

المنازعات الضريبية لأعوان القضاء(المحامين والموثقين)

أ. عربي باي يزيد/ دهيمي محمد طيب

قسم الحقوق

جامعة الحاج لخضر باتنة

الملخص:

يعد أصحاب المهن الحرة من أصحاب المهن غير تجارية وهم أعوان القضاء من محامين وموثقين والمحضرين القضائيين ملزمون قانونا بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأحيانا ما يقدمون تصاريح غير دقيقة حول مداخلكم السنوية، وبالتالي استوجب خضوعهم للرقابة الجبائية، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية، للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات هؤلاء الأشخاص كغيرهم من التجار وأصحاب المهن الحرة من اطباء، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف الجميع على قدم المساواة أمام الضريبة.

وإذا كانت الرقابة القضائية الضمانية الأكبر للحصول الضريبي إلا انه يسبقها دائما الطعن الإداري لحل منازعة التحصيل الضريبي.

Résumé :

Les personnes qui exercent une activité libérale non commerciale dont les auxiliaires de justice (Avocats, notaires, huissiers de justice ..) font partie , sont tenues à se soumettre aux impôts, directes et indirectes, conformément à la législation en vigueur.

Sur le même plan, ces professionnels sont soumis à des obligations déclaratives dictées par le régime fiscal applicable. Mais de temps en temps nous constatons que certains d'entre eux ne présentent pas leurs déclarations concernant leurs revenus annuels d'une manière minutieuse, et afin de remplir leur mission envers le régime fiscal dans le cadre du respect des exigences du principe d'égalité à l'égard de l'impôt, les auxiliaires de justice se retrouvent encadrés par le contrôle fiscal, qui représente une opération primordiale et obligatoire . Son but se réalise par le contrôle de la validité des informations révélées au sein de leurs déclarations, et aucune distinction n'est faite à ce sujet entre les catégories commerciales et les catégories non commerciales. En outre, si le contrôle judiciaire constitue la plus grande garantie de la perception fiscale, le recours est préalablement un moyen efficace pour donner une solution fiable au litige fiscal.

مقدمة:

إن التطور والنمو الاقتصادي في الجزائر يرتبط أساساً بمدى تحكم السياسة الجبائية في إجراءات والتدابير الضريبية بما يضمن حماية حقوق الخزينة العمومية ودون إرهاق الأفراد بالإيرادات الضريبية، ويرتبط تفعيل دور السياسة الضريبية ونجاحها بمدى وعي المجتمع لحقوق الخزينة العمومية في الضريبة .

ولما كانت العدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته التكليفية وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب¹ ولحماية الحقوق المكلفة دستورياً حسب نص المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996: " كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون".

لذلك تشكل الضرائب والرسوم التي تعد أهم مورد مالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية، وتساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية، وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية بالبلاد.

ويعد أصحاب المهن الحرة من أصحاب المهن غير التجارية وهم أعوان القضاء من محامين وموثقتين والمحضرين القضائيين ملزمون قانوناً بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأحياناً ما يقدمون تصاريح غير دقيقة حول مداخلة السنوية، وبالتالي استوجب خضوعهم للرقابة الجبائية، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية، للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات هؤلاء الأشخاص كغيرهم من التجار وأصحاب المهن الحرة من أطباء، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف الجميع على قدم المساواة أمام الضريبة.

لذلك سأتناول دراسة موضوع المنازعة الضريبية لهذه الفئة من أصحاب المهن غير التجارية في حالة التحصيل الضريبي بعد تحديد الوعاء الضريبي لهم ويكون بالإجابة على السؤال التالي:

- إلى أي مدى تضمن الأحكام القانونية والمنازعات القضائية الضريبية في إلزام

المحامين والموثقتين بالتزاماتهم الضريبية ؟

المبحث الأول - النظام القانوني لجباية اعوان القضاء (المحامين والموثقين)

تعد الضريبة أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على مداخيل الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته .

وبالنسبة لمكاتب المحاماة فالعارفون بخبايا أصحاب الجبة السوداء، يؤكدون بأن للمحامين طريقتين في دفع الضرائب، إما أن يبلغ المحامي بـ "تقدير جزائي" لعائداته، وتكون الضريبة المترتبة على ذلك جزافية أيضا، أو أن يقدم تصريحاً بعدد القضايا التي رافع فيها، وبالتالي تكون الضريبة على حسب القضايا، مع العلم أن لا ضمانات بأن يكون الرقم الذي قدمه المحامي عن عدد قضاياها صادقا .

