

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA
FACULTE DE DOIT ET DES SCIENCES POLITIQUES
DEPARTEMENT DES SCIENCES JURIDIQUES ET
ADMINISTRATIVES



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 - قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة
مكملة لمتطلبات نيل
شهادة الماستر في القانون
تخصص قانون عام
بعنوان

المحرر الجبائي

تحت إشراف:
د. أحمد فنيدس

من إعداد الطالبتين:
- طوابرية صفاء
- بودبوز كوثر

لجنة المناقشة

- 01- د. مراد ميهوبي الرتبة أستاذ محاضر - أ جامعة 8 ماي 1945 قالمة...رئيسا
- 02- د. أحمد فنيدس الرتبة أستاذ محاضر - أ جامعة 8 ماي 1945 قالمة. مشرفا ومقررا
- 03- د. الدراجي خدروش الرتبة أستاذ محاضر - ب جامعة 8 ماي 1945 قالمة .. عضوا

السنة الجامعية 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨ هـ

الشكر

نحمد الله العزيز الكريم صاحب الخير العظيم الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع

فإليك ربي حمدنا و شكرنا.

كما نتقدم بالشكر الكبير و العرفان و الامتنان إلى الأستاذ الدكتور المحترم فنيديس أحمد

الذي لم يبخل علينا بنصائحه و توجيهاته القيمة و ساندنا طيلة مدة الإشراف

و كان له الفضل الكبير في انجاز هذا العمل سواء في المنهجية أو المادة

شكر خاص إلى لجنة المناقشة المحترمة

مع توجيه الشكر إلى كافة الطاقم الإداري بكلية الحقوق و العلوم السياسية -قائمة-

و كل من ساهم في هذا العمل المتواضع سواء من قريب أو من بعيد

شكرا جزيلا

صفاء و كوثر

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى الأرواح الطاهرة التي لم تفارق ذهني

روح جدي و جدي لن أنساهم أبدا

إلى حكمتي...وعلمي

إلى أدبي.....وحلمي

إلى طريقي....المستقيم

"أبي الغالي "

إلى الطاهرة الوفية والملاك الصافي

إلى رمز الحب والحنان

"أمي الغالية "

إلى القلوب النقية الرقيقة

إلى النفوس البريئة

إخوتي

" هند، عبد السميع، ابتهاج، أميرة "

إلى أحب الناس على قلبي خالاتي و أخوالي القريب منهم والبعيد

إلى أعز صديقة

الحنونة مريم

إلى زوجي الغالي الذي ساندني وشجعني وصبر معي لبلوغ هذا الهدف" فوزي" أعز الناس على قلبي

إلى من قدموا لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد.



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"و قضي ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين احسانا"

أهدي ثمرة جهدي إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى القلب الكبير " والدي العزيز "

إلى رمز الحب و بلسم الشفاء

إلى من بحبها سقتني و على الفضائل ربنتي

إلى أعز الناس على قلبي " أمي "

إلى من ربطني به حبل الأخوة

إلى القلب الطاهر أخي " علي "

إلى من وقف إلى جانبي في المحن و الشدائد

إلى خطيبي " حمزة "

إلى كل صديقاتي خاصة "سارة" و زميلاتي بقسم العلوم القانونية و الإدارية

إلى من قدموا لنا العلم و الاجتهاد السادة الأساتذة الأفاضل

فكانوا لنا خير سند

صفاء

مقدمة

يتميز التشريع الضريبي بالتضخم الاستثنائي، و كثرة التغيير والتعديل، وهذا جعل الإدارة الجبائية تقوم بإصدار عدد كبير جدا من النصوص التي تحمل تفسير أو تطبيق لأحكامه ، مما يجعل المعيار الضريبي لا يمك التنبؤ به ويصعب الوصول إليه، بحيث يتميز بتعقيد النصوص و عدم استقرارها، ويأتي المحرر الجبائي كأحد الحلول المقدمة للمكلف بالضريبة لتبيان الأحكام المطبقة على وضعيته الجبائية.

لقد منح المشرع الإدارة الجبائية وسائل تحري فعالة، من بينها إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، والذي يهدف إلى إعادة الوصف والفرض الضريبي لبعض العقود أو التصرفات القانونية التي تخفي الطبيعة القانونية الحقيقية لبعض العمليات بهدف تخفيض الضريبة.

هذا يعني أن الإدارة الجبائية تلجا إلى إجراء قمع التعسف في استعمال الحق إذا أنجز المكلف بالضريبة عقود أو تصرفات منتظمة ولكنها تخفي نية أخرى، بهدف التملص من كل أو جزء من الضريبة.

غير أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى استعمال المحرر الجبائي لمواجهة إعادة التقييم الخاص الصادر في حقه عن الإدارة الجبائية، باعتبار أنه قد تقدم مسبقا لاستشارتها قبل إبرامه العقد أو الاتفاقية.

إن طلب المكلف بالضريبة للمحرر من الإدارة الجبائية يجعله يطمئن اتجاه التصرفات والعقود التي كانت محل استشارة وينقل عبء الإثبات إلى عاتق الإدارة الجبائية.

إن حق التحري الممنوح للإدارة الجبائية والذي قد يؤدي إلى إعادة التقييم الجبائي، يقابله حق المكلف بالضريبة في تقديم ملاحظاته حول ذلك التقييم، وكذا الحق في الطعن فيه، في حالة عدم موافقته.

أهمية الدراسة:

للمحرر الجبائي أهمية عملية وقانونية، إذ يعتبر بمثابة حدث قانوني استثنائي في تاريخ التشريع الضريبي الوطني، وهو إجراء لا تأخذ به إلا قلة من التشريعات والأنظمة الجبائية، باعتباره بداية حقيقية للإصلاح النظام الجبائي الجزائري، بتدعيم الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة، وتمكين الإدارة من وسائل تتدخل بموجبها لإرساء علاقة قوية مع المكلفين بالضريبة، مبنية على الثقة و الاحترام والاستقرار في المعاملات، فموضوع بهذه الأهمية يستحق فعلا البحث والدراسة.

الدراسات السابقة:

تناولت الموضوع عدة دراسات منها:

الدراسة الأولى:

Brikh Assia, le rescrit fiscal pour une meilleure sécurité juridique des contribuables, institut d'économie et fiscale, 2011-2012.

حيث طرحت إشكالية هل يعتبر المحرر الجبائي ضمانا قانونية كافية للمكلف بالضريبة المعني التابع لمديرية كبريات المؤسسات ؟

وتوصلت إلى أن إجراء طلب المحرر الجبائي في الواقع يكون في مواجهة الإدارة، و بالتالي هو ضمان للمكلف بالضريبة حسن النية ضد التغيرات القانونية للنظام الجبائي، و ضد إجراءات قمع التعسف في استعمال الحق، و ضد إساءة استخدام الإدارة الجبائية لسلطتها، و نتيجة لذلك يظهر المحرر الجبائي كأداة مميزة لتعزيز الشفافية في علاقة الإدارة الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

الدراسة الثانية:

-Ben Mohammed Sarah, intervention intitulée garanties du contribuable face au contrôle fiscal: le rescrit anti abus de droit, université de Guelma, 28 et 29 octobre 2015.

طرحت هذه الدراسة إشكالية كيف يمكن أن يكون المحرر الجبائي ضمانا ضد قمع التعسف في استعمال الحق ؟

وتوصلت إلى أن ضمان المحرر الجبائي هي عبارة عن ضمان حقيقي للحماية من التعسف في استعمال الحق التي تمارسه الإدارة الجبائية في حق المكلف بالضريبة، و يعتبر أيضا أداة للحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كان المحرر الجبائي يحمي أو يضمن أو يكفل حقوق المكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات من إجراء إعادة التقييم الخاص (إجراء قمع التعسف في استعمال الحق) بالنسبة للتصرفات والعقود التي ينجزها وتكون محل هذا المحرر.

الإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاءة المحرر الجبائي لحقوق المكلف بالضريبة في مواجهة إجراء قمع التعسف في استعمال الحق بالنسبة للتصرفات والعقود المصرح بها؟

أسباب اختيار الموضوع:

هناك أسباب ذاتية وأسباب موضوعية:

أسباب ذاتية:

- موضوع المحرر الجبائي موضوع مستحدث في التشريع الجزائري، وهذا جعلنا نرغب في أن نكون السباقين في تناوله.
- لم ينل حقه من الدراسة والتحليل إلا قليلا.

أسباب موضوعية:

يعد التعسف في استعمال الحق تركيب قانوني يسمح للمكلف بالضريبة بالتملص من الضرائب أو الرسوم، فعندما تعتبر إدارة الضرائب بأن المكلف بالضريبة قد ارتكب تعسف في استعمال الحق، ترسل له التصحيحات المطابقة (بعد إعادة الصفة الحقيقية للعملية) المعلة قانونا، حسب القواعد الخاصة بإجراء إعادة التقييم الجاهي.

المكلف بالضريبة الفطن يمكنه الاهتمام بأخذ الاحتياطات المسبقة، فإجراء طلب المحررات الجبائية وضع لهذا الغرض وقبل إتمام العقد أو الاتفاقية، حيث يمكنه استشارة إدارة الضرائب مسبقا.

إن إجراء طلب المحرر يسمح في الواقع للمكلف بالضريبة الحائر حول الطريقة التي يمكن أن تطبق فيها قاعد ضريبية، باستشارة مصالح الضرائب حتى تبدي رأيها حول تطبيق هذه القاعدة على حالته الشخصية أو على العملية التي قصدتها.

المحرر الجبائي الممنوح للمكلف بالضريبة يحميه ضد كل إعادة نظر في النتائج الضريبية للوضعية الموصوفة للإدارة، وينقل عب الإثبات إلى الإدارة الجبائية.

الخطة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الأول بعنوان طلب المحرر الجبائي والذي تطرقنا فيه إلى الإطار القانوني للمحرر الجبائي ثم إلى إجراءات طلب و إعادة طلب المحرر الجبائي.

الثاني بعنوان نتائج المحرر الجبائي حيث تطرقنا فيه أولا إلى إجراء التعسف في استعمال الحق و ثانيا إلى المحرر الجبائي في مواجهة قمع التعسف في استعمال الحق.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، باعتباره منهج قانوني يمكن من التحليل و التفسير بشكل علمي منظم بغية الوصول إلى أغراض محددة بوضعية اجتماعية و ذلك لوصف ظاهرة مدروسة عن طريق جمع المعلومات و إخضاعها للدراسة الدقيقة.

الصعوبات:

- حداثة الموضوع في التشريع الجزائري.
- قلة المراجع باللغة العربية.
- صعوبة الترجمة وما يتطلبه ذلك من جهد ووقت.

الفصل الأول

طلب المحرر الجبائي

النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، يقوم على التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، و تحصل الضريبة من خلال العناصر التي يدرجها المكلف بالضريبة فيها، و في مقابل ذلك فان لإدارة الجبائية حق مراقبة تلك التصريحات من خلال مجموعة من الإجراءات و العمليات التي منحها إياها القانون بقصد كشف تعسف المكلف بالضريبة أثناء إبرامه لتصرفات أو عقود تخفي النية الحقيقية له¹.

يعد التعسف في استعمال الحق تركيب قانوني يسمح بالتملص من الضرائب أو الرسوم، ويجوز لإدارة الضرائب استعمال إجراء قمع التعسف في استعمال الحق بخصوص بعض الضرائب المحددة قانونا، ويمنح فيه المكلف ضمانات إضافية (المحرر الجبائي) - عن تلك لإعادة التقييم الوجيه العادي- نظرا للجانب القمعي لهذا الإجراء.

يوفر المحرر ضمانات للمكلف بالضريبة ضد إعادة التقييم المرسل له من قبل الإدارة الجبائية، إذا استشارها بخصوص وضعيته الجبائية المتعلقة بالاتفاقيات أو التصرفات المزمع إجراؤها ووافقت عليها.

لقد تم استحداث المحرر الجبائي بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012²، في الفصل السابع مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الذي يشمل على مادتين 174 مكرر و174 مكرر 01، الذي يلجأ إليه المكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات³، حيث خول المشرع الجزائري لإدارة الجبائية مهمة النظر و فحص الطلبات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة فيما إذا كانت مطابقة للتشريع الضريبي المعمول

¹- محمود جمام، النظام الضريبي و إثارة على التنمية الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر- ، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري محمود، سكيكدة، 2010، ص 37.

²- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد72، ص 16.

³- المادة 174 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

به، و ما مدى دقة و وضوح الطلب من حيث العناصر و البيانات، حيث يصبح من الضروري على الإدارة الجبائية أن تبين موقفها اتجاه الطلب بالقبول أو بالرفض¹.

و سنتطرق في هذا السياق إلى الإطار القانوني المحرر الجبائي، ثم إجراءات طلبه.

المبحث الأول

الإطار القانوني المحرر الجبائي

يظل طلب المحرر استثنائيا لا جدوى من اللجوء إليه في المشاكل البسيطة التي تقع على عاتق مديري الضرائب المحلية مثلا، بل ينصح به في حالة وجود مشاكل معقدة بمساعدة من قبل مختص في الضرائب، خاصة فيما يتعلق بالإجراءات الفنية للملف².

هذا الإجراء يسمح للمكلف بالضريبة باستشارة الإدارة بخصوص التصرف القانوني الذي يواجهه، ويجب أن تتعلق الاستشارة بعقد أو اتفاقية قابلة لأن تكون محل إعادة نظر في إطار إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، وأهميته هي إمكانية القياس المسبق، للمقتضيات الضريبية لمشاريع المكلف بالضريبة الشخصية أو المهنية، وعلى الخصوص، إنه يحمي المكلف بالضريبة ضد كل إعادة نظر في النتائج الضريبية للوضع الموصوفة للإدارة³.

سنتطرق في هذا المجال إلى أصل و تطور المحرر الجبائي، ثم إلى مفهومه.

¹ - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 مؤرخ في 21 شوال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر سنة 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي.

² - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'Urssaf, Maxima Laurent du Mesnil Editeur, Paris, France, 1998, p20.

³ - Céline Delavallée et autres, Céline Delavallée et autres, Le contrôle fiscal l'impôt sur le revenu le particulier éditions Paris 2007, p 25.

المطلب الأول

أصل و تطور المحرر الجبائي

يمنح التشريع الضريبي للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات لحمايته من تعسف الإدارة في استعمال السلطة باعتبارها تتمتع بامتيازات السلطة العامة،¹ و أحد هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة هو المحرر الجبائي، وعليه، ما أصل هذا المحرر؟، وكيف تطور؟

الفرع الأول

أصل المحرر

في هذا السياق وجب أولاً تبيان أصل المحرر، ثم أصله.

أولاً: أصل المحرر:

للمحرر تاريخ طويل، إذ يعتبر هذا المصطلح ذو أصل لاتيني، يكون في شكل وثيقة مكتوبة، لطلب على مسألة قانونية، قد طرحت من طرف حاكم المقاطعة أو فرد، لمعالجة وضعية خاصة، وقد تم تناوله من قبل الإمبراطورية الرومانية، كما أن له قوة تنفيذية، و يكون في شكل رد، يصدر من قبل الإمبراطور على مسألة قانونية تمت استشارته عليها، كإجابة الإمبراطور هادريان على فرد ما، فأشير إلى المحرر في أسفل الطلب.²

و بالتالي فكلمة المحرر (rescrit) كلمة لاتينية أصلها (rescriptum)، و كان يقصد بها في روما قديماً الجواب المكتوب و الرد المحدد من الإمبراطور على تساؤل طرحه عليه أحد القضاة لأجل تسوية وضعية خاصة به.³

¹ - محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014-2015، ص 06.

² - Brikh Assia, le rescrit fiscal pour une meilleure sécurité juridique des contribuables, institut d'économie et fiscale, 2011-2012, p 01,02.

³ - Alberto, dictionnaire encyclopédique pour tous, petit Larousse illustré, librairie Larousse, paris, 1980, p 872.

ثانيا: أصل المحرر الجبائي:

بشكل عام طلب المحرر الجبائي هو تعبير عقائدي، يستخدم لطلب رأي السلطات الإدارية أو القضائية بشأن تطبيق نص قانوني، وبشكل أكثر يتم استخدام المحرر الجبائي كطلب مسبق أي قبل إبرام عقد ما أو اتفاقية، فهذا النوع من الإجراءات تبنته الدول الإنجلوسكسونية بصفة صريحة¹.

يعتبر القانون الفرنسي من أهم القوانين التي تبنت مسألة طلب المحرر الجبائي باعتباره أنه ساعده على التطور و العمل به في مجال الصفقات و العقود الكبرى، و كذلك في مجال إبرام الاتفاقيات التي يكون فيها المكلف بالضريبة طرفا والمعمول به منذ سنة 1987².

يبقى مصطلح المحرر الجبائي ذو أصل لاتيني، و الذي كان يهدف في المجال الضريبي لتوضيح الوضع القانوني للمعاملات الضريبية، بعد ذلك تبنى من قبل عدد معين من البلدان، بما في ذلك فرنسا مما يجعلها رائدة في هذا المجال³.

الفرع الثاني

تطور المحرر الجبائي

استلهم إجراء المحرر الجبائي في فرنسا من خلال القانون الحاكم للولايات المتحدة، فكان له تأثير في التوضيح المؤقت للقانون المعقد، أو تفسير قاعدة و مدى مطابقتها للعقد المزمع إبرامه، و هذا على أساس ملف معين، أما بالنسبة للدولة الجزائرية، فقد استوحيت إجراء طلب المحرر الجبائي من التجربة الفرنسية، باعتبار أنه إجراء مبتكر و جديد و يظهر أثناء علاقة الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة⁴.

¹ – Alberto, op.cit., p 02.

² -Ben Mohammed Sarah, intervention intitulée garanties du contribuable face au contrôle fiscal : le rescrit anti abus de droit, université de Guelma, 28 et 29 octobre 2015,p 04.

³ - Brikh Assia, op. cit., p21.

⁴ -Radp-UE, fiche de projet de jumelage classique la relation de l'administration fiscale avec le contribuable, paris, p13.

أولا

تطور المحرر الجبائي في فرنسا

ظهرت ملامح المحرر الجبائي كإجراء في فرنسا قبل ظهور القانون الجبائي، و الذي تم جلبه تدريجيا منذ عام 1987 و بالنسبة لأحكام الولايات المتحدة، فالإدارة لديها إجراءات لتفسير القوانين للأفراد، و قبل كل شيء رغبة الشركات الإدارية لزيادة خدماتها من خلال التعاون مع المكلف بالضريبة¹.

يعتبر المحرر الجبائي بالنسبة للدولة الفرنسية مكونا حيويا في إستراتيجية تحسين علاقة الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، فهو أداة لليقين المالي و اليقين القانوني، و تم تطويره و توسيعه بمرور الوقت، ثم تم تمديد ضمانات المحرر الجبائي باستمرار من خلال مجموعة من النصوص القانونية، فبعضها اتخذ في التسعينيات مما أتاح للشركات استشارة الإدارة قبل تنفيذ عمليات أو أنشطة محددة و البعض الآخر اتخذ عام 2004².

