلف، فباعتبار أن المدة المقصودة في النص السابق تبدأ من يوم أول تدخل في عين المكان فإننا نتساءل هل تبدأ المدة المحددة (3 أشهر، 6 أشهر، 9 أشهر) من تاريخ أول تدخل في عين المكان لإجراء على سبيل المثال معاينة مادية، إذ يجيز قانون الإجراءات الجبائية لأعوان الإدارة الجبائية القيام وبطريقة فجائية بمعاينة مادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها⁽¹⁾، ولا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يمنع الإدارة من الحق في المعاينة المادية خلال آجال التحضير الممنوح للمكلف أو خلال يوم تسليم الاشعار بالتحقيق.

للإجابة على هذا التساؤل يجب التوضيح أن الأعمال والتدخلات التي تقوم بها الإدارة قبل حلول الآجال المذكور في الإشعار بالتحقيق والتي لا تتطلب فحص انتقادي للوثائق المحاسبية ومقارنتها مع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف لا تشكل بداية للتحقيق في المحاسبة وبالنتيجة لا تؤدي الى انطلاق بداية حساب الآجال المحددة للتحقيق في المحاسبة، فالمعاينة المادية لعناصر الاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها دون تدخل إيجابي ينصب على مضمونها لا يشكل تحقيق في المحاسبة بالمعنى الدقيق، وبالتالي لا يؤدي الى انطلاق حساب الآجال، وهو الموقف الذي تبناه الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي أقر أن أجل الثلاثة أشهر يطبق على التدخلات التي يقوم خلالها المحقق بأبحاث في الوثائق والدفاتر المحاسبية للمؤسسة المعنية من أجل فحصها من حيث الموضوع وليس على الرقابة الفجائية التي يكون هدفها المعاينة المادية لعناصر الاستغلال أو وجود حالة الوثائق المحاسبية⁽²⁾.

¹ المادة 04/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) CE, N° 300847, du 02 juin 2010, «...qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions que le délai de trois mois qu'elles prévoient s'applique aux seules visites lors desquelles les agents vérificateurs procèdent à des investigations dans les livres et documents comptables de l'entreprise concernée en vue de leur examen au fond et non le contrôle inopiné... ayant pour objet la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables»

هذا التوجه مستقر حيث يعتبر مجلس الدولة الفرنسي في قرار آخر أن التاريخ الذي يعتبر فيه التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية المنصوص عليها في المادة L.52 قد انطق هو ذلك التاريخ الذي يبدأ فيه المحقق في مراقبة صدق التصريحات المكتتبه في عين المكان⁽¹⁾.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية يجيز للإدارة من جهة ممارسة حق الاطلاع على الوثائق التي بحوزة المكلف دون أية إجراءات شكلية محددة، ومن جهة أخرى لا يوجد أي حكم تشريعي أو تنظيمي يمنع الإدارة من ممارسة حق الاطلاع المنصوص عليه في المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية قبل وضع إجراءات التحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 20 من نفس القانون موضع التنفيذ، وباعتبار أن هذين الإجرائين مختلفين عن بعضهما من حيث الموضوع ومن حيث الإجراءات، فإنه في حالة عمليات التحقيق في المحاسبة التي تلي تدخل يتعلق بممارسة حق الاطلاع فإن تواريخ بداية ونهاية عمليات التحقيق في المحاسبة هي فقط التي تؤخذ في الحسبان عند تقدير المدة التي استغرقتها التحقيق وما إذا كانت الإدارة قد احترمت ضمانات التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة وهو ما يؤكد اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي⁽²⁾.

ب) فيما يخص نقطة النهاية:

أما فيما يخص نقطة انتهاء التحقيق في المحاسبة والذي أشرنا إليه سابقا بأنه ذلك التاريخ الذي يوافق آخر تدخل في عين المكان من طرف المحقق، ووفقا لقانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه الى توقيعه

1) CE, N° 325292, du 07 Avril 2010, Dr fisc, 2010, N° 16 « que la date à laquelle la vérification sur place des livres et documents mentionnée à l'article L. 52 du livre des procédures fiscales doit être regardée comme ayant débuté est celle à laquelle le vérificateur commence à contrôler sur place la sincérité des déclarations fiscales »

2) CE, N° 95430 et 95431, du 10 Novembre 1976, «...qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne s'oppose à ce que l'administration exerce le droit de communication préalablement à la mise en œuvre de la procédure de vérification ... que cette opération, distincte de l'exercice du droit de communication auquel elle a fait suite,... qu'ainsi, le sieur x... n'est pas fondé à soutenir que cette vérification serait entachée d'irrégularité pour s'être prolongée au-delà du délai de trois mois.»

وفي حالة الرفض يتم التأشير بذلك في المحضر⁽¹⁾، وعليه فإن الضمانة القانونية التي أراد المشرع إرساءها عن طرق تحديد المدة التي لا يجب أن يتجاوزها التحقيق في المحاسبة ينتهي مفعولها مع احترام المحقق لآجال آخر تدخل في عين المكان ولا تستمر الى غاية الاشعار بإعادة التقويم أو عدم وجود إعادة تقويم حسب ما يتوصل اليه المحقق.

فإذا كان تحديد مدة التحقيق في عين المكان يهدف الى منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية في إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة، والتقليل من التوتر الذي قد يكون فيه بوجود المحققين في مقر المؤسسة التي يتردد عليه عملاؤه وزبائنه والذي قد ينعكس سلبا على سمعته⁽²⁾ فإنه في اعتقادنا أن التوتر الذي يكون فيه المكلف لا ينتهي بانتهاء التدخلات في عين المكان وإنما يستمر الى غاية ظهور نتائج ذلك التحقيق الذي يترجم عن طريق إرسال الاشعار بإعادة التقويم أو عدم وجود إعادة تقويم.

فإذا كان التشريع الجزائري ومعه التشريعات المقارنة قد حدد مدة التحقيق في عين المكان، فإنه لا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يحدد المدة التي تتوفر عليها الإدارة بعد انتهاء التحقيق في عين المكان من أجل إشعار المكلف بنتيجة التحقيق الذي قامت به، وهو ما يبقى على عدم الاستقرار والتوتر الناتج عن انتظار قرار الإدارة غير المحدد بأية مدة زمنية، فالمدة المقصودة هي المدة الفاصلة بين أول تدخل وآخر تدخل في عين المكان وليس بين أول تدخل وتاريخ إرسال الاشعار بالتقويم، فالتاريخ الذي يعتد به في تحديد ما إذا كانت الإدارة قد تجاوزت المدة المحددة للتحقيق هو تاريخ آخر تدخل في عين المكان وليس تاريخ الاشعار بإعادة التقويم⁽³⁾.

فتاريخ الاشعار بإعادة التقويم ليس له أثر على قانونية التحقيق في المحاسبة، فإذا كان التحقيق في المحاسبة قد تم خلال مدة لا تتجاوز الحدود القانونية المقررة فإن ظرف الاشعار بإعادة التقويم الناتج عن

¹ المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² زعزوعة فاطمة ، مرجع سابق ، ص 197.

³) CE, N° 248542, du 28 Juillet 2004, RJF 2004, n° 1166, « Considérant que la seule circonstance que la notification de redressement a été adressée le 28 novembre 1988 ne suffit pas à établir que la vérification de comptabilité aurait excédé la durée de trois mois prévue à l'article L. 52 du livre des procédures fiscales, dès lors qu'en vertu de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales c'est la dernière intervention sur place du vérificateur et non la notification de redressement qui marque l'achèvement de la vérification »

هذا التحقيق والذي تم بعد مدة طويلة من انتهاء العمليات في عين المكان ليس له أثر على قانونية هذا التحقيق، في غياب أي حكم قانوني صريح يحدد تاريخ إرسال الاشعار بنتائج التحقيق بعد انتهاء التدخلات في عين المكان، فإن الإدارة يمكنها فعل ذلك الى غاية انتهاء أجل التقادم المحدد بأربع سنوات⁽¹⁾ وما يشكل ذلك من طول فترة الترقب وعدم استقرار بالنسبة للمكلف.

وقد أرسى مجلس الدولة الفرنسي اجتهاد يمنع الإدارة من الالتفاف على ضمانات تحديد مدة التحقيق في عين المكان، وحرمانها من إمكانية الاستمرار في التحقيق انطلاقا من مكاتبها عن طريق توجيه طلبات للمكلف لإحضار وثائقه وسجلاته المحاسبية، فإذا كانت عمليات التحقيق تنتهي بتاريخ آخر تدخل في عين المكان الذي يسبق إرسال الاشعار بنتائج التحقيق، فإن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر أن الطلب الكتابي الموجه الى المكلف من طرف المحقق من أجل احضار الوثائق المحاسبية بعد آخر تدخل في عين المكان يرتبط بعمليات التحقيق في المحاسبة، ويأخذ تاريخ ارساله في تقدير ما إذا تجاوزت الإدارة المدة المحددة قانونا⁽²⁾.

ثانيا: جزاء عدم احترام مدة التحقيق في المحاسبة:

إن الظهور الأول لضمانات التحديد الزمني للعمليات المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة المؤسس بموجب المادة 21 من المرسوم رقم 467/55 المؤرخ في 30 أبريل 1955 الفرنسي كما رأينا سابقا جاء غير مقترن بأي جزاء في حالة تجاوز الإدارة للمدة المقررة قانونا⁽³⁾، وهو ما جعل مجلس الدولة الفرنسي في ظل ذلك يقر أن تجاوز آجال الثلاثة أشهر لا يشوب إجراءات الاخضاع بعدم المشروعية، ويعطي فقط الامكانية للمكلف برفض دخول المحقق الى محلات المؤسسة دون تعرضه للمتابعات الخاصة بعرقلة

¹ أنظر المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) CE, N° 205365, du 06 Avril 2001, « Considérant qu'en jugeant que la demande de documents comptables formulée par le vérificateur le 18 juin 1990, soit avant la notification de redressement, devait être rattachée aux opérations de vérification de la comptabilité du contribuable, lesquelles avaient été par conséquent poursuivies sur une période supérieure à trois mois, en violation des prescriptions de l'article L. 52 du livre des procédures fiscales par lesquelles le législateur a entendu strictement limiter la durée des vérifications»

³) Alain Abitan et Manon Sieraczek, les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, op.cit. P.79.

الرقابة الجبائية⁽¹⁾، هذا الموقف الذي أصبح مهمل بعد القانون رقم 1316/63 المؤرخ في 27 ديسمبر 1963، الذي وفي سبيل ضمان احترام التحديد الزمني للتحقيق في عين المكان جعل تجاوز الإدارة للمدة المحددة ينتج عنه بطلان الضريبة المفروضة.

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد أخذ بأخر التطورات التي وصلها المشرع الفرنسي وجعل بحرفية النص أن تجاوز مدة التحقيق في عين المكان يؤدي الى بطلان الإجراء⁽²⁾، مع فارق بسيط في العبارات، إذ يستعمل المشرع الفرنسي في نص المادة L.52 من قانون الإجراءات الجبائية عبارة « sous peine de nullité de l'imposition » التي تعني " تحت طائلة بطلان الضريبة " بينما يستعمل المشرع الجزائري في نص المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية عبارة « sous peine de nullité de la procédure » التي تعني " تحت طائلة بطلان الإجراء " غير أن بطلان إجراء التحقيق في المحاسبة يؤدي الى بطلان الضرائب التي تم تأسيسها على الإجراء الباطل وفقا للقواعد العامة في البطلان.

هذ التوجه أقره مجلس الدولة الجزائري في أحد قراراته حال فصله في نزاع ضريبي والذي جاء في أحد حيثياته " حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل..."⁽³⁾.

فعدم مراعاة الإدارة للمدة المقررة قانونا للتحقيق في المحاسبة يؤدي الى الإعفاء من الضرائب التي تم تأسيسها على هذا التحقيق، وأن البطلان الناتج عن عدم مراعاة أحكام المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن تداركه خلال الآجال القانونية للتقادم التي تتوفر عليها الإدارة⁽⁴⁾، بالنظر الى الطبيعة الملزمة للأحكام الواردة في المادة 08/20 التي تمنع الإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة كقاعدة عامة إلا إذا أعطى المكلف معلومات غير كاملة أو خاطئة أو استعمل مناورات تدليسية⁽⁵⁾.

¹) CE, N° 55194, du 12 Octobre 1962, cité par Alain Abitan et Manon Sieraczek op.cit. P.80.

² أنظر المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ مجلس الدولة، قرار رقم 1987، مؤرخ في 2001/07/30، مذكور سابقا.

⁴ يتقادم عمل الإدارة خلال أجل أربعة (04) سنوات كأجل عام للقيام بتأسيس الضرائب أو تحصيلها أو القيام بأعمال الرقابة أو قمع المخالفات المتعلقة بالقانون الجبائي طبقا للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ أنظر المادة 08/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

غير أن عدم قانونية التحقيق في المحاسبة ليس له أثر على صحة الضرائب الإضافية متى كانت هذه الأخيرة يمكن تأسيسها عن طريق الفرض التلقائي للضريبة (Taxation d'Office) الممنوح للإدارة في الحالات المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية متى كانت وضعية الفرض التلقائي لم يتم الكشف عنها من خلال التحقيق المشوب بعدم المشروعية نفسه⁽¹⁾، كما أنه وبالنظر الى مبدأ استقلالية الإجراءات فإن عدم قانونية إجراء التحقيق في المحاسبة الخاص بمؤسسة معينة يقتصر أثره على تلك المؤسسة ولا يمتد للغير، فبطلان إجراء التحقيق بالنسبة لشركة ذات أسهم ليس له أثر على الضرائب المفروضة على الدخل (IRG) بالنسبة للمسير أو للمستفيدين من مبالغ الأرباح الموزعة⁽²⁾.

ثالثاً: الاستثناءات الواردة على مبدأ التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة:

سبق الذكر أن الإدارة الجبائية لا يمكنها أن تتجاوز مدة التحقيق المحددة قانوناً وهو المبدأ العام في التحقيق الجبائي⁽³⁾ غير أن هذا المبدأ لا يؤخذ على إطلاقه حيث ترد عليه مجموعة من الاستثناءات تطيل مدة التحقيق⁽⁴⁾، وهذه الاستثناءات منها ما هو منصوص عليه في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المتضمنة الأحكام الخاصة بالتحقيق في المحاسبة ومنها ما هو منصوص عليه في مواد متفرقة أخرى، وعند تفحص مجمل تلك الاستثناءات يتضح أن هناك استثناءات تمدد الأجل الممنوحة للإدارة بمدة معينة (1) ومنها ما تهدر تماماً ضماناً التحديد الزمني للتحقيق (2).

1) الاستثناءات التي تمدد آجال التحقيق بمدة معينة:

لم يقر قانون الإجراءات الجبائية عند تأسيسه أول مرة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 إلا استثناء واحد في هذا المجال يتعلق بالتمديد اللازم لدراسة الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف

¹⁾ Bulletin officiel des finances publiques- impôts, France, Boi-CF-PGR-20-50, P.07.

²⁾ CE, N° 43939, du 27 Juillet 1988, « Considérant, d'une part, que la décision prise par la juridiction administrative dans un litige relatif à l'imposition d'une société à l'impôt sur les sociétés est, par elle-même, sans influence sur l'imposition du dirigeant ou de l'associé de cette société à l'impôt sur le revenu ... »

³⁾ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص 199.

⁴⁾ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، المذكور سابقاً، ص 40.

بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان⁽¹⁾، ثم توالى الاستثناءات التي تسمح للإدارة بتجاوز المدد المحددة كقاعدة عامة تبعا لطبيعة النشاط ورقم الأعمال كما رأينا سابقا، وهذه الاستثناءات هي الآن في مجموعة بعدد ثلاثة استثناءات نوجزها كما يلي وفقا لترتيبها الزمني:

أ) الاستثناء الأول: حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف:

يتعلق بعدم تقييد الإدارة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان وهو نفس الاستثناء المنصوص عليه في المادة L.52 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

هذا الاستثناء يتطلب نوع من التوضيح، فإذا كانت مدة التحقيق في المحاسبة المعنية بالتحديد هي المدة الفاصلة بين أول تدخل وآخر تدخل في عين المكان، فإن الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان تعتبر خارج المجال المحدد بهذا المفهوم لأنه لا يوجد أي تحديد زمني بعد آخر تدخل في عين المكان، وعليه فالمقصود بهذا الاستثناء هو أنه إذا كان التحقيق في الملاحظات المقدمة من طرف المكلف عند رده على مقترحات إعادة التقييم المبلغ له يتطلب أبحاث جديدة في الوثائق المحاسبية، فإن هذه الأبحاث الجديدة لا تشكل تمديد للتدخل الأول بعين المكان ولا يمكن اعتبارها تحقيق جديد، والإدارة غير مقيدة بمدة عند قيامها بهذا التحقيق في عرائض وملاحظات المكلف⁽²⁾.

فمضمون هذا الاستثناء إذا هو أنه إذا قدم المكلف المحقق معه ملاحظات بعد توصله بإعادة التقييم المبلغ والذي توصلت إليه الإدارة بعد إجراء التحقيق في المحاسبة، وكان التحقيق في هذه الملاحظات يتطلب من الإدارة إعادة دراسة الوثائق المحاسبية فإن المدة التي تستغرقها الإدارة من أجل هذا التحقيق

¹ أنظر المادة 60 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا، التي أصبحت تشكل لاحقا المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) CE, N° 75875, 76036, du 06 Janvier 1971. « que ces dernières dispositions impliquent nécessairement le droit pour l'administration d'effectuer une nouvelle vérification des comptabilités des entreprises visées a l'article 1649 septies F pour l'instruction des observations présentées par elles après la notification d'un redressement; que ce droit ne peut, des lors, être refuse a l'administration pour l'instruction des observations des entreprises industrielles et commerciales dont le chiffre d'affaires dépasse les plafonds fixes... »

في الملاحظات لا يمكن الاحتجاج بها في مواجهة الإدارة، كون التحديد الزمني المقصود من طرف المشرع هو الزمن المستغرق بين أول تدخل وآخر تدخل في عين المكان، أما التحقيق الذي يتطلبه الرد على ملاحظات المكلف فهو غير محدد زمنيا كون هدفه هو الرد على ملاحظات المكلف.

غير أنه إذا كان التحقيق في الملاحظات المقدمة من طرف المكلف عند جوابه على اقتراحات إعادة التقييم المبلغ له بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة يتطلب أبحاث جديدة في الوثائق المحاسبية، فإن تدخل المصالح الإدارية يجب أن يتحدد بفحص الأوجه المرفوعة من طرف المكلف، ولا ينتج عن ذلك أي تقييم جديد يضاف الى التقييم الذي سبق تبليغه⁽¹⁾.

ب) الاستثناء الثاني: التمديد الناتج عن المدة الممنوحة للمكلف من اجل الرد على طلبات الادارة:

تم إدراج هذا الاستثناء أول مرة سنة 2012⁽²⁾، يتعلق بتمديد مدة الرقابة في عين المكان بالمدة الممنوحة للمكلف من أجل الرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند اكتشاف الإدارة لوجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح الى الخارج، وهو نفس الاستثناء في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما سنرى لاحقا.

ونكون أمام تحويل غير مباشر للأرباح لما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر أو شارك نفس الأشخاص بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو في مراقبة أو في رأس مال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، وأن هاتين المؤسستين مرتبطتين في علاقتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر لولا تلك الشروط تعتبر تحويل غير مباشر للأرباح⁽³⁾.

ج) الاستثناء الثالث: حالة تقديم طلب المساعدة الادارية:

تم إدراج هذا الاستثناء على تحديد مدة التحقيق في المحاسبة أول مرة سنة 2017⁽⁴⁾ ويكون للإدارة بمقتضاه أن تمدد آجال التحقيق في المحاسبة بستة (06) أشهر، وذلك عندما توجه الإدارة الجبائية

¹⁾ CE, N° 66306, du 14 juin 1967, cité par BOI-CF-PGR-20-40-20, p.8.

²⁾ المادة 31 من القانون رقم 16/11، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، لسنة 2011، المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁾ المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴⁾ المادة 43 من القانون رقم 14/16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، لسنة 2016، المعدلة للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية الى إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، وهو نفسه الاستثناء أيضا في ما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كما سنرى لاحقا.

وهكذا وإن كان التطور التشريعي يسير في اتجاه تفويض ضمانات التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة إلا ان هذا التطور لم يحرر الإدارة من أي تقييد بل أبقى التمديد مؤطر زمنيا، فالتمديد بموجب الاستثناء الأول وإن لم يكن محدد زمنيا إلا أنه يبقى محدد موضوعيا بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة لا حقا ولا ينجر عنه أي إعادة تقييم، أما التمديد بموجب الاستثناء الثاني والثالث فهو محدد إما بالآجال الممنوح للمكلف من أجل الرد في حالة التحويل غير المباشر للأرباح، وإما بأجل ستة (06) أشهر في حالة طلب المساعدة الإدارية على عكس الفقرة الثانية من الاستثناءات.

2) الاستثناءات التي تهدر ضمانات التحديد الزمني للتحقيق:

على عكس الاستثناءات السابقة المحددة زمنيا والتي يمدد بموجبها أجل التحديد بمدة معلومة فإن المشرع الجزائري أورد استثناءات أخرى غير محددة ترفع كل قيد على الإدارة في احترام أي أجل للتحقيق، وهذا ما من شأنه أن يهدر الضمانة القانونية للتحديد الزمني للتحقيق، فالمشرع يعفي الإدارة من الالتزام بمدة الرقابة في عين المكان المذكور سابقا ولا يلزمها باحترام أي مدة أخرى، ويمكن تلخيص الحالات التي تعفي فيها الإدارة من احترام أجل التحقيق في ثلاثة حالات تتعلق الأولى بعدم تعاون المكلف التي تأخذ عدة صور (أ)، والثانية بحالة التلبس الجبائي (ب)، والثالثة بحالة التعسف في استعمال القانون (ج).

أ) حالة عدم تعاون المكلف:

تعفي أحكام قانون الاجراءات الجبائية الإدارة من تطبيق مدة الرقابة في عين المكان المحددة بوجب المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة عدم تعاون المكلف، ويأخذ عدم تعاون المكلف الذي يحرر الإدارة من تطبيق المدة المحددة قانونا للتحقيق في المحاسبة ثلاثة صور:

• حالة استعمال مناورات تدليسية:

تعفي الإدارة من احترام مدة التحقيق في عين المكان متى قام المكلف باستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا⁽¹⁾، والمناورات التدليسية هي كل الأفعال المشككة للركن المادي للغش الجبائي، الذي يشكل انتهاك

¹ انظر المادة 5/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

مباشر للقانون ويفترض سلوك متعمد يهدف للتهرب من الضريبة⁽¹⁾، فلكي توصف الأفعال بأنها تدليسية يجب اثبات القصد العمدي للتهرب من الضريبة، فالمقصود بالغش الجبائي كل فعل من جانب المكلف يتضمن خرقا للقانون، عندما يمكن اثبات أن المعني تصرف عمدا للتهرب من الضريبة⁽²⁾.

وقد أورد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قائمة غير حصرية للأفعال التدليسية والتي يشكل القيام بها تحقق الركن المادي لجريمة الغش الجبائي⁽³⁾ المعاقب عليها بغرامة جبائية وعقوبات جزائية⁽⁴⁾.

• حالة تقديم معلومات ناقصة أو غير صحيحة:

يشكل تقديم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق احدى الحالات التي تجيز للإدارة عدم تطبيق مدة التحقيق المقررة قانونا⁽⁵⁾ فالمكلف ملزم بالإجابة الصحيحة والكاملة على الأسئلة التي يريد المحقق طرحها، وتقديم كل الوثائق والدفاتر المحاسبية التي تسمح للمحقق من التأكد من صدق التصريحات المكتتبه ومقارنتها بما هو مسجل في الكتابات المحاسبية، فالمكلف يفترض فيه الصدق وتعتبر المعلومات التي يقدمها صحيحة وعلى الإدارة اثبات عكس ذلك، وهو ما يؤكد ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة بالقول " إن المكلفين يعتبرون متحلين بحسن نية وتعتبر مبدئيا تصريحاتهم صادقة ودليل عدم صحتها تقع بالتالي على عاتق الإدارة"⁽⁶⁾.

ومتى أثبتت الإدارة ذلك تحررت من احترام آجال التحقيق في عين المكان المحددة إما ب ثلاثة (03) أشهر أو ستة (06) أشهر أو تسعة (09) أشهر حسب الحالة كما رأينا سابقا.

¹) ADDA Yazid, l'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne, thèse de doctorat, université Panthéon-assas, Paris II, 2002, P.15.

²) Burger Jonathau, Les délits pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français, Luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université Nancy 2, 2011, P.13.

³ المادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ أنظر المادتين 02/193 و 01/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ انظر المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2013، المذكور سابقا، ص07.

• حالة عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح والتبرير:

بالإضافة الى ما سبق فإن الإدارة غير ملزمة باحترام مدة المراقبة في عين المكان في حالة عدم تعاون المكلف بالرد على طلبات التوضيح أو التبرير التي يطلبها المحقق في الآجال المحددة⁽¹⁾، وهي الطلبات التي تجد أساسها القانوني في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فالمراقب له الصلاحية أن يطلب من المكلف كل التبريرات والتوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه⁽²⁾.

ويجب التفرقة بين طلبات التوضيح وطلبات التبرير، فالأولى تتطلب مجرد توضيح أما الثانية فتتطلب حجج وإثباتات، هذا الفرق يقتضي أن يكون مجال تطبيق طلبات التبرير أكثر ضيقا أما مجال تطبيق طلبات التوضيح فلا يكون محلا لأي حصر⁽³⁾، هذه التفرقة دفعت المشرع الفرنسي الى تحديد المجال الذي يمكن فيه طلب التبريرات، فالمراقب لا يمكنه طلب تبريرات من المكلف إلا فيما يخص الأعباء العائلية أو الأعباء القابلة للخصم من الدخل الإجمالي أو التي تعطي الحق في تخفيض الضريبة أو العناصر التي تستعمل لتحديد وعاء الدخل العقاري أو الأرباح الناتجة عن التنازل على القيم المنقولة أو الحقوق الاجتماعية، أو عندما تجتمع عناصر تدل على أن المكلف يتوفر على مداخيل غير تلك المصرح بها⁽⁴⁾.

هذا التحديد للمجال المسموح ضمنه طلب التبريرات من المكلف لا يجد مقابل له في التشريع الجزائري الحالي، إذ لم تورد المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أي تفرقة بين طلبات التوضيح وطلبات التبرير ولم تحدد مجال أي منهما ما يطلق يد الإدارة في استعمال الآليتين بكل حرية من جهة، وهو ما يشكل تراجعاً عن الضمانات التي كان يتوفر عليها المكلف في ظل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 من جهة اخرى، ففي ظل قانون 1976 لا يمكن أن يطلب من المكلف بالضريبة اثباتات إلا فيما يخص⁽⁵⁾:

- وضعيته وأعباؤه العائلية.
- التكاليف المخصومة من الدخل الإجمالي.

¹ المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, op.cit. P.929.

³) Ibid, P.930.

⁴) Article L.16, code de procédure fiscale, op.cit.

⁵ المادة 132 من الأمر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

• عندما تجتمع عناصر تسمح بإثبات أن المكلف يمكن أن يكون لديه مداخيل أكثر أهمية من تلك المصرح بها.

وهي حالات مماثلة لما هو موجود في القانون الفرنسي، غير أن التعديلات اللاحقة قد أهدرت هذا التحديد.

نشير في الأخير الى أن الإدارة تتحلل من التزام احترام مدة التحقيق في عين المكان عند عدم رد المكلف على تلك الطلبات أو عند الرد خارج الآجال المحددة من طرف الادارة والذي لا يجب أن يقل عن ثلاثين (30) يوما⁽¹⁾.

(ب) حالة التلبس الجبائي:

التلبس الجبائي اجراء رقابي استحدث أول مرة ضمن المنظومة التشريعية الجبائية بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010⁽²⁾، وذلك جريا وراء تقليد المشرع الفرنسي الذي استحدثه أيضا أول مرة بموجب المادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007 التي أضافت المادة L.16.0.BA لقانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽³⁾، وهدف هذا الإجراء هو أن الإدارة عند معاينتها لغش جبائي بصدد الحدوث، تعاقب المكلف بطريقة سريعة وفعالة وضمن تحصيل الضرائب⁽⁴⁾، واجراء التلبس الجبائي هو إجراء رقابي تقوم به الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة وتهدف على الخصوص لترتيب عملية الإعسار⁽⁵⁾.

ويجأ الى هذا الإجراء عندما تكون هناك ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، ويسمح للإدارة بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما يسمح بالاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب حتى بالنسبة للمرحلة التي

¹ المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 18 من الأمر رقم 01/10، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المذكور سابقا، التي أضافت المادة 20 مكرر 03 لقانون الإجراءات الجبائية.

³) Article 15/IV, Loi N° 2007/1824, du 25 décembre 2007, portant loi de finances rectificative pour 2007, JORF, N° 301, du 28 décembre 2007, P.21482.

⁴) Direction générale des finances publiques française, Bulletin officiel des impôts, N° 109, du 31 décembre 2008, 13 L-12-08, P.01.

⁵) Circulaire N° 10/MF/DGI/DLRF/LF13, du 11 février 2013, sur les sanctions applicables suite au constat d'une flagrance fiscale.

لم تنتهي فيها آجال التصريحات⁽¹⁾، هذا الإجراء يمكن من معالجة أوجه القصور في مراقبة مختلف الضرائب التصريحية كونه يمكن وضعه محل التنفيذ قبل قيام المكلف بالتصريح بالأسس التي تفرض عليها الضرائب، وحتى قبل انتهاء آجال تلك التصريحات⁽²⁾، على عكس أشكال الرقابة الأخرى التي لا يمكن إطلاقها إلا بعد اكتتاب التصريح الواجب أو انتهاء آجال ذلك.

تتم معاينة التلبس عن طريق تحرير محضر التلبس الجبائي الذي يترتب عنه آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، هذه الآثار العامة لم يتم تفصيلها إلا بعد تدخل المشرع سنة 2013 لتعديل المادة 20 مكرر 03/3 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾ والتي نصت صراحة على مجموعة من الآثار منها إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان، دون تحديد مدة لذلك التمديد.

هكذا ومنذ هذا التاريخ تم إطلاق يد الإدارة في تمديد مدة التحقيق في عين المكان دون تحديد لهذا التمديد، مما يشكل إهدار كليا لضمانة التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة، على عكس الأسلوب المتبع في تمديد أجل التقادم الذي حدده المشرع بسنتين⁽⁴⁾ هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن المشرع الجزائري لم يحدد السنوات المعنية بالتمديد بالنظر الى السنة التي تم فيها تحرير محضر التلبس الجبائي، فوفق أوضاع التشريع الجزائري فإنه إذا تم تحرير محضر التلبس الجبائي خلال السنة N فإن الإدارة يمكنها تمديد التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للسنة المعنية N والسنوات السابقة أو اللاحقة لها ولا يحدها في ذلك إلا آجال التقادم، على عكس المشرع الفرنسي الذي قصر إمكانية التمديد عند التحقيق في الضرائب الخاصة بالسنة التي تم فيها تحرير محضر التلبس الجبائي والسنوات السابقة لها فقط⁽⁵⁾ في حدود السنوات غير المتقادمة.

أي أنه إذا تم تحرير محضر التلبس الجبائي في جوان من السنة N وقامت الإدارة في شهر أوت من نفس السنة بإجراء تحقيق في السنوات N-1 ، N-2 ، N-3 فإنها غير ملزمة باحترام المدة المقررة قانونا

¹ المادة 20 مكرر 01/3 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Lettre d'information numérique de la DGI, Actu-impôts, N° 01, P.03, W.W.W.MFDGI.dz.

³ المادة 12 من القانون رقم 12/12، المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، لسنة 2012.

⁴ المادة 20 مكرر 03/3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵) Article L.52, code de procédure fiscale, op.cit.

للتحقيق حتى وإن كانت السنة N غير معنية بالتحقيق، وإذا قامت الادارة خلال السنة N+1 بتمديد التحقيق الى السنة N فإنها ايضا غير مقيدة بالمدة المحددة⁽¹⁾.

ج) حالة التعسف في استعمال القانون:

استحدث إجراء التعسف في استعمال القانون، دون تسميته بهذا الاسم، أول مرة في الجزائر في المجال الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2014⁽²⁾، هذا الاستحداث جاء مبتورا إذ لم يعطي للإدارة إلا الأساس القانوني لإمكانية التشكيك في صدق المستندات أو العقود التي يتم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف الى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية دون أي توضيح آخر سواء لمدى سلطة الإدارة في هذا الإجراء أو مجاله أو إجراءاته أو آثاره أو الضمانات الممنوحة للمكلف بمناسبة هذا الإجراء، وكان يجب انتظار قانون المالية لسنة 2018 لوضع نظام متكامل للتعسف في استعمال القانون عن طريق تعديل المادة 19 مكرر وإضافة ثلاثة مواد أخرى لقانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، ليصبح مماثل لما هو منصوص عليه ضمن المادة L.64 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

مقتضى هذا الإجراء أنه يجوز للإدارة أن تستبعد المستندات المشككة للتعسف في استعمال القانون أو تعيد لها طابعها الحقيقي ولا يجوز الاحتجاج بها في مواجهتها متى كانت هذه المستندات:

- إما تكتسي طابع وهمي يخفي مضمونها الحقيقي.
- إما تهدف الى إقامة وضعية قانونية مصطنعة غايتها التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة التي كان من المفروض أن يدفعها المكلف لولا وجود هذه الوضعيات.

ومعالجة التعسف في استعمال القانون يترجم بنزع التكييف (Déqualification) الذي يعطي المدى الظاهر للعقد، يتبع بإعادة التكييف (Requalification) الذي يعطي المدى الحقيقي للعقد⁽⁴⁾، فالعملية

¹) Direction générale des finances publiques française, Bulletin officiel des impôts, N° 109, op.cit., P.04.

² المادة 25 من القانون رقم 08/13، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، لسنة 2013، التي أضافت المادة 19 مكرر لقانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المواد 41، 42، 43 و 44 من القانون رقم 11/17، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقا.

⁴) Cozian Maurice, l'aménagement de la procédure de l'abus de droit, in l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes du colloque de la société française de droit fiscal du 15-16 septembre 1988, PUF, 1989, P.157.

المزدوجة لنزع التكييف الظاهر وإعادة التكييف الحقيقي تسمح للإدارة بإعادة النظر في الطبيعة القانونية للعقد المنجز من طرف المكلف.

وما يهمننا في هذا المقام هو الآثار المترتبة عن إثبات الإدارة للتعسف في استعمال القانون والتي من ضمنها إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان، وهو ما يطلق يد الإدارة في إهدار ضمانات التحديد الزمني للتحقيق دون تحديد لمدة ذلك التمديد على النحو الذي رأيناه سابقا.

الفرع الثاني: التحديد الزمني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

إذا كان التحقيق في المحاسبة يعني الأشخاص المعنوية الملزمة بمسك محاسبة طبقا لأحكام القانون التجاري أو القانون الجبائي فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) يعني الأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، ويهدف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الى البحث عن الانسجام بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

خصوصية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتي يكون محلها الأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، تهدف الى ما يشبه البحث عن الإجابة على سؤال " من أين لك هذا؟ " وذلك بمقارنة المداخل المصرح بها من جهة وممتلكات ونمط معيشة الشخص المعني وأفراد عائلته من جهة أخرى، وقد تم التعبير عن خصوصيتها وخطورتها أثناء مناقشة قانون 08 جويلية 1987 المعدل للإجراءات الجبائية والجمركية في فرنسا بأنها بالنسبة للشخص الطبيعي المعني أكثر الإجراءات ترعيبا كونها ذات طبيعة تحقيقية وتبدو وكأنها انتهاك للحياة الخاصة، غير محددة زمنيا بدقة ولا تسمح بتدخل شخص حيادي من الغير وغير معرفة الجوهر⁽¹⁾.

¹⁾ Assemble Nationale, 1^{er} séance du 02 Juin 1987, JORF, débats, N° 31 (01), du Mercredi 03 Juin 1987, P.1798 «...tout laisse à penser qu'une vérification approfondie est pour une personne physique la plus redoutable des procédures, parce qu'elle est inquisitoriale et ressentie comme une violation de la vie privée ; qu'elle n'est pas précisément limitée dans le temps, qu'elle ne permet pas l'intervention d'un tiers indépendant et qu'enfin sa substance même n'est nullement définie » .

يأتي التحديد الزمني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في سياق تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية⁽¹⁾، ولم يتم تأسيس هذه الضمانة لأول مرة في فرنسا إلا في سنة 1986 بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1986 الذي أضاف فقرة للمادة L.12 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تنظم أحكام هذا النوع من التحقيقات⁽²⁾.

أما في الجزائر فإن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لم يكن معروفا الى غاية 1992 وتم إدخاله بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 التي أضافت المادة 131 مكرر الى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي كانت تحكم الموضوع⁽³⁾ قبل نقل أحكامها الى نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ولتوضيح مضمون ضمانة التحديد الزمني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة نتناول مدة هذا التحقيق (اولا) ثم حالات تمديد تلك المدة (ثانيا).

اولا: مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تحدد المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بسنة واحدة كقاعدة عامة، وهو نفس الحكم الوارد في المادة L.12 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، ولتوضيح ذلك نتناول نقطة بداية حساب تلك المدة (1) ونقطة نهايتها (2).

(1) نقطة بداية حساب الآجال:

على عكس التحقيق في المحاسبة التي يبدأ فيها حساب الآجال من أول تدخل في عين المكان وليس يوم استلام الاشعار بالتحقيق والذي يفصل بينهما أجل أدنى للتحضير قدره عشرة (10) أيام كما رأينا، فإن بداية حساب مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يبدأ من يوم استلام أو تسليم الاشعار بالتحقيق⁽⁴⁾.

وبالنظر الى موضوع التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المتمثل في مراقبة الانسجام بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة للنمط معيشة أعضاء

¹⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.88.

²⁾ Article 18/03, Loi N° 86/824, du 11 Juillet 1986, loi de finances rectificative pour 1986, JORF, du 12 Juillet 1986, P.8688.

³⁾ أنظر المادة 23 من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا.

⁴⁾ نشير الى أن المكلف الذي يكون محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يتوفر على أجل أدنى للتحضير قدره خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق طبقا للمادة 03/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

المقر الجبائي من جهة اخرى، فإنه لا يمكن إطلاقه قانونيا بالنسبة لسنة لم تنتهي بعد الآجال المحددة للتصريح بالدخل الإجمالي⁽¹⁾، والذي ينتهي كقاعدة عامة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة بالنسبة لمداخل السنة السابقة⁽²⁾ على المطبوعة المقدمة من طرف الإدارة (Série G n° 01).

وعلى اعتبار أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يتم انطلاقا من مكاتب الإدارة، على عكس التحقيق في المحاسبة الذي يتم في محلات المؤسسة المعنية (Contrôle sur place) فإن التمييز بينه وبين التحقيق في الوثائق (Contrôle sur pièces) المنصوص عليه في المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية أو حق الاطلاع المنصوص عليه في المواد 45 وما يليها، يطرح عدة إشكالات في تحديد لحظة بداية المدة المقررة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وما هي المؤشرات الدالة على قيام الإدارة بهذا التحقيق أو ذلك، وبالنتيجة مدى احترام الإدارة للمدة المقررة قانونا لهذا النوع من التحقيق.

للإجابة على هذه التساؤلات نسترشد بالاجتهاد القضائي الفرنسي الذي اعتبر أنه يمكن للإدارة اللجوء الى استعمال الحق المخول لها بموجب المادة L.10 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي وهو مماثل للحق المنصوص عليه في المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، واستعمالها لحق الاطلاع لدى مستخدم المكلف الخاضع للرقابة، وأن مثل هذه الأبحاث لا يمكن اعتبارها كبداية للتحقيق المعمق وأن هذا الأخير يقتضي البحث عن الانسجام الإجمالي بين مجموع المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف وعائلته من جهة أخرى⁽³⁾.

¹⁾ CE, 28 Juillet 1993, n° 66743 et 71278, Dr.fisc, 1994, « Considérant que compte tenu de son objet qui est de contrôler la cohérence entre les revenus déclarés par un contribuable et sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal, une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut être régulièrement engagée au titre d'une année pour laquelle le délai de déclaration des revenus n'est pas encore expiré »

²⁾ المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³⁾ CE, N° 232350, du 18 Octobre 2002, Dr. Fisc, 2003, «un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle des contribuables, implique un contrôle de cohérence globale entre l'ensemble des revenus déclarés par les contribuables et leur situation de trésorerie, leur situation patrimoniale ou leur train de vie»

فالإدارة الجبائية وبمناسبة مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة يمكنها أن تطلب توضيحات أو تبريرات كتابية طبقا للمادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنها أن تستعمل حقها في الاطلاع سواء في مواجهة المكلف او في مواجهة الغير، وهي نفس العمليات التي تقوم بها أثناء إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، دون أن يشكل ذلك بداية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هاته الأبحاث لا تحدد بأي ضمانات زمنية إلا ما تعلق منها بسقوط حق الإدارة بالتقادم المحدد بأربعة سنوات، وعليه فإن الإدارة تملك من السلطات التي تمكنها من الالتفاف على ضمانات التحديد الزمني للتحقيق المعمق المحددة بسنة ابتداء من يوم استلام الإشعار، تلك السلطات التي تمكنها من الوصول الى نفس النتائج التي يمكن أن تصل إليها عن طريق التحقيق المعمق دون التقيد بالشروط الشكلية الملزمة للقيام بهذا الأخير.

في سبيل الحد من هذا الالتفاف وتعزيز ضمانات المكلف اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن قيام الإدارة بإرسال الإشعار بالتحقيق المعمق بتاريخ 08 أكتوبر من السنة (N) وقبل ذلك قامت الإدارة بين 30 جانفي و10 جويلية من السنة (N-3)، وكذلك بين 11 فيفري و14 أوت من السنة (N) بإرسال العديد من طلبات التوضيح والتبرير حول مختلف عناصر الذمة المالية وطرق اكتسابها، اعتبر أن هذه الطلبات بالنظر لعددها وطبيعتها ومدى المعلومات التي تتضمنها تشكل عمليات تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للشخص الذي كان محلها، وبالنتيجة فإن هذا التحقيق الذي بدء قبل إرسال الإشعار المقرر قانونا غير قانوني⁽¹⁾.

فالمعيار الذي يعتمده القاضي عند تقديره ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أم استعملت حقها في التحقيق على أساس الوثائق أو الحق في الاطلاع هو ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتقدير عناصر الذمة المالية للمكلف ومراقبة مدى انسجامها مع مداخله، فمتى كان ذلك

¹⁾ CE, N° 75561, du 11 juillet 1991, Dr. Fisc, 1992, « ... que ces demandes, par leur nombre, la nature et l'étendue des renseignements sur lesquels elles portaient, doivent être regardées comme faisant partie des opérations de la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble dont M. Koch a été l'objet ; qu'ainsi cette vérification qui a été entreprise avant l'envoi de l'avis prévu par les prescriptions de l'article 1649 septies précité du code général des impôts est irrégulière »

اعتبر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث اعتمد على أن التحقيق الذي يتضمن إرسال العديد من طلبات التوضيح والعديد من المقابلات بين المحقق والمكلف بالإضافة الى استعمال الحق في الاطلاع لدى الغير ولكنه اقتصر على تقدير دقة التصريحات ولم يمتد الى تقدير قيمة الذمة المالية أو الى دراسة الانسجام بين المداخيل واستعمالاتها لا يشكل تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽¹⁾.

كما لا يعتبر كبداية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لجوء الإدارة الى المساعدة الدولية في وقت سابق لإرسال الإشعار بالتحقيق والتي حصلت بموجبها على معلومات تخص أحد الحسابات البنكية للمكلف، هذه المعلومات ذات الطابع الجزئي ليس من طبيعتها أن تشكل مراقبة الانسجام بين الدخل الإجمالي ومجموع المداخيل، الذي من طبيعته وحده أن يميز التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾.

وعليه فإنه من أجل تحديد نقطة بداية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتمد الاجتهاد القضائي على طبيعة الأبحاث التي باشرتها الإدارة والنتائج المستخلصة من ذلك، دون النظر الى تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق لمنع الإدارة من الالتفاف على ضمانة التحديد الزمني للتحقيق، فمتى كانت نتيجة الأبحاث هي التأكد من صحة وصدقية التصريحات المكتتبه، اعتبر ذلك استعمالاً لحق الإدارة المخول لها بموجب الرقابة على الوثائق وحق الاطلاع، ومتى كانت النتيجة هي البحث عن الانسجام بين

¹⁾ CAA Bordeaux, N° 91BX00025, du 02 Juin 1993, Dr. Fisc, 1994, Comm 525, «que le contrôle auquel le service a procédé étant ainsi limité à l'appréciation de l'exactitude des déclarations du requérant et ne s'étant pas étendu à l'estimation de la valeur de son patrimoine ou au contrôle de la cohérence entre ses revenus et ses emplois, notamment par le biais de l'examen de ses comptes bancaires, le contribuable n'est pas fondé à soutenir qu'il a fait l'objet d'une vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble dont il aurait dû être préalablement avisé »

²⁾ CE, N° 217394, du 15 Février 2002, Dr. fisc, 2002, Comm 623, « que les informations ainsi recueillies auprès de l'administration fiscale allemande ne concernaient qu'une partie des comptes bancaires du requérant ; qu'en jugeant que ces démarches à caractère partiel n'étaient pas de nature à constituer un contrôle de la cohérence du revenu global déclaré avec l'ensemble des revenus dont le contribuable a effectivement disposé, tels qu'ils peuvent être évalués à partir du patrimoine, de la situation de trésorerie ou du train de vie, seul de nature à caractériser une vérification de la situation fiscale d'ensemble du contribuable»

المداخيل المصرح بها ومختلف عناصر الذمة المالية ونمط معيشة المكلف وعائلته اعتبر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

(2) نقطة نهاية التحقيق:

تكتسي تحديد نقطة نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أهمية قصوى تتجلى في معرفة مدى احترام الإدارة لضمانة التحديد الزمني للتحقيق، فكل أعمال التحقيق محددة زمنيا استجابة لمتطلبات حماية المكلف من تعسف الإدارة، كما أن تحديد نقطة انتهاء التحقيق يكتسي أهمية بالغة من عدة زوايا، أبرزها أهمية الآثار القانونية المترتبة على تجاوز الإدارة للمدة المقررة والمتمثلة في بطلان فرض الضريبة الناتج عن ذلك التحقيق من جهة، وتحصين الفترة والضرائب المحقق فيها عن طريق عدم إمكانية الإدارة الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة من جهة أخرى⁽¹⁾.

من أجل تحديد نقطة نهاية التحقيق يستوجب معرفة الإجراء أو العمل الإداري الذي يتخذ كمعيار لذلك، في الجزائر اعتبر المشرع الجزائري كقاعدة عامة تاريخ الإشعار بإعادة التقييم كتاريخ لنهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾ آخذا في ذلك ما وصل إليه الاجتهاد القضائي الفرنسي.

وإذا كان في الجزائر قد تم تحديد نقطة نهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تحديدا قانونيا فإن الأمر يختلف عنه في القانون الفرنسي الذي لم يحدد الإجراء الذي بموجبه يعتبر التحقيق منتهي⁽³⁾ وتولى اجتهاد مجلس الدولة سد هذا الفراغ باعتماد تاريخ الإشعار بإعادة التقييم كتاريخ دال على نهاية هذا النوع من التحقيق⁽⁴⁾، هذا التوجه تم التأكيد عليه بنفس العبارات بمناسبة قرار آخر صدر سنة

¹ المادة 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 04/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة L.12.فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تناولت موضوع التحديد الزمني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

⁴ CE, N° 37524, du 28 Septembre 1983, Dr. Fisc, 1984, comm. 1145, «...que l'administration n'est en règle générale pas en droit, lorsqu'elle a déjà notifié au contribuable les conséquences qu'elle entendait tirer de la vérification approfondie de sa situation fiscale et qu'ainsi cette vérification doit être réputée achevée, de procéder à des rehaussements non portés dans cette notification »

1990⁽¹⁾، وهو ما أخذ به المشرع الجزائري، فنهاية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يتحدد ماديا بالإشعار الأول بإعادة التقييم حتى وإن كان ذلك تم بناء على اجراء غير قانوني⁽²⁾.

وعليه فإن الجهات القضائية حال نظرها فيما إذا كانت الإدارة قد احترمت مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والمحددة بسنة واحدة، تأخذ في الحسبان تاريخ استلام الإشعار بالتحضير كبداية حساب المدة، وتاريخ الإشعار بإعادة التقييم كنهاية حساب تلك المدة، فالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر منتهي على أقصى تقدير عن التاريخ الذي ترسل فيه الإدارة الى المكلف النتائج التي تريد استخلاصها من التحقيق، سواء كان ذلك بإشعار المكلف بغياب إعادة التقييم، أو بإشعاره بمبالغ التقييم التي تريد الإدارة القيام به، وعن رفض المكلف التقييم المقترح فإن تاريخ تأكيد الإدارة لهذا المقترح لا يشكل بأي حال من الأحوال تاريخ نهاية التحقيق⁽³⁾.

ثانيا: حالات تمديد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

إذا كانت القاعدة العامة أن مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يجب أن تتجاوز مدة سنة واحدة، يبدأ حسابها من يوم استلام الاشعار بالتحقيق وينتهي يوم ارسال الاشعار بإعادة التقييم، فإنه يمكن تمديد هذه المدة في بعض الحالات بالأجل الممنوحة للمكلف عند الطلب (1) أو تلك الضرورية للإدارة للقيام بعملها عند اكتشافها نشاط خفي (2).

1) التمديد بناء على طلب المكلف:

طبقا لأحكام المادة 04/21 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن تمديد فترة السنة بالأجل الممنوحة للمكلف بناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح التي يوجهها المحقق أو لتبرير المداخل الموجودة في الخارج أو المتحصل عليها من الخارج، كون التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يترجم في شكل توضيحات وتبريرات يطلبها المحقق لتبرير وتوضيح مصدر الأموال والممتلكات التي بحوزة المكلف المعني.

¹⁾ CE, N° 54135, du 16 mai 1990, RJF, 1990, N° 468, « que l'administration n'est, en règle générale, pas en droit, lorsqu'elle a déjà notifié au contribuable les conséquences qu'elle entendait tirer de la vérification approfondie de sa situation fiscale et qu'ainsi cette vérification doit être réputée achevée »

²⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. P.478.

³⁾ Ibid. P.482.

غير أنه بالرجوع الى أحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ فإن المكلف يتوفر على أجل لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم التوضيح أو التبرير المطلوب منه، فمن المنطقي أن المدة التي يمدد بها أجل السنة هي الجزء الذي يتجاوز 30 يوما وليس كل المدة التي يستغرقها المكلف للرد على التبرير أو التوضيح المطلوب، وعليه فعند إجابة المكلف عن التبرير أو التوضيح المطلوب منه خلال أجل الثلاثين يوما فإنه لا يكون هناك أي تمديد ولا يجوز للإدارة أن تتجاوز مدة السنة الممنوحة لها لإنهاء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، فالمقصود بالطلب الذي يقدمه المكلف والذي يترتب عنه تمديد مدة التحقيق هو الأجل الذي يتجاوز المدة القانونية الممنوحة للمكلف للرد، فمن غير المعقول أن نوجه طلبات للمكلف من أجل التوضيح أو التبرير وتحتسب آجال الرد كتمديد.

إن هذه الإشارة للكيفية التي تحسب بها آجال التمديد عند طلب المكلف تكون بلا موضوع لو أحسن المشرع الجزائري صياغة الفقرة 04 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية كما فعل المشرع الفرنسي، حيث تنص المادة L.12 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي وهي المقابلة لنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن هذه المدة - مدة السنة - تمدد بالأجل الممنوح عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح والتبرير للجزء الذي يتجاوز الشهرين⁽²⁾، على اعتبار أن الأجل الممنوح للرد على طلبات التوضيح والتبرير في القانون الفرنسي هو شهرين طبقا للمادة L.16 A أما في القانون الجزائري فإن المدة المقابلة هي 30 يوما.

ويرى البعض بطريق غير مباشر أن هذه المدة (أي مدة السنة) لا يمكن الاعتداد بها إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير في الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية وهي 30 يوما⁽³⁾ أي أن التمديد لا يكون إلا بالقدر الذي يتجاوز مدة 30 يوم الممنوحة قانونا للمكلف من أجل الرد.

⁽¹⁾ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽²⁾ Article L.12, code de procédure fiscal, op.cit. «... Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les deux mois prévus à l'article L. 16 A.

⁽³⁾ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، مذکور سابقا، ص 50.

(2) تمديد الآجال في حالة اكتشاف نشاط خفي:

تشير أحكام المادة 04/21 من قانون الإجراءات الجبائية الى أن فترة السنة التي تتمتع بها الإدارة لإنهاء التحقيق المعمق تمدد بشهرين عند اكتشاف نشاط خفي عند اجراء التحقيق، هذه الآجال التي تكون ضرورية للإدارة من أجل تعميق الأبحاث.

ويعتبر النشاط خفي ذلك النشاط الذي لم يبلغ في أي وقت كان الى علم الإدارة الجبائية، ولم يقيم المكلف بإتمام الإجراءات الشكلية اللازمة عند انشائه، والمتمثلة في التصريح بالوجود، حيث يفرض قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على كل المكلفين سواء الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أو الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، أن يقدموا خلال الثلاثين يوم الأولى من بداية النشاط الى مفتشية الضرائب بالتصريح بالوجود⁽¹⁾ طبقا للنموذج (Série G) (08)⁽²⁾، وهو الإجراء الملزم لكل مكلف جديد يمارس نشاط خاضع للضريبة من أجل إعلام الإدارة بوجود النشاط، ويعاقب كل من لم يقدم هذا التصريح بغرامة جبائية قدرها 30 000 دج⁽³⁾.

حتى يجوز للإدارة تمديد آجال التحقيق المعمق بشهرين يجب أن يتم اكتشاف النشاط الخفي أثناء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سواء خلال السنة المقررة لذلك أو خلال أجل التمديد الممنوح للمكلف بناء على طلبه من أجل الرد على طلبات التوضيح أو التبرير، وليس لسبب إكتشاف النشاط الخفي أي أثر في هذا المجال فيمكن أن ينتج ذلك من مختلف الأحداث، مثل اعتراف المكلف نفسه بذلك، أو كشف الغير لذلك، أو عن طريق استعمال الإدارة لحق الاطلاع لدى الغير، أو معاينة المداخل الناتجة عن ذلك النشاط ضمن الحسابات المالية وغيرها.

كما نشير في الأخير الى أن المشرع الجزائري كان حريصا على ضمان الأمن القانوني للمكلف والتضييق على الإدارة أكثر من المشرع الفرنسي، فإذا كان المشرع الجزائري قد مدد للإدارة في حالة اكتشاف نشاط

¹ أنظر المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²) Direction générale des impôts, guide pratique des déclarations fiscales, 2010, P.06.

³ أنظر المادة 01/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خفي بأجل شهرين فإن المشرع الفرنسي قد مدد ذلك بسنه كاملة إذ ينقل أجل السنة الى سنتين في حالة اكتشاف الإدارة لنشاط خفي⁽¹⁾.

الفرع الثالث: التحديد الزمني للتحقيق المصوب في المحاسبة: (Vérification ponctuelle de comptabilité)

بالنظر الى حداثة هذا النوع من التحقيقات وخصوصيته فإنه تجدر الإشارة أولاً الى مفهومه ثم ثانياً الى المدة المقررة له.

أولاً: مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق في المحاسبة لأول مرة في الجزائر بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008⁽²⁾، ويهدف هذا الإجراء من جهة الى زيادة عدد عمليات الرقابة وتحسين تغطية النسيج الجبائي بفضل اجراءاته المبسطة، ومن جهة أخرى الى الحد من المضايقات التي يمكن أن تلحق بالمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بمدة التحقيق في المحاسبة، ويعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة اجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعاً من التحقيق في المحاسبة، إذ يتضمن مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض الضرائب الخاصة بكل أو جزء من الفترة غير المتقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية⁽³⁾.

وعليه فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو صورة مخففة للتحقيق في المحاسبة، فإذا اقتصر التحقيق في المحاسبة على نوع أو أكثر من الضرائب على كل أو جزء من الفترة غير المتقدمة، وعلى مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية فإنه يعتبر تحقيق مصوب⁽⁴⁾، ولا يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق إلا تقديم الوثائق المحاسبية والتوضيحية على غرار الفواتير والعقود

¹⁾ Article L.12, code de procédure fiscale, op.cit. «La période mentionnée au troisième alinéa est portée à deux ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte...»

²⁾ المادة 22 من الأمر رقم 02/08، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المذكور سابقاً، التي أضافت المادة 20 مكرر لقانون الإجراءات الجبائية.

³⁾ Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La lettre de la DGI, N° 70, 2013, P.1 et 2.

⁴⁾ Circulaire de la direction des recherches et vérifications sur la vérification ponctuelle de comptabilité, P.02.

ووصولات الطلبات أو التسليم المرتبطة بالضرائب والرسوم محل التحقيق فقط، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق وانتقادي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة كما هو الحال في التحقيق في المحاسبة⁽¹⁾.

يهدف التحقيق المصوب في المحاسبة في الأساس الى⁽²⁾:

- مراقبة قانونية الخصم المتعلق بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة.
- مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الاهتلاكات والمؤونات).
- مراقبة الاستردادات وقروض الضرائب.
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

والغرض الرئيسي للتحقيق المصوب في المحاسبة هو السماح للمصالح الجبائية بزيادة عدد التحقيقات وتغطية النسيج الجبائي عن طريق استهداف ضرائب ورسوم بعينها أو مكلفين بأعينهم وهو ما تؤكد الأرقام التي تنشرها المديرية العامة للضرائب، فمنذ دخول هذا النوع من التحقيق حيز التطبيق شكل نسبة معتبرة من التحقيقات التي تقوم بها المصالح الجبائية المعنية.

ثانيا: مدة التحقيق المصوب في المحاسبة:

في سبيل منع تعسف الإدارة في مواجهة المكلف أحاط المشرع التحقيق المصوب في المحاسبة بمجموعة من الضمانات، نتناول في هذا الجزء ضمانات التحدد الزمني لتدخل الإدارة في هذا النوع من التحقيق، المحددة بقاعدة عامة (1) وكاستثناء امكانية تمديد تلك المدة (2).

1) القاعدة العامة:

لا تسمح أحكام قانون الإجراءات الجبائية أن تتجاوز مدة التحقيق المصوب في عين المكان مدة الشهرين (02) كقاعدة عامة تحت طائلة بطلان الإجراء⁽³⁾، يبدأ حساب هذه المدة من تاريخ أول تدخل في عين

¹ المادة 20 مكرر/01 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Bulletin d'information da la direction générale des Impôts, La lettre de la DGI, N° 58, 2012, P.02.

³ المادة 20 مكرر/04 من قانون الإجراءات الجبائية.

المكان وينتهي بأخر تدخل، الذي تتم معاينته عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه الى التأشير عليه، وفي حالة رفض التوقيع تتم الإشارة الى ذلك في المحضر.

اعتماد المشرع لأسلوب المدة الثابتة⁽¹⁾ بغض النظر على معيار طبيعة النشاط أو معيار رقم الأعمال المعمول بهما في التحقيق في المحاسبة له ما يبرره بالنظر لخصوصية هذا النوع من التحقيق، الذي ينصب على نوع أو أكثر من الضرائب أو الرسوم لمدة قد لا تتجاوز السنة، بالإضافة الى عدم تحصيل الفترة التي تمت مراقبتها إذ يمكن لاحقا القيام بتحقيق في المحاسبة يشمل الفترة التي تم التحقيق المصوب بشأنها مع مراعاة الحقوق المدفوعة نتيجة إعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب⁽²⁾.

(2) الاستثناء: إمكانية التمديد:

إذا كان التحديد الزمني لعمل الإدارة من شأنه أن يشكل ضمانا أساسية للمكلف ويضع التزام على عاتق الإدارة يترتب عن عدم احترامه بطلان الإجراء، فإن المشرع قد أحدث شرخا في هذه الضمانة عن طريق تمكين الإدارة من تمديد مدة التحقيق في عين المكان وذلك خلال محطتين أساسيتين، محطة قانون المالية لسنة 2012 في حالة التحويل غير المباشر للأرباح (أ)، ومحطة قانون المالية لسنة 2017 في حالة اللجوء الى المساعدة الادارية (ب).

أ) التمديد في حالة التحويل غير المباشر للأرباح:

مكن التعديل الذي أورده قانون المالية لسنة 2012 الإدارة من تمديد مدة التحقيق المصوب في المحاسبة (المقدرة كقاعدة عامة بشهرين) بالأجل الممنوحة للمكلف المحقق معه للرد على طلبات التوضيح والتبرير

¹ نشير الى أن المشرع الجزائري عند استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة سنة 2008 قد أخضعه لنفس القواعد المطبقة على التحقيق في المحاسبة ومنها مدة التحقيق والتي تحدد وفق ثلاثة وتائر كما رأينا طبقا لرقم الأعمال وطبيعة النشاط قبل أن يتدخل مرة أخرى بعد أقل من سنة ونصف بمناسبة قانون المالية لسنة 2010 ليعتمد المعيار الثابت في تحديد مدة التحقيق المصوب مهما كانت طبيعة النشاط ورقم الاعمال المحقق، قارن في ذلك المادة 22 من الأمر رقم 02/08، المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 المذكور سابقا، والمادة 24 من القانون رقم 09/09، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، المذكور سابقا.

² المادة 20 مكرر/06 من قانون الإجراءات الجبائية.

عندما يتم أثناء التحقيق معاينة من طرف العون المحقق لعناصر من شأنها أن تفترض تحويل غير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

فالمحقق وأثناء عملية التحقيق ومتى تمت معاينة عناصر من شأنها أن تفترض تحويل غير مباشر للأرباح يمكن له أن يطلب من المكلف المحقق معه المعلومات والوثائق التي تحدد طبيعة العلاقة بين مكلف واحد أو عدة مؤسسات تقع خارج الجزائر، والنشاطات التي تمارسها المؤسسات الموجودة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة المحقق معها، وكذا المعاملة الجبائية الخاصة بتلك العمليات.

يجب أن توضح الطلبات الكتابية بطريقة صريحة النقاط التي يقرر المحقق ضرورة الحصول على معلومات ووثائق حولها، وذلك بتحديد المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتج موضوع المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق بالإضافة الى البلد أو الإقليم المعني⁽²⁾.

(ب) التمديد في حالة اللجوء الى المساعدة الإدارية:

أعاد المشرع سنة 2017 نفس الأسلوب بمنح الإدارة إمكانية تمديد أجل التحقيق المصوب في المحاسبة متى أرادت الإدارة الجبائية الحصول على مساعدة إدارية من إدارات جبائية أخرى، حيث سمح بتمديد الأجل ستة (06) أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية الى إدارات جبائية أخرى وفي إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات⁽³⁾.

إن عمومية عبارات النص تجعل من إمكانية التمديد لستة أشهر تجد محلا لها سواء كان طلب المساعدة الإدارية يتم من طرف إدارات تقع في الجزائر أو في الخارج على عكس التشريعات المقارنة التي تسمح بإمكانية التمديد متى كان هناك لجوء الى طلب المساعدة من إدارات أجنبية في إطار الاتفاقيات الجبائية

¹ المادة 32 من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا، المعدلة للمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Bulletin d'information da la direction générale des Impôts, La lettre de la DGI, N° 70, 2013, op.cit. P.04.

³ المادة 43 من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الدولية، كما هو الحال على سبيل المثال في التشريع الفرنسي الذي يسمح به في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽¹⁾.

وهكذا فإن التطور التشريعي لضمانة التحديد الزمني للتحقيق المصوب في المحاسبة يعتبر سلبيا بالنظر اليه من جهة ضمانات المكلف على الأقل من زاويتين، الزاوية الأولى تتمثل في كثرة التعديلات خلال فاصل زمني وجيز، فخلال عشرة (10) سنوات شهدت هذه الضمانة أربعة تعديلات، أما الزاوية الثانية فتتمثل في انقاص فعالية هذه الضمانة إذ يكفي الإدارة الجبائية توجيه طلب الى إدارة أخرى لتحصل على تمديد يفوق المدة الأصلية بثلاث مرات.

المطلب الثاني: ضمانة تحصيل الفترة المحقق فيها:

تحصيل الفترة المحقق فيها ينتج من كون أحكام قانون الإجراءات الجبائية تمنع الإدارة من الشروع في تحقيق جديد بالنسبة لنفس الضرائب أو الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة التي سبق التحقيق فيها، فعندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة وبالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب فإن الإدارة لا يمكنها أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية الخاصة بنفس الضرائب أو الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة⁽²⁾، وهي نفس الضمانة المقررة في حالة قيام الإدارة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة التي تعنى بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشخاص الطبيعية⁽³⁾، على عكس التحقيق المصوب في المحاسبة وبحكم طبيعته الجزئية التي تنصب على نوع أو أكثر من الضرائب لفترة تقل عن سنة جبائية، فإن ممارسة الإدارة لهذا النوع من التحقيق لا تمنع هذه الأخيرة من إجراء التحقيق في المحاسبة لاحقا والرجوع الى نفس الفترة التي تمت فيها المراقبة، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق التي سبقت المطالبة بها عند التحقيق المصوب⁽⁴⁾.

غير أنه وإن كان التحصيل المقرر لنفس الضرائب ولنفس الفترة لا يجد تطبيقا له إلا في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا أن ذلك ليس على إطلاقه، إذ يمكن للإدارة تجديد التحقيق لنفس الضرائب ولنفس المدة التي سبق التحقيق فيها إذا كان المكلف قد استعمل مناورات

¹) Article L.12, code de procédure fiscale, op.cit.

² المادة 08/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ المادة 20 مكرر/06 من قانون الإجراءات الجبائية.

تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق⁽¹⁾، بالإضافة الى استثناءات اخرى تجرد المكلف من هذه الضمانة على غرار حالة تحرير محضر التلبس الجبائي او التعسف في استعمال القانون الجبائي.

من اجل الاحاطة بضمانة تحصين الفترة والضرائب التي سبق التحقيق فيها عن طريق منع الادارة من تجديد التحقيق في نفس الضرائب ولنفس الفترة تحت طائلة البطلان، يجب اولا التطرق الى محددات هاته الضمانة (الفرع الاول)، ثم مناقشة مدى فعاليتها عن طريق التطرق الى الاستثناءات الواردة على منع تجديد التحقيق (الفرع الثاني).

الفرع الأول: محددات ضمانة عدم تجديد التحقيق:

نشير أولا أن مصدر هذه الضمانة هو التشريع الفرنسي منذ سنة 1955 بموجب القانون رقم 349/55⁽²⁾ حيث أقرت المادة الوحيدة منه في فقرتها II - 03 المبدأ الذي بموجبه يمنع على الإدارة القيام بتحقيق جديد لنفس الضرائب ولنفس الفترة، وكان الهدف من ذلك هو معالجة المناخ النفسي المشحون بين السلطات الضريبية ودافعي الضرائب الذي أدى الى نوع من الهوس اتجاه المراقبة⁽³⁾.

فالمشرع بذلك أقر ضمانات جديدة من أجل الحد من معارضة الرقابة الجبائية، هذه الضمانة الآن تنظمها احكام المادة 51 L. من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، ومعمول بها في القانون التونسي على نطاق أوسع سواء أثناء المراجعة الأولية للتصريحات او المراجعة المعمقة⁽⁴⁾، حيث نصت مجلة الحقوق

¹ المواد 08/20 و 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Loi N° 55/349, du 02 avril 1955, accordant au gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique sociale et fiscale, op.cit. « Lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. Toutefois, il est fait exception à cette règle lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées; »

³) Alain Abitan et Manon Sieracsek, op.cit. P.91.

⁴ القانون التونسي في هذا المجال يعتبر أكثر تطورا في منح ضمانات للمكلف من القانون الفرنسي ومن القانون الجزائري.

والإجراءات الجبائية أنه لا يمكن للمصالح الجبائية إعادة المراجعة الأولية⁽¹⁾ بالنسبة لنفس الأداء ونفس الفترة⁽²⁾، كما لا يمكن للمصالح الجبائية أثناء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية⁽³⁾ إعادة المراجعة بالنسبة الى نفس الأداء ونفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها، كما لا يمكن إثر مراجعة جبائية معمقة إجراء مراجعة جبائية أولية بالنسبة الى نفس الأداء ونفس الفترة⁽⁴⁾.

نفس الضمانة موجودة أيضا في التشريع المغربي ولو بصفة مغايرة لما هو موجود في التشريعات الأخرى، إذ يمكن حسب المدونة العامة للضرائب المغربية، للإدارة الجبائية أن تقوم فيما بعد بفحص جديد للحسابات التي سبق فحصها من غير أن يترتب على الفحص الجديد ولو تعلق الأمر بضرائب ورسوم أخرى تغيير أسس الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى، كما يجوز للإدارة أن تقوم لاحقا بمراقبة المحاسبة لجميع الضرائب والرسوم ولنفس الفترة بدون أن يترتب عن هذه المراقبة زيادة في مبالغ التصحيحات الناتجة عن المراقبة الأولى فيما يخص الضرائب والرسوم المعنية، وأن لا تتجاوز مجموع مدتي التدخل في عين المكان الفترة المحددة للتحقيق في المحاسبة⁽⁵⁾.

أي أن المشرع المغربي يسمح بفحص جديد للمحاسبة بتوافر شرطين اثنين أولهما أن لا يتم تغيير أسس فرض الضريبة التي وقع إقرارها عقب المراقبة الأولى، وثانيهما أن لا تتجاوز مدة التدخل الأول والثاني فترة الفحص المقررة للتحقيق في المحاسبة.

بالنسبة للمشرع الجزائري وعلى عكس المشرع الفرنسي الذي أسس لهاته الضمانة منذ 1955، فإن ضمانة عدم إمكانية تجديد المراقبة بالنسبة لنفس الضرائب ولنفس الفترة لم ترى النور إلا بمناسبة قانون المالية لسنة 1992 الذي أقر هاته الضمانة عند إجراء التحقيق في المحاسبة⁽⁶⁾، وأقر نفس الضمانة بالنسبة

¹ المراجعة الأولية تعادل في القانون الجزائري التحقيق في الوثائق، المنصوص عليه في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

² أنظر الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، طبعة 2015.

³ المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية تعادل في القانون الجزائري التحقيق في المحاسبة، المنصوص عليه في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، طبعة 2015.

⁵ المادة 212 من المدونة العامة للضرائب المغربية، طبعة 2015.

⁶ المادة 33، من القانون رقم 25/91، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية⁽¹⁾، هاته الأحكام منظمة الآن بموجب المادة 20 بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والمادة 21 بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من قانون الإجراءات الجبائية.

من أجل دراسة محددات ضمانات عدم جواز تجديد التحقيق لنفس الفترة ولنفس الضرائب يجب أولاً دراسة الأسس النظرية التي تقوم عليها الضمانة (أولاً)، ثم نتناول شروط انطباقها (ثانياً).

أولاً: الأسس النظرية لضمانات عدم جواز تجديد التحقيق:

لا شك أن منع الإدارة الجبائية من القيام بتحقيق جديد بالنسبة لنفس الضرائب ولنفس الفترة من شأنه ان يحقق نوع من الأمن او الاطمئنان القانوني لدى المكلف، ويجعله في منأى عن تحكم الادارة، ولذا يمكن اعتبار الحق في الامن القانوني كأحد اسس هاته الضمانة (1)، كما يمكن تأسيسها على مبدأ عدم جواز متابعة الشخص مرتين من أجل نفس الأفعال (2).

1) الحق في الامن القانوني كأساس للضمانة:

الضمانات القانونية بصفة عامة تؤسس تقليدياً لتحقيق نوع من الأمن القانوني او الاطمئنان القانوني⁽²⁾، ويمثل مبدأ عدم رجعية القوانين احد اقدم تجليات الحق في الأمن القانوني، والأمن وانعدام الأمن القانوني وجهان لنفس الواقع فإذا كان الأول يرمز الى النظام والانسجام فإن الثاني يشكل عامل من عوامل عدم النظام وعدم الاستقرار⁽³⁾.

والأمن القانوني هو علامة التوازن بين التعبير عن مظاهر السلطة العامة من جهة وحماية الأشخاص المعنوية والطبيعية وحقوقهم ومصالحهم من جهة اخرى، وهو يشكل كما ذهب الى ذلك مجلس الدولة الفرنسي احد اسس دولة القانون⁽⁴⁾، على عكس البعض الآخر الذي يرى أن دولة القانون هي التي تشكل

¹ المادة 23 من نفس القانون التي استحدثت المادة 131 مكرر.

²) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.91.

³) Okou Urbain, La sécurité juridique en droit fiscal, étude comparée France -cote d'ivoire, Thèse doctorat, université paris Descartes, soutenue le 29 novembre 2014, p.15.

⁴) C E, Rapport d'activité, 2006, p.281.

اساسه، ودون الخوض في نقاشات نظرية وفقهية فإنه من الواضح ان فعالية ضمانة الأمن القانوني لا يمكن ضمانها إلا من طرف وفي إطار دولة القانون⁽¹⁾.

منع الإدارة الجبائية من تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الضرائب وبالنسبة لنفس الفترة سواء تم تأسيسه على الحق في الأمن القانوني او ما يشبه الاطمئنان القانوني فإنه يهدف الى جعل المكلف لا يعيش في جو من القلق والخوف من احتمالية تحقيق جديد، وإن كان مضمون هذه الضمانة لا يمكن الجزم معه بأن الإدارة لا يمكن أن تقوم بأي تحقيق جديد اطلاقاً، كون الادارة قانوناً يمكنها القيام بالتحقيق على مدار السنة وبالنسبة لأية سنة متى كان التحقيق لا ينصب على نفس الضرائب ونفس الفترة، فنطاق الضمانة يتحدد بطبيعة التحقيق وطبيعة الضرائب والرسوم المحقق فيها والفترة المعنية بالتحقيق كما سنرى لاحقاً.

والحق في الاطمئنان القانوني يشكل أحد خصوصيات القانون الجبائي إذ لا توجد أي مادة اخرى باستثناء القانون الجزائي تسبب القلق والخوف الذي تسببه فرض الضرائب⁽²⁾، فالحق في الاطمئنان القانوني في المجال الجبائي يجد له تطبيقات في حالات مختلفة، فقانون الإجراءات الجبائية يلزم الإدارة بإعلام المكلف بالنتائج المتوصل إليها بعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حتى في حالة غياب اعادة التقييم⁽³⁾، ونفس الشيء في حالة التحقيق في المحاسبة⁽⁴⁾.

وذلك من أجل وضع حد لحالة الترقب التي يوجد فيها المكلف بعد كل تحقيق، واعلام المكلف من طرف الادارة بغياب إعادة التقييم يسلب هذه الأخيرة امكانية التراجع واقرار تقويمات مستقبلية، وهو نفس ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي أقر إعلام المكلف بنتائج التحقيق حتى في حالة غياب اعادة التقييم بمناسبة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وبمناسبة التحقيق في المحاسبة طبقاً للمادة L.49 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

كما يتحقق الاطمئنان القانوني ويمتنع عن الادارة اعادة تصحيح أسس فرض الضريبة المبلغ للمكلف المحقق معه متى قدم هذا الأخير قبوله الصريح لأساس فرض الضريبة المبلغ له، إذ يصبح هذا الاساس

¹) Okou Urbain, op.cit. p.15.

²) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.96.

³ انظر المادة 05/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ انظر المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه كقاعدة عامة⁽¹⁾ وبه يتحقق الاطمئنان من عدم عودة الادارة بأسس جديدة لفرض الضريبة إلا في حالة استعمال المكلف لمناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

كما يتحقق الاطمئنان القانوني لدى المكلف من عدم الفرض التلقائي للضريبة متى قام باستيفاء التزاماته الجبائية وتكون الإدارة عندئذ ملزمة باتتباع الإجراءات الوجيهة (التناقضية) من اجل اعادة تقويم الأسس الضريبية المصرح بها⁽²⁾.

2) قاعدة عدم جواز متابعة الشخص مرتين على نفس الوقائع كأساس للضمانة:

ان كانت قاعدة عدم جواز متابعة أو محاكمة أو معاقبة شخص مرتين من اجل نفس الأفعال مجالها الأساسي هو القانون الجزائي وترتبط ارتباطا وثيقا بحجية الشيء المقضي فيه، ومضمونها ان الأفعال المقضي فيها لا يمكن أن تكون محل متابعات جديدة ولو تحت وصف اخر، وان الحكم أو القرار متى استنفذ طرق الطعن او انقضاء الآجال المقررة لذلك يحوز قرينة قاطعة لا تقبل إثبات عكسها فيما قضى به، والمبدأ يجد احسن تبرير له في ضرورة إعطاء الحكم أو القرار الجزائي حجية تحميه من كل تراجع لحسن سير العدالة الجزائية من جهة وحماية الأشخاص من جهة اخرى⁽³⁾، فإنه يمكن سحب ذلك في المجال الجبائي على قاعدة عدم جواز تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الضرائب ولنفس الفترة، لنفس الاعتبارات السابقة ووضع المكلف في منأى عن تحكم الإدارة وتحصين الفترة والضرائب والرسوم التي تمت مراقبتها سابقا.

وإذا كانت قاعدة عدم جواز متابعة أو محاكمة أو معاقبة شخص مرتين من اجل نفس الأفعال، وما تشكله من امن قانوني للمتهم في المجال الجزائي وتطبيقات ذلك في فروع مختلفة من القانون كما رأينا ومنها القانون الجبائي في ما يخص عدم جواز تجديد التحقيق في نفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة، إلا أن المشروع الجزائري لم ينص على هذه القاعدة إلا خلال سنة 2017 على إثر تعديل قانون الإجراءات

¹ المادة 07/ 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

² انظر المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

³) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.98.

الجزائية⁽¹⁾، على عكس المشرع الفرنسي الذي أدرج هذه القاعدة ضمن قانون التحقيق الجنائي (Code d'instruction criminelle) الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 1808 في مادته رقم 246 والتي انتقلت الى قانون الإجراءات الجزائية الحالي الصادر سنة 1975⁽²⁾.

إن القاعدة المنصوص عليها في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية والتي تقضي بعدم جواز متابعة الشخص من جديد على نفس الأفعال تجد تطبيقها سواء تعلق الأمر بقرار ادانة نهائي أو قرار تبرئة أو تخلي⁽³⁾، ولا تجوز متابعة الشخص من جديد على نفس الأفعال ولو تحت وصف مغاير.

فالقانون يشترط انه اذا خلص من المرافعات في محكمة الجنايات أن واقعة تحتل وصفا قانونيا مخالفا لما تضمنه قرار الإحالة تعين على الرئيس وضع سؤال أو عدة أسئلة احتياطية⁽⁴⁾، وفي حاله عدم طرح أي أسئلة احتياطية فإن الأفعال لا يمكن أن تقبل أي وصف آخر غير ذلك الذي تم إعطائه من طرف غرفة الاتهام وان متابعة جديدة تكيف نفس الأفعال تكيف مغاير سوف تصطدم بالمنع المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية⁽⁵⁾.

نشير في الأخير انه وان كانت قاعدة عدم جواز متابعة الشخص من جديد على نفس الأفعال ولو تحت وصف مغاير تجد تطبيقها المطلق في المجال الجزائي فإن الأمر يختلف في المجال الجنائي، فالقاعدة في المجال الجنائي لها تطبيقات محدودة، فالأفعال والممارسات الموصوفة كغش جنائي يمكن أن تكون موضوع لعقوبات إدارية وعقوبات جزائية، إذ نفس الأفعال تتم معاقبة مرتكبها مرتين اداريا عن طريق زيادات توافق حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة ولا يمكن أن

¹ انظر المادة 02 فقرة 03، من القانون رقم 07 / 17 ، المؤرخ في 27 مارس 2017، المعدل والمتمم للأمر رقم 66 / 155، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 20، لسنة 2017، التي عدلت المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية.

²) Article 368, Loi N° 57/1426, du 31 décembre 1975, instituant un code de procédure pénale, JORF, du 08 janvier 1958, p.258, « Aucune personne acquittée légalement ne peut plus être reprise ou accusée à raison des mêmes faits, même sous une qualification différente.»

³) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.99.

⁴ المادة 306 من قانون الإجراءات الجزائية.

⁵) Jean François Renulci, Code de procédure pénale, Dalloz, édition 2012, p.705.

تقل عن 50% من تلك الحقوق، وجزائيا عن طريق عقوبات تتراوح بين الغرامات المالية والحبس الذي يمكن ان يصل الى 10 سنوات تبعا لمبلغ الحقوق المتملص منها⁽¹⁾.

ثانيا: شروط انطباق الضمانة:

يمكن استنتاج الشروط التي تنطبق في ظلها ضمانة التحصين التي يتمتع بموجبها على الإدارة الجبائية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الضرائب أو الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة من خلال الأحكام المؤطرة لهذه الضمانة ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية وهي بعدد ثلاثة شروط.

في ما يخص التحقيق في المحاسبة يقضي الحكم الوارد في نص المادة 08/20 بأنه عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة ان تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات المحاسبية بالنسبة لنفس الفترة، وهو نفس الحكم الوارد في نص المادة 06/21 في ما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، على عكس ذلك فإن الحكم الخاص بالتحقيق المصوب في المحاسبة الوارد في نص المادة 20 مكرر/06 الذي يقضي بأن ممارسة التحقيق المصوب في المحاسبة لا يمنع الإدارة الجبائية من امكانية اجراء التحقيق في المحاسبة لاحقا والرجوع الى نفس الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها عند القيام بالتحقيق المصوب.

باستقراء هذه النصوص يمكن استخراج الشروط الواجب توافرها حتى يقع التحصين ويمتتع عن الإدارة القيام بتحقيق جديد وهي أن تكون المراقبة التي قامت بها الإدارة تندرج تحت وصف إما التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة دون باقي أشكال المراقبة (1)، ان نكون امام نفس الضرائب او الرسوم وبالنسبة لنفس الفترة (2)، وأنه لا يستفاد من هذه الضمانة الا المكلف حسن النية والذي لم يقدم معلومات خاطئة أو ناقصة أو استعمل مناورات تدليسية (3).

1) ضمانة مقتصرة على التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

ضمانة تحصين الضرائب والفترة المحقق فيها لا يكون إلا إذا كان التدخل الثاني من نفس طبيعة التدخل الأول، فمنع تجديد التحقيق المنصوص عليه في المادة 08/20 والمادة 06/21 لا يطبق إلا إذا كان

¹ انظر في ذلك المواد 2/193 و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التدخلين المتتاليين لمصالح الإدارة الجبائية لهما النفس وصف تحقيق المحاسبة أو لهما نفس وصف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والتحقيق في المحاسبة تخضع له الاشخاص الطبيعية او المعنوية الملزمة بمسك محاسبة، ويتم بمقرات المؤسسة الخاضعة للتحقيق ويهدف الى التأكد من دقة وصدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف عن طريق مقارنتها بما هو مدون في التقييدات المحاسبية واي تدخل لا يستوفي هذه الاشتراطات لا يشكل تحقيق في المحاسبة.

أما التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فتخضع له فقط الأشخاص الطبيعية في ما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي ويتم بمكاتب الإدارة عن طريق طلب التوضيحات والتبريرات، ويهدف الى التأكد من الانسجام بين المداخل المصروح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي للمكلف من جهة أخرى⁽¹⁾، واي تدخل لا يستوفي هذه الشروط لا يعتبر من قبيل تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

وعليه لا تعتبر الإدارة قد انتهكت المنع المقرر متى قامت بتحقيق في المحاسبة لاحق عن التحقيق في الوثائق⁽²⁾ الذي يمارسه العون المحقق على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية وينصب على الوثائق والمستندات والتصريحات التي يكون المكلف ملزم بإكنتابها، ومقارنتها مع ما هو متوفر من المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة بموجب سلطاتها الأخرى في المراقبة.

كما لا تعتبر الإدارة قد انتهكت المنع متى قامت بتحقيق في المحاسبة لاحق على حق الاطلاع المقرر بموجب المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، والذي يسمح للإدارة بالاطلاع في عين المكان وعند الاقتضاء أخذ نسخ من الوثائق والمستندات المعنية بالإضافة الى الوثائق التي يوجب القانون إرسالها الى الإدارة الجبائية دون طلب منها.

في هذا الصدد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أنه حتى عدم القانونية التي تشوب الإجراءات التي تم إطلاقها في مجال مخالفة التشريعات الاقتصادية لا يكون لها أي أثر على قانونية إجراءات الإخضاع

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

² التحقيق في الوثائق منصوص عليه في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

الضريبي متى كانت مصالح الوعاء قد أخذت علما بالوثائق المحجوزة عن طريق حق الاطلاع الذي تتمتع به الإدارة⁽¹⁾.

كما أقر مجلس الدولة الفرنسي ايضا ان الادارة لا تعتبر قد انتهكت المنع المقرر متى قامت بتحقيق في المحاسبة لاحق عن تحقيق قامت به الشرطة الاقتصادية، حتى وان كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تحقيق الشرطة الاقتصادية قد استعملت لإجراء التحقيق في المحاسبة وتسبب الزيادة التي تمت بعد التحقيق، ويرى ان التحقيقات الاقتصادية حتى وإن قام بها اعوان الادارة الجبائية فإنها لا تعتبر تحقيق في المحاسبة ولا تشكل عائقا أمام إطلاق تحقيق في المحاسبة لاحقا⁽²⁾، ويذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي إلى أبعد من ذلك أيضا اذ يعتبر ان الادارة لا تنتهك منع تجديد التحقيق حتى في حالة تزامن او تتابع التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حتى وان كان التحقيقين ينصبان على نفس السنوات⁽³⁾.

¹) C E, N° 25347, du 20 avril 1983, « les irrégularités dont serait entachée la procédure diligentée en matière d'infraction a la législation économique, seraient sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition, des lors que le service de l'assiette a eu connaissance des documents saisis chez mme. x... en vertu du droit de communication qu'il tient »

²) Ibid. « qu'il résulte de l'instruction que le contrôle effectuée dans les locaux commerciaux de mme. x ... a l'initiative du directeur général de la concurrence et des prix ... alors même qu'elle a été effectuée par des fonctionnaires de la direction générale des impôts, cette intervention n'a pas eu le caractère d'une vérification de comptabilité, ... que, des lors, elle ne faisait pas obstacle a ce que le service local des impôts procédât ... a une vérification de la comptabilité de mme. x »

³) C E, N° 34313, du 23 novembre 1983, « l'administration ne peut procéder a une double vérification de comptabilité pour un même impôt et une même période, la vérification des déclarations du revenu global...constitue une opération distincte des vérifications de comptabilité proprement dites ... que, par suite, la circonstance que la comptabilité de m. x... a fait l'objet d'une vérification en vue de la détermination des résultats de son activité de lotisseur et du revenu catégoriel imposable correspondant pour les années 1973, 1974 et 1975 ne faisait pas obstacle a ce que l'administration put, sans méconnaître les prescriptions susmentionnées de l'article 1649 septies B, soumettre a une vérification les déclarations du revenu global de ce contribuable au titre des mêmes années »

نفس الشيء عندما يتم الأمر بخبرة محاسبية من طرف المحكمة الادارية، فان الاحكام التي تمنع تجديد التحقيق لنفس الضرائب ولنفس المدة لا تتعارض لا مع قيام الإدارة الجبائية بتعيين أحد الخبراء الثلاثة ولا مع قيام ممثل الإدارة الجبائية بفحص الوثائق التي قدمها المكلف، فكل ذلك لا يكون من اثاره أن يعطي لإجراء من إجراءات التحقيق القضائية وصف التحقيق في المحاسبة⁽¹⁾، كما أن أحكام منع تجديد التحقيق لا يشكل عائقاً أمام الإدارة التي بعد أن قامت بتحقيق في المحاسبة الخاصة بشركة، ان تقوم بإطلاق اجراء اعادة التقييم ضد مسيرها مستقل عن ذلك الذي قامت بإطلاقه ضد الشركة، وخاصة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ضد كل أحد من الشركاء⁽²⁾.

على العكس من ذلك، بعد قيام الادارة في المرة الأولى بتحقيق في المحاسبة متبوع بالإشعار بإعادة التقييم، يقوم المحقق بالعودة إلى محلات المؤسسة ويفحص الوثائق المحاسبية وفي إشعار جديد بإعادة التقييم يقدر أن المحاسبة لا تحتوي على اي قيمة مقنعة، فإن هذا التدخل بالنظر الى طبيعته ومداه يجب النظر إليه لا كممارسة حق الاطلاع المخول للإدارة ولكن كتحقيق في المحاسبة⁽³⁾.

2) ان ينصب التحقيق على نفس الضرائب ولنفس الفترة:

إن منع التحقيقات المتتالية يمكن إثارته من طرف المكلف في حالة ما إذا كان هناك تدخلين للإدارة لهما نفس وصف التحقيق في المحاسبة أو لهما نفس وصف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة،

¹) C E, N° 75832, du 06 février 1970, cité au extrait du bulletin officiel des finances publique – impôts, identifiant juridique BIO-CF-PGR-20-40, p.03.

²) Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. p.355.

³) C E, N° 34587, du 26 octobre 1983, Dr. Fisc, comm 445, « considérant que la société a responsabilité limitée ... a fait l'objet... d'une vérification de comptabilité a la suite de laquelle une notification de redressements en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ... lui a été notifiée ... que le vérificateur s'étant a nouveau rendu sur place ... il résulte de l'instruction que, selon les propres dires de l'administration, tels qu'ils sont consignés dans une seconde notification de redressements ... au titre de la même période, cette intervention a donné lieu à un nouvel examen sur place des documents comptables tenus par la société et a conduit le service a estimer que, pour l'ensemble de la période qui avait donné lieu a la notification de redressement ... "la comptabilité n'offre plus aucune garantie de sincérité" ... qu'ainsi, cette intervention, par sa nature et son étendue, doit être regardée, non comme l'exercice du droit de communication ... mais comme une vérification de comptabilité »

وأن ينصب التدخل الثاني على نفس الضرائب الاولى وعلى النفس الفترة⁽¹⁾، فالمنع المقرر بموجب المادة 08/20 والمادة 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية لا يطبق إلا إذا كان التحقيق الثاني ينصب على نفس ضرائب التحقيق الأول وعلى نفس الفترة، فالإدارة تستطيع دون تجاهل أحكام المنع المقررة ان تقوم بتحقيق في المحاسبة لسنوات معينة ثم تقوم بتحقيق جديد في المحاسبة ينصب على فترات مغايرة⁽²⁾.

ومناطق ما اذا كانت الادارة قد قامت بتحقيق لنفس الضرائب والرسوم الخاصة بنفس الفترة يحدده الإشعار المسبق بالتحقيق المرسل الى المكلف قبل البدء في أي تحقيق، إذ تلزم أحكام قانون الإجراءات الجبائية الإدارة بأن توضح في الإشعار الفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق⁽³⁾، فمتى قامت الإدارة بتحقيق جديد ينصب على نفس نوع الضرائب ولنفس الفترة المحقق فيها سابقا تكون قد انتهكت المنع المقرر، ويكون المكلف في وضع يمكنه من الطعن في قانونية التحقيق الثاني وبالنتيجة الإعفاء من الزيادات الناتجة عنه.

غير أنه وإن كان من آثار عدم مراعاة الإدارة لأحكام منع تجديد التحقيق هو إلغاء الضرائب التي تم تأسيسها على إثر التحقيق الثاني غير القانوني⁽⁴⁾، فإن قيام الإدارة بتحقيق جديد في محلات المؤسسة

¹) Thierry Lambert, Procédures fiscales, op.cit. p.461.

²) C E, N° 38610, du 02 juillet 1986, « Considérant qu'aux termes des dispositions, alors en vigueur, de l'article 1649 septies B du code général des impôts : "lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée,... est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures... pour la même période" ;

Considérant que l'administration a pu, sans méconnaître ces dispositions, après avoir procédé à une vérification de la comptabilité de la Société S.I.T.E.V., au titre des années 1958 à 1961, procéder, en 1971, puis en 1974, à de nouvelles vérifications portant sur des périodes différentes. »

³ انظر المادة 04 /20 بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، والمادة 03/ 21 بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مع الإشارة الى ان هذا التحقيق الأخير ينصب على نوع واحد من الضرائب وهو الضرائب على الدخل الإجمالي (IRG) لدى يشترط المشرع تحديد الفترة موضوع التحقيق فقط.

⁴) C E, N° 90129, du 21 février 1990, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. p.360. « Considérant que l'imposition litigieuse a été établie à la suite d'une vérification de comptabilité à laquelle il a été procédé en 1981 et qui a porté, en matière d'impôt sur les sociétés, sur les années 1977 à 1980 ; qu'il résulte de l'instruction, et notamment des mentions d'une notification de redressement en date du 27 janvier 1978 que l'administration

دون أن يسفر ذلك عن أي إعادة تقييم للأسس الخاضعة للضريبة، فإن عدم قانونية التدخل الثاني ليس له أثر على الضرائب المؤسسة على إثر التدخل الأول حسب ما ذهب إليه الاجتهاد القضائي الإداري الفرنسي، الذي اعتبر في قرار له أنه بعد إقفال التحقيق قام المحقق من جديد بأبحاث جديدة غير أن هذه الأبحاث لم تؤدي إلى أي إعادة تقييم فان عدم القانونية المثار ليس له أثر على صلاحية الضرائب المتنازع فيها⁽¹⁾.

وحتى انه في حالة التداخل بين الفترات التي تم التحقيق فيها فإن عدم القانونية لا يشوب إلا الفترة التي حدث فيها التداخل، ولا يكون لعدم القانونية هذه أي تأثير على الفترة التي لم يحدث فيها التداخل، هذا الموقف أيده مجلس الدولة الفرنسي حال فصله في قضية تتمحور وقائعها حول تحقيق ثان يشمل الفترة بين أول جانفي 1972 إلى 31 ديسمبر 1976 وهو بهذا الشكل شمل سنة 1972 التي بدورها خضعت سابقا لتحقيق في المحاسبة حول نفس الضرائب يمتد من الأول جانفي 1969 إلى 31 ديسمبر 1972، وتكون بذلك سنة 1972 قد خضعت مرتين للتحقيق في المحاسبة عن طريق تداخل الفترتين، فأقر انه من الثابت أن الجزء من الضرائب المتنازع فيه الخاص بالفترة من أول جانفي 1973 إلى 31 ديسمبر 1976 قد تم تفريده بشكل واضح وان التحقيق غير القانوني المتعلق بسنة 1972 ليس له تأثير على تحديد الجزء المعني⁽²⁾.

avait opéré en 1978 une vérification de comptabilité qui avait déjà porté, en matière d'impôt sur les sociétés, sur l'année 1977 ; que la société requérante est, par suite, fondée à soutenir que le supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1977 a été établi sur une procédure irrégulière et a en demander pour ce motif la décharge »

¹) C E, N° 21823, du 22 janvier 1982, Dr. Fisc, 1982, comm 1066, « si le requérant fait valoir qu'après la clôture de la vérification, le vérificateur s'est présentée a nouveau a son domicile en vue de procéder a de nouvelles investigations, il est constant que cette seconde vérification n'a donné lieu a aucun redressement ; qu'ainsi l'irrégularité invoquée est sans influence sur la validité des impositions litigieuses »

²) C E, N° 37896, du 28 septembre 1984, Dr. Fisc, 1984, comm 643, « ... que si, en l'espèce, la seconde vérification, couvrant la période du 1er janvier 1972 au 31 décembre 1976, a, de ce fait même, porté sur l'année 1972, déjà soumise à vérification, il est constant que la part de l'imposition litigieuse, afférente à la période du 1er janvier 1973 au 31

وكما اشرنا سابقا فان منع تجديد التحقيق المقرر بموجب الأحكام السابقة لا يجد محلا لتطبيقه الا اذا كانت الادارة قد قامت بتحقيق متتاليين لنفس الضرائب وفي غياب ذلك لا تعتبر الإدارة قد انتهكت المنع المقرر، فإذا قامت الإدارة بتحقيق في المحاسبة أنصب على فئة الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) وبصفة ثانوية فئة الأرباح غير التجارية (BNC) واتبعت ذلك بإشعار بإعادة تقييم المداخل الخاضعة للضريبة في ما يخص الضريبة على الدخل الخاص بهذين الصنفين من الدخل فإن مصالح الادارة تستطيع دون أن تتجاهل قاعدة عدم تجديد التحقيق⁽¹⁾ ان تباشر تحقيق في المحاسبة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة (TVA)⁽²⁾.

من جهة اخرى وان كان يمكن الرجوع إلى نفس الفترة والتحقيق فيها من جديد ولكن بالنسبة لنوع آخر من الضرائب أو الرسوم، حيث ان منع تجديد تحقيق يتطلب توافر شرط نفس الفترة وشرط نفس الضرائب مجتمعين، وتوافر احدهما دون الآخر لا يغفل يد الإدارة في التحقيق من جديد في نفس الفترة أو في نفس الضرائب حسب الحالة، كما ان الادارة تستطيع قانونا حسب اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي من اجل اعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة خلال التحقيق الثاني استعمال العناصر التي تحصلت عليها خلال

décembre 1976, a été nettement individualisée et que la vérification irrégulière concernant la période correspondant à l'année 1972 a été sans influence sur la détermination de ladite part »

⁽¹⁾ قاعدة عدم تجديد التحقيق في المحاسبة منصوص عليها في القانون الفرنسي ضمن أحكام المادة L.51 من قانون الإجراءات الجبائية وكانت قبل ذلك منصوص عليها في المادة B 1649 septies من قانون العام للضرائب، أما في الجزائر فمنصوص عليها في المادة 08/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽²⁾) C E, N° 14525, du 18 mars 1981, Dr. fisc, 1981, comm 1903, « qu'il résulte de l'instruction que la vérification d'aout 1974 a porté sur les bénéfiques industriels et commerciaux de m. cazals et accessoirement sur ses bénéfiques non commerciaux et a été suivie d'une notification de redressements de ses revenus imposables a l'impôt sur le revenu dans ces deux catégories de revenus ; ... que, par suite, le service a pu, sans méconnaître la règle édictée a l'article 1649 septies B du code général des impôts, procéder en juin 1975 a une vérification de la comptabilité du requérant au regard de la taxe sur la valeur ajoutée.»

التحقيق الأول، إذ أن المنع المقرر ينحصر في تجديد التحقيق لا في استعمال المعلومات المتحصل عليها⁽¹⁾.

كما أن منع تجديد التحقيق يرتبط بالنشاط (معيار موضوعي) لا بالشخص القائم بالنشاط (معيار شخصي) حيث ان المكلف الذي يمارس بشكل فردي مهنة طبية في عيادتين مختلفتين متواجدين في نفس المدينة في عنوانين مختلفين، والذي طور بالنسبة لكل عيادة نشاط مختلف، وقائي بالنسبة للأولى وعلاجي بالنسبة للثانية، ويمسك لكل واحدة محاسبة مستقلة ويقدم تصريحات منفصلة، يكون للإدارة الحق في إجراء عملية تحقيق منفصلة لكل عيادة ولا يمكن اعتبارها قد نفذت بشكل غير قانوني تحقيقاً مزدوجاً لتسجيلات المكلف بالنسبة لنفس الضرائب ولنفس الفترة⁽²⁾.

(3) أن يكون المكلف حسن النية:

من شروط الاستفادة من ضمانات عدم تجديد التحقيق ان يكون المكلف حسن النية، والمقصود بحسن نية المكلف ان لا يكون قد اعطى معلومات غير كاملة او خاطئة اثناء التحقيق او استعمل مناورات تدليسية، فكل من نص المادة 08/20 بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، ونص المادة 06/21 بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تنص على أن عدم إمكانية تجديد التحقيق مرتبط بعدم استعمال

¹) C E, N° 36463, du 16 avril 1982, Dr. fisc, comm 2217, « considérant, d'une part, qu'après avoir procédé, du 2 mars au 27 mai 1971, à une vérification de la comptabilité ... en matière d'impôt sur les sociétés portant sur les exercices 1967 à 1970 inclus ... l'administration était en droit de procéder, comme elle l'a fait du 28 mars au 26 juin 1974, à une nouvelle vérification de la comptabilité de la société en matière de taxes sur le chiffre d'affaires portant sur la période du 1er janvier 1970 au 31 décembre 1973 sans violer les dispositions de l'article 1649 septies B.»

²) CAA Bordeaux, N° 03BX00569, du 09 novembre 2006, www.Légifrance.fr « Considérant que M. X exerçait, à titre individuel, la profession de kinésithérapeute dans deux cabinets distincts ... qu'il est constant que pour chacun de ces cabinets, où M. X développait une activité différente, préventive dans l'un, curative dans l'autre, celui-ci tenait des comptabilités distinctes donnant lieu à des déclarations séparées ; que dans ces conditions, l'administration était fondée à entreprendre des vérifications distinctes comme elle l'a fait sur chacun des cabinets, portant au demeurant sur des périodes différentes, et ne peut être regardée comme ayant irrégulièrement procédé à une double vérification des écritures de M. X au regard de la même imposition et pour la même période ; »

المكلف لمناورات تدليسية أو اعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق وهو نفس الشرط المنصوص عليه في المادة 50. L. بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، والمادة L.51 بالنسبة للتحقيق في المحاسبة في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

تجدر الإشارة الى التقدم الذي احرزه المشرع الفرنسي في هذا المجال والذي يوفر حماية أكبر للمكلف من ما يوفرها المشرع الجزائري في مجال التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، فإذا كان المشرع الجزائري يمنع على الإدارة القيام بتحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف قد ادلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة اثناء التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁽¹⁾، أي ان نطاق المنع هذا لا يتعدى تجديد التحقيق، ويبقى من حق الإدارة القيام بتصحيحات جديدة وإعادة تقييم جديد مؤسس على معطيات تحصلت عليها الإدارة بطرق اخرى غير التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المحظور، وبالنتيجة لا يكون المكلف في مأمن من ضرائب جديدة خاصة بنفس الفترة المحقق فيها.

على عكس المشرع الفرنسي الذي منع على الادارة ليس فقط إعادة تجديد التحقيق وإنما منع الإدارة من القيام بأية تصحيحات جديدة (Rectifications) بالنسبة لنفس الفترة ولنفس الضريبة إلا إذا كان المكلف قد قدم عناصر ناقصة أو غير صحيحة، أو في حالة تحرير محضر تلبس جبائي بالنسبة لفترة لاحقة⁽²⁾، وبالنتيجة فان الفترة المحقق فيها تتحصن بطريقة فعلية ولا يمكن للإدارة إعادة تصحيح أسس تلك الفترة بأي طريقة كانت، عكس ما هو عليه الحال في التشريع الجزائري الذي لم يساير تطور التشريع الفرنسي الذي أقر ذلك منذ سنة 1975 حيث أضاف قانون المالية لسنة 1976 الفقرة التي تمنع تجديد التصحيح وإعادة التقويم لنفس الفترة ولنفس الضريبة⁽³⁾.

¹ المادة 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article L.50, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. «...l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA, au titre d'une période postérieure. »

³) Article 67, Loi N° 75/1278, du 30 décembre 1975, Loi de finances pour 1976, JORF N° 303, du 31 décembre 1975, p.13564.

من جهة اخرى حتى نستطيع تحديد ما إذا كانت الأبحاث المعنية تشكل تحقيق جديد أم أنها استمرار للتحقيق الأول يجب تحديد تاريخ انتهاء هذا الأخير، لم توضح الأحكام القانونية المنظمة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽¹⁾ الأمر بشكل جلي، ونفس الشيء بالنسبة للقانون الفرنسي، وتولى ذلك الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي اعتبر أن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يعتبر منتهي في تاريخ ارسال الاشعار بإعادة التقييم ولا يحق للإدارة كقاعدة عامة القيام بزيادات غير مشار إليها في الأشعار، ولا يمكن الخروج عن هذه القاعدة إلا في حالة كون النقص في الزيادات المبلغ لم يظهر إلا لاحقاً ويرجع إلى الطابع غير الدقيق وغير الكامل للعناصر المقدمة من طرف المكلف أثناء التحقيق⁽²⁾.

وعليه فمتى تم إشعار المكلف بنتائج التحقيق المعمق وحتى في غياب إعادة التقييم⁽³⁾ يمنع على الادارة في الجزائر تجديد التحقيق، وفي فرنسا يمنع عليها تجديد التحقيق وإعادة التقييم متى كان المكلف حسن النية.

ولا نكون امام حسن النية بالنسبة لمكلف لم يشير في تصريحاته إلى تحقيق مداخل من شعبة معينة إلى غاية 1974، في حين أن محضر معاينة محرر من طرف الدرك خلال تلك الفترة يشير إلى أن المعني استأنف هذا النشاط تدريجياً منذ 1968، فيكون بذلك قد قدم عناصر غير كاملة وغير دقيقة خلال التحقيق الذي تم سنة 1972 وبالنتيجة لا يمكنه الاستفادة من منع التجديد⁽⁴⁾، ونفس الأمر بالنسبة لمكلف لم يقدم كشوف حساباته (Relevés de comptes) خلال الأجل الممنوحة له⁽¹⁾.

¹ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) C E, N° 54135, du 16 mai 1990, op.cit. « l'administration n'est, en règle générale, pas en droit, lorsqu'elle a déjà notifié au contribuable les conséquences qu'elle entendait tirer de la vérification approfondie de sa situation fiscale et qu'ainsi cette vérification doit être réputée achevée, de procéder à des rehaussements non portés dans cette notification, et qu'il ne peut être dérogé à cette règle que dans le cas où l'insuffisance des rehaussements ainsi notifiés n'est apparue qu'ultérieurement et qu'elle est imputable au caractère inexact ou incomplet des éléments fournis par le contribuable au cours de la vérification. »

³ المادة 05 / 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴) C E, N° 43744, du 07 avril 1986, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. « Considérant que, depuis 1968, M. X... n'avait mentionné dans ses déclarations aucune recette tirée des revenus de magnétiseur-guérisseur ; qu'il avait soutenu jusqu'en décembre 1974 ne plus exercer cette profession ; ; qu'il résulte de l'instruction et

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على قاعدة عدم جواز تجديد التحقيق:

مما لا شك فيه ان منع تجديد التحقيق يشكل أحد ضمانات الأمن القانوني ويؤدي إلى نوع من تحصين الفترة والضرائب المحقق فيها، ويترتب عن عدم احترام الإدارة لهذا المنع إلغاء الضرائب أو الزيادات في الضرائب الناتجة عن التحقيق الجديد، غير أن هاته القاعدة ترد عليها عدة استثناءات تنقص من فعاليتها في حماية المكلف، وأن منع تجديد التحقيق لنفس الفترة ولنفس الضرائب لا يؤدي إلى تقييد يد الإدارة في القيام بتصحيحات وزيادات لنفس تلك الفترة ولنفس تلك الضرائب.

حيث يريد على قاعدة عدم جواز تجديد التحقيق لنفس الفترة ولنفس الضرائب عدة استثناءات يمكن إجمال أهمها من خلال استقراء مختلف أحكام قانون الإجراءات الجبائية ذات الصلة بالموضوع، إذ لا يسري المنع المقرر متى كانت طبيعة التحقيق الذي أطلقته الإدارة تحقيق مصوب في المحاسبة (أولاً)، كما لا يسري متى تم تحرير محضر تلبس جبائي (ثانياً)، ولا يسري كذلك متى كان هناك تعسف في استعمال القانون الجبائي (ثالثاً).

أولاً: حالة التحقيق المصوب في المحاسبة:

المنع من تجديد التحقيق لا ينطبق في حالة قيام الإدارة بالتحقيق المصوب في المحاسبة (Vérification ponctuelle de comptabilité) وهو ذلك التحقيق في المحاسبة الذي ينصب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها، أو لمجموعه عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية⁽²⁾، فالتحقيق المصوب لا يمنع الإدارة من إجراء تحقيق في المحاسبة لاحقاً والعودة إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن تحت شرط الأخذ بعين الاعتبار الحقوق الناتجة عن إعادة التقييم عند التحقيق المصوب⁽³⁾.

notamment d'un procès-verbal établi par la gendarmerie en cours de l'année 1974, que le requérant avait progressivement repris cette activité à partir de 1968 ; que, par suite, M. X..., qui avait fourni des éléments incomplets et inexacts à l'administration durant la vérification intervenue en 1972, n'est pas fondé à se prévaloir de l'interdiction édictée par l'article précité.»

¹) TA paris, N° 94-11833, du 29 juin 1999, cité par Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. p.353.

² انظر المادة 20 مكرر/01 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 20 مكرر/06 من قانون الإجراءات الجبائية.

فالمكلف مثلا الخاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) يمكنه في نفس الوقت البيع في داخل الوطن أو خارجه فحقيقة أنه تم التحقيق في الصادرات لفترة محددة خلال التحقيق المصوب لا يرفع عن الادارة امكانية التحقيق لاحقا بموجب تدخل ثاني في المبيعات المحققة داخل الجزائر خلال نفس الفترة، فقاعدة منع تجديد التحقيق لا تشكل عائقا امام كون عمليات من طبيعة مختلفة يمكن أن تكون محل لإعادة تقييم حتى ولو كانت موضوع التحقيق نفسه⁽¹⁾.

فقد اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن التحقيق الذي انطلق في 01 ديسمبر 1959 يكون قد وصل الى نهايته بالإشعار الاول بإعادة التقييم الذي تم إجراؤه في 02 مارس 1960 فقط بالنسبة للعمليات التي كانت موضوع هذا الاشعار، اما العمليات التي كانت موضوع الاشعار الثاني بتاريخ 19 مارس 1960 فهي من طبيعة مختلفة عن تلك التي كانت موضوع الاشعار الأول بإعادة التقييم المبلغ في 02 مارس 1960 ويجب اعتباره ناتج عن تحقيق واحد تم إجراؤه اعتبارا من 01 ديسمبر 1959 إلى غاية 16 مارس 1960 وليس تحقيقين متتابعين والذي لا يمنعها النص المعني لأنهما مختلفين من حيث الموضوع⁽²⁾.

بالإضافة إلى ذلك لا يمكن للمكلف الذي يقوم بنشاطين مختلفين ولم يتم الكشف إلا عن أحدهما لمصالح الإدارة الجبائية الاستفادة من أحكام منع تجديد التحقيق ومعارضة التحقيق في المحاسبة المتعلق بالنشاط الثاني متى كان النشاط الأول فقط هو الذي خضع للتحقيق.

¹) C E, N° 65993, du 05 novembre 1969, « mais que cette règle ne fait pas obstacle a ce que des opérations de nature différente donnent lieu a des redressements distincts bien qu'elles aient fait l'objet de la même vérification. »

²) Ibid. « la vérification commencée le 1er décembre 1959 a nécessairement pris fin par la notification du premier redressement intervenu le 2 mars 1960 ...seulement a l'égard des opérations ayant fait l'objet dudit avis de redressement ... que les opérations ayant fait l'objet du second redressement en date du 19 mars 1960 ... sont de nature différente de celles qui ont fait l'objet de la notification de redressements du 2 mars 1960, doivent être regardées comme résultant d'une vérification unique effectuée du 1er décembre 1959 au 16 mars 1960, et non comme ... deux vérifications successives, auxquelles d'ailleurs n'aurait pas fait obstacle l'article 1649 septies du code général des impôts puisque leur objet eut été différent.»

وهكذا فان المكلف لا يستفيد من قاعدة منع تجديد التحقيق متى كان التحقيق المعني من طبيعة التحقيق المصوب في المحاسبة والذي ينصب فقط على بعض العمليات دون الأخرى، اذ يمكن للإدارة العودة من جديد والتحقيق في كل العمليات أو في العمليات التي لم يشملها التحقيق الاول واعادة التقييم وفرض ضرائب إضافية مع مراعاة الزيادات الناتجة عن التحقيق الاول.

يمكننا ملاحظة توجه الادارة نحو التحقيق المصوب الذي يوفر ضمانات أقل للمكلف، فعلى الرغم من حداثة ادراجه ضمن المنظومة القانونية الجبائية في الجزائر⁽¹⁾، إلا أنه طبقا للإحصائيات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب فإن التحقيق المصوب في المحاسبة يشكل نوع التحقيق الاكثر استعمالا من طرف هياكل هذه الأخيرة، فخلال سنة 2010 أجرت الإدارة الجبائية ما مجموعه 2888 تحقيق خارجي موزعة كما يلي: التحقيق في المحاسبة 1989 ملف، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 396 ملف، التحقيق المصوب في المحاسبة 503 ملف.

أما خلال السداسي الأول من سنة 2011 فقد كانت الملفات التي تمت معالجتها تقدر 1824 ملف، منها 683 ملف عن طريق التحقيق في المحاسبة، 972 ملف عن طريق التحقيق المصوب في المحاسبة، واخيرا 169 ملف عن طريق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾.

من خلال هذه الاحصائيات يلاحظ مدى التطور في استعمال الإدارة الجبائية لهذا النوع من التحقيق الذي تجاوز خلال السداسي الاول لسنة 2011 ما نسبته 53% من إجمالي التحقيقات المنجزة في صورها الثلاث.

ثانيا: حالة التلبس الجبائي:

المطلة الثالثة من الفقرة 03 من المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ تسمح للإدارة الجبائية بتجديد التحقيق في المحاسبة⁽²⁾ لنفس الضرائب ولنفس الفترة في حالة قيام الإدارة بتحرير محضر التلبس الجبائي وفقا للأوضاع المقررة في المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ التحقيق المصوب في المحاسبة تم ادراجه ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22، من الأمر رقم 08/ 02، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، المذكور سابقا، التي أضافت المادة 20 مكرر لقانون الإجراءات الجبائية.

² Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La lettre de la DGI, N° 58, 2012, op.cit. p.06.

يعتبر تحرير محضر التلبس الجبائي أحد الإجراءات الخطيرة التي ترتب آثار وخيمة على المكلف، فبالإضافة إلى إمكانية تمديد مدة التحقيق في عين المكان التي رأيناها سابقا وإمكانية تجديد التحقيق في المحاسبة لنفس الضرائب ولنفس الفترة التي نحن بصدد دراستها الآن توجد آثار أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها مثل تمديد اجال التقادم بسنتين، الاستثناء من حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20 % وجدول الدفع بالتقسيط، الاستثناء من حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والانظمة الاستثنائية، إمكانية اعداد الحجز التحفظي فورا من طرف الإدارة دون اللجوء للقضاء على ممتلكات المكلف، التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي اعمال الغش وكذا تطبيق غرامة قدرها ستمائة ألف دينار جزائري (600 000 دج) ويتضاعف مبلغ هذه الغرامة إذا تعدى رقم الأعمال حد معين بالإضافة الى عقوبات أخرى⁽³⁾.

ان هكذا آثار وهكذا عقوبات تجد محل لتطبيقها بمجرد أن تقدر الادارة وجود ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون المستقبلية، فإدراج إجراء التلبس الجبائي ضمن ترسانة السلطات التي تتوفر عليها الإدارة لمراقبة فرض الضريبة، وبمصطلحات غير محددة وغير دقيقة من شأنه أن يهدم الضمانات التي يتوفر عليها المكلف في أماكن عديدة وعلى رأسها عدم تجديد التحقيق في نفس الضرائب ولنفس الفترة.

ان هذا الاجراء مستوحى من القانون الفرنسي الذي أدخله لأول مرة ضمن المنظومة الجبائية الفرنسية بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2007 الذي أضاف المادة L.16-0-BA لقانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽⁴⁾، قبل أن يقلده في ذلك المشرع الجزائري بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010، غير أن المشرع الفرنسي لم يترك يد الإدارة مطلقة في تحرير محضر التلبس بطريقة تحكيمية دون ضبط لذلك، كما أنه أفرد من أجل حماية حقوق الدفاع طرق للطعن طبقا لأحكام خاصة.

¹ المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 18، من الأمر رقم 10 / 01، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المذكور سابقا.

² النص المعني لم يشير الى إمكانية تجديد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

³ انظر فيما يخص آثار تحرير محضر التلبس الجبائي المادة 20 مكرر 03 / 03 من قانون الإجراءات الجبائية، وفيما يخص العقوبات المقررة انظر المادة 194 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ Article 15-IV, Loi N° 2007/1824, portant loi de finances rectificative pour 2007, op.cit.

من أجل الوقوف على ذلك سنقوم بمقارنة التنظيم القانوني لإجراء تحرير محضر التلبس الجبائي بين القانون الجزائري والقانون الفرنسي سواء من حيث حدود سلطة الادارة في تحرير المحضر (1)، او من حيث طرق الطعن التي يتوفر عليها المكلف من أجل إبطال محضر التلبس (2).

1) حدود سلطة الإدارة في تحرير محضر التلبس:

لم يشترط المشرع الجزائري على أعوان الإدارة الجبائية من اجل تحرير محضر التلبس سوى تقديرهم لوجود ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية دون أي ضابط في هذا المجال، اذ ان الامر متروك للسلطة التقديرية الذاتية لأعوان الإدارة وذلك بشكل إطلاقا ليد الإدارة في أعمال سلطتها التحكيمية دون تحديد، على عكس المشرع الفرنسي الذي حدد إمكانية تحرير محضر التلبس الجبائي في حالات محددة على سبيل الحصر لا يمكن للإدارة الخروج عنها تحت طائلة الإبطال المستقبلي في حالة المنازعة وهي:

- ممارسة نشاط خفي.
- اصدار او استلام فواتير صورية أو فواتير مجاملات.
- الشراء او البيع بدون فاتورة او الاستعمال الاحتمالي للبرمجيات المسهلة التي من شأنها أن تنزع عن المحاسبة قيمتها الاثباتية.
- القيام بالمخالفات الخاصة بالعمل الخفي المنصوص عليها في المادة 1-1-822 L من قانون العمل⁽¹⁾.

ضف الى ذلك ان المشرع الفرنسي لا يعطي لعون الادارة الجبائية السلطة التقديرية في تحرير محضر التلبس إلا بعد معاينة احدى الحالات السابقة وقد وجد ظروف من شأنها أن تهدد تحصيل دين جبائي مستقبلي، فسلطتهم التقديرية تأتي بعد إثبات واحدة أو أكثر من الحالات التي يشترطها القانون، على عكس المشرع الجزائري الذي لم يقيد سلطته التقديرية بأية قيود.

2) الأحكام الخاصة بطرق الطعن في محضر التلبس الجبائي:

تشكل الرقابة القضائية على عمل الإدارة ركيزة أساسية من ركائز دولة القانون بشكل عام وضمانة أساسية للمكلف في مواجهة سلطة الادارة بشكل خاص، إذ وعلى الرغم من تحرير محضر التلبس إلا ان التهرب

¹ قارن في ذلك المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري و المادة BA -0- 16 L من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

المبحوث عنه قد لا يكون مؤكداً، أو قد يكون عمل الادارة مشوب بعيب مخالفة القانون أو تجاوز السلطة، ومن اجل ذلك يعطي كل من التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي إمكانية الطعن في محضر التلبس الجبائي أمام القاضي ولكن كل حسب طريقته.

فالمشروع الجزائري يتيح للمكلف بالضريبة الذي كان موضوع محضر التلبس الجبائي امكانية اللجوء الى الهيئة القضائية الإدارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقاً للإجراءات المعمول بها⁽¹⁾ وهذا يعني اتباع القواعد العامة في اللجوء الى الجهات القضائية الإدارية سواء من حيث الإجراءات او من حيث الآجال وهو ما لا يوفر السرعة المطلوبة بالنظر إلى الآثار التي يترتبها تحرير محضر التلبس.

على عكس المشروع الفرنسي الذي أقر أحكام خاصة في هذا المجال تسمح للمكلف المعنى بالتوجه مباشرة أمام القاضي الاستعجالي الإداري في مرحلة أولى، وفي مرحلة ثانية إمكانية الطعن بالاستئناف في القرار الصادر عنه في آجال قصيرة تستجيب لخطورة الآثار الناجمة عن تحرير محضر التلبس التي رأيناها سابقاً، ويمكن إجمال ذلك فيما يلي:

- للمكلف امكانية إخطار القاضي الاستعجالي الإداري خلال أجل ثمانية أيام (08 أيام) من استلام محضر التلبس الجبائي ولهذا الاخير ان يضع حداً للأجراء متى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية هذا الإجراء.
- يفصل القاضي الاستعجالي في غضون 15 يوماً، وإذا لم يفصل في خلال هذه الآجال يتخلى لصالح المحكمة الإدارية التي تبث على وجه الاستعجال.
- القرار الصادر عن القاضي الاستعجالي قابل للطعن بالاستئناف أمام المحكمة الادارية خلال أجل ثمانية أيام، و تفصل فيه المحكمة الادارية على وجه الاستعجال.
- قرار القاضي الاستعجالي او المحكمة الإدارية الذي يأمر بوضع حد للأجراء يرتب رفع اليد الفوري في أي حجز تحفظي يكون قد اتخذ.⁽²⁾

ان هكذا اجراءات من شأنها أن تمنح للمكلف طرق طعن فعالة تستجيب لخصوصية المادة الجبائية التي تتعلق عادة بالذمة المالية للمكلف بشكل عام، كما تستجيب للآثار الخطيرة الناتجة عن تحرير محضر

¹ انظر المادة 20 مكرر 03/ 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

² Article L.16-0-BA, code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.

التلبس الجبائي وخاصة إمكانية القيام بالحجز التحفظي دون تدخل السلطة القضائية، وخاصة في ظل السلطة التحكيمية التي تتمتع بها الادارة في تحرير المحضر المعني.

ثالثا: حالة التعسف في استعمال القانون الجبائي:

التعسف في استعمال القانون الجبائي يشكل الاستثناء الثالث الذي يعفي الادارة الجبائية من منع تجديد التحقيق لنفس الضرائب ولنفس الفترة، وكما اشرنا سابقا فان آلية قمع التعسف في استعمال القانون الجبائي تسمح للإدارة بأن تستبعد المستندات التي تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، او التي تهدف إلى إقامة وضعيات قانونية مصطنعة غايتها الأولى الاستفادة من الامتيازات الجبائية او التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر التي كان من المفروض أن يدفعها بالنظر إلى وضعيته وأنشطته الحقيقية⁽¹⁾، ومتى اثبتت الادارة تلك الصورية او ذلك الاحتيال فإنها تقوم بتصحيح الأسس الخاضعة للضريبة حسب الوضعية الحقيقية للمكلف بعد استبعادها للمستندات المشككة للتعسف في استعمال القانون وحساب الضريبة التي تتوافق مع وضعية المكلف لو لم يتم بتلك الترتيبات القانونية التي تخفي الغش الضريبي.

تجدر الاشارة الى ان تدخل المشرع لسنة 2018 في مجال التعسف في استعمال القانون الجبائي كان يهدف إلى التحقيق المزدوج لغايتين أساسيتين الأولى تتمثل في توضيح الإجراءات، عن طريق تحديد مفهوم التعسف في استعمال القانون من أجل تحسين الأمن القانوني للمكلف، والثانية تهدف الى تعزيز المعاملة العادلة للمكلف من خلال توضيح شروط التطبيق والآثار الناجمة عن ذلك، بالإضافة إلى استحداث لجنة لدراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي⁽²⁾، إلا أن هذا التنظيم الجديد لا يخلو من ملاحظات أساسية تتمحور حول آثار التعسف في استعمال القانون من جهة (1)، ودور اللجنة المستحدثة لهذا الغرض من جهة أخرى (2).

¹ انظر المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

² انظر المواد 41، 42، 43، 44، من القانون رقم 17 / 11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 19 مكرر واطافة المواد 19 مكرر 01، 19 مكرر 02، 19 مكرر 03 لقانون الإجراءات الجبائية.

1) من حيث آثار التعسف في استعمال القانون الجبائي:

إجراء التعسف في استعمال القانون الجبائي يمثل أداة تحت تصرف الإدارة الجبائية لكشف بعض الترتيبات القانونية التي تخفي الغش الجبائي⁽¹⁾، تلك الترتيبات التي تأخذ اما طابعا وهميا أو تهدف الى اقامة وضعية قانونية مصطنعة هدفها الاول الاستفادة من الامتيازات أو التملص من الضريبة، وتلجأ الإدارة إلى هذه الاداة مهما كان نوع الضريبة أو الرسم، وسواء اثناء تحديد وعاء الضريبة أو الرسم، أو التصفية، أو التحصيل⁽²⁾ ومتى توصلت الإدارة الى عناصر ومعلومات عن ذلك الطابع الوهمي أو الوضعية القانونية المصطنعة فإنها تقوم باستبعاد تلك المستندات او تعيد لها طابعها الحقيقي وما ينتج عن ذلك من إعادة تقييم، بالإضافة الى عقوبات قمعية (أ)، واثار جبائية ازاء انظمة الاخضاع وإجراءات المراقبة وغيرها (ب).

أ) العقوبات القمعية:

لم يفرد المشرع الجزائري عقوبات خاصة بقمع التعسف في استعمال القانون الجبائي بل اقر نفس العقوبات المقررة في حالة المناورات التدليسية⁽³⁾ سواء في شكل زيادات أو في شكل عقوبات جزائية. بالرجوع الى قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة فإن الزيادات المقررة في حالة المناورات التدليسية تحددها المادة 02 /193 منه⁽⁴⁾ أما العقوبات الجزائية فتحددها المادة 303 من نفس القانون، وهي تتراوح بين الغرامة والحبس تبعا لمبلغ الحقوق المتملص منها، كما فرضت أحكام المادة 19 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية التضامن بين كل أطراف الوثيقة أو الاتفاقية مع المكلف بالضريبة.

ب) الآثار الجبائية الأخرى:

رتب المشرع الجزائري اثار جبائية اخرى على التعسف في استعمال القانون الجبائي تتمثل في آثار إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي، وإجراءات المراقبة، وحق الاسترداد مشابهة لتلك التي رتبها عن التلبس

¹) Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La lettre de la DGI, N° 93, 2019, p.06.

² المادة 19 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ انظر المادة 19 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ طبقا للمادة 02 /193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة فإنه في حالة القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف ولا يمكن أن تقل عن 50% من حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

الجبائي⁽¹⁾، من ضمن هذه الآثار والتي تهمنا في هذا المقام، إمكانية تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، فبمجرد إثبات الإدارة للتعسف في استعمال القانون الجبائي تتحلل من تحصين الفترة والضرائب المحقق فيها المقرر لمصلحة المكلف بموجب المادة 20/08 من قانون الإجراءات الجبائية التي تمنع تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الضرائب و لنفس الفترة.

فالإدارة الجبائية يمكنها بالإضافة إلى الزيادات والعقوبات الجزائية أن تجدد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، وتمدد أجل التحقيق في عين المكان، وتمدد أجل التقادم بسنتين، وإعادة تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة التي كان من المفروض أن يدفعها المكلف بالنظر الى وضعيته الحقيقية بعد استبعاد الوثائق والمستندات المشككة للتعسف في استعمال القانون الجبائي، وفي حالة نشوب خلاف حول الأسس الجديدة المبلغة يمكن عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي.

(2) من حيث دور لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي:

إنشاء لجنة لدراسة الخلاف حول إعادة تصحيح الأسس الضريبية الناتجة عن قمع التعسف في استعمال القانون الجبائي جاء في سياق توفير ضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة غير ان هذا الهدف يبدو بعيد المنال بالنظر إلى تشكيلة هذه اللجنة (أ) والقيمة القانونية للآراء الصادرة عنها(ب).

(أ) تشكيلة لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي:

تشكيلة لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي الواردة بنص المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية لا تضمن الحياد ولا الاستقلالية من جهة، كما تشكل تراجع عن ما كان منصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976⁽²⁾ ولا تساير ما هو موجود في القانون المقارن من جهة أخرى.

فإذا كان قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 يدرج أعضاء من السلطة القضائية ضمن تشكيلة اللجنة⁽³⁾ فإن قانون الإجراءات الجبائية الحالي يجعل من تشكيلة لجنة دراسة التعسف في استعمال

¹ قارن في ذلك المادة 19 مكرر 03 والمادة 20 مكرره 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

² قمع التعسف في استعمال الحق كان منصوص عليه في المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 ولم يعد له أي وجود في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 إلى غاية 2014 اين تم ادخاله من جديد بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2014.

³ طبقا للمادة 217/02، من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا، فإن اللجنة تتشكل من الكاتب العام للحكومة رئيسا، وعضوية كل من الرئيس الأول للمجلس الأعلى (المحكمة العليا حاليا)،

القانون الجبائي شبه ادارية بالكامل، فهي منشأة لدى المديرية العامة للضرائب، وتضم بالإضافة الى المدير العام للضرائب رئيسا، عضوية كل من مدير التشريع والتنظيم الجبائيين، مدير الأبحاث والتحقيقات، مدير المنازعات، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب حسب الحالة، نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة مقرر، خبير محاسبي بالإضافة إلى موثق⁽¹⁾.

على العكس تماما مما هو عليه الأمر بالنسبة للقانون الفرنسي الذي تخلو فيه تشكيل اللجنة من اي تمثيل للإدارة الجبائية باستثناء المقرر، وهو ما من شأنه ان يعزز استقلاليتها وحيادها والفصل بأعلى معايير الموضوعية بعيدا عن القناعة التي تشكلت لدى الإدارة وأعوانها، فلجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي وفقا للقانون الفرنسي تتشكل من مستشار بمجلس الدولة رئيسا وعضوية كل من مستشار بمحكمة النقض، محامي له قدرات في القانون الجبائي، موثق، خبير محاسبي، استاذ جامعي في القانون أو العلوم الاقتصادية، مستشار بمجلس المحاسبة بالإضافة إلى موظف سامي من المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر، هؤلاء الأعضاء يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالميزانية بناء على اقتراحات من الهيئات التي ينتمون إليها⁽²⁾.

هكذا فان التشكيلة الحالية للجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي في الجزائر تمثل التشكيلة الاقل حيادية واستقلالية عن الإدارة الجبائية سواء بالنسبة الى التشكيلة المعتمدة في سنة 1976 او بالنظر الى التشكيلة المعتمدة في القانون الفرنسي.

ب) القيمة القانونية لآراء اللجنة:

فعالية استحداث لجنة ومدى توفيرها ل ضمانة معينة يتحدد أولا باستقلاليتها وحيادها كما رأينا سابقا، وثانيا بمدى الزامية آرائها للإدارة، فيما إذا كانت مجرد آراء استشارية تترك حرية الأخذ بها من عدمه لإرادة الإدارة دون أن يرتب ذلك أي اثار، او آراء استشارية تختلف آثارها حسب اخذ الادارة بها من عدمه، أو آراء ملزمة يستوجب الامتثال لها تحت طائلة البطالان، ومن اجل الوقوف على ذلك نقوم بتحليل موقف المشرع الجزائري من ذلك بمختلف مراحل ومقارنته مع التشريع المقارن.

النائب العام لدى المجلس الاعلى، موظف سامي من الكتابة العامة للحكومة، مدير الضرائب، وموظف سامي من الضرائب كمقرر.

¹ انظر المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article 1653 C, code général des impôts, Dalloz, op.cit.

بالرجوع الى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 فان الادارة يمكنها استبعاد الوثائق والمستندات المشككة للتعسف في استعمال القانون الجبائي ولا يمكن الاحتجاج بها في مواجهتها، وان ترجع للعملية طابعها الحقيقي بعد أخذ رأي اللجنة المنشأة لذلك، فإذا كان تقدير الادارة مطابق لرأي اللجنة فإن عبء إثبات عدم صحة هذا التقدير يقع على عاتق المكلف في حالة المنازعة القضائية⁽¹⁾.

بمفهوم المخالفة فإن عدم أخذ الادارة برأي اللجنة يحملها إثبات صحة تقديرها، فالرأي بالنسبة للإدارة يعتبر استشاري لكن الأخذ به من عدمه يرتب نتائج مختلفة، فمتى لم تأخذ الإدارة برأي اللجنة فإنها تتحمل عبء الاثبات بأن تقديرها هو الصحيح، ومتى أخذت برأي اللجنة فإنها تتحلل من عبء إثبات صحة تقديرها وينتقل عبء إثبات عدم صحة التقدير الى المكلف، وعليه فإن مشرع 1976 جعل آراء اللجنة استشارية وعدم الاخذ بها ينقل عبء إثبات صحة التقدير الجديد الى عاتق الإدارة من جهة، وان استطلاع رأي اللجنة يكون سابقا للتقدير الذي تنوي الإدارة القيام به من جهة اخرى، فهي التي تبادر بأخذ رأي اللجنة قبل إجراء اعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة.

أما في القانون الفرنسي فإن الإدارة تقوم بإعلام المكلف بالتقييم الذي تنوي القيام به تأسيسا على إجراء قمع التعسف في استعمال القانون الجبائي، وفي حالة نشوب خلاف حول أسس التصحيح يعرض النزاع على اللجنة بناء على طلب المكلف⁽²⁾ خلال أجل 30 يوما من تاريخ استلام رد الادارة على ملاحظته⁽³⁾ كما يمكن للإدارة أيضا عرض النزاع على اللجنة.

فمنهج القانون الفرنسي يقوم على مبدأ إعادة التقييم الوجيه عن طريق إخطار المكلف بالتقييم الذي تنوي الإدارة القيام به، ففي حالة قبول المكلف ذلك يصبح هذا التقييم نهائي ولا يمكن الرجوع عنه، أما في حالة إبداء ملاحظات من طرف المكلف يجب على الادارة الرد عليها إما بالقبول ويصبح عندئذ التقييم ايضا نهائي، واما بالرفض وفي هذه الحالة فقط نكون امام خلاف حول التقييم الذي يمكن عرضه على اللجنة من طرف المكلف خلال الآجال المذكورة أو من طرف الإدارة.

¹ انظر المادة 217، من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقا.

² Article L.64, code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.

³ Article R.64-2, code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.

أما في ما يخص القيمة القانونية لرأي اللجنة فإنها لا تختلف عما كان موجودا في الجزائر خلال مرحلة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 إذ يقع على عاتق الادارة عبء اثبات صحة التقييم متى خالفت رأي اللجنة، والعكس يقع عبء إثبات عدم صحة التقييم على عاتق المكلف متى أخذت الإدارة برأي اللجنة⁽¹⁾.

أما التنظيم الجزائري الحالي لقمع التعسف في استعمال القانون الجبائي المؤسس بموجب قانون المالية لسنة 2018⁽²⁾ ينطوي على توجيهين أساسيين، الأول عدم التأسيس لإعادة تقييم وجاهي مبني على حوار بين الإدارة والمكلف يسمح لهذا الأخير بإبداء ملاحظاته وإعطاء تفسيراته ورؤيته للأمر، فالإدارة تخطر المكلف بالتقدير الناتج عن استعمال سلطتها في استبعاد الوثائق المشككة للتعسف ويبقى للمكلف أجل 30 يوما من تاريخ استلام الإخطار لعرض الخلاف على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي، والثاني أنه لا يوجد أي توضيح للآثار الناجمة عن أخذ الإدارة برأي اللجنة من عدمه، هذا التوجه ليس بغريب على المشرع الجزائري اذا نجد له تطبيق مماثل في ما يتعلق برأي لجنة الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال الذي يجوز للإدارة رفضه متى قدرت بطريقة تحكيمية أن هذا الرأي مخالف للقانون⁽³⁾.

وهكذا فإن التنظيم الحالي لقمع التعسف في استعمال القانون الجبائي مقارنة مع ما تمت دراسته يمثل أسوأ تنظيم بالنظر إليه من زاوية الضمانات التي يوفرها للمكلف في مقابل السلطة المطلقة للإدارة، فهو لا يتضمن إقامة حوار مع المكلف كما لا يرتب أي آثار في حالة مخالفة الادارة لرأي اللجنة، وذلك يشكل تراجع عن الضمانات التي كان يوفرها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، وعن الضمانات التي يقرها التشريع الفرنسي.

¹) Article L.64, code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.

² المواد من 41 إلى 44، من القانون رقم 11 / 17، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقا.
³ انظر المادة 04 / 81، من قانون الإجراءات الجبائية، قبل هذا التعديل كان يجوز للإدارة فقط تعليق الرأي وطلب إلغائه من طرف القضاء، انظر نص المادة السابقة قبل تعديلها بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016.

الفصل الثاني: السلطات الاستثنائية للإدارة الجبائية:

بالإضافة الى السلطات العادية في التحقيق ومعاينة المحلات التجارية التي تتمتع بها الادارة الجبائية والتي يستوجبها المسار التقني للضريبة، نجد هناك سلطات اخرى استثنائية بالنظر الى اثرها على الحقوق والحريات المضمونة دستوريا والتي لا يمكن المساس بها او انتهاكها الا للضرورة القصوى، وتحقيقا لهدف عام يسمو على حماية الحقوق والحريات الفردية.

