

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



آليات تسوية المنازعات الجبائية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في مسار الحقوق تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذة:

- د. زينب خذير

من إعداد الطالبين:

- إبراهيم زاي.

- عبد القادر بغداددي.

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. سيدي اعمر محمد
مشرفا ومقررا	غرداية	أستاذ محاضر ب	د. زينب خذير
ممتحنا	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. لخضاري فتيحة
مساعد مشرف	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. خطوي عبد المجيد

السنة الجامعية: 1440-1441 هـ / 2019-2020م

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



آليات تسوية المنازعات الجبائية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في مسار الحقوق تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذة:

- د. زينب خذير

من إعداد الطالبين:

- إبراهيم زاي.

- عبد القادر بغدادادي.

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. سيدي اعمر محمد
مشرفا ومقررا	غرداية	أستاذ محاضر ب	د. زينب خذير
ممتحنا	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. لخضاري فتيحة
مساعد مشرف	غرداية	أستاذ محاضر أ	د. خطوي عبد المجيد

السنة الجامعية: 1440-1441 هـ / 2019-2020م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ أَعْمَلُوا بِسَيْرِ اللَّهِ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ
وَسُرُّدُونَ إِلَىٰ عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ
فَيَنْتَشِرُ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾

صِدْقَ اللَّهِ الْعَظِيمِ

سورة التوبة: الآية 105

شكر وعرفان



أرى لزاما عليا تسجيل الشكر

وإعلامه ونسبة الفضل لأصحابه، استجابة لقول النبي محمد صلى الله عليه وسلم:

«من لم يشكر الناس لم يشكر الله»

وكما قيل:

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر

فالشكر أولا لله عز وجل على أن هداني لسلوك طريق البحث والتشبه بأهل العلم

وإن كان بيني وبينهم مفاوز.

كما نخص بالشكر أستاذتنا المشرفة على هذه المذكرة "زينب خذير"

وأستاذنا الكريم مساعد المشرف "عبد المجيد خطوي"، فقد كانا حريصان على

قراءة كلما كتبنا ثم يوجهنا إلى ما يرون بأرق عبارة وألف إشارة، فلهما

منا وافر الشاء وخالص الدعاء ونشكر كل من ساعدنا من قريب وبعيد.

كما أشكر السادة الأساتذة وكل الزملاء وكل

من قدم لنا فائدة أو أعاننا ولو بكلمة

طيبة، وأسأل الله أن يجزيهم عني خيرا وأن يجعل عملهم في ميزان حسناتهم.



الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل

إلى من علماني وعانيا الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤهما
سر نجاحي وحنانهما بلسم جراحي...

إلى روح أبي الزاكية الطاهرة، إلى نبع المحبة والوفاء والدتي الحبيبة
حفظها الله ورعاها

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة والكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى الزوجة العزيزة وأبنائي

إلى الأستاذة المشرفة "زينب خذير" والأستاذ "عبد المجيد خطوي"

وإلى جميع أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة.

إبراهيم

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل

إلى من علماني و عانيا الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان
دعاؤهما سر نجاحي و حنانهما بلسم جراحي... أمي وأبي رعاهما الله.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى أصدقائي رفقاء دربي.

إلى الأستاذة "خدير زينب" والأستاذ "عبد المجيد خطوي" إلى جميع

أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم و المعرفة.

إلى كل من ساهم و لو بفكرة لتحقيق هذا العمل.

عبد القادر

ملخص الدراسة

1- باللغة العربية:

إن موضوع المنازعات الضريبية له أهمية كبيرة من الجانب النظري والعملي وذلك لكثرة وتعدد قانون الضرائب بمختلف أنواعه، زيادة على تعدد أنواع الضرائب و الرسوم المفروضة على المكلف بالضريبة من ضرائب مباشرة وضرائب غي مباشرة وحقوق التسجيل والطابع و الرسوم على رقم الأعمال. ومن خصائص هذا النوع من النزاعات أنه يمر على عدة مراحل إجرائية لأجل تسويته، بداية من اجراء المكلف التظلم الإداري المسبق كمرحلة أولية واجبارية في النزاع القائم، مروراً بإجرائه الطعن أمام اللجان المختصة بمختلف مستوياتها كإجراء اختياري وصولاً الى اجراء الطعن القضائي أمام القاضي الإداري.

وفي الأخير نخلص أن كل الضمانات والمزايا التي يشملها الطعن الإداري عموماً والممنوحة للمكلف بالضريبة، إلا أن الكفة تكون غالباً مرجحة لصالح الإدارة الضريبية بصفتها صاحبة السيادة وسلطة واسعة.

الكلمات المفتاحية: المنازعة الجبائية، الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة، التظلم الإداري.

2- باللغة بالإنجليزية:

Abstract:

The subject of tax disputes is of great importance from the theoretical and practical side to the large number and complexity of the tax law of its various types, in addition to the multiplicity of the types of taxes and fees imposed on the taxpayer from direct taxes, indirect taxes, registration rights, stamp, and fees on the business number.

One of the characteristics of this type of dispute is that it passes through several procedural stages in order to settle it, starting from the procedure of the pre-administrative grievance as a preliminary and compulsory stage in the existing dispute, through the conduct of the appeal by conducting the appeal before the competent committees at various levels as an optional procedure until the judicial appeal procedure before the administrative judge.

Finally, we conclude that all the guarantees and benefits covered by the administrative challenge in general and that are granted to the taxpayer, However, the cuff is often weighted in favor of the tax administration as the sovereign and broad authority.

keywords:

Tax dispute, tax administration, tax payerer tax lawsuit, administrative grievance.

قائمة المختصرات

باللغة الأجنبية	باللغة العربية
DLF : Direction de législation fiscale	ق إ ج: قانون الاجراءات الجبائية
DGI : Direction général des impôts	ق إ م إ: قانون الاجراءات المدنية والادارية
DGI : Direction général des impôts	ج : جزء
P : Page	ط : طبعة
	ب.س.ن : دون سنة النشر
	ب.ب.ن: بدون بلد نشر
	ب.د.ن: بدون دار النشر
	ص: صفحة.
	ق.م: قانون المالية.
	ج.ر: جريدة رسمية

مكتبة

كانت الضريبة ولا تزال من بين اهم المصادر للحصول على الموارد المالية لمختلف الدول، وهذا من اجل تمويل الانفاق العام، و أصبحت أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة، من خلال تحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة التضخم والركود وإعادة توزيع الدخل، من اجل النهوض بالاقتصاد الوطني، والمجتمع عموما، ومن ناحية أخرى فان فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة سابقا بل ان هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد والغموض وتشابك الأنظمة الناتجة للدخول والأرباح التي تفرض عليها الضريبة، وبناء على هذا أصبح المكلف يحاول جاهدا إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له طالما أن جل الأنظمة الضريبية وعلى غرار النظام الضريبي الجزائري تتبع النظام التصريحي (التصريح المقدم من طرف المكلف) ولإدارة الضريبة حق الاحتفاظ لنفسها بالرقابة على تصريحات المكلفين ووضعياتهم الجبائية، وفي كثير من الأحيان تكون تصريحات المكلفين غير مطابقة للواقع مما يؤدي بالإدارة الضريبية إعادة تقويم الأوعية الضريبية أو تأسيس الضرائب التي لم يصرح بها المكلف أصلا وعند ممارسة الإدارة الضريبية لهذه المهام قد ينتج عنها المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول مقدار تحديد الوعاء أو طرق التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة، وعلى هذا يلجأ المكلف بالضريبة الى مخاصمة الإدارة عندما يرى أن ما فرض عليه من ضرائب غير مؤسسة أو حتى على طرق وأليات التحصيل الجبري للضريبة المفروضة عليه⁽¹⁾.

وقد وضع المشرع الجزائري كغيره من التشريعات المقارنة مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة سعيا منها لتسوية وفض هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد وهذا نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص وإجراءات مختلفة إضافة الى كثرة تغييرها من حين الى آخر والتي تبين لنا الطرق والأليات والمراحل التي تتبع في مجال حل النزاع الجبائي.

1 - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مقدمة لطلبة السنة اول ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد اولحاج، البويرة، 2014/2015، ص 01.

لقد كانت دراستنا لموضوع آليات تسوية المنازعات الضريبية حول أساس القاعدة الضريبية ونزاعات التحصيل، فهذه هي المنازعات التي يؤول فيها الاختصاص الى الجهات الإدارية، واستبعدنا المنازعات الضريبية التي لها الصفة الجزائية التي تنشأ عن حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة وفي حالة قيامه بالغش التي تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم العادية.⁽¹⁾

وعلى هذا الأساس ارتأينا البحث والدراسة حول موضوع آليات تسوية المنازعات الضريبية.

1- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية موضوع تسوية النزاعات الجبائية فيما يلي:

- الجانب النظري: وهذا من خلال تنوع النصوص التي وضعها المشرع الجبائي بمختلف القوانين والتعديلات التي تحكم هذا النوع من المنازعات.
- الجانب العلمي: ويتمثل في مدى تطبيق تلك النصوص والإجراءات القانونية عند قيام النزاع الضريبي ومدى نجاحها في تسوية النزاعات من الناحية الإدارية أو القضائية.

2- أسباب إختيار الموضوع: فهناك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية

- أسباب ذاتية: وتتمثل في:

- 1- الرغبة الشخصية في الولوج في مجال المنازعات الإدارية عموما والأهمية العلمية والعملية للموضوع.
- 2- الميل الى هذا الموضوع كان بسبب انتمائي المهني السابق لمصلحة الإدارة الضريبية ومحاولة التعمق أكثر في الموضوع.

1- عبد الكريم طالب، التنظيم القضائي المغربي دراسة عملية، مطبوعات المعرفة، مراكش، المغرب، ط4، 2010.

- أسباب موضوعية:

1-ترجع مبرراتنا الموضوعية لاختيار هذا الموضوع الى كون موضوع المنازعات الضريبية من جملة المواضيع التي أعطى وأهتم بمعالجتها القانون الإداري والذي يعد مجالاً لاختصاص دراستنا.

2-نقص الدراسات المتعلقة بالموضوع واقتصارها على دراسته من جوانب محدودة خاصة من حيث تداخل القوانين الخاصة به.

3- أهداف الموضوع:

الهدف من هذه الدراسة هو:

1-الكشف عن مدى تمكن المشرع الجزائري من خلال تعديلاته المختلفة لنصوص النظام الجبائي أن يخلق نوع من التوازن والمساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

2-بيان شروط تسجيل دعوى المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري.

3-الرغبة في محاولة الكشف عن جديد الدعاوى في المنازعات الجبائية.

4- الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي عالجت موضوع المنازعات الضريبية وما شابهها من المواضيع كالتهرب والغش الضريبي ومنها كتاب أمزيان عزيز المعنون المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري سنة 2005، وكتاب إجراءات المنازعة الضريبية لأستاذ حسين فريجة، أما فيما يخص رسائل الماجستير والدكتوراه منها رسالة الماجستير لأستاذ قصاب سليم بعنوان المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، بجامعة منتوري قسنطينة، سنة 2008، وكذلك مذكرة الطالب بدائية يحيى بعنوان الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011/2012 .

5- صعوبات البحث:

1-واجهتنا بعض الصعوبات والتي تكمن في شح المراجع والكتب خاصة بعد غلق المكتبة وهذا بسبب الأزمة التي تمر بها البلاد والعالم بسبب وباء (كوفيد 19) مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية المختلفة.

2-عدم الاستقرار في القوانين الجبائية وتعديلاتها المتكررة مما صعب علينا الامام أكثر بالموضوع.

3-توسع موضوع المنازعات الضريبية، وهذا من خلال الاجراءات المعقدة وأحيانا تكون مبهمه وهذا ما عسر علينا دراسة الموضوع من كل جوانبه.

6- إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق ونظرا للأهمية البالغة التي فرضها علينا الموضوع وبالاعتماد على المعطيات والاعتبارات السابقة فان الإشكالية المطروحة هي كالاتي:

🚩 ماهي الآليات المتبعة لتسوية المنازعات الضريبية في الجزائر؟

وتتفرع الإشكالية الى تساؤلات فرعية:

- ماهي المراحل التي تمر بها المنازعة الجبائية؟
- كيف يمكن التظلم أمام الجهات الإدارية المختصة؟
- ماهي حدود تعامل القاضي الإداري مع النصوص القانونية الضريبية؟

7- المنهج المتبع في الدراسة:

بخصوص المنهج الذي اتبعناه في الإجابة عن إشكالية الدراسة، هو المنهج الوصفي التحليلي وهذا في تبيان واستعراض حيثيات الدراسة، ومن خلال تحليل مختلف النصوص والقوانين المطبقة عند الفصل في المنازعة.

وعليه سنحاول تقسيم دراسة البحث الى المحاور التالية:

- المحور الاول: المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية.
- المبحث الأول: القواعد العامة للشكوى الضريبية.
- المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجان المختصة.
- المحور الثاني: المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية.
- المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية.
- المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية وصدور الأحكام.

الفصل الأول

المنازعات الضريبية أمام

الجهات الإدارية

تمهيد:

تبدأ المنازعات الضريبية عندما يتلقى المكلف إنذاراً موجهاً له من الإدارة الضريبية، وهو عبارة عن وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها فيما أن يرضى بها المكلف بالضريبة فيسددتها أو يرفعها لأي سبب يحجبه كأن يدفع أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانوناً بالنظر لنشاطه وحجمه ونسبة أرباحه وعلى المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من مراحل المراحل التي تمر بها الضريبة، وعليه قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين تناول المبحث الأول القواعد العامة للشكوى الضريبية وتطرقنا في المبحث الثاني إجراءات الطعن أمام اللجنة المختصة.

المبحث الأول: القواعد العامة للشكوى الضريبية

إن مسألة الوعاء الضريبي قد تتأثر بشأنها العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة، ففي الكثير من الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة، من جهة أخرى فإن المكلف قد يقدم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية، تقوم الرقابة الجبائية بإعادة تقدير الوعاء وهذا بعد إكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها المكلف، من هنا تنور إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبة.⁽¹⁾

وعلى هذا الأساس فإن المكلف يلجأ إلى الإدارة عبر إجراء قانوني منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية وهو تقديم شكوى (نظام إداري مسبق) متعلقة بالضريبة أو الرسم أو الحقوق أو الغرامات المسلطة من الإدارة الضرائب، والغرض من هذا الإجراء هو استدراك الأخطاء المرتبكة في عملية احتساب الوعاء الضريبي أو في الوعاء الضريبي ذاته أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي قائم.

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

إنه ونظرا إلى التعديلات المتكررة لنصوص الضريبة أخذنا بمقتضى ما تفرضه قوانين المالية المتعاقبة فنجد أنها كله أجمعت على إلزامية التظلم الإداري المسبق (الشكاية).

وهذا ما يضيف أهمية هذا الإجراء، وذلك وأنه يعد كوسيلة لتقليل طرح المنازعات الضريبية على القضاء ومن جهة أخرى ربط التواصل بين الإدارة والمكلف من حيث التحاور والتناقش في موضوع⁽²⁾.

1 - يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 79.

2 - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 193.

* مصطلح الشكاية إستخدمه المشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يعد شرط التظلم الإداري المسبق من بين الإجراءات الجوهرية، ومن التظلم العام، وهذا طبقا للمادتين، 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضريبة، ومن جهة أخرى تعزيز الثقة بين الإدارة والمكلف وخلق نوع من التعاون والتفهم بالإضافة أيضا على اختصار الوقت والجهد والمال⁽¹⁾.

الفرع الأول: شروط ومحتوى الشكاية

ألزم المشرع الجزائري توفر شروط يجب أن تحتوي عليها الشكوى لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، لذلك يجب أن تحتوي على شروط شكلية وأخرى موضوعية والتي نبينها كما يلي:

أولا: الآجال القانونية لرفع الشكاية

إن متطلبات المصلحة العامة تقتضي أن لا تكون قرارات إدارة الضرائب عرضة للطعن في أي وقت خاصة وأنها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، لذلك كان لا بد من تحديد آجال لرفع الشكوى إذا لم يتم خلالها الطعن في القرار تحصن ضد أي شكل من أشكال الطعن الإداري، وعليه فإن شرط الميعاد هو الفترة الزمنية المحددة قانوناً للمكلف بالضريبة لرفع شكواه أمام إدارة الضرائب للطعن في قرارها ومن خلال النص المادة 72 و المادة 2/172 ق.إ.ج جاءت الفقرة الأولى على سبيل العموم مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات المتبقية، فحددت بذلك آجال عامة، ووضعت آجال استثنائية لها.⁽²⁾

1) الآجال العامة:

تنص المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية على الاجل العامة لتقديم الشكوى وهي ان الشكوى يتم قبولها الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الاحداث الموجهة لهذه الشكوى. يعتبر التاريخ الذي ينقضي فيه اجل رفع النظام أو الشكوى هو 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل فان ادراج الجدول للتحصيل في شهر جانفي 2020 مثلا فان الاجل المحدد لرفع الشكوى يسير الى غاية 2020/12/31.⁽³⁾

1 - الأمر 76-101، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة (ج ر عدد: 102 بتاريخ 22/12/1976) ص 329.
2 - المهدي صدوق، التأجيل القانوني لدفع دين الضريبي المتنازع فيه، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018، ص 59.
3- المادة 72-1 من قانون الاجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007 و 39 من قانون المالية لسنة 2009 و 15 من قانون المالية لسنة 2013 و 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

2) الآجال الاستثنائية:

الاصل في بداية حساب المواعيد والاجل يكون من تاريخ ادراج الضرائب في جدول تحصيل لكن بعض الحالات قد تغير ذلك وهذا ما ورد في الفقرات 3 و2 من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ وبالتالي نحددها فيما يلي:

- بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الانذارات الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة استلام هذه الإنذارات.

