



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثليجي - الأغواط -  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
قسم الحقوق  
تخصص: قانون أعمال



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

الحماية القانونية و القضائية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري

الأستاذ المشرف:

من إعداد الطلبة :

مشرأوي خليفة

أ.د/ خضراوي الهادي

شعيب توفيق

لجنة المناقشة:

أ.د./ طويسات عائشة رئيسا

أ.د / خضراوي الهادي مشرفا

أ.د/ التاج عطاء الله مناقسا

السنة الجامعية 2023/2022 م



## اهداء

الحمد لله والصلاة على الحبيب المصطفى واهله ومن وفي اما  
بعد :

الحمد لله الذي وفقنا لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية  
بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة الي:

\* الوالدين الكريمين حفظهما الله

\* وزوجتي عائشة لبتر وابنائي ايمن عبد الناصر واحمد نوح

\* الي جميع العائلة لبتر و مشراوي خاصة عامر مشراوي  
حفظه الله وزوجته وابناءه حبيب الله ومعز

\* اختي التوأم وزوجها عباس مشراوي واولادهما

\*\*\*\* الي من ساندتني في هذا العمل رفيقتي دربي عائشة  
\*\*\*\*

نسال الله ان يجعله نبراسا لكل طالب علم

مشراوي خليفة



# شكر و عرفان

بعد الحمد لله وشكره الي استاذي الفاضل الذي اشرف  
على انجاز العمل هذا العمل الأستاذ الدكتور

خضراوي الهادي

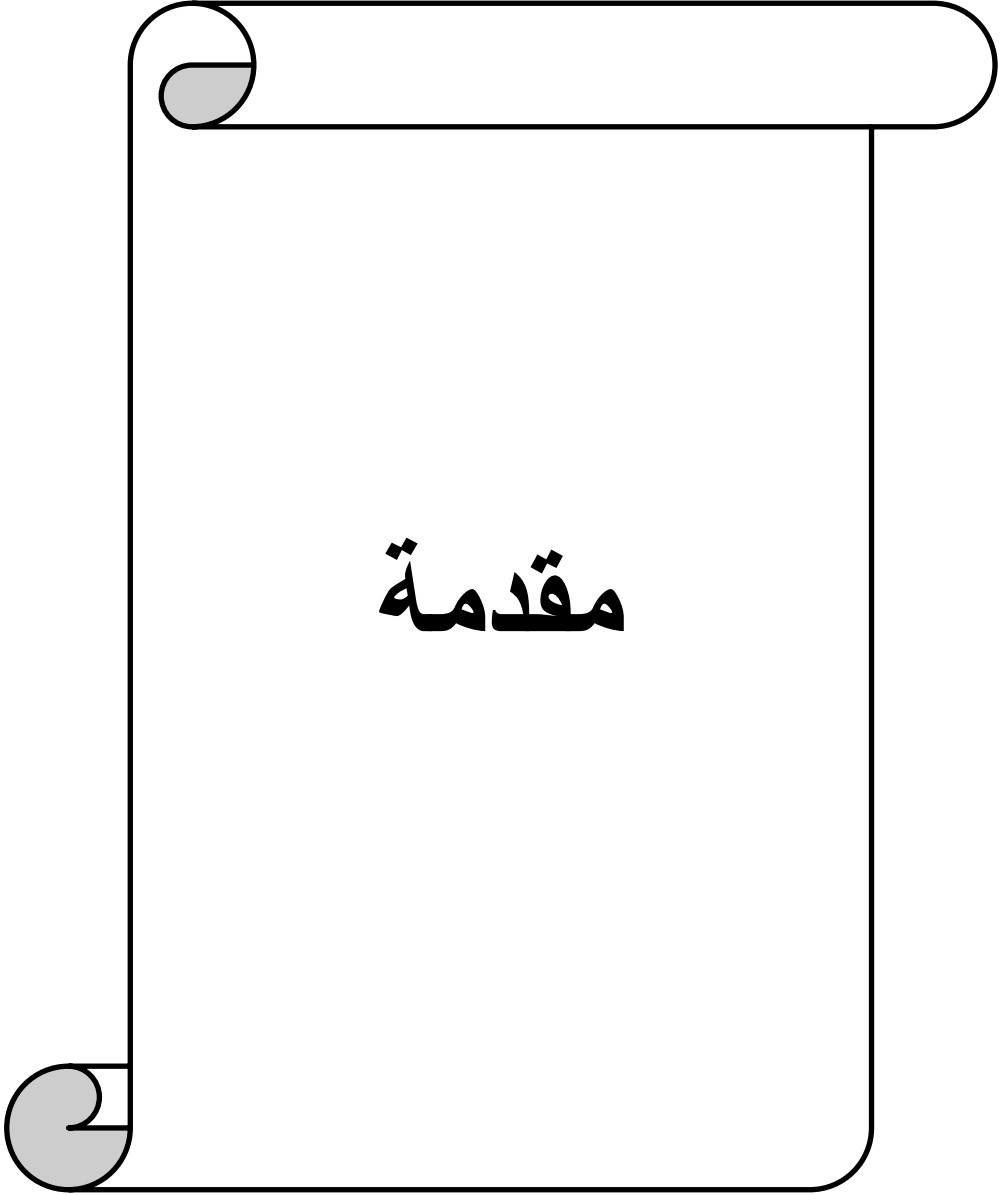
والذي لم يبخل علينا بالارشادات والنصائح من اجل إتمام  
هذا الموضوع نشكره جزيل الشكر, كذلك نتقدم بالشكر  
الى كل الأساتذة الذين رافقونا طيلة المشوار الجامعي ولم  
يبخلوا علينا من عملهم .

كما نشكر جزيل الشكر الأساتذة الذين وافقوا على مناقشة  
هذه المذكرة .

لا ننسى الذين ساهموا في انجاز هذا العمل من بعيد  
وقريب .

والحمد لله أولا واخرا .





المقدمة :

ان لضريبة دورا هاما لا يمكن اغفاله كإحدى اهم موارد الخزينة العمومية فهي مساهم فعال في اعباء العامة لدولة . و تعتبر ادارة الضرائب الطرف الاقوى في العلاقة الضريبة بما خولها المشرع من امتيازات وسلطات واسعة في جمع المعلومات والبيانات والادلة ومناقشة المكلفين بالضريبة , للوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وتحصيلها ورتب الجزاءات على كل من يعرقل استخدامها لهذه الحقوق والي جانب هذه الضمانات التشريعية على ضمانات مقابلة للمكلفين بالضريبة تكفل لهم الحماية من خطأ او التعسف الادارة الجبائية اختلفت هذه الضمانات من دولة الي اخرى بحسب النظام الجبائي السائدة بكل منها هذا النظام الذي يتوقف نجاحه على مدى مراعاة المشرع واخذه بعين الاعتبار عند اعداده وضع ركائز الاساسية ومن اهم احكامه لكل العوامل السياسية والاقتصادية للبلاد وظروف الاجتماعية والثقافية لمختلف فئات المجتمع الجبائي من المكلفين بالضريبة .

ان سعي الادارة الضريبية لتحسين معاملتها مع المكلف بالضريبة من خلال شرح هذا التشريع من اجل بيانه للمكلف من اجل معرفه حقوقه وواجباته ضرورة حتمية على الادارة الضريبية ان تأخذ بعين الاعتبار حتى لا يحدث أي تصادم بينهما سواء بمنازحته لها او تهرب او الغش او قيام المكلف بفك هذه الرابطة بواسطة توقفه عن ممارسة أي نشاط.

ان فكرة تعزيز الثقة بين الادارة الضريبية والمكلف يجب ان تسعى الادارة جاهدة الي تحقيق الثقة , لأنها المستفيد الاول من هذه العلاقة كون الضريبة لاتزال من اهم المصادر الحصول على الموارد المالية للدولة من اجل التصدي لنفقاتها المستمرة وهذه الثقة لا يمكن ان تحقق الا بوجود علاقة يسودها الوضوح والشفافية التي يمكن خلالها عرض القوانين والانظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه ان يؤدي الى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم من اجل القضاء على أي نوع من غموض الذي قد يسود هذه العلاقة والذي قد ينجز عنه فساد اداري يؤدي الي تغيير نظرة المكلف بالضريبة الي هذه الادارة وبالتالي فقدان الثقة فيها والذي تكون نتائجه سلبية على الإيرادات العامة , لذلك سنحاول من خلال هذا الموضوع معرفة الحماية القانونية القضائية للمكلف بالضريبة لتشريع الجزائري

### اهمية دراسة :

تعود اهمية الدراسة الي :

- يحظى هذا الموضوع بأهمية كبير سواء للمكلفين بالضريبة او الادارة الضريبية ويتضح من خلاله :
- معرفة الضمانات المقررة قانونا للمكلف بالضريبة التي تمنحه حق الدفاع عن نفسه امام الادارة الضريبية , كما تعتبر فرصة الادارة لتصحيح اخطائها

- الضريبة اداة في يد الدولة تشجع بها الاستثمار وتنهض بالاقتصاد الوطني .
- يبرز هذا الموضوع مجمل الاجراءات العلمية التي على المكلف بالضريبة القيام من اجل الاستفادة من الضمانات القانونية حتى يتحقق المبدأ القائل من لا يلتزم بالواجب لا يستفيد من الحقوق .

#### اسباب اختيار الموضوع :

اسباب اختيار الموضوع تكمن في اسباب شخصية واخرى موضوعية:

#### الاسباب الشخصية :

- موضوع يساهم في تكوين وتوزيع المعارف في المجال القانون الاداري باعتبار الاجراءات الجبائية تشغل حيز مهما من هذا القانون
- وجود رغبة في معرفة الاجراءات والطرق القانونية التي يلجا اليها المكلف بالضريبة لتسوية خلافاتها مع الادارة الضريبية .

#### الاسباب الموضوعية :

- قلة الباحثين في الموضوع لأنه يتطلب الكثير من الدقة بما انه يتصل بقانون المالية المتجددة كل سنة التي تحمل الكثير من التغيرات .
- لأنه موضوع هام لارتباطه بالظروف المالية في الدولة والخزينة العمومية

## مقدمة

---

- ان الضمانات القانونية التي اقرها المشرع لحماية المكلف بالضريبة تعتبر كأساس قانوني في علاقته مع ادارة الضرائب حيث يستطيع المكلف الاعتراض على قرارات الادارة الضريبية في جميع مراحل اجراءاتها .

### اهداف الدراسة :

نستطيع ان نوجز اهداف الدراسة في النقاط التالية :

- تهدف هذه الدراسة الي تعرف على دور الادارة الضريبية في حماية القانونية و القضائية .
- معرفة جهود الادارة الضريبية في تقوية العلاقة بين المكلف و خدماتها وذلك بأداء المكلف بواجباته وتمتع بحقوقه .
- توضيح التوازن بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية .
- تمييع الضمانات المنصوص عليها قانونا من اجل معرفتها من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانت الضمانات الممنوحة امام الجهات الادارية او امام الجهات القضائية.

**الدراسات السابقة :**

اعتمدنا في دراستنا هذه على بعض الابحاث التي قام بها باحثون سابقون تطرقو في دراستهم الي الحماية القانونية للمكلف بالضريبة من حيث الحقوق الممنوحة له قانونا والواجبات المفروضة عليه , ومن بين هذه الاعمال التي اعتمدت دراستنا عليها

- رسالة دكتوراه لصاحبها زعزوعة فاطمة بعنوان الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين لضريبة , جامعة ابي بكر القايد , تلمسان , 2013/2012, حيث عالجت فيها وبينت الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة خاصة في مجال تحقيق الجبائية الذي تقوم به الادارة الجبائية .

- رسالة ماجستير لصاحبها زناطي فريدة بعنوان العلاقات القانونية بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب .

**صعوبات البحث :**

عند اعدادنا لهذه الدراسة واجهتنا صعوبات كثيرة متمثلة في قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع , وكثرة التعديلات المتتالية القوانين الضرائب المرتبطة بقوانين المالية العادية والتكميلية , وطبيعة النصوص الضريبية المعدلة باستمرار , لذلك فانه بمجرد وضع أي معلومة في المذكرة ثم تعديلها مرة اخرى يجعلنا نواجه مشكلة التجديد المستمر .

الاشكالية :

من خلال ما تقدم يمكن ان تبرز الاشكالية التي نحن بصدد معالجتها وهي :

- اين تكمن الحماية القانونية والقضائية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري؟

وتتفرع من هذه الاشكالية عدة تساؤلات منها :

- هل الضمانات القانونية المقررة في التشريع الجزائري كافية لحماية المكلف

بالضريبة ؟

- ماهي الجهود المبذولة من الادارة الضريبية في كسب ثقة المكلف بالضريبة

وحمايته قانونيا وقضائيا ؟

- ماهي واجبات المكلف اتجاه الادارة الضريبية وماهي حقوقه الواجب معرفتها ؟

المنهج المتبع :

استخدمنا في هذه الموضوع المنهج التحليلي في عملية وتحليل وتفسير النصوص

القانونية المتعلقة بقانون الاجراءات الجبائية والقوانين المكملة له كما استعمال المنهج

التاريخي وذلك لدراسة تطور الادارة الضريبية .

خطة العمل :

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

حيث خصصنا:

الفصل الاول : المكلف بالضريبة وحمايته قانونيا .

الفصل الثاني : الحماية القضائية للمكلف بالضريبة.

الفصل الاول:  
المكلف بالضريبة  
وحمايته قانونيا

## المبحث الاول : طرفا العلاقة الضريبية

ان المكلفين بالضريبة هم المعنيون بدفع الضريبة وسواء اكان هذا المكلف شخصا طبيعيا او معنويا والذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة عمله او نتيجة للأرباح والفوائد التي تحصل عليها من رؤوس الاموال وهذا الشخص يحدده القانون كما هو الحال الضريبة التي يلتزم بدفعها لان هناك انواع مختلفة من المكلفين يستلزم تقسيمها على اسس معينة قد تكون من طرف المشرع ذاته او بناء على رقم الاعمال او الدخل لهؤلاء المكلفين وبما ان المكلف يمثل طرفا اساسيا في المعادلة الضريبية و الاعلامية فمن الضروري تحديد مفهومه و ابراز مركزه القانوني من خلال اعلامه القانوني بهذه العلاقة التي تربطه بطرف الثاني الذي هو الإدارة الضريبية لذلك لا بد تحديد مفهوم هذا اللفظ من مفاهيم مختلفة ومعطيات اجتماعية وقانونية

## المطلب الاول : المكلف بالضريبة

ان لفظ المكلف مصدرها التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي على المكلف نفسه ان لفظ المكلف في الواقع لا يستند الى تعريف محدد و لكن من السهولة ان نفهم مدلوله ب مجرد ان يرد هذا اللفظ في القوانين الضريبة .

## الفرع الاول : تعريف المكلف بالضريبة

سنحاول في هذا الفرع تعريف المكلف بالضريبة فهناك الفاظ تؤدي نفس المعنى التمويل . الواجب المساهم الشريك المكلف فكل هذه الالفاظ تؤدي نفس المعنى وهو اداء الدين

الضريبي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> قيس حسن عواد البدراني , المركز للمكلف الضريبي , دار المناهج لنشر والتوزيع , طبعة الأولى , سنة 2005 عمان الأردن ص14

ولقد اعتمد كل من المشرع الفرنسي والعراقي والاردني واليميني لفظ المكلف بالضريبة فيما اعتمد المشرع المصري لفظه اخف وهي الممول الضريبة و كانت تؤدي نفس المعنى وهو اداء الدين الضريبي .

اما المشرع الجزائري فقد اعتمد على مصطلح المكلف للدلالة على الشخص الملزم بدفع الضريبة . كما ان المصطلح المكلف بالضريبة لم يحظ بتعريف دقيق من ناحية القانونية الا انه عرف من ناحية اللغوية والفقهية والاصطلاحية .

### اولا: تعريف المكلف لغة

يقال كلف استلزم مصاريف مرتفعة مكلف دافع الضرائب موكول اليه عم والتكليف في اللغة هو الالتزام بما يشق على انفس من الجهد والمال وهو مصدر للفعل كلف الذي يقابله في اللاتينية *contribuer* ومعناه في هذا الشأن كل الذين يتحملون الاسهام او التكليف<sup>2</sup>.

ويمكن تعريف التكليف ايضا بانه امر يصدر ممكن ولمن يطبقه ويلزمه القيام عمل او الامتناع عنه ما كان به ليتمتع عنه لولا صدور هذا الامر .

### ثانيا : تعريف المكلف فقها

في غياب التعريف التشريعي فقد قام الفقه بتقديم مجموعة من التعاريف منها<sup>3</sup>

1 أي شخص يتمتع بأية دخول التي اخضعها القانون يدخل في اطار المكلف المكلف ويلتزم بأداء الضريبة المفروضة عليه بحكم القانون ..

<sup>2</sup>زناتي فريدة , العلاقة القانونية بين المكلف و ادارة الضرائب , مذكرة ماجستير في الحقوق الاساسية والعلوم السياسية تخصص ادارة ومالية بالجامعة امحمد بوقرة بيومرداس سنة 2012 , ص 08.

<sup>3</sup> محي محمد مسعد , العلاقات القانونية بين الممول والادارة الضريبية , مطبعة ومكتبة الشعاع الفني , الإسكندرية مصر , ط 2002, ص 140.

- 2 . المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الاعباء وهو الذي يحدده  
المشرع الضريبي كمدین للضريبة .
- 3 . المكلف كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبة من الضرائب ورسوم ويكون  
تحصيلها مصرحا وفقا للقانون.
4. المكلف هو أي شخص يقوم بتزويد سلع او خدمات خاضعة للضريبة , بصورة  
مستقلة ومنتظمة اثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أي مكان وأيا كان الغرض من هذا  
النشاط ومهما كانت محصلته , ويدخل في نطاق الضريبة المنتجون ,التجار ومقدمو  
الخدمات .
- 5 . وتأسيسا على ذلك فان أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا,  
يدخل في اطار تعريف المكلف ويلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا . لقطاع الزراعة  
والانشطة المهنية , وای شخص يمارس هذه الانشطة بشكل موسمي يعتبر ايضا خاضعا  
للضريبة .<sup>4</sup>

### ثالثا تعريف المكلف اصطلاحا

#### 1/ وضعيته القانونية

نجدد هنا تعاريف للمكلف تبعا لكيفية مخاطبته حسب لغة القانون كما يلي

- 1 -المكلف بضريبة هذه العبارة تعني كل شخص عموما مكلف بسديد كل مساهمة ,  
وكل ضريبة او حق او رسم بموجب القانون .

