



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -
كلية الحقوق



مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام

تسوية المنازعات الضريبية

تحت إشراف الأستاذ :
د. بن عمار محمد

من إعداد الطالبة :
زغزوعة فاطمة

أعضاء اللجنة :

- | | | |
|-------|---------------------------------------|--------------------------|
| رئيسا | أستاذ التعليم العالي - جامعة تلمسان - | الأستاذ : بن هو عبد الله |
| مقررا | أستاذ التعليم العالي - جامعة تلمسان - | الأستاذ : بن عمار محمد |
| عضوا | أستاذ التعليم العالي - جامعة تلمسان - | الأستاذ : كحلولة محمد |
| عضوا | أستاذ محاضر - جامعة تلمسان - | الأستاذ : دايم بلقاسم |

السنة الجامعية





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان
كلية الحقوق
المكتبة
رقم الجرد: 11900
تاريخ الدخول: 2006-03-01

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

سورة طه ، الآية 114 .



شكر

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أقدم بخالص شكري وتقديري للأستاذ الدكتور الذي أشرف على إنجاز هذا البحث؛ أستاذي بن عمار محمد، فلو لا توجيهاته القيمة ومساعداته التي تلقيتها منه ما كان لي أن أتم بحثي هذا.

كما أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة على تشریفهم لي بقبولهم مناقشة هذا البحث المتواضع.

كما لا يفوتني أن أقدم بشكري إلى السيد: ورناني عبد القادر؛ رئيس الغرفة الإدارية بمجلس قضاء تيارت، والسيدة نر هوني رئيسة الغرفة الإدارية بمجلس قضاء تلمسان. كما أشكر كل من:

- السيد مدير مكتبة كلية العلوم التجارية بجامعة وهران.

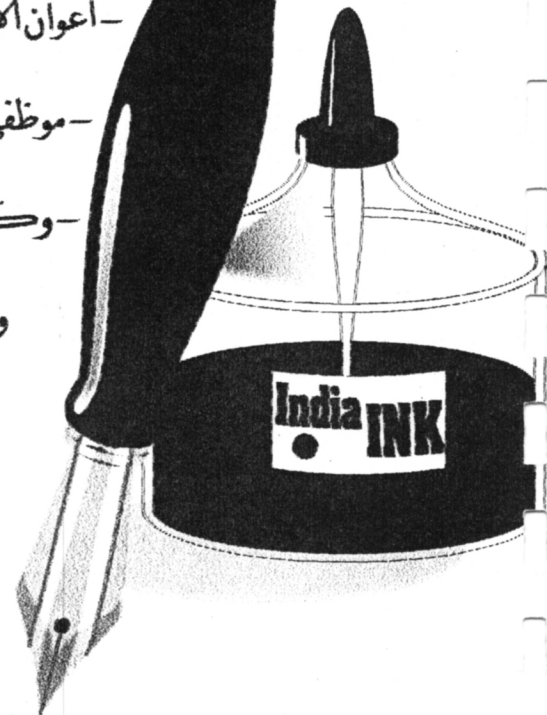
- أعوان الإدارة المجبائية لولاية عين تموشنت.

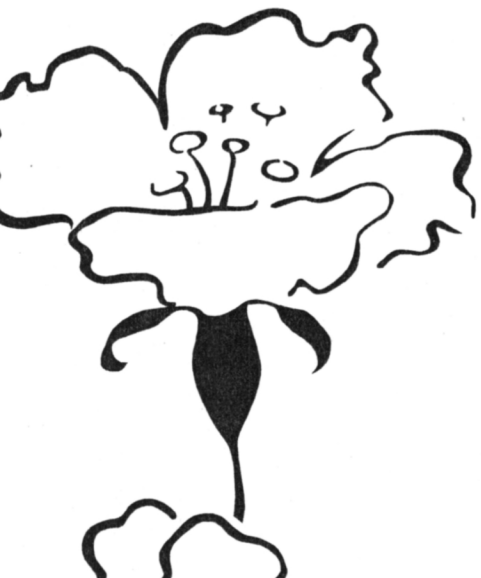
- موظفي مكتبة كلية الحقوق والمكتبة المركزية بجامعة تلمسان.

- وكل أستاذ أمدني بيد المساعدة من بعيد أو من قرب لإنجاز هذا البحث

وعلى رأسهم الأستاذ: فرواني بلقاسم.

شكر
الأستاذة فاطمة
بن عمار محمد





إهداء

* إلى من منحني الحياة والقوة والعزيمة... إليك وحدك كل الشكر...

والدي العزيز.

* إلى من أعانتني بجبها ونصائحها التي أنارت دمري...

والدتي العزيزة.

* إلى سرّ سعادة عائلتي وقرّة عيني أخي المحنون سيد أحمد.

* إلى كل أخواتي كل واحدة باسمها.

* إلى التي علمتني أول حرف في مسيرة تعليمي السيدة: عبد اللاوي فاطمة، وإلى التي حملت

المشعل عنها في آخر خطوات مسامري المهني السيدة والأستاذة: بن قلة ليلى، فلكما

منّي كل الشكر والاحترام الكبيرين.

* إلى كل الأقارب والأصدقاء.

* وإلى كل من نسيت اسمه سهواً.

فاطمة
سرخ سرخ
٢٠٠٤



المقدمة



المقدمة

تحتل دراسة الضرائب مكانة خاصة لدورها الرئيسي في تحسين أغراض السياسة المالية لكونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة ، ولقد عرفت الضرائب منذ العصور القديمة أشكالاً متعددة ، حيث كانت مرّة على جزء من ثروات الأرض كالحبوب والزيت ، ومرّة بمساهمات من طرف الرعية لدعم سلطة الأمراء والملوك¹. كما عرف العهد الإسلامي الضرائب أيضا وذلك بدفع الزكاة ، إذ يعتبر المسلمون أوّل من شرعوا لأوّل مرّة في صنع فقه الضريبة عن طريق الزكاة التي وجدت إلى جانب العشور والخراج². وقسمت آنذاك الزكاة إلى ثلاث أنواع : زكاة الأموال ، زكاة الزروع ، وزكاة الأنعام ، الأمر الذي أدّى إلى إنشاء بيت المال الذي يتميّز رصيده عن الأموال الخاصة للحكام ، وكان الأمر كذلك للجزائر³ ، إذ انتهجت نفس السياسة بإنشاء ضريبة تضمّ ثروات هامة أثارت مطامع الدول الأوروبية بها ، وهو ما حصل فعلا بالاحتلال الفرنسي للجزائر.

وبعد الاحتلال الفرنسي لها ، تمّ الاحتفاظ مؤقتا بالنظام الضريبي الجزائري القديم ، وشرع في إدخال النظام الفرنسي تدريجيا ليحلّ محله ، إلى غاية صدور قانون 21 جوان 1918 الذي قضى بإلغاء الضرائب العربية وإحلال نظام ضريبي فرنسي محلّها الذي تلتته قوانين أخرى تحمّل عبئها المواطن الجزائري ، في مقابل أن يتمتع الأوروبيون بامتيازات وإعفاءات لم تكن مطبقة بالمثل على الجزائريين.

¹ - كانت البلدان الأوروبية في عهد سيطرة الملوك والأشراف وسلطة الكنيسة لا يترددون في سلب أموال رعاياهم بحسب رغباتهم.

² - العشور : ضريبة على التجار تشبه الضرائب الجمركية الحالية.

الخراج : ضريبة تفرض على أراضي غير المسلمين.

³ - أنظر : د. سعيد بن عيسى ، الجباية ، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة ، الوعاء والتعريف ، المطبعة الرسمية ، البساتين ، طبعة 01 ، مارس 2000 ، الجزائر ، ص 03.

- د. مرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ؛ الضرائب والموازنة العامة ، الدار الجامعية ، لبنان ، طبعة 2 ، 2000 ، ص 33.

ومن بين القوانين المحخفة في حق الجزائريين ؛ قرار صادر في 30-12-1957 الذي ميّز بين الضريبة على الشمال والضريبة على الجنوب ، بحيث كانت تدفع ضرائب ولايات الواحات والساورة لحساب ميزانية فرنسا.

وعند الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا وفراغا على مستوى الهياكل الجبائية ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة القادمة مع ما تتطلبه إدارة لتغير والتطور لصالح المجتمع ، مما أدى إلى وجود اضطرابات في تسيير الأجهزة الجبائية التي لم تكن مهياة ولا مؤسسة للقيام بالمهام الجديدة المفروضة عليها ، مما حتم على الجزائر اتباع سياسة النظام الجبائي الفرنسي بموجب قانون 62-157 المؤرخ في 31-12-1962 مع محاولة التعديل والتحول الجزئي والمستمر كحل مؤقت لمواجهة الأوضاع.

وأول ما قامت به الجزائر غداة الاستقلال قيام المشرّع الجزائري بإلغاء القانون الذي فرّق بين الشمال والجنوب في فرض الضريبة.

كما أنّ المشرّع وفي إطار التنمية أحدث سنة 1963 قانون الاستثمار. وابتداء من أول ماي 1965 أحدث ضريبة تصاعدية على المرتبات التي تفوق قيمتها 24000 د.ج في السنة ، وأصبحت المرتبات والأجور والمعاشات مدى الحياة لا تخضع لضريبة تكميلية بل للاقتطاع من المصدر مباشرة ، وأعفى الأشخاص الطبيعيين الممارسين لنشاطات تجارية أو حرفية الذين لا تتجاوز رقم أعمالهم 60000 د.ج.

وبصفة عامّة شهدت الجزائر منذ ذلك الوقت تعديلات هامة إلى غاية أن تمّ تعيين التشريع الجبائي بموجب الأمر رقم 75-87 مؤرّخ في 03-12-1975¹ المتضمّن للقوانين الجبائية المختلفة، ابتداء من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في 09-12-1976² إلى غاية قانون 79-07 المؤرّخ في 21-07-1979³ ، المتضمّن لقانون الجمارك ، مساهمة من المشرّع الجزائري بدفع عجلة التنمية وجعل الدولة في مصفّ الدول الرائدة ، نظرا

¹ - أمر 75-87 المؤرخ في 30-12-1975 جريدة رسمية رقم (104) المؤرخة في 30/12/1975.

² - أمر 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، جريدة رسمية رقم (102) المؤرخة في 22/12/1976.

³ - أمر 79-07 مؤرخ في 21/07/1979 المتضمن لقانون الجمارك ، جريدة رسمية رقم (30) المؤرخة في 24/07/1979.

لعدم حصر وظيفة الضريبة في مجرد مورد مالي للخرينة فحسب ، وإنما أصبح عامل تحكّم في الاقتصاد وتشجيع الاستثمارات داخل المجتمع.

ولما كان من الأمر بذلك ، فاقتضى المشرّع على أن يحصل الضريبة وفقا لظروف من التّفهم والعدالة ، بفرض مبادئ المساواة أمام القانون وإحاطتها بمجموعة من القواعد القانونية لضمان الثقافة الجبائية بين المواطنين ، فلا بدّ من تغيير السياسة الجبائية وفقا لمتطلبات الوضع الرّاهن بما يسمح للمواطن من دفع مستحقّاته الجبائية وهو مرتاح ، وإذا ما نازع فيها فله ما يرتكز عليه من نظام حقيقي مضبط وبآليات مضمونة مع المحافظة على أموال الدولة ، وما إقبال المكلفين على المنازعة الجبائية لدليل على تطوّر الفكر الجبائي لأفراد المجتمع وتفاؤلهم بالجهاز الجبائي.

ولحدّ الساعة ما زالت الدولة تسعى وبكلّ السبل لتسهيل طرق الطّعن في المواد الضريبية والتنويع منها بإصدار قوانين ، خاصة تلك المتعلقة بقانون المالية لكل سنة إذ أن نصوص الضرائب بالجزائر من أكثر القوانين تعديلا ، ونظرا لتعددتها تداخلت الإجراءات الواجب إتباعها في مجال المنازعات الضريبية سواء تعلّق الأمر بالأجهزة المكلفة لمهام حلّ النزاع أو بالمواعيد المحدّدة لها ، حيث أنّ هذه المواعيد وإن كانت حجر الزاوية المعتمد عليه من طرف القاضي والمتقاضي إلاّ أنّها كثيرا ما كانت عقبة إذا ما تناساها أو جهلها المعني بالأمر.

إنّ تعدّد الإجراءات الواجبة الاتّباع في المنازعات الضريبية ، أدّى بتدخل الدولة وتعزيز الإطار التشريعي الضريبي بقانون الإجراءات الجبائية ، والذي تضمّن التعريف بحقوق والتزامات كلّ من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ، عن طريق اتّخاذ إجراءات جبائية من شأنها الدفع نحو طرق ودية لحلّ النزاع القائم ما بينهما ، أو عن طريق الإجراءات القضائية ، إذا لم يرض أحد الطرفين بالحلّ الودي.

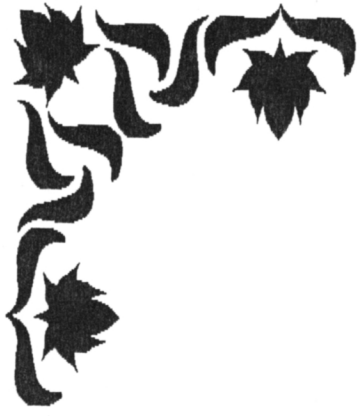
إذن من خلال تعرّضنا لهذا الموضوع نحاول الإجابة على مجموعة من الإشكاليات

أهمّها :

- ماذا نقصد بالضريبة كمصدر من مصادر الإيرادات العامّة للدولة ؟

- وما هو مفهوم المنازعة الناشئة عنها والأسس التي تقوم عليها ؟
 - ما هي الهيئات المكلفة قانونا بحلّ هذه المنازعة الجبائية ؟
 - وما هي الإجراءات والمواعيد الواجب اتّباعها أمام كلّ هيئة من هذه الهيئات التي تسعى لإيجاد حلّ للتزاع المطروح أمامها وإعطاء لكلّ ذي حقّ حقه ؟
- وبالرغم من أنّ موضوعنا حاولنا دراسته على ضوء القانون الجزائري إلاّ أنّ هذا لم يمنعنا من التعرّض لبعض أحكام القضاء الفرنسي باعتباره النظام الأمثل في هذا الميدان ، مع إثراء الموضوع بإحصائيات وكذا أمثلة قضائية حيّة ما دام أنّ الهدف من دراستنا هذه هو إيصال فكرة واضحة ومبسّطة للقارئ على الرّغم من الصعوبات التي واجهتنا والمتمثلة في :
- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع التي تشكّل فراغا ملحوظا على صعيد المنشورات القانونية والقضائية المتخصصة في بلادنا ، خاصّة بعد إثراء المنظومة القانونية في الجزائر بقانون الإجراءات الجبائية ، وصعوبة الحصول على مراجع خاصّة بهذا الموضوع في النظام الجزائري.
 - يعتبر هذا الموضوع من المواضيع التقنية المعقّدة التي تتطلّب تحكّما في النصوص القانونية، خاصّة وأننا نشهد كلّ سنة مالية قانون مالية جديد ، أو قانون مالية تكميلي ، ونصوص لاحقة معدّلة ومتمّمة ومنظّمة لها.
 - كما يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحسّاسة لارتباطها بظروف تاريخية وسياسية واقتصادية ومالية ، ولتعلّقها بتحصيل أموال ملك للدولة.
 - وتجدر الإشارة إلى أنّ دراستنا تمّت في مرحلة أين تعرف الجزائر تطوّرا بل وتغيرا جذريا في النظام القانوني والقضائي ، وذلك بوجود مشروع تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، والذي حاولنا قدر الإمكان أن نعزّز دراستنا هذه بأحكام هذا المشروع ، ومحاولة المقارنة مع ما هو معمول به لحدّ الساعة.
- أمّا عن خطة البحث فقد قسّمنا الموضوع على ثلاثة فصول ، فصل تمهيدي وفصلين آخرين رئيسيين :

- تناولنا في الفصل التمهيدي : ماهية الضريبة.
- أمّا الفصل الأوّل : تسوية المنازعة الجبائية أمام الهيئات الإدارية.
- وأخيرا الفصل الثاني : تسوية المنازعة الضريبية أمام الهيئات القضائية.



الفصل التمهيدي

ماهية الضريبة



الفصل التمهيدي

ماهية الضريبة

اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة ، وأهدافها التي حدّدتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة ، كما تطور المفهوم أيضا بتطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ ، فتغير المفهوم من الحياة القبلية القديمة إلى الدولة المعاصرة التي تكاثرت احتياجاتها ، وازدادت نقودها ، الأمر الذي فرض عليها توقيع ضرائب وجبايتها حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

ولم تكن الضريبة في بدئ الأمر تهدف إلى أية غاية اقتصادية ، أو التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي ، بل الهدف الأساسي هو تغذية خزانة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات غير أنه لما تخلّت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي ، لجأت إلى توجيه الاقتصاد الوطني وإدارة قطاعات أساسية فيه ، وعملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية والاقتصادية العامة ، بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وزيادة الإنتاجية ورفع مستوى المعيشة والحدّ من التفاوت في توزيع الثروات والدخول¹. الأمر الذي جعلها تتميز بمجموعة من الخصائص عن بقية الموارد المالية ، وكذا تنوعها وتعدّدها وهذا باختلاف الزمان والمكان والوعاء الذي تفرض عليه والمعدّل الذي تحسب على أساسه².

ومّا لا شكّ فيه أنّ الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الهدف إلاّ إذا قامت على أساس العدل ، رغم صعوبة تحديد مفهوم العدالة الذي يعتبره علماء المالية بأنّه النظام

¹ - د. حسين فرجة : "الإجراءات الإدارية والفضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر" ، منشورات دحلح ، الجزائر ، دون طبعة ، 1994 ، ص 07 .

² - نعاس عبد القادر : الإصلاح الضريبي في ظلّ التغيرات الاقتصادية في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة وهران - معهد العلوم التجارية ، 1999-2000 ، ص 26.

الذي يترتب عليه معاملة ضريبية ، يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها ، الأمر الذي يقتضي بأن يتحمّل كل مواطن الضريبة على حسب قدرته التكليفية ، وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب ، على أن يتمّ تقديرها وحسابها متّفقا مع القواعد القانونية دون مغالاة أو تجاوز في استعمال السّلطة ، ولن يتحقّق هذا إلاّ إذا منح المكلف بالضريبة الحقّ في منازعة ذلك ، بقصد التوصل إلى التّقدير السّليم للضريبة الذي يتفق مع القدرة التّكلفية للمكلف بها تحقّقا لقاعدة العدالة الضريبية.

المبحث الأول

مفهوم الضريبة

إنَّ الأسباب المختلفة لوجود الضريبة كان لها انعكاسات على التعريفات المتبناة من قبل رجال الاقتصاد المتشبعين بالمفاهيم الاقتصادية والمالية العامّة¹، والقواعد القانونية، بحيث تعدّدت تعريفات الضريبة وفقاً لاختلاف وجهات نظرهم، وتسليطهم الضوء على الزاوية التي ينظرون منها للضريبة، فهي مصدر لإيرادات الدولة وأداة سياسية واقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية ودفع التنمية، فالأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ أدت إلى وجود عدّة مفاهيم للضريبة تتشابه في مفهومها الحديث، حيث أنّ هذه التعريفات تتضمّن أركاناً رئيسية²، الأمر الذي أدّى بهم إلى استخلاص عدّة خصائص تميّزها عن باقي الأدوات والموارد المالية بحيث أنّ ميزتها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمفهومها، فبعدما كان مفهومها وهدفها يعكسان طبيعة وأبعاد دور الدولة في المجتمع المقتصر على توفير الأمن الداخلي والدفاع الخارجي دون محاولة التأثير على نشاط الأفراد، مضفي على مفهومها طابعاً حيادياً في مقابل المهام التقليدية للدولة، وهذا حتّى أوائل القرن العشرين، غير أنّه في إطار الدولة المعاصرة وبعد مواجهتها للأزمة الاقتصادية عام 1929، أمّعت هذه الدولة في سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي نتيجة لثبوت عجز الاقتصاد الرأسمالي عن التطوّر، فنتيجة لهذه الظروف أصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعّالة تمكّن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي إلى نحو معيّن.

¹ - واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، جامعة وهران - معهد الحقوق - 2003-2004، ص 02.

² - د. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامّة، كلية التجارة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، جامعة إسكندر، بيروت، دون طبعة، 1984، ص 114.

وعلى إثر هذا ، واجه الفقهاء الكثير من الصّعوبات ، لما مرّ به مفهوم الضريبة من تطوّر الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل إيجاد تعريف لها ، غير أنّ الأمر حال دون ذلك بإيجاد تعريف موحد لها إلى حدّ تفضيل البعض عن الآخر¹.

المطلب الأول : معنى الضريبة وأهمّ خصائصها.