ثانيا

تطور المحرر الجبائي في بلجيكا

تطور مصطلح المحرر الجبائي في بلجيكا بموجب القانون الصادر في 24 ديسمبر 2002، الذي ينشأ نظاما للقرار المسبق في المادة الجبائية، حيث يمنح هذا الإجراء للمكلفين بالضريبة والمستثمرين الذين يتقدمون بطلب لإجراء تصرف قانوني ما كإبرام صفقة أو اتفاقية معينة مهما كانت، مما يمكن الحصول على المحرر الجبائي بشأن المعاملات المالية و ذلك طبقا للأحكام القانونية و غيرها من الأحكام النافذة، لزيادة اليقين القانوني للمكلف بالضريبة والحد من تفاقم الدعاوى القضائية، و بالتالي التقليل من الغش الضريبي³.

¹ - ben Mohammed Sarah, op. cit., p 04.

² - Brikh Assia, op. cit., p22, 23.

³ - ibid., p31, 32.

بالنسبة للقانون الجزائري، استحدث المحرر الجبائي في التشريع الجزائري بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012 ضمن الفصل السابع مكرر من قانون الإجراءات الجبائية¹.

المطلب الثاني

مفهوم المحرر الجبائي La définition du rescrit fiscal

يعتبر إجراء طلب المحرر الجبائي إجراء خاص، يتضمن أكبر قدر ممكن من اليقين القانوني، رغم أن النصوص القانونية تتميز بالتعقيد و عدم الاستقرار، إلا أن المحرر الجبائي يعد أحد أفضل الحلول المتاحة للمكلف بالضريبة، و ذلك للابتعاد عن أي تدليس أو احتيال، كما يعمل على ضمان حسن العلاقة الضريبية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية².

كما يعتبر المحرر الجبائي ضماناً ضد قمع التعسف في استعمال الحق، حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يسيء استعمال الحقوق الممنوحة له، لذلك يجب أن يكون العقد المزمع إبرامه من طرف المكلف بالضريبة مطابقاً للتشريعات، و أن لا يكون محتمل على غش أو احتيال، و ذلك نظراً لخطورة إساءة استعمال الحق، فهو يعتبر مفهوم مشابه للتهرب الضريبي بلغة قانونية مشتركة و يتعلق بخرق للقانون³.

وفي هذا المجال وجب التطرق أولاً إلى تعريف المحرر الجبائي، ثم إلى الأشخاص المعنيين بالمحرر الجبائي، وأخيراً إلى الضرائب محل المحرر الجبائي.

الفرع الأول

تعريف المحرر الجبائي

هناك التعريف اللغوي للمحرر الجبائي و التعريف الاصطلاحي.

¹ - القانون رقم 11-16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.

²² - Brikh Assia, op. cit., p 01.

³ - Verniole-Davet, le risque d'abus de droit dans la gestion des entreprises, 1^{ère} édition, Dalloz édition, paris, 1997, p 45.

أولاً: التعريف اللغوي لمحرر الجبائي:

سنتناول من خلال هذا العنصر تعريف المحرر الجبائي كل مصطلح على حدى مصطلح محرر و مصطلح جبائي في مايلي.

1- في اللغة العربية:

يعرف المحرر الجبائي لغة على أنه:

محرر: (اسم) مفعول من حرر أي محرر من كل عبودية معتق كأرض محررة تم تحريرها من الاحتلال، مقال محرر أي مكتوب، محرر اسم المفعول من حرر محرر القضاء كاتب أحكام القضاء أو محرر في الجريدة من يكتب فيها وينسق مواضيعها، الجبائي جباية اسم. جباية الضرائب أي تحصيلها وجمعها، جبي أي أحصى وجمع كأن نقول جبي الضرائب أي جمعها من المكلفين بالضريبة.¹

المحرر: هو النذير أو النذيرة، و كان يفعل ذلك بنو إسرائيل كان أحدهم ربما ولد له فرما حرره أي جعله نذير في خدمي الكنيسة ما عاش لا يسعه تركها في دينه و انه لحر، أي بين الحرية و الحرورة الحرورية و الحرارة و الحرار، بفتح الحاء و المحرر أيضا هو الذي جعل من العبيد حرا فأعتق حيث يقال، حر العبد يحر حرارة، بالفتح أي صار حرا و بهذا المحرر يكون لغة المعتق.²

جبائي: جبي: يجبي هو بمعنى الخراج و الماء و الحوض يجباه و يجبيه، و جبي مما جاء نادرا مثل أبى يأبي، و ذلك أنهم شبهوا الألف في آخره بالهمزة، و قد قالوا يجبي والمصدر جبوة و جبية، وجبا و جباوة و جباية نادر و في حديث السعد بيطئ في جبوته، و اجبيه هي

¹ - عبد الغني أبو العزم، معجم الغني موقع معاجم صخر، مؤسسة المكتبة الشاملة للنشر والتوزيع، 2005، 2011.

² - العلامة أبى جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، طبعة الأولى، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، بيروت، لبنان، ص 517.

الحالة من جبي الخراج أي جباية الخراج و الجباية هي استخراج الأموال من مظانها، وجبائي في هذه الحالة من جبي الخراج و استيفائه¹.

2- في اللغة الفرنسية:

Le rescrit : ancien ordonnance du latin, de scribere, décret du roi, de l'empereur et aussi un rescrit, une lettre du pape portant décision d'un procès, d'un point de droit.²

Fiscal : fisc nom administration chargée de calculer et de percevoir les impôts, et fiscal adjective relatif au fisc ou bien système de perception des impôts ensemble des lois qui s'y rapportent³.

ثانيا: التعريف الاصطلاحي:

يعتبر المحرر الجبائي من بين الإجراءات الخاصة ، الذي يواجه تطبيق الإدارة الجبائية لإجراء قمع التعسف في استعمال الحق بالنسبة للمكلف بالضريبة صاحب المحرر، وقد عرفه كل من المشرع الجزائري والفقهاء.

سنتطرق أولا إلى التعريف التشريعي و ثانيا إلى التعريف الفقهي.

1 - التعريف التشريعي:

لقد عرف المشرع الجزائري المحرر الجبائي على أنه: " قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص كبريات المؤسسات إذ

¹ - العلامة أبي جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد السادس، طبعة الأولى، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، بيروت، لبنان، ص 93.

² - Larousse dictionnaire de français, imprimé en France, 2008, p369.

³ - ibid., p174.

يشكل ردا واضحا و نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به.¹

كما عرفه على أنه: " تبيان في تقدير الوضعية بالنظر للنص الجبائي من طرف المكلف بالضريبة حسن النية الذي يتبع لاختصاص مديرية كبيريات المؤسسات و إذا أثبت أن الطريقة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قد قبلتها الإدارة".²

2-التعريف الفقهي للمحرر الجبائي:

إن الهدف الأساسي الذي يجسده المحرر الجبائي هو تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية بالإضافة إلى تشجيع الاستثمار، و ذلك لاعتبار أن الصفقة أو الاتفاقية نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية و يجسد القانون³، و عند إصدار الإدارة الضريبية لقراراتها يشترط عليها الاهتمام بالتشريعات الضريبية و صياغتها بشكل مبسط للمكلف بالضريبة ليفهمها دون عناء أو التباس، و أن لا تترك صياغة القوانين في طياتها مجالا للتفسير أو التأويل⁴.

وقد قدم الفقهاء عدة تعريفات للمحرر الجبائي منها:

يعرف المحرر الجبائي على أنه: " قرار مسبق يصدر من مديرية الضرائب بناء على طلب يقوم به المكلف بالضريبة و يكون طلبا كتابيا يكون بشأن إبرام عقد معين أو صفقة حيث يجعل المحرر الجبائي المكلف بالضريبة اتخاذ القرار السليم بشأن الصفقة المزمع إبرامها"⁵.

كما يعرف أيضا على أنه: " الموقف الرسمي الذي تتخذه الإدارة بشكل ملموس، يتم تجسيده بواسطة رد مكتوب في أجل محددة قانونا، موقعة من قبل مسؤول مؤهل من طرف

¹ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 مؤرخ في 21 شوال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر سنة 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي.

² - المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - محفوظ يرحماني، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، 2018، الإسكندرية، ص 32.

⁴ - أ.د. رشيد الدقر، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، بدون سنة نشر، ص 133 .

⁵ - د.زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، مصر 2006، ص 07.

الإدارة الضريبية باعتبارها تتميز بامتيازات السلطة العامة على طلب شخص عادي أو اعتباري أي المكلف بالضريبة، في هذه الحالة تتخذ الإدارة موقفا فعليا على أساس الطلب المقدم لها"¹.

ويعرف على أنه: " أداة محتملة لمكافحة التهرب الضريبي حيث يعتبر وسيلة قمعية لسيطرة الإدارة و نفس الوقت إجراء وقائي للمكلف بالضريبة، حيث تعمل الإدارة من خلال هذا المحرر على كشف حقيقة المعاملات أو الصفقات التي يود المكلف بالضريبة إبرامها و النظر في ما مدى شفافيته و مطابقتها للتشريعات و يمكن أيضا أن تصل أهمية هذا الإجراء في المساهمة الفعالة في مكافحة المنافسة الضريبية الضارة بين دول الأعضاء"².

من التعاريف السابقة يمكن وضع تعريف شامل للمحرر الجبائي بأنه: قرار مسبق يصدر من مديرية الضرائب بناء على طلب يقوم به المكلف بالضريبة، يمثل الموقف الرسمي الذي تتخذه الإدارة بشكل ملموس، ويعتبر أداة محتملة لمكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

الأشخاص المعنيين بالمحرر الجبائي

بما أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي يعتمد على تصريح المكلف بالضريبة، فهو يشترط حسن نية المكلف بالضريبة بأن يدافع عن نفسه و ذلك بإثبات وفاء بالتزاماته القانونية، و أن يلتزم بالصدق في تعامله مع السلطات الضريبية، حيث يمكن للإدارة أن تثبت و بسهولة سوء نية المكلف بالضريبة، و في هذه الحالة يمكن لها تغيير موقفها"³.

¹ -Brigitte Clavagner, partenaire associations (le rescrit fiscal), credit matuel édition, mars 2016, p 01.

² - jean-Raphael pellas, Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale en France, Revue de planification fiscale et financière publique, n°127, août 2014, p 393.

³ - Ben Mohammed Sarah, op. cit., p 08.

حيث يعتبر المحرر الجبائي إجراء مهم ممنوح للمكلفين بالضريبة حسني النية التابعين لمديرية كبريات المؤسسات¹، حيث يعتبر تطبيق المحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري من حيث الأشخاص ضيق و يقتصر فقط في الوقت الحالي على المكلفين بالضريبة التابعين مديرية كبريات المؤسسات (DGE)² وهم :

أولاً: الأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنويين:

الشخص المعنوي هو مجموعة أشخاص أو مجموعة أموال، و يقصد بالشخصية القانونية القدرة أو المكنة القانونية على تحمل الالتزامات و اكتساب الحقوق³، تلعب فكرة الأشخاص المعنوية دوراً قانونياً هاماً في تنظيم أعمال الوحدات و السلطات الإدارية، إذ بواسطتها أمكن القيام بالأعمال و الوظائف الإدارية، بواسطة أشخاص طبيعيين، أي الدولة أو الولاية أو الشركات الوطنية⁴.

فالأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنوية هي المشكلة بقوة القانون أو فعلياً، العاملة في ميدان المحروقات، و كذا الشركات التابعة لها، التابعة لاختصاص كبريات المؤسسات⁵.

¹ -المادة 174 مكرر فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مدير العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص 93.

² - المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - د. محمد الصغير بعلي، القانون الإداري النشاط الإداري، دار العلوم للنشر و التوزيع، الطبعة 2013، ص 32.

⁴ - د. عمار عوابدي، القانون الإداري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، الطبعة 2000، ص 123.

⁵ - المادة 160 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص:

شركات الأموال هي عبارة عن شركات يحكمها الاعتبار المالي، و الذي يعبر على أن رأس مال الشركة هو الضمان العام الأساسي لدائنيها، حيث يعتبر الشريك في هذا النوع من الشركات لا يسأل إلا في حدود مساهمته في الشركة أي في حدود حصته¹.

إذا استغرقت الديون أموال الشركة، كان الشركاء مسؤولين عن هذه الديون في أموالهم الخاصة كل منهم بنسبة نصيبه في خسائر الشركة ما لم يوجد اتفاق يقضي بنسبة أخرى²، و بالتالي تعتبر شركات الأموال شركات ذات أعداد كبيرة من الشركاء في الكثير من الحالات لا يعرفون بعضهم أصلا بحيث تعتبر الشركة بمجرد تكوينها شخصا معنويا³، أما بالنسبة للشركات التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج) تابعة لاختصاص كبريات المؤسسات⁴.

ثالثا: تجمعات الشركات:

يعرف تجمع الشركات على أنه كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعي الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها ل 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، و الذي لا يكون رأس ممتلكا

¹ - أ. بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية شركات الأموال- الجزء الثاني، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2014، ص 10.

² - المادة 434 من الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون المدني معدل و متمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 ماي 2007.

³ - المادة 417 من القانون المدني.

⁴ - المادة 160 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم¹.

تتخذ شركات الأعضاء شكل شركة أسهم، و هو ما تستثنى منه شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص و أن يكون رأس مال الشركة ممتلكا مباشرة و ليس عن طريق شركات أخرى على الأقل بنسبة 90% من طرف الشركة الأم، و موضوع الشركة الرئيسي لا يمكن أن يكون ذات صلة بمجال الاستغلال في النقل أو التحويل أو تسويق المحروقات و المنتجات المشتقة منها، و بالتالي كل الشركات البترولية و الشركات الأخرى التي يرتبط نشاطها بالموضوع المذكور أعلاه تعتبر مستثناة منها².

تجمعات الشركات هي عبارة عن تجمعات شركات مشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج)³.

رابعا: الشركات المقيمة في الجزائر:

هي تلك الشركات التي تكون عضوة في التجمعات الأجنبية، و كذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر⁴، حيث أن المؤسسات الأجنبية المقيمة على الإقليم الوطني لهدف ممارسة الأعمال و انجاز مشاريع خاصة نظرا للحاجة الملحة، إضافة لرؤوس الأموال الضخمة التي يتم استثمارها⁵.

¹ - المادة 138 مكرر من قانون رقم 25-91 المؤرخ في 18-12-1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، متضمن الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم الى غاية قانون المالية لسنة 2019.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص 2.

³ - المادة 160 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 160 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - Noureddine Terki, les sociétés étrangère en Algérie, thèse de doctorat d'état en droit, institues des sciences juridique, politique et administrative, université d'Alger, 1975, p 19.

تعتبر مديرية كبيريات المؤسسات إدارة ضريبية مخصصة لصالح المكلفين بالضريبة الكبار، فلها أجهزة تنظمها في خمس مديريات فرعية و من أهم مديرياتها الفرعية مديرية جباية المحروقات و التي تعتبر أهم أجهزتها باعتبارها المكلفة بجباية المحروقات.¹

يقوم المكلف بالضريبة حسن النية بطلب المحرر الجبائي حيث يتمثل بالنسبة له رفع الشك و اللبس عن الوضعية التي تواجهه و التي لم يجد لها حل أو تفسير قانوني ضمن التعليمات أو القرارات القضائية الجبائية.²

الفرع الثالث

الضرائب المعنية بطلب المحرر

يعتبر طلب المحرر الجبائي من بين الطلبات التي تبنت كوسيلة مهمة لحماية من التعسف، أما بالنسبة للمشرع الجزائري لم يحدد الضرائب المعنية بطلب المحرر الجبائي الجبائي اكتفى بذكر الجهة المختصة بطلب المحرر الجبائي هو أن يكون المكلف بالضريبة تابع لاختصاص كبيريات المؤسسات³، في حين أن المشرع الفرنسي حددها في نوعين من الضرائب، الضرائب غير المباشرة و الرسوم على القيمة المضافة و هذا ما سنتناوله في أولا الضرائب غير المباشرة و ثانيا الرسم على القيمة المضافة.

أولا: الضرائب غير المباشرة: les impôts indirecte

سنتطرق في هذا السياق أولا إلى تعريف الضريبة غير المباشرة، و ثانيا إلى خصائصها.

1- تعريف الضريبة غير المباشرة:

تعتبر الضرائب غير المباشرة إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن أن تعتمد عليها الحكومة في تحقيق التوازن بين العرض و الطلب، حيث تقوم الضرائب غير المباشرة على تأثيرها

¹ - أ. د. بوعارة محمد الطاهر، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة و المؤسسات، جامعة الجزائر 01، كلية الحقوق، 2013-2014، ص 44، 45.

² - د. احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 317.

³ - المادة 02 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

المباشر على الأسعار بالمقارنة بالضرائب المباشرة، و بالتالي فالضرائب غير المباشرة هي وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي، فهي ضريبة كثيرة الحصيلة بالرغم من انخفاض قيمتها نظرا لضخامة حجم وعائها و تنوع العناصر الخاضعة للضريبة¹.

تعرف الضريبة غير المباشرة على أنها: "هي التي تحصل بمناسبة حدوث وقائع وتصرفات معينة، ويستطيع المكلف بها نقل عبئها إلى شخص آخ، ولا يمكن معها إعمال فكرة شخصية الضريبة، وتتمثل في الضرائب على الاستهلاك و على التداول، ويجري هنا تتبع الثروة وفقا لتداولها أو استعمالها أو انتقالها من خلال التصرفات والمعاملات"².

2- خصائص الضريبة غير المباشرة:

تستخدم الضريبة غير المباشرة في تحقيق الأغراض الاقتصادية، كالحمد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العمومية، تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها، و العمل على منع التهرب منها.³

للضريبة غير المباشرة عدة خصائص أهمها:⁴

- سهولة دفعها،
- مرونة حصيلتها،
- استمرارية حصيلتها،
- سرعة تحصيلها.

¹ - محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، بسكرة، سنة 2014/2015، ص18.

² - د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، طبعة 1998، ص 137.

³ - حميد بوزيدة، مرجع السابق، ص 23 .

⁴ - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص 50.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة: TVA

نظام الرسم على القيمة المضافة هو شكل من أشكال الجباية التي توفر عنصر الحيادية و الشفافية، خاصة فيما يخص نظام الاقتطاع على السلع و الخدمات المفروض عليها هذا الرسم، و هذا يؤدي إلى إنعاش النمو الاقتصادي، أما من جانب الميزانية يظهر الامتياز من اعتماد TVA في مدى سرعة تحصيل الموارد اتجاه المؤسسات أو الخاضعين لها، و هذا مما يسهل مهمة إدارة الضرائب¹.

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب القانون 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2019.

1- تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يعتبر هذا الرسم عام للاستهلاك، يخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري والحرفي أو الحر، و عليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي، كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة أو إبرام عقد خاضع للرسم².

عرف ملتقى الحوار الجبائي الدولي الذي عقدته ندوة روما الرسم على القيمة المضافة الذي على أنه: "ضريبة تمس مجالات واسعة من الصفقات، و أن الرسم المدفوع في المشتريات يتم استرجاعه في المبيعات (أي أن المستهلك النهائي هو من يتحمله)، و قد ظهر الرسم على القيمة المضافة في فرنسا في خمسينات القرن الماضي ليتم تطبيقه ابتداء من

¹- د. محمد عباس محرزوي، المدخل إلى الجباية و الضرائب، ITCIS للنشر و التوزيع، عين البنيان، الجزائر، 107، 108.

²- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2015، ص 07.

جانفي 1968 و تطبقه الآن أكثر من 136 دولة كما يشكل في المتوسط ربع الحصيلة الإجمالية للضرائب¹.

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بجملة من الخصائص أهمها²:

- رسم حقيقي يخص استعمال المداخل أو الاستهلاك النهائي للسلع و الخدمات.
- رسم نسبي للقيمة يحصل بنسبة قيمة المنتجات و ليس بالاستناد لنوعية المنتجات.
- رسم مؤسس حسب آلية عمل الدفعات المجزئة حيث الرسم على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل المنتج يطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.
- رسم حيادي بالنسبة للمدينين به قانونيا، لأن المستهلك النهائي هو من يتحمله.

¹ -conférence de Rome, la taxe sur la valeur ajoutée : expériences et enjeux, conférence sur la tva du dialogue fiscal international, Rome, mars, 2005, p 07 .

² -عفيف عبد العميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، سنة 2013-2014، ص137، 138 .

المبحث الثاني

إجراءات طلب وإعادة طلب المحرر الجبائي

يتقدم المكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات بطلب المحرر الجبائي يكون محل رد من قبل الإدارة سواء بقبول الوضعية الجبائية الموصوفة فيه أو برفضها، وفي حلة رفض طلبه، يحق إعادة الطلب والذي يجب على الإدارة الجبائية دراسته والرد عليه.¹ لذا سنتطرق أولاً إلى إجراءات طلب المحرر الجبائي، ثم إلى إجراءات مراجعته.

المطلب الأول

إجراءات طلب المحرر الجبائي

المحرر الجبائي عبارة عن توعية للمكلفين بالضريبة، و ترسيخ للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، و هذا لضمان التنمية و إرساء الوعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة و دور الضريبة، و ذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى كل شخص مكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.²

يعد المحرر الجبائي من أهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، حيث يعتبر ردا واضحا و نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يرغب معرفة الأحكام الجبائية المعمول بها والمطبقة على وضعيته الموصوفة، التي تكون مطابقة للتشريع و التنظيم المعمول به حيث يستفاد من هذا الإجراء في ظل أي تغيرات محتملة ضمن التشريعات الجبائية.³

يجب توضيح أولاً كيفية تقديم الطلب، ثم رد الإدارة الجبائية على الطلب.

¹ - المادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

² - بناتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة ماجستير، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012، ص 106.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (الدليل....) مرجع سابق، ص 93.

الفرع الأول

كيفية تقديم طلب المحرر الجبائي

يتعين على المكلف بالضريبة طلب المحرر الجبائي طبقا للكيفيات المنصوص عليها قانونا، و يجب أن يتضمن الطلب عرض واضح و صريح للعقد المزمع إبرامه، مع إبراز أهم الأحكام المعنية لجملة المعلومات الضرورية التي تسمح للإدارة الجبائية بمنحه المحرر، إذا تمت التلبية الفعلية للشروط المنصوص عليها ضمن التشريعات الجبائية¹، ويكون هذا الطلب مكتوبا وواضحا.²

بمعنى أن طلب المحرر الجبائي يجب أن يتضمن كل العناصر الضرورية لتقييم الصفقة الحقيقية للعقد أو الصفقة المزمع إبرامها بطلب قائم على الشفافية و الصدق و محاطة بأجال من طرف المكلف بالضريبة التابع لاختصاص كبريات المؤسسات،³ كما يجب أن يكون مستهدفا لعقد أو إبرام اتفاقية ما، وأن يكون قبلي، أي أن يكون قبل إبرام العقد أو توقيع اتفاقية.⁴

يرسل طلب المحرر الجبائي إلى مدير كبريات المؤسسات بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يودع لدى نفس المديرية مقابل إشعار بالاستلام⁵، حيث تقوم هذه الأخيرة برقابة الطلب المقدم لها من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك للتحقق من مدى مطابقة الوضعية الجبائية الموصوفة للقانون و القواعد المنظمة.⁶

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (الدليل...) مرجع سابق، ص 94.

² - المادة 174 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - Raphaël coin, Philippe Durand et Jean-Pierre lieb, op. cit., p 04.

⁴ - المادة 174 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 04 من المرسوم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁶ - د. بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومه للنشر و التوزيع الجزائر، ص

أولاً: شكل طلب المحرر الجبائي:

يكون طلب المحرر الجبائي في شكل رسالة مكتوبة واضحة وتامة،¹ أي يأخذ شكل وثيقة كاملة تضمن بيانات مهمة، حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم عرضا دقيقا و كاملا للنشاط أو العقد الذي يرغب في إبرامه، و ذلك لتمكين الإدارة من تقييم ما إذا كان يندرج ضمن الإجراءات الضريبية أم لا، و تكشف في هذه الحالة عن إرادتها أو موقفها إزاء الطلب المقدم لها من طرف المكلف بالضريبة.²

يتضمن طلب المحرر الجبائي جملة من البيانات تتمثل في:

- اسم أو اسم الشركة،
- عنوان المكلف بالضريبة،
- تبيان الأحكام الجبائية التي ينوي المكلف بالضريبة تطبيقها،

ثانياً: شروط تقديم طلب المحرر الجبائي:

يشترط في طلب المحرر الجبائي أن يكون مستوفيا للشروط معينة و إلا رفض الطلب شكلا، حيث يجب أن يكون طلبا تاما، كاملا، دقيقا موجها من قبل المكلف بالضريبة حسن النية إلى مديرية كبريات المؤسسات.³

وعليه، سنتناول أولا شرط أن يكون المكلف بالضريبة تابع لمديرية كبريات المؤسسات ثم إلى شرط حسن نيته وأخيرا إلى شرط أن يكون طلب المحرر الجبائي قبل إبرام العقد.

¹ - المادة 174 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Martin Collet, droit fiscal, 5^e édition, Thémis droit puf, paris, France, 2007, p186.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (الدليل...) مرجع سابق، ص 93.

1- أن يكون المكلف بالضريبة تابع لمديرية كبريات المؤسسات:

المكلف بالضريبة المعني بطلب المحرر الجبائي هو التابع لمديرية كبريات المؤسسات،¹ والتي يتمثل الهدف الأساسي من إنشائها هو تجميع ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية و الشركات الأجنبية التي تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية²، يسمح لها بأن تتحكم بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين فعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية و كذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي³، والأشخاص الذين يخضعون لمديرية كبريات المؤسسات هم:

- الأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات والشركات التابعة لها.⁴

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال، والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار.⁵

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائه مائة مليون دينار.⁶

- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية والشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر.¹

¹ - المادة 174 مكرر فقرة 01 من قانون لإجراءات الجبائية.

² - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2008، ص 111.

³ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، طبعة 01، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، سنة 2009، ص 44، 46.

⁴ - المادة 160 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ - المادة 160 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - المادة 160 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

وما تجدر الإشارة إليه، أن مديرية كبريات المؤسسات استحدثتها المشرع الجزائري بمقتضى قانون المالية لسنة 2002.²

2- أن يكون المكلف بالضريبة حسن النية:

باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، بمعنى أن الضريبة تأسس بعد إدراج كل العناصر الضرورية ضمن تصريحات المسلمة للإدارة الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، و انطلاقا من هذا المنطق، تحتفظ إدارة الضرائب بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتوبة، لدى ينبغي على الإدارة الضريبية التأكد من حسن نية المكلف بالضريبة و صحة الطلبات المقدمة من قبله.³

لقد اشترط المشرع أن يكون المكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات حسن النية حتى يمكنه الاستفادة من طلب المحرر الجبائي.⁴

باعتبار أن مبدأ حسن النية مبدأ واسع و مرن، حيث لا يمكننا الحكم عليه دون معرفة التطبيق الحقيقي له، و في الواقع، أن حسن نية المكلف بالضريبة هو مفهوم يحدد مبدأ صدق وإخلاص المكلفين بالضريبة، و هو مفترض، لأنه أمر متروك للإدارة الجبائية، هي فقط التي يمكنها إثارة سوء النية من حسنها، و ذلك بالاستعانة بالأدلة.⁵

3- أن يكون طلب المحرر الجبائي قبل إبرام العقد:

حتى يمكن للمكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طلب المحرر الجبائي يجب أن يتم ذلك قبل إبرام العقد أو اتفاقية محل طلب المحرر الجبائي قابلة

¹ - المادة 160 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية

² - القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 2001/12/22، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 2001/12/23.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 14 .

⁴ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁵ - Brikh Assia, op. cit., p 58.

لأن تكون محل إعادة نظر في إطار إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، أي قبل التوقيع مع شموليته لجميع العناصر اللازمة لطلب المحرر الجبائي¹.

يقوم المكلف بالضريبة باستشارة الإدارة الجبائية لطلب رأيها قبل إبرام العقد،² و ذلك لتجنب قمع التعسف في استعمال الحق، الذي يعتبر إجراء يهدف إلى إعادة التقييم الضريبي لبعض العقود أو التصرفات القانونية حيث يمكن للإدارة إعادة المصادقية للعقود و الاتفاقيات.³

الفرع الثاني

رد الإدارة

يقوم المكلف بالضريبة بالتقرب من مديرية كبريات المؤسسات للحصول على المحررات الجبائية، حيث تتمثل بالنسبة له رفع الشك عن الوضعية التي تواجهه، و التي لم يجد لها جواب دقيق أو مرض في مدونة الضوابط المكونة من التعليمات و القرارات القضائية الجبائية.⁴

لمديرية كبريات المؤسسات أجل أربعة أشهر 04 للإجابة على طلب المحرر الجبائي المقدم من طرف المكلف بالضريبة، و يحسب هذا الأجل من تاريخ استلامها للطلب أو من تاريخ استلام المعلومات التكميلية المطلوبة⁵، و بعد استلام الطلب تتم معالجته من قبل مصالح مديرية كبريات المؤسسات⁶.

¹ - gue fonte et Valérie de la va rende, contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier-Villars, paris, France, 1995, p119.

² - المادة 174 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - د. احمد فنيديس، مرجع سابق، ص 304،306.

⁴ - مرجع نفسه، ص 317.

⁵ - المادة 08 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (الدليل...) مرجع سابق، ص 01.

إن عدم قيام مديرية كبريات المؤسسات بالرد في الأجل الممنوح لها، يحرم عليها حق تنفيذ إعادة التقييم فيما يخص وضعية شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي¹.

تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة الوثائق التي قدمت لها، فتكون قد قدمت ضمانا حاسما لتجسيد مبدأ مشروعية التصرفات التي تقوم بها، و يملك للمكلف بالضريبة حق الاحتجاج أمامها بطلب مؤسس².

وهنا وجب توضيح كيفية تعامل الإدارة الجبائية في حالة إرسال الطلب إلى جهة غير مديرية كبريات المؤسسات، ومع الطلب غير الكامل، وطبيعة القرار الذي تصدره، وإمكانية التراجع عن المحرر الجبائي.

أولاً: حالة إرسال الطلب إلى جهة غير مديرية كبريات المؤسسات:

في حالة إرسال الطلب إلى مصلحة غير مديرية كبريات المؤسسات، يتعين على هذه المصلحة إرساله في أجل (07) سبعة أيام إلى مديرية كبريات المؤسسات و القيام بإبلاغ المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب بذلك³.

ثانياً: حالة الطلب غير الكامل:

بعد تقديم الطلب لكبريات المؤسسات من طرف المكلف بالضريبة، وكان هذا الطلب غير كامل ترسل مديرية كبريات المؤسسات مراسلة بواسطة رسالة موصى عليها تطلب من خلالها المعلومات التكميلية الضرورية لاتخاذ قرارها القطعي⁴.

ثالثاً: طبيعة القرار الذي تصدره:

تصدر الإدارة الجبائية قراراً قطعياً⁵، فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل (04) أربعة أشهر، و يكون اتخاذ القرار سابقاً لتاريخ انتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى

¹ - المادة 07 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

² - Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal (contentieux-recouvrement, 12^{ème} édition, paris, 2013, p 15 .

³ - المادة 08 فقرة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁴ - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁵ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

المكلف بالضريبة أو في غياب التزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية للضريبة¹.

يعتبر المحرر الجبائي ضماناً للمكلف بالضريبة وإجراء وقائي له، و هذا لبساطته و مجانيته، سهل البلوغ بالنسبة للجميع، و قائم على الشفافية والصدق²

رابعاً: التراجع عن المحرر الجبائي:

يمكن للإدارة الجبائية في حالة ما إذا وجد خطأ في التقدير والرجوع عن قراراتها، إلغاء المحرر الجبائي و القيام بإعداد محرر جبائي جديد للمكلف بالضريبة، و ذلك دون تنفيذ تقويم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية بالمحرر الجبائي الأول³.

المطلب الثاني

إجراءات إعادة طلب المحرر الجبائي

إن طلب المحرر الجبائي يسمح للمكلف بالضريبة معرفة الطريقة التي يمكن أن تطبق فيها قاعدة ضريبية ما، و ذلك باستشارة الإدارة الجبائية لكي تبدي رأيها حول مدى تطبيق القاعدة القانونية على الحالة الشخصية أو على العملية التي قصدتها، فهذا الإجراء يحمي المكلف بالضريبة ضد إعادة التقييم⁴.

لقد مكن المشرع الجزائري المكلف بالضريبة حق طلب إعادة مراجعة قرار الإدارة الجبائية للمرة الثانية إذا كان لا يستجيب للوضعية التي قدمها المكلف بالضريبة في طلبه الأصلي، إذا كان المكلف بالضريبة غير راض عن رد و إجابة الإدارة، يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طلب إعادة المراجعة وفقاً لإجراءات تقديم الطلب الأول⁵.

¹ - المادة 174 مكرر فقرة 02، 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Raphael coin, Philippe Durand et Jean-Pierre lieb, le rescrit fiscal, cahiers de droit de l'entreprise n6, novembre 2010, entretien 6°, p 06.

³ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁴ - د. احمد فنيديس، مرجع سابق، ص 323.

⁵ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (دليل...)، مرجع سابق، ص 03.

سنتطرق في هذا المجال إلى طلب إعادة المراجعة، ثم إلى معالجته من قبل المجلس.

الفرع الأول

طلب إعادة المراجعة

يمكن للمكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات الذي قدم لهذه الأخيرة طلب المحرر الجبائي، و كان الرد لا يستجيب للوضع الجبائية التي قدمها في طلبه، أن يعيد تقديم طلب لإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته هذه المصلحة.¹

سنتناول في هذا الفرع كيفية تقديم طلب إعادة المراجعة ثم أجل تقديم هذا الطلب.

أولاً: كيفية تقديم طلب إعادة المراجعة:

طلب إعادة المراجعة يكون بعد رد الإدارة الجبائية على طلب المحرر الجبائي المقدم سابقاً من قبل المكلف بالضريبة، و لم يرضى المكلف بالضريبة بإجابتها،² يمكن لهذا الأخير إبلاغ الإدارة في أجل شهرين (02) ملتمساً طلب إعادة مراجعة هذا الطلب شريطة عدم إدراج أي عنصر جديد أي أن يكون طلب التماس إعادة المراجعة هو نفسه الطلب الأصلي وأن لا يكون طلباً جديداً.³

يقوم المكلف بالضريبة حسن النية، بإرسال طلب إعادة المراجعة مكتوباً بواسطة رسالة موصى عليها مع أشعار بالاستلام إلى مديرية كبريات المؤسسات، ويمكن أن يكون محل إيداع مقابل إشعار بالاستلام،⁴ بمعنى أنه استنثار المكلف بالضريبة وردت الإدارة الجبائية على

¹ - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

² - د. أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 321.

³ - المادة 174 مكرر 01 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

طلبه، و لم يرض به يمكن له توجيه طلب إعادة مراجعة لوضعيته الجبائية¹، حيث تتم إعادة المراجعة لطلب المحرر الجبائي بطريقة جماعية².

بعد استلام مديرية كبريات المؤسسات للطلب تتم معالجته في أجل أربعة (04) أشهر، وفي حالة انقضاء أجل أربعة (04) أشهر و لم يتم إرسال أي رد إلى المكلف بالضريبة، يستفيد هذا الأخير من الوضعية التي صاغها في طلبه، و بالتالي، فعدم رد الإدارة خلال المدة سالفة الذكر، يحرمها من حق تنفيذ إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، فيما يخص وضعية شكلت موضوع طلب المحرر الجبائي³.

ثانيا: أجل إعادة المراجعة:

تعتبر الأجال و المواعيد القانونية من المسائل المهمة في القضايا و المعاملات بصفة عامة، فهي كثيرة و متشعبة في عدة قوانين فالأجال هي ضمانات لحقوق الأشخاص و عدم ضياعها⁴.

إن أجل تقديم طلب إعادة المراجعة هو شهرين (2) ابتداء من تاريخ استلام رد الإدارة على الطلب الأصلي، إذ يرسل طلب إعادة المراجعة من طرف المكلف بالضريبة بواسطة برسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات، كما يمكن أن يكون محل إيداع مقابل إشعار بالاستلام⁵.

تقوم الإدارة بالرد على طلب إعادة المراجعة المقدم من طرف المكلف بالضريبة، عندما تبلغ بهذا الطلب أي إعادة المراجعة التي ثبت فيها بصورة جماعية، في أجل أربعة أشهر⁶.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، (دليل...)، مرجع سابق، ص 93، 94.

² - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

³ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص 03.

⁴ - باكوري كريمة و بوزراع ثنهينان، النظام القانوني للمواعيد الإجرائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، سنة 2017-2018، ص 01.

⁵ - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁶ - المادة 174 مكرر 01 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

معالجة الطلب من طرف المجلس

تتم معالجة طلب إعادة المراجعة بطريقة جماعية،¹ من طرف مجلس معين من قبل المدير العام للضرائب بموجب مقرر،² يعد المجلس الوطني للجبائية هيئة استشارية، يوضع لدى الوزير المكلف بالمالية، ويدعى بالمجلس.³

هذه الهيئة الاستشارية هي عبارة عن هيئة فنية تعاون أعضاء السلطة الإدارية بالأراء الفنية المدروسة في المسائل الإدارية التي تدخل في اختصاصهم، حيث تتكون هذه الهيئة من عدد من الأفراد المتخصصين في فرع معين و يجتمعون في هيئة مجلس للمداولة والمناقشة والبحث و إبداء الرأي في المسائل التي تعرض عليهم.⁴

بالتالي، فهذه الهيئة الاستشارية تقوم بتخفيف العبء الذهني و العصبي على الإدارة العليا و المساهمة في التنسيق و الوحدة في الجهد الجماعي.⁵

هذا المجلس وجب تحديد تشكيلته، سير عمله، إصدار وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة المعني.

أولاً: تشكيلة المجلس:

هناك اختلاف بين النصوص المنظمة للمجلس، فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي التشكيلة بستة أعضاء برئاسة المدير العام للضرائب،⁶ في حين أن

¹ - المادة 13 فقرة 2 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي .

² - المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

³ - المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 12-430 مؤرخ في _ صفر عام 1434، الموافق 22 ديسمبر سنة 2012، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه و سيره، الجريدة الرسمية العدد 70، ص 68.

⁴ - محمد فؤاد مهنا، القانون الإداري في ظل النظام الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، دار النهضة، القاهرة، 1967، ص 653.