<sup>4</sup> زناتي فريدة ,المرجع السابق , ص11.

ب - المكلف القانوني وهو الذي فرضت عليه الضريبة , ويسمى ايضا العبئ القانوني ويعرف كذلك بانه الذي يؤدي الضريبة الي صندوق الخزينة , وتعيينه سهل جدا وواضح في التشريعات الضريبية اذ يكون محددًا تحديدا كافيا بنص القانون<sup>5</sup>.

ج- المكلف الحقيقي وهو المكلف او الاقتصادي , أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا ويسمى حامل العبء الفعلي , ويعرف بانه هو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من الي اخر , وقد يكون واحد او متعدد هو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي , وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك , وكذلك في حالة الاقتطاع من المصدر<sup>6</sup>.

#### 4/ حسب الحدث المنشئ وحسب هذه الواقعة نجد

-المدين: وهو الملتزم بالدفع فهو الشخص الذي يقع على عاتقه دفع المستحقات الضريبية

-الخاضع: هو الشخص الذي ينتمي الي مجال تطبيق الضريبة .

-المعفى : هو الشخص الذي لا ينتمي الي مجال تطبيق الضريبة , او يخضع اليها بنسبة

منعدمة وبالتالي لن يكون ملزما بأدائها ابدا .وهنا هنا تبرز خاصية الحياة في الضريبة ,

والتي لا تنتظر الي الاشخاص المكلفين بقدر ما تنتظر الي العملية في حد ذاتها .

<sup>5</sup> زناتي فريدة , المرجع السابق , ص12.

<sup>6</sup> محمد عباس محرز , اقتصادية الجلاية والضرائب , دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع , الطبعة , الرابعة , الجزائر 2008, ص159.

رابعاً : تعريف المكلف قانونياً :

التكليف الضريبي هو التزام يؤديه شخص قانوني , يخاطبه قانون الضريبة وهذا

التحديد له يوجب عليه اداء ما استحق عليه من دين ضريبي .<sup>7</sup>

فالمكلف بالضريبة اذا هو كل شخص طبيعي او معنوي يلزمه القانون بأداء الضريبة بالرجوع الي المشرع المصري نلاحظ انه لم يحدد بدقة تعريف مصطلح الممول انما تبنى التجاه الذي يرى ان الممول هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية .<sup>8</sup>

اما في قانون الاجراءات الضريبية اللبنانية فقد عرفه بانه كل شخص ملزم بحكم القوانين الضريبية بموجبات ضريبية , تسري احكام هذا القانون المطبقة على المكلف على مقتطع الضريبة الا في الحالات التي ينص القانون على خلاف ذلك.<sup>9</sup>

اما المشرع الجزائري فلم يعرف صراحة المكلف بالضريبة , ولكنه قسم المكلفين بالضريبة الي قسمين : المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي والمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي .فمثلا بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي تنص المادة الثالثة من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الاشخاص الخاضعة للضريبة ,وكذلك بالنسبة للضريبة على ارباح الشركات ,حددتهم المادة 136من نفس القانون .وفي الاخير يعني

<sup>7</sup> قيس حسن عواد البدراني , المرجع السابق ,ص 13.

<sup>8</sup> محي محمد مسعد , مرجع سابق , ص145

<sup>9</sup> قانون الاجراءات اللبنانية , الباب الاول ,الفصل الاول تعريف المصطلحات , المادة الاولى .

بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد او نتيجة الارباح او نتيجة الفوائد التي نحصل عليها من رؤوس الأموال , غير انه يجب التأكيد على ان المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون والضريبة ايضا تحدد بموجبه والتي يلتزم بدفعها هذا الاخير , بمعنى ان المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم التي تحصيلها مصرح به وفقا للقانون .<sup>10</sup>

#### الفرع الثاني : خصائص المكلف بالضريبة .

بعد ان عرفنا المكلف بالضريبة نستنتج مجموعة من الشروط يجب ان تواجد في المكلف وتنقسم الي :

#### اولا : الشروط المادية : وتتمثل الشروط في :

- وجوب وفرة العوامل المعيشية : ويقصد بهذا الشرط انه لابد ان تتوفر ووسائل مادية لازمة تمكنه من المعيشة في حياته , وعلى هذه الوسائل تفرض الضرائب وتتمثل في :

1- **المكان** : ان الاعلام الشخص بمكان اقامته للإدارة الضريبية يلعب دورا هاما في المعاملة الضريبية ويعتبر موطن المكلف ذا شان كبير فالملاحظة ان المشرع الجزائري لم يأخذ بعين الاعتبار الاشخاص المقيمين بالجزائر فقط , بل اشار ايضا الي اولئك الذين لهم عائدات من مصدر جزائري , وقام بإخضاعهم للأحكام القانون الضريبي الجزائري .<sup>11</sup>

<sup>10</sup> هاني محمد حسن شبيطة , حدود التوازن بين السلطات الإدارية الضريبية والضمانات المكلفين , أطروحة ماجستير , كلية الدراسات العليا جامعة النجاح الوطنية , نابلس , فلسطين 'سنة 2006, ص34

<sup>11</sup> محمد عباس محرز , المرجع السابق , ص134 و135

وذلك من عدة نواح منها تحديد الوعاء الخاضع للضريبة , قيمة الضريبة , وكذلك الاعفاءات التي قد تمس المناطق بنص قانوني.<sup>12</sup>

وذلك نجد ان المشرع الجزائري وضع جملة من النصوص القانونية من اجل تحديد اقامة الشخص , ليعتبر من خلالها مقيما او غير مقيم , والغاية من ذلك كله هو تسهيل مهمة الوصول الي وعاء معاملة ضريبية واحدة , لا اختلاف فيها من طرف المكلفين والادارة الضريبية .

**ب-الدخل :** لابد من ان يكون المكلف دخل يحصل عليه وهو يختلف من شخص الي اخر وذلك حسب النشاط الذي يقوم به ووفقا للأجر الذي يتلقاه , ومصدر الدخل هذا اما اجر من عمل ما او رؤوس الاموال او من مدخل مختلط ناتج عن العمل وراس المال , كما يوجد نوع من المكلفين ليس لهم الا دخول بسيطة يتقاضوها من عملهم ومعاشاتهم , وفي المقابل هناك نوع اخر لديه دخول مهمة و مختلفة تنوع مصادرها من اعمالهم المهنية والصناعية والتجارية والارباح غير التجارية, وشركاء في دخول من رؤوس اموال منقولة او عقارية .

**ثانيا : الشروط القانونية** بعد ان عرفنا الشروط المادية لابد من معرفة الشروط القانونية للمكلف وتمثيل اساسا في :

**1/ان يكون للمكلف شخصية قانونية :** المكلف بالضريبة له شخصية قانونية اما طبيعية مثل الافراد بغض النظر عن جنستهم, وطني او اجنبي , او اقامتهم داخل الوطن وخارجه , وكذلك بغض النظر عن اهليتهم , كما يمكن يكون شخصا اعتباريا كشركات بمختلف انواعها , بصرف النظر عما اذا كانت تجارية او مدنية خاصة او عامة ذات طبيعة

<sup>12</sup> رايح رتيب , الممول و الادارة الضريبية , دار النهضة العربية , د.ط القاهرة 1991, ص 28.

صناعية او اقتصادية , باستثناء المؤسسات العامة ذات الطبيعة الادارية , والتي تكون معفاة من الضريبة كون ان ميزات غير المستقلة عن ميزانية الدولة .

والتكليف بالضريبة يكون في العموم موجها الي شخص واحد , ولكن في بعض الاحيان يمكن ان يوجه التكليف الي مجموعة من الاشخاص كحالة ورثة عقار لمكلف ضريبي.<sup>13</sup>

## 2/ ان يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة :

ويكون ذلك خلال السنة التي كلف فيها بالضريبة يكون صاحب الدخل او الارباح الخاضعة للضريبة وغيرها من الابعية الضريبية , فمثلا في الضريبة على الدخل العقاري تحقق هذا بغض النظر عما اذا كان المكلف حصل عليه بطريقة المشرع او غير مشروع هذا تحصيل الضريبة على الدخل غير مشروع لا يعطي شرعي لاحقة له فمناطق تحصيل الضريبة هو وجود الدخل دون البحث عن مشروعيته .<sup>14</sup>

## 3/ ان يكون مكلفا فعلا بالضريبة :

بقصد بهذا الشرط ان يخاطب المكلف بالقانون الضريبي , أي ان لا يكون معفيا من ادائها اعفاء مؤقتا او كليا , وذلك كون الاعفاء يسقط عنه التكليف , ولا يكفي ان يكون مخاطبا بالقانون الضريبي بل ان يكلف قانونا بدفع الضريبة قانونا بدفع الضريبة فالقانون الضريبي يخاطب المكلف على انه مدين به , والملتزم بأدائها بموجب القانون الضريبي

<sup>13</sup> زناتي فريدة , المرجع السابق , ص13

<sup>14</sup> زناتي فريدة , مرجع سابق , ص14

والقرار الإدارة الذي يحدد مقدار ما هو مدين به , ويخاطب ايضا الغير عندما تستدعي  
الضرورة تدخل الغير هذا لضمان تحصيل الضريبة متلما هو الحال عليه في تحصيل  
رسوم التسجيل من قبل الموثقين للعقود التي ابرمت امامهم , وهذا حسب قانون  
التسجيل.<sup>15</sup>

### الفرع الثالث :انواع الاشخاص المكلفين بالضريبة

ان الاشخاص المكلفين بالضريبة يختلفون من اشخاص طبيعية الى اشخاص  
معنوية , فهم على حد سواء في تحمل اعبائهم الضريبية ولكن الاختلاف يمكن في  
الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة<sup>16</sup> وكذلك الالتزام الفرعية الاخرى لذلك سنحاول في هذا  
المطلب شرح هذين النوعين من الاشخاص وفق النصوص القانونية .

#### اولا: الاشخاص الطبيعية المكلفة بالضريبة :

ان الاشخاص الطبيعية هو الانسان وحياة الانسان التي تتمتع بها بعد الولادة اذن  
الولادة والحياة هما عنصران اساسيان في اكتساب الانسان شخصيته<sup>17</sup>, ولكن من ناحية  
القانونية لا تكفي الولادة والحياة لاكتساب الشخصية القانونية اذ لابد من توفر عنصرين  
اساسين هما الحالة والاهلية.

<sup>15</sup> المادة 80 من قانون التسجيل .

<sup>16</sup> محمد علوم على محمود , الطبيعة والمالية لدين الضريبة وتطبيقها في التشريعات الضريبية المقارنة , منشورات الحلبي الحقوقية الطبيعية ,  
الطبعة الاولى 2010, ص93.

<sup>17</sup> المادة 40, من قانون المدني

اما المقصود بالأهلية فهي صلاحية الشخص اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات،

وحتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة

اذا ومنه فان الاهلية نوعان :

- اهلية الوجوب : يتم اكتسابها لدى الشخص منذ الولادة السن التميز<sup>18</sup> , والتي يراد بها ان يكون الشخص مؤهلا لاكتساب الحقوق فقط , وفي هذه الحالة فان الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي ممكن ان تخضع للضريبة فهو غير قادر على التصرف او ممارسة نشاط مكن ان يكون خاضعا للضريبة استنادا أي مفهوم الاهلية والوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حيا .

- اهلية الاداء : يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق والتي بها والاعتماد على ذاته في تأدية استلزاماته , ومن ثم يمكن ان يصدر تصرفا قانونيا منه و يعتمد به من الناحية القانونية , وعلى هذا الاساس فان أي تصرف في اطار دين الضريبة ومادام انه يتمتع بأهلية الاداء فان عمله يكون قانونيا وبالتالي فهو ملزم بدفع ما عليه من دين في اطار دفع الضرائب.

<sup>18</sup>المادة 01 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة.

وتبرز الاهمية في العلم بأهلية عموما هو ان الشخص الطبيعي بمجرد حصوله عليها يخضع الي مجموعة من الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون والتي يمكن اجمالها فيما يلي :

1/ الضريبة على الدخل الاجمالي :

بالرجوع الي قانون الضرائب المباشر فان المشرع فرض سنويا على دخل الاشخاص الطبيعيين والتي تسمى الضريبة على الاجمالي تستحق سنويا على الربح او الدخل الذي يحققه الخاضع للضريبة 5, كما حدد المشرع الجزائري في المواد 3.4.7 من قانون الضرائب المباشرة الذين الاشخاص الخاضعة وهم :

- الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر كما حدد ان الاشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضون للضريبة الاجمالي بالنظر الي عائداتهم الجزائرية المصدر<sup>19</sup> , وحسب التشريع الجابي الساري المفعول , يعتبر كان لديهم موطن تكليف في الجزائر كل من:<sup>20</sup>

\*الاشخاص الذين تتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين او منتفعين به او مستأجرين له سنة على الاقل .

\*الاشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهنيا سواء كانوا اجراء او لا.

<sup>19</sup> حدد القانون المدني لجزائري سن الميز ب13 سن وفقا لنص المادة 42, اما سن الرشد ب19 سن وفق لنص المادة 40 من نفس القنون

<sup>20</sup> محمد علوم محمد ل المحمود , المرج السابق ,ص98.

ويعفى من هذه الضريبة الاشخاص الذين يساوي دخلهم الاجمالي السنوي الصافي او يقل على الحد الادنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي . والسفراء والاعوان الدبلوماسيين والقناصل والاعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين , اما المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي <sup>21</sup> فهي كالتالي .

### 1/الارباح الصناعية والتجارية والحرفية :

عرفها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 11 بانها تعتبر ارباحا صناعية وتجارية , الارباح التي يحققها الاشخاص الطبيعيون او الاعتباريون والناجمة عن ممارسات مهنية تجارية او صناعية او حرفية , وكذا الارباح المحققة من الانشطة المنجمية او الناتجة عنها , ويخضع لهذا النوع من الضرائب الاشخاص الطبيعيون الذين يقومون بعمليات الوساطة من اجل شراء عقارات او محلات تجارية او بيعها او يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها , وكذلك الاشخاص الذين يستقنون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بتجار , ويقومون بسعي منهم اثناء بيع العقار بالتجزئة او تقسيم بالتنازل الاستفادة من وعد بالبيع الي مشتري كل قسم او جزء <sup>22</sup> .

كم يخضع لها لشخص لطبيعيون لذي يؤجرون مؤسسات تجاري او صناعية بكل ما فيها من اثاث لزم للاستغلال , والاشخاص لذين يمارسون نشاطا قد رست عليه مناقصة

<sup>21</sup> المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>22</sup> المعادلة بموجب المادتين 2 من قانون المالية لسنة 2009 و 2 من قانون المالية لسنة 2015 المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

وكذلك صاحب الامتياز و المستأجر للحقوق البلدية , والذين يحققون البلدية , والذين يحققون ارباحا من أنشطة تربية الدواجن والارانب اذا اكتسب هذه الأنشطة طابعا صناعيا , وكذا الاشخاص الذين يحققون ايرادات من استغلال الملاحات او البحيرات, واخيرا الاشخاص التجار الصيادين والريان الصياد ومجهز السفن ومستغل وقوارب الصيد اذا لا يكفي ان تحقق الربح لكي تفرض على شخص الطبيعي هذا النوع من الضرائب بل لابد الي جانب ذلك ان يحرف او يمارس المكلف بالضريبة النشاط التجاري والصناعي او الحرفي , كما يجب ان تتوفر لديه نية الكسب من خلال ممارسته للنشاط وان يشتغل لنفسه<sup>23</sup>.

## 2- ارباح لمستثمرات لفلاحية<sup>24</sup>:

وهي الايرادات المحققة في اطار الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي و يدخل ضمن ا لنبطة الفلاحية كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما فيها من انتاج غابي , وكذا النشطفة الناتجة عن تربية الدواجن والنحل والمحار , وبيع , الارانب والاستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الارض .

<sup>23</sup> محمد خالد المهاني , خالد شحادة الخطيب , ابراهيم العدى , المحاسبة الضريبية , المنشورات جامعة دمشق , 2006 , الجمهورية العربية السورية ص 104.

<sup>24</sup> المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

غير انه لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن والارانب ايرادات فلاحية الا اذا كانت ممارسة من طرف مزارع داخل مزرعة , ولم تكن لتكتسي طابعا صناعيا , ولا فأنها تخضع لمداخل النشطة الصناعية والتجارية .

### 3-الارادات المحققة من تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية<sup>25</sup>:

المداخل العقارية الناتجة عن ايجار الاملاك المبنية ,ويدخل ضمنها في تلك المداخل العقارية الناجمة عن ايجار الملكيات المبنية و غير ويدخل ضمنها كل من المداخل الناتجة عن أتعيل عقارات او جزاء تأجيل لمحلات التجارية او الصناعية غير المجهزة بعقارها اذا لم تكن مدرجة في ارباح مؤسسة صناعية او تجارية او حرفية او مستثمرات فلاحية او مهنية غير تجارية , هكذا الارباح الناتجة عن العقود العقارية ولا بد ان يعلم المكلف ان ربوع هذه المداخل توزع كتالي<sup>26</sup> :

\*10 / لفائدة ميزانية الدولة .

\*50 / لفائدة البلديات .

عائدات رؤوس الاموال المنقولة : ويدخل ضمنها كل من :

<sup>25</sup> المادة 42 /1 من القانون الضرائب والرسوم المماثلة .

<sup>26</sup> المادة 42 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 2, من القانون لسنة 2008.

ا- ارباح الاسهم والحصص الاجتماعية والايادات المماثلة لها الموزعة من طرف :

\*الشركات الاسهم .

\*الشركات ذات المسؤولية المحدودة .

\*شركات المدنية المنشأة على شكل شركات ذات اسهم.

\*شركات الاشخاص والجمعيات المساهمة التي اختارت الخضوع ال النظام الجبائي

لشركات الاموال .

ويتمثل وعاء الضريبة على الدخل الاجمالي على هذه الرباح للنسب التالية :

\* اقتطاع 10/ من الارباح الموزعة على الاشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر

\*اقتطاع 15/ من الارباح الموزعة على الاشخاص الطبيعيين او المعنويين على المقيمين

في الجزائر تعفى الارباح الموزعة على الاشخاص المعنويين من أي اقطاع من المصدر

ب- ايرادات الديون والودائع والكفالات وتمثل اليرادات في :

- فوائد القروض والودائع النقدية والاحتياطات .

