**الإطار المفاهيمي للضريبية**

مفاهيم عامة حول الضريبة والمنازعة الضريبية:

**مفهوم الضريبة**:تعد الضريبة مصدر من مصادر تموين خزانة الدولة، بل من أهم مصادر إيراداتها لتمويل الإنفاق العام إلى جانب الموارد الطبيعية على غرار البترول والأنشطة العامة التي تذر بالمال للدولة.

وللضريبة وقع هام على الحياة الاقتصادية والإجتماعية والسياسية في الدولة، لذلك يكون من الضروري وضع إطار فعال بسيط يحقق الهدف من الضريبة ويضمن حسن العلاقة بين أطرافها وهم الأشخاص المكلفون بها والدولة.

وتعرف الضريبة على أنها مبلغ من المال يدفعه الشخص المكلف بها بصورة إجبارية ونهائية إلى الدولة. من الناحية التاريخية كان فرض الضريبة على الأفراد يتم بالقوة والإكراه، لكن بظهور الدولة الحديثة صار فرض الضريبة مسألة حضارية ومساهمة من الأفراد في توفير المال من أجل الإنفاق العام انطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي.

ولما كانت الضريبة عبء مالي فقد جعلها القانون التزاما تشريعيا، بمعنى يجب أن تجد أي ضريبة مفروضة على الأشخاص مصدرها في التشريع.

ويفرض مبدأ المساواة أمام الأعباء العامة أن يتساوى الأشخاص المكلفين بالضريبة أمام ذلك الالتزام المالي، فالضريبة قاعدة عامة ومجردة تطبق على الجميع، وبحسب قدرة كل واحد بالنظر إلى دخله المالي بما يحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة.

ولما كانت الضريبة دفع مالي مرهق للأفراد فلا بد أن يكون ذلك الالتزام المالي محددا بدقة. وهذا يستدعي أن تكون القوانين المنضمة للضريبة معلومة للأفراد ومستقرة نسبيا حتى يستطيع كل مكلف معرفة حقوقه وواجباته. فالقوانين الضريبية تنشر وفقا لإجراءات إصدار القوانين وبالنتيجة لا يمكن التعذر بجهلها.

**مبدأ الشرعية الضريبة:** على الرغم من أن اقتطاع الضريبة من الحقوق السيادية للدولة، يساهم من خلاله الأفراد في النفقات العامة، لكنه يبقى عبئا ماليا مرهقا للمواطن حتى وإن كان يحس بروح المسؤولية في القيام بهذا الواجب.

ونتيجة للطبيعة المالية لهذا الالتزام جعلت القاعدة الدستورية من النصوص التشريعية الإطار الشرعي للالتزام الضريبي. ويعني ذلك أن السلطة التشريعية في الدولة هي السلطة التي خولها الدستور إمكانية وضع قواعد قانونية في مادة الضريبة. وتتمثل هذه النصوص التشريعية في القوانين الجبائية وقوانين المالية.

وهذه الفكرة هي مبدأ الشرعية الجبائية، والتي تفيد بأن المصدر القانوني الوحيد للضريبة هو السلطة التشريعية وفي المقابل أي خطاب للأفراد خارج هذا الإطار هو خطاب غير دستوري.

أما الشق الآخر لمبدأ الشرعية يتمثل في عدم إمكانية سريان القوانين الضريبية بأثر رجعي. ويتجلى ذلك في منع الدستور إحداث أية ضريبة بأثر رجعي.

فسلطان القواعد القانونية بصورة عامة يسري بأثر مباشر بمجرد نفاذها كقاعدة عامة طبقا لأحكام القانون المدني مع إمكانية سريانها على التصرفات التي سبقت نفاذها وهو ما يعبر عنه بسريان القانون بأثر رجعي. والاستثناء على مبدأ السريان الفوري للقانون لا يكون إلا إذا بنص تشريعي لهدف المصلحة العامة أو بإجازة من المشرع لمصلحة الأفراد كحالة القانون الجنائي الأصلح للمتهم والنصوص التفسيرية.

لكن كل هذه الفرضيات مستبعدة بالنسبة لمجال الضريبة. فلا يمكن بأي شكل أن يمتد سلطان نص ضريبي إلى فترة زمنية سابقة لنفاذه، وخلاف ذلك يعتبر خطابا قانونا غير دستوري.

كما يقتضي مبدأ الشرعية طابع الوضوح في النصوص القانونية المرعية. فعلى المشرع أن يحرص على الصياغة الواضحة والصريحة للنصوص القانونية حتى يبعد الغموض واللبس والتأويل.

فالإدارة الجبائية الجهة المختصة بتحصيل الضريبة من خلال تطبيق القوانين الخاصة بالضريبة وكذا المواطن المكلف يجب أن يكونا أمام نصوص قانونية واضحة وصريحة تسمح بالفهم وتحديد المراكز القانونية بشكل سليم من خلال معرفة الحق والالتزام وأسس وآليات فرض الضريبة.