⁵ - سيد محمود الهواري، التنظيم، الطبعة الأولى، دار المعارف، القاهرة، 1976، ص 174.

⁶ - المادة 14 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للجباية وتنظيمه وسيره أورد تشكيلة مغايرة ، حيث يتكون المجلس من ممثلي الجمعيات المهنية و الأعوان الاقتصاديين والخبراء والجامعيين و ممثلي الإدارة تقترحهم الوزارات الوصية¹ و ممثلين يتم اختيارهم من بين الجمعيات المهنية و الأعوان الاقتصاديين و الخبراء².

تتمثل تشكيلة المجلس في:

- رئيس و نائب رئيس منتخبين من بين الأعضاء،
- ممثلين (2) عن المديرية العامة للضرائب،
- ممثل واحد(1) عن المديرية العامة للجمارك،
- ممثل واحد(1) عن المديرية العامة للتقديرات و السياسة الجبائية،
- ممثل واحد(1) عن وزارة التجارة،
- ممثل واحد(1) عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و ترقية الاستثمار،
- ممثل واحد(1) عن كل جمعية أو اتحاد مهني معتمد طبقا للتنظيم المعمول به،
- ممثل واحد(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة،
- ممثل واحد(1) عن مجلس مصف المستشارين الجبائين،
- ممثل واحد (1) عن مجلس مصف الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات،
- ممثل واحد (1) عن الديوان الوطني للإحصائيات،

¹- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 13-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجباية و تنظيمه و سيره.

²- المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجباية و تنظيمه و سيره.

- ممثل واحد (1) عن المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي،

- ثلاثة (3) ممثلين جامعيين يقترحهم وزير التعليم العالي و البحث العلمي، و يتم اختيارهم من بين أعضاء المجالس العلمية ذوي الخبرة في مجال العلوم القانونية والاقتصادية و المالية و الاجتماعية.¹

وما تجدر الإشارة إليه، أن تعيين أعضاء المجلس يكون لمدة أربعة (4) سنوات قابلة للتجديد،² وفي حالة انسحاب أحد أعضائه يجري استخلافه للمدة المتبقية حسب نفس الأشكال التي خضع لها هذا التعيين.³

ثانيا: سير عمل المجلس:

بعد استلام مديرية كبريات المؤسسات طلب إعادة المراجعة المرسل من طرف من طرف المكلف بالضريبة، تحيل الملف إلى أمانة المجلس، وبناء على استدعاء مقدم من رئيسه، يعقد هذا المجلس جلسته بمقر الوزارة المكلفة بالمالية (في دورة عادية مرة واحدة في السنة على الأقل، و في دورة غير عادية كل ما دعت الضرورة)، و للمجلس الوطني للجبائية أن يستعين بكل خبرة لقيام بمهامه.⁴

¹- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه و سيره.

²- القرار المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1434 الموافق 31 مارس سنة 2013، يتضمن تعيين أعضاء المجلس الوطني للجبائية، الجريدة الرسمية العدد 48، ص16.

³- المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 13-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه و سيره.

⁴- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه و سيره.

ترسل هذه الاستدعاءات إلى الأعضاء لحضور اجتماعات هذا المجلس قبل 15 عشر يوم على الأقل من تاريخ انعقادها،¹ يسجل أشغاله في محاضر تبلغ للوزير المكلف بالمالية.²

لقد خول المشرع الجزائري المجلس عدة صلاحيات و مهام وهي:³

- تقييم النظام الجبائي على أساس التنمية الاقتصادية الوطنية،

- اقتراح تدابير جبائية تسمح بمتابعة التنمية الاقتصادية ودعمها،

- إبداء الآراء في كل المسائل ذات الطابع الجبائي،

- إعداد نظامه الداخلي والمصادقة عليه.

ثالثا: إصدار وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة:

إن طلب إعادة المراجعة يعتبر ضمانا ثانية للمكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات حسن النية، حيث تقوم مديرية كبريات المؤسسات برد جديد مطابق لما أسفرت عليه مداولة المجلس.⁴

يتم تبليغ القرار المتخذ بخصوص طلب إعادة المراجعة من قبل مديرية كبريات المؤسسات بعد الأخذ برأي المجلس إلى المكلف بالضريبة في أجل أربعة (04) أشهر،⁵ في حالة عدم إرسال أي رد بعد انقضاء ذلك الأجل، يستفيد المكلف بالضريبة التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات من الوضعية الجبائية التي صاغها في طلبه.⁶

¹ - المادة 10 المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه وسيره.

² - المادة 11 المرسوم التنفيذي رقم 13-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه وسيره.

³ - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 13-430 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للجبائية و تنظيمه و سيره.

⁴ - المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁵ - المادة 174 مكرر 01 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية

⁶ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (الدليل..)، مرجع سابق، ص 03.

خاتمة الفصل الأول

مما تقدم نستنتج أن المحرر الجبائي هو قرار قطعي صادر عن مديرية كبريات المؤسسات، و يبلغ للمكلف بالضريبة المعني، و هذا المحرر لا يقدم ضمانات إلا للمكلف بالضريبة المعني دون سواه، و يمكن أن ينقضي هذا المحرر بصدور تشريع جديد منظم للتصرف الصادر عن المكلف بالضريبة، و يمكن أيضا أن يزول بتراجع الإدارة الجبائية عنه، و هذا ما ينقص من فعالية الضمان الذي يقدمه.

الفصل الثاني

النتائج المترتبة عن المحرر الجبائي

الإدارة الجبائية تراقب تصريحات المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالعقود أو الاتفاقيات التي أبرموها، بقصد كشف مكامن الغش فيها، وبالتالي إظهار تعسفهم في استعمال الحق في تلك التصرفات، مما يستدعي تطبيق إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، غير أن المكلفين بالضريبة الذين طلبوا رأي الإدارة الجبائية بخصوص تلك التصرفات يستفيدون من ضمانات المحرر الذي قدم لهم.¹

وبالتالي وجب التطرق أولاً إجراء التعسف في استعمال الحق وثانياً إلى المحرر الجبائي في مواجهة قمع التعسف في استعمال الحق.

المبحث الأول

إجراء التعسف في استعمال الحق *la procédure d'abus de droit*

للمكلف بالضريبة الحق في اختيار الطريقة الأقل خضوعاً للضريبة، وهذا ما يدفعه بتخيل ترتيبات قانونية ومالية قد تسمح له بالاستفادة من التدابير الحافزة، والحصول على المزايا الضريبية المرغوب فيها، وهنا يحق للإدارة مراقبة التصرفات، و التحقق من مكامن الغش فيها، وتعلن عدم قابلية تلك التصرفات للتنفيذ على أساس أنها تشكل تعسفاً في استعمال الحق.²

مما لا شك فيه، أن نظرية التعسف في استعمال الحق لم تبقى مقتصرة على تشريعات معينة، وإنما أصبحت منشورة في أغلب التشريعات الحديثة، هذا ما جعلها ذات أهمية عملية من جهة من خلال اعتمادها في التشريعات ومساعي القضاء

¹ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

² - Brikh Assia, op.cit., p08.

لتطبيقها، وذات أهمية نظرية من جهة أخرى التي تكمن في توضيحها في التشريع الجزائري¹.

وعليه، سنوضح أولاً مفهوم التعسف في استعمال الحق، ثم ثانياً قمع التعسف في استعمال الحق.

المطلب الأول

مفهوم التعسف في استعمال الحق la définition d'abus de droit

إن إدخال مبدأ التعسف في استعمال الحق في المادة الجبائية، يبين أن الإدارة الجبائية ليست مقيدة بالآليات الجبائية المنتظمة من حيث الشكل ولكنها مضللة في جوهرها، والتي يتم تقديمها من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك بهدف كشف الغشاشين الجبائيين والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.²

وعليه، سوف نتطرق إلى نشأة وتطور فكرة التعسف في استعمال الحق، تعريف وصور التعسف في استعمال الحق، التمييز بين التعسف في استعمال الحق والمصطلحات المشابهة.

الفرع الأول

نشأة وتطور التعسف في استعمال الحق

إن فكرة التعسف في استعمال الحق ترجع في الأصل للقانون الروماني، لكنها لم تظهر فيه بوضوح، ومع بزوغ فجر العصر الحديث، تعرضت هذه الفكرة للهجر بسبب تمجيد فكرة الاستعمال المطلق للحق، غير أنها تعرضت للمحاربة، فاقترح فقهاء المذهب الفردي إجراء تعديلات على فكرة استعمال الحق، بإخضاعها لضوابط أهمها ضابط عدم التعسف في استعمال الحق، وقد لقيت هذه الفكرة القبول، حيث تبنتها أغلب التشريعات المعاصرة، وقد كانت الشريعة الإسلامية السباقة في إرساء معالم

¹ - بوكرالدين إيمان، بلعزلة خديجة، التعسف في استعمال الحق في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قلمة، 2016/2015، ص2.

² - Boukerram dehia, la théorie de l'abus de droit et ses applications fiscales, mémoire de master, option droit privé général, université abderrahmane mira de béjaia, 2016/2017, p24.

نظرية التعسف في استعمال الحق، فعرفت كنظرية عامة تنطبق إلى جميع الحقوق، أين تطورت هذه النظرية حتى بلغت من الدقة والضبط ما لم تبلغه غيرها من النظريات.¹

أولاً: نشأة التعسف في استعمال الحق:

تحضى نظرية التعسف في استعمال الحق بأهمية بالغة حيث تعد شرطاً أساسياً لقيام المسؤولية، وقد عرفت قبل أن يتم الإقرار بمسؤولية التعسف في حد ذاتها حيث ظهرت في نهاية القرن 19 على يد فقهاء فرنسيين.²

جاءت هذه النظرية لاستكمال ترسانة قانونية كاملة لمكافحة الجريمة الضريبية (التهرب والغش الضريبي وكذلك التدليس والتزوير المالي)، وتعطي للإدارة أداة للكشف عن التصرفات الصورية أو الوهمية، ومع ذلك فإن حرية العمل الممنوحة للإدارة الجبائية يجب أن تكون مقيدة، لكي لا تتحرف وتصبح قهارة، جاعلة نظرية التعسف في استعمال الحق سلاح القمع الشامل، لهذا السبب فإن السلطة التشريعية قدمت ضمانات للمكلفين بالضريبة.³

ثانياً: تطور التعسف في استعمال الحق:

حسب معالم الفكر الحديث أن رسوخ نظرية التعسف في استعمال الحق ضمن جميع مجالات النصوص التشريعية المنطبقة حيث لا تعتبر هذه النظرية من ابتداء الفكر القانوني المعاصر بل قد عرفت الشرائع القديمة، حيث امتدت جذورها إلى الماضي البعيد.⁴

¹ - بوكرادين إيمان، بلعزلة خديجة، مرجع سابق، ص 1.

² - أودية نسرين ورياحي نسرين، الطبيعة القانونية للتعسف في استعمال الحق وفقاً للفقهاء والقانون الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، 2015-2016، ص 05.

³ -Boukerram dehia, op.cit., p50.

⁴ - د. رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني النظرية العامة للحق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ص 647.

لقد تطورت نظرية التعسف في استعمال الحق في جميع المجالات القانونية، ومن هنا أصبح من المهم أن يهتم المشرع الجزائري بإدخالها وجعلها نظرية مستقلة عنها، للعثور على مكانها الطبيعي كمبدأ للوقاية.¹

1- في الشريعة الإسلامية:

أرسى الشريعة الإسلامية دعائمها لفكرة التعسف في استعمال كافة أنواع الحقوق وأعطتها أوسع تطوير يمكن أن تصل إليه الشرائع والمذاهب الفقهية الحديثة، فالحق في نظر الشريعة الإسلامية منحه الله للخلق، حتى يكونوا سعداء في الدنيا والآخرة، غير أن هذه السعادة لا يمكن أن تتحقق إذا أساءوا استعمال هذا الحق، ويظل التعسف متحققاً في الشريعة الغراء باستعمال الحق من طرف صاحبه، دون أن تكون له مصلحة في ذلك.²

2- في المجال الجبائي:

إن فكرة التعسف في استعمال الحق، في الميدان الجبائي تقتض وجود فعل يدخل في حدود مضمون الحق، فيكون مشروعاً في ذاته لأنه سلطة من السلطات التي خولها الحق لصاحبه، غير أنه ينقل معيباً غير مشروع، لانحراف في غرضه أو نتيجته.³

يستند التعسف في استعمال الحق في المجال الجبائي، عموماً إلى فكرة الخطأ، لاسيما وأنه يجب عدم الخلط بين التعسف و مجاوزة الحق أو الخروج عنه، فالتعسف يتميز تميزاً واضحاً عن مجاوزة الحق أو الخروج عنه، ويبقى الفارق بين العمل التعسفي وبين العمل المجاوز للحق، إذ يكون الأول مشروعاً في ذاته ولكنه معيب في غرضه

¹ - Boukerram dehia, op.cit., p24.

² - طارق حناشي، الإدارة الجبائية ونظرية التعسف في استعمال الحق، مجلة التشريع والقضاء، العدد5، سنة 50، ماي 2008، ص65.

³ - د. حسن كيرة، المدخل إلى القانون، النظرية العامة للقاعدة القانونية، النظرية العامة للحق، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، سنة 1993، ص754.

أو في نتيجته، ويكون الثاني غير مشروع في ذاته ولكنه معيب في غرضه أو في نتيجته أي أن الثاني غير مشروع في ذاته أصلاً.¹

إن التعسف في استعمال الحق في المجال الجبائي، ناتج عن استخدام أسلوب قانوني للقانون المدني أو القانون التجاري لأغراض جبائية بحتة،² إذ أن الحق المتعسف في استعماله هو ذلك الحق المختار من بين الأساليب القانونية الأقل تكلفة من الناحية المالية.³

3- في المجال المدني:

نظم المشرع مسألة التعسف في استعمال الحق، حيث يشكل الاستعمال التعسفي للحق خطأ لاسيما في الحالات الآتية:⁴

- إذا وقع بقصد الإضرار بالغير،
 - إذا كان يرمي للحصول على فائدة قليلة بالنسبة إلى الضرر الناشئ للغير،
 - إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة .
- لقد ربط المشرع فكرة التعسف بفكرة الخطأ، ووضع معايير لتحديد التعسف تضم كافة أشكال التعسف وهذه لم تأتي على سبيل الحصر.⁵

¹ - طارق حناشي، مرجع سابق، ص 67.

² - Ben salem amani, l'abus de droit, acte de fraude contre la loi en matière fiscale, mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de troisième cycle spécialisé en finances publique, institut d'économie douanière et fiscale, kolea, Alger, 2017/2018, p09.

³ - Ibid, p09.

⁴ - المادة 124 من القانون المدني 75-58 المعدل والمتمم بموجب القانون 05-10. ، المؤرخ في 20 يونيو 2005، جريدة رسمية العدد 44.

⁵ - فرندي نبيل، تطبيقات نظرية التعسف في استعمال الحق في مجال الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون خاص، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، الجزائر، 2008-2009، ص 32.

جاءت مسألة التعسف في استعمال الحق في العناوين الأولية للقانون المدني فيما يتعلق بالمبادئ العامة، لأن التعسف هو نظرية مستقلة قائمة بذاتها وتطبق في جميع المجالات القانونية.¹

الفرع الثاني

تعريف وصور التعسف في استعمال الحق

من الصعب تحديد حالات التعسف في استعمال الحق، وتقييم ما إذا كانت العملية لها هدف وحيد وهو تجنب الضريبة، أو أن لها هدف آخر غير ضريبي في حالة ما إذا تعلق الأمر بمهارة ضريبية والتي لا يعاقب عليها، ويقع عبئ الإثبات على الإدارة، من خلال إثباتها للعناصر المكونة للهدف الجبائي للتصرفات التي تهدف إلى إنقاص أو تجنب الضريبة، كذلك البحث عن فائدة بالاستعمال الحرفي للنصوص بخلاف الأهداف التي يسعى إليها مصدرها.²

بالتالي، فإن مفهوم الحق في ظاهره هو تحقيق النفع لا الضرر، وقد عارض الفقهاء استعمال الحق، إذا كان صاحبه لم يقصد بهذا الاستعمال سوى إلحاق الضرر بالغير.³

وسنتطرق هنا أولاً إلى تعريف التعسف في استعمال الحق ثم إلى صورته.

أولاً: تعريف التعسف في استعمال الحق:

يعرف التعسف في استعمال الحق على أنه: "خطأ في ضريبة بعض المكلفين بالضريبة والذين لن يترددوا أبداً في الحد من التجاوزات والحيل القانونية للهروب من الضريبة".⁴

¹ - Boukerram dehia, op.cit., p10.

² - د.أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 311.

³ - طارق حناشي، مرجع سابق، ص 65.

⁴ - Maurice Cozian, florence Deboissy, précis de fiscalité des entreprises, 38^{ème} édition, lexis nexis, paris, 2015, p882.

كما يعرف على أنه: "الأثر القانوني للتهرب من الضرائب من قبل المكلف بالضريبة بحيث تسمح له هذه العملية بتجنب الضريبة باستعماله لتصرفات قانونية صحيحة في ظاهرها لكنها لا تنطبق مع الطبيعة الحقيقية للعملية المبرمة".¹

ويعرف أيضا بأنه: "مظهر من مظاهر التعدي على القانون إذ يجب على الإدارة الضريبية محاربة هذا النوع من الجريمة ومحاسبة المكلفين بالضريبة الذين يعتقدون أنهم في مأمن من العقوبات".²

من التعريفات السابقة يمكن وضع تعريف شامل للتعسف في استعمال الحق : هو ذلك التصرف القانوني الذي يلجأ إليه المكلف بالضريبة خلال إبرامه للعقد أو الاتفاقية والذي يفترض وجود نية إخفاء تهدف للتهرب من الضريبة.

ثانيا : صور التعسف في استعمال الحق :

أقر الاجتهاد القضائي بان التعسف في استعمال الحق يأخذ صورتين هما: الصورية ، الغش في القانون.

1- التعسف في استعمال الحق بالصورية:

التصرفات الصورية مثل الإيجار الوهمي المخصص للسماح بإسقاط أعباء عقارية .³

عموما تتكون الصورية من الفرق الموضوعي الموجود بين المظهر القانوني الناتج عن التصرف محل الشك وحقيقته وخاصة الاقتصادي الواقع تحت هذا التصرف ونميز في هذه الفرضية صورتين هما التصرف الوهمي والتصرف المتكرر.⁴

¹- Dominique le double, droit fiscal des entreprises, édition litec, paris, 1986, p 165.

²-Ben Salem amani, op.cit., p41.

³- Mémento pratique, op.cit., p 1039.

⁴- د.أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 309.

أ- التصرف الوهمي:

هو ذلك التصرف المبرم الذي لا يتطابق مع الوضعية الحقيقية على سبيل المثال عقد إيجار صوري يهدف إلى تخفيض الأعباء العقارية.¹

ب- التصرف المتكرر:

ويقصد به أن العقد المبرم بين الأطراف والذي يتم تقديمه للإدارة لا يتطابق مع العقد الحقيقي،² بهدف التجنب من كل أو جزء من الضريبة.