للعلم أن التشريع الجبائي للإدارة يخول حق ممارسة التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق للمجمل للوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف مكاتب المحاماة والموثقين والمحضرين، وهذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي، حيث يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس. ويخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات السنوية أو التصريحات الدورية إلى مراجعة كل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، لأن التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال .

وإذا كان التصريح الجبائي للمحامي جزافيا فإن التصريح الجبائي للموثرين والمحضرين القضائيين أصبح تصريحاً حقيقياً بعد تعديل قانون الموثقين والمحضرين سنة 2006² .

وقد عهد المشرع لإدارة الضرائب والخزينة العامة، أمر فرضها وتحصيلها وزودها بالسلطات والامتيازات العامة بما يكفي لأداء وظيفتها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحماية حقوقهم من كل تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية³ .

المطلب الاول - الوعاء الضريبي لأعوان القضاء (المحامين والموثقتن)

تعرف الجباية بأنها كل ما يؤخذ بواسطة السلطة العامة باستعمال الإكراه لتحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية، وتضم بذلك الضريبة، الرسم، شبه الجباية والأتاوى، وتعد الضريبة مساهمة نقدية تفرض من طرف السلطة على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية بشكل نهائي وبدون مقابل محدد، من أجل تحقيق الأهداف المحددة من طرفها.

كما يمكن تعريفها بأنها: " اقتطاع نقدي، بصفة نهائية، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة والجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.

وتعرف بأنها: " استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة ".

يخضع اصحاب المهن الحرة من اعوان القضاء وهم المحامين والموثقتن لنظام ضريبي يختلف عن النظام الضريبي للمهن التجارية نظرا لخصوصية مهنة المحاماة والتوثيق لأن ارباحهم ترتبط بحجم الاعمال التي يقومون بها من حل قضايا بالنسبة للمحامين وتحرير العقود الرسمية بالنسبة للموثقتن⁴، التي تخضع للتصريح الضريبي الجزائي والتصريح الضريبي الحقيقي، ويتحدد النظام الضريبي للمحامين في الضريبة السنوية على الدخل أو رقم الاعمال، وضريبة القيمة المضافة TVA، والضريبة على الرسم المهني TAP، لذلك تستوجب المحاسبة المهنية للمحامين والموثقتن التدقيق لتفادي جرائم الغش الضريبي والتلاعبات في الفواتير لتقليص رقم الاعمال .

الفرع الأول - النظام الضريبي للمحامين

تم تعديل قانون المحاماة بموجب القانون رقم 07/13 المؤرخ في 29/10/2013، وبعد اعتماد المحامي وتقييده في جدول المحامين ويخصص له مكتب خاص لممارسة المحاماة، يفرض عليه القانون الضريبي التصريح بالوجود وهذا التصريح يعتبر اجباريا على جميع المحامين ولا يمكن بأي حال من الأحوال التهرب منه وفي حال امتنع المحامي على التصريح يعرض نفسه في هذه الحالة الى التغيريم الاجباري هذا بغض النظر عن المتابعة القضائية التي قد يتعرض لها على أساس التهرب الضريبي.

وعند تصريح المحامي بالوجود (déclaration d'existence) يختار النظام الجبائي الذي يخضع له سواء كان النظام الجزائي (régime forfaitaire) أو النظام الثابت - الحقيقي (régime réel) .

بعد اختيار النظام الجبائي يلزم المحامي بإمساك سجل المداخيل والمصاريف ويقدم هذا السجل لمفتشية الضرائب التي يتبع لها ليتم التأشير والتوقيع عليه. وبياتمامه لإجراءات التصريح يصبح المحامي خاضعا للضرائب المختلفة تحدد بحسب نوعها:

-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

-الرسم على النشاط المهني TAP.

-ضريبة الدخل الإجمالي على أجور المستخدمين.

-الرسم على القيمة المضافة TVA.

• **الضريبة على الدخل الإجمالي:** هي ضريبة مباشرة التي تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعية أو المعنوية سواء كانت ارباح أو أجور أو ممتلكات وتعطي بصورة نهائية وبدون مقابل وحسب القواعد القانونية التي تبين النسب القانونية للاقتطاع، وهذه الضريبة تخص كل مداخيل المحامي ويحتسب حجم هذه الضريبة بحسب الفرق بين الفوائد المحققة أو الأرباح والمصاريف التي أنفقها المحامي ثم تقارن مع الجدول المعمول به على مستوى مصلحة الضرائب، والمصاريف الواجب خصمها تختلف حسب النظام الضرائبي الذي يختاره المحامي:

-**النظام الحقيقي:** كل محامي تفوق مداخيله المهنية 800.000 دج يدرج

مباشرة ضمن النظام الحقيقي، أو يمكنه من حالة إذا ما كانت مداخيله المهنية أقل من 800.000 دج أن يقدم طلب إدماج ضمن هذا النظام قبل 01 مارس.