وفي إطار وضوح النص الضريبي فإن مبدأ الشرعية يقتضي من الإدارة الجبائية تفادي التأويل المفرط للنصوص الضريبية لأن التفسير الموسع للنص الضريبي قد يؤدي إلى فرض أعباء مالية بطريقة غير مباشرة من قبل الإدارة وهي جهة غير مختصة.

وتتنوع الضريبة حتى تستجيب لأهداف فرضها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة. أما الضرائب المباشرة فهي الضريبة التي تلحق المال أو دخل الفرد مباشرة وتعين فيه الفريضة النقدية لتقتطع منه، أما الضريبة غير المباشرة فهي تصيب المال أو دخل الفرد بطريقة غير مباشرة بمعنى أن الفريضة المالية تؤخذ بمناسبة الانتفاع أو استغلال المال أو تداوله.

إن تصنيف الضريبة إلى فئة ضرائب مباشرة أو ضرائب غير مباشرة من الناحية القانونية يقوم على أساس الأسلوب الذي يعتمده المشرع في فرض الضريبة وتحصيلها. فإذا كان فرض الضريبة يتم من خلال الجداول الضريبية والكشوف التي تتضمن اسم الشخص المكلف ومقدار الضريبة واجبة الدفع فنكون أمام ضريبة مباشرة (مثال تاجر أو صناعي يتلقى ورد ضريبية يتضمن مبلغ الضريبة واجبة الدفع عن رقم الأعمال والأرباح المحققة خلال سنة)، أما خلاف ذلك فالضريبة هي ضريبة غير مباشرة وفرضها وتحصيلها يكون بمناسبة الواقعة القانونية المنشأة لها كواقعة الاستهلاك أو التداول (مثال استهلاك التبغ فالمبلغ الذي يدفع الشخص لشراء علبة التبغ يتضمن مبلغ ضريبة غير مباشرة يدفعها مستهلك تلك العلبة).

**مراحل ربط الضريبة وتحصيلها:** تمر الضريبة كعبء مالي يخرج من جيب الشخص المكلف إلى الدولة عبر مرحلتين، مرحلة ربط الضريبة أي تحديد الوعاء الضريبي ومرحلة تحصيل الضريبة.

**مرحلة تحديد الوعاء الضريبي:** تعد هذه المرحلة جد مهمة، فخلالها يتم تحديد قيمة الضريبة واجبة الدفع من قبل المكلف بمعنى التحديد الكمي للضريبة.

إذن، الوعاء الضريبي هو المال أو دخل الشخص المعتمد كأساس لفرض الضريبة عليه، فكيف يتم تحديد مبلغ الضريبة؟. هناك عدة أساليب في تقدير وعاء الضريبة:

التصريح: يصدر التصريح عادة من الشخص المكلف بالضريبة، فهو من يبادر إلى التصريح بنشاطه ورقم الأعمال المحقق والأرباح إلى الجهة المكلفة لتقوم بمراجعة تصريحه والتحقق من صحته وصحة المعلومات الواردة فيه. وهذا الأسلوب يضفي على الضريبة طابع تحسيسي وحضري يجعل المواطن يتخلص من ترسبات الطابع القهري للضريبة.

ويقوم هذا الأسلوب على المحافظة على حسن العلاقة والثقة بين طرفي الضريبة وهم المكلف وإدارة الضرائب بحيث يفترض في الشخص بأنه قدم تصريحات صحيحة إلى أن يثبت العكس.

هذا وقد يصدر التصريح من غير الشخص المكلف. فيكون التصريح من الغير الذي ربطته علاقة مع الشخص المكلف. فيكون ذلك الشخص هو من يزود إدارة الضرائب بالمعلومات عن المال أو الدخل الذي يشكل الوعاء الضريبي (مثاله تصريح مستأجر المحل التجاري بمبلغ الإيجار الذي دفعه لمالك المحل فالمبلغ يشكل دخلا لملك المحل يستوجب فرض ضريبة).

تقدير الوعاء الضريبي من قبل الإدارة:وفي هذه الحالة فالتقدير يكون غير مباشر لأنه صادر عن الإدارة انطلاقا من معاينة المظاهر الخارجية. فتقوم الإدارة باستنتاج الوعاء الضريبي من بعض المظاهر التي تبرز يسر الشخص المكلف كتملك العقارات والسيارات، كما قد يأتي تقدير الوعاء الضريبي من خلال اللجوء إلى مراجعة دفاتر وسجلات الشخص المكلف ووثائقه المحاسبية لكشف ما قد يكون أخفاه من دخل.

**تحصيل الضريبة:** يعتبر الدين الضريبي دين ممتاز بالنسبة لمستحقه وهو الدولة.

هذا وقد يتم تحصيل الضريبة بشكل ودي من خلال مبادرة الشخص المكلف بالضريبة بدفع مبلغ الضريبة طواعية إلى الدولة.

وقد يتم التحصيل من خلال الحجز عند المنبع من خلال اقتطاع مبلغ الضريبة على مستوى شخص آخر غير المكلف مثال تحصيل مبلغ الدين الضريبي على مستوى مكتب التوثيق بمناسبة عقد.