أخذ مفهوم الضريبة يتغيّر بتغيّر مفهوم الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة عامة ، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة التي تستخدمها الدولة في التّدخل وفقاً للظروف والحاجات على اختلاف أنواعها².
فقد طرح الفقه المالي والضريبي عدّة تعاريف لتحديد مفهوم الضريبة وتحديد خصائصها لتميّزها عن باقي الرّسوم و الاقتطاعات المالية.
ومن الأهمية بمكان تعريف الضريبة وبيان خصائصها ، فقد اختلف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر³.

الفرع الأول : تعريف الضريبة.

يمكننا أن نعرّف الضريبة في مفهومها الحديث كما يلي :
« الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبّيه من المكلفين بصورة إجبارية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية ، وفي سبيل تدخّل الدولة فقط »⁴.

¹ - د. يوسف أحمد البطريق ، نفس المرجع السابق ، ص 121.

² - د. حسن عواضة ، المالية العامّة (دراسة مقارنة) الموازنة ، التّفقات والواردات العمومية ، دار التّهضة العربية للطباعة والتّشتر ، بيروت ، 1983 ، ص 430-431.

³ - اختلف تعريفها من النظام الرأسمالي إلى النظام الاشتراكي ، حيث اعتبرها الرأسماليون أداة لإشباع الحاجة المالية للدولة وتأمين حصيلة تستطيع الدولة من خلالها تنفيذ سياستها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، أمّا الاشتراكيون احتلت لديهم مكانة ثانوية.

⁴ - د. حسن عواضة ، المرجع السابق ، ص 432.

كما تعرّف بأنّها : « مبلغ من المال تفرضه الدّولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظّمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامّة »¹.

ومن أكثر التعرّيفات شهرة ما جاء به Gaston. Jéze بوصفها : « استقطاع نقدي تفرضه السّلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامّة »².

أمّا الأستاذ M. Dwerger³ يرى بأنّ الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدّولة مباشرة لتمييزها عن بعض الاقتطاعات المالية التي تتم بصفة غير مباشرة من أموال الدّولة ، لأنّ التعريف هذا على حسب رأيه يتلاءم ودور الضريبة الحالي.

وقد عرفها الأستاذ Mehl بأنّها « استقطاع نقدي تفرضه السّلطات العامّة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التّكليفية ، بطريقة نهائية وبالمقابل يقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخّل الدّولة »⁴.

كما عرفها الأستاذ دراز على أنّها : « فريضة إلزامية تحددها الدّولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل بما يمكن الدّولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع »⁵.

فمن خلال هذه التعرّيفات نجد أنّ مفهوم الضريبة يتشابه في المالية العامّة والمحاسبة الضريبية ، إذ أنّ هؤلاء المتشعبين بالمفاهيم الاقتصادية وقواعد المالية يرون بأنّ الضريبة هي الوسيلة التي يتمّ بواسطتها تمويل النفقات العامّة للدّولة وهو ما يختلف نوعا ما عن منظور السّياسيين ورجال القانون ، إذ يعتبرها السّياسيون أنّها أداة للتّنمية الاجتماعية وطريقة فعّالة لتحقيق التّكافؤ الاجتماعي ، ففي تعريف يعتبرونه أكثر حداثة ، فيعبّرون

¹ - د . د . جهاد سعيد حصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العلمية وفقا للتشريع الأردني ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 1999-2000 ، ص 98 .

² - د . د . وليد زكريا صيام ، وائل عودة العكشة ، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمّان ، دار الصّفاء للنشر والتوزيع عمّان ، الطبعة الثانية ، 1997 ، ص 15 .

³ - Maurice Duverger ، « élément de fiscalité » ، édition THERN, P.U.F, Paris, 1956, p 99.

⁴ - انظر : أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة ، عمان ، الأردن ، دون طبعة ، 1998 ، ص 124 .

⁵ - انظر : أعاد حمود القيسي ، المرجع السابق ، ص 124 .

عليها أنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الفردية للمواطن.

أمّا رجال القانون ، فإنّ معظمهم أجمعوا على أنّها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية ، تتمّ عن طريق تحويل نهائي للملكية وبدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة¹. وهذا الأخير هو الذي يهمنّا ، إذ من خلاله نقول أنّ الضريبة لها أثر كبير على الذمة المالية للمكلفين بها ، فهؤلاء يجدون أنفسهم مجبرين وملزمين بدفعها تحت طائلة الغرامات والزيادات المالية ، بل أكثر من ذلك إنّهم يتعاملون مع إدارة جبائية تتمتع بامتيازات وسلطات واسعة (كالرقابة ، التفتيش ، الحجز ، البيع ، المتابعات القضائية). وبالأخصّ في مجال مكافحة الغشّ والتهرب الضريبي وكذا عملية تحصيل الضريبة ، غير أنّ هذا لن يتأتّى إلاّ بتحقيق المساواة والتوازن في العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية وتحقيق العدالة الضريبية بين الأشخاص من خلال التساوي في دفعها حسب مقدرتهم.

فالإسهام في تمويل النفقات العامة للدولة يكون حسب مقدرة المساهم وهو ما ذهب غالبية الدول ومنها الجزائر باحثة عن الثقة للمكلفين وجعلهم يساهمون في دفع الضريبة بدون مغالاة ، بوضع مبادئ عامة وقواعد قانونية من شأنها تحقيق العدالة الضريبية وأهمّ المبادئ الدستورية منها. فالجزائر وفي جميع دساتيرها المتعاقبة إلى غاية التعديل الدستوري لسنة 1996² تضمّنت موضوع الضريبة.

وقد نصّت على ذلك المادة 64 دستور 1996 على ما يلي: «كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية». إلاّ أنّ التفاصيل والجزئيات تركها للسلطة التشريعية الممثّلة في الإدارة الجبائية وهو ما أكّده المادة 122 من نفس الدستور الذي جاء في صريحها ما يلي: « يشرع البرلمان في الميادين التي خصّصها الدستور وكذلك في المجالات الآتية :

¹ - Abdelkader Bouderbala , La Fiscalité à la portée de tous , 3^{eme} édition , 1987 , p 11.

² - التعديل الدستوري لسنة 1996 - المؤرخ في 28 نوفمبر 1996 ، جريدة رسمية رقم 76 ، المؤرخة في 28-12-1996.

13 - إحداث الضرائب والجبایات والرّسوم والحقوق المختلفة وتحديد أسسها ونسبها...».

ومهما يكن من أمر التّباين في الاتّجاهات بشأن تحديد مفهوم معاصر للضّريبة فإنّ كلّ هذه التعاريف تتضمن في محتواها العناصر التي تقوم عليها الضريبة.

الفرع الثّاني : عناصر الضريبة.

اجتمع أغلب رجال الفقه المالى والقانونى في إيجاد نفس العناصر المكونة للضريبة استنادا إلى التعاريف التي وجدت للضريبة على الرغم من أنّهم لم يتمكنوا من إيجاد تعريف موحد لها ، تتمثل هذه العناصر فيما يلي :

(أ) الضريبة فريضة إلزامية :

إذ يكون الالتزام بأدائها واجبا على جميع المكلفين ، ما دام قد توفّرت لديهم الشّروط التي يحددها القانون¹ ، فهم ملزمون بأدائها دون أن يكون لهم الخيار في كيفية الدّفع وموعده ، وفي حال التّعنت تجبى منه بالقوّة والإكراه.

والإكراه هنا قانونى لا معنوي ، ولا يغيّر من الأمر شيئا ، إذ الضريبة وفي أغلب الدّساتير لا تفرض إلّا بقانون يصدر عن السّلطة التشريعية ، وتعتبر هذه القوانين إجبارية بالنسبة للكافة سواء كانوا من المواطنين أو الأجانِب المقيمين في الدّولة باعتبارهم أعضاء متضامين في منظمّة سياسية تقرّرت الضريبة فيها ، وليس لأي شخص الامتناع عن دفعها بحجّة أنّهم غير ممثلين في السّلطة التشريعية كالأجانِب مثلا ، أو بحجّة أنّ ممثليهم لم يصوّتوا عليها ، فواقع الأمر حق السّلطة التشريعية الممثّلة بالمجالس النيابية في فرض الضريبة يقصد به عدم تحكّم السّلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب.

فالضريبة لا بدّ أن تصدر بقانون وليس بناءً على قانون ، ويعدّ ذلك من المبادئ الدّستورية الهامّة ، فلا تفرض الضريبة ولا تعدّل ولا تلغى إلّا بموافقة السّلطة التشريعية

¹ - د. يونس أحمد البطريق ، المرجع السابق ، ص 122.

المختصة ، وحين صدور القانون المحدد للأحكام المتعلقة بالضريبة فلا يفرض على المكلفين فقط ، وإنما على الدولة أيضا الالتزام بأحكامه عند فرضها أو تحصيلها ، وإلا خالفت القانون ، واعتبر عملا غير مشروع ، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة¹.

وقد ثارت العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة من حيث وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها ، دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها ودون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة ، والمجتمع عليه أن سيادة الدولة لا تعني أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرضها للضريبة أو تحصيلها، وإلا اعتبرت الضريبة سيفاً في يد الدولة مسلطاً على رقاب المكلفين بها ، الأمر الذي جعل غالبية الدول تصدرها بقانون حتى لا يكون هناك تعسف في الحق عند جبايتها.

(ب) الضريبة تأدية نقدية :

تماشياً مع العصر الحديث تدفع الضريبة في صورة نقود بالنظر إلى المعاملات التي أصبحت كلها تقوم على استخدام النقود ، سواء كانت في قطاعات عامة أو خاصة ، غير أنه في عصور مضت كانت تدفع الضريبة عينا كأن يقطع جزء من المحاصيل الزراعية لقاء الضريبة على الإنتاج الزراعي أو أن تكون خدمات إجبارية تفرض على الأشخاص دون مقابل محدود كنظام السخرة².

فإن كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشياً مع الاقتصاديات العينية والمبادلات العينية ، وعدم انتشار استخدام النقود ، فإن الوضع قد اختلف تماماً في العصور الحديثة ، حيث أصبحت النقود أهم وسيلة في أداء التعاملات الأساسية ، والأكثر شيوعاً وسيطرة ، مما استوجب أن تدفع الضرائب في شكل نقدي وهو الأصل العام ، وما الاقتطاعات العينية إلا استثناء عن الأصل ، ذلك أنها تأخذ الشكل النقدي بما

¹ - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، الإسكندرية ،

دون طبعة ، ص 115 .

² - د . جهاد سعيد حصاونة ، المرجع السابق ، ص 98.

يتلاءم والظروف الاقتصادية والنظام المالي الحديث ، ويمتاز الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه :

1- أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في سبيلها جمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرّضها للتلف وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدي.

2- إنّ الضريبة العينية تجافي فكرة العدالة ، إذ هي تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة ، دون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتكلفتها كلّ فرد لإنتاج محصوله ، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها.

3- عدم ملاءمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة كما سبق ذكره¹.

ج) الضريبة تدفع بدون مقابل :

دفع الضريبة بدون مقابل يعني أن المكلف بدفعها لا يتمتع بمقابل أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها ، وإن كان الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدّمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة² ، باعتباره عضواً في المجتمع يلتزم بالمساهمة في أعباء وتكاليف الدولة وليس باعتباره من دافعي الضريبة ، لذلك لا يحق له أن يطلب من الدولة نفعا خاصا مقابل ما دفعه؛ وبناء عليه فإنّ الالتزام بالضريبة يعتمد على مدى قدرة الشخص على المساهمة في تغطية الأعباء العامة ، ليس مدى تمتّعه بالخدمات أو المنافع ، إذ أنّ الفقراء يستفيدون كثيرا من الخدمات العامة التي تقدّمها الدولة في مجال الصحة والتعليم والأمن والقضاء على الرغم من أنهم لا يدفعون من الضرائب شيئا ، أو يدفعون مبالغ بسيطة تتناسب وقدرتهم على الدفع ، بينما قد تفرض الضريبة على الأغنياء بصفة مرتفعة على الرغم من عدم استفادتهم بشكل واضح من الخدمات التي تقدّمها الدولة كالصحة والتعليم مثلا.

¹ - أنظر أعلاه ، ص 13.

² - نعاس عبد القادر ، المرجع السابق ، ص 15.

إذن فدفع الضريبة بدون مقابل يؤكّد بُعد فكرة الضريبة عن العقد أو الثمن ، وإقامتها على أسس من التضامن الاجتماعي وفقا للإيديولوجية السائدة في المجتمع على نحو يمكن الدولة من التدخل لتحقيق تنمية متوازنة للاقتصاد بأن تكفل استقراره من جهة وعدالة توزيع الدخل من ناحية أخرى¹.

(د) تفرض الضريبة بصفة نهائية :

ويعني هذا أنّ المكلف بها لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها كضريبة ، كما لا يحق له المطالبة بفوائد عنها لأنها فرضت عليه بصفة نهائية ، وهو ما يميّزها عن القرض الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين في سندات مع دفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان بعد أمد طويل أو قصير.

غير أنّه إذا ثبت إسقاط الضريبة أو جزء منها عن طريق المنازعة فنكون بصدد استرداد الضريبة.

(هـ) الضريبة تفرض من قبل الدولة :

ويقصد بالدولة الإدارة العامة التي تتمتع بسلطات واسعة ، إذ لا يحق لأيّ أحد أن يخلق ضريبة ما أو يلغيها أو ينقص من مقدارها إلا بمقتضى القانون. والقانون هذا يصدر عن السلطة التشريعية كأصل عام ، ثم ينشر في الجريدة الرسمية للدولة ، وفضلا عن أنّ السلطة العامة هي التي تفرض الضرائب ، فهي أيضا التي تتولّى جبايتها وتحصيلها فلا يتصور أن تحصل في صندوق خاص أو حساب بنكي ، وإنّما السلطة عن طريق جهاز إداري محكم.

(و) الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها :

بما أنّ الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة فإنّها تمكنها من تحقيق أهدافها؛ اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية ، وقد كانت في الماضي أداة لتوفير المال لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادي والاجتماعي². ويمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم

¹ - د . يونس أحمد البطريق ، المرجع السابق ، ص 123.

² - د. زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدّاش ، المرجع السابق ، ص 16.

والرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع ، كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزينة العامة للدولة وحقوق الأفراد.

المطلب الثاني : أنواع الضرائب وكيفية تحصيلها.

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان ، وكذلك باختلاف المطرح الذي تفرض عليه والمعدل الذي تفرض على أساسه ، كما أنه لكل نوع منها مزاياه وعيوبه ، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع واحد من أنواع الضرائب دون سواه ، بل تحاول كل دولة أن تختار مزيجا متكاملًا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملاءمة لتحقيق أهداف المجتمع ، وهذا هو سرّ اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى.

والجزائر من بين الدول التي عرفت إصلاحات ضريبية جذرية ، حيث تعرّضت سنة 1991 إلى هيكلة النظام الضريبي قصد تطوير النظام الجديد وجعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 ، فاعتمدت على التصنيف التحليلي وفقا لمعايير¹ تمكّنها من التمييز بين مختلف الضرائب ، كما وضعت كفاءات وطرق لتحصيلها بطريقة قانونية ، وذلك لتفادي الهفوات التي يقع فيها المكلف الذي قد يلجأ إلى المنازعة دون مراعاة منه لالتزاماته في طريقة الدفع.

الفرع الأول : أنواع الضرائب.

اعتمدت الجزائر في تصنيفها للضرائب إلى التصنيف التحليلي ، والذي يضمّ ثلاثة أنواع من الضرائب ، كما أنّ الإصلاحات الضريبية وعلى الأخص قانون المالية لسنة 1991² قد أسّس ضريبتين جديدتين على الدخل ، وعليه فإنّ الضرائب في الجزائر هي :

¹ - قنطار رابع، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، العدد 53، 1998، ص18.

- هذه المعايير توضع حسب قيمة الثروة أو رأس المال ، حسب الدخل ، حسب الاستهلاك أو الإنفاق.

² - قانون : 90-36 المؤرخ 31-12-1990 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، الجريدة الرسمية رقم 57 ، المؤرخة في

1990-12-31

أولاً : الضرائب المباشرة.

وهي ضرائب يتمّ تقديرها وفق دخل الشخص. والدخل عكس رأس المال ذو طبيعة متعدّدة ومتكرّرة ، ويعتبر دخلاً في نطاق الضريبة ؛ ما يحصل عليه المشارك أو المساهم بصفة دورية ومنتظمة من أموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود ، كما يعتبر دخلاً أيضاً الزيادة في القيمة الإيجابية للذمة مثل الزيادة في ثمن الأصول العقارية والأرباح عن ارتفاع الأسهم.

وبموجب إصلاح 1991 أصبحت الجباية المباشرة تحتوي على الأصناف التالية من الضرائب والرسوم ، وهي : الرسم على الدخل الإجمالي (IRG) ، الرسم على أرباح الشركات (IBS) ، الرسوم المماثلة كالرسم على النشاط المهني (TAP) ، والدفع الجزائي (VF) ، الضرائب على المرتبات والأجور.

أ) الضريبة على الدخل الإجمالي :

أسّست هذه الأخيرة من خلال قانون المالية لسنة 1991¹ ، وتنصّ المادة الأولى من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : « تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمّى "ضريبة الدخل" ، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة² » ، ويعتبر هذا النوع من الضريبة ، الضريبة الوحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تحل محلّ الضريبة النوعية والضريبة التكميلية على جميع المداخيل ، وتفرض على الأصناف السبعة (07) التالية :

- الأرباح الصناعية والتجارية الحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- مداخيل المستثمرات الفلاحية.
- مداخيل تأجير الأملاك المبنية وغير المبنية.

¹ - قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، جريدة رسمية رقم 57 ، المؤرخة في 31-12-1990.

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 1992 ، ص 07.

- ريع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها.
- المرتبات والأجور والمنح والريع العمومية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها¹.

وتدفع في اليوم الأخير من الشهر التالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، واستثناء يتمّ أدائها بدفع نوعين من التسبيقات بنسبة 30% من الاشتراكات في الآجال التالية: من 15 فيفري إلى 15 مارس يكون الدفع الأوّل ، أمّا الدفع الثاني من 15 ماي إلى 15 جوان² ، أمّا رصيد التصفية فيستحق في اليوم الأوّل من الشهر التالي للسنة التي تلي وضع الجدول.

ب) الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

أسّس بموجب المادة 38 لقانون المالية لسنة 1991³ ، وحيث تنص المادة 135 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : « تؤسّس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحقّقها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 ، وتسمّى الضريبة على أرباح الشركات ».

فمن خلال هذه المادة يتضح أنّ الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية ، تفرض على الأرباح التي تحقّقها الأشخاص المعنوية.

وتخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقّق ويندرج تأسيس هذه الضريبة في إطار نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن نظام الأشخاص الطبيعية ، وتطبق هذه الضريبة على الأرباح المحقّقة من الشركات سواء كانت تلك الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية المتواجدة

¹ - د. سعيد بن عيسى ، المرجع السابق ، ص 10.

² - Direction générale des impôts « calendrier fiscal » 2004.

³ - قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، جريدة رسمية رقم 57 ، المؤرخة في 31-12-1990.

بالجزائر ، وعليه أصبحت كل الشركات تخضع لنظام جبائي موحد نسبة 38 % منخفضة إلى 33 % إذا ما قررت الشركات تخصيص الربح المحقق للاستثمارات العقارية والمنقولة (قانون المالية التكميلي لسنة 1994¹) ، وكانت هذه النسبة قبل هذا التعديل أي بموجب قانون 36-90 بمعدل 42% منخفضة إلى 5 %² وتستحق في اليوم الأخير للشهر التالي ، للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل ، واستثناء قد تدفع بموجب تسيقات بنسبة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح الأخير الممارس سريريا ، وذلك في الآجال التالية :

- الدفع الأوّل : 15 فيفري إلى 15 مارس.
- الدفع الثاني : 15 ماي إلى 15 جوان.
- الدفع الثالث : 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.
- رصيد التّصفية يستحق في اليوم الأول في للشهر الثالث الذي يلي وضع الجدول للتحصيل³.

ج) الرسم على النشاط المهني (TAP) :

تم إنشاؤه في أول جانفي 1996. بموجب المواد 21 إلى 39 من قانون المالية لسنة 1996⁴ وقد عوض هذا الرسم النظام السابق الذي كان يحتوي على :

- الرسم على النشاط غير التجاري المحصل سابقا بمعدل 6,05 % .
- الرسم على النشاط الصناعي أو التجاري المحصل سابقا بمعدل 2,55 % .

ويفرض الآن على :

- الإيرادات الإجمالية المنحزة من طرف المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الدّخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية (المهن الحرة).

