



## الجزء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية

### (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)

سيداعمر محمد

قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية

BP 544 GHARDAIA 47000 - Algérie

mohammeduniv@gmail.com

### المخلص :

لقد خول المشرع للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية تأسيس الضريبة وتحديد وعائها، مجموعة من الصلاحيات والسلطات تتجسد أساساً في حق توجيه طلبات للمكلف بالضريبة، وهذا من أجل طلب معلومات عن وضعيته الجبائية أو طلب تبريرها بهدف إزالة للغموض والتشابه الذي يشوبها من جهة، ومن جهة أخرى خول المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة قصد التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وهذا من أجل ضمان تحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، والتوزيع العادل للعبء الضريبي. وتبعاً لذلك فإن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في فرض الضريبة تلقائياً، على كل مكلف بالضريبة لم يستجيب لطلبات الإدارة أو رفض إجراء عملية الرقابة من طرف أعوانها المؤهلين برتبة مراقب على الأقل. الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، الجزاء، طلب التبرير، طلب التوضيح، ممثل الشركة.

### Abstract –

The legislator has been authorized for the management of the tax in order to confirm the authenticity and credibility of the founding of the tax and determine its container, a set of powers and authorities embodied primarily in the right route requests to the taxpayer of the tax, and that is in order to ask for informations about the nines tax or request justified in order to remove ambiguity and similarities which marred that's on one hand, and on the other hand the legislature authorized the management of the tax the right to control in order to validate the integrity of the statements made, and this is in order to ensure the principle of equality between subject to tax, and the fair

distribution of the tax burden. Accordingly, the legislature granted the administration the right to impose tax automatically tax, tax on each taxpayer did not respond to requests for administration or reject an oversight by qualified agents rank observer at least.

### Key words –

charge the tax, the administration of the tax, penalty, demand justification, request for clarification,  
Représentative of the company.

### مقدمة –

من أجل أن تكون للإدارة الجبائية المعلومات الكافية عن الملف محل التحقيق، تطلب من المكلف بالضريبة أن يزودها بالمعلومات التي تراها ضرورية. وذلك بإرسال وثيقة إلى المكلف المعني على شكل مجموعة من الأسئلة التي تخص أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة. ونتيجة لذلك فإن طلب التبرير والتوضيح طريقة غير مباشرة تعتمد عليها الإدارة الجبائية، من أجل إثبات أسس الضريبة هذا بالنسبة للمكلف بالضريبة المقيم بالجزائر. أما بالنسبة للشركات الأجنبية التي تمارس نشاطها بالجزائر والتي لا تتوفر على منشأة أو محل إقامة، يجب عليها أن تعين ممثلاً عنها بالجزائر، وإلا تكون محل تقييم تلقائي نتيجة أي امتناع عن الرد على طلبات الإدارة بالنسبة للاستفسار على طلب معلومات أو توضيحها من طرف المكلف بالضريبة أو الشركات الأجنبية التي ليس لها محل إقامة بالجزائر والتي يطلب منها تعيين ممثل عنها بالجزائر .

**أولاً : عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلب التوضيحات والتبريرات**  
نص المشرع في العديد من النصوص القانونية سواء فيما يتعلق بقانون الضرائب المباشرة أو قانون الإجراءات الجبائية على حق الإدارة في طلب التوضيحات والتبريرات .

خول المشرع للإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها الحق في مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة<sup>1</sup>. وعليه فقد اشترط المشرع قبل اللجوء إلى إجراء الفرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم الرد على طلب التبريرات والتوضيحات، إلزامية احترام

<sup>1</sup> المادة 1/19 من ق.إ.ج. جبا.

الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها إجراءات معينة لطلب التبرير والتوضيح تتمثل أساساً فيما يلي:

1- تدوين طلب التبرير والتوضيح كتابياً مع إلزامية تأسيسه، وهذا نتيجة لرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو عندما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب بخصوص المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيح أو تبرير بشأنها، عبارة عن رفض للإجابة على كل أو بعض النقاط المطلوب توضيحها.