لعل ابرز تلك السلطات الاستثنائية التي تتمتع بها الادارة الجبائية حق تفتيش المنازل وجميع الاماكن الاخرى، وما يشكله ذلك من انتهاك لحرمة المسكن، من اجل البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة لمجرد وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، هذا الحق الجديد نسبيا والذي لقي تأسيسه وتطوره في القانون الفرنسي مقاومة شديدة لمساسه بإحدى الحريات المضمونة دستوريا، غير ان المشرع الجزائري في هذا المجال اعتمد التنظيم الأولي ولم يساير التطورات التي ادخلت على ممارسة هذا الحق.

بالإضافة الى اهدار مبدأ السرية الذي يضمنه القانون للمعاملات الشخصية، بموجب الحق الذي تتمتع به الادارة في الاطلاع لدى المكلف او الغير الذي تعامل معه او الحصول على نسخ، او ارسال الوثائق المتعلقة بنشاط المكلف ومداخله وممتلكاته وكشوف حساباته وغيرها دون امكانية الاحتجاج بالسرية المهنية في مواجهة اعوان الادارة الجبائية.

ضف الى ذلك حق الادارة في تصحيح تصريحات المكلف سواء عن طريق اعادة التقييم الوجيه الذي يكون فيه للمكلف نوع من الضمانات، او عن طريق اعادة التقييم التلقائي الذي تتعدم فيه اية ضمانات للمكلف، على الرغم من كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريح وتحوز تصريحات المكلف فيه قرينة الصحة المفترضة ما لم يقوم الدليل على عكس ذلك.

من اجل دراسة كل ذلك نتناول في هذا الفصل اولا دراسة السلطات الاستثنائية العامة للإدارة الجبائية والمتمثلة في حق الزيارة والحجز (مبحث اول)، ثم نتناول في المقام الثاني دراسة السلطات الاستثنائية للإدارة الجبائية الخاصة بالقانون الجبائي والمتمثلة في الحق في الاطلاع والحق في اعادة التقييم (مبحث ثان).

المبحث الاول: السلطات الاستثنائية العامة للإدارة الجبائية (حق الزيارة والحجز): (Droit de visite) (et de Saisie

بالإضافة الى حق المعاينة التي تمارسه الإدارة داخل المحلات المهنية للمكلفين⁽¹⁾، فإنها تتمتع بسلطة استثنائية هي في الاصل من سلطات الضبطية القضائية تتمثل في حق الزيارة والحجز، وهي نفس السلطة المخولة لإدارة الجمارك في مكافحة التهريب الجمركي، ويشكل حق الزيارة والحجز⁽²⁾ الممنوح للإدارة الجبائية بموجب احكام قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾ سلطة غير مألوفة يتم بموجبها متى وجدت مجرد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ان ترخص لأعوانها المؤهلين تحت رقابة القضاء بإجراء معاينات في كل محلات المكلفين بما فيها المحلات السكنية قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من وعاء ومراقبة ودفع الضريبة.

ان هذا الحق التي تتمتع به الإدارة الجبائية والمنظم بموجب المواد 34 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، ويخضع لإجراءات قضائية وأخرى إدارية كشرط لصحته، ما دفع البعض الى اطلاق تسمية " المعاينة الإجرائية " على هذا النوع من المراقبة⁽⁴⁾.

يعتبر هذا الحق حديثا نوعا ما، اذ لم يعرفه المشرع الجزائري في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال إلا بداية من سنة 2002، فأول ظهور له كان بمناسبة تأسيس قانون الإجراءات الجبائية ضمن قانون المالية لسنة 2002⁽⁵⁾، على العكس من ذلك فان هذا الحق معترف به للإدارة الجبائية في

¹ المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

² يسجل عدم انضباط المشرع في استعمال المصطلحات، حيث يستعمل في النص العربي الخاص بالمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية مصطلح حق المعاينة " Droit de constatation " بينما يستعمل في النص الفرنسي " droit de visite " الذي يقابل مصطلح حق الزيارة.

³ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية، المذكور سابقا، ص 57.

⁵ انظر المادة 74 وما يليها، من القانون رقم 01 / 21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا، قبل إعادة هيكلتها احكامها ضمن المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

مادة الضرائب غير المباشرة ابتداء من سنة 1976⁽¹⁾، ومعترف به كذلك بالنسبة لإدارة الجمارك ابتداء من سنة 1979⁽²⁾.

كما تمنح التشريعات المقارنة نفس الحق للإدارة الجبائية وان كانت تختلف عن التشريع الجزائري من حيث طريقة تنظيمه ومدى الحماية الممنوحة للمكلف، مثل المشرع التونسي الذي نص على حق الزيارة والتفتيش داخل كل المحلات المشكوك فيها لمعينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها⁽³⁾ وكذلك المشرع الفرنسي ضمن قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

هذا الحق الذي يشكل من حيث محله انتهاك لحرمة المسكن، تلك الحرمة المضمنة حمايتها دستوريا⁽⁵⁾ كما يشكل أيضا انتهاكا لحرمة حياة المواطن الخاصة المضمنة حمايتها دستوريا⁽⁶⁾ وهي نفس الحرمة التي يحميها القانون المدني الفرنسي⁽⁷⁾، وعليه فلا يتم انتهاك حرمة المسكن او حرمة الحياة الخاصة إلا في الحدود التي يقرها القانون وتحت رقابة السلطة القضائية، ومن هنا فإننا نتساءل في القانون الجزائري عن مدى صرامة الحدود القانونية التي يسمح في اطارها انتهاك هذه الحرمة من جهة، وفعالية الرقابة القضائية على استعمال الإدارة الجبائية لهاته السلطة من جهة أخرى.

ان الإجابة عن هذا التساؤل ودراسة الحدود التي يسمح في اطارها ممارسة هذه السلطة وفعالية الرقابة القضائية لا يتضح مداها ولا درجة الحماية المقررة للمكلف في القانون الجزائري إلا بمقارنتها مع التطورات

¹ انظر المادة 499 وما يليها، من الامر رقم 76 / 104، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور سابقا.

² المادة 47 من القانون رقم 79 / 07، المؤرخ في 21 جويلية 1979، يتضمن قانون الجمارك، ج ر عدد 30، لسنة 1979، المعدل و المتمم.

³ انظر الفصل 08 من مجلة الحقوق و الاجراءات الجبائية التونسية، طبعة 2016، والتي تنص على انه يخول لأعوان مصالح الجباية المؤهلين " ... عند توفر قرائن تتعلق بتعاطي نشاط خاضع للأداء وغير مصرح به، أو بارتكاب اعمال تحيل جبائي، القيام بزيارات وتفتيشات داخل المحلات المظنون فيها لمعينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها، وذلك وفقا لأحكام مجلة الإجراءات الجزائرية ... " .

⁴ Article L 16-B, code de procédure fiscale, Dalloz, 18^{eme} édition, 2011.

⁵ المادة 47 من القانون رقم 16 / 01، مؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، لسنة 2016، التي تنص على انه " تضمن الدولة عدم انتهاك حرمة المسكن، فلا تفتيش إلا بمقتضى القانون وفي اطار احترامه، ولا تفتيش إلا بأمر مكتوب صادر على السلطة القضائية المختصة " .

⁶ المادة 46 من القانون 16 / 01 المذكور سابقا.

⁷ Article 09 du code civil français « chacun a droit au respect de sa vie privée ».

العسيرة، والمقاومة التي عرفها هذا الحق في القانون الفرنسي الذي تستلهم منه اغلب احكام القانون الجبائي الجزائري بالنظر الى مساسه بالحقوق والحريات المضمونة دستوريا (مطلب اول) قبل التطرق الى الحماية الشكلية التي اقرها المشرع الجزائري للمكلف عند استعمال الادارة لهذا الحق (مطلب ثان).

المطلب الأول: التطورات التشريعية العسيرة لحق الزيارة والحجز في القانون الفرنسي:

إجراءات الاخضاع الضريبي (فرض الضريبة) تخضع لمجموعة من المبادئ من شأنها حماية حقوق وحريات الافراد ولاسيما منها الحق في الدفاع، الحق في احترام الحياة الخاصة وحرمة المسكن، غير انه توجد وضعيات استثنائية تندرج ضمن سعي المشرع الى تزويد الإدارة بمجموعة من السلطات بهدف ادراك مختلف اشكال وأساليب الغش الجبائي اعمالا لمبدأ المساواة امام الضريبة، غير ان تلك السلطات من شأنها ان تتعارض مع الحقوق والحريات الاساسية السابقة.

ان حق الزيارة والحجز الممنوح للإدارة يشكل اجراء غير مألوف في القانون العام، ويهدر في بعض أوجهه مبدأ احترام الحياة الخاصة وحرمة المسكن، وقد أدى ادراج هذا الحق ضمن المنظومة القانونية الفرنسية الى احداث ضجة فقهية وقضائية، لعب فيها المجلس الدستوري الفرنسي ومحكمة النقض والمحكمة الأوروبية لحقوق الانسان دورا بارزا في تأطير هذا الحق، بما يضمن احترام الحقوق والحريات الأساسية منذ سنة 1983 تاريخ بداية المحاولات الحكومية الرامية الى تقنين هذا الحق، تحت ضغط الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي اقر بتحويل الإجراءات (Détournement de procédure) الممنوحة في المادة الجمركية او في مادة الضرائب غير المباشرة او مختلف المجالات الاقتصادية واستعمالها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال (فرع أول) .

هذا ما ادى الى محاولة المشرع الفرنسي ارساء احكام تنظم حق الزيارة والحجز الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال مستقلة عن تلك المعمول بها في المجالات المذكورة سابقا والتي اقر الاجتهاد القضائي ان استعمالها يشكل تحويل للإجراءات (فرع ثان).

غير انه ورغم الضمانات التي اقرها المشرع الفرنسي سواء فيما تعلق بتحديد مجال استعمال هذا الحق وطرق الطعن الممنوحة للمكلف محل هذا الاجراء، الا ان ذلك لم يشفع للحكومة الفرنسية امام المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان التي اقرت سنة 2008 ان التنظيم القانوني لحق الزيارة والحجز في التشريع الفرنسي لا يسمح للسلطة القضائية حماية الحريات الفردية في جميع اوجهها، وتلك الملاحظات جعلت المشرع الفرنسي يتدخل خلال نفس السنة لإعادة تنظيم هذا الحق على ضوء تلك التوجيهات (فرع ثالث).

الفرع الأول: استعمال الإدارة الجبائية لسلطات ادارات أخرى:

الى غاية سنة 1984 لا يوجد أي حكم تشريعي يسمح للإدارة الجبائية الفرنسية ممارسة حق زيارة المنازل وحجز الوثائق او الدعائم المادية التي من شأنها ان تستعمل في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، حيث كان يتم اللجوء الى آلية تحويل الاجراءات (اولا)، تلك الآلية التي اقر الاجتهاد القضائي عدم قانونيتها (ثانيا).

أولاً: مفهوم تحويل الإجراءات:(Détournement de procédure):

بصفة عامة المقصود بتحويل الاجراءات هو استعمال اجراءات اقرها المشرع لمراقبة مجال معين، غير ان الادارة تستعمل تلك الاجراءات لمراقبة مجال اخر غير ذلك الذي قصده المشرع، وهو ما يطرح مدى قانونية ذلك الاستعمال.

ان الإدارة الجبائية الفرنسية استعملت وسائل البحث المعترف بها للأعوان في مجال الضرائب غير المباشرة والجمارك ومختلف الأنشطة الاقتصادية عن طريق استغلال الوثائق التي تم حجزها من طرف هؤلاء لأجل مراقبة الضرائب المباشرة، كالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة⁽¹⁾، وذلك باستعمال حقها في الاطلاع لدى تلك الإدارات للحصول على الوثائق المحجوزة واستنتاج تبعات تلك الوثائق على المستوى الجبائي⁽²⁾، كون حق الاطلاع يخولها تصفح الوثائق التي بحوزة مختلف المؤسسات والإدارات سواء في عين المكان او اخذ نسخ عنها او عن طريق ارسالها للإدارة الجبائية في الحالات التي يستوجب القانون ذلك وهو ما يشكل تحويل للإجراءات.

هذه الممارسة كانت تستند فيها الإدارة الجبائية الفرنسية على الإجراءات المحددة بالأمر رقم 1484/45، المؤرخ في 1945/06/30 الذي تم الغاؤه بموجب الامر رقم 1243/86، المؤرخ في 1986/12/01⁽³⁾، المتعلق بمعاينة ومتابعة ومكافحة المخالفات المتعلقة بالتشريع الاقتصادي، مع موائمة احكام هذا الامر مع المبادئ المطبقة على التحقيق في المحاسبة وحق الاطلاع، فعندما يكون المكلف محل شك في ارتكاب مخالفة للقانون الجبائي، ذلك الشك الذي يكون في معظم الحالات ناتج عن اعلام بسيط (Simple dénonciation) تعمل مصالح مديرية الضرائب المعنية على تأهيل اعوانها من طرف المدير

¹⁾ Manon Sieraczek et Alain Abitan, op.cit. P.320.

²⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.66.

³⁾ Manon Sieraczek et Alain Abitan, op.cit. P.322.

العام للمنافسة والاستهلاك ضمن الفرق المحلية للمراقبة والبحث أو فرق التدخل، وارسالهم بطريقة فجائية لتفتيش وحجز الوثائق في المحلات المهنية وعند الاقتضاء في منزل المكلف⁽¹⁾.

وهكذا فان أعوان الإدارة الجبائية يعملون بطريقة رسمية لإتمام مهامهم باسم المدير العام للمنافسة والاستهلاك تطبيقا للسلطات المحددة في الامر رقم 1484/45 واقحام الإدارة المكلفة بالمنافسة والاستهلاك يسمح بضمان من وجهة النظر الشكلية قانونية هذا التدخل، ومن ثم فان الإدارة الجبائية يمكنها الاطلاع على تلك الوثائق بموجب حقها في الاطلاع واستغلال المعلومات المتحصل عليها في اطار التحقيق في المحاسبة .

كما كانت تستند الإدارة الجبائية الفرنسية من جهة أخرى على الإجراءات المحددة بالمادة L.26 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تمنح في اطار المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة لأعوان الإدارة حق التدخل ودون شكليات مسبقة من أجل القيام بالجرد في المحلات المهنية للأشخاص الخاضعين للتشريع الخاص بالضرائب غير المباشرة، ذلك التدخل الذي كان لا يخضع لأية رقابة قضائية سواء اثناء القيام به او بعده⁽²⁾، ومن ثم قيام الإدارة باستغلال المعلومات المحصل عليها لمراقبة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال.

هذه الممارسة تم قمعها من طرف الاجتهاد القضائي ما ادى الى محاولة تقنين هذه الممارسة واعطاء اساس تشريعي لها، عن طريق منح الادارة حق زيارة المنازل وحجز الوثائق والمستندات التي تستعمل في مراقبة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال.

ثانيا: المعالجة القضائية لتحويل الإجراءات:

تأرجح الاجتهاد القضائي الفرنسي بين قبول هذه الالية وعدم معاقبة تحويل الإجراءات في البداية (1) قبل ان يتراجع عن ذلك ويقر بعدم شرعيتها واقتقادها لأي اساس قانوني (2).

(1) الاتجاه المؤيد لتحويل الإجراءات:

في بادئ الامر لم يتم معاقبة قيام الإدارة الجبائية بتحويل إجراءات اوجدها المشرع لمعالجة وضعيات تختلف عن تلك التي استعملت فيها من طرف الإدارة الجبائية، فقد قبل مجلس الدولة الفرنسي بكل سهولة

¹⁾ Jean Lamarque, code de procédure fiscale, Dalloz, 18^{eme} édition, 2011, commentaire sur l'article L 16 – B, p.123.

²⁾ Manon Sieraczek et Alain Abitan, op.cit. P.321.

استعمال الإدارة الجبائية للمعلومات المتحصل عليها من هاته الزيارات والتفتيشات للقيام بإعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة، واعتبر تبريرا لذلك ان المراقبة التي تتم في اطار التشريعات الاقتصادية لا تشكل تحقيق في المحاسبة⁽¹⁾.

كما اقر في قرار له ان عدم قانونية الحجز الذي تم تأسيسا على الامر رقم 1484/45 لا يكون له تأثير على قانونية اجراء فرض الضريبة الناتج عن ذلك، حيث اكد ان المكلف يدفع بان الإدارة اعتمدت لتحديد الضرائب محل الاحتجاج على وثائق تم حجزها بطريقة غير قانونية في اطار تفتيش المنزل الذي قامت به الشرطة القضائية، فأجاب مجلس الدولة بان الحجز المقصود قد تم الامر به تأسيسا على احكام المادة 15 من الامر رقم 1484/45 المؤرخ في 1945/06/30 يتعلق بمعاينة ومتابعة ومكافحة المخالفات الخاصة بالتشريعات الاقتصادية، ليس لها أي طابع جبائي وليس لها أي رابط مباشر مع اجراء التحقيق والرقابة الجبائية التي تنتج عنها التصحيحات المتنازع عليها، وعليه فان الوجه المتعلق بعدم القانونية الذي يشوب هذا الحجز غير مؤثر⁽²⁾.

ان هذه الحلول التي استتبها مجلس الدولة تم تأسيسها على مبدأ استقلالية الإجراءات الجبائية عن إجراءات التفتيش والحجز التي تمت وفقا للأمر السابق⁽³⁾.

(2) الاتجاه المعاقب لتحويل الإجراءات:

في توجه مغاير تراجع مجلس الدولة عن اجتهاده السابق، واعتبر في قرار صادر عن الأقسام مجتمعة ان الوثائق المتحصل عليها من تفتيش المنازل تأسيسا على الامر رقم 1484/45، او المتحصل عليها من استعمال الإدارة لحق الزيارة من أجل معاينة المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والتي لم تستعمل الا لأجل إعادة التقييم التلقائي لرقم الاعمال المصرح به يشكل تحويلا للإجراءات، وجاء هذا القرار بمناسبة الفصل في قضية تتمحور وقائعها حول حجز وثائق من طرف أعوان الإدارة الجبائية تم تأهيلهم من طرف المدير العام للتجارة لزيارة مسكن المكلف تأسيسا على احكام الامر 1484/45 استعملت في إعادة تصحيح أسس الرسم على القيمة المضافة.

¹) ibid. P.323.

²) CE, N° 10904, du 07 juillet 1982, « la saisie dont s'agit, ... est dépourvue de tout lien de droit avec la procédure de vérification et de contrôle fiscal d'où procèdent les redressements litigieux ; que, dès lors, le moyen tiré de l'irrégularité alléguée de cette saisie est inopérant »

³) Manon Sieraczek et Alain Abitan, op.cit. P.324.

دفع الوزير المكلف بالمالية بان تفتيش منزل المكلف تم بناء على احكام القانون العام للضرائب في مجال الضرائب غير المباشرة، التي تعطي الحق للإدارة بمثل هذه الزيارة من اجل معاينة الغش في مادة الضرائب غير المباشرة، غير انه لم يتم اطلاق أي متابعة في مواجهة المكلف المعني لمخالفته احكام القانون العام للضرائب المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ولا لمخالفته التشريعات الاقتصادية، وعلى العكس اعتمدت الإدارة في إعادة تقييمها التلقائي لرقم الاعمال المصرح به على تلك الوثائق المحجوزة بمناسبة هذه الزيارة.

أضاف مجلس الدولة بأن غياب أي إشارة امام قاضي الضرائب لطبيعة وجدية الشكوك حول الغش في مادة الضرائب غير المباشرة او مخالفة التشريعات الاقتصادية الضرورية من اجل شرعية الدخول الإداري الجبري لمسكن المكلف، فان الإدارة الجبائية التي لا تتوفر من أجل مراقبة الرسم على القيمة المضافة على أي اجراء قانوني لزيارة المساكن، فإنها في الحقيقة استعملت الإجراءات الخاصة بالضرائب غير المباشرة المنصوص عليها في القانون العام للضرائب، والامر رقم 1484/45 من أجل هدف واحد هو البحث على اثبات المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وتكون قد ارتكبت تحويل للإجراءات الذي يشوب الإجراءات بعدم القانونية⁽¹⁾.

كما اقرت محكمة النقض الفرنسية معاقبة ممارسات الإدارة الجبائية القائمة على تحويل الإجراءات المنصوص عليها في المجال الاقتصادي واستعمالها لأهداف تتعلق بمراقبة وإعادة تقييم الضرائب المباشرة، حيث اعتبرت أن تفتيش مقر شركة من طرف أعوان الجمارك بمشاركة مفتش للضرائب دون

¹⁾ CE, N° 40565, du 11 février 1987, « Considérant qu'en l'absence de toute indication devant le juge de l'impôt sur la nature et le sérieux des soupçons de fraude en matière de contributions indirectes ou d'infractions à la législation économique, qui étaient nécessaires pour légitimer une intervention administrative forcée au domicile du contribuable, il ressort manifestement de l'ensemble des circonstances sus rappelées que l'administration fiscale, qui ne disposait alors, pour les besoins du contrôle en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'aucune procédure légale de visite domiciliaire, a en réalité utilisé les procédures prévues par les dispositions sus rappelées des articles 506 et 1855 du code général des impôts et 15 de l'ordonnance n° 45-1484 du 30 juin 1945 à seule fin de rechercher les preuves d'infractions à la législation relatives à la taxe sur la valeur ajoutée; qu'elle a ainsi commis un détournement de procédure qui entache d'irrégularité la procédure à la suite de laquelle ont été établies les impositions contestées .»

وجود أي مؤشر على مخالفة جمركية أو اقتصادية، متبوع بزيارة لمسكن الرئيس المدير العام وحجز وثائق استعملت حصريا للقيام بمتابعات جبائية يشكل تحويلا للإجراءات⁽¹⁾.

ان هذا التحول في الاجتهاد القضائي دفع الحكومة الى محاولة تقنين إجراءات للزيارة والحجز خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال مماثلة لتلك المعمول بها في مجال الضرائب غير المباشرة والمجالات الاقتصادية الأخرى.

الفرع الثاني: محاولة تقنين حق الزيارة والحجز في مجال الضرائب المباشرة:

تحت ضغط الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي يعاقب لجوء الإدارة الجبائية لاستعمال الإجراءات الخاصة بمراقبة الضرائب غير المباشرة وقمع المخالفات الاقتصادية في مجال مراقبة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال عن طريق الإقرار بأن ذلك يشكل تحويل للإجراءات كما رأينا، لجأت الحكومة الى محاولة تقنين حق الزيارة والحجز ضمن قانون المالية لسنة 1984⁽²⁾، غير ان المجلس الدستوري اقر مخالفة تلك الاحكام للدستور (اولا) ما جعل الحكومة تعيد الكرة ضمن قانون المالية لسنة 1985⁽³⁾ (ثانيا).

أولا: اجهاض محاولة تقنين حق الزيارة والحجز لسنة 1984:

بمناسبة قانون المالية لسنة 1984 وتحت ضغط الاجتهاد القضائي كما رأينا سابقا الذي يعاقب لجوء الإدارة الى تحويل الإجراءات، حاولت الحكومة تحسين الضمانات الممنوحة للمكلف في هذا المجال عن طريق استحداث إجراءات خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال مستقلة عن تلك المعمول بها في مجال الضرائب غير المباشرة وقمع المخالفات الاقتصادية، وجاء ذلك عن طريق نص المادة 89

¹) Cass. crim, N° 86/ 90975, du 02 / 06 / 1986, Bulletin criminel, 1986, N° 187, p.481. « la perquisition incriminée n'avait pas été dictée par un quelconque indice d'une infraction douanière, cambiaire ou économique, ni destinée à rechercher ou à fortifier des preuves de délits de cette nature ... les juges du second degré ne pouvaient, au bénéfice d'un doute sur les finalités profondes de cette saisie, valider le détournement de procédure flagrant qu'ils constataient et qui avait abouti à la méconnaissance certaine des garanties essentielles des droits de la défense »

²) Loi N° 83 / 1179, du 29 décembre 1983, portant loi de finances pour 1984, JORF, du 30 décembre 1983, P.3799.

³) Loi N° 84 / 1208, du 29 décembre 1984, portant loi de finances pour 1985, JORF, du 30 décembre 1984, P.4060.

من قانون المالية لسنة 1984 (1)، غير ان احكام هاته المادة كانت محل للطعن بعدم الدستورية امام المجلس الدستوري (2).

1) مضمون أحكام المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984:

تسمح المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 (المادة 83 من مشروع القانون) لأعوان الإدارة الجبائية المؤهلين لذلك القيام بحضور ضابط شرطة قضائية بالأبحاث عن طريق التفتيش والحجز من أجل البحث عن المخالفات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، بشرط ان يتم الترخيص لهم بموجب امر من رئيس المحكمة او قاضي التحقيق المفوض من طرفه، وان تلك العمليات يجب ان تتم بحضور شاغل الأماكن او الممثل الذي يطلب منه تعيينه من طرف ضابط الشرطة القضائية، وإن تعذر ذلك في وجود شاهدين يختارهم ضابط الشرطة القضائية من خارج الأشخاص الخاضعين لسلطته او سلطة الإدارة الجبائية، الذين يجب عليهم امضاء محضر الحجز، واذا كانت الزيارة تخص أماكن تستعمل حصريا للسكن يستوجب ترخيص خاص من القاضي⁽¹⁾.

2) الطعن بعدم الدستورية:

احكام المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 (المادة 83 من المشروع) كانت محل طعن بعدم الدستورية من طرف أعضاء البرلمان الفرنسي بغرفتيه (أ) (المجلس الوطني ومجلس الأمة) باعتبارها تتنافى مع المبادئ الدستورية التي تتضمن حماية الحرية الشخصية وحرمة المسكن المنصوص عليه دستوريا⁽²⁾ وهو الموقف الذي ايده المجلس الدستوري في نهاية الامر (ب).

أ) مرتكزات اخطار المجلس الدستوري:

جاء في عريضة الاخطار الموجهة من طرف أعضاء مجلس الأمة الى المجلس الدستوري أن عدم دستورية هذه المادة يعود الى طابعها غير الدقيق والعام، فهي لم تحدد بدقة طبيعة المخالفات المعنية ولا سلطات العون القائم بالتفتيش⁽³⁾، فهي لم تحدد طبيعة السلطات التي يتمتع بها ضابط الشرطة القضائية وأعوانه، كما لم تحدد الحالات التي تستعمل فيها تلك السلطات من جهة، ولم تحدد أوجه الرقابة التي

¹⁾ Cons. Const, décision N° 83/164 DC, du 29 décembre 1983, considération 24.

²⁾ Article 66, constitution française, édition 2014 «...L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi. »

³⁾ Cons. Const, saisine par 60 sénateurs, loi de finances 1984, P.2.

يمكن أن يضعها محل التنفيذ بموجب الأوامر التي يوجهها للأعوان من جهة أخرى، وبهذا الشكل فإن نص هذه المادة يمس بالمبادئ الأساسية التي تتركز عليها حماية الحرية الفردية.

كما وجه أعضاء المجلس الوطني اخطار الى المجلس الدستوري حول عدم دستورية أحكام المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 المصادق عليه، حيث جاء في الاخطار أن المادة مخالفة للدستور لمساسها بالحرية الشخصية، التي تشكل حسب اجتهاد المجلس الدستوري أحد المبادئ الأساسية التي تحميها قوانين الجمهورية والمعلنة في ديباجة دستور 1946 ومؤكدة بديباجة دستور 1958، ذلك المبدأ الذي تترجمه المادة 66 من الدستور بإسناد حمايتها الى السلطة القضائية، فحسب أصحاب الاخطار فإن نص المادة يسمح بالخرق المزدوج لهذا المبدأ، أولاً لأن التفتيشات المعنية متروكة لقرارات أعوان الإدارة، وثانياً لأنهم يمكن تقريرها في غياب أي مؤشر على وقوع أي مخالفة⁽¹⁾.

فاذا كان من المقبول في ظروف استثنائية إحالة الجنايات والجنح المتلبس بها، التي توجد مؤشرات ظاهرة على أن جريمة ترتكب أو على اثر ارتكابها في مكان خاص، اين يسمح لضابط الشرطة القضائية بالتفتيش دون الحصول على رخصة قضائية، فإن نص المادة المعنية لا تشير الى أي ظروف استثنائية وتعطي لأعوان الإدارة حق التفتيش فقط من أجل البحث على المخالفات حتى في غياب أي قرائن على وقوع تلك المخالفات⁽²⁾.

وعليه فإن خلاصة المآخذ التي كانت المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 محلا لها تتمحور حول كون أحكامها غير الدقيقة فيما يخص طبيعة المخالفات التي تبرر مثل هذا المساس بالحرية الشخصية وحرمة المسكن، وكذلك فيما يخص السلطات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية الذين يمكنهم بطريقة تحكيمية القيام بتفتيش حتى في غياب أي مؤشر على حدوث المخالفة.

(ب) موقف المجلس الدستوري:

لم يكن من السهل على المجلس الدستوري اتخاذ موقف حيال هذه الإخطارات ولم يتبع أعضاؤه الموقف الذي اتخذه المقرر الذي لم يشارك الموقف والحجج المشخصة في مختلف الإخطارات التي تلقاها من أعضاء البرلمان بغرفتيه.

¹) Cons. Const, saisine par 60 députés, loi de finances 1984, P.4.

²) ibid. p.5.

(1) موقف المقرر:

* من جهة أولى يرى المقرر أن اطار المتابعات محدد بصورة واضحة بموجب أحكام المادة محل الاخطار، فالمتابعات المعنية تخص فقط المخالفات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

* كما يرى من جهة ثانية أن النص يقدم ضمانات قضائية، فعون إدارة الضرائب لا يمكنه التدخل الا بعد الحصول المسبق على ترخيص من القاضي لكل تدخل، وأن القاضي المختص لا يكون من اختيار الإدارة، فالنص يمنح الاختصاص الحصري الى رئيس المحكمة أو قاضي التحقيق المفوض لذلك، واللجوء الى القاضي يستوجب بالضرورة أن هذا الأخير وقبل اصدار الترخيص فحص الملف المقدم من طرف الإدارة الجبائية، ولا يمنح الترخيص المعني الا بعد التأكد أن الإدارة تحوز مؤشرات جديّة تسمح بالاشتباه في أن مخالفات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال قد ارتكبت.

* كما يرى من جهة ثالثة فيما يخص عمليات التفتيش أن المادة المعنية تشترط الحضور الاجباري لضابط شرطة قضائية، ولا يتم التفتيش الا في حضور شاغل الأمكنة أو ممثله، وعند الاقتضاء في حضور شاهدين مستقلين يتم اختيارهم من طرف ضابط الشرطة القضائية ويقومون بإمضاء المحضر التي تسرد فيه مجريات العملية، وهذا يعني أن المحضر يحرر في عين المكان.

وعليه في نظر المقرر فان هذه الضمانات المختلفة كافية للتصريح بأن المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 مطابقة للدستور وفي هذا الاتجاه تم اقتراح مشروع القرار⁽¹⁾.

(2) موقف أعضاء المجلس الدستوري:

لم تقنع الحجج والتحليلات التي قدمها المقرر بعض أعضاء المجلس الدستوري الذين أشاروا الى الخطورة الناتجة من الإقرار بمطابقة نص المادة المعنية للدستور، واوردوا مجموعة من المآخذ، كما أن بعضهم الآخر يرى أن التصريح بعدم المطابقة للدستور من شأنه أن يشكل ضوء أخضر لتطور الغش الجبائي، ويمكن اجمال أهم تلك المواقف في النقاط التالية في:

• المواقف المعارضة للتقرير:

* من جهة أولى ان السلطة القضائية المكلفة بحماية الحريات الفردية هي وحدها المؤهلة بالدخول الى المحلات السكنية الخاصة، وفي غياب التلبس فإن قاضي التحقيق هو وحده في وجود ملف غني، المؤهل

¹) Cons. Const, procès-verbal, séance du jeudi 29 décembre 1983, P.8.

بتقرير ما اذا كان هناك ضرورة ام لا للقيام بالتفتيش، غير ان المادة 89 تترك مجمل المبادرة باتخاذ إجراءات التفتيش والحجز الى الإدارة الجبائية، والقاضي لا يتدخل الا من اجل الترخيص بتلك العمليات، فاذا كنا نقبل قيام السلطة القضائية بالدخول للمحلات السكنية مباشرة او بإبادة قضائية فان من غير المقبول ان تتمتع الادارة الجبائية بسلطات مماثلة.

* من جهة ثانية يجب على المجلس الدستوري أن يبقى وفيما لمواقفه التقليدية فمتى كان نص غامض وغير محدد وجب رفضه، خاصة لما يتضمن مساس بالحريات الفردية كما في حالتنا هذه، ولا يجب أن نضفي أوهاما على مدى حجية قرارات المجلس، فالجهات القضائية لها السيادة الكاملة في ترجمة هذا النص بطريقة مغايرة، وفي هاته الحالة فان المواطن لا يملك أي طريق للطعن، فليس للمجلس الدستوري أن يفسر النصوص وانما القول ما اذا كانت مطابقة للدستور أم لا.

* من جهة ثالثة فان على الإدارة الجبائية لما يتعلق الأمر بالحريات الفردية نفس الالتزامات كأى شخص آخر طبيعي أو معنوي، واذا كانت تلك الإدارة تحتكر الدعوى العمومية فيما يخص المتابعات في المجال الجبائي، فان ذلك لا يشكل مبررا للأحكام المنتقدة التي تخفيها المادة 89⁽¹⁾.

• المواقف المؤيدة للتقرير:

يمكن تلخيص مواقف الأعضاء المؤيدة للتوجه الذي اعتمده المقرر من خلال محضر الجلسة الخاصة بدراسة مطابقة احكام قانون المالية لسنة 1984 للدستور ويمكن اجمالها فيما يلي:

* من جهة اولى حتى وان كان نص المادة 89 غير مثالي فانه يجب النظر الى هدفه المتمثل في مكافحة الغش الجبائي، فاذا قام المجلس برفض النص المعني فان الإدارة الجبائية يجب أن تلجأ الى طرق القانون العادي، والتي لا تسمح بإجراء التفتيشات الا بعد مرور وقت طويل.

* من جهة ثانية أنه اذا كان صحيح مبدئيا أن للسلطة القضائية وحدها القيام بالتفتيش والحجز فانه يوجد عدد من الاستثناءات على هذه القاعدة، كما هو الحال فيما يخص الضرائب غير المباشرة او فيما يخص الجرائم الجمركية واخيرا المخالفات الاقتصادية⁽²⁾.

¹⁾ ibid. p.9 et 10.

⁽²⁾ نشير هنا أن الأمر يتعلق بالمادة L.42 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 64 من قانون الجمارك، والأمر المؤرخ في 1945/06/30، وهي النصوص التي لم تخضع لرقابة المجلس الدستوري.

* من جهة ثالثة أنه من المؤسف أن يتم رفض النص المعني من طرف المجلس الذي يمكن ان يفهم كإجراء لمصلحة التسبب الجبائي « Laxime fiscal » ، وأن التدخل القضائي يشكل ضمانا حقيقية⁽¹⁾.

(3) الموقف النهائي للمجلس الدستوري:

في ظل انقسام المواقف السابق توضيحه وأمام هذه الوضعية التي لا تسمح الا بقبول نص رديء أو رفضه بكل بساطة، تم اللجوء الى اقتراح صياغة أخرى من شأنها أن تجمع حولها اكبر عدد من أعضاء المجلس، وقد تم ذلك في جلسة مصغرة تم خلالها معاينة أن ما يفرق أعضاء المجلس ليس المبدأ وإنما الطريقة، ما جعل المجلس يكون حريص في صياغة قرار عدم الدستورية حتى لا يفهم على أنه تشجيع للتسبب المالي بإدراج حيثية توضح بصورة جلية نفمة المجلس اتجاه الغش الجبائي، وان الامر لا يتعلق برفض المادة وإنما بانتقاد الطابع غير الدقيق للنص المصادق عليه من البرلمان، ويتجلى ذلك من خلال القرار الصادر بهذه المناسبة⁽²⁾، فالمجلس الدستوري بعبارة أخرى لم يعارض النص من حيث المبدأ المتوخى من المشرع وإنما الطريقة التي تم بها ذلك⁽³⁾.

فالمجلس الدستوري يعترف بحق الإدارة في قمع الغش الجبائي على أن يتم ذلك في اطار احترام الاحكام الدستورية، وفي هذا الصدد اعتبر المجلس الدستوري أنه اذا كانت ضرورات العمل الجبائي تقتضي تأهيل أعوان الضرائب للقيام بالتفتيش في الأماكن الخاصة، فان ذلك التفتيش لا يمكن القيام به الا في اطار احترام المادة 66 من الدستور التي تخص السلطة القضائية بحماية الحريات الفردية بكل مظاهرها وخاصة تلك المتعلقة بحرمة المسكن، وان تدخل السلطة القضائية مستوجب لكي تقوم بمسؤوليتها وسلطتها في رقابة ما يعود لها⁽⁴⁾.

كما أشار من جهة أخرى الى أن ممارسة الحريات والحقوق الفردية لا يمكن بأية حال أن تبرر الغش الجبائي او تعيق شرعية قمعه وأنه من حيث المبدأ لا يمكن انتقاد أحكام المادة 89⁽⁵⁾.

¹) Cons. Const, procès-verbal, séance du 29 décembre 1983, op.cit. p.11 et 12.

²) Cons. Const, décision N° 83/164 DC, du 29 décembre 1983, op.cit.

³) Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.68.

⁴) Cons. Const, décision N° 83 / 164 DC, op.cit. Considération n° 28.

⁵) Ibid. Considération n° 27.

ان مثل هذا الموقف يوحي بان المجلس الدستوري يؤيد مبدئيا توجه المشرع وإمكانية المساس بحرمة المسكن ولكن تحت رقابة السلطة القضائية، التي يعود لها وحدها حماية الحرية الفردية، وهذا ما جعل البعض يرى أن لا شيء يمنع المشرع من صياغة نص جديد يسمح بمتابعة وقمع الغش الجبائي، في إطار احترام الحدود التي وضعها المجلس الدستوري⁽¹⁾.

فالمجلس الدستوري عند التصريح بعدم دستورية نص المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 أسس ذلك على عنصرين أساسيين، الأول ان المشرع لم يحدد بصفة كافية ودقيقة المخالفات المعنية بحق الزيارة، والثاني أنه لم يعين بطريقة صريحة للقاضي صاحب سلطة الترخيص بالتدخل لأعوان الإدارة مهمة الفحص بطريقة ملموسة لمدى تأسيس الطلب المقدم له، كما يسكت النص حول إمكانية تدخل ومراقبة السلطة القضائية لمجريات العمليات المرخص بها⁽²⁾.

ثانيا: ترسيم محاولة تقنين حق الزيارة والحجز لسنة 1985:

على ضوء القبول المبدئي لحق الزيارة والحجز الذي يتم في المحلات السكنية الممنوح لأعوان الإدارة الجبائية من أجل مراقبة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال واستجابة للحدود التي اقرها المجلس الدستوري، اعادت الحكومة طرح صياغة أكثر دقة للأحكام المنظمة لهذا الحق ضمن قانون المالية لسنة 1985⁽³⁾.

عملت فيها على رفع التحفظات التي أبداها المجلس الدستوري حيث أوضحت أحكام المادة 94 منه الإجراءات والضمانات التي يتم في إطارها ممارسة هذا الحق⁽¹⁾، غير أن النص الجديد لم يسلم من انتقادات بعض النواب عن طريق الطعن فيه بعدم الدستورية⁽²⁾ بالنظر لكونه يؤسس لإجراء غير مألوف يمكن بموجبه الدخول الى مسكن المكلف.

¹⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.68.

²⁾ Cons. Const, décision N°83 / 164 DC op.cit. Considération n° 29 .

³⁾ Loi n° 84 / 1208, du 29 décembre 1984, portant loi de finances pour 1985, op.cit.

1) مضمون احكام النص الجديد:

ان الاحكام التي جاء بها نص المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 (المادة 72 من مشروع قانون المالية لسنة 1985) والتي تم تقنينها آنذاك في المادة B.16 L. من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽¹⁾، استجابة الى المستلزمات التي حددها المجلس الدستوري وفق ثلاثة محاور أساسية عن طريق ضبط مجال أعمال حق الزيارة والحجز (أ)، ودور السلطة القضائية في ذلك (ب)، كما عملت على إعطاء ضمانات اضافية للمكلف (ج) والتي يمكن تلخيص الاحكام التي تتضمنها المادة في صياغتها الأصلية⁽²⁾ في النقاط التالية :

أ) مجال أعمال حق الزيارة والحجز:

تناولت الفقرة الأولى من المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 مجال أعمال حق الزيارة والحجز الذي يكون متى قدرت الإدارة وجود قرائن على تملص المكلف من إقرار او دفع الضرائب على الدخل أو على الأرباح أو الرسم على القيمة المضافة، بالجوء اما الى القيام بعمليات شراء أو بيع بدون فاتورة، أو الى استعمال أو تسليم فواتير أو وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقية، أو الاغفال العمدي لتقييدات أو تقديم تقييدات خاطئة أو وهمية في الوثائق المحاسبية التي تلزم احكام القانون العام للضرائب مسكها⁽³⁾ بهذا الشكل فان مجال تطبيق هذا الحق اصبح محدد بدقة استجابة للتحفظ الذي أبداه المجلس الدستوري، تحديد شمل عدة جوانب:

- الجانب الأول من حيث العمليات: فهو يطبق في وجود قرائن على تملص المكلف من إقرار الضريبة (عمليات الوعاء) أو من دفعها (عمليات التحصيل).

¹⁾ Article 1^{er}, Décret N° 85/1008, du 24 septembre 1985, portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre, JORF, N° 223, du 25 septembre 1985, P.11064.

²⁾ تم تعديل المادة B.16 L. من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي عدة مرات كان أهمها تعديل 2008، بموجب المادة 164 من القانون رقم 776/2008، المؤرخ في 04 اوت 2008، المتضمن تحديث الاقتصاد، المنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية، المؤرخة في 05 اوت 2008، ص 12471، الذي جاء بناء على تصريح المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان بعدم مطابقة نص المادة B.16 L. لأحكام الاتفاقية الأوروبية لحقوق الانسان بالقرار:

CEDH, Req N° 18497 / 03, du 21 février 2008, 3^{eme} section, Ravon et autres c / France, Dr. fisc, 2008, N° 12, comm 227.

³⁾ Article 94, loi N° 84 / 1208, portant loi de finances pour 1985, op.cit.

- الجانب الثاني من حيث نوع الضرائب: فهو يطبق في حالة الضرائب على الدخل (IR) والضرائب على أرباح الشركات (IS) أو الرسم على القيمة المضافة (TVA) (الرسوم الأخرى على رقم الأعمال غير معنية بهذا الحق).

- الجانب الثالث من حيث الأفعال: التي يأتيها المكلف والتي حددت حصريا بثلاثة أفعال هي الشراء أو البيع بدون فاتورة، استعمال أو تسليم فواتير أو وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقية (فواتير مجاملة)، اغفال تقييدات محاسبية حقيقية أو تقييد عمليات وهمية بطريقة عمدية في السجلات التي يوجب القانون العام للضرائب مسكها دون غيره من القوانين الأخرى.

(ب) التحديد الدقيق لدور السلطة القضائية:

ان السلطة القضائية هي وحدها المؤهلة بالترخيص لأعوان الإدارة من أجل القيام بالتفتيش والحجز في الأماكن الخاصة، بهدف البحث عن الأدلة التي تثبت التصرفات السابقة، فكل عملية يجب أن تكون محل لترخيص مستقل من طرف رئيس المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الأماكن المراد زيارتها أو القاضي المفوض لذلك، الذي يقوم بفحص ملموس لمدى تأسيس الطلب المقدم من طرف الإدارة التي عليها أن تدعمه بكل المعلومات التي بحوزتها والتي من شأنها أن تبرر الزيارة.

كما أن حجز الوثائق تتم تحت سلطة ومراقبة القاضي الذي رخص بالزيارة، الذي يمكنه بهذه المناسبة أن يعطي تعليمات للأعوان المشاركين في العملية، كما يعين ضابط الشرطة القضائية للمشاركة في العمليات والذي يقوم بإعلامه بمجريات العملية، كما له متى رأى ذلك ضروريا الحضور للأماكن المعنية اثناء التدخل وله أن يقرر وقف أو تعليق العملية⁽¹⁾.

ان توضيح دور السلطة القضائية بهذا الشكل من شأنه أن يعطي لها دور فعال لمراقبة الإدارة في استعمالها لحق الزيارة والحجز، اذ يتمتع القاضي بسلطة الترخيص وله مطلق الحرية في تقدير مدى تأسيس الإدارة للطلب من عدمه، كما له حق الحضور اثناء التدخل بالإضافة الى سلطة توقيف أو تعليق الحجز، فالمشرع رسم مسار وسلطات الجهة القضائية باعتبارها المخول لحماية الحريات الفردية على عكس الصياغة السابقة (1984) التي رفضها المجلس الدستوري التي كانت تشير فقط الى وجوب ترخيص السلطة القضائية تحت مبرر عدم توضيح دور السلطة القضائية .

¹⁾ ibid.

(ج) إعطاء ضمانات إضافية للمكلف:

بالإضافة الى تحديد مجال تطبيق حق الزيارة والحجز، والدور الذي تلعبه السلطة القضائية في مراقبة ذلك، اضافت المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 مجموعة من الضمانات التي من شأنها أن تحمي المكلف المعني بالزيارة والتي يمكن اجمال أهمها في ما يلي:

- لا يمكن القيام بإجراءات الزيارة والحجز الا من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين لهذا الغرض.
- حق المكلف في الطعن بالنقض ضد الأمر الذي رخص بالزيارة والحجز⁽¹⁾.
- لا يمكن ان تبدأ الزيارة قبل السادسة صباحا ولا بعد الثامنة مساء.
- لا تتم الزيارة الا بحضور شاغل الأماكن أو ممثله، وإذا تعذر ذلك يقوم ضابط الشرطة القضائية بطلب شاهدين من خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية.
- تحرير محضر بعين المكان تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة مع ملحق لجرد الأشياء والوثائق المحجوزة عند الاقتضاء، ويتم امضاء المحضر وملحق الجرد من طرف أعوان الإدارة الجبائية وضابط الشرطة القضائية وشاغل الأماكن أو ممثله أو الشاهدين حسب الحالة.
- اذا كانت عملية الجرد تعترضها صعوبات في عين المكان فان الأشياء والوثائق المحجوزة يتم تشميعها وتبليغ شاغل الأماكن أو ممثله حضور عملية نزع الاختتام بحضور ضابط الشرطة القضائية.
- ترسل النسخة الأصلية من المحضر وملحق الجرد بمجرد اعدادهما الى القاضي الذي رخص بالزيارة، وتسلم نسخة الى شاغل الأماكن أو ممثله.
- وجوب رد الأشياء والوثائق المحجوزة الى شاغل الأماكن في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ الزيارة، وإذا كانت هناك متابعات جزائية فان عملية الرد تتم بناء على ترخيص السلطة القضائية المعنية.
- عدم إمكانية الاحتجاج في مواجهة المكلف بالمعلومات التي تم الحصول عليها الا بعد رد الأشياء والوثائق التي تم حجزها، واحترام الضمانات الممنوحة للمكلف في اطار التحقيق في المحاسبة، مثل الاشعار المسبق بالتحقيق والإشارة الى حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره⁽²⁾.

¹ قصر الطرق الممنوحة للمكلف في الطعن بالنقض فقط، كان محل معاقبة من طرف المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان باعتباره لا يشكل ضمانة لمحاكمة عادلة كما سنرى لاحقا.

²) Article 94, loi N° 84 / 1208, portant loi de finances pour 1985, op.cit.

ان تحديد نطاق التطبيق وجعل ممارسة الإدارة لحق الزيارة والحجز تحت الاشراف المباشر والكلي للسلطة القضائية باعتباره يشكل أحد أوجه المساس بحرمة المسكن، بالإضافة الى احاطته بمجموعة من الضمانات يستوجب استفاؤها من طرف الإدارة، لم يمنع نواب المجلس الوطني من اخطار المجلس الدستوري بعدم دستورية تلك الاحكام.

(2) الطعن بعدم الدستورية:

على غرار الاخطار الخاص بعدم دستورية المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984 قام نواب المجلس الوطني الفرنسي بإخطار المجلس الدستوري بعدم مطابقة نص المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 للدستور⁽¹⁾ بالاعتماد تقريبا على نفس المرتكزات (أ)، غير ان المجلس هذه المرة ذهب في اتجاه اخر معتبرا نص المادة 94 مطابق للدستور (ب).

(أ) مرتكزات الاخطار بعدم الدستورية:

لقد أسس النواب أوجه عدم الدستورية في كون المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 ما هي الا إعادة لصياغة مغايرة ولكن ليست الأحسن لنص المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984، التي حاولت إعطاء أساس قانوني لعمليات التفتيش التي تقوم بها الإدارة لحد الآن اعتمادا على التشريع الخاص بقمع المخالفات المتعلقة بالتشريع الاقتصادي المعترف بعدم شرعيتها، والتي أقر المجلس الدستوري بعدم مطابقتها للدستور.

وقد أعاد النواب التذكير بالأسباب التي جعلت المجلس الدستوري يعتبر سنة 1983 المادة 89 ذات المضمون المماثل، غير مطابقة للدستور⁽²⁾، تلك الاسباب التي يمكن إعادة تلخيصها فيما يلي:

- اذا كان من حيث المبدأ أن ممارسة الحريات والحقوق الفردية لا يبرر الغش الجبائي ولا يعيق شرعية قمعه (محاربه).

- اذا كان العمل الجبائي يقتضي الترخيص بتدخل أعوان إدارة الضرائب للبحث في الأماكن الخاصة فان ذلك لا يتم الا في اطار احترام المادة 66 من الدستور التي تخص السلطة القضائية بحماية الحريات الفردية بمختلف أشكالها.

⁽¹⁾ لم يتم تقديم اخطار فيما يخص المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 من طرف أعضاء مجلس الأمة هذه المرة.

⁽²⁾ Cons. const, saisine par 60 députés, loi de finances 1985, p.7.

- أن ضمانات المادة 94 التي تؤطر عمليات البحث لا تحدد بدقة المخالفات المعنية والتي يمكن تمديد مجالها في عدة اتجاهات ولا تحدد بصورة جلية مجال الأبحاث المعنية.
- عدم توضيح بشكل دقيق دور القاضي المسؤول عن منح الترخيص، في مراقبة بصورة ملموسة مدى تأسيس الطلب المقدم من الإدارة.
- أنه من أجل الموافقة بين متطلبات الحرية الفردية وحرمة المسكن من جهة، وتلك المتعلقة بمحاربة الغش الجبائي من جهة أخرى يستوجب توضيحات وتدقيقات يمنع معها كل تفسير أو معاملة تعسفية.⁽¹⁾
- وخلص الاخطار الى ان هذه المآخذ لم يتم تداركها عند صياغة نص المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 وبالتالي يستوجب التصريح بعدم دستوريته غير أن المجلس الدستوري رأى غير ذلك.

(ب) موقف المجلس الدستوري:

على عكس ما كان عليه الحال في سنة 1983 فان المجلس الدستوري الفرنسي أقر بدستورية نص المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 حيث رأى أن النص المعني لا ينتهك أي نص أو مبدأ دستوري.

لم يثر عرض مشروع قرار المجلس الدستوري ذلك الانقسام الذي شهده مشروع القرار السابق، ويعود ذلك الى كون المشرع تفادى التحفظات والمآخذ التي كانت سبب عدم دستورية المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984، كون المجلس الدستوري لم يرفض حق الزيارة والتفتيش من حيث المبدأ وإنما استلزم أن يكون استعمال ذلك الحق محدد بطريقة دقيقة، وأن يتم في اطار احترام الحريات الفردية تحت اشراف السلطة القضائية خلال كل المدة من بدايتها الى نهايتها، وهو ما أخذ به المشرع عند صياغة المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985.

حيث اعتبر مقرر الجلسة أن الإخطار ذو خصوصية بغیضة، ووضح ان السنة الماضية قام المجلس الدستوري بإلغاء الاحكام الخاصة بعمليات البحث الجبائية، وحدد بهذه المناسبة الشروط التي يجب استفاؤها، كما عاين أن البرلمان أخذ بدقة بتلك الملاحظات المقدمة وأن النص المنتقد لم يأخذ في الواقع الا بالتوجيهات المعطاة من طرف المجلس الدستوري⁽²⁾، وهو الموقف الذي تم فيه تأييد العضو المقرر من طرف باقي أعضاء المجلس الدستوري.

¹⁾ Ibid. p.8.

²⁾ Cons. const, procès – verbal, séance du samedi 29 décembre 1984, p 14 et 15.

ان هذا التوجه الصادر أثناء مناقشة الإخطار تم التعبير عنه في القرار النهائي الصادر عن المجلس الدستوري⁽¹⁾، حيث أجاب من خلال احد حيثياته ان المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985 لم تتجاهل أي من المستلزمات الدستورية التي تضمن التوفيق بين مبدأ الحريات الفردية وضرورات مكافحة الغش الجبائي، كما هي موضحة بقرار المجلس الدستوري الصادر في 29 ديسمبر 1983، فهي تحدد بطريقة كافية مجال هذه التدخلات عن طريق التحديد الدقيق للمخالفات، كما تضمن الرقابة الفعالة لضرورة القيام بالترخيص بكل زيارة من طرف القاضي، كما تمنح له سلطة المتابعة الفعالة وتسوية الإشكالات المحتملة عند الاقتضاء ووضع حد للزيارة في أي وقت، وبهذا الشكل فان النص المنتقد لا يتجاهل في شيء المادة 66 من الدستور⁽²⁾.

كما أشار الى أن أحكام المادة 94 لا تنتهك الحق في الدفاع وأنه لا يوجد أي مبدأ دستوري يتعارض مع استعمال الوثائق أو المعاينات الناتجة عن أبحاث شرعية لأغراض جبائية في حالة عدم اطلاق أي متابعات جزائية، ما يستوجب التصريح بمطابقتها للدستور⁽³⁾، بالإضافة الى إعطاء المكلف المعين الحق في الطعن أمام محكمة النقض في الأمر الصادر عن رئيس المحكمة والقاضي بالترخيص للإدارة بالقيام بعمليات التفتيش والحجز.

الفرع الثالث: دور محكمة النقض والمحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في تأطير حق الزيارة والحجز:

إذا كان اجتهاد المجلس الدستوري الفرنسي قد جاء في سياق تأطير الحق الممنوح للإدارة في تفتيش المنازل والأماكن الخاصة من أجل البحث عن الأدلة التي تثبت قيام المكلف بأعمال تديسية من عدة جوانب، سواء من حيث التحديد الدقيق لمجال استعمال هذا الحق أو من حيث جعل عمل الإدارة تحت

¹⁾ Cons. Const, décision n° 84 / 184 DC, du 29 décembre 1984.

²⁾ ibid. considération n° 34. « L'article 94 de la loi de finances pour 1985 ne méconnaît aucune des exigences constitutionnelles assurant la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude fiscale telles qu'elles ont été explicitées par la décision du Conseil constitutionnel en date du 29 décembre 1983 ; qu'en effet, il détermine de façon satisfaisante le domaine ouvert aux investigations par une définition précise des infractions, il assure le contrôle effectif par le juge de la nécessité de procéder à chaque visite et lui donne les pouvoirs d'en suivre effectivement le cours, de régler les éventuels incidents et, le cas échéant, de mettre fin à la visite à tout moment ; qu'ainsi, le texte critiqué ne méconnaît en rien l'article 66 de la Constitution »

³⁾ ibid. considération n° 35.

الرقابة المباشرة والدائمة للسلطة القضائية كونها المخولة بحماية الحقوق والحريات الفردية في مختلف صورها، كما ارسى ضمانات للمكلف عند مباشرة الادارة لهذا الحق، فان ذلك التأطير لم يزيل مختلف نقاط الظل التي بقيت بدون توضيح في الصياغة الأصلية للمادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تضمنت الأحكام الواردة بالمادة 94 من قانون المالية لسنة 1985.

تلك النقاط التي عملت محكمة النقض الفرنسية على توضيح الكثير من جوانبها، ومن أهم النقاط التي بقيت عالقة في الصياغة الأصلية للمادة L.16 B نذكر:

- ما مدى رقابة محكمة النقض على الأمر القضائي الذي رخص بالزيارة ؟
- ما هو النظام الذي يحكم الإشكالات التي تنثور أثناء الزيارة ؟
- ماهي نتائج عدم قانونية الزيارة ؟
- من الذي يعاين عدم قانونية الزيارة؟⁽¹⁾

وقد عملت محكمة النقض الفرنسية في عدة مناسبات على توضيح تلك الجوانب الغامضة (اولا)، غير انه ورغم التحسينات التي ادخلت على حق الزيارة والحجز، والتي كانت تصب جميعها في توفير ضمانات اضافية للمكلف الا ان ذلك لم يشفع لهذا التنظيم امام المحكمة الاوروبية لحقوق الانسان التي ابانت في قراراتها قصور تلك الضمانات في حماية الحقوق والحريات الاساسية (ثانيا).

اولا: تأطير محكمة النقض لحق الزيارة والحجز:

الاجتهاد القضائي الصادر عن محكمة النقض الفرنسية بعد ارساء التنظيم القانوني لحق الزيارة جاء في معظمه لتبيان الحدود التي يمارس في ظلها هذا الحق من طرف الادارة الجبائية، ويتجلى ذلك من خلال قرارات الغرفة المختلطة لسنة 1988 (1)، ومن قرارات الغرفة التجارية لسنة 1989 (2).

1) قرار الغرفة المختلطة لسنة 1988:

أصدرت الغرفة المختلطة لمحكمة النقض الفرنسية عدة قرارات مؤرخة في نفس اليوم أوضحت من خلالها حدود الرقابة التي تمارسها محكمة النقض على الأوامر التي ترخص بإجراء الزيارات والحجز في المحلات السكنية، وقد أكدت أن القاضي الذي يرخص بموجب أحكام المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية بإجراء زيارة وحجز في مسكن المكلف يجب ان يتحقق بشكل جدي من كون طلب

¹⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.69.

الادارة مؤسس، وان يستخلص وجود قرائن بمفهوم المادة السابقة والا يكون قد انتهك النص المذكور⁽¹⁾، كما أوضحت أن الأمر الذي رخص بالزيارة وكذا الأمر الذي بموجبه يتم رفض الدعوى الرامية الى الطعن في تنفيذ تلك الرخصة لا يمكن الطعن فيهما الا عن طريق النقض⁽²⁾.

كما أشارت في قرار آخر ان القاضي الذي يرخص بموجب نص المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية بإجراء الزيارة والحجز بناء على طلب إدارة الضرائب يجب ان يفحص بطريقة ملموسة كون طلب الرخصة المقدم له مؤسس، وأن الاكتفاء بالقول أن المعلومات المقدمة تسمح بافتراض أن المكلف المعني تهرب من دفع الضريبة على الأرباح والرسم على القيمة المضافة، كما أنه أغفل عمدا تسجيلات محاسبية دون تحديد الأسباب التي أدت الى ذلك، لا يسمح لمحكمة النقض أن تراقب فيما اذا كان قد قام بطريقة ملموسة بمراقبة تأسيس طلب الإدارة وبهذا الشكل فانه لم يستوفي متطلبات النص المذكور⁽³⁾.

ان مختلف هذه القرارات تشكل في مجملها توجيهات للقاضي الذي يصدر الأمر المتضمن الترخيص أكثر مما تشكل كبح لاستعمال حق الزيارة والحجز من طرف الإدارة⁽⁴⁾.

2) قرارات الغرفة التجارية لمحكمة النقض لسنة 1989:

في سبيل الضبط القضائي لاستعمال الإدارة حقها في الزيارة والحجز، وانسجاما مع رغبة المشرع في وضع مجمل العمليات المتعلقة بهذا الحق في مختلف مستوياتها تحت رقابة السلطة القضائية من اجل حماية الحقوق والحريات الفردية وتوفير ضمانات حقيقية للمكلف، وامتدادا للاجتهاد القضائي الصادر عن الغرفة المختلطة السابق ذكره، فان الغرفة التجارية لمحكمة النقض الفرنسية قد عملت على توضيح الحدود التي يمارس في ظلها حق الزيارة والحجز من عدة نواحي.

في هذا السياق صدر عن الغرفة التجارية لمحكمة النقض الفرنسية عدة قرارات صادرة في نفس اليوم تؤكد وتتم الاجتهادات السابقة للغرفة المختلطة، فمن حيث الاختصاص القضائي حرصت محكمة النقض

¹⁾ Cass. mixte, N° 85 / 18211, du 15 décembre 1988, recueil Dalloz – Sirey, 1989, n° 15, P.189.

²⁾ Cass. mixte, N° 87 / 11944, du 15 décembre 1988, Bulletin Chambre criminel, 1988, N° 432, p.1140.

³⁾ Cass. mixte, N° 87 / 19759 et 87 / 19760, du 15 décembre 1988, Bulletin Chambre mixte, 1988, N° 4, p. 3.

⁴⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. p.70.

على أن يكون الأمر المتضمن الترخيص للإدارة بإجراء الزيارة والحجز صادر اما عن رئيس المحكمة (Tribunal de grande instance) التي يوجد بدائرتها الأماكن المراد زيارتها، أو من طرف قاضي مفوض من طرفه طبقا لمقتضيات المادة L.16 B، وأن الأمر الذي يتضمن اسم القاضي الذي أصدره متبوع باسم المحكمة التابع لها لا يسمح لمحكمة النقض مراقبة ما اذا كان الأمر صادر عن قاضي مفوض من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، وبهذا الشكل لا يستوفي الشروط التي يحددها النص المعني⁽¹⁾، كما يكون مشوب بالبطلان، الأمر الذي يرخص للعديد من أعوان إدارة الضرائب القيام بالزيارة والحجز دون الإشارة الى كونهم مؤهلين للقيام بذلك وفق الشروط المحددة قانونا⁽²⁾.

في قرار آخر أبطلت الغرفة التجارية لمحكمة النقض الأمر المرخص بالزيارة والحجز، لاكتفائه بالقول أنه يستنتج من الفحص الملموس للمعلومات المقدمة من طرف الإدارة، وجود عناصر تسمح بافتراض اللجوء الى اخفاء مداخل وتخفيض الأرباح لا سيما عن طريق الشراء بدون فوترة، دون تسبب ذلك بإبراز عناصر الواقع والقانون من بين تلك المقدمة من طرف الإدارة والتي أسس عليها تقديره، وهو بهذا الشكل لم يجعل محكمة النقض في وضع يسمح لها بممارسة رقابتها، وهو بذلك لم يلبى مستلزمات النص المذكور⁽³⁾.

ثانيا: دور المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في تأطير حق الزيارة والحجز :

على الرغم من المجهودات الفرنسية في تأطير حق الزيارة والحجز الممنوح للإدارة من أجل البحث في كل المحلات بما فيها المحلات السكنية عن المخالفات الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال عن طريق محاولة جعل ممارسة هذا الحق يتم في اطار يسمح باحترام الحريات الفردية في جميع أوجهها، وخاصة حرمة المسكن ويتم تحت الاشراف المباشر والفعال للسلطة القضائية في جميع مراحلها.

كما أن مختلف المجهودات المبذولة في هذا السياق سواء من طرف المجلس الدستوري او من طرف محكمة النقض في ضبط وتوضيح مجالات أعمال هذا الحق والضمانات التي أحاطه بها المشرع، لم تشفع للحكومة الفرنسية أمام المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان التي انتقدت التنظيم القانوني الفرنسي لهذا

¹⁾ Cass. Commer, N° 89 / 11827, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, n° 9, comm 447.

²⁾ Cass. Commer, N° 89 / 10895, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, n° 9, comm 447.

³⁾ Cass. Commer, N° 89 / 10685, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, n° 09, comm 447.

الحق، وخاصة بالنظر الى طرق الطعن التي يتوفر عليها المكلف محل هذا الاجراء (1)، وهو ما جعل المشرع الفرنسي يتدخل من أجل سد الثغرات والاستجابة لملاحظات وانتقادات تلك المحكمة (2).

1) مآخذ المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان على حق الزيارة والحجز:

ان المساس بحرمة المسكن الناتجة عن استعمال الإدارة لحق الزيارة والحجز لا يمكن قبوله الا اذا كان مؤطر بضمانات كافية لضمان الحقوق الأساسية لشاغل الأماكن، ولا سيما حقوق الدفاع والحق في حماية الحياة الخاصة، وحتى وان كان نص المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي يعطي انطباع بأنه نص مليء بشكليات لا عيب فيها، الا أنه يعاب عليه من حيث الواقع، كما من حيث التطبيقات القضائية بوجود فجوات جدية⁽¹⁾.

قد كان التنظيم القانوني لحق الزيارة والحجز في القانون الفرنسي محل مراقبة من طرف المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في محطتين اساسيتين، الاولى بمناسبة قرار «KesLassy» والثانية بمناسبة قرار «Ravon».

فبالنسبة للقرار الاول «KesLassy»⁽²⁾ الذي أثار فيه الطاعن مدى مطابقة نص المادة L.16 B من قانون الاجراءات الجبائية لنص المادة 08 من اتفاقية حماية حقوق الانسان والحريات الأساسية⁽³⁾، فيما يخص الحق في احترام الحياة الخاصة والعائلية، وكان جواب المحكمة الأوروبية بعدم تعارض نص المادة

¹⁾ Laurence – Marie Gérard, concernant les garanties encadrant le déroulement des visites et saisies domiciliaires: en marche vers un Ravon 2 ?, Dr. fisc, N° 42, du 15 octobre 2009, étude 505, P.22.

²⁾ CEDH, N° 51578 / 99, du 08 janvier 2002, keslassy C / France, Rec CEDH 2002 – 1, p.459.

³⁾ Article 08, Convention de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales « 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d’une autorité publique dans l’exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu’elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l’ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d’autrui. »

L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية مع نص المادة 08 من الاتفاقية، حيث اعتبرت أن تأطير اجراء الزيارة والحجز يشكل فعلا تدخلا في الحياة الخاصة، غير أنه بالنظر للضمانات المقررة بنص المادة L.16 B فان هذا التدخل يتناسب مع الأهداف المشروعة المتوخاة، وبهذا الشكل فهو متوافق مع مقتضيات المادة 08 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الانسان.

اذا كان هذا القرار قد شكل انتصارا للضمانات التي يقرها التشريع الفرنسي فيما يخص احترام الحياة الخاصة في مجل حق الزيارة والحجز، الا أنه يجب النظر اليه في حدود المسائل التي أخطرت بها المحكمة، والتي انتقد فيها الطاعن الأمر الذي رخص بالزيارة كونه اعتمد على بلاغ مجهول وهو بهذا الشكل مؤسس على عناصر غير كافية لتبرير العملية المعنية، وان متطلبات التناسب بين مكافحة الغش الجبائي واحترام الحرية الفردية لم يتم احترامها، وفي غياب أي انتقاد لسير عمليات التفتيش والحجز ومجمل الضمانات التي يقرها النص المعني، فان المحكمة محكومة بمضمون العريضة، جعلها تتوصل الى توافق أحكام النص الفرنسي مع احكام الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الانسان والحريات الاساسية⁽¹⁾.

غير أن الأمر كان مختلفا بمناسبة القرار الثاني قرار «RAVON» الذي أصدرته المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان سنة 2008⁽²⁾، الذي خلص في مجمله الى الاستنتاج بأن شروط النظام الفرنسي فيما يخص حق الزيارة والحجز لا يضمن احترام الحق في محاكمة عادلة، والذي أدى مباشرة الى تدخل المشرع الفرنسي لسد الثغرات الموجودة وتعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف عند استعمال الإدارة لهذا الحق كما سنرى لاحقا.

ففي هذه القضية استطاعت المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان من الوقوف على الثغرات الحقيقية لنص المادة L.16 B فيما يخص تنفيذ العمليات المرخص بها، والتي لم يسبق مناقشتها من طرف المحكمة الاوروبية من جهة وطرق الطعن المفتوحة أمام المكلف من جهة أخرى.

حيث انه بالرجوع الى نص المادة L.16 B في صيغتها الأصلية فان الأمر الذي يرخص بالزيارة والحجز لا يمكن الطعن فيه الا عن طريق النقض وفق الأحكام المقررة في مجال الإجراءات الجزائية، ولا يكون

¹) Laurence – Marie Gérard, op.cit. P.23.

²) CEDH, N° 18497 / 03, du 21 février 2008, Ravon et autres, C / France, op.cit.

لهذا الطعن أثر موقف⁽¹⁾، وهذا ما يشكل أحد أوجه التضيق على ضمانات المكلف، فالطعن بالنقض تنظر فيه محكمة قانون، فهو لا ينصب الا على انتقاد الأمر في حد ذاته وخاصة من حيث قانونيته بإثارة أوجه انعدام التسبب أو عدم كفايته أو غياب أحد المعلومات الاجبارية دون غيرها.

أما فيما يخص قانونية عمليات التفتيش والحجز في حد ذاتها أو ما يسمى منازعات تنفيذ الترخيص، والتي تنصب فقط على قانونية أعمال التنفيذ بالنظر الى الأمر الذي رخص بها فان اجتهاد محكمة النقض الفرنسية استقر على إمكانية الطعن في قانونيتها بطريقتين، اما أمام القاضي الذي رخص بالزيارة، والذي يكون مختص بمراقبة تنفيذ الترخيص ولكن مهمته تنتهي مع نهاية عمليات التفتيش ولا يمكن اخطاره لاحقا بأوجه عدم قانونية تلك العمليات، واما أمام القاضي المختص بالنظر في النزاعات التي يتم اطلاقها بناء على الوثائق المحجوزة⁽²⁾ سواء كان القاضي الإداري المختص بالنظر في المنازعات المتعلقة بالتصحيح الجبائي الذي تم تأسيسه على الوثائق التي تم حجزها، أو القاضي الجزائي في حالة وجود متابعات جزائية للغش الجبائي، وأن القاضي الذي تم اخطاره بعريضة تتضمن الغاء العمليات التي تمت بناء على الترخيص الصادر عنه بعد انتهائها واصر رفض لذلك، وكونه تداول في حين ان العمليات أشرفت على نهايتها يكون قد تجاوز سلطاته وأغفل النص المذكور⁽³⁾.

فالقاضي الذي اصدر الأمر المرخص بالزيارة والحجز يكون مختص في نظر الاعتراضات التي يكون محلها قانونية أعمال تنفيذ تلك الرخصة قبل نهايتها، وان الأمر الصادر عنه في هاته الحالة لا يكون قابل للطعن الا عن طريق الطعن بالنقض.

وعليه فان الأمر الذي رخص بالزيارة من جهة او الأمر الصادر بمناسبة النظر في العريضة الهادفة الى الاعتراض على إجراءات تنفيذ الترخيص قبل انتهاء العمليات المعنية لا يكون قابلا لأي طعن الا عن طريق النقض، هذا الوضع لا يسمح للمعترض بأن يرى اعتراضه يدرس من حيث القانون ومن حيث الوقائع، كون محكمة النقض محكمة قانون لا تنظر في وقائع القضية.

¹⁾ Article 94, loi N° 84 / 1208, portant loi de finances pour 1985, op.cit.

²⁾ Cass. Crim, N° 01 / 87324, du 11 décembre 2002.

³⁾ Ibid.

وقد ذهبت المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان بمناسبة القرار المذكور «RAVON» الى الاستنتاج بأن أحكام المادة L.16 B تنتهك مقتضيات المادة 01/06 من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الانسان⁽¹⁾ عن طريق تجاهل الحق في اللجوء الى المحكمة بالنظر الى غياب رقابة الوقائع في اطار النقض بالطعن، الطعن الوحيد المنصوص عليه في المادة L.16 B⁽²⁾ وهذا ما يشكل عدم كفاية واضح على مستوى الضمانات التي توطر تنفيذ الأمر المرخص بالزيارة.

حيث جاء في الحثية رقم 28 من قرارها أنه فيما يخص زيارة المنازل أن الأشخاص المعنيين يستطيعون الحصول على رقابة قضائية فعالة فيما يخص الوقائع أو فيما يخص القانون حول قانونية القرار الذي يرخص بالزيارة، وعند الاقتضاء التدابير المتخذة على أساسه، فالطعن أو الطعون التي تكون متوفرة يجب ان تسمح عند معاينة عدم القانونية اما منع وقوع العملية، واما في حالة وقوعها فعلا فإنه يجب تقديم تعويض مناسب⁽³⁾ وهذا ما لا توفره أحكام المادة L.16 B.

وتعتبر المحكمة الأوروبية ان وصف "المحكمة" المقصود في المادة 01/06 من الاتفاقية الأوروبية لا يطلق الا على هيئة تستجيب لمجموعة من المواصفات كالاستقلالية في مواجهة السلطة التنفيذية والأطراف، والتمتع بالولاية الكاملة، وأن تكون مختصة لدراسة جميع المسائل الخاصة بالوقائع وبالقانون ذات الصلة بالنزاع الذي اخطرت به⁽⁴⁾.

كما أشارت المحكمة الى عدم فعالية الضمانات التي تتضمنها المادة المعنية حيث جاء في القرار أنه حتى وان كانت المادة L.16 B تنص على أن العمليات تتم تحت رقابة القاضي الذي رخص بها، بحيث أنه أثناء عمليات التفتيش يمكن للأشخاص المعنيين اخطار القاضي من أجل وقف أو الغاء الزيارة، الا أن هذه الامكانية تبدو نظرية أكثر منها عملية، كون أعوان الإدارة المباشرين للتفتيش غير ملزمين قانونا

¹⁾ Article 06 / 01, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ... »

²⁾ Laurence – Marie Gerard, op.cit. P.23.

³⁾ CEDH, n° 18497 / 03, du 21 février 2008, op.cit. Considération 28, p.14.

⁴⁾ ibid, Considération n° 27, p.14.

بإعلام المعنيين بحقهم بعرض أي اشكال في التنفيذ على القاضي، وأن هذا الأخير غير ملزم بالإشارة في الأمر الصادر عنه لإمكانية خطاره ولا الى إجراءات ذلك الاخطار.

كما أن حضور المعنيين أثناء التفتيش غير مشروط، اذ يكفي حضور شاهدين من الغير، كما أن المعلومات (les coordonnées) الخاصة بالقاضي المختص لا تظهر على الأمر المرخص بالزيارة⁽¹⁾، والقول بأن الترخيص بالزيارة والحجز يتم إصداره من طرف قاض، وأن الرقابة التي يمارسها هذا الأخير تتضمن رقابة الوقائع والقانون وتدخل في سلطته التقديرية لا يمكن أن تغطي الثغرات التي يتضمنها النص المعني⁽²⁾.

كما أن القول بإمكانية الطعن بعدم القانونية التي تصيب عمليات تنفيذ الرخصة يمكن اثارته أمام الجهات القضائية (القاضي الجبائي، القاضي الجزائي) التي تنظر في المتابعات التي تتم بناء على الوثائق المحجوزة لا يكون الا في حالة وجود متابعات لاحقة لحق الزيارة، فالمكلف يجد نفسه محروم من رقابة قضائية فعالة في غياب المتابعات اللاحقة⁽³⁾، فهو لا يستطيع اخطار القاضي الذي رخص بالزيارة بعد انتهاء عمليات التفتيش ولا يمكنه اخطار القاضي الجبائي لغياب إعادة تقييم مؤسس على الوثائق التي تم حجزها.

ان هذه المقتضيات ابرزت بشكل واضح الثغرات التي تتضمنها المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، وعدم كفاية وفعالية الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الإدارة عند استعمالها لحق الزيارة والحجز الذي يشكل مساسا بحرمة المسكن، وهذه الانتقادات جعلت المشرع الفرنسي يلجأ في أقل من ستة أشهر من صدور هذا القرار الى التعديل الجوهري للضمانات المقررة للمكلف للاستجابة للمآخذ التي سجلتها المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان بموجب القانون الخاص بتحديث الاقتصاد⁽⁴⁾.

¹) ibid, Considération n° 31, p.15 et 16.

²) ibid, Considération n° 30, p.15.

³) ibid, Considération n°31 et n° 32, p. 15 et 16.

⁴) Article 164, Loi N° 2008 / 776, du 04 aout 2008, de modernisation de l'économie, JORF, du 05 aout 2008, N°181, p. 12471.

2) التطورات التشريعية التي سببها قرار المحكمة الأوروبية:

كان لقرار المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان «Ravon» الأثر البالغ في تعزيز الضمانات المقررة للمكلف في مواجهة الإدارة، وأدى الى إعطاء رقابة القاضي على استعمال حق الإدارة في الزيارة والحجز مداه الأقصى حسب اعتقادنا، وقد أنصبت أهم التعديلات التي أدخلها المشرع الفرنسي على استعمال هذا الحق في إمكانية الطعن في كل من الأمر المرخص بالزيارة (منازعات الرخصة)، وقانونية تنفيذ تلك الرخصة (منازعات تنفيذ الرخصة)، عن طريق الاستئناف وعن طريق النقض ابتداء من تاريخ 06 أوت 2008 تاريخ دخول قانون تحديث الاقتصاد حيز التنفيذ الذي جاء تلبية لانتقادات المحكمة الأوروبية كما رأينا سابقا.

حيث أصبح للمكلف الذي تمارس الإدارة في مواجهته حقها في الزيارة المؤسس على المادة L.16 B امكانية منازعة هذا الاجراء امام الرئيس الاول لمحكمة الاستئناف، اذ يفتح أمامه القانون المذكور طريقين جديدين:

- طعن بالاستئناف ضد الرخصة التي أصدرها قاضي الحريات التي رخصت للإدارة القيام بالزيارة والحجز.

- طعن بالاستئناف ضد سير عمليات الزيارة و الحجز نفسها.⁽¹⁾

بالإضافة الى الطعن بالنقض الذي كان موجود ضمن الصياغة الأصلية للمادة المعنية.

هذه الطرق الجديدة للطعن تسمح للمكلفين بأن يتم نظر قضيتهم من طرف قاضي الموضوع وفي آجال قصيرة (خمسة عشر يوما)⁽²⁾، فيما يخص دفعهم الموضوعية والقانونية⁽³⁾، فبالرجوع الى المادة 164 من قانون تحديث الاقتصاد المشار اليه سابقا⁽⁴⁾ في جزئها الأول نجد أنها أوردت الترتيبات التالية:

¹⁾ Angotti Agnés et Rodrigues Marina, visites domiciliaires (LPF, Art L. 16 B): bilan de la jurisprudence du premier président de la cour d'appel de paris, Dr. fisc, n° 42, du 15 octobre 2009, étude 504, P.08.

²⁾ Article 164, Loi n° 2008 / 776, de modernisation de l'économie, op.cit.

³⁾ Angotti Agnés et Rodrigues Marina, op.cit.

⁴⁾ المادة 164 من قانون تحديث الاقتصاد عدلت كل من المواد L.16 B الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، والمادة L.38 الخاصة بالضرائب غير المباشرة من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا المادة 64 من قانون الجمارك لتشابههما في العلة كونها تؤسس جميعها لإجراءات مماثلة تمنح الحق للإدارة في تفتيش المنازل.

(أ) الطعون المتعلقة بالرخصة:

إمكانية المكلف رفع طعن بالاستئناف، ليس له اثر موقوف، ضد الأمر المرخص بالزيارة أمام الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف المختص، وفق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، في أجل خمسة عشر (15) يوما تبدأ من تاريخ تسليم أو استلام أو تبليغ الأمر المرخص بالزيارة، وأن الأطراف غير ملزمين بالتمثيل بمحامي، مع وجوب الإشارة في الأمر المرخص بالزيارة الى آجال وطرق الطعن، وأن الأمر الصادر عن الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف قابل للطعن بالنقض وفق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية في آجال خمسة عشر (15) يوما أيضا⁽¹⁾.

(ب) الطعون المتعلقة بتنفيذ الرخصة:

أتاح نفس النص إمكانية الطعن أمام الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف ضد سير عمليات الزيارة والحجز، طبقاً للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، في آجال خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تسليم أو استلام اما محضر سير العمليات (procès- verbal) أو محضر الجرد، الذي يجب أن يتضمن آجال وطرق الطعن المتاحة للمكلف وأن هذا الطعن ليس له اثر موقوف، ولا يستلزم تمثيل الأطراف بمحامي، وأن الأمر الصادر عن الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف قابل للطعن بالنقض وفق قواعد قانون الإجراءات المدنية في أجل خمسة عشر (15) يوماً⁽²⁾.

هكذا فان حق الزيارة والحجز الممنوح للإدارة في القانون الفرنسي، وباعتباره يشكل مساساً بحرمة المسكن أصبح يمارس من بدايته الى نهايته تحت الاشراف المباشر والفعال للسلطة القضائية المسؤولة عن حماية الحريات والحقوق الأساسية في جميع أوجهها، ابتداء من خضوع الإدارة في ممارسة هذا الحق لإلزامية الحصول على رخصة قضائية تمنح بعد الدراسة الفعالة للمعلومات والوثائق المقدمة من طرفها، وأن مجريات العملية تتم تحت الرقابة المباشرة للقاضي الذي رخص بها، وفي سبيل ذلك يعين ضابط الشرطة القضائية لمراقبة أعوان الإدارة من أجل اطلاقه على سير عمليات التفتيش والحجز، وله في أي وقت حضور تلك العمليات ويمكنه عند الاقتضاء وقف أو تعليق تلك العمليات، بالإضافة الى طرق الطعن التي أسسها المشرع والتي تسمح بالوقوف على مدى قانونية الامر المرخص بالزيارة والحجز أو قانونية الإجراءات المتخذة لتنفيذ ذلك الأمر من حيث الموضوع أو من حيث القانون كما رأينا.

¹⁾ Article 164 - I - 1, Loi de modernisation de l'économie, op.cit.

²⁾ Article 164 - I - 2, Loi de modernisation de l'économie, op.cit.

ان هذا الوضع لم يتم الوصول اليه إلا بعد المجهودات التي تم بذلها على عدة مستويات، ومن طرف مختلف الجهات وفي مختلف الأوقات، سواء من طرف المجلس الدستوري سنوات 1983 أو 1984 والذي أرسى المستلزمات التي يجب احترامها من طرف المشرع عند تنظيم استعمال هذا الحق، مروراً بالدور الفعال الذي لعبه الاجتهاد القضائي في ضبط وتحديد المدى الذي يستعمل في اطاره هذا الحق، وصولاً الى الدور الذي قامت به المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في توضيح مكامن النقص التي تعترى التنظيم القانوني لهذا الحق في القانون الفرنسي واستجابة المشرع لها سنة 2008 كما رأينا.

أخيراً اذا كان الامر بهذه الكيفية في القانون الفرنسي فما هي الضمانات والقيود التي أوردها المشرع الجزائري بمناسبة تنظيم هذا الحق، وما مدى مساهمته للتطورات التي رافقت استعمال هذا الحق في القانون المقارن.

المطلب الثاني: الحماية الشكلية للمكلف بمناسبة حق الزيارة والحجز في القانون الجزائري:

تفحص المصطلحات المستعملة فقهاً وتشريعياً للحق المنصوص عليه في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، والمادة L.16-B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي المنظمة لنفس الموضوع، يؤدي الى استنتاج مفاده عدم الاستعمال الدقيق والمنتظم للمصطلحات، فتارة يستعمل مصطلح " معاينة" (1) وتارة أخرى يستعمل مصطلح " زيارة " (Visite) (2)، ويستعمل المشرع الفرنسي مصطلح (Visite) (3).

عدم الانضباط هذا يلاحظ أيضاً على المستوى الفقهي، فمنهم من يستعمل مصطلح "حق الزيارة" (4)، ومنهم من يستعمل مصطلح "حق المعاينة والحجز" (5)، و يستعمل الفقه الفرنسي مصطلح "الزيارة المنزلية"

¹ النص العربي للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

² النص الفرنسي للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

³ نص المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 57.

⁵ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع مذكور سابقاً، ص 65.

(Visites domiciliaires) ⁽¹⁾، كما يستعمل مصطلح " التفتيش الجبائي " (Perquisition fiscale) ⁽²⁾، ويستعمل البعض الآخر مصطلح " حق الزيارة والحجز " (Droit de visite et de saisie) ⁽³⁾.

في اعتقادنا فإن استعمال مصطلح الزيارة لا ينسجم مع السلطات والصلاحيات الاكراهية التي تتمتع بها الإدارة عند ممارسة هذا الحق وما ينجر عنها من انتهاك لحرمة مسكن المكلف، فهو اقرب الى التفتيش (Perquisition) الذي يعرف بأنه البحث القضائي على العناصر التي تشكل اثبات للجريمة داخل منازل الأشخاص، فهذا المصطلح من الناحية القانونية يكون اقرب، كون هذا الحق يتضمن البحث داخل المنزل وكل المحلات الأخرى وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم التي من شأنها ان تثبت الغش الجبائي، وهو بذلك يتضمن دلالات حقيقية لا تتسجم مع دلالات الزيارة، وهذا ما ذهب اليه البعض بالقول أن استعمال مصطلح " زيارة " من طرف المشرع يشكل نفاق حقيقي لأن الأمر يتعلق بتفتيش حقيقي ⁽⁴⁾.

في فرنسا قد حاول النواب أثناء عرض القانون للمناقشة اقتراح تعديل يهدف الى تعويض مصطلح الزيارة بمصطلح التفتيش إلا انه لم يتم قبوله، وأن المشرع استبعد بطريقة متعمدة مصطلح التفتيش لما يشكله من أثر ببيكولوجي على المكلف ⁽⁵⁾، وعليه فإن استعمال مصطلح زيارة يشكل تمويه لغوي كون المشرع منح للسلطة التنفيذية بمناسبة ممارستها لهذا الحق اختصاصات تعود في الأصل الى السلطة القضائية ⁽⁶⁾.

إن التنظيم القانوني لحق الزيارة والحجز الذي أورده المشرع الجزائري اول مرة سنة 2002 يشبه الى حد بعيد ذلك التنظيم الذي أورده المشرع الفرنسي ضمن قانون المالية لسنة 1984، والذي أقر المجلس الدستوري الفرنسي عدم دستوريته بالنظر لعمومية وعدم دقة التنظيم الذي أقره المشرع كما رأينا سابقا،

¹⁾ Delphine Ravon et Christian Louit, le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la cour européenne des droits de l'homme, Dr. Fisc, N° 12, du 20 mars 2008, étude 227.

²⁾ Marion Turrin, La légitime répression de la fraude fiscale, thèse doctorat, faculté de droit et de science politique, université Paul Cezanne, Aix-Marseille III, P.194.

³⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. P.66.

⁴⁾ Alain viala, le régime des visites domiciliaires en matière fiscale et douanière au regard de l'article 108 de la loi de finances pour 1990, gazette du palais, du 1^{er} mai 1990, Doctrine 1, p.229 « l'emploi du vocable visites constitue une véritable hypocrisie puisqu'il s'agit de véritables perquisitions »

⁵⁾ Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, commentaire sur l'article L.16-B, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.

⁶⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.333.

فالمشرع الجزائري لم يأخذ بالتطورات التي حصلت في هذا المجال ولم يقيد استعمال الإدارة لحق الزيارة والحجز بإجراءات من شأنها أن تشكل ضمانات حقيقية للمكلف الذي يستعمل هذا الحق في مواجهته، فحق الزيارة والحجز الممنوح للإدارة من أجل البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر الأعمال التدليسية المفترضة يتم داخل المحلات السكنية وهو ما من شأنه أن يشكل انتهاك لحرمة المسكن المضمونة دستوريا، فلا يتم تفتيش السكن إلا بمقتضى القانون وفي إطار احترامه، ولا يكون ذلك إلا بأمر مكتوب صادر عن السلطة القضائية المختصة⁽¹⁾.

إن الضمانات التي أحاط بها المشرع الجزائري هذا الحق لا تعدو أن تكون مجرد ضمانات شكلية لا توفر ضمانات فعالة من شأنها أن تحد من تحكم الإدارة، وتضع ممارسة هذا الحق تحت رقابة قضائية فعلية باعتبارها السلطة المخولة لحماية الحقوق والحريات الفردية في جميع أوجهها ومنها حرمة المسكن، ويتجلى ذلك من خلال حرية الإدارة في تقدير اللجوء الى استعمال حق الزيارة والحجز (فرع اول) وشكلية الرقابة القضائية عند ممارسة الإدارة لهذا الحق (فرع ثان).

الفرع الأول: حرية الإدارة في تقدير اللجوء الى استعمال حق الزيارة والحجز:

إن حق الزيارة والحجز يأتي في سياق تزويد الإدارة بالوسائل القانونية اللازمة للمحاربة الفعالة للغش الجبائي، وأن الأحكام المنظمة لهذا الحق يجب أن تحقق التوازن المطلوب بين المصلحة العامة المتمثلة في محاربة الغش الجبائي من جهة، وحماية حقوق وحريات المكلف من جهة أخرى.

غير إن مفردات المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية لا تقيد في شيء لجوء الإدارة الى استعمال هذا الحق سواء من حيث حرية الإدارة في تقدير قرائن الممارسات التدليسية (أولا)، او من حيث غياب التحديد الدقيق للسلطة الادارية المخولة بإطلاق حق الزيارة والحجز (ثانيا)، بالإضافة الى غياب التحديد الدقيق للجهة القضائية المختصة بمنح الرخصة (ثالثا).

أولا: عدم تقييد الإدارة في استعمال حق الزيارة والحجز:

إن الرقابة التي تقوم بها الجهات القضائية فيما يخص اختيار الإدارة اللجوء لإجراء من إجراءات الرقابة المخولة لها، تهدف الى ضمان التوفيق بين ضرورات مكافحة الغش الجبائي من جهة وضرورات حماية حقوق وحريات الافراد من جهة أخرى، غير أن فحص الأحكام المنظمة لممارسة حق الزيارة والحجز

⁽¹⁾ المادة 47 من دستور 2016.

يؤدي الى نتيجة مفادها عدم التحديد الدقيق لمجال اعمال هذا الحق، فمقتضيات المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية تجد طريقها للتطبيق متى كانت هناك مجرد قرائن تدل على ممارسات تدليسية.

فإذا كان انتهاك الحرية الفردية مبرر في بعض الحالات فإن ذلك لا يكون الا تحت رقابة القضاء، فالحقوق الفردية لا هي عامة ولا هي مطلقة، والاعتراف بغير ذلك يجعل من الصعب التوفيق بينها وبين فكرة الرقابة في حد ذاتها، فالتحريات والمعائنات التي تقوم بها الإدارة تفرض تدخل في الحياة الخاصة او المهنية للمكلف حتى وإن كان ذلك يخص المظهر الاقتصادي أساساً⁽¹⁾.

غير أن هذا التدخل يجب أن يكون تحت الرقابة الفعلية والشاملة للسلطة القضائية وهذا ما لم يتم تنظيمه بشكل كاف، سواء من حيث حرية الادارة في اصباغ الصفة التدليسية على أي ممارسة يقوم بها المكلف بطريقة تحكيمية (1)، وذلك ناتج عن غياب التحديد الدقيق والحصري للممارسات المعتبرة ممارسة تدليسية من طرف المشرع الجزائري (2).

1) حرية تقدير الإدارة لقرائن الممارسات التدليسية:

يعطي المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حرية استعمال حق الزيارة والحجز متى كانت هناك قرائن تستقل بتقديرها تدل على ممارسات تدليسية⁽²⁾ من أجل البحث وحجز الأدلة المثبتة لذلك، هاته العبارة غير محددة المعالم والتي يمكن معها تمديد مجال تطبيق هذا الحق في عدة اتجاهات، ولا تحدد بطريقة واضحة حدود الميدان المفتوح لتطبيق تلك الأبحاث، وهي بهذا الشكل تشبه الصيغة الأولى التي أوردها المشرع الفرنسي ضمن المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984، والتي أقر المجلس الدستوري الفرنسي عدم مطابقتها للدستور، حيث جاء في القرار الصادر بالمناسبة أنه مهما كانت الضمانات التي أحاطت بها أحكام المادة 89 العمليات المعنية فإن تلك الأحكام لا تحدد بدقة المخالفات المعنية والتي يمكن تمديدها في عدة اتجاهات، ولا تحدد بطريقة واضحة الميدان المفتوح للأبحاث المعنية، كما لا توضح

¹⁾ Ludovic Ayrault, le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, op.cit. P.130.

²⁾ انظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

بشكل صريح للقاضي الذي يملك سلطة الترخيص بالتحريات مهمة التحقق بطريقة ملموسة من تأسيس الطلب المقدم له⁽¹⁾.

فالإدارة متى تبين لها وجود مجرد قرائن وبعد ترخيص قضائي يمكنها اطلاق عملية تشكل مساس بأحد أهم الحقوق المكفولة دستوريا عن طريق أعوانها المؤهلين لذلك في مجالات كانت محددة على سبيل التمثيل قبل أن يشكل تعديل 2016 تراجعا آخر في مجال اطلاق يد الإدارة في استعمال حقها في الزيارة والحجز.

(2) غياب التحديد التشريعي الحصري للممارسات التدليسية:

إذ كان قانون الإجراءات الجبائية سابقا يحدد وإن كان على سبيل التمثيل - عكس ما ذهب اليه المحكمة العليا في أحد قراراتها أين اعتبرت الطرق التدليسية المحددة في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل الحصر -⁽²⁾ بعض الحالات التي تعتبر ممارسات تدليسية يمكن معها للإدارة اطلاق سلطتها في الزيارة والحجز وتتمثل في:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

¹) Cons. Const, décision N° 83/164 DC, du 29 décembre 1983, op.cit. Considération 29, « quelles que soient les garanties dont les dispositions de l'article 89 entourent les opérations qu'elles visent, ces dispositions ne précisent pas l'acceptation du terme "infraction" qui peut être entendu en plusieurs sens et ne limitent donc pas clairement le domaine ouvert aux investigations en question ; qu'elles n'assignent pas de façon explicite au juge ayant le pouvoir d'autoriser les investigations des agents de l'administration la mission de vérifier de façon concrète le bien-fondé de la demande qui lui est soumise... »

²) أنظر قرار المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، قرار رقم 543636، بتاريخ 2008/07/23، قضية (ف،ع) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، سنة 2008، ص 369 الى 372، الذي جاء فيه " أن القرار المطعون فيه لم يتطرق الى الطرق التدليسية المحددة على سبيل الحصر بالمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تشكل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي" وهذا ما لا ينسجم مع حرفية النص المعني والتي كانت تنص على أنه " تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يلي".

• نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري.

• كل مناورة تهدف الى تنظيم الاعسار من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.⁽¹⁾ فإنه وبموجب قانون المالية لسنة 2016 قد تم الغاء هذا التحديد التمثيلي⁽²⁾ ما يطلق يد الإدارة في الاستعمال المفرط لهذا الحق من جهة، ويصعب على القاضي دراسة مدى تأسيس الإدارة لطلبها في غياب أي تحديد دقيق لمجال استعمال هذا الحق من جهة أخرى، على عكس ما هو معمول به في القانون الفرنسي الذي يحدد تلك الحالات على سبيل الحصر⁽³⁾.

فالفرق يكمن في كون المشرع الفرنسي يحدد الحالات التي تعتبر ممارسات تدليسية يسمح مع اثباتها للإدارة بإطلاق حقها في الزيارة والحجز على سبيل الحصر بأربعة (04) حالات⁽⁴⁾، وهي تقريبا مماثلة للحالات التي كان يحددها المشرع الجزائري على سبيل المثال قبل الغائها، وبذلك يكون المشرع الفرنسي قد قيد يد الإدارة في استعمال حق الزيارة والحجز واعطى للقاضي مؤشر يمكنه من دراسة مدى تأسيس الإدارة لطلبها، على عكس المشرع الجزائري الذي أطلق يد الإدارة في استعمال هذا الحق بطريقة تحكمية، ما يجعل القول بأن هذا الحق يتم تحت الرقابة الفعالة للسلطة القضائية يشوبه الكثير من النقص، فالإدارة الجبائية في الجزائر يمكنها استعمال حق تفتيش المنازل وما ينطوي عن ذلك من انتهاك لحرمة المسكن لمجرد أنها استنتجت وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية دون أي ضبط لشكل ومضمون ومجال تلك القرائن.

¹ المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن الاحكام الواردة في المادة 76 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا، باعتباره القانون المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية، قبل الغائها.

² تم الغاء المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 25، من القانون رقم 18/15، المؤرخ في 2015/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72، لسنة 2015.

³ Article L.16 B, code de procédure fiscale, op.cit.

⁴ تحدد المادة L.16 B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي الحالات التي يمكن معها اطلاق حق الزيارة والحجز حصريا في:

«... en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts... »

ثانيا: غياب التحديد الدقيق للسلطة الادارية المخولة بإطلاق حق الزيارة والحجز:

إذا كانت ممارسة حق الزيارة والحجز يجب أن يبدأ بتقديم طلب الترخيص من طرف إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية المختصة، فإن الأحكام المنظمة لذلك لم تحدد على وجه الدقة السلطة الإدارية المؤهلة بإخطار الجهة القضائية المختصة للحصول على الترخيص الذي يستوجبه القيام بالتفتيش والحجز، واكتفت فقط بتحديد العون المكلف بالتنفيذ، والذي يجب أن تكون له رتبة مفتش على الأقل ومؤهل قانون للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات بما فيها المحلات السكنية قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم او العناصر التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁽¹⁾.

باستقراء احكام قانون الاجراءات الجبائية يمكننا الوقوف على تعدد الجهات الادارية المحتملة التي يمكنها طلب الرخصة ووضع حق الزيارة والحجز محل التنفيذ (1)، على عكس ما هو معمول به في اجراءات اخرى اقل خطورة اين يتم تقييد وضعها محل التنفيذ بالموافقة المسبقة لهيئات اخرى (2).

1) تعدد الجهات الإدارية المؤهلة لإطلاق حق الزيارة والحجز:

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي بحوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة.

غير أن مصطلح مسؤول الإدارة المؤهل وخاصة في ظل الهيكلة الجديدة للمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب⁽²⁾، يمكن أن ينصرف الى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بالإضافة الى المدير الجهوي للضرائب أو مدير المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، كل هؤلاء يمكنهم إخطار الجهة القضائية المختصة من أجل وضع اجراء خطير استثنائي محل التنفيذ، وكون حق الزيارة والحجز إجراء غير مألوف من طبيعته أن يشكل مساس

¹ انظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 02، من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، ج ر عدد 59، لسنة 2006، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 146/17، المؤرخ في 20 أفريل 2017، ج ر عدد 26، لسنة 2017.

بالحرية الفردية وحرمة الحياة الخاصة، يستوجب التحديد الدقيق للسلطة الإدارية المختصة بتحريك هذا الإجراء لتفادي أي ممارسة تعسفية وأي مساس مبالغ فيه بالحريات الفردية.

إن سهولة تحريك ووضع هذا الحق محل التنفيذ، الذي يسمح به لمجرد وجود قرائن تدلّسية لا تتماشى مع خطورته على عكس ما درج عليه المشرع في موضوعات أخرى أقلّ مساسا بالحقوق والحريات الفردية.

(2) تقييد الادارة في اطلاق اجراءات اخرى اقل خطورة:

ان منهج المشرع الجزائري في اطلاق يد جهات ادارية عديدة في وضع حق الزيارة والحجز محل التنفيذ، عن طريق طلب الرخصة القضائية على الرغم من المساس بالحقوق والحريات الاساسية الناتجة عنه، لا يجد له استمرارية في اجراءات اخرى اقل خطورة على الاقل في موضعين اثنين، اين يشترط الموافقة المسبقة للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية من اجل اطلاق المتابعات القضائية في حالة الغش الجبائي (أ)، كما يشترط الموافقة المسبقة للإدارة المركزية تحت طائلة البطلان في حالة تحرير محضر التلبس الجبائي (ب).

(أ) حالة الغش الجبائي:

في حالة الغش الجبائي المثبت، ومن أجل إطلاق المتابعات القضائية التي تهدف الى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية يشترط القانون أن يتم تقديم الشكوى أمام الجهات القضائية المختصة من طرف مدير الضرائب بالولاية من جهة، كما أن المدير الولائي مقيد قبل تقديم الشكوى بالحصول على رأي موافق من لجنة مختصة منشأة لهذا الغرض على المستوى الجهوي من جهة اخرى⁽¹⁾.

من الناحية العملية تعترف المديرية العامة للضرائب أنه تم ملاحظة لجوء المدراء الولائيين للضرائب، في حالات غير مؤسسة، الى إطلاق متابعات في مواجهة المكلفين من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المقررة من طرف التشريعات الجبائية، بسبب سوء تقدير الصفة التدلّسية للأفعال المرتكبة على الرغم من تحديد الأفعال التدلّسية من طرف مختلف القوانين الجبائية⁽²⁾، كما أنه في بعض الحالات يكون المكلفين

⁽¹⁾ المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا.

⁽²⁾ Instruction, N° 01/MF/DGI/DCTX, Mesures relatives au contentieux fiscale, du 29/01/2012, P.23. «dans la pratique, il a été observé un recours, parfois non fonde, par les directeurs des impôts à des dépôts de plaintes engagés à l'encontre des contribuables en

المعنيين بالمتابعة قد تحصلوا على اعفاء من الضرائب التي تولدت عنها تقديم الشكوى وذلك بعد تقديم الطعن التنازعي أمام المصالح الجبائية أو أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة⁽¹⁾، هاته الوضعيات قد أدت الى جملة من التعسفات تتجلى في عقوبات جزائية وخاصة منها الحبس الذي تكون عواقبه وخيمة على المكلفين.

من أجل مواجهة هاته الوضعية قيدت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية المنشأة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 في فقرتها الثانية مدير الضرائب بالولاية بالحصول على الرأي الموافق من لجنة منشأة على المستوى الجهوي كقاعدة عامة قبل إيداع الشكوى التي تتطلبها تحريك الدعوى العمومية في هذا المجال⁽²⁾، وبهذا الشكل فإن الرأي الموافق الصادر من طرف اللجنة الجهوية يشكل أحد شروط قبول الشكوى التي تعترم الإدارة تقديمها.

لهذا الغرض تم انشاء اللجنة الجهوية المكلفة بإصدار رأي مطابق حول المتابعات الجزائية المقترحة من طرف مدراء الضرائب بالولاية تطبيقا للمادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 التي أحدثت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾ بموجب مقرر صادر عن المدير العام للضرائب⁽⁴⁾ تختص بدراسة اقتراحات إيداع الشكوى من أجل تطبيق العقوبات الجزائية وتبدي رأيها فيما يخص:

- الوقائع التي تدين المكلف والتي يجب أن يكون معاقب عليها جزائيا من طرف التشريع الجبائي.

vue de l'application des sanctions pénales prévues par la législation fiscale en vigueur, en raison d'une mauvaise appréciation du caractère frauduleux des infraction commises et ce, nonobstant la limitation des cas de manœuvres frauduleuses par les différents codes des impôts.»

¹) Ibid. P.23 « il à été relevé que dans certains cas, les contribuables concernés ont obtenu une décharge des impositions ayant engendré le dépôt de plainte et ce, suit à l'introduction de recours contentieux auprès des services fiscaux et des juridictions administrative compétentes.»

² نشير الى أن تقديم الشكوى فيما يخص المخالفات المتعلقة بحقوق الضمان وحق الطابع غير مشروط بالحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المقصودة طبقا لنص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية من جهة، وكذلك المتابعات التي يتم اطلاقها من طرف مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة للمكلفين التابعين لها، طبقا للتعليمية رقم 01، المؤرخة في 2012/01/29، ص 23، المذكورة سابقا من جهة أخرى.

³ سميت اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

⁴ مقرر رقم 216، مؤرخ في 26 فيفري 2012، يتضمن انشاء، تشكيل وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

- معاينة الجريمة التي يجب أن تتم وفق التشريع الجبائي.
 - ملاءمة المتابعة الجزائية، لاسيما بالنظر الى مبلغ الدين الجبائي موضوع المتابعة.
- وتصدر الرأي الموافق بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجح⁽¹⁾، وتتشكل اللجنة المذكورة من المدير الجهوي للضرائب رئيسا ومدراء الضرائب للولاية التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب أعضاء⁽²⁾.

إن اشتراط حصول المدير الولائي للضرائب على رأي موافق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية قبل إيداع الشكوى الهادفة الى تطبيق العقوبات الجزائية من شأنه أن يحد من السلطة التحكيمية للمدير الولائي في إطلاق المتابعات الجزائية في مجال الغش الجبائي، هذا التقييد يعتبر خطوة أولى وإن كانت متأخرة، في اتجاه تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف، إلا انه لا يرقى الى التوجه المماثل الذي أقره التشريع الفرنسي أول مرة في هذا المجال منذ سنة 1977 بإنشائه لجنة المخالفات الجبائية بهدف تقوية الضمانات الممنوحة للمكلفين ومنع أي قرار تحكيمي للإدارة الجبائية⁽³⁾.

فقد أقر التشريع الفرنسي أنه تحت طائلة عدم قبول الشكوى الهادفة الى تطبيق العقوبات الجزائية في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والرسم على رقم الأعمال الأخرى، وحقوق التسجيل ورسم الشهر العقاري وحق الطابع، وابتداء من 1 جانفي 1978 تودع من طرف الإدارة بعد رأي موافق من لجنة المخالفات الجبائية⁽⁴⁾، وتم تحديد تشكيلة وشروط عمل هذه اللجنة بموجب التنظيم⁽⁵⁾.

الأحكام التي تنظم لجنة المخالفات الجبائية منظمة الآن بموجب الأحكام الواردة في المواد L.228، والمواد من R.228-1 الى R.228-6 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

¹ أنظر المادة 07 من المقرر رقم 216، المؤرخ في 26 فيفري 2012، المذكور سابقا.

² المادة 3 من المقرر رقم 216، المؤرخ في 26 فيفري 2012، المذكور سابقا.

³) Marion Turrin, La légitime répression de la fraude fiscale, op.cit. P.305.

⁴) Article 1, Loi N° 77/1453, Accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, op.cit.

⁵) Décret N° 78/636, du 12 juin 1978, fixant la composition et les conditions de fonctionnement de la commission des infractions fiscal instituée par la loi N° 77/1453 du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF, du 14 juin 1978, P.2358.

فمقارنة النمطين الفرنسي والجزائري في هذا المجال يتضح أن المشرع الجزائري اقتصر على تقييد المدير الولائي للضرائب في تقديم الشكوى برأي لجنة مشكلة هي أيضا من أعضاء ينتمون الى نفس الإدارة الجبائية، وهو بذلك لم يوفر ضمانا كافية تمنع أي شكل من أشكال تحكم الإدارة، على عكس المشرع الفرنسي الذي أحاله على لجنة ذات تكوين قضائي أساسا يندم فيه أي تمثيل للإدارة الجبائية.

فاللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية في الجزائر تتشكل من المدير الجهوي للضرائب والمدراء الولائيين للضرائب التابعين إقليميا، بينما لجنة المخالفات الجبائية الفرنسية فهي تتشكل من مستشار دولة رئيسا ومن مستشاري دولة ومستشاري مجلس المحاسبة أعضاء يتم اختيارهم من بين القضاة أو الموظفين الممارسين أو في حالة تقاعد⁽¹⁾.

(ب) حالة التلبس الجبائي:

إن المجال الثاني الذي قيد فيه المشرع الإدارة الجبائية بطلب الموافقة المسبقة هو مجال التلبس الجبائي الذي استحدث أول مرة في الجزائر سنة 2010⁽²⁾، هذا الاجراء الذي تم استتساخ معظم أحكامه من التشريع الفرنسي الذي أدخله ضمن المنظومة التشريعية الفرنسية سنة 2007⁽³⁾.

عن طريق ادراج نصين أساسيين نص إجرائي تضمنته المادة L.16-0-BA من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي ونص موضوعي تضمنته المادة B 1740 من القانون العام للضرائب الفرنسي، وهو ما قلده المشرع الجزائري عن طريق نص إجرائي تم ادراجه ضمن قانون الإجراءات الجبائية هو المادة 20 مكرر 03 تحدد ظروف تحرير محضر التلبس الجبائي وشروط تطبيق الاجراء، والآثار المترتبة عنه قبل تفصيل تلك الآثار بموجب قانون المالية لسنة 2013⁽⁴⁾، ونص موضوعي تم ادراجه ضمن قانون

¹ قارن المادة 03 من مقرر المدير العام للضرائب رقم 216، المؤرخ في 26 فيفري 2012 المذكور سابقا، والمادة 01 من القانون 1453/77، المؤرخ في 29 ديسمبر 1977 الفرنسي المذكور سابقا.

² بموجب المادة 18، من الأمر رقم 01/10، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المذكور سابقا، و التي أضافت المادة 20 مكرر 03 الى قانون الإجراءات الجبائية.

³ Article 15, loi N° 2007/1824, portant loi de finance rectificative 2007, op.cit.

⁴ المادة 12، من القانون رقم 12/12، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، المذكور سابقا.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو المادة 194 مكرر 01، يحدد العقوبات المطبقة في حالة معاناة التلبس⁽¹⁾.

يعرف التلبس الجبائي بأنه إجراء رقابي تضطلع به الإدارة الجبائية متى اجتمعت لديها مؤشرات مقبولة، وفي ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لتحصيل الديون الجبائية المستقبلية، قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة حتى بالنسبة للمرحلة التي لم تنتهي فيها آجال الالتزامات التصريحية⁽²⁾ ومبرر هذا الإجراء جاء لإعطاء الأساس القانوني للإدارة من أجل التدخل قبل انتهاء الآجال الممنوحة للمكلف من أجل تقديم تصريحاته لوقف أي محاولة لتنظيم اعساره.

كون مختلف السلطات الممنوحة للإدارة في مختلف القوانين الجبائية لا يمكن إعمالها إلا بعد اكتتاب التصريحات أو انقضاء أجلها، وقبل ذلك لا ينشأ أي دين جبائي قانوني لمصلحة الخزينة في ذمة المكلف، ويكون أي تدخل للإدارة في هاته المرحلة من أجل إطلاق أي عملية مراقبة أو تحقيق لضبط وضعية المكلف غير مؤسس قانونا، ناهيك عن اتخاذ أي إجراء من الإجراءات التحفظية الخاصة بالتحصيل، وهاته الآجال يمكن أن تشكل فرصة لبعض المكلفين لمحو آثار أنشطتهم غير المشروعة أو تنظيم اعسارهم، ما يجعل الإجراءات اللاحقة الخاصة بتأسيس الضريبة أو تحصيلها غير ذات معنى⁽³⁾.

فإجراء تحرير محضر التلبس جاء لتزويد الإدارة بالأساس القانوني للتدخل لوقف الغش الممارس أو الذي هو بصدد التحقق في الوقت المناسب قبل انتهاء آجال التصريحات ونشؤ أي دين جبائي في ذمة المكلف، وقد قيد المشرع الجزائري استعمال الإدارة لإجراء التلبس الجبائي بالموافقة المسبقة للإدارة المركزية تحت طائلة بطلان الإجراء⁽⁴⁾، فمصالح الإدارة الجبائية لا يمكنها تحرير محضر معاناة التلبس

¹ ورد خطأ في المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 التي أنشأت المادة 194 مكرر 01 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما أشارت الى معاناة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي لم تكن موجودة أصلا ضمن مواد هذا القانون بدلا من المادة 20 مكرر 03، وهذا ما جعل المشرع يعود سنة 2012 لتصحيح هذا الخطأ بموجب المادة 09، من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا.

² المادة 18، من الأمر رقم 01/10، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، المذكور سابقا، والتي استحدثت المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

³) Jean Lamarque, commentaire sur l'article L 16-0-BA, code de procédure fiscale, 18^{eme} Edition, DALLOZ, 2011, P.192.

⁴ انظر المادة 20 مكرر 03 فقرة 02، من قانون الاجراءات الجبائية.

الجبائي إلا بعد الحصول على موافقة الإدارة المركزية الصريحة، وفي حالة غياب الرد لا يمكن اعتباره موافقة ضمنية.

حيث جاء في تعليمة المديرية العامة للضرائب الخاصة بتطبيق العقوبات الناتجة عن معاينة التلبس الجبائي، أن مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي حسب الحالة وعند وجود معلومات أكيدة على قيام غش جبائي وقبل تحرير محضر في إطار التلبس الجبائي أن يطلبوا موافقة مدير الأبحاث والتحقيقات، وعلى هذا الأخير أن يصدر موافقته أو رفضه في أجل 48 ساعة، وفي حالة غياب الرد يعتبر ذلك كرفض ضمني⁽¹⁾.

على الرغم من تقليد المشرع الجزائري للتنظيم الذي أورده المشرع الفرنسي في مجال التلبس الجبائي إلا أن هذا الإجراء التقييدي لا يوجد في القانون الفرنسي⁽²⁾.

وعليه فإن تقديم الشكوى من أجل تطبيق العقوبات الجزائية في حالة الغش الجبائي المثبت أو تحرير محضر التلبس الجبائي في حالة اكتشاف غش ممارس يخضع الى قيود تستوجب موافقة جهات أعلى - اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية في الحالة الأولى ومدير الأبحاث والتحقيقات في الحالة الثانية - على عكس حق الزيارة والحجز الذي يشكل انتهاكا لحرمة المسكن بصفة خاصة والحياة الخاصة بصفة عامة يمكن إطلاقه دون أي قيد يذكر، على الرغم أنه يهدف الى البحث على إثبات للتصرفات الهادفة الى التملص من وعاء الضريبة او مراقبتها او دفعها داخل المحلات السكنية للمكلف.

¹) Circulaire N° 10/MF/DGI/DLRF/LF13, du 11/2/2013, sur les sanctions applicables suite au constat d'une flagrante fiscale, op.cit., P.02. «Le Directeur des Grandes Entreprises ou le Directeur de Wilaya, selon le cas, doivent en cas d'existence d'informations fiables de fraude fiscale, et avant l'établissement du procès-verbal dans le cadre d'une flagrante fiscale, demander l'autorisation du Directeur des Recherches et Vérifications.

Le Directeur des Recherches et Vérifications doit se prononcer, par son accord ou son refus, dans un délai de quarante-huit (48) heures, faute de quoi, l'absence de réponse de sa part est considérée comme un refus implicite. »

² أنظر المادة L.16-0-BA من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي المطابقة لنص المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ثالثا: غياب التحديد الدقيق للجهة القضائية المختصة بمنح الرخصة:

إذا كان قانون الإجراءات الجبائية واضحا فيما يخص الاختصاص الشخصي من أجل منح الرخصة القضائية الواجبة للقيام بالزيارة والحجز، أين يمنحه الى رئيس المحكمة المختصة أو قاضي مفوض من طرفه⁽¹⁾، فإن الأمر ليس بهذا الوضوح فيما يخص الاختصاص الإقليمي، إذ يكفي نص المادة 35 منه بالإشارة الى أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير دون تحديد الجهة التي يؤول اليها الاختصاص الإقليمي بدقة، فالمشعر الجزائري لم يورد أي معيار لتحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المختصة بمنح الرخصة (1)، على عكس التشريعات المقارنة التي اوردت معايير مختلفة (2).

1) انعدام معيار تحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المانحة للرخصة:

لم يورد المشعر الجزائري أي معيار لتحديد الجهة القضائية المختصة إقليميا بمنح الرخصة الضرورية للقيام بتفتيش المنازل وحجز المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من وعاء ومراقبة ودفع الضريبة، وترك بذلك الادارة حرة في التوجه الى الجهة القضائية التي تقدر انها الايسر في الحصول على الرخصة المعنية، فلها ان تختار بين الجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها الإقليمي مقر اقامة المكلف، او مكان فرض الضريبة، او مكان تواجد المحلات المراد تفتيشها وغيرها من المعايير المرتبطة بالموضوع.

من جهة اخرى لم يورد المشعر الجزائري كيفية التعامل مع حالة وجود المحلات المراد تفتيشها في نطاق الاختصاص الإقليمي لعدة جهات قضائية، فهل يستوجب ذلك استصدار رخصة من كل الجهات القضائية التي يتواجد في اقليمها محل من المحلات المراد تفتيشها، ام تكفي الرخصة المستصدرة من جهة قضائية واحدة للقيام بالتفتيش في كل المحلات الواقعة في نطاق الاختصاص الإقليمي لجهات قضائية اخرى.

ان منهج المشعر الجزائري في عدم التحديد الدقيق للجهة القضائية المختصة إقليميا بمنح الرخصة اللازمة لتفتيش المنازل منهج ثابت ومستقر في عدة مواضع، فالتشريع الجزائري يشترط في جميع الحالات التي يتم فيها تفتيش المنازل الحصول على رخصة قضائية، غير انه في حالات عديدة أغفل التحديد الدقيق للجهة القضائية المختصة بمنح تلك الرخصة، فقانون الجمارك من أجل البحث عن البضائع التي تمت

⁽¹⁾ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيازتها غشا داخل النطاق الجمركي وكذا حيازة البضائع الحساسة للغش داخل الإقليم الجمركي، يمنح لمفتشي وقابض الجمارك حق القيام بتفتيش المنازل بعد الموافقة الكتابية من الهيئة القضائية المختصة⁽¹⁾.

كما يجيز قانون الضرائب غير المباشرة لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش القيام بزيارات داخل المنازل بعد الحصول على رخصة مكتوبة صادرة عن السلطة القضائية المختصة⁽²⁾، وعلى نفس المنوال سار قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ يمنح للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهل قانونا في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية إجراء معاينة في كل المحلات بعد الحصول على ترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا⁽³⁾.

ففي جميع هاته الحالات يشترط القانون الحصول على رخصة من الجهة القضائية المختصة دون تحديد مناط الاختصاص الإقليمي بمنح هذه الرخصة فيما إذا كانت المحكمة التي توجد بدائرة اختصاصها الإقليمي مكان فرض الضريبة، أو تلك التي يقع بها مقر المؤسسة أو مكان إقامة المكلف أو مكان تواجد المحلات موضوع التفتيش.

إذا كان الأمر غير مفصول فيه فيما يخص الجهة القضائية المختصة إقليميا بمنح الرخصة اللازمة لممارسة الادارة حق الزيارة والحجز، فإن الامر ليس كذلك فيما يخص المتابعات الجزائية من اجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية، حيث أن القانون الجبائي الجزائري كان يتولى بنفسه تحديد الاختصاص الإقليمي في المجال الجزائري خارج المعايير التي يحددها قانون الإجراءات الجزائية لذلك، قبل أن يتراجع عن ذلك بموجب التعديل الذي أدخله قانون المالية لسنة 2012.

فقد كان قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعطي الخيار للإدارة في تحديد الجهة القضائية الجزائية التي ترفع أمامها الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، إما أمام المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها⁽⁴⁾، غير أن قانون المالية لسنة 2012 قد الغى هذا الحكم⁽⁵⁾ وأصبح الاختصاص الاقليمي يحدد وفق احكام قانون الاجراءات الجزائية، وتفصيلا

¹ المادة 47، قانون رقم 07/79، مؤرخ في 1979/07/21، يتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، المذكور سابقا.

² المادة 499 من قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور سابقا.

³ المادة 34 و 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ أنظر المادة 305، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقا قبل تعديلها.

⁵ انظر المادة 14 من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا.

لذلك اوضحت المديرية العامة للضرائب أن الاختصاص الإقليمي للمحكمة التي تباشر أمامها الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية لم يعد يحدد بموجب التشريع الجبائي وإنما طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾.

ففيما يخص الأشخاص الطبيعية تكون المحكمة المختصة اقليمياً تلك التي تقع في دائرة اختصاصها محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر⁽²⁾، أما فيما يخص الأشخاص المعنوية فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمكان ارتكاب الجريمة أو مكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي وتختص الجهات القضائية المرفوعة أمامها دعوى الأشخاص الطبيعية بمتابعة الشخص المعنوي⁽³⁾.

2) معايير تحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المانحة للرخصة في التشريعات المقارنة:

لم تترك التشريعات التي لها نفس منهج المشرع الجبائي الجزائري حرية للإدارة في اختيار الجهة القضائية التي تستصدر منها الرخصة الضرورية لمباشرة حق الزيارة والحجز وإنما قيدتها بمعايير معينة، فالتشريع الفرنسي أورد معيار مكان تواجد الأماكن المراد تفتيشها لتحديد الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية المختصة بمنح الرخصة (أ)، أما المشرع التونسي فقد أحال في ذلك على أحكام قانون الإجراءات الجزائية (ب).

أ) مكان تواجد الأماكن المراد تفتيشها كمعيار للاختصاص الإقليمي في القانون الفرنسي:

أفرد المشرع الفرنسي ضمن المادة L.16-B حكم خاص بالاختصاص الإقليمي في مجال منح الرخصة اللازمة من أجل القيام بالزيارة والحجز بشكل لا يؤدي إلى أي غموض، سواء كانت الأماكن المراد تفتيشها تقع كلها في دائرة الاختصاص الإقليمي لنفس المحكمة، أو كانت متواجدة في دائرة اختصاص عدة محاكم.

¹⁾ Instruction, N° 01 MF/DGI/DCTX, mesures relatives au contentieux fiscale, du 29/01/2012, op.cit. P.22.

²⁾ المادة 329، من الأمر رقم 155/66، المؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، ج ر عدد 48، لسنة 1966.

³⁾ المادة 65 مكرر 01، مرجع نفسه.

فمناطق الاختصاص الإقليمي في التشريع الفرنسي هو مكان تواجد الأماكن المراد تفتيشها، فكل زيارة يجب أن تكون مرخصة بأمر صادر عن قاض الحريات بالمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الأماكن المراد زيارتها⁽¹⁾، وإذا كانت تلك الأماكن متواجدة في مجال اختصاص عدة محاكم، وأنه يجب القيام بزيارات متزامنة في كل منها، فإنه يكفي أن يصدر أمر واحد عن أحد القضاة الذي يكون مختص إقليمياً⁽²⁾.

أي ان الترخيص الصادر عن أحد القضاة التي يوجد في دائرة اختصاص محكمته أحد الأماكن المراد تفتيشها يكون صالحاً لتفتيش باقي الأماكن المتواجدة بدائرة اختصاص المحاكم الأخرى.

وهكذا فإن التنظيم الفرنسي لحق الزيارة والحجز قد قيد الإدارة بضرورة طلب الرخصة من جهة قضائية محددة بشكل واضح، واتباع في ذلك معيار مكان تواجد الأماكن المراد تفتيشها ليتسنى متابعة ومراقبة عملية التفتيش.

(ب) قانون الإجراءات الجزائية كمعيار لتحديد الاختصاص الإقليمي في القانون التونسي:

المشرع التونسي يجيز الزيارات والتفتيشات داخل المحلات المشكوك فيها لمعاينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها وفق أحكام مجلة الإجراءات الجزائية⁽³⁾، كما يخول لهؤلاء الأعوان عند توافر قرائن تتعلق بتعاطي نشاط خاضع للأداء وغير مصرح به أو بارتكاب أعمال تحيل جنائي (غش جنائي) القيام بزيارات وتفتيشات داخل المحلات المظنون فيها لمعاينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها وذلك وفقاً لأحكام مجلة الإجراءات الجزائية.

ويتحدد الاختصاص الإقليمي وفق أحكام مجلة الإجراءات الجزائية التونسية سواء فيما يخص اختصاص قاضي التحقيق أو اختصاص المحكمة أما بمكان ارتكاب الجريمة أو بالمكان الذي به مقر المتهم أو محل إقامته أو المكان الذي وجد فيه⁽⁴⁾.

¹⁾ Article L 16-B, code de procédure fiscale, op.cit.

²⁾ Ibid.

³⁾ انظر الفصل 08 من مجلة الحقوق والإجراءات الجنائية التونسية، المذكورة سابقاً.

⁴⁾ انظر الفصل 52 بالنسبة لاختصاص قاضي التحقيق، والفصل 129 بالنسبة لاختصاص المحكمة، من مجلة الإجراءات التونسية، الصادرة بموجب القانون عدد 23 لسنة 1968، مؤرخ في 24 جويلية 1968، يتعلق بإعادة تنظيم قانون المرافعات الجنائي، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 31 المؤرخ في 26 و 30 جويلية 1968.

الفرع الثاني: شكلية الرقابة القضائية على ممارسة حق الزيارة والحجز:

ان مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية تعطي الحق للإدارة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تطلب ترخيص من الجهة القضائية المختصة للقيام بإجراءات التفتيش في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص سواء من وعاء الضريبة أو مراقبتها أو دفعها.

فحق الزيارة والحجز يتم اطلاقه بمبادرة الادارة الجبائية عن طريق تقديم طلب الرخصة الى رئيس المحكمة المختصة او القاضي الذي يفوضه هذا الأخير لذلك، هذا الأخير الذي من المفروض أن يمارس رقابته على مدى تأسيس الإدارة لطلبها قبل اصدار الرخصة التي تسمح للإدارة بمباشرة هذا الحق، غير أن هذه الرقابة وانطلاقا من الكيفية التي نظم بها المشرع ممارسة هذا الحق تبدو شكلية (أولا)، وان تلك الشكلية وعدم الفعالية تمتد الى تنفيذ الرخصة واجراء المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود أعمال تدليسية (ثانيا).

أولا: شكلية الرقابة عند طلب الرخصة:

اول خطوة تشترطها احكام قانون الاجراءات الجبائية على الادارة قبل ممارسة حقها في الزيارة والحجز هو تقديم طلب للجهة القضائية المختصة من اجل الحصول على الترخيص بذلك، وان يكون هذا الطلب مؤسس ويحتوي على كل البيانات التي بحوزة الادارة والتي تبرر بها المعاينة، وان تعرف بالشخص المعني وعنوان الاماكن المراد معاينتها واسماء وصفات ورتب الاعوان المكلفين بالمعاينة، بالإضافة الى العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عنها⁽¹⁾، غير ان مجال الرقابة القضائية يبدو محدودا سواء على تقدير الادارة لقرائن الممارسات التدليسية (1)، او على طبيعة الوثائق المقدمة (2).

1) محدودية الرقابة على تقدير الإدارة لقرائن الممارسات التدليسية:

مما لا شك فيه انه في جميع الحالات التي يشترط فيها القانون التدخل المسبق للسلطة القضائية من اجل منح الترخيص بشيء معين يكون الهدف من ذلك حماية الحقوق والحريات الاساسية التي يخشى من انتهاكها لو بقي الامر خارج ساحة القضاء، وحتى وان كانت الحقوق والحريات لا هي عامة ولا هي

¹ انظر المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية.

مطلقة فانه لا يجب ان يترك امر تحديدها أو الانتقاص منها لأي جهة اخرى غير السلطة القضائية صاحبة الاختصاص في المحافظة على الحقوق والحريات الفردية والجماعية.

غير ان الرخصة القضائية المشروطة في مجال ممارسة الادارة الجبائية لحق الزيارة والحجز لا تلبى بشكل مقبول مثل هذه المقترضات لعدم امكانية بسط القاضي لرقابته على مدى تأسيس الادارة لطلبها وذلك بالنظر الى المجال غير المحدد للحالات التي يجوز فيها للإدارة ممارسة حق الزيارة والحجز (أ)، كما ان عدم اشتراط تسبب الامر المرخص بالزيارة من شأنه ان يعزز شكلية الرقابة القضائية (ب).

(أ) المجال الموسع لحق الزيارة والحجز:

يجد حق الزيارة والحجز طريقه للتطبيق عند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية تستغل الإدارة بتقديرها، تمس المجالات الثلاثة لعمل الإدارة الجبائية سواء كانت تهدف الى التملص من تحديد الوعاء أو من إجراءات المراقبة أو من تحصيل الضريبة دون تحديد لطبيعة تلك الممارسات، وهو ما يعطي للإدارة إمكانية اطلاق هذا الاجراء الاستثنائي لمجرد عدم اكتتاب المكلف للتصريحات اللازمة أو عدم دفع الضريبة وهو ما ذهبت اليه غرفة الجنح والمخالفات بالمحكمة العليا اين اعتبرت عدم دفع المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية ويعتبر بذلك غش جبائي يخضع لعقوبات جزائية طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

ان عدم التحديد الدقيق للأفعال التي تشكل ممارسات تدليسية على سبيل الحصر هو ما جعل المجلس الدستوري الفرنسي يقر بعدم مطابقة النص المماثل في القانون الفرنسي للدستور سنة 1983 كما رأينا، على الرغم من تأكيد الحكومة الفرنسية أثناء الأعمال التحضيرية أنه لإطلاق التفتيش الجبائي يجب توفر قرائن جدية جدا تهدف الى عمليات غش مهمة جدا ويتم تقريره لما تستنتج الإدارة وجود محاسبة موازية وأن الطريق الوحيد لحجزها هو الوصول الفجائي⁽²⁾، فالتفتيشات تهدف الى اثبات الغش الجبائي المعتبر

¹ أنظر قرار المحكمة العليا غرفة الجنح و المخالفات، رقم 430229، بتاريخ 2008/12/31، قضية النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد (ع . أ)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، سنة 2008 ، ص 397 الى 400، الذي جاء فيه " الثابت من ملف الدعوى أن المدعي عليه في الطعن قد تهرب من دفع ما عليه من ديون تمثل مستحقات جبائية لفائدة العارضة خلال سنوات 95، 96، 97 وذلك يشكل بمفهوم التشريع الجبائي غشا جبائيا يقع تحت طائلة المادة 303 من قانون الضرائب، إذ أن الإصرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية تشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية " .

²) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.336.

من أجل البحث عن المخالفات الجبائية بالمفهوم الجزائري للكلمة والتي تعجز الأساليب الرقابية الأخرى الممنوحة للإدارة عند اثباته.

فإذا كان قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ يلزم الإدارة بأن يكون الطلب المقدم للسلطة القضائية مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، فإننا نتساءل كيف يمكن للقاضي مراقبة مدى تأسيس طلب الإدارة في غياب أي تحديد للمجالات التي يمكن للإدارة اعمال هذا الحق فيها من جهة، وكيف يمكن له التأكد من أن الإدارة قد قدمت أمامه كل البيانات التي بحوزتها سواء كانت تلك التي ضد المكلف أو تلك التي في مصلحته من جهة ثانية، فالإدارة مزودة بحق تفتيش موسع والتي تمارسه بمبادرة منها وبأعوانها لأهداف جبائية⁽²⁾.

(ب) عدم اشتراط تسبب الأمر القاضي بالترخيص:

اشتراط تدخل السلطة القضائية يهدف الى مراقبة مدى تأسيس طلب الإدارة، وفي غياب تلك المراقبة فإن تدخل رئيس المحكمة المختصة لا يوفر للمكلف الضمانات الحقيقية في مواجهة تحكم الإدارة، وأن عدم تحديد دور القاضي والمهمة الملقاة على عاتقه بشكل واضح يمكن أن يؤدي في الحياة العملية والتطبيقية الى نتائج غير تلك التي يهدف اليها المشرع.

فأحكام القانون الجزائري منذ 2002 تاريخ صدور (تأسيس) قانون الإجراءات الجبائية لم تحدد بدقة الدور الذي تلعبه السلطة القضائية في هذا المجال، فهي تلزم فقط أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا⁽³⁾، على عكس الصياغة الأصلية للأحكام المماثلة في القانون الفرنسي التي أوجبت على القاضي أن يتحقق بطريقة جدية من كون طلب الترخيص المقدم له مؤسس جيدا⁽⁴⁾.

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا.

²) Alain Viala et Mario Amadio, l'extension des perquisitions d'exception en matière fiscale, l'article 94 de la loi de finances et la dégradation des garanties du contribuable, gazette du palais, 11 avril 1985, doctrine, P.202. « L'administration se voit dotée d'un droit élargi de perquisition qu'elle exerce à son initiative par ses propres agents à des fins fiscales »

³ المادة 35 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴) Article 94, loi N° 84/1208, du 29/12/1984, loi de finances pour 1985, op.cit.

هذا الاشتراط على القاضي يقتضي تحليل للوثائق وتقدير لحقيقتها وخطورة المخالفات المفترضة بالشكل الذي يجعل التسبب النمطي والعام غير مقبول، وهو ما جعل محكمة النقض الفرنسية تلغي أوامر الترخيص غير المسببة وتلك التي تقتصر على ذكر التصرفات التدليسية المفترضة دون تحديد لطبيعة المعلومات ولا لمصدرها وهو ما لا يسمح لمحكمة النقض ممارسة رقابتها على المراقبة الجدية لتأسيس الطلب المقدم من طرف الإدارة⁽¹⁾.

هذا الاجتهاد القضائي دفع المشرع الفرنسي في السنة الموالية (1989) الى ادخال تعديلات على الأحكام المنظمة لحق الزيارة والحجز⁽²⁾، بإضافة فقرة للمادة L.16 B تلزم القاضي بتسبب قراره عن طريق توضيح عناصر الوقع والقانون المستخلصة، والتي تسمح بافتراض وجود أعمال تدليسية يبحث عن أدلة اثباتها⁽³⁾، غير أن المشرع الجزائري لم يأخذ بهذه التطورات السابقة على ادراج حق الزيارة والحجز في المنظومة القانونية الجبائية الجزائرية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

فالقانون الجزائري لم يوضح الدور المنوط بالسلطة القضائية بدقة ولم يشترط أنه يتم مراقبة الطلب بطريقة جدية كما لم يشترط تسبب الأوامر المرخصة بالزيارة، ضف الى ذلك خصوصية وتقنية موضوع الضرائب غير المتحكم بها بالنظر للتكوين غير المتخصص للقضاة فان رقابة السلطة القضائية لا تعدو أن تكون رقابة شكلية معاكسة لروح القانون.

2) محدودية الرقابة على طبيعة الوثائق المقدمة:

ان الإدارة الجبائية باعتبارها أحد الأجهزة الإدارية للدولة مخولة بتطبيق القانون الجبائي في مختلف جوانبه وان عملها يجب أن يتم في اطار احترام القانون من جهة، وفي ظل احترام الواجب العام بالمصادقية

¹⁾ Cass, mixte, N° 87/19759 et 87/19760, du 15 décembre 1988, op.cit. « Attendu que l'ordonnance attaquée,... se borne à retenir que les informations fournies laissent présumer que la société ... se soustrait au paiement de l'impôt sur les bénéfiques et de la TVA, et qu'elle a omis sciemment de faire passer des écritures en comptabilité ;

Qu'en se déterminant par de tels motifs, qui ne permettent pas à la Cour de Cassation de contrôler s'il a été procédé de façon concrète à la vérification du bien-fondé de la demande, le président du tribunal n'a pas satisfait aux exigences du texte susvisé »

²⁾ Loi N° 89/935, du 29 décembre 1989, loi de finances pour 1990, JORF, du 30 décembre 1989, P.16337.

³⁾ Article 108, Loi N° 89/935, du 29 décembre 1989, op.cit.

(Devoir général de loyauté) غير أن الأحكام المنظمة لحق الزيارة يبدو أنها أعفت الإدارة من هذا الالتزام العام عن طريق السماح بانتقاء الوثائق المقدمة للجهة القضائية (أ) من جهة، كما لم تلزم القاضي بمراقبة المصدر الشرعي لتلك الوثائق (ب).

أ) السماح للإدارة بانتقاء الوثائق التي تدعم موقفها:

من البداية واعتبارا للواجب العام بالمصادقية نتساءل هل أن الإدارة الجبائية ملزمة بتقديم جميع الوثائق التي بحوزتها سواء تلك التي في صالحها أو تلك التي ضدها (à charge et à décharge) أم أنها فقط تقوم بتقديم الوثائق التي في مصلحتها وإخفاء تلك التي ضدها عن أعين السلطة القضائية؟

بالنظر الى الواجب العام بالمصادقية الملقى على عاتق الإدارة فان من المفروض ان تقدم الإدارة كل الوثائق التي بحوزتها سواء التي تدعم موقفها في الحصول على ترخيص بالتفتيش أو تلك التي تضعف هذا الموقف، غير أن القانون وبحرفية نصه قد أعفى الإدارة من تقديم النوع الثاني من الوثائق وهو ما يشكل تخليص للإدارة من واجبها، اذ بالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية فان حرفية النص تلزم الإدارة بتقديم المعلومات التي في صالحها دون الأخرى، اذ جاء فيه أن طلب الترخيص المقدم يجب أن يكون مؤسس " وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة"⁽¹⁾، وهكذا فان الإدارة ملزمة بتقديم الوثائق التي تستند اليها لتبرير المعاينة دون الوثائق الأخرى بنص القانون، فرقابة القاضي تنصب على جزء من الوثائق وليس كل الوثائق التي تسمح له بإبراز المركز الحقيقي للمكلف وهذا ما لا يسمح له ببسط رقابته الفعلية على عمل الإدارة.

نشير الى أن القانون الفرنسي يتضمن نفس العبارات الحرفية الموجودة في القانون الجزائري، فهو يلزم أن يكون الطلب المقدم يحتوي على كل المعلومات التي في حوزة الإدارة التي من طبيعتها تبرير الزيارة⁽²⁾، غير أن محكمة النقض الفرنسية عملت على سد هذه الثغرة في عدة مناسبات، اذ بموجب قرار لها ألزمت الإدارة الجبائية بالامتثال للواجب العام للمصادقية⁽³⁾، كما ألزمت في قرار آخر الإدارة بتقديم عناصر المعلومات التي في صالحها وكذلك تلك التي في غير صالحها، حيث جاء فيه ان الرسالة الموجهة

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

² Article L. 16 B, code de procédure fiscale, op.cit.