- حاله الخطأ او الازدواج في فرض الضريبة حسب الفقرة الثالثة من المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية فان الاجل في هذه الحالة ينتهي من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود خطأ او الازدواج في فرض الضريبة.⁽²⁾

● يجب ان تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل سنة (6) أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لاشعار التقييم.

● يجب تقديم الشكاوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة في اقصى اجل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.

● في حاله الاقتطاع من المصدر فهنا يبدأ حساب الاجل من السنة التي تم فيها الاقتطاع من المصدر.⁽³⁾

● الضريبة المدفوعة تلقائيا من طرف المكلف لغايه 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم بعنوانها دفع الضريبة.⁽⁴⁾

1- المادة 72-2 من قانون الاجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 42 من قانون المالية 2007، و59 من قانون المالية لسنة 2009.
2- درين زافي، النظام القانوني المنازعة الضريبة، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق جامعة الجزائر (1) بن يوسف بن خدة مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط 2016 ص25.
3 - الفقرة الثالثة من المادة: 72 من قانون رقم 07-12، المتضمن قانون الإجراءات، سبق الإشارة إليه.
4- وفقا للفقرة الأولى من المادة: 72، من نفس القانون.

- في حالة الاعتراض على الأسس المعتمدة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في اجل 6 أشهر من تاريخ استلام الاشعار النهائي بالجزائي.⁽¹⁾

ثانيا: الشروط الشكلية للشكاية

إن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبولها شكلا ونذكر منها ما يلي:

- يجب أن تكون الشكاوى فردية ماعدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على كوتهم.
- لا يخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار وفي الحالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من طرف صاحبها بخط اليد كما يمكن أن تكون ممضاة من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محرر على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية.
- يعنى من تقديم الوكالة المحامون المسجلون قانونا في النقابة الوطنية للمحامين.⁽²⁾

ثالثا: الشروط الموضوعية للشكاية

- فضلا عن الشروط الشكلية التي ألزمها المشرع توفرها لتقديم شكوى، كذلك أوجب المشرع توفر شروط موضوعية وهي كالتالي:
- يجب على المشتكي أن يفصل في شكواه وذلك من خلال عرض الوقائع والأسباب والدفع سواء كان الدافع ورائها من أجل إعفاء الضريبة أو لتصحيحها أو إعادة تقدير مبلغها.⁽³⁾

1- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي المكلف بالضريبة، 2012، ص 96.

2- المادة 73 من قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر لسنة 2016، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 77، لسنة 2017.

3- العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 89.

وعلى ذلك وجب أن تتضمن الشكوى البيانات التي نصت عليها المادة 04/73 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ وهي كالتالي:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو لدفع.
- عرض ملخص للوقائع والدفع والطلبات.
- توقيع صاحبها باليد.
- وكتيحة عامة فان ارتكاب خطأ جوهري يؤدي الى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من تقبل المدير الولائي للضرائب وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:
- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات او نشاطات.

الفرع الثاني: التحقيق في الشكاية والبت فيها

بعد وصول الشكوى إلى المصالح الإدارية الضريبية وإذا كانت تستوفي جميع الشروط الشكلية والقانونية تتم مباشرة عملية التحقيق في هذه الشكوى.

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها:

أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها⁽²⁾.

هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي:

1 - العيد السلامي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر حقوق، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الحلقة، 2016. ص 28.

2 - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضريبة المباشرة، منشورات دحلب، الجزائر، 2012، ص 23.

1- حالة الخطأ البسيط: في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

2- حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة: نفرق بين حالتين هما: (1)

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفق الإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.
- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد فيطلبها لوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع.

أولاً: التحقيق في الشكاية

تسجل الشكاية على مستوى المديرية المختصة في سجل خاص وتسلم عن طرح الشكوى وصل استلام مقابل ذلك بعدها تحال إلى المفتش المختص إقليمياً ل يتم التحقيق فيها طبقاً للمادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوم، وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة (2)، وطبقاً لأحكام المادة 2/76 فإنه يت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام الشكوى، ويحدد هذا الأجل ستة (06) أشهر عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب. (3)

1- زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون اداري، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2013، ص 11.

2- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 20.

3- راجع في ذلك المادة 76 فقرة 02 من قانون رقم 16-14، مرجع سبق الإشارة إليه.

وما نود الإشارة إليه أن مفتش الضرائب إذ رأى أن الشكاية يشوبها عيب شكلي عليه بإخبار المدير الولائي للضرائب الذي يطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة أو تصليح الأخطاء البسيطة الموجودة في الشكوى، وعموما يتاح أمام المدير الولائي للضرائب حالات بخصوص الشكاية تتمثل في:

- إما أن يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية والتي لا يمكن تصحيح العيوب التي تشوبها.
- إثر إكتشاف العون المحقق قبل البدء في تحقيق العيب الموجود في الشكاية يعلم المدير الولائي للضرائب بذلك ليبلغ هذا الأخير المكلف صاحب الشكوى بإصلاح هذا العيب إن لم يكن عيبا جوهريا يوجب رفض الشكوى.
- يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يصدر قراره مباشرة في موضوع الشكاية إذا كان طلب المشتكي واضحا وبسيطا ولا يحتاج إلى القيام بالتحقيق كأن يكون موضوع الشكاية إصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط⁽¹⁾.

الحالة الأخيرة وهي أن تكون الشكاية مقبولة من حيث الشكل وموضوعها يتطلب القيام بالتحقيق هذه الشكاوي وبخصوص التحقيق فيها يمكن لمفتش الضرائب أن يقوم بإستدعاء صاحب الشكوى من أجل طلب التوضيحات والتبريرات التي تساهم في حل الخلاف القائم بينه وبين الإدارة الضريبية، كما يمكن له القيام بالتحقيق في مضمون الشكوى بالتنقل إلى عين المكان والإطلاع على الوثائق الموجودة، ناهيك عن الإستعانة بكل الجهات التي من شأنها أن تقدم معلومات عن ملف المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، فالقانون يعطي للمحقق في الشكاية حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المالية والمكلفين الآخرين الذين لهم علاقة مع المكلف⁽²⁾.

ثانيا: البث في الشكاية

بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات الشاكي، أو بتخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع، والبث في

1- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري بقسنطينة، 2007، ص 40.

2 - لأكثر تفصيل حول حق الاطلاع الذي يقوم به أعوان الإدارة الضريبية الرجوع إلى المواد 46 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الشكاية النزاعية هي من صلاحيات ومهام المدير الولائي للضرائب مع إشتراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع النزاع⁽¹⁾.

1- حالة الرفض الكلي لشكاية:

لقد حول المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب حق رفض الشكوى المرفوعة إليه من طرف المكلف بالضريبة، ولكن بشرط أن يكون قراره مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعه إذا أراد أن يرفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية، طبقا لما نصت عليه المادة 03/79 عندما لا تستجيب تمام الاستجابة للشكوى بين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأساليب التي بني عليها⁽²⁾.

2- حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

في حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف بالضريبة في شق ورفضها في شق آخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إذ أراد ذلك، أما إذا كان التخفيض كلي فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو على أرباح الشركات، أما ماعدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة، وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف التابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض⁽³⁾.

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص20.

2- المادة 03/79 من قانون رقم 01-21، المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

3- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 21.

المطلب الثاني: سلطة الإدارة في دراسة الشكوى

يعود اختصاص في دراسة الشكوى إلى كل من مدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، مدير المؤسسات الكبرى وكذا الإدارة المركزية للضرائب، وهو ما نصت عليه المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية. (1)

الفرع الأول: صلاحيات المدير الولائي للضرائب

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي مئة وخمسون (150) مليون دينار جزائري، وإذا تجاوزت هذا المبلغ فيجب على مدير الولائي للضرائب إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية. (2)

للمدير الولائي أجل ستة (06) أشهر للبت في الشكوى التابعة لاختصاصه وهذا من تاريخ تقديمها من طرف المكلف وتمدد إلى ثمانية (08) أشهر إذا ما تطلب إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية. (3)

الفرع الثاني: صلاحية رئيس مركز الضرائب

يصدر رئيس المركز الضرائب قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار أو يساويها، وكذلك طلبات إسترداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار، أما رئيس المركز الجوارى للضرائب فإن صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في قضايا التي تقل أو تساوي مبلغها عشرين مليون دينار. (4)

يبت رئيس مركز الضرائب من أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى من المكلف بالضريبة، ويقلص الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين

1- راجع في ذلك المادة 76 من قانون رقم 16-14، مرجع سبق الإشارة إليه.

2- المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل بالمادة 48 من قانون المالية لسنة 2007، سبق الإشارة اليه. والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2008، سبق الإشارة اليه.

3- راجع في ذلك المادة 76، من نفس القانون.

4- راجع في ذلك المادة 77 المعدلة بموجب المواد 25 من قانون المالية لسنة 2008، و38 من قانون المالية لسنة 2012 و46 من قانون المالية لسنة 2015.

بالضريبة، ويقلص الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة⁽¹⁾.

يتمتع رئيس مركز الضرائب بنفس الصلاحية التي يتمتع بها المدير الولائي للضرائب فيما يخص تفويض سلطة القرار أو جزأ منها لقبول ورفض الشكاوى⁽²⁾، بموجب قرار صادر عن المدير العام للضرائب.

الفرع الثالث: صلاحيات رئيس المركز الجوازي للضرائب

يتمتع رئيس المركز الجوازي للضرائب ويفصل في الشكاوى التي يكون مبلغها الإجمالي يساوي أو أقل من عشرين (20) مليون دينار جزائري⁽³⁾، وذلك باسم المدير الولائي للضرائب في أجل (04) أشهر إعتباراً من تاريخ إستلام الشكاوى⁽⁴⁾.

الفرع الرابع: صلاحيات مدير المؤسسات الكبرى

تم استحداث هذه المديرية وذلك لتلقي والبث في الشكاوى الأشخاص المعنوية والخاصة المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتمتع مدير المؤسسات الكبرى في الشكاوى التي يقل أو يساوي مبلغها ثلاثة مائة (300) مليون دينار جزائري في أجل ستة (06) أشهر لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البث في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطة وتحدد شروط التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب⁽⁵⁾.

- وبالرجوع إلى نص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن الأشخاص الخاضعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات:

- 1- راجع في ذلك المادة 76 من قانون رقم 16-14، مرجع سبق الإشارة إليه.
- 2- المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المعدلة بالمادة 38 من قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005، المتضمن قانون المالية ل سنة 2006 الجريدة الرسمية رقم 85، والمادة 47 من قانون المالية لسنة 2015 (المرجع السابق) والمادة 49 من قانون المالية 2018، المرجع السابق.
- 3- المادة 77 من قانون رقم 16-14، مرجع سبق الإشارة إليه.
- 4- المادة 76، من نفس القانون.
- 5- راجع في ذلك المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018.

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع الملحق بالمحروقات المعدل والمتمم.
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.
- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوي أو يفوق مبلغها يحدد بموجب قرار من وزير المالي.

المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجنة المختصة

لجأ المشرع الجزائري إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، ومن أجل أن يعطي هذا التعاون نتائج إيجابية، أنشئت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية⁽¹⁾، ولعل هدف المشرع الجزائري من إحداثه لهذه اللجان حسب ما ذهب إليه بعض الباحثين هو:

- الرغبة في تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية من أجل تسوية النزاع الضريبي دون اللجوء إلى القضاء، هذه من جهة، ومن جهة أخرى يرى فيها المشرع ضمانات عامة لحماية المكلف من تعسف الإدارة الضريبية في فرض ضرائب عليه⁽²⁾.
 - من أجل الحد من الإشكالات التي قد تقع بين المكلف والإدارة الضريبية لكون هذه اللجان تسمح للمكلف بطرح مشاكله أمام المسؤولين المحليين هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن الهدف من انشائها يعود إلى الرغبة في التقليل من المنازعات المعروضة على القضاء⁽³⁾.
 - أما اللجوء إلى هذه اللجان فقد جعله المشرع أمرا اختياريا، يتم اللجوء إليه قبل القضاء لأنه إذا لجأ المكلف إلى القضاء سقط حقه في اللجوء إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، إضافة إلى ذلك وكضمانه للمكلف بالضريبة.
- يمكن لهذا الأخير في حالة عوز أو ضيق تقديم طعن ولائي يلتمس من خلاله الإعفاء، أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية.

المطلب الأول: الطعن أمام اللجنة المحلية

سوف نبين في هذا المطلب أنواع لجان الطعن المحلية و الإجراءات المتبعة و شروط الأجال أمامها.

1- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضريبة المباشرة، المرجع السابق، ص44.

2- فاطمة بن سنوسي، دور النظام الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، دار مدني، سنة 2003، ص 45.

3- عزيز امزيان المرجع السابق، ص36.

الفرع الأول: لجنة الطعن الولاية

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تتشكل من⁽¹⁾:

- محافظ حسابات لعينة رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو من مجلس الشعبي الولاية.
- ممثل عن المديرية الولاية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولاية للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركزي الجوي للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- وفي حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد.
- يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.
- توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولاية للضرائب يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسري المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

- الاختصاص القانوني للجنة:

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000) دج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁽³⁾.

- شروط العضوية داخل لجنة الطعن الولاية:

يجب على الأعضاء أن:

1- المادة 27 من قانون 18/15، سبق الإشارة إليه.

2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص 35.

3- عزيز مزيان، المرجع السابق، ص 40.

- يحملوا الجنسية الجزائرية.

- أن لا يقل أعمارهم عن 25 سنة.

- أن يتمتعوا بكامل الحقوق المدنية.

كما يجب أن يتم تعيينه خلال الشهرين (02) الذين يليان التجديد الكلي للمجالس الشعبية الولائية وتكون مدة تعيينه هي نفس مدة المجالس الشعبية الولائية، وفي حالة الوفاة أو استقالة أو العزل يتم استخلافهم ضمن نفس شروط التعيين⁽¹⁾.

- التسيير الداخلي للجنة الطعن الولائية:

تجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يكون إجتماع اللجنة صحيحا، إلا إذا حصل النصاب القانوني المحدد بسبعة (07) أعضاء ولهذا الغرض يجب عليها أن تشعرهم بذلك قبل (20) يوما على الأقل من تاريخ الإجتماع⁽²⁾.

- يجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويبلغ الكاتب هذه الآراء التي وقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب.

ويجب أن تكون هذه الآراء نفسها معللة وأن تبين مبالغ التخفيضات أو المخالصات الممكن منحها إلى الطالبين⁽³⁾.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن

تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة المديرية الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال وتتشكل من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.

1 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 100-101.

2 - العيد صالح، المرجع نفسه.

3 - العيد صالح، المرجع السابق، ص 100-101.

- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالصناعة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
 - ممثل واحد عن المصنف الوطني للمحاسبين⁽¹⁾.
- وفي حالة وفاة أو استقالة أو إقامة أحد الأعضاء للجنة، يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الضرورة خبيرا موظفا يكون له رأي استشاري، وتوكل مهام كاتب اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب.
- يجب ان يخضع أعضاء اللجنة للسر المهني المنصوص عليه في المادة (65) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

- الاختصاص القانوني للجنة:

- تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
- تجتمع اللجنة بناء على إستدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثلهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ إنعقاد إجتماعها.

¹ - عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص 54.

يجب أن تتم الموافقة على الآراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁽¹⁾.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة على أنه تنشأ لدى الوزارة

المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وتشكل من:⁽²⁾

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانون رئيسا.
 - ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
 - ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - مدير كبريات المؤسسات.
 - كما يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.
 - يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفة مقرر للجنة.
- تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضائها، وما يلاحظ على هذه التشكيلة للجنة المركزية وبعد التعديل الذي طرأ عليها بموجب المادة 27 من قانون المالية ل سنة 2016 ، أنها تخلو من تمثيل طرف أساسي في نزاع الضريبي وهو المكلف بالضريبة، كما أن هذه التشكيلة إدارية مطلقة حيث أن أغلب أعضائها ينتموا إلى قطاع المالية.

1- المادة 27، من قانون 18/15، المؤرخ في 2015/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

2- راجع في ذلك المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

- الاختصاص القانوني للجنة:

تختص اللجنة المركزية في القضايا التي تكون مبالغها الإجمالية من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تفوق 70 مليون دج، كذلك تختص اللجنة المركزية بالنظر في الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبقت أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي⁽¹⁾.

- شروط العضوية داخل لجنة الطعن المركزية:

بالنظر إلى تشكيلة اللجنة المركزية للطعن، نلاحظ أنها تشكل من ممثلي عدة وزارات وهم برتبة مدير على الأقل تشتترط من هؤلاء الأعضاء المحافظة على المبادئ الأساسية التي تتخذها الدولة من أجل الإستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.⁽²⁾

المطلب الثاني: اللجان الموازية

إلى جانب لجان الطعن المذكورة آنفاً، توجد لجان أخرى نظمها المشرع الجبائي في نصوصه. سوف نتطرق إليها في هذا المطلب ويتعلق الأمر في كل من لجان الطعن بالإعفاء (الفرع الأول) ولجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل (الفرع الثاني).

الفرع الأول: لجنة الطعن بالإعفاء

طبقاً لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس من الإدارة الجبائية الإعفاء من الضريبة المفروضة عليه قانوناً أو التحقيق من عبئها في حال العوز أو ضيق الحال الذي يحول بينه وبين إبرام ذمته المالية إزاء الخزينة العامة، وتجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة يجوز له إلتماس العفو في جميع أنواع الضرائب ماعدا الرسم على القيمة المضافة، لأن هذا الأخير يتحملها المستهلك وليس التاجر، يتم إثبات حالة العوز بالنسبة للمعني ببناء على المعلومات التي يقدمها قابض الضرائب ورئيس المفتشية، الذي يقيم في دائرة إختصاصه المكلف بالضريبة ملتمس

1- راجع في ذلك المادة 81 مكرر من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادة 49 من قانون رقم 14-10، يتضمن ق.م ل سنة 2015، المرجع السابق.