2- علاوة على وجوب ضرورة تدوين الطلب كتابة، يجب على المكلف بالضريبة أن يبين في طلبه بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات، على أن لا يتجاوز أجل الرد ثلاثين 30 يوماً<sup>1</sup>. إلا أنه وما يؤخذ على المشرع الجزائري أنه أغفل نقطة جوهرية، وهي إلزامية تأسيس الطلب وتبيين صحة وجوده وإثبات إيداعه من طرف الإدارة الجبائية، التي يتعين عليها إثبات وجود اختلاف كبير يبرر الفارق بين المداخل المصرح بها والمبالغ المودعة في البنك باسمه مثلاً. هذا وقد اعترف القضاء الفرنسي بعدم إمكانية قيام المحقق بتقديم طلب التبرير، إذا لم يكن هناك فارق بين المداخل المصرح بها والمبالغ المودعة في البنك لحساب رصيد المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

وبالتالي « فإن عدم الرد على طلب التصريحات أو التبريرات يؤدي إلى التقييم التلقائي للضريبة»<sup>3</sup>. وبالوقوف على نصوص قانون الضرائب المباشرة نجد عدة نصوص قانونية تبين ذلك. فإذا لم يقدم المكلفون بالضريبة حسب المادة 03/132 من قانون الضرائب المباشرة المعلومات والتصريحات المنصوص عليها في المقطعين الأول والثالث<sup>4</sup> من هذه المادة، فإن الدخل يخضع تلقائياً

<sup>1</sup> المادة 3/19 و4 من نفس القانون.

<sup>2</sup> C.E, 1<sup>er</sup> juillet 1987, req n°52, 984.DF 1987. C2096 conclusions Fouquet. in J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, paris, 1999, p.44.

<sup>3</sup> « *Le défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications entraîne la taxation d'office*». J.GROXLAUDE, PH.MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, paris, 2004.p.162.

<sup>4</sup> وعليه تفرض الضريبة تلقائياً حسب المقطع الأول والثالث من المادة 3/132 : المقطع الأول: في حالة التنازل عن مؤسسة مستغلة من قبل أشخاص طبيعيين أو ما يقابلهم خاضعين لنظام فرض الضريبة حسب التقدير الجزافي، أو وقف النشاط فيها، سواء كلياً أو جزئياً، وفي حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مزرعة يقرر على الفور أساس ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية والتجارية، وغير التجارية التي لم تفرض عليه الضريبة بعد. ويفسخ عقد إيجار الممتلكات المبنية من قبل أشخاص طبيعيين وما يقابلهم توفقاً للنشاط. على أنه على المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون أجل مدته 10 أيام يحدد كما هو مبين أدناه، بالتنازل أو وقف النشاط، وإخباره بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعلياً ....

للضريبة بالإضافة إلى تطبيق الزيادة في الحقوق المنصوص عليها في المادة 192. « علاوة على أن المشرع و استنادا إلى المادة 03/196 من قانون الضرائب المباشرة » إذا لم يقدم المكلفون بالضريبة المعلومات والتصريحات المشار إليهما تبعاً للفقرة الأولى من هذه المادة، أو إذا طلب منهم تقديم التبريرات الضرورية تدعيماً للتصريح بأرباحهم ولم يقدموها خلال عشرة (10) أيام الموالية لاستلام الإشعار الموجه إليهم لهذا الغرض، فإن قواعد فرض الضريبة تحدد تلقائياً و تطبق الزيادة في الحقوق المقررة في المادة 192 المشار إليها سلفاً. بالإضافة إلى أنه في حالة النقص في التصريح أو عدم صحة المعلومات المقدمة تدعيماً للتصريح بالربح، تضاعف الضريبة كما هو محدد في المادة 193 المنصوص عليها آنفاً.

و عليه حسب المقطع الأول من نفس المادة 196 آنفاً، أنه يتعين على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة حسب ربحهم الحقيقي، أن يقدموا فضلاً على المعلومات المشار إليها في المادة السابقة<sup>1</sup>، تصريحاتهم بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية، حسب الحالة، وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 وفي أجل عشرة (10) أيام المقررة في المادة 195 أعلاه. وما تجدر الإشارة إليه من خلال نفس المادتين (المادة 03/132 والمادة 03/196) أن المشرع قد أعاد نفس حالات عدم تقديم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين للمعلومات أو التبريرات المتعلقة بتصريحاتهم ، وإنما فقط يبقى التغيير قائم من حيث النظام الضريبي الخاضعين له سواء (حقيقي، جزافي). فكان من الأجدر الإبقاء على نص قانوني واحد، ويجب التمييز فقط من حيث النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة (حقيقي، جزافي) . وتبعاً لذلك وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية وحسب نص المادة 05/43 فإنه « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها ».

وإذا كان المشرع الجزائري قد أشار فقط إلى الحالة الخاصة التي تلجأ فيها الإدارة الجبائية إلى التقييم التلقائي بسبب طلب التبريرات والتوضيحات، والتي تتمثل في حالة توقف أو تنازل المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط

المقطع الثالث: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لأرباح المهن الغير تجارية، أن يرسلوا إلى المفتش في أجل العشرة الأيام المنصوص عليه في المقطع الأول، فضلاً على المعلومات المشار إليها في المقطع المذكور، التصريح الخاص المنصوص عليه في المادة 28 أو المادة 30 حسب الحالة.