وكل شخص مدرج ضمن النظام الحقيقي مجبر على تقديم تصريح شهري لدى

قباضة الضرائب التابع لها إقليميا قبل 21 من الشهر الذي يلي عملية التخليص .

-**النظام الجزائي:** كل شخص طبيعي يمارس مهنة حرة ورقم أعماله يتعدى 50

ألف دج ولا يفوق 800 ألف دج يكون ضمن النظام الجزائي اجباريا ويبقى هذا المفعول ابتداء من 01 جانفي إلى نهاية العقد الجزائي التي تقدر فترته بسنتين حسب المنشور

رقم 175 الصادر بتاريخ 1999/02/28 ويسدد المحامي الخاضع لهذا النظام والضرائب كل 3 أشهر.

ورغم صدور قانون المحاماة الجديد رقم 07/13 المؤرخ في 2013/10/29 إلا انه لحد الان لم تحدد تعريفة خاصة لأتعاب المحامين والتي تعد مرجعا ثابتا لتحديد القيمة الضريبية للمحامين وبقي الاعتماد على التصريح الجزائي التي يعد من مساوئه عدم التصريح الحقيقي للضريبة وإخفاء الأرباح الحقيقية للمحامين بما يشكل اهم اسباب التهرب الضريبي .

- **الرسم على النشاط المهني:** ويحدد حسب مجموع المداخل المهنية الإجمالية، يحسب بنسبة 2% من الأعمال شهريا أو 3 أشهر حسب النظام الذي يختاره المحامي.
- **الرسم على القيمة المضافة:** وهي محددة ب: 17 % من رقم الأعمال السنوي للمحامي وتسدد كل ثلاث أشهر.

الفرع الثاني - المحاسبة الضريبية للموثقين:

أخضع المشرع الجزائري الموثقين والمحضرين القضائيين للتقدير الحقيقي أي التصريح الضريبي الحقيقي حيث يلتزم الموثق بالتصريح حقيقيا على الوعاء الضريبي وذلك لأن اتعاب الموثق محددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 243/08 المؤرخ في 2008/08/03 المحدد لأتعاب الموثق ويعد التصريح الحقيقي أحسن من التصريحات الجزافية لمحاربه التهرب الضريبي .

والتصريح الجبائي يكون بالوثائق الخاصة وهي G50 التي لا بد من توضع خلال الـ 20 يوم الأولى التي تلي شهر تحقيق النشاط فيه لدى قباضة الضرائب .

ويخضع الموثق للضرائب المباشرة لأن مصادر دخله تمتاز بنوع من الثبات والدوام، واهم الضرائب التي يخضع لها الموثقين هي:

- **الضريبة على الدخل الاجمالي IRG:** لقد أسست الضريبة على الدخل الاجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 م وهي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها مباشرة من دخل الفرد سواء ثروته أو أمواله، وهي تفرض على الأشخاص الطبيعيين بصفة صريحة وإلزامية ونهائية وبأسلوب العدالة حيث أنها لا تدفع بالتساوي بين

المواطنين بل تتناسب مع مداخيلهم ونشاطاتهم الاقتصادية إضافة إلى الوضع العائلي والالتزامات الأخرى وهي تتسم بعدة خصائص:

- ضريبة سنوية بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة خلال السنة .

- ضريبة وحيدة بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة وحيدة في السنة.

- ضريبة شخصية: حيث انها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف .

- ضريبة تصريحية وذلك لاعتمادها على تصريح المكلف بالضريبة وذلك قبل الفاتح من افريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب .

- ضريبة تصاعدية أي انها تحسب على أساس جدول تصاعد شرائح الدخل فيرتفع معدل الضريبة بارتفاع شرائح الدخل.

وتسدد الضريبة على الدخل الإجمالي بعد السنة الموالية للنشاط التي تحصلت منه في إطار تحرير العقود التوثيقية .