وقد يكون التحصيل جبريا من خلال اللجوء إلى الحجز على أموال الشخص المدين بالضريبة وبيعها من اجل تحصيل مبلغ الضريبة.

**أنواع التشريعات الضريبية:** يتضمن القانون الضريبي مجموعة من النصوص التي تنظم جميع جوانب الضريبة وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ويضم الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني، والرسم العقاري، ورسم التطهير، والضريبة على ألملاك والضريبة الجزافية الوحيدة.

قانون الرسوم على رقم الأعمال.

قانون الضرائب غير المباشرة.

قانون التسجيل.

قانون الطابع.

قانون الإجراءات الجبائية.

قوانين المالية.

قانون الجمارك.

**الإدارة الضريبية:** تضم إدارة الضرائب مصالح مركزية ومصالح غير ممركزة وهي منظمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28/11/2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

المصالح المركزية: تعد وزارة المالية الدائرة الوزارية التي تتبعها إدارة الضرائب، وتشكل إدارة الضرائب مرفقا عاما سياديا على رئسه وزير المالية بما منحه القانون من صلاحيات. ويعتبر وزير المالية مسؤولا عن إعداد السياسة الجبائية في الدولة واقتراح مشاريع القوانين الخاصة بها على الحكومة لطرحها على البرلمان.

ويساعد وزير المالية في العاصمة إدارة مركزية تسمى المديرية العامة للضرائب تضم مكاتب وموظفين مركزيين موزعين على مديريات، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، مديرية المنازعات.

مصالح غير ممركزة**:** وتشمل المديريات الجهوية للضرائب: وتمثل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي وتسهر على تطبيق القوانين الضريبية. مديرية كبريات المؤسسات: تختص بالشركات التي تحقق أرقام أعمال أكبر من 300 مليون دينار خصوصا في نطاق الوعاء الضريبي والتحصيل. المديريات الولائية للضرائب تمثل إدارة الضرائب على مستوى المحلي بالولاية وتضم مصلحة للمنازعات ومصلحة للوعاء الضريبي تتمثل في مفتشيات الضرائب ومصلحة للتحصيل تتمثل في قابض الضرائب. مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب.

**أنظمة فرض الضريبة:** يطبق نظام الربح الحقيقي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي على الشخص الذي يحقق رقم أعمال يتجاوز 30 مليون دينار وعلى أرباح الشركات. ويقع على المكلف الخاضع لهذا النظام التزام اكتتاب تصريح بالدخل المحقق خلال أجل 30 أفريل من كل سنة على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها. النظام المبسط يخضع لهذا النظام الأشخاص الذين لا يحققون رقم أعمال يتجاوز 30 مليون دينار وليس أقل من 10 مليون دينار ولا يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. نظام التصريح المراقب يطبق هذا النظام على المهن الحرة التي تعتمد في تحقيق الربح على المجهود الفكري. ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة ويطبق على الأشخاص الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم.

**الرقابة الجبائية:**

**مفهوم الرقابة الجبائية:** يعتبر فرض الضريبة من أهم مظاهر القانون، أين تتجلى سلطة وسيادة الدولة في إنشاء التزامات على الغير من جانب واحد. هذا الالتزام الذي احتفظ بطابعه الإجباري كحق سيادي للدولة، لكن الدولة تحرص على أن تضفي على هذا الالتزام طابعا توافقيا.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجبار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه بهذا الالتزام، وهي من خصال المواطنة. والنقطة الأساسية في الفكرة هي أنه في مقابل الطابع الإجباري للضريبة فإن تنفيذه يعتمد على حسن ضن الدولة في المكلف.

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي. ويعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية. فالمكلف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدرته.

ومن خلال هذه الفكرة فإن حسن نية المكلف بالضريبة مفترضة. فالدولة تفترض في المواطن أنه قدم محاسبة قانونية صحيحة من حيث الشكل ومبررة للنتائج المصرح بها. وبالنتيجة فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تعدل النتائج المصرح بها.

لكن الفكرة ليست مطلقة في الحقيقة، لأن الإدارة الجبائية تحتفظ دائما بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبة وسلامة الأسس التي أنشئت عليها الضريبة. من هنا، إذا شككت الإدارة الجبائية في المعلومات فلا يمكنها إثبات عدم صحة التصريحات وتعديلها إلا بإتباع إجراء مناقض. ويتمثل هذا الإجراء في الرقابة الجبائية أين تستعمل الإدارة كل السلطات التي يخولها القانون والفقه الإداري وتستعمل كل الوسائل في سياق ذلك.

وبالتالي فإن الرقابة الجبائية هي الإجراء القانوني الذي تتبعه الإدارة الجبائية عند تشكيكها في صحة المعلومات التي يتضمنها تصريح المكلف، من أجل إثبات عدم صحة أو نقص التصريح المقدم وبالنتيجة إعادة تشكل الأسس التي تفرض عليها الضريبة حتى تتناسب مع حقيقة نشاط المكلف.