- فوائد الكفالات النقدية والحسابات الجارية والسندات .

- يمثل نوعاء الخضع للضريبة على الدخل الاجمالي في المبالغ الخام لهذه الفوائد دون اجراء أي تخفيض , وتخضع هذه الفوائد لنظم الاقتطاع من المصدر بالنسب التالية :

- 10 على فوائد القروض والودائع والكفالات .

- 50 من الفوائد الناتجة عن السندات مجهولة الاسم . واقتطاع من المصدر على

الفوائد الناتجة عن الدفاتر او حسابات الادخار بالنسب التالية

- اذا كان مبلغ هذه الفوائد اقل او يساوي 01/ لقسط الفوائد الذي يقل عن

50000 دج

- اذا تجاوز مبلغ هذه الفوائد 50000 دج تكون النسبة 10/.

#### \*المرتبات والاجور والريوع العمرية :

تندرج هذه الرواتب والأجور وريوع العمرية ضمن مشتملات الدخل الاجمالي المعتمد

اساس على الدخل الاجمال ,. والاجور التي تساهم في تأسيس الضريبة هي المكافآت

المدفوعة الي الشركاء ذوي الاقلية في الشركات ذات لمسؤولية المحدودة , وكذا المبالغ

المقبوض من اشخاص يعملون في بيوتهم بصف فردية لحساب الغير وهذا مقابل ملهم .

التعويضات والتسديدات ولتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري لشركات لقاء مصاريفهم

وايضا يدخل في هذه الاجور علاوات المردودية ولكافات او غيرها التي تمنح لفترات

غير شهرية بصف اعتيادية من قبل لمستخدمين , و كذا المبالغ المسددة للأشخاص يمارسون اضافة الي نشاطهم الاساسي كاجراء نشاط التدريس او البحث او المراقبة او كأستاذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع

فكري<sup>27</sup>

ومن خلال ما تقدم فان الناتج الاجمالي لرواتب والاجور يتكون اساسا من :

\* الاجور الرئيسية

\* الاجور الاضافي والمتمثلة في تعويضات , علاوات , المردودية .

\* المزايا العينية من اطعام , تدفئة , انارة..... الخ , الممنوحة للأجير اما مجانا او مقابل

اقتطاع يقل عن قيمتها .

ويعرفها الدكتور سالم عبد المنعم حسين , كما سلس :الضريبة على المرتبات ضريبة

مباشرة والنوعية على الايراد الاجمالي الناتج عن العمل لدى الغير , وعلى ضريبة عينية

تأخذ ببعض مظاهر الشخصية , سنوية السعر , نسبة الاستحقاق , شهر الاستحقاق<sup>28</sup>.

**ثانيا : الرسم على النشاط المهني :**

<sup>27</sup> سالم عبد المنعم حسين , ضمانات تحصيل ضريبة الدخل , دار الكتاب القانوني , بدون طبعة ' سنة 2009 , اسكندرية , ص 375.

<sup>28</sup> سالم عبد المنعم حسين , ضمانات تحصيل الضريبة الدخل , مرجع سابق , 375.

انشئ هذا الرسم على النشاط المهني , بموجب قانون المالية لسنة 1996 وذلك بعد ان تم

دمج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري

وتدخل ضمن هذا كل :

\*الايادات الاجمالية المحققة من طرف المكلفين الذين لهم مؤسسة مهنية دائمة بالجزائر

الذين يمارسون نشاطا مهنيا حرا والذي تدخل في صنف الارباح غير التجارية .

\* رقم الاعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا

تخضع ارباحه لضريبة على دخل الاجمالي في صنف الارباح الصناعية والتجارية او

الضريبة على الارباح الشركات .

\*تسوية الحقوق تستحق على مجمل اشغال البناء المنشآت موقتا قبل تنفيذها باستثناء

الحقوق لدى الادارات العمومية والجماعات المحلية .

يتشكل الاساس الخاضع للرسم على النشاط المهني من المبلغ الاجمالي للمداخيل المهنية

الاجمالية او رقم الأعمال من دون الرسم على القيمة المضافة , عندما يتعلق الامر

بمدنين بهذا الرسم والمحقق خلال السنة.

ثالثا :الرسم العقاري :

يؤسس هذا الرسم العقاري<sup>29</sup> سنويا على الملكيات غير المبنية بجميع انواعها باستثناء المعفية صراحة من الضريبة , فهو عبارة عن مجموعة من الضرائب التي تمس العقار سواء في حالة استقراره عند مالكة او عند انتقال ملكيته , او انه مجموعة القواعد التي تهتم بالعمليات التي تطرا على العقار من تملك وبيع وبصفة عامة كالعمليات التي تجعل العقار موضوعا لها<sup>30</sup> ويستحق على هذا الرسم خصوصا على :

\* الاراضي الكائنة في القطعات العمرانية او القابلة للتعمير .

\* المحاجر ومواقع استخراجها الرمل والمناجم في الاهواء الطلق .

\* مناجم والملح والسبخات.

\* الاراضي الفلاحية .

ويفوض هذا النوع من الرسم على اساس حاصل القيمة الاجرية الجبائية للملكيات غير المبنية عنها بالمتر المربع او هكتار الواحد , حسب الحالة , متعا للمساحة الخاضعة للضريبة , اما الاراضي الزراعية فتحدد القيمة الاجرية الجبائية حسب الهكتار وحسب المنطقة .

رابعا : الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للعمليات الصناعية الحرفية , او الذي انشئ

سنة 1992.

<sup>29</sup> المادة 261 , قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>30</sup> عبد الحكيم بلوغي , اثر الضرائب على النشاط التجاري , اشراك للطباعة والنشر , الطبعة الاولى 2009 , القاهرة ص 26.

تعرف القيمة المضافة<sup>31</sup> بانها الفرق بين الناتج الاجمالي والاستهلاكات الوسطية من مواد ولوازم وخدمات , اما الرسم فهو اقتطاع مالي يطلق على الاشخاص الطبيعية او معنوية بصفة حبرية ونهائية وبدون مقابل قصد تغطية المصاريف العامة<sup>32</sup> وتحقيق الهدف الذي سطرته السلطة العامة , فهو اذن ضريبة غير مباشرة تفرض على الانفاق الاجمالي او الاستهلاك الإجمالي , ويطبق ايضا على العمليات التي تكتسب طابعا صناعيا او تجاريا او الاشغال الخدمات بما في ذلك كل مصاريف او الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته .

#### خامسا : الاشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة:

ليس الشخص الطبيعي وحده يخضع للضريبة بل هناك الأشخاص المعنوية هي الأخرى مكلفة بأداء الضريبة التي تقع على عاتقها , وهذا ما أكدته التشريع الضريبي في نصوصه المختلفة .

فالشخص المعنوي عبارة عن مجموعة من الأشخاص او الأموال من تحقيق هدف معين ,التي يضيف عليها القانون الشخصية المعنوية ,.كما تعرف بأنها الصلاحية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ,وهذه الصلاحية متوفرة لدى الشركة التجارية باعتبارها شخصا معنويا مستقلا عن شخصية الشركاء , غير انه مهما تكن صفة الشريك

<sup>31</sup> محمد عباس محرزى , اقتصاديات الجبئية والضرائب ,مرجع سابق , ص ص 80,81.

<sup>32</sup> خلاصي رضا , المراجعة الجبائية وتقييمها ومنهجها , رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر ,2000, ص 123.

في المجمع اشخاص وأموال فانه ما ينتج عنه ليس انسانا طبيعيا بالمعنى العضوي بأنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعا من الاستقلال دون النظر الى الاسباب التي أدت الي تكوينه مخصصة له بذلك ذمه مالية مستقلة .

الا أن الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة قد أثار جدلا فقها واسعا , اذا اعتبر البعض أن الشخصية المعنوية ما هي الا مجاز القانون , فالشخص المعنوي وفق هذا الرأي عبارة عن الملكية المشتركة , وهذا أخذنا بنظرية تخصيص الذمة المالية للشركة لغرض محدد<sup>33</sup>, أما البعض الاخر فيرى أن الشخصية لمعنوية حقيقية قانونية لابد من التسليم بها .

وهناك عدة أشخاص معنوية , فمنها ما هو عام ومنها ما هو خاص<sup>34</sup>

فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة خاصة بها وخاضعة لقواعد القانون العام<sup>35</sup> مثل الدولة ,الولاية .....الخ .

أما الاشخاص المعنوية الخاصة , فهي غير تابعة للدولة , وليس لها خصائص السلطة العامة و السيادة , و تخضع لقواعد القانون الخاص , هذه الأخيرة هي المعنية في موضوعنا هذا والتي قد تكون مجموعة اشخاص أو مجموعة أموال ذات ذمة مالية مستقلة ولها ممثل قانوني كما أنها تتمتع بحق التقاضي ولها موطن و جنسية .

<sup>33</sup> علي حسن يونس ,الشركات التجارية , دار الفكر , 1973,ص275

<sup>34</sup> طارق محمد حسن , والدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي , مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية ومهمات المكاتب , الطبعة

2009,ص39

<sup>35</sup> المادة 801 من القانون الجراءات المدنية والادارية

**أولا : شركات الأموال**

هي الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها وليس الاعتبار الشخصي ,وتقوم على جمع الأموال , ولا تكون مسؤولية الشريك الا بقدر ما يملكه من اسهم , حتى ولو توفي أو أفلس أحد الشركاء وفلا يسأل عن ديون الشركة , وتتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء ,وتتكون هذه الشركات من شركة المساهمة ,شركة التوصية بالأسهم و شركة ذات المسؤولية المحدودة .

**1 - الشركة المساهمة**

تعتبر شركة المساهمة نموذجا لشركات الأموال , وهي الشركة التي تقوم على تجزئة رأس مال الشركة الى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ولا يسأل الشريك فيها الا بقدر أسهمه وتكون هذه الأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية وولا تعني باسم أحد الشركاء فقد

أوجب المشرع الجزائري أن يكون لمثل هذا النوع من الشركات اسما يميزها<sup>36</sup>, ويستمد هذا الاسم من الغرض الذي أنشئت لأجله الشركة, كما تتخذ عنوان يميزها عن مثيلاتها من الشركات أو يكسبها ذاتية خاصة .

## 2- شركة التوصية البسيطة بالأسهم

هي شركة رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر وأسهم متساوية القيمة ويسأل الشركاء المتضامنون عم التزامات شركة مسؤولية غير محدودة, الشريك فلا تكون له مسؤوليته الا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها

## 3- الشركة ذات المسؤولية المحدودة

هي الشركة التي يشترك فيها الشركاء ولا يتحملون الخسائر الا في حدود ما قدموه من حصص ويقسم رأس مالها الى حصص ذات قيمة اسمية متساوية أيا كان نوع هذه الشركات سواء كانت وطنية أو أجنبية مقيمة في الجزائر فأنها تخضع لأحكام التشريع الضريبي الجزائري .

<sup>36</sup> المادة 593 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/07/25 والمتعلق بالشركات التجارية .

كما أنه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام , ولا يجوز لها اصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول , ولا تتخذ اسما خاصا لها , كما يجوز ان يكون اسمها مستندا من غرضها , ويجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر . ويلاحظ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة فيها يتعلق بتأسيسها و ادارتها وتحديد مسؤولية الشركاء فيها وانتقال حصة كل شريك الى الورثة .

#### 4- العلم بالضرائب التي تخضع لها شركة الأموال

\*الضريبة علة أرباح الشركات التي تطبق على كل المداخل المحققة من قبلها من خلال مزاوله النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية .

وتبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة اجبارية على عكس شركات الاشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية<sup>37</sup>.

\*الرسم على نشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وكذلك الرسم العقاري كما سبق ذكره في اطار الاشخاص الخاضعة , وتطبيق هذه الضرائب على جميع شركات الاموال سواء شركات الاموال وطنية او شركات اموال اجنبية , وذلك في اطار الاستثمار غير انه

<sup>37</sup> محمد حمود , منور اوسرير , محاضرات في جباية المؤسسات , مكتبة الشركة الجزائرية ط 01, بوداود , 2009 , ص 127-128.

تميز بين الشركة اموال لها تملك منشأة دائمة في الجزائر , و شركة اموال لا تملك منشأة

مهنية دائمة في الجزائر فأنها تخضع الي الضريبة على الارباح والرسم على النشاط

المهني والرسم العقاري والرسم على القيمة المضافة .

اما اذا كانت شركة اموال اجنبية لا تملك منشأة مهنية بالجزائر وتمارس انشطة تتعلق

بتأدية الخدمات فأنها تخضع للضريبة على ارباح الشركات<sup>38</sup> .

من هذا فإننا نجد ان الضريبة على الشركات تطبق فقط على الشركات التي تقوم

بالاستثمار داخل الجزائر , كذلك تلك تم اخضاعها بالاتفاق الي الجبائية الجزائرية وذلك

بواسطة اتفاقية دولية مع الدول الاخرى حتى يمكن تفادي الازواج الضريبي .

نستخلص مما ان الشركة اذا كانت من جنسية جزائرية وكان استثمارها موجود بالخارج

يمكن ان تخضع الي الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية او يمكن ان تخضع الي

الضريبة رغم انها لم تحقق الربح في الجزائر , ومن ذلك فان الضريبة على ارباح

الشركات تستحق على الارباح المحققة في الاقليم الجزائر سواء من نشاط صناعي او

تجاري او فلاحي .

**ثانيا : شركات الاشخاص :**

<sup>38</sup> محمد علي محمود , المرجع السابق ,ص104,105.

وهي الشركات التي يغلب عليها الاعتبار الشخصي و يكون الشريك محل اعتبار واهمية في تكوين الشركة , وتتمثل هذه الشركات في :

### 1/شركة التضامن :

تعتبر شركة التضامن النموذج الامثل لشركات الاشخاص , ففي هذا النوع من الشركات نجد ان عنوان الشركة قد يستمد من اسم احد الشركاء ,وهذا ما اخذ به المشرع الجزائري و التشريع المقارن.

ويكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة وتعهداتها , بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك صفة التاجر , فهي الشركة التي تعقد اثنان او اكثر من الشركاء بقصد التجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسما لها وان جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها ولو لم يحصل امضاء عليها الا من ادهم , وانما يشترط لذلك بان يكون الامضاء باسم الشركة على ان تكون ادارتها بعنوان , ويلزم ان يكون اسم واحد او اكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن , وتأسيس بموجب عقد مكتوب دون تناسلي اجراء الشهر المقرر لذلك , والا كانت باطلة , ومتى كان غرض شركة التضامن تجاريا فان كل شريك يكتسب قانونا صفة التاجر , ولو لم يكن له الصفة قبل الدخول في الشركة .<sup>39</sup>

### 2/ شركة التوصية البسيطة :

<sup>39</sup> زكريا محمد بيومي , موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل , النسر الذهبي للطباعة , 2006 , 01 ص88.

وتخضع لنفس الاحكام<sup>40</sup> التي تخضع لها شركة التضامن , الا انها تجمع بين نوعين من الشركاء متضامنون و الشركاء واخرون موصون , فالأولى تكون مسؤولية بدون حدود والفئة الثانية فلا يسألون عن ديونها , بقدر حصصهم التي ساهموا بها في راس المال وليس لهم حق الادارة الشركة .

### 3/شركة المحاصة :

هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة , لا تكسب الشخصية المعنوية , ولا يلزم بوجودها الا اعضاءها , يقدم كل شريك حصته من راس مال الشركة الي المدير الذي يتولى وحده ادارة الشركة ويتعامل مع الغير باسمه الخاص , يكون مسؤولا لوحده امامهم فهي شركة لا عنوان لها ولا راس مال لها , تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل او عدة اعمال قصد الارباح والخسائر الناتجة عنه , ولهذا فان شركة المحاصة تعتبر شخصا اعتباريا عن باقي الشركاء , حيث لا وجود قانون لهذا الشركة في مواجهة الغير والاعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص ويكون وحده في المسؤول عنها وبالتالي لا يجوز لأي من الشركاء ان يجري من الاعمال ما يكشف عن وجود الشركة ويظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن الشركاء , او كان يتخذ عنوان لها او يوقع هذا العنوان , فهنا نجد ان معيار الاستتار ويزول عنها , وتفقد لذلك وضعها لها او يوقع هذا الي شكل القانوني , وهناك معيار اخر اخذ به المشرع غير معيار الاستتار , ومع عدم القيد في السجل التجاري , لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة .

تخضع شركات الاشخاص الي عدة ضرائب هي الاخرى تتمثل في :

\*الضريبة على الدخل الاجمالي المطبقة على الارباح الصناعية والتجارية

\* الرسم على النشاط المهني .

<sup>40</sup> المادة 566 مكرر 1, من مرسوم التشريعي رقم 93-08 والمؤرخ في 25 افريل 1993.

\* الرسم العقاري .

\* الرسم على القيمة المضافة .

في حالة كانت هذه الشركة اجنبية , ولها منشأة دائمة بالجزائر فتخضع الي الضريبة على الدخل الاجمالي , ويمكن للشركات الاجنبية التي ليست لها اقامة مهنية في الجزائر والممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون الاعام<sup>41</sup>.

### ثالثا: الشركات المختلطة :

ويتمثل هذا النوع من الخصائص الموجودة لدى شركات الاشخاص , وشركات الاموال ويتمثل في الشركات اذ تعد الشركة بين الشركاء انفسهم , اما بالنسبة للغير أي جماعة الدائنين فتعتبر شركة الاموال .

ولقد اخضع المشرع الجزائري الشركات ذات المسؤولية المحدودة في الكثير من نصوصه لأحكام شركات الاموال و ان اشترط عدم تجاوز عدد الشركاء عشرون شريكا , وهذا ما نصت عليه المادة 590 من القانون التجاري الجزائري , وان الحصص المقدمة من الشركاء يجب ان تكون اسمية , ولا يمكن ان تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول<sup>42</sup> والشركة ذات المسؤولية المحدودة , هي التي يشترك فيها شركاء لا يتحملون الخسائر الا في حدود ما قدموا من حصص ويقسم راس مالها الي حصص ذات قيمة اسمية

41

42 المادة 569 من القانون التجاري الجزائري .

متساوية أيا كان نوع هذه الشركات , سواء اكانت وطنية او اجنبية مقيمة في الجزائر فأنها تخضع أي احكام قانون الضرائب .