³ Cass, commer, 15 octobre 1996, Bull.civ, IV, n° 240, cité par Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.345.

للإدارة من طرف مستشار المكلف بعد تحرير محضر عرقلة المراقبة والفرض التلقائي للضريبة لم تقدم للقاضي تدعيما للطلب غير الوجاهي لرخصة الزيارة والحجز وينتج عنه ان الرخصة تم إصدارها بناء على طلب لا يستجيب للمقتضيات القانونية ولا يلبي متطلبات النص المعني⁽¹⁾.

ب) عدم اشتراط مراقبة المصدر الشرعي للوثائق:

الرقابة الفعلية والجدية لاستعمال الإدارة حقها في الزيارة والحجز من طرف السلطة القضائية تقتضي مراقبة المصدر الشرعي للوثائق المقدمة كعدم لطلب الترخيص بأن لا يكون قد تم الحصول عليها بطريقة غير قانونية أو تدليسية، فالقاضي لا يعتمد الا على الوثائق المقدمة من طرف الإدارة والتي تحصلت عليها بطريقة تبدو على الأقل أنها شرعية، اذ أن الأمر لا يتعلق بوسيلة اثبات بالمعنى الدقيق للكلمة كما هو الحال في المادة الجزائية، وانما على الأقل التأكد من أن الوثائق تبدو أنها محصلة بطريقة شرعية.

هذا ما أكدت عليه محكمة النقض الفرنسية في عدة مناسبات، اذ جاء في أحد قراراتها أن القاضي بالنظر الى نص المادة L.16 B لا يمكنه الرجوع الا للوثائق المقدمة من طرف الإدارة والمتحصل عليها بطريقة تبدو شرعية، وأن عدم الإشارة الى المصدر الظاهر للوثيقة وكذا طريقة الحصول الشرعي عليها غير المثبتة، في حين أن الأمر المرخص بالزيارة يؤكد أنه اعتمد على مجموعة الوثائق والشروحات المقدمة من طرف الإدارة فان القاضي بهذه الطريقة لا يسمح لمحكمة النقض ببسط رقابتها على قانونية الأمر المرخص بالزيارة⁽²⁾، وجاء في قرار آخر لها أن رئيس المحكمة من خلال التحقق من أن المعلومات التي قدمتها الإدارة الجبائية تم الحصول عليها بطريقة تبدو قانونية يكون قد قام بالرقابة الواجبة⁽¹⁾.

¹) Cass, commer, n° 93/19701, du 24 janvier 1995, RJF, 1995, n° 492 « Attendu qu'il n'est pas contesté par l'administration fiscale que la lettre du conseil de Mme Z... à cette administration postérieure au procès-verbal d'obstruction à contrôle et taxation d'office n'a pas été soumise au juge à l'appui de la demande non contradictoire d'autorisation de visite et saisie du domicile de la gérante de la société recherchée ; qu'il en résulte que l'autorisation a été délivrée sur une demande ne répondant pas aux prescriptions légales et ne satisfait pas aux exigences du texte susvisé »

²) Cass, commer, n° 92/14375, du 23 novembre 1993, « Attendu que le juge, en vertu de ce texte (l'article L. 16 B du LPF), ne peut se référer qu'aux documents produits par l'Administration demanderesse détenus par celle-ci de manière apparemment licite ;

Attendu qu'en ne mentionnant pas l'origine apparente de la pièce n° 7 dont ainsi la

وتتوفر الإدارة الجبائية على عدة وسائل قانونية من أجل الحصول على الوثائق والمعلومات لعل أهمها استعمال حقها في الاطلاع⁽²⁾، كما يمكن للإدارة الجبائية الحصول على الوثائق المتعلقة بالمكلف من الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية، إذ يلزم القانون السلطات القضائية أن تطلع الإدارة على كل البيانات التي يمكن أن تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي حتى وإن أفضى الحكم الى انتقاء وجه الدعوى⁽³⁾ دون أن يشكل ذلك اخلافا بسرية التحقيق، كما يمكن لها ان تحصل على الوثائق والمعلومات من التحقيقات والمعاینات التي تطلقها في مواجهة مكلفين آخرين، أو بموجب الالتزامات التصريحية الملقاة على عاتق هؤلاء، كما هو الحال بالنسبة للبيع بالجملة الذي يشترط فيه القانون ارسال كشف تفصيلي بالعملاء (G N° 03) (Etat détaille des clients) الذي يتضمن المعلومات الخاصة بكل زبون ومبلغ عمليات البيع المنجزة معه خلال السنة المدنية⁽⁴⁾.

ان تعدد المصادر والإجراءات التي يمكن أن تستقي منها الإدارة الجبائية المعلومات والوثائق يجعلها في منأى عن استعمال الطرق غير الشرعية للحصول على تلك الوثائق والمعلومات ولكن على الأقل فان الرقابة القضائية تمنع الإدارة من استعمال الرسائل المجهولة أو اعتمادها على محاضر غير قانونية وغيرها.

ويبدو أن رقابة المصدر الشرعي للوثائق المقدمة تدعيما لطلب الترخيص من طرف القاضي لا تعدو أن تكون شكلية من زاويتين، الأولى أن القاضي غير مطالب الا بالافتتاح المظهري للوثائق، أي الوثائق التي تبدو ذات مصدر شرعي في غياب أي أبحاث معمقة ودون وجود وجاهية بين الطرفين، أما الثانية فان

détention licite n'était pas établie et alors que l'ordonnance énonce qu'elle s'appuie sur l'ensemble des documents et explications fournies par les requérants, le juge ne permet pas à la Cour de Cassation d'exercer son contrôle de la régularité de l'ordonnance »

¹⁾ Cass, commer, n° 93/10737, du 05 juillet 1994, « Mais attendu que le président du Tribunal, en vérifiant que les éléments d'information fournis par l'administration fiscale requérante ont été obtenus et détenus par elle de manière apparemment licite, a ainsi procédé au contrôle qui lui incombait, ...»

⁽²⁾ حق الاطلاع منصوص عليه في المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽³⁾ المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁽⁴⁾ أنظر المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

اعتراض المكلف على المصدر الشرعي للوثائق المقدمة من طرف الإدارة يتطلب اقامته للدليل على عدم شرعية الحصول عليها، وعبء الاثبات هذا ليس من السهل إقامة الدليل عليه.

ثانيا: شكلية الضمانات عند تنفيذ الرخصة:

استعمال الادارة لحقها في الزيارة والحجز يمر بمرحلتين، الاولى تتمثل في استصدار الرخصة القضائية القبلية ولاحظنا شكلية ومحدودية الرقابة التي تمارسها السلطة القضائية في هذا المجال، والثانية تتمثل في تنفيذ الرخصة عن طريق القيام بالتفتيش وحجز للمستندات والوثائق والدعائم التي تبرر الاعمال التدليسية في كل المحلات بما فيها المحلات السكنية.

ان استقراء الضمانات التي توفرها احكام قانون الاجراءات الجبائية فيما يخص تنفيذ عملية التفتيش والحجز يمكننا من الوقوف على نفس الشكلية التي ميزت ضمانات مرحلة استصدار الرخصة، على الاقل بالنظر اليها من زاويتين، الاولى تتمثل في امكانية تسيير الادارة لعملية التفتيش بمفردها دون حضور المعني او القاضي الذي رخص بالعملية (1)، الثانية تتمثل في غياب أي طريق للطعن امام المكلف في أي تجاوز محتمل اثناء تنفيذ الرخصة (2).

1) تسيير الادارة لعملية التفتيش بمفردها:

التسيير المنفرد لعملية تفتيش المحلات الخاصة من طرف الادارة يتجلى من جهة اولى في الامكانية التي تمنحها احكام القانون المنظم للعملية بان يتم التفتيش والحجز حتى في غياب المعني (أ) وذلك ما لا يسمح بتسجيل اي اعتراض على العمليات التي قام بها اعوان الادارة، كما يتجلى من جهة ثانية في غياب القاضي عن الاماكن محل التفتيش (ب) وهو ما يمنع من مراقبة عملية التفتيش او تعليقها او توقيفها متى تجاوزت الابحاث السبب الذي من اجله تم الترخيص.

أ) عمليات التفتيش تتم حتى في غياب المعني:

ان الأحكام المنظمة لحق الزيارة والحجز في المجال الجبائي لا تشترط الحضور الشخصي للمعني، فالأمر الذي يرخص بإجراء التفتيش يبلغ في عين المكان وعند بداية عمليات التفتيش اما الى الشخص المعني، واما الى ممثله، واما الى أي شاغل للأماكن بغض النظر عن العلاقة التي تربطه مع الشخص الذي أطلقت العملية في مواجهته، كما يمكن أن تتم عمليات التفتيش حتى في غياب كل هؤلاء، وفي هذه الحالة يكون أمام ضابط الشرطة القضائية احتمالين، اما طلب شاهدين اثنين من خارج تعداد الأشخاص

التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية، وعند استحالة ذلك يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي⁽¹⁾.

ان القراءة المتأنية لنص المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية تؤدي الى استنتاج التناقض الذي تتضمنه أحكامها، فالفقرة الأخيرة منها تشير الى انه " لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، ولا بعد الساعة الثامنة مساءا ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن " وهذا يؤدي الى استنتاج مفاده أن المعاينة لا تتم الا بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، وهذا ما يدفعنا الى التساؤل عن دور الشاهدين أو المحضر القضائي.

فمن جهة هؤلاء (الشاهدين او المحضر القضائي) لا تكون لهم الصفة في تلقي تبليغ الأمر الذي رخص بإجراء المعاينة بصريح عبارات نص المادة المذكورة التي تقتضي بأنه " في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد اجراء المعاينة برسالة موسى عليها مع اشعار بالاستلام " فالأمر المرخص بالمعاينة يبلغ اما للشخص المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن في عين المكان وعند اجراء المعاينة، وفي حالة غياب هؤلاء يبلغ الأمر الى الشخص المعني بعد اجراء المعاينة برسالة موسى عليها مع اشعار بالاستلام، ومن جهة أخرى فان المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، اذا فما هو دور الشاهدين أو المحضر القضائي في هكذا أوضاع؟

بالاستئناس بالقانون الفرنسي باعتباره المصدر الذي يستقي منه المشرع الجزائري أحكامه، فان الغموض والالتباس الذي وقع فيه المشرع الجزائري يعود الى سوء ترتيب فقرات المادة المعنية، فلإزالة الغموض المذكور يجب تدخل المشرع حتى يكون ترتيب الفقرات على نحو تصبح الفقرة ما قبل الأخيرة هي الفقرة الأخيرة حتى يتضح سبب الاستعانة بالشاهدين أو المحضر القضائي فيصبح النص على النحو التالي: " لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساءا، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، وفي غياب أي شخص عن الأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر

⁽¹⁾ المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

قضائي"، وبهذا الشكل فإن دور الشاهدين أو المحضر القضائي هو حضور أعمال المعاينة التي تتم في غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن وهذا ما ذهب اليه المشرع الفرنسي⁽¹⁾.

وهكذا فان الإدارة بالنظر الى أحكام قانون الإجراءات الجبائية يمكنها اجراء المعاينة والحجز بدون رضى الشخص المعني بل وحتى في غيابه، على عكس القانون الجزائري الذي يوفر حماية أكبر للشخص محل التفتيش أثناء التحقيقات الابتدائية في الجرائم، فقانون الإجراءات الجزائية - بالإضافة الى الإجراءات الأخرى - يمنع تفتيش المساكن ومعاينتها وضبط الأشياء المثبتة للتهمة الا برضاء صريح من الشخص الذي تتخذ في مواجهته هذه الإجراءات، كما يشترط أن يكون هذا الرضاء بتصريح مكتوب بخط يد صاحب الشأن، وان كان لا يعرف الكتابة فبإمكانه الاستعانة بشخص يختاره بنفسه ويذكر ذلك في المحضر مع الإشارة صراحة الى رضاه⁽²⁾.

حتى في حالة الجرائم المتلبس بها فان التفتيش يتم بحضور المعني وان تعذر عليه الحضور وقت اجراء التفتيش فان ضابط الشرطة القضائية ملزم بأن يكلفه بتعيين ممثل له، الا اذا امتنع عن ذلك أو كان هاربا يجوز عندئذ لضابط الشرطة القضائية استدعاء شاهدين من غير الموظفين الخاضعين لسلطته لحضور عملية التفتيش⁽³⁾، كما أن حضور الشخص المعني لا يمكن الاستعاضة عنه بشخص آخر من عائلته حسب ما ذهبت اليه محكمة النقض الفرنسية باعتبارها ان التفتيش لا يمكن اجراؤه الا في حضور المعني حتى وان كان قد تم بحضور الزوجة بصفتها شاغلة للأماكن⁽⁴⁾.

اما في القانون الجبائي وحتى في حالة حضور المعني عند بداية إجراءات التفتيش فان القانون الجزائري لا يمنحه إمكانية الاستعانة بمدافع أو بمستشار من اختياره، على عكس المشرع الفرنسي وتحت تأثير اجتهاد المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان قد أوجب أن تتضمن الرخصة الإشارة الى إمكانية المكلف

¹⁾ Article L. 16 B code de procédure fiscale, op.cit.

²⁾ المادة 64 من الأمر رقم 155/66، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المذكور سابقا، وهي توافق المادة 76 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي.

³⁾ المادة 45، من الأمر رقم 155/66، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المذكور سابقا.

⁴⁾ Cass, crim, 05 mars 1998, Moreau, Dalloz 1998, IR, 123, cité par Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.368.

استدعاء مستشار من اختياره، حتى وان كان ممارسة هذه الامكانية من طرف المكلف لا تؤدي الى تعليق عمليات التفتيش والحجز⁽¹⁾.

ب) غياب القاضي عن مكان التفتيش يضعف فعالية الرقابة:

لا أحد ينفي أهمية حق الزيارة والحجز ولا ضرورة اللجوء اليه لما تبرر ذلك ظروف الحال، كما أن انتهاك حرمة المسكن الناتج عن استعمال هذا الحق لا يمكن قبوله الا اذا كان مؤطر بضمانات شاملة وكافية لحماية الحقوق الأساسية لشاغل الأماكن ولاسيما حقوق الدفاع وحق احترام حياته الخاصة⁽²⁾.

ان ضمان تلك الحقوق والحريات لا يتأتى الا اذا تم تنفيذ عمليات التفتيش والحجز تحت الرقابة الفعلية للسلطة القضائية، تلك السلطة المخولة وحدها لحماية الحقوق والحريات في مختلف صورها حسب ما نصت عليه أحكام قانون الإجراءات الجبائية بأن تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة ورقابة القاضي⁽³⁾.

غير أن المشرع الجزائري قد أغفل تحديد مظاهر وإجراءات تلك الرقابة سواء من حيث عدم إمكانية إخطار القاضي من طرف الأشخاص المعنيين أثناء اجراء المعاينة من أجل تعليق أو توقيف عمليات التفتيش، او امكانية انتقال القاضي من تلقاء نفسه الى المحلات محل التفتيش من أجل التأكد من شرعية الإجراءات المتخذة تأسيسا على الرخصة الممنوحة من طرفه كما هو الحال في المجال الجزائي من جهة، كما أن دور ضابط الشرطة القضائية لا يمكنه أن يعوض دور القاضي في ذلك من جهة أخرى.

إذا كانت مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية تستوجب أن تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، فإن سبيل أعماله السلطة أو هاته الرقابة تبقى غير ذات فاعلية على الأقل من ناحيتين:

الناحية الأولى: أن القانون الجزائري لا يمنح للقاضي إمكانية تعيين ضابط الشرطة القضائية لحضور عمليات التفتيش واخباره بمجريات تلك العمليات لكي تكون المعاينة والحجز تحت سلطة القاضي ورقابته، بل منح هذه الامكانية الى وكيل الجمهورية وهو الذي يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في

¹⁾ Article 164-1, loi n° 2008/776, du 04 aout 2008, de modernisation de l'économie, op.cit.

²⁾ Laurence - Marie Gérard, concernant les garanties encadrant le déroulement des visites et saisies domiciliaire: en marche vers un rayon 02? Op.cit. P.22.

³⁾ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذه العملية، فكيف تتم المعاينة والحجز تحت سلطة القاضي ورقابته بينما أداة تلك السلطة والرقابة وهي تعيين ضابط شرطة قضائية يتم من طرف وكيل الجمهورية وليس القاضي، وهذا ما يستنتج من الفقرتين الأخيرتين لنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية اذ تنص الاولى على أنه " تتم معاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته "، وتنص الثانية على أنه " لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية "، فالقانون يوجب أن تتم المعاينة والحجز تحت سلطة ورقابة القاضي، ثم يتولى توضيح سبيل ذلك عن طريق منح وكيل الجمهورية صلاحية تعيين ضابط الشرطة القضائية وإعطاء التعليمات للأعوان المشاركين في العملية.

في اعتقادنا أن هذا الأسلوب في توضيح كيف يمكن للقاضي بسط رقابته على مجريات العملية غير موفق، وكان الأجدر أن يسلك المشرع الجزائري مسلك المشرع الفرنسي في ذلك حين جعل الزيارة والحجز تتم تحت رقابة القاضي وسلطته ولهذا الغرض منح له إعطاء التوجيهات اللازمة الى كل الأعوان المشاركين في العملية، كما منح له سلطة تعيين ضابط الشرطة القضائية للمشاركة في العمليات واعلامه بمجرياتها⁽¹⁾.

الناحية الثانية: أن القانون الجزائري لا يمنح للقاضي الذي رخص بالمعاينة إمكانية الانتقال الى المحلات المعنية أثناء القيام بالتفتيش وإمكانية تعليق أو وقف عمليات التفتيش في أي وقت متى قدر أن عملية التفتيش لا تتم وفق المقترضات القانونية او لغير الاسباب التي قدمت له كما هو الحال في القانون الجبائي الفرنسي أو في المجال الجزائري في التشريع الجزائري.

• **في القانون الفرنسي:** من أجل إرساء رقابة فعلية للسلطة القضائية على مجريات عملية التفتيش والحجز باعتبارها تشكل مساسا بحرمة المسكن، يعطي القانون الفرنسي للقاضي الذي رخص بالزيارة والحجز ومنذ الوهلة الأولى التي أدرج فيها هذا الحق في المنظومة القانونية الفرنسية بموجب المادة 94 من قانون المالية لسنة 1985⁽²⁾، إمكانية متى رأى ذلك ضروريا الانتقال الى الأماكن أثناء اجراء التدخل وله في أي وقت إمكانية وقف أو تعليق الزيارة⁽³⁾.

¹⁾ Article L. 16 B, code de procédure fiscale, op.cit.

²⁾ Loi 84/1208, du 29/12/1984, loi de finances pour 1985, op.cit.

³⁾ Article L.16 B, code de procédure fiscale, op.cit.

• **في القانون الجزائري:** في موضوع مماثل فإن قانون الإجراءات الجزائية يشترط من أجل تفتيش مساكن الأشخاص الذين يظهر أنهم ساهموا في جناية أو جنحة متلبس بها أو أنهم يحوزون أشياء أو أوراق لها علاقة بالأفعال المرتكبة، الحصول على إذن مكتوب صادر عن وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق، يتضمن بيان وصف الجرم موضوع البحث عن الدليل، وعنوان الأماكن التي ستتم زيارتها وتفتيشها وإجراء الحجز فيها، كما يشترط أن تنجز عمليات التفتيش تحت الإشراف المباشر للقاضي الذي أذن بها والذي يمكنه عند الاقتضاء أن ينتقل إلى عين المكان للسهر على احترام أحكام القانون⁽¹⁾.

هكذا فإن القانون الجزائري أوجب أن تكون المعاينة والحجز تحت سلطة ورقابة القاضي من جهة، ولم يمنحه السبل الكفيلة ببسط تلك الرقابة وإعمال تلك السلطة من جهة أخرى، فليس له أن يقدم التوجيهات اللازمة للأعوان المشاركين في العملية كما ليس له أن يعين ضابط الشرطة القضائية الذي يخبره بمجريات العملية، كما ليس له أخيراً أن ينتقل إلى أماكن المعاينة من أجل وقف أو تعليق عمليات البحث والتفتيش متى رأى ذلك ضرورياً، ما يجعلنا نقف على عدم فعالية رقابة القاضي على تنفيذ الرخصة الممنوحة للإدارة، فمنذ إصداره للرخصة لا يبقى للقاضي الا انتظار النسخة الأصلية للمحضر الذي تسرد فيه مجريات العمليات والمعاينات المسجلة⁽²⁾.

2) غياب أي طريق للطعن أمام المكلف المعني:

إضافة إلى اطلاق يد الإدارة في تقدير القرائن التدلّسية من جهة وشكلية رقابة الجهات القضائية كما رأينا من جهة ثانية، فإن المكلف وفق أحكام قانون الإجراءات الجبائية محروم من تقديم أي شكل من أشكال الطعون، وهذا ما يجعل ممارسة حق الزيارة والحجز وفق القانون الجزائري لا يضمن احترام الحق في محاكمة عادلة واحترام الحق في الدفاع، خاصة إذا أخذنا في الاعتبار أن إجراءات استصدار الرخصة من طرف الإدارة تتم دون علم المكلف المعني وبعيدا عن كل شكل من أشكال الواجهة، فحق الزيارة والحجز وإن كان أساسيا فإنه يتميز بعدم الواجهة، تلك الواجهة التي تقتضي حرية كل طرف في تقديم كل ما هو ضروري لإنجاح طلبه أو دفاعه، كما يفرض أن يعلم الطرف الثاني بكل خطوة وكل تقديم لوثيقة أو اثبات من طرف الخصم وأن تتم مناقشتها بحرية أثناء الجلسة، فإذا كان غياب الواجهة في مرحلة استصدار الرخصة له ما يبرره من أجل المحافظة على طابع السرعة والمباغثة فإنه بعد تبليغ تلك

⁽¹⁾ المادة 44 من الأمر رقم 155/66، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المذكور سابقا.

⁽²⁾ أنظر المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

الرخصة يجب تمكين المكلف المعني من الطعن لاستعادة مبدأ الوجاهية لمكانته ولضمان الحق في الدفاع.

فتمكين المكلف من طريق للطعن يسمح له من الوصول الى ملف القضية وإثارة الأوجه المتعلقة بالوقائع وبالقانون، كما يسمح له تقديم أي وثيقة تدعيما لطلبه أو ابطالا للأمر المرخص بالزيارة، كما يسمح له مناقشة القرائن التدلّيسية التي على أساسها تم استصدار الرخصة⁽¹⁾، اما في القانون الجزائري فإن المكلف المعني محروم من تقديم الطعن سواء ضد الأمر الذي رخص بالزيارة والحجز الصادر عن رئيس المحكمة المختصة (Contentieux de l'autorisation) (أ)، أو ضد عمليات تنفيذ ذلك الأمر (Contentieux de l'exécution) (ب).

أ) غياب أي طريق للطعن ضد الأمر المرخص بالزيارة والحجز:

الأمر القضائي المرخص بالزيارة والحجز يسمح بالدخول والتفتيش والحجز داخل مسكن المكلف ويصدر في غيابه ولا يأخذ علما بما يجري الا عند بداية التفتيش في احسن الاحوال، ولا توجد امام المكلف وفق احكام القانون الجزائري أي طريقة من اجل اسماع وجهة نظره او الاعتراض على التفتيش والحجز.

فغياب الطعن ضد الأمر المرخص بالزيارة يحرم المكلف من إثارة الأوجه المتعلقة بقانونية الرخصة على الأقل من الناحية الشكلية كإعدام أو عدم كفاية التسيبب أو غياب البيانات الإلزامية الواجب ذكرها⁽²⁾ كتعريف الشخص المعني بالزيارة وعنوان الأماكن المراد زيارتها وأسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم والجهة القضائية التي أصدرت الرخصة لتحديد مدى اختصاصها الإقليمي والنوعي وغيرها من البيانات الأخرى، وبالنتيجة فإن عدم إمكانية الطعن في الأمر المرخص بالزيارة يحرم المكلف من الحصول على رقابة قضائية فعالة لقانونية الأمر المرخص بالزيارة.

إن المشرع الجزائري عمل على تقليد معظم الأحكام الواردة في القانون الفرنسي المتعلقة بحق الزيارة والحجز⁽³⁾ إلا أنه لم يدرج الامكانية المفتوحة أمام المكلف في القانون الفرنسي للطعن عن طريق النقض

¹) Agnès Angotti et Marina Rodrigues, visite domiciliaires: bilan de la jurisprudence du premier président de la cour d'appel de Paris, op.cit. P.09 et 10.

² المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ القانون الجزائري أورد تلك الأحكام سنة 2002 بموجب قانون المالية لسنة 2002 المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية المذكور سابقا، أما القانون الفرنسي فقد أوردها سنة 1985 بموجب أحكام قانون المالية لسنة 1985 المذكور سابقا.

في الأمر المرخص بالزيارة، حتى وان كان هذا الطعن غير موقف⁽¹⁾، فالمشروع الفرنسي في بادئ الأمر قد أقر بإمكانية الطعن بالنقض ضد الأمر الذي رخص بالزيارة، هذا التوجه منتقد من طرف المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان كما رأينا سابقا، كون محكمة النقض هي محكمة قانون لا تسمح بمراقبة عناصر الواقع التي تم على أساسها اصدار الرخصة، فرقابة محكمة النقض لا تنصب على صحة الوقائع المعتمدة من طرف السلطة القضائية، وأن قرائن الأعمال التدليسية من مسائل الواقع التي تدخل ضمن مجال السلطة التقديرية لرئيس المحكمة التي ليس لمحكمة النقض اي رقابة عليها⁽²⁾، واستجابة من المشروع الفرنسي لتلك الانتقادات تم فتح مجال طعن أمام المكلف من درجتين، طعن بالاستئناف و طعن بالنقض.

فالأمر المرخص بالزيارة يمكن أن يكون موضوع طعن بالاستئناف أمام الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف خلال خمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ استلام أو تبليغ الأمر وأن هذا الاستئناف غير موقف⁽³⁾، كما أن الأمر الصادر على الرئيس الأول لمحكمة الاستئناف يمكن أن يكون محل للطعن بالنقض وفق قواعد قانون الإجراءات المدنية ذلك خلال خمسة عشر (15) يوما كما اشترط أن تكون طرق الطعن وأجالها موضحة في الرخصة⁽⁴⁾.

(ب) غياب أي طريق للطعن ضد إجراءات تنفيذ الرخصة:

بالإضافة الى غياب أي طريق للطعن ضد الأمر المرخص بالزيارة في حد ذاته، فان القانون الجزائري لا يمنح أيضا أي طريق للطعن ضد اجراءات التنفيذ التي تمت بناء على ذلك الأمر، فغياب الرقابة القضائية على قانونية إجراءات التنفيذ تجعل من التنظيم الجزائري لحق الزيارة والحجز لا يضمن رقابة قضائية فعلية لممارسة هذا الحق من طرف الادارة.

فاذا كانت القواعد العامة (قانون الاجراءات المدنية والادارية) لا تسمح بذلك كون الطعن بالاستئناف يكون ممكنا فقط ضد الاحكام الفاصلة في موضوع النزاع او في دفع شكلي او في دفع بعدم القبول او أي دفع عارض اخر ينهي الخصومة مالم ينص القانون على خلاف ذلك⁽⁵⁾، فان المشروع الجزائري لم يورد

¹) Article 94, loi n° 84/1208, loi de finances pour 1985, op.cit.

²) Alain Abitan et Manon Sieraczek, op.cit. P.373.

³) Article 164, loi n° 2008/776, du 04 aout 2008, de modernisation de l'économie, op.cit.

⁴) ibid.

⁵) المادة 333، قانون الاجراءات المدنية والادارية المذكور سابقا.

ضمن المنظومة القانونية الجبائية أي نص خاص يسمح بالطعن ضد اجراءات تنفيذ الرخصة وما ينتج عنها من محضر سير العمليات ومحضر الجرد كما هو معمول به في القانون الفرنسي.

فقانون الاجراءات الجبائية الفرنسي يلزم الادارة بتبليغ محضر سير العمليات ومحضر الجرد الى المكلف المعني توضح فيهما اجال وطرق الطعن الممكنة، حيث ينص القانون المذكور على امكانية الطعن بالاستئناف - حتى وان كان ليس له اثر موقف - ضد سير عمليات الزيارة والحجز امام الرئيس الاول لمجلس الاستئناف الذي ينتمي الى مجال اختصاصه القاضي الذي رخص بالزيارة في اجل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ استلام اما محضر سير العمليات او محضر الجرد، ويكون الامر الصادر عن الرئيس الاول لمجلس الاستئناف قابل للطعن بالنقض طبقاً للأوضاع المقررة بقانون الاجراءات المدنية في اجل خمسة عشر (15) يوماً⁽¹⁾.

المبحث الثاني: السلطات الاستثنائية للإدارة الجبائية الخاصة بالقانون الجبائي:

تتمتع الادارة الجبائية بالإضافة الى السلطات الاستثنائية العامة المتمثلة في حق تفتيش المحلات السكنية وحجز الدلائل المادية والوثائق والمستندات المثبتة للغش الجبائي بسلطات استثنائية خاصة بالقانون الجبائي الذي ينظم العلاقة بين المكلف والادارة، هاته السلطات التي لا تجد اساسا لها الا في القانون الجبائي بحكم طبيعة تلك العلاقة، لعل اهم تلك السلطات الاستثنائية هو حق الادارة في الاطلاع (Droit de Communication) وحقها في اعادة التقييم (Droit de Redressement).

فحق الاطلاع يخول للإدارة الجبائية الاطلاع على المستندات والوثائق التي هي في حوزة المكلف او لدى الغير الذي تعامل معه او اخذ صور عنها او ارسالها في بعض الحالات من اجل تأسيس الضريبة ومراقبتها وما يشكله ذلك من خروج عن مبدأ السر المهني الذي يطبع العلاقات والتعاملات التي تتم بين المتعاملين الاقتصاديين، فالقانون الجبائي يمنع وبشكل مطلق تقريبا ادارات الدولة او الولايات او البلديات او المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكل المؤسسات والهيئات اي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الادارية ان تحتج بالسر المهني امام اعوان الادارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على الوثائق التي بحوزتها⁽²⁾.

¹) Article L.16 B, code de procédure fiscale, op.cit.

² المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية.

اما حق الادارة في اعادة التقييم فمرده، انه حتى وان كان النظام الجبائي الجزائي تصريحي وتكون فيه الضريبة الواجبة الدفع محسوبة على اساس المعلومات الواردة في التصريحات التي يقدمها المكلف، وان تلك التصريحات تحوز على قرينة الصحة المفترضة، غير انها قرينة بسيطة يمكن للإدارة اثبات عكسها بموجب مختلف السلطات التي تتمتع بها، ومتى تم اثبات عدم صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، او عدم قيامه بالواجبات الملقاة على عاتقه بموجب التشريع الجبائي فان الادارة تقوم بإعادة تصحيح الاسس الخاضعة للضريبة وقرار الضريبة التي تتوافق مع تلك الاسس الجديدة.

لتوضيح ما سبق نقوم اولاً بالتطرق الى حق الادارة في الاطلاع باعتباره خروج عن مبدأ السرية المهنية التي تسود علاقة المتعاملين الاقتصاديين فيما بينهم (مطلب اول)، ثم نتناول ثانياً حق الادارة في اعادة التقييم باعتباره انتهاك لقرينة الصحة المفترضة في التصريحات المكتتبة من طرف المكلف (مطلب ثان).

المطلب الاول: حق الادارة في الاطلاع خروج عن مبدأ السرية المهنية:

نظراً لخصوصية الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة الغش الضريبي بصفة خاصة من حيث طبيعتها وأساليب ارتكابها باعتبارها تنشأ عن العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، تلك العلاقة التي تقوم اساساً على التصريحات التي يقدمها المكلف، يبين فيها مداخله ورقم اعماله والأعباء القابلة للخصم التي تحملها من اجل تحقيق هذه المداخل، والتي يكون على اساسها تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه، هاته التصريحات التي تفترض فيها قرينة الصحة، غير انها قرينة بسيطة يمكن اثبات عكسها من طرف الادارة الجبائية.

حتى لا تبقى مصادر تمويل الخزينة العمومية تحت رحمة ارادة الافراد بالتصريح بالمبالغ الحقيقية لأرباحهم من عدمه، وإعمالاً لمبدأ المساواة امام الضريبة والزامية مشاركة كل فرد في تمويل الاعباء العمومية حسب مقدرته التكليفية، زود المشرع الجبائي الادارة بمجموعة من السلطات والصلاحيات الاستثنائية التي تمكنها من التأكد من صحة تصريحات المكلفين وكشف مكامن الغش فيها واثبات عدم صحتها، فقصده مكافحة الغش الجبائي ومراقبة التصريحات لتأسيس وعاء الضريبة، زود المشرع الادارة الجبائية بحق الاطلاع المنصوص عليه في المواد من 45 الى 64 من قانون الاجراءات الجبائية، الذي يسمح لها بتصفح الوثائق والمعلومات الموجودة لدى المكلف او لدى الغير الذي يتعامل مع المكلف، سواء بالاطلاع عليها في عين المكان وعند الاقتضاء اخذ صور عنها، او عن طريق ارسالها الى مصالح الادارة الجبائية

في الحالات التي يوجب القانون ذلك، وما يشكله ذلك من خروج عن مبدأ السرية في المعاملات التجارية او مبدأ السر المهني، مع بعض الاستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق.

فلا يمكن لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة والمؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وفروعها، مهما كان نوعها ان تحتج بالسر المهني امام اعوان الادارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي في حوزتها، كما اوجب المشرع على هيئات الضمان الاجتماعي، او الجهات القضائية متى تبين لها ان هناك افعال يمكن تكيفها بأنها افعال تشكل غش جبائي ان تشعر الادارة الجبائية دون طلب من هـذـه الاخيرـة. كما رتب القانون المسؤولية الشخصية لمسؤولي المؤسسات والهيئات السالفة الذكر عند رفضهم منح حق الاطلاع على الوثائق والدفاتر والمستندات التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع المعمول به.

باستقراء الاحكام القانونية التي تنظم حق الاطلاع في قانون الاجراءات الجبائية يمكن أن نبين مفهوم حق الاطلاع وحدود السرية المقيدة له (فرع اول) وتبيان الهيئات والمؤسسات التي يمارس قبلها حق الاطلاع والإشارة الى الاستثناءات التي قيد بها المشرع هذا الحق (فرع ثان).

الفرع الأول: مفهوم حق الاطلاع وحدود السرية المقيدة له:

يعتبر حق الاطلاع الممنوح للإدارة الجبائية احدى السلطات التي تتمتع بها الادارة من بين العديد من السلطات التي يزخر بها القانون الجبائي، والتي تهدف جميعها الى منح الادارة الوسائل الكفيلة لمكافحة الجرائم الضريبية ذات الطابع التقني ولهذا يستوجب في المقام الاول الاحاطة بمفهوم هذا الحق (اولا)، كما ان وجود حق مطلق يمارس بدون قيود يؤدي الى تعسف في استعماله من جهة وإهدار الحقوق الشخصية للأشخاص الذين يمارس قبلهم هذا الحق من جهة اخرى، فحق الاطلاع وكغيره من الحقوق يمارس ضمن القيود التي تحمي الحياة الخاصة للأفراد، والتي تشكل السرية احد مكوناتها ولهذا يكون من الضروري التطرق لحدود السرية المقيدة لهذا الحق (ثانيا).

أولاً: مفهوم حق الاطلاع:

لا يمكن ان نتصور رقابة جبائية دون البحث وجمع المعلومات سواء من المكلف نفسه، وذلك بموجب التصريحات العامة او الخاصة التي يكتبها المكلف⁽¹⁾، او عن طريق استعمال الادارة لحقها في طلب التبريرات والتوضيحات من المكلف⁽²⁾ وهو نفسه الحق المخول للإدارة الجبائية الفرنسية بموجب قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي⁽³⁾، او من الغير الذي تعامل مع المكلف بموجب حق الاطلاع⁽⁴⁾، هذا الحق الذي تمارسه الادارة الجبائية في الاطار المحدد قانونا، والذي لا يجب أن يختلط مع أي حق آخر ممنوح لها، ولهذا نتناول اولاً تعريف هذا الحق (1) ثم تميزه عن السلطات الاخرى المشابه له في جوانب عديدة (2) وكذا كيفيات ممارسته (3) والشكليات المقررة لذلك (4).

(1) تعريف حق الاطلاع:

هو الحق المعترف به للإدارة بالاطلاع او عند الاقتضاء اخذ نسخ على الوثائق الممسوكة من طرف المكلف او الغير سواء كانوا مؤسسات أو ادارات أو هيئات، والحصول على المعلومات التي تستغل في مراقبة كل الضرائب والرسوم، هذا الحق يمكن استعماله في اطار التعاون الجبائي الدولي في حدود وطبقا للإجراءات المحددة في الاتفاقيات الجبائية⁽⁵⁾.

¹ استجابة للمبدأ التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي الجزائري تشترط النصوص الجبائية على المكلف القيام باكتتاب مجموعة من التصريحات وفق رزنامة زمنية محددة، مثل التصريح بالوجود يكتب في اجل اقصاه ثلاثون يوماً من بداية النشاط على وثيقة (G08)، التصريح الشهري يكتب في العشرين يوم الاولى من الشهر من طرف المؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي على وثيقة (G50 لون ازرق) ومن طرف الادارات العمومية على وثيقة (G50A لون بني)، التصريح السنوي بالمداخل يكتب الى غاية 30 افريل من كل سنة على وثيقة (G01)، التصريح بالمداخل الفلاحية يكتب الى غاية 30 افريل على وثيقة (G15)، تصريح الارباح المهنية نظام ربح حقيقي يكتب الى غاية 30 افريل على وثيقة (G11)، التصريح برقم الاعمال التقديري في نظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU) يكتب قبل 30 جوان من كل سنة على وثيقة (G12) اما التصريح برقم الاعمال النهائي فيكتب الى غاية 20 جانفي من السنة ن +1 على وثيقة (G12 Bis)، التصريح بالضريبة على ارباح الشركات (IBS) يكتب الى غاية 30 افريل على وثيقة (G04)، التصريح التفصيلي بالعملاء يكتب الى غاية 30 افريل على وثيقة (G03)، التصريح بالموردين يكتب الى غاية 30 افريل... الخ.

² المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 16 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

⁴ انظر المواد من 45 الى 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁵) Thierry Lambert, Procédures fiscales, op.cit. 2013, p.46.

حددت احكام قانون الاجراءات الجبائية في المواد من 46 الى 59 مختلف الهيئات الخاضعة لحق الاطلاع والوثائق موضوع هذا حق، هاته الاحكام ذات طابع حصري فلا يمكن استعمال هذا الحق في مواجهة اشخاص أو وثائق لم ينص عليها القانون، بالنتيجة فان الأشخاص غير الخاضعين لحق الاطلاع والذين يتلقون طلب معلومات تهم الغير لا يمكن معاقبتهم عند رفض الاستجابة لهذا الطلب، هذا ما أكده مجلس الدولة حال فصله في قضية تتمحور وقائعها في كون مكلف محل تحقيق تلقى في حساب بنكي مفتوح باسمه مبالغ لـ 362 صك غير انها لم تظهر في المبالغ المصرح بها للإدارة الجبائية، فقامت الادارة بمراسلة اصحاب هذه الصكوك (الساحبون) فكان رد مجلس الدولة ان الساحبون لهاته الصكوك غير خاضعين لحق الاطلاع وبالنتيجة فان الادارة لا يمكنها الزامهم بالرد على طلباتها المتعلقة بمعلومات حول طبيعة المبالغ المحولة من طرفهم الى المكلف المعني⁽¹⁾.

وفي حالة ما اذا نتج عن استعمال هذا الحق في مواجهة هذه الفئة عقوبات فان الادارة الجبائية تعيب الاجراء بعدم المشروعية نتيجة ايقاع الاشخاص في الخطأ حول مدى التزامهم بإرسال بعض المعلومات، في هذا الصدد قضى مجلس الدولة الفرنسي ان طلب المعلومات الموجه الى شخص غير خاضع لحق الاطلاع غير قانوني⁽²⁾، وفي الحالة العكسية وباعتبار أنه لا يوجد أي حكم يمنع الادارة من توجيه طلب معلومات لأشخاص غير خاضعين لهذا الحق، واعتبارا لنزاهة أعمال الادارة فان توجيه طلب معلومات حول الغير الى أشخاص غير خاضعين لحق الاطلاع يستوجب الاشارة الى أن المعني له حق عدم الرد دون التعرض لأي نوع من العقوبات حتى لا تكون العمليات التي يستعمل فيها هذا الحق لاحقا مشوبة بعيب عدم المشروعية.

¹) CE, N° 63634, du 27/04/1987, Dr. Fisc, 1987, N° 43, comm 1948. « Considérant que, bien que les tireurs de ces chèques n'aient pas été soumis au droit de communication prévu aux articles ..., l'administration était en droit, dès lors qu'elle ne leur imposait pas l'obligation de répondre à ces demandes, de leur demander des informations sur la nature des sommes versées par eux à M. X... »

²) CE, N°54222, du 01/07/1987, RJF, 1987, N° 10, p.505. « si l'administration est en droit d'utiliser, pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toute nature, tous les renseignements qu'elle a pu recueillir auprès des simples particuliers, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, se prévaloir auprès d'eux des dispositions...relatives au droit de communication, qui ne leur sont pas applicables et risquent ainsi de les induire en erreur sur l'étendue de leurs obligations à son égard »

(2) التمييز بين حق الاطلاع والسلطات الاخرى المشابه له:

الادارة الجبائية تتمتع بسلطات كثيرة تستعمل كلها في مراقبة الضريبة وقمع الغش تطبيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة، وهاته السلطات تمثل الوجه الثاني للمبدأ التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي الجزائري، فالمكلف هو من يقوم بالتصريح بأرباحه وبالنتيجة هو من يحدد الضرائب الواقعة على عاتقه، ويعتبر تصريحه صحيح ويقع على عاتق الادارة اثبات عكس ذلك، وفي المقابل تتمتع الادارة بترسانة من السلطات التي تسمح لها بتحقيق ذلك.

هاته السلطات يختلف موضوعها واجراءاتها ومحلها والهدف منها والضمانات التي توفرها للمكلف، الا انها تصب كلها في خانة مراقبة التأسيس الصحيح للضريبة وقمع الغش، ومن بينها حق الاطلاع الذي يكون محله الاطلاع وعند الاقتضاء اخذ نسخ او ارسال الوثائق التي يحوزها المكلف او الغير الذي تعامل معه كما راينا سابقا، ومن هذه الزاوية فانه يتشابه على الاقل من جهة مع التحقيق في المحاسبة التي يكون محلها التأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بمقارنتها مع البيانات المدونة في سجلات التي يمسكها المكلف، ومن جهة ثانية مع حق طلب التوضيحات والتبريرات من المكلف حول عناصر التصريح او الملف الجبائي له، وفي كلتا الحالتين المذكورتين فان هاتين السلطتين تؤدي نفس الغرض الذي يؤديه حق الاطلاع وهو ما يستوجب التمييز بينها.

(أ) التمييز بين حق الاطلاع والتحقيق في المحاسبة:

ان اهمية التمييز بين حق الاطلاع الممنوح للإدارة الجبائية، وحق اجراء التحقيق في المحاسبة يكمن من جهة اولى في ان كلا الاجرائين يتم في محلات المؤسسة كقاعدة عامة، ومن جهة ثانية ان التحقيق في المحاسبة محاط بإجراءات شكلية وضمانات قوية ممنوحة للمكلف⁽¹⁾ ينتج عن اهدارها بطلان الاجراء وبالنتيجة اعفاء المكلف من الضرائب الناتجة عن التحقيق، ومن جهة ثالثة فان محل كل منهما ينصب على الوثائق والسجلات المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف، كما أن عبء الضمانات والاجراءات الشكلية المفروضة أثناء التحقيق في المحاسبة من شأنه أن يرهق أعوان الادارة الجبائية مما يدفعهم الى ممارسته تحت عنوان حق الاطلاع غير المحاط بأي اجراء أو ضمانات تذكر.

⁽¹⁾ أنظر المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري والمادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

بالرجوع الى قانون الاجراءات الجبائية فان التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات الزامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة⁽¹⁾ ويتم باحترام شكليات وضمانات معينة كما رأينا سابقا، بينما حق الاطلاع هو الحق الذي يسمح للإدارة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المحددة قانونا في المواد من 46 الى 57 من قانون الاجراءات الجبائية⁽²⁾ ويتم كقاعدة عامة بدون شكليات او ضمانات.

من خلال هذين التعريفين يمكن استنتاج ان كلا الاجرائين يهدف الى مراقبة صحة تأسيس الضريبة، ومحلته المعلومات والوثائق التي يحوزها المكلف، الا ان الاول يتم عن طريق الفحص الانتقادي للتصريحات المكتتبه من طرف المكلف ومقارنتها مع ما هو مدون في التسجيلات المحاسبية، ام الثاني فيقتصر على مجرد تصفح الوثائق او اخذ نسخ منها والحصول على المعلومات دون تدخل ايجابي من طرف المحقق.

هذا التقارب بين الاجرائين حتم على القضاء الفرنسي التدخل من أجل توضيح الحدود بينهما، فبمناسبة القرار الصادر في قضية شركة SARL trace⁽³⁾ الذي أوضح فيه أن حق الاطلاع يهدف فقط للسماح لمصالح الادارة من أجل تأسيس ومراقبة وعاء ضريبة المكلف، الطلب من الغير أو من المكلف نفسه في

¹ أنظر المادة 1/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية.

³) CE, N° 208765, du 06 octobre 2000, op.cit. «le droit de communication reconnu à l'administration fiscale ... a seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers ou, éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigations particulières, ou dans les mêmes conditions, de prendre connaissance, et le cas échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé ; ...qu'en revanche, l'administration procède à la vérification de comptabilité d'une entreprise ou d'un membre d'une profession non commerciale lorsqu'en vue d'assurer l'établissement d'impôts ou de taxes totalement ou partiellement éludés par les intéressés, elle contrôle sur place la sincérité des déclarations fiscales souscrites par cette entreprise ou ce contribuable en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont le cas échéant elle peut remettre en cause l'exactitude ...»

عين المكان أو عن طريق الارسال بشكل آني للمعلومات الضرورية دون أن ينتج عن ذلك تدخلات خاصة، وعند الاقتضاء صور طبق الأصل لبعض الوثائق الموجودة والتي تتصل بالنشاط المهني للشخص الذي يستعمل هذا الحق في مواجهته.

في المقابل فان الادارة تلجأ الى التحقيق في المحاسبة لمؤسسة او لأحد أعضاء المهن غير التجارية لما تريد التأكد من تأسيس الضرائب المتهرب منها كلياً أو جزئياً، فتراقب في عين المكان صحة التصريحات المكتتبه ومقارنتها بالتسجيلات المحاسبية أو الوثائق التبريرية، وعليه فان حق الاطلاع يتحدد بالاطلاع السلبي على التسجيلات المحاسبية أو صور هذه التسجيلات ويتعين على العون المتدخل في هذا الاجراء أن يحجم عن كل فحص انتقادي للمحاسبة او معارضة اي كتابة موجودة فيها أو التأكد من صحتها، فمجلس الدولة الفرنسي أوضح أن حق الاطلاع ذو طابع آني وسلبي على عكس الطابع الايجابي للتحقيق في المحاسبة الذي يقوم على الفحص الانتقادي للمحاسبة ودراستها من حيث صحة التصريحات ومطابقتها مع ما تحتويه السجلات والوثائق⁽¹⁾.

كما أن مدى حق الاطلاع أوسع من مدى التحقيق في المحاسبة اذ يمكن ممارسته لدى المكلف أو لدى الغير عكس التحقيق في المحاسبة الذي يتحدد مداه بالمكلف الذي ألزمه القانون بمسك محاسبة فقط، كما يختلف حق الاطلاع عن التحقيق في المحاسبة من حيث المدة التي يمارس عليها، حيث ان حق الاطلاع ينصب على الوثائق التي تمتد الى عشر (10) سنوات وهي مدة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية⁽²⁾ أما التحقيق في المحاسبة فقد حدده القانون بأربعة (04) سنوات فقط كقاعدة عامة⁽³⁾.

(ب) التمييز بين حق الاطلاع وحق طلب التبريرات والتوضيحات:

تكمن اهمية التمييز بين حق الاطلاع وحق طلب التوضيحات والتبريرات في كون الهدف من كلا الاجرائين هو الحصول او الاطلاع على الوثائق التي هي بحوزة المكلف من اجل مراقبة صحة التصريحات وكشف الغش الجبائي وبالنتيجة تأسيس الضريبة المستحقة من جهة، كما ان كلا الاجرائين يشكل احد الآليات القانونية المتاحة للإدارة من اجل البحث وجمع المعلومات حول دعائم الغش الجبائي من جهة ثانية.

¹⁾ Thierry Lambert, Procédures fiscales, Op.cit. p.56 et 57.

⁽²⁾ أنظر المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽³⁾ أنظر المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية.

الادارة الجبائية ومن اجل التصدي يجب اولا كشف ومعرفة الغش الجبائي وفي هذه المهمة تتدرج اكبر الصعوبات التي تواجه الادارة، ومن اجل ذلك تتوفر الادارة على آليات عديدة من اجل المراقبة وتجميع مختلف المعلومات والاثباتات التي تخص هذا الغش، هذا التجميع للمعلومات يجد اساسه القانوني في الطابع الوجوبي للضريبة من جهة، كما يشكل الوجه الثاني للنظام التصريحي الذي يقوم عليه النظام الجبائي من جهة اخرى، ويعتبر حق الاطلاع وحق طلب التوضيحات والتبريرات اهم اساليب تجميع المعلومات غير انهما يختلفان في عدة نقاط سواء من حيث مدى كل منهما او من حيث الاجراءات او النتائج التي تنترب عن عدم تعاون المكلف في كل منهما.

• الاختلاف من حيث المدى:

ان طلب التوضيحات او التبريرات يشكل اول مظهر مادي للسلطة التحقيقية للإدارة الجبائية⁽¹⁾، فمتى ارادت القيام بتحقيق في الوثائق يخص مداخل اي مكلف، عدة وسائل تكون في متناول يدها، وطلب التوضيحات أو التبريرات احد هاته الوسائل التي تسمح لها بتسليط الضوء على الغموض او عدم الانسجام الذي يظهر في الملف الجبائي للمكلف المعني.

اذا كان طلب التوضيحات يسمح للإدارة بالحصول على معلومات اضافية حول نقاط معينة في التصريحات المكتتبه او معلومات حول شروط ممارسة النشاط المهني، تلتمسها الادارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص اي نقطة واردة في التصريح⁽²⁾ متى توصلت الى تناقضات بين عدة تصريحات او عدم انسجام بين التصريحات والعناصر التي تحوزها الادارة حول المكلف، فإن طلب التبريرات يتعلق بتقديم اثباتات، فهذه الطلبات تستوجب من المكلف تقديم عناصر اثبات لاستكمال التصريحات الجبائية المكتتبه بمختلف اشكالها.

المشرع الجزائري لم يحصر مجال طلب التبريرات على وجه التحديد⁽³⁾ عكس المشرع الفرنسي الذي حددها على سبيل الحصر في الاثباتات المتعلقة بالوضعية العائلية، وبالأعباء القابلة للخصم من الدخل الاجمالي الصافي او التي تفتح الحق في تخفيض الضريبة، وبالمداخل المتأتية من الخارج، وبالعناصر المستعملة لتحديد الدخل العقاري، وبالأرباح الناتجة عن التنازل عن القيم المنقولة او فائض قيمة التنازل،

¹⁾ Marion Turrin, La légitime répression de la fraude fiscale, Thèse doctorat, op.cit. p.159.

²⁾ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2013، مذكور سابقا، ص 32.

³⁾ المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

او لما يجتمع لدى الادارة عناصر تسمح بالاعتقاد ان المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح به⁽¹⁾.

وقد حاول فقه الادارة الجبائية الجزائرية تحديد مجالات طلب التبريرات في ثلاثة مجالات فيما يخص الوضعية الجبائية، او فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الاجمالي، او حين تتوفر لدى الادارة عناصر تثبت ان المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها⁽²⁾، غير اننا نبقى نتساءل عن القيمة القانونية لهذا الفقه في ظل انعدام اساس قانوني له.

وعليه فان طلب التوضيحات والتبريرات يكون التصريح محور له تستجلي به الادارة اي نقص او شك يعتري ذلك التصريح، اما حق الاطلاع فان ينصب على اية وثيقة تراها الادارة ضرورية لتأسيس الضريبة الخاصة بذلك المكلف او بالغير الذي تعامل معه، فهو من هذه الناحية يكون مداه اكبر من مدى طلب التبريرات و التوضيحات.

• الاختلاف من حيث الاجراءات:

يختلف ايضا حق الادارة في الاطلاع عن حقها في طلب التبريرات والتوضيحات من حيث الاجراءات الشكلية الواجب اتباعها في كون القاعدة العامة عند ممارسة حق الاطلاع هي عدم الزام الادارة بأي اجراء شكلي، على عكس طلب التبريرات والتوضيحات التي يشترط قانون الاجراءات الجبائية ان تكون في شكل طلب كتابي، ويجب ان تشير الطلبات المكتوبة صراحة الى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة للملف الجبائي انه من الضروري الحصول على توضيحات او تبريرات بشأنها، كما تحدد تلك الطلبات الاجل الذي يرد خلاله المكلف بثلاثين يوما (30) من تاريخ استلام الطلب⁽³⁾، وهو نفس الاجل الممنوح في القانون الفرنسي⁽⁴⁾.

• الاختلاف من حيث الآثار الناتجة عن عدم تعاون المكلف:

تتمحور الآثار المترتبة عن عدم تعاون المكلف عند ممارسة الادارة حقها في الاطلاع في مواجهته، بعدم منحها امكانية الاطلاع على الوثائق التي تطلب الاطلاع عليها سواء المتعلقة به او بالغير حول العقوبات

¹) Article L.16, Code de procédure fiscale, DALLOZ, op.cit.

²) المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2013، مذكور سابقا، ص 32.

³) المادة 19 فقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

⁴) Article L.11, Code de procédure fiscale, DALLOZ, op.cit.

المالية، فطبقا لقانون الاجراءات الجبائية⁽¹⁾ يمكن ان يتعرض الى غرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 5 000 الى 50 000 دج كل شخص طبيعي او معنوي يرفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المشمولة بهذا الحق والتي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع المعمول به، او يقوم بإتلافها قبل الاجل المحدد لحفظها⁽²⁾.

بالإضافة الى تطبيق تلجئة مالية (Astreinte) قدرها 100 دج كحد ادنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ تحرير المحضر المثبت للرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على احد دفاتر المعني تثبت بأن الادارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق، هذه الغرامة والتلجئة ينطق بها القاضي الاداري الاستعجالي بناء على عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب وتحصل من طرق قباضة الضرائب⁽³⁾.

اما الاثار الناتجة عن عدم تعاون المكلف عند استعمال الادارة لحقها في طلب التوضيحات والتبريرات، وذلك بعدم الرد على طلبات الادارة في الآجال المحددة بـ 30 (ثلاثون يوم) او الرد ضمن الآجال بمعلومات او تبريرات تعد غير مقبولة من طرف الادارة، فهي تخويل المصلحة المسيرة بالبدا في الاجراء الجاهي لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة (اعادة تقييم وجاهي)⁽⁴⁾.

هذا الاجراء منظم بشكليات خاصة تلزم الادارة تحت طائلة بطلان اجراء فرض الضريبة بأن ترسل، برسالة موصى عليها او بالتسليم المباشر مقابل وصل استلام، الى المكلف بالضريبة اشعارا بالتصحيح المقترح تبين فيه بالنسبة لكل نقطة تقويم اصل وحقائق واسباب التقويم، مواد قانون الضرائب ذات الصلة، الاسس الضريبية وحساب الضريبة الناتجة عنها، الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة، امكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة، مع منحه اجل قدره ثلاثون (30) يوما من تاريخ استلام التصحيح المقترح للموافقة او ابداء ملاحظاته.

¹ المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

² الاجل المحدد لحفظ الدفاتر المنصوص عليها في القانون الجبائي او القانون التجاري والوثائق المحاسبية او الثبوتية التي يمارس عليها حق المراقبة او حق الاطلاع او التحقيق، هو عشر (10) سنوات ابتداء من اخر تاريخ للكتابة عليها فيما يخص الدفاتر، ومن تاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية طبقا للمادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

⁴ المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

عدم الرد خلال هذه المدة الزمنية يعتبر موافقة ضمنية من قبل المكلف بالضريبة تعد بعدها المصلحة المسيرة اخطارا نهائيا وترسله الى المكلف برسالة موصى عليها او بالتسليم المباشر مقابل وصل استلام، واذا كانت عناصر الرد والتبريرات التي قدمها المكلف جدية وتؤدي الى التخلي عن التصحيح المقترح ترسل المصلحة المسيرة اشعار بالتخلي عن التقويم المقترح الى المكلف، اما اذا تم رفض عناصر الرد أو التبريرات المقدمة من طرف المكلف كليا او جزئيا تشرع المصلحة المسيرة في اعداد الاخطار النهائي الخاص بالتقويم المقرر مع توضيح النقاط او التبريرات غير المقبولة وارساله بنفس الطريقة⁽¹⁾.

نشير في الاخير الى التناقض وعدم الانسجام الذي وقع فيه المشرع الجزائري نتيجة التعديلات المتلاحقة وغير المترابطة، اذ من جهة تشير المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية في صياغتها الحالية الناتجة عن قانون المالية لسنة 2021⁽²⁾ الى انه في حالة عدم استجابة المكلف لطلب التوضيحات والتبريرات في المهلة الزمنية المحددة يخول ذلك للمصلحة المسيرة للملف الجبائي بأن تباشر الاجراء الجاهي (اعادة تقييم وجاهي) لتصحيح التصريحات الجبائية، ومن جهة اخرى تشير المادة 05/44 من نفس القانون الى ان عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش او المحقق تشكل احد الاسباب التي تخول اللجوء الى الاجراء التلقائي لتصحيح (اعادة تقييم تلقائي).

الفرق كبير بين الاجراء الجاهي لتصحيح والاجراء التلقائي لتصحيح، هذا الاخير يشكل اجراء عقابي للمكلف المتخلف او غير المتعاون، تحدد فيه الادارة الجبائية الاسس الخاضعة للضريبة وبالنتيجة الضريبة المستحقة بطريقة منفردة ودون اقامة اي حوار مع المكلف فيما يخص ذلك، كما لا يمكن للمكلف الذي كان محل لإعادة تقييم تلقائي ان يحصل عن طريق المنازعة على اعفاء او تخفيض في الضريبة المفروضة الا اذا اثبت ان الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها⁽³⁾.

على عكس حالة اعادة التقييم الجاهي الذي لا يتم تحديد الاسس الضريبة والضريبة المفروضة الا بناء على حوار تجريه الادارة مع المكلف المعني وتمنح له فرصة مناقشة تلك الاسس وابداء ملاحظاته وتقديم الوثائق الثبوتية وتمنح له اجال للرد كما رأينا وغيرها من ضمانات اعادة التقييم الجاهي.

⁽¹⁾ مرجع نفسه.

⁽²⁾ تم تعديل المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية اخر مرة بموجب المادة 49، من القانون رقم 16/20، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، لسنة 2020.

⁽³⁾ انظر المادة 44 فقرة اخيرة من قانون الاجراءات الجبائية المذكور سابقا.

(3) كيفية ممارسة حق الاطلاع:

حق الاطلاع الممنوح للإدارة الجبائية يمكن أن يمارس من الناحية المادية اما بطريقة آلية أو عن طريق طلب الادارة لذلك.

(أ) الاطلاع الآلي:

بعض الاشخاص ملزمين بإرسال المعلومات بطريقة آلية ودون طلب من الادارة الجبائية فهم ملزمون بذلك بأحكام صريحة في قانون الاجراءات الجبائية نذكر منها على سبيل المثال:

- هيئات الضمان الاجتماعي التي ترسل سنويا الى ادارة الضرائب كشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الاجمالي لهذه الأتعاب وغيرها من المعلومات التي تسمح للإدارة باعادة تشكيل رقم الاعمال المحقق من طرف هؤلاء قبل 31 ديسمبر من كل سنة⁽¹⁾.

- الهيئات القضائية التي يقع على عاتقها التزام دون ان تطلب الادارة ذلك، اطلاع الادارة المالية على كل البيانات التي يمكن ان تتحصل عليها والتي من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو اية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة⁽²⁾.

- البنوك والمؤسسات المالية التي يقع عليها التزام ارسال اشعار خاص للإدارة الجبائية عن كل فتح أو اقفال كل حساب مهما كان نوعه والمعلومات المتعلقة بصاحب الحساب⁽³⁾.

(ب) الاطلاع بناء على طلب الادارة:

يتضمن قانون الاجراءات الجبائية عدة فئات من الاشخاص الملزمة بالاستجابة الى طلبات الاطلاع الموجهة من الإدارة، هاته الهيئات او الاشخاص لا تكون ملزمة بالإرسال الآلي للمعلومات والوثائق وانما يكون ذلك كنتيجة لطلب الادارة الجبائية لذلك ومن امثلتها:

- موظفو الادارات العمومية وكل الهيئات الخاضعة لرقابة السلطة الادارية.

- مكاتب الأرشيف بالنسبة لسجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وأرشيف ايداع السندات العمومية.

¹ المادة 46 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 47 فقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية.

4) غياب الشكليات المفروضة:

على عكس الاجراءات الرقابية الاخرى مثل التحقيق في المحاسبة او التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و كذا حق الزيارة التي احاطها المشرع بجملة من الضمانات والاجراءات الشكلية الواجب على الادارة الجبائية اتباعها تحت طائلة بطلان اجراء المراقبة، فان حق الاطلاع يخلو من اي ضمانات او اجراء شكلي ملزم للإدارة، وان كانت الادارة الجبائية الفرنسية توصي أعوانها بتسليم اشعار بالمرور أثناء ممارسة حق الاطلاع وذلك دون الزام تشريعي أو تنظيمي اذ لا يوجد أي حكم يلزم الأعوان بذلك⁽¹⁾.

فباستثناء القواعد المتعلقة بالاختصاص الاقليمي أو الشخصي لأعوان الادارة الجبائية كما هو الحال في مجال التأكد من التطبيق الحسن للتنظيم الخاص بالصرف التي تشترط ان يكون الموظف من رتبة مراقب على الاقل⁽²⁾ فان استعمال الادارة لحقها في الاطلاع غير مؤطر بأي اجراء شكلي أو ضمانات للشخص الذي يستعمل قبله هذا الحق تحميه من أي تعسف من طرف أعوان الادارة.

ثانيا: حدود السرية المقيدة لحق الاطلاع:

ان حق الاطلاع الذي تتمتع به الادارة والذي يهدف بالدرجة الاولى الى مراقبة وتأسيس الضرائب والرسوم مهما كان نوعها، بالاطلاع او بإرسال الوثائق الموجودة لدى المكلف او لدى الغير، ترد عليه قيود تخص المعلومات المغطاة بالسرية المهنية والتي تمنع الاشخاص الملزمين بالسر المهني من افشاء بعض الاسرار ذات الصلة بالحياة الخاصة للأفراد، وسنتناول الحدود المقيدة لحق الاطلاع في مجال المهن الطبية وفي مجال علاقة المحامي بموكله وأخيرا في مجال البنوك، باعتبارها المجالات الخصبة لإعمال السر المهني.

1) حق الاطلاع في مواجهة اعضاء المهن الطبية:

باستقراء نصوص قانون الاجراءات الجبائية فان الاشخاص الذين يمارسون نشاطات طبية او شبه طبية تدخل ضمن فئة المهن غير التجارية⁽³⁾ غير خاضعين بشكل صريح لحق الاطلاع الممنوح للإدارة

¹⁾ Jean Lamarque. Olivier Nègrin. Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, op.cit. P.931.

²⁾ المادة 61 من قانون الاجراءات الجبائية.

³⁾ هي المهن التي تمارس من طرف شخص طبيعي بصفة مستقلة وعلى مسؤوليته وبدون اشراف او توجيه من الغير وتتميز بكون العنصر الرئيسي والغالب في انتاج الربح هو العمل الفكري والممارسة الشخصية لعلم او فن، عكس المهن الصناعية والتجارية التي يكون فيها راس المال المصدر الاساسي لإنتاج الربح وتقوم على المضاربة.

الجبائية عكس المؤسسات التجارية مثل المصحات (Cliniques) ومؤسسات العلاجات بالمياه المعدنية التي تخضع لحق الاطلاع، فان الادارة لا يمكنها اجبارهم على ارسال معلومات مغطاة بالسر الطبي او تلك التي تسمح بإقامة علاقة بين اسماء المستفيدين من خدمات هذه المؤسسات وبين المعلومات الصريحة او المشفرة حول طبيعة الخدمات المقدمة من طرف الممارسين لهذه النشاطات⁽¹⁾.

في هذا الصدد ذهب مجلس الدولة الفرنسي بان المراقب لا يمكن في اطار حق الاطلاع دون ان يتسبب في عدم مشروعية الاجراء الجبائي طلب وثائق محاسبية او غيرها التي تحتوي بالإضافة الى اسماء المعالجين معلومات تسمح بإقامة هذه العلاقة⁽²⁾.

فيما يخص حماية افشاء الاسرار فانه بالرجوع الى قانون العقوبات الجزائري⁽³⁾ فان اصحاب المهن الطبية وشبه الطبية وكل الاشخاص المؤتمنين بحكم الواقع او المهنة او الوظيفة الدائمة او المؤقتة على اسرار ادلى بها اليهم وافشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون افشائها ويصرح لهم بذلك، تتم معاقبتهم بالحبس من شهر الى ستة اشهر وبغرامة من 20 000 دينار جزائري الى 100 000 دينار جزائري، وتطبيقا لذلك فلا يمكن للإدارة الجبائية الطلب من ممارس في المجال الطبي ان يوضح العملية المنجزة او طبيعة الخدمة المقدمة، والمكلف يمكنه رفض منح حق الاطلاع على الوثائق والمعلومات المغطاة بالسرية الطبية دون التعرض للعقوبات المطبقة في هاته الحالة.

(2) حق الاطلاع في مواجهة المحامين:

على نفس المنوال فان المحامين لم يتم ذكرهم صراحة من طرف قانون الاجراءات الجبائية الجزائري عكس ما هو معمول به في القانون الفرنسي⁽⁴⁾ فان المعلومات المطلوبة او المحصل عليها لا يمكن ان تشمل إلا على هوية الزبون والمبالغ المدفوعة وتاريخ وشكل الدفع وكل الوثائق الملحقة بهذا الدفع، اما المعلومات المتعلقة بطبيعة النزاع وكذا المتعلقة بتبادل المراسلات بين المحامي وموكله فلا يمكن ان تكون جزءا من المعلومات المحتمل طلبها، واذا كانت هذه المعلومات موضحة على الفاتورة فان المحامي له امكانية اخفائها متى كانت مغطاة بالسر المهني.

1) Thierry Lambert, Procédures fiscales, op. cit. P.46.

2) Thierry Lambert, Procédures fiscales, op. cit. p.47.

⁽³⁾ المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري.

⁽⁴⁾ المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

كما ان التسوية المالية المرتبطة بالنشاط المهني للمحامي تتم عن طريق حساب مفتوح لهذا الغرض والذي لا يجوز للإدارة الجبائية طلب الاطلاع على الدفاتر المتعلقة بهذا الحساب ولكن لها الحق في الحصول على معلومات حول حركة هذا الحساب عن طريق نقيب المحامين⁽¹⁾.

(3) حق الاطلاع في مواجهة البنوك:

ان كانت المعلومات التي تحوزها او تسيرها البنوك تخضع للسر البنكي بمقتضى احكام قانون النقد والقرض، غير ان قواعد السر البنكي غير مطلقة، فحق الاطلاع الممنوح للإدارة الجبائية يمكن ممارسته في مواجهة هذه المؤسسات دون الموافقة المسبقة للإدارة المركزية، وذلك سواء بموجب المبدأ العام المنصوص عليه في المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية، او بموجب المادة 51 من نفس القانون التي تنص على وجوب ارسال اشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح او اقفال كل حساب ايداع السندات او القيم او الاموال او حساب التسيبقات او الحسابات الجارية وحسابات العملة الصعبة او اي حساب آخر وذلك خلال العشرة (10) ايام الاولى للشهر الذي يلي فتح او اقفال الحساب، وان اي مخالفة لهذه الاحكام يعاقب عليها بغرامة جبائية قدرها 1000 دينار جزائري تطبيق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح والغلق⁽²⁾.

تداركا للفراغ الذي كان يشوب احكام قانون الاجراءات الجبائية فيما يخص تحديد مضمون هذا الاشعار فقد اضاف قانون المالية لسنة 2006⁽³⁾ المادة 51 مكرر 02 لقانون الاجراءات الجبائية والتي فصلت المعلومات التي يجب ان يتضمنها الاشعار الخاص بفتح او اقفال اي حساب، وذلك عن طريق تعيين الوكالة البنكية او المؤسسة المالية المسيرة للحساب وعنوانها وتعيين الحساب ورقمه ونوعه وخاصيته، وتاريخ وطبيعة العملية المصرح بها فيما اذا كانت فتح او اقفال او تغيير يمس الحساب نفسه او صاحبه، وذكر الالقاب والاسماء وتاريخ ومكان ورقم شهادة الميلاد والعنوان بالنسبة للأشخاص الطبيعية، ورقم القيد في السجل التجاري المركزي ورقم تعريفهم في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة بالنسبة للمقاولين الافراد، واسم الشركة والصفة القانونية والعنوان ورقم القيد في السجل التجاري المركزي ورقم التعريف في

¹) Thierry Lambert, Procédures fiscales, Op.cit. p.51.

²) انظر المادة 192 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي احوالت على احكامها المادة 51 فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية.

³) المادة 35 من القانون رقم 16/05، المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، لسنة 2006.

الفهرس بالنسبة للأشخاص المعنوية، وبيان لقب واسم وتاريخ ومكان ورقم شهادة الميلاد والعنوان الشخصي بالنسبة لكل شخص يتوفر على تفويض لاستعمال هذا الحساب.

ان هذه المعلومات ترسل الى الادارة الجبائية تحت تهديد غرامة جبائية، ودون امكانية الاحتجاج بالسرية البنكية طبقا للمادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية باعتبار البنوك من الهيئات الخاضعة لمراقبة السلطة الادارية او طبقا للمادة 51 التي تلزم البنوك بهذه الاشعارات.

الفرع الثاني: الهيئات التي يمارس قبلها حق الاطلاع والاستثناءات الواردة عليه:

وسع المشرع مجال استعمال الادارة الجبائية لحقها في الاطلاع سواء من حيث المؤسسات التي يستعمل قبلها او من حيث الوثائق محل هذا الحق، حيث يمتد هذا الحق الى عدة مؤسسات وهيئات سواء كانت عمومية او خاصة، ادارية او تجارية مهما كان شكلها القانوني، والى كل الوثائق والسجلات التي في حوزتها، من اجل جمع اكبر قدر من المعلومات التي تستعمل في تأسيس ومراقبة وعاء الضرائب والرسوم، إلا انه قرن ذلك ببعض الاستثناءات في ما يخص الوثائق التي يسمح للإدارة بالإطلاع عليها، وسنتناول في المقام الاول الهيئات التي يمارس قبلها هذا الحق (اولا) ثم في المقام الثاني الاستثناءات الواردة على ذلك (ثانيا).

اولا: الهيئات التي يمارس قبلها حق الاطلاع:

من خلال نصوص قانون الاجراءات الجبائية يمكن ان نستخلص اهم المؤسسات والهيئات التي منح المشرع للإدارة حق الاطلاع على الوثائق التي بحوزتها، وكما اشرنا فانه لا يوجد من الناحية القانونية ما يمنع الادارة من طلب معلومات من جهات غير خاضعة لحق الاطلاع مع توضيح حقها في عدم الاستجابة من جهة وغياب العقوبة في حالة عدم الامتثال من جهة اخرى.

(1) هيئات الضمان الاجتماعي:

نظرا لصعوبة تحديد الوعاء الضريبي للمهن الحرة منها الطبية وشبه الطبية، ومن اجل مراقبة تصريحات هذه الفئة وضع المشرع آلية لتجميع المعلومات من هيئات الضمان الاجتماعي، حيث اوجب عليها ارسال كشف سنوي فردي عن كل طبيب او طبيب اسنان او قابلة او مساعد طبي تبين فيه رقم تسجيل المؤمن له، والشهر الذي دفعت فيه الاتعاب والمبلغ الاجمالي كما هي وارده في اوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ

المسددة من قبل الهيئة الى المؤمن له، الى المدير الولائي للضرائب قبل اول افريل من السنة الموالية⁽¹⁾. هاته المعلومات التي تقوم المصالح الجبائية باستغلالها في تأسيس وعاء الضريبة لهذه الفئة وإجراء عمليات المقارنة مع التصريحات التي قدموها لاكتشاف اي تهرب او غش محتمل ومن ثم اجراء التصحيحات اللازمة ان اقتضى الامر ذلك.

(2) الهيئات القضائية:

اوجب المشرع على السلطة القضائية ان تطلع الادارة المالية⁽²⁾ - الجبائية - على كل المعلومات التي يمكن ان تتحصل عليها والتي من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي او اية مناورة كانت نتائجها الغش او التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية او جزائية حتى وان افضى الحكم الى انتفاء وجه الدعوى.

كما يجوز للنيابة العامة ان تمنح حق الاطلاع في اية دعوى كانت على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف ادارة الضرائب خلال خمسة عشر يوم الموالية للنطق بأي قرار وتخفيض هذه المدة الى عشرة ايام في حالة الجنايات⁽³⁾.

(3) الهيئات المالية:

في سبيل تجميع المعلومات ومراقبة التصريحات الضريبية للمكلفين والكشف عن مداخلم الحقيقية اوجب المشرع على مختلف الهيئات المالية والشركات والمؤسسات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الاشخاص او الشركات او الجمعيات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، ان يرسلوا اشعارا خاصا بفتح وغلق كل حساب ايداع او حساب السندات او القيم او حساب الاموال او حساب التسبيقات او الحسابات الجارية او اي حساب اخر الى مدير الضرائب خلال عشرة ايام الاولى من الشهر الموالي لشهر فتح او قفل الحسابات وبيّنون فيه القاب وأسماء وعناوين اصحاب الحسابات⁽⁴⁾.

¹ المادة 46 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية.

² يستعمل المشرع تارة عبارة الادارة المالية وتارة الادارة الجبائية.

³ المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية.

كما اوجب على الهيئات المالية المعتمدة ان تمسك سجلا خاصا مرقما وموقعا، تسجل فيه يوم بيوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر كل عملية دفع او تداول أية وسيلة قرض تتعلق بقيم منقولة اجنبية خاضعة للضريبة وكل عملية خاصة بدفع الفوائد الخاضعة للضريبة، وان يلحق كشف اسمي لهذه الدفعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم او اصول لحساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على ارباح الشركات وغيرها من الاشخاص المعنويين⁽¹⁾.

وفي سبيل تيسير مراقبة التصريحات المكتتبة اما من قبل المعنويين انفسهم واما من قبل الغير اوجب المشرع على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الاموال وجميع التجار والشركات الخاضعين لحق الاطلاع من قبل اعوان التسجيل ان يقدموا عند كل طلب من اعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الاقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وجميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الايرادات والنفقات⁽²⁾.

4) هيئات التامين:

نظرا لأهمية قطاع التامين في تحديد الاساس الضريبي لبعض المتعاملين اوجب قانون الاجراءات الجبائية على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التامين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الاخرين لمراقبة الادارة الجبائية ان يطلعوا اعوان الادارة الجبائية سواء في المقر الرئيسي او في الفروع والوكالات على عقود التامين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الايرادات والنفقات والسجلات المحاسبية، حتى يتأكد هؤلاء الاعوان من تنفيذ الاحكام الجبائية⁽³⁾.

5) شركات الوساطة:

رتب قانون الاجراءات الجبائية نفس التزامات هيئات التامين على شركات الوساطة فيما يخص ممارسة اعوان ادارة التسجيل لحق الاطلاع، وفي سبيل تحديده لشركات الوساطة عرفها بأنها كل شخص او شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء او بيع عقارات او محلات تجارية، او تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها⁽⁴⁾.

¹ المادة 55 و 56 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 53 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 52 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المادة 58 من قانون الاجراءات الجبائية.

(6) شركات الاسهم:

نظرا لحساسية هذا النوع من الشركات وكل المجموعات التي تدفع ايرادات على القيم المنقولة والإجراءات المرتبطة بها والدور الكبير الذي تلعبه في الاقتصاد، فقد اوجب المشرع عليها ارفاق تصريحها السنوي بكشف اسمي لحصص الارباح او المرتبات وكذا النسخ المطابقة لأصل محاضر الجمعيات العامة ومستخرجات مداوات مجالس الادارة او مجالس المساهمين⁽¹⁾، كما اعطى حق ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا للتشريع الجاري به العمل في مواجهة شركات الاسهم قصد مراقبة دفع الضرائب المترتبة، سواء على شركات الاسهم او على الغير، وسواء تعلق الامر بالشركات الجزائرية او الاجنبية مهما كان نوعها، وفي سبيل تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها سمح المشرع لأعوان الادارة الجبائية بموجب حق الاطلاع الحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها⁽²⁾.

(7) الهيئات التي تدفع مرتبات:

وسع المشرع من مجال حق الاطلاع الى كل المؤسسات والهيئات التي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات من أي نوع كانت، او تقبض او تسير او توزع اموالا لحساب اعضائها وواجب عليها:

* ان تقدم عند كل طلب للأعوان الذين لديهم رتبة مراقب على الاقل جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبة سواء من قبلها او من قبل الغير.

* ان تسجل كشف اسمي لهذه الدفوعات بقيدتها في خصوم او اصول لحساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على ارباح الشركات وغيرها من الاشخاص المعنويين⁽³⁾.

(8) مكاتب الارشيف:

نص قانون الاجراءات الجبائية على احكام خاصة بحق الاطلاع على الملفات المحفوظة في الارشيف والسندات العمومية ودفاتر المخازن العامة، وسحب ذلك على اصناف اخرى من المهن الحرة والإدارات العمومية، فأوجب على كل من اودعت لديه سجلات الحالة المدنية او جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالارشيف وإيداع السندات العمومية ان يقدموها عند كل طلب من دون نقلها الى اعوان التسجيل

⁽¹⁾ المادة 54 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽²⁾ المادة 59 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽³⁾ المادة 57 من قانون الاجراءات الجبائية.

والسماح لهم من دون دفع مصاريف بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من اجل حماية مصالح الخزينة.

وسحب نفس الحكم على الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الادارات المركزية والمحلية فيما يخص العقود المودعة لديهم⁽¹⁾، وعلى نفس المنوال اوجب على المودع لديهم دفاتر المخازن العامة تقديمها الى اعوان التسجيل في نفس الاوضاع والأشكال المقررة في حالة الارشيف.

ثانيا: الاستثناءات الواردة على ممارسة حق الاطلاع:

رغم حرص المشرع على وضع اليات لتجميع المعلومات من مختلف المؤسسات والإدارات والشركات من اجل مراقبة صحة التصريحات المقدمة من طرفها او من طرف الغير، ببيان مصادر الدخل والأرباح المختلفة المحققة، إلا انه قيد ممارسة حق الاطلاع المخول للإدارة الجبائية عن طريق استثناء بعض الوثائق التي لا يمتد اليها هذا الحق او عن طريق تحديد الوثائق التي يسري عليها، ويمكن اجمال هذه الاستثناءات كما يلي:

1) المعلومات المتحصل عليها اثناء التحقيقات الاحصائية:

في الوقت الذي اقر القانون عدم امكانية ادارات الدولة والولايات والبلديات وكل المؤسسات الخاضعة لرقابتها اي كان نوعها الاحتجاج بالسر المهني في مواجهة اعوان الادارة الجبائية في الاطلاع على الوثائق والمستندات التي بحوزتها، اورد استثناء على هذا الحق فيما يخص المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي او المالي المتحصل عليها اثناء التحقيقات الاحصائية التي تجرى بموجب الامر 297/65 المؤرخ في 1965/12/02 المتضمن تحديد مدة وكيفيات اجراء الاحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، بعدم استعمالها بأية حال من الاحوال لأغراض المراقبة الجبائية⁽²⁾.

¹ المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية.

(2) الهبات والوصايا:

يرد الاستثناء الثاني بمناسبة ممارسة حق الاطلاع على الارشيف والسندات العمومية والعقود المودعة لدى الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الادارات المركزية والمحلية، اذ يستثني قانون الاجراءات الجبائية من ذلك الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة⁽¹⁾.

(3) التحديد الحصري لبعض العقود:

يتمثل هذا الاستثناء في تحديد العقود التي يمكن الاطلاع عليها حصريا من طرف اعوان الادارة الجبائية لدى ادارات الولايات والدوائر والبلديات، والمتمثلة في العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل⁽²⁾.

وبالرجوع الى نص المادتين المذكورتين فانه يمكن تحديد العقود التي تكون محل حق الاطلاع كما يلي:

- 1) العقود التي تتناول نقل الملكية او حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزائن او التنازل عن ايجار او عن الاستفادة بوعده بالإيجار يتضمن الكل او البعض من العقار.
- 2) العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.
- 3) العقود التي تتناول تكوين شركة ومد اجلها أو دمجها او حلها وزيادة او استهلاك او تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الاسهم والحصص في الشركة.
- 4) العقود التي تتضمن نقل الملكية او حق الانتفاع للأموال المنقولة.
- 5) العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الاموال العقارية بأية صفة كانت.

هكذا فان الادارة الجبائية من أجل مراقبة وتأسيس الضرائب والرسوم زودها المشرع بسلطات واسعة تمكنها من اثبات عدم صحة تصريحات المكلفين، ومن ضمن هاته السلطات حق الاطلاع باعتباره الامكانية الممنوحة للإدارة من اجل تصفح او اخذ صور عن كل الوثائق والمستندات التي بحوزة المكلف او الغير أو ارسالها في الحالات التي اوجب القانون ذلك، وذلك حتى يتسنى للإدارة مقارنة التصريحات المقدمة من طرف المكلف مع المعلومات التي تحصلت عليها الادارة سواء باستعمال هذا الحق او الحقوق الاخرى التي خولها المشرع للإدارة الجبائية.

¹ المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 49 من قانون الاجراءات الجبائية.

وقد فضل المشرع عند تنظيم هذا الحق مصلحة الخزينة العمومية ومبدأ المساواة امام الضريبة على مبدأ حرمة الحياة الخاصة التي تشكل السرية أحد مكوناتها، إذ لا يمكن الاحتجاج بالسر المهني في مواجهة الادارة الجبائية إلا في حدود ضيقة تتعلق كما رأينا في طبيعة العلاجات المقدمة في المجال الطبي وطبيعة النزاع والمراسلات التي تتم بين المحامي وموكله، كما وسع المشرع من مجال الهيئات والمؤسسات التي يستعمل قبلها هذا الحق مع بعض الاستثناءات المحددة.

المطلب الثاني: حق الادارة في اعادة التقييم انتهاك لقرينة الصحة المفترضة للتصريحات:

النظام الجبائي الجزائري يرتكز اساسا على المبدأ التصريحي الذي يقتضي كقاعدة عامة ان يتم تأسيس الضريبة المستحقة بناء على العناصر المقدمة من طرف المكلف بالضريبة عند اكتاب التصريحات التي هو ملزم بها كما رأينا سابقا، وكنتيجة طبيعية لهذا المبدأ، وتحقيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة، يعطي المشرع للإدارة الجبائية حق المراقبة للتأكد من صدق تلك التصريحات ومطابقتها للواقع، وما يمكن ان ينجر عنها من اعادة تصحيح الاسس المصرح بها، هذا الحق المعترف به للإدارة الجبائية باعتبارها السلطة الادارية المسؤولة عن تطبيق القانون الجبائي، يتم اعماله ضمن الاطار القانوني المحدد له، فأعمال الادارة الجبائية وخاصة تلك التي تمس بالضمانات الممنوحة للمكلف، يجب ان تستند على احكام النصوص القانونية التي تحكم المنظومة الجبائية في الجزائر، وأهمها قانون الاجراءات الجبائية⁽¹⁾.

فإذا عاينت الادارة بموجب السلطات التي تتمتع بها، ان هناك نقص او خطأ او اغفال او اخفاء للعناصر المستعملة كأساس لحساب مختلف الضرائب والحقوق والرسوم، فإنها تقوم بتصحيح تلك الاسس وفق اجراءات تختلف باختلاف التصرفات الصادرة عن المكلف بالضريبة والسلوك الذي انتهجه.

فمتى احترم المكلف الالتزامات التصريحية المفروضة عليه بموجب القانون الجبائي، قيد الادارة بوجوب اتباع اجراءات اعادة التقييم الوجيهي (Procédures de redressement contradictoire) او التناقضي كما يسميه المشرع⁽²⁾، وما يترتب عنه من احترام بعض الضمانات التي يوفرها هذا الطريق، وفي الحالة العكسية، وكرد فعل على سوء نية المكلف وعدم تعاون، تعطي احكام قانون الاجراءات

¹ قانون الاجراءات الجبائية مؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا.

² انظر الفقرة الاخيرة من المادة 19 ، وكذا عنوان الفصل الاول من الباب الثالث من الجزء الثاني الخاص بإجراءات مراقبة الضريبة من قانون الاجراءات الجبائية.

الجبائية للإدارة حق تصحيح الاسس المعتمدة لحساب الضريبة وفق اجراءات الفرض التلقائي للضريبة (Procédures d'imposition d'office) الذي يعفي الادارة من اقامة اي حوار مع المكلف من شأنه ان يضمن له حق الدفاع عن وضعيته وابداء ملاحظاته حول ما تنوي الادارة القيام به او تقديم وثائق ثبوتية تنفي ذلك، وعليه فان الحماية الممنوحة للمكلف بالضريبة في حالة اعادة التقييم يختلف مداها بالنظر الى سلوك المكلف ومدى احترامه للالتزامات الجبائية الملقاة على عاتقه.

هذا ما يدفعنا الى التساؤل عن مدى فاعلية الحماية الممنوحة للمكلف بالضريبة اثناء اعادة التقييم، وبالنظر الى وجود طريقتين لإعادة التقييم فإننا نقوم بدراسة الحماية المحدودة التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة اثناء اعادة التقييم الجاهي (فرع اول)، ثم نقوم بدراسة الغياب الكلي لأي حماية اثناء اعادة التقييم التلقائي (فرع ثان).

الفرع الاول: الحماية المحدودة اثناء اعادة التقييم الجاهي:

استثناء المكلف بالضريبة للالتزامات المفروضة عليه بموجب القانون الجبائي وخاصة منها للالتزامات التصريحية، ومسك محاسبية نظامية، والإجابة على طلبات الادارة، والتعاون اثناء قيام الادارة بالمراقبة أو التحقيق أو المعاينة، يضمن له حماية قانونية اجرائية، تتجسد في الزام الادارة بإجراء حوار مع المكلف واعطائه الحق في ابداء ملاحظاته حول التصحيحات والتقييمات التي تنوي الادارة القيام بها قبل اصدار سند التحصيل، وهذا ما يشكل جوهر اعادة التقييم الجاهي.

تشكل الجاهية القاعدة العامة في اجراءات تصحيح اسس فرض الضريبة، وان كانت هذه القاعدة تعتبر مبدأ عام وشامل في القانون والقضاء الاداري بصفة عامة، والتي تركز على اتاحة الفرصة لمناقشة مزاعم الخصم والرد عليها، فكل خصم له حق الادعاء وحق الدفاع، كما له ان يطعن على المزاعم والادعاءات المقدمة في النزاع ويناقشها وكذا الوثائق التي يقدمها خصمه⁽¹⁾، فإنها في القانون الجبائي تأخذ خصوصية مميزة بكون الجاهية المعنية في هذا الصدد لا تقتض وجود نزاع، بل هي اجراء ملزم للإدارة خلال مرحلة اعداد سند التحصيل من جهة، كما ان الامر يتعلق بطرفين احدهما ذو سيادة يتمثل في الادارة الجبائية السلطة المالية المكلفة بتطبيق القانون الجبائي، والمكلف بالضريبة المجرى من اية سلطة من جهة اخرى.

⁽¹⁾ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مذكور سابقا، ص 214.

فإذا كان المشرع قد قيد حق الادارة في التقييم الجاهي بإتباع اجراءات معينة (اولا)، من اجل توفير قدر من الحماية للمكلف الذي اوفى بالتزاماته التصريحية، فان تلك الحماية تبدو محدودة وغير فعالة (ثانيا).

اولا: التقييد الاجرائي لحق الادارة في التقييم الجاهي:

يشكل حق الادارة في المراقبة النتيجة الحتمية للنظام التصريحي، هذا الحق الذي نص عليه المشرع في قانون الاجراءات الجبائية " تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة ... " (1)، وهو نص مأخوذ من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي، حيث جاء فيه « L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilises pour l'établissement des impôts , droits , taxes et redevances » (2)

وهو نفس الحق المعترف به للإدارة الجبائية في القانون المغربي " تراقب ادارة الضرائب الاقراوات والعقود المستعملة لفرض الضرائب والواجبات والرسوم... " (3)، وكذلك بالنسبة للمشرع التونسي " تراقب مصالح الجبائية تراجع التصاريح العقود والكتابات الفواتير والوثائق المستعملة او المثبتة لضبط الأداءات... " (4) فاذا كان المشرع الجزائري والتشريعات المقارنة تعطي الحق للإدارة في مراقبة التصريحات كما رأينا، فإنها تقيدها بإتباع اجراءات معينة متى استوفى المكلف التزاماته، فتصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية وحسن نيتهم مفترضة، ودليل عدم صحتها تقع بالتالي على عاتق الإدارة (5)، فمن اجل قانونية اعادة التقييم الجاهي يشترط القانون على الادارة اتباع اجراءات معينة (1)، وضرورة اعلام المكلف بالأسس الجديدة عن طريق الاشعار بإعادة التقييم (2).

1) اجراءات التقييم الجاهي:

باعتبار ان التقييم الجاهي بصفة عامة هو اجراء يهدف الى منع الادارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة دون ان تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة، اذ يشترط القانون الجبائي وقيل اصدار سند التحصيل، اعطاء المكلف حق ابداء ملاحظاته حول التصحيحات المزمع القيام بها،

¹ المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية.

²) Article 10, Code de procédure fiscales, DALLOZ, op.cit.

³ المادة 210 من المدونة العامة للضرائب المغربية، طبعة 2015.

⁴ الفصل 05، مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الصادر بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية، المذكور سابقا.

⁵ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2013، ص 07.

سواء تعلق الامر بالتصحيحات الناتجة عن الرقابة على الوثائق (أ) او التصحيحات الناتجة عن التحقيقات (ب).

أ) اجراءات اعادة التقييم الوجيه الناتج عن الرقابة على الوثائق:

يجد حق الرقابة على الوثائق الممنوح للإدارة اساسه في نص المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية، هذا الشكل من الرقابة يتم على مستوى مكاتب الادارة ولا يتطلب اية تدخلات خارجية، ويتم عن طريق مقارنة تصريحات المكلف مع المعلومات والوثائق التي بحوزة الادارة، والتي تحصلت عليها بموجب السلطات الممنوحة لها من الغير الذي تعامل مع المكلف، ويشترط القانون تحت طائلة بطلان اجراء التصحيح اتباع الاجراءات التالية:

- يرسل الاشعار بإعادة التقييم الى المكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار بالاستلام.
- يجب ان يبين الاشعار بالتصحيح المزمع القيام به بكل وضوح بالنسبة لكل اعادة تقييم، الاسباب التي دعت الى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك وكذا اساس الاخضاع الضريبي وحساب الضريبة المترتبة.
- دعوة المكلف المعني الى الاعلان عن موافقته او تقديم ملاحظاته في اجل ثلاثين (30) يوم⁽¹⁾.
بعد ذلك نكون امام احتمالين:

الاحتمال الاول: قبول المكلف مقترحات الادارة، وفي حكمه عدم رد المكلف ضمن الآجال ويعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني للمبالغ المقترحة من طرف الادارة.

الاحتمال الثاني: رد المكلف ضمن الآجال المحددة، بإبداء ملاحظات حول التقييم المبلغ وهنا نكون ايضا امام احتمالين، اما قبول ملاحظات المكلف وتحديد اساس الاخضاع الضريبي على ضوء تلك الملاحظات، واما رفضها.

في جميع الحالات وبعد انتهاء اجل الرد يقوم المفتش بتحديد اساس الاخضاع الضريبي الذي يبلغ ايضا للمكلف بالضريبة، ولا يبقى امامه سوى الاعتراض على ذلك بعد اعداد جداول التسوية، سواء عن طريق

⁽¹⁾ المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

الشكوى التي تدخل في اطار منازعات الوعاء التي تنظمها المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية او عن طريق الشكوى التي تدخل في اطار منازعات التحصيل التي تنظمها المادة 153 من نفس قانون.

ب) اجراءات اعادة التقييم الوجيه الناتج عن التحقيقات الجبائية:

يعطي المشرع الجزائري للإدارة الجبائية الحق في اجراء التحقيقات للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه، فبالإضافة الى الرقابة التي تقوم بها الادارة الجبائية استنادا الى الوثائق التي بحوزتها والتي لا تتطلب اي تدخل خارجي كما راينا (الرقابة على الوثائق)، منح المشرع للإدارة امكانية القيام بتحقيقات خارجية على مستوى مؤسسات المكلفين (الرقابة في عين المكان) تختلف تلك التحقيقات باختلاف المكلفين المعنيين بها والغرض منها.

تتم تلك التحقيقات وفق ثلاثة اشكال، تتمثل في التحقيق في المحاسبة المنظم بالمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية الذي يخضع له المكلفين الملزمين بمسك محاسبة طبقا لأحكام المواد من 09 الى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، والتحقيق المصوب في المحاسبة المنظم بموجب المادة 20 مكرر من نفس القانون وهو بمثابة تحقيق مختصر في المحاسبة، واخيرا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنظم بالمادة 21 من نفس القانون والذي يخضع له الاشخاص الطبيعيين فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي من اجل التأكد من الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة من جهة اخرى.

اذ يقع على عاتق الادارة الجبائية التزام بتبليغ نتائج التحقيق المتوصل اليها حتى في حالة عدم وجود اعادة التقييم⁽¹⁾، ويتجسد ذلك عن طريق ارسال اشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام او يسلم له مع اشعار بالاستلام⁽²⁾، مع اتاحة الفرصة للمكلف لإبداء ملاحظاته، وقد اشترط المشرع ان يتضمن الاشعار بإعادة التقييم مجموعة من البيانات الالزامية ورتب على تخلفها بطلان تلك الاجراءات.

¹ المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية.

² انظر قانون الاجراءات الجبائية، المادة 06/20 بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، المادة 05/21 بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، المادة 20 مكرر/05 بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة.

(2) بيانات الاشعار بإعادة التقييم:

اشترط المشرع ان يتضمن الاشعار بإعادة التقييم مجموعة من البيانات تهدف في مجملها الى ضمان حق الدفاع للمكلف الذي أوفى بالالتزامات التصريحية وتجعله في وضع يمكن معه ابداء ملاحظاته او قبول التصحيح المزمع القيام به من طرف الادارة، وتتمثل اهم تلك البيانات فيما يلي:

- تحديد النتائج المتوصل اليها بعد التحقيق وتوضيح فيما اذا كان هناك اعادة تقييم الاسس المصرح بها من عدمه.
- يجب ان يكون الاشعار بإعادة التقييم مفصلا ومعللا بقدر كاف، كما يتعين ذكر احكام المواد التي تتأسس بموجبها اعادة التقييم، بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله لها.
- الاشارة في الاشعار بالتقييم، ان المكلف بالضريبة له امكانية طلب التحكيم في المسائل المتعلقة بالوقائع او بالقانون من مدير كبريات المؤسسات او مدير الضرائب بالولاية او من رئيس مركز الضرائب او من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات حسب الحالة.
- ان يوضح الاستدعاء التاريخ والساعة ويرسل الى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور الى اجتماع اختتام اشغال التحقيق.
- ان يشار في الاشعار بإعادة التقييم الى ان المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره من اجل مناقشة رفع مبلغ الضريبة او من اجل الاجابة عنها.⁽¹⁾

هذه البيانات الزامية في مواجهة الادارة وعدم احترامها يؤدي الى بطلان اجراء التحقيق، اذ يستعمل المشرع في هذا المجال عبارات "تحت طائلة بطلان الاجراء"، "يجب ان" مما يعزز الضمانات الممنوحة للمكلف في اطار حق الدفاع، اذ تسمح له هذه البيانات ان يكون على بينة بالأسباب والأحكام التي ادت الى اعادة التقييم، وله ان يطلب التحكيم من المسؤول السلمي للمفتش الذي قام بالتحقيق، او الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة رفع الضريبة، باعتبار مجال الضرائب يغلب عليه الطابع التقني المتخصص الذي يصعب فهمه من طرف المكلف.

⁽¹⁾ انظر المواد 06/20 و 05/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

ثانيا: محدودية ضمانات الوجيهة:

ان دراسة اجراءات اعادة التقييم الوجيهي يؤدي الى استنتاج مفاده عدم تقييد الادارة او الزامها باتباع طريق معين في التعامل مع ملاحظات المكلف وذلك ما جعلنا نقر بمحدودية الضمانات الممنوحة للمكلف في مجال اعادة التقييم الوجيهي، اذ لها مطلق الحرية في عدم الاخذ بتلك الملاحظات، وعدم الزامها حتى بتوضيح الاسباب التي جعلتها لا تأخذ بتلك الملاحظات، كما ان المشرع لم يقيد الادارة بآجال معين، وهو ما يجرد تلك الاجراءات من اي حماية حقيقية للمكلف، عكس ما تذهب اليه التشريعات المقارنة (1).

من جهة اخرى وان كان التقييم الوجيهي يشكل القاعدة العامة متى استوفي المكلف التزاماته التصريحية، فلا يجوز للإدارة ان تحصل مباشرة الضرائب الناتجة عن تصحيح الالاس المصرح بها إلا عن طريق اتباع اجراءات اعادة التقييم الوجيهي، إلا انه يوجد استثناء يتعلق بفرض الضريبة حسب النفقات الشخصية الظاهرة المنصوص عنها في المادة 07/44 من قانون الاجراءات الجبائية، الذي يدخل ضمن اعادة التقييم التلقائي حتى في حالة تصريح المكلف (2).

1) موقف التشريعات المقارنة من التقييم الوجيهي:

اذا كان المشرع الجزائري قد فرض على الادارة الجبائية اجراء اعادة التقييم بالطريقة الوجيهة متى استوفى المكلف التزاماته التصريحية، وجسد ذلك بإقامة حوار بين الادارة والمكلف، لكنه لم يقيد بها بأي اجل من شأنه ان يحقق الامن القانوني للمكلف، كما اعطاها حرية التصرف في ملاحظات المكلف بالرفض او القبول، مما يجعلنا نطرح التساؤل حول الفائدة من اجراء حوار مع المكلف ثم اعطاء الحق للإدارة في رفض الملاحظات التي يبديها، على عكس ما تذهب اليه التشريعات المقارنة، مثل المشرع المغربي (أ)، والمشرع الفرنسي (ب).

أ) موقف المشرع المغربي:

المشرع المغربي قيد الادارة بالرد على ملاحظات المكلف في اجل ستون (60) يوما ابتداء من تاريخ استلام جواب المكلف، وتبليغ اسباب الرفض الكلي او الجزئي واسباب فرض الضريبة الذي ترى من الواجب اعتماده، مع اخباره بإمكانية الطعن في ذلك امام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل اجل

ثلاثون (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية، حسب ما تنص عليه المدونة العامة للضرائب المغربية⁽¹⁾.

فمتى رأى المفتش المحقق ان ملاحظات المكلف جميعها او بعضها لا يستند لأساس قانوني ابلغه بالأساس الذي ينوي اعتماده، ففي حالة استمرار الخلاف يلجأ المكلف الى الطعن امام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة كخطوة اولى، كما يعطي القانون المغربي الحق للطرفين المكلف والادارة بالطعن في قرار اللجنة المحلية امام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة في اجل لا يتجاوز ستون (60) يوما من تاريخ تبليغ مقرر اللجنة المحلية، وبعد عدم تقديم الطعن داخل أجل الستون (60) يوما الممنوحة قبولا ضمنا لمقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة⁽²⁾، كما يمكن الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة امام الجهة القضائية المختصة من طرف الادارة او المكلف بالضريبة⁽³⁾.

هكذا فالمشرع المغربي لم يعطي للإدارة حرية رفض ملاحظات المكلف، فمتى لم يقبل المكلف الاسس المقترحة من طرف الادارة وقام بالطعن فيها، لا يكون امام الادارة إلا الامتثال للقرارات الصادرة عن الجهات التي يطعن امامها، او طعن الادارة في تلك القرارات امام جهة اعلى كما رأينا، وهذا من شأنه ان يحد من السلطة التحكيمية للإدارة ويعزز ضمانات المكلف في مواجهة الادارة .

(ب) موقف المشرع الفرنسي:

المشرع الفرنسي ايضا لم يعطي للإدارة حرية التصرف في رفض ملاحظات المكلف اذ اوجب عليها متى استمر الخلاف بين الطرفين حول التقييم المبلغ وعند طلب المكلف، ان تعرض الخلاف على اللجنة الولائية او الوطنية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال او اللجنة الولائية للمصالحة فيما يخص حقوق التسجيل كل حسب اختصاصه لإبداء الرأي في ذلك⁽⁴⁾، من شان عرض الخلاف على

¹ المادة 220 / 02 من المدونة العامة للضرائب، طبعة 2015.

² المادة 220 / 04 من المدونة العامة للضرائب المغربية، طبعة 2015.

³ المادة 220 / 07 من المدونة العامة للضرائب المغربية، طبعة 2015.

⁴) Article L.59, Code de procédure fiscale, op.cit. « Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, soit de la Commission nationale des

هاته اللجان ان يقلب عبء الاثبات على عاتق الادارة عند قيام المنازعة مهما كان الرأي الذي تصدره تلك اللجان⁽¹⁾.

بمقارنة التشريعات الثلاثة نلاحظ ان المشرع الجزائري هو الوحيد الذي يعطى للإدارة في الجزائر سلطة مطلقة في رفض ملاحظات المكلف دون ان يلزمها بأي اجراء، مما يجعلنا نتسأل عن الجدوى من اقامة حوار مع المكلف اثناء اعادة التقييم الوجيهي تكون للإدارة مطلق الحرية في التصرف في مآلاته.

(2) استثناء حالة فرض الضريبة حسب النفقات الشخصية الظاهرة:

التصريح الجبائي هو الدعامة التي بموجبها يقدم المكلف افادته فيما يخص العناصر التي تستعملها الادارة في تحديد وعاء الضريبة، وهو ملزم باكتتابه في اجال معينة، ويتمتع بقريئة الصحة المفترضة، ويقع على عاتق الادارة عبء اثبات عدم صحته او نقصانه وهو ما يؤكد عليه ميثاق المكلف بالضريبة، اذ تخاطب الادارة من خلاله المكلفين بأنه " تعتبر تصريحاتكم كاملة وصحيحة افتراضيا ما دمتم تنقيدون وتحترمون واجباتكم الجبائية، يتحتم علينا تبيان عدم تطابق او صحة او اكتمال تصريحاتكم المقدمة، عندما نقوم بإجراء تصحيحات، يتعين علينا ارسالكم اقتراحا بالتصحيح معللا ومتمما بالبيانات حول طبيعة التصحيحات والضريبة المعنية وكذا السنوات المعنية"⁽²⁾.

ان اجراء التصحيحات في حالة اكتتاب المكلف التصريحات اللازمة، لا يكون إلا بإتباع الاجراء الوجيهي كقاعدة عامة حسبما رأينا سابقا، إلا انه في حالة ما اذا كانت نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية بعد خصم الاعباء القابلة للخصم تفوق الدخل المصرح به، فانه يخضع لإجراء اعادة التقييم التلقائي⁽³⁾ وهو ما يشكل الاستثناء.

impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code, soit de la commission départementale de conciliation prévue à l'article 667 du même code. »

¹⁾ Article L.192, Code de procédure fiscale, op.cit. « Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.... »

²⁾ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم و واجباتكم، طبعة 2010، ص 11.

³⁾ انظر المادة 44 / 07 من قانون الاجراءات الجبائية.

فالقانون الجبائي وفي سبيل اعطاء الادارة الوسائل الكافية لمحاربة الغش الضريبي، قد منحها حق فرض الضريبة حسب نمط معيشة المكلف وذلك في حالة عدم تناسب نمط حياته ومداخيله، عن طريق التقدير الجزافي الادنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة، اذ لا يمكن ان يقل الدخل الخاضع للضريبة عن مبلغ جزافي يحدد بناء على بعض عناصر طريقة المعيشة، اذ يعطي المشرع مبلغ جزافي للدخل مقابل كل عنصر من عناصر طريقة المعيشة، مثل محلات الإقامة الرئيسية والثانوية والسيارات وخدم المنزل وسفن النزهة والطائرات السياحية وغيرها⁽¹⁾، وهي الاحكام المنقولة عن القانون العام للضرائب الفرنسي⁽²⁾، كما منحها ضمن احكام قانون الاجراءات الجبائية حق التصحيح التلقائي للأسس المصرح بها متى كانت النفقات الشخصية الظاهرة والمداخيل العينية تفوق الدخل المصرح به، بطريقة لا تقيم اي اعتبار لتصريح المكلف من عدمه.

فقانون الاجراءات الجبائية الجزائري في حالة كون النفقات الشخصية الظاهرة والمداخيل العينية تزيد عن الدخل المصرح به، او تزيد عن الحد المعفى من الضريبة في حالة عدم التصريح، فانه يعامل المكلف الذي اکتتب التصريح او الذي لم يکتتبه بنفس الكيفية، اذ يخضع كلاهما الى اجراء الفرض التلقائي، هذه الطريقة في اعادة التقييم حسب احكام المادة 44 فقرة 07 من قانون الاجراءات الجبائية تطبق:

- على كل مكلف لم يقدم تصريح وتزيد نفقاته الشخصية الظاهرة ومداخيله عن المجموع المعفى.
- على كل مكلف قدم تصريح ويكون دخله المصرح به بعد خصم الاعباء يقل عن مجموع تلك النفقات او المداخيل.

وهكذا فان المكلف حتى وان اکتتب التصريح الذي هو ملزم به، فانه يجد نفسه محل فرض الضريبة تلقائيا، متى كانت نفقاته الشخصية الظاهرة ومداخيله العينية، تفوق الدخل المصرح به بعد خصم الاعباء، وان اساس فرض الضريبة على هؤلاء المكلفين يساوي مبلغ تلك النفقات والمداخيل غير المصرح بها

¹ انظر المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² Article 168, Code général des impôts, DALLOZ, édition 2011. « En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après,... »

والمداخل العينية بعد خصم الاعباء، عندما تعجز الادارة عن اثبات عناصر تسمح بتخصيصهم بدخل اعلى.

بالإضافة الى حرمان المكلف من امكانية اثبات عكس ذلك، اذ وبنص القانون فان المكلف الذي فرضت عليه الضريبة بهذا الشكل، لا يستطيع ان يعترض على هذا التقدير بتبيان انه استعمل رؤوس اموال او حقق ارباحا برأسمال او كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية ام لا.

وان كان المشرع قد اشترط على الادارة في هاته الحالة وقبل اعداد جدول تحصيل الضريبة، ان تبلغ للمكلف اساس فرض الضريبة، الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته، دون ان يبين الاثار التي تترتب عن تلك الملاحظات، سواء من حيث الزاميتها للإدارة او من حيث وجوب الرد عليها.

الفرع الثاني: غياب الحماية اثناء الفرض التلقائي للضريبة:

ان عدم التزام المكلف بواجباته اتجاه القانون الجبائي يعطي للإدارة الحق في الفرض التلقائي للضريبة بصفة انفرادية، وما يترتب عنه من حرمان المكلف من مناقشة ما تقترحه الادارة من اعادة تقييم للأسس المفروضة عليها الضريبة، وقلب عبء الاثبات على عاتقه في حالة قيام المنازعة⁽¹⁾.

اذا كان التشريع الجبائي لا يعطي تعريف لمضمون الفرض التلقائي للضريبة كما يرى البعض⁽²⁾، إلا انه يمكن اعتباره كإجراء عقابي يوضع محل التنفيذ عند عدم قيام المكلف بواجباته الجبائية، فمضمون الفرض التلقائي للضريبة هو قيام الادارة الجبائية بتحديد وتقدير الضريبة بصورة انفرادية، وتكون مساهمة المكلف في مسار هذه العملية شبه منعدم، وذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة بناء على العناصر المتوفرة لديها⁽³⁾، مع جعل عبء اثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المكلف.

ونظر لمساس هذا الاجراء بحقوق المكلف بالضريبة فان المشرع عمد الى تقييد سلطة الادارة في اختيار الفرض التلقائي للضريبة بمجالات محددة على سبيل الحصر لا على سبيل المثال ضمن المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية، اذ لا يجوز للإدارة اللجوء لطريق الفرض التلقائي للضريبة الا في الحالات

¹ انظر المادة 09/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

²) AMSELEK paul, la taxation d'office a l'impôt sur le revenu, annales de la faculté de droit et des sciences politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, tome 31, paris, 1980, p.19.

³ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مذكور سابقا، ص 223-224.

المحددة في نص المادة المذكورة و هي بعدد ثمانية (08) حالات، تتمحور حول محورين اساسيين، اما لعدم تعاون المكلف مع الادارة الجبائية (اولا)، او لعدم قيامه بالالتزامات التي يفرضها عليه القانون الجبائي (ثانيا).

اولا: الفرض التلقائي في حالة عدم تعاون المكلف مع الادارة:

يلزم القانون الجبائي المكلف بالضريبة بالتعاون مع الادارة الجبائية لأداء مهامها على احسن ما يرام، عن طريق تسهيل عمل اعوان الادارة في اطار القانون وتقديم كل توضيح او معلومة من شأنها أن تقدم ايضاحات وتجنب الادارة تحقيقات لا طائلة منها، وتزويد الادارة وضمن الآجال المحددة بمجمل الوثائق والمستندات التي تطلبها، وتمكين اعوان الادارة من الدخول الى الاقامات والمحلات المهنية المسموح بها قانونا ووفق ما ينص عليه القانون⁽¹⁾، بالإضافة الى الاجابة في الآجال المحددة على كل طلب للتوضيحات او التبريرات التي تطلبها الادارة من اجل توضيح الغموض الذي يكتنف التصريحات.

كما يلزم القانون الجبائي الشركات الاجنبية التي لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر والتي تكون خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات بأن تعين ممثل لها بالجزائر من اجل التعامل معه من طرف الادارة الجبائية، ان عدم الاستجابة لهاته المتطلبات الثلاثة المتمثلة في عدم عرقلة المراقبة (1) والامتناع عن الاجابة على الطلبات (2) وعدم تعيين ممثل بالجزائر بالنسبة للشركات الاجنبية (3) تشكل المظاهر المثالية لعدم التعاون مع الادارة الجبائية، وتؤدي الى الفرض التلقائي للضريبة.

1) الفرض التلقائي للضريبة عند عرقلة الرقابة:

تنص احكام المادة 01/44 من قانون الاجراءات الجبائية على انه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها عندما تستحيل المراقبة او التحقيق او حق المعاينة بسبب فعله او فعل الغير، ويؤخذ مفهوم المراقبة هنا بمفهومه الواسع، سواء تعلق الامر بالرقابة على الوثائق او حق الاطلاع.

فالرقابة على الوثائق هي تلك الفحوصات والمقارنات التي تجريها الادارة الجبائية بين ما هو مصرح به من طرف المكلف وما بحوزتها من معلومات⁽²⁾، وهو الحق المخول للإدارة بموجب المادة 18 من قانون

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم و واجباتكم، طبعة 2010، ص 13.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، منشأة المعارف الاسكندرية، ص 46.

الاجراءات الجبائية، أما حق الاطلاع فهو الحق الممنوح للإدارة من أجل تصفح الوثائق والمعلومات التي بحوزة المكلف أو الغير الذي تعامل معه أو الحصول على نسخ منها من أجل تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ولا يمكن أن يحتج بالسر المهني في مواجهة اعوان الادارة الذين يطلبون الاطلاع على هاته الوثائق وهو الحق المنصوص عليه في المواد من 45 الى 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

بالإضافة الى المراقبة فان عرقلة التحقيقات التي تقوم بها الادارة تؤدي الى الفرض التلقائي للضريبة وتأخذ التحقيقات التي حولها القانون للإدارة الجبائية ثلاثة اشكال، التحقيق في المحاسبة المنظم بالمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، التحقيق المصوب في المحاسبة المنظم بالمادة 20 مكرر من نفس القانون، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنظم بالمادة 21 منه.

أما المعاينة التي تؤدي عرقلتها الى الفرض التلقائي للضريبة فهي تلك المعاينات التي خول القانون للإدارة القيام بها وتأخذ شكلين أساسين، معاينة المحلات المهنية المنظم بالمادة 22 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية، ومعاينة المحلات السكنية (حق الزيارة) المنظم بالمادة 35 وما يليها من قانون الاجراءات الجبائية.

ان عرقلة هاته الأشكال من الرقابة أو التحقيق أو المعاينة سواء من طرف المكلف أو من طرف الغير يؤدي الى استحالة قيام الادارة بالواجبات الملقاة على عاتقها من اجل مكافحة الغش الجبائي تحقيقا لمبدأ المساواة أمام الضريبة، وهو ما جعل المشرع يعطي للإدارة الحق في القيام بالتقييم التلقائي للأسس التي تفرض عليها الضريبة.

(2) الفرض التلقائي عند عدم الاجابة على طلب التبريرات والتوضيحات:

الصورة الثانية لعدم تعاون المكلف مع الادارة الجبائية تتمثل في عدم الرد على طلب الادارة للتبريرات أو التوضيحات وهو ما يعطي الحق لهذه الاخيرة في التقييم التلقائي للأسس التي تفرض عليها الضريبة، حيث يوجب قانون الاجراءات الجبائية التقييم التلقائي على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الاجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها⁽¹⁾.

¹ المادة 05/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

فمن اجل تحديد وعاء الضريبة وكشف اي غش او تهرب خول المشرع للإدارة حق طلب التبريرات والتوضيحات⁽¹⁾ اذ يمكنها ان تطلب من المكلف امدادها بتوضيحات تخص نقاط غامضة بشأن التصريحات المقدمة كتابيا، كما يمكن سماع المكلف المعني متى تبين ان استدعاؤه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية، او يتعدى ذلك الى طلب تبريرات من المكلف عند وجود تناقض او غموض في التصريحات المكتتبه، أو حين يتضح أنه قد اخفى بعض العناصر، كوجود اعباء غير مبررة بفواتير أو اغفال بعض المداخل في التصريحات المقدمة.

في حالة رفض المكلف بالضريبة الاجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض الاجابة، يتعين على المفتش ان يعيد طلبه كتابيا يبين بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات بشأنها ويمنح المكلف في هاته الحالة مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوما للرد.

غير ان قانون الاجراءات الجبائية الجزائري لم يحدد الحالات التي يتوجب فيها طلب التبريرات على عكس قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي الذي حددها ضمن أحكام المادة L.16 ويمكن اجمال الحالات التي يتم فيها طلب التبريرات فيما يلي:

- تبرير الوضعية العائلية للمكلف من أجل خصم الأعباء الخاصة بذلك.
- تبرير الأعباء القابلة للخصم من الدخل والتي تعطي الحق في تخفيض ضريبي.
- عندما تتحصل الادارة الجبائية على عناصر ومعلومات عن طريق حق الاطلاع لدى الادارات والمؤسسات العمومية او الخاصة تفيد ان المكلف له مداخل اكبر مما هو مصرح به.
- في حالة تطور الارصدة البنكية التي لا تبررها المداخل المعروفة للمكلف.
- في حالة اعادة توظيف رؤوس أموال تفوق بشكل واضح المداخل المعروفة للمكلف⁽²⁾.

⁽¹⁾ المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽²⁾ مقال بعنوان: La mise en œuvre des dispositions des articles L.16 et L.69 du livre des procédures fiscal مقدم من طرف المديرية الوطنية لمراقبة الوضعيات الجبائية الفرنسية بمناسبة الايام التكوينية المنظمة بالجزائر، جانفي 2002.

وعليه فان التأسيس الحقيقي للأسس التي تفرض عليها الضريبة يتطلب تعاون وثيق من المكلف وفي خلاف ذلك ومتى لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير المطلوبة منه فان القانون يعطي للإدارة الحق في اعادة التقييم التلقائي لتلك الأسس.

3) الفرض التلقائي في حالة عدم تعيين ممثل بالجزائر:

من اجل تسهيل عملية الاتصال والمراسلة بين الادارة والمكلف، ومن اجل تفادي تهريب رؤوس الاموال الى الخارج، فانه في حالة الشركات الاجنبية التي لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، يتوجب عليها تعيين ممثل لها بالجزائر، هذا الممثل يتولى تلقي الاشعارات الجبائية والرد على الطلبات ودفع الضرائب المترتبة على تلك الشركات، وفي حالة عدم استجابة الشركات الاجنبية لطلب تعيين ممثل لها في الجزائر، فان ذلك يعتبر عدم تعاون مع الادارة ومن شأنه ان يخول للإدارة حق التقييم التلقائي للأسس التي تفرض عليها الضريبة⁽¹⁾.

بالرجوع الى قانون الاجراءات الجبائية فان شروط تطبيق التقييم التلقائي على الشركات الاجنبية يمكن اجمالها في ثلاثة نقاط:

- ان تكون الشركة الاجنبية ليس لها منشآت مهنية بالجزائر.
- ان تكون الشركة الاجنبية خاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) او خاضعة للضريبة على ارباح الشركات (IBS).
- ان تمتنع عن تعيين ممثل لها بالجزائر متى طلبت ذلك مصلحة الضرائب.

ثانيا: الفرض التلقائي في حالة عدم التزام المكلف بالواجبات الجبائية:

يعطي قانون الاجراءات الجبائية أيضا للإدارة حق القيام بالفرض التلقائي للضريبة متى اخذ المكلف بالتزاماته الجبائية، هذه الطريقة تهدف الى معاقبة تصرف المكلف عن طريق فرض الضريبة بناء على العناصر المتوفرة لدى الادارة، بالإضافة الى جعل عبء اثبات عدم صحة هذا الفرض على عاتق المكلف كما رأينا سابقا.

باستقراء الحالات المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الاجراءات الجبائية يمكننا اجمال ذلك في مجالين اساسيين، المجال الاول يتعلق بعدم اكتتاب التصريحات المتعلقة بالدخل او الكشوفات المتعلقة

¹ المادة 08/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

برقم الاعمال (1)، اما المجال الثاني فيتعلق بالإخلال بالالتزام الملقى على عاتق المكلف بمسك وتقديم السجلات المحاسبية وفق ما تنص عليه القوانين والتنظيمات المعمول بها، او السجلات الخاصة المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الاعمال (2).

1) الفرض التلقائي في حالة عدم اكتتاب التصريحات:

تشكل التصريحات التي يكتتبها المكلف الدعامة المادية التي تستعملها الادارة الجبائية في تحديد وعاء الضريبة وتصفيته وحسابها، وغياب التصريح يمنح الادارة حق فرض الضريبة بناء على المعلومات التي بحوزتها، كما يحررها من عبء اثبات صحة الضريبة المفروضة ويلقي بالمقابل ذلك العبء على المكلف بإثبات ان الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها، ويجيز المشرع الفرض التلقائي عند عدم اكتتاب التصريحات في حالتين: حالة عدم اكتتاب كشوف رقم الاعمال (أ)، وحالة عدم اكتتاب التصريح بالدخل (ب).

أ) حالة عدم اكتتاب كشوف رقم الاعمال:

يحق للإدارة القيام بالفرض التلقائي للضريبة في حالة عدم اكتتاب المكلف لكشوف رقم الاعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال⁽¹⁾، حيث يلزم قانون الرسوم على رقم الاعمال⁽²⁾ كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ان يرسل او يسلم قبل العشرين (20) يوما من كل شهر الى قابض الضرائب الذي يوجد مقره او اقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق⁽³⁾.

اما بالنسبة للأشخاص الذين لا يملكون تسيرا حسابيا مركزا فهم ملزمون بإيداع كشف لرقم الاعمال لكل واحدة من وحداتهم لدى قابض الضرائب المختص طبقا للأجال السابقة⁽⁴⁾، واذا انقضى اجل ايداع

¹ المادة 03/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

² قانون الرسوم على رقم الاعمال تم استحداثه اول مرة بالأمر رقم 102/76، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال، ج ر عدد 103، لسنة 1976، غير انه تم استحداث قانون للرسوم على رقم الاعمال بموجب المادة 65، من القانون رقم 36/90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، والتي حلت احكامها ابتداء من اول جانفي 1992 محل القانون الصادر سنة 1976 بموجب المادة 176 من احكام تلك المادة.

³ المادة 01/76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

⁴ المادة 02/76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

التصريح في يوم عطلة قانونية فان الاجل يؤجل الى اول يوم عمل يليه طبقا للمادة 04/76 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، ويجب ان يكون الكشف مؤرخ وموقع من طرف المدين بالضريبة او وكيله المرخص قانونا، كما يجب ان يتضمن مجموعة من البيانات الالزامية، والمكلف ملزم بتقديم هذا الكشف حتى في حالة عدم انجاز اي عملية تخول الحق في الرسوم على رقم الاعمال⁽¹⁾.

وتستعمل الادارة الجبائية هذا الكشف في حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) الواجب دفعه من طرف المكلف، او مبلغ الرسم القابل للاسترجاع، على اعتبار ان الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة على الاستهلاك يدفعها المستهلك الاخير للسلعة او الخدمة، اما باقي المتدخلين الوطاء فإنهم يدفعونه عند الشراء ويسترجعونه عند البيع، ولا يدفع للخرينة إلا الفارق بين ما تم استرجاعه وما تم دفعه.

نشير الى ان المشرع قد قيد الادارة الجبائية في اللجوء الى اسلوب الفرض التلقائي للضريبة، فعدم اکتتاب المكلف لهذا الكشف لا يؤدي بطريقة آلية الى الفرض التلقائي للضريبة، اذ الزم المشرع الادارة الجبائية في حالة عدم اکتتاب الكشف المعني، ان تقوم بإعذاره من اجل تسوية وضعيته برسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، ولا يتم الفرض التلقائي إلا اذا بقي الاعذار بدون استجابة لمدة شهر⁽²⁾.

ان مثل هذه القيد من شأنه ان يحمي ويوفر الضمانات الكافية للمكلف حسن النية الذي سهي عن اکتتاب الكشف المعني، خاصة وان هذا الكشف يكتتب شهريا، اذ يصرح بموجبه المكلف برقم الاعمال المحقق كل شهر في آجال قانونية لا تتعدى العشرين يوما من الشهر الموالي للشهر المعني، وهو ملزم بذلك حتى في حالة عدم تحقيق اية عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

(ب) حالة عدم اکتتاب التصريح بالدخل:

يشكل عدم اکتتاب المكلف بالضريبة للتصريح بالدخل الصورة الثانية التي تمنح للإدارة الحق في الفرض التلقائي للضريبة في مجال عدم التزام المكلف بواجباته التصريحية، حيث ينص قانون الاجراءات الجبائية على انه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي

⁽¹⁾ المادة 79 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

⁽²⁾ انظر المادة 03/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

اجمالي الاعفاء من الضريبة المحسوب كما هو موضح في المواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

يشترط قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المكلف اکتتاب مجموعة من التصريحات، والسؤال الذي يثور في هاته الحالة، ما هي التصريحات التي يؤدي عدم اکتتابها الى الفرض التلقائي للضريبة ؟

ان وجهة التساؤل يدعمها عدم التحديد الدقيق من طرف المشرع للتصريح او التصريحات التي يترتب على عدم اکتتابها الفرض التلقائي للضريبة، فباستقراء نص المادة 04/44 من قانون الاجراءات الجبائية يتضح ان كل من يزيد دخله الصافي عن المبلغ المعفى من الضريبة ولم يقدم تصريح يخضع للفرض التلقائي للضريبة، على عكس المشرع الفرنسي الذي عدد التصريحات التي يؤدي عدم اکتتابها الى الفرض التلقائي للضريبة⁽²⁾، وللإجابة على هذا التساؤل في القانون الجزائري علينا الاستعانة بأحكام قانون الضرائب المباشرة باعتباره الاصل، وما احكام قانون الاجراءات الجبائية إلا عملية تجميع للأحكام الاجرائية التي كانت موجودة في قانون الضرائب المباشرة بصفة خاصة وادراجها في نص جديد هو قانون الاجراءات الجبائية.

اذ بالرجوع الى نص المادة 01/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على انه "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة اما بصدد الضريبة على الدخل واما بصدد الضريبة على ارباح الشركات ...". يمكن ان نستنتج ان التصريح المعني اولا هو التصريح السنوي، ما يؤدي الى استبعاد التصريحات غير السنوية من مجال الفرض التلقائي، وثانيا ان التصريح المعني هو التصريح السنوي الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي والتصريح السنوي الخاص بالضريبة على ارباح الشركات دون باقي التصريحات السنوية الاخرى.

وعليه فالتصريح السنوي الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي المنصوص عليه في المادة 99، والتصريح السنوي الخاص بالضريبة على ارباح الشركات المنصوص عليه في المادة 151 هما فقط الذين يترتب على غيابهم الفرض التلقائي للضريبة دون غيرهما من التصريحات الاخرى.

¹ المادة 04/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

²) Article L.66, Code de procédure fiscale, op.cit.

(2) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات:

تفرض القوانين الجبائية على المكلف مسك سجلات يمكن الرجوع اليها لمعرفة تطور رقم اعماله، والاخلال بمسك تلك السجلات يحرم الادارة من معرفة الوضع المالي الحقيقي للمكلف، كما يحرمها من الدعامة المستعملة لمقارنة التصريحات المكتتبه مع ما هو مدون في تلك السجلات، التي تكون عادة مرقمة ومؤشر عليها من مصالح الادارة الجبائية، والتي تكون للإدارة الحرية المطلقة في مراقبتها والتأكد من وجودها في اية لحظة وبطريقة فجائية بموجب السلطات الممنوحة لها⁽¹⁾.

نظرا لهذه الاهمية اعطى المشرع للإدارة الجبائية حق فرض الضريبة بطريقة تلقائية متى اخل المكلف بالالتزام بمسك تلك السجلات، ويكون ذلك في حالة عدم مسك السجلات المحاسبية (أ)، وحالة عدم مسك السجلات الخاصة بالرسوم على رقم الاعمال (ب).

(أ) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات المحاسبية:

تشكل السجلات المحاسبية المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، بموجبها يتم ابراز المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، فهي تشكل بما تتضمنه من تسجيلات الأداة الرئيسية لمراقبة التصريحات المكتتبه وبالنتيجة مبلغ الضرائب الواجب دفعه، وقد كان المشرع الجزائري يجيز للإدارة في هذا المجال اللجوء الى الفرض التلقائي للضريبة متى رفضت المحاسبة من طرف اعوانها، او عند عدم مسكها او تقديمها، غير ان تعديلات سنة 2014⁽²⁾ لم تبقي للإدارة الحق في الفرض التلقائي إلا في حالتين هما حالة عدم مسك المكلف لمحاسبة قانونية وحالة عدم تقديمها، ولم يعد رفض المحاسبة سببا مؤديا لهذا النوع من الفرض.

*** عدم مسك محاسبة قانونية:⁽³⁾**

كل تاجر ملزم بمسك الدفاتر والسندات المحاسبية سواء تلك التي يفرضها القانون التجاري⁽⁴⁾، او التي يفرضها النظام المالي والمحاسبي⁽⁵⁾، ومختلف التنظيمات المعمول بها، وعدم مسك تلك الدفاتر والسجلات

¹ انظر على سبيل المثال المواد 22، 33، 04/20، من قانون الاجراءات الجبائية.

² المواد 28، 29، 30، من القانون رقم 08/13، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، المذكور سابقا.

³ المادة 02/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المواد من 09 الى 11، من الامر رقم 59/75، المؤرخ في 1975/09/26، متضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، لسنة 1975، معدل ومتمم.

⁵ المادة 04 من القانون رقم 11/07، المؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، ج ر عدد 74، لسنة 2007.

المحاسبية يشكل اخلال من طرف المكلف بالتزاماته ما يبرر معاقبته على هذا الاخلال عن طريق الفرض التلقائي للضريبة.

* عدم تقديم المحاسبة: (1)

يشكل عدم تقديم المحاسبة الصورة الثانية للفرض التلقائي للضريبة في هذا المجال طبقا لأحكام قانون الاجراءات الجبائية، ويتم اثبات عدم تقديم المحاسبة بموجب محضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه وفي حالة الرفض ينوه على ذلك في نفس المحضر، كما يكون المكلف موضوع اعدار يدعى من خلاله الى تقديم المحاسبة في اجل لا يتجاوز 08 ايام طبقا للمادة 09/20 من قانون الاجراءات الجبائية.

وعليه فان الفرض التلقائي في حالة عدم تقديم المحاسبة لا يكون مؤسس إلا اذا توافرت الشروط التالية:

- ان لا يكون عدم تقديم المحاسبة ناتج عن حالة حدوث قوة قاهرة.
- ان يكون عدم التقديم مثبت بمحضر موقع.
- بقاء الاعذار الموجه الى المكلف لتقديم المحاسبة بدون استجابة لمدة 08 ايام.

(ب) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات الخاصة بالرسوم على رقم الاعمال:

يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف الذي يخل بمسك السجلات الخاصة بالرسوم على رقم الاعمال، والتي تسمح للإدارة بإثبات رقم الاعمال المصرح به وبالنتيجة حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه، والسجلات المقصودة في هذا المقام هي تلك السجلات التي تقوم مقام المحاسبة بالنسبة للمكلفين غير الملزمين بمسك محاسبة، وتأخذ صورتين: السجلات المنصوص عليها في المادة 66 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، والسجلات المنصوص عليها في المادة 69 من نفس القانون الخاصة بمنظمي الحفلات.

* السجلات المنصوص عليها في المادة 66:

من اجل حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) بصورة دقيقة، يشترط القانون على المكلفين اما مسك محاسبة قانونية⁽²⁾، وفي الحالة العكسية مسك سجلات تقوم مقامها، تسمح بالتأكد من رقم الاعمال

¹ المادة 06/44 من قانون الاجراءات الجبائية.

² تنص المادة 65 من قانون الرسوم على رقم الاعمال انه " يتعين على كل شخص معنوي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ان يمك محاسبة تسمح بتحديد رقم اعماله، وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما "

المصرح به لحساب هذا الرسم، حيث يلزم القانون على كل شخص طبيعي⁽¹⁾ يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمك أن يحاسب عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم اعماله، ان يمك أن يحاسب سجل خاص ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوم بيوم، دون بياض او شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع فصل العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة عن غير الخاضعة له، ويجب ان يشير كل تقييد الى التاريخ والتسمية الموجزة للأشياء المباعة او الى العمليات الخاضعة للرسم في حالة تقديم خدمات، وكذا سعر البيع او الشراء وكل مبلغ او مكافأة تم قبضها، ويقفل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر⁽²⁾.

ان سجل بمثل هذه المواصفات من شأنه ان يعكس الصورة الحقيقية لرقم الاعمال المحقق، ويمك للإدارة من مراقبة التصريحات المكتتبه عن طريق مقارنتها مع ما هو موجود بهذا السجل، وعدم مسكه بشكل اخلايا بالالتزامات الملقاة على عاتق المكلف، ومعاقبة له على هذا السلوك يعطي القانون للإدارة الحق في التقييم التلقائي للأسس الضريبية بطريقة احادية.

* السجلات المنصوص عليها في المادة 69:

يتم ايضا التقييم التلقائي للأسس التي تفرض عليها الضريبة، على كل مكلف لم يلتزم بمسك السجل المنصوص عليه في المادة 69 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، وهو السجل المفروض على منظمي الحفلات الفنية، اذ يلزم القانون منظمي الحفلات الفنية الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ان يمكوا بالنسبة لكل مؤسسة من مؤسساتهم، سجلا خاصا مرقم وموقع من طرف مصلحة الضرائب، يقيد فيه دون بياض او شطب بعد كل حفلة او عرض المعلومات والبيانات التالية:

- مبلغ الايرادات المتعلقة بمداخل الدخول.
 - مبالغ بيع المشروبات والمواد الغذائية او البضائع ومختلف اللوازم والأشياء ان وجدت.
 - الايرادات المقبوضة مقابل الايجار وحجرة تغيير الملابس وغيرها.
- ويجمع مبلغ الايرادات المقيدة في السجل كل يوم ويقفل عند نهاية كل شهر⁽³⁾.

⁽¹⁾ لان الاشخاص المعنوية ملزمة بمسك محاسبة قانونية وتخضع في تحديد الضريبة الواجبة الدفع لنظام الربح الحقيقي حسب نص المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽²⁾ المادة 66 من الامر 102/76، المتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال، المذكور سابقا.

⁽³⁾ المادة 69 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

هكذا فإن اوجه الحماية القانونية الممنوحة للمكلفين عند قيام الادارة بإعادة تقييم الاسس التي تفرض عليها الضريبة متى تم اكتشاف اي اخطاء او اغفال او اخفاء للمادة الخاضعة للضريبة من طرف الادارة عند ممارستها لحقها في الرقابة، تختلف باختلاف الاسلوب المتبع من طرف الادارة فيما اذا كان إعادة تقييم وجاهي او فرض تلقائي للضريبة.

فبالأسلوب الذي تتبعه الادارة في إعادة التقييم يختلف باختلاف سلوك المكلف، فمتى اوفى المكلف بالالتزامات الجبائية الملقاة على عاتقه، قيد الادارة بإتباع اجراءات إعادة التقييم الوجيهي، وعلى العكس من ذلك اذا اخل بتلك الالتزامات ولم يتعاون مع الادارة في طلباتها يتبع اسلوب الفرض التلقائي للضريبة.

التقييم الوجيهي يشكل القاعدة العامة في إعادة تقييم الاسس التي تفرض عليها الضريبة، وهو الطريق الذي يوفر ضمانات اكبر للمكلف، اذ يمنع على الادارة اصدار سند تحصيل الضرائب المصححة إلا بعد منح فرصة للمكلف من اجل ابداء ملاحظاته حول الاسس الجديدة المبلغة له بعد إعادة التقييم من جهة، ويكون عبء اثبات زيف الاسس المصرح بها على عاتق الادارة الجبائية من جهة اخرى.

غير ان المشرع الجزائري وعلى عكس التشريعات المقارنة، لم يلزم الادارة بإتباع اجراءات معينة في التعامل مع ملاحظات المكلف، ولم يلزمها بأجال محددة للرد على تلك الملاحظات، بل ترك الحرية المطلق للإدارة في قبول او رفض تلك الملاحظات بطريقة تحكيمية، مما يجعل من اقامة حوار مع المكلف حول التصحيحات التي تنوي الادارة القيام بها غير ذي معنى.

اما الفرض التلقائي للضريبة فيشكل الاستثناء، يتميز بانعدام اي ضمانة للمكلف من اجل الدفاع عن وضعيته، حدد المشرع حالاته على سبيل الحصر، وهو يهدف الى معاقبة المكلف الذي اخل بالتزاماته الجبائية، ويتم خلاله فرض الضريبة من جانب واحد، بناء على المعلومات التي بحوزة الادارة، وينعدم معه اي دور للمكلف في مسار هذا فرض، بالإضافة الى قلب عبء الاثبات على عاتق المكلف، الذي لا يستطيع الحصول على الاعفاء او التخفيض من الضرائب التي فرضت عليه الا بإثبات ان تلك الضرائب مبالغ فيها.

الباب الثاني

الآليات القانونية المتاحة

للمكلف لمناقشة مشروعية

عمل الإدارة الجبائية

الباب الثاني: الآليات القانونية المتاحة للمكلف لمناقشة مشروعية عمل الادارة الجبائية:

مبدأ دولة القانون يقتضي في جوهره خضوع اعمال مؤسسات وادارات الدولة بمختلف مجالاتها الى سلطة القانون، والضامن لذلك هو اخضاع مختلف تلك الاعمال ومهما كانت طبيعتها لرقابة المشروعية من طرف الجهات القضائية المختصة، تجسيدا لذلك تتيح التشريعات الجبائية الجزائرية ومختلف التشريعات الجبائية المقارنة سبل وآليات امام المكلف بالضريبة تمكنه من رؤية مشروعية التزامه الجبائي المفروض من طرف الادارة الجبائية يناقش امام القضاء بطريقة مستقلة وعادلة تتساوى فيها اسلحة الطرفين، ووفق اجراءات لا تشكل عائقا امام تحقيق تلك الغاية.