**أنواع الرقابة الجبائية:** لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية أنواع من الرقابة التي يمكن من خلالها للإدارة أن تمارس حق التحقق من صحة المعلومات المصرح بها لتأسيس الضريبة هي مراقبة التصريحات، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، بالتدرج تبعا لصرامتها.

مراقبة التصريحات**:** المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية. يعتبر إجراء مراقبة التصريحات إجراء بسيط. فالإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيات الضرائب تلجأ إلى هذا النوع من الرقابة ليس بهدف مراجعة العملية المحاسبية للمكلف بالضريبة ولكن من أجل التثبت من العمليات والعناصر المصرح بها فقط وذلك من خلال تفحص المستندات. فتشكيك الإدارة منصب على الحصول على تبرير للأرقام المصرح بها. لذلك فإن ما يميز هذا الإجراء هو مطالبة الإدارة المكلف بتسليمها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يتوافر عليها وتقديم التوضيحات والتبريرات. ويباشر مفتشو الضرائب المختصين محليا هذا الإجراء الذي يمكن أن يمتد إلى دراسة وتحقق من المعلومات والوثائق المسلمة المتعلقة بالبيانات المصرح بها التي هي موضوع الرقابة.

ولما كانت إجراءات مراقبة التصريحات تعتمد على البساطة فإن الطلبات والردود يصلح لأن تكون في شكل شفوي بين المفتش المراقب والمكلف. لكن إذا لم تنجح العلاقة بالشكل الشفوي تنتقل إلى الطابع الكتابي الصريح.

التحقيق المصوب في المحاسبة:استحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ولم يكن موجودا بتاريخ إصدار قانون الإجراءات الجبائية. ويكون فيه لأعوان إدارة الضرائب التحقيق في عمليات المكلف أو في جزء منها خلال مدة تقل عن سنة ولا يطلب من المكلف سوى تقديم الوثائق وتوضيحات عند وجود شك في صحة وثائق المعني. هذا الإجراء، كما تدل عليه تسميته يتميز بالشمولية.

التحقيـق في المحاسبـة: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. يعتبر إجراء التحقيق في المحاسبة أكثر صرامة من مراقبة التصريحات. فهذا الإجراء لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها ولكن، يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية. فالإدارة الجبائية تشكك في صحة التصريح وتذهب لحد زعم النقص في العناصر المصرح بها، بأنها لا تتناسب مع حقيقة نشاط المعني والأرباح التي حققها فعلا. لذلك يمنح القانون للإدارة القيام بجميع العمليات التي من شأنها مراقبة صحة التصريحات المكتتب بها. ولما كان التحقيق في المحاسبة إجراء صارما قد يؤدي إلى مراجعة أسس الضريبة وفرض زيادة ضريبة وغرامات فإن الحقوق المكفولة للمكلف تكون مهمة وأكثر حماية. فالقانون يمنع مباشرة هذا الإجراء الصارم دون أن يسبقه إخطار قانوني للمعني بنية الإدارة في إجراء مراقبة حسابية مع تمكينه من ميثاق الحقوق الذي يوضح مركزه القانوني خلال إجراء المراقبة. كما يتيح القانون للمكلف فرصة لتحضير نفسه لإجراء المراقبة. ونظرا لخطورة هذا الإجراء ربطه المشرع بآجال محددة وأوكل مهمته إلى أعوان مؤهلين ورسم الأوضاع التي يتعين إتباعها وقدر جزاءات لمخالفتها. هذا وقد تنتهي عملية التحقيق بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة.

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية. هذا الإجراء، كما تدل عليه تسميته يتميز بالشمولية. فهدف الإجراء هو التحقق من مدى الانسجام بين مداخيل المكلف بالضريبة المصرح بها من جهة، وبين ذمته المالية وحالته المالية والعناصر المكونة لنمط معيشته. هذا الإجراء قد يسمح بإعادة التقويم وفرض الغرامات من خلال كشف عدم التناسب بين الوضعية المالية المصرح بها والحالة المالية الفعلية على أرض الواقع.

ومن الطبيعي أن تتحقق الإدارة من ممتلكات المكلف العقارية والمنقولة وحساباته البنكية وتطلب منه مبررات لعناصر ذمته المالية. فعناصر الذمة المالية المعتبرة والحالة المالية المريحة تعكس نشاطا تجاريا مزدهرا وأي تصريح لا يرقى لتبرير تلك الوضعية المالية هو مؤشر على إخفاء ونقص في العناصر المصرح بها.ونظرا أيضا لخطورة هذا الإجراء أحاطه المشرع بضمانات كبيرة تحت طائلة الجزاء.

**حقوق المكلف في مجال المراقبة الجبائية:** أمام صرامة المراقبة الجبائية يحوز المكلف على ضمانات عديدة تحمي حقوقه خلال إجراءات المراقبة. وسنحاول تقديم حقوق المكلف بحسب ترتيبها تبعا لمراحل إجراء المراقبة الجبائية وهي الإخطار المسبق بالخضوع للمراقبة، مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد، الإخطار بنتائج التحقيق وبإعادة التقويم وحق الرد عليها.