¹ - المرسوم التشريعي رقم 94-08 المؤرخ في 26 ماي 1994 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1994 ، الجريدة الرسمية رقم 54 المؤرخة في 24 أوت 1994 .

² - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 24 .

³ - انظر : « Calendrier fiscal. Op.cit, 2004 » .

⁴ - قانون 95-27 المؤرخ في 30-12-1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، الجريدة الرسمية رقم 82 ، المؤرخة في

- رقم الأعمال المنجز من طرف المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات¹.

وعليه فإنّ هذا الرسم يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا أو غير تجاري ، وهو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر عن نتيجتهم المحققة² ، أمّا عن معدل الضريبة المحدد فهو معدل الرسم على النشاط الصناعي والتجاري السابق أي 2,55%³.

د) الضريبة على المرتبات والأجور :

وتخضع لها المرتبات والأجور والتعويضات ، المعاشات ، المرتبات العمرية ، فتقتطع من المصدر من طرف صاحب العمل ، على أن يتم التصريح بها قبل الأول من شهر أفريل لكل سنة طبقا للمادة 3/75 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴.
أمّا الأشخاص المعنويين باكتتاب التصريحات ؛ كل شخص طبيعي أو معنوي يدفع مرتبات ، أجور ،... الخ (المادة 1 / 75 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

ثانيا : الضرائب غير المباشرة.

وتقدّر الضرائب غير المباشرة على أساس القدرات التكاليفية للشخص عند الاستهلاك أو الإنفاق لبعض المنتوجات أو السلع ، وتحصل لفائدة ميزانية الدولة أو ميزانية الجماعات المحلية. إنّ هذه الجباية تمس المستهلك وليس التاجر ، إذ هذا الأخير أوكلت له مهمة جمعها ، وتتكوّن الضريبة غير المباشرة عموما من :

¹ - أنظر المادة ، 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - د . ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003 ، منشورات بغداددي ، الجزائر ، دون طبعة ، ص 105 .

³ - د . سعيد بن عيسى ، المرجع السابق ، ص 10 .

⁴ - انظر : calendrier fiscal, Op.cit, 2004 .

أ) الضريبة غير المباشرة البحتة :

وهي ضرائب وقتية أو ظرفية لا يحس الشخص بها وهو يدفعها ، وغالبا ما تضاف على ثمن السلع عند الشراء ومنها الضريبة على منتوجات التبغ ، المشروبات الكحولية ، المواد الكيماوية ... الخ.

ب) الضريبة على الإنفاق أو الاستهلاك :

وتفرض على إنفاق الدخل للحصول على السلع والخدمات لذلك فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة ، وقد تشمل كل من الرسوم الجمركية وهي رسوم الاستيراد والتصدير المفروضة على السلع العابرة للحدود الدولية الجزائرية¹ ، كما قد تشمل : الرسم على رقم الأعمال والذي تخضع له جميع المواد الإنتاجية والخدمات و ينقسم بدوره إلى :

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

غير أن هذا النوع من الرسم قد مسّه الإصلاح الضريبي لسنة 1991 وعوّض بالرسم على القيمة المضافة ، وأصبحت تخضع له المنتوجات والسلع والخدمات بمعدلات متغيرة (07% ، 13% ، 21%) حسب قانون المالية لسنة 1995².

كما عوّض أيضا الرسم على القيمة المضافة العمليات المصرفية والتأمينات ليصبح هذا الأخير العمود الفقري للجباية في الجزائر ، ويستمر توسيعه للقطاعات الأخرى بموجب المادة 21 من قانون المالية 2001³ الذي وسعه إلى عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة.

¹ - انظر : قطار رابح ، المرجع السابق ، ص 22 .

² - المواد 41 إلى 48 من قانون المالية لسنة 1995 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1994 ، الجريدة الرسمية ، رقم 87 ، المؤرخة في 1994-12-31 .

³ - قانون رقم 06-2000 المؤرخ في 23-12-2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، الجريدة الرسمية رقم 80 ، المؤرخة في 2000-12-24 .

ثالثا : حقوق الطابع والتسجيل.

يفرض هذا النوع من الضريبة على أساس الثروة ، ويقصد بها كل ما يملكه الممول من أموال عقارية أو منقولة بصرف النظر عن اعتباراتها الإنتاجية.

إن حق التسجيل يدفع من قبل المكلف بصفة عرضية وليس متجددة ومتكررة دائمة ، ففرض الضريبة على قيمة الثروة أي رأس المال تسمى بحقوق التسجيل ، ومن أمثلتها ضريبة التركة ، الرسوم الثابتة على العقود القضائية وغير القضائية ، رغم أن قانون التسجيل والطابع ظهر سنة 1976¹ وتم تعديله سنة 1994² وأصبح التسجيل مستقلا عن الطابع في تقنين خاص إلا أن فلسفة هذا النوع من الضريبة لا تزال محدودة في مجال المعاملات التي تتطلب الرسمية ، فمن الأفضل أن تسمى بحقوق لأن الشخص يدفعها بإرادته ودون إكراه لذلك نلاحظ في قانون التسجيل إلغاء الرسم الخاص على نقل الملكية والرسوم التوثيقية الكثيرة جدا.

الفرع الثاني : كيفية تحصيل الضريبة.

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي قائم على تصريح الممول للضريبة أو المدين بها³ ويعرف كفتيتين لدفع الضريبة وهما :

أولا : طريق الدفع الاختياري أو الطوعي.

وهذا الطريق لا تحتاج فيه الإدارة الجبائية إلى دعوة الممول لدفع ضرائبه وإنما يتقدم طواعية إلى القبضة ليدفعها سواء كان النظام حقيقي أو تصريحي أو جزافي ، وهذا لتجنب غرامة التأخير ، فمن البديهي هنا أن لا ينازع المكلف بالضريبة إدارة الضرائب كونه لم يتلق التزاما بالدفع أو سنداً آخر.

¹ - قانون رقم 76-103 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون الطابع ، الجريدة الرسمية 103 المؤرخة في 26-12-1976.

- قانون رقم 76-105 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون التسجيل ، الجريدة الرسمية 103 المؤرخة في 26-12-1976.

² - مرسوم تشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29-12-1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، الجريدة الرسمية رقم 88 ، المؤرخة في 30-12-1993.

³ - إذا كنا في إطار الضريبة المباشرة ، فالشخص يكون ممولا أو مكلفا بالضريبة ، أما في إطار الضريبة غير المباشرة فإن الشخص يكون مدينا بها.

ثانيا : طريق الدفع عن طريق الجدول.

وتميّز بين 03 أنواع من الجداول :

1- الجداول العامة :

وهي جداول عامة دستورية ، ترد من مراكز الإعلام الآلي الجهوي ، حيث ترد الضريبة على شكل إخطارات ، مثل الضريبة على الدخل ، والضريبة على أرباح الشركات.

2 - الجداول الفردية¹ :

وهي خاصة بكل ممول على حدة ، ليست لها وقت معيّن ، وإنّما غالبا ما تؤسس في نهاية السنة المالية لتقويم النشاط السنوي وتتم بطريقتين :

1-2 - طريق المناظرة :

ويتم إخطار المكلف بالضريبة إمّا بالزيادة التي يجب إضافتها مقارنة مع المعلومات المجمعة لدى إدارة الضرائب مع تلك التي صرّح بها الشاكي أو أخضع لها من خلال عقد النظام الجزائي أو بضرائب أخرى ، فيبدأ الطعن الإداري إذ يحق للمكلف الرد في أجل لا يتعدّى 20 يوما من تاريخ تسجيل الإخطار وتقديمه لكافة الحجج والبراهين ، ومنه فالإدارة إمّا أن تقتنع أو تتنازل عن جزء من الإخطار أو تمسكها في حال عدم الاقتناع بما فرضته في الإخطار ، وتورد الجدول الفردي ، فلا يبقى إلا المنازعة الإدارية لدى المديرية الولائية للضرائب.

2-2 - طريق الإخضاع التلقائي :

وقد ذكر المشرّع 09 حالات في قانون الإجراءات الجبائية² ، بشوقها يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرضها إلى المكلف بها.

¹ - ملحق رقم (01) ، نسخة عن الجداول الفردية Les rôles nominatifs

² - المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 ، جريدة رسمية رقم 79 ، المؤرخة في 2001/12/23.

3- الجداول الجماعية :

وهي جداول تشبه الجداول الفردية في طريقة إصدارها إلا أنّها جماعية ، ومثال على ذلك الجداول التي ترد بعد نسيان أو عدم صدورها في الجداول العامة ، أو تلك التي ترد بخصوص الطابع على الملصقات المضيفة¹ ، فهي ترد جماعية وبعدها تتولّى القبضة تبليغ كل واحد على انفراد.

¹ - أنظر قانون الطابع ، فرع الإعلانات والملصقات المضيفة.

المبحث الثاني

مفهوم المنازعة الجبائية

المنازعة الضريبية كفرع من فروع المنازعات الإدارية لم تظهر إلا بعد التطور الكبير في الآليات الجبائية ومدى تأثير ذلك على التنمية الاقتصادية ، فإذا كانت المنازعة الإدارية الحديثة التكوين تمتاز بطابعها الإجرائي ضمن سلسلة من الوسائل القانونية ، فإن المنازعة الضريبية تشكل بذاتها نظاما إجرائيا خاصا تدعم مؤخرًا بقانون الإجراءات الجبائية الجزائري¹.

فرغم تأخر صدور هذا التقنين في الجزائر إلا أن مفهوم المنازعة الضريبية في تطور مستمر ، خاصة بعد تلاشي المفهوم القديم لدى المكلفين بها ، والذي كان يقوم على إضفاء الإدارة الجبائية ميزة خاصة واحتراما لقراراتها مما يؤدي في غالب الأحيان إلى قبول المكلفين لتلك القرارات ، إذ يحدث في كثير من الأحيان بل وفي أغلبها قبول المكلفين لما يصدر بشأنهم من ضرائب دون مناقشة ، وهذا لسببين :

- السبب العام ؛ وهو جهل الكثير منهم بما هو مقرر عليهم من ضرائب وما لهم من حقوق في هذا الميدان الضريبي الخاص.

- أما السبب الثاني ؛ هو خشيتهم من عواقب وهمية وخيمة قد تنتج عن المنازعة في الضريبة ، لاحتلال إدارة الضرائب مركزا هاما في الدولة ومؤسساتها ، غير أنه ومسايرة مع التطور الحاصل في مجال الجباية وتعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها ، جعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب مما أدى إلى قيام منازعات ومعارضات بين الإدارة الجبائية والمكلف ، سواء تعلق الأمر بوعاء الضريبة أو تصفيتهما وتحصيلها² ، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة ترسيخ الثقة بين الإدارة والمواطن ، لأن في

¹ - قانون رقم 21-01 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية 76 المؤرخة في 23-12-2001.

² - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 17.

الحقيقة تحسين علاقة المواطن بالإدارة من شأنه أن يطور مفهوم النزاع الضريبي دون أن يطور عدد المنازعات الجبائية.

المطلب الأول : تعريف المنازعة الجبائية وأسس قيامها.

تمثل المنازعة الجبائية مجموع الخلافات والإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو تفسيره ، وهذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف بالضريبة والإدارة. فالمنازعة الجبائية تمثل الوجه الآخر لما يخوله المشرع للإدارة من سلطات استثنائية في سبيل تحصيل ما هو مقرر من الضريبة ، وهكذا فإن تأسيس ضريبة ما قد يؤدي إلى نزاع ومعارضة ، قد تتعلق بتفسير النص المتعلق بها أو صفة الشخص المطالب بها أو حول القواعد الأساسية لتأسيسها وحسابها ، وقد يتعدى النزاع هذه الحدود بحيث يرفض فرض الضريبة ذاتها ، أي اعتبار قرار إنشائها لا شرعيا أو تعسفيا ، غير أن الذي يهم في الدراسة الحالية تلك المنازعات التي تتعلق بالمول وإدارة الضريبة لكون الطاعن يلتمس من الجهات المعنية إما الحصول على استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو حسابها ، وإما الاستفادة من حق مقرر بموجب نص تشريعي أو تنظيمي وهو ما نصت عليه المادة 329 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة¹ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول : تعريف المنازعة الجبائية.

تعني كلمة « منازعة » لغة الخصومة² ؛ أي نزاع أو دعوى. وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه³ ، وفي مجال الضرائب فعبارة « منازعة » لها مفهوم محدد وشامل حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيف أو الإلغاء الكلي أو الجزئي

¹ - د . عمار معاشو ، أ . عزاوي عبد الرحمن ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل ، تيزي وزو ، الطبعة الثانية ، 1999 ، ص 31 .

² - القاموس الجديد للطلاب ، الشركة الوطنية للتوزيع - الجزائر - ، الشركة التونسية للتوزيع ، تونس ، الطبعة الرابعة ، سنة 1983 .

³ - انظر :

- Chtistophe de la merdière, « Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt L.G.D.J », sans édition, Paris, 2002, p 05.

لضريبة تمّ إقرارها¹. غير أنّ كلمة منازعة في مادة الضريبة تحتوي على معنيين في الوقت نفسه ، إحداهما عندما يستعمل اللفظ في المنازعة التي تحدث بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك فيما يتعلق بتحديد طرق تحصيل الضريبة أو مبلغها المفروض.

أمّا المعنى الواسع للفظ المنازعة فإنه يظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة ، بل أنّ هناك وضعية معينة قد حلت بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله ، فيطلب على أساس هذه الحالة من الإدارة أن ترفق به أو يطلب منها أن تعدّل ضريبة مبالغ فيها.

ويمكن تعريفها بأنها مجموع الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممولين للضريبة أو المدينين بها إزاء الإدارة الجبائية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة².

ويعرفها الأستاذ "بن سحلي سعد" على أنّها مجموعة القواعد المطبّقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة ، وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.

كما عرفها الأستاذ " زكريا محمد بيومي " أنّها تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة ، مهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح ، أو لم تربط وفقا لها ، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا. وقد تعرّض لها الأستاذ " ياكّر عمر " بصفة عامة بقوله : يمكن تحديد المنازعة بصفة عامة بأنّها مجموع القواعد التي تمكن من وجود حلّ لقضية متنازع فيها.

¹ - انظر ، د . حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 25.

² - Instruction sur les procédures contentieuses, Direction générale des impôts . p 02.

أمّا الأستاذ أندري هارتي " André Heurté " : إنّ المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضريبة¹.

فمن خلال استعراضنا لهذه التعريفات فإنّ المنازعة الضريبية لا تقوم إلاّ عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة ومهمة القاضي التصدي لما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقوانين واللوائح السارية أم هي مخالفة لها فإنّ القاضي يحكم برفضها كلية أو جزئيا.

وما يؤكّد ذلك ما جاء به المشرّع الجزائري في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بنصّها على أنّ الشكاوي المتعلقة بالضريبة أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب ، تدخل في اختصاص الطعن النزاعي ، عندما يكون الغرض منها الحصول إمّا على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإمّا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

الفرع الثاني : أسس قيام المنازعة الجبائية.

من خلال مفهوم المنازعة الجبائية يمكن استخلاص مجموعة من الأسس والعناصر التي تقوم عليها هذه المنازعة وهي :

1- تقوم المنازعة أحيانا عندما يمتنع المكلف بالضريبة أو المدين بها عن تسديدها إلى إدارة الضرائب.

2- الاستفادة من حق ناجم عن نصّ تشريعي أو تنظيمي ، وذلك عندما يتمّ تعديل قانون الضريبة أو إلغاء نصّ تشريعي ضريبي من شأنه أن يرتب حقوقا مكتسبة للمكلفين بالضريبة بالاستفادة من هذا النصّ الجديد.

3- قد تقوم أيضا في حال تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش الضريبي ، وفي الحالة هذه تأخذ المنازعة الجبائية الصفة الجزائية وتكون من اختصاص القضاء الجزائري.

¹ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 26.

4- قيام النزاع إذا ما طلب استدراك وقع خلال عمليتي الوعاء والتصفية أي حين المطالبة بتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

5- وأخيراً قد تقوم المنازعة الجبائية نتيجة خطأ مرتكب من قبل المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، فيطالب باسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق¹ ، أو بصفة غير قانونية ، غير أنه يتقدم طلب الاسترجاع بمرور ثلاث سنوات ابتداء من يوم الدفع ، وقد طبقت هذه المادة وأكدها قرار صادر عن مجلس الدولة² في 05-04-1999 ، وصرح بقيام التقادم قبل رفع الشكوى ، وأبرز ذلك بما يلي : « ولكن من جهة حيث أن الإنذارات التي وجهت إليه والتي سدد مبلغها تحدّد النشاط التجاري الخاضع للضريبة.

ومن ثمّ فإنّه لم يكن ليجهل وعاء الضرائب محلّ النزاع.

وأنّه من جهة أخرى إذا اعتبرنا أنّ إدارة الضرائب قد استلمت مبالغ بدون وجه حق على إثر خطأ ، إذا سلّمنا بوجود خطأ ، فإنّه كان يتعيّن عليه رفع دعوى لاسترجاع هذه المبالغ في أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الدفع³.

وعليه فنتيجة لهذه الأسباب تقوم المنازعة الجبائية بين الإدارة والمكلف ، ثمّ يتعيّن على القاضي إيجاد الحلّ المناسب لإنهاؤها سواء عن طريق الإدارة الضريبية بعد أن يتقدّم إليها المكلف بموجب شكوى ، وإمّا برفع النزاع إلى الجهات القضائية المختصة.

فإذا كان سبب النزاع الامتناع عن دفع الضريبة من المكلف بها أو تعديل القانون أو إلغاء نصّ تشريعي يترتب عليه الاستفادة من حق ، أو طلب لاستدراك وقع خلال عمليتي الوعاء والتصفية أو باسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق ، فإنّ المنازعة تأخذ طابعها الإداري أو القضائي والذي يكون من اختصاص القضاء الإداري أمّا إذا

¹ - أنظر المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 149 من قانون 01-21 ، المؤرخ في 22-12-2001 الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 23-12-2001 المتضمنة قانون المالية 2002.

² - قرار مجلس الدولة رقم 164961 ، الصادر عن الغرفة الثالثة في 05-04-1999 ، (غير منشور).

³ - انظر: عبد العزيز أمقران، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، مجلس الدولة ومنشورات الساحل، الجزائر، دون طبعة ، 2003 ، ص 08.

كان سبب النزاع التهرب من دفع الضريبة أو القيام بغش ضريبي ، فإن المنازعة الجبائية يختصّ بها القضاء العادي.

المطلب الثاني : أنواع المنازعات الجبائية.

إنّ تنوع أسباب وأسس قيام النزاع الجبائي من شأنه أن يؤدي إلى تنوع المنازعة الجبائية ، وذلك حسب الموضوع الذي تطبق عليه ؛ فيمكنها أن تأخذ شكل نزاع حول وعاء الضريبة ، أو أن تأخذ شكل نزاع حول جباية الضريبة ، أي منازعات التحصيل ، وفي كلتا الحالتين تكون المنازعات من اختصاص الجهات القضائية الإدارية المختصة ، وعلى هذا نمييز بين منازعات الوعاء وأخرى خاصة بالتحصيل.

الفرع الأول : منازعات الوعاء.

تعتبر منازعات الوعاء أهم أنواع المنازعات حجما وأكثرها تعقيدا وخطورة ، وذلك أنّ الضريبة ما كان لينازع فيها إذا كانت مؤسّسة بطريقة صحيحة ومعقولة ، وإلاّ اعتبرت المنازعة بدون موضوع ، حيث أنّ المشرع الجزائري لم يغفل عنها وتناولها بالتفصيل في المواد من 329 إلى 353 من قانون الضرائب المباشرة قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية ، ذلك أنّه إذا كانت القاعدة في التشريع أنّ التقنين المدني هو الشريعة العامة ، فإنّ المرجع في منازعات الوعاء هو منازعات الضرائب المباشرة ، وعليه فإنّ منازعات الوعاء تشمل المجالات التالية :

أوّلا : منازعات الضرائب المباشرة.

وتعتبر حجر الأساس لكل باقي المنازعات الأخرى ، وقد نصّ عليها قانون الضرائب المباشرة في الجزء الرابع منه ، المواد 329 ، 353 ، ولهذه الأخيرة عدّة أمثلة نضرب مثالين لتوسيع الفهم :

المثال الأوّل : شخص معنوي ، شركة أموال مثلا : تنازع الإدارة وتطلب بأنّ الربح الصافي الذي صرحت به هو 200.000 د.ج بدلا من 270.000.00 د.ج الذي ورد في

إشهار الضريبة على أرباح الشركة (IBS) لكن المفتشية رفضت الطلب كون قائمة التكاليف القابلة للخصم لا ترفق بجدول تفصيلي للأعباء.