كما رأينا فان اعمال الادارة في الاخضاع الضريبي تقسم تقليديا الى قسمين، القسم الاول ينصب فيه عمل الادارة على البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وحصرها وحساب الضريبة الواجبة الدفع، وتتجلى فيه الادارة بمظهر السلطة العامة لما تتمتع به من سلطات في مجال المراقبة والتحقيق والبحث والاستعلام والمعaine والتفتيش واعادة تقييم الاسس المصرح بها متى ثبت لديها نقص في المداخل المصرح بها وهو ما يصطلح على تسميته بأعمال الوعاء، اما القسم الثاني فينصب فيه عمل الادارة على ادخال مختلف الحقوق التي تمت معاينتها بموجب قرار الاخضاع الى الخزينة العمومية، وهي في سبيل ذلك مزودة بمجموعة من السلطات التي تمكنها من اجبار المدين على الوفاء بما هو في ذمته اتجاه الخزينة العمومية، عن طريق غلق المحل التجاري وبيعه او حجز ممتلكاته او حجز ما له لدى الغير او اكراهه بدنيا على الوفاء، وهو ما يصطلح على تسميته بأعمال التحصيل.

من اجل مناقشة مشروعية عمل الادارة في هذا القسم او ذاك يرسم المشرع مسارا اجرائيا غير مألوف في القانون الاداري يستوجب اتباعه تحت طائلة عدم امكانية رؤية مشروعية الالتزام الجبائي يناقش امام القضاء، فمناقشة اعمال القسم الاول تتم عن طريق منازعة الوعاء التي يتم فيها الاحتجاج على الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، اما مناقشة اعمال القسم الثاني فتتم عن طريق منازعة التحصيل التي ينصب الاحتجاج فيها حصريا على التحصيل الجبري للدين الجبائي دون غيره.

من اجل مناقشة مدى كفاية الضمانات التي توفرها هذه الآليات نتناول اولا مدى كفاية ضمانات منازعة الوعاء لفحص مشروعية الالتزام الجبائي (فصل اول)، ثم مدى كفاية ضمانات منازعة التحصيل لفحص مشروعية التحصيل الجبري للدين الجبائي (فصل ثان).

الفصل الاول: منازعة الوعاء كضمانة لفحص مشروعية الالتزام الجبائي:

المنازعة الجبائية في مجال الوعاء تضع المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة جبائية مكلفة بتسيير خدمة عمومية تتمتع بامتيازات السلطة العامة من أجل تنفيذ الالتزام الضريبي، وفي مواجهة اعوان على اعلى مستوى من التأهيل والتكوين في مجال تقني معقد القواعد والاجراءات.

ينبغي أن نأخذ المنازعة الجبائية في مجال الوعاء بمعناها الضيق كونها مجموعة الدعاوى والمنازعات المتعلقة بتحديد الضريبة وطرق الاحتجاج المحكمة التي تسمح بتسوية النزاع القائم بشأن الوعاء، وهي بذلك تقتصر حسب حرفية النص على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها او الاستفادة من حق قانوني، وبهذا الشكل فانه يخرج عن نطاقها دراسة الدعاوى المتعلقة بتجاوز السلطة، والدعاوى المتعلقة بتحصيل الضريبة، والدعاوى المتعلقة بالمسؤولية في المجال الجزائي وغيرها من الدعاوى الاخرى التي لا يكون موضوعها الاحتجاج على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.

على خلاف منازعة التحصيل التي تمر فقط بمرحلة ادارية واخرى قضائية فان منازعة الوعاء تمر بثلاثة مراحل، مرحلة اولى ادارية وجوبية تترجم في تقديم شكوى مسبقة وفق الشكليات والآجال المحددة قانونا امام الادارة الجبائية مصدرة قرار الاخضاع، ومرحلة ثانية اختيارية مسموح بها فقط قبل عرض النزاع على الجهات القضائية المختصة يتم فيها عرض النزاع على اللجان الادارية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال، ومرحلة ثالثة قضائية يتم فيها تقديم دعوى امام القاضي الجبائي في حالة استمرار الخلاف بين الطرفين.

اذا كانت منازعة الوعاء هي الآلية التي يمكن للمكلف من خلالها اخضاع اعمال الادارة الجبائية فيما يخص تحديد وعاء الضريبة وحسابها وتصفياتها لرقابة القاضي، الا ان هاته الغاية ليس من السهل ادراكها بالنظر الى الاكراهات الاجرائية والشكلية التي على المكلف احترامها والاستجابة لها قبل رؤية التزامه الجبائي يناقش باستقلالية وحيادية امام القضاء، اذ عليه ادخال شكوى مسبقة وفق الاشكال والآجال المحددة قانونا وان تتضمن هذه الشكوى احتجاجا قانونيا في المجالات المحددة لمنازعة الوعاء دون غيرها، وما لمضمونها من اثار على تجميد النزاع القضائي المستقبلي وان توجه التوجيه الصحيح وفي الآجال المحددة لذلك وغيرها مما يجعل تلك الاكراهات تشكل قيد على فحص مشروعية الضريبة.

من جهة اخرى وان كانت آلية اللجان الادارية للطعن تتدرج بديها ضمن سياق توفير ضمانات اكبر للمكلف في مناقشة التزامه الجبائي الا ان الكيفية التي نظم بها المشرع هاته الآلية لا تستجيب لذلك اطلاقا على الاقل في الوضع الحالي سواء من حيث تشكيلتها او سير اعمالها او القيمة القانونية لآرائها على عكس التنظيم الذي اسسه مشرع 1976، مما يجعلنا نتسأل عن جدوى وجود تلك الآلية من اساسه. من اجل الاجابة على مختلف هاته الاستنتاجات نقوم اولاً بدراسة اثر الشكوى المسبقة في منازعات الوعاء على فحص مشروعية الضريبة المفروضة (مبحث اول)، ثم نقوم بدراسة ما اذا كانت اللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية تقدم ضمانات اضافية (مبحث ثان).

المبحث الاول: الشكوى المسبقة في منازعة الوعاء قيد على فحص مشروعية الضريبة المفروضة:

دون الخوض في الجدالات الفقهية التي تعنى بتصنيف المنازعة الجبائية فيما اذا كانت نوع مستقل بذاته أم أنها مجرد منازعة تنتمي الى المنازعات الإدارية العامة، فإنه يجب الاعتراف حتماً بأن النزاع الجبائي له مميزاته الخاصة، سواء بالنظر الى خصوصية موضوعه كونه يعنى بالضرائب التي تشكل أحد مظاهر سيادة الدولة⁽¹⁾، أو بالنظر الى طبيعة طرفيه كونه يجمع المكلف والإدارة الجبائية، طرفين غير متساويين على عدة أصعدة، بالإضافة أيضاً لخاصيتها الناتجة عن ترتيب إجراءاتها التي يجب أن تبدأ أمام أحد أطراف النزاع، بالتأسيس لمرحلة إدارية سابقة.

فالعلاقة التي تربط الشكوى المسبقة بالنزاع الجبائي ذات خاصية مميزة، فالإحاطة بالعناصر المشكلة لها تبين أنها تقولب سير الدعوى الجبائية من جهة وتخضع المكلف لإكراهات اجرائية صارمة، يؤدي عدم استئانها الى تفويت فرصة مناقشة مدى التأسيس القانوني للضرائب المفروضة على المكلف، كما أن مبدأ وطرق إدخالها في مسار النزاع الجبائي تمليه خصوصية موضوعها ومراكز أطراف النزاع.

من اجل توضيح ذلك يجب معرفة محددات الشكوى النزاعية المسبقة (مطلب اول)، ثم توضيح الاكراهات الاجرائية التي يخضع لها المكلف الذي يريد الاحتجاج على قانونية الضرائب المفروضة عليه (مطلب ثان).

¹) Gaudemet Paul Marie, finances publique, Tome 02, Edition Montchrétien, 1975, P.98.

المطلب الأول: المحددات العامة للشكوى النزاعية المسبقة:

المكلف الذي يريد الاحتجاج على كل أو جزء من الضريبة الموضوعية على عاتقه لا يكون باستطاعته اللجوء مباشرة للقاضي الجبائي المختص، فله أولاً توجيه شكوى مسبقة إلى المصلحة الإقليمية للإدارة الجبائية التي ينتمي إليها مكان فرض الضريبة، والنتيجة الإجرائية المباشرة لإغفال هذا الإجراء هي عدم قبول الدعوى القضائية حسب الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الذي جاء في أحد قراراته أن " كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة (1) وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن اثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً (2).

هذا التوجه مستقر عبرت عنه أعلى جهة قضائية إدارية في عدة مناسبات حيث جاء في قرار آخر لمجلس الدولة (3) " أن التظلم في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام ... حيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً ".

في سياق تنظيم الشكليات الإجرائية للشكوى المسبقة لم يكتفي المشرع بإرساء مبدأ وجوب الاخطار المسبق للإدارة الجبائية أولاً بكل احتجاج يتعلق بالضرائب والرسوم المفروضة على المكلف، بل أنه نظم بعناية فائقة شكليات إتمام ذلك بشكل يجعلها قابلة للمقارنة مع تلك الشكليات المقررة أمام الجهات القضائية، وذلك سواء من حيث مجالها، والسلطة المختصة بالنظر فيها، وأجال تقديمها وشكلها ومحتواها وكيفية التحقيق والبت فيها(4)، وكأننا أمام مجموعة متجانسة من القواعد التي يجب اتباعها لتسوية وضعيات قضائية، فالشكوى المسبقة التي يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية(5) الواجبة على كل مكلف أراد الاعتراض على المبالغ الموضوعية على عاتقه تشكل اكرها اجرائياً، الاخلال به يحرم المكلف من اللجوء إلى القضاء لمناقشة شرعية تلك المبالغ.

¹ قبل نقل أحكامها إلى المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

² مجلس الدولة، قرار رقم 6325، المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 124.

³ أنظر على سبيل المثال مجلس الدولة، قرار رقم 6509، المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 75.

⁴ أنظر المواد 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ محمد حامد عطاء، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ص 163.

على غرار مختلف التشريعات الجبائية المقارنة يلزم المشرع الجزائري قبل لجوء المكلف الى الجهة القضائية المختصة ادخال شكوى مسبقة أمام الإدارة الجبائية وفق شكليات وآجال محددة⁽¹⁾ وقد تم ادخال فكرة الشكوى المسبقة أول مرة من طرف المشرع الفرنسي سنة 1927⁽²⁾ وكانت تخص فقط مجال الضرائب المباشرة قبل إقرار مبدأ تعميمها سنة 1959 عند تأسيس الضريبة السنوية على دخل الأشخاص الطبيعية⁽³⁾ ، ذلك المبدأ الذي وضع محل التطبيق بموجب القانون رقم 1316/63 المتضمن توحيد وتنسيق الإجراءات والآجال والغرامات في المجال الجبائي⁽⁴⁾، قبل أن تستقر الأحكام المنظمة لها ضمن أحكام المادة R 190-01 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽⁵⁾.

مبدأ الزامية الشكوى المسبقة في المادة الجبائية مكرس أيضا في القانون المغربي اذ يلزم " الخاضعين للضريبة الذين ينازعون في مجموع أو بعض مبلغ الضريبة والواجبات والرسوم المفروضة عليهم أن يوجهوا مطالبتهم الى مدير الضرائب أو الشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض..."⁽⁶⁾ ، على عكس المشرع التونسي الذي لم يؤسس لمرحلة إدارية في المجال الجبائي أين يتم نظر مختلف الاعتراضات على مستوى محاكم الدرجة الأولى⁽⁷⁾.

ان الصعوبة الأولى التي يواجهها المكلف هو تحديد المجال المخصص للشكوى المسبقة باعتبارها الاجراء الاولي والمسبق قبل اللجوء للقضاء والذي يتوقف عليه مدى قبول الدعوى القضائية من عدمه، فهي من جهة لا يتم إدخالها الا لما نكون أمام احتجاج (فرع اول) هذا الاحتجاج ينصب مضمونه على قانونية

¹ المادة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

² Loi du 27 décembre 1927, portant budget général de 1928, JORF du 28 décembre 1927, P.13067, cité par Gilles Noel, la réclamation préalable devant les services de impôts, LGDJ, 1985, P.39.

³ Loi N° 59/1472, du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagement fiscaux, JORF, du 29 décembre 1959, P.12460.

⁴ Loi n° 63/1316 du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF, du 29 décembre 1963, P.11827.

⁵ Article R 190-01, Code des procédures fiscales, op.cit. « Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, ...dont dépend le lieu de l'imposition.»

⁶ المادة 235 من المدونة العامة للضرائب المغربية طبعة 2015.

⁷ أنظر الفصل 54، مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسية، طبعة 2018.

الضريبة المفروضة (فرع ثان) كما ينصب على موضوع محدد هو الضرائب التي تفرضها الجهات المختصة بذلك (فرع ثالث).

الفرع الاول: الشكوى النزاعية المسبقة تتضمن احتجاج:

ان التحديد الموضوعي لمجال الشكوى المسبقة يسمح بالتحديد الدقيق للدوائر المخصصة لهذا الاجراء، التي غالبا ما يصعب تحديدها وتسبب التباس للمكلف خاصة في ظل وجود إجراءات متعددة ومعقدة تجد محلا لتطبيقها في مجال العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة.

فلا يمكن ادخال الشكوى النزاعية المسبقة الا لما يتعلق الأمر بوجود احتجاج ويكون موضوع هذا الاحتجاج هو الضرائب، فوجود احتجاج هو الشرط الأول لإدخال الشكوى المسبقة، فمتى فقط أراد المكلف مناقشة او الاعتراض على ضريبة يكون ملزم بإدخالها، اما اذا كانت ارادته لا تتجه الى الاعتراض على الضريبة وانما يتوجه الى مصالح الإدارة الجبائية في مجال آخر غير ذلك كما هو الحال في الطعون الولائية، فلا يلجأ الى الشكوى المسبقة وانما يكون عليه اتباع الإجراءات المخصصة لذلك النوع من الطعون⁽¹⁾.

فوجود الاحتجاج هو المحدد الأول لمجال اعمال الشكوى المسبقة، ففي ظل تواجد عدة إجراءات يلجأ فيها المكلف للإدارة لا يكون دوما ملزم بإدخال الشكوى المسبقة، إما في غياب أي احتجاج والذي لا يتطلب ادخال شكوى مسبقة كما هي محددة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية كما هو الحال في الطعون الولائية المذكورة سابقا، وإما في حالة وجود احتجاج من طبيعة مختلفة كما هو الحال في منازعات التحصيل والتي تخضع فيها الشكوى المسبقة لأحكام اخرى.

ان انطواء الشكوى المسبقة على احتجاج يتعلق بقانونية الضريبة توجه مبدئي كرسه المشرع (اولا) ومن بعده القضاء (ثانيا) واخيرا الفقه (ثالثا).

اولا: التكريس التشريعي لوجوب وجود احتجاج:

العلاقة التي تربط بين الشكوى المسبقة في مجال الوعاء ووجود احتجاج، معبر عنها بعدة أوجه ومصطلحات ضمن أحكام القانون الجبائي، فقانون الإجراءات الجبائية يؤكد أن الشكاوي المتعلقة

¹) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ, paris, 1985, P. 93.

بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب تدخل في اختصاص الطعن التنازعي⁽¹⁾، فالقانون يحدد مجال الشكوى بأنها تدخل في إطار الطعن التنازعي تميزا لها عند الطعون الولائية (الاستعطفية) المنصوص عليها في المواد 92 وما يليها من نفس القانون، وتمييزا لها عن الشكوى في مجال التحصيل المنصوص عليها في المادة 153 وما يليها من نفس القانون والتي يكون مجالها حصريا اما الاعتراض على التحصيل الجبري أو الاعتراض على قانونية اجراء المتابعة من حيث الشكل.

كما يعبر في مكان آخر عن وجود الاحتجاج بمصطلح "الاعتراض" عندما أجاز لأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية⁽²⁾، كما درج المشرع على الإشارة الى الشكوى المسبقة " الشكوى النزاعية " سواء عند تحديد اختصاص البث فيها⁽³⁾ أو عند تحديد الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية عند الطعن في القرار المتعلق بالشكاوى موضوع النزاع⁽⁴⁾.

وهو نفس الربط الذي يقيمه المشرع الفرنسي بين الشكوى المسبقة وضرورة وجود احتجاج، حيث ينص قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي على أن

«Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse.»⁽⁵⁾

ويقيم نفس الربط في موضوع آخر⁽⁶⁾ بإستعمال مصطلحات تفيد وجود احتجاج مثل

« diffères le paiement de la partie contesté » « le contribuable qui conteste »

¹ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المواد 77، 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵) Article L 190, Code des procédures fiscales, op.cit.

⁶) Article L 277, Code des procédures fiscales, op.cit.

ثانيا: التكريس القضائي لوجوب وجود الاحتجاج:

إن الاشتراط الذي يربط مباشرة إدخال الشكوى المسبقة بوجود احتجاج على الضرائب المفروضة على المكلف، عبر عنه الإجتهد القضائي الجزائري (أ) مثل الفرنسي (ب) في عدة قرارات.

1) بالنسبة للاجتهد القضائي الجزائري:

أقرت أعلى جهة قضائية إدارية في الجزائر أن رفع التظلم الإداري المسبق مشروط بوجود نزاع ضريبي، حيث جاء في أحد القرارات أن " كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري طبقا للمادة 337 (قبل تحويل أحكامها الى المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية) من قانون الضرائب المباشرة "(1)

كما صرح مجلس الدولة في قرار آخر وإن كان بطريقة غير مباشرة أنه وإن كان قانون الإجراءات المدنية (ملغى) في مادتيه 169 و 169 مكرر قد أجاز رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية دون حاجة الى التظلم المسبق، غير أن المادة 168 منه " تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة وأن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية" (2).

فالاجتهد القضائي الجزائري يقرن وجوب ادخال الشكوى المسبقة (التظلم الإداري المسبق حسب العبارات المستعملة من طرف مجلس الدولة) بوجود احتجاج (نزاع ضريبي حسب مجلس الدولة) على المبالغ الضريبية الموضوعة على عاتق المكلف.

2) بالنسبة للاجتهد القضائي الفرنسي:

أقر مجلس الدولة الفرنسي أن معيار الاحتجاج هو المعيار المحدد فيما اذا كانت الرسالة الموجهة للإدارة تشكل الشكوى المسبقة الملزمة قبل اللجوء الى الجهات القضائية بمفهوم المادة 1931 من القانون العام للضرائب الفرنسي (قبل نقلها الى مادة L 190 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي) وهي تقابل المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري، والذي جاء فيه أن دراسة الرسالة التي وجهها المكلف الى

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 6325، مؤرخ في 25/02/2003، مذكور سابقا.

² مجلس الدولة، قرار رقم 6509، المؤرخ في 25/02/2003، مذكور سابقا.

رئيس مركز الضرائب والتي كان هدفها الصريح هو الاحتجاج على الأسس الموضوعية للضرائب فإنها بالنتيجة تشكل شكوى بمفهوم المادة 1931 من القانون العام للضرائب الفرنسي⁽¹⁾.

كما ربط في قرار آخر بين الاحتجاج والشكوى المسبقة بالإشارة الى أن من يريد الاحتجاج على الضرائب الموضوعية على عاتقه، فإن ادعاءاته غير المسبقة بشكوى مسبقة أمام مصالح الإدارة الجبائية طبقا لنص المادة R 190-1 من قانون الاجراءات الجبائية تكون غير مقبولة⁽²⁾.

ثالثا: التكريس الفقهي لوجوب وجود الاحتجاج:

تتفق مجمل الآراء الفقهية على اعتبار وجود الاحتجاج أحد محددات الشكوى المسبقة، وفي غيابه لا يمكن اعتبار أي اتصال يقوم به المكلف اتجاه الإدارة على أنه الشكوى المسبقة التي يترتب عليها قبول الدعوى القضائية من عدمه، وذلك تمييزا له عن باقي الشكاوي والطلبات والطمعون التي يقدمها المكلف الى الإدارة الجبائية والتي يختلف هدفها باختلاف الاجراء المتبع.

اذ تعتبر الشكاية النزاعية هي التظلم المرفوع الى الادارة والتي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة الى المنازعة في شرعية فرض الضريبة⁽³⁾، على عكس الطعون الولائية (الاستعطافية) (les recours gracieux) التي يلتبس من خلالها المكلف الاعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه قانونا

¹⁾ C E, N° 49309 et 49342, du 17 février 1988, publié au recueil lebon « Considérant qu'il ressort de l'examen de la lettre que M. André X... a adressée, le 4 septembre 1980, au chef du centre des impôts dont il relève que son auteur entendait, comme il le mentionnait de manière formelle, formuler une "réclamation" dont l'objet exprès était la contestation du bien-fondé d'impositions désignées sur un bordereau énumératif joint ; que, par suite, cette lettre constituait, au sens de l'article 1931 du code général des impôts, une réclamation ; ...»

²⁾ C E, N° 89242, du 06 janvier 1993, «Considérant que si M. et Mme X... entendent contester également la taxe foncière mise à leur charge au titre des années 1985, 1986 et 1987, leurs conclusions, qui n'ont pas été précédées d'une réclamation préalable au service des impôts dans les conditions prévues par l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, ne sont pas recevables»

³⁾ وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، حقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2010/2009، ص 26.

متى كان في حالة عوز أو ضيق الحال تجعله في وضع يعجز معه على ابراء ذمته اتجاه الخزينة العمومية (1).

فهذا النوع من الطعون لا يحتج فيه المكلف على شرعية الضرائب المفروضة عليه وإنما يطلب عطف الإدارة بحاله، وله إجراءات خاصة به لا تخضع لاختصاص الجهات القضائية الإدارية، فالمكلف في هذا النوع من الطعون لا يحتج على قانونية الضرائب المفروضة عليه، وإنما يطلب الاعفاء بالنظر الى حالته المالية، وتكون القرارات الصادرة في هذا المجال قابلة للطعن أمام المدير الجهوي المختص إقليميا طبقا لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، وقد كانت الفرصة لمجلس الدولة لإبداء رأيه في هذا النوع من الطعون حيث أكد في أحد قراراته أنه " يستخلص مما ذكر أعلاه أن المستأنف عليه - المكلف - التمس الاعفاء من جزء من الضريبة المفروضة عليه، وتحصل على اعفاء جزئي من الضريبة كما هو ثابت من القرار الصادر في 2002/03/17، وبالتالي فإن النزاع الحالي أصبح من اختصاص إدارة الضرائب، إذ كان على المستأنف عليه الطعن في القرار الصادر في 2002/03/17 أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وليس مقاضاة مديرية الضرائب للجزائر الوسطى، حيث من ثم فإن النزاع الراهن لم يعد من اختصاص القاضي الإداري " (2)

كما أن كل الدراسات الفقهية الفرنسية التي اهتمت بالشكوى المسبقة تؤسسها على وجوب وجود احتجاج على الضرائب المفروضة، إذ ترى إحدى الدراسات أن الشكوى الموجهة الى مصالح الإدارة الجبائية تختلف عن باقي الطلبات كون المكلف يحتج على الضرائب المفروضة عليه ويشكو من كونه ضحية لخرق القواعد القانونية (3).

إن التحليل السابق للمصادر الأساسية للقانون الجبائي تسمح بمعاينة اللجوء الآلي والثابت الى فكرة الاحتجاج من أجل تحديد مجال الشكوى المسبقة، غير أن هذا المبدأ تعوزه الدقة، فاذا كان وجوب الاحتجاج ضروري لتوصيف الشكوى النزاعية المسبقة، فإنه لا يبدو كافيا لتشخيصها بطريقة حازمة، إذ

¹ هذا النوع من الطعون منظم بالمواد 92 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

² مجلس الدولة، قرار رقم 28897، المؤرخ في 2006/09/13، نشرة القضاة، عدد 60، لسنة 2006، ص 412.

³) Trotobas Luis et Cotteret Jean – Marie, droit fiscal, Dalloz, Paris, 1975, P.312 et 313.

توجد وضعيات أخرى تهدف الى الاحتجاج على عمل الإدارة غير أن بعضها ينتمي الى إجراءات تختلف عن تلك المقصودة بالشكوى النزاعية المسبقة في مجال منازعات الوعاء⁽¹⁾.

فعنصر الاحتجاج متوفر في الشكوى المسبقة الخاصة بمنازعات التحصيل التي تحكمها المواد 153 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية غير أن موضوع الاحتجاج في هاته المنازعات يختلف عن موضوعه في منازعات الوعاء، فالشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل تتخذ إما شكل احتجاج على قانونية شكل اجراء المتابعة، وإما شكل احتجاج على التحصيل الجبري المؤسس على أسباب لا تمس بوعاء وحساب الضريبة، وهو مناط التفرقة بين النوعين من المنازعات⁽²⁾.

أما الشكوى المسبقة في مجال الوعاء فمجال الاحتجاج فيها محدد بالاحتجاج على قانونية الضريبة إما باستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو في الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽³⁾ وهذا ما سوف نتعرض لبياناه.

الفرع الثاني: مضمون الاحتجاج ينصب على قانونية الضريبة:

بالإضافة الى المحدد الأول للشكوى المسبقة في مجال منازعات الوعاء المتمثل في وجوب أن تتجه إرادة المكلف الى الاحتجاج، فإن المحدد الثاني ينصب على مضمون هذا الاحتجاج، هذا المضمون الذي يجب أن ينحصر في الاحتجاج على قانونية الضرائب، فالمنازعة الجبائية التي تثور بين المكلف والإدارة

¹⁾ Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P. 98.

²⁾ أنظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن نفس الحكم المنصوص عليه في المادة 281 L من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي

" Les contestations relatives au recouvrement ne peuvent pas remettre en cause le bien-fondé de la créance. Elles peuvent porter: 1° Sur la régularité en la forme de l'acte ; 2° A l'exclusion des amendes et condamnations pécuniaires, sur l'obligation au paiement, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués et sur l'exigibilité de la somme réclamée.

³⁾ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن نفس الحكم المنصوص عليه في المادة 190 L من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي

Lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

في مجال الوعاء تسمح للمكلف بأن يقدم احتجاجاته فيما يخص الأخطاء القانونية المرتكبة عند إخضاعه، على عكس منازعات التحصيل التي لا يجب أن تمس احتجاجاتها قانونية الضريبة، وإنما تنصب فقط على إجراءات التنفيذ الجبري من حيث موضوعه أو شكلياته، وهذا ما تولى المشرع بيانه (أولاً) وأكدته الاجتهاد القضائي (ثانياً).

أولاً: التحديد التشريعي لمضمون الاحتجاج:

لا يمكن للمكلف أن يدخل شكوى مسبقة في مجال منازعات الوعاء إلا من أجل الاحتجاج، وقد تولى المشرع تحديد المضمون الذي يرتبط به هذا الاحتجاج في نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت بطريقة حصرية النوعين الذين يمكن أن ينصب عليهما احتجاج المكلف وهما:

- إما أن يكون الغرض من الشكوى هو الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة.

- إما أن يكون الغرض من الشكوى هو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

هذا التحديد تم نقله حرفياً عن التشريع الفرنسي، حيث جاء في المادة 190 L من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي

« Les réclamations relatives aux impôts ... Relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire»

إن الحالتين السابقتين التي يجوز للمكلف اثارتها أثناء إدخال الشكوى النزاعية المسبقة الخاصة بمنازعات الوعاء لها طبيعة قانونية لأنها ترتبط بحقوق المكلف⁽¹⁾، فالمكلف يطالب بحق قانوني تم انتهاكه فهو في كلتا الحالتين يطالب بالتطبيق الصحيح للقواعد القانونية التي تحكم وضعيته الفعلية⁽¹⁾ من جهة، والتي تضمن شرعية الإخضاع الضريبي من جهة أخرى⁽²⁾.

¹⁾ Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P. 100.

1) مضمون الاحتجاج ذو طبيعة قانونية:

العلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية علاقة تنظيمية، فالقانون يقرر وينشئ الضرائب تطبيقاً للمبادئ الدستورية " لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون "(1)، فهو الذي يضع القواعد والأسس المتعلقة بتحديد الوعاء أو طرق التحصيل، ثم يترك تنفيذ تلك القواعد للسلطة التنفيذية عن طريق التنظيم ومختلف قرارات الإخضاع والتحصيل التي يتحدد بها المركز القانوني للمكلف(2)، فالقرارات المتخذة من طرف الإدارة الجبائية ما هي الا قرارات التطبيق الشخصي للقانون الجبائي على المكلف، ففي كلتا الحالتين المذكورتين في المادة 70 يطلب المكلف التطبيق الصحيح للقانون الجبائي على وضعيته الفعلية.

ففي الحالة الأولى التي يطلب فيها المكلف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة إنما يهدف من ورائها الى التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية التي أهملتها أو أخطأت في تطبيقها الإدارة الجبائية عند إصدارها قرار الإخضاع الأولي، أما في الحالة الثانية التي يطلب من خلالها الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي فإنها تسمح للمكلف الذي تم إخضاعه قانونياً في البداية أن يطلب الاستفادة من حق اعتراف له به القانون الجبائي لاحقاً، كون أحداث خاصة ومحددة ظهرت بعد القرار الأولي للإخضاع، وأن تطبيق القاعدة القانونية التي أقرت ذلك الحق مرتبطة بتدخل تلك الأحداث الجديدة التي تسمح بتصحيح الضريبة الأولية التي أصبحت لا تتوافق مع المركز القانوني الجديد الذي ينتمي اليه المكلف والتي أحدثته تلك القاعدة(3).

وعليه فالشكوى المسبقة في مجال الوعاء مخصصة للاحتجاجات التي تهدف الى تطبيق قاعدة قانونية تم انتهاكها عند اعداد قرار الإخضاع منذ البداية أو أنها أصبحت واجبة التطبيق لاحقاً لهذا القرار، فالشكوى المسبقة تهتم بالمطالبات التي تدفع الإدارة الجبائية الى تصحيح الضرائب المبدئية التي أقرتها بالنظر الى

¹ المادة 78 من القانون رقم 01/16، المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، لسنة 2016.

² زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مذكور سابقاً، ص 84.

³) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.100.

الصلاحيات التي تتمتع بها من أجل تطبيق القانون الجبائي حتى لا يتم إخضاع مكلف لضرائب مخالفة لتلك التي يوجبها القانون⁽¹⁾.

2) مضمون الاحتجاج يهدف الى ضمان شرعية الضريبة:

الحالتين المسموح بهما للاحتجاج في إطار الشكوى المسبقة كما تم تحديدها بموجب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية تهدف للحصول من الإدارة الجبائية على الاحترام الصارم للقانون الجبائي عند ممارستها لمهمة الإخضاع الضريبي، وهو ما يضمن للمكلفين التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية، فهذه الاحتجاجات موجهة من أجل ضمان شرعية الضريبة حتى يكون تطبيقها موافق للمركز القانوني الذي يحتله المكلف⁽²⁾.

فالحالة الأولى التي يطلب فيها المكلف تصحيح الأخطاء المرتكبة في حقه أثناء تحديد الوعاء أو أثناء حساب الضريبة يهدف الى اصلاح إخضاع ضريبي تم إقراره منذ البداية انتهاكا لمركزه القانوني، فهو يحتج على التطبيق السيء للقانون الجبائي للحصول على تطبيق موافق لوضعيته الجبائية الشخصية، فهو بهذا الشكل يبحث على شرعية الضرائب التي يخضع لها، فالمكلف في هذه الحالة اما أن يحتج على مبدأ الإخضاع نفسه ويطلب الاسقاط الكلي للضريبة، كونه ليس مشمولاً بمجال تطبيق الضريبة إما عن طريق الاعفاء أو لأي سبب شخصي آخر كإعفاء الإيرادات الفلاحية الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور من الضريبة على الدخل الإجمالي⁽³⁾، اعفاء الانشطة المقامة في مناطق معينة ولمدة معينة من الضريبة على الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات، او اعفاء المشاريع المؤهلة للاستفادة من مختلف أنظمة الدعم المقامة من طرف الشباب⁽⁴⁾، او اعفاء التعويضات المؤقتة والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل او التعويض الناتج عن التسريح او معاشات المجاهدين من الضريبة على الدخل الاجمالي الخاصة بالمرتبات والاجور⁽⁵⁾.

¹⁾ Gour Claude, Molinier Joël, Tournie Gérard, les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal, Thémis, 1977, Paris, P. 172.

²⁾ Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.101.

³⁾ المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴⁾ المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵⁾ المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وإما ينصب احتجابه ليس على مبدأ الاخضاع في حد ذاته وإنما على مدى هذا الاخضاع، كالتقدير الكمي المبالغ فيه للمادة الخاضعة للضريبة، مما يؤدي الى الخضوع للضريبة على دخل لم يتم تحقيقه، أو اخضاع المكلف الى نظام اخضاع لا يتوافق مع الدخل المحقق، كإخضاعه لنظام الريح الحقيقي عوض الخضوع لنظام الضريبة الجزافية في مجال الأرباح المهنية⁽¹⁾.

نفس الشيء في الحالة الثانية التي يطلب فيها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حتى وإن كانت تعني ضرائب تم إقرارها بطريقة قانونية في البداية غير أنها أصبحت غير ذلك نتيجة أحداث لاحقة، فمتى أصبحت الضرائب التي تم إقرارها في البداية لا تتناسب مع الوضعية الجبائية الفعلية للمكلف بفعل تلك الأحداث، تجعل تطبيق الأحكام القانونية المعتمدة من طرف الإدارة في البداية باطلة ما يسمح بتطبيق الأحكام القانونية الجديدة، فالضرائب التي تم تأسيسها في البداية قد فقدت أساسها القانوني ما يسمح للمكلف بموجب الحق الممنوح له من طرف القانون أن يطلب تطبيق القواعد القانونية التي تتوافق مع وضعيته الجديدة، وتعديل الضرائب الموضوعة على عاتقه تماثيا مع القواعد القانونية التي أصبحت قابلة للتطبيق على هذه الوضعية.

فالمكلف في الخلاصة يطلب بأن تكون الضرائب المفروضة موافقة لمركزه القانوني الجديد الذي أصبح يحتله نتيجة وضعيته الفعلية الجديدة⁽²⁾، وهو بهذا الشكل يسعى لأن يحقق شرعية الضريبة بالنظر لوضعيته الجديدة، إذ أنه وعلى عكس الطلبات المنصبة على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو في حساب الضريبة فإن هاته الطلبات تعني ضرائب تم فرضها بطريقة قانونية من البداية وأن إعادة النظر فيها لم يكن ممكنا الا نتيجة تدخل أحداث خاصة مقررة بموجب النصوص السارية المفعول، التي أحدثت تجديد للمركز القانوني للمكلف تكون من نتائج تغيير الضرائب المفروضة عليه.

فالأحداث الجديدة التي أدت الى طلب تصحيح الضرائب التي تم تأسيسها قانونا في البداية تتمحور عادة حول تغييرات طرأت على الأملاك أو العمليات الخاضعة للضرائب، ففيما يخص الأملاك فإن أحسن مثال يمكن إيرادها في هذا المجال يخص الرسم العقاري على الملكيات المبنية التي لحقتها تغييرات بعد تأسيس

¹ يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) الأشخاص الطبيعية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حد معين طبقا للمادة 282 مكرر 1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الحالة العكسية تخضع لنظام الريح الحقيقي طبقا للمادة 17 من نفس القانون.

²) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.102.

الضريبة كانهيار البناء أو كونه أصبح على وشك الانهيار أو تلك البنائات التي صرح بأنها غير صحية⁽¹⁾ أو انتهكت ملكيتها، بعد أول يناير من السنة المعنية، كون الرسم العقاري يستحق لسنة كاملة على المساحة الخاضعة له القائمة عند تاريخ أول يناير من كل سنة⁽²⁾، ونفس الشيء يمكن استنتاجه بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية⁽³⁾ التي أصبحت غير موجودة نتيجة أحداث طبيعية (التآكل، الغمر بالماء) أو نتيجة ادماجها في الأملاك العمومية (إنشاء وتوسيع الطرق العمومية).

أما فيها يخص العمليات فإن أحسن مثال يمكن إيرادها فيما يخص الأحداث التي يمكن أن تقع بعد تأسيس الضريبة هو استرجاع المبالغ المدفوعة بعنوان الرسم على القيمة المضافة (TVA) نتيجة عقود تم فسخها أو إبطالها أو بقيت غير مدفوعة بعد أن تم دفع الرسم⁽⁴⁾.

ففي جميع الحالات السابقة فإن الضريبة المفروضة كانت مؤسسة قانونا إلى أن تدخلت أحداث جديدة كتهدم البناء أو تآكل الملكيات غير المبنية أو فسخ العقد أو إبطاله تجعل مشروعية هذه الضرائب محل مراجعة عند طلب المكلف الاستفادة من الأحكام التشريعية المقررة لذلك لتتسجم مع وضعه الجديد.

ثانيا: التأكيد القضائي لقانونية مضمون الاحتجاج:

إن الاجتهاد القضائي يؤكد حصرية الاحتجاج في الشكوى المسبقة الخاصة بمنازعات الوعاء على الأوجه القانونية التي يهدف المكلف من ورائها إلى جعل الضرائب المفروضة عليه تطابق المقترضات القانونية سواء عن طريق المطالبة بتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو المطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وتستعمل هذه الحصرية المنصوص عليها قانونا كمعيار لتحديد مدى خضوع طلب معين إلى الزامية تقديم شكوى مسبقة من عدمه، فالقاضي من أجل ذلك يبحث فيما إذا كان طلب المكلف يشكل احتجاج على قانونية الضريبة⁽⁵⁾، فمتى كان ذلك استوجب تقديم الشكوى المسبقة وفق الإجراءات والآجال المنصوص عليها في هذا المجال⁽⁶⁾. قبل اللجوء إلى القضاء بغض النظر على المظهر الشكلي الناتج عن التكييف الذي يعطيه المكلف.

¹ أنظر المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² أنظر المادة 261 - ط من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ أنظر المواد من 261 - د إلى 261 - ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ أنظر المادة 18 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

⁵ Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.103.

⁶ المواد 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

على عكس منازعات التحصيل التي تنصب على التنفيذ الجبري أو قانونية شكل الإجراء التي تكون الشكوى المسبقة الخاصة بها تتم وفق الإجراءات والآجال منصوص عليها في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية والتي لا يمكن أن تمس بوعاء أو بحساب الضريبة، وكذا المنازعات الولائية التي لا تتضمن أي احتجاج على قانونية الضريبة أو أي شكل من أشكال الاحتجاج، وإنما تتضمن مجرد طلب الفرق بالنظر الى وضعية المكلف، فيتم ادخال الطلبات الخاصة بها وفق المواد 93 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية والتي تكون من اختصاص الإدارة ولا يمكن عرضها على الجهات الإدارية⁽¹⁾، وقد استعمل معيار مضمون الاحتجاج لتصنيف مختلف الطلبات التي يوجهها المكلف للإدارة الجبائية من طرف القضاء الفرنسي (1) وكذا من طرف القضاء الجزائري (2).

1) مضمون الاحتجاج كمعيار لتحديد طبيعة الشكوى في القضاء الفرنسي:

في قرار لمجلس الدولة الفرنسي أكد أنه بالنظر الى مضمون الرسالة التي قدمها المكلف فإنه لا يشكل طلب الإعفاء وإنما شكوى نزاعية، وتتمحور حيثيات القضية حول مكلف وجه رسالة الى مدير الضرائب يحتج فيها على الاقتطاعات المتعلقة بالضريبة على الدخل بسبب كونه لم يتحصل فعليا على مجموع المبالغ التي تم اخضاعه بسببها، فقامت المحكمة الإدارية لباريس برفض دعواه مؤسسة قضاؤها على أن الرسالة المعنية لا تشكل شكوى نزاعية، غير ان مجلس الدولة رأى عكس ذلك وأقر ان هاته الرسالة لا تشكل مجرد طلب تخفيضات ولائية وإنما شكوى نزاعية، وبالنتيجة فان طلب المكلف مؤسس من اجل الغاء حكم المحكمة الادارية الذي بموجبه تم رفض دعواه⁽²⁾.

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 28897، المؤرخ في 13/09/2006، المذكور سابقا.

²) C E, N° 90337, du 12 juin 1974, Dr. fis, 1974, N° 987, « la lettre ... par laquelle le sieur x... a conteste, auprès du directeur départemental des impôts, les cotisations a l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre des années 1965 et 1966 par le motif notamment qu'il n'aurait pas effectivement perçu la totalité des sommes imposées, constituait, non seulement une demande de remise gracieuse, mais aussi une véritable réclamation contentieuse, ... que, par suite, le sieur x... est fonde a demander l'annulation du jugement ... par lequel le tribunal administratif de paris a rejeté sa demande par le motif que la lettre susvisée ... n'aurait pas constitue une réclamation contentieuse »

في قرار آخر اعتبر أن الرسالة التي تتضمن حصريا الحصول على تأجيل دفع الاقتطاعات المعنية ولا تحتوي على طلبات تهدف الى الحصول على تخفيضات ولا على اوجه للاحتجاج على قانونية تلك الاقتطاعات فإنه لا يمكن اعتبارها تشكل شكوى نزاعية⁽¹⁾.

فالاتجاه القضائي الفرنسي يؤكد على وجوب كون مضمون الطلب الذي يتقدم به المكلف في مجال منازعات الوعاء ينصب على الجوانب القانونية للضريبة التي بموجبها يهدف المكلف للدفاع عن حقه في التطبيق صحيح للقانون الجبائي بغض النظر عن الوصف الذي يعطيه المكلف لاعتباره شكوى مسبقة تدخل ضمن هذا النوع من المنازعات.

(2) مضمون الاحتجاج كمعيار لتحديد طبيعة النزاع في القضاء الجزائري:

يؤكد الاجتهاد القضائي في الجزائر، وإن كان بشكل أقل وضوحا، على أن منازعات الوعاء هي منازعات تنصب على قانونية الضريبة ومدى تأسيسها، وبالنتيجة فإن الشكوى المسبقة في مجال منازعات الوعاء يقتصر مضمونها على الاحتجاجات التي تعني هذه القانونية دون سواها، هذا ما أقره مجلس الدولة الجزائري في أحد قراراته، حيث جاء فيه أن " النزاع القائم بين المكلف بالضريبة ومديرية الضرائب لولاية باتنة نزاع في الوعاء وهو يعني بالخصوص مدى تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني المفروضين على المدعي بصفته محامي ... " ⁽²⁾، فالاحتجاجات التي يبيدها المكلف عند تقديم الشكوى المسبقة في مجال منازعات الوعاء تقتصر حصريا على الأسباب القانونية التي تخص مدى تأسيس الضريبة.

في قضية أخرى يرى مجلس الدولة أن المكلف الذي لا ينازع في شرعية - أي الأسس القانونية - الضريبة المفروضة يدخل في إطار طلب العفو بمفهوم المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، وليس شكوى نزاعية بمفهوم المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيه "حيث أنه بالرجوع الى الشكوى الموجهة الى مدير الضرائب ... يتضح أن الطاعن لا ينازع في مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه بل

¹⁾ C E, N° 82071 et 82072, du 14 novembre 1973, Dr. fisc, 1973, N° 1794, « ... la demande contenue dans cette lettre tendait exclusivement a obtenir le sursis de paiement des cotisations dont s'agit et ne comportait ni conclusion tendant a l'octroi de dégrèvements ni moyen contestant la légalité desdites cotisations et ne saurait donc être regardée comme constituant une réclamation »

²⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 38542، مؤرخ في 13/02/2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 75.

يلتمس تسوية وضعيته باعتباره ضحية إرهاب بسبب اصابته بجروح إثر عمل إرهابي وهو ما يعتبر طلب عفو بمفهوم المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين معه القول أن الشكوى غير نزاعية...⁽¹⁾.

هكذا فإن الاجتهاد القضائي يقصر مضمون الشكوى المسبقة المقصودة في مجال منازعات الوعاء على الاحتجاجات التي تهدف الى الطعن في قانونية تأسيس الضريبة بغض النظر عن الوصف الذي يعطيه المكلف وفي غياب مثل هذه الاحتجاجات تصنف الشكوى في إطار الإجراءات الأخرى المتعددة التي يحتويها القانون الجبائي.

الفرع الثالث: الهدف من الاحتجاج:

الشكوى النزاعية المسبقة في مجال منازعات الوعاء تهدف حسب حرفية النص الى الاحتجاج على الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي تعدها مصلحة الضرائب، فالمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه " تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ... " وهو نفس الهدف المنصوص عليه حرفيا في نص المادة L 190 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي

Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse.

وهو نفس الحكم المنصوص عليه في المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل نقل احكامها الى المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية " تدخل الشكايات المتعلقة بالضرائب أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب المباشرة في حكم الطعن النزاعي ... " ⁽²⁾ مع ملاحظة أن النص الأول لم يدرج الرسوم ضمن مجال احتجاج الشكوى المسبقة على عكس نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 62653، مؤرخ في 2011/09/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، لسنة 2012، ص 91.
² المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38 من القانون رقم 36/90، متضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.

وهو نفس الحكم الوارد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 والذي جاء في مادته 388 أن " الشكايات المتعلقة بالضرائب والرسوم او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب المباشرة هي من اختصاص طعن المنازعات... " (1)

توضح المواد 329 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1991 و 388 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 صراحة أن هذه الأحكام لا تخص المنازعات المتعلقة بتحصيل الضريبة، مع مراعاة الخطأ الوارد في النص العربي للمادة 388 فقرة 03 من قانون الضرائب لسنة 1976 الذي ينص على أن " أحكام هذا الباب تختص بالمنازعات الخاصة بتحصيل الضريبة " أما النص الفرنسي فينص على أن

« Les dispositions du présent titre ne concernent pas les litiges afférents au recouvrement de l'impôt »

وكذا خطأ النص العربي للمادة 329 فقرة 03 من قانون الضرائب لسنة 1991 الذي ينص على أنه " لا تعفي أحكام هذا الباب النزاعات المتعلقة بتحصيل الضريبة " أما النص الفرنسي فينص على نفس المعنى السابق.

« Les dispositions du présent titre ne concernent pas les litiges afférents au recouvrement de l'impôt »

على عكس المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية التي اكتفت بالإشارة الى أن الشكوى تقتصر على الأخطاء المرتكبة في وعاء أو في حساب الضريبة، وعليه فان مجال الاحتجاج في الشكوى النزاعية يتحدد بمحددتين، المحدد الأول أن ينصب الاحتجاج على الضرائب بالمعنى الواسع (أولاً) والمحدد الثاني أن تكون تلك الضرائب معدة من طرف مصلحة الضرائب (ثانياً).

أولاً: أن ينصب الاحتجاج على الضرائب (محدد مادي):

يشمل مجال الاحتجاج في الشكوى النزاعية المسبقة حسب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية في جانبه المادي الاحتجاج على دين جبائي، فما يجب الاحتجاج عليه في اطار منازعات الوعاء هو

¹ المادة 388 من الأمر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقاً.

الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات مهما كانت طبيعتها، وهذا النص ذو طبيعة عامة، فهو يعدد دون أن يعرف مختلف العناصر التي يمكن أن يشملها مجال الاحتجاج.

فالضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة أو احدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع تلك الضريبة⁽¹⁾، أما الرسم فهو مبلغ من المال تحدده الدولة ويدفعه الفرد في كل مرة تؤدي اليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص⁽²⁾، أما الحقوق فهي مختلف المبالغ التي تحصلها الدولة نتيجة حق الطابع وحقوق التسجيل التي تخضع لها مختلف الوثائق التي ينص القانون على خضوعها، أما الغرامات فهي تلك اللواحق التي يتعرض لها المكلف نتيجة اخلاله بالتزاماته الجبائية سواء كانت في شكل زيادات أو غرامات جبائية فيما يخص الوعاء أو التحصيل.

فالاحتجاج على قانونية عمل الإدارة لا يكون الا من خلال الاحتجاج على الدين الجبائي الشخصي الناتج عنه، هذا الأخير يتكون مهما كانت التسمية من الحقوق الأصلية التي يمكن ان يضاف اليها الغرامات عند الاقتضاء⁽³⁾، ففي غياب أي دين جبائي خاص بسنة معينة لا تكون شكوى المكلف مقبولة، وهو ما دفع مجلس الدولة الفرنسي في قضية ذات خصوصية ملفقة تتمحور حيثياتها حول مكلف سجل خلال سنة معينة (1961) خسائر، وبذلك لم تفرض عليه أي ضريبة بعنوان تلك السنة، وتم ترحيل الخسائر الى السنة الموالية (1962)، وبعد خصم خسائر سنة 1961 تم اخضاعه على الأرباح المتبقية خلال سنة 1962.

بعد قيام الإدارة بإجراء تحقيق حول سنة 1961 تم تقليل مبلغ الخسائر التي يجب خصمها من أرباح سنة 1962 ما أدى الى زيادة الضريبة الخاصة بسنة 1962، احتج المكلف على قانونية إجراءات التحقيق والتبليغ الخاصة بسنة 1961 التي لم يخضع خلالها لأي ضريبة، أجابه مجلس الدولة بأن الواجهة المثارة من قبل المعني التي تخص قانونية تبليغ الزيادات الخاصة بسنة 1961 غير منتجة اعتبارا لعدم وجود أي

¹ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2000، ص 115.

² تشير الى أن التفرقة بين الرسم والضريبة لا تتوقف على التسمية التي أوردها القانون الجبائي، فالرسم على القيمة المضافة ليس رسم بالمعنى الحقيقي وإنما تتوفر فيه خصائص الضريبة وليس الرسم، فهو يمثل ضريبة على الاستهلاك بامتياز.

³) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P. 108.

ضريبة على عاتقه بعنوان 1961، ويكون بإمكانه عند ادخال طلب تخفيض الضرائب الخاصة بسنة 1962 الاحتجاج على قانونية الزيادات الناتجة على خسائر 1961 كونها لها أثر على مبلغ سنة 1962⁽¹⁾، وعليه فغياب أي اخضاع بالنسبة لسنة معينة يمنع اللجوء الى طريق الطعن بواسطة الشكوى النزاعية المسبقة التي تتطلبها منازعات الوعاء.

فاذا كان غياب الدين الجبائي الشخصي يحرم المكلف من اللجوء الى هذا الطريق فان مدى هذا الدين ليس له أي تأثير على ذلك، فالمكلف يمكن أن ينصب احتجاجه على كل أو على جزء من المبالغ الموضوعة على عاتقه سواء تعلق الأمر بالحقوق الأصلية أو بالغرامات والعقوبات التابعة لها، فالمهم أن تكون تلك الحقوق والغرامات يتم اعدادها من قبل مصلحة الضرائب.

ثانيا: أن تكون تلك الضرائب معدة من طرف مصلحة الضرائب (معيار عضوي):

المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية تعدد مجال الشكوى النزاعية في الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التي تعدها مصلحة الضرائب، فالشكوى المسبقة تستعمل متى كان هناك تدخل للمصالح الجبائية، فهي ذات طابع عام مهما كانت المصلحة الجبائية المعنية أو الضرائب المعنية (2)، إن التقسيم التقليدي لأعمال الإدارة الجبائية يكون وفق شقين، شق يضم الأعمال المتعلقة بالوعاء وشق يضم الأعمال المتعلقة بالتحصيل، والشكوى المقصودة بالمادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية لا تخص الا الشق الاول (1) .

1) خروج أعمال التحصيل عن مجال الشكوى المسبقة في منازعات الوعاء المقصودة بالمادة 70:

لا يدخل في نطاق الشكوى المقصودة بالمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية الاحتجاجات المتعلقة بتحصيل الضريبة بصريح النصوص القانونية (أ) أو الاجتهادات القضائية (ب).

¹⁾ C E, N° 77799, du 23 avril 1971, publié au recueil Lebon, « les moyens invoqués par l'intéressé concernant l'irrégularité de la notification du rehaussement des résultats de l'exploitation du navire "z..." pour l'année 1961 sont inopérants ; que toute fois, eu égard a la circonstance qu'aucune imposition n'a été mise a sa charge au titre de l'année 1961, le requérant est recevable a contester, a l'appui de sa demande en réduction de l'imposition de l'année 1962, le bien-fondé du rehaussement opère sur ses résultats déficitaires de l'année 1961 dans la mesure ou il a une répercussion sur le montant de ladite imposition »

أ) من حيث النصوص القانونية:

تقتصر المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية الخاصة بمنازعات الوعاء الشكوى النزاعية على الاحتجاجات التي تخص استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، فالإطار العام للآليات القانونية للإخضاع الضريبي يؤدي الى تمييز ثلاثة مراحل مختلفة تشكل المسار الاجرائي للإخضاع تتلخص في تحديد وعاء الضريبة (Assiette)، حساب الضريبة (Liquidation)، وتحصيل الضريبة (Recouvrement).

فأعمال الوعاء تهدف الى حصر أساس الضريبة (Base de l'impôt) أي تحديد المادة الخاضعة للضريبة التي تستعمل كأساس للحساب، بمعنى تحديد على ماذا يطبق معدل أو نسبة الاقتطاع، أما حساب الضريبة فهي مرحلة تطبيق المعدل على أساس الضريبة وذلك المعدل الذي يكون عادة على شكل نسبة مئوية كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل (IRG)⁽¹⁾ أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)⁽²⁾ أو الرسم على القيمة المضافة (TVA)⁽³⁾ وقد يكون على شكل مبلغ من النقود يطبق على كتلة معينة أو حجم معين كما هو الحال بالنسبة للضرائب غير المباشرة⁽⁴⁾، أما التحصيل فهو المرحلة الأخيرة من المسار والتي يتم فيها تسوية الدين الجبائي الملقى على عاتق المكلف وإدخاله الى خزينة الدولة.

إن الشكوى المسبقة المقصودة في منازعات الوعاء لا تعني الا المرحتين الاوليتين مرحلة تحديد الوعاء ومرحلة حساب الضريبة دون المرحلة الثالثة الخاصة بتحصيل الضريبة، وهذا ما يؤدي الى استثناء الاحتجاجات المتعلقة بتحصيل الضريبة، كما تستثني المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بمنازعات التحصيل إمكانية الاعتراض على أي سبب من الأسباب التي تمس بوعاء أو بحساب الضريبة، فأحكام قانون الإجراءات الجبائية تفرد لكل نوع من المنازعات إجراءات خاصة به، فمجال الاحتجاجات المتعلقة بالشكوى المسبقة في منازعات الوعاء يكون إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء او حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، أما مجال الاحتجاجات المتعلقة

¹ أنظر على سبيل المثال النسب الخاصة بهذه الضريبة في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ أنظر المواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

⁴ أنظر بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة المادة 47 بالنسبة لرسم المرور على الكحول، المادة 176 بالنسبة لرسم المرور على الخمر، المادة 340 بالنسبة لرسم الضمان على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين.

بالشكوى المسبقة في منازعات التحصيل يكون إما الاعتراض على قانونية شكل اجراء المتابعة أو الاحتجاج على التحصيل الجبري لأسباب لا تمس بوعاء أو بحساب الضريبة⁽¹⁾، فالمشرع يخص كل نوع من أنواع المنازعات بالزامية تقديم شكوى مسبقة أمام الإدارة الجبائية قبل اطلاق الدعوى القضائية غير أن كل واحدة منهما تختلف عن الاخرى من حيث اجراءاتها و آجالها و الهدف من كل منهما ومجالهما.

ب) من حيث الاجتهادات القضائية:

تؤكد الاجتهادات القضائية الفصل المتعلق بمجال كل شكوى مسبقة فمجلس الدولة يحفظ لكل شكوى مسبقة مجالها، فبمناسبة فصله في قضية تتعلق بالتحقيق في المحاسبة أفضى الى رفض المحاسبة لاحتوائها على نقائص تجعلها غير مقنعة مما أدى الى الفرض التلقائي للضريبة، حيث تم تكييف المنازعة على انها منازعة في وعاء الضريبة التي ترفع الدعوى بشأنها خلال أربعة (04) اشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير المتخذ بمناسبة الشكوى وليس منازعة في تحصيل الضريبة التي تطبق في شأنها مهلة شهر واحد حيث جاء فيه " حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن ترفع الدعوى في مدة أربعة (04) أشهر ابتداء من استلام الاشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، إن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحالية تتعلق بالوعاء وليس دعوى تحصيل حتى يطبق في شأنها مهلة شهر مما يعرض قرارهم للإلغاء " ⁽²⁾.

2) الطابع العام لمجال الشكوى المسبقة في منازعات الوعاء:

تستوجب الشكوى النزاعية المسبقة في مجال الوعاء تحت طائلة عدم قبول الدعوى مهما كانت طبيعة مصلحة الإدارة الجبائية التي أصدرت الضريبة (أ)، كما تستوجب مهما كان نوع الضريبة المعنية (ب).

أ) الطابع العام للشكوى المسبقة من حيث الجهة المصدرة للضريبة:

تتعدد الهياكل والمصالح التابعة للإدارة الجبائية المكلفة بالقيام بأعمال الوعاء وحساب الضريبة، سواء على المستوى الوطني أو على المستوى المحلي بحسب التنظيم الجديد للمصالح الخارجية للإدارة

¹ قارن مجال كل من الشكوى المسبقة في مجال التحصيل والشكوى المسبقة في مجال الوعاء بمقارنة المادتين 70 و153 من قانون الإجراءات الجبائية.

² مجلس الدولة، قرار رقم 25486، مؤرخ في 15/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، لسنة 2006، ص 190.

الجبائية⁽¹⁾ الذي يعتمد على تصنيف المكلفين حسب قيمة رقم أعمالهم، ولإيجاد جهة إدارية موحدة تتعامل مع كل صنف على حدى تم استحداث مصالغ خارجية مكلفة بأعمال الوعاء (هناك مصالغ أخرى مكلفة بالرقابة والبحث والتنسيق والتوثيق والإعلام والإشراف الإداري والتحصيل) هي:

- مديرية كبريات المؤسسات: مكلفة بتسيير الملف الجبائي لكل من:

- الأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في مجال المحروقات والنشاطات الملحقة بها.
- شركات رؤوس الأموال التي يفوق رقم أعمالها السنوي أو يساوي مائة مليون دينار جزائري (100 000 000 دج).
- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا التي يساوي أو يفوق رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100 000 000 دج)
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية والشركات التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر⁽²⁾.

- مراكز الضرائب:⁽³⁾

تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة لنظام الربح الحقيقي، ويخضع لنظام الربح الحقيقي في تحديد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي كل المكلفين الذين يزاولون نشاطا ينتمي لفئة الأرباح الصناعية والتجارية⁽⁴⁾ ويزيد رقم أعمالهم السنوي عن ثمانية مليون دينار (000 000 000 دج) بمفهوم المخالفة للمادة 282 مكرر 1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وغير

¹ أنظر المرسوم التنفيذي رقم 327/06، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، المعدل و المتمم، المذكور سابقا.

² المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ يشمل الاختصاص الإقليمي لمركز الضرائب كافة إقليم المديرية الولائية التابع لها حسب المادة 02 من قرار وزير المالية المؤرخ في 01 أوت 2013 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج ر عدد 04، لسنة 2014.

⁴ المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التابعة لمديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى ملفات المهن الحرة⁽¹⁾، بالإضافة إلى المكلفين الخاضعين للنظام المبسط الخاص بالمهن غير التجارية الجديد⁽²⁾.

المراكز الجوارية للضرائب: تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFU الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية مليون دينار (8 000 000 دج)⁽³⁾ والمستثمرات الفلاحية والرسم العقاري على الملكية المبنية وغير المبنية، الضرائب والرسوم المدفوعة على الأجور والرواتب وكذا الضرائب والرسوم غير المتكفل بها بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب⁽⁴⁾.

في تعديل حديث⁽⁵⁾ ألحق بالمصالح الخارجية للإدارة الجبائية المصالح المختصة المكلفة بوعاء ضرائب نوعية أهمها:

مفتشية الضمان (الوعاء): مكلفة بوعاء وتصفية وتحصيل حقوق التعبير والضمان.

مفتشية الحقوق والضرائب غير المباشرة: مكلفة بوعاء ومراقبة نشاطات انتاج وتسويق المواد الخاضعة للضرائب غير المباشرة.

مفتشية التسجيل والطابع والموارث والبطاقية: مكلفة بوعاء وتصفية حقوق التسجيل، حقوق الموارث، ومراقبة حقوق الطابع.⁽⁶⁾

¹ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، المذكور سابقا.

² المادة 26 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعاد استحداثها بالمادة 11 من القانون رقم 16/21، مؤرخ في 30 ديسمبر 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر عدد 100، لسنة 2021.

³ المادة 282 مكرر -1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة 26، من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المعدل والمتمم، المذكور سابقا.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 146/17، المؤرخ في 20 أبريل 2017، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 26، لسنة 2017.

⁶ أنظر المواد 31 مكرر، 31 مكرر -2-، 31 مكرر -3- التي أتى بها التعديل الوارد بالمرسوم التنفيذي رقم 146/17، المذكور سابقا.

إن مختلف هاته المصالح تتكفل بتحديد وحصر وعاء مختلف الضرائب وحساب مبلغ الضريبة الملقى على عاتق المكلف، ومن أجل الاحتجاج على تلك المبالغ يشترط القانون تقديم شكوى مسبقة قبل اللجوء الى القضاء، فالشكوى المسبقة مشترطة تحت طائلة عدم قبول الدعوى القضائية مهما كانت المصلحة التي أصدرت الضريبة سواء تعلق الأمر بالمصالح العامة (مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب) أو المصالح المتخصصة (مفتشية التسجيل والطابع، مفتشية الحقوق والضرائب غير المباشرة، أو مفتشية الضمان)

ب) الطابع العام للشكوى المسبقة من حيث طبيعة الضريبة:

تأخذ الشكوى المسبقة في مجال منازعات الوعاء طابعها العام بالنظر الى طبيعة الضريبة المعنية، فهي تعني مجموع الضرائب والرسوم بالإضافة الى الزيادات والغرامات الملحقة بها، وتكون مستوجبة مهما كان سبب عدم المشروعية الذي يشوب هذه الضرائب، فالقيد الوحيد هو أن ينصب الاحتجاج على شرعية العمليات المتعلقة بوعاء أو بحساب الضريبة المعنية⁽¹⁾، فالاحتجاج على عدم قانونية الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق والغرامات يستوجب شكوى مسبقة سواء تعلق الأمر بـ :

- الضرائب المباشرة العائدة لفائدة الدولة: مثل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

- الضرائب المباشرة العائدة لفائدة الجماعات المحلية: مثل الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، الرسم على النشاط المهني، رسم التطهير.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA).

- حقوق التسجيل.

- حقوق الطابع.

- الضرائب غير المباشرة⁽²⁾.

فالشكوى المسبقة لها طبيعة عامة بالنسبة لكل أنواع الضرائب وذلك بالنظر الى المصطلحات العامة الواردة في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أن الشكوى المسبقة تتعلق

¹) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P. 112.

²) ابتداء من سنة 2009 عند تعديل المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2009 والتي وحدت إجراءات تسوية النزاعات الخاصة بهذا النوع من الضرائب مع الإجراءات الخاصة بالضرائب المباشرة.

بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق دون تمييز، غير أن مجلس الدولة في اعتقادنا قد اتخذ موقف يبدو غريب وغير منسجم سواء مع الاجتهادات السابقة أو مع النصوص القانونية عند استثنائه المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل من شرط تقديم الشكوى المسبقة، ولتوضيح الصورة يقتضي استعراض موقف مجلس الدولة من جهة، ومبررات الانتقاد من جهة أخرى.

* موقف مجلس الدولة فيما يخص حقوق التسجيل:

استثنى مجلس الدولة المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل من وجوب تقديم الشكوى المسبقة، وأقر أن الطعون المتعلقة بهذا النوع من القضايا ترفع مباشرة أمام الجهة القضائية المختصة مخالفاً بذلك اجتهاده المستقر الذي أكد فيه بصفة عامة أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام، وأن رفع المدعي دعواه خرقاً لهذا الاجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً⁽¹⁾.

وهو نفس التوجه الذي أكدته في قرار آخر جاء فيه أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق، وأن عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي اثارته تلقائياً، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً، وأن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلاً وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونوا قد أخطأوا في تطبيق القانون⁽²⁾.

يستنتج من القرارين السابقين أن مجلس الدولة يقر اشتراط الشكوى المسبقة في أي نزاع ضريبي دون استثناء، غير أنه في قرار لاحق استثنى المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل من هذا الشرط، حيث ناقش مجلس الدولة الإشكال الإجرائي المطروح من طرف المستأنفة مديرية الضرائب لولاية باتنة يتعلق بمدى استيفاء الدعوى الأصلية لشرط شكلي جوهري، المتمثل في مدى احترامه للطعن الإداري المسبق قبل رفع الدعوى، وخلص الى أن النزاع الحالي نزاع في حقوق التسجيل، وأنه لا مجال لتطبيق المواد 72 و 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع، وأن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل⁽³⁾ مؤسساً قضاؤه على نص المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 التي أخذت فيما بعد الرقم 158 من

⁽¹⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 6509، المؤرخ في 25/02/2003، المذكور سابقاً.

⁽²⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 6325، المؤرخ في 25/02/2003، المذكور سابقاً.

⁽³⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 33940، المؤرخ في 11/07/2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، سنة 2009، ص 67.

قانون الإجراءات الجبائية قبل الغائها بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012⁽¹⁾، على الرغم من كون النص المعني يخص منازعات التحصيل المنظمة بالجزء الرابع الذي يضم المواد 143 الى 159 من قانون الإجراءات الجبائية، وليس منازعات الوعاء.

* مبررات الانتقاد:

إن موقف مجلس الدولة في اعتقادنا لا يستند الى أسس مبررة ولا ينسجم مع السياق العام لنصوص قانون الإجراءات الجبائية وباقي النصوص والاجتهادات الأخرى، ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا الموقف:

- أن المادة 158 قبل الغاءها من قانون الإجراءات الجبائية الذي أسس عليها مجلس الدولة موقفه تخص منازعات التحصيل وبالضبط تأجيل الدفع وليس منازعات الوعاء كما أشرنا سابقا، وأن المادة المشابهة لها في قانون التسجيل والتي تم الغاؤها منذ 2002 تاريخ تأسيس قانون الإجراءات الجبائية هي المادة 359 أيضا جاءت تحت الباب الرابع عشر الخاص بتحصيل الرسوم⁽²⁾.
- أن أحكام المواد المتعلقة بمنازعات الوعاء⁽³⁾ جاءت بمفردات عامة تخص كل الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي تعدها مصلحة الضرائب ولم تستثني حقوق التسجيل من شرط الشكوى المسبقة.
- أن الاجتهاد السابق لمجلس الدولة لم يثير هذا الاستثناء وأقر أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق كما رأينا في القرارين المذكورين أعلاه.
- أن فقه الإدارة الجبائية المكلفة بتطبيق القانون الجبائي والمجسد من خلال التعليمات والمنشورات التي تصدرها لم تستثني المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل من شرط الشكوى المسبقة، ومن أمثلة ذلك التعليمات المحتج بها من طرف المستأنفة - مديرية الضرائب لولاية باتنة - في قضية الحال والتي تم استبعادها من طرف مجلس الدولة (التعليمات رقم 1208، المؤرخة في

⁽¹⁾ القانون رقم 16/11، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا.

⁽²⁾ أنظر المادة 359 في النسخة الأصلية لقانون التسجيل، الأمر رقم 105/76، المتضمن قانون التسجيل، المذكور سابقا.

⁽³⁾ المواد 70 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

2005/07/12، المتعلقة بالمنازعات الخاصة بحقوق التسجيل) وكذا التعليمات العامة حول الإجراءات التنازعية طبعة سنة 2012⁽¹⁾.

- أن القانون الفرنسي باعتباره المرجع الذي يستقي منه المشرع الجزائري أغلبية أحكامه لم يستثني حقوق التسجيل من شرط الشكوى المسبقة، فنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية مطابق لنص المادة L 190 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي الذي استعمل عبارات عامة مماثلة لما هو موجود في القانون الجزائري.

Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

المطلب الثاني: الاكراهات الإجرائية للشكوى النزاعية المسبقة:

إلزامية تقديم الشكوى المسبقة لا تقتصر فقط على لجوء المكلف الى الإدارة قبل رفع الدعوى القضائية بل يخضع لإكراهات توجب أن يتم ذلك في إطار احترام قواعد إجرائية صارمة، يؤدي تخلفها في معظم الأحيان الى عدم قبول الشكوى وسقوط الحق في التقاضي، وما يترتب عن ذلك من عدم امكانية فحص مشروعية الضريبة، فالمكلف الذي يريد الاحتجاج على شرعية الضرائب الملقاة على عاتقه يجد نفسه ملزم باللجوء الى الإدارة الجبائية أولاً، ولاستفاء ذلك عليه من الناحية العملية الإجابة على أربعة أسئلة أساسية:

- الى من يجب توجيه الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية؟
- متى يمكنه توجيه الشكوى؟
- ما هي العناصر التي يجب أن تظهر في الشكوى أو ترفق بها؟
- ما هو الشكل الواجب احترامه لضمان قبولها؟

¹⁾ Instruction, N° 04MF/DGI/DCTX, du 06/06/2012, Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012.

الإجابة عن هذه الأسئلة ليس بالأمر السهل بالنظر الى الطابع التقني والمتغير للقانون الجبائي، والذي يطرح إشكالية القواعد التي يجب مراعاتها فيما اذا كانت القواعد الواجب احترامها هي تلك السارية المفعول يوم تقديم الشكوى أم تلك التي كانت موجودة عند ترسيم الدين الجبائي أو دفع الضريبة.

لم نجد أي اجتهاد لمجلس الدولة الجزائري في هذا الاتجاه غير أنه يمكن الاستنتاج أن القواعد الواجب مراعاتها هي تلك السارية عند تاريخ ادخال الشكوى، انطلاقا من اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي الذي اعتبر - على الأقل من حيث الآجال - أن القواعد الجديدة من آثارها التمديد الى غاية انتهاء الآجال الجديدة المحددة من طرفها بالنسبة للآجال التي بدأت في ظل القواعد السابقة والتي لم تنتهي عند دخول القواعد الجديدة حيز التطبيق⁽¹⁾، بالإضافة الى تعدد الجهات التي يمكن أن توجه اليها الشكوى والضوابط الشكلية الصارمة التي يجب مراعاتها عند ادخال الشكوى.

لتوضيح ذلك نتناول في البداية الإشكالات التي تعترض المكلف عند ادخال الشكوى (فرع أول) ثم نتناول المحتوى الذي يجب أن تظهر فيه الشكوى لضمان قبولها (فرع ثان).

الفرع الأول: ما يجب مراعاته عند ادخال الشكوى:

ان أولى العقبات التي تواجه المكلف عند عزمه الاحتجاج على شرعية وقانونية الضرائب المفروضة عليه تظهر في الجهة المخولة باستقبال شكواه (اولا)، ثم في صرامة الآجال الممنوح له لتقديم شكواه (ثانيا).

أولا: الجهة المخولة باستقبال الشكوى:

منذ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 والى غاية اليوم يتم تحديد الجهة المخولة باستقبال الشكوى بطريقة شخصية وليس بطريقة عضوية⁽¹⁾، وهذا من شأنه أن يزيد في حالات عدم قبول الشكوى اذا أخطأ المكلف في التحديد الدقيق للشخص المخول باستقبال الشكوى وبالنتيجة حرمان المكلف من اللجوء الى القضاء لمناقشة شرعية الضريبة الموضوعة على عاتقه، غير أنه وفي سبيل تقليل حالات عدم القبول أقر فقه الإدارة الجبائية وبدون أساس تشريعي إمكانية قبول الشكاوي الموجهة لغير الجهة المختصة⁽²⁾ وهو ما يشكل ضمانا إضافية وان كانت ذات طابع اداري.

¹) CE, N° 79826, du 09 mars 1973, Dr. fisc, 1973, comm 1423, «Cons. que les dispositions de l'article... ont eu pour effet de prolonger jusqu'a la date d'expiration nouvellement définie par elles les délais qui avaient commencé a courir sous le régime antérieur et qui n'avaient pas encore expire»

(1) معيار تحديد الجهة المخولة باستقبال الشكوى:

سواء تعلق الأمر بقانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 أو قانون الضرائب المباشرة لسنة 1991 أو قانون الإجراءات الجبائية يتم في الجزائر تحديد اختصاص تلقي الشكوى بطريقة شخصية (أ)، على عكس التحديد العضوي المعمول به في التشريع الفرنسي (ب).

(أ) التحديد الشخصي للاختصاص في القانون الجزائري:

يحصّر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 اختصاص تلقي الشكوى النزاعية في مادة الوعاء في شخص نائب مدير الضرائب للولاية الذي يتبعه مكان فرض الضريبة⁽¹⁾، ونفس المعيار اعتمد بمناسبة اصلاح سنة 1991 أين حصر اختصاص تلقي الشكوى في المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية الذي يشمل مكان فرض الضريبة⁽²⁾.

كما أوكل قانون الإجراءات الجبائية في صيغته الأولى الاختصاص الى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة⁽³⁾ قبل أن يوسع الاختصاص بعد إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية الى كل من رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة⁽⁴⁾، ومدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى⁽⁵⁾.

*** مصدر التحديد الشخصي للاختصاص:**

إن المعيار الشخصي في تحديد اختصاص تلقي الشكوى المسبقة استلهمه المشرع الجزائري من نص قانون فرنسي يعود الى سنة 1963⁽⁶⁾، الذي جاء في مادته الأولى أن المكلف الذي يريد الاحتجاج على الدين الجبائي كليا أو جزئيا يجب عليه أن يوجه شكوى الى المدير الولائي

¹ المادة 389، من الأمر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

² المادة 330، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المؤسس بموجب المادة 38، من القانون رقم 36/90، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.

³ المادة 111، من القانون رقم 21/01، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا.

⁴ المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ Loi N° 63/1316, du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF, du 29 décembre 1963, P.11827.

« Le redevable qui entend contester la créance du trésor, en totalité ou en partie, doit adresser une réclamation au directeur départemental.... »

غير أن المشرع الجزائري لم يساير التطور الذي حدث في فرنسا عند التخلي عن التحديد الشخصي للاختصاص استقبالي الشكوى المسبقة واعتماده على التحديد العضوي أين جعل اختصاص تلقي الشكوى يعود الى إدارة الضرائب دون تحديد لموظف معين طبقا للمادة 1-190 R. من قانون الاجراءات الجبائية

« Le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de l'administration des impôts ... dont dépend le lieu de l'imposition »

قبل أن يسند ذلك الاختصاص الى المديرية العامة للمالية العمومية بعد دمج المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للمحاسبة العمومية في مديرية واحدة هي المديرية العامة للمالية العمومية مما أدى الى تغيير مصطلح L'administration des impôts بمصطلح La direction générale des finances publique⁽¹⁾. ومن شأن الانتقال من التحديد الشخصي للاختصاص الى التحديد العضوي أن يشكل ضمانا للمكلف في زيادة فرص قبول الشكوى، فالمكلف غير مجبر على التحديد الدقيق للشخص المختص بتلقي الشكوى.

* نتائج التحديد الشخصي للاختصاص:

ان العبارات المستعملة في نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية جاءت على وجه الالتزام، توجب المكلف بأن يوجه الشكوى الى شخص معين بذاته فهو الوحيد المؤهل باستقبال الشكوى واليه وحده يجب توجيهها ويترتب عن هذا عدة نتائج:

- أن تحديد الشخص المؤهل لاستقبال الشكوى بذاته على مستوى الإدارة الجبائية - المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب - يؤدي الى استبعاد باقي أعوان تلك الإدارة، فالمدير الجهوي للضرائب أو مدراء المصالح ذات الاختصاص الوطني

¹⁾ Article 26, Décret N° 2012/430, du 29 mars 2012, portant adaptation de dispositions pour faire suite à la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, JORF, N°0078, du 31 mars 2012, P.5859.

كالمصالح الجهوية للبحث والمراجعات لا يكونون مؤهلين لاستقبال الشكوى حتى وإن كانت الضريبة المحتج عليها قد تم إقرارها من طرف عون تحت سلطة هؤلاء.

- أن كل شكوى موجهة الى غير العون المحدد بعبارات النص تكون غير مقبولة كونها قد قدمت بشكل يتجاهل المقتضيات التشريعية سواء تم توجيهها الى رؤساء أو مرؤوسي الشخص المحدد⁽¹⁾.

وهكذا فإن العقبة الأولى في مواجهة المكلف هي التحديد الدقيق للشخص المؤهل باستقبال الشكوى تحت طائلة عدم القبول على عكس القانون الفرنسي الذي تولى عن المعيار الشخصي في تحديد ذلك واعتمد المعيار العضوي.

ب) التحديد العضوي للاختصاص في القانون الفرنسي:

كما أشرنا سابقا ومن أجل التقليل من حالات عدم قبول الشكوى فإن القانون الفرنسي قد تولى عن المعيار الشخصي في تحديد الجهة المؤهلة لاستقبال الشكوى المسبقة كما أرسى التزامات قانونية على عاتق من يتلقى شكوى غير مختص بتلقيها.

* مبررات التحديد العضوي للاختصاص:

في سبيل السعي الى تقليل العقوبات الإجرائية أمام المكلف والتي يمكن ان تسبب عدم قبول الشكوى، أسند القانون الفرنسي اختصاص تلقي الشكوى الى إدارة الضرائب، وبذلك لم يعد المدير الولائي كمستقبل للشكوى وإنما الإدارة الجبائية، وفيما بعد 2012 المديرية العامة للمالية العمومية كما رأينا هي صاحبة الاختصاص بتلقيها، فالإدارة الجبائية في مجملها سواء كانت مصالح ولائية أو محلية هي المؤهلة بتلقي الشكوى، فلم يعد هناك تحديد حصري في هذا المجال الا ما تعلق بالاختصاص الإقليمي⁽²⁾، فالمكلف غير ملزم بتوجيه الشكوى الى المدير الولائي وإنما يتوجه مباشرة الى المصالح القاعدية التي أعدت الضريبة، وفي ذلك اختصارا للمسار الإداري الذي تشكله الشكوى.

هذا التوجه يحقق على الأقل هدفين اثنين:

- أنه يسمح بتحرير المصالح التقليدية - المدير الولائي - من الأعمال المتعلقة باستقبال وفرز القضايا النزاعية، وتكوين الملف الخاص بكل قضية وهو ما من شأنه أن يحقق لا مركزية فعالة.

¹) Gilles Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, Op.cit. P.291.

²) أنظر المادة R.190-01، من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، المذكورة سابقا.

- أن المصالح القاعدية للإدارة الجبائية مثل المفتشيات المتخصصة تكون أكثر اطلاعا وأكثر تخصصا في الفصل في ملفات القضايا المطروحة كونها هي مصدر الضرائب المحتج عليها، وهو ما يسمح لها اصدار القرارات في آجال معقولة.

ما من شك في ذلك أن مثل هذا التوجه من شأنه أن يقلل من حالات عدم قبول الشكوى النزاعية المتعلقة بعيب الاختصاص بالنظر الى توسيع مجال الأشخاص أو الجهات المختصة بتلقي الشكوى، فأى سلطة تنتمي لمصالح الإدارة الجبائية المختصة إقليميا تكون مؤهلة لاستقبال الشكوى.

* وضع التزامات على عاتق الجهة غير المختصة:

في سبيل إرساء ضمانات أكبر للمكلف وإزالة العقبات التي تحول دون قبول شكواه، لجأ المشرع الفرنسي الى وضع التزامات على عاتق مصالح الإدارة الجبائية غير المختصة التي أخطرت عن طريق الخطأ، بأن تحول تلك الشكوى الى المصالح المختصة، حيث أقرت أحكام قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي أن الشكوى المتعلقة بوعاء الضرائب والتي وجهت الى مصالح التحصيل تحول من طرف هذه الأخيرة الى مصالح الوعاء والعكس صحيح، وأن تاريخ تسجيل الشكوى هو تاريخ استقبالها من طرف المصلحة التي أخطرت أولا، وأن المصلحة التي أخطرت أولا ملزمة بإعلام المكلف بتحويل شكواه الى المصلحة المختصة طبقا لأحكام المادة 02-190R⁽¹⁾.

إن مثل هذه الأحكام تصب في مصلحة المكلف ضد الإدارة من أجل ضمان حقه في مناقشة شرعية الضريبة الموضوعة على عاتقه، فإذا كان الالتزام الملقى على عاتق كل شخص في أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية⁽²⁾ فإن هذه المشاركة يجب أن تكون مؤسسة قانونا، ففي سبيل

¹) Article R.190-02, Code des procédures fiscale, op.cit. « Toute réclamation concernant l'assiette d'une imposition directe, adressée au service du recouvrement, est transmise par celui-ci au service de l'assiette.

Toute réclamation concernant le recouvrement d'une imposition directe, adressée au service de l'assiette, est transmise par celui-ci au service du recouvrement.

La date d'enregistrement de la réclamation est celle de la réception par le service qui a été saisi le premier.

L'auteur de la réclamation est avisé par le service qui a été saisi le premier de la transmission au service compétent.»

² المادة 78، من القانون رقم 01/16، المتضمن التعديل الدستوري، لسنة 2016، المذكور سابقا.

ضمان ذلك ألقى المشرع الفرنسي ثلاثة التزامات على عاتق الإدارة متى قدم المكلف الشكوى ضمن الآجال القانونية تهدف في مجملها الى التقليل من حالات عدم قبول الشكوى وضمان عدم سقوط الحق في ادخال الشكوى بسبب فوات الأوان وتتمثل تلك الالتزامات فيما يلي:

- 1 - التزام تحويل الشكوى من طرف المصالح غير المختصة بتلقيها الى المصالح المختصة بذلك هذا الالتزام ملقى على عاتق مصالح التحصيل أو مصالح الوعاء بالتبادل.
- 2 - الزام المصلحة غير المختصة بالتعامل السريع مع الشكوى الموجهة على سبيل الخطأ، حيث اعتبر أن تاريخ اخطار الجهة غير المختصة هو تاريخ تسجيل الشكوى، فتاريخ اخطار الجهة غير المختصة هو التاريخ الذي يؤخذ بعين الاعتبار عند تقدير مدى استجابة الشكوى للآجال المحددة قانونا لتقديمها من جهة، كما يعتبر هو نقطة بداية حساب الآجال الممنوحة للإدارة للرد على الشكوى من جهة أخرى.
- 3 - الزام أخير يتمثل في وجوب اعلام المكلف بتحويل شكواه الى الجهة المختصة باستقبالها⁽¹⁾.

(2) المحاولة الإدارية لتجاوز التحديد الشخصي للاختصاص:

في ظل التحديد الشخصي للجهة المخولة باستقبال الشكوى وما ينجر عن ذلك من تعاضم حالات عدم القبول متى أخطأ المكلف في التحديد الدقيق لتلك الجهة، عملت الإدارة الجبائية الجزائرية على محاولة تلطيف هذا التحديد دون أساس تشريعي عكس القانون الفرنسي الذي أعطى لذلك أساس قانوني كما رأينا. في كثير من الأحيان تلزم الإدارة بموجب التعليمات التي تصدرها لأعوانها تحويل الشكوى الموجهة توجيهها غير صحيح الى الجهة المخولة بذلك (أ)، وتأخذ الإدارة بهذا التوجه سواء كانت الجهة المستقبلية للشكوى غير مختصة إقليميا أو نوعيا، وان كان هذا التوجه يصب في مصلحة المكلف فان التساؤل يثور حول مدى الزامية تلك التعليمات للقاضي الذي يمكن أن يطرح امامه النزاع مستقبلا (ب).

(أ) الالتزام بتحويل الشكوى غير الموجهة توجيهها صحيحا:

فقه الإدارة الجبائية التي تعتبر السلطة المخولة بتطبيق القانون الجبائي يوحى بالامتناع عن اعتبار الشكاوي الموجهة الى مدير ولائي للضرائب غير مختص إقليميا بالبحث فيها غير مقبولة، ويتوجب على

¹⁾ Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, Op.cit. P. 298.

المدير المخاطر بشكوى غير مختص بتلقيها أن يحولها الى المدير المختص وأن يعلم المشتكي بهذا التحويل⁽¹⁾.

هذا التوجه وان كان ليس له أساس قانوني فإنه يضع على عاتق الجهة غير المختصة بتلقي الشكوى التزامين أساسيين:

أولهما وجوب تحويل الشكوى من طرف المدير الولائي غير المختص إقليميا الى نظيره المختص، وثانيهما وجوب اخطار المكلف بأن شكواه قد تم تحويلها، وهو ما يماثل الأحكام الواردة في القانون الفرنسي ما عدا تلك المتعلقة بالآجال، وهذا ما من شأنه أن يطرح إشكالات عملية عند دراسة مدى احترام المكلف للآجال القانونية الممنوحة لإدخال الشكوى، وما هي نقطة بداية حساب الآجال الممنوحة للإدارة للبت في الشكوى، فيما اذا كانت هي تاريخ الارسال الى الجهة غير المختصة أم تاريخ تحويلها.

هذا التوجه ثابت لدى الإدارة الجبائية حيث تم إعادة التأكيد عليه بموجب تعليمة صادرة سنة 2012 جاء فيها أن المدير الولائي أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب الذي تقع تحت سلطته المصالح المكلفة بإعداد أو تحصيل الضريبة المحتج عليها هو المختص بتلقي الشكوى المتعلقة بهذه الضريبة، كما أنها لا تعتبر غير مقبولة الشكوى الموجهة الى مسؤولي المصالح غير المختصة بالبت فيها، ويتوجب على السلطة التي تم اخطارها بشكوى غير مختصة بها أن تحولها الى تلك المؤهلة بتلقيها مع اعلام المحتج بهذا التحويل⁽²⁾.

¹) Direction générale des impôts, Instruction générale sur les procédures contentieuses, juillet 2005, P. 04 « d'une manier général, l'Administration recommande de s'abstenir de considérer comme irrecevables les réclamations adressées à un Directeur des impôts de wilaya non territorialement compétent pour statuer, en effet, il appartient au Directeur saisi de la réclamation qui ne lui est pas destinée de la transmettre au directeur compétent et d'aviser le réclament de cette transmission»

²) Direction générale des impôts, instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012, N° 04 MF/DGI/DCTX, du 06/06/2012, op. cit. P. 03 « il est recommandé de ne pas considérer comme « irrecevables » les réclamations adressées aux responsables des services non compétant pour statuer, en effet, il appartient à l'autorité saisie de la réclamation qui n'est pas compétente en la matière de la transmettre à celle qui est habilitée à la recevoir, en informant le réclament de cette transmission »

هذا التأكيد وإن كان لا يرقى الى مصاف الأحكام القانونية الواجبة التطبيق من طرف القاضي الا أنه من شأنه أن يضمن التقليل من حالات عدم قبول الشكوى الناتج عن عدم صحة توجيهها، وهو يوفر ضمانات للمكلف وإن كانت إدارية حتى يناقش مدى شرعية الضريبة الملقاة على عاتقه أمام الإدارة وأمام الجهات القضائية لاحقاً.

ب) مدى صلاحية هذه الضمانة امام القضاء:

أمام غياب أي حكم قانوني يمكن المكلف من الاحتجاج في مواجهة الإدارة بما تصدره من تعليمات أو منشورات كما هو الحال في القانون الفرنسي، وأمام وجود سوابق قضائية تم فيها استبعاد فقه الإدارة لمصلحة النص القانوني، فإن هذه الضمانة لا تعدو أن تكون ذات أثر حقيقي على إمكانية مناقشة المكلف لشرعية الضرائب الموضوعة على عاتقه.

* غياب حكم قانوني يلزم الإدارة بفتحها:

لا تتضمن القوانين الجبائية الجزائرية أي حكم قانوني يمكن المكلف من الاحتجاج به في مواجهة الإدارة بالمواقف التي تتخذها أثناء تفسيرها لنص قانوني بصفة عامة على عكس القانون الفرنسي، وسعيًا منه الى تحصين المكلف من تغيير تفسير الإدارة للنصوص الجبائية وتعزيز الأمن القانوني للمؤسسات أقر ضمن المادة A-80 L. الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي بأن المكلف الذي يطبق نص جبائي وفق التفسير الذي أعطته إياه الإدارة بموجب التعليمات والمناشير التي تم نشرها ولم تتراجع عليه عند تاريخ العمليات المعنية لا يمكن أن يتعرض الى زيادة تعتمد على تفسير مغاير، كما يمكن الاحتجاج في مواجهة الإدارة ضمن نفس الشروط بالتعليمات والمناشير المنشورة المتعلقة بتحصيل الضريبة أو الغرامات الجبائية⁽¹⁾، إن مثل هذه الضمانة تجعل المكلف في وضع يمكنه من الاحتجاج على الإدارة الجبائية بالتعليمات والمناشير التي تم نشرها، اذ تعتبر المناشير والتعليمات التي تصدرها الإدارة لأعوانها ملزمة لها في تعاملها مع المكلفين ما لم يتم التراجع عنها.

¹⁾ Article L.80 A Code des procédures fiscale, op.cit. « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales. »

هذه الأحكام حسب مجلس الدولة الفرنسي ليس من شأنها لا من حيث الهدف ولا من حيث الآثار أن تسند للإدارة الجبائية سلطة تنظيمية أو أن تسمح لها بأن تحيد عن القانون، وإنما تؤسس في المقابل ضمانا لمصلحة المكلف متى أستند إليها، يحق له الانتفاع بها بشرط احترام التفسير الذي اتخذته الإدارة حتى وإن كان هذا التفسير يضيف الى القانون أو يخالفه⁽¹⁾.

غير أن القانون الجزائري لا يتضمن حكم مماثل وإن كان قد أدرج مفهوم المحررات الجبائية⁽²⁾ والتي يطلب بموجبها المكلف الحسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات رأي الإدارة في قضية وفق إجراءات معينة، وأن هذا الرأي يكون ملزم للإدارة ولا يتعرض المكلف لأي زيادة متى أثبت أن طريقة تقدير الضريبة من طرفه قد قبلتها الإدارة عند ردها على الطلب، وهذا ما يشكل نوع من الزام الإدارة بموقفها لكنه يبقى محدود في الحالات التي يطلب فيها المكلف رأي معين ولا يمتد ذلك الى التعليمات والمناشير التي تصدرها الإدارة لتوجيه أعوانها، ومحدود أيضا في كونه يخص فقط المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

* عدم اعتداد القضاء بفقته الإدارة:

إن الإشكال المطروح في هذه النقطة يتمثل فيما اذا كان القاضي ملزم بالتفسير أو الموقف الذي اتخذته الإدارة في تفسير أو تحديد المدى الذي يطبق فيه نص معين أم لا ؟

يمكن الاسترشاد للإجابة على هذا التساؤل بأحد القرارات التي أصدرها مجلس الدولة واستبعد فيها تعليمة للإدارة الجبائية لمصلحة النص القانوني، حيث استحسن مجلس الدولة قضاء الدرجة الأولى الذي استبعد تعليمة وزارية تم الاحتجاج بها من طرف الإدارة الجبائية المستأنفة وأقر أنها لا تلزم القضاء في شيء، حيث أن التعليمة المحتج بها جاءت لمعالجة موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل والتي توجب

¹) CE, Avis N° 353782, du 08 mars 2013, publié au recueil lebon « Ces dispositions n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Elles instituent, en revanche, un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. »

²) أنظر المادة 47، من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا، التي أنشأت المواد 174 مكرر و 174 مكرر 01 ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

تطبيق المواد 72 و 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية على جميع المنازعات مهما كان نوعها، وتلزم المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم الدعوى، غير أن القضاء استبعداها، حيث جاء في القرار " أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الآجال القانوني بعد استبعاده للتعليمات الوزارية المحتج بها من طرف مديرية الضرائب والتي لا تلزمه..."⁽¹⁾

هكذا فإن غياب نص يجعل المكلف يستفيد من فقه الإدارة وكيفية تفسيرها للنصوص القانونية باعتبارها الجهة المكلفة بتطبيق القانون الجبائي وقدرتها التي تتلائم مع الطابع التقني لهذا القانون، يجعل إمكانية تظلم الطابع الشخصي للجهة المخولة بتلقي الشكوى النزاعية عن طريق التعليمات الإدارية غير منتج لإمكانية استبعادها من طرف القاضي وعدم وجود نص يلزمه بذلك كما رأينا في القانون الفرنسي.

ثانيا: صرامة آجال تقديم الشكوى:

حصر المشرع الشكوى النزاعية للمكلف في إطار زمني صارم تبرره المصالح المالية المتناقضة للطرفين، والأحكام التفصيلية المنظمة لهذا الإطار محددة حاليا ضمن المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية وهي مشابهة للمادة R.196-01 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، وجاءت من أجل الاستجابة لضرورتين:

* الأولى ضرورة فتح المجال الكافي قدر الإمكان للمكلف من أجل مناقشة مشروعية الضريبة الموضوعية على عاتقه، لما تشكله الضرائب من الحرمان المادي والآني ودون مقابل لجزء من ثروته.

* الثانية ضرورة المحافظة على التوازنات المالية للخزينة كون الضريبة تشكل المورد الأساسي لخزينة الدولة.

فالمكلف الذي يريد أن ينازع في مشروعية الضريبة الملقاة على عاتقه استنادا إما للأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإما للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي ينطبق على وضعيته، عليه أولا أن يقدم شكوى مسبقة تضبطها آجال صارمة من حيث بدايتها ومن حيث نهايتها.

فنقطة بداية حساب الآجال كقاعدة عامة هي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة للشكوى في حالة كون الضريبة غير محصلة عن طريق الجداول⁽²⁾، فلا يمكن إدخال شكوى مسبقة إلا بالنسبة لضرائب تم دفعها أو تم وضعها موضع تحصيل، فالشكوى غير الناضجة

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 33940، مؤرخ في 2007/07/11، مذكور سابقا.

² المادة 72 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

(prématurée)⁽¹⁾ السابقة لتلك الآجال تكون غير مقبولة⁽²⁾، ونقطة انتهاء الآجال كقاعدة عامة هي 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، وكل شكوى تقدم بعد انتهاء الآجال القانونية تعتبر غير مقبولة⁽³⁾.

فالشكاوي غير الناضجة السابقة لموعدها، والشكاوي المتأخرة لا يمكن أن تكون إلا محل لقرار رفض وهو ما يؤدي الى عدم امكانية مناقشة قانونية الضريبة، إن هذه الصرامة التي تطبع بداية ونهاية الآجال لا تختلف عن الاكراهات الأخرى التي تميز آجال تقديم الشكوى في كونها من النظام العام (1) ولا يمكن وقفها أو قطعها (2).

1) تعلق آجال تقديم الشكوى بالنظام العام:

أثر عدم احترام الآجال المحددة قانونا عند تقديم الشكوى النزاعية أمام الإدارة الجبائية لا يشكل مجرد عدم احترام شكليات يمكن استدراكه وتصحيحه أمام القاضي، فالآجال المحددة من النظام العام يمكن اثارها من طرف القاضي تلقائيا أو من طرف الإدارة حتى في حالة عدم التمسك به أثناء البث في موضوع الشكوى المقدمة أمامها، ويمكن اثارة عدم احترام الآجال في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وطبيعة النظام العام للآجال هذه تؤكدها سواء الأحكام القانونية (أ) أو الاجتهاد القضائي (ب).

أ) أحكام قانونية تمنع إمكانية تصحيح هذا العيب:

إذا كانت أحكام قانون الإجراءات الجبائية قد أحاطت بتقديم الشكوى النزاعية بمجموعة من الضوابط الشكلية سواء كان ذلك من حيث آجالها⁽⁴⁾، أو من حيث شكلها ومحتواها⁽⁵⁾ غير أن أثر تخلف بعض هذه الشكليات لا يؤدي الى عدم القبول بل يمكن تصحيحه امام القضاء، فالمشرع وفي سبيل تلطيف آثار الشكليات التي تؤطر الشكوى المسبقة في مجال الوعاء وتقليل العقوبات أمام دراسة مشروعية الضريبة، قد

¹ الشكاوي غير الناضجة (prématurée) هي تلك التي تصل الى مصالح الإدارة الجبائية قبل التاريخ الذي يستعمل كنقطة بداية حساب الآجال المحددة عن طريق القانون.

²) Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012, du 06/06/2012, op.cit. P.04 « les réclamation qui parviennent antérieurement à la date servant de point de départ du délai de réclamation fixé par la loi sont irrecevables, étant prématurées »

³) Ibid. P. 04 « toute réclamation présentée après la date d'expiration du délai légal est irrecevable »

⁴ المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

أجاز تصحيح العيوب الشكلية في العريضة الموجهة الى المحكمة الإدارية عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل الإدارة الجبائية⁽¹⁾ باستثناء التوقيع على الشكوى الأولية.

أن العيوب التي يمكن تغطيتها وتصحيحها حصرها المشرع في العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية باستثناء التوقيع، وهي العيوب المتعلقة بعدم تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة، أو عدم ذكر الضريبة المعترض عليها، أو عدم بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، أو عدم ارفاق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، أو عدم عرض ملخص للوسائل أو الاستنتاجات المعتمدة، فكل العيوب المتعلقة بشكل ومحتوى الشكوى يمكن تصحيحها باستثناء التوقيع على الشكوى الأولية.

غير أن إمكانية تدارك العيوب تم تقصيره على العيوب الواردة في المادة 73 المتعلقة بالشكل والمحتوى دون العيوب المتعلقة بالآجال المحددة بموجب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، فهي مستثناة من إمكانية التصحيح ما يؤكد تعلق تلك الآجال بالنظام العام، هذا التوجه منقول من المشرع الفرنسي الذي أجاز تصحيح مختلف هذه العيوب باستثناء التوقيع على الشكوى ولم يشير الى إمكانية تصحيح العيوب المتعلقة بالآجال ضمن المادة 02-200 R. 200-02 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽²⁾.

ب) اجتهادات قضائية تؤكد تعلق الآجال بالنظام العام:

يتشدد الاجتهاد القضائي في إضفاء طابع النظام العام على الآجال المتعلقة بتقديم الشكوى، ففي ظل المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 التي كانت تمنح آجال إدخال الشكوى النزاعية الى غاية 31 مارس من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث التي تسببت في هذه الشكوى، قضى المجلس الأعلى أن المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى طبق القانون تطبيقاً سليماً، حيث أن المكلف بعد التبليغ الذي سلم له في 28 ديسمبر 1981 والذي سدد دينه الضريبي في 26 جانفي 1982 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا في 23

¹ أنظر المادة 83 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article R. 200-02, Code de procédure fiscale, op.cit. « Les vices de forme prévus aux a, b, et d de l'article R. 197-3 peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet d'une réclamation par l'administration, être utilement couverts dans la demande adressée au tribunal administratif. »

أوت 1983 أي بعد انقضاء الآجال المنصوص عليه في المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

فالمكلف الذي استلم التبليغ في 28 ديسمبر 1981 كان عليه أن يقدم طلب التخفيض الى غاية 31 مارس 1982 وهي السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل - وفق الأحكام السارية المفعول آنذاك - غير أن المكلف لم يقدّم بذلك إلا في 23 أوت 1983 ما جعل مجلس قضاء وهران يصرح بعدم قبول الدعوى وأيده في ذلك المجلس الأعلى.

يذهب الاجتهاد القضائي الفرنسي في نفس الاتجاه إذ يعتبر بصريح العبارات أن سبب عدم القبول الناتج عن انقضاء الأجل من النظام العام والذي يجب إثارته وجوبا من طرف القاضي⁽²⁾، ويذهب أكثر من ذلك إذ يعتبر أن القاضي ملزم بإثارة هذا العيب من تلقاء نفسه حتى في حالة عدم إثارته من طرف الإدارة الجبائية في قرارها⁽³⁾.

ولا يجوز للوزير التنازل عن الوجه المتعلق بتأخر الشكوى، فحتى في حالة التنازل الصريح عن إثارة الوجه المتعلق بتأخر الشكوى فإن القاضي ملزم بإثارته في مواجهة المكلف، وأن لا يفصل في

¹ المجلس الأعلى، قرار رقم 42780، المؤرخ في 15/06/1985، المجلة القضائية عدد 04، لسنة 1989، ص 238.

² CE, N° 72530, du 04 mars 1970, Dr. fisc, 1970, N° 473 « les demandes présentées par ce dernier (contribuable), par le motif que ses réclamations devant le directeur étaient tardives et, de ce fait, irrecevables, le tribunal administratif n'a commis en tout état de cause, aucune irrégularité, des lors que la fin de non-recevoir ainsi opposée présente le caractère d'un moyen d'ordre public qui doit être soulevé d'office par le juge de l'impôt»

³ CE, N° 11635, du 21 mars 1980, RJF, 1980, N° 422 «...que par suite , la réclamation que la société requérante a présentée le 21 février 1975 était tardive en ce qu'elle les concernait ; que, des lors, bien que le directeur se soit abstenu dans sa décision de relever cette tardiveté, c'est a bon droit que le tribunal administratif de Lyon a rejeté comme non recevables les conclusions qui tendaient a la réduction de ces impositions »

الموضوع⁽¹⁾، وعدم القبول يمكن إثارته من طرف الإدارة الجبائية في أي وقت من الإجراءات ولو لأول مرة أمام درجة الاستئناف⁽²⁾.

هكذا فإن النصوص القانونية مثل الاجتهادات القضائية تجعل من فوات أجل الشكوى من النظام العام يمكن إثارته من الإدارة ولو لأول مرة أمام درجة الاستئناف كما يلزم القاضي بإثارته من تلقاء نفسه حتى في حالة تنازل الإدارة عن ذلك، وبذلك فإن فوات الآجال يجعل من إمكانية دراسة شرعية الضريبة الملقاة على عاتق المكلف مستحيلة.

2) آجال الشكوى غير قابلة للوقف أو الانقطاع:

الآجال المحددة عن طريق القانون لتقديم الشكوى المسبقة هي آجال صارمة ولا يمكن تحت أي ظرف تمديدها أو تجديدها، اعتبارا لكون هاته الآجال هي آجال طعن وليس آجال تقادم⁽³⁾، وهذا ليس في مصلحة المكلف (أ)، وإن كان المشرع ما فتى يمدد تلك الآجال (ب).

أ) الطبيعة القانونية للآجال ليست في مصلحة المكلف:

إن اعتبار آجال تقديم الشكوى المسبقة آجال طعن لا يمكن قطعها أو وقفها⁽⁴⁾ لا يكون في مصلحة المكلف، ذلك أن آجال التقادم تكون عادة طويلة يمكن قطعها أو وقفها على عكس آجال الطعن، ويترتب عن ذلك أن آجال تقديم الشكوى المسبقة لا يتأثر بالوضعية الشخصية للمكلف، سواء تعلق الأمر بحالته الصحية أو بسنه أو بسبب غيابه المعتاد عن مقر سكنه كما لا تتأثر بوضعيته القانونية، فالمكلف لا يمكنه الاستناد لتبرير التأخر الى كونه قاصر أو في حالة إفلاس أو أنه محتجز أو أن ممتلكاته كانت موضوعة تحت الحراسة أو أنه توجه الى جهة قضائية غير مختصة.

¹⁾ CE, N° 70641, du 13 novembre 1968, cite par Jean-Lamarque, code de procédure fiscale commenté, P. 1323.

²⁾ CE, N° 51696, du 09 mai 1990, RJF, 1990, N° 521 «... que cette fin de non-recevoir, étant d'ordre public, peut être opposée pour la première fois en appel... »

³⁾ Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P. 322 « que tout les délais (de réclamation) sont désormais des délais de recours et non de prescription.»

⁴⁾ وقف الآجال هو قيام سبب فعلي أو قانوني من شأنه أن يمنع سريان المدة الى غاية زوال هذا السبب ثم نعود الى حساب المدة المتبقية التي تضاف الى المدة السابقة عن الوقف حتى تكتمل الآجال، اما انقطاع الآجال فهو القيام بإجراء من شأنه إلغاء المدة المنقضية السابقة عن الانقطاع وبداية حساب آجال جديدة تبدأ من تاريخ الإجراء القاطع.

كما لا تتأثر الآجال حتى ولو كان التأخر في تقديم الشكوى يعود الى الوعود التي قدمتها الإدارة بإلغاء الضرائب المعنية، تلك الوعود التي جعلت المكلف يحجم عن تقديم الشكوى غير أن الوفاء بهذه الوعود لم يتم داخل آجال الطعن، ولا تتأثر أيضا بأعمال الغير، فالمكلف يتحمل نتائج الإهمال الذي ارتكبه المصفي في حالة الإفلاس وأدت الى فوات الآجال، كما لا يستطيع المكلف الاحتجاج بعدم علمه بالضرائب إلا في وقت متأخر كونها تم تسديدها برعاية موثق⁽¹⁾.

غير أن مجلس الدولة الفرنسي وفي توجه يهدف الى تلطيف صرامة آجال تقديم الشكوى المسبقة أقر أن آجال الشكوى لا تبدأ في السريان إذا تلقى المكلف ضمن هذه الآجال تأكيدات كتابية من طرف الإدارة الجبائية تجعل تقديم الشكوى غير مجدية، حيث جاء في القرار أن عدم مراعاة آجال الشكوى لا يكون مفيدا الاحتجاج به في مواجهة المكلف عندما يكون المحقق أو أي ممثل مؤهل للمصلحة داخل تلك الآجال قد أعطى للمكلف تأكيدات كتابية والتي يكون من آثارها جعل الشكوى بدون موضوع⁽²⁾.

وبالنتيجة فإن الآجال لا تبدأ في السريان إلا عندما تتراجع الإدارة عن تأكيدات الأولية التي سبق وأن أعطتها للمكلف وليس من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل كما تحدده أحكام النصوص القانونية.

ب) التطورات التشريعية تخدم مصلحة المكلف:

إن المتتبع للتطورات التشريعية فيما يخص الآجال الممنوحة للمكلف من أجل ادخال الشكوى النزاعية المسبقة في مجال منازعات الوعاء يقف على نتيجة مفادها محاولة تلطيف المشرع للآثار الناتجة عن الطبيعة القانونية لآجال تقديم الشكوى التي رأيناها سابقا وذلك عن طريق إعطاء في كل مرة مدة أطول للمكلف، في عدة محطات على عكس الآجال الممنوحة لتقديم الشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل التي تتميز بقصر آجالها.

* محطة 1976: لم يمنح قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 للمكلف إلا آجال تعد قصيرة جدا من أجل تقديم الشكوى، إذ جاء فيه أن الشكايات تقبل الى غاية 31 مارس من السنة التي

¹⁾ Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.323, 324.

²⁾ CE, N° 35599, du 23 mars 1984, RJF, 1984, N° 672 «... l'inobservation du délai de réclamation édicté par cette disposition ne saurait être utilement opposée au contribuable lorsque le vérificateur, ou tout autre représentant qualifié du service, a, dans ce délai de réclamation, donné audit contribuable des assurances expresses, formulées par écrit, dont l'effet était de rendre sans objet sa réclamation »

تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكايات كقاعدة عامة⁽¹⁾، وهو نفس الحكم الموجود في القانون الفرنسي منذ سنة 1927⁽²⁾.

فوفق هذه الأحكام فإن المكلف لا يتوفر إلا على آجال أكبر بقليل من ثلاثة أشهر من أجل الطعن في مشروعية الضريبة الملقاة على عاتقه، فالضريبة التي تم إقرارها بموجب جدول أدرج في التحصيل بتاريخ 31 ديسمبر من السنة " ن " يجب أن تقدم الشكوى الخاصة بها قبل 31 مارس من السنة " ن+1 " .

* **محطة 1992:** بعد إصلاحات 1991 تم تمديد فترة قبول الشكوى بتسعة (09) أشهر وأصبحت تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى كقاعدة عامة⁽³⁾، وهو التطور الذي أقره التشريع الفرنسي مند سنة 1963⁽⁴⁾.

* **محطة 2007:** هي آخر مرحلة من مراحل التطورات المتعلقة بتمديد آجال قبول الشكوى، والتي منحت للمكلف أكثر من سنتين لأجل تقديم الشكوى المتعلقة بمنازعات الوعاء، حيث أقرت أن الشكوى تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى⁽⁵⁾.

فوفق آجال هاته المحطة والسارية المفعول الى يومنا هذا يتوفر المكلف على أكثر من سنتين من أجل إدخال شكواه، فالشكوى المتعلقة بضرائب منتظمة في جدول تم إدراجه في التحصيل في أي تاريخ من سنة 2018 تكون مقبولة الى غاية 31 ديسمبر من سنة 2020.

¹ أنظر المادة 390، من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

² Article 10, Loi du 27 décembre 1927, portant budget général de 1928, JORF, du 28 décembre 1927, P.13066.

³ أنظر المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المؤسس بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا.

⁴ Loi N° 63/1316, du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, op.cit.

⁵ أنظر المادة 43، القانون رقم 24/06، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، لسنة 2006، و التي عدلت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

كعادة المشرع الجزائري الذي يساير التطور الحاصل في التشريع الفرنسي بتأخر زمني طويل نسبيا، فإن هذا التمديد هو نفس التمديد الذي أقره المشرع الفرنسي قبل 20 سنة من تاريخ إقراره في التشريع الجزائري، وكان ذلك بموجب قانون صادر سنة 1977⁽¹⁾.

هذا التوجه التشريعي لا يمكن تصنيفه إلا في مصلحة المكلف كونه يمنح له أجل أطول تسمح له بمناقشة مشروعية الضريبة التي هو مطالب بها، غير أن مناقشة هذه المشروعية لا تعفي المكلف من دفع الضرائب المعنية ولا يوجد أي سبيل لتأجيل الدفع إلا بتقديم طلب التأجيل، وهذا الطلب لا يكون إلا بمناسبة تقديم الشكوى المسبقة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها أو دفع مبلغ مساوي لـ 30% من الضرائب المتنازع فيها⁽²⁾.

الفرع الثاني: ما يجب مراعاته في مضمون الشكوى:

حدد شكل ومحتوى الشكوى بموجب أحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية وهي تشمل أحكام مماثلة لتلك المنصوص عليها ضمن المادتين R.197-01 و R.197-03 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، وكانت منظمة بموجب أحكام المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 وقبلها بموجب المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976.

إن المتفحص لتلك الأحكام يقف على مدى الإكراهات الشكلية التي يتعرض لها المكلف الذي يريد مناقشة مشروعية الضرائب المفروضة عليه والتي يشكل تخلفها أو عدم احترامها عدم قبول الشكوى بصريح عبارات النص.

أحد خصوصيات المنازعة الجبائية تكمن في الدور الأساسي الممنوح للإدارة في تسوية النزاع، إضافة الى إلزام المكلف بتقديم الشكوى المسبقة أمام الإدارة رغم كونها طرف في النزاع مهما كانت الضريبة المحتج عليها فإن هذه المرحلة من نتائجها تجميد النزاع، فالمنازعة ترتبط نهائيا بالمبالغ التي تم الاحتجاج عليها أمام الإدارة، أي أن القاضي الجبائي لا يمكنه منح إعفاء أو تخفيض لمبالغ أكبر من تلك المحددة أثناء تقديم الشكوى⁽³⁾.

¹⁾ Article 22, Loi N° 77/1453, du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF, du 30 décembre 1977, P.6279.

²⁾ أنظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁾ Thierry Lambert, procédures fiscales, op.cit. P.501.

فمجال المناقشات أمام الجهات القضائية يتحدد مسبقا بمضمون الشكوى المقدمة أمام الإدارة على الأقل فيما يخص الحصص الضريبية المعنية وهذا ما يشكل الخصوصية المميزة للشكوى المسبقة أمام الإدارة في مجال منازعات الوعاء وإن كان التجميد المعني أقل صرامة منه في مجال منازعات التحصيل.

إن إدخال الشكوى النزاعية يمكن أن يؤدي الى وضع حد نهائي للنزاع الجبائي وذلك في حالتين:

- إما أن تدفع احتجاجات المكلف الإدارة الجبائية الى مراجعة موقفها من الضريبة محل الاحتجاج وتستجيب لطلبات المكلف وهذا ما يمنع عنه نهائيا اللجوء الى القضاء.
- إما أن التسبب المقدم من طرف مصالح الضرائب بمناسبة إصدار قرار رفض الشكوى أقنع المكلف بأن الضرائب الموضوعة على عاتقه مؤسسة قانونا وأن احتجاجاته غير مؤسسة فيمتنع عن مواصلة الاحتجاج.

كما يمكن أن يؤدي قرار رفض الإدارة للشكوى الى متابعة الإجراءات التنازعية أمام الجهات القضائية، غير أن رفض الشكوى يؤثر على العديد من مكونات النقاش أمام الجهات القضائية، حيث ان مضمون الشكوى النزاعية يجمد المطالبة امام الجهات القضائية في حدود ذلك المضمون (اولا)، كما ان رفض الشكوى لعب شكلي له اثر على مناقشة مشروعية الضريبة امام الجهات القضائية (ثانيا).

اولا: مضمون الشكوى المسبقة يجمد النزاع أمام الجهات القضائية:

إن أحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ لا تجيز للمكلف الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة للإدارة الجبائية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى، وهي منقولة عن المادة R.200-02 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي:

«Le demandeur ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration. Mais, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution primitivement sollicités, il peut faire valoir toutes conclusions nouvelles à condition de les formuler explicitement dans sa demande introductive d'instance. »

⁽¹⁾ المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

قبل تعديلها سنة 1987 أين تم حذف الجزء الثاني من هذه الفقرة وأصبحت الان تنص على ان:
« Le demandeur ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration. »

انطلاقا من هذا التحديد فإن الشكوى المسبقة تحدد وتجمد مدى النقاش الذي يمكن إثارته أمام الجهات القضائية في مضمون الطلب في حد ذاته الذي لا يمكن تغييره أمام الجهات القضائية، دون الوسائل التي أسس عليها هذا الطلب، ولتوضيح ذلك نتطرق أولا الى مفهوم التجميد (1)، ثم نتطرق الى مدى التجميد (2).

(1) مفهوم التجميد:

إن الشكوى النزاعية المسبقة في مجال منازعات الوعاء وغيرها من الشكاوي تتكون من عنصرين:
- موضوع الطلب والذي يوافق ما يطلبه المكلف من تخفيض أو إعفاء من الحصص الضريبية الموضوعة على عاتقه.

- الأساس القانوني للطلب والذي يوافق مختلف الوسائل المثارة من المكلف والتي تشكل الأسباب التي تبرر تلك الطلبات⁽¹⁾.

إن الشكوى المسبقة تؤدي الى تجميد موضوع الطلب دون وسائله طبقا لنص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، فالتجميد المقصود يعني الضرائب المبينة في الشكوى المسبقة من جهة، وفي حدود التخفيض الملتزم من جهة أخرى، فالمكلف لا يمكنه الاحتجاج أمام القاضي الإداري على ضرائب تختلف عن تلك المبينة في الشكوى ولا يمكنه أن يطلب تخفيضات كلية أو جزئية تتجاوز تلك المقدمة أمام الإدارة.

هذا التجميد هو النتيجة المباشرة للقاعدة العامة التي تقتضي إلزامية عرض كل نزاع ذو طبيعة جبائية أمام مصالح الإدارة الجبائية قبل إخطار الجهات القضائية المختصة ومن شأنه أن يضمن تنفيذ هذا الإكراه الإجرائي، والقول بخلاف ذلك فانه إذا كان من آثار الشكوى أنها لا تجمد موضوع الطلب فإن

¹⁾ Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.170.

بعض عناصر النزاع يمكن إثارتها مباشرة أمام القاضي الجبائي دون اخضاعها أولاً لمصالح الإدارة الجبائية⁽¹⁾، وهو ما لا يضمن التطبيق الفعلي للقاعدة العامة المذكورة.

(2) مدى التجميد:

التجميد الذي تسببه الشكوى المسبقة يقتضي التماثل الكلي بين موضوع الشكوى المسبقة وموضوع الطعن القضائي الذي يدخله المكلف عند رفضها، سواء من حيث التماثل النوعي (أ) أو التماثل الكمي (ب).

(أ) من حيث التماثل النوعي:

يقصد به طبيعة الضرائب، فالمكلف لا يجوز له الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة للإدارة⁽²⁾ ويأخذ هذا التماثل عدة أوجه، فالمكلف لا يمكنه أن يثير أمام المحكمة الإدارية اعتراضات تتعلق بضرائب من طبيعة مختلفة عن تلك التي ضمنها في شكواه المسبقة، فإذا كانت الشكوى تعني الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فلا يمكن أمام القاضي الإداري تقديم طلبات تتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA) أو العكس، تحت طائلة عدم القبول.

أقر مجلس الدولة الفرنسي هذا المبدأ بمناسبة فصله في قضية تخص شركة تقدمت بشكوى أمام الإدارة تعارض فيها المبالغ الملقاة على عاتقها بعنوان الضريبة على الدخل، ثم قدمت طلبات تخص الضريبة على الشركات أمام المحكمة الإدارية، وقد أيد المجلس قرار المحكمة الإدارية في عدم قبولها الطلبات المتعلقة بالإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات بحجة أن طلب الإعفاء من هذه الضريبة الذي أخطرت به المحكمة لم يكن مسبقاً بشكوى أمام الإدارة الجبائية⁽³⁾.

¹) ibid. P.171.

² المادة 03/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

³) CE, N° 6330 – 6331, du 12 juillet 1978, RJF, 1978, N° 423 «...qu'ainsi la demande en décharge des cotisations a l'impôt sur les sociétés dont le tribunal administratif a été saisi par la société requérante n'avait été précédée d'aucune réclamation au directeur des services fiscaux ; qu'il suit de la que la société x... n'est pas fondée a soutenir que c'est a tort que, par le jugement attaque le tribunal administratif de Toulouse a rejeté comme non recevables les conclusions en décharge des cotisations a l'impôt sur les sociétés »

يذهب الفقه الفرنسي أبعد من ذلك ويؤيده في ذلك الاجتهاد القضائي عندما يفرق حتى داخل نفس النوع من الضرائب بين الضرائب (الأولية) المؤسسة بناء على تصريح المكلف والضرائب (الإضافية) المؤسسة بناء على تصحيح (Redressement) ضريبي قامت به الإدارة بموجب السلطات الممنوحة لها عند النظر في وحدة الموضوع بين الشكوى المقدمة للإدارة والطلبات المقدمة أمام الجهات القضائية، إذ يعتبر كل منهما تشكل حصص ضريبية مختلفة بمفهوم أحكام القانون الجبائي ويشترط الاحتجاج عليها عند إدخال الشكوى المسبقة حتى يتسنى للمكلف مناقشتها أمام القاضي، فإذا كانت الشكوى تنصب على الضرائب الأولية دون الضرائب الإضافية فإن هذه الأخيرة لا يمكن فحصها من طرف قاضي الضرائب ويقصر أبحاثه حول الضرائب الأولية، والعكس صحيح فإذا كان موضوع الشكوى أمام الإدارة هو الضرائب الإضافية فإنه لا يمكن قبول الطلبات المتعلقة بالضرائب الأولية أمام الجهات القضائية⁽¹⁾.

وهو ما يؤيده الاجتهاد القضائي الفرنسي الذي يعتبر أن الأحكام التي تقتضي أن المكلف لا يمكنه الاحتجاج أمام المحكمة الإدارية على حصص تختلف عن تلك المعنية في الشكوى الموجهة للإدارة، ينتج عنها أن طلبات المكلف لا تكون مقبولة أمام المحكمة الإدارية إلا إذا كانت تعني الحصص التي كانت مسبقا موضوع شكوى موجهة للإدارة، وأن المكلف الذي يقصر طلباته في الشكوى المقدمة للإدارة على الضرائب الإضافية ويثير دفوعا موجهة ضد الزيادات التي أدت الى تأسيس تلك الضرائب، فإن الطلبات المقدمة مباشرة للمحكمة الإدارية والتي تهدف الى الإعفاء من الضريبة الأولية المؤسسة بعنون نفس السنة لا تكون مقبولة⁽²⁾.

¹) Gille Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.173.

²) CE, N° 85659, du 09 mai 1973, publiée au recueil Lebon, «le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des cotisations différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation au directeur...», qu'il résulte de ces dispositions que les demandes des contribuables ne sont recevables devant le tribunal administratif que si elles portent sur des cotisations qui ont préalablement fait l'objet d'une réclamation au directeur départemental des impôts ;

cons. qu'il résulte des pièces versées au dossier que, dans sa réclamation au directeur des impôts, le sieur x... a limité ses conclusions à l'imposition supplémentaire à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 1963, ... en invoquant des moyens dirigés contre le rehaussement ayant conduit à l'établissement de cette imposition ; que des lors les

كما لا يمكن للمكلف أن يثير أمام الجهات القضائية طلبات تتعلق بسنة تختلف عن تلك المعنية في الشكوى المسبقة حتى وإن كانت تعني نفس النوع من الضرائب، فالمكلف الذي يحتج في شكواه على الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالسنة " ن " لا يمكنه أن يمدد طلباته أمام القاضي للضريبة على الدخل الإجمالي للسنة " ن+1 " أو السنة " ن-1 " أو غيرها من السنوات، ويذهب مجلس الدولة الفرنسي في نفس الاتجاه عند اعتباره أن الاحتجاج على الضرائب المتعلقة بسنة معينة وقد قدمت لأول مرة أمام مجلس الدولة في حين أن الشكوى المقدمة أمام الإدارة لم تتضمن ضرائب تلك السنة تعتبر غير مقبولة⁽¹⁾.

ب) من حيث التماثل الكمي:

إن التماثل الكمي بين الشكوى المسبقة الموجهة للإدارة الجبائية والطلبات المقدمة للقاضي الإداري يقتضي أن المكلف لا يمكنه أن يطلب من القاضي إعفاءه من مبلغ ضريبة يتجاوز ذلك المطلوب ابتداء من الإدارة الجبائية، فالشكوى المسبقة هي التي تحدد السقف الأعلى للمطالبة القضائية، فمبالغ التخفيض التي يمكن أن تطلب من القاضي تكون محددة بما تم طلبه من مصالح الإدارة الجبائية.

فقانون الإجراءات الجبائية يجيز للمكلف أن يقدم طلبات جديدة أمام القاضي ولكن في حدود التخفيض الملتزم في البداية⁽²⁾ وهو ما يلزم الجهات القضائية بعدم قبول الطلبات التي تتجاوز الحد الأعلى لما هو مطلوب من الإدارة، ويؤكد ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له أن الطلبات المقدمة أمام القاضي والتي تتضمن الإعفاء من مبالغ تتجاوز تلك المطلوبة عند تقديم الشكوى أمام الإدارة لا تكون مقبولة⁽³⁾.

conclusions, soumises directement au tribunal administratif et tendant a la décharge de l'imposition primitive établie au titre de la même année n'étaient pas recevables»

¹⁾ CE, N° 7157, du 20 octobre 1978, Dr. Fisc, 1979, N° 1397 «En ce qui concerne les conclusions subsidiaires relatives aux impositions du requérant pour l'année 1972 : Considérant que ces conclusions présentées devant le Conseil d'Etat, alors que la réclamation au directeur ne concernait que les impositions relatives aux années 1968, 1969, 1970 et 1971, ne sont, en tout état de cause, pas recevables.»

²⁾ المادة 03/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁾ CE, N° 92427, du 15 mai 1974, Dr. fisc, 1974, N° 1511 «qu'il résulte de l'instruction que la dame veuve x... a vise dans sa réclamation au directeur du 28 décembre 1971 les impositions supplémentaires figurant a l'article 15 286 du rôle n° 13 de la ville de ... pour

إن التجميد الذي يقتضيه هذا الحكم بأن تكون الطلبات المقدمة أمام القضاء في حدود التخفيض الملتمس في البداية لا يحرم المكلف من تغيير مبلغ التخفيض المطلوب تحت الشرط الوحيد أن لا يتجاوز السقف المحدد بموجب الشكوى، كون الشكوى ليس من آثارها إلا تحديد السقف الأعظمي لتلك الطلبات، فله في سبيل ذلك أن يغير طلبه من الإعفاء الكلي الى التخفيض الجزئي، كما له أن ينقص من المبالغ المطلوب تخفيضها، كما أن الحكم المذكور يجعل الطلبات المقدمة لأول مرة أمام القاضي الجبائي مقبولة غير أن هذا القبول لا يكون إلا في الحدود التي تجعل من جمع التخفيضات التي أقرتها الإدارة مع التخفيضات المقبولة من طرف القاضي لا يؤدي الى تخفيضات تتجاوز تلك التي تم طلبها من الإدارة الجبائية في البداية⁽¹⁾.

نشير الى أن الطلبات الجديدة التي يمكن أن تقدم أمام القاضي يشترط فيها بالإضافة الى عدم تجاوز حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يتم التعبير عنها صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى، إن هذا الشرط الإجرائي يجعل من تقديم تلك الطلبات لا يكون في أي وقت من سير الإجراءات أمام المحكمة الإدارية أو في المذكرات اللاحقة ولا يكون أمام درجة الاستئناف ولأول مرة.

في الأخير نشير الى أن مبدأ التماثل بين موضوع الطلب المقدم للإدارة وموضوع الطلب المقدم للقاضي لا يطبق فيما يخص الغرامات المتعلقة بالضرائب المحتج عليها، فالاحتجاج بموجب الشكوى المقدمة

1969, et a l'article 15 072 du rôle n° 12 pour 1970 et s'élevant respectivement a 1.613 f et 1.493 f ; que, dans sa demande introductive d'instance, elle a saisi le tribunal administratif de conclusions tendant a obtenir un dégrèvement complémentaire de 3.250 f au titre de chacune des années 1969 et 1970. que ces conclusions, qui dépassaient les limites du dégrèvement primitivement sollicité, étaient irrecevables »

¹⁾ CE, N° 14912, du 04 juillet 1980, RJF, 1980, N° 817 «le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation a l'administration. mais, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution primitivement sollicités, il peut faire valoir toutes conclusions nouvelles a condition de les formuler explicitement dans sa demande introductive d'instance" ; qu'en application de ce texte les prétentions d'un contribuable présentées pour la première fois devant le tribunal administratif sont recevables, mais ne peuvent être accueillies que dans la mesure ou, ajoutées aux dégrèvements prononcés par l'administration et aux réductions accordées par le juge, elles ne conduisent pas a un dégrèvement supérieur a celui qui avait été demandé au directeur»

للإدارة على ضرائب معنية يتضمن في حد ذاته الاحتجاج على الغرامات الموافقة لها حتى وإن لم تتم الإشارة إليها صراحة في الشكوى، فالمكلف الذي يحتج في شكواه على الحقوق الأصلية يحتج بالضرورة على الغرامات المتعلقة بها والتي تطبق في شكل نسبة من هاته الحقوق، فالإعفاء أو التخفيض من الضريبة الأصلية يؤدي إلى إلغاء أو تخفيض الغرامات الموافقة لها⁽¹⁾.

وعليه فإن المكلف الذي يطلب في شكواه الموجهة للإدارة تخفيض مبلغ معين من قيمة الضريبة ثم يقدم طلبات صريحة من أجل تخفيض الغرامات الموافقة لها أمام القاضي الإداري لا يكون من آثار ذلك زيادة مبلغ التخفيض المطلوب أولاً، ويكون بالنتيجة مقبول أمام الجهات القضائية، هذا الموقف اتخذته مجلس الدولة الفرنسي في عدة مناسبات وهو يعتبر في مصلحة المكلف، إذ يسمح له بتقديم طلبات جديدة تكون مقبولة أمام القاضي الإداري متى تعلق الأمر بالغرامات الجبائية التي تعتبر من ملحقات الضرائب الأصلية⁽²⁾، وعلى العكس من ذلك فإن المكلف الذي يخصص الشكوى للغرامات الجبائية دون الحقوق الأصلية، فإن الطلبات التي تتجاوز التخفيض المرجو في الشكوى المسبقة لا يكون مقبولاً⁽³⁾.

ثانياً: أثر العيوب الشكلية في الشكوى المسبقة على سير الدعوى القضائية:

الشكوى المسبقة الإجبارية في مجال منازعات الضرائب يجب أن تستوفي جميع الشروط القانونية الشكلية والموضوعية، ولعل هذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي ويجعله يفوق كونه مجرد طعن إداري سابق على طعن نزاعي، محدد بآجال وخاضع لشكليات وشروط صارمة⁽⁴⁾.

إن تخلف بعض تلك الشروط يمكن تصحيحه لاحقاً على عكس البعض الآخر وهو ما يؤدي إلى اختلاف أثر محتوى الشكوى على إطار المنازعة القضائية المستقبلية في حالة رفض الشكوى، فمنها ما يؤدي إلى المساس بطريقة غير قابلة للمراجعة بسير الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، ومنها ما يكون عكس

¹) Jean Lamarque, Code de procédure fiscale commenté, op.cit. P.1427.

²) CE, n° 77344-77345-77346-77347, du 23 avril 1971, Dr. fisc, 1972, comm 547 «que les moyens invoques par les héritiers pin dans leurs demandes devant le tribunal administratif contre les impositions en principal doivent être regardes comme diriges également contre les pénalités»

³) Jean Lamarque, code de procédure fiscale commenté, op.cit. P.1427.

⁴) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه في الحقوق، المذكور سابقاً، ص 21.

ذلك(1)، غير ان المشرع وفي سبيل منح ضمانات للمكلف تمكنه من المناقشة القضائية للضرائب الموضوعة على عاتقه قد عمل على تلطيف اثر رفض الشكوى المسبقة المؤسس على عيب شكلي (2).

1) العيوب الشكلية في الشكوى تحرم المكلف من مناقشة موضوع الخلاف قضائيا:

أثر رفض الشكوى المسبقة من طرف الإدارة المؤسس على عيب شكلي جوهري من شأنه أن يؤثر على النزاع القضائي المستقبلي ويفرض نتائج نهائية بالنسبة للأطراف وبالنسبة للقاضي، ويؤدي الى عدم إمكانية مناقشة موضوع الخلاف من طرف القاضي الإداري.

فالمكلف الذي يرغب في الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ملزم بإدخال شكوى نزاعية أمام الإدارة الجبائية⁽¹⁾ تستجيب للقواعد الشكلية والموضوعية التي أقرها المشرع في هذا الإطار، وبالرجوع الى أحكام قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ فإنها تعاقب على انتهاك تلك القواعد بإقرار عدم القبول وما يترتب عنه من عدم دراسة الشكوى من حيث الموضوع، فقانون الإجراءات الجبائية يشترط أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول مجموعة من البيانات تتمثل في:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.

- بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة اذا تعذر استظهار الإنذار، أو أي وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف.

- توقيع صاحبها باليد.

غير أن أحكام نفس القانون قد أدخلت تمييز على مستوى العيوب الشكلية التي تشوب الشكوى، وأقرت أن بعض هاته العيوب يمكن تصحيحها أمام المحكمة الإدارية متى كانت قد تسببت في رفض الشكوى من قبل الإدارة الجبائية⁽³⁾ حتى تسمح بإمكانية مناقشة موضوع الخلاف من طرف القاضي الإداري.

¹ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 04/73 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة 04/83 من قانون الإجراءات الجبائية التي أجازت تصحيح العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون باستثناء عدم التوقيع على الشكوى.

إمكانية التصحيح التي أقرتها أحكام قانون الإجراءات الجبائية تقتصر على العيوب الشكلية المحددة حصرا بموجب أحكام القانون وتتمثل في العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من نفس القانون باستثناء عدم التوقيع على الشكوى، وهذا ما يؤدي الى استنتاج وجود عيوب شكلية أخرى ذات طبيعة جوهرية لا يمكن تصحيحها أمام المحاكم الإدارية والتي يؤدي الإخلال بها الى حرمان المكلف من المناقشة القضائية للضريبة المفروضة عليه، باستبعاد مناقشة موضوع الخلاف من طرف القاضي الإداري.

تتمثل العيوب الشكلية ذات الطبيعة الجوهرية والتي يؤدي إغفالها الى عدم القبول ويحرم المكلف من مناقشة الموضوع أمام القاضي فيما يلي:

- عدم التوقيع على الشكوى الموجهة للإدارة الجبائية⁽¹⁾.
- عدم احترام الآجال المقررة لإدخال الشكوى النزاعية⁽²⁾.
- عدم وجود وكالة بالنسبة للشخص الذي يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أو عدم تحريرها على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها⁽³⁾.
- حالة تقديم شكوى جماعية انتهاكا لمقتضيات المادة 01/73 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للمكلفين غير ذلك المذكور أولا، حيث أن الشكوى المقدمة بصفة جماعية في غير الحالتين المذكورتين

¹ المادة 04/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ أنظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك قرار مجلس الدولة رقم 23957، المؤرخ في 2006/04/19، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، لسنة 2006، ص 187، الذي جاء فيه أنه " طبقا للمادة 332 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (حلت محلها أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية) يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية، ويجب تحت طائلة البطلان أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول له بموجبها، حيث أنه في الحال أن الشكاية المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وجهتها الى مدير الضرائب ممضية من طرف ولدها ولا يوجد بالملف ما يثبت انها وكلته كما تشترطه المادة 332 المذكورة أعلاه مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدرجة الأولى عدم قبول الدعوى شكلا ".

في النص السابق⁽¹⁾ لا تكون مقبولة طبقا لفقہ الإدارة وبدون أساس تشريعي إلا بالنسبة للمكلف المذكور أولا⁽²⁾.

- حالة تقديم شكوى انتهاكا لمقتضيات المادة 03/73 من قانون الإجراءات الجبائية التي تلزم المكلف بتقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة وفي الحالة العكسية لا تكون مقبولة دائما حسب فقہ الإدارة وبدون أساس تشريعي كما ذكرنا سابقا إلا بالنسبة للضرائب المؤسسة في البلدية المذكورة أولا⁽³⁾.

هذه العيوب الشكلية مقصاة من ميدان الشكليات القابلة للتصحيح وتؤثر بطريقة غير قابلة للمراجعة على المناقشات القضائية إذ تمنع النظر في موضوع النزاع⁽⁴⁾.

2) تلطيف أثر العيوب الشكلية للشكوى المسبقة:

في سياق التقليل من العقوبات التي تواجه المكلف وتحرمه من مناقشة مشروعية الضريبة الموضوعية على عاتقه أمام القضاء، تسعى التشريعات الجبائية الحديثة ومنها المشرع الجزائري الى العمل على التقليل من العيوب الشكلية التي تجعل الشكوى غير مقبولة، عن طريق إلزام الإدارة الجبائية باستدعاء المكلف من أجل تصحيح الشكوى(أ)، كما يقر الاجتهاد القضائي إمكانية إدخال شكوى ثانية تستجيب للمتطلبات الشكلية المقررة وضمن الأجال الممنوحة بعد رفض الشكوى الأولى، او ما يعرف بالشكوي المتتابعة (ب)

أ) إقرار إمكانية التصحيح:

في توجه لا يمكن إدراجه إلا ضمن سياق تعزيز ضمانات المكلف والبحث عن أنجع السبل التي تمكنه من مناقشة مشروعية الضريبة المفروضة أمام القضاء، ألزم المشرع الجزائري لأول مرة سنة 2007

¹ يجيز نص المادة 01/73 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم شكوى جماعية في حالتين هما:

- المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا كما في حالة الشيوخ.

- أعضاء شركات الأشخاص عندما يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة.

²) Instruction générale sur les procédures contentieuses, du 06/06/2012, op.cit. P. 06 « les autres des demandes collectives demeurent recevables à l'égard du premier signataire »

³) Ibid. P. 03 « lorsqu' une réclamation parte sur des impositions établies dans plusieurs communes, elle n'est recevable qu'à l'égard des cotisations établis dans la commune citée en premier lieu »

⁴) Chaudat Georges, le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative, thèse de doctorat, université de nancy, 1938, P.119 .

الإدارة الجبائية بأن تطلب من المكلف تكملة ملف الشكوى⁽¹⁾ قبل أن يوضح سنة 2012 مفهوم تكملة الشكوى وذلك بتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه⁽²⁾ وفق إجراءات ملزمة للإدارة تتمثل في:

- أن يكون استدعاء المكلف بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام.
- منح أجل للمكلف من أجل الرد قدره ثلاثون (30) يوما اعتبارا من تاريخ استلام الاستدعاء.
- لا يمكن تقرير الرفض لعدم القبول من طرف الإدارة إلا إذا تعذر الرد خلال الأجل المذكور أو كان الرد ناقصا.

في تعليقها على التعديلات الجديدة، تعطي الإدارة الجبائية مدى أكثر توسعا لمفهوم التصحيح المقصود، فبالإضافة الى استدعاء المكلف من أجل تكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة وقابلة لدعم نزاعه طبقا للمقتضيات التشريعية، فإنها أقرت من جهة إمكانية تصحيح معظم العيوب الشكلية إلى غاية صدور القرارات المتخذة بشأن الشكوى، وتتمثل العيوب التي يمكن تصحيحها في:

- عدم ذكر الضريبة المعترض عليها.
- عدم عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف.
- عدم تقديم الإنذار أو أي وثيقة تقوم مقامه.
- غياب التوقيع⁽³⁾.