2- التعسف في استعمال الحق بالغش في القانون:

الغش في القانون في المادة الجبائية في الغالب يلخص في البحث عن هدف جبائي حصرا، فهو يتكون في كل مرة أين يجتمع من جهة، ومن جهة أخرى الحصول على عائد ضريبي بالاستعمال الحرفي للنصوص والقرارات بخلاف الأهداف التي يسعى إليها مصدرها.³

بالتالي، فالتهرب من الضريبة هو السبب الوحيد الذي يدفع بالمكلف بالضريبة أن يتعسف في استعمال الحق بالغش في القانون، من خلال قيامه بعدة طرق احتيالية يستغلها ضد مصلحة الضرائب، وعليه فالغش الضريبي يظم كل المناورات التديسية التي يلجأ إليها المكلفون بالضريبة للتخلص من الضريبة.⁴

بالتعسف في استعمال الحق بالغش في القانون، لا توجد صورية ولكن تركيب قانوني اصطناعي، الذي لا يمكن تفسيره إلا بإرادة إدارة أو قلب قاعدة ضريبية، فتصرف المكلف بالضريبة هو فقط من أجل سبب واحد هو تجنب الأعباء الضريبية.⁵

¹-Tayeb Zitouni, François goliard, Droit fiscal des entreprises, Berté éditions, Ire édition, Alger, 2007, p38.

²- د. أحمد فنيديس, مرجع سابق, ص 309.

³- المرجع نفسه, ص 310.

⁴- Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, collection litec fiscal, 29eme édition, 2005, p17.

⁵ - د. أحمد فنيديس, مرجع سابق, ص 310.

ويكون التعسف في استعمال الحق بالغش الضريبي على أنواع:

1- الغش العادي:

عرف الفقه الغش العادي بأنه كل تصرف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة¹.

وتكمن صفات الغش العادي في النقص في التصريح، التأخر في التقديم، عدم التقديم نهائياً.²

2- الغش الموصوف:

هو استعمال طرق تدليسية أي أن المكلف بالضريبة يباشر طرق احتيالية وتعسفية تسمح له بالتخلص من الضريبة دون ترك الأدلة، ترقباً لأي رقابة محتملة لإدارة الضرائب، ولقد اعتبر الفقهاء أن المكلف متهما باستعمال طرق التدليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة، و محاولته لمسح كل آثار التهرب تحسباً لأي رقابة محتملة.³

ويشتمل الغش الموصوف على:⁴

- العنصر المادي والمتمثل في إنقاص الأساس الضريبي
- عنصر النية؛ إذ أن المكلف على دراية بأن الفعل الذي سيرتكبه غير مشروع
- عنصر التدليس؛ مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.

¹- Jean Claude Martinez, la fraude fiscale, Presse Universitaire France, 1^{er} édition, paris1984, p89.

²-Maurice.Cozian, op.cit., p19.

³- Maurice Cozian, florence Deboissy, op.cit., p19.

⁴- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع ادارة ومالية، جامعة الجزائر-1- كلية الحقوق، الجزائر العاصمة، 2008-2009، ص33.

الفرع الثالث

تمييز بين التعسف في استعمال الحق والمصطلحات المشابهة له

هناك عدة مصطلحات مشابهة للتعسف في استعمال الحق يجب تبيان الفرق بينه وبينها .

أولاً: التمييز بين التعسف في استعمال الحق والتدليس:

يختلف التدليس عن التعسف في استعمال الحق في كونه: الدافع الوحيد لاستعمال الحيل للإيقاع شخص في غلط يدفعه إلى إصدار تصرف قانوني، فالمدلس (المكلف بالضريبة) يرتكب الفعل المتكرر أثناء عملية إبرامه العقد أو الاتفاقية مما يترتب عنه إلغاء ذلك العقد،¹ كما يتميز التدليس عن التعسف في استعمال الحق بافتراضه لعنصرين عنصر مادي وهو استعمال حيل وعنصر شخصي وهو أن تكون هذه الحيل من الجسامة بحيث لولاها ما أقدم شخص على إبرام قانوني.²

تقترب النظرية العامة للتدليس من النظرية العامة للتعسف في استعمال الحق، حيث أنهما تعتبران كآليتين لضبط وتعديل وسائل وطرق تطبيق القانون، فكليهما تهدف إلى ردع كل انحراف عن تطبيق الأهداف الاجتماعية الأصلية للقواعد القانونية.³

ثانياً: التمييز بين التعسف في استعمال الحق والغش الضريبي:

يختلف مفهوم التعسف في استعمال الحق عن الغش الضريبي (التحايل الضريبي) بكونه يتميز بانتهاك متعمد لالتزام ضريبي، الذي قد يؤدي بالمكلف بالضريبة إلى المتابعة الجنائية، وباختلاف القدرة المالية هذا ما يدفع المكلف بالضريبة إلى اختيار الطريقة الضريبية الأرخص ولكن هذه القدرة المالية لا يمكن أن تذهب إلى

¹-علي فيلاي، التزامات النظرية العامة للعقد، المؤسسة الوطنية للخدمات المطبعية، 2001، ص124.

²-علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص60، 61.

³-Josserand, les mobiles dans les actes juridiques de droit privé, Edition non cité, 1928, p 189.

ابعد حد من ذلك عن طريق التحايل من اجل التهرب من الضريبة بشكل طبيعي، هذه الفكرة التي ولدت واستتبقت منها فكرة التعسف بين الغش الضريبي والتعسف والقدرة المالية، وما تجدر الإشارة إليه أن الغش الضريبي يكون بعد إبرام العقد من طرف المكلف بالضريبة.¹

ثالثاً: تمييز التعسف في استعمال الحق عن المهارة الضريبية:

تتكون المهارة الضريبية باختيار الطريقة الأقل تكلفة ضريبية، لكنها يمكن أن تدفع بعيداً بسبب الدفع القانوني قصد التخلص من الضريبة المستحقة قانونياً، وهنا يمكن أن يتدخل مفهوم التعسف في استعمال الحق والذي يكون بين الغش الضريبي والمهارة الضريبية.²

المطلب الثاني

قمع التعسف في استعمال الحق

la répression de l'abus de droit

بما أن النظام الضريبي هو نظام تصريحي، فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، واكتشاف الأخطاء أو الانحرافات المتعلقة بها.³

يؤدي التعسف في استعمال الحق في المادة الجبائية، إلى تضييع مبالغ مالية باهظة على الخزينة العامة، هذا يستدعي إيجاد الحلول و اتخاذ الإجراءات العاجلة.⁴

سنتناول تعريف قمع التعسف في استعمال الحق أولاً وإعادة التقييم ثانياً وثالثاً إلى إعادة التقييم النهائي.

¹-Brikk assia, op.cit., p 07.

²- د.أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 308.

³- بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 117.

⁴- Boukerram dehia, op.cit., p 49.

الفرع الأول

تعريف قمع التعسف في استعمال الحق

يبدو أن دراسة مسألة قمع التعسف في استعمال الحق موضوع حساس، حيث يقدم اهتماما نظريا وعمليا مزدوجا إذ يهدف بالإدارة الضريبية - كحق تمارسه- للكشف عن المكلف بالضريبة المحتال، وهذا لاستبعاد التدليس والغش الضريبي، وذلك من خلال قمع المكلفين بالضريبة وتخويفهم، وبالتالي، وهو يلعب دورا أساسيا في قمع التصرفات الاحتمالية التي تصدر عنهم.¹

وعليه، يعرف قمع التعسف في استعمال الحق على أنه: "الإجراء الذي يكون محله إرجاع لبعض العمليات خاصيتها الحقيقية، بالخصوص العقود أو الاتفاقيات التي تخفي في جوهرها تجنب كل أو جزء من الضريبة إذ يطبق هذا الإجراء فقط في مادة حقوق التسجيل أو الرسم على الشهر العقاري".²

ويعرف كذلك على أنه: " ذلك الإجراء الذي يسمح لإدارة الضرائب بإعادة طلب إجراء العملية من خلال إظهار إن المكلف لجأ إلى الحيل القانونية لغرض وحيد هو التهرب من الضريبة، رغم أن قانون الضرائب يعطي العديد من الخيارات ويمنح للمكلفين بالضريبة القدرة على إيجاد الحل المناسب له ولمصلحته، لكنه وضع أيضا الحدود التي يكون بعدها المكلف موضع تساؤل في نظر الإدارة الضريبية".³

من التعريفات السابقة يمكن تعريفه على أنه:

إجراء تتخذه الإدارة في حال اكتشافها للتصرفات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة وتخفي نية التملص من الأعباء الضريبية بهدف إعادتها لغرضها الحقيقي.

¹ - Ben salem amani ,op.cit., p 41, 42.

² - Jean-yves Mercier et bernard plagnet, les impots en France, francis lefevre, 26 emme édition, paris, 1994, p 538.

³ - P. Bonneval, A. Attia, B .Haon, op.cit., p 60, 61.

الفرع الثاني

هدف إجراء قمع التعسف في استعمال الحق (إعادة التقييم)

إذا تبين لإدارة الضرائب أن المكلف بالضريبة قد تعسف في استعمال الحق في التصرفات المصرح بها، تقوم بقمع ذلك التعسف من خلال إعادة التقييم الخاص (تصحيح التصريح) الذي يبلغ إلى المكلف بالضريبة ويمنح له حق تقديم ملاحظاته.

بالتالي، يهدف إجراء قمع التعسف في استعمال الحق إلى إعادة صفة وضريبة بعض العقود والتصرفات القانونية التي تخفي الطبيعة القانونية الحقيقية لبعض العمليات وذلك لتحقيق اقتصاد ضريبي، فيجوز لإدارة الضرائب هنا إعادة العملية لخاصيتها الحقيقية، ليلزم في الأخير بدفع تلك الضرائب إضافة إلى توقيع جزاءات¹.

أولاً: مراقبة التصرفات التي صرح بها المكلف بالضريبة:

تقوم المصالح الجبائية (الإدارة الضريبية) بالرقابة على التصرفات أو التصريحات وهي عملية سنوية عادية لتصحيح تصريحات المكلفين بالضريبة، وتهدف هذه الرقابة إلى ما يلي:²

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة،
- التأكد من عدم وجود أخطاء على التصريحات،
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي تم اكتشافها من خلال التصريح.

وبعد هذه المراقبة الشكلية للتصريح، تقوم الإدارة الضريبية بتحليل الوضع الضريبي للمكلف بالضريبة، من خلال مختلف التصريحات التي أودعها وذلك لهدف الكشف عن المفارقات أو التناقضات.¹

¹ - د. أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 311.

² - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم قانون أعمال، 2013-2014، ص 15.

وعليه، فإن الإدارة الضريبية من خلال هذا الشكل من الرقابة، تقوم بفحص دقيق وشامل لجميع الأعمال وجميع التصريحات المكتتبه التي قدمها المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة.²

وما تجدر الإشارة إليه أن الإدارة الضريبية تسعى إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة³، فإذا تبين لها أن المكلف بالضريبة قد تعسف في استعمال الحق ترسل له التصحيحات المطابقة (بعد إعادة الصفة الحقيقية للعملية) المعلة قانونا حسب القواعد الخاصة بإجراء التقييم الجاهي⁴، وهذا يتطلب إشعار المكلفين بالضريبة بذلك.⁵

ثانيا: تبليغ المكلف بالضريبة بإعادة التقييم:

ينطبق إعادة التقييم بشكل عام على جميع أنواع التعديلات، يتميز بكتابة إشعار بالتعديلات المشابهة لتلك المستخدمة في سياق التحكم، غير انه يوجد تناقض لهذا الإجراء، إذ أن المعاملة الأولى تبدأ بإرسال الإشعار الذي قد يستمر إلى ما بعد استجابة المكلف بالضريبة والإحالة إلى إدارة الضرائب.⁶

فإجراء قمع التعسف في استعمال الحق يعطي محلا للإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة، حسب نفس الشروط كما في مادة إجراء إعادة التقييم الجاهي

¹-Selinsky véronique, Cottet Philippe, Giraudoux Catherine, faire face au contrôle de l'administration, édition Lamy les échos, paris, 1992, p18.

²- سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص16.

³- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق، تيزي وزو، 2010، ص6.

⁴- د.أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص312.

⁵ - المادة 19 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶-P. Bonneval, A. Attia, B .Haon, op.cit., p 64.

العادي، ولكن تأشيرة المفتش الرئيسي تكون ضرورية¹، والتي يكون إثباتها بناء على اقتراح التصحيح و في حالة وجود خلاف بين الإدارة والمكلف بالضريبة بشأن الإخطار بالتصحيح يجوز تقديم النزاع إلى رأي لجنة المختصة بمبادرة من الإدارة أو المكلف بالضريبة وبالتالي عندما يكون هناك خلاف في سياق التصحيح بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بشأن تقييم مزايا تطبيق إجراء التعسف في استعمال الحق يجب على الإدارة وضع التهم المقابلة في الاسترداد، ويبلغ المكلف بالضريبة باستمرار الخلاف في غضون 30 يوماً من استلام رد الإدارة.²

يجب إن تخطر الإدارة المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني باقتراح إعادة تقييم قبل انتهاء فترة الاسترداد،³ وهذا له تأثير على فترة التقادم، إذ يتم الإخطار بواسطة رسالة موصى عليه مع إشعار بالاستلام، ويجب على الإدارة الجبائية تقديم إثبات وصل بالاستلام من قبل المعني بالاستلام، ويجب إن يتم توقيعه من قبل العون الذي أنشأه.⁴

ويجب ذكر المفتش على حدى، عند الاقتضاء ويتم الإبلاغ عن تعويض المكلفين بالضريبة كحسم الخصومات الإضافية من التعديلات المحتملة على سبيل المثال:⁵

الرسوم التي فشل المكلف بالضريبة بخصمها، ويجب إن يتضمن الإخطار مجموعة من المعلومات:

- الضرائب والفترات المتأثرة بالتعديلات المقترحة،

- القدرة على الحصول على المساعدة من شخص يختاره المعني أثناء سير الإجراءات،

¹ - د. أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 312.

² - memento pratique, op.cit., p1218.

³ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - Philippe Augé, op.cit., p210.

⁵ - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op.cit., p 64- 65.

- يجب إن يوضح الإخطار، الإجراء المطبق وطبيعة وأسباب ومقدار التعديلات المتوخاة،
- الالتزام بإعطاء أسباب عامة،
- كما يجب كذلك إن يتضمن في الإخطار الإمكانية المقدمة للمكلفين بالضريبة للحصول على المساعدة من الشخص الذي سيختاره طوال سير الإجراءات بما في ذلك الاستجابة لاقتراح الإدارة الجبائية،
- يجب إن يتم التناقش حول هذه الوثيقة مع المكلف بالضريبة ويجب إن يكون الإخطار دقيقاً،
- يجب إن يشير الإشعار أيضاً إلى أن المكلف بالضريبة له مهلة أربعين يوماً (40 يوم) للرد عليه¹،
- يجب أيضاً على الإدارة أن تشير إلى مقدار الرسوم والضرائب والعقوبات الناتجة عن هذه التعديلات وقد يؤدي الدفع غير الكافي إلى بطلان جزء أو كل التعديل،²
- للمكلفين بالضريبة قبل انقضاء اجل (30 يوماً) طلب توضيحات شفوية حول مضمون الإشعار، كما يمكنهم عند انتهاء الأجل، طلب توضيحات إضافية،³ غير أن إدارة الضرائب قامت بتمديد هذه الفترة إلى 40 يوم.⁴
- حتى يترتب عن الإشعار بالتصحيح الأثر الموقوف، يجب أن تتوفر شرطين هما⁵:

¹ - المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Philippe Augé, op.cit., p210.

³ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 17.

⁵ - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 80.

- أن يكون الإشعار بالتصحيح سليماً: فإذا كان التحقيق الجبائي معيباً من حيث الشكل فإن التصحيح الذي يليه يكون أيضاً معيباً، مما ينزع عن هذا الأخير الأثر الموقوف،

- أن يصل الإشعار إلى المرسل إليه في وقت ملائم.

ثالثاً: حق المكلف بالضريبة في تقديم ملاحظاته:

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة، من تقديم كل التوضيحات حول التعديلات أو التصحيحات الموقعة من قبل الإدارة الضريبية في الآجال القانونية.

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية بضرورة منح المكلف بالضريبة أجلاً للرد لا يقل عن 30 يوماً من تاريخ استلامه الإشعار بالتصحيح،¹ وأن صادف آخر يوم نهاية الأسبوع أو يوم عطلة يمدد الأجل إلى أول يوم عمل يليه.²

إن الأشخاص الذين لهم الحق في تقديم الملاحظات أو الرد على الإشعار بالتصحيح هم؛ المكلف بالضريبة شخصياً أو ممثله القانوني (محامي أو وكيله المؤهل باستمرار) إذا كان هذا الأخير هو الشخص الذي أرسل إليه الإشعار.³

بعد استلام الإخطار بإعادة التقييم يسمح للمكلف بالضريبة خلال فترة 30 يوماً الممنوحة للرد إذا قبل التعديل تقديم ملاحظات، عندئذ تكون الإدارة ملزمة بالرد عليه و إذا تمت المحافظة على التعديل، فللمكلف بالضريبة حق الطعن في ذلك التقييم.⁴

وعليه، فالمكلف بالضريبة يقوم بالتعليق على إعادة التقييم المقترح في الأجل الممنوح له، ويجب على الإدارة الجبائية الرد عليه، ويمكنها أن تستبعد التعسف في

¹ - المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 405 من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري سنة 2008، المتضمن قانون إجراءات المدينة والإدارية.

³ - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 81.

⁴ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

استعمال الحق من خلال إثبات أن المعاملة ليست لمصلحة مالية حصرية، مثل استخدام العقارات في المجتمع المدني بهدف تجنب الملكية غير المقسمة.¹ وهنا يجب التطرق أولاً إلى أشكال الرد ثم إلى آثاره.

1- أشكال الرد:

يكون رد المكلف بالضريبة على التصحيحات المبلغة إليه من طرف إدارة الضرائب، إما بقبول التصحيحات وبأخذ بها، أو أنه يرفضها وذلك بتقديمه لملاحظاته أو تبريراته.

أ- قبول المكلف بالضريبة بإعادة التقييم:

يتمتع المكلف بالضريبة في هذه الحالة بأجل ثلاثين (30) يوماً²، ليقدّم ملاحظاته (قبولاً أو رفضاً) وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة القبول الضمني، وقد وسع المشرع الجزائري من رقعة المناقشة الجبائية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بتمديد أجل الرد إلى أربعين (40) يوماً³. بالتالي، يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم كل التفسيرات حول مضمون التبليغ بشأن تصريحاته و هذا يعتبر قبولاً صريحاً.⁴

إن الرد يكون إما صريحاً وذلك في حالة تقديم المكلف بالضريبة لموافقته على التصحيحات، وضمن الأجال المحددة قانوناً، ويكون القبول الصريح جزئياً، في حالة

¹-Céline Delavallée et autres, op.cit., p 35, 36.

²- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

³- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، المرجع سابق، ص 17.

⁴- أ. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، سنة 2005، ص 43.

قبول المكلف بالضريبة بجزء من التصحيحات المقررة¹، من قبل الإدارة الضريبية وهنا تنحصر آثار الرد بالموافقة على هذه التصحيحات فقط، ويمكن أن يتراجع المكلف بالضريبة عن قبوله مادام أن الأجل القانوني مازال ساري المفعول، إذ لا يصبح الرد نهائياً قبل انقضاء الأجل القانوني²، غير أنه في حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة مناورات تدليسية هنا يقع عبئ الإثبات على الإدارة الجبائية³.