المثال الثاني : ممول يوزع الإدارة بأن الربح الصافي الذي يمسّ ضريبة الدخل السنوي (IRG) هي 70.000 د.ج ، وهذا ثابت بتصريحه السنوي ومثبت في عقد النظام الجزائي ، فكيف يجد نفسه خاضعا للضريبة (IRG) على أساس قاعدة ربح قدره 150.000 د.ج فيردّ عليه المفتش بأنه لم يصرّح بكامل مداخيله السنوية ، وإثما صرّح فقط بالربح التجاري في الوقت الذي ورد إلى المفتشية مذكرة ربط تخصّص ربحا محققا في إحدى شركات الصيد البحري من مدينة وهران قدره 80.000 د.ج، وبما أنّ ضريبة (IRG) تصاعدية وتخصّص الدخل الإجمالي السنوي، فقاعدة الربح تكون:

$$80.000 \text{ د.ج} + 70.000 = 150.000 \text{ د.ج.}$$

إنّ منازعات الوعاء أكثر المنازعات حجما لأنّه مع كلّ سنة مالية هناك الجديد في المجال الضريبي ، فإمّا أن يغيّر معدّل الضريبة أو تحدث إعفاءات مؤقتة أو خصومات أو إلغاء للضريبة كليّا أو جزئيا ، وإذا ما جهل المكلف بهذه التعديلات سيجد نفسه يطعن بمنازعات تافهة أو منازعات غير صحيحة ، كما أنّ أغلب المنازعات في مجال الضريبة المباشرة يكون حول الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ، ويمثل إشعار الضريبة الوثيقة الوحيدة التي تثبت الدخل السنوي ومن ثمّ الدخل الشهري.

ثانيا : منازعات الرسوم على رقم الأعمال.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أهمّ رسم في هذا المجال ، قد تناول قانون الرسم على رقم الأعمال منازعات الوعاء في باب المتابعات في المواد 107-108-109-111 مكرر¹. وإن كان الظاهر قد أخذ بالمادة 331 من قانون الضرائب المباشرة كقاعدة عامة، فإنّ منازعات الرسوم تأخذ طابعا متميّزا في موضوعها.

¹ - ألغت المادة 200 قانون المالية 2002 الجانب الإجرائي الفترات (2-3-4) من المادة 108 والمادة 104 ، 109 ، 111 مكرّر من قانون الرسم على رقم الأعمال.

إن قواعد المنازعات في مجال الرسوم على رقم الأعمال تصبح فعّالة في حالة النظام الحقيقي¹ حينما يوفي المدين بالتزاماته الجبائية خاصة منها المتعلقة بنظام الخصومات ، فلا يمكن للمدين بالرسم الاستفادة من الامتيازات الممنوحة في هذا المجال.

ثالثا : منازعات الضريبة غير المباشرة.

رغم أهمية هذا النوع من الضرائب لا يزال مفهومها متغيرا إن لم نقل مبهما لدى جلّ الممولين للضريبة ، ومن ثمّ فمنازعاتها قليلة مقارنة مع الضريبة المباشرة ، غير أنّها متباينة من منطقة لأخرى فهي تظهر خاصة في المناطق التي تتركز فيها المنتوجات الخاضعة لهذه الضريبة كمناطق زراعية واستغلال منتوجات التبغ والكروم والمواد الكحولية والكيماوية والصيدلانية. هذا وقد تناول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طرق الطعن في مجال الضريبة غير المباشرة في مواد 489-493 ويمكن إعطاء مثال في هذا المجال :

مثال : شركة لعصر الخمر تنازع الإدارة لأنّه تمّ حجز على منتوجاتها من طرف أعوان الضريبة دون وجه حق كونها تملك سجل المشتريات والمبيعات والزبائن وكل الوثائق الضرورية ، لكن المفتشية ترى بأنّ الحجز تمّ وفق قانون الإجراءات الجبائية إذ أنّ زيادة المراقبة التي قام بها الأعوان أكّدت عدم وجود سندات الإعفاء بكفالة² ومن ثمّ فمنازعة هذه الشركة مصيرها الرفض.

رابعا : منازعات حقوق التسجيل.

قانون التسجيل كقانون الضريبة غير المباشرة لم يعطنا الكثير في مجال المنازعات نظرا لكون ضريبة التسجيل تعتبر حقوقا للخرينة غالبا ما يدفعها المكلف بالضريبة بصفة رضائية ، لكن هذا لا يعني عدم وجود حالات لهذا النوع من المنازعات ، وحيث نصت

¹ - يعتمد هذا النظام على المحاسبة الدقيقة ، فيلزم الخاضع له بمسك دفاتر تجارية وتقديم التصريحات الجبائية شهريا أو ثلاثيا ، وكذا تقديم ميزانية سنوية مع تحديد الربح الصافي.

² - هذا السند معروف لدى أصحاب الضريبة غير المباشرة إذ يمنح من المفتشية تقيد حركة المتوج على أن يعيده المدين الحساب مع الإدارة ، فعدم وجوده مع كل مراقبة يعني التهرب من التصريح بالمنازعات.

المادة 359 من قانون التسجيل على إمكانية لجوء المكلّف بالضريبة المباشرة إلى الجهات القضائية دون اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق ، ويمكن إيضاح ذلك بمثال : نازع فيه ورثة أحد المالكين الإدارة في فريضة التركة ، حيث أنّ الإدارة لم تخصم ديون المتوفى قبل تحديد الأساس الصافي للمورث الخاضع للضريبة ، فكان ردّ الإدارة بأنّ الورثة لا يمكنهم الاستفادة من الخصم كون هذه الديون المحتج بها جاءت بعد تاريخ الوفاة ، كذلك لم يصرح إلاّ بالأموال المودعة لدى البنك في حين ثبتت عقارات للمالك وأسهم بأحد الشركات ، ومن ثمّ أكّد المدير الولائي هذا الرفض للأسباب السابقة.

خامسا : منازعات الطابع.

ويعتبر هذا المجال الأكثر إجحافا من حيث حجم المنازعات ، وكسابقه لم يفتح لنا المجال أمام قواعد إجرائية جديدة ، وقد أحال في المادة 23 منه فيما يخصّ منازعات تأسيس وتحصيل فريضة الطابع إلى قانون التسجيل. وبصفة عامة ، المنازعات في هذا المجال قليلة ، كما أنّها كثيرا ما تعود بالأثر العكسي ، فيأتي القرار بما لا يشتهي الشاكي، ومثال عن هذا أن نازع أحد تجار الجملة حول الطابع المحصّل لفائدة الخزينة فقد أخضع لعملية المراقبة وتمّ تسويته بمعدّل 1,5% في حين أنّ تعديل 2003 أصبح 1% فقط. فقبلت المصلحة شكايته على أن يقدّم جميع فواتورات المبيعات ، فاستفاد من تخفيض ضريبة الطابع لكن بالمقابل أعيد تأسيس رقم أعماله ، حيث ثبت 1.000.000 د.ج لم يصرح بها خلال المراقبة الأولى.

الفرع الثاني : منازعات التحصيل.

إنّ منازعات التحصيل لا تقل أهمية عن منازعات الوعاء إلاّ أنّها أقل حجما ، وأكثر تحديدا من الناحية الإجرائية وهي أيضا أنواع :

أولاً : منازعة الشاكي لعقود المتابعة.

إنّ تعديل 2002 الذي تضمن إنشاء قانون الإجراءات الجبائية لم يتناول بالتفصيل عقد المتابعة¹ ، كما تناولها قانون الضرائب المباشرة الذي يحيلها في كل مرة إلى قانون الإجراءات المدنية كقاعدة عامة في طرف التنفيذ. وحيث أجمع الفقه على طريقتين للتنفيذ :

1 - طريقة ودية : وفيها يتم تبليغ الممول ودعوته بدفع الضريبة وغالبا ما تتم مع المكلفين حسني النية الذين قدموا ضمانات كافية مسبقا.

2- طريقة جبرية أو قمعية : وهنا تستعمل الإدارة كل الوسائل المخوّلة لها قانونا ، لضمان أموال الخزينة العامة وهي غالبا التي ينازع فيها الشاكي.

ويعتبر البيع أخطر إجراء في متابعات التّحصيل إذ يخضع لرخصة من الوالي باقتراح من المدير الولائي للضرائب ، غير أنّه إذا لم ترد هذه الرخصة في أجل (30) ثلاثين يوما ، أمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقابض الشروع في عملية البيع ، إمّا بواسطة عون المتابعات أو موظف بالقباضة أو بواسطة محضر أو محافظ البيع بالمزاد العلني ، ويمكن أن يرخص المدير الجهوي بالبيع بالتراضي أيضا إلى قابض الضرائب المباشر للمتابعة أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدّر للبيع ، تطبيقا للمادة 192 من قانون المالية 2002² ، وهنا ليس للشاكي إلاّ الطعن قضائيا في إجراء البيع.

ثانيا : منازعات التّحصيل الوقائي.

لا يمكن منازعة أساس الضريبة أو غرامة الأساس لأنّها من اختصاص المفتشية ، لكنّ المعلوم أنّ المنازعة لا توقف التّحصيل وإجراءات المتابعة ، فالإدارة لأجل ضمان

¹ - تتمثل هذه العقود في :

1 - الإخطار الموجه للمكّلف من أجل البدء في الحجز والبيع.

2 - الحجز.

3 - الغلق المؤقت لا يتجاوز 6 أشهر.

4 - البيع.

- أنظر المواد 185-195 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - أنظر المادة 192 من قانون 01-21 المورخ في 23-12-2001 المتضمن قانون المالية 2002 ، الجريدة الرسمية 2001/79.

أموال الخزينة العمومية ، تستعمل كل الطرق لأجل هذا ، مثلا في حالة استعمال الاسم المستعار فهنا تلجأ الإدارة إلى التّحصيل الجبري فلا تجد شيئا تحجز عليه ، وتجد بأنّ الأموال المتابع بها المدين خيالية التّحصيل ، ومن ثمّ تحاول الإدارة البحث عن المدين الحقيقي حفاظا على أموال الخزينة.

ثالثا : آجال الدفع بالتقسيط.

يجوز للإدارة أن تمنح آجالا لدفع الضريبة لكن بشرط أن يقدم المكلّف بالضريبة ضمانات كافية لتسديد باقي المبالغ المطالب بها. غير أنّه وفي بعض الحالات قد تحدث مواقف مستجدة على المكلّف ، الأمر الذي يدفعه إلى أن ينازع مصلحة التّحصيل ، كأن يطلب التخفيض من قيمة المدفوعات الشهرية أو إعفاءه منها لمدة معيّنة دون التوقف النهائي عن الدّفع.



الفصل الأول

تسوية المنازعات الجبائية

أمام الهيئات الإدارية



الفصل الأول

تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية

يجب على المكلفين بالضريبة قبل أن يلجأوا إلى القضاء لرفع دعواهم ضدّ القرار الصادر عن الإدارة الجبائية ، والذي من شأنه أن يجعلهم في حالة مزرية أو عوز ، أن يتقدموا إلى الإدارة ذاتها التي أصدرت القرار الضريبي وهذا محاولة من الإدارة الحديثة لفتح طرق الشفافية وتكريس مبدأ العدالة¹. فإذا ما وجد المكلف بالضريبة نفسه في حالة عدم القدرة على التخلّص كليا أو جزئيا من ديونه اتّجاه الخزينة طالبن منها التخفيض أو التعديل أو الإلغاء في الغرامة الجبائية² ، أو جب عليه القانون اللجوء إلى التظلم الإجباري أمام الجهة الإدارية المصدرة للقرار ، فلعلّ هذه الجهة تراجع نفسها وتعّدّل أو تلغي القرار المتخذ ضدّه³. وإجبارية هذا الإجراء تؤدي إلى رفض الدعوى شكلا في حال عدم احترامها ، غير أنّ المشرع الجزائري لم يكتف بهذا الإجراء الإجباري كطريق من طرق الطعن ضدّ قرار الإدارة الجبائية ، وإنّما فتح أيضا سبلا أخرى وإن كانت اختيارية حيث ترك أمر اللجوء إليها من عدمه إلى المعني بالضريبة ، فقد يتركها ويرفع الدّعوى مباشرة أمام القضاء⁴.

- إذن فيما تتمثل هذه الإجراءات الإجبارية الواجبة الاتّباع قبل اللجوء إلى القضاء ؟
- وكيف يمكن الالتجاء إليها ؟
- وما هي الإجراءات الاختيارية التي ترك للمكلف بالضريبة حرّية اللجوء لها من عدمها؟

¹ - أنظر : قنطار رايح ، المرجع السابق ، ص 27 .

² - أنظر : المديرية العامة للضرائب ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، منشورات الساحل ، الجزائر ، دون طبعة، 2002 ، ص 83 .

³ - أنظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 30.

⁴ - أنظر : عمار معاشو ؛ عزاوي عبد الرحمن ، تعدّد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل ،

الجزائر ، طبعة 02 ، 1999 ، ص 31.

المبحث الأول

الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب.

تختص المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة أول درجة بنظر منازعات الضرائب (طبقا للمادة 82 إجراءات جبائية) ، على أنه لا يجوز التقدم إليها مباشرة بل يشترط لقبول الدعوى أن تسبق بطلب أو تظلم إلى مدير الضرائب للولاية وانقضاء الميعاد القانوني المقرر لصدور القرار ، فلا تكون أيّ دعوى قضائية في منازعات الضرائب مقبولة ، ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب¹.

إذن تمثل الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية ، المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية ، وهي المرحلة الإجبارية. ولقد اشترط المشرع سبق تقديم طلب إلى مدير الضرائب ، على مستوى الولاية التابع له محل فرض الضريبة من أجل استصدار قرار صريح أو ضمني شأن النزاع ، ليكون أساسا لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية. ويكون هذا الطلب كمرحلة أولية للتقاضي وهو وجوبي ، بمعنى أنه على صاحب الشأن أن يتقدم به حتى تقبل دعواه ، إذ لا يمكن له التصرف في النزاع إلا على ضوء موقف المدير من الطلب المقدم ، فإن قبله انتهى النزاع ، وإن رفضه. للمتظلم الحق في اللجوء إلى القضاء على أن تتوفر فيها مجموعة من الشكليات ، وكذا رفعها في مواعيد وأجال محددة قانونا ، لا يمكن تجاوزها ، حتى يتمكن مدير الضرائب على مستوى الولاية من التحقيق والبت فيها ، إما بانتهاء النزاع بقبوله الطلب أو رفضه كليا أو جزئيا.

¹ - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 07.

وعلى هذا تعدّ الشكوى الضريبية المقدّمة إلى الإدارة الضريبية من المكلف إجراءً إدارياً بحثاً ، أي أنّها تظلم إداري ، وليس دعوى قضائية¹ ، وهي من النظام العام إذ يتعيّن على القاضي أن يثير عدم استيفائه في جميع مراحل الدعوى وبالخصوص عند تفحصه للعريضة الأصلية المفتوحة للدعوى² .

- فما هي أسباب رفع الشكوى إذن ؟
- وما هي المواعيد الواجب تقديم الشكوى خلالها حتى تكون مقبولة ؟
- وما هو شكلها ؟
- وكيف يمكن للمدير الولائي للضريبة البث فيها ؟

المطلب الأول : تقديم الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية.

لا بدّ للمكلف بدفع الضريبة أن يقدم شكواه إلى المدير الولائي للضرائب ، فالشكوى عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق ، أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية ، وهي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، ضمّنها المشرّع قصد تحقيق غايتين هما :

- 1 - تجنّب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي لا تجد حلاً لها على مستوى إدارة الضرائب.
 - 2 - السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة ، بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء ، وضمان حسن تسييرها لاحقاً.
- وقد عبّر عنها البعض على أنّها تظلم إداري مسبق أمام المدير الولائي للضرائب ، وهو وسيلة لحلّ النزاع ودياً قبل أن يعرض على العدالة ، بمنح الإدارة مراجعة أعمالها والتأكد من صحتها³ .

¹ - أنظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 33 .

² - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 15 .

³ - أنظر : عمّار معاشو ، عزاوي عبد الرّحمن ، المرجع السابق ، ص 32 .

الفرع الأول : شكل ومحتوى الشكوى.

قبل التطرق إلى شكل الشكوى ومحتواها ، لا بأس أن نذكر أسباب رفعها ، وهي ذات الأسباب التي تؤدي إلى قيام المنازعة الجبائية، وذلك وفقا لما جاءت به المادة 70 قانون الإجراءات الجبائية، إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها. وإما الاستفادة من حقّ ناجم عن نصّ تشريعي أو تنظيمي. وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حقّ.

كما يمكن تقديم الشكوى لالتماس التخفيض أو الإعفاء من الضريبة في حالة ضيق أو عوز لتبرئة ذمّة المكلف إزاء الضريبة العمومية، ولأجل قبول الشكوى الضريبية شكلا، لا بدّ أن تتوفر على مجموعة من البيانات تحت طائلة عدم قبولها¹، وقد عدّها قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 73-75 (المادة 113-115 قانون المالية 2002) وهي : (1) أن لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع : وهو ما نصّت عليه المادة 173 قانون الإجراءات الجبائية. ، فلا يشترط تحرير الشكوى على ورق مدموغ² ، بل تقدّم الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المركز من طرف المكلف على شكل رسالة عادية مكتوبة ، وقد اشترط القانون الفرنسي أيضا هذا الشرط بأن تقدّم الشكوى في ورق عادي³. إذ كانت الشكوى قبل 1932 تحرّر على ورق مدموغ وغايته من ذلك التقليل قدر الإمكان من الطلبات الغير مؤسّسة للمكلفين بالضريبة على أساس أنّ مصاريف هذا الورق غير قابلة للاسترجاع ، غير أنّه ألغي هذا الشرط سنة 1932 ، وهو ما انتهجه المشرّع الجزائري تكريسا منه لمبدأ العدالة الجبائية وفتح طرق الشفافية بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

(2) يجب أن تكون الشكاوي منفردة : يجب أن تكون الشكاوي فردية متعلّقة بمكلف واحد فقط ، ما عدا ما يخصّ المكلفين بالضريبة بصفة جماعية وأعضاء الشركات اللذين

¹ - ملحق رقم (02) نسخة من مطبوعة الشكوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب.

² - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 14.

³ - Charles Aimé et Marc Rochady , droit fiscal , éditions DALLOZ , Paris , 1993 , 2^{ème} édition , p 134.

يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة¹. فهؤلاء يمكنهم أن ينازعوا على الضرائب المفروضة على عاتق الشركة ، بتقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء فيها. كما أن هذه الضريبة يجب أن تكون واقعة في حدود بلدية واحدة فقط ، أما إذا تعلقت بمجموعة بلديات ، فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية² (البلدية الأولى المشار إليها في الشكوى).

(3) ويقع تحت طائلة البطلان إذا لم تحتوي الشكوى على :

أ - بيان رقم المادة من الجدول الضريبي : التي سجلت تحتها هذه الضريبة ، وهذا إذا تعلقت الأمر لضريبة منشأة عن طريق الجدول ، فيجب ذكر رقم مادة الجدول الذي قيّد فيه هذه الضريبة ، إذا لم تكن الضريبة موضوع تأسيس جدول ويتعدّد استظهار الإنذار ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدّفع ، مثل ملخص جدول الضرائب.

أما إذا تعلقت الأمر بالاقتطاع من المنبع ، فيجب إرفاق الشكاية بشهادة القبض ، إذا تعلقت الأمر بالضرائب على الأجور والمرتبّات ، وقسيمة جدول أصل الدفتر بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية المقتطعة من المنبع. إذن مهما كانت طلبات المكلف بالضريبة يجب أن تكون مسببة ومدعمة بكلّ الحجج القابلة لأن توضّح الأمر للإدارة³.

ب - ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها أو المتنازع فيها : إذا كانت من الضرائب المباشرة متعلّقة بـ : تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها.

- وإما الاستفادة من حقّ ناجم عن نصّ تشريعي أو تنظيمي.

- وإما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق.

¹ - Instruction sur les procédures contentieuses, Op . cit. p 05.

² - أنظر فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 37 .

³ - Instruction sur les procédures contentieuses , OP . cit. p 34.

ج - عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف الشاكي المنصبة إما على إعفاء أو إرجاء دفع الضريبة.

أي أن يكون موضوع الشكوى تصحيح أخطاء بسيطة أو تقييم مقدار الوعاء الضريبي المتعلقة بأساس الوعاء أو العقوبات والغرامات فيتقدم بملاحظاته واحتمالاته حول الضريبة المنازع فيها ، كما عليه أن يدعم أقواله بوسائل الإثبات الكتابية ، بينما تملك الإدارة الجبائية كافة وسائل الإثبات المضادة كالمعاينة والقرائن.

ولا يعتبر هذا الشرط سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينفّس عن ضيقه ، وذلك بتوضيحه لطلباته وتوفيقه بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها¹.