2 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 41.

العفو، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاته النصوص القانونية وبيت في ذلك بالإعتماد على عدد المخالفات المرتكبة من طرف المعني⁽¹⁾.

يرسل الطلب على ورق عادي إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبعهم كفرض الضريبة أو العقوبة الجبائية مرفقة بالإندار المتعلق بالضريبة، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة (الإندار) لا بد من ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة أو العقوبة المعنية بالطلب ويمكن عرض هذه الطلبات على رئيسا لمجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه إذا كانت هذه الرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

إن إيداع الطلبات الخاصة بالإعفاء أو التخفيض الضريبي لحالات العوز، لا تكون محددة بشرط الميعاد، إلا أنه لا يمكن أن يودع الطلب إلا بعد إصدار الجدول الضريبي، وإذا قام المكلف بالضريبة بإيداع طلبه قبل إصداره، تبلغه إدارة الضرائب بإعادة الطلب بعد صدور الجدول الضريبي⁽²⁾.

هناك نوعان من اللجان تختص في الطلبات المتعلقة بالإلتماس العفو المذكور في نصوص المادة 93 و 94 مكرر من الإجراءات الجبائية.

بالنسبة للجنة الأولى فهي ولائية وتوجد على مستوى المديرية الولائية للضرائب والثانية جهوية موجودة على مستوى مقر المديرية الجهوية للضرائب.

1- اللجنة الولائية:

تخول سلطة الفصل في الطلب إلى المدير الولائي للضرائب بعد أخذ رأي اللجنة الولاية المخصصة لهذا الغرض، عندما لا يتعدى مبلغ الحصة الضريبة أما الغرامة قيمة 500.000 دج⁽³⁾.

1- راجع في ذلك المادة 103 فقرة 02، من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، (ج ر عدد: 81 بتاريخ 18/12/1977).

2- Circulaire N°11 du 10/06/1998, Recueil des Circulaires Fiscales de l'Année 1998, MF, DGI, DLF, 1998, p : 57.

3- الطاهر حاكم، طرق الطعن في القرارات الإدارية الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص64.

- التشكيلة القانونية للجنة: تتكون من:

- مدير الضرائب رئيساً؛
- نائب مدير مكلف بالمنازعات الجبائية عضواً؛
- نائب مدير مكلف بالعمليات الجبائية عضواً؛
- نائب مدير مكلف بالتحصيل الجبائي عضواً؛
- نائب مدير مكلف بالرقابة الجبائية عضواً؛
- قابض الضرائب يعينه مدير الضرائب الولائي لمدة سنة؛
- رئيس مفتشية الضرائب يعينه مدير الضرائب الولائي لمدة سنة؛
- كاتب اللجنة (السكرتارية) يعين من مكتب الطعون.
- تجتمع اللجنة الولائية من أجل العفو بناء على طلب رئيسها مدير الضرائب الولائي، ويجب أن يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع ثمانية أيام على الأقل، قبل انعقاد جلسة المداولات⁽¹⁾.
- تجتمع اللجنة بحضور ثلثي 3/2 أعضائها على الأقل، يقوم رئيس اللجنة قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول سير الأعمال التي يتبعها أعضاء اللجنة إلى غاية اتخاذ القرار في الطلب محل الاجتماع، تتخذ اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.
- تعدّ قرارات اللجنة الولائية ملزمة للتنفيذ للإدارة، وتبلغ للمعني برسالة موصى عليها، ويمكن الطعن في قرار اللجنة الولائية من قبل المكلف بالضريبة المختلفة أمام اللجنة الجهوية المختصة، في حالة عدم رضاه بالقرار⁽²⁾.

1- Gambier (C), Les impôts en France, Francis Lefebvre, 11eme édition, PARIS, 1979, P322.

²- راجع في ذلك المادة 281 مكرر3، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

- الإختصاص القانوني للجنة:

تختص هذه اللجنة باستقبال الطلبات التي يرمي المكلف بالضريبة من خلالها إبراء ذمته تجاه الحصص المفروضة عليه أو تلك التي يقدمها قابض الضرائب المختلفة شريطة أن تكون فيها كل حصة ضريبية أقل أو يساوي 500.000 دج.

2- اللجنة الجهوية:

تخول السلطة الفصل في الطلب إلى المدير الجهوي المختص إقليمياً بعد أخذ رأي اللجنة الجهوية عندما يفوق مبلغ الحصص الضريبية أو الغرامة قيمة 500.000 دج⁽¹⁾.

- التشكيلة القانونية للجنة: تتكون من:

- مدير الضرائب الجهوي رئيساً.
- نائب مكلف بالعمليات الجبائية عضواً.
- مديرين ولائيين للضرائب يعينهما مدير الضرائب الجهوي لمدة سنة كاملة.
- كاتب اللجنة يكلف بتعيينه رئيس لجنة الطعن من أجل العفو.
- تجتمع اللجنة الجهوية من أجل العفو بناءً على طلب رئيسها المدير الجهوي للضرائب ويجب أن يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع ثمانية أيام على الأقل قبل انعقاد جلسة المداولات.
- يعقد اجتماع اللجنة بناءً على طلب رئيسها المتمثل في المدير الجهوي للضرائب بحضور ثلثي 3/2 أعضائها على الأقل، وتتخذ قرارات اللجنة بأغلبية الأصوات، وفي حالة تساويها يرجح صوت الرئيس، وتكون قرارات اللجنة الجهوية ملزمة للإدارة الضريبية، وتبلغ للمكلف بالضريبة المعني في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوماً من تاريخ صدورها من المديرية الولائية للضرائب.

¹ - راجع في ذلك المادة 3 من القرار رقم 16، مرجع سابق، تم إلغاؤها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

- وباعتبار أن قرارات اللجنة الجهوية لا يمكن الطعن فيها أمام أي جهة أخرى، فإن قرار مدير الضرائب الولائي يجب أن يوافق هذه القرارات ولا يمكنه الطعن فيها⁽¹⁾.

- الإختصاص القانوني:

تختص اللجنة الجهوية باستقبال الالتماسات المتعلقة بالعفو التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة والتي يتجاوز مبلغ الحصة فيها قيمة 500.000 دج، كما تختص أيضا بالنظر في الطعون المقدمة ضد قرارات اللجنة الولائية⁽²⁾.

- طلبات قابض الضرائب:

بإمكان قابضي الضرائب أن يتقدموا أمام المدير الولائي للضرائب بنوعين من الطلبات كما نصت عليه المادة 94 من قانون الإجراءات الجنائية:

1. طلبات إقرار إنعدام قيمة الحصص الغير القابلة لتحصيل، فإنه يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل.
2. تعتبر هذه الطلبات المقدمة من طرف قابضي الضرائب لا أثر له، فهي إبراء ذمتهم مسئولية المتابعات، لكنها لا تبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب اتخاذ الإجراءات القصيرية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم المدني.
3. تخول سلطة البث في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب إلى مدير الضرائب الولائي حسب الكيفيات ودرجة الإختصاص المحددة في المادة 92 من قانون الإجراءات الجنائية.
4. بعد انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة.
5. يصدر حكم الإلغاء من طرف مدير الضرائب بالولاية⁽³⁾.

1- عزيز أمزيان، المنازعات الجنائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 69.

2- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 54.

3- راجع في ذلك المادة 103 فقرة 2، من الأمر رقم 76-105 المعدل و المتمم، السابق الذكر.

6. لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف⁽¹⁾.

لقد نصت المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية:

1. يمنح المدير الولائي الضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواربي للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال اختصاصه، وفي أي وقت وتلقائيا تخفيضا لخصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند إعدادها.
2. قد يترتب عن هذه التخفيضات التحويل التلقائي للخصص لفائدة المكلفين بالضريبة الجدد⁽²⁾.
3. يجوز لمفتشي وقابض الضرائب، أن يقترحوا تخفيضا في الحصص الضريبية، المنصوص عليه في الفقرة الأولى أعلاه وتحويلها.

4. تقيد الإقتراحات الصادرة عن قابضي الضرائب، ضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة 02 أعلاه، في كشوف يوجهونها إلى مفتشية الضرائب من أجل التصرف في شأنها.

5. ملغاة.

6. ملغاة⁽³⁾.

7. ملغاة⁽⁴⁾.

الفرع الثاني: لجنة التوفيق والمصالحة الخاصة بحقوق التسجيل

إن لجان الطعن التي سبق ذكرها في المطلب الأول من المبحث الثاني هي لجان ترفع إليها الطعون في مجال الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة، الذي يعتبر نوعا من أنواع الجباية غير

1 - المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 - المادة 95-1: معدلة بموجب المواد 59 من ق.م لسنة 2003 و 52 من ق.م لسنة 2007 و 26 من ق.م لسنة 2010 و 29 من ق.م لسنة 2016.

3 - المادة 95 (4-5): ملغاة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2007.

4 - المادة 95-6: متممة بموجب المادة 59 من ق.م لسنة 2003 وملغاة بموجب المادة 52 من ق.م لسنة 2007.

المباشرة، أما في مجال حقوق التسجيل فإن الإدارة تلجأ إلى لجنة المصالحة وفقاً للمادة 102 من قانون التسجيل⁽¹⁾.

ونظراً لكون عمل هذه اللجنة يدخل في إطار الرقابة الجبائية أي إعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل المصرح بها من المكلف، لكي تتمكن استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة، هنا نطرح عدة تساؤلات من بينها: هل لجوء من طرف الإدارة إلى لجنة المصالحة إجراء إجباري لها قبل اللجوء إلى القضاء أم أنه إختيار من طرف الإدارة.

لكن من خلال الاطلاع على بعض الأحكام القضائية، نجد أن اللجوء إلى القضاء أعتبر إجراء إجباري من هنا سوف نتطرق إلى بعض النقاط التالية:

- التشكيلة القانونية للجنة:

يتم تنصيب هذه اللجنة على مستوى مديريات الضرائب للولاية، وتتشكل من الأعضاء التالية⁽²⁾:

- المدير الولائي للضرائب (رئيساً).
- مفتش التسجيل.
- مفتش من مديريةية الشؤون أملاك الدولة.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليمياً.
- موثق لجنة رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثل عن إدارة الولاية.
- كاتب اللجنة الذي هو مفتش التسجيل⁽³⁾.
- تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها، ويشترط أن يحضر اجتماعها خمسة (05) أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس، وهذا من أجل أن تكون مداولاتها صحيحة.

1 - المواد 102 الى 107، الأمر رقم 76/ 105 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل.

2 - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 57.

3- راجع في ذلك المادة 26 من قانون 21/01، مرجع سابق الإشارة إليه.

- يستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون عشرين يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه ويعينوا وكيفا مؤهلا قانونا.
- الإختصاص القانوني:
- تختص هذه اللجنة بالنظر في التقديرات الضريبية في مجال التسجيل فقط، والمتعلقة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيانا ملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها والزبائن والسفن والبواخر، وكذلك حق الإيجار أو الإستفادة من وعد الإيجار لكل العقار أو جزء منه.
- فإذا كان الثمن أو التقدير الذي كان أساس التحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية، يمكن للإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها، السلع الجديدة التابعة لها والزبائن والسفن والبواخر وكذا الحق في الاستفادة من وعد بالبيع لكل عقار أو جزء منه⁽¹⁾.
- إذا رأت الإدارة الجبائية أن المبلغ المصرح به لا يتلائم مع السعر الحقيقي من خلال عملية التسجيل، يتم التقويم حسب سعر السوق وذلك بناء على المعلومات التي تقدمها سواء مديرية أملاك الدولة أو الوكالات العقارية.
- توجد على مستوى كل مديرية الضرائب بالولاية، مصلحة التقويم، التي تعيد تقويم العقار أو الحق المعني بالتسجيل، إذا قبل ذوي الشأن بالتقويم، يسدد المبلغ المحدد أمام قابض الضرائب المختص إقليما، وفي حالة ما إذا لم يقبل بالتقويم، فله أن يقدم احتجاج أمام لجنة التوفيق والمصالحة التي توجد على مستوى مديرية الضرائب بالولاية.

¹ - يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارة تخصص قانون إداري وإدارة عامة، الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011.

- وتجدر الإشارة إلا أنه لا تنشأ لجان التوفيق والمصالحة إلا على مستوى مديريات الضرائب الولائية فقط، ولا توجد لا على مستوى مديرية كبريات المؤسسات لا مراكز الضرائب⁽¹⁾.

- الفصل في النزاع:

1. إذا توصلت اللجنة إلى التوفيق بين الأطراف، فيتم في الحال التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافدا في مواجهة الأطراف.
2. أما في حالة إذا لم يتم الإتفاق، لرفض الإقتراح أو غياب الأطراف، فتصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام. وفي العشرين يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة فإنه وفقا للمادة 105 من قانون التسجيل تصبح الزيادة المقدرة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحصيل⁽²⁾.

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 70.

² - حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 64.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي للفصل في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، فهذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة و مهمة فإذا رأى المكلف بالضريبة بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها أو غير قانونية أجاز له القانون أن يلتجأ إلى الشكوى (التظلم) من الجهة الصادرة للقرار وهي إدارة الضرائب هذا من جهة، ومن جهة أخرى هي وسيلة لتدارك الإدارة الضريبية لأخطائها أثناء تقدير لمبلغ الضريبة من جهة أخرى، فالشكوى (التظلم) هو نوع من أنواع الضمانات التي كفلها القانون التي تقف في وجه تعسف الإدارة الضريبية وتخلق نوعاً من الحماية القانونية للمكلف بالضريبة، تعتبر مرحلة اللجوء بتقديم بشكوى إلى الإدارة الضريبية مرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء، لكن هي مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية والشكلية التي لا يمكن مخالفتها، أما في حالة إصدار قرار من الإدارة في غير صالح المكلف بالضريبة فله الحق اللجوء وتقديم طعن أمام اللجنة الإدارية التي تبدي رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة، لكن التظلم أمامها ليس له أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي، ويبقى اللجوء إليه أمراً إختياري والآراء التي تصدرها عليه ملزمة، على غرار الصلاحيات الواسعة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب فاللجوء إلى هذه اللجان يكون إختيارياً ويمكن الطعن فيها أمام القضاء الإدارية المختص فهو الطريق الأخير للمكلف بالضريبة الذي يمكن اللجوء إليه.

الفصل الثاني

المنازعات الخريبية أمام الجماعات القضائية

تمهيد:

تعتبر الدعوى الضريبية من أهم دعاوى القضاء الإداري وهذا على حساب التقسيم السائد للدعاوى الإدارية من دعاوى تفسير ودعاوى الغاء ودعاوى فحص المشروعية ودعاوى قضاء كامل.

وعلى هذا الأساس أقر مجلس الدولة الفرنسي أن المنازعات الضريبية تنتمي على حساب طبيعتها لدعاوى القضاء الكامل وقد أقر المجلس أن لا يمكن للمحكمة الإدارية التي عرض عليها النزاع حول الضريبة المفروضة من طرف الإدارة الجبائية أن تكتفي بإلغاء قرار المصالح الجبائية الفاصلة في شكاية المكلف، محيلة هذا الأخير إلى الإدارة الجبائية لنستخلص نتائج هذا الإلغاء أو تكلفها بفرض ضريبة جديدة بالمطابقة مع قرارها، بل تكتفي الإدارة هنا بإصدار سند تحصيل الضريبة⁽¹⁾. أما التشريع الجزائري نجد أن قانون الاجراءات الجبائية الجزائري نص على إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع للمعنيين أمام المحكمة الإدارية.

ومن هذا المنطلق نجد أن المشرع الجزائري قد أقر ولو بطريقة غير مباشرة إنتماء الدعوى الضريبية إلى دعاوى القضاء الكامل (التعويض) وذلك بإحالة الإختصاص بالنظر والفصل في هذا النوع من الدعاوى إلى المحكمة الإدارية⁽²⁾.

1- عبد العزيز لوي، المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، الجزائر، 2006، ص 75.
2- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 381.

المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية

للإمام لكل المسائل المتعلقة برفع الدعوى الضريبية إرتأينا أن نقسم هذا المبحث الى مطلبين ندرس في الأول الطبيعة القانونية ومسألة الإختصاص القضائي أما الثاني سوف نتطرق فيه إلى إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية.

المطلب الأول: الإختصاص القضائي والطبيعة القانونية في المنازعات الضريبية

عند تطرقنا عن طبيعة المنازعات الضريبية فإننا نقصد طبيعتها (النوعية) من حيث كونها منازعة بين المكلف الملزم و الإدارة اي بين أطراف غير متوازنة، ومتكافئة يحكمها نظام القانون العام مما يضيفي عليها صبغة منازعة إدارية تدخل بحكم هذه الطبيعة النوعية ضمن اختصاص القضاء الإداري، فنجد مما سبق ذكره أن الطبيعة النوعية للمنازعة الضريبية من حيث هي منازعة إدارية أمر لا غبار عليه، غير أن الأمر ليس بمثل هذا الوضع فيما يخص طبيعتها القانونية أي من حيث تحديد النظام القانوني الذي تندرج تحته هذا النوع من المنازعات داخل الأنظمة المختلفة والمتعددة للمنازعات الادارية بحكم تنوعها يخضع لأنظمة قانونية واجرائية تختلف وتتنوع حسب طبيعة المنازعة ومن هنا سنتطرق في هذا المطلب إلى الدعوى الضريبية كدعوى الإلغاء في الفرع الأول اما الفرع الثاني سنتناول فيه الدعوى الضريبية كدعوى قضاء كامل⁽¹⁾.