• رسم القيمة المضافة TVA: أما الضريبة التي يحصلها الموثق للخزينة العمومية في إطار الضرائب غير المباشرة التي يقوم بها الموثق بصدد تحرير العقود، حيث نصت عليه 40 من قانون التوثيق 02/06 المؤرخ في 20/02/2006 يقوم الموثق بتحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من طرف الملتزمين بتسديدها بمناسبة تحرير العقود ويدفع مباشرة لقباضات الضرائب المبالغ الواجبة على الاطراف بفعل الضريبة ويخضع في ذلك لمراقبة المصالح المختصة للدولة وفقا للتشريع المعمول به.

ونصت المادة 33 من قانون الاجراءات الجبائية على أن يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها إلى اعوان الضرائب المعنيين بالأمر....

إن الرسم على القيمة المضافة هو مصدر مداخيل مالية هامة لذلك ادخل بدلا من الرسم على رقم الأعمال ابتداءا من قانون المالية لسنة 1991م. والذي يهدف إلى

ضمان الشفافية البساطة وكذا الرسم حيادية، ويتم تحديده ب17 % تدفع في التصريح الشهري الـG50 قبل الـ20 يوم الموالية للنشاط .

• **الرسم على النشاط المهني:** لقد انشئ الرسم على النشاط المهني في أول جانفي 1996 وقد عوض هذا الرسم النظام السابق الذي كان يتكون من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري .

حيث أن المشرع الجزائري بموجب المرسوم رقم 243/08 المؤرخ في 2008/08/03 المحدد لأتعاب الموثق حدد كل عقد والتعريفية الخاصة به التي على اساسها تحسب الضريبة على الدخل الاجمالي المشكل لصافي رقم الأعمال، بعد خصم النفقات الضرورية لمكتب التوثيق والتصريح الشهري للعقود التي يتلقاها الموثق وكذا تحديد رسم القيمة المضافة على العقود التي يحررها الموثق ويجمعها بمناسبة تحريره للعقود لفائدة الخزينة العمومية بحسب نص المادة 40 من قانون التوثيق 02/06.

وبعد تحديد الوعاء الضريبي للمحامين والموثقتن يكون لزاما على الادارة الضريبية تحصيل هذه الضريبة لأن الجميع متساويين في الضريبة وكذا تحصيلها بكل الطرق القانونية .

تعد من خصائص الضريبة إلى جانب كونها ذات شكل نقدي فهي هي شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم تحصل عن طريق السلطة أو الإيجار، ومعناه حمل المكلف على أدائها بواسطة طرق إدارية.

وبالتالي فان الضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة كما ان تحديد مقدارها لا يتم على أساس حجم استفادة الشخص من الخدمات العامة، بل وفقا لمقدرته التكليفية.

المطلب الثاني - التحصيل الضريبي لأعوان القضاء (المحامين والموثقتن).

عمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها تنشأ علاقة متبادلة بين طرفين، الطرف الاول وهو الادارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة وطرف ثاني وهو المكلف بالضريبة وهو المحامي أو الموثق رغم انه الاكثر دراية بالنصوص المطبقة عليه في المجال الضريبي، وأحيانا ما يستعين المحامين أو الموثقتن بمحاسب يساعدهم على ضبط مسائل الضريبة .

ولكن اعتماد المحامي أو الموثق على نفسه في المحاسبة الضريبية غالبا ما يقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الادارة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية عند

قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل وبلا شك يقوم المحامي أو الموثق برفضها ومعارضاتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي .

فالمنازعة الضريبية تعبر عن خلاف الذي يثور بين الادارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها قانون الضريبة أو أي قانون آخر وهي اول طريقة يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذه المنازعة⁵.

الفرع الأول - إجراءات وكيفية التحصيل الارادي للضريبية .

عادة ما تترك ادارة الضرائب للملتزمين التسديد خياريا بعد معرفتهم لالتزامهم تجاه الادارة الضريبية ويكون التحصيل بطريقة ادارية من خلال اثبات المحامي أو الموثق عن طريق تصريحه أو عن طريق الادارة التي تحدد الضريبة والوعاء الملزم بالتحصيل، ويعددها التصفية بتحديد المبلغ النهائي الواجب على المدين تسديده، اما في المرحلة المحاسبية وهي التحصيل الفعلي حيث يصبح المحاسب مسؤولاً أما الجهة التي اصدرت امر التحصيل لحسابها بتحصيل مبلغ الايراد.

أما إجراءات التحصيل فتتم عن طريق:

-التوريد المباشر وهو أي التسديد مباشرة إلى الشخص الاداري في الأوقات المحددة قانونا .

-التحصيل عن طريق المورد: تسجل في هذه الطريقة اسماء ونشاطات الممولين في سجل تعيد فيه الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق ويحدد فيه تاريخ الشروع في التحصيل وأجال التسديد .