فإذا كان الخطأ بسيط ، فيكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية ، فيفهم طلبه ويوضح الخطأ المرتكب ويطلب تصحيحه.

أما إذا كان الخطأ في إحدى المذكرات أو البيانات ، فهنا يمكن له أن يتقدم بتوضيحات أكثر أهمية للعمليات التي تقوم بها الإدارة على أن يدعم شكواه بوثائق إثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة ، نسخ من الإنذارات... الخ. وإذا تعلق الأمر بضريبة مباشرة فله أن يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ، وهل احترمت القواعد المقررة لفرضها وإلا طلب إلغاء فرض الضريبة لعدم احترامها الإجراءات.

وعليه فإن أي شكوى تقدم إلى الإدارة الجبائية لا بد أن تحتوي :

- على عرض موجز للدفع وكذا الطلبات المكلف بالضريبة عن طريق عرض الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه ثم تبيان حديثه لطلبه ، إما المبلغ الذي

¹ - أنظر فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 34 .

يريد تخفيضه ، وإما توضيح إدعاءاته دون غموض وبيّن كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة.

- توقيع الشكوى بخط محرّرها : يعتبر أهمّ شرط بحيث لا يمكن التسامح عنه تحت التحفظ لمن هم في مادة الضريبة المباشرة من أجل الشكاوي الصادرة من الأشخاص الأميين. في هذه الحالة الشكوى يجب أن تشير إلى أسماء وألقاب وعناوين الشاكي¹.

- الوكالة : يجب أن تتوفر الشكوى على وكالة بالنسبة لكلّ شخص يقدم شكوى باسم الغير وتحرّر هذه الوكالة وجوبا على ورق مدموغ ، وإلا وقعت تحت طائلة البطلان كما يجب أن تكون مسجّلة قبل تنفيذ العمل الممنوح له؟ وترسل الوكالة برفقة الشكوى أو أن تقدّم إلى الإدارة منفصلة؟ وقد اعتبرت الوكالة شرطا أساسيا للتمثيل القانوني عن الغير، وبالرجوع للمادة 115 قانون المالية 2002 والمادة 75 قانون إجراءات جبائية ، فإنّها تستثني كلّ من :

أ- المحامين المسجّلين قانونا في نقابة المحامين ، والمستشارين القانونيين والخبراء المحلفين.

ب - الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفتهم حقّ التصرف باسم المكلف بالضريبة (المدير ، نائب المدير ، مدير المالية).

ج- الأشخاص الذين قد أعذروا شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

د- الورثة من اجل رصيد المتوفي.

هـ- المصفي في حالة تصفية مؤسسة رضائيا أو قضائيا².

و- النقابي عندما ينازع في الضرائب الواقعة على عاتق الجماعة.

¹ - أنظر : Op . cit. p 05 Instruction sur les procédures contentieuses ,

- أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 12 .

² - المادة 5/391 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تقديم الوكالة لسند إلى جانب الشكوى ليست إلزامية لكن مصلحة الضرائب يمكن أن تلزم في كل الأوقات لإجراء التحقيق.

- اختيار محل إقامة في الجزائر (المادة 75 إجراءات جبائية ، المادة 115 قانون المالية لسنة 2002 ، المادة 332 قانون الضرائب المباشرة) ، والتي تفرض على كل مشتكي مقيم في الخارج أن يختار محل إقامة بالجزائر.

ويكون شرط وجوب اختيار محل الإقامة بالجزائر في نظر الفقه القانوني في الحالات التالية¹:

أ - تقديم الشكوى من طرف محام باسم المكلف بالضريبة المقيم في الخارج ، يعني اختيار الشاكي موطنه بقوة القانون بمكتب المحامي.

ب- تقديم الشكوى من طرف وكيل ، قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع.

ج- صدور الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج وله في الدّاخل مركز أو عدّة مراكز مصالح (إقامة ثانوية - وكالة - شركة فرعية ...) ، معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالدّاخل. إذن إذا كانت البيانات السالفة الذّكر مقرّرة تحت طائلة عدم القبول ، فإنّه بالرّجوع للمادّة 4/83 قانون الإجراءات الجبائية ، (المادة 132 قانون المالية لسنة 2002).

تجيز هذه الأخيرة تدارك العيوب الشكلية التي تسببت في رفض الشكوى من طرف مدير الضرائب للولاية في العريضة المودعة لدى المحكمة الإدارية باستثناء انعدام توقيع الشكوى الأصلية.

غير أنّ نصّ هذه الفقرة من المادّة 83 قد جاء بمصطلحات غير مناسبة حيث استعمل المشرّع مصطلحي الشكوى والعريضة الافتتاحية ، للدلالة على نفس المعنى ، بحيث أنّه عبّر عن الشكوى بالدعوة الأصلية في حين أنّها إجراء أولي سابق لرفع الدّعوى أمام القضاء.

¹ - - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 12 .

الفرع الثاني : مواعيد رفع الشكوى الضريبية.

المواعيد كقاعدة آمرة لدراسة الشكوى عددها المادة 72 إجراءات جبائية ، وهي :
أولا إذا تعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق الجدول ، فتقبل الشكوى إلى
غاية 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيلها من الجدول أو تحقيق الأفعال
تبرر هذه الشكوى.

أمّا إذا تعلق الأمر بالضرائب المقتطعة من المنبع ، فإنّ الشكوى تقبل حتى 31
ديسمبر من السنة التي تلي تلك التي يتمّ خلالها تطبيق ضريبة الاقتطاع المتنازع عليها¹ ،
أي السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات مثل الاقتطاع من المرتبات والأجور.

إلا أنّه إلى جانب هذا هناك آجال خاصّة لا تتبع هذا المبدأ العام ، وتمثّل في :

- حالة وقوع خطأ في إرسال الإنذارات وتكون الشكوى مقبولة إلى غاية 31
ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم فيها الممولّ إنذارات جديدة ، تطبيقا
للمادة 331 قانون الضريبة المباشرة.
- حالة الخطأ في أساس الضريبة أو التكرار (Double emploi) في فرض الضريبة أو
وجود مهنة مزيفة أو مزدوجة ، فهنا لا يتعدّى الأجل تاريخ 31 ديسمبر من
السنة التي تلي سنة علم الممولّ أو المكلف بالأخطاء المرتكبة في أساس الضريبة أو
السنة التي تلي سنة إدراكه بوجود تخفيضات غير قانونية نتيجة لمهنة مزيفة أو
مزدوجة 2/331 قانون الضريبة المباشرة.
- حالة الضريبة المدفوعة اختياريا من الكلف بالضريبة : أي الدّفع الطوعي للضريبة،
ويكون الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يتمّ فيها دفع
الضريبة 3/331 قانون الضريبة المباشرة.
- حالة التخفيضات الخاصّة المتعلقة بالرّسم العقاري ، وتتضمّن هذه الحالة مجموعة
من الحالات الأخرى ، وهي كالتالي :

¹ - أنظر الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص48.

- أنظر : Instruction sur les procédures contentieuses , Op . cit. p 03

- حالة تغيير التخصّص على عقار بموجب أمر مرخّص من الإدارة.
 - حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار بصفة متوالية وبموجب واقعة غير اعتيادية .
 - حالة الهدم الطوعي للعقار.
 - زوال الملكية غير المشيدة (غير مبنية).
- في الحالات الأربعة فإنّ الشكوى يجب أن تقدّم قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحقيق الواقعة التي تغيّر من فحوى الشكوى¹ كالسنة التي حصل فيها عدم الاستغلال.

المطلب الثاني : اختصاصات مدير الضرائب والإدارة المركزية للبت في

الشكوى الضريبية.

من الضروري أن يتوجّه المكلف بدفع الضريبة مسبقاً إلى مدير الضرائب للولاية أو مدير المركز ، الذي ينتمي له محلّه الضريبي² وذلك قبل أن يلجأ إلى اللجان أو إلى القضاء حتّى تتمكن الإدارة من مراجعة موقفها باعتبارها مصدرّة القرار ، على أن يتمّ من خلال هذا التظلم أو الشكوى توضيح الخطأ المرتكب والأسباب المستند إليها وقد أوجب المشرّع هذا الإجراء بموجب 1/334 من قانون الضريبة المباشرة ، المادة 76 إجراءات جبائية ، والهدف من ذلك هو السماح بإجراء الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية قبل عرض الأمر على القاضي المختص³.

وتعتبر هذه الشكوى إجراءً إدارياً بحثاً أي أنّها تظلم إداري وليست دعوى قضائية ، ورغم ذلك فهي إجراء جوهري ومن النّظام العام ، تطبيقاً للمواد 169 ،

¹ - أنظر : Instruction sur les procédures contentieuses , Op . cit. p 3-4.

² - أنظر الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 83.

³ - أنظر د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 33.

169 مكرّر ، 168 من قانون الإجراءات المدنية وكذا قواعد قانون الإجراءات الجبائية المادة 76 منه ، وهو ما أكدّه مجلس الدولة بقراره الصادر بتاريخ 2003/02/25¹ ، إذ أقرّ بعدم استفتاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلاً.

وقد حدّد قانون المالية لسنة 2002 المتضمّن لقانون الإجراءات الجبائية مجالات تدخل المدير الولائي للضرائب ، إذ إلى جانب هذا الأخير فقد أسند مهمة البث في الشكوى إلى الإدارة المركزية المتمثلة بالمديرية العامة للضرائب وذلك وفقاً لمعيار القيمة ، أي مبلغ الشكوى المتنازع فيها ، وعلى هذا فيختصّ مدير الضرائب للولاية في الشكاوي التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي قدرًا محددًا في حين تنظر الإدارة المركزية في شكاوي أخرى ، وهذا ما سنتطرق إليه بنوع من التفصيل في الفرعين التاليين مع توضيح اختصاصات كلّ منهما وكيفية اتخاذ القرار وتبليغه إلى المعني بالأمر أي المكلف بالضريبة.

الفرع الأول : اختصاصات مدير الضرائب للولاية للبتّ في الشكوى.

تعتبر المحاكم الإدارية صاحبة الاختصاص للنظر في المنازعات الضريبية على أن لا يجوز اللجوء إليها مباشرة² إلا إذا سبقها تظلم إداري ، ويتمثل هذا الأخير في الشكوى المقدّمة من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي أو مدير المركز المختصّ بالنظر في كافة الشكايات الناجمة عن الضرائب ، على أن يكون اختصاصه في الشكاوي المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار (10000000 د.ج)³.

وعليه فإنّ الشكاوي المقدّمة إليه على المستوى الولائي تعتبر مرحلة أولية من الإجراءات التنازعية ، وهي إجبارية.

¹ - أنظر الملحق رقم (03) مجلس الدولة ، الغرفة 02 ، قرار رقم 6509 ، الصادر بتاريخ 2003/02/25 .

² - تطبيقاً للمادة 82 إجراءات جبائية ، وقبل صدور هذا القانون كانت تطبق في مجال الضرائب المادة 168 إجراءات مدنية ، المتعلقة بالمنازعات الخاصة التي تستوجب تظلم إداري مسبق قبل رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية وهو استثناء عن المادتين 169-169 مكرّر إجراءات مدنية.

³ - أنظر المادة 2/117 قانون المدني ، سنة 2002 ، المادة 1/334 قانون الضرائب المباشرة سابقاً ، المادة 77 إجراءات جبائية.

يتمّ عن عدم استيفائها عدم قبول الدعوى شكلا ، فعلى المكلف بالضريبة المتنازع فيها أن يتقدّم بطلبه هذا وينتظر حتّى يبتّ المدير الولائي في طلبه ليتمكّن بعدها أن يلتجأ إلى القضاء وتكون دعواه مقبولة إذا ما رفض المدير كلياً أو جزئياً طلبه ، أمّا في حال ما إذا قبل طلبه فمن شأن النزاع أن ينتهي دون اللجوء إلى التقاضي. وما لجوء المكلف بالضريبة إلى المدير إلاّ من أجل إصلاح خطأ في وعاء الضريبة أو الاستفادة من حقّ ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي ، وإمّا استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حقّ.

فالشكوى إذن تبدأ من مجرد طلب على ورق عادي لكن بمجرد تقديمها إلى مديرية الضرائب للولاية تأخذ مأخذ الجدّ لتولّد بذلك واقعة قانونية بالغة الأهمية، ويكون المدير الولائي مكان فرض الضريبة مختصّ بدون حدود في اتخاذ القرار بالقبول الكلي أو الجزئي أو الرفض لهذه الشكوى ، غير أنّه وبالرجوع إلى أحكام المادة 78 إجراءات جبائية فإنّ هذا الأخير يمكن له أن يفوض سلطته في اتخاذ القرار إلى عون برتبة مفتّش رئيسي على الأقل ، وإذا ما تمّ الأخذ بالتنظيم الحالي في مصالح المديرية فإنّ هذا التفويض يمكن أن يكون مقبولا إذا منح لنائب المدير عبء المنازعة أو إلى رئيس المكتب بما أنّ له درجة مفتّش رئيسي ، ويتمّ الاتفاق بين المدير المفوض ومن ينوب عنه على مجال التفويض على أن يكون اختصاص المفوض في الأمرين التاليين :

1- النطق بالرفض الكلي أو الجزئي في الشكاوي.

2- عرض المنازعة على المحكمة الإدارية المختصة¹.

وبين هذين الأمرين لا يجوز أن تمارس صلاحيات التفويض إلا بالنسبة للقضايا المتعلقة بتخفيض ضريبي أقصاه مائة ألف دينار (100000 د.ج) عن وكلّ حصّة.

فالشكوى عند وصولها إلى المديرية الولائية تمرّ عبر مجموعة من الإجراءات والتحقيقات حتّى يتمكن المدير الولائي وأعدائه المساعدون من اتخاذ القرار الصحيح ، حيث أنه وبعد اطلاع أولي من طرف المدير الولائي على الشكوى يوجهها مباشرة إلى

¹ - أنظر : 9 p , Op. cit. Instruction sur les procédures contentieuses

المديرية الفرعية¹ للمنازعات الجبائية لتوضع قيد النظر على أن يسلم في مقابل وضع الشكوى وصلا للمكلفين تطبيقاً لأحكام المادة 330 قانون الضرائب المباشرة ، ثم تسجل الشكوى في سجل كبير خاص بالمنازعات إذا كيفت أنها طعن نزاعي ، أو في سجل الطلبات الولائية إذا كيفت على أنها من الطلبات الولائية (الطعون الولائية) ، ويعطى لها رقم خاص ثم ترسل إلى المفتشية المختصة.

عند تقديم الشكوى إلى المفتشية تسجل بسجل خاص بالمنازعات أيضاً لتحمل نفس الرقم الذي حملته في المديرية ، وقبل أن يقوم المدير بتحويل الشكوى إلى المفتشية للتحقيق فيها له أن يثبت فيها فوراً² ، ويرفضها إذا رأى أنها مشوبة بعيب شكلي مثل تقديم الشكوى بعد فوات المدّة المحددة قانوناً ، كما يجوز لمفتش الضرائب إذا ما رأى بأن الشكاية مشوبة بعيب ، أن يطلع المدير عليه وهذا الأخير يطلب من المكلف بدفع الضريبة أن يصلح هذا العيب الشكلي الوارد بالشكوى إذ كان قابلاً للتصحيح³.

كما يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي وإذا لم يبد رأيه في خلال 15 يوماً إلى المفتشية ، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته.

إذن فالشكوى تدرس أولاً من حيث الشكل ، فإذا قبلت شكلاً درست من حيث الموضوع ، فيعاد حساب تأسيس الضريبة من جديد حسب كل حالة مع فحص لكل الوسائل المعروضة لتبين بأن هناك خطأ في الوعاء ، أو التقدير أو الزيادة أو سهو من طرف الإدارة حتى يتمكن من تحديد مقدار التصحيح من تخفيض أو إلغاء أو تعويض.

ولكي يقوم المفتش بالتحقيق في الشكوى له الحق في استدعاء المكلف من أجل الاستفادة من كل توضيح ضروري متعلق بالنزاع ، ثم يوقع رئيس المفتشية الشكوى ويختتم عليها ثم يؤشّرها في السجل الخاص أمام الرقم الذي سجلت فيه ، ويحرر تقريره

¹ - يرأس المديرية الفرعية للضرائب: المدير الفرعي للمنازعات يليه رئيس المكتب ، فريسي المصلحة ، فعون المنازعات الذي يتولى متابعة الشكايا تحت إشراف السلطة الرئاسية.

² - أنظر المادة 1/76 قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على : "... ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جدية بالقبول لها...".

³ - أنظر د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 41.

الذي يثبت فيه مقترحاته ويعود الملف إلى المديرية الفرعية للمنازعات لإبداء الرأي فيها ، بدراسة إضافية لقرار رئيس المفتشية إما مؤيدا أو معارضا له ، ثم يوجهها إلى رئيس المصلحة لإبداء رأيه أيضا وهذا بدراستها دراسة تحليلية تقنية ، فإما أن يقتنع ويضمّم موافقته ، وإما أن يعارض ثم يوجهها إلى رئيس المكتب ليدعم برأيه ما سبق بقوله أو رفضه ، بعدها ترجع الشكوى إلى المدير الفرعي للمنازعات فيحتم عليها إما بالقبول أو الرفض (الكلي أو الجزئي) ، وأخيرا يعاد الملف إلى مديرية الضرائب ليصدر بشأنه المدير الولائي للضرائب القرار المناسب دون تقييده باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق نظرا للسلطات الواسعة التي يتمتع بها هذا الأخير ، فيكون قراره إما بقبول الطلبات الواردة في الشكوى وإما برفضها. ويثّ المدير الولائي للضرائب في الشكوى في مدّة 4 أشهر من تاريخ تقديمها تطبيقا للمادة 76 إجراءات جبائية ، 116 قانون المالية لسنة 2002 ، وكان المدير الولائي يثّ في الشكوى في مدّة أقصاها ستة أشهر (6 أشهر) من تاريخ تقديمها وفقا لقانون المالية لسنة 1985 وقبل هذا كانت ثلاثة أشهر (3 أشهر) فقط¹ إلا أنّه وبموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2005² المعدلة للمادة 2/74 فقد تمّ تغيير المدّة إلى 06 أشهر من تاريخ تقديمها.

وعلى هذا يصدر المدير الولائي للضرائب قراره الذي يراه مناسبا الذي قد يكون بالرفض الكلي للشكوى أو التخفيض الجزئي أو الكلي :

أ - حالة الرفض الكلي للشكوى :

للمدير الحقّ برفض الشكوى المقدّمة إليه من طرف المكلف بالضريبة ، وذلك بشرط أن يوضّح الأسباب التي أقام عليها رفضه ولو بصفة موجزة ليتبيّن الأسس التي بني

¹ - أنظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 42-43 .

- أنظر : Jean Alexandre , Droit Fiscal Algérien , office des publications universitaires , 1990 , Alger , p 194 .

² - قانون المالية رقم 21-04 مؤرّخ في 2004/12/29 المنضمّن قانون المالية لسنة 2005 ، جريدة رسمية رقم 85 المؤرّخة في 2004-12-30 .

عليها قراره برفض الشكوى¹، ذلك حتى يتمكن المكلف بتقديم دفعه إذا ما أراد أن يعرض نزاعه على اللجان الاختيارية المختصة، أو يرفع دعواه أمام القضاء.

ب - حالة التخفيض الجزئي أو الكلي :

تنشأ هذه الحالة إذا ما تمّ الاكتشاف بعد عملية التحقيق أخطاءً وقعت فيها إدارة الضرائب، الأمر الذي يجعل مدير الضرائب يتخذ قرار التخفيض الكلي أو الجزئي، فيأمر بالتخفيض بعد أن يحرر قرارا يوجّهه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل، أو إعادة المبلغ إذا كان قد حصل فعلا.

وعندما تتخذ الإدارة قرارها فإنها ملزمة بتبليغه إلى المكلف بالضريبة نفسه أو إلى وكيله إلى العنوان المشار إليه في الشكوى، كما يجب أيضا أن توجه نسخة إلى المفتشية التي أسست الشكاية وأخرى إلى القباضة المعنية. فبرجوعنا إلى المادة 1/77 إجراءات جبائية، تقضي على التبليغ للقرار يكون عن طريق مدير الضرائب للولاية المختص إقليميا، ما عدا في حالة حدوث واقعة على عريضة المكلف فإن التبليغ يكون برسالة مع رأي الاستقبال البريدي².

وإذا ما اطلعنا على القانون الفرنسي فإنه يقضي بأن يكون التبليغ برسالة موصى عليها، كما يمكن أن يكون بوسائل أخرى، ما عدا صياغة تكليف الدليل الموصل إلى المعني فيجب أن يكون ممضي من طرف كاتب مع وصف درجة هذا الأخير³، ويعتبر التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام القرار.