<sup>1</sup> تنص المادة 195 من ق.ض.م على أنه «... يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا بمفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة أيام، كما هو محدد أدناه، وأن يحيطونا علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً وكذا عند الإقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه ... ».

سواء كان خاضعاً للنظام الحقيقي أو الجزافي. فالمشروع الفرنسي تعرض إليها بالتفصيل في مجال الضرائب بصفة عامة بغض النظر عن النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة سواء (إداري، جزافي، حقيقي). علاوة على ذلك ميز القضاء الفرنسي بين طلب التوضيح ( demande de d'éclaircissement )

طلب التبرير (demande de justification). فيشمل طلب التوضيح كل العناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة، وهذا بغرض الحصول على تفسيرات وشروح حول العناصر والمعلومات التي يشوبها غموض أو تناقض. أما طلب التبرير فهو أوسع، إذ عادة ما يكون نتيجة لطلب التوضيح والهدف من ورائه الحصول على أدلة إثبات تتعلق بمصدر غير مصرح به أو حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصرح بها<sup>1</sup>. وعليه فالإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات، يمكنها أن تطلب من المكلف بالضريبة كافة المعلومات والتوضيحات والتبريرات المتعلقة بالتصريحات المودعة من طرفه.

ففي ما يخص طلب المعلومات والتوضيحات ومن أجل أن تكون للإدارة الجبائية المعلومات الكافية على الملف محل التحقيق، تطلب من المكلف أن يزودها بالمعلومات التي تراها ضرورية، وذلك بإرسال وثيقة إلى المكلف المعني على شكل مجموعة من الأسئلة التي تخص أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة.

أما فيما يتعلق بطلب التبرير: أي طلب الإثبات والتفسيرات، فيخول المشرع للإدارة الجبائية الحق أو الحرص على الحصول على معلومات دقيقة، هذا الطلب الذي عادة ما يتعلق بالضرائب على الدخل، والذي غالباً ما يوجه إلى مسيري الشركات الذين يتعين عليهم إثبات وتبرير الطلبات التالية :

- الوضعية العامة للمكلف (التكاليف المبالغ فيها).
- إثبات التكاليف التي تسمح بتخفيض المداخل العامة التي بدورها تؤدي إلى تخفيض الضرائب.
- طلب الأدلة التي سمحت للمكلف بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة<sup>2</sup>.

هذا وبغض النظر عن الحالات السابقة، يمكن للإدارة الجبائية ممثلة بأعوانها<sup>3</sup> أن تطلب من المكلف كل التفسيرات الضرورية عن وضعية أي نوع من الضرائب. وما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن اللجوء إلى طلب التبرير إلا

<sup>1</sup> - إلياس واضح، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، رسالة ماجستير، جامعة وهران، 2003 - 2004. ص. 45.

<sup>2</sup> بوعيسوي زويبير، مزيان يحيى، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجبائية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الدفعة السادسة عشر، 2000 - 2005، ص. 38.

<sup>3</sup> يشترط المشرع أن يكون للعون رتبة مراقب على الأقل.

بعد وضع ميزانية مالية لوضعية المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية، وذلك للتأكد وإثبات ما إذا كان هناك توازن بين مصادر دخله المعروفة والإمكانات والوسائل التي يمارس بها نشاطه ونمط معيشته<sup>1</sup>. وعليه فعلى القاضي الإداري التحقق من صحة العناصر المثارة من طرف الإدارة الجبائية، التي تثبت وجود إخفاء في المداخل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، إذا ما بررت الإدارة الجبائية وجود فارق بين المداخل المصرح بها وحسابه البنكي مثلاً. فإن التاريخ الواجب التقيد به هو تاريخ إرسال الطلب وليس بعده هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا ما ارتكزت على نمط معيشة المكلف بالضريبة في طلب تبريرها، فإنه يجب أن تثبت أمام القاضي بأن المكلف بالضريبة قد أقدم على نفقات كبيرة على عدة مستويات مثل: العقارات، القيم المنقولة<sup>2</sup>، المنقولات، هذا علاوة على النفقات العادية الضرورية الخاصة، ولكن بشرط أن لا تفوق هذه النفقات المداخل المصرح بها.