الفرع الأول: الإختصاص القضائي للمنازعات الضريبية

بعد تطرقنا في المبحث التمهيدي الى دراسة القضاء المختص بالنظر في مسألة النزاع الضريبي بصفة عامة فسننتطرق الى المسألة المتعلقة بالاختصاص في اطار التشريع الجزائري سواء كان الاختصاص النوعي أو الاختصاص المكاني.

أولاً: الإختصاص النوعي

يتحدد الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بالفصل في المنازعات الإدارية وهي تختص بالفصل كأول درجة بحكم قابل للإستئناف في جميع النزاعات التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية

1- رشيد خلوي، القضاء الإداري تنظيم واختصاص، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 288.

أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المصالح الغير مكرزة لدولة أو الولاية طرفا فيها، وعلى هذا فإن ولاية الاختصاص النوعي تعود للقضاء الإداري للنظر في النزاعات متى كانت الإدارة الضريبية طرفا فيها حسب المادة 800 من قانون إ.م.إ، كما أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل كذلك في (1):

- دعاوى الإلغاء للقرارات الإدارية و الدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية والمصالح الغير مكرزة على مستوى الولاية والبلدية ومختلف مصالحها والمؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية ودعاوى القضاء الكامل (دعوى التعويض).

- زيادة إلى الاختصاص بالنظر في القضايا المخولة لهذه المحاكم بموجب نصوص خاصة (2).

وقد نص قانون الاجراءات الجبائية صراحة في هذا الاختصاص المحاكم الادارية.

ثانيا: الاختصاص الإقليمي (المكاني)

أما بخصوص الاختصاص الاقليمي فالمبدأ العام يقضي أن يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه أو الموطن المختار وهذا ما بينته المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (3).

كما أنه في حالة تعدد المدعي عليهم يؤول الاختصاص إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.

إلا أنه في النزاعات المتعلقة بالضرائب والرسوم فيؤول الاختصاص المكاني إلى المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم وهذا ما وضحته المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

1- رشيد خلوي، المرجع السابق، ص 289.

2- راجع في ذلك المادة 807، من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1929 الموافق لـ 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

3- راجع في ذلك المادة 804، من قانون 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، سبق الإشارة اليه.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية

عند تطرقنا عن طبيعة المنازعات الضريبية فإننا نقصد طبيعتها (النوعية) من حيث كونها منازعة بين المكلف الملزم و الإدارة اي بين أطراف غير متوازنة، ومتكافئة يحكمها نظام القانون العام مما يضيفي عليها صبغة منازعة إدارية تدخل بحكم هذه الطبيعة النوعية ضمن اختصاص القضاء الإداري، فنجد مما سبق ذكره أن الطبيعة النوعية للمنازعة الضريبية من حيث هي منازعة إدارية أمر لا غبار عليه، غير أن الأمر ليس بمثل هذا الوضع فيما يخص طبيعتها القانونية أي من حيث تحديد النظام القانوني الذي تندرج تحته هذا النوع من المنازعات داخل الأنظمة المختلفة والمتعددة للمنازعات الادارية بحكم تنوعها يخضع لأنظمة قانونية واجرائية تختلف وتتنوع حسب طبيعة المنازعة ومن هنا سنتطرق في هذا الفرع إلى الدعوى الضريبية كدعوى الإلغاء أولاً ثم الدعوى الضريبية كدعوى قضاء كامل⁽¹⁾.

أولاً: الدعوى الضريبية كدعوى إلغاء

بحكم أن الرقابة القضائية لا يحركها القضاء من تلقاء نفسه وأن على من تضرر من القرار الاداري عليه أن يلجأ إلى القضاء، فإنه كان من الضروري ابتكار وسيلة لضمان حقوق الأفراد وحمايتهم من التغول في استعمال السلطة، حيث تم انشاء وخلق ما يسمى بدعوى الإلغاء التي تكون ضد القرارات الإدارية النهائية والتي تتسم بتجاوز السلطة حتى يكون هناك نوع من التكافؤ والتوازن بين الصلاحيات والامتيازات الكبيرة الممنوحة للإدارة وبين حماية حقوق الافراد ومصالحهم⁽²⁾، إذا اعتبر دعوى الإلغاء دعوى قضائية ترفع للمطالبة بإلغاء قرار اداري لكونه مشوباً بعيوب من عيوب عدم المشروعية، ولقد ظهرت بصورتها الحديثة في فرنسا عام 1872 حيث تحول مجلس الدولة الفرنسي من القضاء المقيد إلى القضاء المفوض وهذا لتطوير وتوضيح غالبية المبادئ والمسائل المتعلقة بالدعوى

1- يحي بدائية، المرجع السابق، ص 136.

2- محمد الخلاف، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة دمشق الاقتصادية والقانونية، العدد 01، 2006، ص 13.

الإلغاء فقد وصفت هذه الدعوى بأنها دعوى موضوعية يرمى رافعها إلى مخاصمة ورد قرار اداري وليست شخصية يستند رافعها إلى حق شخصي له (1).

وعليه فقد اعتبر قضاء الإلغاء هو القضاء الذي بموجبه يكون للقاضي أن يفحص مشروعية القرار الإداري فإذا تبين له مجانبة القرار للقانون حكم بإلغائه دون تعديله أو استبداله.

ثانيا: الدعوى الضريبية كدعوى قضاء كامل

إن الدعوى القضاء الكامل (التعويض) هي المنازعة التي يفصل فيها القاضي بين طرفين غير متساويين يكون أحدهما شخص عام، أو ذات منفعة عامة يساهم في سير مرفق عام أو سلطة إدارية مستقلة، سواء كانت الدعوى ترمي إلى حماية حق شخصي أو إلى إثبات وإقرار المشروعية أو إلى الأمرين معا، أو إلى أي هدف آخر من المصلحة العامة بشكل يتطلب قيام القاضي بعمليتين على الأقل أو بعملية واحدة تقتضي سلطة أو سلطات واسعة ودور ايجابيا في اجراءات الدعوى (2).

ويعتبر النزاع الضريبي بالأساس قضاء كاملا، يهدف من خلاله المكلف إما إلى الإسقاط الكلي للضريبة أو الإسقاط الجزئي للضريبة، فالملزم المكلف يوجه دعواه في شكل مطالبة تتعلق بموضوع الضريبة لا في شكل دعوى الغاء تثير فقط مشروعية القرار الضريبي فقد كان المشرع وجيها حين اختار دعوى القضاء الكامل كشكل للمنازعة الضريبية على اعتبار انها الدعوى الأصلح أو الأوفر بالنسبة للمكلف كما أنها ذات فاعلية في حسم وفك النزاع من حيث الجوهر وبالتالي تسوية الوضع الضريبي، ويتمتع القاضي الإداري في اطار منازعات القضاء الكامل بسلطات تقديرية واسعة في مجال الوقائع ومجال القانون وهذه السلطات لا تنحصر فقط بالحكم بالإلغاء بل بإدخال تعديلات تستهدف حماية أوسع لحقوق الأطراف، فالقاضي الضريبي عندما يبت النزاع الضريبي باعتباره جزء من القضاء الكامل فإنه ينظر في مشروعية القرار الإداري المؤسس عليه لا لإلغائه فقط ولكن لترتيب الآثار القانونية الناتجة عن عدم مشروعية القرار بحيث يملك سلطة تعديل الضرائب المطعون فيها وتصحيحها واستبدال القرار الضريبي الغير مشروع بقرار آخر يحل محله، يتضمن المبلغ الضريبي المعدل أو إعطاء أمر للإدارة بإرجاع المبلغ الذي تم تحصيله بغير حق من طرف الطاعن وذلك بعد الغائه.

1- ثورية لعوي، القضاء الاداري، قضاء الالغاء، ط1، دار النشر والجسور، وجدة، المغرب، 1997، ص 132.

2- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، المغرب، يونيو 1997، ص 51.

وفي الأخير نخلص أن رفع الدعوى الضريبية في إطار القضاء الكامل يعتبر شكلية مهمة يتعين على المدعي وقبله المحامي مراعاتها أثناء طرق أبواب المحكمة الإدارية، إلا أن هذه الشكلية لا تكون تامة إلا إذا كان مؤدي عنها بالرسوم القضائية تحت حجة عدم القبول⁽¹⁾.

المطلب الثاني: إجراءات التقاضي في المنازعات الضريبية

يعتبر اللجوء إلى القضاء ضمانا هامة تمنح للمكلف بالضريبة، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي منحها القانون للمكلف للتجاء للقضاء الإداري أو الاستعجالي وهذا لما توفره الرقابة القضائية من ضمانات وحماية لحقوق الأفراد من اخطاء وتجاوزات وتغول الإدارة وهذا في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مقنعة و كاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم وهذا سواء المتعلقة بالطعن الاجباري أمام الإدارة الجبائية أو الاختيارية والمتعلقة بلجان الطعن والتي أسفرت جلها عن قرارات غير مرضية لهم، فما مدى فعالية هذا الطعن القضائي في تسوية وفك النزاع الضريبي وهل يشكل ضمانا حقيقية للمكلف بالضريبة؟ بحيث نعلم أنه السبيل الوحيد المتاح و المرحلة النهائية له التي أجازها المشرع الجزائري أمامه لمواجهة الإدارة الضريبية أمام القضاء.

ومما سبق ذكره سنتطرق في دراستنا في هذا المطلب بتناولنا لثلاثة فروع، نتناول في الفرع الأول اجراءات المنازعة أمام المحكمة الإدارية وأما الثاني فسنناول فيه شروط رفع الدعوى للمكلف بالضريبة والفرع الثالث رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية⁽²⁾.

الفرع الأول: اجراءات المنازعة أمام المحكمة الإدارية

سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب والتي تعتبر الخطوة الأولية في مرحلة المنازعات الضريبية، فقد قيد المشرع الجزائري في هذه المرحلة لمجموعة من الاجراءات والشروط لقبولها والتي تختلف بحسب رافع الدعوى وهذا طبقا لقانون الاجراءات المدنية والإدارية وكذلك قانون الاجراءات الجبائية.

1- عبد المعطي القدوري، المرجع السابق، ص 52.

2 - رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994، ص 86.

ومن هذا المنطلق قمنا بتقسيم مطلبنا الأول إلى ثلاثة فروع تناول في الفرع الأول الاجراءات المتبعة أثناء رفع الدعوى من طرف المكلف أو من طرف الإدارة أما في الفرع الثاني سنتطرق إلى الاجراءات المتبعة أثناء سريان الدعوى وفي الفرع الثالث سنتناول قرار المحكمة الإدارية.

أولاً: الاجراءات المتبعة أثناء رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة

منح المشرع للمكلف بالضريبة الحق في الطعن في كل القرارات والاجراءات المتخذة من قبل إدارة الضرائب بمناسبة فرض وتحصيل الضرائب والرسوم لمختلف انواعها أمام المحكمة الإدارية وهذا في الحالات التالية⁽¹⁾:

- في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة:
- في حالة عدم رضی المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكاواه من قبل مسؤول الإدارة طبقاً للمادة 1/82 من قانون الاجراءات الجبائية.
- في حالة عدم تحصل المكلف بالضريبة على اشعار من مسؤول الإدارة الجبائية في الآجال الممنوحة له للبت في الشكوى الضريبية⁽²⁾.
- في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ من الإدارة الضريبية بعد أخذ رأي لجان الإدارية للطعن الخاص بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.
- في حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية والتي ترمي إلى الاعتراض الكلي أو الجزئي على مبالغ الحقوق المطالب بها جراء الفرض التلقائي للرسم على القيمة المضافة.
- في حالة الإعتراض على اجراءات المتابعة والتحصيل المتخذة من قبل الإدارة الجبائية ضد المكلف بالضريبة، كغلق المحل التجاري أو الحجز⁽³⁾.

1- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر، ط1، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 125.

2- يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 145.

3- راجع في ذلك المادة 815 من القانون 08-09، سبق الإشارة إليه.

- في مجال الضرائب الغير المباشر:
 - في حالة اعتراض المدين على صحة المبالغ المطالب بها في ميدان الضرائب غير المباشرة.
 - في مجال حقوق التسجيل:
 - في حالة اعتراض المكلف بالضريبة على سند التحصيل الخاص بالحقوق.
 - بخصوص طلب الإعفاء أو التخفيض من الضرائب والعقوبات:
- يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية ضد القرار الصادر عن المدير الجهوي أو المدير الولائي للضرائب بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية أي لجنة الطعن الولائية بالمديرية ولجنة الطعن الجهوية في حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة المتضمنة للإعفاء أو التخفيض من الضرائب والعقوبات والغرامات التأخيرية⁽¹⁾.

ثانيا: شروط رفع الدعوى المكلف بالضريبة:

بعد أن بينا الحالات والأوضاع التي يمكن فيها المكلف رفع دعواه الضريبة إلا أن هذه الأخيرة لا تكون مقبولة إلا إذا توافرت فيها المجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية سواء تلك الشروط العامة المحددة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو تلك الشروط الخاصة المتعلقة بقانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

1- بالنسبة للشروط العامة الواردة بقانون الاجراءات المدنية والإدارية: وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

- تحرير العارضة على ورق مدموغ حسب نص المادة 338 فقرة أولى من قانون الضرائب المباشرة.
- وجوب توقيع عريضة المكلف من طرف محام، وهذا ما نصت عليه المادة 815 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 67.

2- راجع في ذلك المادة 816 من القانون رقم 08-09، سبق الإشارة إليه.

تضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من قانون الاجراءات

المدنية والإدارية، حيث تتضمن البيانات الآتية⁽¹⁾:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها.

- إسم ولقب وموطن المدعي.

- إسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثلة القانوني أو الإتفاقي.

- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

وجوب ارفاق العريضة الرامية إلى الغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت

طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر والجديد بهذا الشأن أن قانون

الاجراءات المدنية والادارية الجديد نص على أن إذا ثبت المانع أو الحائل لإرفاق العريضة بالقرار

المطعون فيه، أمر القرار القاضي المقرر الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك

النتائج القانونية المترتبة على هذا الإمتناع.

إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون

على خلاف ذلك.

توافر الصفة والمصلحة بحيث نصت المادة 13 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، على أنه لا

يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة ومصلحة قائمة أو محتملة يعرفها القانون، ويشير

القاضي تلقائيا انعدام الصفة في المدعي أو المدعى عليه⁽²⁾.

¹ - راجع في ذلك المادتين 819 و المادة 821، من نفس القانون.

² - راجع في ذلك القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2008/10/21، 047841، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 09، 2009، ص 68.

2- بالنسبة للشروط الخاصة: ويمكن اجمالها فيما يأتي:

أ. شرط التظلم الإداري:

جاءت التعليمات العامة لإجراءات المنازعات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب سنة 2010، وجوب تقديم التظلم الإداري أمام مصالح إدارة الضرائب كإجراء إداري مسبق قبل اللجوء إلى جهات القضاء الإداري، ولم تستثني هذه التعليمات أي نوع معين من الضرائب والرسوم ومرجعها في ذلك المواد 72 و172 من قانون الاجراءات الجبائية⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى موضوع أحكام المادتين نجد أنهما وردتا على سبيل العموم مشتملتين بذلك جميع أنواع الحقوق الضريبية دون استثناء وهذا ما يتماشى مع ما ورد ضمن تعليمات إدارة الضرائب لسنة 2010. وعليه يتبين لنا أن التظلم الإداري المسبق شرط أساسي لقبول الدعوى الضريبية أمام القضاء وهذا ما قضى به مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2003/12/25 حيث بالرجوع إلى القانون رقم 23-90 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الاجراءات المدنية والادارية بالأخص المادة 168 منه التي تنص صراحة على أن المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها اجراءات خاصة، حيث أن الشكوى في مادة الضرائب من الاجراءات الجوهرية وهي من النظام العام⁽²⁾. وحيث أن رافع الدعوى من المدعي المستأنف جاءت خرقا لهذه الاجراءات مما يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.

يتبين لنا من خلال هذه النصوص ومما سبق أن المشرع أوجب على المدعى قبل لجوئه إلى القضاء التوجه أولا إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب وذلك بغرض صدور قرار اداري صريح أو ضمني حتى يتمكن بعدها الطعن أمام القضاء الإداري. وتأسس لنا هذه القاعدة ثلاثة نتائج⁽³⁾:

1- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 141.

2 - العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 103

3- راجع في ذلك نص قرار مجلس الدولة رقم 006509 الصادر بتاريخ 2003/12/25 الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية.

- أنها تحمي الإدارة وذلك لمنحها مهلة لمراجعة قرارها.
- إنها تحمي المتقاضي عن طريق منعه من تقديم دعوى قضائية لا جدوى منها إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.
- وأيضا تسهل مهمة القاضي طالما أن المناقشة القضائية سوف تكون حصرًا على مضمون القرار المطعون فيه.

ب. شروط المتعلقة بالآجال (المواعيد):

يجب على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الضريبية أن يتقيد بالآجال المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية وهذا لمدة أربعة (04) أشهر لرفع الدعوى امام المحكمة الإدارية وتحسب مدة أربعة أشهر كما يلي:

يبدأ حساب مدة أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الجبائية بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف سواء كان هذا التبليغ تم قبل انتهاء الآجال الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف أو مع نهاية آجال الرد⁽¹⁾.

- في حالة أن الإدارة الضريبية ردت على شكوى المكلف في اليوم الأخير الممنوح لها للبت في الشكوى فيتم حساب أربعة أشهر كآجال ليتم رفع خلالها رد دعوى الضريبة.
- عندما لا تجيب الإدارة الضريبية على شكوى المكلف فإنه يبدأ سريان الآجال من آخر يوم من المدة القانونية الممنوحة للإدارة الضريبية للرد على شكوى المكلف⁽²⁾.

في حالة المكلف لجأ إلى لجان الطعن فإن الآجال (04 أشهر) تسري من تاريخ تبليغ قرار اللجنة المرفوعة أمامها التظلم للمكلف المشتكي⁽³⁾.