كما انه لا يجوز تأسيس الشركة او زيادة راس مال او الاقراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام , ولا يجوز لها اصدار اسهم او سندات قابلة للتداول , ولها ان تتخذ اسما مستمدا من غرضها , ويوجز ان يتضمن عنوانها اسم شريك او اكثر .

والملاحظة ان الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة , فيما يتعلق بتأسيسها وادارتها وتحديد مسؤولية الشركاء فيها , وانتقال حصة كل شريك الي ورثته .

### المطلب الثاني : الادارة الضريبية

ان تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز اداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الاداري لدى الحكومة , ' بدءا من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة , ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصنيفتها وحسابها وجباتها , ان تطور مماثل للإدارة الضريبية وتنوع الضرائب في اشكالها المتعلقة بعملية تحصيل ضرائب قليلة في الماضي داخل الدولة , اليوم جل المشاكل المتعلقة بعملية تقدير الوعاء الضريبي وتصنيفتها وحسابها وجباتها واعطاء المعلومات حول النظام الضريبي والعمليات المعقدة والكثيرة التي عملية التحصيل , واقتراح التعديلات الملائمة لزيادة فعالة الانظمة الضريبية على مستوى الدولة .

### الفرع الاول : تعريف الادارة الضريبية واهميتها

تتمثل ادارة الضرائب في الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي و التأكيد من صحة تطبيقه كما ينبغي وهذا من اجل الحفاظ على حقائق الدولة من جهة حقائق المكلفين بالضريبة من جهة اخرى , اضافة الي اقراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسن النظام الضريبي .

### اولا : تعريف الادارة الضريبية

هناك تسميات مختلفة للجهة او الجهاز الذي اناط به القانون جمع الضرائب , فقد يطلق عليه مصلحة الضرائب او ادارة الضرائب ويقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها وتقسيمتها الادارية والفنية والجغرافية وهي التي تقوم بتنفيذ التشريعات الضريبية وتشرحها وتطبيق نصوصها واحكامها بهدف تحصيل انواع الضرائب المختلفة وتوريدها للخزينة العامة<sup>43</sup>.

كما تعتبر الادارة الضريبية جزءا لا يتجزأ من الادارة العامة , اذ تشكل مزيجا من العناصر الادارية والمالية والقانونية , تكمن امثليه النظام في استنادها على اسس . ودعائم من القواعد المالية والقانونية ,<sup>44</sup> وتعتبر الادارة الضريبية ذات الكفاءات من اهم اليات تحقيق العدالة , لذا كان لزاما التطلع الايجاد ادارة جبائية ذات كفاءة عالية ملمة بجميع التشريعات الضريبية لمنع حدوث أي اختلال بين وظائف الادارة وامكانياتها . فمستوى كفاءة الادارة الجبائية كثيرا ما يكون هو الفيصل في امكانية تحقيق اهداف السياسة الجبائية من عدمها , لذلك فانه يجب ان يراعي عند تصميم النظام الجبائي

<sup>43</sup> نشأة ادوارد ناشد , , ربط الضريبة على الدخل واثره على العلاقة بين الممول والادارة الضريبية , جامعة بني سويف , مصر , 2007, ص28

<sup>44</sup> شريف محمد , السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي -حالة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية , كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية , جامعة ابو بكر بالقايد , تلمسان , الجزائر , ص39

اختيار تلك الانواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي ادارتها بكفاءة عالية , وعليه فان عدم كفاءة الادارة في فهم قانونها ونظامها يؤدي الي ضياع الكثير من الحقائق اهداف السياسية الجبائية ما لم تتوفر ادارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة<sup>45</sup> .

### ثانيا : اهمية الادارة الضريبية :

تكلف الإدارة الضريبية بعدة مهام كونها مختصة بتطبيق القوانين الجبائية بغية حماية الادارة من جهة , وحقوق المكلفين من جهة اخرى , فهي تقترح التشريعات والتعديلات التي تراها مناسبة من اجل الاسهام في تحقيق الاهداف الاقتصادية والسياسية التي تسعى الدولة الي تحقيقها , وتتمثل مهامها في جملة الوظائف الادارية الرئيسة وهي :

#### 1-التخطيط :

ويقصد به تحليل معطيات الازواج السائدة واتخاذها سندا ستكون عليه الازواج مستقبلا , ويتجلى ذلك من رسم الاهداف التي ينبغي العمل بتحقيقها

#### 2-التنظيم :

ويظهر هذا التنظيم من خلال تشكيل هيكل تنظيمي وتحديد واختيار الموظفين ذوي الكفاءة والقدرة المطلوبة , وتقسيم المهام وتحديد الصلاحيات من اجل القيام بمهام الموكلة لهم اكمل وجه .

<sup>45</sup> زعزوعة فاطمة , الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة , رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام , كلية الحقوق جامعة ابو بكر بالفايد , جامعة تلمسان , ص2003 , ص42.

### 3-التوجيه :

ويتضمن اعادة النماذج المتعلقة بعمليات الجبائية واصدار القرارات والتعليمات المتعلقة بها , وارسالها لموظفي الادارة للأشراف على تنفيذها حرصا على تحقيق الاهداف المرجوة .

### 3-الرقابة :

ويراد بها فحص ما حققته الادارة الضريبية من الانجازات وتحديد المشاكل والصعوبات التي واجهتها وحالت دون التنفيذ الكامل لخطط المسطرة مسبقا

#### الفرع الثاني : التطور التنظيمي لهياكل الادارة الربية :

ان تنظيم الادارة الضريبية يقوم على مبدا مركزية التوجيه , اذا تتولى الادارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة واصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة للإدارة الضريبية في حين تتولى الادارة التنفيذية اعمال التنفيذ التي تطلبها اجراءات ربط وتحصيل الضريبة .<sup>46</sup>

<sup>46</sup> فاطمة زعزوعة , المرجع السابق ص,51.

ان هذا التنظيم يشبه التنظيم الذي تبنته الادارة الفرنسية , اذ تشمل الادارة العامة للضرائب في فرنسا على طائفتين رئيسيتين من القطاعات المركزية والقطاعات الخارجية وقبل التطرق الي تنظيم الاداري الحديث سوف نعطي نبذة حول نظام القديم الذي مازال يطبق في بعض الولايات الي حد الساعة بسبب عدم اكتمال بناء هذه الهياكل .

### اولا : التنظيم الهيكلي القديم للإدارة الضريبية :

هذا النظام القديم اتسم بالسلبية وذلك راجع لتواجد عدة مصالح جبائية متفرقة عن بعضها البعض من حيث الاختصاص بحيث كل واحدة تختص في حدود اقليميا بتسيير الملفات الجبائية مهما كانت اعميتها وحجمها الاقتصادية , كما تختلف الواحدة عن الاخرى تبعا لمهام الوعاء وتحصيل الملزمة بأدائها وهذا بالفصل والتفريق بين مصالح الوعاء ومصالح التحصيل ومصالح الرقابة وكصالح المنازعات وذلك بدلا من مصلحة واحدة او حتى شباك اداري واحد يسمح بالتسيير والتنسيق الوحيد للضريبة من جميع الجوانب السابقة الا ان هذا الامر استحال بسبب اختلاف انواع الضرائب وطبيعة العمليات المتعلقة بها ولقد التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية الجزائرية على شكل افقي :

المصالح العامة - مديريات جهوية - مديريات ولائية مفتشيات - قابضات .

وكان هذا التنظيم يهدف الي توضيح مهام الادارة بمستوياتها كما قلنا سابقا , فالمستوى المركزي يختص بأعداد المفاهيم والقيم والمراقبة , في حين المستوى الجهوي يقوم

بالتنسيق اما المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب وقابضاتها .

### ثانيا: التنظيم الهيكلي الحديث للإدارة الضريبية :

لقد عمدت الدولة الي عصرنة الادارة الضريبية وذلك بهدف معالجة العيوب والنقائص التي كانت سائدة في تنظيم السابق , ويمكن الجديد في هذه العصرنة في كيفية تسيير الادارة الضريبية بالفعل وتحديث هياكلها التنظيمية وهذا من اجل مواكبتها للتحولات الاقتصادية والاجتماعية , ويتمثل مخطط وبرنامج اصلاح الإدارة الجبائية اساسا في اعادة هيكلة وتنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب .

### 1/ التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية على المستوى المركزي :

ويبرز هذا التنظيم المركزي من خلال ما يلي :

#### أ- المديرية العامة للضرائب :

تعتبر المديرية العامة للضرائب هرم الجهاز الاداري الضريبي في الجزائر حيث تعتبر واحدة من احدى عشر ادارة مركزية لوزارة المالية<sup>47</sup>.

وتم استحداث المديرية العامة بموجب مرسوم تنفيذي في 23 جويلية 1990.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> المرسوم التنفيذي رقم 95 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق ل15 فبراير 1995 , المتضمن تنظم الادارة المركزية لوزارة المالية .  
<sup>48</sup> المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23/07/1990 المتعلق بالتنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصادية , الجريدة الرسمية العدد 26 , المعدل والمتمم بموجب المرسوم 95-55 السالف الـكر .

وتتكون هذه المديرية من 4 مديريات وهي مديرية الدراسات والتشريع الجبائي , مديرية العمليات الجبائية , مديرية المنازعات , مديرية الوسائط , ومديرية الوسائط و التنظيم والتكوين , وتفرع هذه المديريات الي مديريات فرعية بالضافة الي مفتشية المصالح الجبائية , طبقا لنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي 90-190, الا ان هذا عدل بدوره في سنة 207 بموجب المرسوم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 207 ,<sup>49</sup>

حيث اصبحت المديرية العامة للضرائب تتكون من 08 مديرات ولكل منها مديريات فرعية وتتمثل هذه المديريات في ما يلي :

ا- مديرية التشريع والتنظيم الجبائين : هي مكلفة بما يأتي :

تطبيق السياسة الجبائية .

\*انجاز اشخاص اعداد نصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية .

\*تحضير اقتراحات تدابير قوانين مالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بيها

ب-مديرية المنازعات : تكلف بسهر على تطبيق الحس لتشريع وتنظيم الجبائين بمعالجة القضايا وشؤون المنازعات .

<sup>49</sup> الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب .dz .hov .www.mfdgi .http///

ج-مديرية العمليات الجبائية و التحصيل : تعمل وتصور واتباع التوجيهات العملية

المطبقة في مجال تحديد الوعاء الضريبي وتصفيتهما وكيفيات تحصيلها .

د-الأبحاث و التدقيقات : تعمل على

-انجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبيريات

المؤسسات

\*تطبيق حق التحقيق وتفتيش في إطار الغش الضريبي بمساعدة مصالح العادلة والامن

الوطني

\* مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال الثراء الخارجي ومستوى المعيشة

ه-مديرية الاعلام والوثائق الجبائية : تعمل على

\*تنسيق مهام جمع المعلومات على مستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة

لضرائب .

\*ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الالي والاحصائيات الجمركية .

\*توطيد المعلومات المتعلقة لتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم ترقيتهم .

و- مديرية الاعلام الالي وتنظيم : مهمتها تقسيم الاستراتيجية النظام المعلومات .

ي-مديرية العلاقات العمومية والاتصال : تعمل على دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بضريبة .

ن-مديرية الوسائل المالية : وهي مكلفة بما يلي

\*ضمان تسير المستخدمي المديرية العامة لضرائب وميزانيتها وسائلها

\*تنفيذ المصالح الخارجية

\*تسير انجاز برامج المنشأة القاعدية للمديرية العامة لضرائب .

المبحث الثاني : الحماية القانونية للمكلف

المطلب الاول : الطبيعة القانونية للعلاقة

تقوم العلاقة لضريبة بين طرفين احدهما المكلف بها وهو الطرف الاضعف والثاني هي الادارة الضريبية<sup>50</sup>. التي تمثل الطرف الاقوى في هذه العلاقة , وتستمد هذه العلاقة اسسها من القانون , والان الضريبية واجب قانوني يفرض من طرف الدولة , ويطبق من طرف الإدارة الضريبية التي تعتبر اداة التحصيل الاولى في الدولة وهذا ترتيب عليه جملة من النتائج , وفي محاولة فهم طبيعة هذه العلاقة فقد انقسم الفقه في تحديد طبيعة العلاقة

<sup>50</sup> نشأة ادوارد ناشد , المرجع السابق ص , 14

الضريبة من خلال جملة من النظريات بداية من اعتبارها علاقة تعاقدية الي علاقة تنظيمية الي علاقة مديونية وسنتطرق الي هذه النظريات بشيء من التفصيل .

### الفرع الاول :العلاقة ذات طبيعة تعاقدية .

يتجه بعض الفقهاء الي القول بان تقدير وعاء الضريبي يتم بناء على اتفاق بين كل من المكلف بالضريبة و الادارة الضريبية و اسسوا فكرتهم هذه على ان تشريع الضريبي يسمح بالمناقشات التي تدور بين المكلف والادارة الضريبية حول عناصر هذا التقدير والهدف من ذلك هو الحصول على اتفاق بين الطرفين يحقق مصلحتهما في تحدي قيمة ضريبية ,التقدير في الحالة يكون حقيقيا وليس جزافيا لان التقدير الجزافي ليطاشى مع هذه النظرية كونه يكون من طرف واحد ها الاخير يكون بطريقة الية استنادا على اسس موضوعية .<sup>51</sup> وبذلك تنتفي العلاقة التعاقدية لان هذه الاخيرة تقوم على اساس العقد المبرم بين الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة الذي يدفع ما عليه .

فالعقد بصفة عامة هو توافق ارادتين من اجل انشاء التزامات , وروابط قانونية بين طرفية , ولا فرق بين عقود القانون الخاص وعقود القانون العام , بينما العقد في المجال الضريبي يشير الي اتفاق طرفين هما الادارة الضريبة والمكلف يتم بموجبه تغيير سلوك الطرفين على النحو الذي ينطوي عليه النفع المتبادل بينهما<sup>52</sup> .

<sup>51</sup> زناتي فريدة ,الرجع السابق ,ص12  
<sup>52</sup> نشاة ادوارد , المرجع السابق ,ص41.

اولا: رؤية الفقه لنظرية التعاقدية :

يرى بعض الفقهاء ان العلاقة التعاقدية تنحصر في مرحلة تقديم الوعاء الضريبية وقد ينتهي الخلاف بينهما حول هذا التقدير بالصلح , ونتيجة لهذا الاتفاق المبني على المناقشات بين الطرفين يتكون العقد ,اي ان العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة و ادارة الضرائب تتمثل في الواجبات وحقوق كل شريك في العقد , غير ان هذا يتسم الضعف في بعض الجوانب , اذا يمكن لاحد اطراف العلاقة ان يخفي بيانات خاصة به عند الشروع في عملية التعاقد ,او يغير الطرف الاخر ,وتتبع البيانات الخاصة للمولين من معرفتهم الوثيقة بهياكل تكاليفهم وإرادتهم وسجلاتهم .

فالإدارة الضريبية بياناتها الخاصة تكمن في السلطة التقديرية , التي يمكن ان تمارسها في تفسير مراد القانون المختلفة , فكلما زادت هذه السلطة اتسع السلوك القهري على المكلفين في المرحلة التالية الابرام العقد , ' في حين ان المكلفين لا يتوفر لهم فرص تغليب السلوك الترهيبى ماعدا في المرحلة السابقة على التعاقد , <sup>53</sup> وذلك بإخفاء بعض المعلومات الخاصة بالنشاط والربح المحقق ,وذا الامر الذي يؤدي الي عدم قيام علاقة تعاقدية بينهما

ثانيا : الانتقادات الموجهة لنظرية التعاقد

لقد وجهت لهذه النظرية انتقادات من بينها<sup>54</sup> :

<sup>53</sup> نشأة ادوارد ناشد , المرجع السابق , ص 45  
<sup>54</sup> رمضان صديق , الادارة الضريبية الحديثة , دار النهضة العربية , ط02 , القاهرة 2006 , ص33.

\*عدم تحديدي نوع العقد بين المكلف بالضريبة والادارة هل هو من عقود القانون الخاص ام القانون العام .

\*ان ادارة الضرائب لها امتيازات السلطة العامة وما تتبعه من اساليب سواء في عمليات المراقبة البعدية التي تقوم بها بعد تصريحات المكلف واساليب التحصيل على سبيل المثال التحصيل الجبري , التي تعد خروجها عن المألوف مقارنة ما تتبعه العقود في القانون الخاص.

\*تفتح باب المساومات التي تكون بين العون و المكلف بالضريبة اثناء التأسيس مما قد يؤثر على الوعاء الضريبي للدولة .

### الفرع الثاني : العلاقة ذات طبيعة تنظيمية :

بعد الانتقادات التي وجهت الي النظرية العقدية , يرى جانب من الفقه الي ان العلاقة التي تربط الطرفين هي علاقة تنظيمية يحددها عادة الدستور و التشريع الضريبي والقوانين المالية المتعاقبة , وتحددها ايضا القرارات التي تصدر من الادارة الضريبية تنفيذا له , ولا تقوم هذه العلاقة الطرفين , وهذا هو الراي المرجح , فالقانون هو الذي يحدد حقوق والالتزامات كل طرف من حدى ,بالتالي لا تعتبر الادارة الضريبية خصما او

شريكا للمكلف ولقد حظيت هذه العلاقة التنظيمية بالقبول مع العلاقة التعاقدية وذلك لتمتعها بخصائص وهي<sup>55</sup>:

#### اولا : العمومية :

ويقصد بالعمومية ان جميع الذين تتوفر فيهم شروط وحالات الواقعية , يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق والواجبات , وبدون تمييز وفقا لضوابط موضوعية محددة بالقانون , وهو ما ذهب اليه الدستور الجزائري سنة 1996 في المادة 64.<sup>56</sup>

حيث جاء فيها ان كل المواطنين متساوون في اداء الضريبة , كما اضاف المشرع في نفس المادة والاشخاص 2016 اي نص المادة 78.<sup>57</sup> على ان اي تحاليل في المساواة بين المواطنين والاشخاص المعنويين في اداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون .

**ثانيا : القبلية للاستمرار :** ان المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار , حتى بعد قيام الادارة الضريبية بمباشرة سلطاتها في ربط وفرض الضريبة , وبعد اداء المكلف بالتزاماته اتجاهها , وذلك لان المركز القانوني للمكلف مستمد من القانون .