¹ المادة 44، من القانون رقم 24/06، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 35، من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا، التي عدلت مرة أخرى المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

³) Instruction générale sur les procédures contentieuses du 06/06/2012, op.cit. P. 14 « les vices de formé énumérés, ci-après, peuvent être réparés jusqu'à l'intervention de la décision :

- absence de mention de l'imposition contestée ;
- absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions ;
- Défaut de production de l'avertissement ou d'une pièce s'y substituant ;
- Défaut de signature »

وهي نفس العيوب المذكورة في الفقرة الرابعة من المادة 73 التي وضع المشرع تخلفها تحت طائلة عدم القبول، ومن جهة أخرى أقرت أن التصحيح يكون مقبولا حتى وان تم بعد انتهاء أجل الشكوى⁽¹⁾، هذا التوجه من الإدارة الجبائية يشكل تقدم مميز فيما يخص الضمانات الممنوحة للمكلف من أجل مناقشة موضوع الشكوى عن طريق التقليل من حالات عدم القبول على الأقل من زاويتين:

* الزاوية الأولى: أن الإدارة الجبائية في الجزائر تمنح مدى أوسع لإمكانية تصحيح العيوب الشكلية للشكوى أكثر مما يمنحه المشرع الفرنسي، فالمشرع الفرنسي لا يلزم الإدارة باستدعاء المكلف لتصحيح الشكوى خلال ثلاثين (30) يوما إلا في حالة واحدة وهي حالة غياب الإمضاء الخطي للمكلف طبقا للمادة R. 197-03 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽²⁾.

كما يسمح بإمكانية تصحيح الشكوى من طرف المكلف في أي وقت فيما يخص تقديم الإشعار بالإخضاع أو مستخرج من الجدول أو أي وثيقة تقوم مكانه.

* الزاوية الثانية: أن المشرع الجزائري ومثله الفرنسي قد سمح بتغطية تلك العيوب الشكلية أمام الجهات القضائية الإدارية عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من طرف الإدارة⁽³⁾، فالأولى أن يتم تصحيح تلك العيوب أمام الإدارة حتى يتسنى لها دراسة الشكوى من حيث الموضوع لأنه في الأخير تلك العيوب قابلة للتصحيح سواء أمام القضاء أو أمام الإدارة، باستثناء التوقيع على الشكوى المستثنى من التصحيح أمام القضاء، وبهذا يمكن تفادي الانتقاد الذي يوجهه الفقه لهذا وضع⁽⁴⁾.

¹⁾ Ibid « la régularisation doit être admis, même si elle intervient après l'expiration du délai de réclamation »

²⁾ Article R.197-03, Code de procédure fiscale « toute réclamation doit à peine d'irrecevabilité :

c) Porter la signature manuscrite de son auteur; à défaut l'administration invite par lettre recommandée avec accusé de réception le contribuable à signer la réclamation dans un délai de trente jours »

³⁾ المادة 04/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴⁾ وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية مرجع سابق ص 28.

ب) التكرس القضائي للشكاوى المتتابة:

نناقش في هاته النقطة مدى إمكانية إدخال شكوى ثانية تستجيب للمتطلبات الشكلية المفروضة قانونا على مستويين الأول حول مدى إمكانية المكلف إدخال شكوى ثانية ضمن الآجال القانونية بعد رفض الشكوى الأولى من طرف الإدارة الجبائية، والثاني حول مدى إمكانية المكلف إدخال شكوى ثانية دائما ضمن الآجال القانونية بعد صدور القرار القضائي القاضي برفض الدعوى التي رفعت بمناسبة رفض الشكوى الأولى.

الأحكام القانونية لم تنظم صراحة إشكالية من هذا النوع والتي تشكل معالجتها أثر مباشر على الطعون التنازعية المفتوحة، فالمكلف الذي كان مصير شكواه الأولى عدم القبول لعيب شكلي هل بإمكانه تصحيح هذا العيب وإدخال شكوى ثانية ضمن الآجال القانونية للشكوى أمام الإدارة وهو ما يعرف بالشكاوي المتتابة (Les réclamations successives).

في الجزائر وأمام سكوت المشرع وعدم وجود اجتهاد قضائي في الموضوع فإن الإدارة الجبائية ترفض دراستها وتعتبرها استعمال مزدوج، فالشكاوي التي يتم إدخالها بعد صدور قرار الإدارة لا تتم دراستها، وكل ما تقوم به الإدارة هو إعلام المكلف برسالة بسيطة تخبره أن شكواه تشكل استعمال مزدوج ولا يمكن نتيجة لذلك دراستها مع توضيح بيانات الشكوى الأولى وكذا بيانات القرار المبلغ عند دراستها⁽¹⁾.

إن موقف مثل هذا يغلق الباب تماما أمام المكلف في إمكانية تصحيح العيوب الشكلية التي أدت الى عدم قبول شكواه وهو ما يحرمه من مناقشة شرعية الضريبة أمام القضاء، على العكس من ذلك وإن كان المشرع الجبائي الفرنسي أيضا وعلى شاكلة المشرع الجزائري لم ينظم قضية الشكاوي المتتابة إلا أن قضاء مجلس الدولة قد اتخذ موقف في مصلحة المكلف، حيث في قضية تتمحور وقائعها حول النقاط التالية:

- أن أجل الشكوى ينقضي يوم 31 ديسمبر 1968.

- أن المكلف قد سبق وقدم شكوى بتاريخ 19 جوان 1967 أمام الإدارة وتم رفضها.

¹⁾ Instruction générale sur les procédures contentieuses, du 06/06/2012, op.cit. P. 04 « les réclamations introduites après intervention de la décision : pour ce cas précis, il convient de transmettre une simple lettre au requérant l'informant que sa réclamation forme double emploi et ne peut, par conséquent, être examinée tout en lui mentionnant les références de sa première réclamation, ainsi que celles de la décision notifiée à l'examen de celle-ci.»

- أن المحكمة الإدارية بحكم صادر في 20 مارس 1968 قد رفضت طلب المكلف المقدم بعد رفض الشكوى الأولى من طرف الإدارة.

- أن المكلف قام بعد ذلك وبتاريخ 09 ماي 1968 بتقديم شكوى جديدة أمام الإدارة حول نفس الضرائب وتم رفضها.

- أن المحكمة الإدارية بموجب حكم صادر في 08 مارس 1972 أقرت عدم قبول الطعن الجديد المقدم من طرف المكلف بعد رفض الشكوى الثانية من طرف الإدارة.

هذا الحكم كان محل طعن أمام مجلس الدولة وأقر إلغاؤه، حيث اعتبر أنه لا يمكن أن يكون هناك عدم قبول مستنتج من أن شكوى سابقة موجهة ضد نفس الضرائب قد تم رفضها من طرف الإدارة وأن ذلك لا يتعارض لا مع شكوى جديدة يتم إدخالها ضمن الآجال القانونية ولا مع الطعون الموجهة ضد قرار رفض الشكوى الأخيرة والذي لا يمكن اعتباره كتأكيد لرفض الشكوى الأولى⁽¹⁾، ويعتبر هذا التوجه مستقر عليه في اجتهادات مجلس الدولة الفرنسي⁽²⁾.

هكذا فإن مجلس الدولة اعترف للمكلف وفي غياب نص قانوني بإمكانية تقديم أي عدد من الشكاوي يراه ضروري أمام الإدارة مع احترام الآجال القانونية للشكوى واحترام مبدأ حجية الشيء المقضي به مؤسسا قضاؤه على الأحكام التي أقرها المشرع لتنظيم حق الاحتجاج على شرعية الضرائب، فبعد التذكير بتلك الأحكام، أقر أن المشرع بتلك الأحكام أراد أن يمنح للمكلف حق الاحتجاج الفعال على الضرائب التي هو

¹⁾ CE, N° 87076, du 12 juillet 1974, Dr. Fisc, 1974, N° 1535 «qu'en conséquence, aucune irrecevabilité tirée de ce qu'une réclamation antérieure dirigée contre la même imposition aurait déjà été rejetée par le directeur ne peut être opposée ni a une nouvelle réclamation formée dans le délai prévu a l'article 1932-1°, ni au recours forme contre la décision qui a rejeté cette dernière réclamation et qui ne peut être regardée comme confirmative du rejet d'une réclamation précédente»

²⁾ CE , N° 98927, du 28 janvier 1976, Dr. Fisc, 1976, N° 412 « qu'en conséquence, aucune irrecevabilité, tirée de ce qu'une réclamation antérieure, dirigée contre la même imposition, aurait déjà été rejetée par le directeur, ne peut être opposée, ni a une nouvelle réclamation formée dans le délai prévu a l'article 1932-1, ni au recours forme contre la décision qui a rejeté cette dernière réclamation, laquelle ne peut être regardée comme confirmative du rejet d'une réclamation précédente »

خاضع لها الى غاية انقضاء الآجال المحددة قانوناً⁽¹⁾، إذ أن طول آجال الشكوى⁽²⁾ يدل على إرادة المشرع بالسماح للمكلف أن يباشر مع الإدارة حوار جدي ولا يمكن الاحتجاج في مواجهته بأي شكل من أشكال سقوط الحق غير تلك المنصوص عليها فيما يتعلق بالآجال⁽³⁾.

إن هذا الموقف المتخذ من طرف مجلس الدولة الفرنسي وتنمى ان يحذو حذوه الاجتهاد القضائي الجزائري، الذي يعتبر أنه لا يمكن الاعتراض بعدم القبول بعد رفض الشكوى الأولى، لا على شكوى جديدة تحتج على نفس الضرائب، ولا على الطعن القضائي الموجه ضد القرار الذي رفض الشكوى الثانية، يصب في مصلحة المكلف ويعزز من ضماناته وذلك بالسماح للقاضي بمناقشة موضوع النزاع، تحت شرط أن يقدم المكلف الشكوى الجديدة ضمن الآجال المحددة ووفق المقتضيات الشكلية التي يقرها القانون.

وقد أخذت محكمة النقض الفرنسية بنفس الموقف الذي طوره مجلس الدولة الفرنسي واعتبرت أن المكلف له الحق في الاحتجاج الفعال ضد الضرائب الخاضع لها الى غاية انقضاء الآجال الممنوحة لذلك، وبالنتيجة أنه لا يمكن استنتاج عدم القبول من كون شكوى سابقة موجهة ضد نفس الضرائب قد كانت محل رفض من طرف الإدارة، فهي لا تتعارض مع شكوى جديد تم إدخال ضمن الآجال القانونية ولا مع الطعون الموجهة ضد القرار الرفض للشكوى الثانية ولا يمكن اعتباره مؤكدا لرفض الشكوى السابقة⁽⁴⁾.

¹) Ibid. «que, par ces dispositions, le législateur a voulu accorder aux redevables le droit de réclamer utilement contre les impositions auxquelles ils sont assujettis jusqu'a l'expiration du délai »

²) الآجال الممنوحة حالياً تتراوح كقاعدة عامة بين سنتين وثلاث سنوات في التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي، أنظر المادة 01/72 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري والمادة 01-196 R. من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

³) Gille Noël, la réclamation préalable devant les services des impôts, op.cit. P.317.

⁴) Cass, Commer, N° 77-13521, du 06 décembre 1978, Dr. Fisc, 1979, N° 763 « aucune irrecevabilité tirée de ce qu'une réclamation antérieure dirigée contre la même imposition aurait déjà été rejetée par le directeur des impôts ne peut être opposée a une nouvelle réclamation formulée dans le délai légal ni au recours forme contre cette décision qui a rejeté la dernière réclamation et qui ne peut être regardée comme confirmative du rejet d'une réclamation précédente »

المبحث الثاني: اللجان الإدارية للطعن لا توفر ضمانات إضافية للمكلف:

يعتبر القانون الجبائي المجال الخصب لإعمال آلية اللجان التي تندرج ضمن سياق محاولة إيجاد توازن للعلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية من جهة، أو إيجاد ضمانات إضافية للمكلف في مواجهة السلطات التي تتمتع بها الإدارة من جهة أخرى، وفي هذا السياق بالإضافة إلى لجان الطعن الإدارية محل هذه الدراسة يأتي استحداث اللجان الولائية المكلفة بتحديد التعريفات الخاصة بالأرباح الفلاحية⁽¹⁾ التي تتشكل من ممثل عن الإدارة الجبائية وممثل عن الإدارة المكلفة بالفلاحة وممثل عن الغرفة التجارية. اللجان الولائية للتوفيق فيما يخص حقوق التسجيل عندما تلجأ الإدارة إلى إعادة تقدير الثمن الذي اعتمد كأساس لتحصيل الحقوق المذكورة متى تبين أنه يقل عن القيمة التجارية للأموال المعنية⁽²⁾، وتتكون لجنة التوفيق في مجال حقوق التسجيل من: مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيساً، وعضوية كل من مفتش التسجيل (بصوت استشاري)، مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية، قابض الضرائب المختلفة، مفتش الضرائب المباشرة، موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية، ممثل عن إدارة الولاية.

اللجان الجهوية للمخالفات الجبائية التي تلزم الإدارة كقاعدة عامة بالحصول على رأي موافق منها قبل تقديم الشكوى أمام الجهات القضائية الرامية إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية⁽³⁾، وتتشكل اللجنة الجهوية للمخالفات جبائية من المدير الجهوي للضرائب رئيساً، ومدراء الضرائب للولايات التابعة إقليمياً للمديرية الجهوية للضرائب أعضاء طبقاً للمقرر رقم 216 المؤرخ في 26 فيفري الصادر عن المدير العام للضرائب.

اللجنة الوطنية لدراسة التعسف في استعمال القانون المحدث مؤخراً والتي تنظر في الخلاف الناتج عن إعادة التصحيح الذي تقوم به الإدارة عند اكتشافها واستبعادها للمستندات التي تكتسي طابعاً وهمياً يخفي مضمونها الحقيقي، أو إقامة وضعيات قانونية مصطنعة تهدف إلى الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو

¹ أنظر المادة 10 من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المادة 38 مكرر 2 أ، من قانون الإجراءات الجبائية التي حلت محل المادة 102 من قانون التسجيل الصادر بموجب الأمر رقم 105/76، المتضمن قانون التسجيل، المذكور سابقاً.

³ أنظر المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية المعاد إحداثها بموجب المادة 44 من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقاً.

التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة⁽¹⁾، وتتكون اللجنة الوطنية لدراسة التعسف في استعمال القانون من المدير العام للضرائب رئيساً وعضوية كل من مدير التشريع والتنظيم الجبائيين، مدير الأبحاث والتحقيقات، مدير المنازعات، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب حسب الحالة، خبير محاسبي، موثق، بالإضافة الى نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة مقرر.

اللجان الولائية والجهوية للطعون الولائية (Recours gracieux) ذات التشكيلة الادارية البحتة⁽²⁾ التي يلجأ الى اخذ رايها حسب الحالة المدير الولائي للضرائب لما يكون مبلغ التخفيض المطلوب اقل من خمسة ملايين دينار جزائري، او المدير الجهوي للضرائب لما يكون مبلغ التخفيض المطلوب اكبر من المبلغ السابق⁽³⁾.

بالإضافة الى هاته اللجان يأتي استحداث اللجان الإدارية للطعن في المجال الجبائي كآلية لمحاولة إيجاد حل للنزاع القائم بين المكلف والإدارة خارج ساحة القضاء، إذ يتوفر المكلف بالضريبة على إمكانية عرض النزاع الذي يربطه بالإدارة بعد رفض شكواه على اللجان الإدارية للطعن المختصة، واللجوء الى هذا الطريق اختياري، فللمكلف أن يلجأ مباشرة الى القضاء بعد رفض الشكوى من طرف الإدارة أو اللجوء الى لجان الطعن الإدارية ثم الجهات القضائية لاحقاً عند الاقتضاء⁽⁴⁾.

إن دراستنا لهاته الآلية دفعتنا الى التساؤل حول فعالية اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية وما تضيفه في مجال تعزيز حقوق وضمان المكلف في مواجهة الإدارة صاحبة السلطة في تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة، وقرار اعادة التقييم الذي تراه مناسباً، ان استقراننا للتعديلات المتتالية للنصوص المنظمة للجان الادارية للطعن في المادة الجبائية سواء من حيث تشكيلتها ومدى استقلاليتها ونظام سيرها، او من حيث مدى الزامية الآراء الصادرة عنها، جعلتنا نقف على ان هذه التعديلات جعلت الآلية

¹ أنظر المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 43، من القانون رقم 11/17، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقاً.

² Décision N°16, du 28 mai 1991, portant composition et fonctionnement des commissions des recours gracieux.

³ انظر المادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ لا يمكن اللجوء الى لجان الطعن الإدارية بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 03/80 من قانون الإجراءات الجبائية.

مجرد ضمانة شكلية (مطلب أول)، كما أدت إلى تدرج القوة الملزمة للآراء التي تصدرها بالنسبة للإدارة (مطلب ثان).

المطلب الأول: اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية ضمانة شكلية:

مما لا شك فيه أن أحداث أي لجنة يهدف في الأساس إلى تحقيق الحياد والمساواة وحماية حقوق الدفاع في إطار المحافظة على فعالية الرقابة الجبائية وحماية حقوق الخزينة العمومية، ويقدم أحداث لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁽¹⁾ كضمانة للمكلف من شأنها أن تحدث توازن بين المصالح المتناقضة لكل من الإدارة الجبائية والمكلف، وهذا لا يأتي إلا من خلال الاستجابة لمجموعة من الاعتبارات تتعلق سواء بتشكيلتها ورئاستها أو سير أعمالها، وإنما نتساءل في القانون الجزائري هل أن تشكيلتها (فرع أول) وسير أعمالها (فرع ثان) يستجيب لتلك التطلعات.

الفرع الأول: من حيث تشكيلة اللجان:

لم يستقر المشرع الجزائري على مدار خمسين سنة تقريبا⁽²⁾ على تشكيلة معينة تضمن الإنصاف والحياد والعدالة للمكلف، فلم يعتمد في تحديد تشكيلة اللجان على مبدأ المساواة في التمثيل بين ممثلي الإدارة وممثلي المكلف كما فعلت التشريعات المقارنة ولم يقر تشكيلة تضمن الحياد أو المساواة.

هي بعدد ثلاثة المحطات الجوهرية التي تم فيها تغير تشكيلة لجان الطعن الإدارية ابتداء من قرارات 1970 (أولا) مروراً بإصلاحات 1991 (ثانياً) وصولاً إلى قانون المالية لسنة 2016 (ثالثاً)، والتعديلات التي لحقتها تميزت في مجملها بكونها في غير صالح المكلف على جميع المستويات سواء بعدم اعتماد مبدأ التمثيل المتساوي بين الأعضاء الممثلين للإدارة الجبائية والأعضاء الممثلين للمكلف من جهة أولى، كما عملت على إدراج عضوية أطراف لا تبدو معنية بنزاع واقع بين طرفين هما الإدارة والمكلف من جهة ثانية، وحتى على اعتبار أن الأعضاء الذين يتم تعيينهم من طرف الاتحادات والجمعيات المهنية هم

⁽¹⁾ تم تمديد اختصاص اللجان ليشمل الرسوم على رقم الأعمال مثل الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية، المنصوص عليها على التوالي بموجب المواد 1 و 25 و 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، إثر التعديل الذي أدخله القانون رقم 18/15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المذكور سابقاً، بموجب المواد 26 و 27 منه.

⁽²⁾ إدخال آلية لجان الطعن الإدارية أول مرة ضمن القانون الجبائي في الجزائر يعود إلى سنة 1969 بموجب المادة 23 مكرر من القانون رقم 654/68، المؤرخ في 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، لسنة 1968.

بالضرورة ممثلين عن المكلف فإن إلزامية حضورهم غير مؤكدة كون المشرع أقر إمكانية تعويضهم من جهة ثالثة كما يأتي توضيحه.

أولاً: محطة قرارات 1970 تشكيلية لا تخدم المكلف:

قرارات سنة 1970 جاءت تطبيقاً للإحالة التي وردت ضمن قانون المالية لسنة 1969 التي أحالت تحديد تشكيلة وتنظيم اختصاصات وكيفيات تسيير لجان الطعن الى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط⁽¹⁾، وهي نفس التشكيلة المعتمدة فيما بعد بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 ضمن المواد 359، 360، 361 واستمر العمل بها الى غاية 1990، تلك القرارات أسست لجان الطعن على ثلاث مستويات (بلدي، ولائي، مركزي)

1) تشكيلية اللجنة البلدية:

تتكون من رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله رئيساً وعضوية كل من ممثل عن الحزب، موظف من مصلحة الضرائب المباشرة معين من قبل المدير الجهوي للضرائب المباشرة، وخمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضرائب الموجودين ضمن حدود البلدية والذين لهم دراية كافية للقيام بالأعمال المسندة للجنة⁽²⁾، وما يمكن إثارته حول هذه التشكيلة فيما يخص مدى استجابتها لمتطلبات التوازن بين الطرفين الإدارة والمكلف، يكمن في نقطتين أساسيتين على الأقل:

النقطة الأولى: تتعلق باستتار الإدارة الجبائية الطرف في النزاع بتعيين الممثل الخاص بها ضمن تشكيلة اللجنة، ويتعلق الأمر بموظف من مصلحة الضرائب المباشرة المعين من قبل المدير الجهوي والذي يمكن أن يكون الموظف الذي أشرف على عملية التحقيق في الشكوى أو الموظف الذي أصدر القرار المتعلق بها أو الموظف الذي أشرف على عملية إعادة التقييم وما يحمله ذلك من إطلاع مسبق بالملف وإمامه بمختلف الجوانب التقنية للعملية التي لا يضاويه فيها أحد من أعضاء اللجنة وما يمكن أن يحدثه ذلك من

⁽¹⁾ المادة 23 مكرر 02، مرجع نفسه.

⁽²⁾ المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

تأثير على موقف اللجنة⁽¹⁾، على عكس الأعضاء المفروض أنهم يمثلون المكلف والذين يتم اختيارهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي.

النقطة الثانية: تتعلق بنوعية وكفاءة الأعضاء المعينين من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي، إذ يشترط أن يكونوا من بين المكلفين بدفع الضرائب، ولهم دراية كافية للقيام بالأعمال المسندة للجنة، فمن جهة أولى فإن مصطلح المكلفين يضم في طياته مجموعة معتبرة من الأصناف كالتجار والحرفيين وأعضاء المهن الحرة والموظفين والمتقاعدين وأصحاب الدائع البنكية وغيرهم، فمصطلح المكلف ينطبق على كل من تجاوز دخله السنوي أو الشهري مبلغ معين يحدد عادة بموجب القانون الجبائي⁽²⁾ أو حصول وقائع تشكل الحدث المنشئ للضريبة كإيجار العقارات أو التنازل عنها⁽³⁾، ومن بين هؤلاء من لا تربطه أي علاقة بتقنيات فرض الضرائب والتصريحات والتحقيقات وأساليب إعادة التقييم، كالموظفين والعمال الأجراء والمتقاعدين الذين يتم استقائهم الضرائب المفروضة عليهم عن طريق الاقتطاع من المصدر⁽⁴⁾.

من جهة ثانية ما هي المعايير المستعملة للتأكد من كفاءة ودراية هؤلاء الأعضاء للقيام بالأعمال المسندة إليهم وخاصة في مجال تقني مثل مجال الضرائب، فهل يتم ذلك بناء على كفاءتهم العلمية أم سبق مشاركتهم في أعمال اللجان من قبل وخاصة في ظل اسناد أمر اختيارهم لرؤساء البلديات الذين قد لا يتوفرون على مقومات حسن الاختيار⁽⁵⁾.

(2) تشكيلة اللجنة الولائية:

تتكون من رئيس المجلس الشعبي للولاية أو ممثله رئيسا بالإضافة الى عضوية كل من ممثل عن الحزب، الوالي أو ممثله، المدير الجهوي للضرائب المباشرة، المدير الجهوي للضرائب المختلفة (تم استبدال عضوية الوالي والمدير الجهوي للضرائب المباشرة والمدير الجهوي للضرائب المختلفة بعضوية نائب مدير الضرائب بالولاية في قانون 1976) ممثل الغرفة التجارية المعنية إذا كان المكلف المعني من القطاع

⁽¹⁾ ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص 222.

⁽²⁾ أنظر مثلا المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽³⁾ أنظر مثلا المواد 42 وما يليها بالنسبة لإيجارات العقارات، والمواد 77 وما يليها بالنسبة للتنازل عن العقارات، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽⁴⁾ أنظر المواد 74 و 75 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽⁵⁾ ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، مرجع سبق ذكره، ص 223.

الخاص، وخمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يعينهم رئيس المجلس الشعبي للولاية من بين أعضاء المجلس الشعبي للولاية الذين لهم دراية كافية للقيام بالأعمال المسندة للجنة⁽¹⁾، تعليقا على هذه التشكيلة يمكننا الإشارة الى ملاحظتين أساسيتين فيما يخص تشكيلة اللجنة الولائية :

الملاحظة الأولى: تتعلق بتدريج بل بغياب تمثيل المكلف مقابل زيادة تمثيل الإدارة باعتبارهما طرفي النزاع، فحتى التمثيل الذي يحظى به على مستوى اللجنة البلدية رغم الملاحظات التي تم تقديمها لم يعد له وجود، فعلى مستوى اللجنة البلدية يقوم رئيس المجلس الشعبي البلدي باختيار خمسة أعضاء من بين المكلفين على مستوى البلدية، بينما على مستوى اللجنة الولائية أصبح رئيس المجلس الشعبي الولائي يختار هؤلاء من بين أعضاء المجلس الشعبي للولاية دون اشتراط صفة المكلف في من يختارهم، وفي اعتقادنا فإن اختلاف التشكيلة بهذا الشكل لا يؤدي الى تعزيز المساواة بين المكلفين أنفسهم، فالمكلف الذي ينظر نزاعه أمام لجنة معينة لا يتوفر على نفس الضمانات التمثيلية التي يتوفر عليها المكلف الذي ينظر نزاعه أمام لجنة أخرى، على اعتبار انه إذا كان مبلغ الضرائب المحتج عليها يقل أو يساوي خمسة آلاف (5000) دج يكون الاختصاص للجنة البلدية، وإذا كان أكبر من خمسة آلاف (5000) دج ويقل أو يساوي خمسين ألف (50 000) دج يكون الاختصاص للجنة الولائية، في مقابل ذلك ازداد تمثيل الإدارة الجبائية إذ انتقل من مجرد عضو واحد يتمثل في موظف من مصلحة الضرائب المباشرة الى عضوين كما سبق ذكره.

الملاحظة الثانية: تتعلق باستحواذ رئيس المجلس الشعبي الولائي على تعيين أغلبية أعضاء اللجنة (سنة أعضاء من ضمن إحدى عشر عضو) على اعتبار أن رئاسة اللجنة تعود الى رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله بالإضافة الى اختيار خمسة أعضاء من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي.

(3) تشكيلة اللجنة المركزية:

تتكون اللجنة المركزية من وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط أو ممثله رئيسا، وعضوية كل من وزير الداخلية أو ممثله، مسؤول من الإدارة المركزية للحزب، مدير الضرائب، مدير الميزانية والمراقبة، مدير الخزينة والقرض، ممثل عن وزارة الفلاحة، ممثل عن الغرفة التجارية معين من قبل وزير التجارة متى كان

¹ المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

المعني بالأمر ينتمي الى القطاع الخاص⁽¹⁾ بالإضافة الى إمكانية مشاركة ممثلين عن أقسام أخرى في مداورات اللجنة بحكم القانون وبمقرر من وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط وبناء على اقتراح الوزير المعني.

إن وضع المكلف الذي تجعله المبالغ المحتج عليها من اختصاص اللجنة المركزية (تنظر اللجنة المركزية في الطلبات التي يكون مبلغ الضرائب المحتج عليها أكبر من خمسين ألف (50 000) دج) لا يحظى بأي تمثيل على هذا المستوى، فتشكيلة اللجنة المركزية لجنة إدارية بحتة لا تضم في عضويتها أي عضو ممثل للمكلف أو منتخب، وهو التوجه الذي حافظ عليه المشرع في التعديلات اللاحقة الى يومنا هذا كما سنرى لاحقا.

إن التشريعات المقارنة وفي سبيل المحافظة على المساواة بين المكلفين وتغاديا لمعاملات مختلفة لوضعيات متماثلة لا تختلف فيما بينها إلا بالنسبة للمبالغ المحتج عليها أقرت لجنة واحدة ذات ولاية عامة بالنسبة لكل المكلفين، فالمشرع المغربي اكتفى بلجنة واحدة تنظر في جميع القضايا تدعى اللجنة المحلية لتقدير الضريبة تتشكل من قاضي رئيسا وممثل عامل العمالة - الوالي - ورئيس المصلحة المحلية للضرائب، وممثل للخاضعين للضريبة⁽²⁾، تكون قراراتها قابلة للطعن فيها أمام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة التي تتوفر على لجان فرعية للتداول في القضايا المعروضة، تتكون كل لجنة فرعية من قاض رئيسا، موظفين لم يسبق لهم دراسة الملف المعني وممثلين للخاضعين للضريبة⁽³⁾.

وهو نفس التوجه الذي يعتمده المشرع الفرنسي بإنشائه لجنة ولائية واحدة تتمثل في اللجنة الولائية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال

(Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires)

¹ المادة الأولى من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

² أنظر المادة 225 من المدونة العامة للضرائب المغربية.

³ أنظر المادة 226 من المدونة العامة للضرائب المغربية.

تتكون تحت رئاسة رئيس المحكمة الإدارية أو من ينيبه بصوت مرجح وعضوية ثلاث ممثلين للمكلف وممثلين اثنين للإدارة⁽¹⁾.

كما أحدث مؤخرا⁽²⁾ لجنة وطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال تختص بالمنازعات المتعلقة بالمؤسسات الكبرى فيما يخص النشاطات الصناعية والتجارية التي يتجاوز رقم أعمالها خمسين (50) مليون أورو إذا تعلق الأمر بنشاط بيع السلع، وخمسة وعشرون (25) مليون أورو إذا تعلق الأمر بنشاطات أخرى، وتتكون من مستشار دولة بصوت مرجح رئيسا وثلاثة ممثلين للمكلف وممثلين اثنين للإدارة⁽³⁾، وبهذا الشكل يتم ضمان حياد اللجنة بإسناد رئاستها الى قاض وضمان تمثيل متساوي الأعضاء لكل من طرفي النزاع الإدارة والمكلف، وضمان المساواة بين المكلفين بدراسة مماثلة لكل الملفات من طرف نفس الجهة.

على عكس المشرع التونسي الذي لم يعتمد آلية اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية وانما تحال نزاعاتها مباشرة أمام القضاء⁽⁴⁾.

ثانيا: محطة قانون الضرائب المباشرة لسنة 1991 تقدم طفيف لمصلحة المكلف:

مع اعتماد التوجه الجديد الذي دشنه دستور 1989 والتخلي على نهج الاقتصاد الموجه كان يجب تغيير المنظومة التشريعية في جانب كبير منها حتى تتسجم مع هذا التوجه الجديد، في هذا الإطار يدخل استحداث قانون جديد للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1991 ليحل محل قانون 1976، تولت المواد 300، 301، 302 منه بيان الأحكام المنظمة للجان الطعن للضرائب المباشرة على مستوياتها الثلاثة.

إن تحليل تلك الأحكام يؤدي الى نتيجة مفادها التقدم الطفيف في مجال تعزيز ضمانات الحياد والانصاف لمصلحة المكلف على الأقل على مستوى اللجنة البلدية والولائية وذلك من زاويتين:
- الزاوية الأولى: تتمثل في اسناد رئاسة اللجنتين الى جهة حيادية ومستقلة (السلطة القضائية).

¹⁾ Article 1651, code général des impôts français.

²⁾ Article 16, Loi N° 2007/1824, portant loi de finances rectificative pour 2007, op.cit.

³⁾ Article 1651-H, code général des impôts français.

⁴⁾ ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، مرجع سابق، ص 219.

- الزاوية الثانية: اسناد مهمة تعيين الأعضاء الممثلين للمكلفين الى الجمعيات والاتحادات المهنية كقاعدة عامة وإن كان يمكن تجاوزها كما سيأتي بيانه.

1) تشكيلة اللجنة البلدية:

اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة تتكون من قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا وخمسة أعضاء مرسومين وخمسة أعضاء نواب تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة عدم وجودها يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية، ذوي معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة الى اللجنة⁽¹⁾.

من جهة أولى إن اسناد رئاسة اللجنة الى قاض بصوت مرجح من شأنه أن يضيف على عمل اللجنة الطابع الحيادي والاستقلالي بالنسبة لطرفي النزاع، كما ان القاضي رئيس اللجنة يعين من قضاة القضاء العادي وليس من مستشاري الغرفة الإدارية بالمجلس يضمن عدم النظر في النزاع مرتين من طرف نفس الشخص في حالة رفعه مستقبلا أمام الجهات القضائية الإدارية، كما أن العدد القليل للقضاة على مستوى الجهات الإدارية يسمح بالتعارف فيما بينهم ومن المحتمل أن تتردد تلك الجهات في اتخاذ اتجاه مغاير للاتجاه الذي أخذته اللجنة التي يرأسها أحد زملائهم، وهذا الانتقاد الذي وجهه الفقه في فرنسا فيما يخص ترأس اللجنة الولائية للضرائب المباشرة من طرف رئيس المحكمة الإدارية⁽²⁾.

من جهة ثانية أصبح تعيين ممثلي المكلفين يتم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية وهي المنظمات التي تعنى بالدفاع عن حقوقهم كالاتحاد الممثل للتجار أو الاتحاد الممثل للفلاحين وغيرها من الاتحادات والتي تكون أكثر دراية وإلماما بقضايا القطاع المعني، غير أن هذا التعيين غير الزامي إذ يمكن تعويض ذلك بمكلفين بالضريبة يتم اختيارهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي كما كان عليه الأمر سابقا في حالة عدم وجود تلك الجمعيات أو الاتحادات.

¹ المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 قبل تحويلها.

² Alain Abitan et Manon Sieraczek, les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, op.cit. P.279.

غير أن هاته المساحة التي تم اقتطاعها لمصلحة الضمانات الممنوحة للمكلف قد تم التراجع عنها سريعا إثر التعديل الذي أدخله قانون المالية لسنة 1994⁽¹⁾ على الأقل من ثلاثة نواحي:

* الناحية الأولى: تتجلى في تدشين مسار يعاكس مبدأ تقريب الإدارة من المواطن بتعويض اللجنة البلدية بلجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، وهو المسار الذي يزداد حدة لاحقا عن طريق إلغاء لجنة الدائرة نهائيا والاكتماء باللجنة الولائية فقط على المستوى المحلي طبقا لتعديلات قانون المالية لسنة 2016⁽²⁾.

* الناحية الثانية: تتجلى في اسناد رئاسة لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة الى رئيس الدائرة بصوت مرجح وابعاد السلطة القضائية عن عضوية هاته اللجنة وما لذلك من تأثير على حيادية اللجنة، هذا التوجه الذي سوف يتم تعميمه لاحقا الى اللجنة الولائية التي تم إبعاد السلطة القضائية عن رئاستها⁽³⁾ والتقليل من عدد ممثلي المكلفين على مستوى كل بلدية الى عضوين دائمين وعضوين إضافيين عن كل بلدية.

* الناحية الثالثة: تتمثل في عدم الاستقرار الذي يطبع المشرع الجزائري في هذا المجال، إذ أن التشكيلة التي أتى بها قانون المالية لسنة 1994 فيما يخص لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة سرعان ما تم تعديلها السنة الموالية بموجب قانون المالية لسنة 1995⁽⁴⁾، والتي أصبحت تتشكل من رئيس الدائرة رئيسا وعضوية كل من رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة، رئيس المفتشية المختص إقليميا، عضوين دائمين وعضوين إضافيين من كل بلدية تعينهم الجمعيات والاتحادات المهنية وهي المرة الأولى التي يتم فيها تمثيل الإدارة الجبائية بممثل على هذا المستوى.

⁽¹⁾ المادة 29، من المرسوم التشريعي رقم 18/93، المؤرخ في 29/12/1993، متضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88، لسنة 1993، التي عدلت المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽²⁾ أنظر المادة 27، من القانون رقم 18/15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المذكور سابقا، والتي تدخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2017، طبقا للمادة 28 من نفس القانون.

⁽³⁾ مرجع نفسه.

⁽⁴⁾ المادة 22، من الأمر رقم 03/94، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر عدد 87، لسنة 1994، التي عدلت المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) تشكيلة اللجنة الولائية:

تتشكل اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة من قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، ممثل عن الوالي، المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية، ممثل عن الغرفة التجارية، وخمسة أعضاء مرسومين وخمسة أعضاء نواب تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة عدم وجودها يختارهم رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي، تكون لديهم معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة للجنة⁽¹⁾.

هاته التشكيلة كانت محل تعديل في السنة الموالية لإدراجها من أجل استدراك السهو الذي وقع فيه المشرع عندما لم يحدد العضو الذي يتولى رئاسة اللجنة أين أسندت الى القاضي المعين من طرف رئيس المجلس القضائي، وتغير عضوية المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية بعضوية مسؤول الإدارة الجبائية للولاية، مع إضافة ممثل عن الغرفة الفلاحية بالولاية⁽²⁾.

هاته التشكيلة تضمن نوع من الحياد المتطلب في مثل هذا النوع من اللجان التي أوجدت أساساً من أجل الحد من سلطة الإدارة الجبائية وذلك على الأقل من حيث اسناد رئاستها الى قاضي معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً مما يضمن استقلالية عن أية جهة تتبع السلطة التنفيذية، بالإضافة الى اسناد تعيين الأعضاء الممثلين للمكلف الى الجمعيات أو الاتحادات المهنية التي تتطلع بحماية حقوق منخرطيها وإن كان يمكن تجاوز ذلك في حالة عدم وجودها كما رأينا سابقاً.

(3) تشكيلة اللجنة المركزية:

بقي المشرع وفي للتوجه الذي دشنه منذ سنة 1970 بإصباح الصفة الإدارية البحتة على تشكيلة اللجنة المركزية ولم يمدد النمط الذي اعتمده بالنسبة للجنة البلدية أو اللجنة الولائية عندما أسند رئاستها الى جهة مستقلة عن السلطة التنفيذية.

تتكون اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 من الوزير المكلف بالمالية أو ممثله رئيساً وعضوية كل من ممثل عن وزارة العدل، ممثل عن

¹ المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 قبل تحويلها الى قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002.

² المادة 50، من القانون رقم 25/91، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقاً، التي عدلت المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وزارة التجهيز، ممثل عن الوزارة المكلفة بالتجارة، المدير العام للميزانية أو ممثله، المدير المركزي للخزينة أو ممثله، ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية، ممثل عن الاتحاد المهني المعني ونائب مدير المنازعات الإدارية والقضائية لدى المديرية العامة للضرائب⁽¹⁾، هذه التشكيلة استدرکها المشرع السنة الموالية بإضافة عضو ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية⁽²⁾.

ثالثا: محطة قانون المالية لسنة 2016 تغليب الطابع التقني على ضمان حقوق المكلف:

تعتبر محطة قانون المالية لسنة 2016⁽³⁾ محطة متميزة فيما يخص تشكيلة لجان الطعن الإدارية في المجال الجبائي باختلافها تماما عما كان عليه الأمر في السابق، وتخليها عن أهم ما ميز محطة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

نشير أولا الى أن التقدم الطفيف في مجال حماية المكلف الذي اقره قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 قد تعرض للتقويض قبل الوصول الى هذه المحطة، وذلك عن طريق سلسلة من التعديلات المتلاحقة تناولت عدة مجالات ابرزها:

* سنة 1992، بموجب المواد 49 و 50 و 51 من القانون رقم 25/91، المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المذكور سابقا،(تغير في تشكيلة بعض اللجان بالإضافة الى جعل قرارات التخفيض او الرفض مطابقة لرأي اللجان، وكيفية تبليغها).

* سنة 1994، بموجب المادة 29 من المرسوم التشريعي رقم 18/93، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 المذكور سابقا (تغير اللجنة البلدية بلجنة الدائرة).

* سنة 1995، بموجب المادة 22 من الأمر رقم 03/94، المتضمن قانون المالية لسنة 1995 المذكور سابقا (تغير تشكيلة لجنة الدائرة).

¹ المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 قبل تحويلها.

² المادة 51 من القانون رقم 25/91، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 27، من القانون رقم 18/15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

* سنة 1996، بموجب المواد 26 و 27 و 28 من الأمر رقم 27/95، المتضمن قانون المالية لسنة 1996⁽¹⁾ (إلزامية استدعاء المكلف أمام اللجان).

* سنة 1997، بموجب المواد 29 و 30 و 31 من الأمر رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997⁽²⁾ (إعطاء الحق للمدير الولائي للضرائب بتعلق رأي اللجان ثم الطعن فيه).

* سنة 1998، بموجب المواد 17 و 18 و 19 من القانون رقم 02/97، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، المذكور سابقا (تغيير حدود اختصاص اللجان).

* سنة 2004، بموجب المواد 5 و 6 و 7 من القانون رقم 22/03، المتضمن قانون المالية لسنة 2004⁽³⁾ (تغيير حدود الاختصاص، وأجال رفع الطعن أمام اللجان).

* سنة 2005، بموجب المواد 14 و 15 من القانون رقم 21/04، المتضمن قانون المالية لسنة 2005⁽⁴⁾ (إعادة الصياغة اللغوية بالإضافة الى الاختصاص القيمي للجنة المركزية).

* سنة 2007، بموجب المواد 23 و 50 من القانون رقم 24/06، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المذكور سابقا، (المادة 23 منه تلغي المواد 300، 301 و 302 المتعلقة بلجان الطعن من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 50 منه استحدثت المادة 81 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية التي تتناول نفس الموضوع).

* سنة 2009، بموجب المادة 43 من القانون رقم 21/08، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المذكور سابقا (تعديل حدود الاختصاص).

¹ الأمر رقم 27/95، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82، لسنة 1995.

² الأمر رقم 31/96، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85، لسنة 1996.
³ القانون رقم 22/03، المؤرخ في 28 ديسمبر 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، لسنة 2003.

⁴ القانون رقم 21/04، المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر عدد 85، لسنة 2004.

فتشكيلة اللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية طبقا لقانون المالية لسنة 2016 لا يمكن وصفها الا بالتراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلف التي أسس لها سنة 1991، ويتجلى ذلك على ثلاثة مستويات على الأقل:

- إلغاء عضوية الجهات القضائية من التشكيلة وما يشكله ذلك من تأثير على حيادية اللجنة.
- غياب ممثلي المكلف عن التشكيلة التي كانت تتولى تعيينهم الجمعيات والاتحادات المهنية.
- إلغاء لجنة الدائرة والإبقاء على اللجنة الولائية فقط على المستوى المحلي.

كما أن المتصفح للتعديلات الكثيرة المتتالية والتي أنصبت تارة حول تغيير التشكيلة وتارة أخرى حول حدود الاختصاص وتارة حول الطبيعة القانونية للآراء التي تصدرها لجان الطعن ومدى الزاميتها للإدارة، يقف على توجه تجلت معالمه في محطة قانون المالية لسنة 2016 يتمثل في إضفاء الطابع التقني على تشكيلة تلك اللجان على حساب الضمانات الممنوحة للمكلف، فأبرز التعديلات التي أوردها قانون المالية لسنة 2016 فيما يخص تشكيلة لجان الطعن، أنصبت حول التراجع على الضمانات التي أسس لها قانون الضرائب المباشرة لسنة 1991 من جهة (1) وإضفاء الطابع التقني على تشكيلته تلك اللجان (2).

(1) التراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلف:

إذا كانت تشكيلة لجان الطعن في المادة الجبائية التي أسسها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 تشكل أحسن محطة بالنظر للضمانات الممنوحة للمكلف، فإن تعديلات قانون المالية لسنة 2016 تشكل تراجع واضح عن تلك الضمانات⁽¹⁾، في عدة جوانب سواء تعلق الأمر بعضوية السلطة القضائية (أ) أو عضوية ممثلي المكلف (ب) أو بإلغاء لجنة الدائرة (ج).

(أ) إلغاء عضوية السلطة القضائية من تشكيلة اللجان:

في الوقت الذي تجعل فيه القوانين الجبائية المقارنة مشاركة أعضاء السلطة القضائية في تشكيلة اللجان بل واسناد رئاسة تلك اللجان الى أعضاء تلك السلطة، عنوان حيادية واستقلالية تلك اللجان، كما هو عليه الأمر في القانون المغربي الذي يسند رئاسة اللجنة المحلية لتقدير الضريبة⁽²⁾ ورئاسة اللجنة الوطنية

¹ إن التراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلف الذي دشنه قانون المالية لسنة 2016 لا يتجلى فقط على مستوى تشكيلة اللجان فقط وإنما يمتد أيضا الى القوة الملزمة لآراء اللجان التي تناقشها في المطلب الموالي.

² المادة 225 من المدونة العامة للضرائب المغربية المذكورة سابقا.

باعتبارها درجة ثانية للطعن⁽¹⁾ الى القضاة، ونفس الأمر بالنسبة للقانون الفرنسي الذي يسند رئاسة اللجنة الولائية لرئيس المحكمة الإدارية أو من ينوبه ورئاسة اللجنة الوطنية الى مستشار دولة⁽²⁾.

فإن القانون الجزائري قد تخلى سنة 2016 عن اسناد رئاسة اللجنة الولائية للطعن الى القاضي المعين من طرف رئيس المجلس القضائي، وهي آخر ما تبقى للسلطة القضائية من وجود على مستوى اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية، إذ كان قد تخلى قبل ذلك عن اسناد رئاسة لجنة البلدية الى قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا اثر التعديل الذي أدخله قانون المالية لسنة 1994 حين ألغى لجنة البلدية وتم تعويضها بلجنة الدائرة⁽³⁾ أما اللجنة المركزية فلم تضم في تشكيلتها أي عضو تابع للسلطة القضائية منذ انشائها سنة 1969 كما رأينا، إن هكذا توجه لا يشكل بكل تأكيد تعزيز حيادية اللجان واستقلاليتها باعتبار السلطة القضائية تمثل الضمان المثالي لحماية الحقوق والحريات ولا تخضع الا للقانون⁽⁴⁾.

ب) عدم وجود ممثلين للمكلفين:

على الرغم من الانتقادات التي وجهت الى الآليات التي كان يتم بها تعيين ممثلي المكلفين فتارة يتم تعيينهم من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي وتارة من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي وتارة أخرى من طرف المنظمات والجمعيات المهنية كما رأينا سابقا، فإنه إثر تعديل 2016 لا تتضمن تشكيلة اللجان على مختلف مستوياتها أي ممثل للمكلفين يتم تعيينه من طرف المنظمات والجمعيات المهنية باعتبارها هي المسؤولة عن الدفاع على حقوق منخرطها على عكس الغرف المهنية التي تمثل المهنة.

فالتعديل الذي أدخلته المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 لا يتضمن أي عضو ممثل للمكلفين ناهيك عن غياب التمثيل المتساوي للطرفين، الإدارة والمكلفين الذي تعتمد عليه التشريعات المقارنة، فالمشرع المغربي يشترط في اللجان الفرعية للجنة الوطنية باعتبارها درجة ثانية للطعن تشكيلة متساوية الأعضاء تتكون من قاض رئيسا وعضوية موظفين يتم اختيارهم بالقرعة بين الموظفين الذين لم يسبق لهم دراسة ملف المعني، وممثلين للخاضع للضريبة⁽⁵⁾ وهذا من شأنه أن يضع المكلف على قدم المساواة أمام

¹ المادة 226 من المدونة العامة للضرائب المغربية المذكورة سابقا.

²) Article 1651 et 1651-4, Code général des impôts français, op.cit.

³ المادة 29، من المرسوم التشريعي رقم 18/93، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، المذكور سابقا.

⁴ أنظر المواد 157 و 165، من القانون رقم 01/16، المتضمن التعديل الدستوري، المذكور سابقا.

⁵ المادة 3/226 من المدونة العامة للضرائب المغربية، المذكور سابقا.

الإدارة، أما المشرع الفرنسي فقد غلب كافة المكلفين على كفة الإدارة عن طريق تمثيل المكلفين بثلاثة ممثلين والإدارة بممثلين اثنين تحت رئاسة عضو من السلطة القضائية بصوت مرجح⁽¹⁾، سواء على مستوى اللجنة الولائية أو اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وفي ظل وضع كهذا لا يمكن لهاته اللجان أن تتخذ موقف في غير مصلحة المكلف الا إذا تم تأييده من طرف السلطة القضائية ممثلة في رئيس اللجنة بصوته المرجح.

إن غياب ممثل المكلفين عن عضوية اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية في القانون الجزائري لا يعزز موضوعية تلك اللجان من جهة، كما لا يضمن حق الدفاع للمكلفين من جهة أخرى.

ج) إبعاد اللجان عن المكلف:

يتجلى ذلك من خلال تغيير المستويات الإقليمية التي تحدث على مستواها اللجان الإدارية للطعن في توجهه معاكس لمبدأ تقرب الإدارة من المواطن، فبعدما تم استحداثها أول مرة على المستوى البلدي والولائي والمركزي⁽²⁾ ألغى قانون المالية لسنة 1994 اللجنة البلدية وتم تعويضها بلجنة الدائرة كما رأينا سابقا⁽³⁾ ليستكمل مسار ابعاد تلك اللجان عن المكلف بموجب قانون المالية لسنة 2016 الذي أقر استحداثها على المستوى الولائي والجهوي والمركزي⁽⁴⁾ ملغيا بذلك لجنة الدائرة واستحداث اللجنة الجهوية.

ولنا أن نتصور حجم الملفات التي ستطرح أمام اللجان، وخاصة الولائية منها ومدى قدرة هذه الأخيرة على الفصل في تلك الملفات ضمن الآجال المحددة، إذ في ظل الوضع السابق التي كانت تتوزع فيه الملفات على المستوى المحلي بين اللجان الولائية ولجان الدائرة لم يتعدى معدل احترام آجال الفصل ثلاثة أرباع الملفات المعروضة، فمن ضمن كل 4 ملفات معروضة هناك ملف لا يتم الفصل فيه ضمن الآجال المحددة، حيث تم دراسة 37237 خلال السداسي الأول من سنة 2010 ولم يتم احترام الآجال إلا فيما يخص 28107 وهو ما يعادل 75.48 % من الملفات المدروسة⁽⁵⁾.

¹⁾ Article 1651 et 1651H, Code général des impôts français, op.cit.

²⁾ أنظر قرارات 06 أكتوبر 1969، ج ر عدد 02، لسنة 1970، المذكورة سابقا.

³⁾ المادة 29 من المرسوم التشريعي رقم 18/93، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 المذكور سابقا.

⁴⁾ المادة 27 من القانون رقم 18/15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المذكور سابقا.

⁵⁾ Direction générale des impôts, Rapport semestriel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, 1 er semestre 2010, P.09.

مع الإشارة أن الملفات المدروسة خلال نفس الفترة لا يتعدى 65.16 % من حجم الملفات الكلي الذي قدر بـ 57143 ملف⁽¹⁾.

إن توجه مثل هذا لا يمكن إدراجه إلا في مسار معاكس لتقريب الإدارة من المواطن، وما يترتب عنه من تنقلات ومصاريف إضافية، وخاصة في ظل المعيار المعتمد من طرف المشرع الجزائري في توزيع الاختصاص، فاللجان الثلاثة تمثل لجان درجة أولى وليس لجان درجة ثانية، يتحدد اختصاصها بناء على مبالغ الحقوق والغرامات محل النزاع⁽²⁾، فاللجنة المختصة بنظر النزاع بالنسبة للمكلف الواحد تتغير من سنة إلى أخرى بالنظر إلى المبالغ المحتج عليها، على عكس التشريعات المقارنة التي تخصص لجنة واحدة لجميع المكلفين مهما كانت المبالغ المحتج عليها كما رأينا سابقا.

(2) تغليب الاهتمام بالطابع التقني لتشكيلة اللجان:

في مقابل التراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلفين التي أسس لها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 كما رأينا سابقا، والإهدار الكلي للقوة الملزمة لآراء لجان الطعن الإدارية في المادة الجبائية واطلاق يد الإدارة في قبول تنفيذها أو رفضها بقرار مسبب كما سنرى في المطلب الموالي، اهتمت تعديلات قانون المالية لسنة 2016 على إضفاء الطابع التقني على تشكيلة تلك اللجان، ويتجلى هذا التوجه من خلال العقيدة التي تشكلت لدى الإدارة الجبائية في تقييمها لعمل اللجان في المرحلة السابقة وتبريرها لتلك التعديلات، تلك العقيدة المعبر عنها في فقه الإدارة الذي تلى صدور تلك التعديلات (أ) كما يتجلى من خلال نوعية الأعضاء التي تضمهم تشكيلة اللجان (ب).

(أ) المبررات الإدارية للتعديل:

ابرقت الإدارة الجبائية في أول يوم لدخول قانون المالية لسنة 2016 حيز التنفيذ إلى مصالحها بمنشور توضح فيه تبريرات التدابير الجديدة المدرجة من جهة ومحتوى تلك التدابير من جهة أخرى⁽³⁾، حيث

¹) Ibid. P.01.

²) تنتظر اللجنة الولائية في الطلبات التي يكون مجموع مبالغ الحقوق والغرامات المتنازع فيها أقل أو يساوي 20 000 000 دج، تنتظر اللجنة الجهوية في الطلبات التي يكون مجموع مبالغ الحقوق والغرامات المتنازع فيها يفوق 20 000 000 دج ويقل أو يساوي 70 000 000 دج، وتنتظر اللجنة المركزية في الطلبات التي يكون مجموع مبالغ الحقوق والغرامات المتنازع فيها يفوق 70 000 000 دج.

³) Circulaire N° 01, MF/DGI/DCTX, du 02/01/2017, sur les mesures relatives aux commissions de recours.

ارتكزت في تيريرها لتلك التدابير بما تمت ملاحظته من نقائص، وأن تلك النقائص تتعلق أساسا بلجان الدائرة وبنسبة أقل باللجان الولائية، وأن تشكيلة هذه الهيئات تفسر جزئيا هذه النقائص على اعتبار أن " أعضائها باستثناء ممثل الإدارة الجبائية غير مختصين في مادة القانون الجبائي، القانون التجاري، أو قانون المنافسة، في حين عليها دراسة ملفات معقدة لا سيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي".

كما أضافت أن عدم تنفيذ المصالح الجبائية للآراء الصادرة عن اللجان المحلية لا سيما لجان الدائرة عندما تعتبر هذه المصالح أن آراء اللجان غير مؤسمة " مرتبطة بصفة وطيدة بنوعية الآراء الصادرة عن هذه اللجان التي تعتبر في أغلب الأحيان مجردة من أي أساس قانوني بسبب قلة الخبرة التقنية لأعضائها في المادة الجبائية، التجارية والمحاسبية"⁽¹⁾، إن قناعة من هذا الشكل كانت الدافع وراء ادراج التعديلات التي تضمنها قانون المالية لسنة 2016 والتي كانت أهم نتائجها⁽²⁾ فيما يخص تشكيلة اللجان ومستوياتها تستجيب للمعايير السابقة حيث تم:

- الغاء لجنة الدائرة عن طريق تغيير المستويات السابقة للجان (دائرية، ولائية، مركزية) وتعويضها بمستويات جديدة (ولائية، جهوية، مركزية) لتفادي الانتقادات السابقة الموجهة للجنة الدائرة، وإمكانية ضمان التخصص التقني في المستويات الجديدة.

- اعتماد معيار الاحترافية التقنية من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن من خلال تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات لا سيما المحاسبية، التجارية والجبائية⁽³⁾.

(ب) طابع تقني تؤكدُه نوعية أعضاء اللجان:

نص تعديل 2016 على إضفاء الطابع التقني على لجان الطعن الإدارية في مختلف مستوياتها وبتجلى ذلك من خلال:

- اسناد رئاسة اللجنة الولائية، واللجنة الجهوية الى محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون.

¹⁾ Ibid. P.2.

²⁾ أقرت احكام قانون المالية لسنة 2016 عدة تعديلات أخرى سواء فيما يتعلق بمعيار تحديد الاختصاص الذي أصبح معيار نقدي بحت، أو فيما يخص تمديد مجال الاختصاص الى كافة الرسوم على رقم الأعمال، أو فيما يخص تحديد وتيرة اجتماعات اللجان وغيرها من المجالات.

³⁾ أنظر المادة 27، من قانون المالية لسنة، 2016 المذكور سابقا، التي عدلت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

- تمثيل مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبين العموميين بعضو آخر ضمن تشكيلة اللجنة الولائية واللجنة الجهوية.

- تمثيل المجلس الوطني للمحاسبة بعضو تكون له على الأقل رتبة مدير ضمن تشكيلة اللجنة المركزية.

- اشراك مسؤول الإدارة الجبائية على المستوى المعني ضمن التشكيلة على المستويات الثلاث المختلفة (المدير الولائي للضرائب بالنسبة للجنة الولائية، المدير الجهوي للضرائب بالنسبة للجنة الجهوية، الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض بالإضافة الى مدير كبريات المؤسسات بالنسبة للجنة المركزية) وما لهؤلاء من دراية تقنية وسبق الاطلاع على الملفات.

- اشراك ممثلي قطاعات وزارية أخرى من ذوي الكفاءات الإدارية والمالية، إذ تمثل المديرية الولائية المكلفة بالتجارة والمديرية الولائية المكلفة بالصناعة بعضو لكل منها برتبة نائب مدير على مستوى اللجنة الولائية، كما تمثل المديرية الجهوية للخزينة والمديرية الجهوية المكلفة بالتجارة والمديرية الولائية المكلفة بالصناعة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب بعضو لكل منها برتبة نائب مدير على مستوى اللجنة الجهوية.

وتمثل كل من وزارة العدل ووزارة التجارة ووزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعضو لكل منها برتبة مدير على مستوى اللجنة المركزية، بالإضافة الى تمثيل كل من الغرفة الفلاحية والغرفة التجارية والصناعة بعضو واحد على المستويات الثلاثة⁽¹⁾.

إن الاهتمام بالطابع التقني للجان الإدارية في المجال الجبائي على حساب ضمانات الحياد والاستقلالية التي تعزز مركز المكلف تتجلى من خلال ترسانة الكفاءات الإدارية التي أدرجها قانون المالية لسنة 2016 ضمن تشكيلة اللجان على مختلف المستويات المعنية وهذا ما يزيد من إختلال العلاقة بين المكلف والإدارة لمصلحة هذه الأخيرة⁽²⁾.

الفرع الثاني: من حيث سير أعمال اللجان:

إن سير أعمال اللجان الإدارية للطعن في المادة الضريبية وعلى غرار تشكيلها لا يوفر ضمانات الموضوعية والحياد المتطلبية في مثل هذه الحالات، ويتجلى ذلك على مستويين على الأقل، المستوى

⁽¹⁾ مرجع نفسه.

⁽²⁾ كانت تشكيلة اللجان التي أتى بها قانون المالية لسنة 2016 محل لتعديلات شكلية لم تمس بجوهر تركيبة تلك اللجان، بموجب المادة 48، من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقا، وبموجب المادة 51، من القانون رقم 11/17، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقا.

الأول يتمثل في عدم احترام مبدأ الحق في الدفاع للمكلف أمام اللجان في مختلف مستوياتها (أولاً) أما المستوى الثاني فيتمثل في غياب الوجاهية في أعمال اللجان (ثانياً).

أولاً: سير أعمال اللجان لا يضمن الحق في الدفاع:

يشكل الحق في الدفاع أحد المبادئ الأساسية في الأنظمة القانونية المقارنة، ويجد تطبيقاته في شتى المجالات، فبالإضافة الى المجال الجزائي مهد هذا الحق، اذ يعتبر كل شخص بريء حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه⁽¹⁾، كما تحرص أيضاً تشريعات الوظيفة العمومية على ضمان هذا الحق للموظف الذي يكون محالاً لإجراء تأديبي، ويتجلى ذلك من خلال حقه في الاطلاع على كامل الملف التأديبي وإمكانية تقديم ملاحظات كتابية أو شفوية وحق الاستعانة بمدافع مخول أو موظف يختاره بنفسه⁽²⁾.

كما يضمن القانون الجبائي في مجالات أخرى حق المكلف في الدفاع، ويأخذ هذا الحق عدة صور كالحق في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء التحقيق في المحاسبة المنصوص عليه في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنصوص عليها في المادة 21 من نفس القانون، كما مدد المشرع إمكانية الاستعانة بمستشار أثناء تصحيح التصريحات من طرف الإدارة بموجب قانون المالية لسنة 2018⁽³⁾، كما يمكنه الاستعانة بمستشار أثناء مناقشة إعادة التقييم⁽⁴⁾.

كما يأخذ هذا الحق صورة منح المكلف أجل معين لتبليغ ملاحظاته الكتابية كما هو الحال بالنسبة لأجل 40 يوم الممنوحة للمكلف من أجل ارسال ملاحظاته فيما يخص التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وأجل 30 يوم لما يتعلق الأمر بإعادة التقييم الناتج عن تصحيح التصريحات المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أنه في مجال سير أعمال اللجان الإدارية لم يضمن المشرع الحق في الدفاع أمام هذه الهيئات، ويتجلى ذلك في عدم إمكانية الاستعانة بمستشار كما هو معمول به في القانون الفرنسي (01) واقتصر فقط على سماع أقوالهم من طرف هاته الهيئات (02).

⁽¹⁾ المادة 56، من القانون رقم 01/16، المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، المذكور سابقاً.

⁽²⁾ أنظر المواد 167 و 169، من الأمر رقم 03/06، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، المذكور سابقاً.

⁽³⁾ المادة 40، من القانون رقم 11/17، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، المذكور سابقاً.

⁽⁴⁾ أنظر المواد 06/20 والمادة 05/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

1) غياب الحق في الاستعانة بمستشار أمام لجان الطعن:

إن الطابع التقني للقانون الجبائي يشكل الأساس الموضوعي الذي دفع المشرع الجبائي الى إعطاء المكلف حق الاستعانة بمستشار من اختياره يساعده في علاقاته مع الإدارة الجبائية، سواء أثناء قيام الإدارة بالتحقيقات الجبائية أو أثناء قيامها بإعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة، ولم يكتفي المشرع الجبائي بإعطاء المكلف هذا الحق بموجب أحكام نصوصه بل وضع على عاتق الإدارة الجبائية التزام بوجود تذكير المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره تحت طائلة بطلان الاجراء في مختلف الاشعارات المرسله⁽¹⁾.

غير أن هذا الحق والذي يشكل أحد صور ضمان الحق في الدفاع لم يتم منحه للمكلف بمناسبة الطعن أمام اللجان الإدارية على جميع مستوياتها، على عكس المشرع الفرنسي الذي أعطى للمكلف امام اللجنة الولائية أو الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال الحق في الاستعانة بمستشارين اثنين من اختياره⁽²⁾، ففي الوقت الذي يمنح المشرع الفرنسي للمكلف عند فحص طعنه أمام لجان الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال الحق في الاستعانة بمستشارين اثنين من اختياره يحرمه المشرع الجزائري من هذا الحق اطلاقا.

غير أن فقه الإدارة الجبائية الجزائرية التي تعبر عنه عادة بموجب المناشير والتعليمات التي تصدرها لمصالحها، والتي تعبر فيها عن فهمها وتفسيرها للنصوص التشريعية وكيفية وضع هذه النصوص محل التطبيق قد اتخذ اتجاه يصب في مصلحة المكلف على الأقل على مستويين:

المستوى الأول: يتمثل في إمكانية استعانتة بمستشار من اختياره حيث جاء في التعليمات العامة حول الإجراءات التنازعية لسنة 2012 والتي تبين مختلف الإجراءات والأعمال المادية الواجبة الاتباع عند دراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين على مختلف المستويات والمجالات سواء تعلق الأمر بالشكوى

¹ تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يجب أن يبين الاشعار بالتحقيق ... وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة "

² Article R.60-2, Code de procédure fiscale «Devant la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code ou le comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche, le contribuable peut se faire assister par deux conseils de son choix.»

المسبقة أو الطعن أمام اللجان أو الطعن أمام الجهات القضائية في مجال منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل، جاء فيها أن المدعي (المكلف) يستدعي أمام أعضاء اللجنة من أجل الدفاع عن طعنه النزاعي، وله إمكانية أن يكون مرفوق بمستشار من اختياره⁽¹⁾.

إن هكذا موقف من شأنه أن يعزز من ضمانات حق الدفاع للمكلف حتى وإن كان لا يرقى لمرتبة النص التشريعي كما هو معمول به في القانون الفرنسي من جهة، كما يبقى هذا الموقف تنقصه الفعالية وذلك بالنظر فيما إذا كانت هذه الإمكانية يتم إعلام المكلف بها بموجب الاستدعاء الموجه له أم لا، حيث لم توضح التعليلة المذكورة هذا الأمر من جهة أخرى.

المستوى الثاني: يتمثل في إمكانية تقديم أي وثيقة يمكن أن تثبت ادعاءاته أمام أعضاء تلك اللجنة⁽²⁾، شريطة أن لا تتعلق بنقاط جديدة للاحتجاج لم تكن موضوع للشكوى المسبقة التي أصدرت بشأنها الإدارة قرارها، كما تمنع نفس التعليلة أي تدخل من طرف مقرر اللجنة الذي هو أحد أعضاء الإدارة الجبائية المنوط به إعداد ملف القضية، في النقاش المقام بين أعضاء اللجنة والمكلف.

وعليه فإن فقه الإدارة يعطي معنى ومدى أوسع لممارسة حق الدفاع أمام لجان الطعن الإدارية مما يعطيه القانون، وذلك بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، وتقديم ملاحظاته الشفوية أو تقديم وثائق تدعم موقفه في مواجهة الإدارة، ونتمنى أن يتم ترسيم ذلك بنصوص قانونية كما فعل المشرع الفرنسي حسب ما تم دراسته سابقا.

وأخيرا فإننا لا نجد تفسير منطقي للمذهب الذي ذهبه المشرع في عدم صراحة على إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، في حين ينص صراحة على ذلك أمام لجان التوفيق (المصالحة) المختصة في مجال حقوق التسجيل⁽³⁾ والتي

¹) Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012, N° 04 MF/DGI/DCTX, op.cit. P. 56 « ... le requérant est invité à se présenter devant les membres de la commission afin de défendre son recours contentieux, il a la possibilité de se faire accompagner par un conseil de son choix ... »

²) Ibid « ... et peut présenter tout document pouvant étayer ses allégations. »

³) كانت منظمة بالمواد 102 وما يليها من الأمر رقم 105/76، المتضمن قانون التسجيل، المذكور سابقا، قيل نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2011 وهي منظمة حاليا بموجب المواد " 38 مكرر 2 - أ. - وما يليها منه.

تصدر رأيها قبل اصدار سند التحصيل، ويتمثل دورها في الموازنة بين مصالح الخزينة العمومية من جهة ومصالح المكلفين من جهة أخرى في حالة عدم كفاية الثمن أو التقديرات المصرح بها، حيث أوجب المشرع استدعاء الخاضعين للضريبة المعنيون عشرين يوماً على الأقل قبل تاريخ الاجتماع للأداء بأقوالهم أو ارسال ملاحظاتهم مكتوبة كما يمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه⁽¹⁾

(2) الاحتفاظ بإمكانية استدعاء المكلف أمام لجان الطعن:

يشكل تقديم المكلف توضيحات شفهية أمام لجان الطعن البعد الثاني لحق الدفاع، هذا الحق في القانون الجزائري مكرس منذ التأسيس الأول للجان الطعن في المادة الجبائية سنة 1970 الى يومنا هذا، وإن كان هذا التكريس قد انتقل من الصورة الجوازية (أ) الى الصورة الاجبارية (ب).

(أ) التكريس الجوازي لاستدعاء المكلف امام اللجان:

على رغم ما يشكله تقديم التوضيحات أمام اللجان مباشرة من أهمية بالنسبة للمكلف واللجان في آن واحد، إلا أن المشرع لم يشأ أن يجعل من ذلك ملزماً في البدايات الأولى، وهو ما يمكن أن نقف عليه من خلال الصياغات الحرفية للنصوص المعنية.

حيث استعمل المشرع سنة 1970 للتدليل على ذلك عبارة " يجوز للجنة أن تستدعي المكلفين بدفع ضرائب المعنيين للاستماع اليهم "⁽²⁾ وهي نفس العبارة الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 التي جاءت كما يلي " تستطيع اللجنة أن تدعو المكلفين المعنيين لسماع أقوالهم "⁽³⁾ واستمر هذا الوضع حتى أثناء مرحلة الانفتاح التي أعقبت دستور 1989، حيث أورد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991 للتدليل على حدود هذا الحق العبارة التالية " بإمكان اللجنة أن تدعو المكلفين المعنيين للاستماع الى أقوالهم "⁽⁴⁾.

¹ أنظر المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية.

² أنظر المواد التي تأخذ رقم 6 في القرارات المؤرخة في 06 أكتوبر 1979 المذكورة سابقا.

³ أنظر المواد 03/359، 03/360، 03/361، من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكور سابقا.

⁴ أنظر المواد 03/300، 03/301، 03/302، قبل تحويلها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

وفي خلال مختلف هذه المراحل متى رأت اللجنة ضرورة استدعاء المكلفين المعنيين لسماع أقوالهم، ألزمتها
المشروع بوجود اشعارهم بذلك عشرة (10) أيام قبل تاريخ الاجتماع⁽¹⁾، واستمر هذا الوضع الى غاية
1996.

ب) التكريس الاجباري لاستدعاء المكلف امام اللجان:

تشكل سنة 1996 محطة بارزة في مجال ضمان حق المكلف في تقديم ملاحظات أمام لجان الطعن
الإدارية في المجال الجبائي ويتجلى ذلك على الأقل من جانبين:
- الجانب الأول يتمثل في جعل أمر استدعاء المكلفين المعنيين لسماع أقوالهم أمر وجوبي.
- الجانب الثاني يتمثل في منح أجل أطول للمكلفين من أجل التحضير.

فتعدلات قانون المالية لسنة 1996 لم يكن لها محل سوى التأكيد على هذين الجانبين، فمن جهة أولى
استعمل المشروع عبارة " تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم " وبهذا
الشكل لم يبقى للجنة السلطة التقديرية في استدعاء المكلفين المعنيين من عدمه، إذ أصبح ذلك وجوبي
بالنسبة للجنة، ومن جهة ثانية تم تمديد المدة الممنوحة للمكلفين من عشرة (10) أيام الى عشرين (20)
يوم، إذ ألزم المشروع اللجنة بوجود إشعار المكلفين بذلك قبل عشرين يوم من تاريخ الاجتماع⁽²⁾.

إن هذا التطور من شأنه أن يضمن في حدود معينة حق المكلف في الدفاع عن نفسه أمام اللجان
الإدارية، غير أن غياب حق الاستعانة بمستشار متخصص يساعد المكلف، ينقص من فعالية ضمانه هذا
الحق بالنظر للطابع التقني للقانون الجبائي، ويزداد الأمر سوءا كون الإجراءات أمام تلك اللجان تكون
بشكل غير وجاهي.

ثانيا: غياب الواجهة في سير أعمال اللجان:

الضمانة الأساسية التي تشكل الحق في الفصل في نزاع جبائي لا يكون لها مدى فعال بالنسبة للمكلف
إلا بقدر ما تقدمه من ضمانات الحياد⁽³⁾، فالإجراءات أمام الجهات القضائية الإدارية وكذلك الجهات

⁽¹⁾ مرجع نفسه.

⁽²⁾ أنظر المواد 26، 27 و 28، من الأمر رقم 27/95، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، المذكور سابقا، التي تعدل
على التوالي المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل نقلها.

⁽³⁾ Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, paris, 1997,
P.183.

المدنية⁽¹⁾ موسومة أساسا بالمبدأ الذي بموجبه تكون المناقشات النزاعية وجاهية، وتمنح للأطراف إمكانية الاطلاع على ما يقدمه الطرف الاخر وتقديم نظرتهم للوقائع وتفسيرهم للقاعدة القانونية الواجبة التطبيق.

كما أن مبدأ احترام الإجراءات الجاهية ليس حكرا على النزاعات القضائية، إذ يجب التطبيق أيضا في الإجراءات الإدارية لما تكون السلطة الإدارية بصدد النطق بعقوبات، أو بصفة عامة عند اتخاذ قرارات ليس في مصلحة المتعامل مع الإدارة وتسيئ إلى مركزه كما هو الحال في الإجراءات التأديبية وغيرها.

ومبدأ الجاهية يقتضي إعلام الأطراف بمجمل الحجج والوثائق المقدمة من طرف الخصم بالشكل الذي يسمح بضمان إعلامهم وإمكانية مناقشتها والرد عليها⁽²⁾، وقد كرس الاجتهاد القضائي الفرنسي للجاهية طابع " المبدأ العام للإجراءات " منذ وقت طويل، إذ يعود ذلك إلى سنة 1918 حين اعتبر مجلس الدولة الفرنسي أن أي وثيقة لا تعتبر مقدمة للقاضي بطريقة قانونية ما لم يكن قد تم إعلام الأطراف بها⁽³⁾.

غير أنه وفي مجال سير أعمال لجان الطعن الإدارية في المادة الجبائية يجد المكلف نفسه أمام إدارة تعلم كل شيء عنه، في حين لا يعلم هو ما هي المآخذ والحجج والأسانيد المعتمد عليها في مواجهته، هذا الوضع يجد أساسه في عدم إمكانية المكلف الاطلاع على التقرير المقدم من طرف الإدارة أمام اللجنة ومختلف الوثائق المرفقة به.

إن مظهر الخصم والقاضي الملازم للإدارة الجبائية يأخذ صورة جلية على مستوى إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية فهي التي تتولى التحقيق في الملف وإيداع تقرير أمام تلك اللجان، هذا التقرير يشكل أساس أشغال اللجان من جهة، ولا يمكن للمكلف وفق أحكام القانون الجزائري الاطلاع عليه (01) عكس القانون الفرنسي (02) وما يشكل ذلك من انتهاك لمبدأ الجاهية.

¹ أنظر المادة 03 بالنسبة للمبدأ العام و المادة 840 بالنسبة للجهات القضائية الإدارية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² Daniel Richer, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op.cit. P.185.

³ CE, 10 aout 1918, villés, recueil des décisions du conseil, P. 848, citer par Daniel Richer, op.cit. P.186. « aucun document ne saurait être régulièrement soumis au juge sans que les parties aient été mises à même d'en prendre connaissance »

1) عدم إمكانية اطلاع المكلف على الملف في القانون الجزائري:

للإدارة دور محوري في تحضير ملف الطعن والتحقيق فيه، فمنذ استقبال الطعن على مستوى مكتب التنظيم حسب الحالة لمديرية المؤسسات الكبرى أو المديرية الولائية أو مركز الضرائب أو المركز الجوّاري للضرائب، يباشر العون المؤهل بدراسة أولية للملف تتضمن تحليل موجز للاكتمال والاختصاص

(Analyse sommaire de complétude et de compétence)

يهدف إلى دراسة الملف من حيث احتوائه على الوثائق المطلوبة والغرض من الطعن (تخفيض، إعفاء، إرجاع... الخ) وتحديد اللجنة المختصة.

متى أسفر هذا التحليل الأولي عن نتيجة إيجابية يتم تسجيل الطعن حسب الحالة على مستوى مكتب لجان الطعن بالنسبة للمديرية الولائية للضرائب، أو على مستوى مصلحة لجان الطعن بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات، أو مركز الضرائب، أو المركز الجوّاري للضرائب، في سجل خاص يفتح سنويا لهذا الغرض.

الطعون المسجلة يتم تحويلها لأجل تكوين الملف عن طريق استخراج ملف الشكوى المسبقة وكل الوثائق الضرورية (يضاف إلى ملف الطعن كل من الشكوى المسبقة، الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف، جدول الإخضاع، الإشعار بإعادة التقييم، أجوبة المكلف على التقييم المزمع القيام به، الإشعار بالتقييم النهائي، رأي مختلف المتدخلين، قرار الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى المسبقة، الإشعار بالتحقيق في حالة فحص المحاسبة، جدول مقارنة المداخل، محاضر المعاينات وغيرها من الوثائق المستعملة في تأسيس الضريبة) وضمها إلى ملف الطعن والتحقيق فيه سواء من حيث الشكل، إذ يقوم العون المكلف بدراسة النقاط المتعلقة بالأجال لتقدير مدى قابلية الطعن للدراسة، أو من حيث الموضوع عن طريق مناقشة الدفوع المقدمة من طرف المكلف.

بعد الانتهاء من الدراسة الشكلية والموضوعية للملف يقوم العون المكلف بالتحقيق بتسجيل ملاحظاته وابداء رأيه ضمن مشروع تقرير يرسل إلى المدير أو رئيس المركز المعني الذي يقوم بدوره بدراسة الطلب المقدم من المكلف والرأي المقدم من طرف العون المحقق، ومشروع التقرير المعد من طرف هذا الأخير من أجل المصادقة عليه، وعن الاقتضاء تقديم كل العناصر والتبريرات التي تجعل اللجنة تبث عن علم

بكافة مقتضيات الملف، ويرسل التقرير المصادق عليه مرفق بملف الطعن الى أمانة اللجنة المعنية من أجل البرمجة⁽¹⁾.

هذا التقرير يعتبر السند المادي الذي يتم بموجبه عرض الطعن على أعضاء اللجنة والمرجع الذي تبتث على أساسه هذه الأخيرة، وعليها في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي⁽²⁾ ولا يمكن للمكلف وفق أحكام القانون الجزائري الاطلاع على مضمون ومحتويات التقرير المقدم من طرف الإدارة أمام اللجان وهذا ما يشكل إخلالاً بمبدأ الوجاهية، فالالتزام الوحيد الملقى قانوناً على عاتق اللجان هو استدعاء المكلف بالضريبة المعني أو ممثله لسماع أقواله قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ الاجتماع كما رأينا سابقاً⁽³⁾، دون النص على إمكانية وضع الملف تحت تصرف المكلف للاطلاع عليه كما سنرى في حالة القانون الفرنسي.

فمضمون هذا التقرير يبقى سري، فبالإضافة الى عدم إمكانية المكلف الاطلاع عليه، يلزم قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾ كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي بالسر المهني طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات، وهو نفس الالتزام الذي تذكر به الإدارة الجبائية أعضاء اللجان في مختلف مستوياتها⁽⁵⁾.

¹) Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012, op.cit. P.46 a 50, voire aussi instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2005, op.cit. P.31, 32.

² المادة 03/81 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ هذا الحكم منصوص عليه سواء بالنسبة للجنة الولائية أو الجهوية أو الوطنية طبقاً للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ أنظر المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵) Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012, op.cit. P. 50 « les membres de la commission de recours étant soumis aux obligations de secret professionnel prévues à l'article 65 du CPF.

2) إمكانية إطلاع المكلف على الملف في القانون الفرنسي:

يعود تاريخ تأسيس مبدأ الوجاهية أمام لجان الطعن الإدارية بإعطاء إمكانية للمكلف للاطلاع على ملف القضية قبل اجتماع اللجنة في القانون الفرنسي الى سنة 1955⁽¹⁾، وتم إدراج تلك الأحكام ضمن نص المادة 1651 مكرر من القانون العام للضرائب قبل أن تنتقل الى المادة L.60 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، والتي تؤكد أن المكلف يمكنه الاطلاع على الملف قبل اجتماع اللجنة، ما يسمح له بتنظيم دفاعه وهو ما يجعل الإجراءات المتبعة أمام اللجنة وجاهية، فالمكلف يجب أن يكون في وضع يسمح له بالتعرف بدقة على الأوجه المثارة من طرف الإدارة في مواجهته وبشكل يمكنه من مناقشتها أو دحضها عند تقديم ملاحظاته⁽²⁾.

فص المادة L.60 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي يقر أن تقرير الإدارة ومختلف وثائق الملف المستعملة من طرفها أمام اللجنة لتبرير موقفها، يجب أن تكون في متناول المكلف قبل اجتماع اللجنة لمدة معينة، تحت شرط احترام السر المهني فيما يخص المعلومات المتعلقة بمكلفين آخرين، ويمتد اطلاع المكلف الى الوثائق المتضمنة مؤشرات متعلقة بأرباح ومداخل غير بالشكل الذي يجعل المكلف قادر على التأكد من أن نقاط المقارنة المعتمدة من طرف الإدارة تخص مؤسسات لها نشاط مماثل لنشاطه⁽³⁾، وقد تولت النصوص التنظيمية توضيح الآجال والكيفيات الواجب اتباعها من أجل التكريس الفعلي لهذا المبدأ، إذ تلزم المادة R.60-1 من الجزء التنظيمي لقانون الإجراءات الجبائية في حالة عرض النزاع على اللجنة استدعاء المكلف ثلاثون (30) يوما على الأقل⁽⁴⁾ قبل اجتماع اللجنة، ويوضع التقرير والوثائق المعنية تحت تصرفه بأمانة للجنة طول مدة الثلاثين يوما التي تسبق الاجتماع⁽¹⁾.

¹⁾ Article 03, du Décret n° 55-467, relatif à la réforme des procédures et des pénalités fiscales, op.cit.

²⁾ Alain Abitan et Manon Sieraczek, les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, op.cit. P.252.

³⁾ Article L. 60, Code de procédure fiscale «Le rapport par lequel l'administration des impôts soumet le différend qui l'oppose au contribuable à la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ... ainsi que tous les autres documents dont l'administration fait état pour appuyer sa thèse, doivent être tenus à la disposition du contribuable intéressé.»

⁴⁾ المشرع الفرنسي يشهد تطور مستمر فيما يخص المدة الممنوحة للمكلف للاطلاع على الملف وتحضير دفاعه، فقد انتقلت تلك المدة من عشرة (10) أيام عند تأسيس هذا الحق بموجب مرسوم 30 أبريل 1955 المذكور سابقا، الى عشرون

فإذا كان حق المكلف في الاطلاع على ملفه يتم في محلات أمانة اللجنة من الناحية القانونية، فإن تعليمات الإدارة الجبائية ومن أجل تسهيل استعمال هذه الصلاحية تقرر أنه يمكن لمدير المصالح الجبائية الترخيص للأمانة بتسليم المكلف نسخة من التقرير المعد من طرف الإدارة ومختلف ملاحقه في حالة تقديم طلب كتابي في هذا الاتجاه⁽²⁾.

ويتشدد الاجتهاد القضائي الفرنسي في احترام وتطبيق مبدأ الوجاهية أمام لجان الطعن في المادة الجبائية، إذ جاء في أحد قرارات مجلس الدولة الفرنسي، أنه ينتج من التحقيق أن الوثائق المقدمة من طرف الإدارة أمام اللجنة الولائية لم توضع كليا في متناول المكلف، وعليه فإن الإجراء أمام هذه اللجنة لم يكن وجاهيا⁽³⁾، وفي سبيل تحديده لمدى الالتزام الواقع على عاتق الإدارة واللجنة فيما يخص نوعية وطبيعة الوثائق التي يجب وضعها تحت تصرف المكلف قبل اجتماع اللجنة، أقر مجلس الدولة الفرنسي أن مقتضيات النص لا تتطلب أن يوضع تحت تصرف المكلف إلا الوثائق المقدمة فعليا من طرف الإدارة

(20) يوما بموجب المرسوم رقم 552/87، المؤرخ في 17 جويلية 1987، لينتقل بعد ذلك الى ثلاثون (30) يوما بموجب المرسوم رقم 1284/2005، المؤرخ في 11 أكتوبر 2005، على عكس المشرع الجزائري الذي لم يساير هذا التطور.

¹) Article R. 60-1, Code de procédure fiscale «...Le rapport et les documents mentionnés à l'article L.60 doivent être tenus à sa disposition, au secrétariat de la commission ou du comité consultatif, pendant le délai de trente jours qui précède la réunion de cette commission ou de ce comité. Ils peuvent également être communiqués au contribuable par courrier électronique »

²) Jean Lamarque, Code de procédure fiscale commenté, 18^{eme} édition, Dalloz, édition 2011, P.505.

³) CE, N° 35605, du 15 février 1984, RJF, 1984, N°257, « considérant qu'il résulte de l'instruction que les documents produits par l'administration devant la commission départementale n'ont pas été intégralement mis a disposition du contribuable ; que, des lors, la procédure suivie devant cette commission n'a pas été contradictoire ; »

أمام اللجنة والتي استعملتها الإدارة والتي طلب المكلف تقديمها أمام اللجنة⁽¹⁾، وأن اللجنة لا يمكنها أن تعتمد على وثائق لم يطلع عليها المكلف في الوقت المناسب⁽²⁾.

ويأخذ التوجه القضائي الداعم لمبدأ الوجاهية وتدعيم ضمانات المكلف منحي أوسع عندما يضيق من مدى الالتزام بالسر المهني الملقى على عاتق الإدارة، فحسب فقه الإدارة الجبائية الفرنسية فإن المكلف لا يمكنه الاطلاع على المعلومات التي تظهر في ملفه والمتعلقة بمكلفين آخرين إلا بشكل منزوع الهوية، فهي تمد المكلف بمستخلصات دون ذكر الاسم أو المقر الاجتماعي لهؤلاء تحت مبرر الالتزام بالسر المهني، ويرى جانب من الفقه الفرنسي ان هذا يجعل المكلف في وضع يستحيل معه المناقشة الفعالة لهذه الوثائق⁽³⁾، ومعرفة ما إذا كان هؤلاء المكلفين في وضعية مماثلة له، غير أن الاجتهاد القضائي ضيق من مفهوم السر المهني إذ ألزم الإدارة بتوضيح أسماء المكلفين المستعملة للمقارنة دون أن يشكل ذلك انتهاك للسر المهني في الوقت الذي يتم فيه تقديم المعلومات على شكل معدلات، حتى يكون المكلف في وضع يمكنه من تقدير ما إذا كانت المؤسسات المعنية هي مؤسسات وضعيتها قابلة للمقارنة مع وضعيته حتى تأخذ الإجراءات أمام اللجنة طابعها الوجيه⁽⁴⁾.

¹⁾ CE, N° 34024, du 19 octobre 1983, RJF 1983, N°680, «...cette prescription n'implique la mise a la disposition du contribuable que des seuls documents effectivement produits par l'administration a la commission et de ceux dont l'administration a fait état, et dont le contribuable a demandé la production devant la commission.»

²⁾ CE, N° 40890, du 11 juillet 1983, RJF, 1983, N°564 «...qu'il ne ressort pas de l'avis émis par la commission que celle-ci se serait fondée sur des documents dont m. x... n'aurait pas eu connaissance en temps utile »

³⁾ Alain Abitan et manon Sieraczek, op.cit. P.254.

⁴⁾ CE, N° 24403, du 20 juin 1984, Dr. Fisc, 1984, comm 1845 « qu'en ne précisant pas les noms des entreprises retenues comme éléments de comparaison – ce qu'elle aurait pu faire sans méconnaître le secret professionnel, des lors qu'elle ne faisait état que le données moyennes – l'administration n'a pas mis en mesure la société requérante d'apprécier si les entreprises retenues étaient des entreprises dont la situation était comparable a la sienne ; qu'ainsi, la procédure devant la commission départementale n'a pas revêtu un caractère contradictoire ; que, par suite, l'avis de la commission n'étant pas opposable a la société requérante.»

وهكذا فإن القانون الفرنسي يضمن وبشكل واسع الوجاهية في أعمال اللجان ما يسمح للمكلف بمناقشة المآخذ المعتمدة ضده من طرف الإدارة على عكس المشرع الجزائري الذي لا يعترف بالطابع الوجاهي لأشغال اللجان ولا يمكن للمكلف الاطلاع على ملفه كما رأينا.

المطلب الثاني: تدرج القوة الملزمة لآراء اللجان الادارية للطعن في المجال الجبائي:

عرف المشرع الجزائري لجان الطعن الادارية للضرائب، باعتبارها الية لتسوية النزاعات في المجال الجبائي اول مرة، سنة 1968 بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 كما رأينا سابقا، اذ تمنح هذه الالية للمكلف وبطريق اختيارية، قبل اللجوء الى الجهات القضائية ان يطعن امام هاته اللجان للحصول اما على تصحيح الاخطاء المرتكبة اثناء تأسيس او حساب الضريبة، او الحصول على حق مقرر بموجب القانون او التنظيم، وهي نفس المجالات التي ينازع فيها المكلف بموجب الشكوى التنزعية⁽¹⁾.

غير ان تكوين وتنظيم واختصاص وكيفية تسيير هاته اللجان يتم تحديده عن طريق قرارات من وزير المالية وتلبية لذلك صدرت القرارات المؤرخة في 06 اكتوبر 1969 والتي عملت على تنظيم تلك اللجان على ثلاثة مستويات، وتعرض منذ ذلك الحين تنظيم واختصاص ومدى الزامية قراراتها للإدارة للتعديل عدة مرات، كان اولها بعد مدة وجيزة بالقرارات المؤرخة في 02 مارس 1970، وبرز تعديل اورده تلك القرارات هو توسيع مجال اختصاص مختلف اللجان الى الطلبات - الطعون - الولاية الزامية الى الحصول على تخفيض او تخفيف الضرائب المقررة قانونا، وهي الطعون الاستعطفية التي لا تنازع في مبلغ الضريبة او قانونيتها وانما طلب التخفيض او الاعفاء في حالة عوز او ضيق الحال، التي تضع المكلف في حالة عجز عن ابراء ذمته ازاء الخزينة العمومية.

ان استقراء مختلف النصوص المنظمة للجان الطعن الادارية في المادة الجبائية منذ 1969 الى غاية 2016 فيما يخص مدى إلزامية قراراتها، يؤدي الى استنتاج مفاده عدم استقرار المشرع الجزائري على توجه معين، فقد تأرجح فيما يخص طبيعة الآراء التي تصدرها هاته اللجان سواء من حيث اثارها او من حيث مدى إلزاميتها للإدارة، بين اعتبارها آراء لم يبين المشرع مدى إلزاميتها للإدارة، الى التأكيد على إلزاميتها وضرورة مطابقة قرارات الادارة الجبائية لرأي اللجنة (فرع اول)، ثم الى إلزاميتها النسبية مع

⁽¹⁾ المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية.

امكانية توقيف تنفيذ الرأي والطعن فيه بالإلغاء امام المحاكم الادارية المختصة (فرع ثان)، وأخيرا امكانية الغاء الإدارة لتلك الآراء بموجب مقرر دون اللجوء للقضاء سنة 2016 (فرع ثالث).

ان مثل هذا التراجع من شأنه ان يضفي الكثير من الغموض على الدور الذي يمكن ان تلعبه الجان الادارية للطعن في تسوية النزاعات الجبائية وحماية المكلفين، تلك النزاعات التي تثور بين الإدارة صاحبة السلطة والسيادة من جهة، والمكلف المجرد من اية سلطة باستثناء ما يوفره له القانون من ضمانات من جهة اخرى، ويجعلنا نتساءل عن سبب وجودها اصلا في ظل التعديلات الاخيرة.

الفرع الاول: الطبيعة الملزمة لآراء اللجان الادارية للطعن:

أعطى المشرع الجزائري في بدايته الاولى قوة الزامية ضمنية للآراء التي تصدرها اللجان الادارية في مختلف مستوياتها (اولا)، قبل ان ينص صراحة على وجوب مطابقة قرارات الإدارة لتلك الآراء (ثانيا) مع بداية التحول نحو اقتصاد السوق.

اولا: الطبيعة الملزمة ضمنيا:

لم يكن المشرع الجزائري في مرحله الاولى صريح في اضافة الصفة الملزمة للآراء التي تصدرها اللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية في مواجهة الإدارة، غير ان استقراء الكيفية التي نظم بها ذلك، توحى ان الإدارة ليس لها اية سلطة اتجاه تلك الآراء، مما جعلنا نذهب الى اعتبارها ملزمة للإدارة بطريقة ضمنية وهذا خلال مرحلة 1969، ومرحلة 1976.

(1) مرحلة 1969:

هي المرحلة الاولى التي عرف فيها المشرع الجزائري اللجان الادارية للطعن بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 التي فصلت قرارات 06 اكتوبر 1969 تكوين هاته اللجان وتنظيمها واختصاصاتها وكيفيات سيرها كما رأينا سابقا، هاته اللجان في أول ظهور لها في القانون الجزائري جاءت كمحاولة للتوفيق بين المصالح المتناقضة للإدارة الجبائية من جهة والمكلف من جهة اخرى، حيث تصدر لجان الطعن في هاته المرحلة رأيا فيما يتعلق بالطلبات المقدمة اليها في جميع مجالات اختصاصها سواء تعلق تلك الطلبات بإصلاح الاخطاء المرتكبة في تحديد اساس الضريبة او حسابها او الانتفاع بحق ناتج عن نص قانوني او تنظيمي او تعلق الامر بالطلبات المقدمة اليها باعتبارها درجة ثانية للطعن في

القرارات الصادرة في درجة ادنى⁽¹⁾، وأخيرا الطلبات المتعلقة بالطعون الاستعطافية - الولاية - التي يطلب من خلالها المكلف التخفيض او الاعفاء من الضرائب المفروضة عليه قانونا والتي عجز عن تسديدها نتيجة ضيق حال او عوز⁽²⁾.

هاته الآراء لم تكون ملزمة للإدارة بأي نص صريح يجبرها على احترامها، كما لم يعطي المشرع للإدارة ايضا بأي نص صريح حق مخالفتها او الغائها، وهو ما جعلنا نذهب الى اعتبار اراء تلك اللجان ملزمة للإدارة ضمنا، غير ان المشرع اشترط وجوب تعليل الآراء التي تصدرها اللجان كما اشترط ذكر المبالغ التي يمكن ان يعفى منها اصحاب الطلبات في حالة كون تلك الآراء تلغي تقرير الادارة ولا تتفق مع مقترحاتها، حيث اكد على ان الآراء التي تصدرها اللجنة بشأن الطلبات المرفوعة اليها يجب ان تكون معللة، واذا كانت تتضمن الغاء تقرير الادارة فيجب ان تبين مبالغ التخفيضات والتخفيفات التي يمكن منحها للطالبيين⁽³⁾، تلك الآراء التي يبلغها كاتب الجلسة بعد توقيعها من طرف رئيس اللجنة الى المدير الجهوي للضرائب في مدة عشرة ايام ابتداء من تاريخ انتهاء اعمال اللجنة⁽⁴⁾، كما اوجب المشرع على المدير الجهوي للضرائب المباشرة ان ينقل الى علم المكلفين المعنيين بالتخفيضات او رفض طلبات التخفيض التي تلقاها من اللجنة في طرف ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام رأي هذه الاخيرة⁽⁵⁾.

فإعطاء سلطة للجان الطعن ان تلغي تقرير الادارة وتحديد التخفيضات والإعفاءات التي يمكن منحها للمكلفين بالضريبة، وعدم منح اية سلطة للإدارة اتجاه هذه الآراء، يكون المشرع قد اعطي ضمنا لتلك الآراء القوة الملزمة في مواجهة الادارة.

¹ انظر على سبيل المثال المادة 03، من القرار المؤرخ في 06 اكتوبر 1969، يتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، المذكور سابقا.

² هذا الاختصاص مضاف بالقرارات المؤرخة في 02 مارس 1970، انظر على سبيل المثال المادة 03، من القرار المؤرخ في 02 مارس 1970، يتضمن تعديل وتتميم احكام القرار المؤرخ في 06 اكتوبر 1969، المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وكيفية سيرها، ج ر عدد 31، لسنة 1970.

³ انظر على سبيل المثال المادة 09، من القرار المؤرخ في 06 اكتوبر 1969، المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، المذكور سابقا.

⁴ مرجع نفسه.

⁵ انظر المواد رقم 10 من القرارات المؤرخة في 02/03/1970، المعدلة للقرارات المؤرخة في 06/10/1969، المذكورة سابقا.

(2) مرحلة 1976:

تمت الإشارة الى لجان الطعن الادارية في المادة الجبائية بمناسبة اصدار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976⁽¹⁾ بالمواد 359 فيما يخص اللجنة البلدية، 360 فيما يخص اللجنة الولائية، 361 بالنسبة للجنة المركزية، باستقراء هاته النصوص نخلص الى بقاء التوجه الضمني الذي يكتنف القوة الالزامية لآراء تلك اللجان بالنسبة للإدارة، اذ لم تكون هناك اشارة صريحة الى الزاميتها للإدارة، عن طريق الزام الادارة بان تكون قراراتها مطابقة لتلك الآراء، حيث اوجب المشرع على اللجان تعليل آراءها وان كانت تلك الآراء تبطل تقرير الادارة فيجب ان تبين مبالغ التخفيضات التي يمكن منحها الى اصحاب تلك الطلبات، وان هذه التخفيضات او الرفض الحاصلة ضمن هذه الشروط تبلغ الى المكلفين المعنيين عن طريق نائب مدير الضرائب للولاية المختص خلال ثلاثين (30) يوما من استلام آراء اللجنة⁽²⁾.

ان العبارات التي استعملها المشرع في نص المواد 03/359 و 04/360 و 04/361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 الخاصة بالآراء التي تصدرها اللجان على مختلف المستويات لم تشترط بشكل صريح على الادارة ان تتخذ قرارات تخفيض او اعفاء مطابقة للآراء الصادرة عن مختلف اللجان، بل ان كل ما في الامر هو تبليغ التخفيضات او الرفض عن طريق نائب مدير الضرائب في الولاية المختص خلال اجل 30 يوم من تاريخ استلام رأي اللجنة، وهو الامر الذي لا يختلف عن المرحلة السابقة.

ثانيا: الطبيعة الملزمة صراحة (مرحلة 1991):

مع مرحلة الانفتاح وتبني سياسة اقتصاد السوق، وما يرافقها من حرية الصناعة والتجارة، ومن اجل اعطاء آلية للجان الادارية في المادة الجبائية فعالية اكبر في تسوية النزاعات التي تقوم بين المكلفين والإدارة الجبائية، عمد المشرع بموجب قانون المالية لسنة 1991 الى تعديل المواد 359، 360، 361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 الخاصة باللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية، هذه التعديلات شملت بالإضافة الى تشكيلة تلك اللجان ومجالات اختصاصها، التأكيد على القوة الالزامية للآراء التي تصدرها بشكل صريح، حيث وبعد استلام المسؤول المختص لآراء اللجان " تبلغ قرارات التخفيض او الرفض ... والتي يجب ان تكون مطابقة لرأي لجنة الطعن ... الى المكلفين

¹ الامر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

² انظر المادة 04/360 من الامر 101/76، المذكور سابقا.

بالضريبة المعنيين عن طريق المفتش القسمي للضرائب بالولاية المختص خلال اجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة⁽¹⁾.

وعليه اصبح الوضع على النحو التالي:

- الموافقة على اراء اللجنة بأغلبية اصوات الاعضاء الحاضرين ويكون صوت الرئيس مرجح في حالة التساوي.

- ان تكون أراء اللجان معللة.

- ان توضح اللجان في حالة ابطالها تقرير الادارة مبالغ التخفيضات او الاعفاءات الممنوحة للمكلفين المعنيين.

- يبلغ كاتب اللجنة الآراء الموقع عليها من طرف رئيس اللجنة الى المفتش القسمي للضرائب بالولاية خلال عشرة ايام من تاريخ انتهاء اشغال اللجنة.

- يترجم المفتش القسمي للضرائب بالولاية تلك الآراء الى قرارات تكون مطابقة لرأي اللجنة.

- يبلغ المفتش القسمي للضرائب بالولاية تلك القرارات الى المكلفين بالضريبة المعنيين خلال اجل ثلاثين يوم من تاريخ استلام رأي اللجنة.

وهكذا فان تعديلات 1991 تشكل نقلة نوعية فيما يخص الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في مواجهة الادارة الجبائية على مستويين على الأقل، المستوى الاول يتمثل في اصفاء الطابع التحكيمي للجان الادارية للطعن في المادة الجبائية بين الطرفين، حتى وان استمر المشرع في استعمال مصطلح "رأي" إلا انه الزم الادارة بأن تترجم ذلك الرأي الى قرار مطابق له يبلغ الى المكلف، هذه الاضافة الصريحة لم تكون ضمن التشريعات السابقة المنظمة لعمل اللجان ابتداء من 1969 كما رأينا سبقا.

اما المستوى الثاني فيتمثل في تعزيز حيادية اللجان خاصة على المستوى البلدي والولائي التي اسندت رئاستها الى قاض يعين من طرف رئيس المحكمة المختصة بالنسبة للجنة البلدية⁽²⁾، ومن طرف رئيس المجلس القضائي المختص اقليميا بالنسبة للجنة الولائية⁽³⁾، على عكس اللجنة المركزية التي بقية رئاستها

¹ انظر التعديلات المدخلة على المواد 03/359، 04/360، 04/361، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 بالمواد 29، 30، 31، من القانون رقم 36/90، المذكور سابقا.

² انظر المادة 29، من القانون رقم 36/90، المذكور سابقا.

³ انظر المادة 30، من القانون رقم 36/90، المذكور سابقا.

مسندة الى الوزير المكلف بالمالية او ممثله القانوني⁽¹⁾ مع جعل صوت الرئيس مرجح عند تساوي الاصوات.

غير ان سهو المشرع بمناسبة اصدار قانون جديد للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضمن نفس النص المتضمن قانون المالية لسنة 1991⁽²⁾ اعاد الوضع الى ما كان عليه سابقا، عن طريق حذف العبارة التي نصت على وجوب ان تكون قرارات التخفيض والرفض مطابقة لآراء اللجان، الا انه استدرك الامر بعد سنة بمناسبة قانون المالية لسنة 1992⁽³⁾ ليعيد وجوبية ان تكون قرارات التخفيض او الرفض مطابقة لرأي اللجنة المعنية.

الفرع الثاني: الطبيعة الالزامية المشروطة (مرحلة 1997):

ارسى المشرع الجزائري بموجب احكام قانون المالية لسنة 1997 نظاما مزدوجا فيما يخص القوة الملزمة لآراء اللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية، اذ من جهة أبقى الالتزام الواقع على عاتق الادارة الجبائية بأن تترجم تلك الآراء في شكل قرارات، وأن تكون تلك القرارات فيما يخص التخفيض أو الرفض مطابقة لآراء اللجان، وان تبلغ للمعني في اجل ثلاثين يوم من تاريخ استلام رأي اللجنة، كما كان عليه الامر في السابق، ومن جهة ثانية، وهو المستجد، فتح الباب امام مسؤول الادارة الجبائية - المدير الولائي للضرائب - تأجيل تنفيذ رأي اللجنة والطعن فيه امام جهة اخرى تختلف باختلاف مستوى اللجنة متى كان يخالف صراحة حكما من احكام القوانين الجبائية⁽⁴⁾.

وهكذا اصبح رأي اللجان على مختلف المستويات لا يتمتع بقوة الزامية ذاتية، ففي اية لحظة وبطريقة تحكيمية يمكن لمسؤول الادارة الجبائية النعي على رأي اللجنة بمخالفة احد احكام القوانين الجبائية، ليصبح هذا الرأي غير ملزم في ذاته للإدارة، ويجب انتظار قرار الجهة التي يطعن فيه امامها، وهذا ما يشكل

¹ انظر المادة 31، من القانون رقم 36/90، المذكور سابقا.

² تم تأسيس قانون جديد للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 38، من القانون 36/90، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا واصبحت المواد المنظمة للجان الطعن الادارية في المادة الجبائية تحمل الارقام 300، 301، 302.

³ انظر المواد 49، 50، 51، من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا، تعدل على التوالي المواد 300، 301، 302، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ انظر المواد 29، 30، 31، من الامر رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المذكور سابقا، المعدلة على التوالي للمواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تراجعا عن الهدف الذي أوجدت اللجان من اجله، ما يؤدي الى انقاص الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الادارة.

حيث اعطى قانون المالية لسنة 1997 الامكانية للمدير الولائي للضرائب متى رأى أن رأي اللجنة يخالف صراحة حكما من احكام القوانين الجبائية، ان يؤجل تنفيذ هذا الرأي بشرط ابلاغ المعني بالأمر، وفي هاته الحالة على المدير الولائي ان يطعن في هذا الرأي خلال شهر من تاريخ صدوره، سواء امام اللجنة الولائية للطعن اذا تعلق الامر بالآراء الصادرة عن لجنة الدائرة⁽¹⁾ او امام الغرفة الادارية للمجلس القضائي اذا تعلق الامر بالآراء الصادرة عن اللجنة الولائية او اللجنة المركزية⁽²⁾.

وعليه فان الآراء الصادرة عن مختلف اللجان سواء لجنة الدائرة او اللجنة الولائية او المركزية⁽³⁾ اصبحت لا تتمتع بالقوة الملزمة للإدارة بصفة مطلقة وإنما اصبحت ذات قوة الزامية مشروطة بعدم تعليق تنفيذها من طرف المدير الولائي للضرائب اذا رأى انها تخالف صراحة احد احكام القوانين الجبائية، وفي هذه الحالة يجب انتظار اما قرار اللجنة الولائية للطعن او الغرفة الادارية بالمجلس القضائي حسب الحالة.

هذا التراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الادارة بإعطائها امكانية توقيف تنفيذ اراء لجان الطعن الذي دشنه قانون المالية لسنة 1997 سيزداد مع التوجه الذي اقره المشرع بمناسبة قانون المالية لسنة 2016 حين يعطي للإدارة ليس حق توقيف التنفيذ فقط وإنما حق رفض تلك الآراء كما سنرى لاحقا. وقد عملت الممارسة القضائية على توضيح الحدود التي يمارس ضمنها هذا الحق من جهة (اولا)، كما ان تلك الممارسة كشفت عن تناقضات كبيرة فيما يخص صفة التقاضي من جهة اخرى(ثانيا).

¹ انظر المادة 29، من القانون رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المذكور سابقا، اصبح فيما بعد الطعن في الآراء الصادرة عن لجنة الدائرة يتم امام المحكمة الادارية المختصة حسب الفقرة الاخيرة من المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية.

² انظر المواد 30، 31، من القانون رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المذكور سابقا.

³ اصبحت اللجان موجودة الان على المستوى الولائي والجهوي والمركزي، انظر المواد 27 و 28، من القانون رقم 18/15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المذكور سابقا.

أولاً: التأطير القضائي لحق الإدارة في توقيف تنفيذ أراء اللجان:

ان التطبيقات القضائية في هذه المرحلة عملت على توضيح الحدود المقيدة للإدارة عند استعمال حقها في توقيف تنفيذ الآراء الصادرة عن لجان الطعن في مختلف مستوياتها، سواء من حيث حدود هذا الحق (1)، او من حيث خضوع سلطتها التقديرية لرقابة القاضي (2)، او من حيث احترامها للأجال المقررة (3).

1) سلطة الإدارة بتحديد بوقف التنفيذ دون الإلغاء:

ان كان المشرع قد اعطى في هاته المرحلة لمسؤول الإدارة الجبائية المعني حق توقيف تنفيذ الآراء الصادرة عن مختلف لجان الطعن متى قدر انها تخالف صراحة احد احكام القوانين الجبائية، إلا ان الغاء تلك الآراء منوط بالسلطة القضائية دون سواها، وذلك ما يشكل قيوداً على السلطة التقديرية للإدارة.

هذا ما ذهبت اليه الغرفة الادارية لمجلس قضاء سعيدة وأيدها في ذلك مجلس الدولة، حيث تعود وقائع القضية الى كون المكلف بالضريبة قد قدم طعناً امام لجنة الدائرة للضرائب بعين الصفراء التي اصدرت رأياً لصالحه، يتضمن الغاء تحصيل الضرائب المطالب بها، غير ان المدير الولائي للضرائب اصدر قرار رفض تطبيق ذلك الرأي، ذلك القرار الذي كان محل طعن من طرف المكلف امام الغرفة الادارية للمجلس، التي قضت بإلغاء قرار اعلان الرفض الصادر عن المدير الولائي للضرائب، وبمناسبة الاستئناف امام مجلس الدولة من طرف المدير الولائي، جاء في حيثيات قرار مجلس الدولة الفاصل في الاستئناف " انه من الثابت قانوناً بنص المادة 04/81 من قانون الاجراءات الجبائية ان للمدير الولائي للضرائب او مدير المؤسسات الكبرى او المدير المركز الجوارى للضرائب الحق فقط في تعليق رأي لجنة الطعن وإخطار المكلف المستفيد بذلك، ويسعى خلال الشهر الموالي لصدور القرار الى رفع دعوى امام المحكمة الادارية، لا ان يلغى القرار من تلقاء نفسه.

حيث انه بذلك فالمستأنف مدير الضرائب للولاية كما اقدم باتخاذ القرار محل النزاع ... الذي الغى بموجبه رأي لجنة الدائرة للطعن يكون قد تجاوز اختصاصه وخالف بذلك القانون " مما جعل مجلس الدولة يؤيد قضاة الدرجة الاولى في قرارهم القاضي بإلغاء قرار المدير الولائي للضرائب (1).

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 51895، المؤرخ في 2010/04/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، سنة 2012، ص 89.

(2) السلطة التقديرية للإدارة تخضع لرقابة القاضي:

من جهة أخرى فان سلطة الإدارة في تقدير ما اذا كان هناك خرق صريح لأحد احكام القوانين الجبائية من طرف لجان الطعن تخضع لرقابة القاضي الاداري، اذ يتشدد القضاء في وجوب تبيان اوجه الخرق الفادح لمقتضيات القانون الجبائي الذي ارتكبه اللجنة.

حيث ان مجلس الدولة حال فصله في الاستئناف المرفوع من قبل مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس، ضد القرار الصادر عن الغرفة الادارية للمجلس القضائي الذي قضى برفض الدعوى لعدم التأسيس، تلك الدعوى التي كانت ترمي الى الغاء قرار اللجنة الولائية المؤيد لقرار لجنة الدائرة، اكد انه وان كانت المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾ تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا، وقف التنفيذ ورفع دعوى امام الغرفة الادارية خلال شهر من تاريخ النطق به مع توضيح ذلك الخرق.

وحيث ان مدير الضرائب لم يبين الخرق الفادح لمقتضيات القانون الجبائي من طرف اللجنة بل اكتفى بالقول بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني، ما جعل مجلس الدولة يؤيد القرار المستأنف القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس⁽²⁾.

وفي نفس السياق ذهب مجلس الدولة في احد قراراته الى ان المستأنف - مديرية الضرائب - لم يبين ما هي المخالفة للقانون المرتكبة من قبل اللجنة بل اكتفت بالقول بأن اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت مزاعم المستأنف عليه - المكلف - حيث ان مجلس الدولة يرى بان هذا لا يمثل خرقا للإجراءات الجبائية وانما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يجعله يصرح برفض الدعوى لعدم التأسيس⁽³⁾.

(3) تقييد حق الإدارة بأجال قصيرة:

كما انه وحرصا على عدم تعطيل مصالح المكلف بالضريبة نتيجة استعمال الإدارة للحق الممنوح لها في توقيف تنفيذ اراء اللجان، الزم المشرع مسؤول الإدارة المعني برفع طعن ضد رأي اللجنة امام المحكمة

⁽¹⁾ قبل نقل الاحكام المتعلقة بلجان الطعن الى قانون الاجراءات الجبائية التي اصبحت منظمة بالمواد 80، 81، 81 مكرر منه.

⁽²⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 30134، المؤرخ في 14/06/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، سنة 2006، ص 197.

⁽³⁾ مجلس الدولة، قرار رقم 33289، المؤرخ في 13/06/2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، سنة 2009، ص 72.

الإدارية في آجال قصيرة نسبياً، وتتمثل في مدة شهر واحد من جهة، وبداية حساب هذه المدة تنطلق من تاريخ صدور رأي اللجنة وليس من تاريخ تبليغه للإدارة من جهة أخرى.

هذا ما أكد عليه مجلس الدولة، إذ جاء في حيثية أحد قراراته، أن ما تزعم به مديرية الضرائب مردود عليها، فيما يخص مهلة رفع الطعن ضد قرار لجنة الدائرة للطعون، والذي لا بد أن يتم خلال آجل شهر بحسب سريانه ابتداء من تاريخ صدور القرار وليس من تاريخ تبليغه إلى المديرية، وهذا ما نصت عليه المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

ثانياً: إشكالات صفة التقاضي:

إن صفة التقاضي تشكل الشرط الأول لقبول الدعوى سواء في جانب المدعي أو المدعى عليه، وتعتبر من النظام العام يثيرها القاضي من تلقاء نفسه⁽²⁾، وتطبيقها في مجال طعن المدير الولائي للضرائب في الآراء الصادرة عن اللجان قد أثار عدة تناقضات برزت من خلال مختلف القرارات التي أصدرها مجلس الدولة سواء من حيث صفة المدعى عليه (1)، أو صفة المدعي (2).

1) من حيث صفة المدعى عليه:

من حيث صفة المدعى عليه في الطعن قد تأرجح مجلس الدولة بين توجيه الدعوى ضد المكلف تارة (ب)، وضد اللجنة تارة أخرى (أ).

أ) الطعن يوجه ضد اللجنة مصدرة القرار:

أقر مجلس الدولة أن توجيه الطعن القضائي من طرف مسؤول الإدارة الجبائية يكون ضد اللجنة مصدرة القرار، أي أن المكلف ليس له صفة المدعى عليه، حيث جاء في أحد قرارات مجلس الدولة أن المشرع أجاز لمدير الضرائب للولاية الحق في رفع طعن ضد رأي اللجنة الولائية للطعون طبقاً لأحكام المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يكون النزاع متعلق بالرأي الصادر عن لجنة

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 50099، المؤرخ في 2009/11/12، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، سنة 2012، ص 92.
² المادة 13، من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21، لسنة 2008.

الطعون الولائية، والثابت في قضية الحال ان مدير الضرائب رفع طعنه ضد المكلف بالضريبة، وهذا يعد خطأ في تطبيق القانون⁽¹⁾.

يتضح من هذا القرار ان المدير الولائي للضرائب اساء توجيه الدعوى، كونه وجه الدعوى ضد طرف غير مخاصم، وليست له صفة المدعى عليه، لان النزاع ينصب ويخص رأي لجنة الطعن الولائية، وبالتالي لم يكون صائباً توجيه هذه الدعوى ضد طرف اجنبي عن رأي اللجنة⁽²⁾.

وهو نفس التوجه الذي اخذ به المجلس في قرار سابق، حيث جاء فيه ان المكلف ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وان المدير الولائي من حقه الطعن في قرار اللجنة وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة، وان المدير الولائي كان عليه ان يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها⁽³⁾.

وفي قضية اخرى ذات وقائع مماثلة تمسك مجلس الدولة باجتهاده السابق، وتتلخص وقائع القضية في كون ادارة الضرائب لولاية مستغانم قد وجهت انذارا بالتسديد بالضريبة التي فرضتها على المستأنف عليه - المكلف - حيث ان المستأنف عليه قد طعن في الضريبة امام لجنة الطعن للولاية التي اصدرت رأياً اطلت فيه الزيادة المفروضة على المكلف بالضريبة، فقامت مديرية الضرائب لولاية مستغانم برفع دعوى قضائية لإلغاء رأي اللجنة الولائية ضد المكلف، وبعد الاستئناف اجاب مجلس الدولة " بأن المكلف بالضريبة ليس هو الشخص الذي اصدر قرار ابطال الزيادة المفروضة في الضريبة وليس بشخص من القانون العام، وان قرار الابطال موضوع دعوى الالغاء قد اصدرته اللجنة الولائية وليس المكلف بالضريبة، مما كان يستوجب رفع دعوى الغاء قرار لجنة الولاية ضد اللجنة الولائية وليس ضد المكلف بالضريبة، ما دام ان الدعوى تتعلق بإلغاء قرار، فان الدعوى تكون ضد مصدر القرار وليس ضد المستفيد بالقرار، وبالخصوص اذا كان المستفيد من اشخاص القانون الخاص وشخص طبيعي، مما يجعل الدعوى غير

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 10563، المؤرخ في 17/06/2003، الغرفة الثانية، غير منشور، نقلا عن فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، طبعة 2011، ص 46.

² فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، طبعة 2011، ص 46.

³ مجلس الدولة، قرار رقم 4399، مؤرخ في 15/10/2002، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 119.

موجهة توجيهها صحيحا، وحتى قضاة المجلس قد اخطأوا عندما فصلوا فيها وهي موجهة ضد المكلف بالضريبة وليس مصدر القرار كما فعلوا بقضائهم⁽¹⁾.

من خلال هاته القرارات الثلاثة يتضح ان اجتهاد مجلس الدولة مستقر على اعتبار المكلف بالضريبة ليس له الصفة في دعوى الغاء الآراء الصادرة عن لجان الطعن في المادة الجبائية، وان الدعوى يجب ان توجه ضد اللجنة مصدرة القرار كمدعي عليها.

(ب) تراجع الاجتهاد: الطعن يوجه ضد المكلف:

في قرار لاحق تراجع مجلس الدولة عن هذا الاتجاه وافر ان الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة، إلا ان توجيه الدعوى ضد اللجنة مع ادخال المكلف بالضريبة في الخصام لا تؤثر في موضوع القضية ومن ثمة لا يعتبر خرقا للأشكال الجوهرية، حيث ان مجلس الدولة وحال فصله في استئناف مرفوع في قضية تتلخص وقائعها في كون مدير الضرائب لولاية بومرداس قدم طعن في رأي اللجنة الولائية امام الغرفة الادارية لمجلس قضاء تيزي وزو موجه ضد اللجنة كمدعي عليها مع ادخال المكلف في الخصام، فصرح المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها، وبمناسبة استئناف هذا القرار امام مجلس الدولة اجاب بأن " دعوى الالغاء من الدعاوي الموضوعية، اي انها دعوى موجهة ضد قرار وليس نزاع بين اطراف، وان دور المستشار المقرر هو التحقق من ان المدعي رفع الدعوى ضد الجهة المعنية، وانه لا يمكن للغرفة الادارية ان تصدر قرار بعدم قبول الدعوى لسوء توجيهها دون الامر بتصحيح الاجراءات والأمر بإدخال الطرف المعني.

حيث ان قضاة الدرجة الاولى اساءوا التطبيق لما صرحوا بعدم قبول الدعوى بالرغم من ان المكلف بالضريبة كان مدخل في الخصام، وأنهم لم يقوموا بتصحيح الاجراءات ومنح اجل للمدعية مما يعرض قرارهم للإلغاء والتصدي.

حيث ان المستأنفة قد صححت الاجراءات على مستوى الاستئناف لكنها ابقته على اللجنة الولائية كطرف في النزاع، ان اجتهاد مجلس الدولة مستقر على ان الدعوى في قضايا الطعن ضد رأي اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا ان هذا الاجراء لا يؤثر في موضوع الدعوى كونها دعوى الغاء موجهة ضد مقرر اللجنة⁽²⁾.

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 7440، المؤرخ في 15/04/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، سنة 2003، ص 89.

² مجلس الدولة، قرار رقم 33289، المؤرخ في 13/06/2007، المذكور سابقا، ص 72.

ان هذا الاتجاه الجديد يناقض تماما الاتجاه السابق حيث اقر المجلس ان الطعن في رأي اللجنة يوجه ضد المكلف على الرغم انه ليس مصدر الرأي ولا تربطه اي علاقة بهذا الرأي، كما يسمح بتصحيح الاجراءات على عكس ما كان يذهب اليه بأن الطعن يوجه ضد اللجنة وليس ضد المكلف.

في اعتقادنا فان مثل هذه التناقضات من شأنها ان تضيي غموضا اضافيا في ما يخص الامن القانوني الذي يجب ان يتمتع به المكلف باعتباره احد الضمانات الاساسية له، ذلك الغموض الذي يضاف الى الطبيعة التقنية والخصوصية المميزة للقانون الجبائي بصفة عامة.

(2) من حيث صفة المدعي:

ان تناقضات اجتهاد مجلس الدولة فيما يخص صفة المدعي لا تقل غرابة عن تلك التي تم ابرازها سابقا فيما يخص صفة المدعي عليه في الطعن المرفوع ضد اراء اللجان الادارية في المادة الجبائية، وخاصة فيما يتعلق بأراء اللجنة الولائية.

مرد هذه التناقضات فيما يخص صفة المدير الولائي كمدعي في الطعن المرفوع ضد رأي اللجنة الولائية يعود لكونه احد اعضاء تلك اللجنة وبهذه الصفة يعتبر مشارك في اصدار ذلك الرأي، فلا يمكنه الطعن في رأي كان هو أحد منتجيه من جهة، ومن جهة اخرى فان احكام القانون تخوله صراحة حق الطعن في اراء الجان على مستوياتها الثلاثة⁽¹⁾، ونكون امام نفس الوضع بالنسبة لمدير المؤسسات الكبرى، او رئيس مركز الضرائب، او رئيس المركز الجوارى للضرائب اثر توزيع الاختصاص طبقا لقانون المالية لسنة 2007⁽²⁾، هذا ما جعل مجلس الدولة يتأرجح بين انكار الصفة على المدير الولائي كمدعي في الطعن، والاعتراف له بتلك الصفة.

(أ) انكار صفة المدير الولائي كمدعي:

باستطلاع اجتهاد مجلس الدولة المتوفر نجد ان هذا الاخير ينكر على المدير الولائي الصفة في رفع الطعن ضد رأي اللجنة الولائية، حيث جاء في احد قراراته، ان المستأنف عليه - المكلف - تم اعفاؤه من دفع الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA) من طرف اللجنة الولائية

¹ انظر المواد 03/300، 04/301، 04/302، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبقا للتعديل الوارد بالمواد 29، 30، 31، من القانون رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المذكور سابقا.

² المادة 49، من القانون رقم 24/06، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المذكور سابقا، التي عدلت المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية.

للضرائب، وان مدير الضرائب للولاية المستأنف والطاعن في قرار الاعفاء كان عضوا بها عندما قررت الاعفاء، حيث انه لا يمكن الطعن في قرار من طرف مصدره، وان المدير الولائي الطاعن بصفته عضوا يعد مصدرا للقرار، وبالتالي لا يمكنه الطعن فيه، وهو ما يجعل حكم قضاة المجلس صائبا يستوجب المصادقة عليه⁽¹⁾.

انطلاقا من هذا الاتجاه يتضح ان مجلس الدولة يؤيد قضاة الدرجة الاولى في انكار الصفة على المدير الولائي للضرائب، باعتباره مدعي في الطعن المرفوع ضد رأي اللجنة الولائية، تأسيسا على انه احد اعضائها، وانه يعتبر بهذه الصفة مصدر الرأي كونه يحظى بصوت تداولي في اجتماعات اللجنة، وبالفعل بالرجوع الى تشكيلة اللجنة الولائية فان عضوية مسؤول الادارة الجبائية للولاية ثابتة ضمن تشكيلتها⁽²⁾، حيث تضم تشكيلتها عضوية كل من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليميا رئيسا.
 - ممثل عن الوالي.
 - مسؤول الادارة الجبائية للولاية (المدير الولائي للضرائب).
 - ممثل عن الغرفة التجارية الموجودة بالولاية.
 - خمسة اعضاء اساسيين وخمسة اعضاء اضافيين يعينون من قبل الجمعيات والاتحادات المهنية.
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية.
- هؤلاء الاعضاء لهم صوت تداولي، وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجح، ما يجعل المدير الولائي للضرائب مشارك في اتخاذ الرأي الذي تصدره اللجنة الولائية، وهو ما دفع مجلس الدولة الى القول بعدم امكانية الطعن في هذا الرأي من طرف عضو يعد مصدره.

ب) الاعتراف بصفة المدير الولائي كمدعي:

ان الموقف السابق الذي اتخذه مجلس الدولة فيما يخص انكار صفة المدعي على المدير الولائي للضرائب في الطعن ضد رأي اللجنة الولائية، باعتباره احد مصدري ذلك الرأي كونه عضو في اللجنة المعنية، يصطدم بالحكم الصريح الذي تضمنه التعديل الذي ادخل على المادة 301 من قانون الضرائب

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 2060، المؤرخ في 28/01/2002، الغرفة الثانية، نقلا عن فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 47.

² انظر المادة 50، من القانون رقم 25/91، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، المذكور سابقا، المعدلة للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 1997⁽¹⁾ والذي جاء فيه " غير انه يمكن المدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار اليها اعلاه اذا كان يخالف صراحة حكما من احكام قانون الجبائية، بشرط ابلاغ المعني بالأمر، في هذه الحالة، يطعن المدير الولائي للضرائب في هذا الرأي امام الغرفة الادارية للمجلس القضائي خلال شهر من صدوره "

هذا التعارض بين النص التشريعي والقرار الصادر عن اعلى هيئة قضائية ادارية هو الذي جعل في تاريخ لاحق هاته الهيئة تتراجع عن اجتهادها السابق والاعتراف للمدير الولائي للضرائب بحق الطعن في الآراء الصادرة عن اللجنة الولائية، حيث لم يساير مجلس الدولة في احدى قراراته ما ذهب اليه قضاة الدرجة الاولى عندما رفضوا في الشكل، الطعن بالبطلان الموجه ضد الرأي الذي اتخذته اللجنة، المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة ان هذا الاخير حضر عند اتخاذ ذلك الرأي.

ورد على ذلك بان قضاة الدرجة الاولى تجاهلوا احكام المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997 التي تنص على انه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة للقانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية ان يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ وان يعلم المكلف بالضريبة بذلك، وبالتالي يمكن لمدير الضرائب ان ينازع الرأي المتخذ من طرف لجنة الطعون⁽²⁾.

هكذا يتضح من خلال القرارات السابقة مدى التناقض الواقع في اجتهاد مجلس الدولة فيما يخص الامكانية التي منحها المشرع سنة 1997 للمدير الولائي للضرائب بتعليق تنفيذ رأي اللجنة والطعن فيه امام الجهة القضائية الادارية، سواء من حيث صفة المدعى عليه في الطعن، فتارة يذهب الى وجوب توجيه الطعن ضد اللجنة مصدرة الرأي، وتارة يذهب الى وجوب توجيهه ضد المكلف، او من حيث انكار صفة المدعي على المدير الولائي للضرائب باعتباره مشارك في اصدار ذلك الرأي، او الاعتراف له بتلك الصفة انسجاما مع النص التشريعي كما رأينا سابقا.

هذا التناقض يأتي في ظل نفس النص التشريعي الذي لم يتغير منذ سنة 1997 الى غاية 2016 من جهة، وصادر عن الهيئة التي اسند لها المؤسس الدستوري مهمة توحيد الاجتهاد القضائي الاداري في

¹ المادة 30، من القانون رقم 31/96، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المذكور سابقا.

² مجلس الدولة، قرار رقم 1717، المؤرخ في 17/06/2003، الغرفة الثانية، نقلا عن فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المذكور سابقا، ص 47.

جميع أنحاء البلاد والسهر على احترام القانون⁽¹⁾، هذا دون اعتبار ما ذهب اليه بعض الفقه الجزائري الذي يرى ان لجنة الطعون ليس لها الشخصية المعنوية والذمة المالية، وبالنتيجة ليس لها صفة التقاضي كمدعية او مدعى عليها، وبالتالي كيف يمكن للمدير الولائي للضرائب رفع دعوى قضائية ضد رأي اللجنة التي لا تتمتع بصفة التقاضي⁽²⁾.

الفرع الثالث: الاهدار الكلي للقوة الملزمة لآراء اللجان (مرحلة 2017):⁽³⁾

اذا كانت المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997 قد اعطت الامكانية للإدارة الجبائية بتعليق تنفيذ رأي اللجنة متى رأت انه يخالف صراحة احد احكام القانون الجبائي، والطعن في ذلك الرأي امام المحكمة الادارية المختصة وانتظار قرارها الذي يحدد مصير هذا الرأي، ففي ظل هذا التعديل لم يعطي المشرع للإدارة سلطة الغاء او رفض الرأي الصادر عن اللجنة وانما سلطتها محدود في توقيف تنفيذه تحت رقابة القاضي، فانه في ظل التعديلات الجديدة التي تدخل حيز التنفيذ ابتداء من اول جانفي 2017 امعن المشرع في اهدار القوة الملزمة لتلك الآراء في مواجهة الادارة، اذ اعطاها حق رفض الرأي الصادر عن اللجان دون خضوعها لأية رقابة كما كان عليه الحال في ظل احكام سنة 1997.

ان هذا التدرج في القوة الملزمة لآراء لجان الطعن في المادة الجبائية في مواجهة الادارة خلال العشرين سنة الماضية من شأنه ان يجعل الحماية او الضمانات التي يمكن ان يقدمها هذا الطريق لتسوية المنازعات خارج ساحة القضاء في ادنى مستوياتها، اذ لم تكون معدومة في ظل الاحكام الجديدة، وهذا ما يدفعنا الى التساؤل عن جدوى وجود هذه اللجان وما تضيفه في سبيل تعزيز حقوق المكلف في مواجهة الادارة في ظل اوضاع التشريع الحالي.

حيث انه بالرجوع الى قانون المالية لسنة 2016⁽⁴⁾ نجد ان التعديلات انصبت على نقطتين اساسيتين، الاولى تتعلق بحق رفض الرأي الصادر عن اللجنة في جميع مستوياتها بموجب قرار معلل، متى رأت انه

¹ المادة 152، من دستور 1996، اصبحت احكامها ضمن المادة 171، من القانون رقم 01/16، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، المذكور سابقا.

² فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المذكور سابقا، ص 50.

³ التعديلات الجديدة التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016 فيما يخص لجان الطعن المنظمة بالمواد 81،81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية تدخل حيز التطبيق ابتداء من اول جانفي 2017، حسب المادة 28، من القانون رقم 18/15، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المذكور سابقا.

⁴ المادة 26 و 27، من القانون رقم 18/15، المذكور سابقا.

يخالف صراحة احكام القانون او التنظيم الساري المفعول، والثانية تتعلق بتغيير تشكيلة اللجان ومستوياتها والجهة التي تسند اليها رئاستها.

ان المتصفح لمسار فرض الضريبة على المكلف من طرف الادارة يصطدم بمبالغة المشرع في منح الادارة حق رفض كل ما من شأنه ان لا يتفق مع تصورها، والقناعة التي تشكلت لديها حول اي قضية مطروحة، وخاصة بعد اعطائها حق الرفض المطلق في مواجهة الرأي الصادر عن لجان الطعن، التي كانت تشكل آخر حصن يمكن ان يعيد التوازن الى العلاقة بين المكلف والإدارة المختلة اصلا لصالح هذه الاخيرة، بالنظر الى السلطات التي تتمتع بها.

ان حق الرفض المطلق الذي اعطاه المشرع للإدارة يتجلى على مستويين على الاقل، المستوى الاول قبل اصدار سند التحصيل (اولا) ويكون ذلك اثناء اجراء التصحيحات على الاسس المصرح بها من طرف المكلف وإعادة التقييم، والمستوى الثاني بعد اصدار سند تحصيل الضرائب(ثانيا) عند تقديم المكلف لشكوى نزاعية امام مسؤول الادارة المعني، او اللجوء الى لجان الطعن الادارية.

اولا: حق الإدارة في رفض ملاحظات المكلف قبل اصدار سند التحصيل:

يكون رفض ملاحظات المكلف قبل اصدار سند التحصيل بمناسبة اعادة التقييم الوجيه، وباستقراءنا للتشريعات المقارنة في هذا المجال نجدها لم تعطي للإدارة حق رفض ملاحظات المكلف بل اوجبت عليها عرض الخلاف في حالة استمراره على لجان الطعن لإبداء الرأي فيه وهو ما ذهب اليه المشرع الفرنسي(2) وبشكل مشابه المشرع المغربي(3) على عكس المشرع الجزائري(1).

1) موقف المشرع الجزائري:

يعطي المشرع للإدارة حق رفض الملاحظات التي يبيدها المكلف عند قيام الادارة بتصحيح الاسس الخاضعة للضريبة، اثناء قيامها بمراقبة التصريحات الجبائية والمستندات المستعملة لفرض الضريبة(1)، او اثناء التحقيق في المحاسبة(2)، او اثناء التحقيق المصوب في المحاسبة(3)، او اثناء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(4)، اذ تضع احكام قانون الاجراءات الجبائية في اطار اعادة التقييم الوجيه

¹ المادة 18، من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 20، من قانون الاجراءات الجبائية.

³ المادة 20 مكرر، من قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ المادة 21، من قانون الاجراءات الجبائية.

التزام واحد على عاتق الادارة، يتمثل في وجوب ارسال الاشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، يكون مفصلا ومعللا بقدر كاف يسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل اسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله، ويتمتع المكلف في سبيل ذلك بأجل قدره 40 يوم اذا تعلق الامر بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽¹⁾ او بأجل 30 يوم اذا تعلق الامر بالتحقيق المصوب في المحاسبة ومراقبة التصريحات⁽²⁾.

غير ان الادارة لها مطلق الحرية في رفض ملاحظات المكلف، اذ لم يلزمها المشرع الا بمجرد اعلام المكلف بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومعللة، ودون تقييد ذلك بأجل معين على غرار ما تفعله التشريعات المقارنة كما سنرى لاحقا.

هذا ما يجعلنا نتساءل في هذا المقام عن الجدوى من اشعار المكلف بإعادة التقييم، ومنحه أجال للرد وتقديم ملاحظاته، ثم نعطي الحرية الكاملة للإدارة في رفض تلك الملاحظات دون عواقب، ودون التقييد بأجال معينة للرفض، على الاقل من زاوية منع الادارة من التعسف في استعمال حقها.

(2) موقف المشرع الفرنسي:

يلزم المشرع الفرنسي الادارة الجبائية في حالة اعادة التقييم الجاهي، بان ترسل الى المكلف اقتراح بإعادة التقييم يكون معلل بالشكل الذي يسمح له بتقديم ملاحظاته او اعلان قبوله وفي حالة رفض الادارة لملاحظات المكلف فان جوابها يكون ايضا معللا⁽³⁾، وقيدتها في ذلك بأجل 60 يوم ابتداء من تلقي ملاحظات المكلف، وفي حالة عدم الرد خلال هذا الاجل يعد قبولا لملاحظات المكلف⁽⁴⁾.

¹ انظر المادة 06/20 و 05/21، من قانون الاجراءات الجبائية.

² انظر المادة 19 و 20 مكرر، من قانون الاجراءات الجبائية.

³ Article L.57, Code de procédure fiscale, op.cit. « L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.... Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée. »

⁴ Article L.57 A, Code de procédure fiscale, op.cit. «....l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57.

وإذا استمر الخلاف حول إعادة التقييم المبلغ، وعند طلب المكلف، فإن الإدارة تعرض الخلاف على اللجنة الولائية، أو اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال أو اللجنة الولائية للمصالحة فيما يخص حقوق التسجيل⁽¹⁾، وأن اخطار اللجان الادارية للطعن في حالة استمرار الخلاف من شأنه ان يرتب اثار تصب في تعزيز موقف المكلف في مواجهة الإدارة، تلك الاثار تتمثل في قلب عبء الاثبات.

فقد كان المشرع الفرنسي قبل 1987 يلقي بعبء الاثبات على الإدارة متى خالفت رأي اللجان المذكورة، ويعفيها من ذلك في حالة اصدار قرار موافق لذلك الرأي، ليلقي بهذا العبء على عاتق المكلف في هاته الحالة، غير انه تراجع عن هذا الموقف بعد اصلاحات 1987 ليذهب في اتجاه تقوية ضمانات المكلف اذ جعل عبء الاثبات في حالة المنازعة على عاتق الإدارة مهما كان الرأي الذي تصدره اللجان⁽²⁾.

وهكذا فانه في حالة إعادة التقييم الوجيه فان المشرع الفرنسي اوجب على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف ضمن اجل محددة (60 يوم)، وفي حالة السكوت يفسر ذلك لصالح المكلف باعتباره قبولا لملاحظات المكلف من جهة، ومن جهة اخرى اعطى للمكلف متى استمر الخلاف بينه وبين الإدارة حول التقييم المبلغ، حق طلب عرض الخلاف على لجنة الطعن المختصة لإصدار رأي في الموضوع، الذي يجعل الإدارة تتحمل عبء الاثبات، سواء في حالة اعتمادها لرأي اللجنة أو في حالة مخالفته اذا قدم المكلف شكوى نزاعية لاحقا، على عكس المشرع الجزائري الذي اطلق يد الإدارة في رفض ملاحظات المكلف دون تبعات وبطريقة تحكمية.

لاعتبرات الموضوعية تشير الى ان آلية عرض النزاع على اللجنة الولائية في حالة استمرار الخلاف بين المكلف والإدارة، الذي من شأنه قلب عبء الاثبات ليس غريبا على المشرع الجزائري، غير انه تراجع عن

Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable..... »

¹) Article L.59, Code de procédure fiscale, op.cit. « Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission »

²) Article L.192, Code de procédure fiscale, op.cit. « Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.... »

هذه الآلية التي كانت تشكل ضمانا مهمة بالنسبة للمكلف في مواجهة الادارة في التعديلات اللاحقة، حيث ان قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976⁽¹⁾ قد اعطى في مجال اعادة التقييم الوجيه للمفتش حق تصحيح التصريحات المكتتبه بشرط اطلاع المكلف بالتعديلات التي ينوي القيام بها وبيين له الاسباب التي دعت الى ذلك ويطلب منه في نفس الوقت ان يقدم قبوله او ملاحظاته خلال اجل 20 يوم.