وبالرجوع إلى قرارات مجلس الدولة الفرنسي بخصوص طلب التبريرات فإن أي دخل يظهر وجود فارق بين مداخل حساباته البنكية ومبلغ موارده المعروفة، وهذا نظراً لغياب الرد (الإجابة) على طلب التبرير فإن صاحبها يخضع للتسوية عن طريق التقييم التلقائي<sup>3</sup>. »

« *Relevés de comptes* » لكشوف حساباته « *Régulièrement taxé d'office* » إضافة إلى ذلك فقد أوجب مجلس الدولة الفرنسي وحماية لحقوق المكلف بالضريبة، ضرورة الإشارة في الطلب المقدم إلى المكلف بالضريبة أنه يمكن أن يتعرض لإجراء التقييم التلقائي في حالة عدم إجابته أو إجابته في ميعاد متأخر<sup>4</sup>. » لكن إذا اكتتب التصريح واستحال وصوله بسبب حجز الوثائق. يجب على الإدارة الجبائية أن توافق للمكلف بالضريبة على "أجل معقول"، ابتداء من

<sup>1</sup> - D. BERANGER, *La preuve en matière fiscale*, Thèse de doctorat, Université de droit, d'économie des sciences d'Aix Marseille, 1992.p.60.

<sup>2</sup> يقصد بالقيم المنقولة: " les valeurs mobilière " الأسهم والسندات.

<sup>3</sup> C.E avril 1978 n°2381 et 8416, 7°et 8°s.-s.; RJF 6/78, n°228, in F. LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, édition Lefebvre, 01 /01 /1992., CFV. N.3581.

<sup>4</sup> J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Op. Cit, p.54.

تاريخ إرجاع الوثائق، لتسوية هذه الوضعية»<sup>1</sup>. و« بالعكس، فإن التقييم التلقائي يتعرض له المكلف بالضريبة لغياب قوة تبرر الاكتتاب المتأخر»<sup>2</sup>.  
إلا أن مجلس الدولة الفرنسي وسعياً منه لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أصبح يقبل فقط بالإجابة الكافية (Suffisante) دون الأخذ الحصري بالإجابات الدقيقة، أي المقنعة. وبهذا يكون القضاء الفرنسي قد تعامل مع المكلف بالضريبة بنوع من المرونة، إذ يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت ما جاء في تصريحه أو محاسبته بوسائل غير تلك التي حددها المشرع الفرنسي، مثل التصريحات الشرفية للغير والتعاملات المصرفية<sup>3</sup>. بل ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أبعد من ذلك بحيث أصبح يأخذ حتى بالإجابات غير الكافية، لكن بشرط أن تكون قابلة للرقابة فيما بعد من طرف الإدارة الجبائية. أما الإجابة الغير قابلة للرقابة فإنها مستثناة من الأخذ بها، وهذا نظراً لصعوبة إثبات صحتها أو لطابعها العام<sup>4</sup>.

وما تجدر الإشارة إليه، أن القضاء الفرنسي حصن المكلف بالضريبة من إجراء التصحيح التلقائي، وذلك بقبوله الأخذ حتى بالإجابة الغير كافية والقابلة للتبرير أو الرقابة اللاحقة إلى جانب الإجابة الكافية، باستثناء عدم رد المكلف بالضريبة غير الكافي، الذي يعتبر بمثابة امتناع عن الرد يترتب عنه حق الإدارة في الفرض التلقائي للضريبة. وهذا ما نستدل عليه من خلال نص المادة 5/44 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى: على كل مكلف بالضريبة يتمتع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها»، علاوة على ذلك يعتبر بمثابة إمتناع عن الرد، الإجابة خارج الأجل والمواعيد المحددة من طرف الإدارة الجبائية، والذي يجب أن لا تقل في كل الحالات سواء بصدد التصريحات أو التوضيحات عن 30 يوماً<sup>5</sup>، « تحسب من استلام الرسالة، والتي يجب أن ترسل على شكل

<sup>1</sup> « Si la souscription de la déclaration est rendue impossible pour cause de saisie des documents, l'administration doit accorder « un délai raisonnable » au contribuable, à compté de la date de restitution des documents, pour régulariser sa situation ». CE. 28 sept. 1985 n°44514, R.J.F, 1988, 11, comm. 1185, in T.

LAMBERT, *Contrôle fiscal*, droit et pratique, P.U.F, 19991, p.138.

<sup>2</sup> « Par contre, la taxation d'office est encourue en l'absence de force majeure justifiant une souscription tardive ». CE. 22 juin 1984, n°33858, R.J.F, 1984, 8-9, comm. 927, in T.LAMBERT, *Contrôle fiscal*, Idem.

<sup>3</sup> CE 10 juin 1983, n°2650. 7° et 9, s,s;R.J.F.8-9 /83 N. 933, in Lefèbre, *Contrôle fiscal*, Op.cit., CFV. 3932.

<sup>4</sup> C.E. 1<sup>er</sup> juillet 1983, n°22552, 7° et 8° s.s;R.J.F 10/83 N°1098, in Lefèbre, *Contrôle fiscal*, Ibid. CFVII. 3933.

<sup>5</sup> المادة 19 من ق.إ.ج. جبا.