<sup>55</sup> زعزوعة فاطمة , الحماية القانونية الممنوحة للاشخاص الخاضعين للضريبة , رسالة لنيل شهادة دكتورى في القانون العام , جامعة تلمسان , 2012—2013 , ص 84,85.

<sup>56</sup> المادة 64 من الدستور الجزائري سنة 1996.

<sup>57</sup> المادة 78 من الدستور الجزائري المعدل بموجب القانون رقم 01-16 المؤرخ في 06 مارس 2016, المتضمن التعديل الدستوري

ثالثا : القابلية للتعديل :

تتميز التشريعات الجبائية بعدم الثبات فهي قابلة للتعديل في اي وقت , وبالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة وفي مقابل ذلك فان الادارة الضريبية لها الحق في التعديل في هذه المراكز , وكلن بتوفر شروط لحماية المراكز المتماثلة بناء على اعتبارات شخصية و هذه شروطه :

1/ ان تكون التعديلات عامة ومجردة غير موجهة الي مكلف بالضريبة معين والا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان , وهذا ما اكد المشرع في الفقرة . من المادة 78 من الدستور .

2/ ان يتمك التعديل وفقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية , اي بنفس الاداة القانونية التي انشاة المركز القانوني او بمستوى اعلى .

3/ عدم رجعية القواعد القانونية باثر رجعي الا اذا نص القانون على ذلك صراحة

رابعا : المراكز الموضوعية :

وهي مراكز مستمدة من القوانين ولا يمكن التنازل عنها , اذ لا يمكن للمكلف بالضريبة ان يتنازل عن التزاماته الضريبية , فالتنازل يكون عن الحقوق و مادام المركز التنظيمي قائما ولم تتخذ اجراءات لتعديله , فان احكامه تفرض على طرفي العلاقة الضريبية , ولا يمكن استبعاد حكمه .

## الفرع الثالث: العلاقة ذات طبيعة مديونية

يتجه جانب من الفقه القانوني , الي القول ان علاقة المكلف بالدارة هي علاقة مديونية بين دائن ومدين , لا تختلف عن سائر الالتزامات الاخرى كون القانون الضريبي هو المصدر المباشر للالتزامات الاخرى كون القانون الضريبي هو المصدر المباشر او غير المباشر للالتزامات جميعا , وذلك دون تميز بين الالتزام بدفع الضريبة عن اي التزام اخر , بيد القانون يترتب عليه تحقيق بعض الاعمال القانونية والمادية اثر في نشوء الالتزام في حين يبقى مصدر الالتزام هو القانون , الذي يحدد تلك الاعمال بالذات ويحدد نطاقها ويحدد ويرسم مداها ويترتب عليها حكمه<sup>58</sup>.

وما يمكن في الاخير قوله ان العلاقة تتكون من طرفين هما المكلف بالضريبة والادارة الضريبية , ويمكن القول بانه اذا ما وجد اشخاص في اي نظام فلا بد ان يكون هناك طرف ضعيف واخر قوي , او يكون هناك تعادل , ولكن اذا ما تحددت هذه العلاقة بموجب القوانين وجبرا وقهرا فلا بد ان يعلم الطرفان ان علاقة التعادل تنتفي و يصبح احد احد الطرفين هو الاقوى والاخر هو الضعيف , وما هو ملاحظة في هذه العلاقة ان المكلف بالضريبة هو الطرف الاضعف لكونه دائما ملتزم ومطالب بدفع المبالغ الضريبة المستحقة عليه اما الادارة فهي الطرف الاقوى , حيث انها المعنية بتطبيق وتنفيذ

<sup>58</sup> قاسم محمد عبد الله , المدقق الداخلي الضريبي والمكلف ضريبة الدخل والعلاقة بينهما , دورية القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد 08 , العدد 04 , كلية الادارة الاقتصادية , العراق , ص ص 223.

التشريعات الضريبية بصور شرعية بما تملكه من حقوق وسلطات حولها لها القانون في هذا الصدد .

فالعلاقة بين المكلف والادارة الضريبية هي علاقة قانونية تنظيمية , تستند الي نصوص واحكام قانون الضريبية , وليست علاقة دائن ومدين كما هو عليه الحال في الحقوق الشخصية , الامر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة ولا يأتي ذلك الا عن طريق الاعلام بهذه القوانين واستنادها اليها في كل ما ينجم عنها .

#### المطلب الثاني : صور العلاقة الضريبية

ان العلاقة الضريبية في فحواها هي علاقة انسانية بين البشر وهم المكلفون بالضريبة من جهة واعوان الادارة الضريبية الذين هم كذلك بشر يجسدونها من خلال عملهم وسلوكهم عند تطبيقهم للقوانين التي هم خاضعون لها , وانطلاقا من هنا تظهر صور يمكن ان تتجسد من خلالها هذه العلاقة وهي كالتالي<sup>59</sup> :

#### الفرع الاول : علاقة اصولية

يقصد بالعلاقة الاصولية تلك العلاقة المنطقية القائمة بموجب القانون على التوازن الصحيح بين طرفي العلاقة , ضامنة الحقوق والواجبات للجميع الموضوعية منها

<sup>59</sup> قاسم محمد عبد الله , المدقق الداخلي الضريبي , مرجع سابق , 223.

والشخصية , ومضيفة المزيد من الاحترام والتقدير في التعاطي بمفردات العمل والسلوك بشكل واضح ومفهوم .

### الفرع الثاني : علاقة غير اصولية .

على نقيض العلاقة الاصولية تكون هنا العلاقة خالية من المنطق , تتعارض وكثير من مفردات القانون والتعليمات والسلوك العام , واصول المهنة والتعامل الانساني والاخلاقي , غير متزنة في معالمها الا انها تقوم على مصالح شخصية مادية صرفة وتستمر مثل هذه العلاقة ادام الموظف مستمر في موقعه الوظيفي , ومادام المكلف مستمرا في مراجعته لمعالم عمله , ومادامت المصالح الشخصية مستمرة بين الطرفين , وتنقطع العلاقة بابتعاد الموظف عن موقعه الوظيفي بسبب التقاعد او النقل الو العقوبة كما ابتعد المكلف عن مجال الخضوع للضريبة , بسبب تغير شكله القانوني او تصفية او تعليق نشاطاته الاقتصادية الخاضعة للضريبة , او انتقال مصدر دخله الي مكلف اخر وتنقطع هذه العلاقة بانعدام المصالح الشخصية بين الطرفين الاي سبب كان .

### توفير الحماية القانونية للمكلفين :

كلما بسطنا اجراءات التصريح والتسديد كلما وفرنا اكثر حماية اكثر للمكلفين بالضريبة تمكنهم من العمل في شفافية تامة وتمنحهم الفرصة في معرفة مالهم وما عليهم , ان تبسيط الاجراءات الجبائية التي يجب تدعيمها قصد حماية المكلفين بنشر الثقافة الجبائية في اوسطهم , وعمل على سن نصوص قانونية واضحة سهلة الفهم , ولا تحمل العديد من

تأويلات لتحقيق مبدأ اليقين الذين يعد من ركائز عدالة النظام الضريبية, فكلما كان هناك اعلام بالتشريع الضريبي , ونكون قد وفرنا الحماية اللازمة للمكلفين كي يمارسون نشاطهم بكل حرية ويعملون على تنمية مواردهم و بالتالي توفير مبالغ اضافية للخزينة العمومية , وهذا لا يتحقق الا اذا ركزت السلطة ووجهت مجهوداتها نحو اعداد نصوص واضحة قابلة للتطبيق واعلام المكلف بها بكل الوسائل المتاحة .

لذلك على الادارة الجبائية من خلال الاعلام ان تحدد بدقة صلاحيات تدخلها بخصوص التسويات الجبائية التي تقوم بها اثناء مراقبة تصريحات المكلفين او عند استغلالها المعلومات التي تحصلت عليها , على ان يخص هذا التحديد المدة الخاضعة للمراقبة ومدة التحقيق وكذا موضوع المراقبة ,<sup>60</sup> لان اساليب الرقابة مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة وبالردع من جهة , لذلك يستوجب على الادارة البحث عن الطرق الاساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية , اي تهدف الي ايجاد مكلف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بواجباته والتزاماته الجبائية<sup>61</sup> .

<sup>60</sup> العبد صالحى , المرجع السابق ,ص

<sup>61</sup> حامد عبد المجيد دراز , المالية العامة , مؤسسة الجامعة , القاهرة , دون سنة النشر , ص237.

الفصل الثاني

الحماية القضائية

للمكلف بالضريبة

### المبحث الاول : الضمانات القضائية

#### المطلب الاول : رفع الدعوى الضريبية

يقصد بالدعوى المطالبة باستعادة حق او حمايته , فالدعوى كما الفقه هي سلطة الاتجاه الي القضاء يقصد الوصول الي احترام القانون او للحصول على تقرير حق وحمايته , وهي تختلف عن الخصوصية التي تشكل من مجموعة اجراءات تمثل الشق العلمي او التنفيذي لممارسة الحق , والدعوى كوسيلة اخيرة للحصول على الحقوق والحفاظ عليها لها شكل رسمي معين , وشروط محددة يجب ان ترفع بها , وذلك ما يطلق عليه عريضة الدعوى ولكل دعوى ثلاثة عناصر تميزها بحيث اذا اتحدت هذه العناصر بين طلبين ,تعلق الامر بدعوى واحدة ,حتى في الدعوى الضريبية , وتتمثل هذه في ما يلي : الخصوم ( وهم من توجه الدعوى بشأنهم واسمائهم بناء على ما لهم من صفة او مركز قانوني وهم ,المدعي والمدعي عليه ) .

محل الدعوى (وهو ما يطالب به المدعي من خلال دعواه ) ,بسبب (وهو الاساس القانوني الذي يبني عليه الطلب ومجموع القواعد القانونية التي تؤدي الي منح الحماية القضائية ) .

والدعوى الضريبية تخضع لشروط شكلية واجراءات خاصة منصوص عليها في قانون خاص وهو قانون الاجراءات الجبائية , وعند عدم توفر نص خاص بها فانها تخضع للشروط الشكلية والاجراءات المنصوص عليها في القانون الاجرائي العام ( قانون الاجراءات المدنية والادارية

بالضافة الي ان الدعوى الضريبية لها خصوصيات واجراءات تميزها عن باقي الدعاوي الادارية حين رفعها اما المحكمة الادارية التي تعتبر هي المختصة بالنظر في هذه الدعوى و لنظر المحكمة الادارية في الدعوى الضريبية يجب ان تكون هي المختصة

نوعيا واقليميا بهذه , ففيما تعلق بالدعاوى واستثناء ا على تطبيق القاعدة العامة وخلافا لأحكام المادة 803 من القانون الاجراءات المدنية والادارية .<sup>62</sup> نصت المادة 1/0804 من النفس القانون على ان ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوبا امام المحكمة الادارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة او الرسم , وهو الاستثناء نفسه الذي تناولته المادة 08 من قانون الاجراءات المدنية الملغاة احكامه .

وبالرغم من عدم تحديد المشرع ضمن هذا القانون الملغى لطبيعة قواعد الاختصاص الاقليمي في المادة كما هو الشأن بالنسبة للاعتبار قواعد الاختصاص النوعي من النظام العام , الا انشاء الغرفة الادارية بالمحكمة العليا اعتبرها من النظام العام في قضية جبور رشيد ضد صندوق الضمان الاجتماعي بتاريخ 03 مارس 1996 وهو ما يايده الاستاذ خلوفي رشيد.<sup>63</sup>

وكذلك بالنسبة للمشرع الجزائري عند اصداره لقانون الاجراءات المدنية , استمر باعتبار الاختصاص الاقليمي الي جانب الاختصاص النوعي في المواد الادارية من النظام العام , مما يترتب عليه جواز اثاره الدفع بعدم الاختصاص من احد الخصوم في اي مرحلة كانت عليها لدعوى , وكذا وجوب اثاره تلقائيا من طرف القاضي .<sup>64</sup>

وعلى ذا الاساس ينفذ الاختصاصات في مواد الضرائب والرسوم الي المحكمة الادارية والتي يبق في دائرتها مقر الادارة الضريبية التي فرضت الضريبة , وهذا انطلاقا من احكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية نظرا لعدم تحديد قانون الاجراءات الجبائية

<sup>62</sup> نصت المادة 803 من القانون الاجراءات المدنية والادارية على ان تحدد على ان يتحدد الاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية طبقا للمادتين 37 و38 من نفس القانون , وعليه فالقاعدة العامة تنص على ان يؤول الاختصاص الاقليمي للمحكمة ايدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه , وان لم يكن له موطن معروف , فيعود الاختصاص لجهة القضائية التي يقع فيها اخر موطن له , وفي حالة اختيار موطن له , وفي حالة اختيار موطن يؤول الاختصاص لإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها موطن المختار مالم ينص القانون على خلاف ذلك .وفي حالة تعدد المدعي عليهم , يؤول الاختصاص الاقليمي للجهة القضائية التي يقع في اختصاصها موطن اقدمهم .<sup>63</sup> رشيد خلوفي , القضاء الاداري ( تنظيم واختصاصا ) , ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , 2002 , ص 289-822 .<sup>64</sup> ارجع للمادة 807 , من القانون 09/08 , السبق الذكر

للاختصاص الاقليمي باعتبار خاصا في المادة الاجرائية الجبائية , واكتفاء المادة 1/82 منه بذر المحكمة الادارية<sup>65</sup> .

وفي شان وبالنسبة للدعاوي المرفوعة ضد القرارات الصادرة ن مديرية كبريات المؤسسات ( d.g.e ), والتي لم ترض المكلفين بها .

فطبقا للمواد 1/80, 3/ 80, 2/801 من قانون الاجراءات المدنية والادارية ترفع هذه الدعاوى وجوبا امام المحكمة الادارية بمكان فرض الضريبة , وهي المحكمة الادارية بالجزائر العاصمة , وبالنظر الي الاختصاص ذو الطابع لهذه المصلحة الضريبية والمبنى على معيار مالي بحث في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة , مما يجعل هؤلاء المكلفين مهما كانت امكنة تواجدهم وعناوين نشاطهم فهم مضطرين الي رفع الدعاوى بشأن قرارات هذه المصلحة الوطنية امام المحكمة الادارية بالجزائر العاصمة باعتبارها المحكمة الادارية الواقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة , وهذا ما يعتبر ارهاقا للمتقاضين كون المحكمة الادارية بالجزائر العاصمة مثلما مثل بقية المحاكم من حيث الهرم القضائي والاسس القانونية التي تحكمها , فهنا من المفروض تطبيق مبدأ تسهيل التقاضي وتقريب القضاء من المكلف بالضريبة<sup>66</sup> , بدون طرح اي اشكال حين رفعها امام بقية المحاكم الادارية من الوطن حسب تواجد المكلفين بالضريبة و نشاطاتهم .ويرى الاستاذ عمار بوضياف من حيث مبدأ تقريب العدالة من المتقاضي بان الاصلاح القاضي الذي نتج عن دستور 1996 اخل بمبدأ التقاضي على درجتين كون الطعن بالاستئناف يرفع امام مجلس الدولة عوض محكمة استئناف اخرى .ولقد نتج عن هذا الدور المزدوج لمجلس الدولة كهيئة استئناف من جهة , ونقض اخرى ان تحمل المتقاض

<sup>65</sup> رسالة المديرية العامة لضرائب , مديرية المنازعات (المديرية الفرعية للمنازعات الادارية والقضائية) , المنازعات الضريبية , المرحلة القضائية , ماي 2008, ص3

<sup>66</sup> بدارية يحي , المرجع السابق , ص 140.

وحد عبء التنقل للجزائر العاصمة ومن اقصى نقطة في الوطن , ينتقل المتقاضي قاصدا مجلس الدولة للبت في استئنافه .<sup>67</sup>

### الفرع الاول : انواع الدعاوي الضريبية

لقد جاء التشريع الجبائي مختلفة حيث مكن من خلالها المكلف بالضريبة من الطعن ضد القرارات الصادرة عن الادارة الضريبية , وهذه الدعاوي تنقسم الي نوعين دعاوي الوعاء الضريبي ودعاوي التحصيل الضريبي وذلك انطلاقا من اسباب لجوء المكلف بالضريبة ال القضاء وهي ( مبدا الخضوع للضريبة ومقدارها , إجراءات فرض الضريبة الجزائية الضريبية , تحصيل الضريبة ) .

1/ دعاوي الوعاء : من خلال نصوص قانون الاجراءات الجبائية وكذا مختلف النصوص المتعلقة بالنظام الجبائي نجد بانه تتمثل دعاوي الوعاء في الدعاوي التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد الادارة الجبائية اما من اجل استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة , او حسابها او من اجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي , وهذا الحق وجوده ونشاته ومن حيث تحديد مقدار الدين الضريبي وهذا ما نصت عليه المادة 70 من القائمون الاجراءات الجبائية<sup>68</sup> ومن هذا النص نستنتج بان الدعاوي الوعاء هي كالآتي :

1- الدعاوي التي تهدف الي تصحيح الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها :

هي الدعاوي التي تهدف الي تصحيح الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها بما ذلك الدعاوي التي يطالب من خلالها المكلف بالضريبة استرداد الضريبة المدفوعة بدون وجه حق , وتثور هذه الدعاوي اساس حول تحديد الوعاء الضريبي الذي منه تنشأ

<sup>67</sup> عمار بو ضياف , النظام القانوني للمحاكم الإدارية في القانون الجزائري , مجلس الدولة , العدد , 2004 , ص 94.  
<sup>68</sup> تنص المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية على انه : تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب , في اختصاص الطعن النزاعي , عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي .

المنازعات , وتحيد الوعاء الضريبي الذي يشمل على اعمال المكلف بالضريبة خلال السنة كما هو موجود في الدفاتر وسجلاته او ما يقدر اذا كان لا يملك الوثائق

**ب- الدعاوي المتعلقة بالتخفيض التلقائي والمقاصات بين التخفيضات :**

بالضافة الي دعاوي وهناك دعاوي تتعلق بالتخفيض التلقائي والمقاصات بلين التخفيضات التي اوردها المشرع الجزائري بعد الطعن بالإعفاء .

**ج- دعاوي الاعفاء الضريبي :**

نصت المادة 92 من القانون الاجراءات الجبائية على ان : تتلقى السلطة الادارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها , طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية , الاعفاء او التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا او الزيادة في الضرائب او الغرامات الجبائية , وذلك في حالة عوز او ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن ابرام ذمته ازاء الخزينة .....<sup>69</sup> وتخص بالطعون المتعلقة بالغاء لجنة تؤسس بواسطة قرار من المديرية العامة الادارة الضرائب .