وإما ضمناً إذا لم يقدم ضمن الأجل المنصوص عليه قانوناً أو في حالة ما إذا قدم المكلف بالضريبة رداً في شكل ملاحظات لم تأخذ بعين الاعتبار من قبل إدارة الضرائب⁴، كما يعد سكوت الإدارة الجبائية بمثابة قبولاً ضمناً⁵.

ب- تقديم الملاحظات:

المكلف بالضريبة الذي يعبر ضمن إجابته على الإشعار بإعادة التقييم عن عدم موافقته على مجمل التصحيحات ويقدم ملاحظاته المعلة على بعضها فقط، يجب أن ينظر إليه على أنه رفض لمجمل التصحيحات⁶.

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم توضيحاته في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لتلك الملاحظات ممضية من طرف المكلف بالضريبة أو من له الحق في التصرف باسمه، وإلا ترفض من قبل الإدارة الضريبية⁷.

¹ - حمار عبد الغني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة التاسعة، 2009، ص 13.

² - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 82.

³ - أ. العيد صالح، مرجع سابق، ص 44.

⁴ - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 83.

⁵ - أ. العيد صالح، مرجع سابق، ص 43.

⁶ - د. أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 296.

⁷ - عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، سنة 2004-2007، ص 33.

إذا وافق المكلف بالضريبة على مقترحات إعادة التقييم عن عدم موافقته على مجمل التصحيحات ويقدم ملاحظاته المعللة على بعضها فقط، يجب أن ينظر إليه على أنه رفض لمجمل التصحيحات.¹

2- الآثار المترتبة عن تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته للإدارة الضريبية:

عند تقديم المكلف بالضريبة لتوضيحاته كما تم شرحه سابقاً فإن الإدارة الضريبية تتخذ احد الموقفين:

1.2- قبول ملاحظات المكلف بالضريبة:

الإدارة الجبائية يمكن أن تقبل الملاحظات التي قدمها المكلف بالضريبة بخصوص إعادة التقييم المبلغ له وبالتالي تعمل على تعديل تصحيحها وفقاً لما تقدم به المكلف بالضريبة من تبريرات صحيحة ومقنعة.²

باقتناع الإدارة الجبائية بملاحظات المكلف بالضريبة، فهذه الأخيرة تتراجع عن إعادة التقييم المعلن كلياً أو جزئياً، ومع هذا يمكن لها أن تجري استبدال قانوني، بمعنى أنها تبقى على إعادة التقييم مع تأسيسه على نص آخر غير ذلك المستند إليه في الأصل³، هذا ما يتطلب منها إعلام المكلف بالضريبة وتمنحه أجلاً جديداً بـ40 يوماً للإجابة.⁴

2.2- رفض ملاحظات المكلف بالضريبة:

يمكن للإدارة الجبائية أن ترفض الملاحظات التي تقدم بها المكلف بالضريبة فيما يخص إعادة التقييم المرسل له وهذا يستلزم عليها الرد عليه عن طريق رسالة مفصلة ومعللة لتبرز في ذلك نقاط الاختلاف بينها وبين المكلف بالضريبة وإصرارها على تقديم الدليل لذلك، وفي حالة الطعن النزاعي يقع عبئ الإثبات على الإدارة الجبائية.⁵

¹ - د. أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 296.

² - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 85.

³ - د. أحمد فنيدس، مرجع السابق، ص 298.

⁴ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 17.

⁵ - سعودي حياة، تيسوكاي حياة، مرجع سابق، ص 85.

برفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة يجب عليها أن تعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا لإعادة التقييم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم تتطرق لها في الإشعار الأولي، تمنحه أجلا إضافيا مدته 40 يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته ويجب أن يكون الرفض الكلي أو الجزئي لملاحظات المكلف بالضريبة معللا ضمن نفس شروط الإشعار بإعادة التقييم¹.

وما تجدر الإشارة إليه، أنه يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة المدقق معه في إطار الإشعار بإعادة التقييم أن له إمكانية طلب رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السلطات الضريبية.²

الفرع الثالث

إعادة التقييم النهائي *le redressement définitive*

بقبول المكلف بالضريبة إعادة التقييم المرسل إليه، أو برفضه وتقديم ملاحظاته والتي تكون بدورها محل قبول أو رفض من قبل الإدارة الجبائية هنا يجب عليها أن تخطر المكلف بالضريبة بإعادة التقييم النهائي عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام³.

مع العلم أنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تقمع عملية التعسف في استعمال الحق في حال قيام المكلف بتطبيق المحرر الجبائي عن طريق إبراز جميع العناصر اللازمة لتقييم النطاق الحقيقي لهذا التصرف القانوني.⁴

أولا: قبول الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة:

يقوم المكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته و تبريراته حول ما صرح به من بيانات أمام الإدارة الجبائية لترد عليه هذه الأخيرة لقبولها لملاحظاته و عليه ترسل له إعادة

¹ - د. أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 298.

² - المادة 20 فقرة 07 من قانون إجراءات جبائية.

³ - د. أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 296 .

⁴ - Philippe Augé, op.cit., p 223.

التقييم النهائي¹، و بالتالي يجب على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة بتصحيح تصرفاته خلال أجل ثلاثون (30) يوم من تاريخ الإنذار الموجه للمعني بالأمر، في ظرف موسى عليه مع الإشعار بالاستلام.²

كما يرسل الإشعار بإعادة التقييم المعدل في رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع الإشعار بالاستلام.³

و ما تجدر الإشارة إليه، أنه في حالة قبول المكلف بالضريبة بمبررات إعادة التقييم (أولي)، فالموافقة تضع نهاية لإجراء إعادة التقييم (نهائي).⁴

ثانيا: رفض ملاحظات المكلف:

في هذه الحالة يعبر المكلف بالضريبة عن إجابته على الإشعار بإعادة التقييم الأولي عن عدم موافقته للتصحيحات الموجهة له من طرف الإدارة الجبائية و يقدم ملاحظاته المعاللة على بعضها فقط، يجب أن ينظر إليه على أنه رفض مجمل التصحيحات،⁵ و يجب أن يصل رفض الاقتراحات إلى الإدارة الجبائية في الشهر الذي يلي إرسال الإشعار بإعادة التقييم (الأولي)، و تبقى على إعادة التقييم الأولي الذي يعتبر بمثابة إعادة التقييم النهائي.⁶

عند إصرار الإدارة الجبائية على متابعة إعادة التقييم (النهائي) بالرغم من عدم موافقة المكلف بالضريبة أو تقديمه لملاحظاته يجب عليها أن ترسل للمكلف بالضريبة المعني إجابة مسببة، وإذا عدلت الإدارة مشروع إعادة التقييم الأصلي جزئيا على الأقل، فيجب أن تعلم المكلف بالضريبة المعني بذلك،⁷ وتمنحه أجل 40 يوما جديدا للإجابة،

¹ -P. Bonneval, A. Attia, B .Haon, op.cit., p 66.

² - المادة 192 الفقرة 02 من القانون الضرائب المباشرة.

³ - المادة 19 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 20 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ -P. Bonneval, A. Attia, B .Haon, op.cit., p65.

⁶ - Philippe Augé, op.cit., p211.

⁷ - د.أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص296.

وإذا استمر الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وعدم اقتناعه بإعادة التقييم يحق له تقديم طعن نزاعي¹.

المبحث الثاني

المحرر الجبائي في مواجهة قمع التعسف في استعمال الحق

يسمح المحرر الجبائي للمكلف بالضريبة بالحصول على تحليل من الإدارة الجبائية، بشأن النتائج الضريبية، لوضعية معينة، فيما يتعلق بالأحكام الجبائية، لكي يزود بمزيد من اليقين القانوني.²

لقد جاء المحرر الجبائي لإبلاغ المكلف بالضريبة بان ما يقوم به مسموح، وبالتالي، فهو يحمي حقوقه المكتسبة، وقد تم إقراره بشكل طبيعي كضمان ممنوح للمكلفين بالضريبة، فهو يعتبر بمثابة استشارة قانونية من خلال البيانات المكتوبة فيه الدقيقة والنهائية، والتي تواجه الإدارة الضريبية، حتى ولو كان الحل المقدم مخالفا للقانون.³

مهما كان نوع المحررات الجبائية و طبيعتها سواء كانت ذات طابع عام أو خاص، فهي تكتسي أهمية عملية، تعمل على خلق ثقافة قانونية لدى المكلفين بالضريبة ثقة قانونية جبائية تتعلق بمجال التسيير الضريبي لمؤسساتهم ونشاطاتهم، وتصبح لهم القدرة على التفسير والتمييز بين النصوص القانونية المطبقة على كل وضعية تخصهم.⁴

¹ - المادة 20 فقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Amel Maassem, la fraude et le contrôle fiscal, mémoire de fin d'études, école nationale des impôts, 15eme promotion, 2003, p15.

³ - Brikh assia, op.cit., p 62.

⁴ - Michel Bouvier, op.cit.,p 198.

كما يسعى المحرر الجبائي لتحقيق أهداف الإدارة الجبائية وهو بلوغ المردودية الجبائية بدون نفقات عالية.¹

وأهمية قانونية، إذ يعتبر المحرر الجبائي ضماناً حقيقيّة بالنسبة للمكلف بالضريبة حسن النية، ضد التغيرات المتسارعة التي يشهدها التشريع الضريبي والفقهاء الإداري وتفسيره للنصوص القانونية الضريبية، غير أن هذا الإجراء لا يعتبر قاعدة قانونية ولا حتى قاعدة مكملة على أساس انه يخص حالة أو وضعية ما تنطبق تماماً على شخص معين بذاته يمكن ان يتعرض الى زيادة في الإخضاع الضريبي والى عقوبات وغرامات مالية.²

إن كل أنواع المحررات الجبائية تشترك من حيث هدفها في نقطة واحدة، هي توفير الأمن والحماية القانونية للمكلف بالضريبة، من حيث طريقة تطبيق النصوص الجبائية على الوضعية أو الحالة التي تم عرضها على الإدارة الجبائية، و بالكيفية التي يراها المكلف بالضريبة، شريطة أن تكون هذه الأخيرة قد قبلت طلبه بصفة صريحة أو ضمنية، بعد استنفاد الآجال القانونية الممنوح لها للرد على طلب المكلف.³

من خلال هذا المبحث سنتناول الضمانات التي يقدمها المحرر الجبائي للمكلفين بالضريبة (كمطلب أول) وتطبيق أحكام المحرر الجبائي (كمطلب ثاني).

المطلب الأول

الضمانات التي يقدمها المحرر الجبائي للمكلفين بالضريبة

يكتسي المحرر الجبائي أهمية بالغة من حيث توفير الأمن القانوني للمكلف بالضريبة، و الحد من قمع التعسف الذي تباشره الإدارة الجبائية، فقد تم الأخذ بمفهوم المحررات الجبائية ذات البعد أو الطابع العام، كما هو عليه الحال الآن في

¹ - Philippe Marchessou, droit fiscal, le rescrit, séminaire, Robert Schuman strasbourg III, 2003, p10.

² - Benoit plessix, op.cit., p32.

³ - Michel Bouvier, introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 9eme édition, LGDJ, paris, 2008, p 201.

كندا و البرتغال و لأوروغواي و الولايات المتحدة الأمريكية باعتبار أن مجال تطبيق ضمانة المحرر الجبائي غير محدود.¹

يضمن المحرر الجبائي الصادر عن الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بأن يتصرف بكل تأكيد لما يتخذ الإجراءات التي تضمنها ويعيدا عن الخوف من رجوع الإدارة عليه لإعادة تأسيس الضريبة من جديد.²

إن المحرر الجبائي يمنح للمكلف بالضريبة المعني به ضمانا واسعا، فهو إجراء بسيط، مجاني، سهل وقائم على الشفافية والصدق ومحدد بآجال، أين تكون المبادرة من المكلف بالضريبة³، وهذا للحد من إعادة التقييم (قمع التعسف في استعمال الحق) الصادر عن الإدارة الجبائية، الذي تعتبره بمثابة إجراء في غاية الأهمية، ضد تجاوزات المكلف بالضريبة المعني، الذي من خلاله تكون قد مارست احد إجراءات السلطة العامة.⁴

يسمح إجراء المحرر الجبائي للإدارة الجبائية، بتوقع الصعوبات المحتملة التي تواجه المكلفين بالضريبة، و تقدم لهم حلول مسبقة، و بالتالي تجاوز كل المنازعات المستقبلية، التي قد تثور بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة أثناء ممارسة صلاحياتها، لاسيما الرقابة و التحقيق الجبائي، و بذلك فالمحرر الجبائي يساهم بقوة في تخفيض المنازعات المطروحة على المصالح الضريبة المختصة وبالنتيجة الاقتصاد في الجهد و الوقت و تكاليف العمل الإداري⁵،

هذا، يعطي فرصة للإدارة الجبائية أن تهتم أكثر بتحسين أداء خدماتها الجبائية، إضافة إلى ما يخلقه المحرر الجبائي من جو للثقة المتبادلة بين طرفي العلاقة

¹ - Ibid., p 199.

² - Marie-hélène monserie, les contrats dans le redressement et la liquidation judiciaires des entreprises, itec édition, paris, 1994, p 82.

³ - د.أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 321.

⁴ - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op.cit., p 64.

⁵ - Buisson jacques, la sécurité fiscale, édition Harmathon, paris, 2011, p 20.

الضريبية، و بالتالي فهو يساهم في إرساء هذه الثقة و تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، و التي يفترض أن تكون علاقة نوعية، تسودها الشفافية، من أجل تحقيق أهداف الإدارة الجبائية.¹

تتمثل الضمانة التي يقدمها المحرر الجبائي في منع إجراء قمع التعسف في استعمال الحق (إعادة التقييم الخاص) غير أن هذه الضمانة يمكن أن تنتهي في حالات معينة.

سنتناول في هذا السياق أولاً منع إجراء قمع التعسف في استعمال الحق و ثانياً نهاية الضمان الذي يقدمه المحرر الجبائي.

الفرع الأول

منع إجراء قمع التعسف في استعمال الحق (إعادة التقييم الخاص)

لقد استعمل مفهوم التعسف في استعمال الحق في مجال القانون الإداري ولكن بالأساس من خلال مفهوم الغش في القانون ففي الواقع الاستعمال الوهمي لحق يمكن أن يعتبر تعسفاً.² من المفروض أن كل شخص صاحب حق له كامل الحرية في استعماله، غير أنه لا يمكنه استعماله بطريقة تعسفية أو غير عادية، لهذا تلجأ الإدارة الجبائية لقمع التعسف في استعمال الحق، وذلك للحد من التجاوزات في مختلف التطبيقات (التعسف في استعمال الحق في قانون الأسرة، والتعسف في استعمال حق الملكية...)³.

إن إجراءات قمع التعسف في استعمال الحق ضد المكلفين بالضريبة الذين يحاولون الاحتيال على القانون لاسيما بسبب التمديد القضائي لمجال تطبيقه، فهذا الإجراء هو أداة

¹ - Benoit plessix, le rescrit en matière administratif, revue juridique de l'économie publique, octobre 2008, p 52.

² - د.أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 306.

³-Boukerram dehia, op.cit., p 50.

لمحاربة التزوير المالي، فهل هذا يعتبر كسلاح لخدمة الإدارة الضريبية؟ لا نعتقد ذلك لأن المكلفين بالضريبة الذين يفتقرون لحسن النية يضاعفون تعسفهم من أجل تحقيق مصالحهم.¹

يحق للإدارة الاحتجاج بالتعسف في استعمال الحق فقط إذا تم إبرام العقد بنية مزورة، ونظرا للطبيعة الاستثنائية للإجراء، يتم تعزيز ضمانات للمكلفين بالضريبة لاسيما من خلال إمكانيتها بقمع التعسف في استعمال الحق، إذ يقع عبئ الإثبات على الإدارة التي تحتفظ بأكثر الحالات فظاعة التي تشكل التعسف في استعمال الحق والاحتجاج بها، ويتعين عليها احترام الضمانات (الأحكام) المتعلقة بهذا الإجراء مع مراعاة إجراءات الخصومة في بعض الأحيان.²

غير أن الأحكام المتعلقة بالتعسف في استعمال الحق، التي تتطوي على نية الإخفاء، تهدف إلى إحباط عمليات الاحتيال أو المناورات، ولا تمنع المكلف من ممارسة خيار يفرضه قانون الضرائب، الذي يوفر الشروط التي مكنته من ممارسة هذا الخيار غير العادل، فتطبيق المكلف بالضريبة لمبدأ إداري ذو نطاق عام قابل للتنفيذ، ولا يسري إجراء التعسف في استعمال الحق في حال ما إن استشار كتابيا المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية قبل إبرام تصرف واحد أو أكثر بشأن صحته.³

أولاً: وضوح مبررات إعادة التقييم:

يجب على الإدارة الجبائية أن تبرر إعادة التقييم الخاص (قمع التعسف في استعمال الحق) المرسل إلى المكلف بالضريبة تبريراً كافياً، وهذا يسمح للمكلف بالضريبة بفهم السبب الذي دفع الإدارة الجبائية إلى اتخاذها إجراء إعادة التقييم الخاص ضده وتقديم ملاحظاته⁴، فإذا اعتبرت ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة قانوناً

¹ - Boukerram dehia, op.cit., p48.

² - Buisson jacques, op.cit, p 60,61.

³ - mémento pratique, op.cit., p 1217.

⁴ - Christian de lauzainghein, Marie-Hélène stauble-de lauzainghein, op.cit., p 334.

تتخلى عن إعادة تقييمها، و إذا رفضت ملاحظاته تبقى على إعادة التقييم، وبحق للمكلف بالضريبة رفع طعن نزاعي، و يقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة¹.

ثانيا: تقديم طعن نزاعي:

في حالة عدم اقتناع المكلف بالضريبة بإعادة التقييم الخاص يمكنه مواجهة إجراء قمع التعسف في استعمال الحق المنسب له باللجوء إلى إجراءات المنازعات الجبائية أو الطعن النزاعي.²

ويكون بتقديم طعن أمام الإدارة الجبائية بواسطة شكوى ثم بعد ذلك رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة:

1- تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة المعني:

في إطار احترام التكامل القانوني للتشريعات الوطنية³، أوجب المشرع الجزائري اللجوء للتظلم الإداري المسبق أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار⁴، وبما أن المكلف بالضريبة حسن النية المعني بالمحرر الجبائي، هو الذي يتبع لمديرية كبريات المؤسسات⁵، فان تظلمه يكون أمام مديرية كبريات المؤسسات التابع لها.⁶

ولكي تقبل هذه الشكاية لا بد أن تقدم في أجلها المحددة وفي شكلها المطلوب، وأن تحتوي على المعلومات التي تمكن الإدارة الجبائية من دراستها.⁷

¹ - Marie-Hélène monserie, op.cit., p89.

² - أ. العيد صالح، مرجع سابق، ص 84.

³ - أ. العيد صالح، مرجع سابق، ص 84.

⁴ - المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - المادة 02 من المرسوم 12-334، المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁶ - المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية.

⁷ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 11.