-الاقطاع من المصدر مثل الضريبة على الاجور والمرتبات حيث تدفع الضريبة إلى الخزينة الدولة عن طريق شخص آخر تكون له علاقة مع الممول الحقيقي وهذه الطريقة تتميز بالسهولة في التحصيل ووفرته وقلة تكاليفه .

-الاقساط المقدمة: كون هذه الاقساط دورية يدفعها المكلف بها استنادا إلى الضريبة المدفوعة في السنة الماضية وفي نهاية السنة تتم بدفع الفرق واسترجاعه.

اما وسائل تسديد هذه الضريبة فهي متعددة أهمها:

-إما أن تسدد نقدا لدى قابضة الضرائب في مقابل وصل تسديد .

-أو بواسطة شيكات .

-بواسطة الحساب البريدي.

الفرع الثاني - مفهوم منازعة التحصيل الضريبي

تمتاز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى بخصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت لأن إطالة أمد النزاع الضريبي سيؤثر سلباً على تمويل الخزينة العمومية .

وتختلف المنازعة في الوعاء الضريبي عن المنازعة في التحصيل الضريبي حيث أن المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء، ينازع الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناء عليه تم فرض الضريبة.

بعد تحديد الوعاء الضريبي تلزم الإدارة باحترام بعض الإجراءات والأجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل وهذه الأخيرة تختلف فيما إذا كان التقدير عادياً أو ناتجاً عن تحقيق محاسبي عن الوضعية الجبائية للمحامي أو الموثق، أو التصحيح للقيم الواجب تحصيلها قد تم بمناسبة مراقبة تصريح المحامي أو الموثق وعليه قد يكون التحصيل إما ودياً أو جبرياً.

والتحصيل الودي هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف -المحامي أو الموثق - قصد تسديد مستحقاته الجبائية في الوقت المحدد طبقاً للقانون، وعملية التحصيل الودي تعني توجه المعني من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية لدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها⁶.

يختلف التحصيل الودي باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناتجة إما عن تقدير عادي أو عن تحقيق محاسبي .

والتقدير العادي للضريبة في هذه الحالة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع، إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل وهذا ما نصت عليه المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة، وعليه لا يمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد حتى مرور أجل التسديد تحت طائلة البطلان.

وتحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله وهذا حسب ما نصت عليه المادة 01/182 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية الجديد .

وحددت المادة 111 من قانون الرسم والمادة 187/ 05 من قانون الضرائب المباشرة مدة شهر كامل للمكلف للرد على ما توصل له التحقيق من تحديد لقيمة الضريبة تحت طائلة بطلان اجراءات التحقيق.

وعليه تكون إدارة الجباية مجبرة على إشعار المكلف بالضريبة وله مدة 40 يوما للرد ويرسل ملاحظاته أو قبلوه ويعد عدم الرد في هذا الاجل بمثابة قبول ضمني .

ويجب قبل انقضاء اجل الرد على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة محل مضمون التبليغ إذا طلب المكلف ذلك، وعند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه ان يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذالك مفصلة ومبررة.

إذا نتج عن تحقيق تصريح المكلف بالضريبة إعادة تقدير فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف وفي احيان اخرى يقوم بالاطلاع على الوثائق المحاسبية وحددت المادة 59 من قانون المالية لسنة 2002 أجل 30 يوما لتقديم التوضيحات فإذا انقضت المهلة جاز للمفتش المحقق تحديد اساس الضريبة تلقائيا لتدخل حيز التنفيذ في اليوم الموالي لليوم الذي انتهى به الاجل.

فكل هذه الأجال بمرورها تدخل الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع ويبدأ قابض الضرائب بمباشرة الاجراءات الممنوحة له قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم ضد المكلف بالضريبة المحامي أو الموثق.

المبحث الثاني - اجراءات التسوية القضائية لمنازعة التحصيل الضريبي

ان المنازعات الضريبية حدد لها المشرع آليات فرضها على المستوى الإداري ويعدها امام القضاء لتكون الاجراءات الادارية مرحلة أولية لحل المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بها حول التحصيل الضريبي وذلك يكون من خلال التظلم الاداري حسب نص المادة 70 و 71 من قانون الاجراءات الجبائية .

وبعد استنفاذ طرق الطعن الادارية وإذا كان قرار الادارة الضريبية غير مرضي للمكلف بالضريبة المحامي أو الموثق يكون لهذا الأخير حق الطعن قضائيا أمام المحكمة الادارية في قرار المدير الولائي للضرائب.