**-** الإشعار المسبق بالتحقيق: في إطار تكييف الواجب الضريبي حرص المشرع على الإعلام المسبق للمكلف بعزم الإدارة إجراء مراقبة جبائية قبل مباشرتها. وينطبق هذا الإشعار على إجراء التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. فقد منع القانون الشروع في المراقبة الجبائية دون إعلام مسبق للمعني كما حدد القانونشكل ومواعيد هذا الإخطار.

ففي مجال التحقيق في المحاسبة يتم إعلام المكلف بإجراء المراقبة الذي سيتم في مواجهته عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. ويتضمن هذا الإشعار عدة بيانات هي:

* تحديد ألقاب وأسماء ورتب المحققين.
* تحديد موعد أول تدخل باليوم والساعة.
* تحديد الفترة الزمنية التي يشملها التحقيق المزمع.
* تحديد الحقوق، الضرائب، والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق.
* الوثائق التي سيتم الإطلاع عليها.

وأهم بيان هو تضمن الإشعار تنبيه المعني بحقه في الاستعانة بالمستشار الذي يختاره أثناء إجراء التحقيق. وينطبق هذا الإجراء المتطلب على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. ويتضح من أحكام المواد المذكورة حرص المشرع على تحقيق علم المكلف بالضريبة بخضوعه للمراقبة الجبائية.

ومن خلال الإطلاع على مضمون قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرع لم يعالج فكرة البيانات التي يتضمنها إشعار التحقيق بنفس الآلية. فبخصوص البيانات المتطلبة في إشعار التحقيق في المحاسبة أولى المشرع أهمية قصوى لبيان الإشارة إلى حق الملكف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق بتقرير جزاء البطلان الإجراء عند المخالفة(. أما باقي البيانات فلم يقرر لها المشرع جزاء محددا، مكتفيا بصياغة في صورة وجوب.

ونفس الأمر ينطبق بالنسبة لإجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل. فقد ميز القانون بين بيان الفترة موضوع التحقيق والإشارة إلى حق الاستعانة بمستشار. فقرر جزاء البطلان بالنسبة للبيان الثاني فقط أما البيان الأول فاكتفى بصياغة بصورة الوجوب.

**-** مهلة التحضير للمراقبة والاستعانة بمساعد**:** يمنح القانونوبصورة إلزامية للمكلف بالضريبة مهلة عشرة أيام على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل، من أجل السماح له بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبته. لقد تضمنت أحكام قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف في الاستفادة من أجل للتحضير للتحقيق في المحاسبة مدته عشرة أيام كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية. وتسري مهلة العشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق في المحاسبة.

ومن جانب آخر تضمنت أحكام ا قانون الإجراءات الجبائية حق المكلف الذي يخضع للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل في الاستفادة من أجل التحضير للتحقيق مدته خمسة عشرة يوما كحد أدنى. ولا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في التحقيق قبل انقضاء آخر يوم من المهلة القانونية.

ويثور التساؤل حول القيمة القانونية لإجراء المراقبة الجبائية الذي قد تباشره الإدارة دون احترام مهلة التحضير النصوص عليها؟. بالرجوع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية نجد بأنه لم يتضمن الجزاء المقرر لهذه المخالفة على غرار جزاء البطلان المقرر لمخالفة بعض الإجراءات الأخرى التي تكفل حقوق المكلف.

وأمام ذلك وبالنظر لطبيعة النص الذي جاء بصيغة الوجوب وليس الجوازية فإنه إذا ترتب عن المخالفة حرمان المكلف من التمتع بالضمانة القانونية المكفولة فإن النتيجة يمكن أن تكون صارمة وذلك بإبطال إجراء التحقيق. لكن يمكن في المقابل إذا لم يظهر المكلف اعتراضه واحتجاجه على مباشرة إجراء المراقبة قبل انقضاء أجل التحضير ألا يترتب أي جزاء.

**-** احترام مواعيد التحقيق:نظرا لخطورة إجرائي التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة حرص المشرع على تقييد زمن مباشرة الإجراء وعدم تركه مفتوحا لما قد يترتب عنه من نتائج سلبية سواء بالنسبة للمكلف أو لإدارة الضرائب. فعدم تحديد مدة اتخاذ الإجراء قد ينتج عنه تماطل أعوان الإدارة، وذلك يستتبع تأخر الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للمكلف وتأخر تحصيل الدولة للضرائب المستحقة. كما أن ترك زمن التحقيق دون تحديد يرهق ويؤثر على الملكف الذي هو في حاجة دائما إلى استقرار مركزه القانوني حتى يتسنى له متابعة نشاطه بشكل طبيعي، لا بقائه يترقب باستمرار النتائج واستعداه الدائم لتقديم الوثائق وهو ما يجعل مركزه القانوني مضطرب غير مستقر.