رسالة موسى عليها مع إشعار بريدي بالاستلام»<sup>1</sup>. وعليه فكل خرق لهذا الالتزام يجعل المدين به محل تقييم تلقائي، غير أنه ومع ذلك فإنه يمكن للمكلف بالضريبة طلب تمديد الأجل في حالة ما إذا كان طلب الإدارة الجبائية يتضمن عدة أسئلة يصعب الإجابة عليها خلال المدة المعدة سلفاً، غير أن تقدير مدة التمديد تبقى من اختصاص السلطة التقديرية للقاضي، الذي يقضي فيما إذا كانت المدة كافية أولاً. بيد أن المكلف بالضريبة إذا ما اثبت قيام قوة قاهرة حالت بينه وبين القيام بعملية الرد على طلب التوضيح، فإنه يستند إليها كحجة يتذرع بها أمام الإدارة الجبائية من أجل التحفظ من القيام بإجراء الفرض التلقائي للضريبة.

وللتنبه فإن طلب تبليغ التصريح يخضع إلى نفس الأحكام العامة المتعلقة بالتصريح الضريبي، إذ يجب توجيه الطلب إلى مقر المكلف بالضريبة المشار إليه في تصريحه، فإذا غير مقره الجبائي فيقع على عاتقه إخطار الإدارة بمقره الجديد، وفي حالة عدم قيامه بذلك تكيفه الإدارة الجبائية على أنه رفض للإجابة، وبالتالي فلا يمكنه الاحتجاج أمام القضاء بتغيير العنوان. وهذا ما نبرره من خلال قرار المحكمة العليا الذي ينص على ما يلي: « من المقرر قانوناً أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة...ولما كان من الثابت - في قضية الحال- أن الطاعن تعرض لضريبة تكميلية على الدخل لسنة 1979 مرتين، رغم كونه قد صرح للإدارة الضريبة بالجزائر بتغيير محل إقامته من غرداية إلى الجزائر العاصمة، فإن قضاء الاستئناف برفضهم لطلبه الهادف إلى الحكم بأن الضريبة الصادرة من مفتشية الضرائب لغرداية غير قانوني يكونوا بقضائهم ذلك قد خالفوا القانون»<sup>2</sup>.

إن قرار المحكمة العليا السالف الذكر، وبصرف النظر عن كون وقائع القضية قد تضمنت فرض ضريبة مزدوجة على المكلف بالضريبة لانعدام التصريح، وهذا ما يثير مشكل عبء الإثبات على من يقع؟ من الثابت قانوناً أن المكلف بالضريبة هو الذي يقع عليه عبء الإثبات. وهذا ما يستخلص من حيثيات القضية أن المكلف بالضريبة لم يحترم الالتزامات المفروضة عليه قانوناً، والمتمثلة أساساً من خلال وقائع القضية في التصريح بالمقر الجديد، أو عدم الرد على طلبات الإدارة الجبائية المرسلة إلى عنوانه القديم المدون في تصريحه، يعد بمثابة امتناع على التصريح بالمقر الجديد أو عدم الرد على

<sup>1</sup> « À compter de la réception de la lettre qui doit, de ce fait, être expédiée sous forme de pli recommandé avec avis de réception postal. ». - T. LAMBERT, *Redressement fiscal*, 2<sup>ème</sup> éditions, economica, 1988. p.97.

<sup>2</sup> قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية المؤرخ في 27/01/1997، ملف رقم 62575، قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط، نائب مدير الضرائب لولاية غرداية، المجلة القضائية لسنة 1992، العدد 04، ص.157.



طلبات الإدارة الجبائية بالمقر القديم. وهذا ما يعطي للإدارة الجبائية الحق في اتخاذ الإجراءات القانونية الردعية في مواجهة المدين (le redevable) بها، دون النظر فيما إذا كانت نيته حسنة أو سيئة. و بهذا يكون قضاة القانون قد أسسوا حكمهم، بالحكم بصحة فرض الإدارة لعقوبة الفرض التلقائي للضريبة على المكلف بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته الجبائية، و يكونوا بذلك قد أصابوا في حكمهم بناء على الوقائع السابقة، وبالتالي فبقضائهم هذا يعتبروا قد طبقوا القانون دون القول بالتعسف في تطبيقه.