المطلب الأول - إجراءات التسوية الإدارية لنزاع التحصيل الضريبي

وسمي بالطعن النزاعي بسبب الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، ويوجه الطعن إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له فرض الضريبة في مقابل وصل يسلم إلى المكلف⁷.

الفرع الأول - الطعن النزاعي

الشكوى الضريبية أو الطعن النزاعي أو التظلم الإداري هو عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية، واستوجبت المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الإجراءات الجبائية ضرورة الطعن النزاعي، وتعد الشكوى في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام. وعليه استوجب القانون ان يرجع المكلف بالضريبة سواء كان محاميا أو موثقا قبل رفع الدعوى ان يتجه إلى ادارة الضرائب سواء لدى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة وذلك بغرض صدور قرار اداري صريح أو ضمني حتى يتمكن من الطعن امام القضاء.

قد اشترط المشرع الجبائي الجزائري من خلال نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية النقاط التي يجب أن تحتوي عليها الشكوى الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب الذي يشمل مكان فرض الضريبة أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة، فيجب أن تحتوي على:

- عرض الدفع من خلال تبيان المكلف بالضريبة الاسباب التي جعلته يقدم احتجاجه.

- الوسائل ويقصد بها بيان المبررات والحجج القانونية التي يستند اليها بهدف تصحيح الخطأ البسيط من اجل تصحيحه مثلا.

- الطلبات التي تخص المنازعات الواقعة على تحصيل الضريبة ويحدد طلباته بدقة ووضوح.

- على المكلف أن يحدد في شكواه طبيعة الضريبة المتنازع فيها، ومثالا على ذلك تبيان ما إذا كانت الشكوى تخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الحقوق والغرامات الخاصة بها أو غرامات التأخير المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

وبعد تضمين الشكوى كل هذه العناصر يجب على المكلف بالضريبة صاحب الشكوى وضع توقيعه على الشكوى، وحددت المادة 73 / 01 شكل الشكوى ومحتواه وشروط قبولها وهي:

- ان تكون الشكوى فردية .
- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- وتحت عدم القبول يجب ان تتضمن الشكوى:
- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الانذار وفي حالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى وتثبت مبلغ الاقطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف الشاكي.
- توقيع صاحبها.

الفرع الثاني - آجال الشكوى

لقد نظم المشرع الجزائري بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية طريقة تقديم الاحتجاجات والاعتراضات على الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى الجهات الجبائية المختصة في آجال محددة بموجب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية:

- إذ تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى. وفي هذا الصدد قضت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا انه: " من المقرر قانونا ان الشكايات الرامية إلى تخفيض الضريبة تقبل لغاية 31 مارس من السنة التي تلي تحصيل الجداول أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكايات. ومن ثم فان النعي على القرار المستأنف بمخالفة القانون والخطأ في تطبيقه في غير محله.

ولما كان الثابت - في قضية الحال - ان المدعى سدد دينه الضريبي في 26/01/1982 بعد التبليغ الذي سلم فيه في 1981/12/28 في حين ان طلب التخفيض لم يقدم إلا في 1983/08/23 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه

قانونا، فان المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى طبق القانون تطبيقا سليما.⁸

- كذلك تقدم الشكوى في الأجل المحددة لها قانونا، وفواتها يؤدي لانقضائها وعدم قبولها إذ تقبل الشكوى قبل الأجل التالية:

- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة، من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس القانوني من جراء خطأ أو تكرار.
- يوم 31 ديسمبر من السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو اثر وقوع أخطاء في الإرسال، أين توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب بالولاية. كما تقبل الشكوى المقدمة في الأجل الآتية، عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول كمايلي:
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقطاعات إذا ما تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر (إذ الضريبة تحصل دون جدول).
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسماها في الحالات الأخرى.

يجب تقديم الشكوى بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي، المنصوص عليها في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة، قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوي في للشروط المحددة في المادة 225 .

وتجدر الإشارة إلى أن الأجل المتعلق بتقديم الشكوى في مجال طلب التخفيف أو الإعفاء إلى مدير الضرائب، فان المكلف يمكنه تقديمها دون التقيد بالأجل، كون هذا الإجراء قرر لمساعدة المكلفين بالضريبة عند حلول أزمة أو ضيق مالي بهم، والذين يؤدون التزاماتهم ويتمتعون بسلوك حسن اتجاه الإدارة الجبائية.