فاذا قدمت ملاحظات المكلف داخل الآجال وبقي النزاع قائما، يقدم هذا النزاع الى تقدير لجنة الطعن الولائية لإبداء الرأي فيه، ومتى كان تقدير الادارة مطابق لرأي اللجنة، فان المكلف لا يمكنه ان يحصل على تخفيض امام الجهة القضائية إلا عن طريق تقديم الاثبات لرقم اعماله الصحيح، وفي الحالة العكسية - تقدير الادارة يتجاوز تقدير اللجنة - فان الاثبات يكون على عاتق الادارة⁽²⁾.

إن آلية عرض النزاع على اللجنة الولائية للطعن، وما يترتب عنه من قلب عبء الاثبات بحسب اخذ الادارة برأي اللجنة من عدمه، ثابتة سواء تعلق الامر بالمكلفين الخاضعين لفرض الضريبة حسب نظام الريح الحقيقي او الشبه حقيقي⁽³⁾، او تعلق الامر بالمكلفين الخاضعين لفرض الضريبة حسب نظام التصريح المراقب، او نظام التقدير الجزافي للمصاريف المهنية للذان كانا معمول بهما آنذاك⁽⁴⁾، كما جعل المشرع الجزائري النظر في حالة وقوع خلاف مستمر يتعلق بوعاء الارياح الصناعية والتجارية او الارياح غير التجارية، احد الاختصاصات التي تنتظر فيها اللجنة الولائية للطعن⁽⁵⁾.

ما يلاحظ في هاته المرحلة ان المشرع الجزائري كان اكثر تقدما في مجال ضمان حقوق المكلف من المشرع الفرنسي، اذ اوجب عرض النزاع على اللجنة الولائية للطعن بمجرد استمرار الخلاف بين المكلف

¹ الامر رقم 101/76، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

² انظر المادة 25، من الامر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقا.

³ المادة 25، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقا.

⁴ المادة 74، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقا.

⁵ المادة 04/360، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقا.

والادارة حول اعادة التقييم المبلغ، دون اشتراط طلب المكلف لذلك كما يفعل المشرع الفرنسي⁽¹⁾، غير ان المشرع الجزائري تراجع عن ذلك واطلق يد الادارة في رفض ملاحظات المكلف دون عواقب كما رأينا.

3) موقف المشرع المغربي:

يرسي المشرع المغربي نظاما مماثلا للنظام المعتمد من قبل المشرع الفرنسي والمشرع الجزائري، فيما يخص تبليغ اعادة التقييم او تصحيح الاسس المستعملة لفرض الضريبة والاجراءات الوجيهة بين المكلف والادارة، سواء تم ذلك بمناسبة مراقبة الاقرارات الضريبية، او اثناء فحص المحاسبة، او اثناء فحص مجموع الوضعية الضريبية للخاضعين، غير انه يختلف عنهما في مآلات تلك الاجراءات التوجيهية.

اذ تنص احكام المدونة العامة للضرائب المغربية، على ان المفتش يبلغ الى الخاضعين للضريبة اسباب التصحيح المزمع القيام به وطبيعته وتفاصيل مبلغه، ويدعوهم الى الادلاء بملاحظاتهم خلال اجل ثلاثين (30) يوم الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ⁽²⁾.

فإذا تلقى المفتش ملاحظات المعنيين داخل الاجل المضروب ورأى ان جميعها او بعضها لا يستند الى اي اساس صحيح، وجب عليه ان يقوم خلال اجل لا يتجاوز ستين (60) يوما⁽³⁾ من تاريخ تسلم الجواب بتبليغهم اسباب رفضه الجزئي او الكلي، واساس فرض الضريبة الذي يرى من الواجب اعتماده⁽⁴⁾، هاته الاحكام مطابقة الى حد بعيد مع احكام المشرع الفرنسي والمشرع الجزائري، غير ان هذا التطابق ينتهي هنا، ويسلك المشرع المغربي سلوكا مغايرا لكيفية التعامل مع ملاحظات المكلفين بالضريبة.

على عكس المشرع الفرنسي الذي الزم الادارة متى استمر الخلاف حول التقييم المبلغ، ان تعرض الخلاف على رأي اللجنة الولائية للطعن متى طلب المكلف ذلك، وما يترتب عن ذلك من قلب عبء الاثبات كما رأينا سابقا، وعلى عكس المشرع الجزائري الذي اعطى للإدارة حق الرفض المطلق دون قيد، فان المشرع المغربي اوجب على الادارة اخبار المكلفين بأن الاساس المبلغ في الرسالة الثانية سيصبح نهائيا اذا لم

¹ قارن المادة 25 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 مع المادة L.59 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسية.

² المادة 220، من المدونة العامة للضرائب المغربية، المحدثه بموجب المادة 05، من قانون المالية رقم 43/06، للسنة المالية 2007، طبعة 2015.

³ المشرع الجزائري لم يلزم الادارة بأي اجل.

⁴ المادة 02/220، من المدونة العامة للضرائب المغربية، المذكورة سابقا.

يقدموا طعنا في ذلك امام اللجنة المحلية لتقدير الضريبة داخل أجل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تسلم رسالة التبليغ الثانية⁽¹⁾.

كما اعطى المشرع المغربي على قدم المساواة لكل من المكلف بالضريبة والادارة، امكانية الطعن في مقررات اللجنة المحلية لتقدير الضريبة⁽²⁾ امام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة⁽³⁾ داخل اجل لا يتجاوز الستين (60) يوما الموالية للتاريخ الذي وقع فيه تبليغ مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة.

كما يمكن الطعن في المقررات النهائية الصادرة عن اللجان المحلية لتقدير الضريبة واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة امام الجهة القضائية المختصة⁽⁴⁾ من طرف الادارة او المكلف بالضريبة داخل اجل الستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ مقررات هذه اللجان.

وهكذا فان المشرع المغربي لم يعطي للإدارة اي حق في رفض ملاحظات المكلف التي يبديها حول اعادة التقييم المبلغ له، بل الزمها بمسار اجرائي من ثلاثة مراحل، متى اراد المكلف اخطار اللجنة المحلية لتقدير الضريبة، على اعتبار ان عدم تقديم الطعن امام اللجنة المحلية من طرف المكلف داخل الآجال المحددة يعتبر قبولا ضمنا من المكلف، اذ تنعدم مع هذا المسار اي سلطة للإدارة في الرفض، اذ عليها الامتثال الى مقرر اللجنة المحلية لتقدير الضريبة او الطعن فيه امام اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، واذا لم يرضيها مقرر هذه الاخيرة تقوم بالطعن فيه امام الجهة القضائية المختصة والرضوخ في النهاية الى حجية الشيء المقضي فيه.

هذه الكيفية التي نظم بها المشرع المغربي اعادة التقييم الجاهي، تعتبر اكثر تقدما من نظيره الفرنسي بالنظر الى الموضوع من زاوية الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الادارة، اذ ان المشرع الفرنسي اعطى للإدارة امكانية عدم الاخذ برأي اللجنة وتحملها لعبء الاثبات عند قيام المنازعة، اما المشرع المغربي فلم يترك اي امكانية للإدارة، بل هي ملزم بالخضوع لمقررات اللجان او الطعن فيها امام القضاء.

¹ تتشكل اللجنة المحلية لتقدير الضريبة من قاض رئيسا، ممثل مع عامل العمالة - الوالي - رئيس المصلحة المحلية للضرائب، ممثل للخاضعين للضريبة، انظر المادة 225، من المدونة العامة للضرائب المغربية، المذكورة سابقا.

² المادة 04/220 وكذا المادة 02/221، من المدونة العامة للضرائب المغربية، المذكورة سابقا.

³ تضم اللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة: 07 قضاة، 30 موظف معين من طرف الوزير الاول باقتراح من وزير المالية، 100 ممثل للخاضعين للضريبة، وتنقسم الى سبع لجان فرعية تضم كل واحدة قاض رئيسا، وموظفين، وممثلين للخاضعين للضريبة، انظر المادة 226 فقرة 01 و 03 من المدونة العامة للضرائب المغربية، المذكورة سابقا.

⁴ المادة 07/220، من المدونة العامة للضرائب المغربية.

وعليه فانه بمقارنة التوجهات التشريعية الثلاثة، الجزائري والمغربي والفرنسي، يتجلى بوضوح تأخر المشرع الجزائري في حماية المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، إذ اعطاها حق رفض ملاحظات المكلف اثناء اعادة التقييم بطريقة تحكيمية دون عواقب.

ثانيا: حق الإدارة في الرفض بعد اصدار سند التحصيل:

يعطي المشرع الجزائري للمكلف حق الطعن في مبلغ الضريبة الملقى على عاتقه بواسطة سند التحصيل، عن طريق الشكوى النزاعية الموجهة للإدارة، وفي حالة عدم الرضى بقرار هذه الاخيرة يبقى امامه اما عرض النزاع على اللجان الادارية ثم التوجه للقضاء، او اختصار الطريق بالتوجه مباشرة الى القضاء، غير ان المشرع الجزائري اطلق يد الإدارة في رفض الشكوى النزاعية (1) وكذا رفض رأي لجان الطعن(2).

1) حق الإدارة في رفض الشكوى النزاعية:

تمثل الشكوى الاجراء السابق والضروري لكل منازعة يرفعها المكلف، فلا يحق للمكلف ان يرفع نزاعه مباشرة امام القضاء او امام لجان الطعن الادارية⁽¹⁾ دون استفتاء هذا الاجراء، فالقانون يشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الجبائي، ان يستنفد المكلف بالضريبة طعنا مسبقا امام الإدارة الجبائية⁽²⁾.

وتعتبر الشكاية اجراء جوهرى من النظام العام، يثيره القاضي من تلقاء نفسه، حيث جاء في حيثية احد قرارات مجلس الدولة " حيث ان التظلم المسبق في مادة الضرائب من الاجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337⁽³⁾ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحيث ان رفع المدعي المستأنف دعواه خرقا لهذا الاجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا⁽⁴⁾.

هذا الاجراء يشترط سواء تعلق الامر بمنازعات الوعاء، او منازعات التحصيل، طبقا للمادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية، ولاجتهاد مجلس الدولة في مجال منازعات التحصيل⁽⁵⁾، كما تشترط الشكوى

¹ وفاء شيعاوي، الاحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، المذكور سابقا، ص 17.

² انظر المادة 70، من قانون الاجراءات الجبائية.

³ قبل نقل احكام هذه المواد الى قانون الاجراءات الجبائية، المواد 76 و 82.

⁴ مجلس الدولة، قرار رقم 6509، المؤرخ في 25/02/2003، مذكور سابقا.

⁵ مجلس الدولة، قرار 152508، المؤرخ في 22/03/1999، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 106.

المسبقة أيضا قبل لجوء المكلف الى اللجان الادارية للطعن بمختلف مستوياتها، اذ يتحدد اختصاص هاته اللجان حصريا بالنظر في القرار الذي تتخذه الادارة بشأن الشكوى المقدم لها من طرف المكلف⁽¹⁾.

ويكون الغرض من الشكوى الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها، واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي كما رأينا سابقا، غير ان الادارة لها مطلق الحرية في رفض شكوى المكلف، ولم يلزمها القانون الا بوجود ان تتضمن القرارات الصادرة عنها في هذا المجال الاسباب واحكام المواد التي بنيت عليها، وارسالها الى المكلف مقابل اشعار بالاستلام⁽²⁾.

وعليه فان قناعة الادارة التي تشكلت بالنسبة لقضية معينة وعبرت عنها بالرفض اثناء مرحلة اعادة التقييم الوجيه، في شكل رفض الملاحظات التي يبديها المكلف دون عواقب كما رأينا سابقا، فإنها سوف تعبر عنها ايضا بمناسبة البث في الشكوى النزاعية بنفس الطريقة المتمثلة في الرفض.

(2) حق الادارة في رفض اراء اللجان:

اذا كان لجوء المكلف الى لجان الطعن اختياري بعد صدور القرار الفاصل في الشكوى، فانه غير ذلك بعد رفع الطعن القضائي، فالمكلف في هاته الحالة مخير بين مسارين، اما الطعن في القرار الفاصل في الشكوى امام الجهة القضائية المختصة ولا يمكنه بعد ذلك الطعن امام اللجان، واما الطعن في ذلك القرار امام اللجان الادارية للطعن، وانتظار صدور رأيها، ثم اللجوء الى القضاء بعد ذلك⁽³⁾.

غير انه وفي ظل تعديلات قانون المالية لسنة 2016 فان المشرع قد اعطى مرة ثالثة للإدارة حق رفض رأي هاته اللجان بموجب قرار معلل متى رأت انه يخالف صراحة احكام القانون الجبائي، دون عواقب، هاته السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الجبائية في الجزائر في تقدير مدى مخالفة اراء اللجان للقانون بطريقة تحكيمية من شأنه ان يعطل فعالية اللجوء الى هذا الطريق، هاته السلطة لم نجد لها مثيل في القوانين الجبائية المقارنة.

¹ المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 03/79 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ انظر المادة 03/80 و المادة 01/82 من قانون الاجراءات الجبائية.

فالتشريعات التي اخذت بهذه الآلية للفصل في الخلافات التي تثور بين المكلف والإدارة تستهدف احداث نوع من التوازن بين الطرفين وهو ما لم يوفق فيه المشرع الجزائري بالطريقة التي نظم بها الموضوع على الاقل من زاويتين:

*** الزاوية الاولى:** تتعلق بلحظة تدخل اللجان الادارية للطعن اذ ان تلك التشريعات المقارنة تجيز اللجوء الى لجان الطعن بمجرد استمرار الخلاف بين الادارة والمكلف بمناسبة الملاحظات التي يبديها هذا الاخير حول اعادة التقييم وقبل صدور سند التحصيل، على عكس المشرع الجزائري الذي يعطي حق رفض ملاحظات المكلف واصدار السند المعني.

*** الزاوية الثانية:** تتعلق بأثر الآراء الصادرة عن تلك اللجان فهي اما تكون ملزمة للإدارة بشكل مطلق كما هو حال المشرع المغربي، او من شأنها ان تقلب عبء الاثبات كما هو حال المشرع الفرنسي.

وعليه فمن خلال تتبعنا لتوجهات المشرع الجزائري، خلال مختلف المراحل التي مر بها تنظيم الية اللجان الادارية للطعن في المادة الجبائية، باعتبارها احد الطرق البديلة لحل النزاعات في المجال الجبائي بعيدا عن ساحة القضاء، تلك اللجان التي تضم ممثلين عن المكلفين، وجدت من اجل اعادة التوازن للعلاقة بين المكلف والإدارة، غير ان اهدار القوة الملزمة للآراء الصادرة عنها في مواجهة الادارة، جعلها بعيدة عن تحقيق الغرض الذي وجدت من اجله.

اذ تتميز بالتراجع الكبير على مستوى الضمانات الممنوحة للمكلف في مواجهة الادارة على هذا المستوى، تجسدت في عدم اعطاء اي دور للجان الطعن اثناء اعادة التقييم، كما فعلت التشريعات التي تأخذ بهذا الطريق لتسوية النزاعات، اذ يطلق المشرع الجزائري يد الادارة وبكل حرية في رفض الملاحظات التي يبديها المكلف حول التقييم المبلغ من جهة، وجعل امكانية اللجوء الى هذه اللجان يكون بعد اصدار الادارة لسند التحصيل وبعد رفضها للشكوى النزاعية من دون قوة ملزمة لآرائها من جهة اخرى.

كما نسجل امعان المشرع في منح حق الرفض غير المقيد للإدارة، في مختلف مراحل مسار الاخضاع الضريبي بدءا بحق رفض ملاحظات المكلف التي يبديها بمناسبة اعادة التقييم الوجيهي، ثم حق رفض الشكوى النزاعية التي يدخلها المكلف بعد اصدار سند التحصيل، وأخيرا رفض رأي لجان الطعن متى قدرت انه يخالف صراحة احكام القانون الجبائي.

تجدر الإشارة الى ان المشرع الجزائري اعطى في بعض المراحل دور حقيقي للجان الطعن في حماية المكلف من تعسف الادارة تجسد من خلال قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 اين كان للجان الطعن دور في اعادة التقييم الوجيه، من شأنه قلب عبء الاثبات على عاتق الادارة في حالة مخالفة الآراء الصادرة عن اللجان، وتجسد كذلك خلال مرحلة 1991 بإعطاء القوة الملزمة للآراء اللجان في مواجهة الادارة، غير ان التعديلات الاخيرة وخاصة تعديلات قانون المالية لسنة 2016 في اعتقادنا، قد قضت على اي فاعلية لهذه اللجان في احداث اي نوع من التوازن بين الادارة والمكلف، ما يجعلنا نتساءل فعليا عن ضرورة وجود هذه الآلية بهذه الكيفية.

الفصل الثاني: منازعة التحصيل كضمانة لفحص مشروعية التحصيل الجبري:

تعتبر عملية تحصيل الدين الجبائي اخر مرحلة فنية في مسار الاخضاع الضريبي بعد تحديد وعاء الضريبة وتصفيته، والاصل ان يقوم المكلف بالوفاء بما في ذمته بطريقة ودية كون الضريبة التزام مدني تم اقراره بواسطة الشعب عن طريق ممثليه، غير ان خصوصية الموارد الضريبية ودورها في توفير الموارد اللازمة للدولة من اجل تلبية حاجات المجتمع تفرض عدم ترك تلك الموارد لتحكم وعي الافراد.

في سبيل ذلك ومن اجل ارغام الافراد على الوفاء بما في ذمتهم اتجاه الخزينة العمومية، تزود التشريعات الجبائية الادارة المكلفة بجباية مختلف الحواصل بمجموعة من السلطات التي تمكنها من اجبار المدينين بالضريبة على الوفاء وهو ما يسمى بـ "التحصيل الجبري".

السلطات الجبرية من اجل التحصيل الجبري للضريبة المخولة للإدارة لا تكون في وضعية قانونية لاستعمالها الا بعد طول اجل الاستحقاق واستقاء مجموعة من الاجراءات تشكل في مجملها المرحلة التحضيرية للتحصيل الجبري، واننا نتسأل في هذا المقام على مدى الضمانات التي يوفرها تنظيم المشرع الجزائري لإجراءات هذه المرحلة في حماية المكلف مقارنة مع باقي التشريعات الاخرى المشابهة من جهة، كما نتسأل من جهة اخرى عن فعالية استعمال الادارة لتلك السلطات رغم اهميتها من الناحية النظرية في إجبار المكلف المتخلف على الوفاء في ضوء عطالة الادارة وارتفاع مبالغ الضرائب غير المحصلة من سنة الى اخرى.

وكأي عمل اداري في دولة قانون يجب اخضاعه الى رقابة المشروعية من طرف الجهات القضائية المختصة، في سبيل ذلك يرسم المشرع للمكلف مسارا اجرائيا يتضمن مرحلتين، مرحلة ادارية عن طريق تقديم شكوى مسبقة امام الجهة الادارية القائمة بالتحصيل وانتظار ردها، ثم قضائية عن طريق رفع دعوى اما القاضي الجبائي، مرحلتين محددتين بشكليات واجال صارمة تشكل في مجملها ما يعرف بمنازعة التحصيل، تلك المنازعة التي يمكن من خلالها للمكلف عرض اجراءات التحصيل الجبري التي باشرتها الادارة في مواجهته لرقابة القضاء من حيث الشكل ومن حيث المضمون.

اذ نتيج مختلف التشريعات الجبائية للمكلف بموجب منازعة التحصيل الاعتراض امام القضاء حصريا اما على شكل اجراء المتابعة او على التحصيل الجبري للدين الجبائي نفسه دون اثاره اي وسيلة دفع تتعلق بمبلغ الضريبة او بحسابها لان ذلك مجاله منازعة الوعاء كما رأينا سابقا، وعليه فان منازعة التحصيل

بشكل ما تعتبر ضمانات للمكلف تسمح له بمناقشة مشروعية اجراءات التحصيل الجبري التي قامت به الادارة الجبائية في مواجهته، غير ان نتسأل من جهة اخرى عن مدى تلك الضمانة في ظل التحديد الحصري لمضمون منازعة التحصيل واجراءاتها واجالها الصارمة، التي يترتب عن عدم مراعاتها عدم امكانية المكلف من مناقشة قانونية الاجراءات التي باشرتها الادارة بموجب السلطات التي تتمتع بها من اجل التحصيل الجبري للدين الجبائي.

من اجل توضيح كل ما سبق نتناول في المقام الاول ضمانات المكلف في مواجهة سلطات الادارة في مرحلة التحصيل الجبري للضريبة (مبحث اول) ثم نتناول في المقام الثاني آلية منازعة التحصيل في مراقبة مشروعية اجراءات التحصيل الجبري للدين الجبائي (مبحث ثان).

المبحث الاول: ضمانات المكلف وسلطات الادارة في مرحلة التحصيل الجبري للضرائب:

تشكل مرحلة تحصيل الدين الجبائي اخر مرحلة في مسار الاخضاع الضريبي، وهي المرحلة التي يقوم فيها العون المكلف بالتحصيل بإعلام المكلف بالالتزام الجبائي الملقى على عاتقه من اجل الوفاء به بطريقة ودية وهذا ما لا يطرح اي اشكال، وفي الحالة العكسية فان ذات العون يزوده القانون الجبائي بترسانة من السلطات تمكنه من اجبار المدين على الوفاء بما هو في ذمته اتجاه الخزينة العمومية متى حل اجل استحقاق الدين الجبائي، وذلك ما يشكل جوهر التحصيل الجبري للدين الجبائي.

غير ان القانون الجبائي من اجل ذلك يلزم الادارة بالقيام بمجموعة من الاجراءات حتى لا تتم مباغته المكلف وتوفر له نوع من الضمانات والامن القانوني تشكل في مجموعها المرحلة التحضيرية للتحصيل الجبري للدين الجبائي تنتهي بإرسال اخطار (Commandement) للمكلف ايدانا بانطلاق عملية التحصيل الجبري، وعندها فقط يعطي القانون للعون المكلف بالتحصيل الحق في اللجوء الى الوسائل الجبرية لإلزام المكلف بالوفاء بما في ذمته اتجاه الخزينة العمومية، كما يعطي للمكلف امكانية الاعتراض على شكلية اجراءات المتابعة او التحصيل الجبري للدين الجبائي.

غير ان استقراء الاجراءات السابقة على مباشرة التحصيل الجبري للدين الجبائي في القانون الجزائري يؤدي الى الوقوف على نتيجة مفادها ان اجراءات المرحلة التحضيرية التي تسبق استعمال الادارة لسلطاتها في التحصيل الجبري تتسم بالمباغته، ولا توفر ضمانات كافية للمكلف قبل رؤية امواله وممتلكاته محل حجز من طرف الادارة، على عكس باقي التشريعات المقارنة التي تنظم المرحلة

التحضيرية للتحويل الجبري بطريقة تجبر الادارة على اتباع مسار تذكيري في مواجهة المكلف المتأخر عن الوفاء بما هو في ذمته اتجاه الخزينة العمومية، وفق اجال محددة ينتفي معها عنصر المفاجئة.

من جهة ثانية فان المشرع الجزائري قد زود الادارة الجبائية بترسانة من السلطات التي تمكنها اجبار المكلف المدين على الوفاء، سواء عن طريق تقييد حريته او المساس بأمواله، غير ان استعمال الادارة لتلك السلطات يبدو محدود للغاية ويتجلى ذلك من خلال التزايد المطرد للمبالغ غير المحصلة من سنة الى اخرى، ذلك ما يقف عليه مجلس المحاسبة في كل مرة عند دراسته للمشاريع التمهيدية لقانون تسوية الميزانية لكل سنة مما يجعلنا نتساءل عن فعالية استعمال الادارة الجبائية لتلك السلطات.

من اجل دراسة ذلك نتناول اولاً الاجراءات السابقة على اطلاق التحويل الجبري ومدى الضمانات التي توفرها للمكلف مقارنة مع تشريعات الدول الاخرى المماثلة (مطلب اول)، ثم نتناول فعالية استعمال الادارة للسلطات الممنوحة لها من اجل التحويل الجبري للدين الجبائي (مطلب ثان).

المطلب الاول: الاجراءات السابقة على اطلاق التحويل الجبري لا تشكل ضمانات للمكلف:

إن قانونية اطلاق التحويل الجبري لا تكون إلا باستقاء الإدارة الجبائية مجموعة من الالتزامات، فبعد إصدار الجداول التي تشكل السند التنفيذي الذي بمقتضاه يقوم القابض بإنجاز ومتابعة تحويل الضرائب، ثم شخصنة الدين الجبائي بإرسال اشعار بالإخضاع - إنذار - باسم المكلف المعني يوضح فيه تاريخ الاستحقاق، والمبالغ المطلوب أدائها والتاريخ المحدد للدفع طبقاً لما هو محدد في قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة العمومية محددة سلفاً.

فإذا كانت هاته الإجراءات تمثل جوهر مرحلة التحويل الودي باعتباره القاعدة العامة في التحويل، فإن المشرع الجزائري لم ينظم أي اجراء آخر مقترن بأجل قبل اللجوء الى التحويل الجبري واطلاق المتابعات في مواجهة المكلف المتخلف، وما نتساءل عنه في هذا المقام ما مصير المكلف الذي غفل أو تهاون في التخلص من الدين الجبائي الملقى على عاتقه عند تاريخ الاستحقاق؟ من اجل الإجابة على هذا التساؤل نقوم بدراسة مقارنة عن طريق استقراء نصوص القانون الجزائري المتعلقة بهذا الموضوع ومقارنة وضعية المكلف الجزائري خلال هذه المرحلة والضمانات الاجرائية التي يتمتع بها، مع نظرائه في كل من القانون

⁽¹⁾ المادة 1/144 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرنسي الذي يعتبر المصدر الرئيسي الذي يستقي منه المشرع الجبائي الجزائري احكامه، وكذا القانون المغربي والتونسي.

وعلى اعتبار ان نقطة انطلاق متابعات التحصيل الجبري تمثل الاجراء الذي يجب ان ينتظره المكلف من اجل ادخال الشكوى النزاعية المتعلقة بالتحصيل فإننا سوف نتطرق لنقطة انطلاق المتابعات في القانون الجزائري والفرنسي (فرع اول)، ثم نتطرق لنقطة انطلاق المتابعات في القانون المغربي والتونسي (فرع ثان).

الفرع الاول: نقطة انطلاق المتابعات في القانون الجزائري والفرنسي:

على الرغم ان المشرع الجبائي الجزائري يستقي معظم احكامه من نظيره الفرنسي كما اشرنا، وفي بعض الاحيان بطريقة حرفية الا انه لم يساير مختلف التطورات المتتابعة التي يدخلها هذا الاخير، والتي تصب معظمها في توفير الامن القانوني للمكلف وزيادة الضمانات التي يتوفر عليها.

فقبل ان يرى المكلف املاكه محل لإجراءات التحصيل الجبري التي يقوم بها العون القائم بالتحصيل بعد حلول اجل الاستحقاق، يلزم القانون الفرنسي الادارة الجبائية بإطلاق مسار اجرائي تذكيري، تنبهي، للمكلف المتخلف عن الدفع من اجل حثه على الوفاء بالتزامه الجبائي قبل اللجوء الى اجراءات التحصيل الجبري، وهذا من شأنه ان يوفر امن قانوني للمكلف يضمنه على املاكه (ثانيا)، على عكس الاسلوب المبالغت الذي يقره المشرع الجزائري، والذي يمكن طبقا لأحكامه اطلاق المتابعات من اجل التحصيل الجبري للدين الجبائي بعد يوم من تاريخ الاستحقاق دون اي اجراء تذكيري (اولا).

اولا: الطابع المبالغت لإطلاق المتابعات في القانون الجزائري:

ان الاجراء الوحيد الذي اقره المشرع الجزائري قبل قيام أعوان الإدارة الجبائية المعتمدين قانونا بالإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع⁽¹⁾ أو الاشعار للغير الحائز (L'avis (ATD) à tiers détenteur)⁽²⁾ باعتباره الطريق الأكثر استعمالا من طرف إدارة الضرائب في تحصيل الديون الجبائية، هو ارسال اخطار (Commandement) الى المكلف يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق⁽³⁾ ويشكل الاخطار أول اجراء من إجراءات المتابعة التي يمكن للمكلف منازعته سواء

¹ المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 384 و المادة 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

من حيث الشكل أو من حيث الموضوع وفق مقتضيات المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، هاته المنازعة التي تأخذ اما شكل اعتراض على اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل اجراء المتابعة، واما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود التزام بالدفع أو مبلغ الدين أو استحقاق المبلغ المطالب به او غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة، وهو نفس ما ذهبت اليه الإدارة الجبائية بموجب التعلية المتعلقة بمنازعات التحصيل التي اعتبرت أن المنازعات تبدأ وجوبا بتوجيه اخطار⁽¹⁾.

كذلك هو نفس الاجراء الواجب على الإدارة في حالة التحصيل الفوري للضريبة التي ينطبق فيها تاريخ الاستحقاق مع تاريخ ادراج الجدول في التحصيل طبقا للمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ففي هاته الحالة يجوز لقاوض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف الى المكلف بمجرد توفر وجوب التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه⁽²⁾.

ان الملاحظة الأولى التي يمكن الوقوف عندها شكلية، تتمثل في الاستعمال غير المنضبط لمصطلحات اللغة العربية من طرف المشرع الجزائري، فتارة يستعمل مصطلح الاخطار كما هو وارد في المادة 145 وتارة يستعمل مصطلح التنبيه كما هو وارد في المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية للتعبير عن نفس الاجراء، وهذا ما يزيد في سوء الفهم عكس المصطلح الفرنسي المستعمل في كلتا المادتين والمعبر عنه بـ Commandement.

أما الملاحظة الثانية التي يمكن استخلاصها فتقوم على عنصر المفاجأة التي يمكن أن تصيب المكلف الذي غفل عن التخلص من دينه اتجاه الخزينة العمومية، فبمجرد حلول آجال استحقاق الضريبة الموافق لليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر ادراج الجدول في التحصيل يتم تحرير اول اجراء من إجراءات المتابعة في مواجهة المكلف المتقاعد، ويكون الأمر أكثر سوءا عندما يتعلق الأمر بالتحصيل الفوري للضريبة كما في حالة الرحيل عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب، أو عند البيع الطوعي، أو الاضطراري للمنقولات، أو في حالة التوقف عن النشاط أو الوفاة، الذي يتزامن فيه تاريخ ادراج الجدول

¹) Instruction N°02, MF/ DGI/ DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, p.7 « les poursuites qui débutent obligatoirement par un commandement de payer ... »

² المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

في التحصيل مع تاريخ استحقاق الضريبة مع تاريخ توجيه الاخطار متبوع بالحجز بعد يوم من تبليغ الاخطار⁽¹⁾.

فالمكلف في هاته الحالات الاخيرة يجد ممتلكاته مهددة بالحجز ابتداء من تاريخ ادراج الجدول في التحصيل بمجرد سهو أو نسيان الوفاء بالمبالغ التي هو مطالب بها دون أي اجراء آخر محدد باجل يتعلق بتذكير المكلف أو تهديده أو حثه أو تبيان الآثار التي يمكن أن تترتب عن عدم الوفاء بما عليه من ديون تجاه الخزينة العمومية، باستثناء الإشارة المبهمة وغير المقترنة بالآجال والمشار اليها في المادة 2/143 المتعلقة بالإندارات التي توجي أن هناك إندارات توجه الى المكلف بعد ادراج الجدول في التحصيل دون تبيان الكيفية التي تتم بها هذه الإندارات وآجالها، على عكس المشرع الفرنسي الذي نظم ذلك بدقة متناهية.

ثانيا: مسار تذكيري قبل اطلاق المتابعات في القانون الفرنسي:

ان التوجه العام المعتمد من طرف المشرع الفرنسي يقتضي أنه في حالة عدم تخلص المكلف من دينه الجبائي عند تاريخ الاستحقاق لا يتم اللجوء مباشرة الى إجراءات التحصيل الجبري، وانما يتم اللجوء أولا الى إجراءات تذكيرية تشكل ضمانا للمكلف من شأنها أن تحث المكلف على القيام بالالتزام الملقى على عاتقه في آجال محددة قبل أن يرى ممتلكاته محل حجز أو بيع من طرف العون المكلف بالتحصيل، وبالرجوع الى القانون الفرنسي نجد أن هذه الإجراءات كانت تختلف باختلاف الشخص القائم بالتحصيل فيما اذا كان محاسب الخزينة العمومية (Comptable du trésor) أو محاسب المديرية العامة للضرائب أو المديرية العامة للجمارك والحقوق غير المباشرة.

(Comptable de la direction générale des impôts ou de la direction générale des douanes et droits indirects)

الذي خص كل واحد منها بإجراءات خاصة قبل اللجوء الى التحصيل الجبري، قبل أن يلجأ الى توحيد الإجراءات السابقة للتحصيل الجبري بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010، تلك الإجراءات التي دخلت حيز التطبيق ابتداء من أول أكتوبر 2011⁽¹⁾.

¹ طبقا للمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

غير أنه وفي كلتا المرحلتين أرسى المشرع الفرنسي مسارا يلزم القائم بالتحصيل بالقيام بإجراءات تذكيرية للمكلف المتخلف عن الدفع بحلول آجال الاستحقاق قبل اللجوء الى إجراءات التحصيل الجبري، تلك الإجراءات التي لا يعرفها القانون الجزائري، ومن أجل توضيح ذلك نتناول ذلك من خلال مرحلتين، مرحلة ما قبل 1 أكتوبر 2011 (1)، ومرحلة ما بعد هذا التاريخ (2).

1) مرحلة ما قبل 1 أكتوبر 2011:

خلال هاته المرحلة كان المشرع الفرنسي كما ذكرنا يميز من حيث الإجراءات السابقة على اطلاق التحصيل الجبري من طرف محاسب الخزينة العمومية المنظمة بالمواد L.253، L.254، L.255 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، والمتمثلة أساسا في الضرائب على الدخل والضريبة على الشركات والضرائب المباشرة المحلية (أ)، وبين الضرائب المحصلة من طرف محاسب المديرية العامة للضرائب أو محاسب المديرية العامة للجمارك والحقوق غير المباشرة المنظمة بالمواد L.256، L.256 A، L.257 من نفس القانون والمتمثلة أساسا في الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل والطابع والضريبة على الثروة⁽²⁾ (ب).

أ) الضرائب المحصلة من طرف محاسب الخزينة العمومية:

تتلخص الإجراءات السابقة لانطلاق التحصيل الجبري للضرائب المحصلة من طرف محاسب الخزينة العمومية الى غاية 1 أكتوبر 2011 فيما يلي:

• إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضريبة:

حيث أن الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة لا يتم تحصيلها الا بموجب الجداول التي يتم إصدارها لتصبح تنفيذية بموجب قرار صادر عن ممثل الدولة على المستوى المحلي (Préfet)⁽³⁾، وأن اجراء اصدار

¹⁾ Article 55, Loi N° 2010/1658, du 29/12/2010, Loi de finances rectificative pour 2010, JORF, N° 0302, du 30/12/2010, p. 23127.

²⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, L.G.D.J, paris, 2004, P.6.

³⁾ Article 1658, Code général des impôts, op.cit.

الجدول يشكل عملية من عمليات الوعاء وليس التحصيل ولا يمكن منازعاتها في اطار منازعات التحصيل⁽¹⁾.

• تحديد تاريخ ادراج الجدول في التحصيل:

يتم تحديد تاريخ ادراج الجدول في التحصيل من طرف السلطة المؤهلة بإصداره بالاتفاق مع المدير الولائي للمالية العمومية (Directeur département des finances publique) والذي كان سابقا يسمى (Le trésorier – payeur général) وأن هذا التاريخ يبين في الجدول وفي الاشعار بالإخضاع الموجه للمكلف⁽²⁾.

وقد ذهب مجلس الدولة الفرنسي فيما يخص الاتفاق على تحديد تاريخ ادراج الجدول في التحصيل أنه لا يخضع لأي شكلية معينة، وأنه يدخل في اطار التنظيم الداخلي للإدارة من أجل التحضير لإصدار قرار يتعلق بإجراءات الاخضاع ولا يشكل شرطا لقانونية هذا القرار في حد ذاته، وبالنتيجة يكون غير مجدي من أجل الاحتجاج على قانونية إجراءات الاخضاع، الوجه المثار بأن الإدارة لم توضح أن تاريخ الادراج في التحصيل للجدول قد تم عن طريق الاتفاق⁽³⁾.

¹⁾ CE, N° 88530, du 05/04/1993, code de procédure fiscale, op.cit. P.1049 « Considérant, en troisième lieu, que l'homologation des rôles constitue une opération qui se rattache à l'assiette de l'imposition ; que les moyens tirés de l'irrégularité de cette opération sont par suite irrecevables à l'appui d'une requête relevant du contentieux du recouvrement»

²⁾ Article 1659, du code général des impôts, op.cit.

³⁾ CE, N° 262941, du 16/11/2005, Code général des impôts, op.cit. P.1937 «...la coordination entre les services dont ce texte souligne (article 1659 du code général des impôts) ainsi la nécessité, sans l'assortir d'aucun formalisme, ressortit au fonctionnement interne de l'administration aux fins de préparation d'un acte de la procédure d'imposition, et non pas aux conditions de régularité de cet acte lui-même ; que, par suite, c'est à bon droit que la cour administrative d'appel, dont l'arrêt n'est pas sur ce point insuffisamment motivé, a écarté comme, en tout état de cause, inopérant au soutien de sa contestation de la régularité de la procédure d'imposition le moyen tiré par la société de ce que l'administration n'établissait pas que la date de mise en recouvrement du rôle incluant la cotisation de taxe professionnelle litigieuse avait été fixée d'accord avec le trésorier-payeur général ».

• إرسال الأشعار بالإخضاع (Avis d'imposition):

بعد ادخال الجداول حيز التنفيذ وتحديد تاريخ الادراج في التحصيل يجب على الإدارة اعلام المكلف عن طريق توجيه اشعار بالإخضاع في ظرف مغلق الى كل مكلف مسجل في الجدول ويجب أن يوضح في الاشعار بالإخضاع بالنسبة لمجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها، وشروط الاستحقاق، وتاريخ الادراج في التحصيل بالإضافة الى التاريخ المحدد للدفع، وكانت هذه الأحكام منظمة بموجب المادة 1661 من قانون العام للضرائب قبل تحويلها الى قانون الاجراءات الجبائية⁽¹⁾.

وهي نفس المعلومات التي نصت عليها المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وهاته المعلومات التي يتضمنها الاشعار بالإخضاع محدد على سبيل الحصر⁽²⁾، وأن الإدارة غير ملزمة بتوضيح الأحكام القانونية والتنظيمية التي على أساسها تم تأسيس الضريبة المعنية⁽³⁾، كما أن العيوب التي يمكن أن تصيب الاشعار بالإخضاع لا يكون لها أي آثار على قانونية أو صحة تأسيس الضريبة كما جاء في أحد حيثيات قرار مجلس الدولة الفرنسي⁽⁴⁾.

¹) Article L. 253, Code de procédure fiscale, op.cit.

²) CE, N° 5306, du 19/12/1980, Dr fisc, 1981, comm 702 « Ce texte (article L. 253) énumère limitativement les mentions qui doivent figurer sur les avis d'imposition »

³) CE, N° 17996, du 21/10/1981, Code de procédure fiscale, op.cit. P.1047 « que ce texte énumère limitativement les mentions qui doivent figurer sur les avertissements transmis aux contribuables ; qu'ainsi et en tout état de cause, m. x n'est pas fonde a soutenir que les avertissements qui lui ont été décernes pour l'aviser de la mise en recouvrement des impositions litigieuses seraient irréguliers pour ne pas mentionner les dispositions des lois et règlements autorisant ces impositions »

⁴) CE, N° 38239, du 07/11/1986, Code de procédure fiscale, op.cit. P.1048 « Considérant qu'aux termes de l'article 1661 du code général des impôts : "Un avertissement est transmis à tout contribuable inscrit au rôle. Il mentionne le total par cote des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité ainsi que la date de mise en recouvrement" ;

Considérant que les irrégularités qui peuvent entacher l'avertissement sont sans influence sur la régularité ou sur le bien-fondé de l'imposition ; que, dès lors, le moyen tiré de l'irrégularité des avertissements est inopérant»

الى غاية هذه المرحلة من الإجراءات يوجد تطابق بين أحكام القانون الفرنسي والقانون الجزائري الذي نظم أحكام اصدار الجداول وتحديد تاريخ ادراجها في التحصيل بموجب الفقرتين 1 و2 من المادة 143 واشعار المكلف عن طريق انذار كما هو محدد في الفقرة 1 من المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا التطابق ينتهي عند هذه الخطوة.

غير انه في القانون الفرنسي وفي حالة غياب الدفع لا يؤدي في هاته المرحلة الى اطلاق التحصيل الجبري كما هو في القانون الجزائري، فالعون المكلف بالتحصيل يتوفر على وسيلة أخرى من أجل اقناع المدين على التخلص من الالتزام بالدفع الواقع على عاتقه ويترجم ذلك بإرسال رسالة تذكير للمكلف.

• تبليغ رسالة تذكير:

بموجب قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي على المحاسب في حالة عدم دفع الضريبة في التاريخ المحدد للدفع وفي غياب شكوى مصحوبة بطلب تأجيل الدفع، ارسال رسالة تذكير (Lettre de rappel) قبل ارسال أول اجراء من اجراءات المتابعة⁽¹⁾، وهو ما يؤكد مجلس الدولة في أحد قراراته بأن محاسب الخزينة العمومية لا يمكنه اطلاق متابعات في مواجهة المكلف دون ان يكون مسبقا قد وجه له رسالة تذكير كما هي محددة في المادة L.255 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

• منح آجال للمكلف:

تمنح آجال للمكلف من أجل التخلص من الالتزام بالدفع كآخر مهلة، اذا بقيت رسالة التذكير غير متبوعة بالدفع في أجل قدره عشرون يوم (20) من تاريخ تبليغها يقوم المحاسب المختص بإطلاق المتابعات في مواجهة هذا المكلف⁽³⁾، ويكون أول اجراء يطلق في مواجهة المكلف المتخلف عن الدفع هو توجيه اخطار بالدفع (Commandement de payer).

¹⁾ Article L.255, Code de procédure fiscale, op.cit. Abrogé par la loi n° 2010/1658, du 29/12/2010,op.cit.

²⁾ CE, N° 138455, du 25/07/1995, Code de procédure fiscale, op.cit. P.1053 «... le comptable du trésor chargé du recouvrement doit envoyer au contribuable une lettre de rappel avant la notification du premier acte de poursuites... »

³⁾ Article L.258, Code de procédure fiscale, op.cit. Abrogé par la loi N° 2010/1658, du 29/12/2010, op.cit.

(ب) الضرائب المحصلة من طرف محاسب المديرية العامة للضرائب أو الجمارك:

ان السياق العام المعتمد من طرف المشرع الفرنسي فيما يخص الإجراءات السابقة عن اطلاق التحصيل الجبري في حالة الضرائب المحصلة من طرف محاسب المديرية العامة للضرائب أو المديرية العامة للجمارك والحقوق غير المباشرة لا يختلف في جوهره على السياق المعتمد فيما يخص الضرائب المحصلة من طرف محاسب الخزينة العمومية، ذلك السياق الذي يقوم على وجوب تدكير وحث المكلف الذي غفل أو سهى عن التخلص من الالتزام بالدفع الملقى على عاتقه قبل مباشرة التحصيل الجبري.

قبل دراسة تلك الإجراءات تجدر الإشارة الى ملاحظتين:

* الاولى أن الأمر يتعلق أساسا في هذه الحالة بتحصيل الرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل والطابع والضريبة على الثروة.

* الثانية أن هذه الضرائب لا تحصل عن طريق الجداول وأن وجوب اصدار سند تنفيذي لا يكون ملزما الا في حالة كون المكلف لم يتخلص من دينه عند تاريخ استحقاقه، في هاته الحالة فقط يقوم المحاسب المختص بتبليغ اشعار بالإدراج في التحصيل (Avis de mise en recouvrement) الذي يشكل سند تنفيذي يرسم الدين ويحدد تاريخ الوفاء⁽¹⁾، ويمكن ايجاز تلك الإجراءات فيما يلي:

• **إرسال اشعار بالإدراج في التحصيل (Avis de mise en recouvrement):**

ان غياب الجدول يعوض بإصدار سند تنفيذي (يتمثل في اشعار بالإدراج في التحصيل يرسم الدين الجبائي والتاريخ المحدد للدفع) يسمح للمحاسب المختص باتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تحصيل الديون التي لم يتم دفعها عند حلول آجال استحقاقها⁽²⁾.

يتم امضاء الاشعار بالإدراج في التحصيل وإدخاله حيز التنفيذ من طرف السلطة الإدارية المحددة عن طريق مرسوم، وبالرجوع الى الجزء التنظيمي لقانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽³⁾ فقد تم تحديد:

• السلطة الادارية المختصة بإمضاء وإعطاء الصيغة التنفيذية للإشعار بالإدراج في التحصيل هو مدير المصالح الجبائية أو المدير الجهوي للجمارك.

• أما المحاسب المختص بإرسال الاشعار فهو محاسب المديرية العامة للضرائب أو المديرية العامة للجمارك.

¹⁾ Marie maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.6.

²⁾ Article L.256, Code de procédure fiscale, op.cit.

³⁾ Article R.256-8, Code de procédure fiscale, op.cit.

ويرتب الاشعار بالإدراج في التحصيل آثار تتعلق من جهة أولى بقطع تقادم آجال الاستدراك الممنوح للإدارة، ومن جهة ثانية يفتح آجال تقادم التحصيل الذي يسري ضد الإدارة بالنسبة للمبالغ المذكورة في هذا السند وأن الاشعار لا يرتب هاته الآثار الا ابتداء من تاريخ التبليغ القانوني للمكلف المعني⁽¹⁾، كما أن الأخطاء التي يمكن أن تشوب الاشعار بالإدراج في التحصيل تكون قابلة للتصحيح عن طريق اصدار اشعار جديد خلال نظر الدعوى أمام المحكمة الإدارية⁽²⁾.

• توجيه اعدار بالدفع:

ان بقاء الاشعار بالإدراج في التحصيل بدون أثر، وأن المكلف لم يتخلص من الالتزام بالدفع في الآجال المحددة في الاشعار لا يؤدي في هذه المرحلة الى اطلاق التحصيل الجبري، وانما يلزم القانون المحاسب المعني بتوجيه اعدار بالدفع (Mise en demeure de payer) الى المكلف المتخلف عن الدفع قبل اطلاق المتابعات⁽³⁾.

هذا ما أكدته الغرفة التجارية بمحكمة النقض الفرنسية في احدى قراراتها، جاء فيه أنه في حالة عدم دفع المبالغ الموضحة في الاشعار بالإدراج في التحصيل، فان المحاسب المكلف بالتحصيل ملزم بإرسال

¹⁾ CE, N° 284064, du 19/12/2008, Dr. Fisc, 2009, N° 4, comm 95 « qu'il résulte de la combinaison des textes précités que l'avis de mise en recouvrement, titre exécutoire authentifiant la créance de l'administration qui, d'une part, interrompt la prescription de l'action en répétition et, d'autre part, ouvre le délai de la prescription de l'action en recouvrement pour les sommes qui sont énoncées sur ce titre, ne produit ces effets qu'à compter de la date à laquelle il a été régulièrement notifié au contribuable concerné »

²⁾ CE, N° 77151, du 26/07/1991, Code de procédure fiscale, op.cit. P.1060 « Considérant que les erreurs affectant l'avis de mise en recouvrement du 22 novembre 1983 ... ont été réparées, au cours de l'instance devant le tribunal administratif, par l'émission, le 17 décembre 1984, d'un nouvel avis de mise en recouvrement répondant aux exigences prévues par la loi, contre lequel la réclamation doit être regardée comme ayant été dirigée ; que la société n'est, dans ces conditions, pas fondée à se prévaloir des vices de forme de l'avis précédent pour demander la décharge du complément de taxe sur la valeur ajoutée qui lui est réclamé »

³⁾ Article L.257, Code de procédure fiscale, op.cit. Abrogé par la loi N° 2010/1658, du 29/12/2010, op.cit.

إعذار بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام قبل اطلاق المتابعات التي لا يمكن أن تكون قبل عشرون يوم (20) من بقاء الإعذار بدون أثر⁽¹⁾.

ويهدف الإعذار الى اعلام المكلف أنه في غياب الدفع من طرفه يكون للمحاسب الحق في اطلاق التحصيل الجبري، ويشكل هذا الاجراء المرحلة الاخيرة من التحصيل الودي للدين⁽²⁾، ولا يبقى امام العون القائم بالتحصيل الا انتظار انتهاء المدة الممنوحة لمباشرة اجراءات التحصيل الجبري.

• منح آجال للمكلف:

يمنح اجل للمكلف قدره عشرون (20) يوما من تاريخ تبليغ الاعذار للتخلص من الالتزام بالدفع كآخر مهلة، اذ بعد مرور تلك الآجال ويقاؤه بدون اثر يباشر المحاسب اجراءات التحصيل الجبري، فالمحاسب لا يمكنه إطلاق التحصيل الجبري الا بعد مرور 20 يوم من تاريخ التبليغ القانوني للإعذار من جهة، وعدم تقديم المكلف لشكوى مصحوبة بتأجيل الدفع من جهة أخرى⁽³⁾.

(2) مرحلة ما بعد 1 أكتوبر 2011:

ابتداء من أول أكتوبر 2011 تم توحيد الإجراءات السابقة على المتابعات المطبقة على النواتج المحصلة من طرف المديرية العامة للمالية العمومية بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010⁽⁴⁾، ولم يبقى يفرق في مجال الإجراءات السابقة عن التحصيل الجبري للضرائب بين الضرائب العائد تحصيلها الى محاسب الخزينة العمومية وتلك العائد تحصيلها الى محاسب المديرية العامة للضرائب أو للجمارك، بل أرسى نظاما اجرائيا يختلف باختلاف سلوك المكلف المعني فقد فرق المشرع بين حالتين:

¹⁾ Cass. Commer, N° 96-22.571, du 09/02/1999, Code de procédure fiscale, op.cit. p.1062 « ... alors qu'à défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement, le comptable chargé du recouvrement est tenu de notifier une mise en demeure par pli recommandé avec avis de réception avant l'engagement des poursuites qui ne peuvent être entreprises que 20 jours après cette mise en demeure restée sans effet »

²⁾ Marie maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.7.

³⁾ Article L.258, Code de procédure fiscale, op.cit. abrogé par la loi N° 2010/1658, du 29/12/2010.

⁴⁾ Article 55, Loi N° 2010/1658, du 29/12/2010, Loi de finances rectificative pour 2010, op.cit.

الحالة الأولى: اذا كان عدم الدفع لأول مرة مند ثلاثة سنوات فيما يخص نفس النوع من الضرائب (redevable primo – défaillant)

الحالة الثانية: كون المكلف معتاد على عدم الدفع، أو كون الضرائب محل التحصيل ناتجة عن إجراءات خاصة.

وقد خص الفئة الأولى بإجراءات ملاحقة تدرجية (أ) أما الفئة الثانية فقد خصها بإجراءات ملاحقة مباشرة (ب)، نشير قبل دراسة هذين النوعين من الملاحقة الخاصة بالإجراءات السابقة على اطلاق التحصيل الجبري للدين الجبائي لا تجد محل لتطبيقها عندما تكون الحواصل الجبائية آنية الاستحقاق⁽¹⁾.

أ) إجراءات الملاحقة التدرجية:

هذا النوع من الملاحقة التدرجية يخص المكلفين الذين يتخلفون لأول مرة عن الدفع مند ثلاثة سنوات السابقة عن التاريخ المحدد للدفع أو تاريخ الإدراج في التحصيل، بالنسبة لنفس الصنف من الضرائب كقاعدة عامة، ولقد صنف المشرع الفرنسي من أجل تطبيق هذا المقتضى الضرائب الى ثلاثة أنصاف⁽²⁾، وتتلخص إجراءات هذا النوع من الملاحقة فيما يلي:

• ارسال السند التنفيذي⁽³⁾:

يتمثل ذلك بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الضرائب المحلية المحصلة عن طريق الجداول في الاشعار بالإخضاع (Avis d'imposition)، أما بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى التي لا تتطلب اصدار سند لتحصيلها فالمكلف يقوم بدفعها في الآجال المحددة عن طريق النصوص القانونية أو التنظيمية كقاعدة عامة، أما في حالة تخلفه عن ذلك فان المحاسب المختص يصدر سند يرسم الدين ويحدد مدى الالتزام الملقى على عاتق المكلف في شكل اشعار بالإدراج في التحصيل (Avis de mise en recouvrement)

• تبليغ رسالة الملاحقة:

عندما لا يتبع تبليغ السند التنفيذي بالدفع في الآجال المحددة وفي غياب شكوى مصحوبة بطلب تأجيل الدفع، وقبل لجوء المحاسب المكلف بالتحصيل الى اطلاق التحصيل الجبري يستوجب القانون الفرنسي

¹⁾ Article L.260, Code de procédure fiscale, op.cit.

²⁾ لمزيد من التفصيل أنظر المادة 1- OB- 257- R. من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

³⁾ Article L.252 A, Code de procédure fiscale, op.cit.

استيفاء مجموعة من الإجراءات الخاصة تتمثل في تبليغ رسالة الملاحقة التي تقترح للمكلف آجال ثلاثون يوم (30) للتخلص من التزامه، ونشير أن الزامية تبليغ المكلف المتخلف عن الدفع برسالة الملاحقة لا تطبق في الحالات التالية:

- اذا كانت الضرائب المعنية ناتجة عن إجراءات إعادة التقييم (Procédure de rectification)
- اذا كانت ناتجة عن إجراءات الفرض التلقائي للضريبة (Procédure d'imposition d'office)
- لما يكون مبلغ الدين يتجاوز 15000 أورو.
- اذا كان الدين الجبائي ناشئ في تاريخ لاحق عن الحكم الافتتاحي للإجراءات الجماعية (Procédure collective)
- اذا كانت الديون خاصة بالمؤسسات الملزمة باكتتاب التصريح بالنتائج لدى المصالح المكلف بالمؤسسات الكبرى⁽¹⁾.

• تبليغ الإعدار بالدفع:

اذا لم تجدي رسالة الملاحقة في دفع المكلف الى التخلص من الالتزام في أجل 30 يوم، وفي غياب شكوى مصحوبة بطلب تأجيل الدفع يقوم المحاسب بعد انتهاء الآجال المذكورة بإرسال إعدار بالدفع⁽²⁾، وأن يتضمن الإعدار بالدفع الإشارة الى مراجع (Références) الاشعار بالإدراج في التحصيل أو الجداول التي بموجبها تمت المطالبة، بالإضافة الى المبالغ المتبقية على عاتق المكلف⁽³⁾.

• منح آجال للمكلف:

لا يكون المحاسب المكلف بالتحصيل في وضع قانوني من أجل اطلاق التحصيل الجبري الا بعد مرور ثمانية (08) أيام من تاريخ تبليغ الإعدار بالدفع⁽⁴⁾.

هكذا فان المشرع الفرنسي قد أرسى نظاما اجرائيا واضحا يترجم مسارا إلحاحيا من أجل حث المكلف المتأخر عن التخلص من التزامه قبل اللجوء الى توجيه أول اجراء من إجراءات المتابعة التي يتطلبها

1) Article L.257 – OB/1, Code de procédure fiscale, op.cit.

2) Article L.257 – OB/2, Code de procédure fiscale, op.cit.

3) Article R* 257 – OA – 1, Code de procédure fiscale, op.cit.

4) Article L.257 – OB/2, Code de procédure fiscale, op.cit.

التحصيل الجبري للدين الجبائي، ذلك المسار الذي لا يوجد له آثار في القانون الجزائري ما يجعل المكلف الجزائري في وضع غير محمي اتجاه الإدارة بإجراءات مقيدة لهذه الأخيرة.

(ب) إجراءات الملاحقة المباشرة:

يكون محل لهذا النوع من الملاحقة المباشرة بمفهوم المخالفة المكلف غير الملتزم والمعتاد على التخلف، أي الذي لا يكون تخلفه عن الدفع لأول مرة منذ ثلاثة سنوات بالنسبة لنفس الصنف من الضرائب، بالإضافة إلى الحالات التي لا تطبق فيها إجراءات الملاحقة المتدرجة المذكورة سابقا، وتتم إجراءات الملاحقة المباشرة وفق الخطوات التالية:

• **إرسال السند التنفيذي:**

سواء تمثل ذلك في الإشعار بالإخضاع (Avis d'imposition) بالنسبة للضرائب المحصلة عن طريق الجداول أو في الإشعار بالإدراج في التحصيل (Avis de mise en recouvrement) بالنسبة للضرائب التي لا تحصل عن طريق الجداول كما رأينا سابقا.

• **تبليغ الإعذار بالدفع:**

في غياب دفع المبالغ المبينة بالسند التنفيذي في الآجال المحددة وفي غياب شكوى مصحوبة بطلب تأجيل الدفع، يقوم المحاسب المكلف بالتحصيل بإرسال إعذار بالدفع قبل أي إجراء من إجراءات المتابعة⁽¹⁾.

• **منح آجال للمكلف:**

إذا لم يتبع الإعذار بدفع المبالغ الملقاة على عاتق المكلف وفي غياب شكوى مصحوبة بطلب تأجيل الدفع فإن المحاسب المكلف بالتحصيل لا يمكنه إطلاق إجراءات التحصيل الجبري إلا بعد مرور ثلاثون يوم (30) من تبليغ الإعذار بالدفع⁽²⁾، وبانتهاء هذه الآجال يمكن للمحاسب إطلاق أي شكل من أشكال المتابعة سواء الحجز والبيع أو إشعار للغير الحائز وغيرها من إجراءات التحصيل الجبري.

وعليه فإن المشرع الفرنسي قد أرسى نظاما إجرائيا ينسجم مع سلوك المكلف إذ يعامل في إطار هذا النظام المكلف غير المعتاد على التخلف عن الدفع بنوع من الرفق، إذ يستوجب تبليغه برسالة الملاحقة

¹⁾ Article L.257 – OA/1, Code de procédure fiscale, op.cit.

²⁾ ibid.

قبل تبليغ الإعدار بالدفع على عكس المكلف المعتاد على التخلف، إذ يوجه له الإعدار بالدفع مباشرة دون أي إجراء آخر، كما حظى المكلف غير المعتاد (المنضبط) بأجال أوسع إذ يمنح له المشرع ثلاثون (30) يوما بعد تبليغ رسالة الملاحقة وثمانية (08) أيام بعد تبليغ الإعدار بالدفع، أما المكلف المعتاد على التخلف فقد منح له ثلاثون (30) يوم بعد تبليغ الإعدار بالدفع فقط قبل انطلاق التحصيل الجبري للدين.

الفرع الثاني: نقطة انطلاق المتابعات في القانون المغربي والتونسي:

على نفس شاکلة المشرع الفرنسي فان التشريعين المغربي والتونسي قد أعطيا ضمانات للمكلف المتخلف عن دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، تلك الضمانات التي تتمثل في عدم اطلاق إجراءات التحصيل الجبري في مواجهته ورؤية أملاكه محل حجز وبيع الا بعد أن تستوفي الإدارة مجموعة من الإجراءات المقترنة بأجال، تكون سابقة على توجيه أول إجراء يتعلق بالمتابعة على عكس المشرع الجزائري الذي لم يحدد أي إجراء سابق على التحصيل الجبري للدين الجبائي كما رأينا سابقا.

يهدف المسار الاجرائي السابق عن التحصيل الجبري الى حث المكلف المتخلف عن الدفع على التخلص من التزامه ومنحه آجال لتدبير أموره، وتبيان الأثار التي يمكن أن تترتب عن التمادي في عدم الامتثال في الآجال المحددة، من أجل توضيح ذلك نقوم باستقراء مختلف النصوص المنظمة لكيفية تحصيل الديون العمومية في كل من التشريع المغربي (أولا)، والتشريع التونسي (ثانيا).

أولاً: الإجراءات السابقة على التحصيل الجبري في القانون المغربي:

أحالت المدونة العامة للضرائب المغربية⁽¹⁾ فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم ومختلف الديون الأخرى التي يتكفل قابض إدارة الضرائب بها الى الأحكام الواردة بمدونة تحصيل الديون العمومية⁽²⁾.

بالرجوع الى المادة الأولى من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية⁽³⁾ التي تعرف التحصيل بأنه مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف الى حمل مديني الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية

¹ المادة 166 من المدونة العامة للضرائب، المذكورة سابقا.

² المشرع المغربي والتونسي خص كل منهما مجال تحصيل الضرائب ومختلف الديون العمومية بنص خاص خارج أحكام القانون المنظم للضرائب.

³ القانون رقم 15/97، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 175 - 00 - 01، المؤرخ في 03 ماي 2000، الجريدة الرسمية عدد 4800، المؤرخة في 01/06/2000، ص 1256.

على تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، أو ناتجة عن أحكام وقرارات القضاء أو عن الاتفاقات، وعليه فالمشرع المغربي قد نظم أحكام وشروط وإجراءات تحصيل مختلف الديون سواء كانت ذات طابع جبائي أم لا ضمن نفس النص، وهو ما يستشف أيضا من التعداد الذي أورده للديون العمومية بموجب المادة الثانية من نفس المدونة⁽¹⁾، سواء كانت في صورة ضرائب في مختلف أشكالها أو حقوق ورسوم جمركية أو عائدات أملاك الدولة أو غيرها من الديون باستثناء ديون الدولة ذات الطابع التجاري فهي تخضع للقواعد العامة وغير مشمولة بأحكام مدونة تحصيل الديون العمومية.

وانسجاما مع موضوع بحثنا نقتصر على تبيان الأحكام الخاصة بتحصيل الديون ذات الطابع الجبائي فقط سواء من حيث استحقاقها (1) أو من حيث الإجراءات السابقة على اطلاق التحصيل الجبري (2).

1) من حيث الاستحقاق:

لا تكون الضرائب والرسوم قابلة للتحصيل الا بموجب سند التحصيل كقاعدة عامة⁽²⁾، ويتمثل ذلك السند في القانون المغربي في الأوامر بالمداخيل سواء كانت فردية أو جماعية يصدرها الأمرون بالصرف المختصون وفق القانون وذلك في شكل جداول أو قوائم الإيرادات⁽³⁾ بعد امهارها بالصيغة التنفيذية من طرف الوزير المكلف بالمالية كقاعدة عامة، ويجب بمبادرة من الإدارة اخبار المكلفين بتواريخ الشروع في

¹ تنص المادة 02 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا، على أنه تعتبر ديونا عمومية بمقتضى هذا القانون:

- الضرائب المباشرة للدولة والرسوم المماثلة وكذا الضريبة على القيمة المضافة.

- الحقوق والرسوم الجمركية.

- حقوق التسجيل والتمبر والرسوم المماثلة.

- مداخيل وعائدات أملاك الدولة.

- حصيلة الاستغلالات والمساهمات المالية للدولة.

- الغرامات والادانات النقدية.

- ضرائب ورسوم الجماعات المحلية وهيئاتها.

- سائر الديون الأخرى لفائدة الدولة والجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية التي يعهد بقبضها المحاسبين المكلفين بالتحصيل، باستثناء الديون ذات الطابع التجاري.

² يمكن أن تستوفي الديون العمومية أيضا اما عن طريق الأداء التلقائي بالنسبة للحقوق الواجب دفعها نقدا أو بواسطة تصريح الملزمين بالنسبة الى الضرائب المصرح بها.

³ لمزيد من التفصيل أنظر المادة 04 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا.

تحصيل جداول الضرائب والرسوم واستحقاقها، عن طريق ارسال اعلام بالضريبة عن طريق البريد في ظرف مغلق الى كل مكلف مقيد في الجدول أو قوائم الإيرادات على أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل، ويبين هذا الاعلام المبلغ الواجب أدائه وتاريخ الشروع في التحصيل وكذا تاريخ الاستحقاق⁽¹⁾.

مقارنة لهذه الأحكام مع ما يقابلها في القانون الجزائري يمكن ان نستنتج ملاحظتين أساسيتين:

- الأولى تتمثل في عدم تقيد المشرع الجزائري بإرسال الاعلام - الإنذار - الى المكلف بالضريبة المسجل في الجدول بأية آجال على عكس المشرع المغربي الذي قيد ذلك على أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل، وهذا ما لا يبعث على الاطمئنان واستقرار العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة.

- الثانية تتعلق بضمان السرية التي يجب أن تميز هذه العلاقة عن طريق ارسال الاعلام عن طريق البريد في ظرف مغلق، غير أن المشرع الجزائري أولاً أغفل تحديد أسلوب الارسال فيما اذا كان عن طريق البريد أم عن طريق أعوان الإدارة الجبائية، وثانياً اشترط الارسال في ظرف مختوم فقط بالنسبة للإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دون غيرها من الضرائب والرسوم الاخرى⁽²⁾.

وهو نفس التأكيد الذي تم تكراره في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بوجوب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين ويوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار اليها في المادة 291، وتتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني⁽³⁾.

نحن من جهتنا لا نفهم المغزى من هذا التفريق بين هاته الضرائب والضرائب والرسوم الأخرى من جهة أولى، كما ان الصياغة الواضحة والبسيطة لأحكام القانون وتفاذي الحشو تستوجب عدم التنصيص على نفس الحكم في موقعين مختلفين، مما يجعلنا نقترح الغاء الفقرة الأولى من المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽¹⁾ المادة 05 من مدونة تحصيل الديون العمومية المذكورة سابقاً.

⁽²⁾ قارن في ذلك المادة 144 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، والمادة 05 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقاً.

⁽³⁾ أنظر المادتين 291 و 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويفرق المشرع المغربي فيما يخص آجال الاستحقاق بين الاستحقاق بأجل (أ) والاستحقاق الفوري (ب):

أ) الاستحقاق بأجل:

القاعدة العامة في القانون المغربي بالنسبة لأجل استحقاق الضرائب والرسوم المدرجة في الجدول مشابهة لمثيلتها في القانون الجزائري، إذ تستحق تلك الضرائب والرسوم عند انتهاء الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في تحصيلها طبقاً للمفردات المستعملة في القانون المغربي، أي ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل طبقاً للمفردات المستعملة في القانون الجزائري⁽¹⁾، أما الضرائب والرسوم المقطوعة من المنبع فتكون مستحقة بانتهاء الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله اقتطاعها من الأداءات الخاضعة لها.

كما تستحق الضرائب والرسوم القابلة للأداء تلقائياً بناء على تصريح، والحقوق والرسوم الجمركية وحقوق التسجيل والطابع، والرسوم المحلية ومختلف الديون الأخرى لفائدة الجماعات المحلية وهيئاتها وفق الشروط المحددة في النصوص أو الاتفاقيات المتعلقة بها، وفي غير هاته الحالات يكون أجل استحقاق الديون العمومية عند انتهاء أجل ثلاثون (30) يوم من تاريخ إصدارها⁽²⁾.

غير أن ما يفتقر له التشريع الجزائري هو الحكم المطبق في حالة مصادفة حلول أجل الاستحقاق مع يوم عطلة على عكس المشرع المغربي الذي اهتم بالموضوع من زاويتين، الزاوية الأولى بالنص على أنه عندما يصادف حلول الأجل يوم عطلة يرجأ تاريخ الاستحقاق إلى أول يوم عمل موالي، والزاوية الثانية اعتبار الآجال المنصوص عليها في المدونة أجلاً كاملة⁽³⁾ أي عدم احتساب اليوم الأول واليوم الآخر ضمن الآجال.

ب) الاستحقاق الفوري:

يعني الاستحقاق الفوري حذف المدة الفاصلة بين تاريخ الإدراج في التحصيل وتاريخ الاستحقاق إذا أصبح الضرائب مستحقة بمجرد إدراج الجدول في التحصيل، وقد أورد المشرع المغربي حالات ذلك ضمن المادة 18 من المدونة، وهي في مجملها لا تختلف عن تلك الحالات الواردة في القانون الجزائري باستثناء حالة

⁽¹⁾ قارن المادة 13 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقاً، والمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري، المذكور سابقاً.

⁽²⁾ أنظر المواد 14 و 15 و 16 من مدونة تحصيل الديون العمومية، المذكورة سابقاً.

⁽³⁾ المادة 17 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقاً.

الوفاة وحالة الإصدارات التكميلية أو الإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو المنعدمة تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوم من تاريخ تبليغها في القانون الجزائري وتكون مستحقة الوفاء فوراً طبقاً للقانون المغربي.

وتتمثل الحالات التي يكون الاستحقاق فيها فوراً فيما يلي:

- الجداول وقوائم الإيرادات التي يتم إصدارها على سبيل التسوية عند عدم التصريح.
- إذا لم يعد المكلف يتوفر على محل إقامة اعتيادي أو محل مؤسسته الرئيسي أو موطنه الجبائي بالمغرب.
- انتقال المكلف خارج دائرة اختصاص المحاسب المكلف بالتحصيل الا اذا أشعره المدين بمحل اقامته الجديد خمسة عشر (15) يوماً قبل ذلك⁽¹⁾.
- البيع الارادي أو الجبري.
- توقيف النشاط.
- ادماج أو انفصال أو تحويل الشكل القانوني للشركة وفي حالة أي تغيير يطرأ على الشخص الملزم.

2) من حيث نقطة اطلاق التحصيل الجبري:

على عكس المشرع الجزائري فان المشرع المغربي قد أوجب على الإدارة الجبائية استفتاء مجموعة من الإجراءات المقترنة بآجال محددة قبل اطلاق التحصيل الجبري للدين العمومي، تلك الإجراءات التي تشكل ضمانات هامة للمكلف تمكنه من الاعتراض على قانونية اجراء المتابعة في حالة عدم قيام الإدارة بذلك، كما تبعد عنصر المفاجأة في التحصيل وتتلخص أهم هذه الإجراءات فيما يلي:

• ارسال اعلام الضريبة:

يرسل بمبادرة من الإدارة اعلام الضريبة عن طريق البريد الى كل ملزم مقيد في الجداول أو قوائم الإيرادات على أبعد تقدير عند تاريخ الشروع في التحصيل يبين فيه المبلغ الواجب أدائه وتاريخ الشروع

¹ يشترط المشرع المغربي أن يكون الاشعار قبل الانتقال خارج دائرة اختصاص المحاسب من جهة، ويقرنه بأجل عكس المشرع الجزائري الذي لم يشترط أي من ذلك.

في التحصيل وتاريخ الاستحقاق وهو نفس الاجراء المعمول به في القانون الجزائري مع فارق عدم تحديد الآجال في القانون الجزائري كما رأينا سابقا⁽¹⁾.

أما بالنسبة للديون التي لا يتطلب تحصيلها ادراج جداول فان المحاسب المكلف بالتحصيل يرسل اشعار للمدين يتضمن بيان نوع الدين والمبلغ الواجب أدائه وتاريخ الإصدار وكذا تاريخ الاستحقاق.

• ارسال اشعار أخير للمكلف:

توحي صياغة المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية أن المحاسب المكلف بالتحصيل يبادر بإرسال اشعارات الى المدين بالضريبة، غير أنها لم تحدد عدد هذه الاشعارات واعتدت فقط بآخر اشعار، اذ لا يمكن مباشرة التحصيل الجبري الا بعد ارسال آخر اشعار للمدين بدون مصاريف ويجب تقيد تاريخ ارسال هذا الاشعار في جدول الضرائب والرسوم أو في أي سند تنفيذي آخر ويشكل هذا التقيد حجة ما لم يطعن فيه بالتزوير⁽²⁾.

وان كان المشرع المغربي لم يهتم بتحديد عدد الاشعارات الواجب ارسالها الى المدين الا أنه أكد على ارسال الاشعار الأخير واعلام المدين بأنه آخر اشعار وتقييد تاريخ ارساله، لأنه يشكل نقطة انطلاق حساب الأجل لتوجيه الإنذار الذي يشكل أول اجراء من إجراءات التحصيل الجبري كما سنرى لاحقا.

• منح آجال للمدين قبل ارسال الإنذار:

باعتبار الإنذار أول اجراء من إجراءات التحصيل الجبري للدين العمومي فقد قرن المشرع ذلك بأجلين⁽³⁾ اذ لا يمكن تبليغ الإنذار الا بعد مضي:

- اما عشرون (20) يوم على الأقل بعد ارسال آخر اشعار للمدين المتخلف عن الدفع.

- اما ثلاثون (30) يوم بعد تاريخ الاستحقاق.

وتاريخ الاستحقاق في القانون المغربي لا يكون الا بعد انقضاء الشهر الثاني الموالي لشهر الشروع في التحصيل بالنسبة للضرائب والرسوم المحصلة عن طريق الجداول كما رأينا سابقا، فالضرائب المحصلة عن طريق جدول تم ادراجه في التحصيل يوم 05 ماي من السنة "ن" لا تكون مستحقة الا ابتداء من 01 أوت من نفس السنة ولا يمكن توجيه الإنذار الا بعد مرور 30 يوم من هذا التاريخ الأخير.

⁽¹⁾ قارن المادة 05 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية والمادة 144 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

⁽²⁾ المادة 36 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا.

⁽³⁾ المادة 41 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا.

الحكمة من تحديد الآجال بهذه الطريقة هو منع الإدارة من استعجال المدين عن طريق ارسال الاشعارات بالدفع ثم الاشعار الأخير ثم الإنذار في وقت وجيز، وهذا ما لا يوجد له أي اثر في تحصيل الديون الجبائية في القانون الجزائري.

• تبليغ الإنذار:

لا يباشر التحصيل الا بواسطة الإنذار الذي يتم تبليغه من طرف أعوان التبليغ والتنفيذ للخرينة أو أي شخص منتدب لذلك، كما يمكن أن يتم تبليغه بالطرق الإدارية أو عن طريق البريد المضمون مع اشعار بالاستلام، وفي حالة رفض المدين أو الشخص الذي يقوم مقامه استلام الإنذار يشار الى ذلك في أصل الإنذار ويعتبر حينئذ مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم الثامن الموالي للتاريخ الذي تم فيه رفض الاستلام. أما اذا تعذر تسليم الإنذار بسبب عدم العثور على المدين أو على أي شخص آخر في موطنه أو محل اقامته، يعتبر الإنذار مبلغا تبليغا صحيحا في اليوم العاشر الموالي لتاريخ تعليقه في آخر موطن له⁽¹⁾.

• الترخيص بمباشرة التحصيل الجبري:

بالإضافة الى الإنذار فان المحاسب المكلف بالتحصيل لا يمكنه مباشرة التحصيل الجبري الا بموجب قائمة اسمية تعد بمثابة ترخيص يصدر عن رئيس الإدارة التي ينتمي اليها المحاسب أو عن الشخص المفوض من طرفه لذلك⁽²⁾، وإجراءات التحصيل الجبري في القانون المغربي هي الإنذار، الحجز، البيع والاكراه البدني، وطبقا للمادة 37 من مدونة التحصيل فان الترخيص المشار اليه أعلاه يستوجب فقط في الحجز والبيع والاكراه البدني دون الإنذار.

هكذا فان المشرع المغربي قد حدد الإجراءات السابقة عن التحصيل الجبري وأقرنها بآجال ملزمة للإدارة ما من شأنه أن ينبه المكلف الذي غفل عن التخلص من التزامه اتجاه الخزينة العمومية من جهة وتدعيم الأمن القانوني الذي يجب أن يسود العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة من جهة أخرى، على عكس المشرع الجزائري الذي لم يوضح تلك الإجراءات ولم يضبطها بأي أجل.

¹ أنظر المواد 42 و 43 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا.

² المادة 37 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، المذكورة سابقا.

ثانيا: الاجراءات السابقة عن التحصيل الجبري في القانون التونسي:

المشرع التونسي وعلى نفس المنوال طبقا للأحكام المعمول بها في القوانين المقارنة لا يمكن تحصيل ديون الخزينة العمومية الا بموجب جداول التحصيل.

نشير أولا أن القانون التونسي لم ينظم إجراءات تحصيل الضرائب ضمن النص الموضوعي المتمثل في مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات⁽¹⁾ ولا ضمن النص الشكلي المتمثل في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية⁽²⁾ وانما يتم ذلك وفق أحكام مجلة المحاسبة العمومية⁽³⁾.

حيث نص الفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية على أن طريقة جبر المطلوبين على تسديد ما بذمتهم من ديون عمومية يكون وفق الطريقة التي تضبطها الاحكام الخاصة بكل صنف من أصناف تلك الديون كقاعدة عامة، غير أنه اذا وجدت أصناف أخرى لم تتخذ بشأنها طريقة خاصة فقد أوردت مجلة المحاسبة العمومية أحكام جبايتها الجبرية⁽⁴⁾ والتي سوف نعود اليها بالتفصيل.

وعليه وفي غياب أحكام خاصة بكيفية تحصيل الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق ضمن مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ولا ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإنه يتم تطبيق الأحكام الواردة بمجلة المحاسبة العمومية.

وقد أوكلت مجلة المحاسبة العمومية الى قباض المالية المختص بالإضافة الى أعمال أخرى تحصيل الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق العائدة الى الدولة تحت مسؤوليتهم⁽⁵⁾ ولا يتم ذلك الا بموجب مستندات

¹ تمت المصادقة على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بموجب القانون رقم 114، لسنة 1989، المؤرخ في 1989/12/30، الرائد الرسمي عدد 88، الصادر بتاريخ 1989/12/31، وتم نشر نص المجلة ضمن الرائد الرسمي عدد 01 المؤرخ في 05 جانفي 1990.

² مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية، صادرة بموجب القانون رقم 82 لسنة 2000، مذكورة سابقا.

³ مجلة المحاسبة العمومية التونسية، صادرة بموجب القانون رقم 81 لسنة 1973، مؤرخ في 1973/12/31، الصادر بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 51، المؤرخ في 1973/12/31.

⁴ الفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية.

⁵ الفصل 185 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا "يتولى قباض المالية على مسؤوليتهم الخاصة استخلاص الضرائب والرسوم والمحاصيل والمداخيل الرجعة للدولة المعهود اليهم استخلاصها..."

قانونية، وكل موظف أو عون مكلف بالتحصيل يتولى التحصيل بدون مستندات قانونية تتم متابعتها جزائيا كمختلس لأموال الدولة⁽¹⁾.

من خلال استقراء نصوص مجلة المحاسبة العمومية التونسية يمكن ان نميز بين نوعين من الإجراءات السابقة عن التحصيل الجبري تختلف فيما بينها من حيث الآجال الممنوحة للمكلف من أجل تسديد المبالغ المطالب بها، يتمثل هذين النوعين من الإجراءات السابقة عن التحصيل الجبري للديون الجبائية في الاجراءات العادية (1)، والإجراءات المستعجلة (2).

1) الإجراءات العادية:

كما أشرنا سابقا فان طريقة جبر المكلفين على تسديد ما بذمتهم من ديون عمومية يتم وفق الأحكام الخاصة بكل صنف من أصناف تلك الديون وفي غياب ذلك تطبق الأحكام الواردة بمجلة المحاسبة العمومية طبقا للفصل 26 منها، وبالرجوع الى أحكام مجلة المحاسبة العمومية يمكن تلخيص الإجراءات السابقة عن اطلاق التحصيل الجبري وفقا لاجراءات العادية كما يلي:

• تبليغ اعلام للمدين:

قبل توجيه أي اجراء من إجراءات التحصيل الجبري للمدين يجب أولا على المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل تبليغ اعلام للمدين يتضمن دعوته للوفاء بالمبالغ المطلوبة منه بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع وصل الاستلام أو بواسطة الاعوان المكلفين بالتحصيل⁽²⁾.

• منح آجال للمدين:

لا يجوز توجيه أي سند تنفيذي يتعلق بالتحصيل الجبري الا بعد مرور آجال ثلاثون (30) يوما تحتسب من تاريخ تبليغ الاعلام⁽³⁾ وبانتهاء الآجال الممنوحة للمكلف لتسوية وضعيته يكون المحاسب في وضعية قانونية من أجل توجيه بطاقة الالزام التي تعتبر أول اجراء من إجراءات التحصيل الجبري.

• تبليغ السند التنفيذي:

يتم جبر المكلفين بالطرق القانونية على تسديد ما بذمتهم من ديون عمومية بمقتضى بطاقة تنفيذية، وتتمثل البطاقة التنفيذية في بطاقة الزام يوقعها أمين المال الجهوي الذي يوجد بدائرة اختصاصه مقر

¹ الفصل 69 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا.

² الفصل 28 خامسا الفقرة 01، من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا.

³ الفصل 28 خامسا فقرة 02 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا

المحاسب العمومي الذي أصدر البطاقة لكي تصبح نافذة⁽¹⁾، وتكون قابلة للتنفيذ رغم اعتراض المكلف عليها، وقد أحال المشرع التونسي فيما يخص ابلاغ وتنفيذ السندات التنفيذية الى القواعد والصيغ المقررة بمجلة المرافقات المدنية والتجارية لتنفيذ الاحكام القضائية⁽²⁾ باستثناء العقل التوقيفية⁽³⁾ التي يتم اجراؤها بطلب اداري بعد إعدار المدين.

(2) الإجراءات المستعجلة:⁽⁴⁾

يتم اتباع هذه الإجراءات خروجاً عن القاعدة العامة في الإجراءات السابقة عن التحصيل الجبري المذكورة سابقاً بالنظر الى وضعية الشخص الذي يقوم التحصيل في مواجهته والتي يخشى معها تهريب المكلف لأمواله او عدم كفايتها، اذ لا يمكن اطلاق الإجراءات المستعجلة الا بالنسبة للمكلف الذي يكون في احدى الحالات التالية:

- اذا ثبت ان المكلف توقف عن النشاط.
- اذا ثبت أن المكلف شرع في تبديد أمواله.
- اذا قام دائن آخر بأعمال تنفيذية ضده.
- اذا قام دائن آخر بافتتاح إجراءات توزيع أمواله⁽⁵⁾.

باستقراء الحالات السابقة فان مبرر اطلاق الإجراءات المستعجلة ضد المكلف هو الخشية من ضياع حقوق الخزينة العمومية عن طريق انقاص الضمان العام، وتتمثل الإجراءات السابقة عن اطلاق التحصيل في هاته الحالة فيما يلي:

• توجيه اعلام للمدين:

كما في حالة الإجراءات العادية يتم اعلام المكلف بواسطة رسالة مضمونة الوصول مقابل وصل استلام يتضمن مجموع المبالغ المطلوبة من المدين.

¹ الفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقاً

² الفصل 29 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقاً.

³ العقل التوقيفية هو نظام مماثلة لنظام الإشعار للغير الحائز المعمول به في القانون الجزائري.

⁴ تم اختيار تسمية "الإجراءات المستعجلة" بالنظر الى الآجال القصيرة الممنوحة للمكلف والمتمثلة في سبعة (07) أيام بدل ثلاثون (30) يوماً.

⁵ الفصل 28 سادساً فقرة 01 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقاً.

• **منح آجال للمدين:**

الفرق بين الإجراءات العادية والإجراءات المستعجلة يتمثل في الآجال الممنوحة للمكلف للوفاء بالالتزام الملقى على عاتقه، إذ يمنح للمكلف في حالة الإجراءات المستعجلة أجل أقصاه سبعة (07) أيام من تاريخ استلام الاعلام⁽¹⁾ على عكس الإجراءات العادية التي يمنح فيها للمكلف أجل 30 يوما.

• **تبليغ السند التنفيذي:**

بانتهاؤ أجل سبعة (07) أيام الممنوحة في هاته الحالة، يبلغ السند التنفيذي وتباشر أعمال التتبع من طرف المحاسب المكلف بالتحصيل⁽²⁾.

من كل ما سبق يستنتج ان التشريعات المقارنة سواء الفرنسي أو المغربي أو التونسي تنتهج منهج يهدف بالأساس الى حث المكلف الذي غفل أو تهاون في أداء التزامه، منهج تم تحديده وضبط اجراءاته وآجاله عن طريق القانون، ما يشكل ضمانا أساسية للمكلف ويعمل على اطمئنان المكلف لعلاقته مع الإدارة الجبائية، على عكس المشرع الجزائري الذي لم يحدد أي اجراء سابق عن اطلاق التحصيل الجبري مقترن بآجال تلزم الإدارة باحترامها تحت طائلة البطلان باستثناء الاشعار بالإخضاع - الإنذار - طبقا للمادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية الذي يشكل الاعلام الأول والأخير للمكلف بأنه مسجل في جدول الضرائب يبين فيه بالنسبة لكل حصة المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وتاريخ الشروع في التحصيل.

المطلب الثاني: فعالية السلطات الممنوحة للإدارة من اجل التحصيل الجبري للضرائب:

تشكل مصادر تمويل الدولة والجماعات المحلية احد ابرز المواضيع المثارة على الساحة الوطنية في الآونة الاخيرة على عدة مستويات، في ظل انخفاض موارد الدولة التي تعتمد بشكل اساسي على عائدات البترول، هذه الاخير الذي تعرف اسعاره انهيارا متواصلا منذ منتصف 2014 من جهة، كما ان الموارد الجبائية تعتبر اهم مورد في ميزانية الدولة والجماعات المحلية، فهي تشكل ما نسبته 65% من تلك الميزانية.

وعلى اعتبار ان المديرية العامة للضرائب هي المكلفة بتنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيلها وكذا مختلف الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية⁽¹⁾ فقد زودها المشرع بالآليات

⁽¹⁾ الفصل 28 سادسا فقرة 02 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا.

⁽²⁾ الفصل 28 سادسا فقرة 03 من مجلة المحاسبة العمومية التونسية، المذكورة سابقا.

والسلطات الضرورية لذلك، سواء في ما يخص حصر وعاء الضريبة بالبحث عن أوعية الدخل الخاضع للضريبة والتحقق ومراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، او في ما يخص ضرورة ادخال مختلف الحواصل التي تمت معاينتها الى خزينة الدولة عن طريق منحها مجموعة من السلطات الكفيلة بإجبار المكلف المتخلف عن دفع ما هو في ذمته.

انطلاقا من هذا المنظور فان مدى تفعيل اجراءات التحصيل الجبري للضرائب والرسوم المستحقة ما فتئ يطرح في مختلف تقارير مجلس المحاسبة كان اخرها التقرير الصادر بتاريخ 20 اكتوبر 2020 المتعلق بقانون تسوية الميزانية لسنة 2018، فضخامة مبالغ الضرائب غير المحصلة بمرور السنوات في تزايد (حوالي 12 778 مليار دينار جزائري سنة 2018) هذا الرقم تعرف دلالاته عند مقارنته بالموارد العادية للميزانية الكلية للدولة الجزائرية السنوية (حوالي 3 938 مليار دينار جزائري خلال سنة 2018⁽²⁾) فهو يشكل بذلك اكثر من ثلاثة اضعاف الموارد العادية⁽³⁾ للخزينة في تلك السنة.

كما ان تحسين اداء ادارة الضرائب ومردوديتها الذي يقاس بالنظر الى النسبة بين التكلفة الادارية والعدد الاجمالي للأعوان الممارسين من شأنه ان يخفض من تكلفة التحصيل (العون الواحد الممارس كلف الدولة ازيد من 165 مليون سنتيم سنة 2012).

واعتبارا ان تحويل الحقوق المعاينة من ضرائب ورسوم الى انجازات ضريبية يعد مؤشر لقياس فعالية النظام الجبائي، وانطلاقا من معاينة مجلس المحاسبة بان تراكم بواقى التحصيل يعود الى ضعف لجوء ادارة الضرائب الى اجراءات التحصيل الجبري المنصوص عليها قانونا، فإننا نتناول ابراز واهم اجراءات التحصيل الجبري الممنوحة للإدارة من اجل ضمان تحصيل حقوق الخزينة العمومية (فرع اول)، ثم دراسة مدى تفعيل الادارة المكلفة بالتحصيل لتلك الاجراءات من اجل تحسين مردودية التحصيل (فرع ثان).

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 75، لسنة 2007.

² انظر الجدول (أ) المتعلق بالإيرادات النهائية المطبقة في ميزانية الدولة لسنة 2018، في ملاحق القانون رقم 11/17، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، مذكور سابقا.

³ تشمل الموارد العادية للدولة كل حواصل الضرائب والرسوم مهما كان نوعها بالإضافة الى حواصل الجمارك وحواصل املاك الدولة ومختلف الإيرادات الاخرى مهما كان نوعها باستثناء الجباية البترولية.

الفرع الأول: سلطات الإدارة من أجل التحصيل الفعال للضرائب:

ان عدم تحصيل الضرائب يترجم بالنسبة للدولة بضياع إيرادات مهمة لتغطية الاعباء العامة، فعدم تحصيل الديون الجبائية يترتب عنه نتائج وخيمة على وظيفة الدولة وخاصة في مرحلة الأزمات وشح الموارد كما هو عليه الحال في الجزائر مع انخفاض مداخيل البترول.

لهذا تمنح التشريعات الجبائية ترسانة من السلطات والصلاحيات للإدارة الجبائية من أجل تحصيل الديون، كما لا تتساهل مع الاعوان المكلفين بالتحصيل، متى كان هناك اهمال او تقصير من جانبهم بإثارة مسؤوليتهم عن الضرائب غير المحصلة⁽¹⁾، وجعلهم مكلفين بدفع الضرائب التي لم يتم تحصيلها بفعل ذلك الاهمال او التقاعس، وفي مقابل ذلك وضعت بين ايديهم سلطات واسعة يمكن معها اجبار المكلف المتخلف عن الدفع وتحصيل حقوق الخزينة العمومية سواء تلك التي تهدف الى زيادة ضمانات تحصيل ديون الخزينة العمومية (اولاً)، او تلك التي تهدف الى المساس بحرية او اموال المكلف (ثانياً).

أولاً: الاجراءات الهادفة الى زيادة ضمانات التحصيل:

تشكل الإيرادات الجبائية المورد الاساسي لميزانية الدولة تستعملها في اشباع الحاجات العامة سواء على المستوى المركزي او المحلي، ومن أجل ضمان تحصيلها تعطي مختلف التشريعات الجبائية للإدارة الآليات الكفيلة سواء بتفضيلها عن بقية الديون من حيث استيفائها بالأولوية عن بقية الديون (1)، او تلك التي تهدف الى اتقاء اعسار المكلف الاصلي بإضافة مكلف اخر (2).

1) الاجراءات الهادفة الى منح مرتبة تفضيلية لديون الخزينة:

بهدف منح الضمانات الكافية للخزينة العمومية من أجل تحصيل مختلف الديون الجبائية وغيرها من الحقوق، تلجأ مختلف التشريعات الى تفضيل ومنح الاولوية للخزينة العمومية في تحصيل ديونها عن باقي الدائنين العاديين، ويتعلق الامر بامتياز ديون الخزينة (أ)، والرهن القانوني لمصلحتها (ب).

¹ المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكور سابقا " القابضون مسؤولون عن الضرائب والرسوم المباشرة التي تكفلوا بجداولها ويتعين عليهم تقديم البرهان على تمام تحقيقها ضمن الشروط المحددة في التشريع الجاري به العمل في مجال التحصيل... "

أ) امتيازات ديون الخزينة العمومية:

الامتياز أولوية يقرها القانون لدين معين مراعاة منه لصفة في هذا الدين، ولا يكون لدين امتياز إلا بمقتضى القانون⁽¹⁾، ويشكل حق الامتياز احد التأمينات العينية التي تمنح للدين المستفيد منها حق الاولوية عن طريق حق الاستيفاء قبل باقي الديون الاخرى حتى ولو كانت مضمونة برهن⁽²⁾.

فالامتياز اذا يترجم كحق اولوية يمنح لصاحب الدين لما يكون في حالة مزاحمة مع باقي الدائنين حول عناصر الذمة المالية المشتركة للمدين مرتبة في استيفاء دينه حسب الرتبة التي يمنحها القانون للدين الممتاز⁽³⁾، وهو بهذا الشكل يسمح للعون المكلف بالتحصيل من استخلاص حقوق الخزينة بأسبقية على الديون الاخرى، ويمكن تمييز نوعين من حقوق الامتياز، حقوق امتياز عامة وترد على جميع المنقولات وعند عدم كفايتها على جميع عقارات المدين، وحقوق امتياز خاصة مقصورة على منقول او عقار معين.

إمتياز الخزينة هو امتياز عام يرد على كل منقولات المدين وهو ما تأكده أحكام قانون الضرائب المباشرة، بان يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل على جميع المنقولات والاثاث التي يمتلكها المدينون بالضريبة اينما وجدت ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى ولو اعتبر هذا العتاد عقار بالتخصيص⁽⁴⁾ وهو نفس الحكم المتضمن في باقي القوانين الجبائية⁽⁵⁾.

امتياز الخزينة العمومية يغطي بالإضافة للضرائب الاصلية كل من الضرائب الاضافية والزيادات الناتجة عن عدم القيام بالالتزامات الجبائية ومصاريف المتابعات، ولا يرد فقط على املاك المكلف المسجل في الجدول بل ايضا على املاك الغير المتضامن معه.

¹ المادة 982، من الامر رقم 58/75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، لسنة 1975، معدل ومتمم.

²) Instruction N° 02 MF/DGI/DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. p.19.

³) Wouako Dieunedort, le temps et le recouvrement de l'impôt, thèse de doctorat en droit public, soutenue le 07 décembre 2012, université panthéon-assas, paris, p.161.

⁴ المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ انظر المادة 144 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، المادة 366 من قانون التسجيل، المادة 25 من قانون الطابع، المادة 395 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(ب) الرهن القانوني لمصلحة الخزينة:

للعون المكلف بالتحصيل ومن اجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق ان يأخذ رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة، ويأخذ هذا الرهن مرتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، ولا يمكن تسجيله إلا ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة او غرامة لعدم اتمام الدفع حسب نص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو نفس الحكم المنصوص عليه في المادة 1929 ثالثا من القانون العام للضرائب الفرنسي⁽¹⁾، وأيضا نفس الحكم الوارد في مختلف القوانين الجبائية الاخرى⁽²⁾.

الرهن القانوني للخزينة يثقل الاملاك العقارية للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي أو للمسؤول عن دفع الضريبة، ويضمن تحصيل الضرائب مهما كان نوعها والغرامات الجبائية ومختلف الزيادات الناتجة عن التأخر أو الناتجة عن الاخلال بالواجبات الجبائية، وتسجيل الرهن القانوني يمنح للخزينة العمومية حق تتبع العقار المثقل بالرهن تحت أي يد كان، كما يمنحها حق الاولوية في استيفاء حقها من مبلغ بيع العقار عن بقية الدائنين غير المسجلين أو المسجلين بعد تاريخ تسجيل الخزينة للرهن القانوني، اعتبارا أن الرهن يأخذ مرتبته عند تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية.

(2) الاجراءات الهادفة الى اضافة مكلف اخر:

يتعلق الامر بالتضامن الجبائي الذي يهدف الى اضافة مكلف اخر الى جانب المكلف الاصلي لضمان حظوظ أكبر لتحصيل الضرائب، وتتضمن النصوص الجبائية (أ) حالات عديدة يمكن ان تجعل الشخص في مركز المكلف المتضامن بسبب الروابط التي تجمعها مع المكلف الاصلي، او بسبب كونه طرف في

¹) Article 1929 ter, Code général des impôts, op.cit, « Pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confié aux comptables mentionnés à l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales, le Trésor a une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables. Cette hypothèque prend rang à la date de son inscription au bureau des hypothèques. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et des pénalités y afférentes lorsque celles-ci résultent d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou pénalité pour défaut de paiement. »

²) انظر بالإضافة الى المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 367 من قانون التسجيل، المادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 26 من قانون الطابع.

وضعية قانونية او تعاقدية⁽¹⁾، كما ان مركز المكلف المتضامن يمكن ان ينتج عن حكم قضائي جزائي(ب)، والتضامن في المادة الجبائية يشكل احد الاليات الضرورية لضمان تحصيل الضرائب وضمان احترام مبدأ المساواة ومكافحة التهرب الضريبي وخاصة في ظل تزايد وتنوع الانشطة الاقتصادية والمتدخلين فيها⁽²⁾.

أ) التضامن بموجب احكام القانون الجبائي:

الغير الذي يمكن ان يكون له صفة المكلف المتضامن بموجب احكام القانون الجبائي يكون اما نتيجة روابط تجمعها بشخص او بمتلكات المكلف الاصلي، واما نتيجة كونه طرف في علاقة تعاقدية او وضعية قانونية مع هذا الاخير.

* التضامن نتيجة رابطة مع شخص او ممتلكات المكلف الاصلي:

اقرار تضامن الغير في تسديد ديون الخزينة العمومية نتيجة الروابط التي تجمعها مع المكلف الاصلي منصوص عليه صراحة في مختلف النصوص التي تحكم المنظومة الجبائية في الجزائر، فبيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منصوص عليه تحت عنوان " التزامات الغير وامتيازات الخزينة في مجال الضرائب المباشرة"⁽³⁾، والتضامن في مجال الضرائب المباشرة يشكل احد اقدم صور ضمانات الخزينة لتحصيل الديون⁽⁴⁾.

فالتضامن المؤسس على الروابط الشخصية القائمة بين الغير والمكلف الاصلي سواء على اساس الانابة او الوكالة او المشاركة تنص عليه المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة، اذ جاء فيها ان الجدول المدرج قانونا في التحصيل ينفذ وجوبا في حق المكلف المقيد فيه، وكذلك في حق ممثليه او من شاركه في المصلحة، وفي حق كل شخص مستفيد من وكالة او انابة تسمح له بممارسة عمل او عدة اعمال تجارية، وهي تقابل المادة 1682 من القانون العام للضرائب الفرنسي⁽⁵⁾.

1) Wouako Dieunedort, le temps et le recouvrement de l'impôt, op.cit. p.158.

2) Marie Masclat de Barbarine, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. p.99.

³ الاحكام الخاصة بالتزامات الغير تتضمنها المواد من 372 الى 378.

4) Marie Masclat de Barbarine, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. p.100.

5) Article 1682, Code général des impôts, op.cit. « Le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause. »

كما تؤسس احكام قانون الضرائب المباشرة التضامن على اساس الروابط العائلية، اذ تحمل المسؤولية بالتضامن لكلا الزوجين ان تعاشر في البيت الواحد وكذا اولادهما القصر، على اساس الاموال والمداخيل التي تؤول لهم بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل، كما يجوز ممارسة المتابعات بما فيها اعمال الحجز والبيع على الاموال المكتسبة عن طريق الشراء من قبل الزوج الاخر منذ حصول الزواج، ذلك لأنه يفترض ان هذه الاموال قد تم تملكها بأموال الزوج او اموال الزوجة المدينة بالضريبة إلا اذا بادر الزوج المقدم بما يثبت العكس⁽¹⁾.

اما فيما يخص التضامن المؤسس على الروابط التي تجمع الغير بممتلكات المكلف الاصلي فان قانون الضرائب المباشرة يحصي العديد من الحالات، كتحميل المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة المسؤولية بالتضامن مع المتنازل او مع ذوي حقوقه⁽²⁾، كما يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال هذا المحل التجاري كقاعدة عامة⁽³⁾، ونفس التوجه فيما يخص الرسم على النشاط المهني الذي يشكل احد اهم الموارد الجبائية للجماعات المحلية، اذ انه في حالة التنازل بمقابل يمكن ان يكون المتنازل له او خلف المكلف بالضريبة مسؤولا بالتضامن⁽⁴⁾.

* الغير المتضامن باعتباره طرفا في وضعية قانونية او اتفاقية:

تجد صورة الغير المتضامن باعتباره طرفا في وضعية تعاقدية مجالها الخصب في دفع حقوق التسجيل، فكل الاطراف في العقد متضامنين في دفع الحقوق التي يخضع لها هذا الاخير، فالإدارة في هذا المجال يمكنها تحميل اي طرف في العقد مبلغ الدين الجبائي، حيث ينص قانون التسجيل على ان الرسوم المفروضة على العقود المدنية والقضائية التي تتضمن نقل الملكية او حق الانتفاع بالمنقولات او العقارات يتحملها بالتضامن اطراف العقد⁽⁵⁾، كما ان الاطراف متضامنين ازاء الخزينة العمومية من اجل تسديد الرسوم البسيطة والغرامات المترتبة على الاحكام التحكيمية والقرارات القضائية⁽⁶⁾.

¹ انظر المواد 376 و377 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 373 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة 02/229 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 91 من قانون التسجيل.

⁶ المادة 83 من قانون التسجيل.

اما كون الغير طرفا في وضعية قانونية فان الامر يتعلق بالورثة والموصي لهم، اذ يلزم قانون التسجيل الورثة والموصى لهم بدفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة بصورة تضامنية⁽¹⁾.

بالإضافة الى حقوق التسجيل فان قانون الطابع يفرض التضامن فيما يخص الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 منه، على المكتتب او القابل او المستفيد او المظهر الاول للورقة غير المدموغة او غير المؤشر عليها من اجل الطابع⁽²⁾، كما يفرضه على الاشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم⁽³⁾، كما يفرض التضامن في تسديد العقوبة المقررة عن تذكرة الشحن المحدثه في الجزائر وغير المدموغة بين الشاحن والريان ومجهز السفينة ومرسلها⁽⁴⁾.

ب) التضامن الناتج عن التحديد الجزائي او الاتفاقي:

بالإضافة الى الغير الذي يتحدد مركزه المتضامن بموجب احكام القانون الجزائي فان مثل ذلك المركز يمكن ان يتحدد عن طريق تطبيق احكام قضائية او نتيجة التزامات ذات طابع تعاقدية او اتفاقي.

* التضامن المفروض بموجب احكام قضائية:

التضامن المفروض بموجب احكام قضائية هو التضامن المفروض من طرف القاضي الجزائي الذي له وحده الاختصاص بالنطق فيما اذا كان الشخص المحكوم عليه بصفته مشارك في جريمة الغش الجبائي ملزم مع المكلف الاصلي بدفع الضرائب محل الغش والغرامات المتعلقة بها⁽⁵⁾، ويشكل الحكم الجزائي في حد ذاته السند التنفيذي الذي يسمح للقابض تحصيل الضرائب والغرامات الملحقة بها في مواجهة المدين المتضامن سواء كان صادر عن الدرجة الاولى او عن درجة الاستئناف⁽⁶⁾، ويجب على الادارة الجبائية ان تتأسس كطرف مدني حتى تتمكن ان تطلب من القاضي الجزائي الحكم بالتضامن، وباعتبارها عقوبة تكميلية يجب ان يتم النطق بها في نفس الوقت مع النطق بالعقوبة الاصلية، والنطق بالتضامن يدخل في اطار السلطة التقديرية للقاضي.

¹ المادة 85 من قانون التسجيل.

² المادة 91 من قانون الطابع.

³ المادة 36 من قانون الطابع.

⁴ المادة 134 من قانون الطابع.

⁵) Marie Masclat de Barbarine, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. p.104.

⁶) Bruron Jacques, droit pénal fiscal, L.G.D.J, collection systèmes, paris, 1993, p.60.

كما ان أحكام قانون الاجراءات الجبائية تحمل المسؤولية التضامنية للمدير او المديرين والمسير او المسيرين مع الشركة اذا تعذر تحصيل الضرائب من اي نوع كانت والغرامات المتصلة بها من جراء مناورات تدليسية او عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، هذه المسؤولية لا يمكن تقريرها إلا بناء على دعوى ضد المدير او المديرين والمسير او المسيرين امام رئيس المحكمة الذي يبيث طبقا لما هو معمول به في المواد الجزائية⁽¹⁾، كما تنص احكام قانون الضرائب المباشرة على ان الاشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي ان يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم⁽²⁾.

* التضامن الناتج عن الالتزامات التعاقدية:

اذا كانت الحالات السابقة يفرض فيها التضامن بين المكلف الاصلي والغير عن طريق تطبيق الاحكام ذات الطابع الجبائي او الجزائي، فانه في هاته الحالة ينتج عن الالتزام الاختياري للغير، مثل في حالة الكفالة والتي هي حسب القانون المدني " عقد يكفل بمقتضاه شخص تنفيذ التزام بان يتعهد للدائن بان يفي بهذا الالتزام اذا لم يفي به المدين نفسه"⁽³⁾.

فالكفالة في المجال الجبائي تشكل بالنسبة لقاطب الضرائب وسيلة للوقاية من مخاطر اعسار المكلف الاصلي، فالكفالة تسمح للإدارة بالحصول على تأمينات شخصية من طبيعتها ان تضمن تحصيل الدين دون ان تتم مزاحمتها من طرف باقي الدائنين.

ثانيا: الاجراءات التي تهدف الى المساس بحرية واموال المكلف:

الاصل في التحصيل ان يتم بالطرق الودية كون الضريبة في الاصل اقتطاع تم اقراره من طرف الشعب عن طريق ممثليه لمصلحة الدولة، غير انه وتطبيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة، فان السلطة المكلفة بالضريبة في الدولة تعمل على ان يدفع كل شخص ما بذمته اتجاه الخزينة حسب قدرته التكليفية، في سبيل ارغام المكلفين المتخلفين عن ذلك الدفع يضع القانون الجبائي والقواعد العامة مجموعة من

¹ المادة 155 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 07/303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ المادة 644، من الامر رقم 58/75، المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، المذكور سابقا.

الاجراءات تهدف اما للمساس بأموال المكلف واقتضاء حق الخزينة منها (1)، او تهدف الى المساس بحريته الشخصية من اجل ارغامه على الوفاء (2).

1) الاجراءات التي تهدف الى المساس بأموال المكلف:

هي تلك الاجراءات التي تسمح للإدارة اما حجز وبيع المحلات المهنية للمكلف (أ)، او تهدف للحصول على الاموال التي للمكلف لدى الغير مباشرة خارج ساحة القضاء عن طريق الاشعار للغير الحائز (ب)، او التي تهدف الى وضع اموال المدين تحت يد القضاء وبيعها لاستقاء حقوق الخزينة (ج).

أ) غلق وبيع المحل التجاري:

يشكل المحل التجاري باعتباره مال منقول يتكون من عناصر مادية ومعنوية احد اهم عناصر الضمان العام التي تتوفر عليه مجموعة الدائنين، فلهم في سبيل اقتضاء حقهم القيام بالرهن الحيازي للمحل، او طلب بيعه قضائيا، كما لهم حق الاعتراض على ثمن البيع.

ولإدارة الضرائب من اجل اقتضاء حقوق الخزينة العمومية، متى تخلف المكلف عن دفع الضرائب التي هو ملزم بدفعها، ان تستعمل بالإضافة الى الاجراءات المحددة عن طريق القواعد العامة باعتبارها دائن كبقية الدائنين، اجراءات القانون الجبائي التي تسمح لها بغلق المحل التجاري او بيعه.

* الغلق المؤقت للمحل التجاري:

منح المشرع اجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل حقوق الخزينة العمومية، فإذا تعذر التحصيل بالطرق العادية، يعطي قانون الاجراءات الجبائية للمحاسب القائم بالتحصيل امكانية القيام بالغلق المؤقت للمحلات التجارية والمهنية للمكلف المتخلف.

يتخذ قرار الغلق المؤقت لمدة لا تزيد عن ستة (06) اشهر، من طرف المدير الولائي للضرائب او المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى كل حسب اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب القائم بالتحصيل ويبلغ للمعني، فإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي خلال عشرة (10) ايام او لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه المحاسب، يتم تنفيذ قرار الغلق.

كما يمكن الشروع في بيع السلع والمواد بناء على رخصة تمنح لقاibus الضرائب من طرف الوالي خلال ثلاثين (30) يوما بعد اخذ رأي المدير الولائي او المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب الحالة، وفي حالة عدم الحصول على الرخصة في الآجال المذكورة يمكن للمدير الولائي او المدير المكلف بالمؤسسات

الكبرى ان يرخص قانونا لقابض الضرائب بالشروع في البيع، ولا يشترط ترخيص الوالي اذا تعلق الامر بسلع قابلة للتلف او التعفن او تشكل خطرا على الجوار بل يكفي للشروع في البيع ترخيص المدير الولائي او المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى حسب الحالة⁽¹⁾.

* البيع الاجمالي للمحل التجاري:

في سبيل نفس الهدف المتمثل في ضرورة تحصيل حقوق الخزينة العمومية يمكن عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد او اكثر من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز بناء على الرخصة الممنوحة من طرف الوالي او المدير الولائي للضرائب او المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى⁽²⁾ وهذا ما لم يقوم احد الدائنين الاخرين بطلب البيع الاجمالي للمحل التجاري⁽³⁾، في هاته الحالة فان العناصر المحجوزة يمكن بيعها في اليوم المحدد بموجب محضر البيع غير انه يمكن لكل دائن خلال العشرة (10) ايام التي تلى تبليغ الحجز التنفيذي والمسجل قبل خمسة عشر (15) يوم من التبليغ المذكور ان يطلب من القابض المباشر للمتابعة ان يجري البيع الاجمالي للمحل التجاري⁽⁴⁾.

كما يمكن وفق القواعد العامة لكل دائن يباشر اجراء حجز تنفيذي ان يطلب من المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المحل التجاري بيع المحل المحجوز عليه مع المحجوزات والبضائع التابعة له⁽⁵⁾ ويكون ذلك بعد استقاء اجراءات التبليغ والاشهار المقررة قانونا⁽⁶⁾.

(ب) اشعار للغير الحائز : (Lavis a Tiers Détenteur)

الاشعار للغير الحائز هو ذلك الاجراء الذي يمكن بموجبه قابض الضرائب الزام الغير بصفته مستأمنين او مدينين للمكلف بالضريبة بأن يدفعوا ما هو تحت ايديهم كسداد للضرائب الخاضعة لامتياز الخزينة التي يكون هذا الاخير مدين بها للخزينة العمومية.

⁽¹⁾ المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽²⁾ المادة 151 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽³⁾ Instruction du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. p.14.

⁽⁴⁾ المادة 151 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁽⁵⁾ المادة 125 من القانون التجاري.

⁽⁶⁾ المادة 127 من القانون التجاري.

يجد هذا الاجراء اساسه القانوني في نص المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على انه يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على اموال صادرة من المدينين بالضريبة والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية، ان يدفعوا بناء على طلب⁽¹⁾ ذلك منهم لقابض الضرائب المختلفة كتسديد عن المدينين المذكورين من مبلغ الاموال التي هم مدينون بها او التي هي بين ايديهم الى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين او جزء منها، كما تطبق هاته الاحكام على المسيرين والمتصرفين والمدراء العامين والمدراء والقائمين بتصفية الشركات بالنسبة للضرائب المستحقة عليها، وهي نفس الاحكام المتضمنة في قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي⁽²⁾.

هذا الاسلوب في التحصيل الجبري للدين الجبائي يستعمل على نطاق واسع، فهو يستعمل في تحصيل كل اصناف الضرائب متى كانت مستحقة الاداء ومضمونة بالامتياز العام للخزينة العمومية، ويطبق على كل الديون والودائع مهما كان نوعها العائدة للمكلف بالضريبة حتى ولو كانت مشروطة او مؤجلة⁽³⁾، كما يمتد الى الديون الناشئة او التي ستنشأ بعد الطلب او سيحوزها المكلف على ذمة الغير المدين أيا كان التاريخ الذي تصبح فيه الديون واجبة الدفع⁽⁴⁾، هذا الاجراء غير قضائي، بسيط وسريع وبدون تكاليف

¹ يأخذ الطلب المنصوص عليه في المادة 384 شكل اشعار او انذار للغير الحائز وفق نص المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²) Art. L. 262, Code de procédure fiscale, op.cit. Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser, aux lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables.

Les dispositions du présent article s'appliquent également aux gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celles-ci.

³) Marie Masclat de Barbarine, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. p.155.

⁴ انظر المادة 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويستعمل بكثرة⁽¹⁾، ولا يخضع لأية اجراءات شكلية غير مألوفة فالإشعار يكون قانونيا بمجرد تبليغه للغير عن طريق رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام⁽²⁾.

فهو يشكل سند تنفيذي تصدره الادارة ويمكن بموجبه ارغام الغير بان يدفع لها الاموال التي يحوزها او المودعة لديه او المدين بها للمكلف المتخلف عن الدفع، فالإدارة الجبائية غير ملزمة بالضرورة ان تطلق في مواجهة هذا المكلف الاجراءات الطويلة والمعقدة الخاص بالحجز، فيكفي ان تبحث عن احد مديني المكلف سواء كان مستأجر او مستخدم او بنك يحوز فيه هذا الاخير حسابا لتوجه اليه اشعار للغير الحائز⁽³⁾، حتى يصبح ملزم بدفع ما هو في حوزته عوض وفي مكان المكلف المتخلف عن الدفع، وهذا ما يجعله يختلف عن حجز ما للمدين لدى الغير المنصوص عليه في القواعد العامة الذي يتطلب التدخل القضائي⁽⁴⁾.

(ج) الحجز والبيع:

إن غياب الدفع من طرف المكلف في الآجال المحددة في التتبيه الموجه له يمكن الادارة من اللجوء الى طرق التنفيذ المنصوص عليها في القواعد العامة للتحصيل الجبري للمدين الجبائي، ومن اهم تلك الطرق الحجز الذي يهدف الى وضع اموال المدين المتخلف عن الوفاء تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها.

قد يأخذ الحجز صورة الحجز التحفظي، ويلجأ اليه في الحالات التي لا يكون بيد القابض سند تنفيذي او بيده سند لم يحوز بعد الصبغة التنفيذية ولم تجتمع بعد الشروط الضرورية لإطلاق المتابعات، من اجل وضع اموال المدين المنقولة او العقارية تحت يد القضاء خوفا من ضياع ضمانات التحصيل الى غاية حلول آجال استحقاق الدين.

¹⁾ Yves sainte-aure, paiement et recouvrement de l'impôt, collection nouvelles fiscales, France, 1999, p.309.

²⁾ Instruction du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit., p.10.

³⁾ Wouako Dieunedort, le temps et le recouvrement de l'impôt, op.cit. p.147.

⁴⁾ انظر المواد 667 وما يليها من القانون رقم 09/08، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، المذكور سابقا.

كما قد يأخذ صورة الحجز التنفيذي متى كان للقبض سند تنفيذي من اجل بيع املاك المدين المنقولة او العقارية واستيفاء حقوق الخزينة من ثمنها، ويتيح قانون الاجراءات المدنية والادارية عدة اشكال للحجز التنفيذي يمكن تلخيص اهمها في ثلاثة صور: الحجز التنفيذي على المنقولات، الحجز التنفيذي على العقارات، وحجز ما للمدين لدى الغير.

* الحجز التنفيذي على المنقولات:

الحجز التنفيذي على المنقولات هو الاجراء الذي يمكن بموجبه الدائن الذي بيده سند تنفيذي الحجز على جميع المنقولات او الاسهم او حصص الارباح في الشركات او السندات المالية التي تعود للمدين⁽¹⁾ ووضعا تحت يد القضاء من اجل بيعها واستيفاء حق الدائن منها.

يتم الحجز بأمر على عريضة يصدره رئيس المحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها الاموال المراد حجزها، ويتم التبليغ الرسمي لأمر الحجز الى المحجوز عليه، ويشمل الحجز التنفيذي على المنقولات كل الاموال المنقولة للمدين ما عدا تلك الغير قابلة للحجز كما هي موضحة في المواد من 336 الى 339 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

* الحجز التنفيذي على العقارات:

هو الاجراء الذي يسمح للدائن الذي بيده سند تنفيذي الحجز على العقارات او الحقوق العينية العقارية لمدينه مفرزة كانت او مشاعة متى اثبت عدم وجود اموال منقولة او عدم كفايتها⁽²⁾ من اجل بيعها واستيفاء الخزينة لحقوقها، ويتم بناء على امر على عريضة يصدره رئيس المحكمة الذي يوجد في دائرة اختصاصها العقار او الحق العيني العقاري المعني بالحجز، غير انه يلاحظ ان المحاسبين لا يلجأون الى هذا الاجراء إلا استثناءا عندما لا تكفي الاجراءات الاخرى التي قاموا بها لاستيفاء الدين الجبائي⁽³⁾، وهذا راجع لطول وتعدد الاجراءات المتبعة في ذلك وحدث في اغلب الاحيان إشكالات في التنفيذ.

⁽¹⁾ المادة 687 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، المذكور سابقا.

⁽²⁾ المادة 721 وما يليها من قانون الاجراءات المدنية والادارية المذكور سابقا.

⁽³⁾ Instruction du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. p.16.

*** حجز ما للمدين لدى الغير :**

هو الاجراء الذي يمكن بموجبه لدائن بيده سند تنفيذي ان يحجز حجرا تنفيذيا على ما يكون لمدينه لدى الغير من الاموال المنقولة المادية او الاسهم او حصص لأرباح في الشركات او الديون ولو لم يحل اجل استحقاقها، وذلك بموجب امر على عريضة من رئيس المحكمة التي توجد في دائرة اختصاصها تلك الاموال⁽¹⁾ من اجل الحصول على تلك الاموال او المبالغ الناتجة من بيعها.

يبلغ امر الحجز الى المحجوز لديه ويعتبر انذارا له لتقديم تصريح عن الاموال المملوكة للمدين والمودعة لديه، كما يبلغ محضر الحجز الى المدين المحجوز عليه خلال ثمانية (08) ايام التالية لاجراء الحجز، ويشكل حجز ما للمدين لدى الغير الصورة القضائية للإشعار للغير الحائز الذي تستقل بممارسته الادارة الجبائية دون اللجوء الى السلطة القضائية.

(2) الاجراءات الهادفة الى تقييد حرية المكلف:

يمكن للمحاسب القائم بالتحصيل وفي حالة تعذر تحصيل الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق العائدة الى الخزينة العمومية ان يلجأ الى الاجراءات التي تهدف الى المساس بحرية المكلف المتخلف عن الدفع من أجل ارغامه على دفع ما بذمته، وتعطي مختلف النصوص التشريعية للإدارة الجبائية امكانية طلب الاكراه البدني (أ) او تقديم شكوى من اجل تطبيق العقوبات الجزائية (ب).

(أ) الاكراه البدني:

يشكل الاكراه البدني وسيلة ضغط تمس بحرية المكلف، حيث يتوفر للمحاسب في حالات ومتمى توفرت شروط معينة⁽²⁾ امكانية التوجه الى الجهة القضائية الجزائية من اجل اكراه مدينه بدنيا عن طريق حبسه وارغامه على الوفاء بما هو في ذمته، وهو بهذا الشكل يمثل احد طرق التحصيل الجبري للديون⁽³⁾.

الحكم بالإكراه البدني على شخص المدين لا يحرره من الدين الواقع في ذمته اذ يمكن معاودة اللجوء الى اجراءات التحصيل الجبري من جديد متى توفر المحكوم عليه على اموال يمكن حجزها واستيفاء ديون

¹ المادة 667 وما يليها من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

² انظر المادة 600 من قانون الاجراءات الجزائية.

³ Instruction du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. p.16.

الخزينة العمومية منها⁽¹⁾، فالإكراه البدني لا يشكل عقوبة أصلية ولا عقوبة تكميلية ولا شكل من أشكال التحرر من الدين⁽²⁾ وإنما شكل من أشكال الضغط، تحدد مدته من طرف القاضي وتتراوح مدته من يومين الى خمس سنوات حسب مقدار المبالغ المطالب بها الشخص الخاضع للإكراه.

وينص قانون الضرائب المباشرة على انه ينتج عن العقوبات المالية تطبيق احكام المادة 597 من قانون الاجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني ويتم تطبيق الاكراه البدني في ما يخص تحصيل الضرائب التي يكون وعاؤها قد سبب الملاحقات والزيادات والغرامات الجبائية⁽³⁾.

ب) تقديم شكوى لتطبيق العقوبات الجزائية:

يعطي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للإدارة الجبائية بالإضافة الى تطبيق الغرامات الجبائية حق اللجوء الى القضاء من اجل تطبيق العقوبات الجزائية على كل مكلف تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له كلياً او جزئياً، وتتراوح تلك العقوبات بين الغرامة الجزائية والحبس لمدة قد تصل الى عشر (10) سنوات حسب مقدار المبالغ المتملص منها، وتطبق نفس العقوبات على الشركاء⁽⁴⁾.

كما تطبق نفس العقوبات في مجال التحصيل على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا او حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام او الجزئي للضرائب او الرسوم الواقعة في ذمتهم، وتعتبر طرق تدليسية ايضاً قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او وضع عراقيل من خلال اللجوء الى طرق اخرى تحول دون تحصيل الضريبة او رسم مدين به⁽⁵⁾.

لا يتم تحريك الدعوى العمومية من اجل تطبيق العقوبات الجزائية إلا بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية، ولا تتم هذه الشكوى إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية الخاصة بالمخالفات الجبائية⁽⁶⁾.

¹ المادة 599 من قانون الاجراءات الجزائية، المذكور سابقاً.

² Yves sainte-aure, paiement et recouvrement de l'impôt, op.cit. p.349.

³ المادة 08/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة 01/303 و 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية.

قد يهدف تحريك الدعوى العمومية الى تطبيق العقوبات الجزائية كما قد تستعمل للضغط على المكلف المتخلف عن الدفع، وخاصة بعد تعديلات 2012⁽¹⁾ التي اسست لإمكانية المصالحة عن طريق سحب الشكوى متى رضخ المكلف وسدد 50% من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية، واكتتاب جدول استحقاق للتسديد تصل مدته الى ثمانية عشر (18) شهرا متى تجاوز مبلغ الدين الجبائي 30 مليون دينار، ويؤدي سحب الشكوى الى انتهاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الاجراءات الجزائية⁽²⁾.

الفرع الثاني: فعالية استعمال الادارة لإجراءات التحصيل الجبري في حماية مصالح الخزينة:

فعالية أي نظام جبائي تقاس بمدى قدرة هذا الاخير على حصر المادة الخاضعة للضريبة وادخال مختلف الحواصل والحقوق الثابتة في ذمة الغير الى خزينة الدولة، تلك الحقوق التي تشكل اهم مورد من موارد الدولة، تستعملها من أجل تغطية النفقات المتزايدة خاصة في المراحل التي تتسم بانخفاض المداخيل، وفي غياب صرامة في تحصيل الحقوق الثابتة فان التدابير المقررة من أجل عقلنة النفقات العمومية ورفع ايرادات الميزانية عبر مردود جبائي افضل وتقليص عجز الميزانية لا تحقق الأهداف المرجوة منها.

كما رأينا سابقا فان التشريعات الجبائية احاطت تحصيل الدين الجبائي بعدة ضمانات، بجعله مفضلا عن باقي الديون ومضمون برهن قانوني، كما وضعت تحت يد القائم بالتحصيل مجموعة مهمة من السلطات والصلاحيات التي تمكنه من ارغام المدين بدفع ما في ذمته للخزينة العمومية، غير أن استطلاع واقع تحصيل الديون الثابتة في الجزائر على ضوء التقارير التي يصدرها مجلس المحاسبة بصفة دورية يؤدي الى نتيجة مفادها عدم الاستعمال الفعال لمختلف اجراءات التحصيل الجبري (اولا)، هاته النتيجة التي ما فتئ للمجلس التذكير بها⁽³⁾، كما ان اتمام العمليات التقنية للضريبة يتطلب وجود هياكل فعالة من شأنها ضمان بلوغ الأهداف المحددة بأقل تكلفة، تلك التكلفة التي تتحدد بالعلاقة بين مجموع الايرادات المحققة

⁽¹⁾ انظر المادة 45 من القانون رقم 16/11، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، مذكور سابقا.

⁽²⁾ انظر المادة 104 مكرر، من قانون الاجراءات الجبائية، المحدثه بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2012، المذكور سابقا.

⁽³⁾ انظر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2019 المصادق عليه بتاريخ 09 جوان 2019، ج ر عدد 75، لسنة 2019، ص 11، الذي جاء فيه " وبالرغم من توجيه ادارة الضرائب تعليمات الى المصالح الخارجية التابعة لها قصد تطهير ملفات المكلفين بالضريبة الا ان الوضعية لازالت دون تسوية، بل تفاقت بسبب، لا سيما ضعف الايرادات الضريبية المحصلة عن طريق الجداول، بالإضافة الى عدم كفاءة وفعالية تطبيق اجراءات التحصيل".

سنويا والنفقات التي تتحملها الإدارة الجبائية في سبيل ذلك، فالتكلفة العامة لتسيير الضرائب التي صنفت من طرف مجلس المحاسبة بـ " جد مرتفعة " تشكل ايضا الصورة الثانية لعدم الفعالية (ثانيا).

اولا: عدم الاستعمال الفعال لإجراءات التحصيل الجبري من طرف الإدارة:

على الرغم من إحاطة ديون الخزينة العمومية بضمانات امتيازية عن باقي الديون الأخرى وعلى الرغم من ارساء ترسانة من الاجراءات التي تسمح بإجبار المدين على الدفع إلا ان البواقي غير المحصلة في تزايد مستمر (1)، ضف الى ذلك اللجوء المحتشم الى الاجراءات الجبرية في التحصيل من طرف الإدارة الجبائية (2).

1) التزايد المستمر للمبالغ غير المحصلة:

ادى نقص التدابير السريعة والمناسبة ونقص الملاحقات الى رفع حجم الديون غير المحصلة، اذ بلغ حجم بواقي التحصيل بتاريخ 2013/12/31 ما مقداره ازيد من 9 981 مليار دينار طبقا لتقرير مجلس المحاسبة الصادر يوم 2015/09/30⁽¹⁾، هذا المبلغ ارتفع بتاريخ 2014/12/31 الى مبلغ 10115 مليار دينار جزائري طبقا لتقرير مجلس المحاسبة لسنة 2016⁽²⁾، وبوتيرة سنوية متزايدة وصل الى اكثر من 11 039 مليار دينار جزائري⁽³⁾ سنة 2015، ثم الى اكثر من 11 550 مليار دينار جزائري (ما بين تلك المسجلة على مستوى المديرية الولائية للضرائب وتلك المسجلة على مستوى مديرية كبيريات

¹ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، المصادق عليه يوم 2015/09/30، ص 23.

² مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المصادق عليه يوم 2016/10/17، ص 19.

³ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015، المصادق عليه يوم 2017/10/31، ص 26.

المؤسسات) سنة 2016⁽¹⁾، ثم الى اكثر من 12 828 مليار دينار جزائري سنة 2017⁽²⁾، واخيرا الى اكثر من 13 422 مليار دينار جزائري الى غاية نهاية سنة 2018⁽³⁾.

كما ان وضعية الغرامات القضائية التي تتكفل مديرية الضرائب بتحصيلها بنفس الكيفية التي تحصل بها الضرائب، ويمارس في مواجهتها نفس الضمانات والاجراءات الجبرية الخاصة بالضرائب سواء تلك المنصوص عليها في القوانين الجبائية او المنصوص عليها في القانون المدني، على اعتبار ان المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق اخرى من اي نوع كان لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن، وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الاموال المثقلة بهذا الامتياز في اي يد كانت وقبل اي حق آخر ولو كان ممتازا او مضمون برهن رسمي ماعدا المصاريف القضائية⁽⁴⁾ ما فتى وضعها يزداد تفاقما سواء من حيث عددها ومبلغها في كل سنة، اذ وصلت سنة 2013 الى اكثر من 17 مليون مستخرج بمبلغ 6792 مليار دينار تم تسوية حوالي 630 الف مستخرج فقط بمبلغ 68 مليار دينار⁽⁵⁾ اي بنسبة تحصيل لا تتعدى 1%.

تتركز اهم بواقي التحصيل (اكثر من 7166 مليار دينار) في اربعة عشر (14) مديرية ولائية للضرائب هي: تبسة، قالمة، تيارت، قسنطينة، باتنة، البليدة، مديريات ولاية الجزائر، الاغواط، سطيف، برج بوعرييج، وهران شرق، وهران غرب، تلمسان، معسكر، في مقدمتها مديرية وهران شرق بأكثر من 5350 مليار دينار وقسنطينة بأكثر من 1071 مليار دينار طبقا للجدول التي اصدرتها المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل⁽⁶⁾.

وفي ما يشبه التوصية او التوجيه يذهب مجلس المحاسبة الى القول بانه " يمكن ان تؤدي اجراءات وآليات التحصيل والرقابة الجبائية الى تحقيق ايرادات اضافية، وهو ما يتطلب بطبيعة الحال وضع نظم

¹ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، المصادق عليه يوم 2018/11/07، ص 38.

² مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017، المصادق عليه يوم 2019/11/22، ص 36.

³ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2018، المصادق عليه يوم 2020/10/20، ص 24.

⁴ المادة 991 من القانون المدني.

⁵ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية ميزانية 2013 المذكور سابقا، ص 24.

⁶ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المذكور سابقا، ص 20.

ضريبية اكثر فاعلية تسمح بتحديد وتسجيل دافعي الضرائب، ومراقبة التصريحات الضريبية وكذا معالجة القضايا المتنازع فيها.

ويستند تنفيذ الايرادات على الحقوق المعايينة، والاييرادات المحصلة فعلا من هذه الحقوق المعايينة وبوافي التحصيل، ويعد تقييم معدل تحصيل الحقوق المعايينة عن طريق الجداول الضريبية والغرامات القضائية، وكذا تكلفة التحصيل والاعفاءات الضريبية، مؤشرات مهمة في تقييم الجهود المبذولة من طرف المصالح المختصة لزيادة التحصيلات الجبائية.⁽¹⁾

وخلص المجلس في رأيه التقييمي الى ان التحصيلات المنجزة سنة 2017 مقارنة بالحقوق التي تمت معاينتها تعد جد ضعيفة (1.68%) اذ تجد ادارة الضرائب صعوبات لتحصيل كل من الحقوق المعايينة بالنسبة للغرامات القضائية (0.05%) وتلك المتعلقة بالضرائب والرسوم (4.64%) وهو ما يؤدي الى تراكم بوافي التحصيل⁽²⁾.

2) عدم فعالية اللجوء الى الاجراءات الجبرية:

ان التحليل الدقيق للتقارير التي يصدرها مجلس المحاسبة باعتباره الهيئة المكلفة بالمراقبة البعدية على استعمال الاموال العمومية، يمكن من الوقوف على عطالة الادارة الجبائية في استعمالها للوسائل القانونية التي وضعها المشرع تحت تصرفها من اجل تحصيل ديون الخزينة (ب)، رغم طابعها الاستعجالي (أ).

أ) الطابع المستعجل لتحصيل ديون الخزينة:

تؤكد مختلف القوانين الجبائية على الزامية التحصيل الفوري لديون الخزينة العمومية، فبالنسبة للضرائب والرسوم المحصلة عن طريق الجداول تصبح مستحقة وواجبة الاداء في اليوم الاول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل⁽³⁾، فالجدول المدرج في التحصيل خلال شهر مارس يكون واجب الاداء ابتداء من اول جوان من نفس السنة كقاعدة عامة، كما ان حلول آجال الاستحقاق يفتح الباب امام المحاسب القائم بالتحصيل للجوء الى الاجراءات الجبرية للتحصيل بموجب القوة التنفيذية

¹ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2017، المذكور سابقا، ص 36.

² مرجع نفسه، ص 37.

³ انظر المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

للجدول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية او ممثلها⁽¹⁾ التي تبدأ وجوبا بتوجيه انذار الى المكلف المسجل في الجدول⁽²⁾.

وقد يكون اجل الاستحقاق في نظام التسبيقات على الحساب سابقا حتى على تاريخ ادراج الجدول في التحصيل بالنسبة للمكلفين الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دينار جزائري، فهم ملزمين بدفع تسبيقين الاول من 20 فيفري الى 20 مارس والثاني من 20 ماي الى 20 جوان، مقدار كل تسبيق 30 % ويدفع متبقي التصفية عند التصريح السنوي بالأرباح وفي حالة التأخر تطبق زيادة قدرها 10%⁽³⁾.

هذا الطابع الاستعجالي تمليه الضرورات الملحة لسير مرافق الدولة بصفة دائمة ومستمرة وما يتطلبه ذلك من نفقات، وخاصة بالنسبة للنفقات غير القابلة للتقليص على غرار نفقات الاجور ونفقات الصحة والامن والدفاع وغيرها، مما يتطلب تحصيل حقوق الخزينة العمومية التي تعتبر جيب الدولة على وجه الاستعجال والسرعة.

(ب) اللجوء المحتشم لإجراءات التحصيل الجبري:

ان تخلف المكلف عن الدفع يلزم الادارة الجبائية بإطلاق اجراءات التحصيل الجبري في حقه، تلك الاجراءات التي تتدرج من حيث وقع تأثيرها على المكلف من مجرد انذار الى غاية حجز وبيع ممتلكاته وقد يصل الامر الى تقييد حريته، غير ان معاينات مجلس المحاسبة المختلفة قد ادت الى الوقوف على الملاحظات التالية:

- اكتفاء الادارة الجبائية بإرسال الانذارات، اما الاجراءات الاخرى كالحجز المؤقت والحجز المنصوص عليها في المواد 146 الى 150، وكذا البيع المنصوص عليه في المادتين 151 و152 من قانون الاجراءات الجبائية لا تنفذ إلا نادرا⁽⁴⁾.
- نقص في تطبيق الاشعار للغير الحائز.

¹ انظر المادة 01/143 من قانون الاجراءات الجبائية.

² انظر المادة 01/144 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ انظر المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2013، المذكور سابقا، ص 22.

- عدم احترام رزمة الدفع التي يمنحها قابض الضرائب مقابل ضمانات كافية تغطي مبلغ الضرائب او القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب.

في سبيل توضيح ذلك يعطي مجلس المحاسبة جدول يبين مختلف اجراءات التحصيل الجبري التي قامت بها المديرية العامة للضرائب على المستوى الوطني طبقا للوضعيات الاحصائية للتحصيلات بين سنتي 2012 و 2016 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

نوع الاجراء المتخذ	سنة 2012	سنة 2013	سنة 2014	سنة 2015	سنة 2016
التنبيهات	694 503	679 413	648 487	80 738	585 745
اشعار للغير الحائز	128 025	149 589	162 047	22 055	164 413
رزمة الدفع	16 111	11 703	17 619	2 572	20 578
الحجز	87	186	4 504	10	38
البيع	02	09	02	05	07
قرارات الغلق	838	1 475	2 001	472	2 182

المصدر: تقرير مجلس المحاسبة المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2013، ص 22، لسنة 2014، ص 21، لسنة 2015، ص 30، لسنة 2016، ص 41.

كما يسجل مجلس المحاسبة تواضع نسب التحصيلات جراء المتابعات المتخذة التي لا تتعدى 5.37 % من مجموع المبلغ الاجمالي للتحصيلات⁽¹⁾، هذه الوضعية استمرت ايضا بالنسبة لسنة 2014 اذ تشكل التنبيهات ما نسبته 77.69 % أما الاشعار للغير الحائز فنسبته 19.41 % ولا تتعدى نسبة الحجز 0.54 % وقرارات الغلق نسبة 0.24 % من مجمل اجراءات التحصيل الجبري المستخدمة⁽²⁾، وبقيّة هذه الوضعية على حالها للسنوات التالية.

ان عدم قيام الادارة الجبائية بالإجراءات اللازمة والموضوعة تحت تصرفها لإرغام المكلفين المتخلفين عن الوفاء بما في ذمتهم ادى الى تزايد مبالغ الضرائب غير المحصلة من سنة الى اخرى، اذ تعدى مثلا مع حلول سنة 2014 مبلغ 10 115 مليار دينار وهو ما يشكل ضعفي ونصف الايرادات السنوية

⁽¹⁾ المرجع نفسه، ص 23.

⁽²⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المذكور سابقا، ص 21.

للميزانية⁽¹⁾، اذ من غير المقبول ومن غير المنطقي ان تبقى موارد الدولة تحت رحمة الاشخاص بالشكل الذي يجعل المكلف المتخلف في منأى عن اي اجراء ردعي على عكس المكلف الملتزم بدفع ما عليه، وهذا ما يشكل مساسا بمبدأ المساواة اما الضريبة، واستمرار هذا الوضع بالإضافة الى الغش الجبائي الذي لا تظهر مبالغه في الارقام السابقة، يخشى معه ان لم تتخذ اجراءات جذرية في اقرب الآجال فان الضريبة التي ترجع للدولة ستكتسي طابعا رمزيا مقارنة مع حقيقة المداخيل المستقاة من النشاط التجاري.

ثانيا: دراسة مردودية الادارة الجبائية:

يتطلب التنظيم التقني للضريبة انجاز سلسلة من العمليات انطلاقا من تحديد الوعاء الخاضع للضريبة الى التصفية والتحصيل بالإضافة الى المراقبة وتسوية النزاعات اذا اقتضى الامر ذلك، هذه العمليات تتطلب تخصيص نفقات للتسيير اهمها نفقات الاجور ولواحقها والنفقات اللازمة لتسيير الهيئات المركزية والمحلية المكلفة بالضريبة، والتي تشكل في مجملها ما يعرف بالتكلفة الادارية الاجمالية.