لقد تضمنت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق في الحاسبة وذلك تحت طائلة البطلان. وخلافا للحالات المذكورة فإن مهلة التحقيق في المحاسبة يجب ألا تتجاوز في جميع الأحوال سنة واحدة.

وهناك حالات قانونية لتجاوز مهلة التحقيق يمكن فيها للإدارة الجبائية عدم احترام المهلة القانونية المحددة مسبقا دون وقوع الإجراء المتخذ تحت طائلة البطلان. الحالة الأولى هي حالة التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد انتهاء مهلة التحقيق. فالهدف من الاستمرار في التحقيق في المحاسبة بعد انقضاء مهلة التحقيق هو التحقيق في الملاحظات والعرائض التي يقدما المكلف أصلا بعد انتهاء مهلة التحقيق في عين المنان. أما الحالة الثانية فهي عند ثبوت استعمال المكلف للمناورات التدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أو عدم رده على طلبات التوضيح في الآجال المنصوص علها في قانون الإجراءات الجبائية. فأعمال التدليس الرامية إلى مغالطة أعوان الإدارة وإعطاء المعلومات الناقصة وغير الصحيحة وعدم الرد على طلبات التوضيح تحول دون استجماع المعطيات الضرورية للتحقيق وهو ما يستلزم مهلة إضافية جزاء لتصرف المكلف.

وطبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فإن المهل القانونية المتاحة لإدارة الضرائب لمباشرة إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهو سنة وذلك تحت طائلة بطلان.

لكن إدارة الضرائب يمكن أيضا ألا تتقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة أو رده على طلبات التوضيح خارج الآجال المحددة للرد. وبطبيعة الحالة جزاء البطلان المقرر يمتد إلى العمل القانوني الذي يكون تتويجا للتحقيق وهو فرض الضريبة من جديد بعد إعادة تشكيل أساسها. وبالتالي فإن الورد الضريبي الذي تصدره إدارة الضرائب في مواجهة المكلف بعد استغراق التحقيق للمهلة القانونية يمكن أن يكون موضوع قرار قضائي إداري ببطلانه.

**-** عدم شرعية تجديد إجراء الرقابة الجبائية عن نفس الفترة: تمنع أحكام الم قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على التوالي، الشروع في إجراء رقابة جديد عن نفس الفترة التي انتهت الإدارة الجبائية من التحقيق فيها ضمن المهل القانونية المقررة. ويستثنى من المنع حالة ثبوت المناورات التدليسية من جانب المكلف بالضريبة أو إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة.

**-** الإشعار بنتائج التحقيق: يفرض قانون الإجراءات الجبائية بصورة إلزامية إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في محاسبته، و يملك حق الرد. يجب إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة الرقابة التي خضع لها سواء تعلق الأمر بإعادة التقويم ورفع الضريبة أو حتى في حالة غياب إعادة التقويم. ويتم إجراء التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليم الإشعار إلى المعني مع إشعار بالاستلام. وينطبق الأمر على التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

وسواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فإن المشرع أوجب في إجراء الإشعار بنتائج التحقيق عدة خصائص هي التفصيل والتعليل والإشارة إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشار للرد على نتائج التحقيق المبلغ بها.

لقد اشترط المشرع أن تتم صياغة نتائج التحقيق بشكل مفصل بالقدر الكافي وأن يتضمن التعليل الذي استندت إليه الإدارة الجبائية في الوصول إلى تلك النتائج. هذا التفصيل يسمح بتبسيط النتائج أما التبرير فيمكن المكلف من ملاحظة الأسانيد التي تعتمدها الإدارة حتى يتسنى له تقديم ملاحظاته بشأنها والرد عليها بالشكل المانسب. وأوجب القانون تحت جزاء بطلان إجراء التحقيق وبالنتيجة قرار فرض الضريبة أن يشار في الإشعار إلى حق المكلف في الاستعانة بمستشاره من أجل مناقشة مقترحات الإدارة الجبائية برفع الضريبة أو الإجابة عليها.

- حق الرد على الإشعار بنتائج التحقيق**:** يتمتع المكلف بالضريبة الذي خضع للرقابة الجبائية بحق الرد على نتائج التحقيق المبلغة له. ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية مهلة أربعون يوما للمكلف من يوم تبليغه بنتائج التحقيق ليرسل بملاحظاته أو قبوله للنتائج.

ويتمتع المكلف خلال تلك المهلة وقبل انقضاء أجلها بحق طلب التوضيحات الشفوية والتفسيرات المفيدة لتساؤلاته من العون المحقق حول مضمون التحقيق. أما في حالة عدم الرد خلال الأجل يعتبر القانون ذلك بمثابة قبول ضمني. كما يملك المكلف بعد رده على نتائج التحقيق أن يطلب إلى العون المحقق إعطائه التفسيرات التكميلية التي يطلبها.