وعلى حسب رأي البعض يكون تبليغ الإدارة صحيحا بعد اتّخاذها القرار إذا ما سلمت القرار شخصا إلى المكلف بالضريبة وإذا ما قبل هذا الأخير بالقرار فتتوقف

1 - أنظر : Instruction sur les procédures contentieuses , Op . cit. p 9

2 - أنظر : Instruction sur les procédures contentieuses , OP . cit. p 9

3 - أنظر : François Pillet , Guid pratique de la procédure dans le contentieux fiscal , édition litec, 2^{ème} édition ; Paris , 1992 , p 15

مديرية الضرائب أيضا بعد تبليغها للمكلف بالضريبة أن ترسل نسختين من القرار إلى مديرية المنازعات ومديرية الأبحاث والتدقيقات¹.

ولم يكتف المشرع بإسناد اختصاص البث في الشكاوى ذات الصلة والتدقيقات إلى الإدارة المركزية في هذا المجال فقط وإنما منح لها الاختصاص أيضا للبث في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات 10 ملايين دينار ، بحيث صار لازما على مدير الضرائب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية بخصوص هذه الحقوق والغرامات².

فالمدير الولائي للضرائب لا يمكنه الفصل قانونا في الشكاوى هذه المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة إلا إذا أخذ مسبقا رأي الإدارة المركزية والتزام به، وبناءً عليه فإن الإدارة المركزية تختص بالفصل في هذا المجال بالشكاوى التالية:
أ - الضرائب الصادرة عن المصالح الضريبية والتي يفوق مبلغها الإجمالي 10000000 د.ج من حقوق وغرامات سواء تعلق الأمر بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة.

ب - التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديرية الفرعية للرقابة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة يفوق مبلغها 10000000 د.ج.

والبث في هذا النوع من الشكاوى يكون في أجل 08 أشهر إذ أن الفقرة الثانية من المادة 77 إجراءات جبائية³ تضيف مهلة شهرين إلى المدة المحددة للشكاوى ذات الصلة والتدقيق ، فمدير الضرائب للولاية يحيل الملف مصحوبا برأيه إلى الإدارة المركزية التي تصدر قرارا ملزما للمدير والذي بدوره يقوم بتبليغه إلى المكلف بواسطة رسالة

¹ - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 10 .

² - أنظر : المادتين 16 و 46 من قانون المالية 90-11 لسنة 2000 المؤرخ في 1999/12/23 ، جريدة رسمية رقم : 92 المؤرخة في 1999/12/25 .

- المادة 2/77 إجراءات جبائية.

³ - أنظر : المادة 2/117 الموافقة لها في قانون المالية 2002 ، قانون رقم 01-21 ، مؤرخ في 2001/12/22 ، جريدة رسمية ، 79 مؤرخة في 2001/12/23 .

مديرية الضرائب أيضا بعد تبليغها للمكلف بالضريبة أن ترسل نسختين من القرار إلى مديرية المنازعات ومديرية الأبحاث والتدقيقات¹.

ولم يكتف المشرع بإسناد اختصاص البث في الشكاوى ذات الصلة والتدقيقات إلى الإدارة المركزية في هذا المجال فقط وإنما منح لها الاختصاص أيضا للبث في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والغرامات 10 ملايين دينار ، بحيث صار لازما على مدير الضرائب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية بخصوص هذه الحقوق والغرامات².

فالمدير الولائي للضرائب لا يمكنه الفصل قانونا في الشكاوى هذه المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة إلا إذا أخذ مسبقا رأي الإدارة المركزية والتزام به، وبناءً عليه فإن الإدارة المركزية تختصّ بالفصل في هذا المجال بالشكاوى التالية:

أ - الضرائب الصادرة عن المصالح الضريبية والتي يفوق مبلغها الإجمالي 10000000 د.ج من حقوق وغرامات سواء تعلق الأمر بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة.

ب - التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديريات الفرعية للرقابة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة يفوق مبلغها 10000000 د.ج.

والبث في هذا النوع من الشكاوى يكون في أجل 08 أشهر إذ أن الفقرة الثانية من المادة 77 إجراءات جبائية³ تضيف مهلة شهرين إلى المدّة المحددة للشكاوى ذات الصلة والتدقيق ، فمدير الضرائب للولاية يحيل الملف مصحوبا برأيه إلى الإدارة المركزية التي تصدر قرارا ملزما للمدير والذي بدوره يقوم بتبليغه إلى المكلف بواسطة رسالة

¹ - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 10 .

² - أنظر : المادتين 16 و 46 من قانون المالية 90-11 لسنة 2000 المؤرخ في 1999/12/23 ، جريدة رسمية رقم : 92 المؤرخة في 1999/12/25 .

- المادة 2/77 إجراءات جبائية.

³ - أنظر : المادة 2/117 الموافقة لها في قانون المالية 2002 ، قانون رقم 01-21 ، مؤرخ في 2001/12/22 ، جريدة رسمية ، 79 مؤرخة في 2001/12/23 .

موصى عليها مع الإشعار بالوصول ، ما عدا في حالة القبول الكلي للشكوى والذي يتم فيها التبليغ بموجب رسالة عادية¹.

¹ - أنظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 11.

المبحث الثاني

لجان الطعن الإدارية للضرائب.

بعد الحصول على قرار المدير الولائي بخصوص التظلم الإداري المقدم إليه ، وفي حالة الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة¹ ، فيمكن للشاكي أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية المتخصصة للحصول إمّا : تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة وإمّا الاستفادة من حقّ ناجم عن نصّ تشريعي أو تنظيمي².

فالمكلف بالضريبة الذي يكون غير راض بقرار مدير الضرائب للولاية المعنية أو مدير المركز ، اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية وبصفة اختيارية قبل اللجوء إلى القضاء³ ، فإنشاء هذا النوع من اللجان جاء للحدّ من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة ومصلحة الضرائب ، أو لتقويم بعض العناصر لتحديد القواعد اللازمة والضرورية ، أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتّفاق المكلف بالضريبة مع مصلحة الضرائب (أي قرار المدير الولائي للضرائب أو مدير مركز) ، وبالتالي تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية ، كما يكفل تنظيم تعاون ما بينها ، وإعطاء نتائج إيجابية في حلّ النزاع الضريبي.

وحسب رأي البعض⁴ فإنّ نصّ المشرّع على هذه اللجان أنّها تسمح للمكلفين بطرح مشاكلهم أمام المسؤولين المحليين من جهة ومن جهة ثانية بهدف الرغبة في تقليل الوارد من المنازعات الضريبية على الجهات القضائية.

وتوجد ثلاثة أنواع من اللجان :

¹ - أنظر : الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 85 .

² - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - إذا لجأ للقضاء مباشرة يفقد حقّه في اللجوء إلى اللجان (81 قانون إجراءات جبائية).

⁴ - أنظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 51.

- 1 - لجنة المصالحة في مادة قانون التسجيل.
 - 2 - لجان الطّعن في الضرائب المباشرة على مستوى الدائرة ، الولاية ، والمستوى المركزي.
 - 3 - لجنة الطّعن التخفيض الولائي.
- هذه اللجان تختلف من حيث تركيبها وكذا سير أعمالها ، وكيفية اللجوء لها، وهذا سنحاول إبرازه في هذا البحث وقد نصّ عليها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الصادر سنة 1976 وأدخلت عليه عدّة تعديلات.

المطلب الأول : تكوين اللجان الاختيارية وسير أعمالها.

نظمت بموجب المواد 23 مكرّر و 23 من الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969¹ وبموجب المواد 300-301-302 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² ، ولكن بعد الإصلاحات الاقتصادية وفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية ، أدخل المشرّع عدّة تعديلات على هذه اللجان سواء من حيث تكوينها أو من حيث مجال اختصاصها وطبيعة الآراء الصادرة عنها ، وقد أسست 03 أنواع من اللجان للنظر في الطّعون الخاصّة ، كمجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقط وهو ما أوجبه القانون 90-36³ .

وتستدعي هذه الأخيرة من أجل تصحيح الأخطاء التي قد تنشأ في الوعاء ، أو حساب الضريبة أو في تفسير النصوص التشريعية أو التنظيمية كما تناولتها المادتين 80-81 قانون إجراءات جبائية ولكن بإيجاز مبين .

¹ - أمر رقم 68-654 ، المؤرخ في 1968/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 ، جريدة رسمية رقم (106) المؤرخة في 1968/12/31.

² - أمر 76-101 مؤرخ في 1976/12/09 جريدة رسمية رقم 102 ، المؤرخة في 1976/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 1977 الملغى بموجب قانون المالية لسنة 1991 .

³ - قانون 90-36 مؤرخ في 1990-12-31 جريدة رسمية رقم 57 المؤرخة في 1990-12-31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

أمّا عن حقّ التسجيل فإنّ المشرّع أوجد لجنة التوفيق أو المصالحة (المادة 102 قانون التسجيل) ، إذن ممّا تتكوّن هذه اللجان ؟.

الفرع الأول : لجان الطّعن في الضرائب المباشرة.

تناولتها المواد 300-301-302 قانون الضريبة المباشرة وأشارت إليهم المادتين 120-121 قانون المالية لسنة 2002 ، المادتين 80-81 قانون الإجراءات الجبائية باختصار شديد ، فالنظام الجزائري¹ يظمّ ثلاثة أنواع من لجان الطّعن الإدارية المختصة ، فقط في مجال الضرائب المباشرة وهي لجنة الدائرة ، لجنة الطّعن الولائية ، واللجنة المركزية للطّعن. أوّلا : لجنة الدائرة للطّعن².

أنشأت لدى كلّ دائرة لجنة الطّعن في الضرائب المباشرة بموجب المرسوم التشريعي 93-18 المتضمّن قانون المالية لسنة 1994³ المادة 99 منه ، وعدّلت هذه الأخيرة بموجب الأمر 94-03 المؤرّخ في 29-12-1994 المتضمّن قانون المالية لسنة 1995⁴ وتتكوّن هذه اللجنة من :

- 1 - رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة ؛ رئيسا لها.
- 2 - رئيس المجلس الشعبي البلدي لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة أو الكاتب العام أو منتخب ينوب عنه.
- 3 - رئيس المفتشية المختصّ أو من ينوب عنه قانونا.
- 4 - عضوين دائمين يمثّلان الائتّحاد العام للتجارّ والحرفيين الجزائريين على مستوى الدائرة ، وعضوين إضافيين من كلّ بلدية تعينهم الجمعيات والائتّحاديات المهنية.

¹ - النظام الفرنسي يضمّ اللجنة الإقليمية ، اللجنة الخاصة بقمع التعسّف في استعمال الحقّ.

² - قبل إصلاح 1992 ، كانت هناك لجنة البلدية للطّعن المنشأة بموجب أمر 68-654 المؤرّخ في 30/12/1968 ، جريدة رسمية رقم 106 لسنة 1968.

³ - قانون رقم 93-18 ، المؤرّخ في 29-12-93 ، جريدة رسمية رقم 88 ، مؤرّخة في 30/12/93 ، المتضمّن قانون المالية لسنة 1994.

⁴ - قانون رقم 94-03 ، مؤرّخ في 31-12-1994 ، جريدة رسمية رقم 87 ، مؤرّخة في 31/12/1994 المتضمّن قانون المالية لسنة 1995.

وفي حالة غياب هذين الأخيرين ، يختار رئيس المجلس الشعبي البلدي شخصين من بين المكلفين بالضريبة ذوي المعرفة والكفاءة المهنية والثقافة القانونية التي تسمح لهم بمناقشة أعمال اللجنة في حين أنّ مهام كاتب اللجنة موظف من الضرائب المباشرة يتمتع على الأقلّ برتبة مراقب يعينه مدير الضرائب للولاية.

يشترط في أعضاء اللجنة أن يتمتعوا بالجنسية الجزائرية ، أن يبلغوا على الأقل 25 سنة، مع التمتع بكل الحقوق الوطنية (مدنية وسياسية) ، وتتمّ عملية تجديد اللجنة في الشهرين المواليين لانتخاب أعضاء المجلس الشعبي البلدي ، وتُدوم عضويتهم مدة عضوية المجلس الشعبي البلدي المنتخب وفي حالة وفاة أو استقالة أو تجديد نصف أعضاء اللجنة يتمّ إعادة تكوين اللجنة من جديد.

هذا وتضمّ اللجنة أيضا كتابا يتولّى تدوين أعمالها يكون من بين موظفي الضرائب الذي له على الأقل رتبة مراقب ويعينه المدير الولائي للضرائب¹ ، تعقد اجتماعاتها بمقرّ الدائرة بناء على استدعاء من رئيسها خلال دورات عادية يحدّد فيها تاريخ الاجتماع ويتمّ إبلاغ الشاكي به (20) عشرون يوما على الأقل قبل الميعاد على أن لا تعقد اجتماعاتها إلاّ إذا حضر على الأقل (2/3) ثلثا أعضائها ، ويمكن للجنة أن تستدعي الخاضعين للضريبة² المعنية أو من ينوب عنهم لسماع أقوالهم بشرط إشعارهم بذلك قبل (10) عشرة أيام على الأقلّ من تاريخ الاجتماع.

أمّا عن اتّخاذها لقراراتها فتأخذها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

ثانيا : لجنة الطعن الولائية.

نصّت عليها المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة ، وتوجد على مستوى كلّ ولاية وتضمّ كلّ من:

¹ - أنظر : Instruction sur les procédures contentieuses , Op . cit . p 55 .

² - أنظر المادة : 300 من قانون الضرائب المباشرة ، الملغاة بالمادة 29 من قانون 93-18 المؤرخ في 29/12/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، جريدة رسمية رقم 88 المؤرخة في 30/12/1993.

- قاضي يعين من طرف رئيس المجلس القضائي من بين قضاة المجلس وهو رئيس اللجنة.
- ممثلا عن الوالي.
- مسؤول من الإدارة الجبائية على المستوى الولائي.
- خمسة (05) أعضاء دائمين وخمسة (05) آخرين مستخلفين يمثلون الجمعيات والاتحادات المهنية ، وفي حال غياب هذه الأخيرة يتم تعيينهم من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الذين لهم معارف كافية لحضور جلسة اللجنة.
- ممثل عن غرفة التجارة الولائية.
- أمّا مهام السكرتارية فإنه يتولاها مفتشا تابعا للضرائب يعينه المفتش الفرعي للضرائب على مستوى الولاية¹.
- ويجب أن تتوفر فيهم الشروط القانونية من سنّ ؛ 25 سنة كحدّ أدنى ، وأن يتمتعوا بجميع حقوقهم الوطنية.
- تعقد اللجنة اجتماعاتها دوريا بمقرّ الولاية ، بناء على دعوة من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل ولا تكون اجتماعاتها المنعقدة صحيحة إلا إذا حصل النصاب القانوني المحدد بسبعة أعضاء ، وكما لها الحقّ في استدعاء المكلفين لسماع أقوالهم أو موكلهم ، على أن تشعرهم بذلك ب 10 أيام على الأقل عن تاريخ الاجتماع ، وفيما يخصّ اتخاذها لآرائها فيجب أن يكون بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ، وتبلغ قراراتها إلى المكلفين بالضريبة عن طريق المسؤول عن الإدارة الجبائية للولاية المختصّ في أجل ثلاثين 30 يوما ابتداءً من تاريخ استلام رأي اللجنة.

¹ - أنظر: فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 58 .

- أنظر : 55-56 . p . Op.cit . Instruction sur les procédures contentieuses ,

ثالثا : اللجنة المركزية.

تعتبر اللجنة المركزية أعلى لجنة للطعن في الضرائب المباشرة ، تؤسس على مستوى وزارة المالية تطبيقا لنص المادة 302 من قانون الضريبة المباشرة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1998¹ ، المادة 19 منه ، والتي تنص على أن تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة... الخ².

كغيرها من اللجان فإن هذه اللجنة لها تكوين أيضا وإن كان يختلف عن الآخرين

وهو :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا.
 - مدير يمثل وزارة العدل.
 - ممثل وزارة التجهيز له أيضا رتبة مدير على الأقل.
 - ممثل وزارة التجارة له أيضا رتبة مدير على الأقل.
 - المدير العام للميزانية ونائبه له على الأقل منصب مدير.
 - ممثل الاتحاد العام للتجار أو الحرفيين أو الصناعيين بحسب الاتحاد المهني المعني.
 - المدير المركزي للخزينة أو نائبه ، له على الأقل منصب مدير.
 - ممثل الغرفة الفلاحية الولائية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية.
 - نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر.
 - يعين كاتب اللجنة من طرف المدير العام للضرائب.
- إذن من خلال استقراءنا لتكوين اللجنة المركزية نجد أنها تضم ممثلي عدّة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة مما يجعلها تساعد المشتكي وتنصفه إن رأت بأن ظلما أحيط به ، وهذا قبل أن يسلك الطعن القضائي³.

¹ - قانون رقم 97-02 المؤرخ في 31-12-1997 ، الجريدة الرسمية رقم 89 ، المؤرخة في 31/12/1997 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1998.

² - أنظر : قطار رايح ، المرجع السابق ، ص 53 .

- أنظر : Direction générale des impôts , vos impôts pour 2005, p 03.

³ - انظر : د. فريجة حسين ، نفس المرجع ، ص 63.

وعلى إثر هذا التكوين الخاص وبقدر رتب الأشخاص المكونين لها ، حيث أنّها تضمّ ممثلي عدّة وزارات برتبة مدير على الأقلّ فإنّه من البديهي أنّ يكونوا يتمتعون بالشروط اللازمة التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام ودفعة عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.

وعن اجتماعات اللجنة فتكون بناء على دعوة من رئيسها مرّة كل (03) ثلاثة أشهر على الأقل ، على أن يطلع أعضاؤها على جدول الأعمال خلال 10 أيام قبل تاريخ الاجتماع ، ولا يمكن أن تكون لهذه الاجتماعات الصيغة القانونية الصحيحة ما لم يحضرها (04) أربعة أعضاء على الأقل ، ولها حق استدعاء الأشخاص المكلفين بالضريبة لسماع أقوالهم في الموضوع على أن تشعرهم بذلك في خلال 10 أيام قبل الاجتماع ، إضافة إلى سماع المكلفين ، لها أيضا الحق في الاستماع إلى المفتش الفرعي على مستوى الولاية لتقديم كل الإيضاحات التي تراها ضرورية لحل النزاع.

وأما عن صحة اتخاذ القرار فلا بدّ أن يأخذ بأغلبية الأعضاء الحاضرين ، وفي حال تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ، ثمّ تبلغ هذه الآراء إلى المفتش الرئيسي للضرائب على مستوى الولاية في خلال 20 يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة على أن تبلغ خلال (30) الثلاثين يوما من تاريخ استلام رأي اللجنة.

الفرع الثاني : لجنة المصالحة.

نصت عليها المواد 102 - 106 من قانون التسجيل وتخص مجال منازعات التسجيل ، اعتنى بها قانون التسجيل وأغفلها قانون الإجراءات الجبائية رغم عدم النصّ على إلغائها في المادة الأخيرة منه¹.

" تتكون هذه اللجنة من :

1- مدير الضرائب للولاية ؛ رئيسا.

2- قابض الضرائب.

¹ - أنظر : المادة 200 من قانون 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 ، جريدة رسمية رقم 79 ، المؤرخة في 23/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

3- مفتش الأملاك الوطنية.

4- ممثل عن الوالي.

5- ممثل الموثقين على مستوى الغرفة الجهوية للتوثيق.

6- مفتش الضرائب.

7- مفتشا للتسجيل¹.

ولم يذكر المشرع الشروط الواجب توفرها في هؤلاء الأعضاء ولكن ونظرا لطبيعة وظائفهم فمن البديهي أن يتمتعوا بالشروط العامة² التي أهلتهم إلى هذا المنصب.

تمّ عملية عقد اجتماعاتها خلال دورات ، فيستدعى الشاكي عشرون يوما (20) على الأقل قبل ميعاد اللجنة ، ويمكن لهذا الأخير أن يستعين بممثل عنه يختاره أو يقدم وكالة عن ذلك ، كما يمكن له أن يقدم طلباته مكتوبة أو شفاهية ، واجتماعاتها تكون بدعوى من رئيسها ولا تصح مداولاتها إلا إذا حضرها خمسة (05) أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس³.

الفرع الثالث : لجان طعون التخفيض الولائية.

يجوز للمكلف بالضريبة أيضا إذا كان طلبة منصبا على التخفيض من قيمة الضريبة المفروضة عليه سواء في مجال الجباية المباشرة أو الجباية غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة أن يلجأ إليها كوسيلة طعن اختيارية.