وطبقاً للمبدأ المتعارف عليه قانوناً، يجب أن يرسل طلب الإدارة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ليكون دليل إثبات في حساب المواعيد وإن كان المشرع الجزائري لم ينص على ذلك صراحة. وما يبرر هذا الرأي هو الرجوع إلى القاعدة العامة المطبقة في مجال: التصريح الضريبي، والتحقيق، وإجراء إعادة التقويم، مع العلم أنه في حالة إرسال الإدارة الجبائية لرسالتين: الأولى تعرض الأسئلة، والثانية تطلب الوثائق المتحصل عليها من طرف البنك مثلاً، فإن ميعاد الرد يبدأ من تاريخ وصول تلك الوثائق وليس من وصول طلب التبرير. وما يبرر هذا الموقف أنه قد تم تأسيسه والحكم به من طرف مجلس الدولة الفرنسي<sup>1</sup>. غير أن « الإدارة الجبائية إذا لم تعذر المكلف بالضريبة لا يمكنها أن تقوم بالتقييم التلقائي للضريبة، ويجب عليها إذاً أن تنتظر في الطعن بالإجراءات الوجيهة. ومع ذلك فإن الإدارة لا تقوم بوضع الأعدار في الحالات التالية:

- إذا كان المكلف بالضريبة يغير دوماً مكان الإقامة أو يقيم في محلات متنقلة،

- إذا نقل المكلف بالضريبة مقره الجبائي للخارج من دون أن يودع هذا التصريح بالمداخل،

- إذا لم يقيم المكلف بالضريبة بتعريف المركز الشكلي للمؤسسة أو ختم المحكمة التجارية،

- إذا لم ينظر المراقب الجبائي المكان الذي ينشط فيه المكلفين بالضريبة أو الغير<sup>2</sup>».

<sup>1</sup> CE 14 juin 1989 req, n°66 – 089; RJF 1989, p. 481. in J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Op. Cit, p.57.

<sup>2</sup> « Si l'administration n'adresse pas de mise en demeure, le contribuable ne peut faire l'objet d'une taxation d'office et l'administration doit alors avoir recours à la procédure contradictoire. Toute fois, l'administration n'est pas tenue de procéder à une mise en demeure dans les cas suivants:

- Si le contribuable change fréquemment son lieu de séjour ou séjourne dans les locaux meublés;

- Si le contribuable transfère a l'étranger son domicile fiscal sans

وما تجدر الإشارة إليه: « أن المكلف بالضريبة عندما يمتنع عن طلبات التصريحات والتبريرات أو في حالة عدم التصريح أو التصريح المتأخر، فإن الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالأساس الخاضع للضريبة تلقائياً، و بالاقطاعات (فقط بالنسبة لمجمل المداخل الغير المصرح بها والغير مبررة)، وهذا للقيام بفرض الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>». ولعل من أبرز الإشكاليات التي يثيرها طلب التبرير الذي تعتمد عليه الإدارة في تحديد أسس الضريبة وإثباتها، هي إجابة المكلف بالضريبة التي لا يمكن أن تقتنع بها الإدارة الجبائية. ومن ثم تعتمد إجراءات التصحيح الوجيهي، بل قد تؤدي إلى نتيجة خطيرة وهي حرمان المكلف بالضريبة من الوجيهية، وتتبع بشأنه الإجراءات التلقائية التي تتعدم فيها الضمانات الممنوحة له قانوناً لسبب وحيد هو عدم اقتناع المفتش بإجابة المكلف بالضريبة المقدمة لإثبات ذلك أو خلو الوثائق والمعلومات من الطابع المقنع لتبرير ذلك. كما أن المشرع لم يتعرض لهذه المسألة بالتفصيل، بل أشار فقط إلى المكلفين بالضريبة الواجب عليهم مسك المحاسبة من خلال تقديم محاسبة دقيقة<sup>2</sup>. وهنا تظهر أهمية الرقابة القضائية من أجل منع تعسف الإدارة الجبائية ومراقبة

*déposer sa déclaration de revenus;*

*- Si le contribuable ne s'est pas fait connaître du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce;*

*- Si un control fiscal n'a pu avoir lieu du fait de contribuables ou de tiers ». J.GROSCLAUDE, PH.MARCHESSOU, Procédures fiscales, Op. Cit, p.162.*

<sup>1</sup> « Lorsque le contribuable n'a pas répondu aux demandes d'éclaircissement ou de justification ou en cas d'absence de déclaration (ou déclaration tardive) et après mise en demeure restée sans réponse après trente jours, les services fiscaux sont fondés à notifier au contribuable les bases d'imposition d'office qu'ils ont retenues (uniquement pour les sommes non déclarées ou non justifiées) et qui serviront à établir l'imposition à L'IRG ». E.DISLE, J. SARAF, DECF1, *Manuel et application droit fiscal*, (c) dunod, paris, 2005,p.468.

<sup>2</sup> المادة 8/19 و 9/ من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه:

5- كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي.

6- غير أنه إذا قدم المكلف بالضريبة بناء على طلب من المفتش، محاسبة دقيقة، من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعاً للإجراء الحضور.

شروط تطبيق إجراء التصحيح التلقائي، بسبب غياب الرد أو بسبب الإجابة غير المقنعة وهذا من أجل ضمان حقوق المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

وخلاصة القول إن صحة رفض إجابة المكلف بالضريبة الغير مقنعة من عدمها، والمثبتة من طرف الإدارة الجبائية عن طريق إجراء الرقابة لطلب التصريحات والتبريرات يرجع أساساً للسلطة التقديرية للقاضي للفصل فيها.