1- راجع في ذلك المادة 1:82 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق (بعد تعديلها بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011).

2- راجع في ذلك قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 64255 المؤرخ في 1990/04/07، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 04، لسنة 1991، الجزائر، ص 232.

3- المادة 950 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، سبق الإشارة اليه.

- في حالة أن لجنة الطعن لم ترد في الآجال أو سكتت عن الرد (سكوتها يعني الرفض الضمني للشكوى) تبدأ سريان أجال الأربعة أشهر ابتداء من تاريخ انتهاء المدة الزمنية القانونية الممنوحة لهذه اللجنة للرد على الشكاية والبث فيها.

الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة أثناء رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يمكن لها أن تعرض النزاع المطروح أمامها أمام المحكمة الإدارية للفصل فيه خلال مدة اربعة (04) أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب وبصفة عامة يمكن لها رفع النزاع للمحكمة الإدارية خلال الفترة القانونية الممنوحة لإدارة الضرائب للرد على شكاوى المكلفين، أما إذا تم عرض النزاع أمام اللجنة الطعن فإنه يمكن للإدارة الضريبية رفع النزاع الضريبي أمام المحاكم الإدارية في غضون مدة اربعة أشهر وذلك بعد انقضاء الآجال الممنوحة للجان الطعن⁽¹⁾.

أما في حالة التي يكون فيها رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات أو رئيس ركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة يعلق تنفيذ هذا الرأي غير المؤسس مع تبليغ الشاكي بذلك وتقوم الإدارة الضريبية في هذه الحالة وحسب جهة الاختصاص برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية خلال الشهرين المواليين لتاريخ إستلام ذلك الرأي⁽²⁾.

لذلك تبين لنا أن الإدارة الضريبية توجد في كل الحالات في وضعية إمتياز، مقارنة بالمكلف بالضريبة، فالإدارة الجبائية تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير وجه تأسيس طلبها أو دفاعها بينما المكلف بالضريبة فلا يمكن الخروج عن إطار التظلم المقدم أمام إدارة الضرائب.

1- عمار بوضيف، المرجع السابق، ص 126، 127.

2- راجع في ذلك المادة 82 فقرة 2 قانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، سبق الإشارة إليه.

المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية وصدور الأحكام

تخضع اجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الاجراءات الجبائية التي ورد فيها نص خاص والى قانون الاجراءات المدنية والإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص وعليه فإن تطرقنا إلى اجراءات سير الدعوى الضريبية يعتمد بالأساس على هاذين القانونيين والذي سنتطرق من خلالها كل ما تعلق بالتحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية الفصل فيها⁽¹⁾.

المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية

سنحاول في هذا المطلب الى الإلمام لجميع الإجراءات القانونية بدءا من الإجراءات العامة للتحقيق كفرع أول ثم الإجراءات الخاصة للتحقيق كفرع ثاني وإجراء الخبرة كفرع ثالث.

الفرع الأول: الإجراءات العامة للتحقيق:

نظم المشرع من خلال المادة 85، 86، 87، 88 من قانون الاجراءات الجبائية اجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، حيث نصت المادة 85 من هذا القانون أن اجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة وبينت هذه المادة عبر الفقرة 2 و3 الحالات التي يمكن اللجوء فيها إلى التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق⁽²⁾، في حين تناولت المادة 86 اجراء الخبرة واحكامها، وأما المواد 87 و88 فقد خصصها المشرع لعوارض الدعوى الضريبية وبالتالي فإن المشرع ترك باقي الأحكام المتعلقة بعملية التحقيق خاضعة للقانون الإجرائي العام ممثلا في قانون الاجراءات المدنية والإدارية وهي نفسها اجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة وأهمها ما تعلق بتعيين قاضي مقرر، والاجراءات الخاصة بتبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات وابلغ محافظ الدولة وكذا الاجراءات المتعلقة بالصلح واختتام التحقيق⁽³⁾.

1- راجع في ذلك المادة 844، من القانون رقم 08-09، سبق الإشارة اليه.

2- عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية ومنازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 38.

3- راجع في ذلك المادة 29 من قانون رقم 07-12 المؤرخ 2008/12/30، ج ر، والمتضمن قانون المالية سنة 2008.

1. تعيين المقرر:

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط.

وتعيين رئيس تشكيلة الحكم القضائي المقرر الذي يحدد بناء ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تفيد في تسوية النزاع.

2. تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:

يكون التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع جميع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر⁽¹⁾.

كما يتم أيضا تبليغ طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال، ويشار في حالة عدم مراعاة الأجل المحدد من طرف القاضي لتقديم مذكرات الرد يمكن اختتام التحقيق دون اشعار مسبق، وعندما لا يحترم أحد الخصوم الاجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات فهنا يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدار بواسطة رسالة مع الاشعار بالاستلام. في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي يجوز منح أجل جديد واخير، وإذا لم يقدم المدعي رغم الإعدار الموجه له المذكرة الإضافية التي أعلن عنها أو لم يقدم بتقديم الملف يعتبر قابلا بالوقائع الواردة بالعريضة.

نشير إلى أن المادة 84 من قانون الاجراءات الجبائية التي كانت تنظم أحكام المتعلقة بإحالة عريضة دعوى المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب وتجعل الإدارة خصما متميزا قد الغيت بموجب أحكام قانون المالية 2008⁽²⁾.

1- راجع في ذلك المادة 83 من قانون رقم 10-13، سبق الإشارة إليه.

2- راجع في ذلك المادتين 841 و842 من القانون رقم 09/08، سبق الإشارة إليه.

3. إجراء الصلح:

جاء في الفصل الأول من الباب الخامس من الكتاب الرابع من قانون الاجراءات المدنية والإدارية اجراء الصلح في مادة القضاء الكامل بحيث يجوز اجرائه في اي مرحلة تكون عليها الدعوى سواء من الخصوم أو لمباداة من رئيس تشكيلة الحكم وهذا ابعده موافقة الخصوم، فيحصر محضر يبين فيه ما وقع الاتفاق عليه ويأمر الرئيس بتسوية النزاع وغلق الملف⁽¹⁾.

ولا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح فيما يخالف القانون على أساس أن الضريبة عبئ عام لتحقيق نفع عام وواجب دستوري يكرس واجبات وحقوق المواطنة، فهي بذلك حق عام لا يمكن لأي كان التنازل عليه⁽²⁾.

4. إبلاغ محافظ الدولة:

بعد ما تكون القضية مهياًة للجلسة أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر دراسة شاملة⁽³⁾.

5. الطابع الكتابي والحضوري لإجراء التحقيق:

يتميز اجراء التحقيق في النزاع الضريبي بالطابع الحضوري، فعلى القاضي المقرر تبليغ على مذكرة أو وثيقة من طرف إلى طرف آخر تحت طائلة بطلان اجراءات التحقيق، فقد الغت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا قرار صادر عن مجلس سيدي بلعباس بسبب انعدام الطابع الحضوري، وجاء ضمن حيثياته هذا القرار ما يلي: حيث فعلا أن المستشار المقرر ملزم طبق المادة 3/170 من قانون الاجراءات المدنية بتبليغ المذكرات الجوابية أو الإجابات بنفس الطريقة المعتمدة بالنسبة للعريضة

1- راجع في ذلك المادة 83 من قانون رقم 10-13، سبق الإشارة إليه.

2- راجع في ذلك المادة 82، من قانون 15-18، سبق الإشارة إليه.

3- عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 39.

الافتتاحية للدعوى، وأنه لا يتبين من عناصر الملف أن المستشار المقرر احترام هذه المادة وأنه يتعين بالنتيجة إلغاء هذا القرار⁽¹⁾.

6. اختتام التحقيق:

بعدها ما تكون القضية مهياًة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق لموجب أمر غير قابل لأي طعن، ويبلغ هذا الأمر لجميع الخصوم برسالة مضمونة مع اشعار بالإستلام أو بأي وسيلة أخرى في أجل لا يقل عن 15 يوم قبل تاريخ الإختتام المحدد في الأمر.

إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بإختتام التحقيق يعتبر التحقيق منهيًا ثلاثة (03) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة.

إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن الاجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الاجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية⁽²⁾.

الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة للتحقيق

يجوز للقاضي إذا تبين له عدم كفاية اجراءات التحقيق العامة، الأمر بإجراءات خاصة للتحقيق وهذه الاجراءات محددة في المادة 85 فقرة اولى من قانون الاجراءات الجبائية⁽³⁾.

1. التحقيق الإضافي:

يكون التحقيق الاضافي إلزاميا كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وقد ورد ضمن احكام قانون الاجراءات الجبائية أنه إذا حصل بعد اجراء التحقيق الإضافي أن بين مدير الضرائب بالولاية بوقائع لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها. فإنه من الواجب إعلام المدعي بذلك طبقاً لأحكام المادة 84-2 من نفس القانون، وبالتالي فإن إعلام المكلف بالضريبة (المدعي) بالوقائع

1- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح قانون الاجراءات الجبائية)، ط2، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 28.

2- يوسف قاشي، المرجع السابق، ص 110.

3- راجع في ذلك المادة 85 من قانون 15-18، سبق الإشارة إليه.

والأسباب الجديدة التي تدرع بها مدير الضرائب يخضع للأحكام العامة الواردة بقانون الاجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

2. مراجعة التحقيق:

يكون اللجوء إلى هذا الاجراء في حالة ما تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف لإكمال السلطة التقديرية للقاضي التي تمكنه من اجراءات البث في القضية. وتكون عملية مراجعة التحقيق وفق مراحل اجرائية وهي:

- تتم العملية على يد أحد الأعوان مصلحة الضرائب وهذا ما أثار عجب كثير من الفقهاء كيف لعون من إدارة الضرائب أن يقوم بالتحقيق.
- حضور المدعي أو وكيله عملية مراجعة التحقيق.

تتم عملية مراجعة التحقيق في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون اجراءات الجبائية بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنان (02) من أعضاء الطعن على مستوى الدائرة⁽²⁾.

- يحضر العون المكلف محضرا، ويتضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة، وكذا عند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي مبديا رأيه أيضا في المحضر.
- أخيرا يرسل مدير الضرائب بالولاية إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته بخصوص النزاع الضريبي.

الفرع الثالث: إجراء الخبرة

يمكن أن تأمر المحكمة الادارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بطلب من المكلف بالضريبة، وقد ركزت المادة 86 في فقرتها الأولى على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدقة⁽³⁾.

1- العيد صالح، المرجع السابق، ص 221.

2- المادة 133 من القانون رقم 09/08، سبق الإشارة اليه.

3- راجع في ذلك المادة 125، من قانون رقم 09/08، سبق الإشارة اليه. "تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية محضة للقاضي".

1. شروط تعيين الخبراء: تتم الخبرة في معظم الحالات على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم إسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء، حيث يعين كل طرف خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

هذا وقد نص قانون الاجراءات الجبائية على الأحكام الخاصة بالخبير في احدي الحالتين:

من لا تجوز تعيينهم كخبراء: نصت الفقرة (03) من المادة 86 على الأشخاص الذين لا يجوز تعيينهم كخبراء وهم:

- الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها.

- الأشخاص الذين أعطوا رأيا في القضية المتنازل عليها.

- الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

كما أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة الموكلة له أو لم يؤدها يعين خبيرا آخر بدل منه (1).

رد الخبير: تضمنت الفقرة (04) من المادة 86 لنفس الأحكام المادة 52 من قانون اجراءات المدنية في رد الخبير حيث انه يجوز لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية او خبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة وفي هذه الحالة يوجه الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) ايام كاملة اعتبار من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد وعلى الأكثر عند بداية اجراء الخبرة. (2)

- كما يجب أن يكون هذا الطلب مبررا.

ويثبت في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم. (3)

2. القيام بالخبرة وتحرير محضر: كما ذكرنا سالفنا يقوم بأعمال الخبرة خبير الأصلي الذي تعينه المحكمة وهذا في إطار الاجراءات والظروف التالية:

1 - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 42.

2- راجع في ذلك المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2010، سبق الإشارة إليه.

3- يؤدي الخبير اليمين طبقا لنص المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أ. القيام بالخبرة: يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات واطلاع المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدأ العمليات.

بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان اجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي أو ممثله وإذا اقتضى الأمر ذلك بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقومون بواجب المهام المنوطة لهم من قبل المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

ب. تحرير المحاضر: يسمح الخروج الميداني والإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع وعلى إثر ذلك يقوم عون اداري بتحرير محضر مع اضافة رايه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير اما تقرير مشترك أو تقارير انفرادية ويتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر وتقارير الخبرة ويمكن للأطراف أن تطلع عليهما خلال (20) يوم قانونا، مع العلم أن التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر لا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب.

هذا وإن ارتأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم وفق الاجراءات والشروط السابقة الذكر⁽²⁾.

ج. أتعاب ومصاريف الخبرة: يقوم الخبراء بتقديم كشف من مصاريفهم واتعابهم وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية ولا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب والمصاريف الخبرة، التقارير المقدمة بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر.

1- هاجر الشرع، اجراءات المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة غرداية، 2013/2014، ص 47.

2- العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 126.

يجوز للخبراء أو الأطراف في غضون (03) أيام كاملة من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية ثم تنظر المحكمة الإدارية في المسألة بصفتها غرفة مشورة⁽¹⁾.

أما بخصوص الطرف الذي يتحمل أعباء الخبرة، فيتحمل الطرف الذي ترد دعواه مصاريف الخبرة، إلا أنه عندما يحصل أحد الطرفين على جزء من طلبه أو طلباتهن فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب التي يحددها القرار الإداري الصادر عن رئيس المحكمة الإدارية⁽²⁾.

المطلب الثاني: قرار المحكمة الإدارية

بعد الانتهاء من الاجراءات المتبعة امام المحكمة الادارية من شروط رفع الدعوى الضريبية واجراء التحقيق فيها والمواعيد والآجال المقررة والمحددة قانونا يقوم رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الاجراءات اللازمة للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة عليه وهذا طبقا للمادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية، بحيث يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب ويحيله للنيابة العامة للاطلاع عليه وتقوم تقررها خلال أجل شهر واحد، وبعدها يتفق العضو المقرر مع رئيس المحكمة بتحديد الجلسة التي يتم من خلالها الحكم القضائي المتعلق بموضوع النزاع الضريبي المعروض أمامهم⁽³⁾.

الفرع الأول: صدور الحكم

يكون اصدار الحكم في جلسة علنية تنعقد في معادها المحدد ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام، حيث تنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير ويحق للخصوم أو محاميهم ابداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها ثم تقوم النيابة العامة بإيداع طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة وذلك قصد الزامية وتبلغ بعدها للأطراف النزاع⁽⁴⁾.

1- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 110.

2- عبد الكريم بدرية، القضاء الإداري في الجزائر، مجلس الدولة، العدد 9، الجزائر، 2005، ص 27.

3 - راجع في ذلك المادة 87، من قانون رقم 09/08، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سبق الإشارة إليه.

4 - راجع في ذلك المادتين 270 و 271، من نفس القانون.

أولاً: محتوى الحكم

يتضمن الحكم تحليلاً لطلبات الأطراف التي استند القاضي في الحكم عليها ولا يكون القاضي ملزماً بالإشارة إلى جميع الطلبات بالإضافة إلى وجوب اشتمال الحكم على أسماء الخصوم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استند إليه من نصوص قانونية و تاريخ غلق التحقيق وتاريخ إعادة فتحه عند الاقتضاء وتبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا أو تغيّبوا ويجب الإشارة كذلك في الحكم إلى الاعضاء الذين اشتركوا فيه، أيضاً اسم ممثل النيابة العامة إذا اقتضى الأمر ويجب التوقيع على النسخة الأصلية من الحكم من قبل رئيس أو المجلس ومن قبل المستشار المقرر وكاتب الضبط وفي حالة انعدام توقيع أحد هؤلاء فإن هذا يؤدي إلى بطلان الحكم ويتضمن هذا الحكم سواء قبول تخفيض مناسب للضرائب محل النزاع أو رفض الطلب بصفة كلية⁽¹⁾.

ثانياً: تبليغ الحكم وآثاره

يبلغ الحكم القضائي إلى جميع أطراف الدعوى وتنتج عنه آثار قانونية وهذا سواء من الإدارة الضريبية أو المكلف.

1. تبليغ الحكم: يكون تبليغ الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية إلى أطراف الدعوى بواسطة محضر قضائي وهذا ما جاءت به المادة 894 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية التي تنص "يتم تبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي أما المادة 895 من نفس القانون أجازت بصفة استثنائية لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم وهذا عن طريق أمانة الضبط"⁽²⁾.

2. آثار الحكم: من بين الآثار المترتبة عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية فيها يخص النزاعات الضريبية⁽³⁾:

1- حسين طاهري، المرجع السابق، ص 89.

2- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 110.

3- راجع في ذلك المادة 553 من القانون 09/08، سبق الإشارة إليه.

- خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية أي استفاد سلطة رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، حيث لا يمكن إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، ما عاد الحالات التي نصت عليها 297 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية في الطعن والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير خارج عن الخصومة أو دعوى تفسير الخطأ المادي.
- حيازة الحكم حجية الشيء المقضي فيه ما لم يطعن فيه بالإستئناف خلال المواعيد القانونية وينتج بالنسبة لإدارة الضرائب التي تتولى تحديد ما تتخذه اتجاه المكلف وليس من حقها التنصل من آثاره أو التكر لها وبإمكان المكلف استئناف الحكم أمام مجلس الدولة.

الفرع الثاني: اجراءات المنازعة أمام مجلس الدولة

بعد صدور الحكم من طرف المحكمة الإدارية، وإذا لم ينصف مضمون هذا القرار المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية على حد سواء فيمكن استئناف الحكم الصادر من المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة وذلك وفق شروط واجراءات، وستناول في هذا الفرع شروط قبول الطعن بالاستئناف، ثم سنتطرق إلى الشروط المتعلقة بالحكم (القرار) المستأنف ثم اثار رفع الاستئناف⁽¹⁾.