ويرى جانب من الفقه أن هذه الطعون لا ترقى إلى درجة الطعون النزاعية ما دام الأمر يتعلق بطلبات التخفيض فقط⁴ ، ولكن بالرغم من تعلّقها بطلبات التخفيض إلا أنّها وسيلة أخرى من الوسائل الاختيارية الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي تمنحه حق اللجوء إليها والاستفادة منها ، وهذه اللجان نوعان : اللجنة الولائية للطعن ، لجنة الطعن

1 - انظر :

- Direction Générale des impôts, Guide fiscal de l'enregistrement, Alger, 2004, p 68.

2 - هذه الشروط هي : الجنسية الجزائرية ، التمتع بالحقوق الوطنية (مدنية ، سياسية).

3 - أنظر المادة 103 من قانون التسجيل.

4 - انظر : F.Pillait, Op.cit, p 197.

الجهوية ، المنشأتين بموجب القرار الصادر عن المدير العام للضرائب في 28 ماي 1991 تطبيقا لقانون المالية رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990¹.

أولا : لجنة الطعن الولائية.

نصت عليها المادة 93 ق.إ.ج.ب المعدلة بموجب المادة 40 من ق.م 2005 ، يرأسها مدير الضرائب على مستوى الولاية ، فهي نفسها اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة ، سواء من حيث التكوين أو من حيث سير الأعمال².

ثانيا : لجنة الطعن الجهوية.

تشكل لجنة جهوية على مستوى المديرية على غرار اللجنة الولائية ، أنشأت بموجب المادة 4 من القرار الصادر عن المدير العام للضرائب السالف الذكر ، المتضمن إنشاء لجان التحقيق الولائي ، وتتكون هذه الأخيرة من :

- المدير الجهوي ؛ كرئيس للجنة.
 - المدير الفرعي (الجهوي) المكلف بالمنازعات.
 - مديرين ولائيين يختارهما المدير الجهوي لمدة سنة.
- أما كاتب اللجنة فهو رئيس المكتب الجهوي للطعون الولائية. على أن تتوفر في هؤلاء الشروط القانونية العامة المعروفة.

المطلب الثاني : اختصاصات اللجان الإدارية الاختيارية وإجراءات الطعن

أمامها.

إن تعدد اللجان الإدارية الاختيارية للطعن في الضرائب المباشرة وفي مجال التسجيل لم يتولد من العدم ، وإنما يرجع إلى كون أنه لكل لجنة اختصاصها المحدد لها إذ تختلف من حيث نظرتهما إلى الحصص الضريبية ، أي من حيث القيمة ، حيث حدد المشرع القيمة أو حصة معينة لكل لجنة من أجل النظر في الطلبات المقدمة إليها والرامية

¹ - انظر : قطار رابع ، المرجع السابق ، ص 33.

² - انظر الفصل الأول من هذا البحث.

إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي أو الخاصة بإعادة التقييم للقيم العقارية المصرح بها أمام التسجيل.

فلا يمكن لأيّ لجنة وفقا للتشريع أن تخرج عن اختصاصها المحدد لها وفقا للمبلغ المقدر ، وإلاّ اعتبر قرارها غير قانوني ، فالاختصاصات المنوطة بهذه اللجان كل على حدة ليست على اعتبار أنّها تعمل باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف وبالتالي تصدر قرارها بعد البحث والنقاش والتحري¹ ، فلا يعتبر نظرها في الطلبات مرحلة تقاضي وإنّما إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف قبل اللجوء إلى القضاء.

وحتىّ تصدر هذه اللجان قراراتها يجب تتبع إجراءات محدّدة مميزة نظرا لمرورتها :
بفتح الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية سواء تعلّق الأمر بكيفيات تدخل هذه اللجان لحل النزاع أو الشروط الواجب توفرها حتىّ يقبل طلب المكلف.
فما هي إذن اختصاصات اللجان الإدارية الاختيارية وما هي الإجراءات الواجبة الاتباع أمامها لتسوية الطلبات ؟

للجواب عن هذه الأسئلة نتطرق في فرع أوّل إلى اختصاصات هذه اللجان وفي فرع ثان إلى الإجراءات الواجب اتباعها.

الفرع الأوّل : اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

لكل لجنة اختصاصها المحدّد قانونا وفقا لحصة ضريبة معينة.

أوّلا : اختصاصات لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة.

تطبيقا لنص المادة 2/300 قانون الضرائب المباشرة تختص لجان الدائرة بالنظر في :

¹ - انظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 65.

- انظر : محمد الصالح العياري ، دور الإدارة في توظيف الجبائية ، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة ، المجلد 02 ، مركز التوثيق والبحوث الإدارية ، الجزائر ، العدد الأوّل ، 1992 ، ص 26.

الطلبات الرامية إلى الحصول إمّا على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها ، وإمّا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. وبالرجوع إلى قانون المالية لسنة 1998¹ ، والذي أوجب أن تخص هذه الطلبات جداول أسعار الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تقلّ عن 200.000 دج أو تساويها ، وذلك بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي تقلّ عن 200.000 دج أو تساويها² والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي مسبقا.

ثانيا : اختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة.

تبدي لجنة الطعن الولائية رأيها فيما يتعلق بالطلبات الرامية للحصول إمّا على إصلاح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة أو وعائها وإمّا الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي وعلى هذا الأساس وتطبيقا لنصّ المادة 301 المتممة ق.ض.م.رم ، تكون اللجنة مختصة في :

(1) النظر بتسعيرات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها ، التي تزيد عن 200.000 دج وتقل أو تساوي 400.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي تزيد عن 200.000 دج وتقل عن أو تساوي 400.000 والتي سبقت أن أصدرت الإدارة قرارا مسبقا بشأنها بالرفض الكلي أو الجزئي. ولكي تكون هذه اللجنة مختصة يجب أن يكون المكلف قد تقدم بشكوى إلى مدير الضرائب للولاية وأن تكون الإدارة قد أصدرت قرارها.

(2) النظر في النزاع المرفوع من المكلف الذي لم يرضه رأي لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة ، بمعنى أنّها تنظر في الطعون التي كانت

¹ - انظر : المادة 17 من قانون 02-97 المؤرخ في 1997/12/31 ، جريدة رسمية رقم 89 المؤرخة في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 المتممة للمادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- انظر : قطار رابح ، المرجع السابق ، ص 31.

² - انظر : الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 66.

- انظر : عمار معاشو ، عزوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 33.

محلّ رفض من قبل لجنة الطعن للدائرة أو بمعنى أدق الاستئناف المقدم ضدّ قرار الرفض الصادر عن لجنة الدائرة للطعن¹.

ثالثا : اختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

تكون اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مختصة في جميع الضرائب والرسوم والتحصيلات التي يقدم أصحابها شكاوى إلى مدير الضرائب المباشرة ، وعلى هذا الأساس وبالرجوع إلى المادة 2/302 ق.ض.م المتممة بالمادة 18 ق.م 1998 فإنّها تختص بالنظر في :

(1) الطلبات بتسعيرات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها التي تزيد عن 400.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي تزيد عن 400.000 دج التي أصدرت الإدارة بشأنها قرار مسبقا بالرفض الكلي أو الجزئي.

(2) الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن التابعة للولاية² ، ولقد نصّ المشرع الجزائري أنّ اللجنة المركزية تبدي رأيها فيما يخص الطلبات الرامية إمّا على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وإمّا الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

رابعا : اختصاصات لجنة المصالحة.

تختص بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الذي لم يتمكن من الحصول على اتفاق - لإهمال منه أو غياب مصلحة له - بينه وبين الإدارة الجبائية حول التقدير الذي قدّمه إليها ، فتتدخل هذه الأخيرة من أجل إيجاد اتفاق بين الإدارة والمكلف

¹ - انظر المادة 2/18 من الأمر 02-97 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 المتممة للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- انظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 70.

- انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 32.

- تمّ إلغاء هذا الاختصاص بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة.

² - تمّ إلغاء هذا الاختصاص بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة.

المرهون بدفع الحقوق المستحقة¹ ، إذ أنّها تستدعي المكلف إلى مصالحة ودية عن طريق وضع تقويم له .

خامسا : اختصاصات لجنة التخفيض الولائي.

تنظر هذه اللجان في طلبات التخفيض الولائي والتي تخص² :

(1) الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها (حقوق رئيسية وغرامات) .

(2) غرامات التحصيل .

(3) الغرامات والعقوبات في تأسيس الرسم على القيمة المضافة ، الضرائب غير المباشرة

البحثة وحقوق التسجيل والطابع فلا يمكن أن تكون طلبات التخفيض في الحقوق

الرئيسية هذه الضرائب تطبيقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة .

وبالرجوع إلى المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 40 من

قانون المالية لسنة 2005 نجد أنّ المشرع الجزائري ومن خلال قوانين المالية لكل سنة

يحاول مواكبة التطورات الاقتصادية ، فبعدها كانت لجان الطعن الولائية للتخفيض تنظر

في الإعفاءات والتخفيضات من الغرامة التأخيرية عندما تقل عن أو تساوي 250.000

دج ، أصبحت بموجب قانون المالية 2005 تنظر في الحصص الضريبية أو الغرامات التي

تفوق قيمتها 500.000 دج في حين نجد أنّ لجان الطعن الجهوية تنظر في الحصص

الضريبية أو الغرامات التي تقل قيمتها عن 500.000 دج أو تساويه ، بعدما كانت القيمة

تزيد عن 250.000 دج ، كما أنّها تنظر في الطعون ضد القرارات التي يتخذها مدير

الضرائب الولائي³ برفضه الجزئي أو الكلي لطلب التخفيض .

¹ - انظر :

- - Amar Guelimi, « Fiscalité de l'enregistrement », respects juridiques et économiques, sans édition, ENAL, Alger, 1999, p 168 – 169.

- Direction générale des impôts, Guide fiscale de l'enregistrement, Op.cit, p 70.

- انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 33 .

² - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 32 .

- عمار معاشو ، عزواوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 33 .

³ - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 34 .

وعليه فإنه يمكننا أن نقسم هذه الطلبات المتعلقة بالتخفيض إلى نوعين :

- الطلبات التي تمسّ الحقوق الرئيسية (Les droits en principal).

- الطلبات التي تمسّ الغرامات والعقوبات.

أ) الطلبات التي تمسّ الحقوق الرئيسية :

حقيقة الأمر أنّ طلبات التخفيض الولائي لا تمسّ الحقوق الرئيسية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إذا أثبت المكلف بها عوزة أو عسره ، أمّا الحقوق الرئيسية الخاصة بـ : الرسم على القيمة المضافة ، الضرائب غير المباشرة ، حقوق التسجيل والطابع فلا يمكن أن تكون أبداً محلّ طعن ولائي مهما كانت قيمتها ومهما كانت حالة الشاكي من يسر أو عسر¹.

فعندما يثبت الشاكي عوزة فإنّ طلباته بخصوص الحقوق الرئيسية للضرائب المباشرة تخضع لرأي القابض فضلاً عن رأي المفتش ويبقى رأي القابض جوهري باعتباره الوحيد الذي يعرف حالة التحصيل عن الشاكي.

ب) الطلبات التي تمسّ الغرامات والعقوبات :

وتتمثل في الطلبات المتعلقة بالعقوبات على الضرائب غير المباشرة ، الرسم على القيمة المضافة ، حقوق التسجيل والطابع ، وفي هذه الحالة أيضاً يعتبر قرار القابض نافذاً غالباً ما يبنى عليه قرار المدير الولائي ، وفي المقابل للمكلف الحرية في التصرف من أجل السعي إلى التخفيض أو التأجيل للعقوبات على أن يقدم الحجج القابلة لأن تبرر طلبه².

الفرع الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية.

إنّ اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المؤسسة على المستوى المركزي والولائي والدائرة ، وكذا لجنة المصالحة على مستوى منازعات التسجيل ، مؤهلة للنظر في

¹ - انظر :

- Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 43.

² - انظر :

- Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 43.

الطلبات والشكاوي المقدمة من المكلف بالضريبة والرامية إلى الحصول على إعفاءات أو تخفيضات من الضرائب المفروضة عليهم ، وذلك وفقا للإجراءات التالية :

بعد أن يتخذ مدير الضرائب للولاية قراره برفض شكوى المكلف ، فلا بدّ من تبليغه إليه ، وللمكلف إمّا أن يرضى بالقرار الصادر عن المدير أو يرفع طلبه أمام إحدى لجان الطعن الإدارية المختصة¹.

فعلى مستوى الدائرة يجب أن يقدم الطلب في خلال شهر واحد ، اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة² ، وبعد مناقشة طعن الشاكي يتخذ بشأنه قرار ويدون الكاتب ذلك في سجل خاص لهذا الغرض ، بعدها يتمّ إرسال القرارات إلى مدير الضرائب للولاية للنظر فيها ، وفي حالة قبول قرار التخفيض يبلغ رئيس المفتشية والقباضة المعنية مع مراعاة الأمور التالية :

- أن لا يتجاوز مبلغ الضريبة المتنازع فيها 200.000 د.ج.
- أن يكون القرار الولائي محلّ الطعن مؤسسا على إغفال أو خطأ لم تبيّنه الإدارة في الشكوى العادية أو استدراك تشريعي أو تنظيمي.
- ألاّ يكون الشاكي قد لجأ إلى المنازعة القضائية وإلاّ كان طعنه مرفوضا.
- ألاّ يكون الطاعن قد استعمل طرقا تدليسية أدّت باللجنة إلى قبول ملاحظاته بشأن تغيير قرار المدير الولائي.

بإمكان اللجنة أن تدعو المكلف للاستماع إليه أو من ينوب عنه على أن تبلغه بذلك في خلال 10 أيام قبل تاريخ الاجتماع.

أمّا إذا أصدرت لجنة الدائرة للطعن قرار بالرفض يمكن للمكلف الطعن لدى لجنة الطعن الولائية في خلال شهر من تسلمه إشعار الرفض من قبل لجنة الدائرة³ على أن يرفق طلبه بنسخة عن قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن لجنة الدائرة ، ثمّ يبلغ

¹ - انظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 66.

² - انظر : المادة 2/30 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 31.

قرارها إلى الطاعن في حالة عدم الاعتراض من المدير وإلى المفتش والقابض المعني في أجل 30 يوماً¹ ، من تاريخ تسلم إخطار اللجنة ، غير أنه قد يرفض الطعن المقدم أمام اللجنة الولائية، ويتمّ بذلك الاستئناف إلى اللجنة المركزية بصفتها أعلى لجنة للطعن في خلال شهر واحد ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو استلام رأي اللجنة التابعة للولاية على أن يكون هذا الطعن مرفقاً بالقرار الأولي الصادر عن المدير الولائي.

إنّ هذه اللجان لا تبتّ إلاّ في الطعون المقدمة بشأن الجباية المباشرة أي من دون أن يخول لها البت في الطعون بشأن الجباية غير المباشرة وحق التسجيل.

وحيث أنّه في مجال حق التسجيل تجتمع اللجنة بحضور الشاكي ، فيبلغ بالتقييم الجديد للعقار وله أن يقدم طعونه الكتابية أو الشفهية لما يراه مناسباً وإلاّ اعتبر قرارها باطلاً² رغم صحة التبليغ ، فإنّه يبلغ بعد أجل 20 يوماً بالزيادة في التقييم تلقائياً في رسالة موصى عليها أيضاً مع العلم بالوصول ، وعلى خلاف ما هو ممنوح للطاعن في مجال الضرائب المباشرة ، والذي يمكن له فيها أن يطعن في قرار المدير الولائي أمام إحدى لجان الطعن للضرائب المباشرة ، فإنّ الأمر يختلف في لجان التسجيل إذ لا يحق إعادة الطعن في اجتماع ولا منازعة إدارية أخرى وإتّما يبقى أمامه سوى الطعن القضائي فقط³.

في حين أنّه إذا كان الأمر متعلّقاً بطلبات التخفيض أمام اللجنة الولائية واللجنة الجهوية فإنّ الإجراءات نفسها بتلك المتعلقة بالشكاوي النزاعية المطروحة أمام المدير الولائي وكذا لجان الطعن الاختيارية في مجال الضرائب المباشرة ، والتسجيل.

¹ - تطبق مهلة الثلاثين يوماً من طرف المدير الولائي لتبليغ الطاعن ، أي كان القرار الصادر سواء عن لجنة الدائرة أو اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية.

- انظر : المواد (4/300 ، 4/301 ، 4/302) من قانون الضرائب المباشرة.

² - انظر الملحق رقم (04) قرار مجلس الدولة الغرفة 02 في 2003/02/25 ، رقم 6526.

³ - انظر :

ولكن لا بأس أن نذكرها نظرا لأهميتها في بحثنا ، وقبل هذه الإجراءات تجدر الإشارة إلى المشكل الذي ترد فيه هذه الطلبات ، حيث أنّ المشرع وبموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية لم يحدّد لنا إن كانت هذه الشكاوي تقدم على ورق عادي أو ورق مدموغ ، ولكن بالرجوع إلى القرار الصادر في المديرية العامة للضرائب السالف الذكر فإنّ طلبات التخفيض أو التأخير في الدفع تحرر على ورق عادي مدعما بكل الوثائق الضرورية ، نسخة من الإنذارات ، شهادة الخضوع للضريبة ، أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى ، ورغم هذا الفراغ التشريعي من المشرع الجزائري ، إلا أنّ الفقه تعرّض لهذه المسألة إذ يرى فريجة حسين بأن شكل ومحتوى الشكوى المحدد بالمادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية نفسها بالنسبة إلى الطلب.

إذن هذه الإجراءات هي :

عند تقديم شكوى التخفيض الولائي إلى المديرية الفرعية للمنازعات تسجل في سجل خاص ويعطى لها رقما¹ ، ثمّ ترجع إلى المفتشية أو القباضة بحسب ما إذا تعلّق الأمر بالوعاء أو التحصيل ، وللمفتش والقباض الحق بالمطالبة بكل وثيقة يراها ضرورية ومناسبة والتي من شأنها أن تثبت عوز الممول وعجزه عن الدفع ، وإن تطلب الأمر القيام بمعاينة ميدانية لمحلّ الشاكي وتحرير محضر بخصوص حالته الاجتماعية ، لأنّ الأمر يتعلّق بطلب شفقة من الإدارة وليس رفض الممول للضريبة أو عدم قبول جزء منها ، كما يجب على الشاكي أن يرفق طلبه بمجموعة من الوثائق أهمها جدولا الضرائب ، أو أي وثيقة ضريبية عليها رقم مادته² ، وكذا تقديمه لوثيقة تثبت إعساره فعلا كالشهادات المرضية مثلا.

¹ - يتكون هذا الرقم من أربعة (04) أرقام لتمييزه عن الشكاوي النزاعية الأخرى المكونة من ثلاثة (03) أرقام.

² - انظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 133 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، جريدة رسمية رقم 2001/79.

بعد أن يتأكد المفتش أو القابض من عجز الشاكي وصحة اقتراحاته يدون اقتراحا في آخر الشكوى بمقدار التخفيض الولائي ، ويكون بنسبة مئوية من مجموع الضرائب المتنازع فيها أو الغرامات¹.

وعليه وبعد تسوية الشكوى وإبداء الرأي فيها من قبل المفتش ، القابض ، رئيس المجلس الشعبي البلدي ، المدير الفرعي للمنازعات ، واستشارة لجنة الطعن سواء كانت ولائية أو جهوية يدلي المدير الولائي برأيه بناء على هذه الآراء ، فيتخذ قراره شكلين : إما التخفيض الجزئي وإما الرفض ، والذي يجب أن يبلغ في كلتا الحالتين إلى الممول بالضريبة².

فإن كان بالقبول يتضمن الموافقة على طلب التخفيض أو الإرجاء في دفع الضريبة يتلقى الشاكي نسخة من القرار وترسل أخرى إلى المفتشية وأخرى إلى القباضة ، في حين تحتفظ المديرية الفرعية للمنازعات بأصل القرار.

أمّا إذا كان القرار يتضمن الرفض فالمدير الولائي لا يسبب ولا يدعم أسباب رفضه ، ولا يمكن أن ينصح الشاكي لطرق الطعن الإدارية ، وإنما يذكره باحتمال الطعن أمام المدير الجهوي إذا كان القرار صادرا عن المدير الولائي³.

وتحضرنا في هذه النقطة ملاحظة مفادها أنه ما دام المكلف غير قادر على الطعن في القرار الصادر عن اللجان الجهوية أو الولائية أي لجان التخفيض الولائي أمام الجهات الإدارية ، فلا يمكننا أن نتصور أبدا أن يطعن أمام الجهات القضائية لأن الأمر متعلق بمساعدة يطلبها المعسر من الإدارة ، نظرا لتعلق الأمر بأزمة اجتماعية أو مهنية أصابته وليست لعدم صحة فرض الضريبة.