**ثانياً: عدم الاستجابة المكلف لتعيين ممثل عن الشركات الأجنبية بالجزائر**  
إذا كان المشرع ألزم الشركات الوطنية بالتصريح بالمدخيل والرد على طلبات الإدارة الجبائية، فعلى غرار ذلك فالمكلفين بالضريبة الذين هم من جنسية أجنبية والذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر حسب مفهوم المادة 203<sup>2</sup> من قانون الضرائب المباشرة، ملزمون بالتصريح أيضاً بدخلهم طبقاً للقواعد المنصوص عليها في المواد من 85 إلى 91 من نفس القانون.

غير أنه تستثنى من الدخل الخاضع للضريبة، الإيرادات من مصدر أجنبي إذا أثبت المعينون بخضوعها لضريبة شخصية على الدخل في بلدهم الأصلي<sup>3</sup>. علاوة على ذلك فقد أخضع المشرع للضريبة الأجانب والأشخاص الذين لا يوجد لهم مقر جبائي بالجزائر للضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 93 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: تحدد المدخيل التي هي من مصدر جزائري<sup>4</sup>، العائدة للأشخاص الذين لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر حسب

<sup>1</sup> واضح الياس، الإثبات في المواد الضريبة (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص 49.

<sup>2</sup> تنص المادة 1/3 من ق.ض.م. على أنه:- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. كما يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

<sup>3</sup> المادة 92 من ق.ض.م.

<sup>4</sup> تعتبر مداخيل من مصدر جزائري :

أ- ريع الأرباح الموجودة في الجزائر أو الحقوق المتعلقة بهذه الأرباح.  
ب- عائدات القيم المنقولة الجزائرية وكذا عائدات كل رؤوس الأموال الأخرى المنقولة المستثمرة في الجزائر.  
ج- عائدات المستثمرات الموجودة في الجزائر.

د- الإيرادات الناتجة عن الأنشطة المهنية الممارسة في الجزائر، سواء أكانت مؤجرة أم لا، أو العمليات ذات الطابع المكسب بمفهوم المادة 22، والمنجزة في الجزائر.  
هـ- فوائض القيم المشار إليها في المادة 77 والأرباح الناتجة عن العمليات المحددة في المادة 12، عندما تتعلق بمحلات تجارية مستقلة في الجزائر وبعقارات موجودة في الجزائر أو بحقوق عقارية مرتبطة بها.

وتعتبر كذلك مداخيل من مصدر جزائري، عندما يوجد مكان تكليف المدين بالإيرادات أو مكان إقامته بالجزائر:

أ- المعاشات والريوع العمرية.  
ب- العائدات المحددة في المادة 22 التي يتقاضاها المخترعون أو المؤلفون وكذا كل العائدات المستخلصة من الملكية الصناعية والتجارية والحقوق المماثلة لها.

القواعد المطبقة على الإيرادات من نفس النوع التي يتقاضاها الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر .

فكقاعدة عامة ينبغي على الأشخاص الذين لا يوجد لهم مقر جبائي بالجزائر، ويحققون فيها إيرادات من أملاكهم أو مستثمراتهم أو مهنتهم الموجودة أو الممارسة في الجزائر أن يعينوا ممثلاً بالجزائر يرخص له باستلام المراسلات المتعلقة بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة. وكذا تحصيلها والمنازعات المتعلقة بها، على أن يكون ذلك خلال أجل عشرين 20 يوماً التالية لتقديم الطلب من طرف مصلحة الضرائب المباشرة للإدارة الجبائية<sup>1</sup>. وبالتالي فيقيم تلقائياً " المكلفين بالضريبة الذين ليس لهم مقر جبائي في الجزائر، لكن يحققون مداخيل مسحوبة عن ملكياتهم، مستثمراتهم أو مهنتهم المحتجزة أو الممارسة في الجزائر، في أجل عشرين يوماً تمنح لهم لتعيين ممثل بالجزائر، يرخص لهم باستلام المراسلات المتعلقة بالوعاء، بالتحصيل وبالنزاع الضريبي"<sup>2</sup>.

فكمبدأ عام أن الإدارة الجبائية تطلب من الشركات الأجنبية، تعيين ممثل عنها بالجزائر، عندئذ لا تفرض الإدارة الجبائية الجزائرية الضريبة تلقائياً على الشركات الأجنبية. إلا في حالة « عدم تعيين ممثل عنها رغم أمرها بتعيينه من طرف الإدارة»<sup>3</sup>. وهذا ما نصت عليه المادة 8/44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات، امتنعت على الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها تعيين ممثل لها بالجزائر». فالمشروع ألزم الشركات والمؤسسات الغير مؤسسة في الجزائر والتي تحقق مداخيل<sup>4</sup>، أن يعينوا للإدارة

ج- المبالغ المدفوعة كمكافآت للخدمات المختلفة الأنواع المقدمة أو المستعملة في الجزائر.