أولاً: شروط قبول الطعن باستئناف

لقد ذكر المشرع ضمن قانون الاجراءات الجبائية وكذلك قانون الاجراءات المدنية والادارية الشروط المتعلقة بالشكل والاجراءات وميعاد الاستئناف وهذا ما سوف نتناوله في هذا الفرع⁽²⁾.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالشكل والاجراءات

يرفع الاستئناف بعريضة تسجل بأمانة الضبط لمجلس الدولة و يقوم أمين الضبط بتسجيل القضية وهذا حسب تاريخ الايداع والرقم التسلسلي في سجل خاص على أن يقدم الطرف المستأنف وصلاً باستلام العريضة ويثبت أنه معفى من دفعه على أساس المساعدة بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية تحت طائلة عدم القبول للطعن بإستئناف

1- زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة خيضر بسكرة، 2014/2013، ص 75.
2- راجع في ذلك المادة 241 من قانون رقم 09/08، سبق الإشارة إليه.

شكلا، وهذا حسب المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، وبعد عرض الاستئناف على رئيس مجلس الدولة يحيله إلى رئيس الغرفة الإدارية المختصة وهذا لتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بعد وصول الملف اليه بتبليغ اطراف النزاع به، ويحدد بناء على حيثيات القضية أجل تقديم المذكرات الايضاحية والملاحظات و الردود، ويجوز ان يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فك النزاع وهذا حسب المادة 844 من قانون الاجراءات المدنية والادارية ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الاجرائية أثناء التحقيق إلى اطراف النزاع أو ممثليهم وفقا لأحكام المادة 845 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، ويجب تبيان في عريضة الاستئناف البيانات الآتية⁽¹⁾:

- لقب واسم وموطن ومهنة كل من أطراف النزاع.
 - الأوجه التي يبين عليها الطعن.
 - إرفاق العريضة بصورة رسمية من حكم المطعون فيه.
 - تقدم في عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم.
 - أن يحتوي على موجز للوقائع وكذلك الايصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداع العريضة.
- لابد أن توقع عريضة الاستئناف من طرف محامي معتمد لدى المحكمة العليا وهذا اجراء لبدا منه وإلا لا يقبل الطعن⁽²⁾.

ثالثا: الشروط المتعلقة بالميعاد

بالرجوع إلى المادة 950 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية على أجل استئناف أحكام المحاكم الإدارية كقاعدة عامة شهرين (02) كاملين ابتداء من التبليغ الرسمي، خلافا لما كان عليه القانون القديم الذي حدد الآجال بشهر، غير أنه إذا صدر الحكم المراد الطعن فيه عن طريق الاستئناف صدر غيابيا فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة حيث في حساب الآجال لا يتم حساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الآجال.

1- لحسن كويسي، الاجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي شعبة حقوق، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 23.

2- محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009، ص 159.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف

نستطيع أن نخلص هذه الشروط وهذا نزولا عند المادة 902 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية والتي تكمن خصوصا فيما يلي⁽¹⁾:

أولا: أن يكون الحكم المستأنف قضائيا

فالمشروع الجزائري ذكر وفصل هذا في المادة 277 من قانون الاجراءات المدنية السالفة الذكر، أن يكون الحكم المستأنف صادر عن هيئة قضائية وهي الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، كما عدد بمقتضى المادة السابعة (07) من نفس القانون موضوع القضايا التي تفصل فيها هذه الغرف والقابلة للإستئناف أمام الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا التي تكون الدولة، الولاية، البلدية، المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري طرفا فيها.

ثانيا: أن يكون الحكم المستأنف الصادر ابتدائيا

فإن كان الاستئناف ينصب على علم الأحكام القضائية، فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافا بل يجب أن يكون صادرا ابتدائيا، ففي المنازعات الجبائية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائيا بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة واشتراط الأحكام الصادرة بخصوص اجراءات التحقيق تحضيريا قبل الفصل في الموضوع⁽²⁾.

الفرع الرابع: آثار رفع الاستئناف

يترتب على الاستئناف طرح النزاع الضريبي الذي فصلت المحكمة الإدارية على مجلس الدولة وهذا من اجل الفصل فيه من جديد فيصبح مجلس الدولة مختصا في التحقيق والفصل فيه، على أنه لا يترتب على رفع الطعن بالاستئناف وفق تنفيذ الحكم إلا أعربه المجلس⁽³⁾.

1- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 146.

2- راجع في ذلك المادة 65، من قانون 09/08، سبق الإشارة إليه.

3- سليم قصاص، المرجع السابق، ص 145.

أولاً: عدم وقف الإستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف

نصت المادة 908 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية على أن "الاستئناف أمام المجلس الدولة ليس له أثر موثق" إلا أن هذه القاعدة غير مطلقة فإذا كان المشرع الجزائري قد سمح للأفراد بطلب وقف التنفيذ للقرارات الإدارية بشروط معينة، فإنه أجاز للمستأنف في هذه الحالة وفق تنفيذ الحكم المستأنف إلى غاية صدور الحكم النهائي في النزاع⁽¹⁾.

إذا كان الحكم الابتدائي صادراً لصالح الإدارة الضريبية فالإشكال لا يطرح في مجال التنفيذ وهذا لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم ضمانات كافية، ولكن الوضعية التي يصعب أن نتصورها وهي في الحالة التي يصدر فيها الحكم ضد الإدارة، إذ لا يمكن التنفيذ الجبري في مواجهاتها ومن ثم فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبول منها المحتوى ومضمون الحكم⁽²⁾.

ثانياً: قرار مجلس الدولة

بعد انتهاء هذه المدة الممنوحة للنيابة لتقديم مذكراتها سواء قدمتها أو لم تقدمها فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن ويتم ذلك بالاتفاق مع العضو المقرر ورئيس الغرفة، مع اخطار كل الخصوم والنيابة العامة بتاريخها وذلك قبل أيام من تاريخ انعقادها على الأقل كما ترسل مذكرات الأطراف إلى المحامين بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، وباستفاء الآجال تنعقد جلسة الغرفة لمجلس الدولة علانية، يتلوا خلالها أولاً العضو المقرر تقريره ثم يجوز لمحامي أطراف النزاع إذا أرادوا تقديم ملاحظات شفوية وبعد ذلك تعطي النيابة رأياً في القضية لتحال، بعدها للتداول، وهذا طبقاً للمواد 898، 899، 900 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية يصدر مجلس الدولة قراره النهائي في الاستئناف الذي أمامه⁽³⁾.

1- محمد بشير، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ط4، الجزائر، دار هوم، 2008، ص 45.

2- الشرع هاجر، المرجع السابق، ص 146.

3- راجع في ذلك المادة 852، من القانون رقم 09/08، مرجع سبق الإشارة إليه.

ثالثا: تنفيذ قرار مجلس الدولة

يعد تنفيذ قرارات مجلس الدولة من المراحل الأخيرة للخصومة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية، حيث لا تنفذ هذه القرارات إلا إذا كانت لها الصيغة التنفيذية، ويتم توقيعها من قبل أمين الضبط إلى المستفيد من الحكم الذي يرغب في متابعة وإكمال تنفيذه، كما تحمل النسخة التنفيذية العبارة التالية (نسخة مطابقة الأصل مسلمة للتنفيذ) ويضع عليها ختم الجهة القضائية، وتسلم إلا نسخة واحدة، وبمجرد صدور الحكم يحوز على قوة الشيء المقضي فيه حسب ما نصت عليه المادتين 727 و 729 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾.

رابعا: إستئناف الأوامر الإستعجالية تنفيذها قبل الفصل في الموضوع

يمكن الطعن في الأوامر الإستعجالية بطرق الطعن العادية فقط أمام مجلس الدولة المتمثلة في الطعن بالإستئناف وهذا وفقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا حسب ما يلي:

1. إستئناف الأوامر الإستعجالية:

حسب التشريع الجزائري فإن الطعن في الأوامر الإستعجالية المتمثلة في الأمر بوقف تنفيذ القرار يكون بإتباع طرق الطعن العادية وهذا ما نصت به المادة 833 من قانون إ.م.إ.، التي تجيز الطعن في الأوامر عن طريق الإستئناف فيها أمام مجلس الدولة، وذلك في أجل 15 يوم من تاريخ تبليغ الحكم⁽²⁾.

خلافًا لذلك فلأوامر الصادرة طبقا للمواد 919 و 921 و 922 التي تنص على حالات الإستعجال القصوى وحالة الإستيلاء والإعتداء والغلق الإداري لا يجوز الطعن فيها وهي غير قابلة لأي طريقة من طرق الطعن .

من خلال كل هذا نلاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراءات خاصة يجب إتباعها أثناء الطعن بالإستئناف إنما إكتفى بتحديد أجل الإستئناف، وهنا لابد من تطبيق القواعد العامة المتبعة لإجراء الطعن بالإستئناف وهذا حسب المادتين 949 و 952 من قانون إ.م.إ.، ويتم رفع الإستئناف

¹ - راجع في ذلك المادة 895 من قانون رقم 09/08، مرجع سبق الإشارة إليه.

² - زينب العمري، المرجع السابق، ص 73.

إلى الجهة القضائية المختصة المتمثلة في مجلس الدولة، وعلى المجلس أن يبحث في مدى توافر شروط الإستعجال السابق ذكرها⁽¹⁾.

وفي الأخير يفصل مجلس الدولة فيه في أجل 48 ساعة وهذا ما نصت عليه المادة 937 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2. تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الموضوع:

الإشكال المطروح بخصوص تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الإستئناف، نرى أنه غير مطروح بخصوص حالات إيقاف التنفيذ في ميدان النظام الضريبي، ونخص بذلك تأجيل التحصيل فهناك ضمان وجب تقديمه من قبل المكلف بالضريبة للحصول على التأجيل في التنفيذ، حتى وإن كان الأمر الإستعجالي صادرا بناء على رفض القابض للضمانات في هذه الحالة، ونظرا لوجود دعوى في الموضوع بخصوص المبلغ المتنازع عنه، فالقاضي الإستعجال أن يأمر بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات، أو رفض طلب المدعي وبالتالي رفض الضمانات المقدمة⁽²⁾.

¹ - راجع في ذلك المادة 281 من قانون رقم 09/08، مرجع سبق الإشارة إليه.

² - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 109.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نخلص أن لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء الإداري يعد ضماناً هامة منحها المشرع له وذلك بعد استنفاد كل طرق تسوية نزاعه في المرحلة الإدارية وتضرره من القرار الصادر من الإدارة الضريبية أو لجان الطعن بخصوص شكواه المتعلقة بالتحصيل أو الوعاء، وأجاز له المشرع أن يرفع نزاعه إلى القضاء الإداري أو الإستعجالي وهذا بأن يلتمس من القاضي الإداري الإستعجالي وقف تنفيذ الحكم مؤقت لحين الفصل في الموضوع، وذلك من خلال تقيده بالشروط و الاجراءات المترتبة برفع الدعوى واحترام الآجال المحددة قانوناً، وبعد صدور القرار (الحكم) من المحكمة الإدارية في القضية محل النزاع ولم يرضى أحد الخصوم يجوز للمتضرر من الحكم الابتدائي استئنافه أمام مجلس الدولة كدرجة ثانية وهذا مع الزامية دائماً باحترام آجال ومواعيد الاستئناف والشروط والاجراءات المقررة قانوناً بشأنه.

خاتمة

وختاماً لدراستنا لموضوع المنازعات الضريبية بمختلف إجراءاتها ومراحلها نجد ان المشرع الجزائري قد منح للمكلف بالضريبة طرق عديدة للدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الضريبية وهذا بداية من تظلمه امامها وكذا إمكانية لجوئه إلى الطعن امام اللجان الادارية وصولاً إلى المرحلة القضائية، ومن خلال دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية جعلنا نخرج ببعض النتائج والاقتراحات يمكن اجمالها فيما يلي:

أولاً: فيما يخص الإجراءات الإدارية لتسوية النزاع الضريبي، نجد ان للإدارة الضريبية في ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعها منازعات التحصيل والوعاء امتيازات وسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محدودة ومقيدة.

- انحياز المشرع إلى جهة الإدارة وذلك بجعله الحد الأقصى لتقديم التظلمات في مادة الوعاء الضريبي ستة أشهر فيما تعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة، وستين لأنواع الضرائب الأخرى كأقصى تقدير، وشهر واحد بالنسبة للتظلمات المتعلقة بمادة التحصيل الضريبي، في حين منح للإدارة الضريبية أربع سنوات كآجال للمطالبة بالحقوق الضريبية من المكلف وذلك من تاريخ استحقاق هذه الحقوق.

- المشرع الجزائري لم يعطي الاهتمام الكافي للجان الطعن الولائية مما جعلها مبهمة وغير معروفة لكثير من المكلفين بالضريبة وذلك للغموض الذي يشوب النصوص القانونية المنظمة لها.

- المشرع لم يفرض جزاء محدد على إدارة الضرائب عند عدم التزامها بتسييب قرار رفع التظلم، عكس المشرع الفرنسي الذي رتب على ذلك توقيف سريان اجال الطعن القضائي.

➤ اقتراحاتنا في هذه المرحلة تكون كالآتي:

- يجب تسهيل إجراءات تقديم التظلمات امام الإدارات الضريبية وهذا بتوحيد مواعيد تقديم التظلمات خاصة في مادة الوعاء الضريبي مع إعادة النظر في الآجال الممنوحة والمتعلقة بالتحصيل الضريبي.

- يجب على المشرع توحيد القوانين الضريبية المتعددة والمتعلقة بالمنازعات الضريبية وهذا في تقنين واحد شامل لكافة النصوص والإجراءات، خاصة بعدما تعددت التعديلات على القوانين الجبائية وهذا ما يساهم في دعم تدقيق القاضي الإداري في القضايا المطروحة امامه.

- تدعيم اللجان بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي عموما والنزاع الضريبي خصوصا كالخبراء المحاسبين والخبراء الجبائيين.

- تفعيل مهام اللجان من خلال عدم تمكين الإدارة الضريبية من توقيف تنفيذ آرائها، وخلق الية جديدة لمواجهة عدم قانونية هذه الإدارة، كالجوء الإدارة إلى القضاء الاستعجالي بهذا الشأن.

ثانيا: اما فيما يخص الإجراءات القضائية لتسوية النزاع الضريبي فقد توصلنا إلى الآتي:

أخضع المشرع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لحق مبدأ التقاضي على درجتين انطلاقا من المحكمة الإدارية وصولا إلى مجلس الدولة.

- قصر أجل رفع الدعوى الضريبية في مادة التحصيل الضريبي والمحددة بشهر واحد يسري من تبليغ قرار الإدارة او من تاريخ انقضاء الاجل المحدد للفصل في اعتراض المكلف بالضريبة.

- عند سير الدعوى الضريبية تبين لنا ان القاضي الإداري غير متخصص في المادة الضريبية وليس له دراية كافية في هذا المجال، لذا يلجأ إلى تعيين خبير قضائي للقيام بإجراءات الخبرة ليسهل المهمة على القاضي الإداري للفصل والحكم في الموضوع.

- تعقد إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وإجراءات الفصل فيها بحيث يلجأ القاضي إلى تحقيق إضافي وهذا لتسهيل الفصل في الدعوى من حيث الموضوع.

- عدم وضوح طابع الاستعجال في النزاع الجبائي، إلا أن المشرع لم يبينه بذلك المقدار الكافي ضمن نصوص قانون الإجراءات الجبائية رغم الإحالة لهذا الأخير من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

➤ لذا نقترح في هذه المرحلة ما يلي:

- استحداث قضاء ضريبي سريع وفعال من خلال إعادة النظر في الاحكام الإجرائية المنظمة للدعوى الضريبية وهذا بتسهيل إجراءات رفعها كتلك المتعلقة بتوحيد اجل رفعها.

-
- توحيد وجمع القوانين الضريبية المختلفة والمتعددة والمتعلقة بالمنازعات الضريبية في تقنين واحد شامل لكافة النصوص والإجراءات.
 - منح الخبير صلاحيات أوسع ولما لا دور تحكيمي في النزاعات الضريبية بحكم تخصصه وخبرته من جهة وتخفيف العبء عن المحكمة وتقليص أمد النزاع من جهة أخرى.
 - إعادة النظر في كثير من المسائل المتعلقة بالإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي السابق ذكرها، خاصة في غياب قضاء ضريبي متخصص يجسد ضمانة حقيقية للمكلف بالضريبة.

الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	شكل الملحق	رقم الملحق
69	ورقة التعليمات (المنازعات، طعن..)	01
70	قرار تخفيض كلي للشكاية	02
71	إشعار بالقبول التام للاستئناف	03
72	إشعار برفض الاستئناف	04
73	إشعار الإغاثة	05
74	إشعار بالرفض لشكاية	06
75	حكم قضائي (دعوى الإلغاء)	07

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
مديرية الضرائب
لولاية غرداية

قرار تخفيض كلي لشكائية

غرداية يوم :

B.V.C.E : مفتشية

GHARDAIA : بلدية

4

رقم : CTX

الضرائب :

أتشرف بإخطاركم أنه بناء على نتائج دراسة شكايتكم المقدمة بشأن الضرائب

35006,00

منحكم تخفيضا كليا يقدر بـ

المبينة أعلاه قررت يوم :

مفصلا كما يلي

التخفيض الممنوح	نوع الضريبة	المادة	السنة
35006.00	/ / / / DT	02/16	2017

أسباب القرار

تم منحكم التخفيض بناء على الإزدواج الضريبي

إن كنتم قد سددتم كل الضرائب المعينة بالتخفيض ولم يبقى عليكم أي دين

تجاه القابض فإن المبلغ المخفض سيرد لكم.