تلك التكلفة التي تدرس العلاقة بين النفقات الاجمالية التي تتحملها الادارة الجبائية (دون نفقات التجهيز) ومقارنتها بمجموع الايرادات الصافية المقبوضة (دون ايرادات الجباية البترولية) من قبل تلك الادارة من جهة (1)، وتكلفة العون الممارس التي تدرس العلاقة بين الايرادات المحققة وتكلفة مجموع الاعوان الممارسين من جهة اخرى (2).

1) ارتفاع التكلفة الادارية الاجمالية للضريبة:

بلغت نفقات التسيير المستهلكة من قبل الادارة الجبائية 33.82 مليار دينار سنة 2012، و27.43 مليار دينار سنة 2013، و28.34 مليار دينار سنة 2014، و30.511 مليار دينار سنة 2015، و29.634 مليار دينار سنة 2016، و28 مليار دينار سنة 2017، وتتوزع هاته النفقات بين الادارة المركزية والمصالح الخارجية.

وبلغت الايرادات الجبائية المحصلة من طرف ادارة الضرائب حوالي 1187 مليار دينار سنة 2012، و1169 مليار دينار سنة 2013، و1264 مليار دينار سنة 2014، و1450 مليار دينار سنة 2015، و1594 مليار دينار سنة 2016، و1754 مليار دينار سنة 2017.

¹ المجموع العام للإيرادات الخاصة لسنة 2014 في حدود 4218 مليار دينار، انظر الجدول "أ" الملحق بقانون المالية لسنة 2014، القانون رقم 08/13، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، المذكور سابقا.

لقياس أداء ادارة الضرائب ومردوديتها تحسب النسبة بين نفقات التسيير والايرادات الجبائية المحققة فنتحصل على النسب التالية: 2.85 % سنة 2012، 2.35 % سنة 2013، 2.24 % سنة 2014⁽¹⁾، 2.10 سنة 2015، 1.86 سنة 2016، 1.60 سنة 2017⁽²⁾.

ان نسبة 2.24 % الخاصة بسنة 2014 تعتبر مرتفعة رغم التطور المحقق مقارنة بالسنوات محل المقارنة، هذه النسبة تترجم على ان ادارة الضرائب تستهلك 2.24 مليار من كل 100 مليار يتم تحصيلها، ان اعتبارنا لهذه النسبة مرتفعة يرجع الى مقارنتها مع النسبة المماثلة المحققة في بلدان اخرى، فحسب تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2011 كانت تلك النسبة 1.20 % بفرنسا، 0.91 % في البرازيل، 0.55 % في الهند، 1.57 % في السعودية، 0.62 % في الولايات المتحدة الامريكية⁽³⁾.

اما على المستوى الجهوي فان تسيير المديرية الجهوية جد باهض حيث بلغت التكلفة على سبيل المثال 13 % على مستوى المديرية الجهوية لبيشار، 8.26 % على مستوى المديرية الجهوية بورقلة، 7.24 % على مستوى المديرية الجهوية للشلف، على عكس مديرية كبيريات المؤسسات التي سجلت بها هذه النسبة 0.06 % وهذا راجع لكتلة التحصيلات المعتبرة المتأتية من الشركات المنتمية لهذه المديرية.

اما على المستوى الولائي فبلغت تلك النسبة مستويات مخيفة في بعض الولايات اذ قدرت لولاية ادرار 14.29 %، وعلى مستوى ولاية ايليزي 24.95 %، وعلى مستوى ولاية تندوف 29.58 %.

اما تكلفة التسيير حسب كل نوع من انواع الضرائب فان الضريبة على الدخل الاجمالي والتي تشكل اكثر من 51 % من مجموع الايرادات الجبائية تعتبر الأعلى، حيث تقدر هذه النسبة بـ 1.46 % سنة 2012، و 1.12 % سنة 2013 على الرغم ان هذه الضريبة تتشكل في مجملها تقريبا من الضرائب على الاجور التي تقتطع من المصدر من طرف المستخدم⁽⁴⁾.

¹ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المذكور سابقا، ص 22 و 23.
² مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2017، المذكور سابقا، جدول الصفحة 43.

³ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2013، المذكور سابقا، هامش الصفحة 29.

⁴ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2013، المذكور سابقا، ص 31 و 32.

(2) ارتفاع تكلفة العون الممارس:

تستنتج تكلفة العون الممارس من دراسة العلاقة بين النفقات الجبائية من جهة والعدد الاجمالي لمستخدمي ادارة الضرائب من جهة اخرى، فنفقات تسيير الادارة الجبائية بلغت حوالي 33.82 مليار دينار سنة 2012، و 27.43 مليار دينار سنة 2013، و 28.34 مليار دينار سنة 2014 كما رأينا سابقا، في حين ان التعداد الاجمالي لمستخدمي ادارة الضرائب بلغ 20401 عون سنة 2012، و 22891 عون سنة 2013، و 27090 عون سنة 2014.

لمعرفة متوسط تكلفة العون الواحد نقوم بقسمة نفقات التسيير خلال السنة على عدد الاعوان العاملين خلال نفس السنة فكانت النتائج كما يلي : تكلفة العون الواحد سنة 2012 اكثر من 165 مليون سنتيم، وخلال سنة 2013 اكثر من 119 مليون سنتيم، وخلال 2014 اكثر من 104 مليون سنتيم سنويا، لكن رغم التطور الملاحظ إلا ان مبلغ التكلفة المتوسطة للعون الواحد تبقى مرتفعة.

اما على مستوى مديرية كبريات المؤسسات فقد بلغت متوسط تكلفة العون الواحد اكثر من 170 مليون سنتيم خلال سنة 2014، وعلى مستوى المديرية الجهوية للجزائر بلغت اكثر من 106 مليون سنتيم، وعلى مستوى المديرية الجهوية لبشار اكثر من 110 مليون سنتيم⁽¹⁾.

فمن اجل تحسين مردود الادارة الجبائية وبالنتيجة التقليل من التكلفة الادارية الاجمالية للضريبة وتخفيض تكلفة العون الواحد يجب العمل على تقليل نفقات ادارة الضرائب من جهة والعمل على تحصيل الضرائب المثبتة بمختلف الطرق المتاحة قانونا من جهة اخرى، بالإضافة وهذا هو الاهم العمل على رفع الايرادات عن طريق البحث عن الوعية الضريبية التي لا تزال في منأى عن الاخضاع سواء كان ذلك في السوق الموازية او المكافحة الفعالة للغش والتهرب الجبائي.

ان الاشكالات المتعلقة بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة في الجزائر، تعود اساسا الى الاحجام المزمّن للإدارة الجبائية على استعمال الاجراءات الجبرية لتحصيل ديون الخزينة العمومية، ما ادى مع مرور الوقت الى تزايد المبالغ غير المحصلة من الحقوق الثابتة، كما أن الاجراءات التي اوردها التشريع الجبائي والقواعد العامة من اجل ارغام المدين بالضريبة على الدفع من شأنها ان تحقق الفاعلية

⁽¹⁾ مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي المتعلق بمشروع قانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المذكور سابقا، ص 23.

المطلوبة لحماية الإيرادات الجبائية التي تشكل اهم مورد من موارد الخزينة العمومية وخاصة في ظل انخفاض اسعار البترول متى كان هناك استعمال قانوني لتلك الاجراءات من طرف الادارة الجبائية.

ان تنوع الضمانات التي احاط بها المشرع حقوق الخزينة والاجراءات الجبرية التي زود بها الادارة الجبائية من اجل ارغام المدين المتخلف عن الدفع كفيلة بضبط مختلف الوضعيات التي يمكن ان تهدد حقوق الخزينة العمومية، وهي مطابقة للضمانات والاجراءات المنصوص عليها في القانون المقارن.

لتحسين الوضعية يتطلب من الادارة الجبائية الاستعمال الفعال للإمكانيات القانونية المتاحة التي تسمح بالتحصيل الفعال والاكيد لحقوق الخزينة من جهة، والعمل على رفع المردودية عن طريق تقليل التكلفة الادارية للضريبة بالبحث عن الالوية التي لا تزال خارج مجال الاخضاع الضريبي من جهة اخري، وان العمل على ادخال مختلف الحواصل الى خزينة الدولة ومحاربة مختلف اشكال التهرب والغش الجبائي من شأنه ان يوفر الموارد اللازمة لتسيير المرافق العامة ويغني عن التفكير في فرض ضرائب جديدة تثقل كاهل الاقتصاد الوطني وتثبط الاستثمار الوطني والاجنبي.

المبحث الثاني: منازعة التحصيل آلية لمراقبة مشروعية التحصيل الجبري للدين الجبائي:

منازعة التحصيل تنصب حصريا على الاعتراض على التحصيل الجبري للدين الجبائي في شقه الشكلي عن طريق الاعتراض على قانونية شكل اجراء المتابعة، او في شقه الموضوعي عن طريق الاعتراض على التحصيل الجبري لأسباب لا تمس بوعاء او بحساب الضريبة طبقا لمفردات المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية، ويكون ذلك وفق مرحلة ادارية عن طريق تقديم شكوى مسبقة امام المصلحة الجبائية المختصة، ثم مرحلة قضائية عن طريق رفع دعوى امام الجهات القضائية الادارية المختصة في حالة عدم الرد على الشكوى المسبقة او عدم الرضا برد الادارة.

ان خصوصية الاعتراض على التحصيل الجبري بهذا الشكل تقتضي من المكلف تحديد مجموعة من الامور، اولها ان يحدد ما هي المجالات التي يسمح فيها القانون حصريا بإطلاق منازعة التحصيل بالشكل السابق ذكره، لان ليس كل نزاع يثور بين المكلف والادارة الجبائية يستوجب تقديم الشكوى المسبقة كما هو عليه الحال بالنسبة لاسترجاع اموال مدفوعة بغير وجه حق او بالنسبة للطعون الولائية (الاستعطفية)، وثانيها ان يحدد تاريخ استحقاق الضريبة باعتباره التاريخ الذي لا يمكن قبله قيام الادارة بالتحصيل الجبري للدين الجبائي، وثالثها ان يحدد ما هو الاجراء الذي يجب انتظاره والذي يشكل بداية

التحصيل الجبري، كما يشكل الحد الفاصل بين المرحلة التحضيرية للتحصيل الجبري والتحصيل الجبري في حد ذاته الذي يسمح القانون بالاعتراض عليه.

من جهة اخرى فان المكلف الذي يريد الاعتراض على اجراءات التحصيل الجبري وعرض عمل الادارة على رقابة المشروعية امام الجهات القضائية يجد نفسه ملزم باتتباع مسار اجرائي صارم حتى يرى اعتراضه يناقش امام القضاء، اذ يكون عليه اولا تقديم شكوى مسبقة امام المصلحة الادارية المكلفة بالتحصيل وفقا للأشكال والآجال المقرر قانونا وانتظار رد الادارة، وفي حالة عدم الرضى بمضمون الرد او عدم الرد يتوجب عليه رفع دعوى قضائية امام الجهة القضائية المختصة ايضا وفق الأشكال والآجال المقرر قانونا، ويخضع في ذلك الى ضغط الآجال القصيرة مقارنة مع منازعات الوعاء، وعليه مراعاة وجوب التماثل بين مضمون الشكوى المسبقة المعروضة امام الادارة ومضمون العريضة المعروضة امام الجهات القضائية استجابة لمبدأ التجميد الذي يميز المنازعات الجبائية بصفة عامة ومنازعات التحصيل بصفة خاصة الذي يمنع على المكلف تقديم اثباتات جديد او عرض وقائع غير تلك المقدمة امام الادارة الجبائية، وهكذا مسار من شأنه ان يشكل قيда على اخضاع عمل الادارة الجبائية لرقابة القاضي.

من اجل توضيح ذلك يتوجب اولا التطرق الى محددات منازعة التحصيل عن طريق تحديد نطاق المنازعة واجل استحقاق الضريبة كشرط لإطلاق التحصيل الجبري الذي بدوره شرط لإطلاق المنازعة منازعة التحصيل (مطلب اول)، ثم التطرق الى اجراءات الاعتراض وما تشكله من قيود على فحص مشروعية عمل الادارة الجبائية (مطلب ثان).

المطلب الأول: محددات منازعة التحصيل:

إن دفع الضريبة يشكل بالنسبة لكل مواطن واجب مدني أساسي، غير أن هذا الواجب يتحدد بدفع الضريبة المفروضة بطريقة قانونية دون سواها، ولا أحد يدفع بأن الإدارة الجبائية غير نزيهة، الا أنه من الطبيعي أن ترتكب أخطاء ويكون من المهم أن يعترف بالحق في الدفاع وتقديم الحجج التي يراها مناسبة للمكلف الذي يراوده إحساس بأنه بسبب أخطاء يطلب منه أن يتحمل ضريبة أكبر من تلك الواجب فرضها قانونا، كما ان كفاءة النظام الضريبي تقاس بمبلغ الضريبة التي يتم تحصيلها وليس بما يفرض من الضرائب، حيث يقوم المعيار النقدي على أساس ما تم تحصيله في السنة الضريبية وليس على ما تم تقديره على المكلفين.

ان الطبيعة القانونية للضريبة تسمح للإدارة بفرض الدفع الجبري لدينها، وهي معفاة من التوجه الى الجهات القضائية لتحصيل ديونها التي هي في ذمة مدينها ما يؤدي الى استبعاد المبدأ القائل " لا يمكن لأحد أن يقتضي حقه بنفسه " « nul n'a le droit de faire à soi-même justice »، كما ان العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين تشكل على نحو ما الصخرة الصماء في المجال الجبائي، هاته العلاقة التي تأخذ في مجال التحصيل بعدا آخر سواء بالنظر الى السلطات غير المألوفة في القانون العام التي تتبعها الإدارة لضمان التنفيذ الجبري للالتزام بالدفع، أو بالنظر الى التعقيدات التي تتميز بها الأحكام المنظمة لذلك، أو بالنظر الى الانتهاكات التي تصيب حقوق المكلف في اطار وضعها محل التنفيذ سواء أمام الإدارة الجبائية أو أمام الجهات القضائية.

فعلاقة الادارة الجبائية بالمواطنين لها طابع خاص على عكس باقي الادارات، فهي لا تتدخل لمصلحة الاشخاص الذين تم تحديدهم بشكل فردي وانما لمصلحة المجتمع ككل، وهذا هو السبب في عدم الاحساس بان الضريبة حقيقة ممتعة، ونتيجة لذلك يواجه المسؤولون عن ادارتها في كثير من الاحيان علاقات صعبة التسيير واحيانا يصل الامر الى حد النزاع المفتوح⁽¹⁾، فهاته العلاقات تتخللها عدة صعوبات اساسية تتجلى في تعقيدات القواعد الجبائية، وتنظيم الادارة الجبائية وتصرفات الادارة في مواجهة المكلفين.

فمنازعات التحصيل من هذا المنظور تشكل الصورة المثالية لهذه الصعوبات التي تنتج عن استعمال الإدارة لسلطاتها من أجل تحصيل الضرائب، هاته المنازعات التي تهدف الى السماح للمكلف بالاعتراض سواء على وجود الالتزام بالدفع في حد ذاته أو الاعتراض على قانونية إجراءات المتابعة المقامة في مواجهته من أجل اكراهه على الدفع في أقرب الآجال.

على العموم فاذا كانت منازعة الوعاء موضوعها هو مناقشة مبلغ الدين الجبائي في حد ذاته فان منازعة التحصيل موضوعها هو مناقشة كيفية التحصيل الجبري لذلك الدين، ولتوضيح ذلك يجب اولا التحديد الدقيق لمجال منازعة التحصيل تميزا له عن مجال منازعة الوعاء (فرع اول)، وكون منازعات التحصيل تهدف الى مناقشة التحصيل الجبري للدين الجبائي المستحق امام الجهات الادارية او القضائية فانه في

¹) Conseil des impôts français, Vingtième rapport, les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, du 10 octobre 2002, p.9.

المقام الثاني يجب التحديد الدقيق لتاريخ استحقاق الضرائب المحصلة عن طريق الجدول (فرع ثان) باعتباره تاريخ بداية اجراءات التحصيل الجبري.

الفرع الاول: التحديد الحصري لمجال منازعة التحصيل:

تفرد التشريعات الجبائية لكل نوع من انواع المنازعات الجبائية (منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل) نظام قانوني خاص بها يوظف مجالها واجراءاتها وآجالها، فاذا كان مجال منازعات الوعاء يهدف من ورائها استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي كما رأينا سابقا، فان لمنازعات التحصيل مجال اخر لا يجب ان يمس بوعاء الضريبة او بحسابها، وانما ينصب اما على شكل اجراء المتابعة او الاعتراض على التحصيل الجبري.

فمجال منازعات التحصيل محدد حصريا بألفاظ المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية (اولا)، غير ان هناك بعض الاعتراضات التي يثور التساؤل حول انتمائها لهذا الصنف من المنازعات (ثانيا)، فمعيار منازعة التحصيل هو الانطلاق المسبق لإجراءات التحصيل الجبري (ثالثا).

أولاً: منازعة التحصيل محددة حصريا بألفاظ المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية:

نظم قانون الإجراءات الجبائية منازعات التحصيل بالمعنى الضيق للكلمة بثلاثة مواد تشكل المادة 153 الأساس المحدد لمجال هذه المنازعة (إضافة الى المادة 153 مكرر التي تعنى بتحديد آجال تقديم الشكوى، والمادة 153 مكرر 1 التي توضح آجال البث فيها وآجال الطعن القضائي) اذ تكتسي الشكوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية احدى الصورتين التاليتين:

- اما شكل اعتراض على اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل اجراء المتابعة.

- اما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود الزام بالدفع أو مبلغ الدين أو استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وحساب الضريبة.

بهذا الشكل فان منازعة التحصيل تترجم على انها الاعتراض الشكلي او الموضوعي على التحصيل الجبري للدين الجبائي⁽¹⁾، اذ نكون امام الاعتراض الشكلي لما يتعلق الامر بالاحتجاج على قانونية شكل اجراء المتابعة، ونكون امام الاعتراض الموضوعي لما يتعلق الامر بالاحتجاج على وجود الزام بالدفع او مبلغ الدين او استحقاق المبلغ المطالب به.

¹) Marie Masclat de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.3.

ان أعمال مقتضيات المادة 153 تقتضي في المقام الأول أن نكون بصدد اقتطاعات معدة من طرف الادارة الجبائية في شكل ضرائب أو رسوم، فاقتصار منازعة التحصيل على الاقتطاعات المعدة من طرف الإدارة الجبائية من شأنه أن يبعد من مجال تطبيقها المنازعات المتعلقة بالحقوق الجمركية والتي تحدد معظم جوانبها بأحكام قانون الجمارك، غير أن اقتصارها من جهة أخرى على الضرائب والرسوم دون باقي الاقتطاعات يتطلب تقديم ملاحظتين أساسيتين:

- الأولى أن استبعاد باقي الحقوق والغرامات من مجال منازعة التحصيل غير مستصاغ مقارنة بمنازعة الوعاء التي تشمل الضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب⁽¹⁾.
- الثانية أن المادة المطابقة ضمن قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي (المادة L.128) أوردت تعداد أوسع بالإشارة الى أن الاعتراضات المتعلقة بالتحصيل تشمل الضرائب والرسوم والأتاوى والمبالغ مهما كانت التي يعود تحصيلها الى المحاسب العمومي المختص⁽²⁾.

وعليه نقترح إعادة صياغة المادة 153 بالشكل الذي يحدد مجال أعمال منازعة التحصيل تحديدا شاملا مانعا لا يثير أي لبس أمام مختلف المتدخلين، اذ من غير المعقول أن تتعلق المنازعة بتحصيل الضرائب والرسوم دون باقي الغرامات والحقوق، هذا ما من شأن أن يوقع الخطأ في نفس المكلف فيما يتعلق بنوع الإجراءات الواجبة الاتباع لما يتعلق الأمر بمختلف الحقوق والغرامات الأخرى التي لا تشكل بطبيعتها ضرائب او رسوم، فمجال تطبيق المادة 153 يتحدد بمحدد واحد هو كون الدين ذو طابع جبائي.

هذا ما يؤكد الاجتهاد القضائي الجزائري حال فصله في الاستئناف المتعلق برفض تسديد مبلغ ايجار محل تجاري من طرف المطالب به، فقامت البلدية بغلق المحل بموجب القرار المتنازع فيه الصادر عن مديرية الضرائب بالولاية على أساس كون قابض الضرائب هو محاسب عمومي مسؤول عن جميع عمليات التحصيل المكلف بها بغض النظر عن نوعية التحصيلات، وأن قرار الغلق المؤقت هو اجراء قانوني ويدخل ضمن الإجراءات الردعية المتخذة ضد كل مكلف بالضريبة لم يوفي بديونه اتجاه الخزينة العمومية.

¹ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article L 281, code de procédure fiscale, op.cit. «Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances, amendes, condamnations pécuniaires et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics... »

حيث أن المستأنف نازع في قرار الغلق المؤقت لمحلته التجاري كونه يخص تحصيل دين مدني لصالح البلدية المؤجرة بواسطة قابض البلدية وليس دين ضريبي.

فاعتبر مجلس الدولة أن قرار الغلق الإداري المؤقت كإجراء من إجراءات التحصيل الجبرية يتخذ متى كان الدين ذو طابع ضريبي حسب ما تؤكدته المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقرة 4، وأن قرار الغلق مشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر الى طبيعة الدين المطالب به وليس بالنظر الى صفة الشخص المكلف بتحصيله⁽¹⁾.

ثانيا: الاعتراضات الخارجة عن مجال المادة 153:

بالرجوع الى المفردات المستعملة في تحديد مجال الاعتراضات في منازعة التحصيل الناتجة عن تطبيق المادة 153 فان منازعة التحصيل تختلف عن بعض المنازعات المشابهة لها والتي تدرج في بعض الحالات عنوة تحت منازعات التحصيل اهمها على الخصوص منازعة طلب استرداد الاشياء المحجوزة (1)، الطعون الولائية (2)، دعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركات (3).

1) طلب استرداد الأشياء المحجوزة:

طلب استرداد الاشياء المحجوزة هو الطلب المنظم بأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية الواردة تحت الفصل الثالث المتعلق بالاعتراض على المتابعات الخاصة بالتحصيل، وهذه الدعوى في الواقع هي الدعوى الأكثر تصنيفا ضمن منازعات التحصيل⁽²⁾ على غير حقيقتها، وهو نفس التصنيف الذي يورده جانب من الفقه الجزائري عن طريق اعتبار طلب استرداد الأشياء المحجوزة تنتمي الى منازعات التحصيل⁽³⁾.

في حين أن طلب استرداد الأشياء المحجوزة هو الطلب الذي يتقدم به الغير الذي يدعي ملكية الشيء المحجوز في حالة حجز منقولات المكلف وغيرها من الأثاث لدفع الضرائب والرسوم التي هي في ذمته، فمتى ادعى شخص أن ملكية بعض الأشياء المحجوزة على ذمة المكلف تعود اليه استوجب تقديم طلب

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 11010، الصادر بتاريخ 2003/11/18، في قضية بين (ص. ي) و مديرية الضرائب لولاية سكيكدة، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، سنة 2004، ص 189.

² Jean-Christophe Duchon-Doris, procès équitable et contentieux du recouvrement, Dr. Fisc, N° 17, 2002, P.694.

³ Denideni Yahia, le contentieux fiscal, séminaire du 29, 30 et 31 mai 2004, institut supérieur de gestion et de planification d'Alger, P.52.

استردادها مرفقا بجميع وسائل الاثبات المفيدة التي تثبت ان ملكيتها تعود اليه وليس للمكلف، وعليه فان رافع هذه الدعوى لا تربطه بالإدارة أية علاقة ذات طابع جبائي، فالارتباط الوحيد بينهما يرجع الى كون الإدارة قامت بحجز منقولات تعود ملكيتها له أثناء قيامها بالحجز على منقولات وآثاث المكلف المعني بالمتابعة، فالقانون يتيح له طلب سحب هاته المنقولات من تحت يد الإدارة متى أثبت ملكيته لهاته المنقولات.

أما المعني المحجوز عليه الذي تربطه بالإدارة علاقة ذات طابع جبائي فيمكنه الاعتراض على الحجز عن طريق طلب رفع اليد استنادا لمقتضيات المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية عن طريق اما الاعتراض على شكل اجراء المتابعة أو عن طريق الاعتراض على التحصيل الجبري وهذا ما تم توضيحه من جهة بموجب تعليمة المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات) المتعلقة بمنازعات التحصيل لسنة 2012⁽¹⁾.

« Dans le cas d'une revendication d'objets saisis seul le tiers (donc une personne étrangère à la saisis) qui se prétend propriétaire d'un bien saisi, peut demander la restitution de ce bien dans les conditions prévues à l'article 154 du CPF »

ومن جهة أخرى فان عبارات الفقرة الثانية من المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية يستشف منها أن المعني بطلب استرداد الأشياء المحجوزة شخص آخر غير المكلف المعني بالحجز الذي تربطه علاقة ذات طابع جبائي بالإدارة، اذ تقرن طلب استرداد الأشياء المحجوزة بإرفاق جميع وسائل الاثبات والتي تفيد ملكيته للأشياء المراد استرجاعها، وهذا ما لا يستصاغ طلبه من المكلف المدين بالضريبة والذي اتخذ اجراء الحجز في مواجهته، على اعتبار أن الإدارة قامت بضرب الحجز على المنقولات التي تعود ملكيتها للمكلف المدين والا كان تقديم وسائل اثبات الملكية لتأكيد الحجز وليس لاسترجاع الأشياء المحجوزة⁽²⁾، فمن غير المعقول ان يطلب من المكلف تقديم وسائل اثبات ملكيته للأشياء المحجوزة من اجل استرجاعها والادارة قامت بالحجز على الممتلكات التي تعود له للتنفيذ عليها وليس لاسترجاعها له.

¹⁾ Instruction N°02, MF/ DGI/ DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement, op.cit. P.25.

²⁾ انظر المادة 154 فقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية.

ان مرد هذا الالتباس في تصنيف طلب استرداد الأشياء المحجوزة ضمن منازعات التحصيل يعود حسب اعتقادنا الى سببين اثنين على الأقل:

السبب الأول: ان المشرع وعند تنظيمه لطلب استرداد الأشياء المحجوزة استعمل مصطلحات عديدة للتعبير عن نفس الشخص، فمرة يستعمل مصطلح "صاحب الطلب" ومرة يستعمل مصطلح "المكلف بالضريبة" ومرة ثالثة يستعمل مصطلح "المشتكي" وأخيرا مصطلح "المحتج"، وفي اعتقادنا فان الصياغة بهذا التنوع في المصطلحات على اختلاف معانيها من شأنه أن يحدث اضطراب في الامام بالمعنى الحقيقي للشخص المعني.

السبب الثاني: فيعود الى التماثل في القواعد التي تحكم سير طلب استرداد الأشياء المحجوزة، والاعتراض على المتابعات التي تكتسي طابع جبائي وتقوم بين المكلف المعني والإدارة والتي هي محددة على سبيل الحصر في نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا التماثل يتجلى أولا من حيث إلزامية مرور النزاع بمرحلة إدارية قبل اللجوء الى الجهة القضائية المختصة، عن طريق تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية المختصة، المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وثانيا من حيث آجال تقديم الشكوى من طرف المشتكي خلال شهر واحد⁽¹⁾ ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، وآجال البث في الشكوى من طرف الجهة الإدارية المختصة خلال شهر واحد من تاريخ تقديم الشكوى، وكذا آجال الطعن أمام الجهة القضائية المختصة خلال شهر واحد ابتداء من تاريخ تبليغ القرار الإداري الفاصل في الشكوى أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للإدارة للبث في الشكوى، وهي نفس الآجال المعمول بها في الاعتراض على المتابعات التي تكتسي الطابع الجبائي⁽²⁾.

⁽¹⁾ الآجال فيما يخص منازعات التحصيل انتقلت من شهر واحد الى شهرين منذ سنة 2017 بموجب المواد 58 و 59 من قانون المالية لسنة 2017 وذلك فيما يخص آجال تقديم الشكوى، آجال رد الإدارة على الشكوى، آجال رفع الدعوى امام الجهات القضائية المختصة.

⁽²⁾ قارن المواد 153 مكرر و 153 مكرر 1 الخاصة بالاعتراضات على المتابعات المتعلقة بتحصيل الديون التي تكتسي طابع جبائي، والمادة 154 الخاصة باسترداد الأشياء المحجوزة.

أحسن المشرع أخيراً ما فعل سنة 2021 عند توضيح الالتباس المتعلق بالشخص الذي يقوم بتقديم طلب استرداد الأشياء المحجوزة ووضع حد للاستنتاجات السابقة بإضافة كلمة الغير لنص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

(2) الطعون الولائية:

هي الطعون المنظمة بالمواد 92 و93 من قانون الإجراءات الجبائية الواردة تحت الباب الثاني المتعلق بالطعن الولائي من الكتاب الثالث المتعلق بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، وهي الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة من أجل الحصول على الاعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة قانوناً وكذا الاعفاء أو التخفيض من الزيادات أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن ابراء دتمته إزاء الخزينة العمومية⁽²⁾.

فإذا كان هذا النوع من الطعون يهدف في نتيجته إلى التخلص أو التخفيف من الالتزام بالدفع الواقع على عاتق المكلف كما هو الحال في منازعات التحصيل، إلا أنه لا يخضع لمجال تطبيق منازعات التحصيل كما حددتها المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، فهو لا يمكن أن يكون أساسه وجود نزاع قائم بين المكلف والإدارة الجبائية، ولا يمكن في جميع الأحوال إثارة الأوجه القانونية المتعلقة بالشرعية الموضوعية أو الشرعية الشكلية للالتزام بالدفع أثناء تقديم هذا النوع من الطعون⁽³⁾.

فالمكلف في الطعن الولائي لا ينازع في أساس الضريبة أو تصنيفها أو في حسابها أو تحصيلها أو في الإجراءات القانونية المتبعة من أجل ذلك، وإنما يستعطف الإدارة بالنظر إلى ظروفه الاقتصادية (المالية) من أجل الاعفاء أو التخفيف من الضريبة المفروضة قانوناً متى كان في حالة عجز عن ابراء دتمته تجاه الخزينة نتيجة العوز أو ضيق الحال الموجود فيها، كما أن الإدارة وبمناسبة البث في هذا النوع من الطعون لا تبحث في العناصر الواقعية أو القانونية المعتمدة لفرض الضريبة، وإنما تبحث في مدى حسن

¹ انظر المادة 70، قانون رقم 16/20، مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، سنة 2020، التي تعدل المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

³) Gilles Noel, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.213.

نية المكلف بالنظر الى مواظبته العادية في الوفاء بالتزاماته الجبائية والجهود المبذولة من طرفه للتخلص من ديونه⁽¹⁾.

من جهة أخرى فان الطعون الولائية تخضع لنظام معالجة يختلف جذريا عن النظام الذي تخضع له منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل، حيث أن هذين الأخيرين تتم تسويتها وفق مرحلتين مرحلة إدارية ومرحلة قضائية، على عكس الطعون الولائية التي تستقل بتسويتها والبث فيها الإدارة الجبائية دون إمكانية الطعن في قراراتها أمام الجهات القضائية، فإختصاص البث في الطعون الولائية يؤول الى المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا بعد أخذ رأي اللجنة المحدثة لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5 000 000 دج، وفي الحالة العكسية يؤول الاختصاص لمدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة المحدثة لهذا الغرض على المستوى الولائي، وتكون قراراته قابلة للطعن فيها امام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا⁽²⁾ وقد أحال المشرع احداث اللجان المذكورة - الجهوية والولائية - وتشكيلتها وسيرها الى قرار يصدر عن المدير العام للضرائب وهذا ما تم بتاريخ 28 ماي 1991⁽³⁾.

بالرجوع الى مضمون هذا القرار يتضح الطابع الإداري البحت لتشكيلة هاته اللجان فهي مشكلة بشكل كلي من أعوان الإدارة الجبائية، وعليه فان للإدارة الجبائية في هذا النوع من الطعون السلطة التقديرية المطلقة في منح الاعفاء أو التخفيض من عدمه دون خضوعها لأية رقابة قضائية، هذا ما استقر عليه اجتهاد مجلس الدولة في عدة مناسبات حيث جاء في حيثية أحد قراراته ما يلي "حيث يستخلص مما ذكر أعلاه أن المستأنف عليه - المكلف - التمس الإعفاء من جزء من الضريبة المفروضة عليه، وتحصل على اعفاء جزئي من الضريبة ... حيث بالتالي فان النزاع الحالي أصبح من اختصاص إدارة الضرائب اذ كان على المستأنف عليه الطعن في القرار الصادر ... أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا وليس مقاضاة مديرية الضرائب ..."⁽⁴⁾، وفق نفس المبدأ القاضي بأن رقابة قرارات لجنة الطعن الولائية

¹ انظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 93 - 03، من قانون الإجراءات الجبائية.

³) Décision N°16, du 28 mai 1991, portant composition et fonctionnement des commissions des recours gracieux.

⁴ مجلس الدولة، قرار رقم 28897، بتاريخ 13 / 09 / 2006، المذكور سابقا.

برفض الطلبات العفوية الرامية الى تخفيض الضرائب المستحقة وغير الممكن تسديدها بسبب الظروف لاقتصادية للمكلفين تخضع لاختصاص المدير الجهوي للضرائب وليس للقاضي الإداري.

تأكيدا لذلك أقر مجلس الدولة في احد اجتهاداته " أنه بالرجوع الى الشكوى الموجهة الى مدير الضرائب وقرار الرفض الصادر عن لجنة الطعن العفوي، يتضح أن الطاعن لا ينازع في مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه بل يلتزم تسوية وضعيته باعتباره ضحية إرهاب بسبب اصابته بجروح اثر عمل إرهابي وهو ما يعتبر طلب عفو بمفهوم المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين معه القول أن الشكوى غير نزاعية ... ⁽¹⁾، حيث دفعت مديرية الضرائب في هاته القضية بأن الدعوى غير مقبولة لأن الشكوى المقدمة من طرف المستأنف ليست نزاعية بسبب تقديمها أمام لجنة الطعن العفوي التي أصدرت قرار بالرفض، كان على المكلف الطعن فيه أمام المدير الجهوي وليس أمام القضاء عملا بالمادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية وهو ما استجاب له مجلس الدولة حال فصله في هذه القضية.

هكذا فان الطعون الولائية وان كانت تتماثل من حيث غايتها مع منازعات التحصيل، تلك الغاية التي تتمثل في الحصول على الاعفاء أو التخفيف من الالتزام بالدفع الواقع على عاتق المكلف تجاه الخزينة العمومية، الا انها تستقل بنظام اجرائي خاص بها تكون فيه للإدارة مطلق السلطة التقديرية في منح التخفيض أو الاعفاء دون رقابة من السلطة القضائية، على عكس منازعات التحصيل التي يمكن للمكلف خلالها الطعن أمام الجهة القضائية المختصة في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية وهي بهذا الشكل تخرج عن نطاق تطبيق المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المحددة للصور التي تأخذها منازعة التحصيل.

3) دعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركات:

هاته الدعوى المنظمة بموجب المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية تخرج أيضا عن نطاق منازعات التحصيل بمفهوم المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، ودعوى المسؤولية التضامنية لمسيري الشركات هي الدعوى القضائية المقامة بمبادرة من الإدارة الجبائية بهدف إقرار المسؤولية التضامنية للمديرين أو المسيرين مع الشركة، هاته الدعوى ذات الطابع الجزائي يباشرها العون المكلف بالتحصيل ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين للشركة، عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 62653، بتاريخ 08 / 09 / 2011، مذكور سابقا.

كانت والغرامات الجبائية المترتبة على الشركة نتيجة المناورات التدليسية التي يأتيها هؤلاء أو نتيجة عدم التقيد المتكرر بمختلف الالتزامات الجبائية⁽¹⁾.

حيث يرفع العون المكلف بالتحصيل الدعوى أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقرر الشركة، والذي يبيث على منوال ما هو معمول به المواد الجزائية، فإذا تم إقرار مسؤوليتهم التضامنية مع الشركة فان للمحاسب أن يتخذ في حقهم التدابير التحفظية بغض النظر عن أي طعن ضد هذا القرار⁽²⁾، وعليه فان الاعتراض على الإجراءات التحفظية وكل اجراء تتخذه الإدارة في حق المديرين أو المسيرين غير مشمول بمقتضيات المادة 153 الخاصة بمنازعات التحصيل.

ثالثا: منازعة التحصيل مشروطة بالانطلاق المسبق للتحصيل الجبري:

يجد المكلف على مستوى منازعة التحصيل صعوبة في تحديد اللحظة أو الاجراء الذي يفتح الباب لتقديم الاعتراض، تلك الصعوبة تتمثل في التحديد الدقيق للحظة التي يبدأ عندها التحصيل الجبري للدين الجبائي، وقبل هاته اللحظة فان أي اعتراض أو دعوى يكون مآلها الرفض باعتبارها سابقة لأوانها، كون منازعة التحصيل مشروطة بالانطلاق المسبق للتحصيل الجبري، فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال يتمثل في ما هو الاجراء الذي يشكل انطلاق التحصيل الجبري؟ وبتعبير آخر ماذا يجب أن ينتظره المكلف قبل اطلاق منازعة التحصيل؟ للإجابة على هذا التساؤل يجب توضيح الاجراءات السابقة على التحصيل الجبري⁽¹⁾، هاته الاجراءات التي تتوج بإخطار يشكل بداية التحصيل الجبري⁽²⁾.

1) الإجراءات السابقة على إطلاق التحصيل الجبري:

ان الكيفية التي نظم بها المشرع الجزائري الإجراءات القبلية على التحصيل الجبري وفي مختلف المحطات ليس من شأنها أن تساعد على اطمئنان المكلف لعلاقته بالإدارة الجبائية، ويتجلى ذلك من عدة زوايا لعل أهمها عدم ضبط هاته الإجراءات بأجال قانونية تمنح للمكلف للاستجابة لمختلف الإنذارات والإخطارات الموجهة اليه.

قبل تفصيل الاجراءات السابقة على اطلاق التحصيل الجبري تجدر الإشارة أولا الى أن شرط الانطلاق المسبق للتحصيل الجبري قبل أي اعتراض لا يستنتج بطريقة واضحة من أحكام المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية (تقابلها المادة L.281 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي) فهي تشير فقط الى

¹ انظر المادة 155 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 155 فقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية.

الشكاوي المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم⁽¹⁾، كما تجدر الإشارة في المقام الثاني الى أن التحصيل الجبري للدين الجبائي لا يمكن اطلاقه بصفة قانونية الا بعد أن تستوفي الإدارة الجبائية بعض الإجراءات المسبقة، ففيما يخص الضرائب التي يتم تحصيلها عن طريق الجداول يتم أولاً ادراج الجدول (Rôle général) في التحصيل ووضعه حيز التنفيذ من طرف الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله ويبين فيه تاريخ هذا الادراج وفي كل الإنذارات الموجهة الى المكلفين⁽²⁾.

بداية فان الجداول (Les rôles) تمثل السندات التنفيذية التي بموجبها يقوم المحاسب العمومي بإنجاز ومتابعة تحصيل الضرائب، فهي تمثل قوائم المكلفين الخاضعين للضريبة تتجز من طرف الإدارة الجبائية وتحتوي بالنسبة لكل مكلف على بيان هويته، طبيعة الضريبة، الأسس والنسب الضريبية، المبالغ المطالب بها، وحتى تشكل هذه الجداول سندات تحصيل يجب أن يتم إصدارها لتأخذ الشكل الذي يجعلها تنفيذية وتشرعن لوجود الدين على عاتق المكلف، ويمنح لها عند الإصدار تاريخ لإدراجها في التحصيل والذي يشكل نقطة بداية حساب مختلف الآجال، كأجل الاستحقاق، وتحديد تاريخ الدفع، وتاريخ الشكوى، وبداية حساب آجال التقادم وغيرها، ويجب أن يبين هذا التاريخ في الجدول ومختلف اشعارات الاخضاع الموجهة للمكلف ويكون تاريخ الادراج في التحصيل محددًا في القرار المتضمن اصدار الجدول⁽³⁾، ولا تصبح الحصص المدرجة في الجدول مستحقة الا في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل⁽⁴⁾ كقاعدة عامة⁽⁵⁾.

¹ في نفس المعنى أنظر Marie Masclat de Barbarin, op.cit. P.5

² المادة 143، من قانون الإجراءات الجبائية.

³ C E, N° 287319, du 1 er juillet 2009, « la date de cette mise en recouvrement s'entendant de celle spécifiée dans la décision homologuant le rôle dans laquelle elle est comprise ; »

⁴ أنظر المادة 354، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ توجد حالات خاصة وفق ما تنص عليه المادة 354 فان أجل الاستحقاق:

* يحل بمجرد ادراج الجدول في التحصيل عند رحيل المكلف من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو القباضة البلدية أو عند البيع الطوعي أو الاضطراري للمحل التجاري.

* يحل هذا الأجل اعتبارًا من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ ادراج الجدول في التحصيل في حالة الإصدار التكميلي للجدول، وإذا كان الإصدار التكميلي ناتج عن انعدام التصريح أو عدم كفايته تكون الضرائب واجبة التحصيل بعد 15 يوم من تاريخ التبليغ.

كما يتعين ارسال اذار (اشعار بالإخضاع) الى كل مكلف مسجل في الجدول (Rôle individuel) من أجل اعلامه بالمبالغ الواجب دفعها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل كما يرفق هذا الإنذار بحوالة محررة سلفا لمصلحة الخزينة العمومية⁽¹⁾.

فإعلام المكلف يتم تأمينه بإرسال اشعار بالإخضاع يوجه في ظرف مغلق الى المكلف المسجل في الجدول⁽²⁾، وهو بمثابة مستخلص من الجدول ينجز باسم كل مسجل في الجدول (Rôle général) ويوضح فيه المجموع حسب طبيعة الضريبة، والمبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وتاريخ الادراج في التحصيل والتاريخ المحدد للدفع، ويقع على عاتق الإدارة الجبائية عبء إرسال اشعارات الاخضاع ويجب أن تأخذ كل الاحتياطات الضرورية لضمان وصولها قبل تاريخ الادراج في التحصيل.

في حالة كون اشعار الاخضاع قد تم ارساله متأخرا الى المكلف، فان الضريبة لا تكون مستحقة الا بداية من التاريخ الذي يعلم فيه المكلف بالإدراج في التحصيل لهذا الجدول، كما يعتبر اشعار الاخضاع قد تم استلامه لما يغير المكلف عنوانه دون اعلام المحاسب المكلف بالتحصيل، كما يمكن لكل مكلف لم يستلم الاشعار بالإخضاع أو ضياعه أو لأي سبب من الأسباب أن يطلب من المحاسب إصدار وثيقة تتعلق بالضرائب الخاضع لها سواء في شكل مستخرج من الجدول أو في شكل شهادة عدم التسجيل في الجدول ويتعين على المحاسب أن يستجيب بدون مقابل لهاته الطلبات وقد أقرت ذلك المادة L.104 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

وتجدر الإشارة الى أن محتوى الجدول لم يتم تحديده في أي نص تشريعي أو تنظيمي فقط المادة L. 253 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي حددت البيانات التي يجب أن يتضمنها الاشعار بالإخضاع وأن مستخرج الجدول يتضمن ويتحدد بهاته المعلومات فقط⁽³⁾.

كما أن غياب الدفع من طرف المكلف بعد استيفاء الإدارة هاته الإجراءات لا يؤدي آليا الى اطلاق إجراءات التحصيل الجبري للدين الجبائي بل يندرج كل هذا في اطار التحصيل الودي للدين ولا يمكن الى

¹ المادة 01/144، من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article L. 253. Code de procédure fiscale, op.cit. « Un avis d'imposition et adressé sous pli fermé à tout contribuable inscrit au rôle des impôts directs ... »

³) Bulletin officiel des finances publiques-impôts, direction générale des finances publiques, France, identifiant juridique BOI-REC-PART-10-10-10, date de publication 12/09/2012, P.06.

هنا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، ولا يمكن للمكلف أن يطلق أي شكل من أشكال الاعتراض الخاصة بمنازعات التحصيل.

2) الاخطار كإجراء لانطلاق التحصيل الجبري:

ان إجراءات التحصيل الجبري وخاصة الغلق المؤقت للمحل المهني وبيع المحل التجاري وحجز وبيع منقولات المكلفين، والتي تشكل الإجراءات التنفيذية الخاصة بالقانون الجبائي لا يمكن اطلاقها الا بعد توجيه اخطار للمكلف (Commandement) ذلك الاخطار الذي يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁽¹⁾.

هذا ما أكدت عليه تعليمة مديرية المنازعات المتعلقة بمنازعات التحصيل، حيث جاء فيها " أن المتابعات التي تبدأ وجوبا بإخطار بالدفع، الذي يجب اتخاذه قبل انقضاء أجل التقادم الرباعي المقرر في مادة التحصيل" ⁽²⁾، والتذكير أن كل إجراء متابعة لا يمكن اطلاقه دون أن يكون مسبق بإرسال اخطار بالدفع⁽³⁾، وأن الاخطار هو الاجراء الأول للمتابعة يجب ارساله من طرف قابض الضرائب للمكلف من اجل دفع دينه الجبائي⁽⁴⁾، ويذهب القضاء الفرنسي في نفس الاتجاه باعتباره أن الاخطار يشكل الاجراء الأول للمتابعة⁽⁵⁾، وعليه فانه في ظل هذه التعقيدات يجد المكلف صعوبة في تحديد الوقت المناسب لتقديم اعتراضه ويكون تحت طائلة رفض شكواه لورودها قبل الأوان، إذ أن الشكاوي الواردة الى مصالح

¹ المادة 145، من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Instruction générale sur le contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. P.7. « les poursuites qui débutent obligatoirement par un commandement de payer doivent intervenir avant l'expiration du délai de prescription quadriennale prévue en matière de recouvrement »

³) ibid. p.9 « il est rappelé que toute mesure de poursuite ne peut être engagée sans avoir procédé au préalable à l'émission d'un commandement de payer »

⁴) ibid. p.9 « le commandement et le premier acte de poursuite devant être signifie par le receveur des impôts, par lequel le contribuable est sommé de payer sa dette fiscale »

⁵) C E, N° 98393, du 01 décembre 1976, RJF, N° 82, 1977, « le commandement constitue le premier acte de poursuite »

الضرائب في وقت سابق على لحظة انطلاق الآجال القانونية للشكوى تعتبر كأنها سابقة لأوانها وبالنتيجة فهي غير مقبولة⁽¹⁾.

كما يمكن تسجيل عدم انسجام هذا النظام من زاوية أن المكلف عند اعلامه عن طريق تبليغ الإنذار (Rôle individuel) بالمبالغ المطالب بها ويريد الاعتراض على ذلك بمبرر أنه قد سدد جزء من المبلغ المطالب به، لا يكون أمامه سوى ترك الأمر يستمر وانتظار صدور أول اجراء للمتابعة، وما لهذا الأمر من آثار على المستوى النفسي أو على المستوى المالي التي تلحق بالمكلف جراء تلك المتابعة، وعليه فان السياق السابق لانطلاق هذا النوع من المنازعات لا يمثل في الحقيقة السياق الأكثر ملائمة لتطوير العلاقة بين المكلف والإدارة⁽²⁾.

الفرع الثاني: تاريخ استحقاق الضرائب المحصلة عن طريق الجدول:

في فرنسا القاعدة العامة لتاريخ استحقاق الضريبة محددة بموجب الفقرة الأولى من المادة 1663 من القانون العام للضرائب التي تنص على ان

« Les impôts directs, produits et taxes assimilés, visés par le présent code sont exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement du rôle »

فالضريبة تكون مستحقة بعد ثلاثون (30) يوما من تاريخ ادراج الجدول في التحصيل، أي ان الضريبة التي أدرجت في التحصيل بتاريخ 31 جويلية تكون مستحقة ابتداء من 30 أوت، هذا المبدأ ثابت مهما كان تاريخ اصدار الجدول والمدة الفاصلة بين هذا التاريخ وتاريخ ادراج الجدول في التحصيل، كما يطبق دون الأخذ في الاعتبار السنة التي بعنوانها تم فرض الضريبة، وحتى لما يكون هذا الجدول قد تم إصداره بالنسبة لسنة اخضاع سابقة على السنة التي تم فيها إصداره، فتاريخ ادراج الجدول في التحصيل هو وحده الذي يأخذ في الاعتبار من أجل تحديد تاريخ الاستحقاق.

¹) Instruction générale sur le contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. P. 24. « Les requêtes qui parviennent au service antérieurement à la date servant de point de départ du délai légal de réclamation ..., sont considérées comme prématurées et sont par voie de conséquence, irrecevables »

²) Marie Masclét de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.07.

بالنسبة للضرائب المحصلة عن طريق الجدول يكتسي تاريخ استحقاق الضريبة أهمية خاصة بالنظر أيضا للمحاسب، لأنه ابتداء من هذا التاريخ يمكن للمحاسب القائم بالتحصيل بموجب القوة التنفيذية للجدول الزام المكلف على دفع الضرائب الملقاة على عاتقه، كما يمكنه عند الاقتضاء متابعة التحصيل بالطرق القانونية المقررة كإطلاق إجراءات التحصيل الجبري في مواجهته.

أما في الجزائر فإن القاعدة العامة لتاريخ استحقاق الضريبة محددة بموجب الفقرة الأولى من المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، إذ تكون الضريبة مستحقة ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي الشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، أي ان الضريبة التي أدرجت في التحصيل خلال شهر أوت تكون مستحقة ابتداء من 01 نوفمبر.

ما يلاحظ على الاحكام المنظمة لاستحقاق الضريبة أن المشرع الجزائري يعطي آجال اوسع للمكلف، تمكنه من تدبر اموره، من تلك التي يمنحها المشرع الفرنسي فهي تتجاوز الشهرين حتما بين تاريخ ادراج الجدول في التحصيل وتاريخ استحقاق الضريبة عكس المشرع الفرنسي الذي يقصر هذا الأجل الى 30 يوما فقط من تاريخ ادراج الجدول في التحصيل.

غير انه وعلى خلاف القاعدة العامة فإنه توجد حالات يخشى فيها على ضياع حقوق الخزينة العمومية فتكون فيها الضريبة مستحقة الاداء بصفة آنية بمجرد ادراج الجدول في التحصيل (اولا)، كما يمكن استعجال استحقاق الضريبة عن طريق تقصير المدة التي يتوفر عليها المكلف بين تاريخ ادراج الجدول في التحصيل وتاريخ استحقاق الضريبة (ثانيا)، وفي حالة التسبيقات على الحساب تكون الضريبة مستحقة حتى قبل ادراج الجدول في التحصيل (ثالثا).

اولا: الاستحقاق الآني للضرائب المحصلة عن طريق الجدول:

الاستحقاق الآني للضرائب المحصلة عن طريق الجدول يقصد به أن الضريبة تكون مستحقة بمجرد ادراج الجدول في التحصيل، أي أن الاستحقاق الآني للضريبة يكون من نتائج الغاء المدة التي يتوفر عليها المكلف من أجل دفع الدين الجبائي الملقى على عاتقه⁽²⁾، أي الغاء المدة الفاصلة بين تاريخ ادراج

⁽¹⁾ تنص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه " تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل "

⁽²⁾ Bulletin officiel des finances publiques-impôts, France, identifiant juridique, BIO-REC-PART-10-10-10, op.cit. P.07.

الجدول في التحصيل وتاريخ استحقاق الضريبة، أي المدة الفاصلة بين تاريخ ادراج الجدول في التحصيل واليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر الادراج في التحصيل في القانون الجزائري، ويتطابق عندئذ تاريخ الاستحقاق مع تاريخ ادراج الجدول في التحصيل.

قد تناولت هذه الحالات المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والمادة L.1663-2 من القانون العام للضرائب الفرنسي، ويكون ذلك عادة في الحالات التي يخشى معها تهريب المكلف لأملكه المنقولة التي تعتبر ضمان للخزينة العمومية، مثل رحيل المكلف من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب (1) أو بيع المكلف لمنقولاته طوعا أو جبرا (2) أو توقف المكلف عن مزاولته النشاط أو وفاته (3).

1) عند رحيل المكلف من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب:

إن الرحيل من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو القباضة البلدية والذي يمكن أن يؤدي إلى اختفاء الأملاك المنقولة للمدين بالضريبة التي تشكل ضمان للدائن (ضمان للخزينة العمومية) يجعل استحقاق الضريبة حالا سواء عند تاريخ ادراج الجدول في التحصيل، أو عند تاريخ الرحيل إذا تم ذلك خلال الآجال الفاصلة بين تاريخ ادراج الجدول في التحصيل وتاريخ استحقاق الضريبة، ما يوجب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة الملقاة على عاتق المكلف.

غير أن أحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائري⁽¹⁾ والتي تقابلها أحكام L.1663-2 من القانون العام للضرائب في فرنسا⁽²⁾ تعفي المكلف الذي يعرف بموجب سند بموطنه الجديد من الخضوع لمقتضيات هذه الأحكام.

¹ المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " ... ينتج عن الرحيل من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختلفة أو القباضة البلدية وعن البيع الطوعي أو الاضطراري وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة ، بمجرد ادراج الجدول في التحصيل، إلا إذا قام المكلف بتعريف مسند لموطنه الجديد...".

²) Article L.1663-2, Code général des impôts, op.cit. « Le déménagement hors du ressort du service chargé du recouvrement à moins que le contribuable n'ait fait connaitre, avec justifications à l'appui, son nouveau domicile, et la vente volontaire ou forcée entraînent l'exigibilité immédiate de la totalité de l'impôt, dès la mise en recouvrement du rôle ... »

وإذا كانت مبررات التحصيل الآتي لمجموع الضرائب عند تغيير الموطن تستند الى الخشية من إخفاء الأملاك المنقولة للمدين التي تشكل ضمان تحصيل الدين الجبائي، فإن الأمر يختلف عندما يتعلق الأمر بالرسم العقاري الذي يستفيد تحصيله من الضمانة التي يشكلها العقار الخاضع لهذا الرسم نفسه.

كما أن مقتضيات هاته الأحكام يتم تطبيقها حتى عند تغير الموطن داخل نفس البلدية متى كانت تحتوي على عدة مصالح مكلفة بالتحصيل وأدى تغير الموطن داخل هاته البلدية الى تغير المصلحة التي يتبعها المكلف فهذا من شأنه أن يجعل الضريبة محل تحصيل فوري، والموطن المعتد به والذي يؤدي تغيره الى وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضرائب بمجرد ادراج الجدول في التحصيل هو الموطن الجبائي الذي يعرف على انه الإقامة الرئيسية للمكلف⁽¹⁾.

2) عند البيع الطوعي أو الاجباري لمنقولات المكلف:

استنادا الى نفس المبررات فان البيع الطوعي أو الاجباري لمنقولات المكلف يجعل استحقاق الضريبة حالا بمجرد ادراج الجدول في التحصيل لأن البيع من شأنه أن يخرج منقولات المكلف التي تشكل ضمان الخزينة العمومية من حيازته، ولا يوجد استثناء على التحصيل الفوري للضريبة عند البيع، على العكس عند تغيير موطن المكلف خارج دائرة اختصاص قبضة الضرائب المختلفة، اذ يبقى آجال استحقاق الضريبة خاضع للقاعدة العامة (اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل) متى عرف المكلف بموطنه الجديد.

يكون البيع طوعي عندما يتنازل المكلف عن منقولاته بمقابل بطريقة ارادية، فإذا علم القابض المكلف بالتحصيل بالبيع وقدر أن هذا التصرف يلحق ضرر بحقوق الخزينة العمومية فان الضريبة تصبح مستحقة الأداء فورا ويكون للقابض إمكانية القيام بالمتابعات القانونية اللازمة دون أجل، أما البيع الاضطراري (الجبري) فيعني بيع ممتلكات المكلف عن طريق السلطة القضائية نتيجة عملية الحجز على منقولاته ودون مراعاة لارادته.

¹⁾ Bulletin officiel des finances publiques-impôts, France, identifiant juridique, BIO-REC-PART-10-10-10, op.cit. P.07.

3) عند التوقف عن النشاط أو وفاة المكلف:

التوقف عن النشاط أو الوفاة من ضمن الاستثناءات الواردة على القاعدة العامة لاستحقاق الضريبة، أورد ذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 354 منه وينفس العبارات التي أورد بها ذلك القانون العام للضرائب الفرنسي ضمن الفقرة الثانية من المادة L.1663⁽¹⁾.

ان حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة تجعل كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسوم على النشاط المهني، المؤسسين ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 132 و195 و229 - 2 واجبة التحصيل على الفور وبالتمام بالإضافة الى التحصيل الكلي للحقوق المشار إليها في المواد 33 و54 و60 الى 74 وكذا الغرامات الجبائية.

ثانيا: الاستحقاق المعجل للضريبة:

إذا كانت القاعدة العامة أن الضريبة لا تكون مستحقة الأداء الا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي الشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل، وبالنتيجة فان القابض لا يمكن له قبل حلول هذا الأجل القيام بأية متابعة من أجل التحصيل الجبري للدين الضريبي كما رأينا سابقا، كما أنه في حالات محددة قانونا يحرم المكلف تماما من التمتع بهذه المدة الزمنية الممنوحة والتي تفوق الشهرين في جميع الحالات ويكون استحقاق الضريبة أي بمجرد ادراج الجدول في التحصيل، فانه وفي حالات أخرى يتم تعجيل استحقاق الضريبة عن طريق تقصير المدة الفاصلة بين تاريخ ادراج الجدول في التحصيل وتاريخ استحقاق الضريبة.

هاته الحالات تتعلق بحالة وجود إصدارات تكميلية أو إضافية للجدول حيث تصبح الضريبة مستحقة بعد مرور 30 يوم أو 15 يوم وهو ما يخالف القاعدة العامة بالنسبة لتاريخ استحقاق الضريبة وفق الحالتين التاليتين :

¹⁾ L.1663 Code général des impôts, op.cit. «... en cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession non commerciale , ou de décès de l'exploitant ou du contribuable , l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés établis dans les conditions prévues aux articles ... sont immédiatement exigibles pour la totalité... »

- الإصدار التكميلي العادي لجدول الضرائب المباشرة يجعل الضريبة مستحقة التحصيل اعتباراً من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ ادراجه في التحصيل.

- الإصدار التكميلي الناتج عن التصريحات الناقصة أو عدم التصريح تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ⁽¹⁾.

نلاحظ مرة أخرى عدم انضباط المشرع الجزائري في استعمال المصطلحات لتحديد بداية حساب الآجال، ففي الحالة الأولى آجال 30 يوم تحسب من تاريخ ادراج الجدول التكميلي في التحصيل أما في الحالة الثانية آجال 15 يوم تحسب من تاريخ التبليغ، ونحن نعتقد انه لا مبرر لذلك.

ثالثاً: استحقاق الضريبة قبل اصدار الجدول:

على خلاف ما رأيناه سابقاً فإنه وفي جميع الحالات المدروسة لا يمكن أن يكون تاريخ استحقاق الضريبة سابق على ادراج الجدول في التحصيل باعتباره السند التنفيذي الذي يرسم ويشعرن الدين الجبائي، ويحدد مدى الالتزام الملقى على عاتق المكلف، فإنه في بعض الحالات تكون الضريبة مستحقة حتى قبل اصدار الجدول⁽²⁾، متى توافرت في المكلف مجموعة من الشروط كما في حالة التسبيقات على الحساب، وهو نفس النظام المعمول به في فرنسا طبقاً للمادة 1664 من القانون العام للضرائب الفرنسي التي تتطابق الى حد كبير مع نص المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

فالتسبيقات على الحساب تحسب اقساطها انطلاقاً من مبلغ الضريبة التي وضعت محل التحصيل بعنوان السنة السابقة، ويتم تحصيل المتبقي من الضريبة الناتج عن التصفية على يد مصلحة الضرائب المباشرة عن طريق الجداول ضمن شروط القاعدة العامة.

وان كانت هذه الأحكام تشكل خروجاً عن المبدأ العام الذي بمقتضاه لا تكون الضريبة مستحقة الدفع الا بعد ادراج الجدول في التحصيل، أو بالأحرى حسب القاعدة العامة لاستحقاق الضريبة أي اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل طبقاً للمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه من شأن ذلك أن يحقق الاستجابة لاحتياجات الدولة في الحصول على الموارد لتغطية الأعباء العامة ابتداءً من الأشهر الأولى للسنة، كما يسمح للمكلف بتجزئة العبء الجبائي على مدار السنة.

¹ المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² نظام التسبيقات على الحساب، المادة 355 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الا أنه بالنظر الى الموضوع من زاوية الأمن القانوني الذي يجب أن يسود العلاقة بين المكلف والإدارة فان المكلف من جهة يجد نفسه معرض لعقوبة تتمثل في زيادة قدرها 10% من المبالغ غير المؤداة⁽¹⁾ لمجرد أنه سهى أو غفل عن دفع التسبيقات من تلقاء نفسه ودون اشعار من الإدارة عند حلول آجالها، ومن جهة أخرى فان المكلف يجد نفسه ملزم بتسديد ضريبة غير أكيدة، اذ أن التسبيقات تحسب على أساس مداخيل السنة السابقة غير مؤكدة التحقيق خلال السنة المعنية بالتسبيقات، وان كان المشرع قد اعطى للمكلف إمكانية المغامرة بإعفاء نفسه تحت مسؤوليته من دفع تسبيقات جديدة متى اعتبر او قدر أن مبلغ التسبيقات التي سبق أداؤها بالنسبة لسنة مالية معينة يساوي او يفوق مبلغ الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه⁽²⁾ باحترام مجموعة من الشروط تتمثل في:

- تقديم تصريح مؤرخ وموقع لقابض الضرائب المختص.

- أن يكون التصريح بـ 15 يوما قبل حلول موعد وجوب تحصيل الأداء اللاحق.

غير أن تلك المغامرة لها ثمنها متى ثبت بعد ادراج الجدول في التحصيل، أن التصريح المقدم من طرف المكلف الى قابض الضرائب غير صحيح، اذ تطبق العقوبة المتمثلة في 10% من المبالغ التي لم يتم دفعها في الآجال المحددة⁽³⁾.

من اجل الالمام بالموضوع سوف نتناول في هذا الجزء الشروط الواجب توفرها في المكلف للخضوع لنظام التسبيقات على الحساب (1) سواء كان شخص طبيعي او معنوي، ثم نتناول امكانية المكلف اعفاء نفسه من دفع التسبيقات متى قدر ان المبالغ المدفوعة كافية لتغطية الضرائب المستحقة بعنوان السنة المعنية (2)، ثم نتناول في الاخير الاثار الناجمة عن عدم دفع التسبيقات (3).

1) شروط الخضوع لنظام التسبيقات على الحساب:

يتميز المشرع الجزائري بالنسبة لنظام التسبيقات على الحساب بين الاشخاص الطبيعية فيما يخص الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) والاشخاص المعنوية فيما يخص الضريبة على ارباح الشركات

¹ المادة 355 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² مادة 355 - 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ انظر المادة 355 - 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، والمادة 356-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

(IBS) وافرد لذلك نصين اساسيين المادة 355 فيما يخص الاشخاص الطبيعية، والمادة 356 فيما يخص الاشخاص المعنوية.

(أ) فيما يخص الأشخاص المعنوية:

نشير أولا الى أن نظام التسبيقات على الحساب يمثل القاعدة العامة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المطبقة على شركات الأسهم وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي الخاص بشركات الأموال⁽¹⁾ بالإضافة الى الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات⁽²⁾، اذ يلزم القانون هذه الفئة من المكلفين بأداء 3 تسبيقات على الحساب الأولي من 20 فبراير الى 20 مارس، والثانية من 20 ماي الى 20 جوان، والثالثة من 20 أكتوبر الى 20 نوفمبر⁽³⁾ بالإضافة الى رصيد تصفية يدفع في أجل أقصاه يوم تقديم التصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة⁽⁴⁾ المحدد بـ 30 أبريل من السنة الموالية⁽⁵⁾، ويقدر مبلغ كل تسابقة بـ 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة⁽⁶⁾.

وعليه فان نظام التسبيقات على الحساب يطبق على كل المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات كقاعدة عامة على عكس الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، فان تحصيل الضرائب عن طريق الجداول تمثل القاعدة العامة في التحصيل طبقا للمادة 354، وما التسبيق على الحساب الا استثناء بالنسبة لهذه القاعدة ولا يجد محله للتطبيق الا بتوافر شروط معينة.

(ب) فيما يخص الأشخاص الطبيعية:

على اعتبار ان نظام التسبيقات على الحساب فيما يخص الاشخاص الطبيعية لا يشكل القاعدة العامة في دفع الضريبة فإننا نبين فيما يلي شروط خضوع الأشخاص الطبيعية لنظام التسبيقات على الحساب، ثم كيفية دفع هذه التسبيقات.

¹ المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² لمزيد من التفصيل حول الحالات التي يتم فيها الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أنظر المادة 150 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 356 - 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة 365 - 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ المادة 151 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ المادة 356 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

• شروط خضوع الأشخاص الطبيعية لنظام التسبيقات على الحساب:

المكلفون من الأشخاص الطبيعية الملزمون بدفع التسبيقات على الحساب هم المكلفون الذين تتوفر فيهم الشروط التالية:

- أن يكون المكلف بالضريبة من غير الأجراء كون هؤلاء يخضعون لنظام الدفع الشهري للضريبة حسب وتيرة الأجر في شكل اقتطاع من المصدر يطبق على الأجور والمرتبات والمعاشات والريوع العمرية⁽¹⁾، تدفع تلك الاقتطاعات المستحقة عن الشهر المعني خلال العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر او الثلاثي الذي تم فيه الاقتطاع الى صندوق قابض الضرائب المختلفة⁽²⁾.

- أن يكون مقيد في الجداول الضريبية الخاصة بالسنة السابقة عن السنة المعنية بدفع التسبيقات على الحساب، على اعتبار أن المداخل المحققة من طرف مكلف خلال سنة معينة في الحالة العادية يتم تحصيلها عن طريق الجداول التي تدرج في التحصيل خلال السنة الموالية، فحتى يكون المكلف ملزم بدفع التسبيقات على المداخل المحققة خلال السنة (N) يجب أن يكون قد أخضع للضريبة بموجب الجداول الضريبية خلال السنة (N-1) بالنسبة للمداخل المحققة خلال السنة (N-2).

وعليه فإن التزام دفع التسبيقات لا يعني المكلفين الذين تتم تسوية الضريبة الملقاة على عاتقهم عن طريق الاقتطاع من المصدر بالنسبة لبعض الفئات المعنية بذلك كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي للمداخل المتأتية من رؤوس الأموال المنقولة مثل الأسهم وحصص الشركات⁽³⁾ حيث تخضع لاقتطاع من المصدر⁽⁴⁾ بنسبة 15% محررة من الضريبة⁽⁵⁾ من مداخل الأموال المنقولة، ونفس الشيء بالنسبة للمداخل المتأتية من الفوائد التي تحققها الديون والودائع⁽⁶⁾ التي تخضع أيضا للاقتطاع من المصدر⁽⁷⁾ نسبته كقاعدة عامة 10% محررة من الضريبة من مبلغ الفوائد التي تحققها الودائع والديون⁽⁸⁾، هؤلاء المكلفين لا يتطلب تحصيل الضريبة الملقاة على عاتقهم بالنسبة لمثل هذه الأنواع من المداخل

¹ مادة 128 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وانظر كذلك المادة 104، 75، 74، من نفس القانون.

² مادة 129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ مادة 45، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ مادة 54، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ مادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ مادة 55، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁷ مادة 60، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁸ مادة 104، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

اصدار جدول وإدراجها في التحصيل وبالنتيجة فهم غير ملزمين بدفع أقساط التسبيقات لعدم تقيدهم في الجدول.

كما ان واجب دفع التسبيقات على الحساب لا يمكن تأسيسه بالنسبة للسنة (N) على ضرائب وضعت للتحصيل بموجب جداول ادرجت خلال السنوات السابقة عن السنة (N-1) ، كما لا يمكن تأسيسه على ضرائب تتعلق بمداخل محققة قبل السنة (N-2) حتى وان كانت الجداول الخاصة بها قد أدرجت في التحصيل خلال السنة (N-1)⁽¹⁾.

- أن يكون قد تم اخضاعهم خلال السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، ولتحديد ما اذا كان المكلف قد اخضع لضريبة يفوق مبلغها 1500 دج يجب الأخذ في الاعتبار مجموع الضرائب على الدخل المدرجة في التحصيل خلال السنة السابقة، فاذا كان المكلف قد اخضع بالنسبة للضريبة على الدخل تحت مادتين من الجدول فان مجموع هاتين المادتين هو الذي يحدد ما اذا كان المكلف ملزم بدفع التسبيقات ام لا، فاذا كان هذا المجموع يتجاوز مبلغ 1500 دج يكون المكلف خاضع لنظام التسبيقات على الحساب والعكس صحيح.

• كيفية دفع التسبيقات على الحساب:

كل مكلف غير أجير مقيد في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج ملزم بأداء تسبيقين الأول من 20 فيفري الى 20 مارس، والثاني من 20 ماي الى 20 جوان من السنة التي تلى السنة التي حققت فيها الارباح او المداخل المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة اعلاه⁽²⁾، يقدر مبلغ كل تسبيقة بـ 30% من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة، يدفعه المكلف من تلقاء نفسه دون اشعار من الإدارة عكس الضرائب المحصلة عن طريق الجدول التي تتطلب اشعار بالإخضاع (Avis d'imposition) سواء بالنسبة للتشريع الفرنسي أو الجزائري، غير أنه في القانون الفرنسي وان لم يوجد أي حكم ذو طابع تشريعي أو تنظيمي يلزم تبليغ المكلف بإشعار بالتسبيقات، الا أن الإدارة ومتى كان مبلغ الضريبة الخاص بالسنة السابقة أعلى من الحد الواجب للخضوع لنظام

¹) Bulletin officiel des finances publique-impôts, direction générale des finances publiques, France, identification juridique, BOI-REC-PAR-10-10-20, date de publication, 12/09/2012, P.2 et 3.

² مادة 355 - 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

التسبيقات فإنها ترسل بالنسبة لكل تسبيق اشعار يوضح مبلغ التسبيق المطلوب وتاريخ الاستحقاق والتاريخ المحدد للدفع وكذا طرق الدفع⁽¹⁾.

وإذا كان مبلغ كل التسبيقة يحسب على أساس مجموع الحصص الضريبية المفروضة على المكلف بموجب الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة مهما كانت المادة التي سجلت تحتها هذه الحصص، فإنه منطقياً من جهة أخرى، يجب طرح التخفيضات الممنوحة للمكلف الى غاية 31 ديسمبر من السنة السابقة عن تلك المعنية بالتسبيقات حسب ما يؤكد المشرع الفرنسي⁽²⁾، مهما كانت طبيعة هذه التخفيضات سواء تمت بموجب سلطة التخفيض التلقائي الممنوح للإدارة (Dégrèvement d'office) طبقاً للمواد 95 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، أو كانت نتيجة شكوى نزاعية (Réclamation contentieuse) أدخلها المكلف طبقاً للمواد 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، أو كانت نتيجة الطعن الولائي (Recours gracieux) الذي يطلب من خلاله المكلف الاعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة متى كان في حالة عوز أو ضيق حال تجعله في وضع يعجز معه على ابراء ذمته إزاء الخزينة العمومية طبقاً للمادة 92 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، كما انه من شأن التخفيضات الممنوحة بهذا الشكل أن تعفي المكلف من الالتزام بدفع التسبيقات متى أصبح معها مبلغ الضريبة المفروضة بموجب الجداول الخاصة بالسنة السابقة أقل من الحد المطلوب للخضوع لهذا النظام والمتمثل في 1500 دج.

في ظل المعطيات السابقة فإننا نتساءل عن التخفيضات التي يمكن أن تمنح للمكلف بعد 31 ديسمبر من السنة السابقة عن تلك المعنية بالتسبيقات وقبل حلول أجل دفع التسبيقات (التسبيق الأول من 20 فيفري الى 20 ماي ، والتسبيق الثاني من 20 ماي الى 20 جوان)، فيما اذا كانت تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد مدى الالتزام الملقى على عاتق المكلف من حيث تحديد مبلغ كل تسبيقة أم لا.

¹⁾ Bulletin officiel des finances publique–Impôts, direction générale des finances publiques, France, identification juridique, BOI–REC–PAR–10–10–20, op.cit. p.6.

²⁾ ibid. p.4.

³⁾ يمنح القانون الى المسؤول المختص - مدير ولائي، رئيس مركز، رئيس مركز جوارى - في أي وقت وتلقائياً منح تخفيضات كلية أو جزئية لما يتعلق بالأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح الجبائية والمرتبكة عند اعداد الضريبة.

في غياب فقه واضح للإدارة الجبائية في الجزائر باعتبارها هي المسؤولة عن تطبيق وتفسير القانون الجبائي لا يمكننا الجزم بإجابة معينة محددة في هذا السياق على عكس ما هو قائم في فرنسا، إذ يمكن للمكلف أن يطلب أخذ هاته التخفيضات في الحساب من أجل تحديد التزامه بدفع التسبيقات⁽¹⁾.

(2) إمكانية إعفاء المكلف نفسه من دفع التسبيقات:

على اعتبار أن التسبيقات على الحساب تحسب على أساس مبلغ الضرائب المدرجة في التحصيل خلال السنة السابقة، لكنها تخص الضرائب التي ستكون على عاتق المكلف خلال السنة المعنية بالتسبيقات ولا أحد يمكنه الجزم فيما إذا كان مبلغ هذه التسبيقات سيفوق أو يساوي أو يقل عن الحصص الضريبية التي ستكون في النهاية على ذمة المكلف، فقد أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الذي يعتبر أن مبلغ التسبيقات التي سبق أداؤها برسم سنة مالية يساوي أو يفوق الحصص الضريبية التي ستكون في النهاية على ذمته أن يعفي نفسه من القيام بأداء تسبيقات جديدة مقررة لتلك السنة تحت مسؤوليته، وهو نفس المذهب الذي أخده المشرع الفرنسي⁽²⁾.

وإذا كان النصين التشريعيين الجزائري والفرنسي متطابقين إذ يحددان للمكلف ما يمكن القيام به في أمرين اثنين:

- الأول يتمثل في إمكانية إعفاء نفسه دون غيرها.

- الثاني أن هذا الاعفاء مقتصر على التسبيقات الجديدة.

مما يجعلنا نتساءل من جهة أليس من الأولى أن نجيز للمكلف تخفيض التسبيقات الجديدة التي هو مطالب بها قبل ان نجيز له الاعفاء الكلي منها تطبيقا لمبدأ من يملك الكل يملك الجزء؟ ومن جهة أخرى أليس بإمكان المكلف إعفاء نفسه من جميع التسبيقات أو تخفيضها متى قدر أن الضريبة التي تكون في

¹) Bulletin officiel des finances publique-Impôts, direction générale des finances publiques, France, identification juridique, BOI-REC-PAR-10-10-20, op.cit. p.4.

²) قارن المادة 355 - 4 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري مع المادة 4-1664 من القانون العام للضرائب الفرنسي Article 1664-4 Code général des impôts, op.cit. «Le contribuable qui estime que le montant du premier versement effectué au titre d'une année est égal ou supérieur aux cotisations dont il sera finalement redevable pourra se dispenser du second versement prévu pour cette année»

النهاية على عاتقه أقل من الحد اللازم للخضوع لنظام التسبيقات على الحساب أو أقل من الضريبة المدرجة في التحصيل للسنة السابقة؟

انسجاما مع روح وهدف النص التشريعي المذكور سابقا فان فقه الإدارة الجبائية الفرنسية على عكس الجزائرية وفي سبيل تعزيز العلاقة بينها وبين المكلف قد أجازت للمكلف تحت مسؤوليته القيام بما يلي:

- اعفاء نفسه من التسبيقة الثانية متى قدر أن التسبيقة الأولى تساوي أو تفوق مبلغ الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه.

- تخفيض مبلغ التسبيقة الثانية الى الفرق الذي يراه بين مبلغ الضريبة الذي سيكون على عاتقه في النهاية والمبلغ الذي تم دفعه بعنوان التسبيقة الأولى.

- اعفاء نفسه من دفع أي تسبيقة اذا قدر ان الضريبة على الدخل التي سيكون ملزم بدفعها في النهاية أقل من الحد اللازم للخضوع الى نظام التسبيقات.

- تحديد مبلغ الدفع في ثلث كل تسبيقة مطلوبة اذا كانت الضريبة المحتملة في النهاية وان كانت أكبر من الحد اللازم للخضوع لنظام التسبيقات الا أنها أقل من الضريبة المدرجة في التحصيل السنة السابقة⁽¹⁾.

ما يلاحظ على هاته الاحتمالات الممكنة للمكلف من أجل اعفاء نفسه أو تخفيض مبالغ التسبيقات التي هو مطالب بها تحت مسؤوليته لا تخرج عن التفسير الواسع الذي اعطته الإدارة الجبائية للحكم الوارد ضمن المادة 4-1664 من القانون العام للضرائب الفرنسي بما يتماشى والغاية من هذا الحكم، ذلك التفسير الذي لا يوجد له أثر في فقه الإدارة الجبائية الجزائرية بما تصدره من تعليمات ومناشير توضيحية وتفسيرية لأحكام القانون الجبائي.

في الأخير نشير الا أن الشكل المطلوب للتعبير على إرادة المكلف في اعفاء نفسه يتمثل في تسليم تصريح مؤرخ وموقع لقابض الضرائب المختلفة المكلف بالتحصيل، في مكان فرض الضريبة خمسة عشر (15) يوما قبل موعد وجوب تحصيل الأداء اللاحق طبقا للقانون الجزائري⁽²⁾ على عكس القانون الفرنسي

¹⁾ Bulletin officiel des finances publique-impôts, direction générale des finances publiques, France, identification juridique, BOI-REC-PAR-10-10-20, op.cit. p.5.

²⁾ المادة 355 - 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الذي لا يشترط أي شكل معين لذلك، اذ تتجسد إرادة المكلف في ذلك بمجرد تخفيض مبلغ التسبيقات المدفوعة قبل تاريخ تطبيق الزيادة المحددة بـ 10%.

وبما أن اعفاء المكلف نفسه يكون بإرادته متى قدر أن الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه أقل من مبلغ التسبيقة التي تم أدائها فإنه بالنتيجة يتحمل مسؤولية الخطأ في هذا التقدير، غير أن المكلف الجزائري يعامل بقسوة أكثر من نظيره الفرنسي فيما يتعلق بهامش الخطأ.

فمتى ثبت في التشريع الجزائري بعد ادراج الجدول في التحصيل أن التصريح الموجه الى قابض الضرائب غير صحيح تطبق على المكلف الذي أعفى نفسه من دفع تسبيقات زيادة بنسبة 10% على المبالغ غير المؤداة⁽¹⁾، وبهذا الشكل فإن المكلف الجزائري لا يتوفر على هامش للخطأ في التقدير، فبمجرد أن تأتي الضريبة الحقيقية التي تكون في النهاية على عاتقه أكبر من مبلغ التسبيقة التي أداها مهما كان الفرق بينهما يعتبر التصريح المقدم غير صحيح ويخضع للزيادة المذكورة، على عكس المشرع الفرنسي الذي يشترط لتطبيق الزيادة المذكورة أن يكون الخطأ في التقدير يتجاوز 10% من مبلغ الضريبة المقدرة من طرف المكلف⁽²⁾، فمتى كان الفرق بين الضريبة التي قدرها المكلف والضريبة الفعلية التي خضع لها عند ادراج الجدول في التحصيل أقل من 10% لا يخضع للزيادة المذكورة، وعليه فإن المكلف الفرنسي يتوفر على هامش خطأ محدد بعشر (10/1) المبلغ على عكس المكلف الجزائري الذي لا يتوفر على أي هامش وعليه أن يحسن التقدير المطلق وإلا تعرض للزيادة المذكورة.

(3) الآثار الناتجة عن عدم دفع التسبيقات:

رأينا سابقا ان المشرع اوجب على المكلفين غير الأجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج أن يؤديوا خلافا للقاعدة العامة في التحصيل تسبيين مبلغ كل واحد منهما 30% من الضريبة المفروضة على المكلف بموجب الجداول المتعلقة بالسنة السابقة، الأول بين 20 فيفري و20 مارس والثاني بين 20 ماي و20 جوان، غير أن اخلال المكلف بهذه الالتزامات يرتب آثار سواء من حيث الزيادات المطبقة أو من حيث آجال الاستحقاق عند ادراج الجدول في التحصيل.

⁽¹⁾ مرجع نفسه.

⁽²⁾ Article 1730-4 Code général des impôts, op.cit. «La majoration prévue au 1 s'applique au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues au 4 de l'article 1664 lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième »

أ) من حيث الزيادات:

في حالة عدم الأداء الكلي لأي من التسيقات المذكورة تطبق زيادة بنسبة 10% على المبالغ غير المؤداة⁽¹⁾ ومبلغ الزيادة متطابق بين القانون الجزائري والقانون الفرنسي⁽²⁾.

غير أن الاشكال يطرح بالنسبة للأجال التي تطبق عندها هذه الزيادة بالنظر للخلط الذي وقع فيه المشرع الجزائري مقارنة بالمشرع الفرنسي، فبالنسبة للمشرع الفرنسي أجل استحقاق التسيقات هو 31 جانفي و30 أفريل من السنة التالية للسنة التي حقق خلالها المداخيل المستعملة لحساب الضريبة⁽³⁾، غير أن زيادة 10% لا تطبق الا اذا لم يتخلص المكلف من الالتزام قبل الخامس عشر من الشهر الموالي للشهر الذي أصبحت خلاله مستحقة أي 15 فيفري أو 15 ماي من نفس السنة⁽⁴⁾.

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فمن جهة يحدد أجل استحقاق بين 20 فيفري و20 مارس بالنسبة للتسيق الأول وبين 20 ماي و20 جوان بالنسبة للتسيق الثاني⁽⁵⁾، ومن جهة أخرى يفرض زيادة 10% عندما لا يتم الأداء الكلي للتسيقات لا في 15 مارس ولا في 15 جوان⁽⁶⁾ وواضح أن هاته الآجال تأتي قبل انتهاء الآجال الممنوح للمكلف لأداء ما هو في ذمته، فالمكلف يجد نفسه معاقب حتى قبل آجال استحقاق التسيقات.

هذا ما تداركه المشرع بموجب التعديل الذي ادخله على نص المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2017 حيث جعل الزيادة المقدره بـ 10% تطبق اذا لم يتم اداء تسيقة كليا او جزئيا في اقصى اجل بحلول 20 مارس و20 جوان⁽⁷⁾ وهذه الآجال تتصادف مع اخر يوم من المدة الممنوحة، وحتى مع ازلت الخلل بهذا الشكل فان التطور لم يصل بعد الى مستوى القانون الفرنسي، فالمكلف الجزائري يجد نفسه معرض لتطبيق الزيادة بمجرد عدم دفع التسيقة بحلول اخر يوم من الاجل

¹ المادة 355 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² قارن المادة 355 - 2 المذكورة و المادة 1730 - 2 في فقرتها b من القانون العام للضرائب الفرنسي.

³ انظر المادة 1-1664 من القانون العام للضرائب الفرنسي، طبعة 2013.

⁴ انظر المادة 2.b-1730 من القانون العام للضرائب الفرنسي، طبعة 2013.

⁵ مادة 355 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ مادة 355 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2017.

⁷ انظر المادة 16، من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقا، التي عدلت المادة

355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الممنوح ولا يتوفر على أي مدة اضافية على عكس المشرع الفرنسي الذي يمنح اجل خمسة عشر (15) يوم اضافية كما رأينا سابقا.

ب) من حيث آجال الاستحقاق عند ادراج الجدول في التحصيل:

إذا كان استحقاق الضرائب المحصلة عن طريق الجداول كقاعدة عامة لا يكون الا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل كما رأينا سابقا وهي نفس القاعدة في حالة الخضوع لنظام التسبيقات فيما يخص تحصيل الباقي من الضريبة بعد التصفية⁽¹⁾ الذي يحصل عن طريق الجداول⁽²⁾، غير انه اذا لم يتم أداء تسبقة معينة كليا أو جزئيا من طرف المكلف فان الضريبة الكلية والزيادة المقدرة بـ 10% يتم تحصيلها بمجرد ادراج الجدول في التحصيل، ويحرم المكلف من الآجال الفاصلة بين تاريخ الادراج في التحصيل وتاريخ الاستحقاق⁽³⁾.

المطلب الثاني: اجراءات الاعتراض قيد على فحص مشروعية التحصيل الجبري:

إذا كانت الخصائص المميزة للشكوى النزاعية المسبقة في المادة الضريبة سواء في منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل تجد مبررتها في خصوصية الخصومة الجبائية، فهي تختلف اختلاف جدي على الطعن الإداري المسبق (التظلم) الخاص بالمنازعات الإدارية العامة المنصوص عليه ضمن احكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾ الذي أصبح اختياري، على عكس ما كان عليه سابقا.

فخصوصية المنازعة الجبائية تمثل التأسيس الحقيقي لوجود مثل هذا الاجراء انطلاقا من كون الإدارة الجبائية مكلفة بالتطبيق الصارم للأحكام المتعلقة بالوعاء أو التحصيل المتضمنة في القانون الجبائي، فإنها في المقابل تتمتع بإمكانية المراقبة اللاحقة لمشروعية تلك القرارات المتخذة طبقا لأحكام نفس القانون⁽⁵⁾، كما أن الشكوى المسبقة من شأنها أن تسمح للإدارة بالتقليل من النزاعات التي يمكن أن ترفع أمام الجهات القضائية عن طريق تصحيح الأخطاء المحتملة.

¹ تعد التصفية على يد مصلحة الضرائب عن طريق طرح التسبيقات المدفوعة من مبلغ الضريبة الكلية المفروضة بالنسبة للسنة المعنية ويحصل الناتج عن طريق الجداول طبقا للقاعدة العامة.

² مادة 355 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ مرجع نفسه.

⁴ المادة 830، من القانون رقم 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المذكور سابقا.

⁵) Marie maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.304.

إن توجيه الشكوى النزاعية المسبقة للإدارة مفروضة على كل مكلف يريد الاعتراض على موضوع أو شكل التحصيل الجبري للدين الجبائي، فمنازعة التحصيل تبدأ وجوبا تحت طائلة عدم قبول الدعوى، بشكوى توجه حسب الحالة اما لمدير كبريات المؤسسات، أو مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب سواء تعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل الجبري، أو الاعتراض على اجراء المتابعة⁽¹⁾ وهي نفس الآلية المعمول بها في منازعات الوعاء⁽²⁾.

غير أن التشابه بين الشكوى النزاعية المسبقة في مجال منازعات التحصيل ومثيلتها في منازعات الوعاء لا يكون الا من حيث البناء الظاهري لكلا الآليتين، إذ يشكل وجوب تقديم شكوى نزاعية مسبقة للإدارة في مجال منازعات التحصيل ونظامها القانوني الصارم أحد مظاهر التضييق على حقوق وضمانات المكلف الذي يريد فحص مشروعية التزامه الضريبي أمام الجهة القضائية المختصة بشكل أكبر مما هو عليه في منازعات الوعاء، سواء كان ذلك من حيث قصر الآجال الممنوحة للمكلف من أجل تقديم شكواه للإدارة الجبائية⁽³⁾ أو من أجل رفع الدعوى أمام الجهات القضائية المختصة⁽⁴⁾، أو من حيث أثر محتوى الشكوى والمستندات المقدمة دعما للطلبات على تجميد (Cristallise) الدعوى القضائية المستقبلية⁽⁵⁾، بالنتيجة فإن ذلك سوف يقيد من إمكانية لجوء المكلف الى القضاء لفحص مشروعية تحصيل الدين الجبائي الملقى على عاتقه اعمالا لفكرة دولة القانون، تلك الدولة التي يكون فيها نشاط ادارتها مراقب من طرف القضاء⁽⁶⁾.

من أجل توضيح ذلك نتطرق اولا الى الطابع الوجوبي للشكوى المسبقة في منازعات التحصيل (فرع أول) ثم نتطرق الى الصرامة المفرطة المفروضة على المكلف اثناء منازعات التحصيل (فرع ثان).

¹ المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

² المواد 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

³ قارن المادة 153 مكرر الخاصة بمنازعات التحصيل والمادة 72 الخاصة بمنازعات الوعاء من قانون الاجراءات الجبائية، المذكور سابقا.

⁴ قارن المادة 153 مكررا 1 الخاصة بمنازعات التحصيل والمادة 82 الخاصة بمنازعات الوعاء من قانون الاجراءات الجبائية، المذكور سابقا.

⁵ قارن المادة 154 الفقرة الأخيرة الخاصة بمنازعات التحصيل والمادة 03/83 الخاصة بمنازعات الوعاء من قانون الاجراءات الجبائية، المذكور سابقا.

⁶ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 15.

الفرع الأول: الشكوى المسبقة إجراء وجوبي في منازعة التحصيل:

تجد الشكوى النزاعية المسبقة في مجال التحصيل أساسها القانوني في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية التي تلزم ارسال الشكاوي المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم حسب الحالة اما الى مدير كبريات المؤسسات، أو الى المدير الولائي للضرائب، او رئيس مركز الضرائب، او رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان الاخضاع الضريبي سواء أخذ الاعتراض شكل الاعتراض على اجراء المتابعة أو شكل الاعتراض على التحصيل الجبري⁽¹⁾ كما يجب أن تدعم الشكاوي بكل وسائل الاثبات المفيدة، وهو نفس التوجه الذي تأخذ به معظم التشريعات المقارنة مثل المشرع الفرنسي في نص المادة L.281 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽²⁾، ونفس ما يؤكد عليه الجزء التنظيمي الخاص بنفس القانون⁽³⁾، ويلاحظ التطابق التام بين أحكام القانون الجزائري والقانون الفرنسي، وكذا التشريع المغربي ضمن أحكام المادة 120 من مدونة تحصيل الديون العمومية التي تنص على انه " ترفع المطالبات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري تحت طائلة عدم القبول، الى رئيس الإدارة التي ينتمي اليها المحاسب المكلف بالتحصيل المعني أو الى من يمثله... ".

من خلال هاته النصوص يلاحظ التطابق التام بين مختلف التشريعات المذكورة في الاخذ بوجوب توجيه الاعتراضات المتعلقة بالتحصيل الى الإدارة أولاً قبل أي اجراء قضائي تحت طائلة عدم القبول، ومن اجل الاحاطة بالموضوع يجب تحديد الطبيعة القانونية للشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل (اولاً)، ثم التطرق الى المحاولات الفقهية التي تهدف الى استبعاد الطعون المتعلقة بالاعتراض على شكل المتابعة من شرط الشكوى المسبقة كونها لا تنضوي على أي مضمون جبائي وانما تتعلق بالعيوب الشكلية لإجراءات المتابعة (ثانياً).

اولاً: الطبيعة القانونية للشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل:

كما راينا سابقا فان الشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل تجد مبرراتها في الطابع الخاص للمنازعة الجبائية في حد ذاتها، فالقانون يشترط على كل مكلف يريد المناقشة القضائية للالتزام الجبائي

¹ المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Article L. 281 Code de procédure fiscale, op.cit. « les contestations relative au recouvrement des impôts ... doivent être adressée à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites »

³) Article R – 281 – 01, Code de procédure fiscale, op.cit.

الملقى على عاتقه ان يسبق ذلك بشكوى للإدارة تحت طائلة عدم قبول دعواه، وعليه فان الشكوى المسبقة في منازعات التحصيل وعلى غرار مثلتها في منازعات الوعاء من النظام العام (1)، غير ان الاجتهاد القضائي وفي سبيل تحديد مدى هذا الالتزام ذهب الى اعتبار خاصية النظام العام للشكوى المسبقة تنتفي متى انتفى الطابع الجبائي للعلاقة محل الاعتراض، اذ قصر خاصية النظام العام للشكوى المسبقة في الطعون ذات الطابع الجبائي (2).

1) الشكوى النزاعية المسبقة من النظام العام:

اذا كان المشرع قد قيد المكلف بوجوب تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية قبل أي طعن قضائي وضبط ذلك بأجال صارمة وما يمكن أن ينتج عن ذلك من تقييد لحرية المكلف في اللجوء الى القضاء، فان القضاء من جانبه وفي مواضيع عديدة يثير من تلقاء نفسه اغفال ذلك، كون هذا الاجراء من النظام العام.

حيث جاء في احدى حيثيات قرار مجلس الدولة ما يلي: "حيث أنه وتطبيقا للمادة 398 من قانون الضرائب المباشرة (قبل نقل أحكامها الى قانون الإجراءات الجبائية) فان الدعوى في مادة التحصيل الضريبي تخضع لشروط منها شرط الشكوى المسبقة الموجهة الى مدير الضرائب للولاية خلال شهر (اصبحت الآن شهرين) من تاريخ تبليغ سند التحصيل، وشرط رفع الدعوى القضائية في أجل شهر (اصبحت الآن شهرين) من تاريخ صدور قرار المدير الفاصل في الشكوى أو من تاريخ انقضاء المدة المقررة له".

وحيث أن الشرطين المذكورين من النظام العام يمكن اثارتها تلقائيا من طرف القاضي⁽¹⁾.

وهو نفس ما كان يذهب اليه القضاء في ظل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 حيث جاء في أحد قرارات المجلس الأعلى أن " الشكوى التي تكتسي شكل معارضة سند المتابعة أو التحصيل الجبري للضريبة لا بد أن تقدم تحت طائلة البطلان في اجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ السند لنائب مدير الضرائب بالولاية، وأنه يجب تقديم الطلب الى المجلس القضائي تحت طائلة البطلان في اجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار المدير المعني"⁽²⁾.

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 011495، الصادر بتاريخ 2004/02/17، الغرفة الثانية، مذكور في فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع مذكور سابقا، ص 18.

² المجلس الأعلى، قرار رقم 36095، مؤرخ في 1984/04/14، المجلة القضائية عدد 02، لسنة 1990، ص 193.

واعتبارا لكون الشكوى المسبقة من النظام العام فانه يمكن اثارته في أية مرحلة كانت عليها الدعوى، فمتى لم يتم اثارته من الأطراف أو قاض الدرجة الأولى فانه يمكن اثارته من طرف قاض الدرجة الثانية ذلك ما قام به مجلس الدولة حال فصله في استئناف مرفوع ضد إدارة الضرائب نتيجة قيامها بغلق المحل التجاري في اطار إجراءات التحصيل الجبري للدين الجبائي كنتيجة لعدم استجابة المكلف للإنذارات بالتسديد الموجه اليه حيث جاء فيه: "حيث يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجه اليه ...

وحيث أن المستأنف انتظر اتخاذ اجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الجزرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب. وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق ...

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام اذ يمكن للقاضي اثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القاضي غير مقبول شكلا، وحيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلا وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونوا قد أخطأوا في تطبيق القانون لذا يتعين الغاء قرارهم المستأنف فيه وفصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا⁽¹⁾.

كما يذهب مجلس الدولة نفس المذهب في قرار آخر حيث جاء فيه " حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي عليه المستأنف لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و398 من قانون الضرائب المباشرة (قبل نقلها) ذلك أن دعواه القضائية لم يسبقها تظلم اداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها⁽²⁾.

من خلال هاته القرارات يتضح مدى حرص القضاء على عدم قبول الدعوى القضائية التي لم تستوفي شرط الشكوى المسبقة للإدارة باعتباره من النظام العام ويجب اثارته تلقائيا من طرف القاضي بالإضافة الى كونه عيب لا يمكن تصحيحه، وهذا ما من شأنه أن يجعل الشكوى المسبقة تشكل عائق أمام حرية اللجوء الى القضاء من طرف المكلف.

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 6325، مؤرخ في 25/02/2003، مذكور سابقا.

² مجلس الدولة، قرار رقم 152508، مؤرخ في 22/03/1999، مذكور سابقا.

(2) الشكوى المسبقة اجراء من النظام العام في الطعون ذات الطابع الجبائي:

اذا كانت الشكوى المسبقة تجد مبررها كما رأينا سابقا في خصوصية النزاع الجبائي كون الادارة الجبائية مكلفة بتطبيق أحكام القانون الجبائي عن طريق اصدار قرارات تتمتع بالقوة التنفيذية فانه في المقابل تتمتع بإمكانية المراقبة اللاحقة لمشروعية تلك القرارات المتخذة طبقا لأحكام القانون الجبائي أيضا، غير انه ومتى انتفى الطابع الجبائي للعلاقة محل الاعتراض ينتفي معها مبرر وجوب الشكوى المسبقة، فليس كل دعوى يرفعها المكلف ضد الإدارة تكون آليا مسبقة بالشكوى المقدمة للإدارة الجبائية تحت طائلة عدم القبول، فمتى انعدم الطابع الجبائي للعلاقة موضوع الطعن انتفى معه الالتزام بتقديم الشكوى المسبقة وهذا ما عمل الاجتهاد القضائي الجزائري على توضيحه في عدة مناسبات.

ان استقرار الاجتهاد القضائي الجزائري حال فصله في القضايا ذات العلاقة بالمادة الضريبية بصفة عامة ومنازعات التحصيل بصفة خاصة يؤدي الى نتيجة مفادها أنه ليس كل دعوى مرفوعة ضد الإدارة تستوجب شكوى مسبقة متى انتفى الطابع الجبائي عن تلك الدعوى، أي متى كان موضوع الدعوى لا يناقش مدى الالتزام الملقى على عاتق المكلف سواء من حيث وجود الالتزام أو دفع مبلغ الدين أو استحقاقه وذلك في موضعين على الأقل، وهما لما يتعلق الأمر باسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، وحالة الدعوى الاستعجالية.

(أ) حالة استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق:

أبان مجلس الدولة عن توجهه في اعفاء المكلف من الشكوى المسبقة في قضية تتعلق باسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق بمناسبة قرار له صادر سنة 2003⁽¹⁾ فاصل في استئناف مديرية الضرائب لوهران ضد المؤسسة ذات الطابع السياحي (ن. ه)، حيث تتلخص وقائع القضية في كون المؤسسة المستأنف عليها فرضت عليها ضرائب كانت معفية من دفعها قانونا، فتم الغاءها قضائيا بعد أن كانت ادره الضرائب قد قامت بتحصيلها بموجب اشعارين للغير الحائز⁽²⁾.

طالبت المؤسسة قضائيا استرجاع المبالغ المدفوعة دون استقاء شرط الشكوى المسبقة فصدر قرار عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران قضى على مديرية الضرائب أن ترجع للمؤسسة المبالغ المدفوعة

¹ مجلس الدولة، قرار رقم 7470، مؤرخ في 18/03/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص 127.

² يعتبر الاشعار للغير الحائز أحد إجراءات التحصيل الجبري طبقا للمادة 384 و 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بالإضافة الى التعويض، عند استئناف القرار المذكور أثارت مديرية الضرائب من أجل الغاء القرار دفع يتعلق بعدم قبول الدعوى الأصلية كون النزاع المطروح خاص بالتحصيل الجبري الذي يستوجب تقديم طعن مسبق قبل رفع الدعوى القضائية استنادا الى المادتين 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (قبل نقلها الى قانون الإجراءات الجبائية المادتين 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية) أجاب مجلس الدولة عن الدفع المتعلق بانعدام الشكوى المسبقة المثار من طرف مديرية الضرائب بحيتين جاء فيهما:

- حيث أنه فيما يخص الوجه المأخوذ من عدم قبول الدعوى الاصلية للمستأنف عليها فان المادتين 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المثارة من طرف المستأنفة لا مجال لتطبيقها في قضية الحال لكونها تتعلق بملاحظات وبالتحديد باسترجاع المحجوزات بينما الدعوى الحالية تنصب على استرجاع مبالغ تم تحصيلها بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا.

- حيث ان الدفع بالتالي بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر الى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها والتي لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق.

خلاصة فان الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة بمناسبة هذا القرار قد لطف من الزامية الشكوى المسبقة قبل اللجوء الى القضاء، ورسم حدود الالتزام الملقى على عاتق المكلف بالنظر الى طبيعة المنازعة المطروحة، فالشكوى المسبقة مستلزمة متى كان النزاع ذو طابع جبائي، ويعفى المكلف منها كما في قضية الحالة عند المطالبة باسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق.

(ب) في حالة الدعوى الاستعجالية:

اذا كان قبول الدعوى الاستعجالية مرتبط برفع دعوى في الموضوع لمنازعة الإدارة الجبائية كقاعدة عامة فان الدعوى الاستعجالية في حد ذاتها لا تخضع لإجراء الشكوى المسبقة على عكس دعوى الموضوع، هذا المبدأ تم تأكيده من طرف المجلس الأعلى حال فصله في استئناف أمر استعجالي قضى بعدم قبول الدعوى تطبيقا للمادة 445 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 والتي كانت تتضمن الزامية تقديم الشكوى المسبقة قبل اللجوء الى القضاء.

حيث جاء فيه أن الدعوى الاستعجالية معفاة من الطعن الإداري المسبق نظرا للاستعجال⁽¹⁾، على اعتبار أن التدبير الاستعجالي يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الاجراء ووجب عدم اخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق ومن ثمة اعفاءها، من دون التقيد بالآجال المنصوص عليها تحت طائلة البطلان بالمادة 445 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي توجب في هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب للولاية المختص في أجل شهر من تاريخ القرار، وبالنتيجة فان قاضي الدرجة الأولى الذي صرح بعدم قبول العريضة الرامية الى تأجيل المتابعة والمطالبة بالغرامة لغاية حل النزاع في الموضوع بسبب مخالفتها مقتضيات المادة 445 من قانون الضرائب قد أخطأ في تفسير القانون.

ثانيا: محاولة الاستبعاد الفقهى للطعون المتعلقة بالاعتراض على شكل المتابعة من شرط الشكوى

المسبقة:

كما رأينا سابقا فان الشكوى المسبقة تشترط كإجراء أولي ملزم لقبول الدعوى القضائية في شقي منازعة التحصيل سواء تعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود الالتزام في حد ذاته أو دفع مبلغ الدين أو استحقاق المبلغ المطالب به، أو تعلق الأمر بالاعتراض على اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل الاجراء⁽²⁾ كما أن الشكوى المسبقة أمام المصالح الجبائية تشكل نظام اداري تنازعي ذو طبيعة قانونية متفردة⁽³⁾، تختلف عن قاعدة القرار المسبق فيما يخص المنازعات الإدارية الأخرى، فمحل المنازعة ليس هو القرار المتخذ بشأن الشكوى المسبقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية، بل هو قرار الاخضاع في حد ذاته، فالمنازعة الجبائية لا تشترط وجود قرار اداري حول الشكوى المسبقة لأن القرار محل المنازعة موجود سابقا وهو قرار الاخضاع وهدف المنازعة الجبائية الحصري هو التأكد من مطابقة قرار الاخضاع لأحكام القانون الجبائي⁽⁴⁾.

فاذا كانت الخصوصية المميزة للشكوى المسبقة في المادة الضريبية سواء فيما يتعلق بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل تجد مبرراتها في خصوصية الدعوى الجبائية في حد ذاتها فان تلك المبررات تكون مقبولة لما يتعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل الجبري كون محله يتعلق بالالتزام الضريبي الشخصي

¹ المجلس الأعلى، قرار رقم 44299، مؤرخ في 28/12/1985، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1989، ص 210.

² مادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ Gilles Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.565.

⁴ ibid. P.586.

على عكس الاعتراض على اجراء المتابعة الذي محله يتعلق بالعيوب الشكلية لإجراء المتابعة، فإذا كان الاعتراض على التحصيل الجبري منازعة ذات طابع جبائي تبرر الشكوى المسبقة (1)، فإن الاعتراض على اجراء المتابعة منازعة غير جبائية لا تبرر الشكوى المسبقة (2).

1) الاعتراض على التحصيل الجبري منازعة ذات طابع جبائي تبرر الشكوى المسبقة:

يأخذ الاعتراض على التحصيل الجبري للدين الجبائي أربعة صور⁽¹⁾ على سبيل الحصر هي:

- إما الاحتجاج على وجود الالتزام بالدفع.
- إما الاحتجاج على مبلغ الدين بالنظر الى المبالغ المدفوعة⁽²⁾.
- إما الاحتجاج على استحقاق المبلغ المطالب به.
- إما الاحتجاج بأي سبب من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.

وهذه الصور تتصل اتصالا وثيقا بمناقشة الالتزام الجبائي الشخصي للمكلف، فهي بهذا الشكل تكون ذات طبيعة جبائية بحثة، تلك الطبيعة تشكل التأسيس الحقيقي لوجود اجراء الشكوى المسبقة⁽³⁾.

فالإدارة الجبائية تستمد سلطتها في اتخاذ القرار من موضوع الشكوى كونها المكلفة بالتطبيق الصارم للأحكام المتعلقة سواء بالوعاء أو بالتحصيل المتضمنة في القانون الجبائي، كما لها في المقابل إمكانية مراقبة مشروعية قراراتها، وبنفس الأسلوب فإن المكلف يستمد من مركزه القانوني انطلاقا من مبدأ المساواة أن يعرض هاته القرارات على رقابة الإدارة وكذا القضاء⁽⁴⁾.

فالشكوى المسبقة في المجال الجبائي تسمح للإدارة بتدارك الأخطاء المرتكبة في تحديد الالتزام بالدفع الواقع على عاتق المكلف، فحسب الاحصائيات المتوفرة لدينا فإنه من ضمن 44643 شكوى مسجلة خلال السداسي الأول من سنة 2010 فإن 8,31% منها أي ما يعادل 3708 شكوى كانت تتعلق

¹ مادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

² عبارة "بالنظر الى المبالغ المدفوعة" غير واردة في نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية عكس ما هو عليه في نص المادة L.281 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، غير أن الإدارة الجبائية أضافت هذه العبارة بمناسبة التعلية المتعلقة بمنازعات التحصيل

Instruction N° 02, MF/DGI/DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. P.21.

³) Marie Maxlet de barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.304.

⁴) ibid.

بأخطاء مادية⁽¹⁾، كما انه من شأن مراجعة الإدارة للقرارات المتخذة في مواجهة المكلفين أن يقلل من القضايا المعروضة على الجهات القضائية، حيث من ضمن 57143 شكوى مسجلة خلال السداسي الأول من سنة 2010 تم إيداع 6540 طعن فقط أمام الجهات القضائية الإدارية⁽²⁾، كما تسمح بتحديد مضمون المناقشات القضائية المستقبلية كون المحكمة الإدارية تبث حصريا وفق التبريرات المقدمة للإدارة ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى أو التصريح بوقائع غير تلك المدعمة لطلبه الموجه للإدارة⁽³⁾ وان كان ذلك يشكل أحد القيود على حرية الدفاع كما سنرى لاحقا.

هذا التبرير الثاني يقدم تقليديا لدعم وجود الشكوى المسبقة في منازعات التحصيل⁽⁴⁾ والتي تأخذ طابع متميز عما هو عليه في منازعات الوعاء التي تبقي للمكلف مجالا أكثر اتساعا في تقديم طلبات جديدة أمام الجهات القضائية شريطة أن تكون في حدود التخفيض الملتزم في البداية وأن يعبر عنه صراحة في العريضة الافتتاحية للدعوى⁽⁵⁾.

وعليه فانه اذا كان اجراء الشكوى المسبقة يستند الى تبريرات منطقية اعتبارا لكونه يخص نزاعا جبائيا يكون محله اثاره أوجه متعلقة بالالتزام الجبائي الملقى على عاتق المكلف سواء من حيث وجوده أو مقداره واستحقاقه في المنازعات المتعلقة بالاعتراض على التحصيل الجبري، فانه في مجال الاعتراض على اجراء المتابعة لا يخلو من مجموعة من الانتقادات.

2) الاعتراض على اجراء المتابعة منازعة غير جبائية لا تبرر الشكوى المسبقة:

يشكل الاعتراض على اجراء المتابعة الصورة الثانية لمنازعة التحصيل ولا يسمح للمكلف بمناسبة هذه الصورة اثاره أي دفع أو احتجاج مهما كان نوعه الا الاحتجاج على قانونية شكل اجراء المتابعة⁽⁶⁾ وهو نفس التعبير الموجود في القانون الفرنسي عن طريق قصر الاحتجاج على قانونية شكل الاجراء⁽⁷⁾، وكذا

¹⁾ Direction générale des impôts, Rapport semestriel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal – 1^{er} semestre 2010 – op.cit. P.04.

²⁾ Ibid. P.28.

³⁾ مادة 154 فقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴⁾ Gilles Noël, la réclamation préalable devant le service des impôts, op.cit. P.164.

⁵⁾ أنظر المادة 03/83 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶⁾ مادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷⁾ Article L.281, code de procédure fiscale op.cit. «...Les contestations relatives au recouvrement ne peuvent pas remettre en cause le bien-fondé de la créance. Elles peuvent

القانون المغربي الذي يعطي للمدين الذي يكون محل اجراء من إجراءات التحصيل الجبري أن يعترض عليه اذا تعلقته مطالبته بقانونية الاجراء المتخذ من حيث الشكل⁽¹⁾.

فالتشريعات تجمع على أن الاعتراض لا يكون الا على اجراء المتابعة من الناحية الشكلية بما يفرغ هذه الصورة من صور منازعات التحصيل من أي مضمون ذو طابع جبائي، على عكس الصورة الأولى التي يكون مضمونها الالتزام الجبائي الملقى على عاتق المكلف من حيث وجوده أو مقداره أو استحقاقه، ما يبرر من الناحية النظرية والعملية وجوب الشكوى المسبقة في هذه الحالة الاخيرة كما رأينا سابقا على عكس الاعتراض على شكل المتابعة.

حيث أن المكلف في مجال الاعتراض على شكل المتابعة لا يكون أمامه الا اثاره الأوجه المتعلقة بالعيوب الشكلية لإجراء المتابعة والتي يمكن حصرها في ثلاثة احتمالات⁽²⁾:

- إما الشروط العامة التي يتم في اطارها تبليغ سند المتابعة عن طريق الدفع مثلا بعدم قانونية شروط التبليغ أو غياب الاخطار بالدفع (Commandement de payer) الذي يسبق أي اجراء من إجراءات الحجز.

- إما المعلومات التي يتضمنها السند مثل الدفع بغياب الامضاء، أو غياب المعلومات الضرورية كهوية المكلف، والمبلغ المطالب به وغيرها.

- إما اختصاص العون القائم بالمتابعات مثل الدفع بعدم الاختصاص الإقليمي والنوعي للمحاسب المكلف بالمتابعة، أو عدم اختصاص المحضر المكلف بإجراء المتابعات.

انطلاقا من ذلك فان الاعتراض على اجراء المتابعة لا تنطوي على أي طابع جبائي ولا تتعلق بالالتزام الجبائي الشخصي للمكلف بل تقتصر فقط على الجانب الشكلي للإجراء المتخذ وتظهر فيه الإدارة الجبائية مجرد دائن يلجأ الى الطرق القانونية لتحصيل دينه، ومن هذا المنطق نتساءل عن ضرورة وجوب الشكوى المسبقة في هكذا حالة.

porter:

1° Sur la régularité en la forme de l'acte... »

¹ المادة 119 من مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، مذكورة سابقا.

²) Instruction N° 02, MF/DGI/ DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt, op.cit. P.31.

يتجه الفقه و خاصة منه الفرنسي⁽¹⁾ الى القول بغياب التبريرات النظرية للإبقاء على الشكوى المسبقة في مجال الاعتراضات المتعلقة بإجراءات المتابعة من جهة (أ)، بالإضافة الى المزايا العملية الناتجة عن الغائها من جهة أخرى(ب).

أ) غياب المبررات النظرية للإبقاء على الشكوى المسبقة في الاعتراضات المتعلقة بشكل المتابعات:

كما رأينا فان المنازعات المتعلقة بالمتابعات تخلو من أي رابط مباشر مع الالتزام الجبائي الشخصي، وان التبرير النظري القائل بأن الشكوى المسبقة تسمح للإدارة الجبائية بمراجعة قراراتها باعتبارها صاحبة السلطة في اصدار قرارات الاخضاع والتحصيل لا يمكن اعتماده في المنازعات المتعلقة بالمتابعات.

كما أن موضوع المنازعات المتعلقة بالمتابعات لا يكون الضريبة في حد ذاتها وانما موضوعها هو إجراءات التنفيذ التي أطلقتها الإدارة من أجل ضمان تحصيل الضريبة، فالإدارة الجبائية لا تتدخل هنا باعتبارها السلطة التي أصدرت قرار الاخضاع والتي يكون لها مقابل ذلك سلطة تعديله وانما مجرد دائن لجأ الى الطرق التنفيذية التي تسمح له بالتحصيل الجبري للدين⁽²⁾.

وعليه فان الشكوى المسبقة في المنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة تخرج عن الاطار الجبائي للدعوى وهي عارية من أي تأسيس نظري يربطها سواء مع مثيلتها في المنازعات المتعلقة بالاعتراض على التحصيل الجبري أو المنازعات المتعلقة بالوعاء لأن كلتا الحالتين تناقش مدى الالتزام الجبائي الشخصي الملقى على عاتق المكلف، أما الاعتراض على اجراء المتابعة فيقتصر فقط على الاعتراض على قانونية اجراء المتابعة من حيث الشكل.

كما أن الصرامة المفرطة في الآجال المفروضة على المكلف⁽³⁾ بالإضافة الى الأثر المجدد لمضمون النزاع القضائي المستقبلي اذا يمنع على المكلف تقديم وثائق ثبوتية أخرى أو تبريرات أو التصريح بوقائع غير تلك المدعمة للشكوى المسبقة المقدمة للإدارة⁽⁴⁾ من شأنه أن يحد من حرية لجوء المكلف الى القضاء في نزاع ليس له طابع جبائي.

¹⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.312.

²⁾ ibid.

³⁾ أنظر الفرع الثاني من هذا المطلب.

⁴⁾ مادة 154 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية.

ب) المزايا العملية الناتجة عن الغائها:

ان المزايا الناتجة عن الغاء الشكوى المسبقة في مجال المنازعات المتعلقة بإجراء المتابعة يمكن ان تستنتج من خلال الانتقادات المذكورة أعلاه، فمن شأن الغاء الشكوى المسبقة في هذا المجال أن يبسط الى حد بعيد الاعتراض على إجراءات المتابعة المتخذة من طرف الإدارة في مواجهة المكلف، ويسمح للمكلف بالدفاع عن مركزه واثارة الدفوع وتقديم الوسائل الثبوتية أمام القاضي مباشرة على قدم المساواة مع الإدارة الجبائية كما يسمح له بمناقشة ردود الإدارة مستفيدا من الطابع الوجيه الذي يحكم سير الدعوى أمام القاضي.

على عكس حالة وجود الشكوى التي تحرم المكلف من تقديم دفوعه ووسائل الاثبات ردا على تبريرات الإدارة لمجرد كونه لم يقدمها حال توجيه الشكوى الى الإدارة من جهة، كما يتم تفادي الطابع غير الوجيه للتحقيق في الشكوى المقدمة وعدم حيادية العون المكلف بذلك من جهة أخرى.

كما أن الغاء الشكوى المسبقة من شأنه أن يسهل اثاره مسؤولية الإدارة عن إجراءات المتابعة المتخذة بطريقة متسرعة وغير مدروسة كون اشتراط الشكوى المسبقة يشكل في الواقع فرصة ثانية للإدارة من أجل اصلاح وبدون صعوبة للأخطاء المرتكبة أثناء اطلاق إجراءات التحصيل الجبري المتسرع وغير المدروس ما يجعلها تقلت من المسألة القضائية⁽¹⁾، ضف الى ذلك فان هذا الاصلاح يتم فقط بالنسبة للمكلف الذي تجرأ على تقديم الشكوى المسبقة في الآجال المحددة دون غيره.

الفرع الثاني: الصرامة المفرطة المفروضة على المكلف أثناء منازعات التحصيل:

ان المرحلة الإدارية لمنازعة التحصيل بالإضافة الى كونها الطريق الوحيد المفروض على المكلف ليتمكن من إيصال الدعوى الى القضاء تحت طائلة عدم القبول في كلتا صورتها منازعة التحصيل وما يشكله ذلك من تأثير على حرية اللجوء الى القضاء، فإنها تتميز بصرامة مفرطة من حيث قصر آجال تقديم الاعتراض سواء أمام الإدارة أو أمام الجهة القضائية ما يضاعف من احتمالات عدم القبول من جهة (اولا)، كما أن مضمون الشكوى المسبقة من شأنه أن يجمد مجمل النزاع قبل عرضه على القاضي (ثانيا) وهذا ما سوف نعمل على توضيحه تباعا.

¹⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.313.

أولاً: قصر الآجال الممنوحة للمكلف:

تفرض الشكوى المسبقة نفسها في جميع الحالات التي يريد فيها المكلف الاحتجاج على إجراءات التحصيل الجبري أو قانونية شكل اجراء المتابعة الذي يتم اطلاقه في مواجهته تحت طائلة عدم قبول الدعوى القضائية المستقبلية، وأن يتم ذلك ضمن آجال أقل ما يقال عنها أنها صارمة انطلاقاً من مقارنتها مع مثيلتها في منازعات الوعاء (1)، بالإضافة الى غياب حق المكلف في الاعلام بآجال وطرق الطعن التي يتوفر عليها (2) وكذلك الاختلاف في نقطة بداية حساب الآجال (3)، كل ذلك من شأنه أن يعرقل حق المكلف في رؤية قانونية التنفيذ الجبري للالتزام الجبائي الملقى على عاتقه يناقش بمحاكمة عادلة أمام القضاء.

1) ضغط الآجال المفروضة في منازعة التحصيل:

انسجامها مع الضرورات الملحة لتحصيل الديون الجبائية في اسرع وقت ممكن أقر المشرع آجال صارمة تتمثل فيما يلي:

- تقديم الشكوى المسبقة خلال شهر من تبليغ الاجراء المحتج عليه.
 - للإدارة شهر للبت في هذه الشكوى.
 - واخيرا للمكلف شهر للتوجه للقضاء عند استمرار الخلاف ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الفاصل في الشكوى أو انقضاء أجل الشهر من تاريخ تقديم الشكوى⁽¹⁾.
- هاته الآجال خضع لها المكلف الجزائري منذ النص الجبائي الاوّل لسنة 1976⁽²⁾، قبل ان يتدخل المشرع سنة 2017 لمصلحة المكلف بالتخفيف من هاته الصرامة عن طريق مضاعفة تلك الآجال لتصبح شهرين لإدخال الشكوى تحسب من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه⁽³⁾، شهرين للإدارة من اجل البت في

¹ أنظر المادتين 153 مكرر و 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية قبل التعديل الوارد بموجب قانون المالية لسنة 2017 .

² انظر نص المواد 444 و 445 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976، المذكور سابقاً.

³ المادة 58 من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقاً، المعدلة للمادة 153 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

الشكوى تحسب من تاريخ تقديم الشكوى، شهرين للمكلف من اجل رفع الدعوى امام المحكمة الادارية تحسب من تاريخ تبليغ قرار الادارة او من انتهاء الآجال الممنوح لها من اجل البث في الشكوى⁽¹⁾.

هذا التطور الذي ادخله المشرع والهادف الى تلطيف صرامة الآجال الخاصة بمنازعات التحصيل وان كان متأخر الا انه اصبح يساير التطور الحاصل في التشريعات المقارنة واهمها المشرع الفرنسي الذي يستقي منه المشرع الجزائري اغلب احكامه، ففي القانون الفرنسي تم تحديد الآجال المذكورة بشهرين منذ 1982⁽²⁾، وهي الان مقننة ضمن احكام المواد R*281-3-1 و R*281-4 من قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي.

هذه بصفة مختصرة القواعد الخاصة بالآجال الواجب احترامها من طرف المكلف الذي يريد الاعتراض على التحصيل الجبري أو اجراء المتابعة، تلك الآجال التي لا تتعدى ستة أشهر ابتداء من 2017 كأقصى تقدير للقيام بمختلف الإجراءات وهي المدة الممنوحة للمكلف لإيصال اعتراضه الى الجهة القضائية المختصة ابتداء من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه والى غاية تسجيل العريضة بكتابة ضبط الحكمة المختصة، وان التمعن في صرامة هذه الآجال تسمح بإدراج منازعات التحصيل ضمن الخانة الاستثنائية للمنازعات الجبائية التي هي بدورها تدرج ضمن الخانة الاستثنائية للمنازعات الإدارية.

كما يتضاعف الضغط ايضا اذا أخذنا في الاعتبار الصعوبات التي يواجهها المكلف في تحديد الجهة الإدارية المختصة بنظر الشكوى وخاصة في ظل التغيير المستمر للأحكام المنظمة لذلك، فالى غاية 2016 كان الاختصاص الاقليمي يتحدد بمكان الاخضاع الضريبي، اذ توجه الشكوى الى مدير كبريات المؤسسات او الى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان الاخضاع الضريبي⁽³⁾، هذا المعيار في تحديد الاختصاص الاقليمي تم تغييره بموجب قانون المالية لسنة 2017 واصبح يتحدد بمكان ممارسة

¹ المادة 59 من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقا، المعدلة للمادة 153 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية.

² راجع المادة R*281-2 من نسخة قانون الاجراءات الجبائية الفرنسي السارية المفعول بتاريخ 01 جانفي 1982 والتي تم الغاؤها إبتداء من 01 اكتوبر 2011 وتحويل احكامها الى المادة R*281-3-1 من نفس القانون.

Article 12 et 14, Décret N° 2011-1302, du 14 octobre 2011, portant modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la direction générale des finances publiques, JORF, N°0240, du 15 octobre 2011, page.17413.

³ انظر المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية السارية المفعول الى غاية 31 ديسمبر 2016.

المتابعات، اذ توجه الشكوى بموجب هذا التعديل الى مدير كبريات المؤسسات او الى مدير الضرائب بالولاية التابع له القابض الذي يمارس المتابعات⁽¹⁾، ليعود المشرع سنة 2019 لتوسيع قائمة الاشخاص المؤهلين بتلقي الشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل بإضافة كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب الى مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية التابع لهم القابض الذي يمارس المتابعات⁽²⁾.

ان هذا التنوع في الجهة الإدارية المختصة بتلقي الشكاوي من شأنه أن يكون مصدر لبس لدى المكلف في تحديد الجهة المعنية بالنظر الى موضوع الشكوى وخاصة مع تماثل الجهات المختصة بمنازعات الوعاء ومنازعات التحصيل⁽³⁾، ومن أجل تعزيز ضمانات المكلف يستوجب كما هو عليه الحال في التشريع الفرنسي الزام الجهة التي تلقت شكوى غير مختص بالنظر فيها بأن توجهها الى تلك المختصة بنظرها دون ان يؤثر ذلك على الآجال الممنوحة للمكلف عن طريق اعلامه بالتحويل واعتبار تاريخ تسجيل الشكوى هو تاريخ استقبالها من طرف الجهة التي اخطرت اولاً طبقاً للمادة R*190-02 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽⁴⁾.

كما أن الترجمة القضائية الصارمة لهذه المادة تسمح للمكلف بالاستفادة من ضمانات مزدوجة، تلك المتعلقة برؤية شكواه توجه الى المصلحة المختصة بالنظر الى موضوعها والأدلة المقدمة، وتلك المتعلقة بعدم الاحتجاج في مواجهته بآجال الطعن الا ابتداء من الوقت الذي يتم فيه اعلامه من طرف الجهة الأولى التي وجهت لها الشكوى بتحويل شكواه الى الجهة المختصة⁽⁵⁾، وهو ما أكدته مجلس الدولة الفرنسي في عدة قرارات، اذ يؤكد أن في حالة غياب اعلام المكلف من طرف الجهة التي أخطرت أولاً بمصير شكواه،

¹ انظر المادة 57 من القانون رقم 14/16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المذكور سابقاً، المعدلة للمادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 19 من القانون رقم 18/18، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر عدد 79، لسنة 2018، المعدلة للمادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ قارن المادة 71 و172 الخاصة بمنازعات الوعاء والمادة 153 الخاصة بمنازعات التحصيل، قانون الاجراءات الجبائية.

⁴ Article R 190-02, Code de procédure fiscales, op.cit.

⁵ Marie Maxlet de barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.260.

فان الآجال المفتوح لهذا الأخير لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد القرار الضمني للرفض من طرف مصلحة التحصيل لا يبدأ في السريان⁽¹⁾.

كما أكد أيضا أن الشكوى المتضمنة الاحتجاج على مبلغ الضريبة على الدخل الملقى على عاتق المكلف والموجهة الى مصالح التحصيل تتعلق بوعاء الضريبة المتنازع فيها وأنه تم تكييفها خطأ من طرف مصالح التحصيل على أنها اعتراض على التحصيل الجبري وكان يجب تحويلها الى مصالح الوعاء وبالنتيجة فان المحكمة الإدارية قد أخطأت لما اعتبرت دعوى المكلف غير مقبولة بمبرر أنها غير مسبقة بالشكوى الموجهة الى مصلحة الضرائب⁽²⁾.

وهكذا فان مجلس الدولة الفرنسي يتشدد في حماية حقوق المكلف اذ يخضع عمل الإدارة الجبائية الى المراقبة عن طريق مراقبة عدم تحويل الشكوى الموجهة بالخطأ الى مصالح التحصيل كونها تتعلق بوعاء الضريبة، ويلزم الجهة التي تم اخطارها أولا بتحويلها الى الجهة المختصة، كما يراقب في المقام الثاني الجهات القضائية الدنيا - المحكمة الإدارية - عن خطأ تم ارتكابه من طرف مصالح الإدارة الجبائية، وفي اعتقادنا فان اعتماد المشرع الجزائري لنص مماثل لما هو موجود في القانون الفرنسي من شأنه أن يحقق ضمانات أكيدة للمكلف الذي يريد تقديم شكوى في مجال التحصيل أو في مجال الوعاء وخاصة اذا أخذنا في الاعتبار أن التبريرات المقدمة وموضوع الشكوى هو المحدد الأساسي للمجال الذي تدرج فيه الشكوى المسبقة.

¹) CE, N° 58023, du 02 février 1987, Code de procédure fiscales, Dalloz, op.cit. P.1276. « ... que ce fonctionnaire du service de l'assiette devait transmettre la réclamation au service compétent et en aviser les intéressés ; qu'à défaut pour lui d'avoir procédé à l'information des époux X... sur le sort réservé à leur réclamation ainsi que lui en faisaient obligation les dispositions susmentionnées ... le délai ouvert à ceux-ci pour saisir le tribunal administratif n'a pas commencé à courir »

²) CE, N° 81696, du 22 mai 1992, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. P.1277. « la réclamation sus invoquée, qui était recevable, devait être transmise par le trésorier-payeur général au service d'assiette compétent; que c'est par suite à tort que le tribunal administratif de Paris a déclaré la requête de M. X... irrecevable par le motif qu'elle n'avait pas été précédée d'une réclamation au service des impôts »

كما أن ضغط قصر الآجال في منازعات التحصيل لا يمكن مقارنته بمثلتها في الوعاء التي تقدر بالسنوات اذ تقبل الشكوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى كقاعدة عامة⁽¹⁾، فالشكوى المتعلقة بالجدول الذي أدرج في التحصيل خلال شهر جوان من السنة N تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة N+2⁽²⁾، على عكس منازعات التحصيل التي لا تزيد آجالها عن الشهرين من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه، وعليه فان قصر آجال الطعن المفروضة في مادة التحصيل تشكل دون أدنى شك أحد أهم أوجه الصرامة الإجرائية التي تخضع لها منازعات التحصيل على عكس ما هو عليه الأمر في منازعات الوعاء اذ يتوفر المكلف الذي يريد الاحتجاج على الضريبة الملقاة على عاتقه على آجل عدة سنوات (أكثر من سنتين) ولا يكون له اذا أراد الاعتراض على اجراء المتابعة أو التحصيل الجبري الا شهرين لإخطار الجهة المختصة عن طريق الشكوى المسبقة، وهو نفس ما يذهب اليه الفقه الفرنسي⁽³⁾ مع العلم أن آجل تقديم الشكوى المسبقة في القانون الفرنسي قد تم رفعه الى شهرين بدلا من شهر واحد ابتداء من 1 جانفي 1982 كما اشرنا سابقا.

2) غياب اعلام المكلف بآجال وطرق الطعن:

لا يوجد أي نص تشريعي أو تنظيمي يلزم الإدارة الجبائية بالإشارة الى آجال وطرق الطعن التي يتوفر عليها المكلف عند تبليغ أي اجراء من إجراءات المتابعة، وهو نفس الوضع في القانون الفرنسي حيث قضى مجلس الدولة في أحد قراراته تأسيسا على التطبيق الحرفي للنصوص القانونية (أ) أنه لا يوجد أي حكم يلزم الإدارة أن تبين في القرارات التي تتخذها في اطار الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب،

¹ أنظر المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

² كانت الشكوى المتعلقة بمنازعات الوعاء تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل قبل تمديدها بسنة، اي الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل، بموجب المادة 43 من القانون رقم 24/06، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المذكور سابقا.

³) Jean-Christophe Duchon-Doris, procès équitable et contentieux du recouvrement, op.cit. P.694 et s « le contribuable dispose pour contester l'impôt mis à sa charge d'un délai de plusieurs années, il n'a, s'il entend former opposition à l'acte de poursuites, que deux mois pour saisir le chef de service d'un recours préalable »

الآجال وطرق الطعن التي يتوفر عليها المكلف للاعتراض على هذه القرارات⁽¹⁾، قبل ان يغير اجتهاده ليؤسسه على ضمانات حقوق الدفاع (ب).

أ) التطبيق الحرفي للنصوص القانونية:

ان ضغط قصر الآجال الممنوحة للمكلف من أجل تقديم الاعتراض أمام الإدارة الجبائية بواسطة الشكوى المسبقة أو أمام الجهة القضائية المختصة يتضاعف اذا أخذنا بعين الاعتبار عدم الزام القانون الجبائي للإدارة بتوضيح آجال الطعن وطرقه المفتوحة أمام المكلف عند تبليغ الاجراء المتخذ ضده كما هو معمول به في القواعد العامة في المنازعات الادارية، التي تمنع الاحتجاج بآجال الطعن المحدد بأربعة أشهر من تاريخ التبليغ الشخصي بنسخة من القرار الاداري الفردي أو من تاريخ نشر القرار الإداري الجماعي أو التنظيمي، الا اذا أشير اليها في تبليغ القرار المطعون فيه⁽²⁾، وان مثل هذه الإشارة لآجال الطعن وطرقه الممنوحة للمكلف من شأنها أن تعزز العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية عن طريق وضعه في الصورة متى أراد الاعتراض على الاجراء المتخذ في مواجهته غير ان هذا الحكم لا يطبق الا امام المحاكم.

كما انه في فرنسا ايضا فإن أحكام المرسوم الصادر في 28 نوفمبر 1983⁽³⁾ لا تجد لها مجال للتطبيق، حيث أن أحكام المادة 09 منه والتي تم تحويل أحكامها الى المادة 05-421 R من قانون العدالة الإدارية تنص على أن آجال الطعن ضد القرار المحال أمام المحاكم لا يحتج بها الا تحت شرط توضيحها بالإضافة طرق الطعن عند تبليغ القرار.

« Les délais de recours contre une décision déferée au tribunal ne sont opposables qu'à condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision »

¹⁾ CE, N° 189856, du 27 Avril 2001, Dr. fisc, 2001, comm 967, «... enfin, qu'aucune disposition n'impose à l'administration de faire figurer dans les actes qu'elle prend dans le cadre de la procédure spécifique de recouvrement des impositions, les délais et voies de recours dont disposent les contribuables pour s'opposer à ces actes »

²⁾ المادة 831 من القانون رقم 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المذكور سابقا.

³⁾ Décret N° 83-1025, du 28 novembre 1983, concernant les relations entre l'administration et les usagers, JORF, du 03 décembre 1983, p.3492.

وهو تقريبا نفس الحكم الوارد في المادة 831 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري "لا يحتج بأجل الطعن المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه الا اذا أشير اليه في تبليغ القرار المطعون فيه" اذا استثنينا عدم الزام المشرع الجزائري توضح طرق الطعن واقتصاره على توضيح آجال الطعن دون سواها.

تبريرا لذلك يستند الفقه الفرنسي الى أنه في مجال منازعات التحصيل، الطعن الموجه ضد اجراء المتابعة لا يتم الا أمام السلطة الإدارية المختصة عن طريق الشكوى المسبقة، وحتى وان كانت هذه السلطة تمارس وظيفة تنازعية فانه لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبارها جهة قضائية ولا نكون في هذا الوضع أمام قرار محال أمام المحاكم⁽¹⁾، من هذا المنطلق فان غياب الإشارة الى آجال الطعن وطرقه عند تبليغ إجراءات المتابعة لا يمكن الاحتجاج بها تطبيقا للمادة 09 من المرسوم الصادر في 28 نوفمبر 1983 ولا يوجد أي مانع من اعمال ذلك طبقا للتشريع الجزائري على اعتبار أن الإدارة الجبائية لا تعتبر محاكم.

ب) التطبيق المؤسس على ضرورات ضمان حق الدفاع:

اذا كانت الزامية توضيح آجال الطعن وطرقه عند تبليغ إجراءات المتابعة للاحتجاج بها في مواجهة المكلف لا تجد لها محل للتطبيق تحت مبرر أنها تعني فقط القرارات المحالة على المحاكم ولا تعني الشكوى المسبقة الموجهة للإدارة ضد إجراءات المتابعة الخاصة بالتحصيل، وان كان مثل هذا التبرير مؤسس من الناحية القانونية فانه ليس كذلك من ناحية العدل والانصاف، ما أدى بالقضاء الفرنسي الى البحث عن تأسيس آخر يسمح للمكلف بمواجهة إجراءات تتمتع بالقوة التنفيذية والاستفادة من الاعلام الضروري للدفاع عن حقوقه، على عكس القضاء الجزائري الذي لم نجد له أي اجتهاد في الموضوع.

انطلاقا من ضرورة حماية حق الدفاع وتوفير محاكمة عادلة فان الاجتهاد القضائي الفرنسي على عكس الجزائري ساير توجه المجلس الدستوري الفرنسي الذي اعتبر مبدأ احترام الحق في الدفاع مبدأ ذو قيمة دستورية، وبالنتيجة فانه يفرض على السلطة الإدارية دون حاجة المشرع الى التذكير بوجوده⁽²⁾،

¹⁾ Jean-Michel le Berre, la procédure fiscale contentieuse, thèse de doctorat, Droit public, université Aix-Marseille 3, 1977, P 288 et s.

²⁾ Cons. Const, Décision N° 97-395 DC, du 30 décembre 1997, JORF, du 31 décembre 1997, page 19313. « Considérant, en premier lieu, que le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence ; qu'il incombera aux services de l'État, chargés d'appliquer les

فمقتضيات احترام حق الدفاع تفرض ضرورة الاعلام حتى في حالة عدم اشتراطها بموجب أي نص، وهذا ما أخذت به محكمة النقض الفرنسية في الرأي المقدمة بمناسبة الموضوع، حيث اعتبرت أن الاعتراض على السندات التنفيذية التي تصدرها الدولة لتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوات يجب أن تسبق بشكوى للإدارة الجبائية تحت طائلة عدم القبول تحت شرط أن يكون المكلف قد أعلم بآجال الطعن وطرقه والجهة الموجه اليها وكذا أحكام المادة R-281-05 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

هكذا فانه استجابة لحماية الحق في الدفاع وتوفير محاكمة عادلة ألزمت محكمة النقض حتى في غياب نص يستوجب ذلك، الإدارة الجبائية بأن تعلم المكلف عند تبليغ اجراء المتابعة بآجال الطعن وطرقه والجهة المخولة بتلقي الطعن بالإضافة الى أحكام المادة R-281-05 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تلزم القاضي بأن يبيث حصريا وفقا للتبريرات المقدمة للإدارة الجبائية، ما ينبه المكلف الى تقديم كل الوثائق والتبريرات الضرورية حتى لا يجد نفسه محروم من تقديم أدلة للقاضي لم يسبق له أن قدمها أمام الإدارة الجبائية، وأحكام هاته المادة مطابقة لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وعليه وانطلاقا من التطابق التام بين التشريعين الفرنسي والجزائري، فان الأخذ بالتوجه الذي أرسته محكمة النقض الفرنسية من طرف القضاء الجزائري من شأنه أن يعزز موقف المكلف الجزائري ويمكنه من الوسائل الضرورية لحماية حقوقه.

3) اختلاف نقطة بداية حساب الأجال:

كما ذكرنا سابقا فان الشكوى المتعلقة بالتحصيل تأخذ أحد الشكلين: اما الاعتراض على اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل اجراء المتابعة، واما الاعتراض على التحصيل الجبري

dispositions du livre des procédures fiscales et du code général des impôts modifiées ou ajoutées par l'article 85 de la loi déferée, de respecter ces droits »

¹⁾ Cass, Avis, N° 01-00002, du 14 mai 2001, bulletin 2001 Avis N° 03, P.03 « S'agissant de titres exécutoires émis par l'Etat pour le recouvrement d'impôts, taxes, redevances visés par l'article L. 281-1 du Livre des procédures fiscales, une telle contestation doit, à peine d'irrecevabilité, être précédée d'un recours gracieux devant l'administration fiscale, sous réserve que le redevable ait été informé du délai de ce recours, de ses modalités et de son destinataire, ainsi que des dispositions de l'article R. 281-5 du même Livre.»