**2/دعاوي التحصيل :**

تنشا عندما يصدر قرار اداريا بالتحصيل لان ادارة الضرائب تتمتع بامتياز الخزين العامة في مادة التحصيل وحق الافضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة طبقا للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من القانون الضرائب المباشرة , وكذلك ما قضى به مجلس الدولة في قرارة رقم 004712 الصادر بتاريخ 2001/11/12 ف جاء فيه : (... وان الادارة الجبائية تصرفت كدائنة ذات امتياز طبقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني و380من قانون

<sup>69</sup> المادة 92 معدلة بموجب المادتين 41 من ق.م لسنة 2012و17 من ق.م لسنة 2013.

اما في الضرائب الاخرى فيتم التسديد النقدي .

بالضافة الي انواع لم يذكرها المشرع الجزائري وهي التحصيل في القانون الطابع والتسجيل يكون تلقائيا مع الخدمة المؤداة.

#### اولا : منازعات موضوعية

وهي التي يطلب فيها الحكم في موضوع المنازعة مثل طلب بطلان التحصيل الجبري او اجراء من اجراءاته .

#### ثانيا : منازعات وقتية

وهي التي يطلب فيها الحكم في اجراء وقتي الي الفصل في موضوع المنازعة مثل طلب الحكم في وقف التحصيل مؤقتا.

وبتالي فداوي التحصيل في المادة الضريبية موضوعا اساسا الغلق المؤقت والحجز , والاعتراض على المتابعات , الدعوى ضد مدراء ومسيري الشركات وكذا دعوى ارجاء الدفع , وقف التنفيذ هي التي يستفيد فيها المكلف بالضريبة اولا من وقف تنفيذ اداري واذا رفضت الادارة الجبائية ذلك يستطيع الحصول على وقف تنفيذ قضائي لوقف دفع الضرائب ,والرفض الصادر من طرف الادارة الضريبة يعتبر قرار منفصلا عن عملية فرض الضريبة .

الفرع الثاني : حالات وشروط رفع الدعوى الضريبية :

لتنظر المحاكم الادارية في الدعوى الضريبية لابد من توفر حالات وشروط خاصة حددها المشرع ومنح بموجبها حق التقاضي لطرفي المنازعة الضريبية , فوضع شروطا لقبول دعوى المكلف بالضريبة ضد قرار ادارة الضرائب , فالمشرع منح للمكلف بالضريبة اثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة ومراقبة مدى وشرعية الضريبة المفروضة وعليه وكذا الاجراءات المتبعة لتحصيلها <sup>70</sup>.

لذلك سنحاول تتبع ما ورد عن المشرع الجزائري في القانون الخاص والعام ( الاجراءات الجبائية المدنية والادارية ) بخصوص دعوى المكلف بالضريبة .

ومنه سنعرض اولا حالات التي منحها ن للمكلف بالضريبة لرفع دعواه ثم الشروط الواجب توفرها لقبول هذه الدعوى .

اولا: حالات رفع الدعوى الضريبية

قبل تعديل قانون المالية سنة 2017 كان الحق لطرفي المنازعة الضريبية اي لكل من المكلف بالضريبة , والادارة الضريبية في رفع دعوى قضائية ضد قرار لجان الطعن ولكن بعد تعديل قانون المالية سنة 2017 اصبح المكلف بالضريبة هو الطرف الوحيد الذي له حق اللجوء الي القضاء فيما يخص الطعن ضد اراء لجان بموجب القرار المسبب الذي يتلقاه المكلف بالضريبة من طرف الادارة الضريبية , وهذا ما اعتبره المشرع الجزائري من التدابير التشريعية الهدفه الي تحسين الايرادات الجبائية وتوسيع الوعاء الضريبي وتبسيط الاجراءات الجبائية وتخفيضها وخاصة تعزيز ضمانات المكلفين بالضريبة , وهذه هي التي دفعت بالمشرع الي تعديل قانون المالية لسنة 2017, هذا من جهة ومن جهة ثانية

<sup>70</sup> رشيد خلوفي , قانون المنازعات الادارية , ديوان المطبوعات الجامعية , الطبعة الاولى , 1994 , ص 86.

نرى بان المشرع الجزائري كان تبريره في ذلك هو ان الطعن القضائي يكون ضد قرار وليس ضد راي ولا يجوز الطعن الضريبية ' ضعف الي ذلك العدد الكبير من الطعون التي رفعت ضد اراء اللجان وهو ما يمس بصلاحياتها كجهة طعن .

ومنه فالمكلف بالضريبة يسلك طريق القضاء اما من اجل الطعن ضد قرارات الادارة الضريبية واما ضد اراء اللجان الطعن الضريبية .<sup>71</sup>

وبالرغم من ان رافع الدعوى هو المكلف بالضريبة ففي الكثير من الحالات ستصدر الاحكام القضائية لصالح الادارة الضريبية باعتبارها الطرف الاقوى في المنازعة . ومنه اصبحت حالات رفع الدعوى الضريبية تضمنها قانون الاجراءات من خلال نص المادة 82 والمادة 153 مكرر و153 مكرر والمادة 154 :

1-المادة 82 معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 2003 والمادة 51 من ق.م لسنة 2007 والمادة من ق.م لسنة 2008 والمادة 47 من ق.م لسنة 2011 والمادة 52.من ق.م لسنة 2018.

2-المادة 153 مكرر ( محدثة بموجب المادة 50 من ق.م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 58 من ق.م لسنة 2017 و20 من ق.م لسنة 2019)

3-المادة 153 مكرر 12 (محادثة بموجب المادة 51 من ق.م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 59 من ق.م لسنة 2017 و21 من ق.م لسنة 2019 .

4-المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011.

<sup>71</sup> المجلس الشعبي الوطني (www.apn.dz) , الجريدة الرسمية للمنقشات , الفترة التشريعية السابعة , الدورة البرلمانية العادية ) 2016-2017 , الجلسة العلنية المنعقدة يوم الاثنين 14/11/2016 , السنة الخامسة -رقم 254 , الموافق ل 07ديسمبر 2016,ص11

5-تنص المادة 95 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي : يمنح المدير الولائية للضرائب ورئيس مركز لحصص او جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم لأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند اعدادها .

5-قد يترتب عن هذه التخفيضات التحويل التلقائي للحصص الضريبية الجدد .

6-يجوز لمفتشي وقابضي الضرائب , ان يقترحوا تخفيضا في الحصص الضريبية , المنصوص عليها في الفقرة الاولى اعلاه وتحويلها .

7-تقيد الاقتراحات الصادرة عن قابضي الضرائب , ضمن الشروط المنصوص لها في الفقرة 02 الاله في كشوف يوجهونها في مفتشية الضرائب من اجل التصرف في شأنها.

**منه وهذه الحالات هي:**

**اولا :** يمكن ان ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضريبة ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعني بالأمر , وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص , طبقا لاحكام المادة95 من القانون الاجراءات الجبائية , امام المحكمة الادارية .

**ثانيا :** يمكن الطعن امام المحكمة الادارية في القرارات المبذلة من طرف الإدارة بد اخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية .

**ثالثا :** يمكن لكل مشتك لم يستلم قرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 من قانون الاجراءات الجبائية ان يرفع النزاع الي المحكمة الادارية .وبخصوص رفع دعوى المكلف بالضريبة في حالة ما اذا كانت اراء لجان الطعن

مخالفة للقانون بحيث تكون تلك الآراء تخالف صراحة نصا قانونيا او تنظيميا ,فان على الهيئة المختصة<sup>72</sup> اصدار قرار مسبب بالرفض وتبليغه الي المكلف بالضريبة كامل الحرية في تقديم طعنه اما المحمة الادارية في الآجال المحددة قانونا .

والملاحظة بهذا الخصوص بان قانون الاجراءات الجبائية قبل تعديل 2017 فانت تنص الفقرة 04 من المادة 81 منع على انه : عندما يعتبر راي الجنة غير مؤسس ,فان مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائية للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوي للضرائب يعلق تنفيذ الراي على ان يبلغ للشاكي بذلك ,وفي هذه الحالة , تقوم هذه السلطات برفع عن ضد راي اللجنة الي محكمة الإدارية في غضون شهرين (2) المواليين لتاريخ استلام ذلك الراي<sup>73</sup>

اما بعد التعديل فنصت الفقرة 81 من القانون الاجراءات الجبائية على انه " تعتبر اراء الجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون او تنظيم الساري المفعول وللمكلف بالضريبة في هاته الحالة الأجواء الي المحكمة الادارية في اجل اربعة 4 اشهر من يوم تبليغه بذلك .

ولقد كان مجلس الدولة بخصوص شرط مخالفة اراء لجان طعن الضريبة للقانون والتنظيم الساري المفعول (عدم تأسيسها استنادا للقانون والتنظيم السري المفعول) قضى في قراره رقم 30134 المؤرخ 2006/06/14 بما يلي حيث ان دعوى المرفوعة من قبل مديرية الضرائب ترمي الي الغاء قرار الجنة الولائية المحرر في 2004/06/07 المؤيد لقرار لجنة الدائرة , ان القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سيدي بلعباس رفضها لعدم التأسيس .

<sup>72</sup> حسب الحالة مدير كبريات المؤسسات او مدير الولائي للضرائب طبقا لنص المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية.  
<sup>73</sup> المادة 81 قبل تعديل 2017 معدلة بموجب المادتين 49 من ق.م لسنة 2007 و19 من ق.م ت. لسنة 2010..

حيث ان المادة 301 من قانون الضرائب المباشر تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا وقف التنفيذ ورفع دعوى امام الغرفة الادارية خلال شهر من تاريخ النطق بالقرار .

حيث ان مدير الضرائب لم يبين الخرق الفادح لمقتضيات الجبائي من طرف اللجنة بل يكتفي بالقول بان قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني وقد استقر مجلس الدولة في هذا القرار على ما يلي :

من المقرر قانونا انه يجوز للمدير الولائي للضرائب يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون فادحا ان يوقف تنفيذ قرار اللجنة المذكورة ثم يرفع دعوى اما الغرفة الادارية (المحكمة الادارية) خلال شهر واحد من النطق برأي اللجنة مع توضيح ذلك الخرق " .<sup>74</sup> ومن خلال هذا القرار رأي مجلس الدولة بان ادارة الضرائب لم توضح بان القرار اللجنة غير مؤسس لعدم تقديمها للحج والدلائل والاسانيد القانونية بل اكتفت فقط بقولها بان قرار اللجنة غير مؤسس .

وهو نفس ما اقره مجلس الدولة في قراره رقم 033289 بتاريخ 2007/06/13 من خلال ما جاء فيه :

"حيث ان المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تعطي الحق لمدير الضرائب في رفع دعوى ضد رأي اللجنة اما القضاء , عندما هذه الاخير تخالف صراحة حكمها من احكام قانون الاجراءات الجبائية .

حيث ان المستأنفة لم تبين ما هي المخالفة للقانون المرتكبة من قبل اللجنة بل اكتفت بالقول بان اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت رغم المستأنف عليه .

<sup>74</sup> مجلة مجلة الدولة, العدد 8, سابق الذكر, ص ص 197-198-199.

حيث ان مجلس الدولة يرى لان هذا لا يمثل خرقا الاجراءات الجبائية وانما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يصرح برفض الدولد سيس "75 .

وما يلاحظ بخصوص هذا القرار ان مجلس لدول خال الماد 301 من قانون الضرائب المباشرة التي مفادها مخالفة القانون , وليس مخالفة الاجراءات الجبائية لان المشر يقصد الاثتين معا من خلال المادة 301 المذكور ( قانون الضرائب المباشرة + قانون الإجراءات الجبائية ) بالضافة لي قنون لرسوم عل رقم الاعمال وذلك لان اراء لجان لطن كون حول لضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

كما جاء كذلك في حكم تحت رقم 00065/14 بتاريخ 2014/04/16 صادر عن المحكمة الادارية بالأغواط ما يلي :

"حيث ان الدعوى واردة على الغاء قرار لجنة الطعن لدائرة افلو المؤرخ في 2013/12/18 على اساس انه جاء مخالفا لتشريع الجبائي وغير مؤسس حسب مقتضياته في التخفيض او الاعفاء ...

وحيث ان المدعي عليها تدفع بكون قرار اللجنة مؤسس على الاجراءات على الصحيحة والتي خلصت منها اللجنة الي تخفيض الضريبة حسب ما هو ثابت بالشرح والتفصيل في المذكرة الجوابية .

وحيث ان المحكمة بالرجوع الي قرار اللجنة فانه سبب على كون المعني قليل النشاط وان ظروفه الصحية تعفيه .لكن بالرجوع الي التشريع الجبائي فان الاعفاء او التخفيض او غيره الافادة الجبائية لا يمكن تأسيسها الا لبناء على نص تنظيمي او تشريعي وان الحالات الصحي والاجتماعية تخرج عن هذا النطاق مما يتعين الغاء قرار لجنة الطعن لعدم التأسيس "

<sup>75</sup> مجلة مجلس الدولة , العدد 08 , سابق الذكر ص 197 , 198 , 199.

فمن خلال هذا الحكم نرى بانه تم الغاء قرار الجنة لعدم التأسيس ولكن الدعوى كانت موجهة من طرف ادارة الضرائب نحو المكلف بالضريبة وليس ضد الطعن المصدرة للقرار مباشرة .

اما عن قضاء مجلس الدولة والمتعلق بطعون الادارة الضريبية ضد اراء نجد بانه طبق القانون فيما يخص اجل الطعن , باعتباره من النظام العام ,ولكن القضاء كان يقبل الطعون القضائية ضد لجان الضريبية بالرغم من انها لا تملك الشخصية المعنوية وبالتالي لا تملك صفة التقاضي التي تعتبر من اثار الشخصية المعنوية وحسنا ما فعل المشرع الجزائري وه تداركه لهذا الامر عن طريق الغاءه حق مقاضاة الادارة للجان الطعن لضريبة رابعا : يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه قرار مدير كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز او رئيس المركز للضرائب كل حسب مجال اختصاصه والمتعلق باعتراضه على التحصيل الجبري ان يرفع دعوى اما المحكمة الادارة في اجل شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الادارة او انقضاء اجل شهرين الممنوحة لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب من اجل البث في الشكوى المكلف بالضريبة .<sup>76</sup>

**خامسا :** يمكن للمكلف بالضريبة في حلة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الاشياء المحجوزة وفي حالة حجز المنقولات وغيرها من الاثاث المنقول ,او في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر بشأن شكواه المقدم امام مدير كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه ,وفي الآجال المنصوص عليها قانونا والمقدرة بشهر واحد (01) ابتداء من التاريخ تقدم الشكوى ان يرفع دعواه اما المحكمة الادارية .<sup>77</sup>

<sup>76</sup> ارجع الي المادة 153 مكرر 1 (محدثة بموجب المادة 51 من ق.ل سنة 20111 ومعدلة بموجب المادتين 59 من ق .م لسنة 2017 و210من ق.لسنة 2019)

<sup>77</sup> المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011.

كما لا يجوز ابلاغ المحكمة الادارية قبل انقضاء الاجل الممنوح للمدير الفصل , وتبت المحكمة الادارية حصريا وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوته اخرى غير تلك المعروضة في طلبه وهذا وفقا للاخيرة من المادة 154 من قانون الاجراءات الجبائية .

**سادسا :** حالة المكلفين بالضريبة المذكرين في الماجة 160 من قانون الاجراءات الجبائية والذي لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم , ومكنهم المشرع من رفع طعونهم اما المحكمة الادارية طبقا لنص المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية.<sup>78</sup> وتطبق بهذا الخصوص الادارية فيما يخص الدعاوي المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات او ضدها .

ويجب الاشارة الي انه في ضوء التنظيمات والمصلحة الجديدة التي مكن المشرع في ظلها كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب , ورئيس مركزالضرائب , ورئيس المركز الجوارى للضرائب من النظر والفصل في التظلمات المكلفين بالضريبة , بعدما كانت سابقا الجهة التي تتلقى تظلمات المكلفين بالضريبة هي :

المدير الولائي للضرائب ولمعرفة ضد من ترفع الدعاوي في هذه الحالات , وخاصة معا باعتبار كل من المديرية الولائية للضرائب والمركز للضرائب , مصالحا غير ممركرة للدولة على مستوى الولاية , بالضافة الي ان المشرع خصص على مستوى هذه الجهات من ادارة الضرائب مصالحا تخصص بالطعون القضائية , بموجب المرسوم التنفيذي الذي يحدد صلاحياتها.<sup>79</sup> وكذلك باعتبار مديريةية المؤسسات مصلحة وطنية تحوي مصالح مختصة

<sup>78</sup> ارجع الي احكام قانون الاجراءات الجبائية

<sup>79</sup> رجوع الي المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية والمعدلة احكام قانون المالية لسنو 2011 , نجدها 3 لم تنص على هذه الهيئة (مديرية كبريات المؤسسات ) مثلما هو الامر بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب -ارجع الي احكام المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها ( ج.ر عدد 58 بتاريخ 2006/09/24 )

ايضا بالطعون القضائية ,فإننا نجد ان المشرع نص من خلال الفقرة الاولى من المادة 76 من القانون <sup>80</sup> الاجراءات الجبائية على يتم النظر في الشكاوي من قبل المصلحة التي اعدت الضريبة .

وام بخصوص الدعاوي المتعلقة بالقرارات الصادرة عن مدير كبريات المؤسسات , فلم يتناول المشرع الجزائري هذا الامر الا من خلل احكام قانون المالية لسنة 2011 , والذي عدل وتمم المادة 173 من قانون الاجراءات الجبائية , حيث نص من خلالها انه يمكن للمكلفين التبعين لهذه الهيئة الطعن لدي المحكمة الادارية طبقا لأحكام المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية <sup>81</sup> .

خلافًا للمادتين 153 و154 المتعلقةتان بنزاع التحصيل حيث تضمنتا هاتين المادتين اضافة الي المدير الولائي للضرائب مدير كبريات المؤسسات فيما تعلق بالتظلمات في مجال التحصيل الضريبي وذلك بعد التعديل بموجب احكام قانون المالة لسنة 2011 <sup>82</sup>ولهذا فعلى المشرع الجزائري مراجعة المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية وادراج مديرية كبريات المؤسسات الذي يحيلها الي هاته المادة بموجب المادة 173 من نفس القانون .