من هنا، ففي حالة قبول المكلف بنتائج التحقيق أو عدم رده خلال الأجل المحدد يصبح التبليغ نهائيا ولا يمكن مراجعته من قبل الإدارة الجبائية. وفي حالة تقديم المكلف لملاحظاته حول نتائج التحقيق يتعين على العون المحقق أخذها بعين الاعتبار عن طريق تبليغ المكلف بأخذها في الحسبان في مشروع إعادة التقويم وإما تبليغه رفضها. وفي كلا الحالتين يتعين أن يكون الرد مفصلا ومبررا.

**الجزء الثاني المنازعة الضريبية**

ينصرف مفهوم المنازعة الضريبية بمعناه الواسع إلى الإجراءات واجبة الإتباع والتي حددها القانون لحل خلاف أو نزاع بين الشخص المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب. وينصب النزاع الضريبي إما على الوعاء الضريبي أو على إجراءات التحصيل.

وينصرف المعنى الضيق للمنازعة الضريبية إلى الدعوى الإدارية الرامية لمنازعة إدارة الضرائب أمام القضاء حول صحة الوعاء الضريبي أو إجراءات تحصيل الضريبة.

ويرجع سبب المنازعة الضريبية إما لفعل الشخص المكلف بالضريبة التي قد يرتكب غشا في التصريحات أو ناتجا عن التعسف الإداري لأعوان غدارة الضرائب أو اختلاف في تفسير القانون.

لذلك فالمنازعة الضريبية هي منازعة إدارية ترفع أمام القضاء الإداري وتمثل مجموعة من الإجراءات التي تبدأ بعريضة افتتاح الدعوى والتحقيق فيها وتنتهي بصدور حكم. ويرجع سبب رفع النزاع الضريبي إلى القضاء الإداري إلى المعيار التشريعي الصريح الذي اعتمده المشرع الجزائري في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي جعل الاختصاص ينعقد للمحاكم الإدارية في الدعاوى التي تكون الدولة أحد أطرافها، والمنازعة الضريبية أحد أطرافها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب.

**التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية**

لقد فرض المشرع مراجعة الإدارة بخصوص النزاع حول الوعاء الضريبي قبل رفعه إلى القضاء وذلك ما يتجسد في التظلم الإداري. وهو ما تضمنه قانون الإجراءات الجبائية. ويمكن الطعن الإداري المسبق إدارة الضرائب من تدارك الأخطاء والأغلاط وبحسبه استدراك حقوق المكلف والتخفيف على القضاء من حجم الدعاوى المرفوعة أمامه.

ويطلق على الطعن تسمية الشكاية. فما هي شروطها وآجالها.

ميعاد الشكاية بشكل عام حددته المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية. فيمكن تقديم الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جداول التحصيل أو حصول الحدث الموجب للضريبة. لذلك إذا تم إدراج الجدول الضريبي للتحصيل في شهر أفريل 2019 فإن آخر أجل لإيداع الشكاية هو 31/12/2021.

أما بالنسبة للضريبة التي لا يتم إدراجها بموجب جدول ضريبي فإن الأجل يسري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع.

أما بخصوص شكل الشكوى، فيجب أن تكون من جهة فردية، بعريضة مكتوبة وموقعة، ويجب أن تتضمن الشكاية طبقا لأحكام المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية عرضا ملخصا للنزاع ونوع الضريبة والطلبات.

الجهات الإدارية المختصة بالبث في الشكاية: لما تتلقى إدارة الضرائب الشكوى من المكلف فإنها تحيلها إلى مفتش الضرائب التابع له ذلك الشخص لمراقبة الشكوى من حيث الشكل وتقديم اقتراح بالنسبة للموضوع فيما يخص البث في الطلب.

ويؤول القرار الذي يتخذ في موضوع الشكوى بحسب الحالات التالية:

يختص المدير الولائي للضرائب للبث في الشكايات التي المتعلقة بالنزاعات التي يقل أو يساوي مبلغها 150.000.000 دج. ولما يكون مبلغ النزاع أكبر من 150.000.000 دج فإن مدير الضرائب ملزم بأخذ الرأس المسبق للإدارة المركزية بالموافقة.

ويكون لمدير الضرائب الفصل مباشرة في الشكوى إذا عابها عيب شكلي.

وله مهلة شهرين للفصل فيها متى كان نظام الضريبة جزافية وحيدة، وله مهلة 6 ستة أشهر في باقي الحالات مع إضافة 8 ثماني أشهر بالنسبة للنزاعات التي يأخذ فيها الرأي المسبق للإدارة المركزية.

ويكون قرار مدير الضرائب إما قبول الشكاية والاستجابة لطلب المكلف وتمكينه من رفع الالتزام عنه بالكامل أو تخفيضا جزئيا أو رفضا للشكاية من حيث الموضوع.

ويكون قرار مدير الضرائب قابلا للطعن فيه أمام اللجنة الولائية للطعن في أجل 4 أربعة أشهر من تبليغ القرار بالنسبة للنزاعات التي يكون مبلغها يساوي أو يقل عن 20.000.000 دج. كما يجوز للمكلف أن يختار مباشرة الطعن القضائي برفع النزاع ضد قرار مدير الضرائب إلى المحكمة الإدارية طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

في حين إذا كان مبلغ النزاع يفوق 20.000.000 دج ويقل عن 70.000.000 دج فإن المكلف يمكنه الطعن أمام اللجنة الجهوية للطعن.