عن طريق الاحتجاج على وجود الالتزام بالدفع أو مبلغ الدين أو استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضرائب⁽¹⁾.

وسواء تعلقت الشكوى بالاعتراض على شكل اجراء المتابعة أو الاعتراض على التحصيل الجبري فان المكلف ملزم بتقديم الشكوى المسبقة أمام الإدارة الجبائية خلال شهرين تحت طائلة عدم القبول كما رأينا سابقا، غير ان نقطة بداية حساب تلك الآجال تختلف باختلاف موضوع الاعتراض (أ)، كما تختلف تلك النقطة باختلاف موقف الإدارة في الرد فيما اذا كان صريح او ضمنى عند رغبة المكلف في التوجه للقضاء(ب).

أ) اختلاف نقطة بداية حساب الآجال عند تقديم الشكوى:

إن نقطة بداية حساب اجل الشهرين التي يتوفر عليه المكلف من اجل تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوع الاعتراض، فاذا تعلق الامر بالاعتراض على اجراء المتابعة أي على قانونية شكل هذا الاجراء فان اجل الشهرين يبدأ من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه، اما اذا تعلق الامر بالاعتراض على التحصيل الجبري فان أجل الشهرين يبدأ من تاريخ تبليغ أول اجراء للمتابعة⁽²⁾، وهي نفس الأحكام المتضمنة في المادة R-281-02 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، مع فارق الجهة المخولة بتلقي الشكوى.

انطلاقا من ذلك فان أول ملاحظة يمكن تقديمها في هذا المجال هو الصياغة غير الموفقة للنص باللغة العربية على عكس نص اللغة الفرنسية، اذ جاء في نص المادة 153 مكرر "من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة" إذ أن كلمة الأول تعود على التبليغ ما يوحي أن هناك عدة تبليغات لنفس إجراء المتابعة، في حين أن النص الفرنسي ينص على أن حساب الآجال يكون من تاريخ تبليغ أول اجراء ما يوحي بوجود عدة اجراءات يجب تبليغها وان بداية حساب الآجال يكون من تاريخ تبليغ اول تلك الاجراءات وليس من تاريخ التبليغ الأول للإجراء

. « à compter de la date de la notification du premier acte de poursuit » .

وثانيا فان هذا التمييز الذي أورده المشرع لا يركز على أسس نظرية حقيقية كونه يستند الى مضمون الشكوى، فان كانت الشكوى تهدف الى الاعتراض على التحصيل الجبري فإنها لا يمكن توجيهها إلا خلال

¹ المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية.

² المادة 153 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

شهرين ضد الإجراء الأول للمتابعة المبلغ المكلف، أما إذا كان مضمونها يهدف الى الاعتراض على قانونية شكل إجراء المتابعة فإنها توجه خلال شهرين من تبليغ كل إجراء يحتج عليه مهما كانت مرتبة هذا الإجراء الأول أو الثاني أو غيرها.

هكذا فإن الشكوى لا يمكن تقديمها الى الجهة المخولة باستقبالها عند الاعتراض على التحصيل الجبري الا خلال أجل شهرين من تبليغ أول إجراء للمتابعة وهذا ما يحرم المكلف من الناحية العملية من الاعتراض على الإجراءات اللاحقة للإجراء الأول، اذا أغفل الاعتراض على الإجراء الأول فانه لا يستطيع مناقشة مشروعية الإجراءات اللاحقة له⁽¹⁾، اما في حالة الاعتراض على قانونية شكل الإجراء فان الشكوى تقدم خلال شهرين من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه.

ب) اختلاف نقطة بداية حساب الآجال عند رفع الدعوى:

إن تقديم المكلف للشكوى المسبقة وفق الأشكال والآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية لا تشكل إلا الخطوة الأولى على مسار الاعتراض، إذ عليه ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى انتظار إما رد الإدارة أو انتهاء أجل الشهرين الممنوح للجهة الإدارية المختصة للبت في الشكوى دون رد بطريقة ضمنية، ليتوفر بعد ذلك على أجل شهرين، غير ان بداية حساب اجل الشهرين لرفع الدعوى امام الجهة القضائية الادارية المختصة يختلف باختلاف موقف الادارة، فاذا كان الرد صريح فان اجل الشهرين يبدأ من تاريخ تبليغ الرد، اما في حالة عدم الرد (رفض ضمني) وهو عمل سلبي فان ذلك الاجل يبدأ من تاريخ انتهاء اجل الشهرين الممنوح للإدارة من اجل الرد⁽²⁾.

وعليه فإن ضغط قصر الأجل يستمر الى المرحلة القضائية للمنازعة فلا يتوفر المكلف إلا على شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة الصريح أو الضمني للتوجه الى القضاء الإداري، على عكس منازعات الوعاء التي يتوفر فيها المكلف على أجل أربعة (04) أشهر سواء كان القرار صريح⁽³⁾، أو ضمني⁽⁴⁾، كما أن الآثار المترتبة عن عدم احترام هاته الآجال لا تقبل أي استثناء فكل دعوى مرفوعة قبل هاته

¹) Jean-Christophe Duchon-Doris, procès équitable et contentieux du recouvrement, op.cit. P.696.

² المادة 153 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 82- 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ المادة 82- 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

الآجال تكون مرفوضة لسبق أوانها (Prématurée)، كما جاء في قرار لمجلس الدولة الفرنسي⁽¹⁾، كما أن أي دعوى مرفوعة بعد هاته الآجال تكون مرفوضة لسقوط الحق في التقاضي⁽²⁾، وهو نفس الاجتهاد في القضاء الجزائري حيث جاء في احدى قرارات المجلس الأعلى أن الشكوى التي تكتسي شكل معارضة سند المتابعة، أو التحصيل الجبري للضريبة لا بد أن تقدم تحت طائلة البطلان في أجل شهر (شهرين بعد تعديل 2017) ابتداء من تاريخ تبليغ السند من نائب مدير الضرائب بالولاية، وأنه يجب تقديم الطلب الى المجلس القضائي تحت طائلة البطلان في أجل شهر (شهرين بعد تعديل 2017) ابتداء من تبليغ قرار نائب المدير المعني⁽³⁾.

كما أن المكلف الذي يريد الطعن في القرار الصادر عن الجهة الإدارية بمناسبة البث في الشكوى المسبقة أمام القضاء يكون في وضعية أكثر صرامة من حيث الآجال مقارنة مع القواعد العامة التي تحكم المنازعة الادارية، إذا لا يكون أمامه إلا شهرين لرفع الدعوى ابتداء من تبليغ القرار الصادر عن المدير الولائي أو مدير المؤسسات الكبرى أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب الفاصل في الشكوى المسبقة على عكس القواعد العامة التي تحدد أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية بأربعة (04) أشهر ابتداء من التبليغ الشخصي بنسخة من القرار⁽⁴⁾، ويكون الامر أكثر سوءا في حالة عدم رد الإدارة

¹) CE, N° 57658, du 12 février 1990, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. p.1614. « Considérant que par une lettre en date du 25 septembre 1982 adressée au receveur général des finances, ...qu'en l'absence de réponse, il ne pouvait, en vertu des dispositions ci-dessus rappelées (articles L.281 et R.281-4), s'adresser au tribunal administratif qu'au plus tôt le 25 novembre 1982 ; que c'est donc à bon droit, que la requête ayant été enregistrée le 25 octobre 1982, les premiers juges l'ont rejetée comme prématurée »

²) CE, N° 88215, du 15 février 1989, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. « la société requérante ... a reçu, au plus tard le 24 septembre 1986, la notification de la décision par laquelle le trésorier payeur général de la Vienne a rejeté la demande dont elle avait saisi ce comptable public ; que le mémoire par lequel elle a saisi le tribunal administratif de conclusions dirigées contre cette décision a été enregistré le 7 janvier 1987 au greffe de cette juridiction, c'est-à-dire après l'expiration du délai fixé par les dispositions précitées (article R.281-4); que, par suite, ces conclusions étaient tardives et, de ce fait, irrecevables »

³ المجلس الأعلى، قرار رقم 36095، مؤرخ في 14/04/1984، مذكور سابقا.

⁴ المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المذكور سابقا.

خلال الآجال المحددة بشهرين للبت في الشكوى المسبقة، إذ نكون أمام قرار رفض ضمني يتوفر فيه المكلف على شهرين لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، فبالإضافة الى قصر هذا الأجل فإن بداية سريانه لا تكون نتيجة فعل إيجابي وإنما نتيجة امتناع الإدارة، ما يفرض الكثير من الحذر لتفادي فوات أجل رفع الدعوى وعلى العكس من ذلك فعند رفع الدعوى قبل انتهاء الأجل الممنوح للإدارة للبت في الشكوى فإن الشكوى تكون سابقة لأوانها (Prématurée) وبالنتيجة فهي غير مقبولة ولا يتوفر المكلف على أي إمكانية للتصحيح⁽¹⁾.

ضف الى ذلك حرمان المكلف من الاستفادة من نص المادة 831 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تمنع الاحتجاج بأجال الطعن ما لم تتم الإشارة إليها في القرار المطعون فيه كما رأينا سابقا.

ثانيا: أثر محتوى الشكوى على تجميد النزاع القضائي:

بالإضافة الى صرامة الآجال الممنوحة للمكلف من أجل الاعتراض على التحصيل الجبري أمام الإدارة الجبائية عن طريق تقديم الشكوى المسبقة أو أمام المحاكم الإدارية عن طريق رفع الدعوى، فإن المكلف يجد نفسه أمام عقبة أخرى تتمثل في كون الشكوى المسبقة تؤدي الى تجميد النزاع في مادة التحصيل، والتجميد يقصد به ان المكلف يجد نفسه محروم من تقديم أمام القاضي لأي تبريرات أو وثائق ثبوتية أو التصريح بوقائع غير تلك المدعمة أو المعروضة في الشكوى المسبقة المقدمة للإدارة الجبائية، ولا يجوز للمحكمة الإدارية أن تفصل في النزاع الا بناء على ما تم تقديمه مسبقا أمام الإدارة الجبائية، والقول بعكس ذلك يؤدي الى فقدان الشكوى المسبقة لمعناها.

هذا التجميد يجد سنده القانوني في نص الفقرة الأخيرة من المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة باسترجاع الاشياء المحجوزة التي جاء فيها "... تبث المحكمة الإدارية حصريا وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو التصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه"⁽²⁾ وهو نفس النص المتضمن في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي⁽³⁾، وإذا كان الأثر المجدد للنزاع بموجب الشكوى المسبقة لا يشكل الخصوصية المميزة لمنازعات التحصيل إذ هو معمول به بشكل أقل حدة في منازعات الوعاء التي لا يجوز فيها للمدعي

¹⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.276.

²⁾ تم اسقاط هذا الحكم من نص المادة 154 بموجب قانون المالية 2021.

³⁾ Article R-281-05, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, op.cit.

الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكاوى الموجهة الى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى⁽¹⁾.

بهذا الشكل فإن الشكاوى المسبقة لا تجمد في مجال منازعات الوعاء الا مقدار الحصص الضريبية المطلوبة في البداية على عكس منازعات التحصيل التي تجمد النزاع في مجمله سواء من حيث التبريرات أو الوثائق الثبوتية أو التصريح بوقائع غير تلك المقدمة كأدلة⁽²⁾.

غير انه وان كان مبدأ تجميد النزاع بالمفهوم السابق بيانه يشكل احد مستلزمات الشكاوى المسبقة المشترطة في المجال الجبائي ما يؤدي الى حرمان المكلف من مناقشة قضائية عادلة لمشروعية الضريبة الملقاة على عاتقه (2) فإنه في القانون الجزائري يحتاج الى نوع من التوضيح بسبب غياب نص يؤكد ذلك نتيجة التغيير غير الموفق لترقيم المواد في القانون الجزائري على عكس القانون الفرنسي (1).

1) التغيير غير الموفق لترقيم المواد في التشريع الجزائري:

الأصل أن مبدأ تجميد النزاع كما هو معمول به في منازعات التحصيل يتم الأخذ به في اطار طلب استرجاع الأشياء المحجوزة وهو الطلب الذي يقدمه الغير⁽³⁾ الذي يدعى ملكيته للأشياء المحجوزة، هذا الطريق الذي يسمح للغير متى قامت الإدارة الجبائية بحجز منقولات المكلف من أجل استيفاء حقوق الخزينة العمومية، باسترجاع الأشياء التي تم حجزها والتي لا تعود ملكيتها للمكلف وانما لهذا الغير، في مثل هكذا حالة فإن الغير لا يمكن أن يؤسس طلبه الا على أسباب محدودة على عكس منازعات التحصيل، فطلب استرداد الأشياء المحجوزة التي تعود ملكيتها للغير لا يمكن تأسيسه الا بتقديم الدليل على تلك الملكية منذ اللحظة التي تقدم فيها الشكاوى المسبقة.

¹ المادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Jean-Christophe Duchon-Doris, procès équitable et contentieux de recouvrement, op.cit. P.695.

³ كلمة " الغير" لم تكون موجودة في نص المادة 154 خلال مختلف التعديلات المتلاحقة مما كان يبعث على الالتباس في ان الشخص المقصود بتقديم طلب استرداد الاشياء المحجوزة هو المكلف نفسه وليس الغير الذي احتجزت ممتلكاته مع ممتلكات المكلف ويطلب استردادها وقد انتقدنا هذا سابقا، انظر المادة 70 من القانون رقم 16/20، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، مذكور سابقا.

إن الأحكام المنظمة لطلب استرجاع الأشياء المحجوزة تم تعميمها على مختلف الشكايات المتعلقة بالمتابعات في مادة الضرائب المباشرة، هذا التعميم الذي يأخذ به المشرع الجزائري ابتداء من سنة 1976 طبقا لنص المادة 445 من قانون الضرائب لتلك السنة⁽¹⁾، واستمر هذا التوجه بمناسبة الإصلاح الجبائي لسنة 1992 الذي جاء بمناسبة قانون المالية لسنة 1991⁽²⁾، حيث أورد نفس الأحكام⁽³⁾، وبمناسبة استحداث قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002⁽⁴⁾ استمر نفس الوضع⁽⁵⁾، وعند ضبط قانون الإجراءات الجبائية في شكل قانون مستقل عن قانون المالية وإعادة ترقيم مواده بموجب قانون المالية لسنة 2003⁽⁶⁾، أخذت المادة 193 التي تنظم أحكام استرداد الأشياء المحجوزة الرقم 153 والمادة 194 التي تعمم تلك الأحكام على جميع الدعاوي المتعلقة بالمتابعات أخذت الرقم 154.

من كل ما سبق يستخلص أن تجميد النزاع بموجب الشكوى المسبقة المعمول به في استرداد الأشياء المحجوزة والذي يلزم المحكمة الإدارية بالبث وفقا لوسائل الإثبات المقدمة لرئيس مصلحة الضرائب ولا يخول لأصحاب الطلب أن يقدموا وسائل اثباتية غير تلك التي استظهروا بها دعما لمذكرتهم ولا أن يتدروا في طلباتهم بظروف غير تلك التي ورد عرضها سابقا، معمول به في مختلف الدعاوي المتعلقة بمتابعات التحصيل سواء جاءت في شكل اعتراض على اجراء المتابعات أو في شكل اعتراض على التحصيل الجبري.

⁽¹⁾ أنظر المادة 444 من الأمر رقم 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المذكور سابقا، التي تنظم أحكام استرداد الأشياء المحجوزة والمادة 445 من نفس الأمر التي تعمم تلك الأحكام على مختلف الشكايات الأخرى.
⁽²⁾ القانون رقم 36/90، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، المذكور سابقا، الذي أسس لقانون ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة جديد بموجب المادة 38 منه.

⁽³⁾ أنظر المادة 397 التي تنظم استرداد الأشياء المحجوزة والمادة 398 من نفس القانون التي تعمم تلك الأحكام على جميع الشكايات المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة.

⁽⁴⁾ أنظر المادة 40 من القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المذكور سابقا، المؤسسة لقانون الإجراءات الجبائية.

⁽⁵⁾ المادة 193 تنظم أحكام استرداد الأشياء المحجوزة والمادة 194 من نفس القانون تعمم تلك الأحكام على جميع الدعاوي المتعلقة بالمتابعات في مجال الضرائب المباشرة.

⁽⁶⁾ أنظر المادة 72 من القانون رقم 11/02، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، المذكور سابقا.

غير أن هذا الثبات اختل بمناسبة تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2011⁽¹⁾، حيث تم قلب ترقيم المواد 153 و 154 فأصبحت المادة 153 تنظم الأحكام المتعلقة بالشكاوي الخاصة بالتحصيل سواء أخذت شكل اعتراض على اجراء المتابعة او الاعتراض على التحصيل الجبري بالإضافة الى المواد 153 مكرر و 153 مكرر 01 والتي ما هي في الواقع الا تقسيم لأحكام المادة 154 سابقا.

إعادة التقسيم هذه في الواقع أيضا ما هي الا تقليد غير موفق للتقسيم الموجود في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، حيث ان المادة 153 التي تنظم شكل الاعتراض والجهة المخولة بالبث فيه توافقت المادة L.281 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، أما المادة 153 مكرر التي تحدد آجال تقديم الشكاوي المسبقة فهي توافقت المادة R-281-02 انذاك (هي اليوم منصوص عليها في المادة 1-3-281*R)، أما المادة 153 مكرر 01 التي تحدد آجال البث في الشكاوي ورفع الدعوى فتوافقت المادة R-281-04.

أما المادة 154 فأصبحت تنظم الأحكام المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة وهي الأحكام التي كانت قبل 2011 منظمة بالمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، وبهذا الشكل اختفى الحكم الذي كان يمدد تطبيق مبدأ تجسيد النزاع المعمول به في الشكاوي المتعلقة باسترداد الاشياء المحجوزة الى الشكاوي المتعلقة بمنازعات التحصيل.

إن هذا الواقع الناتج بعد تعديل سنة 2011 يتطلب مجموعة من الملاحظات:

أ - أن عدم التوفيق في تقليد قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي يعود الى اغفال المشرع الجزائري التنصيص على الحكم المتعلق بتجميد النزاع في منازعات التحصيل كما فعل المشرع الفرنسي في نص المادة R-281-05⁽²⁾ وترك ذلك الى نص المادة المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة (المادة 154) ما يوحي أن هذا الحكم يطبق فقط في هاته الحالة الأخيرة دون باقي الشكاوي الأخرى وخاصة في ظل انعدام الإشارة الى التعميم كما كان يفعل وفق ما سبق بيانه لما كانت المادة التي تنظم أحكام استرداد الأشياء المحجوزة ترد قبل المادة التي تنظم الأحكام المتعلقة بالشكاوي المتعلقة بمنازعات التحصيل مع النص على تعميم حكم التجميد الى باقي المنازعات.

¹ المواد 49 الى 52 من القانون رقم 13/10، المؤرخ في 2010/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، لسنة 2010.

² Article R-281-05, Code de procédure fiscale, op.cit. « Le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service...»

ب - أن التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2011 يجعل من المنطقي طرح تساؤل حول مدى جواز تطبيق مبدأ التجميد على منازعات التحصيل في ظل غياب أي حكم يمدد تطبيق الحكم الوارد في نص الفقرة الأخيرة من المادة 154 الجديدة على باقي منازعات التحصيل وفي غياب أيضا لأي حكم مستقل خاص بهذه المنازعات.

ج - في اعتقادنا الأمر لا يتعلق بعدم تطبيق مبدأ التجميد على منازعات التحصيل بقدر ما يتعلق بسوء هيكله النصوص المتعلقة بالموضوع وعدم مراعاة الانسجام الداخلي لها، لان غياب هذا المبدأ يفقد المرحلة الادارية لتسوية النزاع اهميتها وذلك على الأقل بالنظر الى الموضوع من زاويتين:

* الزاوية الأولى: تتمثل في استمرار تطبيق هذا المبدأ بمناسبة منازعات الوعاء والذي يكون فيها عادة أقل حدة مما هو عليه في منازعات التحصيل، اذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبة غير تلك الواردة في شكاواه ولكن يجوز في حدود التخفيض الملتزم في البداية تقديم طلبات جديدة⁽¹⁾، فمن غير المنطقي بقاء هذا المبدأ في منازعات الوعاء واستبعاده في منازعات التحصيل الأكثر صرامة والتي تنصب ليس على مناقشة الدين الجبائي في حد ذاته بقدر ما تنصب على مناقشة الطرق الجبرية لتحصيله.

* الزاوية الثانية: تتمثل في مقارنة التشريع الجزائري بباقي التشريعات المشابهة وخاصة منها الفرنسي الذي يشكل بشكل أو آخر الخلفية التي يستمد منها المشرع الجزائري مختلف الأحكام، والذي أبقى على نفس المبدأ حتى عندما تم اخراج الأحكام الإجرائية من القانون العام للضرائب وتجميعها في نص خاص يمثل قانون الإجراءات الجبائية ابتداء من أول جانفي 1982⁽²⁾ وهو نفس النهج الذي اتبعه المشرع الجزائري بعد 20 سنة من ذلك التاريخ، هذا المبدأ الذي كان منصوص عليه ضمن المادة 1910 من القانون العام للضرائب الفرنسي قبل نقل تلك الأحكام الى المادة R-281-05 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

د - قانون المالية لسنة 2021 وفي خطوة لا تتماشى مع السياق العام لتجميد النزاع الذي يقتضيه النزاع الجبائي وضرورة وجود مرحلة ادارية سابقة على اللجوء الى الجهات القضائية، تم اسقاط الفقرة التي تتعلق

¹ المادة 83 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

²) Décrets, N° 81-859 et 81-860, du 15 septembre 1981, portant codification des dispositions législatives et réglementaires du livre des procédures fiscales, op.cit. Entré en vigueur au 01 janvier 1982.

بتجميد النزاع اطلاقا حتى في حالة طلب استرداد الاشياء المحجوزة، فاذا كان المشرع بمناسبة تعديل 2011 قد اسقط الفقرة الخاصة بتعميم التجميد الى كافة المنازعات، فانه في سنة 2021 قد اسقط التجميد نهائيا وهذا ما لا ينسجم مع خصوصية النزاع الجبائي، ونحن من جانبنا نعتقد ان الامر مجرد سهو يرجى تداركه لاحقا لأنه لا يعقل ان ينازع المكلف في اجراء معين امام الادارة وفق تبريرات ووقائع معينة ثم ينازع في نفس الاجراء وفق تبريرات ووقائع اخرى امام الجهات القضائية. وعليه فان تنظيم المشرع الجزائري للموضوع قد شابه الكثير من الخلل بعد تعديل 2011 وتعديل 2021 يرجى تداركه سواء فيما تعلق بتغيير مضمون المادتين 153 و154 فيما بينهما من جهة وعدم توضيح فيما اذا كان مبدأ تجميد النزاع معمول به في كل المتابعات المتعلقة بالتحصيل أم يقتصر ذلك على استرداد الأشياء المحجوزة في ظل حذف الحكم الذي كان يقضي بتعميم ذلك سنة 2011، وحذف الحكم نهائيا سنة 2021.

(2) تجميد النزاع يحرم المكلف من مناقشة قضائية عادلة لمشروعية الضريبة:

اذا كانت القواعد المطبقة في مجال منازعات التحصيل تركز في عمومها على ثلاثة مبادئ أساسية، من جهة أولى الشكوى المسبقة اجراء وجوبي قبل اللجوء الى الجهة القضائية المختصة، ومن جهة ثانية فان الاعتراضات لا يمكن ان تنصب الا على قانونية شكل اجراء المتابعة أو الاعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود الزام بالدفع أو مبلغ الدين بالنظر الى الأقساط التي تم دفعها، أو استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تتعلق بوعاء أو بحساب الضريبة، ومن جهة ثالثة أن تسوى هذه الاعتراضات في آجال قصيرة تقاديا لتعريض مداخيل الخزينة العمومية للخطر⁽¹⁾.

بالإضافة الى هذه المحددات الثلاثة يجد المكلف نفسه على مستوى منازعات التحصيل محاصر أيضا بالتبريرات والوثائق الإثباتية والوقائع التي سبق عرضها أمام الإدارة الجبائية في مرحلة الشكوى المسبقة، وهذا من شأنه أن يفرض على المكلف التحلي بالحيطه والحذر وتقديم كل التبريرات والوقائع والوثائق ابتداء من مرحلة الشكوى المسبقة حتى وان كانت غير ضرورية لدعم الأوجه التي اختار اثارها في هذه المرحلة⁽²⁾، تقاديا لرؤية دعواه القضائية ترفض لعدم تقديم ذلك أمام الإدارة الجبائية منذ الوهلة الأولى، على عكس المكلف الذي يتقيد بتقديم الوثائق والتبريرات التي يراها منتجة او مدعمة للشكوى فقد يتفاجأ

¹⁾ Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet, pierre François Racine, les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5^{eme} édition, 2009, Dalloz, thème 64, P.1091.

²⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.293.

برفض الدعوى لعدم تقديم وثيقة أو تبرير معين أو عدم التصريح بواقعه أمام الإدارة الجبائية، وهكذا فإن تجميد النزاع ابتداء من المرحلة الإدارية يعاقب بالدرجة الأولى المكلف المعتدل في مطالبه والذي تقيد بتقديم ما يراه مناسباً على عكس المكلف الارعن الذي قدم ما هو ضروري لدعم الأوجه المثارة وما هو غير ضروري لذلك⁽¹⁾.

كما أن الأثر المجدد للنزاع المميز للشكوى المسبقة من شأنه على مستوى آخر أن يمس بالضمانات الأساسية الخاصة بمبدأ وجاهية المحاكمة والمناقشة القضائية العادلة للقضية، والمساواة بين الأطراف بالنظر الى الاستحالة القائمة في جانب المكلف من تقديم ما يدحض الادعاءات والحجج المقدمة من طرف الإدارة في الرد على شكواه المسبقة، فالإدارة تستفيد من تجميد النزاع الذي من نتائجه منع المكلف من تقديم وثائق ثبوتية جديدة للرد على ما استجد في القضية بعد رد الإدارة، ما يشكل من ناحية أخرى اختلالاً جوهرياً بمبدأ وجاهية المحاكمة.

هكذا فإن أثر تجميد النزاع الناتج عن الشكوى المسبقة والذي يمنع تقديم أي وثيقة أو تبرير أو التصريح بوقائع جديدة غير تلك المقدمة للإدارة من جهة، وعدم وجود أي نص يلزم الإدارة بتسليم الوثائق التي يطلبها المكلف والخاصة بوضعيته، باستثناء مستخرج من جدول الضرائب أو كشف الوضعية الخاصة بالضرائب الخاضع لها أو شهادة عدم الخضوع للضريبة المتعلقة به⁽²⁾ من جهة أخرى من شأنه أن يزيد من اختلال العلاقة بين المكلف والإدارة لمصلحة هذه الأخيرة.

مبدأ الوجاهية الذي يعتبره مجلس الدولة الفرنسي مبدأ قانوني عام، وأنه من بين القواعد العامة للإجراءات التي تفرض نفسها حتى في غياب النص الصريح على كل الجهات القضائية، تظهر تلك التي بموجبها لا يمكن تقديم وثيقة أمام القاضي بطريقة قانونية دون احاطة الأطراف الأخرى علماً بها⁽³⁾، وهو المبدأ الذي

¹⁾ Robert Hertzog, la réforme du contentieux fiscal, in l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes du colloque d'Orléans, 15-16 septembre 1988, PUF, collection université d'Orléans, P.252.

²⁾ المادة 144 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁾ CE Assemblée, N° 71624, 71625, 71626, du 13 décembre 1968, « ... Considérant qu'au nombre des règles générales de procédure qui s'imposent, même en l'absence d'un texte exprès, a toutes les juridictions, figure celle d'après laquelle aucun document ne saurait être régulièrement soumis au juge sans que les parties aient été mises a même d'en prendre connaissance... »

يعطي الحق للطرف الثاني بضمان اعلان فعال خلال الجلسة عن طريق الاطلاع على مختلف عناصر الملف في أجل كاف من أجل مناقشتها أمام القاضي والرد عليها⁽¹⁾.

إن مناقشة الحجج والأسانيد التي اعتمدها الإدارة في رفض الشكوى المسبقة والرد عليها غير ممكن خلال منازعات التحصيل في ظل عدم إمكانية المكلف تقديم وثائق جديدة وهو ما يسمح بالقول أن مبدأ الوجاهية الذي يشكل أحد أسس المحاكمة العادلة غير فعال في موضوع منازعات التحصيل على عكس المكانة المتميزة التي يحتلها في مجال المنازعات المدنية وحتى الإدارية.

وإذا كانت الوجاهية تهدف في المقام الأول الى ضمان حق الدفاع عن طريق ضمان إمكانية الرد من طرف المكلف (المدعى عادة) على الحجج التي تقدمها الإدارة (مدعى عليها عادة) فإن ذلك يبدو في مجال منازعات التحصيل بعيد المنال وخاصة اذا كان هذا الدفاع يتطلب تقديم وثائق أو التصريح بوقائع جديدة غير تلك المقدمة أو المصرح بها أمام الإدارة الجبائية⁽²⁾.

في اعتقادنا فإن هذه الوضعية التي تضع المكلف في وضعية غير مريحة وغير متوازنة أمام الإدارة يمكن تلطفها باعتماد نفس المنهج المعتمد من طرف المشرع الفرنسي ابتداء من 1987⁽³⁾، والذي جاء تجسيدا لنتائج أعمال اللجنة المكلفة بتحسين العلاقات بين المواطنين والإدارة الجبائية والجمركية (Commission Aicardi) في مجال منازعات الوعاء والذي سمح بموجب المادة L.81-03 المعدلة للمادة L.199-C من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بتقديم أوجه جديدة الى غاية اغلاق التحقيق شرط أن تستند تلك الأوجه أو الدفوع على الأسباب القانونية التي أثبتت في آجالها بمناسبة الطعن المسبق⁽⁴⁾، هذا التطور في مجال منازعات الوعاء الذي يصفه الفقه الفرنسي بأنه وضع حدا لعدم المساواة وعدم توازن السلطات الذي

¹⁾ Olivier Gohin, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988, P.24.

²⁾ Marie Maxlet de Barbarin, le contentieux de recouvrement de l'impôt, op.cit. P.298.

³⁾ Loi N° 86-1317, du 30 décembre 1986, portant loi de finance pour 1987, JORF, du 31 décembre 1986, p.15820.

⁴⁾ Droits et garanties du contribuable, évolutions et perspectives 20 ans après le rapport Aicardi, Colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, compte rendu et documentation, LexisNexis 2008, P.85.

يوجد تقليدياً بين الإدارة والمكلف أمام القاضي الجبائي⁽¹⁾، وعليه فإن ادخال مثل هذا الحكم في مجال منازعات التحصيل من شأنه أن يخفف من الأثر المجدد للشكوى المسبقة ويعيد نوع من التوازن المفقود في هذا المجال.

¹) Robert Hertzog, la réforme du contentieux fiscal, op.cit. P.249. « l'article 81-03 de la loi du 30 décembre 1986 met fin à une inégalité et à un déséquilibre des pouvoirs qui existaient traditionnellement entre l'administration et le contribuable devant le juge de l'impôt ».

الخاتمة

الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة البحث في مدى التوازن بين الضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف خلال مسار الاخضاع الضريبي من جهة والسلطات التي زود بها المشرع الجبائي الادارة من اجل التطبيق الفعال للقانون الجبائي ومكافحة الغش الجبائي تحقيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة والعدالة الضريبية من جهة اخرى، توازن الثنائية (ضمانات المكلف/سلطات الادارة) يجب ان يراعي حماية المكلف من تعسف وتحكم الادارة في استعمال تلك السلطات، كما يجب ان يراعي ان لا تصبح ضمانات المكلف وحقوقه غطاء لتهرب المكلف وحجر عثرة امام مكافحة الفعالة للغش الجبائي.

المسار الفني للضريبة تقليديا يتضمن ثلاثة مراحل تمتد من مرحلة تأسيس الضريبة الى مرحلة تصفيتها ثم اخيرا مرحلة تحصيلها، فمرحلة تأسيس الضريبة تتضمن مجموعة العمليات التي تهدف الى حصر المادة الخاضعة للضريبة (اساس الضريبة او وعاء الضريبة) وفيها تندرج عمليات مراقبة التصريحات المكتتبه والتحقيقات الجبائية بمختلف صورها وعمليات البحث والاستعلام والمعاينة والتفتيش والحجز وجمع المعلومات عن الانشطة الخاضعة للضريبة، اما مرحلة تصفية الضريبة فتتضمن عمليات حساب الضريبة عن طريق تطبيق معدلات الضريبة على الاساس الخاضع لها ومختلف التخفيضات والاعفاءات التي يستفيد منها كل مكلف وبالنتيجة تحديد الضريبة الواجبة الدفع التي يتم ترسيمها عن طريق الاشعار بالإخضاع، واخيرا مرحلة التحصيل التي تتضمن مجموعة العمليات الودية منها والجبائية التي تهدف الى ادخال مختلف الحواصل والحقوق الى الخزينة العمومية.

دراستنا لمختلف جوانب الموضوع يمكن تلخيصها في ان مجال التحقيقات الجبائية (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، التحقيق المصوب في المحاسبة) يعتبر الميدان الابرز لتجسيد التوازن المتوخى بين طرفي الثنائية (ضمانات المكلف/سلطات الادارة)، اذ تسمح هذه التحقيقات الميدانية للإدارة بإجراء مقارنة انتقادية بين تصريحات المكلف وما هو مدون في سجلاته المحاسبية وواقع المعاينة المادية لوسائل الاستغلال كما هو عليه الحال في التحقيق في المحاسبة من جهة، كما تسمح لها بإقامة موازنة بين ما هو مصرح به من مداخيل والذمة المالية ونمط معيشة المكلف وافراد اسرته كما هو الحال في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من جهة اخرى.

غير ان السبيل الى ذلك منظم بإجراءات والتزامات يقع على عاتق الادارة واجب احترامها واستفائها تحت طائلة بطلان الاخضاع الضريبي، وهو ما يشكل في مجمله ضمانات للمكلف ذات طبيعة عامة، اذ

يستوجب ذلك احترام حق المكلف في الاعلام عن طريق ارسال اشعار مسبق بالتحقيق يوضح طبيعة التحقيق، وألقاب واسماء ورتب المحققين، وتاريخ وساعة اول تدخل، والفترة التي يتم التحقيق فيها، والضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق، والوثائق الواجب الاطلاع عليها، واعلامه بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره، بالإضافة الى ارسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق والذي يتضمن مختصر لمختلف الالتزامات والحقوق التي يتمتع بها المكلف اثناء التحقيقات الجبائية.

كما يتوجب احترام حق المكلف في الدفاع عن طريق السماح له بالاستعانة بمستشار من اختياره يساعده اثناء اجراء التحقيق او اثناء اجراءات اعادة التقييم مع الزام الادارة بإشعاره بهذه الامكانية تحت طائلة البطالان ومنحه اجال للتحضير.

كما يستفيد المكلف اثناء التحقيقات الجبائية بضمانات خاصة بتلك التحقيقات لعل اهمها تحديد تدخلات الادارة زمنيا، اذ لا يجب ان تتعدى مدة التحقيق في عين المكان مدة زمنية محددة قانونا تختلف باختلاف طبيعة النشاط ورقم الاعمال، بالإضافة الى تحصين الفترة المحقق فيها إعمالا لمبدأ الامن القانوني للمكلف، فلا يجوز للإدارة اعادة التحقيق في نفس الفترة وفي نفس الضرائب كقاعدة عامة تحت طائلة اعفاء المكلف من الضرائب المفروضة خرقا لهذه الالتزامات.

غير انه اذا كان مجال التحقيقات الجبائية يتميز بنوع من التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية فإن الامر ليس كذلك عند ممارسات الادارة لباقي السلطات الممنوحة لها، فالإدارة ومن اجل تأسيس الضريبة وقمع الغش الجبائي تتمتع بسلطات اقل ما يقال عنها انها استثنائية وغير مألوفة في القواعد العامة، لعل ابرزها حق الادارة في الاطلاع الذي يخول لها دون شكلية مسبقة ودون اكرهات اجرائية، الحق في الاطلاع على الوثائق التي بحوزة الادارات العمومية او البلديات او الولايات او المؤسسات الخاصة او البنوك او هيئات الضمان الاجتماعي او الجهات القضائية او اي خاضع آخر لهذا الحق من اجل تحديد مداخل غير الذي تعامل مع هذه الهيئات او المؤسسات دون امكانية الاحتجاج بالسرية المهنية في مواجهة الادارة.

كما انه وخروجا عن قرينة الصحة المفترضة في التصريحات الجبائية المكتتبه التي يقوم عليها النظام الجبائي التصريحي تتمتع الادارة بسلطة اعادة تصحيح الاسس المصرح بها متى ثبت لديها ان المكلف يتمتع بمداخل اكبر من تلك المصرح بها وفق اجراء اعادة التقييم الوجيه، كما لها، وكإجراء عقابي ان

تعيد تصحيح تلك الاسس وفق اجراء اعادة التقييم التلقائي في مواجهة المكلف غير الملتزم بواجباته الجبائية او غير المتعاون.

ضف الى تلك السلطات الاستثنائية الخاصة بالقانون الجبائي، سلطات استثنائية عامة اخرى تتمتع بها الادارة الجبائية ابرزها حق الزيارة والحجز والذي في حقيقته ما هو الا تفتيش للمحلات مهما كانت طبيعتها بما فيها المحلات السكنية وما يشكله ذلك من المساس بحرمة المسكن وحرمة الحياة الخاصة، اذ يكون للإدارة بموجب هاته السلطة وعندما توجد مجرد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ان ترخص لأعاونها المؤهلين القيام بإجراءات التفتيش في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التلمص من وعاء ومراقبة ودفع الضريبة.

ان كان حق الادارة هذا لا تتم ممارسته الا بعد استصدار رخصة قضائية باعتبار القاضي هو الضامن للحقوق والحريات الاساسية في مختلف صورها الا ان فعالية رقابة الجهات القضائية تبدو شكلية ولم تساير التطورات الحاصلة في تشريعات القوانين المقارنة وخاصة فيما يخص المدى الذي تصل اليه الرقابة القضائية على الوثائق المقدمة من طرف الادارة ومشروعية الطرق المستعملة في الحصول عليها ضف الى ذلك غياب القاضي او ممثله اثناء اجراء التفتيش وكذا غياب اي طريق للطعن امام المكلف سواء فيما يخص منح الرخصة في حد ذاتها او فيما يخص عمليات تنفيذها.

وكل عمل اداري تستلزم مقتضيات دولة القانون خضوع ذلك العمل لرقابة القضاء وفي هذا السياق تأتي ضرورة منح المكلف آليات تسمح له بمناقشة مشروعية ذلك العمل امام الجهات القضائية، تلك الآليات لها طابع خاص في المجال الجبائي تتفرد به ويميزها عن مراقبة مشروعية باقي الاعمال الادارية، كما يميز داخل المجال الجبائي نفسه بين ما اذا كان الامر يتعلق بمناقشة مشروعية اعمال الوعاء (منازعات الوعاء) او مناقشة مشروعية اعمال التحصيل (منازعات التحصيل) ويفرد لكل منها اجراءات وآليات خاصة بكل نوع.

منازعة الوعاء تشكل الآلية المتاحة للمكلف من اجل مناقشة مشروعية الالتزام الجبائي الملقى على عاتقه، وتتضمن مرحلتين، مرحلة ادارية وجوبية يتوقف عليها النزاع القضائي المستقبلي في مده وفي مآله، فغياب الشكوى المسبقة التي تجسد المرحلة الادارية او ادخالها خارج الآجال المقررة لها يؤدي آليا الى

عدم قبول الدعوى امام الجهات القضائية الادارية وبالنتيجة تعتبر قيذا على فحص مشروعية عملية الاخضاع الجبائي، اما مضمونها فهو من يحدد مدى المناقشة القضائية التي لا يجب ان تتناول حصص ضريبية غير تلك الواردة في الشكوى الموجهة للإدارة تطبيقا للأثر المجد للشكوى.

كما تتميز منازعة الوعاء خلافا لمنازعة التحصيل بآلية اختيارية يمكن اللجوء اليها قبل المرحلة القضائية، تتمثل في امكانية عرض النزاع على اللجان الادارية للطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، تلك اللجان التي تغير دورها وتشكيلتها وسير اعمالها والقوة الملزمة لآرائها عدة مرات ادى في الاخير الى تغير دورها والاهدار الكلي لقوة آرائها مقارنة بالتشريعات المقارنة التي وقعت تحت ايدينا والتي تعتمد نفس الآلية، ما يسمح لنا بالقول بشكلية هاته الآلية.

فالقيمة القانونية لآرائها تغيرت منذ 1976 من كونها تنقل عبء الاثبات الى عاتق الادارة متى فرضت على المكلف ضرائب مغايرة لرأي اللجنة، الى آراء ملزمة للإدارة، ثم الى آراء يمكن توقيف تنفيذها والطعن فيها امام القضاء، الى مجرد آراء يمكن للإدارة ببساطة استبعادها وعدم الاخذ بها وما عليها الا اشعار المكلف بذلك وفقا للتشريع الجبائي الحالي، اما تشكيلتها فيعوزها التمثيل المتساوي الاعضاء بين ممثلي الادارة وممثلي المكلفين وطغيان الطابع التقني على اعضائها، بالإضافة الى عدم منح رئاستها الى عضو من الجهة القضائية يضمن الحيادية كما كان عليه الامر في السابق.

اما منازعة التحصيل فتشكل الآلية المتاحة للمكلف من اجل مناقشة مشروعية التحصيل الجبري للدين الجبائي حصريا دون غيره، اما عن طريق الاعتراض على شكل اجراء المتابعة، او الاعتراض على مضمون التحصيل الجبري، ولا يجب ان تمس بوعاء او بحساب الضريبية، وتتضمن ايضا مرحلتين، مرحلة ادارية وجوبية تجسدها الشكوى المسبقة ولها نفس الاثار على النزاع القضائي المستقبلي كما في منازعة الوعاء، ومرحلة قضائية تجسدها رفع الدعوى امام الجهات القضائية الادارية المختصة.

الاكراهات الاجرائية التي يخضع لها المكلف في كلتا الصورتين (منازعة التحصيل او منازعة الوعاء) من شأنها ان تشكل قيد على فحص مشروعية عمل الادارة على الاقل بالنظر اليها من زاوية وجوبية المرحلة الادارية وآثار تخلفها، او من زاوية الشروط الشكلية التي يجب توفرها في الشكوى او من حيث الآجال الواجب احترامها والتي يكون وقعها اكثر تأثيرا في منازعة التحصيل، او من حيث اثارها على النزاع القضائي المستقبلي.

الضريبة المحصلة عن طريق الجداول تكون مستحقة الاداء في اليوم الاول من الشهر الثالث الذي يلي الشهر الذي ادرج فيه الجدول في التحصيل كقاعدة عامة، ولا يكون العون المكلف بالتحصيل في وضعية قانونية لإطلاق اجراءات التحصيل الجبري الا بعد انتهاء هذا الاجل من جهة، وبعد استقاء اجراء بسيط يتمثل في ارسال انذار (اخطار) للمكلف المعني من جهة اخرى، هاته الاجراءات لا تعزز الامن القانوني للمكلف الذي يسهى عن التخلص من الالتزام الجبائي الملقى على عاتقه، على الاقل بالنظر الى الموضوع من زاوية غياب اي اجراء تذكيري او تهديدي كما هو عليه الحال في التشريعات المقارنة.

المشرع الجبائي زود الادارة بترسانة من السلطات والآليات التي تتيح لها اجبار المكلف بالوفاء وادخال مختلف الحواصل الجبائية الى الخزينة العمومية باعتبارها الممول الرئيسي لميزانية الدولة، تلك السلطات او الآليات منها ما يهدف الى زيادة ضمانات تحصيل ديون الخزينة العمومية عن طريق تفضيلها عن باقي الديون واستفائها بالأولوية، ويتجسد ذلك عن طريق امتياز ديون الخزينة عن ديون باقي الدائنين العادين ومنحها رهن قانوني على الممتلكات العقارية للمكلف المدين، كما يتجسد عن طريق زيادة حطوط اكبر لتحصيل الديون بإضافة مكلف آخر بموجب احكام التضامن الجبائي التي تأخذ نطاق اوسع مما هو عليه في القواعد العامة، فالشخص يجد نفسه في وضعية المكلف المتضامن اما بسبب الروابط التي تجمعها مع المكلف الاصلي او بسبب كونه طرفا في علاقة قانونية او تعاقدية او بموجب حكم قضائي جزائي.

ومن السلطات ما يهدف الى المساس بممتلكات او بحرية المكلف، فالإدارة يمكنها تحصيل حقوق الخزينة عن طريق حجز وبيع المحلات المهنية او وضع ممتلكاته تحت يد القضاء لبيعها واستقاء حقوق الخزينة منها كما يمكنها الحصول على اموال المكلف الموجودة لدى الغير مباشرة دون تدخل السلطة القضائية عن طريق الاشعار للغير الحائز متى توافرت شروطه، كما يمكنها التأثير على المكلف وتقييد حريته عن طريق الطلب من الجهات القضائية تطبيق الاكراه البدني باعتباره وسيلة ضغط على المكلف المتخلف، او طلب تطبيق عقوبات جزائية عن طريق تقديم شكوى امام وكيل الجمهورية من اجل جنحة الغش الجبائي والتي تتراوح العقوبة المقرر لها بين الغرامة التي قد تصل الى 10 مليون دينار جزائري والحبس الذي قد يصل 10 سنوات حبس.

على الرغم من ترسانة السلطات هاته التي اوجدها القانون الجبائي او التي تقرها القواعد العامة والتي تسمح الى حد بعيد بإدخال كل الحواصل الى خزينة الدولة الى ان دراستنا وقفت على عدم الاستعمال

الفعال لتلك السلطات، اذ يشكل الاخطار الاجراء الاكثر استعمالا من طرف الادارة دون غيره من الاجراءات الرادعة الاخرى كما تؤكد مختلف التقارير التمهيدية التي يعدها مجلس المحاسبة حول مشاريع قوانين ضبط الميزانية لكل سنة، فعدم استعمال الادارة للإجراءات المؤلمة للمكلف المتخلف عن الدفع مثل الحجز والبيع، الاشعار للغير الحائز، الاكراه البدني وغيرها بنسب معقولة، جعل المبالغ غير المحصلة تتزايد من سنة الى اخرى وتجاوزت بكثير في السنوات الاخيرة ميزانية الدولة للسنة.

عدم فعالية نشاط الادارة الجبائية وعطالتها لا يتجلى فقط في عدم استعمال سلطات التحصيل الجبري المتاحة فقط وانما يتمظهر ايضا في عدة جوانب منها ارتفاع الكلفة الجبائية التي تعنى بمقارنة المبالغ المحصل من طرف الادارة الجبائية من جهة وميزانية التسيير المخصصة لها من جهة اخرى، وارتفاع كلفة العون الممارس، بالإضافة الى تركيبة المبالغ الجبائية المحصلة اين يطغى عليها الضرائب المحصل من المنبع والرسم على القيمة المضافة وهي الضرائب التي لا تتطلب من الادارة اي مجهود يذكر اذ يتكفل بحسابها ودفعها المكلف نفسه.

من خلال تتبعنا لتوازن الثنائية (ضمانات المكلف/سلطات الادارة) خلال مسار الاخضاع الضريبي وقفنا على نتائج اهمها:

* انه منذ اعتناق الجزائر لنظام اقتصاد السوق وبمرور السنوات فإن حماية المكلف في مسار الاخضاع الضريبي قد تطورت بشكل ملفت، وان الضمانات التي تم تقريرها في هذا المجال متنوعة وتشمل عدة مجالات، وان العلاقات بين المكلف والادارة الجبائية قد تطورت بشكل ملحوظ واصبح يطبعها نوع من التوازن في كثير من جوانبها كقاعدة عامة.

* النظام الحمائي الذي تم ارساؤه لصالح المكلف يتمحور بالدرجة الاولى حول المبادئ الكلاسيكية للحقوق والحريات الاساسية مثل الحق في الدفاع، الحق في الاعلام، الحق في حرمة الحياة الخاصة، الحق في الأمن القانوني او الحق في المناقشة القضائية لمشروعية اعمال الادارة الجبائية.

* ضبط أعمال الادارة لسلطاتها في مسار الاخضاع الضريبي بإجراءات صارمة يؤدي تخلفها الى بطلان الاخضاع الضريبي كقاعدة عامة، وهو ما يشكل من وجهة نظر اخرى ضمانا للمكلف في مواجهة السلطات الواسعة التي تتمتع بها الادارة.

* غير ان تشابه سلطات الادارة من حيث غايتها وضبط بعضها بإجراءات صارمة (التحقيقات الجبائية) دون غيرها (حق الاطلاع، حق طلب التبريرات، المعاينة الميدانية) قد يؤدي الى تحويل الاجراءات، باستعمال الادارة لحقها الاقل ارهاقا من الناحية الاجرائية للوصول لنفس النتيجة التي يتمخض عنها اتباع الاجراء الاكثر ارهاقا والمضبوط بضمانات حمائية للمكلف، وبالنتيجة الالتفاف على تلك الضمانات.

* تطور الثنائية ضمانات المكلف/سلطات الادارة ادى بمرور الوقت الى تزويد الادارة بسلطات جديدة، تترتب عنها اثار جبائية وعقوبات جزائية وخيمة على المكلف، لم تكن معروفة من قبل على الاقل في القانون الجزائري، مثل "اجراء التلبس الجبائي" وبدرجة اقل اجراء "التعسف في استعمال القانون الجبائي"، فإجراء التلبس الجبائي باعتباره عملية مراقبة تضطلع بها الادارة قبل اي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الاعسار، ويسمح لها في ظروف تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية وعندما تجتمع مؤشرات مقبولة، بالتدخل لوقف الغش الممارس، كما يسمح لها بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب حتى قبل انتهاء الآجال المقررة لاكتتاب التصريحات الجبائية، اما اجراء التعسف في استعمال القانون الجبائي فيسمح للإدارة باستبعاد وعدم الاحتجاج في مواجهتها بالمستندات التي تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، او التي تهدف الى اقامة وضعيات قانونية مصطنعة غايتها الاولى الاستفادة من الامتيازات الجبائية او التملص او تخفيض الضريبة المستحقة التي كان من المفروض دفعها بالنظر الى الوضعية والانشطة الحقيقية.

* التأخر الزمني للمشرع الجزائري بالنسبة للتشريعات المقارنة في ارساء الضمانات التي تقتضيها تطورات حقوق الانسان بصفة عامة وحقوق المكلف بصفة خاصة، مثل الحق في الاعلام اثناء التحقيقات الجبائية الذي يجسده ارسال الاشعار المسبق بالتحقيق الذي لم يقره المشرع الجزائري الا في سنة 1992 عكس المشرع الفرنسي الذي اقره قانونا ابتداء من 1978، وقبل ذلك كان ممارسة ادارية ابتداء من سنة 1954، ونفس الشيء بالنسبة لميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتحقيق الذي اسس في فرنسا كإجراء اداري منذ 1975 وتم تقنينه سنة 1987 اما في الجزائر فلا نجد له اثر الا ابتداء من سنة 2000، وعلى نفس المنوال فان تعزيز الحق في الدفاع عن طريق امكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف اثناء التحقيق في الوثائق لم يتم ادراجه ضمن المنظومة التشريعية الجبائية الجزائرية الا في سنة 2018.

* الطرق البديلة لحل النزاعات الجبائية المتمثلة في اللجان الادارية للطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال والتي يفترض ان تشكل الميدان الودي لحل النزاع القائم في مادة الوعاء لا تشكل ضمانا اضافية للمكلف، فتوقيت اللجوء الى هاته اللجان في القانون الجزائري يختلف عما هو سائد في التشريعات المقارنة التي تأخذ بنفس الآلية، ففي القانون الفرنسي ومثله القانون المغربي يتم اللجوء اليها متى استمر الخلاف بين الطرفين (المكلف والادارة) حول مقترحات اعادة التقييم وقبل اصدار الادارة لقرار الاخضاع الضريبي، ويكون رأيا ملزم للإدارة ولا يمكن الغاؤه الا عن طريق القضاء في التشريع المغربي، ويكون للإدارة في التشريع الفرنسي امكانية مخالفته وتحمل عبء اثبات صحة تقديراتها امام القضاء في حالة المنازعة، اما في القانون الجزائري فلا يمكن اللجوء الى لجان الطعن الا بعد ان تشكل الادارة قناعتها حول الملف بإصدار قرار الاخضاع ورفضها للشكوى المسبقة من جهة، كما ان قرارات اللجان غير ملزمة للإدارة في الوضعية الحالية للتشريع، واخيرا فان تشكيته لا تضمن التساوي بين الطرفين عكس التشريعات المقارنة.

* المبالغة في اطلاق يد الادارة في الرفض دون تحمل اي نتائج، فالإدارة في التشريع الجزائري لها ابتداء رفض الملاحظات التي يقدمها المكلف اثناء اعادة التقييم الوجيه دون ان يترتب عن ذلك اي اثر عكس التشريعات المقارنة التي تتطلب في مثل هكذا حالة عرض النزاع على لجان الطعن للفصل فيه، كما لها لاحقا رفض الشكوى النزاعية المسبقة التي يدخلها المكلف قبل اللجوء الى القضاء، كما لها اخيرا رفض قرارات اللجان الادارية للطعن دون تحمل اي نتيجة خلافا لباقي التشريعات كما رأينا سابقا.

* حق الزيارة والحجز الذي يشكل في جوهره تفتيش للمحلات السكنية للمكلف، مماثل لما هو معمول به في المجال الجزائري، غير محدد بضمانات من شأنها ان تضمن الحق في حرمة المسكن الذي هو احد الحقوق الاساسية المنصوص عليها في الدستور الجزائري، تنظيم هذا الحق في التشريعات المقارنة تلقى مقاومة شرسة قبل ان يجد مكانه ضمن السلطات الممنوحة للإدارة من اجل مكافحة الغش الجبائي، ذلك التنظيم يزخر بالضمانات الممنوحة للمكلف للحد من تعسف الادارة في استعماله كونه يمس حق من الحقوق الاساسية، غير ان تنظيمه في القانون الجزائري لا يتسم بذلك سواء من حيث فعالية الرقابة القضائية على منح رخصة التفتيش، او من حيث غيابها اثناء تنفيذ الرخصة، او من حيث سلب حق المكلف في الدفاع نتيجة غياب طرق الطعن في الامر الذي رخص بالتفتيش او الطعن في اجراءات تنفيذه.

* التعديلات المتتالية لقوانين المنظومة الجبائية من حيث عدد المواد التي يشملها التعديل في كل مرة او من حيث دوريتها الزمنية لا تسمح حتى للمتخصصين في المجال بتتبع والالمام بتلك التعديلات المتواترة، فعلى سبيل المثال فان المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية تم تعديلها اربع مرات خلال ستة سنوات، وان قانون المالية لسنة 2021 قد تضمن بمفرده 35 تعديل، فقط على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

في النهاية يجدر بنا الامر ان نتوج هذه الدراسة ببعض التوصيات العامة التي نراها ضرورية اهمها:

* ضبط مجال كل سلطة من سلطات الادارة بالشكل الذي يمنع الالتفاف على الضمانات الممنوحة للمكلف وتحويل الاجراءات.

* اعادة تنظيم دور اللجان الادارية للطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال في جميع جوانبها بالشكل الذي يجعلها تؤدي دور الطريق البديل الفعال لتسوية منازعات الوعاء، سواء من حيث توقيت اللجوء اليها، او من حيث تشكيلتها او رئاستها او سير اعمالها، او من حيث القوة القانونية للأراء الصادرة عنها.

* ضبط حق الزيارة والحجز عن طريق التحديد الدقيق للحالات التي يستعمل فيها هذا الحق من جهة اولى، واخضاع تسليم الرخصة القضائية باعتبارها تتم وفق اجراء غير وجاهي الى رقابة قضائية فعالة من جهة ثانية، بالإضافة الى التأسيس لإمكانية طعن المكلف في الرخصة القضائية التي تمنحها الجهات القضائية المختصة، والطعن في اجراءات تنفيذ تلك الرخصة من طرف الادارة من جهة ثالثة.

* الضبط الحصري للحالات التي يسمح فيها لأعوان الادارة الجبائية بتحرير محضر التلبس الجبائي تفاديا للاستعمال غير المنضبط لهذا الاجراء، بالنظر للأثار الجبائية الوخيمة التي تترتب عن تحرير هذا المحضر سواء من حيث انظمة الاخضاع الضريبي او من حيث اجراءات المراقبة او من حيث الغرامات المالية المصاحبة لذلك.

* استعمال مصطلحات منضبطة تعبر بدقة على قصد المشرع وتحول دون امكانية الانحراف بذلك القصد عند تفسير الادارة الجبائية للنصوص التشريعية او عند تطبيقها.

* مسايرة ضمانات المكلف للتطور الحاصل في مجال حقوق الانسان بصفة عامة وحقوق المكلف بصفة خاصة من جهة، ومسايرة التطورات الحاصلة على مستوى مختلف التشريعات الجبائية المقارنة التي تعتمد نفس النظام الجبائي من جهة اخرى.

* الاستعمال الفعال للسلطات الممنوحة للإدارة في مجال التحصيل من اجل ادخال مختلف الحقوق المثبتة لخزينة الدولة تحقيقا لمبدأ المساواة امام الضريبة ومبدأ العدالة الضريبية.

* تعزيز ضمانات المكلف خلال المرحلة السابقة على اطلاق اجراءات التحصيل الجبري بإرساء مسار اجرائي تذكيري وتهديدي يحث المكلف المتخلف عن الدفع بالوفاء بالتزامه الجبائي ويجنب عنصر المفاجئة، تحقيقا لمتطلبات الامن القانوني التي يجب ان تسود العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية.

* الزام الادارة بفقهها كجعل الاحكام التي يتضمنها ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق معه ملزمة للإدارة ويمكن الاحتجاج بها في مواجهتها متى كان ذلك اصلح للمكلف.

* ضرورة احداث احكام تلزم الادارة بإعلام المكلف بمصدر ومضمون المعلومات المتحصل عليها من الغير عن طريق حق الاطلاع والتي استعملت في اعادة التقييم حتى يتسنى له اجراء مقارنة، مع المحافظة على سرية المعلومات الاقتصادية والتجارية الخاصة بالغير كما هو الشأن في التشريعات المقارنة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

(1) الكتب:

أ) كتب باللغة العربية:

- 1) السيد عطية عبد الوحيد، شرح قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح شركات الاموال، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
- 2) العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2006.
- 3) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف الاسكندرية.
- 4) محمد حامد عطاء، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية.
- 5) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2000.
- 6) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 2011.
- 7) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

ب) كتب باللغة الفرنسية:

- 1) André Barilari et Robert Drappe, Lexique fiscal, Dalloz, 2^{eme} Edition, 1992.
- 2) Brunon Jacques, Droit pénal fiscal, L.G.D.J, collection systèmes, paris, 1993.

- 3) Cyrille David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet, pierre François Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5^{eme} édition, 2009, Dalloz, thème 64.
- 4) Daniel Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J, paris, 1997.
- 5) Gaudemet Paul Marie, Finances publique, Tome 02, édition Montchrétien, 1975.
- 6) Gilles Noel, La réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ, paris, 1985.
- 7) Gour Claude, Molinier Joël, Tournie Gérard, Les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal, Thémis, 1977, Paris.
- 8) Jean François Renulci, Code de procédure pénale, Dalloz, édition 2012.
- 9) Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, Dalloz, 18^{eme} édition, 2011.
- 10) Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Lexis Nexis Litec, Paris, 2009, p.937.
- 11) Marie Masclet de Barbarin, Le contentieux de recouvrement de l'impôt, L.G.D.J, paris, 2004.
- 12) Olivier Gohin, La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988.
- 13) Thierry Lambert, Procédures fiscales, Domat droit public, Montchrestien, 2013.
- 14) Trotobas Luis et Cotteret Jean – Marie, Droit fiscal, Dalloz, Paris, 1975.

15) Yves sainte-aure, Paiement et recouvrement de l'impôt, collection nouvelles fiscales, France, 1999.

(2) رسائل الدكتوراه:

(أ) رسائل دكتوراه باللغة العربية:

1) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، حقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2010/2009.

2) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2013/2012.

3) ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص 222.

(ب) رسائل دكتوراه باللغة الفرنسية:

1) Adda Yazid, L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne, thèse de doctorat, université Panthéon-assas, Paris 2, 2002.

2) Alain Abitan et Manon Sieraczek, Les garanties des contribuables dans les procédures d'imposition, thèse de doctorat en droit public, université panthéon-assas, paris 2, 1999.

3) Ari Bettan Armand, Le contournement de la procédure de vérification de comptabilité, thèse de doctorat, université panthéon – assas, paris 2, 2001.

4) Burger Jonathau, Les délits pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français, Luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université Nancy 2, 2011.

- 5) Chaudat Georges, Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative, thèse de doctorat, université de nancy, 1938.
- 6) Jean-Michel le Berre, La procédure fiscale contentieuse, thèse de doctorat, Droit public, université Aix-Marseille 3, 1977.
- 7) Ludovic Ayrault, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, thèse de doctorat en droit public, université panthéon – assas, paris 2, 2002.
- 8) Marion Turrin, La légitime répression de la fraude fiscale, thèse doctorat, faculté de droit et de science politique, université Paul Cezanne, Aix-Marseille III.
- 9) Okou Urbain, La sécurité juridique en droit fiscal, étude comparée France – cote d'ivoire, Thèse doctorat, université paris Descartes, soutenue le 29 novembre 2014.
- 10) Wouako Dieunedort, Le temps et le recouvrement de l'impôt, thèse de doctorat en droit public, soutenue le 07 décembre 2012, université panthéon-assas, paris.

(3) المقالات:

- 1) Alain viala, Le régime des visites domiciliaires en matière fiscale et douanière au regard de l'article 108 de la loi de finances pour 1990, gazette du palais, du 1^{er} mai 1990, doctrine.
- 2) Alain Viala et Mario Amadio, L'extension des perquisitions d'exception en matière fiscale, l'article 94 de la loi de finances et la dégradation des garanties du contribuable, gazette du palais, 11 avril 1985, doctrine.

- 3) Angotti Agnés et Rodrigues Marina, Visites domiciliaires (LPF, Art L. 16 B): bilan de la jurisprudence du premier président de la cour d'appel de paris, Dr. fisc, N° 42, du 15 octobre 2009, étude 504.
- 4) Christian Louit, Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt: mythes et réalités, les cahiers de droit, volume 24, numéro 03, 1983, P.480.
- 5) Christian Marguet, L'assistance au contribuable, revue française de finances publiques, 1984, N° 05, p.121.
- 6) Cozian Maurice, L'aménagement de la procédure de l'abus de droit, in l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes du colloque de la société française de droit fiscal du 15-16 septembre 1988, PUF, 1989.
- 7) Delphine Ravon et Christian Louit, Le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la cour européenne des droits de l'homme, Dr. Fisc, N° 12, du 20 mars 2008, étude 227.
- 8) Denideni Yahia, Le contentieux fiscal, séminaire du 29, 30 et 31 mai 2004, institut supérieur de gestion et de planification d'Alger, P.52.
- 9) Jean-Christophe Duchon-Doris, procès équitable et contentieux du recouvrement, Dr. Fisc, N° 17, 2002.
- 10) Laurence – Marie Gérard, Concernant les garanties encadrant le déroulement des visites et saisies domiciliaires: en marche vers un Ravon 2 ?, Dr. fisc, N° 42, du 15 octobre 2009, étude 505, P.22.

11) Paul Amselek, La taxation d'office à l'impôt sur le revenu, annales de la faculté de droit et des sciences politiques et de l'institut de recherches juridiques, politiques et sociales de Strasbourg, tome 31, paris, 1980.

12) Robert Hertzog, La réforme du contentieux fiscal, in l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, actes du colloque d'Orléans, 15-16 septembre 1988, PUF, collection université d'Orléans, P.252.

4) الاجتهاد القضائي:

أ) الاجتهاد القضائي الجزائري:

* اجتهاد القضاء الإداري:

1) مجلس الدولة، قرار 152508، مؤرخ في 1999/03/22، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 106.

2) مجلس الدولة، قرار رقم 1987، مؤرخ في 2001/07/30، في قضية ادارة الضرائب ضد و. ط، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، لسنة 2003، ص 65.

3) مجلس الدولة، قرار رقم 3975، مؤرخ في 2001/11/12، في قضية شركة أوطيب ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، مجلة مجلس الدولة، عدد 02، لسنة 2002، ص 191.

4) مجلس الدولة، قرار رقم 4399، مؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 119.

5) مجلس الدولة، قرار رقم 6325، مؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، سنة 2003، ص 124.

6) مجلس الدولة، قرار رقم 6509، مؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، سنة 2003، ص 75.

- (7) مجلس الدولة، قرار رقم 7470، مؤرخ في 18/03/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 03، لسنة 2003، ص 127.
- (8) مجلس الدولة، قرار رقم 7440، مؤرخ في 15/04/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد 04، سنة 2003، ص 89.
- (9) مجلس الدولة، قرار رقم 11010، مؤرخ في 18/11/2003، في قضية بين (ص. ي) و مديرية الضرائب لولاية سكيكدة، مجلة مجلس الدولة، عدد 05، سنة 2004، ص 189.
- (10) مجلس الدولة، قرار رقم 25486، مؤرخ في 15/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، لسنة 2006، ص 190.
- (11) مجلس الدولة رقم 23957، مؤرخ في 19/04/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، لسنة 2006، ص 187.
- (12) مجلس الدولة، قرار رقم 30134، مؤرخ في 14/06/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 08، سنة 2006، ص 197.
- (13) مجلس الدولة، قرار رقم 28897، مؤرخ في 13/09/2006، نشرة القضاة، عدد 06، لسنة 2006، ص 412.
- (14) مجلس الدولة، قرار رقم 33289، مؤرخ في 13/06/2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، سنة 2009، ص 72.
- (15) مجلس الدولة، قرار رقم 33940، مؤرخ في 11/07/2007، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، سنة 2009، ص 67.
- (16) مجلس الدولة، قرار رقم 38542، مؤرخ في 13/02/2008، مجلة مجلس الدولة، عدد 09، لسنة 2009، ص 75.
- (17) مجلس الدولة، قرار رقم 50099، مؤرخ في 12/11/2009، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، سنة 2012، ص 92.

18) مجلس الدولة، قرار رقم 51895، مؤرخ في 2010/04/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، سنة 2012، ص 89.

19) مجلس الدولة، قرار رقم 62653، مؤرخ في 2011/09/08، مجلة مجلس الدولة، عدد 10، لسنة 2012، ص 91.

* اجتهاد القضاء العادي:

1) المجلس الأعلى، قرار رقم 36095، مؤرخ في 1984/04/14، المجلة القضائية عدد 02، لسنة 1990، ص 193.

2) المجلس الأعلى، قرار رقم 42780، مؤرخ في 1985/06/15، المجلة القضائية عدد 04، لسنة 1989، ص 238.

3) المجلس الأعلى، قرار رقم 44299، مؤرخ في 1985/12/28، المجلة القضائية، عدد 03، لسنة 1989، ص 210.

4) محكمة عليا، الغرفة الادارية، قرار رقم 104152، مؤرخ في 1994/06/05، في قضية وزير الاقتصاد ضد ب.م، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الثالث سنة 1994، ص 199 الى 205 .

5) محكمة عليا، الغرفة الجنائية، قرار رقم 543636، مؤرخ في 2008/07/23، قضية (ف،ع) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، سنة 2008، ص 369 الى 372.

6) محكمة عليا، غرفة الجرح والمخالفات، قرار رقم 430229، مؤرخ في 2008/12/31، قضية النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد (ع . أ)، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، سنة 2008 ، ص 397 الى 400.

(ب) الاجتهاد القضائي الاجنبي:

* JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE

1) CE, N° 69751, du 05 mai 1944.

2) CE, N° 62338, du lundi 13 mars 1967, BIO-CF-PGR-20.

- 3) CE Assemblée, N° 71624, 71625, 71626, du 13 décembre 1968.
- 4) CE, N° 65993, du 05 novembre 1969.
- 5) CE, N° 72530, du 04 mars 1970, Dr. fisc, 1970, N° 473.
- 6) CE, N° 75875, 76036, du 06 Janvier 1971.
- 7) CE, N° 79529, du 17 février 1971.
- 8) CE, N° 77344-77345-77346-77347, du 23 avril 1971, Dr. fisc, 1972, comm 547.
- 9) CE, N° 77799, du 23 avril 1971, publié au recueil Lebon.
- 10) CE, N° 79826, du 09 mars 1973, Dr. fisc, 1973, comm 1423.
- 11) CE, N° 85659, du 09 mai 1973, publie au recueil Lebon.
- 12) CE, N° 82071 et 82072, du 14 novembre 1973, Dr. fisc, 1973, N° 1794.
- 13) CE, N° 92427, du 15 mai 1974, Dr. fisc, 1974, N° 1511.
- 14) CE, N° 90337, du 12 juin 1974, Dr. fisc, 1974, N° 987.
- 15) CE, N° 87076, du 12 juillet 1974, Dr. Fisc, 1974, N° 1535.
- 16) CE, N° 98927, du 28 janvier 1976, Dr. Fisc, 1976, N° 412.
- 17) CE, N° 98393, du 01 décembre 1976, RJF, N° 82, 1977.
- 18) CE, N° 92446, du 29 avril 1977, Dr. Fisc, 1977, N° 24, comm 941.
- 19) CE, N° 87894, du 11 Janvier 1978, RJF, 1978, n° 82
- 20) CE, N° 6330 – 6331, du 12 juillet 1978, RJF, 1978, N° 423.
- 21) CE, N° 7157, du 20 octobre 1978, Dr. Fisc, 1979, N° 1397.

- 22) CE, N° 11635, du 21 mars 1980, RJF, 1980, N° 422.
- 23) CE, N° 14912, du 04 juillet 1980, RJF, 1980, N° 817.
- 24) CE, N° 5306, du 19/12/1980, Dr. fisc, 1981, comm 702.
- 25) CE, N° 14525, du 18 mars 1981, Dr. fisc, 1981, comm 1903.
- 26) CE, N° 17996, du 21/10/1981, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, P.1047.
- 27) CE, N° 21823, du 22 janvier 1982, Dr. Fisc, 1982, comm 1066.
- 28) CE, N° 36463, du 16 avril 1982, Dr. fisc, comm 2217.
- 29) CE, N° 18920, du 07 mai 1982, RJF, 1982, N° 691.
- 30) CE, N° 10904, du 07 juillet 1982.
- 31) CE, N° 22560, du 22 décembre 1982, RJF, 1983, N°02, comm 255.
- 32) CE, N° 25347, du 20 avril 1983.
- 33) CE, N° 40890, du 11 juillet 1983, RJF, 1983, N°564.
- 34) CE, N° 37524, du 28 Septembre 1983, Dr. Fisc, 1984, comm. 1145.
- 35) CE, N° 34024, du 19 octobre 1983, RJF 1983, N°680.
- 36) CE, N° 34587, du 26 octobre 1983, Dr. Fisc, comm 445.
- 37) CE, N° 34313, du 23 novembre 1983.
- 38) CE, N° 35605, du 15 février 1984, RJF, 1984, N°257.
- 39) CE, N° 35599, du 23 mars 1984, RJF, 1984, N° 672.
- 40) CE, N° 24403, du 20 juin 1984, Dr. Fisc, 1984, comm 1845.

- 41) CE, N° 37896, du 28 septembre 1984, Dr. Fisc, 1984, comm 643.
- 42) CE, N° 43744, du 07 avril 1986, Code de procédure fiscale, Dalloz.
- 43) CE, N° 22691, du 09 avril 1986, DR. Fisc, 1987, Comm 23.
- 44) CE, N° 38610, du 02 juillet 1986.
- 45) CE, N° 38239, du 07/11/1986, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, P.1048.
- 46) CE, N° 58023, du 02 février 1987, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. P.1276.
- 47) CE, N° 40565, du 11 février 1987.
- 48) CE, N° 63634, du 27/04/1987, Dr. Fisc, 1987, N° 43, comm 1948.
- 49) CE, N°54222, du 01/07/1987, RJF, 1987, N° 10, p.505.
- 50) CE, N° 49309 et 49342, du 17 février 1988, publié au recueil lebon.
- 51) CE, N° 43939, du 27 Juillet 1988.
- 52) CE, N° 88215, du 15 février 1989, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit.
- 53) CE, N° 79893, du 03 mai 1989, Dr. Fisc, 1989, comm 2215.
- 54) CE, N° 57658, du 12 février 1990, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. p.1614.
- 55) CE, N° 90129, du 21 février 1990, Code de procédure fiscale, Dalloz, p.360.
- 56) CE, N° 46363, du 07 mars 1990.

- 57) CE, N° 51696, du 09 mai 1990, RJF, 1990, N° 521.
- 58) CE, N° 54135, du 16 mai 1990, RJF, 1990, N° 468.
- 59) CE, N° 75561, du 11 juillet 1991, Dr. Fisc, 1992.
- 60) CE, N° 77151, du 26/07/1991, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, P.1060.
- 61) CE, N° 81696, du 22 mai 1992, Code de procédure fiscale, Dalloz, op.cit. P.1277.
- 62) CE, Avis N°138380, du 04 novembre 1992,
- 63) CE, N° 89242, du 06 janvier 1993.
- 64) CE, N° 88530, du 05/04/1993, code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, P.1049.
- 65) CAA Bordeaux, N° 91BX00025, du 02 Juin 1993, Dr. Fisc, 1994, Comm 525.
- 66) CE, N° 96477, du 23 Juin 1993.
- 67) CE, N° 66743 et 71278, du 28 Juillet 1993, Dr.fisc, 1994.
- 68) CE, N° 138455, du 25/07/1995, code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, P.1053.
- 69) CE, N° 179237, du 14 mars 1997, cité par Jean Lamarque, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011.
- 70) CAA paris, N° 96PA00452, du 09 décembre 1997, Dr. Fisc, 1998, comm 816.

-
- 71) CE, N° 170416, du 11 février 1998.
- 72) CE, N° 155738, du 20 mai 1998.
- 73) CAA Bordeaux, N° 96BXO1953, du 01 décembre 1998, Dr. Fisc, 1999, comm.868.
- 74) CE, N° 208765, du 06 octobre 2000, Dr. fisc, 2000, N° 49, comm 975.
- 75) CE, N° 204805, du 10 novembre 2000, www.legifrance.gov.fr.
- 76) CE, N° 195718, du 16 février 2001, Dr. Fisc, 2002, comm 417.
- 77) CE, N° 205365, du 06 Avril 2001.
- 78) CE, N° 189856, du 27 Avril 2001, Dr. fisc, 2001, comm 967.
- 79) CE, N° 217394, du 15 Février 2002, Dr. fisc, 2002, Comm 623.
- 80) CE, N° 228436, du 02 octobre 2002, Dr. Fisc, 2003, comm 126.
- 81) CE, N° 232350, du 18 Octobre 2002, Dr. Fisc, 2003.
- 82) CE, N°248542, du 28 Juillet 2004, RJF 2004, N° 1166.
- 83) CE, N° 262941, du 16/11/2005, code général des impôts, Dalloz, 2011, P.1937.
- 84) CE, N° 266087, du 26 juillet 2006, DR. Fisc, 2007, N° 11, Comm 287.
- 85) CAA Bordeaux, N° 03BX00569, du 09 novembre 2006, Légifrance.
- 86) CE, N° 280833, du 26 mars 2008, RJF, 2008, N° 632.
- 87) CE, N° 287319, du 1 er juillet 2009.
- 88) CE, N° 284064, du 19/12/2008, Dr. Fisc, 2009, N° 4, comm 95.

89) CE, N° 325292, du 07 Avril 2010, Dr fisc, 2010, N° 16.

90) CE, Avis N° 353782, du 08 mars 2013, publié au recueil lebon

91) CE, N° 300847, du 02 juin 2010.

*** JURISPRUDENCE JUDICIAIRE**

1) Cass, Civ, N° s1828.1.329, du 07 mai 1828, cite par Alain Abitan et Manon Sieraczek,

2) Cass, Commer, N° 77-13521, du 06 décembre 1978, Dr. Fisc, 1979, N° 763.

3) Cass. crim, N° 86/ 90975, du 02 / 06 / 1986, Bulletin criminel, 1986, N° 187, p.481.

4) Cass. mixte, N° 87 / 11944, du 15 décembre 1988, Bulletin Chambre criminel, 1988, N° 432, p.1140.

5) Cass. mixte, N° 85 / 18211, du 15 décembre 1988, recueil Dalloz – Sirey, 1989, n° 15, P.189.

6) Cass. mixte, N° 87 / 19759 et 87 / 19760, du 15 décembre 1988, Bulletin Chambre mixte, 1988, N° 4, p. 3.

7) Cass. Commer, N° 89 / 10895, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, N° 9, comm 447.

8) Cass. Commer, N° 89 / 10685, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, N° 09, comm 447.

9) Cass. Commer, N° 89 / 11827, du 18 juillet 1989, Dr. fisc, 1990, N° 9, comm 447.

- 10) Cass, commer, N° 92/14375, du 23 novembre 1993.
- 11) Cass, commer, N° 93/10737, du 05 juillet 1994.
- 12) Cass, commer, N° 93/19701, du 24 janvier 1995, RJF, 1995, n° 492.
- 13) Cass. Commer, N° 96-22.571, du 09/02/1999, Code de procédure fiscale, Dalloz, 2011, p.1062.
- 14) Cass, Avis, N° 01-00002, du 14 mai 2001, bulletin 2001 Avis N° 03, P.03.
- 15) Cass. Crim, N° 01 / 87324, du 11 décembre 2002.

*** JURISPRUDENCE CONSTITUTIONNELLE:**

- 1) Cons. Const, Décision N° 83/164 DC, du 29 décembre 1983.
- 2) Cons. Const, Décision N° 84 / 184 DC, du 29 décembre 1984.
- 3) Cons. Const, Décision N° 97-395 DC, du 30 décembre 1997, JORF, du 31 décembre 1997, page 19313.

*** JURISPRUDENCE EUROPEENNE:**

- 1) CEDH, Req N° 18497 / 03, du 21 février 2008, 3^{eme} section, Ravon et autres C / France, Dr. fisc, 2008, N° 12, comm 227.
- 2) CEDH, Req N° 51578 / 99, du 08 janvier 2002, keslassy C / France, Rec CEDH 2002 - 1, p.459.

(5) الوثائق:

(أ) وثائق جزائرية:

* باللغة العربية:

- 1) المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم واجباتكم، طبعة 2010، ص 05.
- 2) المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.
- 3) المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، طبعة 2017.
- 4) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، المصادق عليه يوم 2015/09/30.
- 5) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، المصادق عليه يوم 2016/10/17.
- 6) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015، المصادق عليه يوم 2017/10/31.
- 7) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016، المصادق عليه يوم 2018/11/07.
- 8) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2017، المصادق عليه يوم 2019/11/22.
- 9) مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2018، المصادق عليه يوم 2020/10/20.
- 10) مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2019، المصادق عليه بتاريخ 09 جوان 2019، ج ر عدد 75، لسنة 2019.

* باللغة الفرنسية:

- 1) Bulletin d'information da la direction générale des Impôts, La lettre de la DGI, N° 58, 2012.

- 2) Bulletin d'information da la direction générale des Impôts, La lettre de la DGI, N° 64, 2012.
- 3) Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La lettre de la DGI, N° 70, 2013.
- 4) Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La lettre de la DGI, N° 93, 2019.
- 5) Direction générale des impôts, rapport semestriel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal, 1 er semestre 2010.
- 6) Direction générale des impôts, guide pratique des déclarations fiscales, 2010.
- 7) Lettre d'information numérique de la DGI, Actu-impôts, N° 01, P.03.

ب) وثائق اجنبية:

- 1) Bulletin officiel des impôts, Direction générale des finances publiques française, N° 109, du 31 décembre 2008, 13 L-12-08.
- 2) Bulletin officiel des finances publiques – impôts, Direction générale des finances publiques, France, identifiant juridique BOI-REC-PART-10-10-10, date de publication 12/09/2012.
- 3) Bulletin officiel des finances publique-Impôts, Direction générale des finances publiques, France, identification juridique, BOI-REC-PART-10-10-20, date de publication, 12/09/2012.

- 4) Bulletin officiel des finances publique – impôts, Direction générale des finances publiques, France, identifiant juridique BIO-CF-PGR-20-40, date de publication 12/09/2012.
- 5) Bulletin officiel des finances publiques– impôts, Direction générale des finances publiques, France, identifiant juridique, BIO-CF-PGR-20-50, date de publication 12/09/2012.
- 6) C E, Rapport d’activité, 2006.
- 7) Colloque, Droits et garanties du contribuable, évolutions et perspectives 20 ans après le rapport Aicardi, Colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, compte rendu et documentation, LexisNexis 2008.
- 8) Cons. Const, saisine par 60 sénateurs, loi de finances 1984.
- 9) Cons. Const, saisine par 60 députés, loi de finances 1984.
- 10) Cons. Const, saisine par 60 députés, loi de finances 1985.
- 11) Cons. Const, procès-verbal, séance du jeudi 29 décembre 1983.
- 12) Cons. Const, procès – verbal, séance du samedi 29 décembre 1984.
- 13) Conseil des impôts français, Vingtième rapport, les relations entre les contribuables et l’administration fiscale, du 10 octobre 2002.
- 14) Convention de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales.
- 15) Débats parlementaires, assemblée nationale, 1ere séance, du 22 octobre 1974, JORF, débats, du 23 octobre 1974, p 5298.

16) Débats parlementaires, sénat, séance du 27 Octobre 1977, JORF, du 28 Octobre 1977, P.2460.

17) Débats parlementaires, Assemblée Nationale, 1^{er} séance du 02 Juin 1987, JORF, débats, N° 31 (01), du Mercredi 03 Juin 1987, P.1798.

18) Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, 1789.

19) La mise en œuvre des dispositions des articles L.16 et L.69 du livre des procédures fiscales
تكوين مقدم من طرف المديرية الوطنية لمراقبة الوضعيات الجبائية الفرنسية
بمناسبة الايام التكوينية المنظمة بالجزائر، جانفي 2002.

20) Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité Juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, rapport au ministre du budget, Juin 2008.

(6) النصوص القانونية:

(أ) النصوص القانونية الجزائرية:

* النصوص التشريعية:

(1) القانون رقم 157 / 62، مؤرخ في 31 ديسمبر 1962، الرامي إلى تمديد حتى اشعار آخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962.

(2) الأمر رقم 155/66، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الاجراءات الجزائية، ج ر عدد 48، لسنة 1966، معدل ومتمم.

(3) القانون رقم 654/68، مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، لسنة 1968.

(4) الأمر رقم 73 / 29، مؤرخ في 5 جويلية 1973، يتضمن الغاء القانون رقم 157/62، المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، الرامي الى تمديد حتى اشعار اخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962، ج ر عدد 62، لسنة 1973.

(5) الامر رقم 58/75، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، لسنة 1975، معدل ومتمم.

(6) الامر رقم 59/75، مؤرخ في 26/09/1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، لسنة 1975، معدل ومتمم.

(7) الأمر رقم 75 / 87، مؤرخ في 30 ديسمبر 1975، يتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج ر عدد 104، لسنة 1975.

(8) الأمر رقم 76 / 101، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، لسنة 1976، معدل ومتمم.

(9) الأمر رقم 76 / 102، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103، لسنة 1976، معدل ومتمم.

(10) الأمر رقم 76 / 103، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 39، لسنة 1977، معدل ومتمم.

(11) الأمر رقم 76 / 104، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 70، لسنة 1977، معدل ومتمم.

(12) الامر رقم 76 / 105، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81، لسنة 1977، معدل ومتمم.

(13) القانون رقم 79 / 07، مؤرخ في 21 جويلية 1979، يتضمن قانون الجمارك، ج ر عدد 30، لسنة 1979، معدل ومتمم.

- 14) القانون رقم 36/90، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57، لسنة 1990.
- 15) القانون رقم 25/91، مؤرخ في 16 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر عدد 65، لسنة 1991.
- 16) المرسوم التشريعي رقم 18/93، مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج ر عدد 88، لسنة 1993.
- 17) الأمر رقم 03/94، مؤرخ في 31 ديسمبر 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج ر عدد 87، لسنة 1994.
- 18) الأمر رقم 27/95، مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج ر عدد 82، لسنة 1995.
- 19) الأمر رقم 31/96، مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85، لسنة 1996.
- 20) القانون رقم 02/97، مؤرخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج ر عدد 89، لسنة 1997.
- 21) القانون رقم 12/98، مؤرخ في 31 ديسمبر 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج ر عدد 98، لسنة 1998.
- 22) القانون رقم 11/99، مؤرخ في 23/12/1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج ر عدد 92، لسنة 1999.
- 23) القانون رقم 21/01، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، لسنة 2002.
- 24) القانون رقم 11/02، مؤرخ في 24/12/2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، لسنة 2002.

- (25) القانون رقم 22/03، مؤرخ في 28 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر عدد 83، لسنة 2003.
- (26) القانون رقم 21/04، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج ر عدد 85، لسنة 2004.
- (27) القانون رقم 16/05، مؤرخ في 31 ديسمبر 2005، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج ر عدد 85، لسنة 2006.
- (28) الامر رقم 03/06، مؤرخ في 15/07/2006، يتضمن القانون الاساسي العام للتوظيف العمومية، ج ر عدد 46، لسنة 2006.
- (29) القانون رقم 24/06، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، لسنة 2006.
- (30) القانون رقم 11/07، مؤرخ في 25/11/2007، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، ج ر عدد 74، لسنة 2007.
- (31) القانون رقم 09/08، مؤرخ في 25/02/2008، يتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج ر عدد 21، لسنة 2008.
- (32) الامر رقم 02/08، مؤرخ في 24 جويلية 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42، لسنة 2008.
- (33) القانون رقم 21/08، مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد 74، لسنة 2008.
- (34) القانون رقم 09/09، مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، لسنة 2009.
- (35) الامر رقم 01/10، مؤرخ في 26 اوت 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49، لسنة 2010.

- (36) القانون رقم 13/10، مؤرخ في 29/12/2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، لسنة 2010.
- (37) القانون رقم 16/11، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72، لسنة 2011.
- (38) القانون رقم 12/12، مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72، لسنة 2012.
- (39) القانون رقم 08/13، مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68، لسنة 2013.
- (40) القانون رقم 18/15، مؤرخ في 30/12/2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72، لسنة 2015.
- (41) القانون رقم 01/16، مؤرخ في 06/03/2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، لسنة 2016.
- (42) القانون رقم 14/16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد 77، لسنة 2016.
- (43) القانون رقم 07/17، مؤرخ في 27 مارس 2017، معدل ومتمم للأمر رقم 66/155، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 20، لسنة 2017.
- (44) القانون رقم 11/17، مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76، لسنة 2017.
- (45) القانون رقم 18/18، مؤرخ في 27 ديسمبر 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج ر عدد 79، لسنة 2018.
- (46) القانون رقم 16/20، مؤرخ في 31/12/2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر عدد 83، لسنة 2020.

47) القانون رقم 16/21، مؤرخ في 2021/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج ر عدد 100، لسنة 2021.

* النصوص التنظيمية باللغة العربية:

1) المرسوم التنفيذي رقم 290/97، مؤرخ في 1997/07/27، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد 50، لسنة 1997.

2) المرسوم التنفيذي رقم 327/06، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 59، لسنة 2006، معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 146/17، المؤرخ في 20 أبريل 2017، ج ر عدد 26، لسنة 2017.

3) المرسوم التنفيذي رقم 364/07، مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 75، لسنة 2007.

4) المرسوم التنفيذي رقم 146/17، مؤرخ في 20 أبريل 2017، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 26، لسنة 2017.

5) القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

6) القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

7) القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، ج ر عدد 02، لسنة 1970.

8) القرار المؤرخ في 02 مارس 1970، يتضمن تعديل وتتميم احكام القرار المؤرخ في 06 اكتوبر 1969، المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وكيفية سيرها، ج ر عدد 31، لسنة 1970.

9) القرار المؤرخ في 01 أوت 2013، الذي يحدد مفهوم فعل اعداد الفواتير المزورة او فواتير المجاملة وكذا كفيات تطبيق العقوبات المقررة لها، ج ر عدد 30، لسنة 2014.

10) قرار وزير المالية المؤرخ في 01 أوت 2013 الذي يحدد الاختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج ر عدد 04، لسنة 2014.

11) مقرر رقم 216، مؤرخ في 26 فيفري 2012، يتضمن انشاء، تشكيل وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

* النصوص التنظيمية باللغة الفرنسية:

1) Décision N°16, du 28 mai 1991, portant composition et fonctionnement des commissions des recours gracieux.

2) Circulaire N° 10/MF/DGI/DLRF/LF13, du 11/2/2013, sur les sanctions applicables suite au constat d'une flagrante fiscale.

3) Circulaire N° 01, MF/DGI/DCTX, du 02/01/2017, sur les mesures relatives aux commissions de recours.

4) Circulaire de la direction des recherches et vérifications sur la vérification ponctuelle de comptabilité.

5) Instruction générale sur les procédures contentieuses, Direction générale des impôts, juillet 2005.

6) Instruction, N° 01/MF/DGI/DCTX, Mesures relatives au contentieux fiscale, du 29/01/2012.

7) Instruction N°02, MF/ DGI/ DCTX, du 25/04/2012, relative au contentieux du recouvrement de l'impôt.

8) Instruction, N° 04MF/DGI/DCTX, du 06/06/2012, Instruction générale sur les procédures contentieuses, version 2012.

ب) النصوص القانونية الأجنبية:

* النصوص التشريعية باللغة العربية:

1) مجلة الاجراءات التونسية، الصادرة بموجب القانون عدد 23 لسنة 1968، مؤرخ في 24 جويلية 1968، يتعلق بإعادة تنظيم قانون المرافعات الجنائي، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 31 المؤرخ في 26 و 30 جويلية 1968.

2) مجلة المحاسبة العمومية التونسية، صادرة بموجب القانون رقم 81 لسنة 1973، مؤرخ في 1973/12/31، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 51، المؤرخ في 1973/12/31.

3) مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التونسية، المصادقة عليها بموجب القانون رقم 114، لسنة 1989، المؤرخ في 1989/12/30، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية عدد 88، الصادر بتاريخ 1989/12/31، وتم نشر نص المجلة ضمن الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 01 المؤرخ في 05 جانفي 1990.

4) القانون رقم 15/97، بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية المغربية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 175 - 00 - 01، المؤرخ في 03 ماي 2000، الجريدة الرسمية المغربية، عدد 4800، المؤرخة في 2000/06/01، ص 1256.

5) مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسية، الصادرة بموجب القانون رقم 82 لسنة 2000، مؤرخ في 2000/08/09، الصادر بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 64، المؤرخ في 2000/08/11.

6) المدونة العامة للضرائب المغربية، المؤسسة بموجب المادة 05، من قانون المالية رقم 43/06 للسنة المالية 2007، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 01 - 06 - 232، المؤرخ في 31 ديسمبر 2006.

* النصوص التشريعية باللغة الفرنسية:

1) Constitution française, du 24 juin 1793.

- 2) Constitution française, édition 2014.
- 3) Code général des impôts, DALLOZ, édition 2011.
- 4) Code de procédure fiscale, DALLOZ, 18^{eme} édition, 2011.
- 5) Code civil français, édition 2015.
- 6) Loi portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1914, JORF, N° 194, du 18 Juillet 1914, p. 6448.
- 7) Loi du 27 décembre 1927, portant budget général de 1928, JORF, du 28 décembre 1927, P.13066.
- 8) Loi N° 54-817, du 14 août 1954, relative à diverses dispositions d'ordre fiscal, JORF, N° 190, du 17 Août 1954, p.7893.
- 9) Loi N° 55-349, du 02 avril 1955, accordant au Gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale, JORF, N° 81, du 03 Avril 1955, p.3289.
- 10) Loi N° 57/1426, du 31 décembre 1957, instituant un code de procédure pénale, JORF, du 08 janvier 1958, p.258.
- 11) Loi N° 59/1472, du 28 décembre 1959, portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, JORF, du 29 décembre 1959, P.12460.
- 12) Loi N° 63/1316, du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, JORF, du 29 décembre 1963, P.11827.

13) Loi N° 75/1278, du 30 décembre 1975, Loi de finances pour 1976, JORF, N° 303, du 31 décembre 1975, p.13564.

14) Loi N° 77/1453, du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF, du 30 décembre 1977, p.6279.

15) Loi N° 82/1126, du 29 décembre 1982, loi de finances pour 1983, JORF du 30 décembre 1982, p. 3923.

16) Loi N° 83 / 1179, du 29 décembre 1983, portant loi de finances pour 1984, JORF, du 30 décembre 1983, P.3799.

17) Loi N° 84 / 1208, du 29 décembre 1984, portant loi de finances pour 1985, JORF, du 30 décembre 1984, P.4060.

18) Loi N° 86/824, du 11 Juillet 1986, loi de finances rectificative pour 1986, JORF, du 12 Juillet 1986, P.8688.

19) Loi N° 86/1317, du 30 décembre 1986, portant loi de finance pour 1987, JORF, du 31 décembre 1986, p.15820.

20) Loi N°87/502, du 8 juillet 1987, modifiant les procédures fiscales et douanières, JORF, du 09 juillet 1987, p.7470.

21) Loi N° 89/935, du 29 décembre 1989, loi de finances pour 1990, JORF, du 30 décembre 1989, P.16337.

22) Loi N° 2007/1824, du 25 décembre 2007, portant loi de finances rectificative pour 2007, JORF, N° 301, du 28 décembre 2007, P.21482.

23) Loi N° 2008 / 776, du 04 aout 2008, de modernisation de l'économie, JORF, du 05 aout 2008, N°181, p. 12471.

24) Loi N° 2010/1658, du 29/12/2010, loi de finances rectificative pour 2010, JORF, N° 0302, du 30/12/2010, p. 23127.

* النصوص التنظيمية باللغة الفرنسية:

1) Décret N° 55-467, du 30 avril 1955, relatif à la réforme des procédures et des pénalités fiscales, JORF, du 03 mai 1955, P.4376.

2) Décret N° 78/636, du 12 juin 1978, fixant la composition et les conditions de fonctionnement de la commission des infractions fiscal instituée par la loi N° 77/1453 du 29 décembre 1977, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, JORF, du 14 juin 1978, P.2358.

3) Décret N° 81-859, du 15 septembre 1981, portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales (première partie : Législative), JORF, du 18 septembre 1981, p.2494.

4) Décret N° 81-860, du 15 septembre 1981, portant codification des textes réglementaires concernant les procédures fiscales (deuxième partie : Réglementaire), JORF, du 18 septembre 1981, p.2495.

5) Décret N° 83-1025, du 28 novembre 1983, concernant les relations entre l'administration et les usagers, JORF, du 03 décembre 1983, p.3492.

6) Décret N° 85/1008, du 24 septembre 1985, portant incorporation au livre des procédures fiscales de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce livre, JORF, N° 223, du 25 septembre 1985, P.11064.

7) Décret N° 2011-1302, du 14 octobre 2011, portant modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la direction générale des finances publiques, JORF, N°0240, du 15 octobre 2011, page.17413.

8) Décret N° 2012/430, du 29 mars 2012, portant adaptation de dispositions pour faire suite à la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, JORF, N°0078, du 31 mars 2012, P.5859.

(7) المواقع الالكترونية:

(أ) مواقع جزائرية:

<http://www.ccomptes.dz>

<http://www.conseil-constitutionnel.dz>

<http://www.conseildetat.dz>

<http://www.coursupreme.dz>

<http://www.joradp.dz>

<http://www.mf.gov.dz>

<http://www.mfdgi.gov.dz>

(ب) مواقع اجنبية:

<https://www.assemblee-nationale.fr>

<https://www.courdecassation.fr>

<https://www.conseil-etat.fr>

<https://www.legifrance.gouv.fr>

<https://www.senat.fr>

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
01	قائمة المختصرات
03	المقدمة
17	الباب الاول: حقوق المكلف وسلطات الادارة اثناء تأسيس الضريبة
18	الفصل الاول: حقوق المكلف اثناء التحقيقات الجبائية
19	المبحث الاول: الحقوق العامة للمكلف اثناء التحقيقات الجبائية
19	المطلب الاول: الحق في الاعلام
21	الفرع الاول: الاشعار المسبق بالتحقيق
22	اولا: اصل ضمانه الاشعار المسبق بالتحقيق
22	(1) تأخر التأسيس التشريعي لضمانه الاشعار المسبق بالتحقيق
23	(2) الاشعار المسبق ضمانه ذات اصل اداري
24	ثانيا: مجال تطبيق ضمانه الاشعار المسبق بالتحقيق
25	(1) الاشعار المسبق ضمانه مقصورة على التحقيقات الجبائية
26	(2) الاشعار المسبق غير مشروط في باقي التدخلات
26	أ) الاشعار المسبق غير مشروط عند ممارسة الادارة لحق الاطلاع
28	ب) الاشعار المسبق غير مشروط عند قيام الادارة بالمراقبة الفجائية
31	ج) الاشعار المسبق غير مشروط عند قيام الادارة بحق المعاينة
31	• حق المعاينة في مجال الرسوم على رقم الاعمال
32	• حق المعاينة في مجال الضرائب غير المباشرة
33	د) الاشعار المسبق غير مشروط عند قيام الادارة بحق الزيارة
35	ثالثا: مضمون الاشعار المسبق بالتحقيق
36	الفرع الثاني: ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق معه
38	اولا: مصدر ضمانه ميثاق حقوق و واجبات المكلف
39	(1) ضمانه ميثاق حقوق و واجبات المكلف ذات اصل اداري

40	..... الميثاق ضمانة مقصورة على التحقيقات الجبائية دون غيرها من التدخلات الاخرى.....
41	..... (3) عبء اثبات الارسال يقع على الادارة.....
42	..... ثانيا: مدى الزامية الاحكام التي يتضمنها الميثاق.....
42	..... (1) عدم امكانية الاحتجاج بمضمون ميثاق المكلف في مواجهة الادارة.....
43	..... (2) تقييم عدم امكانية الاحتجاج بمضمون الميثاق في مواجهة الادارة.....
47	..... المطلب الثاني: الحق في الدفاع
47	..... الفرع الاول: الحق في الاستعانة بمستشار
48	..... أولا: حق الاستعانة بمستشار اثناء التحقيقات الجبائية.....
48	..... (1) الاسس النظرية لضمانة الاستعانة بمستشار.....
48	..... (أ) احترام حقوق الدفاع.....
49	..... (ب) احترام الحرية الفردية.....
50	..... (ج) المساعدة التقنية.....
50	..... (2) التأطير القضائي لحق الاستعانة بمستشار.....
52	..... ثانيا: حق الاستعانة بمستشار اثناء الرد على مقترحات الادارة.....
53	..... (1) الاستعانة بمستشار من أجل الرد على مقترحات الإدارة بمناسبة التحقيق في الوثائق.....
54	..... (أ) سلطات الادارة بمناسبة التحقيق في الوثائق.....
55	..... (ب) إجراءات التصحيح الوجيه.....
56	..... (ج) غياب حق الاستعانة بمستشار أثناء التحقيق في الوثائق قبل سنة 2018.....
58	..... (2) الاستعانة بمستشار من أجل الرد على مقترحات التقييم بمناسبة التحقيقات الجبائية الأخرى.....
58	..... (أ) الاستعانة بمستشار أثناء الرد على مقترحات اعادة التقييم الناتج عن التحقيق في المحاسبة..
	..... (ب) الاستعانة بمستشار أثناء الرد على مقترحات اعادة التقييم الناتج عن التحقيق المعمق في الوضعية
61	..... الجبائية الشاملة.....
62	..... الفرع الثاني: منح آجال للمكلف لتحضير دفاعه
62	..... اولاً: اجال التحضر فما يخص التحقيقات الجبائية.....
63	..... (1) آجال التحضير المحددة قانونا التشريع الجزائري نموذجاً.....
63	..... (أ) الاجل الممنوح في حالة التحقيق في المحاسبة.....

64	.....(ب) الاجل الممنوح في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....
64	.....(2) آجال التحضير المحددة قضائيا التشريع الفرنسي نموذجا.....
65	.....(أ) عدم تحديد التشريع الفرنسي لآجال التحضير.....
65	.....(ب) فرض الاجتهاد القضائي لقاعدة الوقت المجدي.....
67	.....(ج) التقدير القضائي للوقت المجدي.....
68	.....ثانيا: آجال التحضير للرد على مقترحات إعادة التقييم.....
69	.....(1) زيادة مدة الآجال الممنوحة من اجل الرد.....
71	.....(2) انعدام المبرر لاختلاف الآجال الممنوحة باختلاف شكل التحقيق.....
72	.....(3) مضاعفة الآجال عند ظهور أسباب جديدة لإعادة التقييم.....
75	.....المبحث الثاني: حقوق المكلف الخاصة بالتحقيقات الجبائية.....
76	.....المطلب الاول: ضمانات التحديد الزمني لمدة التحقيقات الجبائية في عين المكان.....
77	.....الفرع الاول: التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة.....
78	.....اولا: مدة التحقيق في المحاسبة.....
78	.....(1) اختلاف مدة التحقيق باختلاف طبيعة النشاط و رقم الاعمال.....
78	.....(أ) بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات.....
79	.....(ب) بالنسبة للمؤسسات غير الخدماتية.....
81	.....(2) حساب الآجال: تحديد نقطة بداية و نهاية الآجال.....
82	.....(أ) فيما يخص نقطة البداية.....
84	.....(ب) فيما يخص نقطة النهاية.....
86	.....ثانيا: جزاء عدم احترام مدة التحقيق في المحاسبة.....
88	.....ثالثا: الاستثناءات الواردة على مبدأ التحديد الزمني للتحقيق في المحاسبة.....
88	.....(1) الاستثناءات التي تمدد آجال التحقيق بمدة معينة.....
89	.....(أ) الاستثناء الأول: حالة التحقيق في الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف.....
90	.....(ب) الاستثناء الثاني: التمديد الناتج عن المدة الممنوحة للمكلف من اجل الرد على طلبات الادارة.....
90	.....(ج) الاستثناء الثالث: حالة تقديم طلب المساعدة الادارية.....

91	..... الاستثناءات التي تهدر ضمانة التحديد الزمني للتحقيق
91	..... (أ) حالة عدم تعاون المكلف
91	..... * حالة استعمال مناورات تدليسية
92	..... * حالة تقديم معلومات ناقصة أو غير صحيحة
93	..... * حالة عدم الرد في الآجال على طلبات التوضيح و التبرير
94	..... (ب) حالة التلبس الجبائي
96	..... (ج) حالة التعسف في استعمال القانون
97	..... الفرع الثاني: التحديد الزمني للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
98	..... اولاً: مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
98	..... (1) نقطة بداية حساب الآجال
102	..... (2) نقطة نهاية التحقيق
103	..... ثانياً: حالات تمديد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
103	..... (1) التمديد بناء على طلب المكلف
105	..... (2) تمديد الآجال في حالة اكتشاف نشاط خفي
106	..... الفرع الثالث: التحديد الزمني للتحقيق المصوب في المحاسبة
106	..... اولاً: مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة
107	..... ثانياً: مدة التحقيق المصوب في المحاسبة
107	..... (1) القاعدة العامة
108	..... (2) الاستثناء: إمكانية التمديد
108	..... (أ) التمديد في حالة التحويل غير المباشر للأرباح
109	..... (ب) التمديد في حالة اللجوء الى المساعدة الإدارية
110	..... المطلوب الثاني: ضمانة تحصين الفترة المحقق فيها
111	..... الفرع الأول: محددات ضمانة عدم تجديد التحقيق
113	..... أولاً: الأسس النظرية لضمانة عدم جواز تجديد التحقيق
113	..... (1) الحق في الامن القانوني كأساس للضمانة
115	..... (2) قاعدة عدم جواز متابعة الشخص مرتين على نفس الوقائع كأساس للضمانة

117	.....ثانيا: شروط انطباق الضمانة
117	(1) ضمانة مقتصرة على التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
120	(2) ان ينصب التحقيق على نفس الضرائب ولنفس الفترة.....
124	(3) أن يكون المكلف حسن النية.....
127	الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على قاعدة عدم جواز تجديد التحقيق.....
127	.....اولا: حالة التحقيق المصوب في المحاسبة.
129	.....ثانيا: حالة التلبس الجبائي.
131	(1) حدود سلطة الإدارة في تحرير محضر التلبس.....
131	(2) الأحكام الخاصة بطرق الطعن في محضر التلبس الجبائي.....
133	.....ثالثا: حالة التعسف في استعمال القانون الجبائي.
134	(1) من حيث آثار التعسف في استعمال القانون الجبائي.....
134	.....أ) العقوبات القمعية.
134	.....ب) الآثار الجبائية الاخرى.
135	(2) من حيث دور لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي.....
135	.....أ) تشكيلة لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون الجبائي.
136	.....ب) القيمة القانونية لآراء اللجنة.
139	الفصل الثاني: السلطات الاستثنائية للإدارة الجبائية.....
	المبحث الاول: السلطات الاستثنائية العامة للإدارة الجبائية (حق الزيارة و الحجز): (Droit de
140	.....(visite et de Saisie)
142	.....المطلب الأول: التطورات التشريعية العسيرة لحق الزيارة و الحجز في القانون الفرنسي.
143	.....الفرع الأول: استعمال الإدارة الجبائية لسلطات ادارات أخرى.
143	.....أولا: مفهوم تحويل الإجراءات: (Détournement de procédure).....
144	.....ثانيا: المعالجة القضائية لتحويل الإجراءات.
144	(1) الاتجاه المؤيد لتحويل الإجراءات.....
145	(2) الاتجاه المعاقب لتحويل الإجراءات.....
147	الفرع الثاني: محاولة تقنين حق الزيارة و الحجز في مجال الضرائب المباشرة.....

147	أولاً: اجهاض محاولة تقنين حق الزيارة و الحجز لسنة 1984.....
148	(1) مضمون أحكام المادة 89 من قانون المالية لسنة 1984.....
148	(2) الطعن بعدم الدستورية.....
148	أ) مرتكزات اخطار المجلس الدستوري.....
149	ب) موقف المجلس الدستوري.....
150	(1) موقف المقرر.....
150	(2) موقف أعضاء المجلس الدستوري.....
150	* المواقف المعارضة للتقرير.....
151	* المواقف المؤيدة للتقرير.....
152	(3) الموقف النهائي للمجلس الدستوري.....
153	ثانياً: ترسيم محاولة تقنين حق الزيارة و الحجز لسنة 1985.....
154	(1) مضمون احكام النص الجديد.....
154	أ) مجال اعمال حق الزيارة و الحجز.....
155	ب) التحديد الدقيق لدور السلطة القضائية.....
156	ج) إعطاء ضمانات إضافية للمكاف.....
157	(2) الطعن بعدم الدستورية.....
157	أ) مرتكزات الاخطار بعدم الدستورية.....
158	ب) موقف المجلس الدستوري.....
	الفرع الثالث: دور محكمة النقض و المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في تأطير حق الزيارة والحجز.....
159	159
160	أولاً: تأطير محكمة النقض لحق الزيارة و الحجز.....
160	(1) قرار الغرفة المختلطة لسنة 1988.....
161	(2) قرارات الغرفة التجارية لمحكمة النقض لسنة 1989.....
162	ثانياً: دور المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان في تأطير حق الزيارة والحجز.....
163	(1) مآخذ المحكمة الأوروبية لحقوق الانسان على حق الزيارة والحجز.....
168	(2) التطورات التشريعية التي سببها قرار المحكمة الأوروبية.....

169	..... أ) الطعون المتعلقة بالرخصة
169	..... ب) الطعون المتعلقة بتنفيذ الرخصة
170	المطلب الثاني: الحماية الشكلية للمكلف بمناسبة حق الزيارة و الحجز في القانون الجزائري ..
172	الفرع الأول: حرية الإدارة في تقدير اللجوء الى استعمال حق الزيارة والحجز
172	أولاً: عدم تقييد الإدارة في استعمال حق الزيارة و الحجز
173	1) حرية تقدير الإدارة لقرائن الممارسات التديسية
174	2) غياب التحديد التشريعي الحصري للممارسات التديسية
176	ثانياً) غياب التحديد الدقيق للسلطة الادارية المخولة بإطلاق حق الزيارة والحجز
176	1) تعدد الجهات الإدارية المؤهلة لإطلاق حق الزيارة و الحجز
177	2) تقييد الإدارة في اطلاق اجراءات اخرى اقل خطورة
177	أ) حالة الغش الجبائي
180	ب) حالة التلبس الجبائي
183	ثالثاً: غياب التحديد الدقيق للجهة القضائية المختصة بمنح الرخصة
183	1) انعدام معيار تحديد الاختصاص الاقليمي للجهة القضائية المانحة للرخصة
183	2) معايير تحديد الاختصاص الاقليمي للجهة القضائية المانحة للرخصة في التشريعات المقارنة
185	أ) مكان تواجد الأماكن المراد تفتيشها كمعيار للاختصاص الإقليمي في القانون الفرنسي
186	ب) قانون الإجراءات الجزائية كمعيار لتحديد الاختصاص الإقليمي في القانون التونسي
187	الفرع الثاني: شكلية الرقابة القضائية على ممارسة حق الزيارة و الحجز
187	أولاً: شكلية الرقابة عند طلب الرخصة
187	1) محدودية الرقابة على تقدير الإدارة لقرائن الممارسات التديسية
188	أ) المجال الموسع لحق الزيارة و الحجز
189	ب) عدم اشتراط تسبب الأمر القاضي بالترخيص
190	2) محدودية الرقابة على طبيعة الوثائق المقدمة
191	أ) السماح للإدارة بانتقاء الوثائق التي تدعم موقفها
192	ب) عدم اشتراط مراقبة المصدر الشرعي للوثائق

194	.....ثانيا: شكلية الضمانات عند تنفيذ الرخصة.
194	.....(1) تسيير الادارة لعملية التفتيش بمفردها.
194	.....(أ) عمليات التفتيش تتم حتى في غياب المعني.
197	.....(ب) غياب القاضي عن مكان التفتيش يضعف فعالية الرقابة.
199	.....(2) غياب أي طريق للطعن أمام المكلف المعني.
200	.....(أ) غياب أي طريق للطعن ضد الأمر المرخص بالزيارة و الحجز.
201	.....(ب) غياب أي طريق للطعن ضد إجراءات تنفيذ الرخصة
202	.....المبحث الثاني: السلطات الاستثنائية لإدارة الجبائية الخاصة بالقانون الجبائي.
203	.....المطلب الأول: حق الادارة في الاطلاع خروج عن مبدأ السرية المهنية.
204	.....الفرع الأول: مفهوم حق الاطلاع وحدود السرية المقيدة له.
205	.....أولا: مفهوم حق الاطلاع.
205	.....(1) تعريف حق الاطلاع.
207	.....(2) التمييز بين حق الاطلاع و السلطات الاخرى المشابه له.
207	.....(أ) التمييز بين حق الاطلاع و التحقيق في المحاسبة.
209	.....(ب) التمييز بين حق الاطلاع و حق طلب التبريرات و التوضيحات.
210	.....* الاختلاف من حيث المدى.
211	.....* الاختلاف من حيث الاجراءات.
211	.....* الاختلاف من حيث الآثار الناتجة عن عدم تعاون المكلف.
214	.....(3) كيفيات ممارسة حق الاطلاع.
214	.....(أ) الاطلاع الآلي.
214	.....(ب) الاطلاع بناء على طلب الادارة.
215	.....(4) غياب الشكليات المفروضة.
215	.....ثانيا: حدود السرية المقيدة لحق الاطلاع.
215	.....(1) حق الاطلاع في مواجهة اعضاء المهن الطبية.
216	.....(2) حق الاطلاع في مواجهة المحامين.
217	.....(3) حق الاطلاع في مواجهة البنوك.

218	الفرع الثاني: الهيئات التي يمارس قبلها حق الاطلاع والاستثناءات الواردة عليه.....
218	اولا: الهيئات التي يمارس قبلها حق الاطلاع.....
218	(1) هيئات الضمان الاجتماعي.....
219	(2) الهيئات القضائية.....
219	(3) الهيئات المالية.....
220	(4) هيئات التامين.....
220	(5) شركات الوساطة.....
221	(6) شركات الاسهم.....
221	(7) الهيئات التي تدفع مرتبات.....
221	(8) مكاتب الارشيف.....
222	ثانيا: الاستثناءات الواردة على ممارسة حق الاطلاع.....
222	(1) المعلومات المتحصل عليها اثناء التحقيقات الاحصائية.....
223	(2) الهبات و الوصايا.....
223	(3) التحديد الحصري لبعض العقود.....
224	المطلب الثاني: حق الادارة في اعادة التقييم انتهاك لقرينة الصحة المفترضة للتصريحات.....
225	الفرع الاول: الحماية المحدودة اثناء اعادة التقييم الجاهي.....
226	اولا: التقييد الاجرائي لحق الادارة في التقييم الجاهي.....
226	(1) اجراءات التقييم الجاهي.....
227	أ) اجراءات اعادة التقييم الجاهي الناتج عن الرقابة على الوثائق.....
228	ب) اجراءات اعادة التقييم الجاهي الناتج عن التحقيقات الجبائية.....
229	(2) بيانات الاشعار بإعادة التقييم.....
230	ثانيا: محدودية ضمانات الجاهية.....
230	(1) موقف التشريعات المقارنة من التقييم الجاهي.....
230	أ) موقف المشرع المغربي.....
231	ب) موقف المشرع الفرنسي.....
232	(2) استثناء حالة فرض الضريبة حسب النفقات الشخصية الظاهرة.....

234	الفرع الثاني: غياب الحماية اثناء الفرض التلقائي للضريبة.....
235	اولا: الفرض التلقائي في حالة عدم تعاون المكلف مع الادارة.....
235	(1) الفرض التلقائي للضريبة عند عرقلة الرقابة.....
236	(2) الفرض التلقائي عند عدم الاجابة على طلب التبريرات و التوضيحات.....
238	(3) الفرض التلقائي في حالة عدم تعيين ممثل بالجزائر.....
238	ثانيا: الفرض التلقائي في حالة عدم التزام المكلف بالواجبات الجبائية.....
239	(1) الفرض التلقائي في حالة عدم اكتاب التصريحات.....
239	أ) حالة عدم اكتاب كشوف رقم الاعمال.....
240	ب) حالة عدم اكتاب التصريح بالدخل.....
242	(2) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات.....
242	أ) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات المحاسبية.....
242	* عدم مسك محاسبة قانونية.....
243	* عدم تقديم المحاسبة.....
243	ب) الفرض التلقائي في حالة عدم مسك السجلات الخاصة بالرسوم على رقم الاعمال.....
243	* السجلات المنصوص عليها في المادة 66.....
244	* السجلات المنصوص عليها في المادة 69.....
246	الباب الثاني: الآليات القانونية المتاحة للمكلف لمناقشة مشروعية عمل الادارة.....
247	الفصل الاول: منازعة الوعاء كضمانة لفحص مشروعية الالتزام الجبائي.....
	المبحث الاول: الشكوى المسبقة في منازعة الوعاء قيد على فحص مشروعية الضريبة
248	المفروضة.....
249	المطلب الأول: المحددات العامة للشكوى النزاعية المسبقة.....
251	الفرع الاول: الشكوى النزاعية المسبقة تتضمن احتجاج.....
251	اولا: التكريس التشريعي لوجوب وجود احتجاج.....
253	ثانيا: التكريس القضائي لوجوب وجود الاحتجاج.....
253	(1) بالنسبة للاجتهاد القضائي الجزائري.....
253	(2) بالنسبة للاجتهاد القضائي الفرنسي.....

254	..... ثالثا: التكريس الفقهي لوجوب وجود الاحتجاج.
256	الفرع الثاني: مضمون الاحتجاج ينصب على قانونية الضريبة.....
257	..... اولا: التحديد التشريعي لمضمون الاحتجاج.
258	..... (1 مضمون الاحتجاج ذو طبيعة قانونية.....
259	..... (2 مضمون الاحتجاج يهدف الى ضمان شرعية الضريبة.....
261	..... ثانيا: التأكيد القضائي لقانونية مضمون الاحتجاج.....
262	..... (1 مضمون الاحتجاج كمعيار لتحديد طبيعة الشكوى في القضاء الفرنسي.....
263	..... (2 مضمون الاحتجاج كمعيار لتحديد طبيعة النزاع في القضاء الجزائري.....
264	الفرع الثالث: الهدف من الاحتجاج.....
265	..... اولا: أن ينصب الاحتجاج على الضرائب (محدد مادي).....
267	..... ثانيا: أن تكون تلك الضرائب معدة من طرف مصلحة الضرائب (معيار عضوي).....
267	..... (1 خروج أعمال التحصيل عن مجال الشكوى المسبقة في منازعات الوعاء المقصودة بالمادة 70.....
268	..... أ) من حيث النصوص القانونية.....
269	..... ب) من حيث الاجتهادات القضائية.....
269	..... (2 الطابع العام لمجال الشكوى المسبقة في منازعات الوعاء.....
269	..... أ) الطابع العام للشكوى المسبقة من حيث الجهة المصدرة للضريبة.....
272	..... ب) الطابع العام للشكوى المسبقة من حيث طبيعة الضريبة.....
273	..... * موقف مجلس الدولة فيما يخص حقوق التسجيل.....
274	..... * مبررات الانتقاد.....
275	المطلب الثاني: الاكراهات الاجرائية للشكوى النزاعية المسبقة.....
276	الفرع الأول: ما يجب مراعاته عند ادخال الشكوى.....
276	..... أولا: الجهة المخولة باستقبال الشكوى.....
277	..... (1 معيار تحديد الجهة المخولة باستقبال الشكوى.....
277	..... أ) التحديد الشخصي للاختصاص في القانون الجزائري.....
277	..... * مصدر التحديد الشخصي للاختصاص.....

278	* نتائج التحديد الشخصي للاختصاص.....
279	(ب) التحديد العضوي للاختصاص في القانون الفرنسي.....
279	* مبررات التحديد العضوي للاختصاص.....
280	* وضع التزامات على عاتق الجهة غير المختصة.....
281	(2) المحاولة الإدارية لتجاوز التحديد الشخصي للاختصاص.....
281	(أ) الالتزام بتحويل الشكوى غير الموجهة توجيهها صحيحا.....
283	(ب) مدى صلاحية هذه الضمانة امام القضاء.....
283	* غياب حكم قانوني يلزم الإدارة بفقها.....
284	* عدم اعتداد القضاء بفق الإدارة.....
285	ثانيا: صرامة آجال تقديم الشكوى.....
286	(1) تعلق آجال تقديم الشكوى بالنظام العام.....
286	(أ) أحكام قانونية تمنع إمكانية تصحيح هذا العيب.....
287	(ب) اجتهادات قضائية تؤكد تعلق الآجال بالنظام العام.....
289	(2) آجال الشكوى غير قابلة للوقف أو الانقطاع.....
289	(أ) الطبيعة القانونية للآجال ليست في مصلحة المكلف.....
290	(ب) التطورات التشريعية تخدم مصلحة المكلف.....
290	* محطة 1976.....
291	* محطة 1992.....
291	* محطة 2007.....
292	الفرع الثاني: ما يجب مراعاته في مضمون الشكوى:
293	اولا: مضمون الشكوى المسبقة يجمد النزاع أمام الجهات القضائية.....
294	(1) مفهوم التجميد.....
295	(2) مدى التجميد.....
295	(أ) من حيث التماثل النوعي.....
297	(ب) من حيث التماثل الكمي.....
299	ثانيا: أثر العيوب الشكلية في الشكوى المسبقة على سير الدعوى القضائية.....

300	..... (1) العيوب الشكلية في الشكوى تحرم المكلف من مناقشة موضوع الخلاف قضائيا.
302	..... (2) تلطيف أثر العيوب الشكلية للشكوى المسبقة.
302	..... أ) إقرار إمكانية التصحيح.
305	..... ب) التكريس القضائي للشكاوى المتتابعة.
308	..... المبحث الثاني: اللجان الإدارية للطعن لا توفر ضمانات إضافية للمكلف.
310	..... المطلب الأول: اللجان الإدارية للطعن في المادة الجبائية ضمانات شكلية.
310	..... الفرع الاول: من حيث تشكيلة اللجان.
311	..... اولاً: محطة قرارات 1970 تشكيلة لا تخدم المكلف.
311	..... (1) تشكيلة اللجنة البلدية.
312	..... (2) تشكيلة اللجنة الولائية.
313	..... (3) تشكيلة اللجنة المركزية.
315	..... ثانياً: محطة قانون الضرائب المباشرة لسنة 1991 تقدم طفيف لمصلحة المكلف.
316	..... (1) تشكيلة اللجنة البلدية.
318	..... (2) تشكيلة اللجنة الولائية.
318	..... (3) تشكيلة اللجنة المركزية.
319	..... ثالثاً: محطة قانون المالية لسنة 2016 تغليب الطابع التقني على ضمان حقوق المكلف.
321	..... (1) التراجع عن الضمانات الممنوحة للمكلف.
321	..... أ) الغاء عضوية السلطة القضائية من تشكيلة اللجان.
322	..... ب) عدم وجود ممثلين للمكلفين.
323	..... ج) إبعاد اللجان عن المكلف.
324	..... (2) تغليب الاهتمام بالطابع التقني لتشكيلة اللجان.
324	..... أ) المبررات الإدارية للتعديل.
325	..... ب) طابع تقني تؤكد نوعية أعضاء اللجان.
326	..... الفرع الثاني: من حيث سير أعمال اللجان.
327	..... أولاً: سير أعمال اللجان لا يضمن الحق في الدفاع.
328	..... (1) غياب الحق في الاستعانة بمستشار أمام لجان الطعن.

330	.....(2 الاحتفاظ بإمكانية استدعاء المكلف أمام لجان الطعن
330	.....(أ) التكريس الجوازي لاستدعاء المكلف امام اللجان
331	.....(ب) التكريس الاجباري لاستدعاء المكلف امام اللجان
331	.....ثانيا: غياب الوجاهية في سير أعمال اللجان
333	.....(1) عدم إمكانية اطلاع المكلف على الملف في القانون الجزائري
335	.....(2) إمكانية إطلاع المكلف على الملف في القانون الفرنسي
338	.....المطلب الثاني: تدرج القوة الملزمة لآراء اللجان الادارية للطعن في المجال الجبائي
339	.....الفرع الاول: الطبيعة الملزمة لآراء اللجان الادارية للطعن
339	.....اولا: الطبيعة الملزمة ضمنيا
339	.....(1) مرحلة 1969
341	.....(2) مرحلة 1976
341	.....ثانيا: الطبيعة الملزمة صراحة (مرحلة 1991)
343	.....الفرع الثاني: الطبيعة الالزامية المشروطة (مرحلة 1997)
345	.....اولا: التأطير القضائي لحق الادارة في توقيف تنفيذ آراء اللجان
345	.....(1) سلطة الادارة تتحدد بوقف التنفيذ دون الالغاء
346	.....(2) السلطة التقديرية للإدارة تخضع لرقابة القاضي
346	.....(3) تقييد حق الادارة بأجال قصيرة
347	.....ثانيا: اشكالات صفة التقاضي
347	.....(1) من حيث صفة المدعى عليه
347	.....(أ) الطعن يوجه ضد اللجنة مصدرة القرار
349	.....(ب) تراجع الاجتهاد: الطعن يوجه ضد المكلف
350	.....(2) من حيث صفة المدعي
350	.....(أ) انكار صفة المدير الولائي كمدعي
351	.....(ب) الاعتراف بصفة المدير الولائي كمدعي
353	.....الفرع الثالث: الاهدار الكلي للقوة الملزمة لآراء اللجان (مرحلة 2017)
354	.....اولا: حق الادارة في رفض ملاحظات المكلف قبل اصدار سند التحصيل

354	1) موقف المشرع الجزائري.....
355	2) موقف المشرع الفرنسي.....
358	3) موقف المشرع المغربي.....
360	ثانيا: حق الادارة في الرفض بعد اصدار سند التحصيل.....
360	1) حق الادارة في رفض الشكوى النزاعية.....
361	2) حق الادارة في رفض اراء اللجان.....
364	الفصل الثاني: منازعة التحصيل كضمانة لفحص مشروعية التحصيل الجبري.....
365	المبحث الاول: ضمانات المكلف و سلطات الادارة في مرحلة التحصيل الجبري للضرائب.....
366	المطلب الاول: الاجراءات السابقة على اطلاق التحصيل الجبري لا تشكل ضمانة للمكلف.....
367	الفرع الاول: نقطة انطلاق المتابعات في القانون الجزائري و الفرنسي.....
367	اولا: الطابع المباغت لإطلاق المتابعات في القانون الجزائري.....
369	ثانيا: مسار تذكيري قبل اطلاق المتابعات في القانون الفرنسي.....
370	1) مرحلة ما قبل 1 أكتوبر 2011.....
370	أ) الضرائب المحصلة من طرف محاسب الخزينة العمومية.....
370	• إضفاء الصبغة التنفيذية على جداول الضريبة.....
371	• تحديد تاريخ ادراج الجدول في التحصيل.....
372	• ارسال الاشعار بالإخضاع (Avis d'imposition).....
373	• تبليغ رسالة تذكير.....
373	• منح آجال للمكلف.....
374	ب) الضرائب المحصلة من طرف محاسب المديرية العامة للضرائب أو الجمارك.....
374	• ارسال اشعار بالإدراج في التحصيل (Avis de mise en recouvrement).....
375	• توجيه اعدار بالدفع.....
376	• منح آجال للمكلف.....
376	2) مرحلة ما بعد 1 أكتوبر 2011.....
377	أ) إجراءات الملاحقة التدريجية.....
377	• ارسال السند التنفيذي.....

377	• تبليغ رسالة الملاحقة.....
378	• تبليغ الإعدار بالدفع.....
378	• منح آجال للمكلف.....
379	(ب) إجراءات الملاحقة المباشرة.....
379	• ارسال السند التنفيذي.....
379	• تبليغ الإعدار بالدفع.....
379	• منح آجال للمكلف.....
380	الفرع الثاني: نقطة انطلاق المتابعات في القانون المغربي و التونسي.....
380	اولا: الإجراءات السابقة على التحصيل الجبري في القانون المغربي.....
381	(1) من حيث الاستحقاق.....
383	(أ) الاستحقاق بأجل.....
383	(ب) الاستحقاق الفوري.....
384	(2) من حيث نقطة اطلاق التحصيل الجبري.....
384	• ارسال اعلام الضريبة.....
385	• ارسال اشعار أخير للمكلف.....
385	• منح آجال للمدين قبل ارسال الإنذار.....
386	• تبليغ الإنذار.....
386	• الترخيص بمباشرة التحصيل الجبري.....
387	ثانيا: الاجراءات السابقة عن التحصيل الجبري في القانون التونسي.....
388	(1) الإجراءات العادية.....
388	• تبليغ اعلام للمدين.....
388	• منح آجال للمدين.....
388	• تبليغ السند التنفيذي.....
389	(2) الإجراءات المستعجلة.....
389	• توجيه اعلام للمدين.....
390	• منح آجال للمدين.....

390	• تبليغ السند التنفيذي.....
390	المطلب الثاني: فعالية السلطات الممنوحة للإدارة من أجل التحصيل الجبري للضرائب.....
392	الفرع الأول: سلطات للإدارة من أجل التحصيل الفعال للضرائب.....
392	أولا: الاجراءات الهادفة الى زيادة ضمانات التحصيل.....
392	(1) الاجراءات الهادفة الى منح مرتبة تفضيلية لديون الخزينة.....
393	أ) امتيازات ديون الخزينة العمومية.....
394	ب) الرهن القانوني لمصلحة الخزينة.....
394	(2) الاجراءات الهادفة الى اضافة مكلف اخر.....
395	أ) التضامن بموجب احكام القانون الجبائي.....
395	* التضامن نتيجة رابطة مع شخص او ممتلكات المكلف الاصلي.....
396	* الغير المتضامن باعتباره طرفا في وضعية قانونية او اتفاقية.....
397	ب) التضامن الناتج عن التحديد الجزائي او الاتفاقي.....
397	* التضامن المفروض بموجب احكام قضائية.....
398	* التضامن الناتج عن الالتزامات التعاقدية.....
398	ثانيا: الاجراءات التي تهدف الى المساس بحرية و اموال المكلف.....
399	(1) الاجراءات التي تهدف الى المساس بأموال المكلف.....
399	أ) غلق وبيع المحل التجاري.....
399	* الغلق المؤقت للمحل التجاري.....
400	* البيع الاجمالي للمحل التجاري.....
400	ب) اشعار للغير الحائز: (Lavis a tiers détenteur).....
402	ج) الحجز و البيع.....
403	* الحجز التنفيذي على المنقولات.....
403	* الحجز التنفيذي على العقارات.....
404	* حجز ما للمدين لدى الغير.....
404	(2) الاجراءات الهادفة الى تقييد حرية المكلف.....
404	أ) الاكراه البدني.....

405	.....(ب) تقديم شكوى لتطبيق العقوبات الجزائية.
406	.....الفرع الثاني: فعالية استعمال الادارة لإجراءات التحصيل الجبري في حماية مصالح الخزينة.
407	.....اولا: عدم الاستعمال الفعال لإجراءات التحصيل الجبري من طرف الادارة.
407	.....(1) التزايد المستمر للمبالغ غير المحصلة.
409	.....(2) عدم فعالية اللجوء الى الاجراءات الجبرية.
409	.....أ) الطابع المستعجل لتحصيل ديون الخزينة.
410	.....(ب) اللجوء المحتشم لإجراءات التحصيل الجبري.
412	.....ثانيا: دراسة مردودية الادارة الجبائية.
412	.....(1) ارتفاع التكلفة الادارية الاجمالية للضريبة.
414	.....(2) ارتفاع تكلفة العون الممارس.
415	.....المبحث الثاني: منازعة التحصيل آلية لمراقبة مشروعية التحصيل الجبري للدين الجبائي.
416	.....المطلب الأول: محددات منازعة التحصيل.
418	.....الفرع الاول: التحديد الحصري لمجال منازعة التحصيل.
418	.....أولا: منازعة التحصيل محددة حصريا بألفاظ المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.
420	.....ثانيا: الاعتراضات الخارجة عن مجالالمادة 153.
420	.....(1) طلب استرداد الأشياء المحجوزة.
423	.....(2) الطعون الولائية.
425	.....(3) دعوى المسؤولية التضامنية لمسييري الشركات.
426	.....ثالثا: منازعة التحصيل مشروطة بالانطلاق المسبق للتحصيل الجبري.
426	.....(1) الإجراءات السابقة على إطلاق التحصيل الجبري.
429	.....(2) الاخطار كإجراء لانطلاق التحصيل الجبري.
430	.....الفرع الثاني: تاريخ استحقاق الضرائب المحصلة عن طريق الجدول.
431	.....اولا: الاستحقاق الآنيللضرائب المحصلة عن طريق الجدول.
432	.....(1) عند رحيل المكلف من النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب.
433	.....(2) عند البيع الطوعي أو الاجباري لمنقولات المكلف.
434	.....(3) عند التوقف عن النشاط أو وفاة المكلف.

434	.....ثانيا: الاستحقاق المعجل للضريبة.
435	.....ثالثا: استحقاق الضريبة قبل اصدار الجدول.
436	.....(1 شروط الخضوع لنظام التسيقات على الحساب.
437	.....(أ فيما يخص الاشخاص المعنوية.
437	.....(ب فيما يخص الأشخاص الطبيعية.
438	.....• شروط خضوع الاشخاص الطبيعية لنظام التسيقات على الحساب.
439	.....• كيفية دفع التسيقات على الحساب.
441	.....(2 إمكانية اعفاء المكلف نفسه من دفع التسيقات.
443	.....(3 الآثار الناتجة عن عدم دفع التسيقات.
444	.....(أ من حيث الزيادات.
445	.....(ب من حيث آجال الاستحقاق عند ادراج الجدول في التحصيل.
445	.....المطلب الثاني: اجراءات الاعتراض قيد على فحص مشروعية التحصيل الجبري
447	.....الفرع الأول: الشكوى المسبقة إجراء وجوبي في منازعة التحصيل
447	.....اولا: الطبيعة القانونية للشكوى المسبقة في مجال منازعات التحصيل
448	.....(1 الشكوى النزاعية المسبقة من النظام العام.
450	.....(2 الشكوى المسبقة اجراء من النظام العام في الطعون ذات الطابع الجبائي.
450	.....(أ حالة استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق.
451	.....(ب في حالة الدعوى الاستعجالية.
452	.....ثانيا: محاولة الاستبعاد الفقهي للطعون المتعلقة بالاعتراض على شكل المتابعة من شرط الشكوى المسبقة.
453	.....(1 الاعتراض على التحصيل الجبري منازعة ذات طابع جبائي تبرر الشكوى المسبقة.
454	.....(2 الاعتراض على اجراء المتابعة منازعة غير جبائية لا تبرر الشكوى المسبقة.
456	.....(أ غياب المبررات النظرية للإبقاء على الشكوى المسبقة في المنازعات المتعلقة بشكل المتابعات.
457	.....(ب المزايا العملية الناتجة عن الغائها.
457	.....الفرع الثاني: الصرامة المفروضة على المكلف أثناء منازعات التحصيل

458	أولاً: قصر الآجال الممنوحة للمكلف.....
458	(1) ضغط الآجال المفروضة في منازعة التحصيل.....
462	(2) غياب اعلام المكلف بآجال و طرق الطعن.....
463	أ) التطبيق الحرفي للنصوص القانونية.....
464	ب) التطبيق المؤسس على ضرورات ضمان حق الدفاع.....
365	(3) اختلاف نقطة بداية حساب الآجال.....
466	أ) اختلاف نقطة بداية حساب الآجال عند تقديم الشكوى.....
467	ب) اختلاف نقطة بداية حساب الآجال عند رفع الدعوى.....
469	ثانياً: أثر محتوى الشكوى على تجميد النزاع القضائي.....
470	(1) التغيير غير الموفق لترقيم المواد في التشريع الجزائري.....
474	(2) تجميد النزاع يحرم المكلف من مناقشة قضائية عادلة لمشروعية الضريبة.....
478	الخاتمة.....
488	قائمة المراجع.....
519	فهرس المحتويات.....

ملخص:

النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، يعتمد في تحديد الضريبة الواجبة الدفع على العناصر والأسس التي يدرجها المكلف في التصريح المقدم، الذي يفترض فيه الصدق والمصادقية، غير ان الادارة الجبائية ومن اجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، منحها المشرع عدة اليات وسلطات من اجل التأكد من صحة التصريحات المكتتبه وتطابقها مع الواقع.

تلك الاليات والسلطات التي تمكن الادارة من اجراء الرقابة بأشكالها المختلفة وتصحيح النقائص الواردة في تصريحات المكلفين تمكنها من تحصيل حقوق الخزينة العمومية، وفرض عقوبات جبائية تمس بالذمة المالية للمكلف، وقد تصل الى عقوبات جزائية تمس بحريته عن كل اخلال بأحكام القانون الجبائي، وان ممارسة الادارة لهذه السلطات يتم وفق نظام قانوني واجرائي يتم في اطاره احترام الضمانات الممنوحة للمكلف لمنع تعسف الادارة في استعمال تلك السلطات.

في هذا السياق يبذل المشرع جهود معتبرة من اجل احداث توازن بين سلطات الادارة ومنحها الامكانات اللازمة لمحاربة التهرب من الضريبة من جهة، والضمانات الممنوحة للمكلف من اجل منع تعسف الادارة في استعمال هذه السلطات وتحقيق الامن القانوني للمكلف من جهة اخرى، اشكالية هذا التوازن تجعلنا نخصص هذه الدراسة لبحث هذا الموضوع.

Résumé

Le système fiscal algérien est un système déclaratif dans lequel le contribuable déclare les éléments et les bases qui servent à déterminer l'impôt exigé, sauf que l'administration fiscale ; pour préserver les droits du trésor public ; le législateur l'a doté de plusieurs mécanismes et pouvoirs pour qu'elle puisse s'assurer de la véracité et de la sincérité des déclarations souscrites.

Ces mécanismes ainsi que ces pouvoirs permettent à l'administration de procéder à des contrôles fiscaux pour rectifier les lacunes qui apparaissent dans les déclarations du contribuable dans le but de prendre les sanctions fiscales voir pénales qui s'imposent, L'exercice de ces pouvoirs par l'administration se fait selon des procédures qui garantissent les droits du contribuable pour éviter l'abus de l'administration.

Dans ce contexte le législateur déploie des efforts considérables pour établir un équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les garanties du contribuable, La problématique de cet équilibre nous pousse à privilégier l'étude du thème suscit.