وبالرجوع الي نص المادة 82-2 من قانون الاجراءات الجبائية نصت على انه يمكن لكل مشتك لم يستلم قرار المدير الولائي للضريبة في الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 ان يرفع النزاع الي محكمة الادارية خلال لأجل المحدد قانونا , فنرى هنت بان المدير الولائي للضرائب هو الجهة الوحيدة التي تختص بإرسال جميع الاشعارات المتعلقة

80 ارجع الي المادة 76 المعدلة بموجب المواد59 من ق.م لسنة 2003 والمادة 39 من ق.م لسنة 2005 والمادة 46 من ق.م لسنة 2007 والمادة 36 ق.م لسنة 2012 والمادة ق.م لسنة2013 .

<sup>81</sup> ارجع الي المادة 82 معدلة بموجب الموارد 59 ق.م لسنة 2003 و51ق.م لسنة2007و27 من ق.م لسنة2008 و47 من ق.م لسنة 50110و52 من قم 2018 .

<sup>82</sup> ارجع للمادتين 49 و52 من قانون المالية لسنة 2011,سابق الذكر .

بالتظلمات , وهذا رغم اختلاف الجهات التي تفصل في هذه التظلمات . ومنه فان الدعاوي ضد القرارات الصادرة عن كبريات المؤسسات ترفع ضد مدير كبريات المؤسسات وذلك من خلال توضيح المشرع لهذا الامر صراحة بنصه عليه في نزاع مادة التحصيل الضريبي . وانطلاقا من هذا ففي جميع الحالات ترفع الطعون ضد الجهة التي اصدرت القرار سواء مديريات او مراكز الضرائب او مراكز الجورية للضرائب او مديريات كبريات المؤسسات .

### الفرع الثالث : شروط رفع الدعوى الضريبية

لكي تكون مقبولة لابد من توفر مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية . والعامه منها بموجب قانون الإجراءات الجبائية .

#### اولا : الشروط العامة

نجدها ضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية وهي :

1/ رفع الدعوى بعريضة موقعه من طرف محام , طبقا لنص المادة 815 من قانون الاجراءات المدنية والادارية , وتعتبر عريضة افتتاح الدعوى العنصر المحرك للخصومة ولذلك يجب احترام قواعد موضوعه مسبقا يتوقف عليها قبولها , فمن خلالها العريضة يتضح الطلب واطراف الخصومة .

2/ احتواء عريضة افتتاح الدعوى<sup>83</sup> على البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية وهو ما نصت عليه المادة 816 من قانون الاجراءات المدنية والادارية حيث تنص المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية على ان : يجب ان تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا , البيانات الاتية :

83 ارجع للمواد (15-815-816) من القانون 09/08 , سابقا الذكر.

أ- الجهة القضائية التي ترفع امامها الدعوى

ب- اسم ولقب المدعي وموطنه .

ت- اسم ولقب وموطن المدعي عليه , فان لم يكن له موطن معلوم , فاخر موطن له .

ث- الاشارة الي تسمية وطبيعة الشخص المعنوي ومقرر الاجتماعي وصفة ممثلة

القانوني او الاتفاقي .

ج- عرضا موجزا للواقع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى .

ح- الاشارة عند الاقتضاء , الي المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى

2 وتبلغ لطرف الثاني الدعوى عن طريق المحضر القضائي .<sup>84</sup>

3 ايداع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الادارية مقابل دفع الرسم القضائي ما لم ينص

القانون على خلاف ذلك .

4 توافر الصفة والمصلحة : حيث نصت المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية

والادارية على انه : لا يجوز الاي شخص التقاضي ما تكن له صفة , وله مصلحة قائمة

او محتملة يقرها القانون . وينتير القاضي تلقائيا الصفة في المدعي او كمدعي عليه .

### ثانيا الشروط الخاصة

تضمنها قانون الاجراءات الجبائية وهي

### 1/ شروط التظلم الاداري المسبق

<sup>84</sup> ارجع الي مواد رقمم (816-815-15) من قانون 09-08 سابق الذكر

نجد اساس هذه القاعدة بالنسبة لإدارات الخاصة بالمنازعات الضريبية التي تأثر من طرف المكلف بالضريب في المواد 70 , 71 , 72 , 73 , 172 من قانون الاجراءات الجبائية. المتعلقة بمنازعات التحصيل واجراءات المتابعة , او هو قيام المكلف بالضريبة برفع شكوى امام المدير الولائي للضرائب , او رئيس مركز الضرائب , . او رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع لهم التابع لهم مكان فرض الضريبة وفقا للمادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية , وهذا في حالة شعور ه بتعسف في تقدير الضريبية , فتكون الشكوى من اجل استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبية المفروضة عليه او حسابها , او لاستفادة من نص تشريعي او تنظيمي وفقا لأحكام المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية

## 2/وجوب ارفاق عريضة الدعوى بقرار الادارة المطعون فيه

هذا الشرط تناولته المادة 2/83 من قانون الاجراءات الجبائية بنصها : "يجب ان تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل , واذا جاءت على اثر قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية , فيجب ان ترافق بالإشعارات المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه "فمن خلال نص هذه المادة نرى انها اشترطت ارفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه ولتحديد نوع القرار علينا بالرجوع الي نص المادة 1/82 من قانون الاجراءات الجبائية فنجدها تنص على انه :

"يمكن ان ترفع القرارات الصادرة المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوي وموضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة

المعنيين بالأمر ,. وكذا القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما نقل الحصص , طبقا لاحكام المادة 95 ادجنه , امام المحكمة الادارية .....<sup>85</sup>

### 3/ شرط احترام الآجال القانونية :

نص القانون على اجال رفع الدعوى الضريبية على حسب نوع النزاع الضريبي فيما اذا كان النزاع متعلق بالمادة الضريبي او مادة التحصيل الضريبي .

ا- اجال رفع الدعوى في المادة الوعاء الضريبي :

تضمنته المادة 82/1 من القانون الاجراءات الجبائية حيث نصت على ما يلي "... يجب ان ترفع الدعوى امام المحكمة الادارية في اجل اربعة اشهر (4) ابتداء من يوم استلام الاشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه , سواء اكان هذا التبليغ قد تم قبل انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 76/2 و 172 من قانون الاجراءات الجبائية . كما يمكن الطعن اما المحكمة الادارة المختصة خلال نفس الاجل المذكور اعلاه , في القرارات المبلغة من طرف الادارة , بعد اخذ رأي لجان الطعن الضريبة الولائية والجهوية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية ."

ب- اجال رفع الدعوى في مادة التحصيل الضريبي

نصت المادة 153 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي " بيت كل من مدير كبريات المؤسسات ومدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة , في اجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ تقدم الشكوى .

<sup>85</sup> المادة 82 معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 2003 و 51 من ق.م لسنة 2007 و ق.م لسنة 2008 و 47 من لسنة 2011 من ق.م لسنة 2018.

يبلغ القرار الذي يجب ان يكون مسببا قانون , الي المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصي عليها مع اشعار بالاستلام .

فيمكن للمشتكي في حالة عدم صدور قرارا في هذا الاجل او اذا لم يرضيه القرار الصادر , ان يرفع دعوى امام المحكمة الادارية في اجل شهرين (2) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة او انقضاء الاجل المذكور في فقرة اعلاه ...."

وكما نصت المادة 154 من نفس القانون على انه يمكن للمكلف الذي قدم طلبا لاسترداد الاشياء المحجوزة ولم يتلقى قرار الادارة في اجل شهر او اذا كان القرار الصادر لم يرضه, ان يرفع دعواه امام المحكمة الادارية خلال اجل شهر واحد ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت واما من تاريخ ابلاغ عن قراره.

ومن خلال هاتين المادتين نلاحظ ان المشرع الجزائري يبين لنا بوضوح اجال رفع دعوى منازعات التحصيل الضريبي حيث نص من خلال المادة 153 مكرر 1 والمادة 154 من قانون الاجراءات الجبائية على ان اجال رفع الدعوى تسري ابتداء من تاريخ ابلاغ قرار الادارة او انقضاء الاجل الممنوح الادارة الضرائب للفصل في اعتراضات التحصيل<sup>86</sup>.

#### 4- الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى

تعتبر عريضة افتتاح الدعوى العنصر المحرك للخصومة ولذلك يجب احترام قواعد موضوعة مسبقا يتوقف عليها قبولها , فمن خلال العريضة يتضح الطلب واطراف الخصومة

#### المطلب الثاني : سير الدعوى الضريبية

<sup>86</sup> احمد محيو, المنازعات الإدارية, ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , الطبعة الخامسة, 2003, ص 78.

بعد مرور مراحل الدعوى التي كان طرفاها المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تصبح خصومة بعدما صارت أمام القاضي ، فنص المشرع الجزائري على اجراءات سير الخصومة الضريبية أمام جهات القضاء الإداري ضمن قانون الاجراءات الجبائية كنصوص خاصة وضمن قانون الاجراءات المدنية حين انعدام النص الخاص ، ومنه فإجراءات سير الخصومة الضريبية تجد اساسها في هذين القانونين الذين نتطرق من خلالهما الي هذه الاجراءات :

### اولا :سلطة القاضي في تحقيق في الدعوى الضريبية

ان التحقيق في المنازعة الضريبية مرحلة مهمة في سيرها لذا خصها المشرع ببعض الاحكام ضمن قانون الاجراءات الجبائية وترك الاجراءات العامة لقانون الاجراءات المدنية و الإدارية ، وقد تعيق سير الخصومة الضريبية عوارض تدعي بعوارض الخصومة .

#### 1-الاجراءات العامة لتحقيق

واهمها كل تعلق بتعيين قاضي مقرر ، والاجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات ، وابلاغ محافظ الدولة وكذا الاجراءات المتعلقة باختتام التحقيق ، وتضمنها قانون الاجراءات المدنية والادارية .

#### \*تعيين القاضي المقرر

نصت المدة 844 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على انه يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول اليها الفصل في الدعوى ،بمجرد قيد عريضة الدعوى بأمنة الضبط ، ويعين رئيس تشكيلة الحكم ، القاضي المقرر الذي بمجرد بناء على ظروف القضية الاجل الممنوح للخصوم من اجل تقديم المذكرات الاضافية والملاحظات وواجه الدفاع والردود ، ويجوز ان يطلب من الخصوم كل مستند او وثيقة تقيد فض النزاع .-

\*تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات

لا تتعدد الخصومة الا بتكليف المدعي عليه بالحضور عليه بالحضور امام الجهة القضائية , لذا يستوجب على المدعي بعد تسجيل العريضة التوجه الي محضر قضاي مختص اقليميا من اجل تكليف المدعي عليه بالحضور في الجلسة المحددة وتسليمه نسخة من العريضة الودعة لدى امانة الضبط , حيث نصت المادة 838 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية على انه يتم التبليغ

الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي , ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها الي الخصوم عن طريق امانة الضبط تحت اشراف القاضي المقرر .

\*ارسال الملف الي محافظ الدولة

نصت المادة 645 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على انه عندما تكون القضية مهياة للجلسة , او عندما ما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق الخبرة او سماع الشهود او غيرها من الاجراءات يرسل الملف الي محافظ الدولة لتقديم التماساهم من قبل القاضي المقرر

\*اختتام التحقيق

نصت عليه المدة 852 من قانون الاجراءات المدنية والادارية , بانه عندما تكون القضية مهياة للفصل , يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب امر غير قابل لابي طعن , ويبلغ هذا الامر الي جميع الخصوم برسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام او بأية وسيلة اخرى في اجل لا يقل عن خسة عشر يوما قبل تاريخ الاختتام التحقيق يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة ايام قبل تاريخ الجلسة المحددة .

### ثانيا : الاجراءات الخاصة لتحقيق بعد الغاء التحقيق الاضافي

قبل تعديل قانون المالية لسنة 2017 كانت اجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز للقاضي ان يأمر بها هي التحقيق الاضافي , مراجعة التحقيق , والخبرة , فإجراءات التحقيق الاضافي تم الغاءه بموجب قانون المالية لسنة 2017 حيث قبل تعديل هذا القانون نصت عليه المادة 2/85 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها يكون التحقيق الاضافي الزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم , وعندما يحصل بعد اجراء التحقيق الاضافي , ان يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع او اسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة ان علم بها , يجب ان يخضع الملف الايداع جديدة طبقا للمادة 84/2 , فهنا المشرع<sup>87</sup> احال هذا الامر الي مادة ملغاة , وابقى هذا الخطأ بالرغم من عدة التعديلات المتتالية التي مر بها هذا القانون الي ان تدارك هذا الخطأ وعدل المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 49 من ق .م لسنة 2017 والغاء الفقرة.

\*مراجعة التحقيق (الفحص المضاد ) :<sup>88</sup>

اذا رأى القاضي بان المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم , يلجا الي مراجعة التحقيق , اي يتم الأجواء اليه في حالة ما اذا تبين للقاضي عدم كفاية عناصر ومستندات الملف الاستعمال سلطته التقديرية التي تمكنه من البت في القضية .

\* الخبرة :

يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية في كثير من الاحيان على اجراء الخبرة , اذا تعد الاجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية بالاهتداء

<sup>87</sup> الفقرة 02 من المادة 85 ملغاة والمادة 85 معدلة بموجب المادة 49 من ق.م لسنة 2017.

<sup>88</sup> تشير الي ان المادة 84 ملغاة بموجب المادة 29 من ق.م لسنة 2008.

الي الطريقة الواجب الفصل بها القضية , وتهدف الخبرة الي توضيح واقعية مادية او تقنية او علمية محضة للقاضي , لان اغلب القضاة لا يتمتعون بالخبرة في المجال الجبائي , فاللجوء الي الخبرة لا يكون الا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي كالمحاسبة ولا يشمل باي حال الاسباب القانونية , وهي وسيلة التحقيق الأكثر استعمالا من طرف القاضي الاداري وهي الوسيلة الوحيدة التي تعطي للقاضي ايضاح واقعة ما يشوبها التناقض والغموض لا سيما كانت هاته الايضاحات تتطلب معارف تقنية والتي عادة لا يفقهها القاضي<sup>89</sup>.

### المبحث الثاني : الضمانات المقررة بعد صدور النطق بالحكم

#### المطلب الاول: اعلام المكلف بعد صدور الحكم

يجب ان يبلغ المكلف بالضريبة بالحكم الصادر في منازعته .حتي تتضح الصورة امامه سواء اكان الحكم في صالحه او ضده ,من اجل ان يتخذا الاجراءات سواءا بتنفيذ الحكم الذي يخدمه او الطعن فيه وفق الاجراءات المنصوص عليها في القانون .

#### أولا : حالة الحكم الصادر في صالح المكلف :

يجب ان يدرك المكلف ان الحكم الصادر في منازعته يعتبر ضمانا له كون الاحكام الادارية قابلة لتنفيذ مجرد صدورها , رغم قابليتها للطعن بالطرق العادية او الغير العادية امام الجهات قضائية اي المحكمة الادارية او مجلس الدولة , وتتمثل هذه الضمانة في كون المكلف بالضريبة بمجرد تنفيذه للحكم في هذه الحالة تتم تبرئة ذمته ولو مؤقتة من الديون الجبائية على عاتقه امام الادارة الضريبية وبتالي الغاء كل الضرائب ورسوم محل النزاع .

<sup>89</sup> منصوص عليها ضمن المادة 86 من القانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم ( المادة 86 معدلة بموجب المادة 50 من ق. م لسنة 2017)

- تنفيذ الاحكام الادارية : عندما يكون الحكم لصالح المكلف بضريبة , يجب ان يعلم انه لا يمكن ان تمتنع الإدارة الضريبية او التماطل في تنفذه , وهذا اكدته المادة 145 من الدستور " على كل اجهزة الدولة المختصة ان تقوم في كل وقت وكل مكان وفي جميع الظروف بتنفيذ احكام القضاء " .

وفي هذا الاطار قد قرر المشرع المسؤولية الجنائي والمدنية للموظف العمومي الي جانب مسؤولية الادارة , وبهذا عدم تنفيذ الحكم صادر قضائي بدون سبب مشروع يعد مخافة للقانون وهذا ما كسرتة المادة 138 مكرر من القانون العقوبات كل موظف عمومي استعمل السلطة الوظيفية لوقف تنفيذ حكم قضائي او امتنع او اعترض او عرقل عمدا تنفيذه يعاقب بالحبس من ستة اشهر الي ثلاث سنوات وبغرامة من 5000 دج الي 50.000 دج.<sup>90</sup>

#### • الشروط الواجب توافرها لتنفيذ الحكم :

كما قنا سابقا فان الاحكام الادارية نافذة بمجرد صدورها رغم قابليتها لطعن , ولتنفيذها لابد من توفر الشروط التالية :

#### 1/ ان يكون الحكم من احكام الالتزام :

ويقصد به ان الحكم يرد فيه التأكيد على حق ومحلته التزام المدعي عليه الاداء مما يجعله قابلا للتنفيذ الجبري , لذلك ان يفهم المكلف ان القرارات الالغاء تتمتع بطابع الالزام , اذا تفرض على الادارة تدخلا او تعاونا فعليا من جانبها .

<sup>90</sup> المادة 138 مكرر من القانون لعقوبات المستحدثة بالقانون رقم 09-01-09- يونيو 26 يونيو 2001 , ج , ر العدد 34 ص 17.