تقبلوا فائق التقدير و الإحترام .

المدير الولائي للضرائب

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
De la wilaya du Ghardaïa

Avis d'admission totale d'un recours auprès de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires

Décision d'A.T:

N° : 04/2019
Du : 04/09/2019

A, le

F

ANE -

Référence
d'enregistrement du
recours

N° : ~~03/2019~~
Du : 19/12/2019

Rôle, déclaration relative
au versement spontané
ou à la retenue à la
source opérée

N°: R05/2019

Impôts et taxes
contestés/ année
d'imposition

IFU

2019

Montant global contesté

59.800 DA

Vous avez adressé au président de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires de **WILAYA**.⁽¹⁾, un recours concernant l'imposition visée ci-contre.

Après examen de votre recours par cette commission en date du **15/03/2020**, celle-ci, a émis un avis d'admission totale.

Si vous avez déjà payé l'impôt dont le dégrèvement vous est accordé et si vous n'êtes redevable d'aucune somme à la caisse du receveur, le montant dégrèvé vous sera remboursé

Veillez agréer, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur.....

(1) Indiquer la commission de recours compétente « wilaya » ou « régionale » ou « centrale ».

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
De la wilaya du Ghardaia

Avis de rejet d'un recours auprès de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires

Décision de R:

N° : 30/2018

Du : 14/03/2018

A, le/

Référence
d'enregistrement du
recours

N° : ~~44/2018~~

Du : 02/12/2018

Rôle, déclaration relative
au versement spontané
ou à la retenue à la
source opérée

N° : 54/2016

Impôts et taxes
contestés/ année
d'imposition

TAP

2014

Montant global contesté

938.478

Vous avez adressé au président de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires de **WILAYA**⁽¹⁾, un recours concernant l'imposition visée ci-contre.

Après examen de votre recours par cette commission en date du **11/03/2019**, celle-ci, a émis un avis de rejet total.

Les motifs pour lesquels votre recours n'a pu être admis sont indiqués au verso.

Si vous contestez cette décision, vous avez la possibilité de saisir le Tribunal administratif de **GHARDAIA**, dans un délai de **quatre (04) mois** à compter de la réception de la présente décision, conformément à l'article 82 du code des procédures fiscales⁽²⁾.

Veillez agréer, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur.....

(7) Indiquer la commission de recours compétente « wilaya » ou « régionale » ou « centrale ».
(8) Le recours doit être dirigé contre le Directeur des Impôts.

Série I, N° 25 (1994) - (Ex. U., N° 11)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
DE LA WILAYA
GHARDAIA

AVIS DE DEGREVEMENT

IMPOTS ET TAXES
RF / /

INSPECTION
d 1^{ER}ER NOVEMBRE

Art. R232/1480
du rôle de 2017

N° :
du registre n° 5 (ex .508) de

Monsieur

J'ai l'honneur de vous faire connaitre que, par une décision du
d_cotisation_visée_ci-dessus, les dégrèvements accordés et les motifs de cette décision sont comme suit :

DEGREVEMENT ACCORDES

Année	Article du rôle	Nature de la contribution	Dégrèvement accordé
2017	R232/4480	RF / /	16362,00

MOTIF DE LA DECISION

إن التسمية قد تأسست بناء على السعر المتعامل به في سوق إيجار المحلات السكنية في تلك المنطقة (5000دج) طبقاً لأحكام المادة 1/42 من قانون الضريبة المباشرة. تم منحكم التخفيض بناء على تقديمكم لتسوية فتح عقد الإيجار المؤرخ في 2013/11/27

Le receveur des impôts de votre résidence pourra vous rembourser tout ou partie de la somme allouée en dégrèvement si vous avez soldé L_ imposition ___
il s'agit et si vous n'êtes redevable d'aucune somme sur les rôles actuellement émis-un avis ultérieur du Receveur vous convoquera à cet effet, s'il y a lieu.

Si le dégrèvement ainsi accordé ne vous donne pas satisfaction vous avez la possibilité :

- Soit de faire parvenir dans un délai de 4 mois à partir de la réception du présent avis, devant le tribunal administratif de GHARDAIA une demande sur papier timbré (article 82 du code PF);
- Soit d'adresser une demande sur papier libre à Monsieur le président de la commission de recours WILAYA - REGIONALE - CENTRALE (1) , dans une délai de qu'à partir de la réception du présent avis (Articles 81 bis du code PF).

Recevez, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Directeur des Impôts

N.B(1) biffez la mention inutile.

- le recours de devant les commissions ne peut avoir lieu après la saisine des cours de l'ordre judiciaire.

ENAG - ULC - Algéria (1994)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إشعار بالرفض لشكائية

غرداية يوم :

B.V.C.E

BERRIANE

وزارة المالية
مديرية الضرائب
لولاية غرداية

مفتشية
بلدية

الضرائب : TIC / TVA / IRG /
جدول رقم : 005243 Art
رقم :

أتشرف بإخطاركم أنه بناء على نتائج دراسة شكائتكم المقدمة بشأن الضرائب
رفضها كلية للأسباب المبينة جانباً :
المبينة أعلاه قررت يوم
في حالة عدم موافقتكم على هذا القرار يمكنكم تقديم طعن أمام :
1- لجنة الطعن (الولاية - الجهوية - المركزية) خلال أربعة أشهر من تاريخ إستلامكم
هذا الإشعار وذلك طبقاً لأحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .
2- أو المحكمة المختصة إقليمياً خلال أربعة أشهر من تاريخ إستلامكم لهذا
الإشعار وذلك طبقاً لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .
تقبلوا فائق التقدير و الإحترام .

المدير الولائي للضرائب

Série I, N° 26 (2004)

أسباب القرار

إن التسمية بالجدول رقم 31/2017 قد تأسست بناء على كشف معلومات بمقتضىاتكم لسنة 2015
عن خزينة الولاية غرداية والقراري في رقم الأعمال الغير مصرح به تفتقون الحق في الإمتيازات الجبائية
بشأنه طبقاً لأحكام المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة أما مبلغ 663000 ج فقد تم الفصل
فيه سابقاً بالشكائية رقم 10/2016 وتم تليينكم بالقرار بتاريخ 24/03/2016

طلب الطعن

يشرفني أن أحيطكم علماً أنني أود المتول أمام
اللجنة طبقاً للأحكام المنشئة للجان الطعن بموجب
الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968
غرداية يوم :

إمضاء

- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة المختصة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.
- كل طعن أمام المحكمة لا يوقف إجراءات التحصيل .

نسخة عادية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

حكم

المحكمة الادارية: غرداية

الغرفة رقم: 01

إن المحكمة الادارية غرداية بجلستها العلنية المنعقدة بقاعة الجلسات لقصر العدالة في السادس والعشرون من شهر أفريل سنة الفين و ستة عشر برئاسة السيد (ة):
رئيسا مقررا
بعضوية السيد (ة):
مستشارا
و بعضوية السيد (ة):
مستشارا
وبمحضرة السيد (ة):
محافظ الدولة
وبمساعدة السيد (ة):
أمين الضبط

رقم القضية: 15/00343

رقم الفهرس: 16/00150

جلسة يوم: 16/04/26

مبلغ الرسم / 1500 دج

المدعي:

موظف-الساكن

صدر الحكم الآتي بيانه في القضية المنشورة لديه تحت رقم: 15/00343

بين:

1 () : الساكن غرداية
المدعي المباشر الخصومة بواسطة الأستاذ (ة):

من جهة

المدعي عليه:

مديرية الضرائب لولاية غرداية

ممثلة بمديرها الكائن مقرها

بالمقر الإداري لولاية غرداية

وبين

1 () : مديرية الضرائب لولاية غرداية ممثلة بمديرها الكائن مقرها بالمقر الإداري لولاية غرداية
المباشر الخصومة بواسطة الأستاذ (ة):
المدعي عليه

من جهة ثانية

إن المحكمة الإدارية بغرداية

في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ: 2016/04/26

بمقتضى القانون رقم 98-02 المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق لـ 1998/05/30 و المتعلق بالمحاكم الادارية.

بمقتضى القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ

2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لا سيما المواد

876، 884، 885، 888، 889، 896 منه.

بعد الاستماع إلى السيد(ة) محصر عبد الناصر المقرر

في تلاوة تقريره(ها) المكتوب

بعد الإطلاع على التقرير المكتوب للسيد(ة) زان محمد

محافظ الدولة

والإستماع إلى ملاحظاته(ها) الشفوية.

ويعد مداولة القانونية أصدر الحكم الآتي:

الوقائع والاجراءات :

-بموجب عريضة افتتاحية مودعة لدى أمانة ضبط المحكمة بتاريخ 2015/12/02 قيدت تحت

رقم 2015/343-أقام المدعى المباشر الخصام بواسطة محاميه الأستاذ
دعوى ضد مديرية الضرائب لولاية غرداية ممثلة بواسطة مديرها جاء فيها بأنه قام بإبرام
وعد بالبيع محرر بتاريخ 2008/03/05 أمام الموثق يخص قطعة أرض. و تم تسجيل هذا العقد
و دفع الحقوق في 2008/03/11 المقدرة بمبلغ 350.000.00 دج و التي تم احتسابها من
طرف إدارة الضرائب و تم تحصيلها و هذا يعتبر نجاعة هذا العقد و تم إظهاره بتاريخ
2009/07/10 مع دفع المستحقات.
و تم تنفيذ الوعد بموجب عقد بيع مؤرخ في 2011/05/27 و تم تسجيله و دفع حقوق ثابتة
(500 دج). و هذا يكرس مصداقية حقوق التسجيل المدفوعة في عقد الوعد بالبيع.
و تفاجأ بإشعار إعادة التقويم المؤرخ في 2014/09/21 على أساس أن الحقوق للعقد المسجل
بتاريخ 2011/04/06 هي 1.579.325.00 دج
و طعن طبقا للقانون فتحصل على تبليغ رأي لجنة التوفيق الولائية الحامل رقم 250 بتاريخ
2014/12/30 بنفس المبلغ.
و تلقى وثيقة بعنوان تبليغ الزيادة التلقائية بنفس المبلغ و ذلك بتاريخ 2015/01/21
و تقدم بطعن طبقا للقانون فتلقى إشعار برفض شكواه مؤرخ في 2015/08/04
و أضاف بأنه من المقرر قانونا وفقا للمبدأ أنه لا يمكن أن يتم توقيع ضريبة على نفس
الموضوع مرتين ذلك أنه تم فرض الضريبة بمبلغ 300.000.00 دج بتاريخ 2008/11/03
و على نفس الموضوع و معاملة عليها بمناسبة تنفيذ وعد بالبيع يتم إعادة ضريبة أخرى.
و أن عدم فرض الضريبة مرتين معمول به عالميا و هو مبدأ قانوني.
كما أنه ثابت أن الأجل تحسب من تاريخ وعد بالبيع و التسجيل الذي تم في 2008/11/03 في
حين أن أسباب قرار الرفض جاءت بأن التسوية تأسست بناء على السعر المتعامل به في سوق
بيع العقار و بأن عملية إعادة التقويم تتم عند تنفيذ الوعد بالبيع الفعلي و النهائي و هذا عكس ما
هو وارد في مراسلة مديرية المنازعات.
كما أن المدعى عليها لم تبين ما هو السعر المتعامل به في السوق و ماهي معاييرها بل إنها تمت
بصفة جزافية.
و أنه مادام دفع حقوق التسجيل عند إبرام عقد الوعد بالبيع فلا يحق للمدعى عليها إعادة فرض
ضريبة أخرى على نفس الوعاء الضريبي و هنا تقع تحت طائلة التقادم طبقا لأحكام المادة 118
و 119 من قانون حقوق التسجيل.
و عليه التمس قبول الدعوى شكلا و في الموضوع القضاء بإلغاء الزيادة التلقائية و كل الآثار
القانونية المترتبة عليها. و أرفق بعريضته الوثائق المحتج بها.
و تبعا لذلك تم تكليف المدعى عن طريق دفاعه لتبليغ المدعى عليها بعريضة افتتاح الدعوى
بواسطة المحضر القضائي المختص إقليميا.
و بتاريخ 2015/12/10 تم إيداع محضر التبليغ لدى أمانة ضبط المحكمة و تم التأشير عليه
مع ذكر تاريخ الإيداع.
و أجابت المدعى عليها بواسطة محاميتها الأستاذ و قدمت مذكرة جاء فيها بأن
مصالح المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب قامت بإعادة تقويم الثمن المصرح به
فيما يخص العقار الذي اكتسبه المدعى بموجب عقد توثيقي مؤرخ في 2010/05/16 و أن
الثمن المصرح به من طرف المدعى المقدر ب: 7000.000 دج بعيد كل البعد عن معايير التقييم
المعمول بها قانونا و كذا الأسعار المطلوبة في السوق العقاري و بالتالي فهو لا يعكس القيمة
الحقيقية للعقار خاصة أنه يقع في منطقة استراتيجية.
و أنه طبقا للمادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية قامت مصالحها بإعادة تقييم ثمن
العقار بالنسبة لتنفيذ الوعد بالبيع على أساس السعر المتداول في السوق العقاري و كذا طبقا
للمعايير المعتمدة قانونا. و هي قيم محددة حسب جدول معد من طرف عدة إدارات عمومية و
موثقين و ممثلين عن البلدية و كذا سمسرة العقار.
و أن ما جاء في عريضة المدعى من أنه تم توقيع الضريبة مرتين و على نفس القطعة الأرضية
لا أساس له من الصحة و بعيد عن الحقيقة ذلك أنه لم تفرض عليه إلا ضريبة واحدة طبقا لسند

التحصيل الصادر في حقه بتاريخ 2015/02/25 وذلك بمناسبة إعادة تقييم ثمن العقار وفقا للأسعار المتداولة في السوق العقاري و طبقا للمعايير المعتمدة.

-كما أن الأجل تحسب من تاريخ تنفيذ الوعد بالبيع نهائيا و ليس من تاريخ تسجيل عقد الوعد بالبيع.

-كما أنها لم تقم بإعادة الرقابة على عقد الوعد بالبيع المسجل بتاريخ 2008/03/11 وإنما تم تأجيله لغاية تنفيذ الوعد بالبيع فعليا و نهائيا مثلما تمت الإشارة إليه.و ذلك طبقا للتعليمية رقم 533 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.و ذلك تفاديا لازدواجية الرقابة لمثل هاته العقود و وضع حد لمختلف النزاعات التي تطرح أمام مصالحها و لذا فإن مصالحها لم تقم بإعادة تقويم ثمن العقار مرتان و بالتالي لا وجود للازدواج الضريبي.و أجل التقادم لا تسري إلا ابتداء من تاريخ تنفيذ العقد النهائي للبيع.و هذا ما يؤكد قبول المدعى المثل أمام لجنة التوفيق الولائية في جلستها المنعقدة في 2015/12/25

-و أن المراسلة رقم 323 المحتج بها من طرف المدعى قد تم فسخها بموجب التعليمية رقم 533 الصادرة بتاريخ 2005/02/20 عن المديرية العامة للضرائب.

-و عليه التمسست رفض الدعوى لعدم التأسيس.

-و تم تبليغ المدعى بمذكرة الرد عن طريق أمانة ضبط المحكمة و منحه أجل للجواب.

-و عقب المدعى بواسطة محاميه و قدم مذكرة جاء فيها بأنه يؤكد على ما ورد في عريضة افتتاح الدعوى.و أن مصالح المدعى عليها فرضت ضريبة مرتين على نفس الموضوع. المرة الأولى بمناسبة الوعد بالبيع و المرة الثانية بمناسبة تنفيذ الوعد بالبيع .

-و أن المدعى عليها لم تستطع تنفيذ بأنه دفع حقوق بمبلغ 350.000 دج و لم تذكر تبرير دفع هذا المبلغ و لم تناقش ذلك و لماذا دفع.

-كما أنها فرضت عليه ضريبة بهذا المبلغ بمناسبة الوعد بالبيع كأنه يبيع فعليا. و بالتالي لا يمكنها المطالبة بحقوق أخرى بمناسبة تنفيذ الوعد بالبيع. لأن حقوقها قد قبضتها أثناء الوعد بالبيع كون ذلك العقد و كأنه تنفيذ فعلي للموعد له نظرا للبنود التي تضمنتها خاصة منها الموافقة النهائية على المبلغ بالإضافة إلى أن الموعد له تسلم العقار للانتفاع به.

-و أن مصالح المدعى عليها قبضت مبلغ 500 دج كحقوق ثابتة بمناسبة تنفيذ الوعد بالبيع.كونها قبضت المبالغ المستحقة في الوعد بالبيع.

-و عليه أعلن تمسك بطلباته السابقة.

-و تم تبليغ المدعى عليها بمذكرة الرد عن طريق أمانة ضبط المحكمة و منحها أجل للجواب.

-و عقب المدعية بواسطة محاميه و قدمت مذكرة جاء فيها بأن المدعى لا يفرق بين الوعد بالبيع الذي يعتبر في نظر القانون من العقود الغير مسماة و عقد البيع الذي يعتبر من العقود المسماة.

-و أن إثارة الدفع المتعلق بالتقادم في دعوى الحال لا ينطبق في قضية الحال و هذا من خلال تأجيل عملية المراقبة لتصريحات المدعي المتعلقة بالعقار الذي قام بشرائه و ذلك طبقا للتعليمية رقم 523 المتضمنة تأجيل عملية المراقبة على الوعد بالبيع إلى غاية تنفيذها و تحرير العقد النهائي.

-و أن ما يدفع به المدعى بخصوص دفعه حقوق 350.000 دج بمناسبة الوعد بالبيع.لا أساس له كون النزاع يتعلق أساسا بعملية الرقابة على التصريحات و ليس على دفع هذا المبلغ الذي يمثل ثمن العقار المصرح به بمبلغ 7000.000 دج و الذي لا يعكس الحقيقة القانونية الثابتة في قانون التسجيل و وفقا للأسعار المتداولة في السوق العقاري و طبقا للتعليمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 523 بتاريخ 2005/02/20

-و أن أجل التقادم تسري من يوم تسجيل العقد النهائي

-و عليه أعلنت تمسكها بسابق طلباتها.