وإذا كان مبلغ النزاع يفوق 70.000.000 دج فإن الطعن يمكن أن يرفع إلى اللجنة المركزية.

وتعتبر قرارات لجان الطعن نافذة، باستثناء الحالة أين يكون قرار اللجنة مخالفة للقانون فهنا يمكن لمدير الضرائب والجهة المعنية إصدار قرار مسبب برفض قرار اللجنة ويبلغ للشاكي. وترتيبا على ذلك يكون لمدير الضرائب والجهة المعنية رفع الدعوى أمام القضاء خلال أجل شهرين من تاريخ التبليغ بقرار اللجنة.

ويختص رئيس مركز الضرائب بالفصل في الشكاية لما يكون مبلغ النزاع أقل أو يساوي 50.000.000 دج. ويكون له اجل 4 أربعة أشهر من تاريخ استلامها للفصل في الشكاية التي يختص بها.

ويكون قرار رئيس مركز الضرائب قابلا للطعن من قبل المكلف أمام اللجنة الولائية للطعن في أجل 4 أشهر أو رفع النزاع للقضاء في نفس الأجل.

ويختص رئيس المركز الجواري للضرائب للفصل في النزاع الضريبي الذي يكون مبلغه أقل أويساوي 20.000.000 دج. ولئيس المركز أجل 4 أربعة أشهر من تاريخ استلامها للفصل في الشكاية التي يختص بها.

ويكون قرار رئيس مركز الضرائب قابلا للطعن من قبل المكلف أمام اللجنة الولائية للطعن في أجل 4 أشهر أو رفع النزاع للقضاء في نفس الأجل.

**المنازعة الضريبية على مستوى القضاء**

إذا كان قرار إدارة الضرائب بخصوص الشكوى غير مرضي للمكلف فله اختار اللجوء مباشرة للقضاء.

الجهة القضائية المختصة نوعيا بالمنازعات الضريبية هي المحاكم الإدارية طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية باعتبار إدارة الضرائب إدارة. أمام الاختصاص الإقليمي فإن النزاع يؤول للمحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة بحسب قواعد الاختصاص الإقليمي المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

والدعوى الإدارية للمنازعة في الضريبة يمكن أن يرفعها المكلف كما يمكن ترفعها إدارة الضرائب.

بالنسبة لشروط قبول الدعوى. فرافع الدعوى يجب أن تكون له الصفة والمصلحة والتظلم المسبق وأن يحترم ميعاد رفع الدعوى.

الصفة: تعني أن يكون رافع الدعوى هو المكلف بالضريبة. ويشترط القانون وجوبا أن يكون ممثلا أمام المحكمة بمحامي وجوبا. وجزاء عدم احترامها عدم قبول الدعوى.

المصلحة: هي الغاية من رفع الدعوى وهي الدفاع عن حق أو مركز قانوني.

التظلم المسبق: وهو شرط إلزامي وجزاء تخلفه عدم قبول الدعوى.

مواعيد رفع الدعوى: حدد أجل رفع الدعوى من قبل المكلف بأربعة أشهر من تاريخ التبليغ بالقرار الصادر بخصوص الشكاية. وبالنسبة لإدارة الضرائب فلها اجل شهرين للطعن ضد قرار لجنة الطعن أمام القضاء.

وترفع الدعوى بموجب عريضة مكتوبة طبقا لأحكام المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتتم إجراءات تبليغ عريضة افتتاح الدعوى بيد المحضر القضائي لإدارة الضرائب. وتنعقد الخصومة.

يعين رئيس المحكمة الإدارية مستشارا مقررا للقضية ليسير التحقيق.

ويتقد الخصوم بالآجال الممنوحة لهم من قبل المقرر لتقديم الطلبات والدفوع.

يمكن للمستشار المقرر دعوة الخصوم لتقديم الوثائق.

طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية يمكن استدعاء الموظفين لاستجوابهم.

يمكن للمحكمة الإدارية أن تستنتج النتائج القانونية من عدم تقديم إدارة الضرائب للوثائق المطلوبة.

وبعد انتهاء المرافعات الكتابة يختتم التحقيق وتعين جلسة المرافعات الشفهية بعد إيداع المستشار المقرر لتقريره.

إذا كان التحقيق كاملا وجاهزا يتم الفصل في النزاع إما بالاستجابة لطلبات رافع الدعوى سواء كان مكلفا أو إدارة الضرائب كليا أو جزئيا.

والجدير بالملاحظة هو أن النزاعات الضريبية يتم الفصل فيها بعد اللجوء إلى الخبرة القضائية من خلال تعيين خبير في المحاسبة أو خبير عقاري لإعداد تقرير فني تفصل من خلاله المحكمة في النزاع.

ويكون الحكم الفاصل في موضوع النزاع الضريبي نهائيا وقابلا للاستئناف أمام مجلس الدولة.