## 2/ ان يكون القرار قد تم تبليغه للإدارة :

يجب ان يدرك المكلف بالضريبة انه اذا اراد تنفيذ الحكم الذي في صالحه عليه ان يبلغ الادارة الضريبية بواسطة إرسال نسخة من الحكم او القرار ,ويكون ذلك عن طريق محضر قضائي وهذا ما اكدته المادة 894 من ق.م. ا. فهذا التبليغ من شأنه اعلام الادارة بالالتزام الملغى على عاتقها بموجب هذا الحكم او القرار القضائي الداري المباشرة اجراءات تنفيذ مضمون هذا السند القضائي , وذلك لان اجراءات المعارضة و الاستئناف تحسب من تاريخ تبليغه الرسمي الادارة رغم ان المعارضة والاستئناف لا يوفقان تنفيذ الحكم القضائي الاداري.<sup>91</sup>

## 3/ ان يكون الحكم مذيلا بالصيغة التنفيذية :

على المكلف بالضريبة المحكوم له ان يحصل على صورة الحكم القضائي ممهورة بصيغة تنفيذية , ومن ثم يصبح السند القابل للتنفيذ مكونا من امرين صورة من الحكم القضائي , . وصيغة التنفيذ القانونية , وهذا ما اكدته المادة 601 من ا.ق. ا "لا يجوز التنفيذ في غير الاحوال المستثناة بنص في القانون , الا بموجب نسخة من السند التنفيذي مهور بالصيغة التنفيذية ..."<sup>92</sup>

## 4/ عدم وجود حكم صادر بوقف التنفيذ :

تكون الادارة الضريبية ملزمة بتنفيذ الاحكام الادارية الصادرة ضدها بمجرد تليغها ما لم تقدم طلبا بموقف تنفيذها واستجاب القاضي له , ولقد تم الاشارة الي حالتين يتم فيها وقف التنفيذ :

<sup>91</sup> فريد رمضاني ,تنفيذ القرارات القضائية الادارية واشكالية في مواجهة الادارة , مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ,كلية الحقوقية والعلوم السياسية , جامعة باتنة , 2013/2014, ص 33.

<sup>92</sup> عبد القادر عدو , ضمانات تنفيذ الاحكام الادارية ضد الادارة العامة , دار الهومة والنشر والتوزيع , د , ط , الجزائر , 2010, من 27 الي .29

\* تعرض المستأنف لخسارة مالية وهذا ما اكدته المادة 913 من ق. ا. م. ا .

\* حالة الغاء قرار اداري لتجاوز السلطة وهذا ما جاء في المادة 941 من ق. ا. م. ا .

### المطلب الثاني : ضمانات تنفيذ الحكم

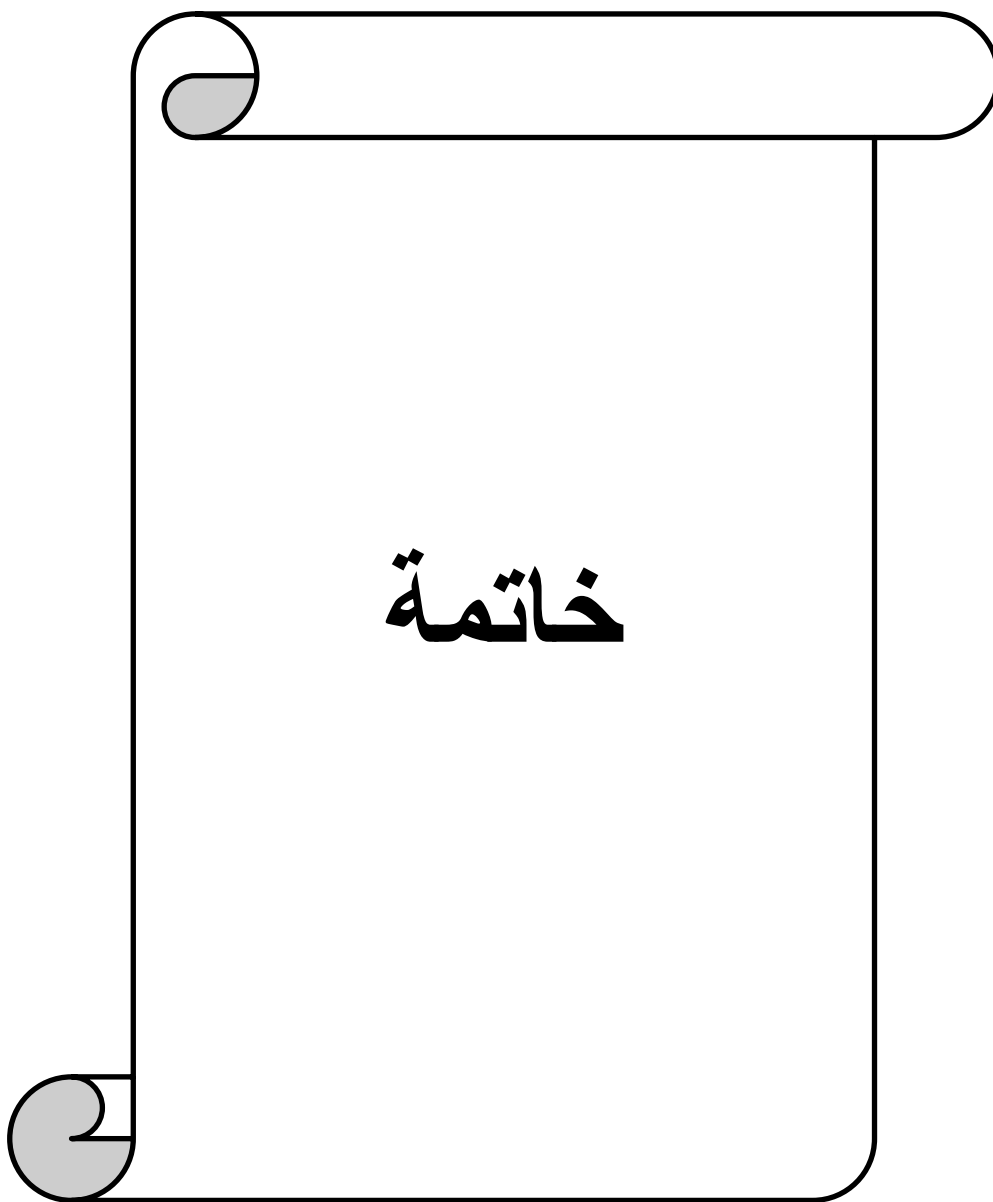
لقد منح المشرع الجزائري للمكلف ضمانات لتنفيذ الاحكام الادارية التي في صالحه في حالة امتناع الادارة الجبائية عن التنفيذ , والمتمثلة في المسؤولية التأديبية للموظف التي قد تصل الي تسريحه , او المسؤولية المالية له وهذا ما اكدته المادة 88 من الفقرة 11 من الامر 20/95 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة والتي جاء فيها

التسبب في التزام الدولة او الجماعات الاقليمية او هيئات العمومية بدفع غرامة تهيديية او تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي او الجزئي او بصفة متأخرة لأحكام القضاء " وحتى المسؤولية الجزائية التي اكدتها المادة 38 مكرر سالفه الذكر , بالضافة هذه المسؤولية للموظف

اضاف المشرع الحكم بالغرامة التهيديية الاجبار الادارة على تفيد الاحكام الادارية وهذا ما اكدته المواد 980 الي 986 من ا. م. ا , غير الغرامة التهيديية تخضع لسلطة التقديرية للقاضي الاداري وهذا اكدته المادة 984 حيث نصت على انه يجوز للجهة القضائية تخفيض الغرامة التهيديية او الغاءها " , عند الضرورة . ومهما يكن فان هذه الوسائل من شأنها ان تحفظ حق المكلف بالضريبة في مواجهة الادارة وتساهم في فإعطاء نوع من التوازن بين الطرفين<sup>93</sup> .

<sup>93</sup> المادة 163 من الامر 06-03 المتضمن قانون الاساسي العام للوظيفة العمومية ..





خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع حماية المكلف بالضريبة قانونيا وقضائيا نجد ان  
المشرع اولى اهتماما الي حد ما ضمان حقوق المكلف بالضريبة , عن طريق تقييد و  
تأطير عمل الادارة في الحدود التي تحفظ فيه كرامة المكلف الضريبة فالمكلف بالضريبة  
يساهم في اعباء العامة التي تتحملها الدولة عن طريق الالتزام بدفع , لذا لزم حماية حقه  
في الاعتراض والدفاع عن نفسه ومعارضته لكل ظلم او خطأ يقع من قبل الادارة  
الضريبية .

حيث الزام الادارة الضريبية باحترام مجموعة من الإجراءات القانونية والمقررة اساسا  
لحق الرقابة المنوطة بها للموازنة بين طرفي العلاقة الضريبية وذلك بحماية المكلف  
بالضريبة طيلة مراحل النزاع الضريبي سواء كان النزاع في مرحلته الادارية او في مرحلته  
القضائية ولقد منح المشرع للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات الكفيلة لحماية  
حقوقه من تعسف الادارة الضريبية . .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع :

### المؤلفات والكتب :

- 1- احمد محيو, المنازعات الإدارية, ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون الجزائرية , الطبعة الخامسة , السنة 2003.
- 2- قيس حسن عواد البدراني, المركز القانوني للمكلف الضريبي , دار المناهج للنشر والتوزيع , الطبعة اولى , السنة 2005 ,
- 3- محي محمد مسعد , العلاقات القانونية بين الممول والادارة الضريبية , مطبعة ومكتبة الشعاع الفني , الإسكندرية مصر , ط 2002
- 4- هاني محمد حسن شبيطه , ؛ حدود التوازن بين السلطات الدارة الضريبة والضمانات المكلفين , اطروحة , الماجستير , كلية الدراسات العليا , جامعة النجاح الوطنية نابلس , فلسطين , 2006
- 5- محمد عباس محرزى , اقتصادية الجالية والضرائب , دار الهومة للطباعة والنشر والتوزيع , الطبعة , الرابعة , الجزائر 2008 .
- 6- رابح رتيب , الممول و الإدارة الضريبية , دار النهضة العربية , د. ط القاهرة 1991 .
- 7- محمد علوم على محمود , الطبيعة والمالية لدين الضريبة وتطبيقها في التشريعات الضريبية المقارنة , منشورات الحلبي الحقوقية الطبيعية , الطبعة الاولى 2010.
- 8- محمد خالد المهاني , خالد شحادة الخطيب , ابراهيم العدى , المحاسبة الضريبية , المنشورات جامعة دمشق , 2005-2006 , الجمهورية العربية السورية.

## قائمة المراجع

- 4- سالم عبد المنعم حسين , ضمانات تحصيل ضريبة الدخل , دار الكتاب القانوني , بدون طبعة , 2009.
- 5- عبد الحكيم بلوفي , اثر الضرائب على النشاط التجاري , اشراك للطباعة والنشر , الطبعة الاولى 2009 , القاهرة.
- 10 -خلاصي رضا , النظام الجبائي الجزائري الحديث ,جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين , دار الهومة الجزائر ,الطبعة الثانية '2006.
- 11-محمد حمو, منور او سرير ,محاضرات في جباية المؤسسات , مكتبة الشركة الجزائري ط 01, بوداود , 2009 .
- 12- علي حسن يونس ,الشركات التجارية , دار الفكر , 1973.
- 13- زكريا محمد بيومي , موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل , النسر الذهبي للطباعة , 2006.
- 14-طارق محمد محمد حسن , الدفعات المقدمة و الاستقرار الضريبي ,مطابع المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية ومهمات المكاتب ,الطبعة 2009.
- 15- نشاة ادوارد ناشد , , ربط الضريبة على الدخل واثره على العلاقة بين الممول والادارة الضريبية , جامعة بني سويف , مصر , 2007.
- 16- رمضان صديق , الادارة الضريبية الحديثة , دار النهضة العربية , ط02 , القاهرة 2006 .
- 17- حامد عبد المجيد دراز , المالية العامة , مؤسسة الجامعة , القاهرة , دون سنة النشر .

## قائمة المراجع

---

- 18- رشيد خلوفي , القضاء الاداري ( تنظيمها واختصاصها ) , ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , 2002
- 19- صالحى العديد وجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية , الطبعة الثالثة , دار الهموم الجزائر 'سنة 2008.
- 19- عمار بو ضياف , الوجيز في القانون الإداري , جسور لنشر والتوزيع , الجزائر , الطبعة الثانية , سنة 2007.
- 20- عبد القادر عدو , ضمانات تنفيذ الاحكام الادارية ضد الادارة العامة , دار الهومة والنشر والتوزيع , د , ط , الجزائري , 2010 , من القانونية , كلية الحقوقية والعلوم السياسية , جامعة باتنة , 2014/2013

الاطروحات والمذكرات :

- زناتي فريدة , العلاقة القانونية بين المكلف و ادارة الضرائب , مذكرة ماجستير في الحقوق الاساسية والعلوم السياسية, تخصص ادارة ومالية بجامعة امحمد بوقري ببومرداس , سنة .2012.
- شريف محمد , السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي -حالة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية , كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية , جامعة ابو بكر بالقايد , تلمسان , الجزائر
- زعزوعة فاطمة , الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة , رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام , كلية الحقوق جامعة ابو بكر بالقايد , جامعة تلمسان , 2013.
- فريد رمضاني , تنفيذ القرارات القضائية الادارية واشكالية في مواجهة الادارة , مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية , كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة , باتنة , 2013/2014.

النصوص القانونية :

- المادة 42 حدد القانون المدني لجزائري سن الميز ب13 سن وفقا لنص المادة, اما سن الرشد ب19 سن وفق لنص الماد 40 من نفس القانون.
- المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

## قائمة المراجع

- 
- المادة المعادلة بموجب المادتين 2 من قانون المالية لسنة 2009 و 2 من قانون المالية لسنة 2015 المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- المادة 1 /42 من القانون الضرائب والرسوم المماثلة .
- المادة 42 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 02 من القانون لسنة 2008.
- المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- , المادة 801 من القانون الإجراءات المدنية والادارية
- المادة 593 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/07/25 والمتعلق بالشركات التجارية .
- المادة 261 , قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- المادة 566 مكرر 1, من مرسوم التشريعي رقم 93-08 والمؤرخ في 25 افريل 1993.
- المادة 569 من القانون التجاري الجزائري
- المادة 64 من الدستور الجزائري سنة 1996.
- المادة 78 من الدستور الجزائري المعدل بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016, المتضمن التعديل الدستوري
- للمادة 807 , من القانون 09/08 .

## قائمة المراجع

- المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية على انه : تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب , في اختصاص الطعن النزاع , عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي .
- المادة 92 معدلة بموجب المادتين 41 من ق.م لسنة 2012و17 من ق.م لسنة 2013.
- المادة 82 معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 2003 والمادة 51 من ق.م لسنة 2007 والمادة من ق.م لسنة 2008 والمادة 47 من ق.م لسنة 2011 والمادة 52.من ق.م لسنة 2018.
- المادة 153مكرر ( محدثة بموجب المادة 50من ق.م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 58 من ق.م لسنة 2017و20 من ق.م لسنة 2019)
- المادة 153 مكرر 12 (محادثة بموجب المادة 51 من ق.م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 59 من ق.م لسنة 2017 و 21 من ق.م لسنة 2019 .
- المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011
- تنص المادة 95 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي : يمنح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز لحصص او جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم لأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمكتبة عند اعدادها
- المادة 153 مكرر 1 (محدثة بموجب المادة 51 من ق.م لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادتين 59 من ق.م لسنة 2017 و210من ق.م لسنة 2019.
- 23-المادة 154 معدلة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2011.

## قائمة المراجع

- المادة 81 قبل تعديل 2017 معدلة بموجب المادتين 49 من ق.م ت لسنة 2010 مجلس الدولة , العدد 08 .
- المادة 173 محدثة بموجب المادة 60 من ق.م لسنة 2003 ومعدلة بموجب 53 من ق م لسنة 2007 و38 من ق م لسنة 2008 و57 من ق.م لسنة 2011 و19 من ق.م لسنة 2013 و63 من ق.م.لسنة 2017.
- المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية والمعدلة احكام قانون المالية لسنو 2011 , نجدها 3 لم تنص على هذه الهيئة (مديرية كبريات المؤسسات ) مثلما هو الامر بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- المادة 76 المعدلة بموجب المواد59 من ق.م لسنة 2003 والمادة 39 من ق.م لسنة 2005 والمادة 46 من ق.م لسنة 2007 والمادة 36 من ق.م لسنة 2012 والمادة ق.م لسنة2013 .
- المادة 82 معدلة بموجب الموارد 59 ق.م لسنة 2003 و51ق.م لسنة 2007 و27 من ق.م لسنة 2008 و47 من ق.م لسنة 50110 و52 من ق م 2018 .
- المادة 86 من القانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم ( المادة 86 معدلة بموجب المادة 50 من ق. م لسنة 2017)
- المادة 138 مكرر من القانون لعقوبات المستحدثة بالقانون رقم 01-09-26 يونيو 2001 , ج , ر العدد 34

## قائمة المراجع

### المراسيم :

-المرسوم التنفيذي رقم 95 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق ل 15 فبراير 1995 , المتضمن تنظم الادارة المركزية لوزارة المالية .

40-المرسوم التنفيذي رقم 90-90 المؤرخ في 23 /07/ 1990 المتعلق بالتنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصادية , الجريدة الرسمية العدد 26 , المعدل والمتمم بوجب المرسوم 95-55.

- المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ( ج.ر عدد 58 بتاريخ 24/09/2006)

### المواقع :

-المجلس الشعبي الوطني (www.apn.dz) , الجريدة الرسمية للمناقشات , الفترة التشريعية السابعة , الدورة البرلمانية العادية ( 2016-2017 , الجلسة العلنية المنعقدة يوم الاثنين 14/11/2016/ , السنة الخامسة رقم 254 , الموافق ل 07ديسمبر 2016.

24-mohamed abbas maherzi . introduction a fiscatoï . editio . itcid . algerie 2010. P80-81.

-الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب dz .hov .mfdgi .www .http//

## قائمة المراجع

---

المجلات:

- مجلة المجلس الدولة , الجزائر, العدد 09,2009

## قائمة المراجع

صفحة	العنوان
	تشكر و عرفان
	اهداء
أ-ز	مقدمة
	<b>الفصل الاول المكلف بالضريبة وحمايته قانونيا</b>
09	المبحث الاول : طرفا العلاقة الضريبية
09	المطلب الاول : المكلف بالضريبة
37	المطلب الثاني : الادارة الضريبية
45	المبحث الثاني : الحماية القانونية للمكلف
45	المطلب الاول : الطبيعة القانونية للعلاقة
52	المطلب الثاني : صور العلاقة الضريبية
	<b>الفصل الثاني الحماية القضائية للمكلف بالضريبة</b>
54	المبحث الاول : الضمانات القضائية
54	المطلب الاول : رفع الدعوى الضريبية
73	المطلب الثاني : سير الدعوى الضريبية
77	المبحث الثاني : الضمانات المقررة بعد نطق بلحکم
77	المطلب الاول: اعلام المكلف
80	المطلب الثاني: ضمانات تنفيذ الحكم
84	الخاتمة
86	قائمة المراجع