-و تم تبليغ المدعى بمذكرة الرد عن طريق أمانة ضبط المحكمة و منحه أجل للجواب.

-و عقب المدعى بواسطة محاميه و قدم مذكرة أعلن فيها تمسكه بما تضمنته عريضة افتتاح الدعوى و المذكرة الجوابية المقدمة و التمس التصريح بأن التقادم ثابت و في جميع الأحوال و

حسب البنود المذكورة في الوعد بالبيع. و بالتالي إلغاء إعادة التقويم.
-و عند هذا الحد اعتبرت القضية مهياة للفصل و تم تحديد تاريخ اختتام التحقيق بموجب الأمر الصادر بتاريخ 2016/03/14 و إخطار الطرفين بذلك عن طريق أمانة ضبط المحكمة.
-و تم إعداد التقرير من طرف الرئيس المقرر و تحويله رفقة الملف إلى السيد محافظ الدولة الذي تقدم بطلباته المكتوبة في 2016/04/06 الرامية إلى رفض الدعوى لعدم التأسيس على اعتبار أن مصالح المدعى عليها قامت بإعادة تقييم ثمن العقار طبقا للمادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. و أن قرارها كان صائبا.
-و جدولت القضية لجلسة 2016-02-26 و أخطر الطرفين بتاريخ انعقادها عن طريق أمانة ضبط المحكمة و فيها تغيبا.
-و بعد الانتهاء من المرافعة وضعت القضية في المداولة لآخر الجلسة و فصل فيها بصور الحكم التالي:

**** وعليه فإن المحكمة ****

-بعد الاستماع إلى السيد ~~مقرر~~ الرئيس المقرر في تلاوة تقريره المكتوب
-بعد الاستماع إلى طلبات السيد محافظ الدولة الشفوية
-بعد الاطلاع على أوراق و مستندات الملف
-بعد الاطلاع على المواد 800-801-803-804-805-815-816 و 858 من ق ا م ا.
-و أحكام الإجراءات الجبائية.
-و بعد المداولة قانونا.
-في الشكل: حيث أن الدعوى جاءت مستوفية لكافة الأوضاع و الشروط الشكلية المقررة قانونا مما يتعين قبولها.
-في الموضوع: حيث أن الدعوى ترمي إلى إلغاء الزيادة التلقائية المقررة من طرف إدارة الضرائب على اثر إعادة تقويم ثمن عقار تم التصرف فيه بالبيع بموجب عقد توثيقي.
-وحيث أن المدعى التمس إلغاء الزيادة التلقائية المبلغة له بموجب الإرسال رقم 782 بتاريخ 2015-01-21
-و أسس طلبه بأنه تم توقيع ضريبة على نفس الموضوع مرتين. و ذلك بتاريخ 2008/03/11 بمبلغ 350.000 دج بمناسبة إعداد عقد يتضمن وعد ببيع العقار. و تم فرض نفس الضريبة عند تنفيذ العقد بالبيع الفعلي وهو أمر منافي للمبدأ القانوني.
-و يكون عملية إعادة التقويم تتم عند إبرام عقد الوعد بالبيع حسب ما كرسه المديرية العامة للمنازعات. و بالتالي فإن إعادة التقييم تقع تحت طائلة التقادم. طبقا للمادتين 118 و 119 من قانون التسجيل.
-كما أن مصالح المدعى عليها لم يتبين المعايير المعتمد عليها لتحديد السعر المتعامل به.
-و حيث أن المدعى عليها دفعت بأن التسوية الجبائية فيما يتعلق بإعادة تقويم الثمن قانونية. على اعتبار أن المبلغ المصرح به من طرف المدعي بعيد عن الأسعار المطبقة في سعر السوق العقاري و لا يعكس القيمة الحقيقية لهذا العقار.
-و بأن مصالحها قامت بإعادة التقييم طبقا للمادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية و بناء على معايير معتمدة قانونا. و ذلك عند تنفيذ الوعد و إبرام عقد البيع.
-و يكون آجال التقادم لا تسري إلا ابتداء من تاريخ إبرام العقد النهائي
-و التمسست رفض الدعوى لعدم التأسيس.
-و حيث أن طلبات السيد محافظ الدولة الشفوية جاءت مطابقة لطلباته المكتوبة الرامية إلى رفض الدعوى لعدم التأسيس.
-و حيث يتبين من خلال الاطلاع على مجمل أوراق الملف أن المدعى أبرم عقد توثيقي بتاريخ 2008-03-03 يتضمن وعد ببيع عقار عبارة عن قطعة أرض توجد بالمكان المسمى حارة باعتو بتراب مليكة ولاية غرداية تقدر مساحته ب: 1918 متر مربع. و حدد ثمنه بمبلغ

7.000.000.00 دج و تم تسجيله بتاريخ 2008/03/11 و شهره بتاريخ 2009/10/07 و تم قبض الحقوق المقدرة بمبلغ 350.000.00 دج حسب الوصل رقم 102225. و تم تنفيذ الوعد و ذلك بإبرام عقد توثيقي يتضمن بيع العقار المبيّن أعلاه-مؤرخ في 2010/05/16 و 2011/03/27 مشهر بتاريخ 2011/05/19 و تضمن نفس الثمن المذكور في الوعد بالبيع. و بموجبه اكتسب المدعى الحالي هذا العقار

و أنه بموجب الإشعار الصادر عن مصالح المدعى عليها في 2014/09/21 تم إخطاره بإعادة تقويم العقار إلى مبلغ 28.770.000.00 دج. و بأن الحقوق المترتبة على اثر ذلك تقدر بمبلغ 1.579.325.00 دج.

و بالاستناد على ذلك تمت مطالبته بتسديد المبلغ المستحق.

و على اثر ذلك تقدم بطلب للمثول أمام لجنة المصالحة الولائية و تم استدعائه للمثول أمامها بموجب إرسال موسى عليه محرر بتاريخ 2014/11/26 بحمل رقم 4945.

و التي أصدرت رأيها بجلستها المنعقدة بتاريخ 2015/02/25 المتضمن الإبقاء على الثمن المقترح من طرف إدارة الضرائب.

و تم تبليغه بذلك بموجب الإرسال رقم 2015/250 المؤرخ في 2014/12/30

و بتاريخ 2015/02/25 أصدرت مصالح المدعى عليها سند التحصيل رقم 2015/1085 الموجه للمدعى الحالي لأجل استيفاء المبلغ المستحق.

و تم تبليغه بالزيادة التلقائية بموجب الإرسال رقم 2015/782 المؤرخ في 2015/01/21 الصادر عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

و طعن في هذا الإجراء أمام المدير الولائي للضرائب الذي أصدر قرار بتاريخ 2015/08/04 يتضمن رفض الشكوى المقدمة.

و حيث أنه بالرجوع إلى القرار المذكور أعلاه يتبين أن أسباب رفض الشكوى المقدمة كان بالاستناد على أن التسوية تمت بناء على السعر المتعامل به في سوق بيع العقارات و ذلك طبقاً لأحكام المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية و يكون إعادة التقييم لا تتم إلا عند تنفيذ الوعد بالبيع الذي يمثل التنفيذ الفعلي و النهائي لعملية الوعد بالبيع.

و حيث يخلص مما تم سرده أعلاه مايلي:

- أن ما يثيره المدعى بخصوص فرض الضريبة مرتين حول نفس الموضوع غير سديد على اعتبار أن المبلغ الوارد في الإشعار المبلغ له يمثل الفارق في الثمن الغير مصرح به حسب التقييم المعد من طرف مصالح المدعى عليها.

- كما أن ما يثيره بخصوص التقادم غير سديد على اعتبار أن مصالح المدعى عليها طبقت التعليمات الواردة ضمن الإرسالية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 2015/02/20 رقم 523. التي أوجبت تأجيل عملية الرقابة بالنسبة لعقود الوعد بالبيع إلى غاية إتمام العقد النهائي المتضمن بيع العقار و المعد من بين العقود المسماة.

و منه فإن أجل التقادم لا يسري إلا من تاريخ إعداد عقد البيع الفعلي.

و حيث يتبين أن النزاع القائم بين الطرفين منصب أساساً حول قيمة المبلغ المحدد من طرف إدارة الضرائب بعد عملية التقييم التي قامت بها مصالحها.

و حيث أن عملية تقويم العقارات تخضع لعناصر تقدير موضوعية و ذلك بالنظر لخصائص و مميزات العقار المعني و ذلك من خلال مساحته و موقعه و تاريخ التصرف فيه. و يستخلص منها السعر المرجعي للمتر المربع الواحد.

و حيث أن المدعى عليها لم تقدم ما يثبت الأسس المستند عليها من طرف مصالحها لتحديد السعر المتعامل به بالنسبة للعقارات الموجودة بذات المنطقة الكائن بها العقار محل النزاع.

و حيث إن المبلغ المحدد من طرف الإدارية لا يعرف منه إن كان على أساس السعر الرسمي أو سعر السوق. و منه لا يتأتى اعتماده.

و حيث انتهى للمحكمة و أمام خلو الملف من وثائق تتضمن عناصر تقدير موضوعية لتحديد سعر مرجعي-ارتأت الاستعانة بخبير مختص لتوضيح ما يكتنفه الغموض و تحديد السعر المرجعي.

و حيث أن المصاريف القضائية تبقى محفوظة لحين الفصل في الموضوع.

**** لهذه الأسباب ****

تقرر المحكمة حال فصلها في القضايا الإدارية العادية :
علنيا حضوريا و ابتدائيا و تمهيديا :
في الشكل : قبول الدعوى
في الموضوع: و قبل الفصل فيه بتعيين الخبير .
يزقن - غرداية للقيام بالمهام التالية :
- استدعاء الطرفين وفقا للطرق المقررة قانونا و الإطلاع على وثائقيهما - و الإنتقال رفقتيها
لمعاينة العقار العائد للمدعي الكائن بحارة باعتو بتراب مليكة ولاية غرداية .
- الإتصال بالإدارات العمومية التي لها علاقة بالعقارات و ذلك للحصول على أية وثيقة تفيد في
عملية تقويم العقارات
و على ضوء ذلك تقويم العقار محل النزاع حسب السعر الرسمي و سعر السعر وقت إعداد عقد
البيع النهائي
- تحرير تقرير بذلك و إيداع لدى أمانة ضبط المحكمة في أجل أقصاه شهرين من تاريخ تبليغه
بنسخة من هذا الحكم
- و تعيين المدعي لإيداع مبلغ قدره خمسة آلاف دينار (5000 دج) لدى أمانة ضبط
المحكمة في أجل أقصاه عشرين يوم من تاريخ تسلمه نسخة من هذا الحكم و ذلك كتسبيق
لتغطية مصاريف الخبرة .
و إبقاء المصاريف القضائية محفوظة .
بذا صدر هذا الحكم و أفصح به جهرا بالجلسة العلنية المنعقدة في التاريخ المذكور أعلاه . و
إثباتا لذلك أمضي من قبل الرئيس المقرر و أمين الضبط

أمين الضبط

الرئيس (ة) المقرر

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1) النصوص القانونية التنظيمية:

- الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد : 102 بتاريخ 22/12/1976 .
- الأمر رقم 76-105 ، المؤرخ في 09/12/1976 ، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، (ج ر عدد :81 بتاريخ 18/12/1977) .
- القانون رقم 90-36 ، المؤرخ في 13-12-1990 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1991
- القانون رقم 01-98، المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 30 مايو 1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة تنظيمه وعمله.
- القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22/12/2001، والمتضمن قانون لسنة 2002 والمتضمن قانون الاجراءات الجبائية (ج ر عدد: 79 بتاريخ 23/12/2001).
- قانون رقم 02-01، المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- قانون رقم 07-12، المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.
- القانون رقم 08-09، المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير سنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- القانون رقم 10-13، المؤرخ في 29/12/2012، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- القانون رقم 15-18، المؤرخ في 30/12/2015، والمتضمن قانون المالية لسنة 2016.
- القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2016، والمتضمن قانون المالية لسنة 2017.

2) المؤلفات والكتب العامة:

- أمينة جيران، دعوى القضاء الشامل، المنشورات الجامعية المغاربية مراكش، الطبعة الأولى، 1994.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 1994.
- ثورية لعيوني، القضاء الإداري (قضاء الإلغاء)، دار النشر و الجسور، وجدة، الطبعة الأولى، 1997
- رشيد خلوفي، القضاء الإداري (تنظيم واختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 .
- عمار بوضياف، القضاء الإداري في الجزائر(دراسة وصفية مقارنة)، جسور النشر، الجزائر، 2008.
- فاطنة بن سنوسي، دور النظام الإداري في حل النزعات الادارية في القانون الجزائري، دار مدني، الجزائر، 2003.
- محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2009 .
- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- عبد العزيز لويري، المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، الجزائر، 2006.
- محمد بشير، الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ط4، الجزائر، دار هومه، 2008

3) المؤلفات والكتب الخاصة:

- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994.
- حسين طاهري، المنازعة الضريبية (شرح قانون الإجراءات الجبائية)، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 .
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005 .
- العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2014.
- فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

4) الرسائل والمذكرات الجامعية:

- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.
- يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، 2011.
- الطاهر حاكم، طرق الطعن في القرارات الإدارية الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر 1، 2014.
- درين زاعي، النظام القانوني المنازعة الضريبة، مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة مدرسة الدكتوراه، فرع الأغواط، 2016.
- زينب العمري، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكتملة من متطلبات لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة خيضر بسكرة، 2013-2014.
- لحسن كويسي، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، شعبة الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013 .
- هاجر الشرع، إجراءات المنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة غرداية، 2013-2014 .
- العيد السلامي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر حقول، تخصص إدارة مالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.

5) المقالات والمجلات:

- عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية ومنازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 .
- عبد الكريم بوديورة، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 9، الجزائر، 2005.
- عبد المعطي القدوري، الحماية القضائية للملزم في مجال المنازعات الجبائية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 19، المغرب، يونيو 1997.
- محمد الخلاف، الأساليب البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة دمشق الاقتصادية والقانونية، العدد 01، 2006.
- المهدي صدوق، التأجيل القانوني لدفع دين الضريبي المتنازع فيه، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.
- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولحاج، بويرة، 2014.

6) القرارات القضائية:

- قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، رقم 64255 المؤرخ في 07/04/1990، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 04، لسنة 1991، الجزائر.
- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 006509، الصادر بتاريخ 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية.
- القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 21/10/2008، 047841، مجلة مجلس الدولة، العدد 9، 2009.

7) المقابلات:

- مقابلة اجريت مع المفتش الرئيسي لمفتشية الضرائب حول موضوع المنازعة الجبائية، مفتشية الضرائب يوم 02 جوان، غرداية، 2020.
- مقابلة أجريت مع رئيس المحكمة الإدارية حول موضوع الإجراءات القضائية للمنازعة الضريبية، المحكمة الإدارية يوم 04 جوان، غرداية، 2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Circulaire N°11 du 10/06/1998 , Recueil des Circulaires Fiscales de l'Année 1998, MF,DGI , DLF , 1998 .
- Gambier (C) , Les impôts en France , Francis Lefbvre , 11eme édition ,PARIS , 1979.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر و عرفان.....
	الإهداء.....
	ملخص.....
	قائمة المختصرات.....
أ - هـ	مقدمة.....
الفصل الأول: المنازعات الضريبية أمام الجهات الإدارية	
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول: القواعد العامة للشكوى الضريبية.....
8	المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية).....
9	الفرع الأول: شروط ومحتوى الشكاية.....
12	الفرع الثاني: التحقيق في الشكاية و البت فيها.....
16	المطلب الثاني: سلطة الإدارة في دراسة الشكوى.....
16	الفرع الأول: صلاحيات المدير الولائي للضرائب.....
16	الفرع الثاني: صلاحية رئيس مركز الضرائب.....
17	الفرع الثالث: صلاحيات رئيس المركز الجوارى للضرائب.....
17	الفرع الرابع: صلاحيات مدير المؤسسات الكبرى.....
19	المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجنة المختصة.....
19	المطلب الأول: الطعن أمام اللجنة المحلية.....
20	الفرع الأول : اللجنة الطعن الولائية.....

21	الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن
23	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
24	المطلب الثاني: اللجان الموازية.....
24	الفرع الأول: لجنة الطعن بالإعفاء.....
29	الفرع الثاني: لجنة التوفيق و المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل.....
33	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية	
35	تمهيد.....
36	المبحث الأول: رفع الدعوى الضريبية.....
36	المطلب الاول: الإختصاص القضائي والطبيعة القانونية.....
36	الفرع الأول: الإختصاص القضائي في المنازعة الضريبية.....
38	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية.....
40	المطلب الثاني: إجراءات التقاضي في المنازعة الضريبية.....
46	الفرع الأول: إجراءات المنازعة أمام المحكمة الإدارية.....
47	الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة أثناء رفع الدعوى من طرف الإدارة الضريبية.....
47	المبحث الثاني: سير الدعوى الضريبية و صدور الأحكام.....
47	المطلب الأول: التحقيق في الدعوى الضريبية.....
50	الفرع الاول: الاجراءات العامة للتحقيق في الدعوى الضريبية.....
51	الفرع الثاني: الاجراءات الخاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية.....
54	الفرع الثالث: إجراء الخبرة.....
54	المطلب الثاني: قرار المحكمة الإدارية.....

56	الفرع الأول: صدور الحكم.....
58	الفرع الثاني: إجراءات المنازعة أمام مجلس الدولة.....
58	الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بالحكم.....
58	الفرع الرابع: آثار رفع الحكم.....
62	خلاصة الفصل.....
64	الخاتمة.....
69	ملاحق.....
82	قائمة المصادر والمراجع.....
88	فهرس المحتويات.....