يقتضي قانون الإجراءات الجبائية بأنه في ميدان الضرائب أجال تقديم الشكوى، فالقاعدة العامة تقر بأن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكوى.¹

إذا قدمت الشكاية في آجالها، فان مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى بيت في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويون،² كما يأمر المفتش المختص إقليميا، القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي، بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، ويمكن استدعاء المكلف بالضريبة المعني، للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للنزاع المطروحة.³

إن عدم الاستجابة للشكوى أو رفضها،⁴ الذي مسببا ومعللا حتى يتمكن المكلف بالضريبة المعني من تقديم دفعه إذا أراد أن يرفع دعوى أمام القضاء.⁵

2- طرح النزاع أمام القضاء:

بعد استيفاء كل الإجراءات التي تم ذكرها دون الوصول إلى نتيجة، أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة المعني، الحق في اللجوء إلى القضاء كحل نهائي.⁶ وبما أن النزاع المطروح، عبارة عن نزاع إداري (أحد أطراف النزاع إدارة)، فان الجهة المختصة بالفصل في هذا النزاع هي المحكمة الإدارية المختصة نوعيا و إقليميا،⁷ وذلك عن طريق عريضة مستوفاة للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانونا، مع ضرورة إرفاق التظلم الإداري المسبق مع العريضة.⁸

¹- المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

²- المادة 172 فقرة 05 من قانون الاجراءات الجبائية.

³- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 20.

⁴- أ. العيد صالح، المرجع سابق، ص 97.

⁵- أمزيان عزيز، المرجع سابق، ص 21.

⁶- المادة 73 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁷- المواد 800، 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁸- المواد 13، 14، 15، 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يفصل القاضي الإداري في النزاع الإداري المعروض أمامه، إما بتأييد دفع الإدارة الجبائية، أو بتأييد الدفع التي أسسها المكلف بالضريبة المعني في طلبه، استنادا إلى المحرر الجبائي الذي تحصل عليه من طرف الإدارة الجبائية.¹

وما تجدر الإشارة به، أن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الفاصلة في النزاع، قابل للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.²

الفرع الثاني

نهاية الضمان الذي يقدمه المحرر الجبائي

إن كثرة التعديلات و التفسيرات و تعددها هي ظواهر تهدد باستمرار الحماية القانونية للمكلف بالضريبة مما تجعله في معظم الحالات يتصرف بدون ثقة و يقين خوفا من رجوع الإدارة عليه في المستقبل عن طريق مراجعة الأسس الضريبية التي صرح بها، حيث يعتبر إجراء المحرر الجبائي من أهم الضمانات القانونية المقدمة للمكلف بالضريبة و التي تساهم بقوة في استقرار المعاملة الضريبية إذ أن هذا المحرر الجبائي يوفر له حماية احتياطية و يصبح بعيدا عن كل إجراءات الفرض التلقائي للضريبة أو أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق.³

إن التساؤل الذي يكمن طرحه في مثل هذه الحالة، هل لهذا المحرر الجبائي نهاية من شأنها أن توقف الآثار القانونية الناتجة عنه أو استمرار المكلف في الاستفادة من الحماية القانونية التي يوفرها هذا الإجراء؟.

¹ - حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014-2015، ص 43.

² - المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - Maurice Cozian, op.cit., p 19.

بالرجوع إلى النصوص القانونية المتعلقة، بالمحرر الجبائي وجدنا بان الإدارة الجبائية تستطيع بإرادتها المنفردة، في حالة ما إذا تبين لها بوجود خطأ في التقدير أن ترجع عن قرارها وإعداد محرر آخر للمكلف.¹

عموماً، للمحرر الجبائي نهاية من شأنها أن توقف الآثار القانونية المترتبة عنه، وتنتهي الاستفادة المكلف بالضريبة من الضمانات التي أقرها المحرر الجبائي، وذلك بتحقق الحالات الآتي ذكرها:²

أولاً: صدور التشريع الضريبي الواجب تطبيقه على التصرف:

التشريعات الضريبية في تطور مستمر و هي عبارة عن خاصية تتميز بها، فأى تغيير يمس التشريعات الضريبية سواء بالإلغاء أو بالتعديل و له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالنصوص القانونية التي تضمنها المحرر الجبائي و التي تعتبر أساس قانوني اعتمده الإدارة الجبائية فاتخاذ قرارها القطعي، يعتبر سبب في نهاية المحرر الجبائي و توقف الاستفادة من الضمانات التي يقرها أو الآثار القانونية التي ينتجها و ذلك من تاريخ دخول النص القانوني الجديد حيز التطبيق.³

في حالة صدور التشريع الضريبي الواجب تطبيقه على الفعل فان الضمان الذي يقدمه المحرر الجبائي يتوقف و ذلك أن مع صدور تشريع جديد يتضمن أحكاماً تتعارض مع أحكام التشريع النافذ بحيث لا يمكن الجمع بينهما في التطبيق فيعتبر التشريع النافذ ملغياً في الحدود التي تتعارض فيها أحكامه مع التشريع الجديد.⁴

ثانياً: تعديل الإدارة الجبائية لتقييمها للحالة الواقعية المقدمة إليها:

في حالة تعديل الإدارة لتقييمها للحالة الواقعية المقدمة إليها في الواقع، سيتم تطبيق هذا التعديل فقط للمستقبل وبعد تبليغ المكلف بالضريبة بالمحرر الجديد، وعندما

¹ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

² - Brikh Assia, op.cit., p63.

³ - Buison jacques, op.cit, p 28.

⁴ - جميل الشرفاوي، دروس في أصول القانون، الكتاب الأول، مصر، 1970، ص 228.

تلاحظ الإدارة الجبائية بأنها أخطت في تقدير الوضعية الجبائية المعروضة عليها بعد حصولها على العناصر و المعلومات الكافية التي من شأنها تستطيع أن تعيد تحليل وتكييف هذه الوضعية بالنظر إلى النص الجبائي، و بالتالي تنتهي الضمانة التي أقرها المحرر الجبائي.¹

ثالثا: تعديل الموقف الفعلي الذي قدمه المكلف بالضريبة في طلبه:

تنتهي الضمانة التي أقرها المحرر بتغيير الوضعية التي صاغها المكلف بالضريبة في طلبه الأصلي و تصبح الوضعية الجديدة غير مطابقة تماما معها كأن يكون المكلف بالضريبة قد طلب تقديم نظام جبائي معين مثلا باعتباره شخص طبيعي، لكن بعد مدة قام المكلف بالضريبة بتغيير نشاطه أو مركزه القانوني و أصبح شخص معنوي و الوضعية المعروضة في طلب المكلف بالضريبة تخص فقط الأشخاص الطبيعيين و النشاطات التي يمارسونها.²

بالتالي فلاستفادة من الضمانة التي أقرها المحرر الجبائي تنتهي في تاريخ تغيير وضعية المكلف بالضريبة عن تلك التي صاغها في طلبه الأصلي، و ما تجدر الإشارة إليه أن نهاية الاستفادة من الضمانات التي يقدمها المحرر الجبائي تنتهي إما بالإرادة المنفردة للإدارة الجبائية و تكون بصفة صريحة عن طريق إلغائها للمحرر الأول و تعوضه بمحرر جديد بسبب سوء تقديرها للوضعية المعروضة عليها.³

كما تكون نهاية الاستفادة من الضمانات التي أقرها المحرر الجبائي بطريقة ضمنية، بمجرد تغيير و تطور النصوص القانونية أو تغيير الوضعية التي عرضت على الإدارة الجبائية يفقد المحرر مدلوله القانوني، باعتباره آلية قانونية يلجأ إليها المكلف بالضريبة لمعرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به و بالتالي التشريع المطبق و وضعية المكلف بالضريبة عنصران متلازمان

¹ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

² - Brikh Assia, op.cit., p 64.

³ - أ. العيد صالح، مرجع سابق، ص 46.

في المحرر الجبائية، نهاية احد العنصرين أو كلاهما ينهي المحرر الجبائي ضمناً و بالتبعية تنتهي الضمانات التي أقرها لصالح المكلف بالضريبة.¹

المطلب الثاني

تطبيق أحكام المحرر الجبائي

يمكن للإدارة أن تتراجع عن قرارها عن المحرر الجبائي فتقوم بإلغائه وإعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة وذلك دون تنفيذ إعادة تقييم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية بالمحرر الأول.²

وبما أن هدف المكلف بالضريبة من هذا الإجراء هو معرفة الأحكام الجبائية المتعلقة بوضعية ما، غير أن الإدارة الجبائية يمكن أن تتراجع عن تقديم هذا المحرر لأسباب تبررها، بالتالي يجب معرفة الأشخاص والتصرفات التي تكون محل تطبيق أحكام المحرر الجبائي من جهة ومن جهة أخرى تراجع الإدارة الجبائية هذا ما سيتم توضيحه.³

وعليه سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول

الأشخاص والتصرفات محل تطبيق أحكام المحرر الجبائي

في كل الأحوال لا يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من المحرر الجبائي الذي تم إعداده لمكلف آخر بالضريبة، حتى وإن كانت له نفس وضعية هذا الأخير، بمعنى أن أحكام المحرر الجبائي لا تطبق إلا على المكلف بالضريبة الذي تقدم بالطلب ولا يجوز له أن يستفيد من محرر ليس له لكن بنفس الوضعية التي هو فيها.⁴

¹ - Brikh Assia, op.cit., p 68.

² - د. أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص321.

³ - المادة 02 و 09 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

⁴ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

أولاً: الأشخاص المعنيين بتطبيق المحرر الجبائي:

مجال تطبيق المحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري من حيث الأشخاص ضيق و يقتصر فقط في الوقت الحالي على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات دون المكلفين بالضريبة الآخرين التابعين للمصالح الخارجية لإدارة الجبائية¹، و بالتالي فمجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص التابعين لاختصاص كبريات المؤسسات².

حسب ما تم الإشارة إليه سابقاً أن إجراء المحرر الجبائي يخص المكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات، وبالتالي فالمكلف بالضريبة الذي تقدم إلى الإدارة الجبائية وطلب الرأي المسبق منها إذ يجب أن تكون وضعيته مطابقة لما عرضه في طلبه³، بمعنى أن صاحب المحرر الجبائي هو المقصود بالذات و المعني بإجراء إعادة التقييم الخاص و ليس غيره من المكلفين بالضريبة و لا يمكنهم الاستفادة من المحرر الجبائي، حتى و إن واجهتهم نفس وضعية المكلف المعني بالذات و عليه فأحكام المحرر الجبائي لا تطبق إلا على المكلف بالضريبة المتعلق بوضعيته⁴.

و ما تجدر الإشارة إليه أننا نأمل أن يشمل تطبيق المحرر الجبائي في الوقت القريب باقي المكلفين بالضريبة .

ثانياً: التصرفات المعنية بتطبيق المحرر الجبائي:

إن التصرفات المعنية بتطبيق المحرر الجبائي هي تلك التصرفات أو الاتفاقيات أو العقود الواردة في طلب المحرر الجبائي بالذات، دون غيرها من التصرفات، فإذا

¹ - المادة 47 من قانون المالية لسنة 2012.

² - المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 174 مكرر فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - د. أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 323.

قام المكلف بالضريبة بتغيير هذه التصرفات محل المحرر الجبائي لا يستفيد من الضمانات التي يقدمها ذلك المحرر الجبائي¹.

الفرع الثاني

تراجع الإدارة عن المحرر الجبائي

المحرر الجبائي هو إجراء لا ينتج أثاره القانونية إلا بإتباع المكلف بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها قانوناً²، حتى يتمكن من الاستفادة من محتواه لمواجهة الإدارة الجبائية³.
المكلف بالضريبة لا يستطيع استعمال المحرر الجبائي للمطالبة ببعض الحقوق المرتبطة بوضعته الجبائية التي تضمنها المحرر الجبائي، و لا يستطيع الاحتجاج بمحتوى المحرر إلى في حالة لجوء الإدارة إلى زيادة في الإخضاع الضريبي السابق، حيث يجب أن يكون سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة الجبائية يعود إلى وجود فارق و تباين في تقدير الوضعية من طرف المكلف بالضريبة جسناً بالنية بالنظر إلى النص الجبائي مع التقدير اللاحق للإدارة الجبائية لتلك الوضعية التي ارتكزت عليه في إجراء زيادة أو مبالغة في الإخضاع الضريبي، كما يقع عبئ الإثبات هذا الفارق في التقدير على المكلف بالضريبة، حيث يقوم بتقديم دليلاً يثبت من خلاله أن طريقة التقدير المقدمة من طرفه قد قبلتها الإدارة⁴.

أولاً: وجود خطأ في التقدير:

يمكن للإدارة الضريبية في حالة ما إذا تبين لها وجود خطأ في التقدير الرجوع عن قرارها (المحرر الجبائي) وإعداد محرر جديد للمكلف بالضريبة، وذلك دون تنفيذ تقييم جبائي للمكلف بالضريبة بالنسبة للفترة المعنية للمحرر الأول⁵، بمعنى أن الإدارة

¹ - Christian de Lauzainghein, Marie-Hélène stauble-de lauzainghein, op.cit., p 334.

² - المادة 174 مكرر فقرة 01، 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - Maurice Cozian, op.cit., p 50.

⁴ - المادة 174 مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي.

الجبائية يمكن لها أن تتراجع عن تقديم المحرر الجبائي وتعلن المكلف بالضريبة المعني بذلك دون أن تلجأ إلى تنفيذ تقييم جبائي أولي.¹

يكتسي هذا التقدير في الأصل حصانة، دون الطعن فيه في المواعيد و طبقاً للإجراءات التي حددها القانون و على الرغم من أن التقدير جاء موافقاً لما تضمنه التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة إذ تبين له خطأ في التصريح.²

ثانياً: إعداد محرر جديد من طرف الإدارة الجبائية:

في حالة تراجع الإدارة عن طلب المحرر الجبائي وذلك إذا تبين لها وجود خطأ في التقدير تقوم بإلغاء المحرر الجبائي وإعداد محرر جديد تسلمه للمكلف بالضريبة دون تنفيذها لإعادة تقييم جبائي فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الموصوفة في المحرر الأول.³

¹ - Céline Delavallée et autres, op.cit., p 25, 26.

² - د. أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 198.

³ - المادة 09 من المرسوم التنفيذي 12-334 لمتعلق بالمحرر الجبائي.

خاتمة الفصل الثاني

باكتساب المكلف بالضريبة للمحرر الجبائي يمكنه استعماله كضمانة في مواجهة إعادة التقييم الخاص (إجراء قمع التعسف في استعمال الحق)، الذي واجهته به الإدارة الجبائية على أساس تعسفه في استعمال الحق، غير أن هذا المحرر يستفيد منه المكلف بالضريبة المعني به ولا يمكن لغيره الاستفادة منه حتى ولو كان له نفس الوضعية الجبائية فالمحرر الجبائي شخصي وهذا ما ينقص من فعاليته، وبالتالي يمكنها التراجع عن إعادة التقييم والإبقاء على صحة التصريحات التي تقدم بها المكلف بالضريبة المعني.

خاتمة

إن تطبيق المحرر الجبائي في التشريع الضريبي الجزائري يوضح الرغبة المعلنة للإدارة الجبائية في استعادة علاقات الثقة مع المكلف بالضريبة، وبعد النص عليه، تم تقديم الإجراءات المختلفة الملازمة لهذا العرض الجديد لخدمات مديرية كبيريات المؤسسات، من حيث كيفية تقديم طلب المحرر الجبائي و شكله و الضمانات التي يقدمها للمكلفين بالضريبة.

يتضمن المحرر الجبائي الممنوح للمكلف بالضريبة إجابة مكتوبة و موقعة و واضحة بما فيه الكفاية و لا لبس فيها فيما يخص وضعيته الجبائية الموصوفة في طلبه، وهو ملزم للإدارة الجبائية حتى ولو كان الحل المعطى مخالفا للقانون، إذ يوفر المحرر الجبائي للمكلف بالضريبة ضمانا للاستقرار والوضوح حول وضعيته الجبائية.

يعتبر المحرر الجبائي وسيلة وضمانة في نفس الوقت، تساهم في استقرار المكلف ووضوح محيطه الجبائي، عن طريق توفير الحماية القانونية ضد رجوع الإدارة عليه، و نتيجة لذلك يظهر المحرر الجبائي كأداة مميزة لتعزيز الأمن القانوني و الشفافية في علاقة الإدارة الجبائية مع المكلفين بالضريبة، ويعتبر جزء من سياق حسن علاقة الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة.

حيث يمنع الإدارة الجبائية تطبيق إجراء قمع التعسف في استعمال الحق إذا استشارها المكلف بالضريبة- قبل إجرائه لعملية معينة - لطلب رأيها حول ما تحمله العملية ولم تجبه في أجل أربعة(04) أشهر أو أعطته رأيها بالموافقة.

إن المحرر الجبائي يوفر ضمانات للمكلف بالضريبة المعني به وعلى الوضعية الجبائية التي وصفها المكلف بالضريبة في طلبه، ولا تمتد تلك الضمانة لغيره، حتى ولو كانت لهم نفس الوضعية الجبائية الموصوفة في ذلك المحرر.

يعد المحرر الجبائي الصادر عن مدير كبيريات المؤسسات والمبلغ للمكلف بالضريبة قرار ملزما لإدارة الجبائية، فلا يجوز لها أن تخالفه أو تعدل عنه، ما لم تكتشف بعد إصداره عناصر المعاملة التي لم تعرض عليها قبل إصداره، فإذا تراجعت عن المحرر وأعدت تقييم موقفها بمحرر جديد فإنه لا يصاحب ذلك إعادة تقييم، غير أن هذا المحرر قد ينتهي بصدر تشريع جديد منظم للوضعية الموصوفة فيه، وهذا ينقص من فعالية الضمان الذي يقدمه.

في ختام هذه الدراسة يمكن تقديم جملة من النتائج والتوصيات:

النتائج:

- 1- يقتصر مجال تطبيق المحرر الجبائي من حيث الأشخاص على فئة معينة تتمثل في المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
- 2- عدم تحديد وحصر المشرع الجزائري الحالات التي يمكن للإدارة الجبائية أن تتراجع فيها عن قرارها، نتيجة خطأها في تقدير الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.
- 3- عدم توضيح المشرع للضرائب التي تكون محل طلب المحرر الجبائي.
- 4- اختلاف في تشكيلة المجلس بين المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المتعلق بالمحرر الجبائي و المرسوم التنفيذي رقم 12-430 المتعلق بالمجلس الوطني للجباية و تنظيمه و سيره.

التوصيات:

- 1- يتعين على المشرع الجزائري توسيع مجال تطبيق المحرر الجبائي ليشمل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الضرائب بالولاية.
- 2- يجب على المشرع الجزائري حصر الحالات التي يمكن فيها للإدارة الجبائية أن تتراجع عن قرارها نتيجة خطأها في التقدير للوضعية الجبائية.
- 3- يتعين على المشرع الجزائري تحديد الضرائب المعنية بطلب المحرر الجبائي.
- 4- يجب على المشرع التنسيق بين النصوص القانونية.

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المصادر

1- النصوص التشريعية:

1- قانون الإجراءات الجبائية، (المادة 40 من قانون المالية 21-01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2019.

2- قانون رقم 25-91 المؤرخ في 18-12-1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، متضمن الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2019.

3- قانون رقم 25-91 المؤرخ في 18-12-1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، متضمن الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2019.