كما ان الادارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في اجل 30 يوما من تاريخ الاستلام، ولا تسري الأجل المنصوص عليها في

المواد 76 و77 إلا من تاريخ استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا تعذر الرد في أجل 30 يوما أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول. ويمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا للطعن في القرار فيكون إما أمام لجنة الطعن الذي يكون اختياريا لأن قرار فقط استشاري أو أمام المحاكم الإدارية.

المطلب الثاني - إجراءات الدعوى القضائية ومتابعتها

تطبيقا للمعيار العضوي تختص المحاكم الإدارية بالنظر في منازعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من المكلف أو من الإدارة وان هذه الدعاوى كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها اثر موقف حيث يتم تطبيقها وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 08/09 المؤرخ في 25/02/2008 حيث نصت المادة 804 على ان الدعاوى ترفع وجوبا امام المحكمة الادارية في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم. إلا انه نجد ان اجراءات وشروط قبول الدعوى تختلف بحسب اختلاف الضريبة محل النزاع من جهة ومن جهة اخرى يختلف باختلاف القرار المطعون فيه إذا كان صادرا مباشرة من المدير الولائي للضرائب أو كانت شكوى المكلف أو أن قرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة والتحصيل الضريبي.

الفرع الأول - شروط قبول الدعوى الضريبية

الزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة وبالأخص في حالتي الاعتراض على اجراءات المتابعة والتحصيل ومنازعات الضرائب المباشرة الالتهجاء أولا إلى الإدارة عن طريق التظلم الاداري المسبق قبل تحريك الدعوى إلا انه قبل دراسة الدعوى من حيث الموضوع يجب ان تكون مقبولة شكلا .

فيكون النظر في الدعوى اولا في شقها الشكلي حيث يجب ان ترعى احترام الشروط المتعلقة بالعريضة نفسها وشروط خاصة بالمواعيد اللازمة لرفع الدعوى الضريبية في تحصيل الضرائب، حيث حددت المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الادارية خلال مدة أربعة اشهر ابتداء من يوم استلام الاشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب الولائي المكلف بالضريبة المحامي أو الموثق بالقرار المتخذ بشأن شكواه⁹.

إن أغلب المنازعات المطروحة أمام القضاء الإداري المتعلقة بالضريبة هي منازعات الوعاء، وأن سلطات القاضي ودوره خلالها دور واسع تفتح أمامه باب الاجتهاد والإبداع وتجاوز ثغرات النصوص الضريبية التي تتميز بالتشتت والغموض، خلافاً لمنازعات التحصيل التي للقاضي دور محدود فيها¹⁰.

الفرع الثاني - موضوع منازعة التحصيل الضريبي لأعوان القضاء (المحامين والموثقين)

لقد أقر المشرع الجبائي متابعة المكلفين الذين لم يتحرروا من دينهم الجبائي بواسطة الفعل الجبري المخول لقاضي الضرائب، والقوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتبعاً لذلك فالمكلف بالضريبة يلجأ إلى القضاء الإداري من أجل الحصول على حل قضائي في المسائل التالية:

1 - إرجاء دفع الضريبة: والذي جاءت به المادة 114 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم: 01 - 21، المؤرخ في: 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ويكون في حالة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة المتضمن إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، إلى غاية اتخاذ قرار إداري أو قضائي بشأنه، يجوز له اللجوء إلى القضاء المستعجل ويرفع طلبه بعريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، ففي إطار الاستعجال: على القاضي أن يتخذ قراره على وجه السرعة، فيما يتعلق بجدية الضمانات المقترحة ويكون الطعن أمام المحكمة الإدارية شكلاً من أشكال وقف المتابعة، والتي تطبق عليها آجال الطعون المنصوص عليها في المادة 194 من قانون الإجراءات الجبائية.

ورغم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، إلا أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن ينازع في شرعية حق الخزينة العمومية أو بإجراء المتابعات (صحة شكل إجراء المتابعات - طلب إلغاء الغلق المؤقت) وفي هذه الحالة المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي تتم متابعته بواسطة أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً، أو المحضرين القضائيين والتي تبدأ مباشرة بموجب تبليغ سند إجراء المتابعات بعد يوم من استحقاق الضريبة، والذي يسبق الإجراءات التنفيذية من غلق مؤقت حجز، بيع . وهذه المنازعات بغالبيتها تكون بمبادرة من المكلف بالضريبة، أما التي

تكون بمبادرة من الإدارة، فتشمل النزاع المدني والمتمثل في البيع القسري للمحل التجاري أو إقرار مسؤولية في الشركة في حالة استعمال مناورات تدليسية.