<sup>1</sup> المادة 95 من ق.ض.م.

1 « *Les contribuables n'ayant pas leur domicile Fiscal en Algérie mais y réalisant des revenus tirés de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en Algérie .un délai de vingt jours leur est imparti pour la désignation d'un représentant en Algérie, habilité à recevoir les communications .relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.* ».B.N.A. Fiscalité de l'entreprise, tome1, collection groupe, 1992,p. 398.

<sup>3</sup> « *Il ne désigne pas un représentant malgré l'injonction de l'administration*». COZIAN, *précis de Fiscalité des entreprises*, 2 édition, litect fiscale, 1999, p.675.

<sup>4</sup> يخضع المشرع المؤسسات والشركات الأجنبية التي تحقق مداخيل، إلى ضريبة على الأرباح، وهذا ما نصت عليه المادة 137 من ق.ض.م.: « تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر .

الجبائية مقر يمثلها بالجزائر، يسهر على تمثيلها شخص طبيعي يتعهد بمباشرة الإجراءات القانونية المتمثلة أساساً في احترام الالتزامات الجبائية، المتعلقة خصوصاً بالتصريح بالمداخيل والرد على طلبات الإدارة فيما يخص طلب التوضيحات و التبريرات.

وبالرجوع إلى التشريع الفرنسي، فإنه يخضع تلقائياً للضريبة نتيجة « عدم تعيين ممثل في فرنسا: بالنسبة للمكلفين بالضريبة، أشخاص طبيعيين أو معنويين، يمارسون أنشطة في فرنسا، أو يحققون أموالاً بدون أن يكون لهم موطن أو مقر رئيسي (واضح، لاستقرار الطابع الجبائي)، فيجب على الإدارة أن تطلب من هذه الشركات الأجنبية، تعيين ممثل عنها بفرنسا خلال تسعين 90 يوماً من بداية ممارسة نشاطها في فرنسا، وإن عيب عدم التعيين يخضع لهذا الإجراء ألا و هو التقييم التلقائي للضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات»<sup>1</sup>.

تتعداه إلى أفراد عائلته.

وغني عن البيان فإن المشرع خول للإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية قصد الوقوف على صحة ومصداقية تصريحات المكلف بالضريبة خاتمة -

وخاصة القول فإن جزاء اعتراض المكلف بالضريبة على الرقابة الجبائية يعرضه لإجراء الفرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم استجابة المكلف بالضريبة

تعتبر الأرباح المحققة بالجزائر على الخصوص :

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع

صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

- أرباح المؤسسات التي وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس

بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطاً يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن

الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الإقتضاء من عمليات البيع المنجزة

بالجزائر يعد محققاً فيها، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبين

متباينتين».

<sup>1</sup> « Défaut de désignation d'un représentant en France :- les contribuables, personnes physiques ou morales, exerçant des activités en France ou siège social (en clair, qui se sont installés dans un paradis Fiscal) doivent, à la demande de l'administration désigner dans les quatre-vingt-dix jours un représentant en France. Faute de se soumettre à cette Formalité, il sont taxés d'office à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ». J. P. LOOTEN, Guide de procédure Fiscale, Editions liaisons.1997, p.102.

لطلبات الإدارة الجبائية أو رفضها بسبب عدم إقناعها إلا أنه يعود إقناعها للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع للحكم فيه.

زيادة على ذلك تفرض الضريبة تلقائيا بسبب عدم استجابة بالمكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية بتعيين ممثل عن الشركات الأجنبية بالجزائر هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه بالإضافة إلى ذلك يخضع للفرض التلقائي للضريبة كل مكلف بالضريبة اعترض على مهام المحقق الجبائي بمناسبة أي نوع من أنواع التحقيق سواء محاسبي أو معمق أو حتى مصوب الذي أستحدث من طرف المشرع أخيرا هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن المشرع أخضع المكلف بالضريبة للفرض التلقائي للضريبة لاعتراض المكلف بالضريبة على حق الإدارة في إجراء المعاينة. فإذا ما تبين للإدارة الجبائية وجود ممارسات تدليسية واستحال ممارسة حقها لإجراء المعاينة بسبب فعل المكلف بالضريبة أو الغير الذي له صلة به فإن المدين بهذا الاعتراض يخضع للضريبة تلقائيا علاوة على العقوبات الجزائية المترتبة على ذلك.