4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة رقم 17-11 مؤرخ 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017.

5- القانون رقم 11-16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

6- القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72.

7- الأمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون المدني معدل و متمم بالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 ماي 2007.

8- القانون رقم 01/21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق ل 22/12/2001، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية العدد 79 المؤرخة في 23/12/2001.

9- قانون 05-10 المؤرخ في 20 يونيو 2005 الجريدة الرسمية عدد 44 .

II- النصوص التنظيمية:

- 1- القرار المؤرخ في 18 جمادى الأولى عام 1434 الموافق 31 مارس سنة 2013، يتضمن تعيين أعضاء المجلس الوطني للجباية، الجريدة الرسمية العدد 48.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 12-334 مؤرخ في 21 شوال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر سنة 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 12-430 مؤرخ في _ صفر عام 1434، الموافق 22 ديسمبر سنة 2012، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للجباية و تنظيمه و سيره، الجريدة الرسمية العدد 70.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخ في 18/09/2006، يتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، جريدة رسمية عدد 59 لسنة 2006.

ثانيا: المراجع

I- المؤلفات:

أ- باللغة العربية:

- 1- د. أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2018.
- 2- العلامة أبي جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، طبعة الأولى، دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، بيروت، لبنان
- 3- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر.
- 4- أ. بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية شركات الأموال - الجزء الثاني، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2014.
- 5- د. بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومه للنشر و التوزيع الجزائر.

- 6-د. حسن كيرة، المدخل إلى القانون، النظرية العامة للقاعدة القانونية، النظرية العامة للحق، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، سنة 1993.
- 7-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة نشر.
- 8-حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر.
- 9-أ. د. رشيد الدقر، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، بدون سنة نشر.
- 10-د. رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني النظرية العامة للحق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بدون سنة نشر.
- 11-د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، مصر 2006.
- 12- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، طبعة 1998.
- 13-سليمان محمد الطماوي، القضاء الإداري، مجلة العلوم الإدارية، الكتاب الأول، جامعة عين الشمس، 1967.
- 14-سيد محمود الهوازي، التنظيم، الطبعة الأولى، دار المعارف، القاهرة، 1976.
- عبد الغني أبو العزم، معجم الغني موقع معاجم صخر، مؤسسة المكتبة الشاملة للنشر والتوزيع، 2005، 2011.
- 15-علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 16-علي فيلالي، التزامات النظرية العامة للعقد، المؤسسة الوطنية للخدمات المطبعية، 2001.
- 17-عمار بوضياف، التنظيم الإداري في الجزائر بين النظرية و التطبيق، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
- 18-د. عمار عوابدي، القانون الإداري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، جامعة الجزائر، الطبعة 2000.

- 19-عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكافئين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، طبعة 01، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، سنة 2009.
- 20-العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، بوزريعة، الجزائر، سنة 2005.
- 21-محفوظ يرحماني، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، 2018، الإسكندرية.
- 22-د. محمد الصغير بعلي، القانون الإداري النشاط الإداري، دار العلوم للنشر و التوزيع، الطبعة 2013.
- 23-د. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، ITCIS للنشر و التوزيع، عين البنيان، الجزائر.
- 24-محمد فؤاد مهنا، القانون الإداري في ظل النظام الاشتراكي الديمقراطي التعاوني، دار النهضة، القاهرة، 1967.
- 25-يونس محمود عبد الحق، النظم الضريبية المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت، 1983.
- ب- باللغة الأجنبية:

- 1-Alberto, dictionnaire encyclopédique pour tous, petit Larousse illustré, librairie Larousse, paris, 1980.
- 2-Benoit plessix, le rescrit en matière administratif, revue juridique de l'économie publique, octobre 2008.
- 3-Brigitte Clavagnier, partenaire associations (le rescrit fiscal), cridit matuel édition, mars 2016.
- 4-Buisson Jacques, la sécurité fiscale, édition Harmathon, Paris, 2011.
- 5-Céline Delavallée et autres, Le contrôle fiscal l'impôt sur le revenu le particulier éditions, Paris, 2007.

6-Christian de lauzainghein, Marie-Hélène stauble-de lauzainghein, droit fiscal, 14^e édition, édition Dalloz, Paris, 2009.

7-Dominique le double, droit fiscal des entreprises, édition litec, Paris, 1986.

8-Gue fonte et Valérie de la va rende, contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier-Villars, Paris, France, 1995.

9-Jean Claude Martinez, la fraude fiscale, Presse Uiversitairede France, 1^{er} édition, paris1984.

10-Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal (contentieux-recouvrement, 12^{ème} édition, Paris, 2013.

11-Jean-Yves mercier et benard Plagnet, les impôts en France, Francis Lefebvre, 26 Emme édition, paris, 1994, p 538.

12-Josserand, les mobiles dans les actes juridiques de droit privé, Edition non cité, 1928.

13-Lamulle(Thierry), droit fiscal, Gualiano Editeur, Paris, 2006

14-Marie-Hélène monserie, les contrats dans le redressement et la liquidation judiciaires des entreprises, itec édition, Paris, 1994.

15-Martin Collet, droit fiscal, 5^e édition, Thémis droit puf, paris, France, 2007.

16-Maurice Cozian, florence Deboissy, précis de fiscalité des entreprises, 38^{ème} edition, lexis nexis, Paris, 2015.

17-Maurice Cozian, les grands Principes de la fiscalité des entreprises, quatrième edition, litec, Paris, 1998.

18-Maurice.Cozian, précis de fiscalité des entreprises, collection litec fiscal, 29eme édition, 2005.

19-Memento pratique, fiscal2016, éditions Francis Lefebvres, Paris, 2016.

20-Michel Bouvier, introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 9eme édition, LGDJ, Paris, 2008.

21-P. Bonneval, A. Attia, B.Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'Urssaf, Maxima Laurent du Mesnil Editeur, Paris, France, 1998.

22-Philippe Augé, droit fiscal général, Ellipses Edition Marketing, Paris, France, 2002.

23-Selinsky véronique, Cottet Philippe, Giraudoux Catherine, faire face au contrôle de l'administration, édition Lamy les échos, Paris, 1992.

24-Tayeb Zitouni, François goliard, Droit fiscal des entreprises, Berti éditions, Ire édition, Alger, 2007.

25-Verniole-Davet, le risque d'abus de droit dans la gestion des enterprises, 1ére edition, Dalloz édition, Paris, 1997.

II- المقالات:

أ- باللغة العربية:

1- طارق حناشي، الإدارة الجبائية ونظرية التعسف في استعمال الحق، مجلة التشريع والقضاء، العدد5، سنة 50، ماي 2008.

ب - باللغة الأجنبية:

1-Ben Mohammed Sarah, intervention intitulée garanties du contribuable face au contrôle fiscal: le rescrit anti abus de droit, université de Guelma, 28 et 29 octobre 2015.

2-conférence de Rome, la taxe sur la valeur ajoutée : expériences et enjeux, conférence sur la tva du dialogue fiscal international, Rome, mars, 2005.

3-Jean-Raphael pellas, Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale en France, Revue de planification fiscale et financière publique, n°127, août 2014.

4-Philippe Marchessou, droit fiscal, le rescrit, séminaire, Robert Schuman Strasbourg III, 2003.

5-Radp-UE, fiche de projet de jumelage classique la relation de l'administration fiscal avec le contribuable, Paris.

6-Raphael coin, Philippe Durand et Jean-Pierre lieb, le rescrit fiscal, cahiers de droit de l'entreprise n6, novembre 2010, entretien 6°.

III- الأطروحات و المذكرات:

أ- باللغة العربية:

1-أودية نسرين و رياحي نسرين، الطبيعة القانونية للتعسف في استعمال الحق وفقا للفقهاء والقانون الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، 2015-2016.

2-أوسيدهم يوسف، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون الخاص الشامل، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، سنة 2014-2015.

3-باكوري كريمة و بوزراع ثهينان، النظام القانوني للمواعيد الإجرائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، سنة 2017-2018.

4-بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة ماجستير، قسم قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012.

5-بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر-1- كلية الحقوق، الجزائر العاصمة، 2008/2009.

6-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في

المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2008.

7-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نفود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010-2011.

8-بوعارة محمد الطاهر، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر 01، كلية الحقوق، 2013-2014.

9-بوكرالدين إيمان، بلعزلة خديجة، التعسف في استعمال الحق في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قالمة، 2015/2016.

10-تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، سنة 2013-2014.

11-جنة عبد الحميد، التهرب الضريبي و اليات مكافحته، رسالة مقدمة لنيل درجة الماستر تخصص قانون ضبط اقتصادي، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01، كلية الحقوق، قسم قانون عام، 2016-2017.

12-حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014-2015.

13-حمار عبد الغني، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة التاسعة، 2009.

14-سعودي حياة، تيسوكاي حياة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم قانون أعمال، 2013/2014.

- 15- عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، سنة 2004-2007.
- 16- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحويلات الدولة، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق، تيزي وزو، 2010.
- 17- عفاف بوبندير، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون عام منازعات إدارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، سنة 2015/2016.
- 18- عفيف عبد العميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف، سنة 2013-2014.
- 19- فرندي نبيل، تطبيقات نظرية التعسف في استعمال الحق في مجال الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون خاص، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، الجزائر، 2008-2009.
- 20- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، بسكرة، سنة 2014/2015.
- 21- محمود جمام، النظام الضريبي و إثارة على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري محمود، سكيكدة، 2010.

ب - باللغة الأجنبية:

1-Amel Maassem, la fraude et le contrôle fiscal, mémoire de fin d'études, école nationale des impôts, 15eme promotion, 2003.

2-Ben Salem Amani, l'abus de droit, acte de fraude contre la loi en matière fiscale, mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de troisième cycle spécialisé en finances publique, institut d'économie douanière et fiscale, kolea, Alger, 2017/2018.

3-Boukerram dehia, la théorie de l'abus de droit et ses applications fiscales, mémoire de master, option droit privé général, université Abderrahmane Mira de béjaia, 2016/2017.

4-Brikh Assia, le rescrit fiscal pour une meilleure sécurité juridique des contribuables, mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de post graduation spécialisée en finances publique, institut d'économie douanière et fiscal, el kolea, Alger, 2011/2012.

5-Noureddine Terki, les sociétés étrangère en Algérie, thèse de doctorat d'état en droit, institues des sciences juridique, politique et administrative, université d'Alger, 1975.

IV-الوثائق:

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012.

2 ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، 2015.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، لسنة 2016.

الفهرس

مقدمة.....	ص1
الفصل الأول: طلب المحرر الجبائي.....	ص5
المبحث الأول: الإطار القانوني للمحرر الجبائي.....	ص6
المطلب الأول: أصل و تطور المحرر الجبائي.....	ص7
الفرع الأول: أصل المحرر.....	ص7
أولاً: أصل المحرر.....	ص7
ثانياً: أصل المحرر الجبائي.....	ص8
الفرع الثاني: تطور المحرر الجبائي.....	ص8
أولاً: تطور المحرر الجبائي في فرنسا.....	ص9
ثانياً: تطور المحرر الجبائي في بلجيكا.....	ص9
المطلب الثاني: مفهوم المحرر الجبائي.....	ص10
الفرع الأول: تعريف المحرر الجبائي.....	ص10
أولاً: التعريف اللغوي.....	ص11
1- في اللغة العربية.....	ص11
2- في اللغة الفرنسية.....	ص12
ثانياً: التعريف الاصطلاحي.....	ص12
1- التعريف التشريعي.....	ص12
2- التعريف الفقهي.....	ص13
الفرع الثاني: الأشخاص المعنيين بالمحرر الجبائي.....	ص14

- أولاً: الأشخاص المعنوية أو تجمعات الأشخاص المعنوية.....ص15
- ثانياً: شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص.....ص16
- ثالثاً: تجمعات الشركات.....ص16
- رابعاً: الشركات المقيمة في الجزائر.....ص17
- الفرع الثالث: الضرائب المعنية بطلب المحرر الجبائي.....ص18
- أولاً: الضرائب غير المباشرة.....ص18
- 1- تعريف الضريبة غير المباشرة.....ص18
- 2- خصائص الضريبة غير المباشرة.....ص19
- ثانياً: الرسم على القيمة المضافة.....ص20
- 1- تعريف الرسم على القيمة المضافة.....ص20
- 2- خصائص الرسم على القيمة المضافة.....ص21
- المبحث الثاني: إجراءات طلب و إعادة طلب المحرر الجبائي.....ص22
- المطلب الأول: إجراءات طلب المحرر الجبائي.....ص22
- الفرع الأول: كيفية طلب المحرر الجبائي.....ص23
- أولاً: شكل الطلب.....ص24
- ثانياً: شروط طلب المحرر الجبائي.....ص24
- 1- أن يكون المكلف بالضريبة تابع لكبريات المؤسسات.....ص25
- 2- أن يكون المكلف بالضريبة حسن النية.....ص26
- 3- أن يكون طلب المحرر الجبائي قبل إبرام العقد.....ص26
- الفرع الثاني: رد الإدارة.....ص27
- أولاً: حالة إرسال الطلب إلى جهة غير مديرية كبريات المؤسسات.....ص28
- ثانياً: حالة الطلب غير الكامل.....ص28

ثالثا: طبيعة القرار الذي تصدره.....	ص28
رابعا: التراجع عن المحرر الجبائي.....	ص29
المطلب الثاني: إجراءات إعادة طلب المحرر الجبائي.....	ص29
الفرع الأول: طلب إعادة المراجعة.....	ص30
أولا: كيفية تقديم طلب إعادة المراجعة.....	ص30
ثانيا: أجل إعادة المراجعة.....	ص31
الفرع الثاني: معالجة الطلب من طرف المجلس.....	ص32
أولا: تشكيلة المجلس.....	ص32
ثانيا: سير عمل المجلس.....	ص34
ثالثا: إصدار و تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة.....	ص35
خلاصة الفصل.....	ص36
الفصل الثاني: النتائج المترتبة عن المحرر الجبائي.....	ص37
المبحث الأول: إجراء التعسف في استعمال الحق.....	ص37
المطلب الأول: مفهوم التعسف في استعمال الحق.....	ص38
الفرع الأول: نشأة و تطور التعسف في استعمال الحق.....	ص38
أولا: نشأة التعسف في استعمال الحق.....	ص39
ثانيا: تطور التعسف في استعمال الحق.....	ص39
1- في الشريعة الإسلامية.....	ص40
2- في المجال الجبائي.....	ص40

- 3- في المجال المدني.....ص41
- الفرع الثاني: تعريف و صور التعسف في استعمال الحق.....ص42
- أولاً: تعريف التعسف في استعمال الحق.....ص42
- ثانياً: صور التعسف في استعمال الحق.....ص43
- 1- التعسف في استعمال الحق بالصورية.....ص43
- أ- التصرف الوهمي.....ص44
- ب- التصرف المتكرر.....ص44
- 2- التعسف في استعمال الحق بالغش في القانون.....ص44
- أ- الغش العادي.....ص45
- ب- الغش الموصوف.....ص45
- الفرع الثالث: تمييز بين التعسف في استعمال الحق و المصطلحات المتشابهة له.....ص46
- أولاً: التمييز بين التعسف في استعمال الحق و التدليس.....ص46
- ثانياً: التمييز بين التعسف في استعمال الحق و الغش الضريبي.....ص46
- ثالثاً: تمييز التعسف في استعمال الحق عن المهارة الضريبية.....ص47
- المطلب الثاني: قمع التعسف في استعمال الحق.....ص47
- الفرع الأول: تعريف قمع التعسف في استعمال الحق.....ص48
- الفرع الثاني: هدف إجراء قمع التعسف في استعمال الحق (إعادة التقييم).....ص49
- أولاً: مراقبة التصرفات التي صرح بها المكلف بالضريبة.....ص49
- ثانياً: تبليغ المكلف بالضريبة بإعادة التقييم.....ص50

- ثالثا: حق المكلف بالضريبة في تقديم ملاحظاته.....ص53
- 1- أشكال الرد.....ص54
- أ- قبول المكلف بالضريبة بإعادة التقييم.....ص54
- ب-تقديم الملاحظات.....ص55
- 2- الآثار المترتبة عن تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته للإدارة الضريبية.....ص56
- أ- قبول ملاحظات المكلف بالضريبة.....ص56
- ب-رفض ملاحظات المكلف بالضريبة.....ص56
- الفرع الثالث: إعادة التقييم النهائي.....ص57
- أولا: قبول الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة.....ص57
- ثانيا: رفض ملاحظات المكلف بالضريبة.....ص58
- المبحث الثاني: المحرر الجبائي في مواجهة قمع التعسف في استعمال الحق...ص59
- المطلب الأول: الضمانات التي يقدمها المحرر الجبائي للمكلفين بالضريبة.....ص60
- الفرع الأول: منع إجراء قمع التعسف في استعمال الحق (إعادة التقييم الخاص).....ص62
- أولا: وضوح مبررات إعادة التقييم.....ص63
- ثانيا: تقديم طعن نزاعي.....ص64
- 1- تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة المعني.....ص64
- 2- طرح النزاع أمام القضاء.....ص65
- الفرع الثاني: نهاية الضمان الذي يقدمه المحرر الجبائي.....ص66
- أولا: صدور التشريع الضريبي الواجب تطبيقه على التصرف.....ص67
- ثانيا: تعديل الإدارة الجبائية لتقييمها للحالة الواقعية المقدمة إليها.....ص67
- ثالثا: تعديل الموقف الفعلي الذي قدمه المكلف بالضريبة في طلبه.....ص68
- المطلب الثاني: تطبيق المحرر الجبائي.....ص69
- الفرع الأول: الأشخاص و التصرفات محل تطبيق أحكام المحرر الجبائي.....ص69

أولاً: الأشخاص المعنيين بتطبيق المحرر الجبائي.....ص70

ثانياً: التصرفات المعنية بتطبيق المحرر الجبائي.....ص70

الفرع الثاني: تراجع الإدارة عن المحرر الجبائي.....ص71

أولاً: وجود خطأ في التقدير.....ص71

ثانياً: إعداد محرر جديد من طرف الإدارة الجبائية.....ص72

خاتمة الفصل.....ص73

خاتمة.....ص75

الملخص

المحرر الجبائي هو قرار متخذ أين يحصل المكلف بالضريبة حسن النية التابع لمديرية كبريات المؤسسات من الإدارة الجبائية على استشارة حول الآثار الجبائية المتعلقة بتطبيق القانون الجبائي على وضعيته .

مبدئيا المحرر الجبائي ملزم للإدارة الجبائية حيث لا يمكنها إجراء إعادة التقييم مؤسس على تقييم مختلف.

اذن هذا الموقف الشكلي المسمى محرر يمنح ضمانا قانونية للمستفيدين منه ويجنبه وصف تعسف في استعمال الحق.

Résumé

Le rescrit fiscal est une décision rendue par laquelle le contribuable de bonne foi, relevant de la direction des grandes entreprise (DGE), obtien de l'administration fiscale une consultation sur les conséquences fiscales concernant l'application du droit fiscal sur une situation donnée.

En principe, le rescrit engage l'administration car aucune réévaluation ne pas être fondée sur une appréciation différente, donc cette prise de position formelle appelée rescrit, apporte une sécurité juridique aux bénéficiaires et évite la qualification d'abus de droit.