2 - طلب إلغاء الغلق المؤقت: فالغلق المؤقت للمحلات المهنية هو إجراء تنفيذي إلى جانب الحجز ويعد خطير جدا بالنسبة للمحامين والموثقين نظرا للطابع الخصوصي للمكاتبهم، البيع والذي يسبقه إخطار حيث لا يتم فيه نزع ملكية المكلف للمحل المهني ولا حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي .

كما أن مدة الغلق لا تتجاوز -6 أشهر- ويتم تبليغ قرار الغلق من قبل عون المتابعة الموكل قانونا، وبموجبه قد أقرت المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الاعتراض على الغلق المؤقت من قبل المكلف وذلك - برفع اليد . بموجب عريضة تقدم إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل كما هو معمول به في حالات الاستعجال .

3 - طلب استرجاع الأشياء المحجوزة: لقد خول المشرع الجبائي من خلال المادة 93 من قانون المالية المتضمن قانون الإجراءات الجبائية للمكلفين بالضريبة، حق استرجاع الأشياء المحجوزة من منقولات وأثاث، لدفع الضرائب أو الغرامات والرسوم الواقعة تحت المتابعة، وفي هذه الحالة يلجأ المكلف بالضريبة إلى المحكمة الإدارية، بعد أن يكون قد استنفذ الطريق الإداري ويكون ذلك بعد إصدار قرار من قبل مدير الضرائب بالولاية، أو عدم تبليغه خلال أجل شهر ابتداء من تاريخ إيداع المذكرة، ومن أجل هذا أجاز قانون الإجراءات الجبائية رفع الدعوى ضد القابض، أو المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية¹¹.

خاتمة

مما سبق يمكن القول ان المشرع الجزائري نظم إجراءات التحصيل الضريبي بالنسبة لكل المكلفين بالضريبة بما فيه المحامين والموثقين على حد سواء، رغم درجة خطورة المتابعة القضائية بسبب الاشكال في التحصيل الضريبي للمحامين والموثقين خاصة إذا تعلق بالغلق المؤقت للمحل المهني .

ورغم ان التصريح الجزائي للمحامين كثيرا ما لا يعكس الحقيقة عن الوضعية المالية لهم بما يساعدهم على التهرب الضريبي خلافا للوضع بالنسبة للموثقين التي تمتاز محاسبتهم الجبائية بنوع من الشفافية بسبب التصريح الحقيقي رغم انه كثيرا

ما ترهقهم الالتزامات الجبائية، بسبب كثرة الاوعية الضريبية وتعقدها وما يستدعي لاستعانة بالمحاسبين وتكثر معه محاولتهم بالتهرب الضريبي من خلال البحث عن الفواتير الوهمية لزيادة نفقاتهم على المحلات المهنية للتخفيف من الدخل الاجمالي لرقم الاعمال. لذلك ولتفادي الإشكاليات القانونية للحصول الضريبي لأعوان القضاء وجب مايلي:

- تحديد اتعاب المحامين بدقة وإلغاء التصريح الجزائي .
- وضع نظام خاص لأعوان القضاء للحصول الضرائب الخاصة بهم جبرا .
- تنظيم حالات الوقف الوجوبي والجوازي لإجراءات التحصيل الجبري بأكثر دقة وتفصيل .

الهوامش:

- 1 -قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، ماجستير في قانون الاعمال -حقوق -جامعة منتوري قسنطينة، 2007/2008، ص 02.
- 2 -قانون رقم 02/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتضمن تنظيم مهنة الموثق، والقانون رقم 03/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي.
- 3 -مقال منازعات الوعاء الضريبي اماما القضاء الاداري، منشور بموقع منديات التاييمز : <http://www.startimes.com/f.aspx?t=17488814>
- 4 -ونقتصر الدراسة على المحامين لأنه تصريحهم جزائي، والموثقين تصريحهم حقيقي مماثل مع المحضرين.
- 5 -قصاص سليم، المرجع السابق، ص 03.
- 6 -وفاء شيعاوي، اجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر -بسكرة، مارس 2010، ص 189.
- 7 -كويبي لحسن، الاجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة في الحقوق جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2012/2013 ص 10.
- 8 -مقال المنازعات الضريبية في الجزائر، منشور بموقع منتدى الجلطة: <http://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=500832>
- 9 -وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 203.
- 10 - نجيب البقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الاداري، دبلوم الدراسات المعمقة كلية العلوم القانونية، جامعة الحسن الثاني، 2007/2008، ص 07.
- 11 -وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 205.