إذن من خلال هذه الإجراءات وبعد انتهائها تجتمع اللجنة الإدارية للطعن المختصة ، وتقوم بالبتّ في الطلب المقدم إليها بناء على دعوة من رئيسها ، ويكون طلبها

¹ - في الشكاوى النزاعية تدرس كل ضريبة على انفراد وكل سنة وحدها.

² - انظر : Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 44-45.

³ - انظر : Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 46.

إمّا بالرفض أو القبول سواء كان كلياً أو جزئياً ، وهنا للمكلف الحق في اللجوء إلى القضاء بالنسبة للضرائب المباشرة أو غير المباشرة وكذا التسجيل.

المطلب الثالث : آراء لجان الطعن وعلاقتها بالهيئات الإدارية والقضائية.

بعد تقديم طلب المكلف بالضريبة إلى اللجان الإدارية ، تختص بالنظر فيها ، بفحصها وبالاطلاع على قرار المدير الولائي تبعا للإجراءات الموضحة في المطلب الثاني ، وبناء عليه تتخذ رأيها من أجل المصالحة ، إذ أنه قبل إصلاح 1992 كانت هذه اللجان تصدر آراء استشارية¹ غير ملزمة للهيئات أو المصالح الجبائية ، فهذه الأخيرة إمّا أن تأخذ بها أو ترفضها ، غير أنه بعد ذلك أصبح لها دور مختلف عما كانت عليه ، الأمر الذي من شأنه أن أنشأ علاقة بين ما تتخذ هذه اللجان من آراء ، والجهات الإدارية الخاصة بمصلحة الضرائب وكذا الجهات القضائية.

فما هي إذن الطبيعة القانونية لآراء اللجان الإدارية للطعن ؟ وفيما تتمثل هذه العلاقة الكائنة بينها وبين الجهات الأخرى ؟ فهذا ما سنتطرق إليه في الفرعين التاليين :

الفرع الأول : آراء اللجان الإدارية.

إنّ اللجان الإدارية للطعن تعطي آراء لما هو منصوص عليه في المواد 300 - 301 - 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وحيث أنه على الرغم من أنّ اللجوء إلى هذه اللجان اختياري إلا أنّ هذا لا يضيء على قراراتها الصفة الاختيارية ، فبمجرد اللجوء إليها فإن آراءها التي تصدرها تصبح إلزامية واجبة التنفيذ ، في حين أنه قبل الإصلاح بموجب قانون المالية 1991 كان لها الدور الاستشاري وآراؤها لم تكن ملزمة للإدارة الجبائية. ولا يمكن لهذه اللجان أن تتخذ قراراتها ما لم يتوفر أثناء الاجتماع النصاب القانوني المحدد بموجب القانون² ، وإلا كان باطلا ، فيبدي كل عضو برأيه ،

¹ - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 33.

² - حدد النصاب القانوني لكل لجنة بـ (2/3) من الأعضاء بالنسبة للجنة الدائرة للطعن ، المادة 29 قانون المالية 1994 ، وسبعة (07) أعضاء بالنسبة للجنة الولائية، المادة 3/301 ضرائب المباشرة، وبأربعة (04) أعضاء بالنسبة إلى اللجنة المركزية للطعن، المادة 3/302 قانون الضرائب المباشرة.

وتناقش أيضا على أن يوضح كل عضو ما يستند إليه من أدلة ثم يصدر الرأي بعد المداولة قانونا.

إذن يرى البعض " أن اللجوء إلى هذه اللجان اختياري ، ولكن عند اللجوء إليها فإن الآراء التي تصدرها تصبح إلزامية وواجبة التنفيذ"¹ ، أي لها القوة التنفيذية. في مقابل ذلك نجد أن الآراء الصادرة عن لجان المصالحة في مجال حقوق التسجيل غير ملزمة للإدارة الجبائية ، وكذا على المكلف أن يتقدم بطعنه ضد قراراتها أمام المحكمة الإدارية مباشرة في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تسلمه الإشعار ، وهذا الإجراء يميز قراراتها عن تلك الصادرة في مجال الضرائب المباشرة أين يمكن الطعن في قراراتها أمام هيئات إدارية أخرى ، وحيث أن الآراء الصادرة عن لجنة الدائرة للطعن تكون ملزمة للمدير الولائي ، ويجوز في مقابل هذا ، الطعن فيها أمام اللجنة الولائية ، وكذا الأمر بالنسبة إلى آراء أو قرارات اللجنة الولائية ، في حين أن آراء اللجنة المركزية تكون أيضا ملزمة للمصالح الجبائية وتتصف بالصيغة التنفيذية إذ أنها متخذة من السلطة المركزية لا يجوز للسلطة الولائية أو الجهوية الاعتراض على قراراتها.

أما فيما يخص القرارات الصادرة عن اللجنة الجهوية والولائية للطعن الخاص بالتخفيض الولائي فأیضا تتصف بالإلزامية اتجاه الهيئات الجبائية المتمثلة في المدير الولائي على أن تكون آراء اللجنة الولائية للطعن في طلبات التخفيض محلا للطعن أمام اللجنة الجهوية² ، في حين أن آراء اللجنة الجهوية تكون لها الصيغة التنفيذية.

وتجدر الإشارة على أن هذه القرارات المتخذة بموجب محاضر لا بد أن يكون موقعا عليها من رئيس الجلسة و كاتبها على نسخة أصلية مشتملة على وقائع النزاع تطبيقا للقواعد العامة ، إلا أنه في مجال الجبائية فإن القانون ينص على توقيع رئيس اللجنة عليها دون الكاتب ، ويرى الأستاذان عبد العزيز عبد الكريم وكمال الدين صدقي بأن : "المحاضر تستمد قوتها القانونية من إمضاءها من الرئيس والسكرتير وهو إجراء جوهری

¹ - عمار معاشو ، عزوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 34.

² - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 32.

يترتب عليه عند تخلفه اعتبار المحاضر باطلة وكل ما يترتب عليه باطل" ، وجاء في حكم آخر كما يرى الأستاذان بأن يكفي أن يوقع على قرار اللجنة من رئيسها وليس من الضروري بأن يحكم بتوقيعه الأعضاء مع الرئيس¹.

الفرع الثاني : علاقة لجان الطعن الإدارية بمصالح الضرائب والجهات القضائية.

بالرجوع إلى أحكام المواد 4/300 ، 301 ، 4/302 من قانون الضرائب المباشرة نجدها قد نصّت على هذه العلاقة ، وأكدها قانون المالية لسنة 1991 ، إذ تضمنت هذه المواد ضرورة تبليغ كاتب اللجنة للدائرة والولاية الآراء الصادرة عنها إلى المفتش القسومي للضرائب بالولاية خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ انتهاء أشغال اللجنة ، أمّا تبليغ رأي اللجنة المركزية فيتمّ في خلال عشرين يوماً من انتهاء الأشغال.

فمثلما تبلغ هذه القرارات إلى الإدارة الجبائية ، فلا بدّ أن تبلغ إلى المكلفين بالضريبة المعنيين² عن طريق المدير الولائي في أجل لا يتعدّى 30 يوماً ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

وفيما يخصّ علاقتها بالجهات القضائية فإنّ المحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص للنظر في المنازعات الإدارية تطبيقاً لما نصّ عليه القانون المتعلّق بالمحاكم الإدارية³ ، الأمر الذي أكدّه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 1/182 منه ، إذ تنصّ : "يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في قرارات مدير الضرائب بالولاية أو رئيس المركز للضرائب ، فيما يخصّ الاحتجاجات موضوع المنازعات التي يرفعها المعنيون..." ، ويمكننا أيضاً أن نستشف هذه العلاقة من ذلك الإجراء الذي قد تلجأ إليه المحكمة الإدارية إذا ما رأت ضرورة بإعادة التدقيق ، إذ يجوز لعضوين من لجنة الدائرة للطعن حضور هذه العملية ، كما أنّ المحكمة عندما تأمر بإجراء خبرة ، فلا بدّ من إخطار رئيس الدائرة بذلك ، - كما سنأتي على شرحه بالتفصيل في الفصل الثاني - على أن

¹ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 76.

² - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 78.

³ - انظر المادة 02 من القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية ، جريدة رسمية رقم 37 المؤرخة في

يعيّن عضوين من اللجنة لحضور عملية الخبرة إلى جانب الشاكي والتنقل إلى عين المكان المراد إجراء الخبرة فيه¹.

إذن وبعد أن تعرّضنا في هذا الفصل إلى كيفية حل النزاع أمام الهيئات الإدارية سواء كانت إجبارية ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو في تلك اللجان الاختيارية التي قد يلجأ إليها الشاكي إذا لم يرضه القرار الصادر عن المدير الولائي ، فتصدر هذا اللجان آراء وهي عبارة عن تصرف يشبه تماما القرار الإداري ، وهنا للشاكي حلّين : إمّا أن يرضى بما يصدر عن اللجان وتنتهي المنازعة الجبائية ، وإمّا أنّه يبقى غير راض عن ما هو صادر عنها وبالتالي له حق رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ قرارات اللجان الإدارية قد لا ترضي في أحيان أخرى الإدارة الجبائية ، ويكون لها أيضا الحق في الطعن القضائي ضدّ هذه القرارات ، وبالتالي فاللجوء إلى القضاء يكون من حق الطرف الذي لم يكن مقتنعا برأي اللجنة سواء المكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية ، وعلى هذا فالسؤال الذي يطرح في هذا المقام : كيف يمكن لهذه الأطراف أن تلجأ إلى الطعن القضائي ؟ وما هي الوسائل المتاحة أمام المحاكم الإدارية للبتّ في النزاع المطروح أمامها ، وما طبيعة القرارات الصادرة عنها ؟ وكيفيات الطعن في قراراتها باعتبارها محكمة أوّل درجة من التقاضي ؟

هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال الفصل الثاني الذي خصصناه لتسوية المنازعة الجبائية أمام الهيئات القضائية ، بمبحثين نتعرّض في الأوّل إلى اختصاصات المحاكم الإدارية² لحل المنازعة الجبائية ، ونتعرّض في الثاني إلى اختصاصات مجلس الدولة³ للنظر في هذه المنازعة.

¹ - د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 34.

² - انظر القانون العضوي رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، جريدة رسمية رقم 37 ، المؤرخة في 01/06/1998.

³ - انظر ، القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، جريدة رسمية رقم 37 ، المؤرخة في 01/06/1998.



الفصل الثاني

تسوية المنازعات الجبائية

أمام الهيئات القضائية



الفصل الثاني

تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات القضائية

تعتبر المحاكم الإدارية ومجلس الدولة¹ صاحبة الاختصاص والولاية العامة بالنظر والفصل في المنازعات والقضايا الإدارية ، والتي من بينها المنازعات الضريبية ، تطبيقاً للمادة السابعة (07) قانون إجراءات مدنية إعمالاً للمعيار العضوي الذي اعتمده²، وحسنا ما فعل المشرع الجزائري في المادة 168 من نفس القانون عندما نصّ على: "أما المواد التي تحكمها إجراءات خاصة وعلى الأخص مواد الضرائب والجمارك والمعارضة في إجراءات المتابعة والتحصيل والعقارات الآيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد".

ويظهر جليا دور المحاكم الإدارية في المنازعة الجبائية من خلال المواد 337-344 من قانون الضرائب المباشرة ، الملغاة بموجب المواد من 81 إلى 91 قانون إجراءات جبائية.

إنّ أهمّ ما يميّز الدعوى الضريبية عن غيرها من الدعاوى هو تنوعها وتشعب مواضيعها بحسب نوع الضريبة المطعون فيها على حدّ تعبير أحد الفقهاء : " أنّ المنازعات الضريبية مجموعة من الدعاوى التي ترفع من أجل استئزال الضرائب"³.

ويقصد بالاستئزال التخفيض منها. فقد تنظر في : إثبات إلغاء الضريبة أو تخفيضها ويدخل فيها تلك التي تهدف إلى الاعتراف للمكلف بحق الإعفاء من الضريبة وكذا التي تهدف إلى ردّ المصاريف التي أخذت بغير وجه حق⁴.

¹ - بالرجوع إلى أحكام مشروع قانون الإجراءات الإدارية في مواد 14-15-16-17-18 فإنه قد استحدث إضافة إلى المحاكم

الإدارية محاكم إدارية الاستئناف ، في حين طلبات النقض تبقى على مستوى مجلس الدولة.

² - المادة 07 إجراءات مدنية تمّ إلغاؤها بموجب أحكام مشروع قانون إجراءات مدنية ، وإدراجها ضمن المادة 14 من مشروع قانون الإجراءات الإدارية.

³ - انظر : Charles Debbasch et Jean Claude Ricci , contentieux administratifs, 8^{ème} édi, - DALLOZ, Paris, 2001, p 905.

⁴ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 83.

- الملحق رقم (05) قرار مجلس الدولة ، الغرفة 02 ، في 18-03-2003 رقم 7470.

فنظراً لخصوصية المنازعة الإدارية بصفة عامة والمنازعة الجبائية بصفة خاصة ، انتهج المشرع الجزائري سياسة التظلم المسبق قبل اللجوء إلى طريق الطعن القضائي وجعله شرطاً من شروط قبول الدعوى ، والحكمة من ذلك التقليل من القضايا بقدر الإمكان على الجهات القضائية ، وحيث يرى البعض¹ بأن الهدف من التظلم الإداري الوجودي هو : " تحقيق العدالة ، الإدارية بطريق أيسر للناس بإنهاء تلك المنازعات في مراحلها الأولى إن رأت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه ، فإن رفضته ولم ييثر فيه خلال الميعاد المقرر فله أن يلجأ إلى طريق المتقاضى .

إذن يظهر بأن الأسس التي بني عليها نظام الإجراءات في المنازعات الإدارية يفرض التظلم المسبق ، تدور حولها محاربة التقليل من القضايا الواردة أمام المحاكم الإدارية وسنتولى من خلال هذا البحث حل هذه المنازعة القضائية ، وإن كان الواقع يبين عكس ذلك ، إذ أن عدد القضايا في مجال الضرائب على مستوى المحاكم الإدارية في تزايد مستمر ، ويمكننا في هذا الصدد ذكر بعض الإحصائيات عن عدد القضايا المسجلة أمام المحاكم في هذا المجال الجبائي. فعلى مستوى مجلس قضاء تلمسان سجلت حوالي 118 قضية سنة 2000 ، في حين سجل انخفاض في عددها سنة 2001 و2002 إذ وصلت عدد القضايا إلى 91 قضية و98 قضية جبائية على التوالي ، وارتفع إلى حوالي 145 قضية مسجلة سنة 2003 و185 قضية سنة 2004.²

في حين سجلت حوالي 20 قضية على مستوى مجلس قضاء تيارت سنة 2004 ، و05 قضايا في خلال السنة القضائية 2005 إلى غاية شهر ماي³ .

¹ - انظر: طعيمة الجرف، شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الإداري ، بدون طبعة ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة، 1956 ، ص 248.

² - إحصائيات مقدمة عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان من 2000 إلى 2004، عن عدد القضايا المسجلة في مجال المنازعة الجبائية

³ - إحصائيات مقدمة عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تيارت للسنوات 2004 إلى 2005.

المبحث الأول

اختصاصات المحاكم الإدارية في حل المنازعة الجبائية.

تكون المحاكم الإدارية¹ مختصة بالنظر في جميع الدعاوى المرفوعة إليها التي تنشأ في مجال الجباية المباشرة أو غير المباشرة ، معتمدة في ذلك إجراءات خاصة مضمنة بقوانين موضوعية وخاصة ، كقانون الضرائب ، المدعم بقانون الإجراءات الجبائية ، فهذه الإجراءات والقواعد تعتبر جوهرية لقبول الدعوى ، والتي كثيرا ما يخسرها أطرافها لإغفالها لها. إذن هذه الدعوى متميزة عن باقي الدعاوى الإدارية سواء من حيث موضوعها لوقوعها على ضرائب مختلفة ، أو بحسب موقع الطاعن من القرار الإداري المسبق الذي يعتبر من أهم الشروط لقبول الدعوى إلى جانب بعض الشكليات ، وإن كانت شكلية إلا أنّها جوهرية ، ويترتب على مخالفتها عدم قبول الدعوى شكلا². أمّا إذا استوفت العريضة جميع شروطها الشكلية والموضوعية وجب النظر ودراسة النزاع دراسة قانونية باستعمال كل الوسائل الممنوحة - للمحكمة الإدارية - من تحقيق وخبرة لتتمكن بعدها من إصدار قرارها في النزاع المطروح أمامها.

وعلى كل فإنّ المحكمة الإدارية تنظر كما سبق الذكر في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الضرائب غير المباشرة.

فتنظر في الضرائب المباشرة في الحالات التالية :

- الدعاوى المقدمة من المكلفين ضد قرارات مدير الضرائب للولاية ، أو رئيس مركز الضرائب ، في حال عدم قبولها.
- الطعن في آراء اللجان الإدارية الاختيارية والتي لم ترضهم.

¹ - تارة نكتب عبارة محاكم إدارية نظرا لأنّ القانون ينصّ على ذلك ، وتارة أخرى غرف إدارية على مستوى المجالس لأنّ الواقع يقضي

بذلك ، إلى حين إنشاء محاكم إدارية على المستوى الوطني وفقا لما هو محدد قانونا.

² - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 35.

- يحق لإدارة الضرائب على مستوى الولاية أن تعرض النزاع أيضا على المحكمة الإدارية لتتخذ القرار المناسب.
- الطلبات التي تهدف إلى إصلاح الأخطاء التي وقعت فيها الإدارة أثناء تحديد وعاء الضريبة أو عند تسويتها.
- الطلبات التي تهدف إلى الانتفاع من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي كالنظر في الطعون ضدّ الضرائب غير المباشرة البحتة أو الرسم على القيمة المضافة ، الرامية إلى الاعتراض الكلي أو الجزئي على المبالغ والحقوق المطالب بها. والنظر في الطعون ضدّ قرارات لجان المصالحة في ميدان التسجيل.

المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية.

نظرا لخصوصية المنازعة الضريبية ، تقوم هذه الأخيرة على مجموعة من الإجراءات سواء تعلق الأمر بالطرف المبادر في رفعها أو المواعيد المحددة لها ، وتكون دعواه داخل الآجال القانونية ومقبولة من الناحية الشكلية ، وعلى حدّ قول البعض : " فللآجال والمواعيد دور هام ومحوري وحاسم في المنازعة الإدارية ، ومنه دور القاضي الإداري الإيجابي فيها بشقيها الإداري والقضائي بدءا من التظلم الإداري جوازيا كان أم وجوبيا ، مروراً بالطعن القضائي وقبول الدعوى أو رفضها شكلا بسبب الدفع بالتقادم"¹.

وعليه ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية² وكذا القواعد المنصوص عليها في المواد 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية ، وترفع ممن له مصلحة على أن تكون مستوفية للشكل والمحتوى المحدد لها قانونا.

¹ - عمار معاشو ، عزاوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 35.

² - انظر المواد 12 ، 13 من قانون الإجراءات المدنية.

الفرع الأول : إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.

يجوز للطرف المتضرر من قرارات الجهات الإدارية والذي لم يقتنع بما أصدرته هذه الأخيرة أو في حال الردّ السلبي لمدير الضرائب أو رئيس مركز الضرائب¹ على التظلم المقدم من المكلف بالضريبة إمكانية رفع دعوى قضائية.

أولاً : رفع الدعوى من المكلف بالضريبة.

تطبيقاً للمادة 1/82² من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يطعن في قرار مدير الضرائب ، أو رئيس المركز للضرائب موضوع النزاع الذي لم يرض بما المكلف سواء بعد حصوله على ردّ سلبي عن مدير الضرائب ، وإما بعد حصوله على ردّ من إحدى اللجان الإدارية ، مع العلم أن له الحق بأن يرفع دعواه مباشرة بعد انتهاء الطعن الإجباري ، وقد يكون أيضاً بعد ردّ أحد اللجان الإدارية دون أن ننسى حق الإدارة الجبائية في اللجوء إلى هذا الطعن³.

ويكون ميعاد الطعن أمام المحاكم الإدارية خلال أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه مدير الضرائب المكلف بالضريبة⁴.

ولكن السؤال المطروح في حالة سكوت مدير الضرائب أو رئيس المركز ، أو عدم اتخاذه قراراً معيناً في التظلم المرفوع أمامه ، أو في حال عدم إخطاره بهذا القرار ، فما هو موقف المكلف بالضريبة في هذه الحالة ؟

¹ - انظر : عمار معاشو ، عزاوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 56.

- انظر : J.Alexandre, Op.cit, p 294.

² - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بالمادة 59 من قانون رقم 02-11 المؤرخ في 25-12-2002 المنضمّن قانون المالية لسنة 2003 ، جريدة رسمية رقم 86 المؤرخة في 25-12-2002..

³ - انظر : د. عمار معاشو ، عزاوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 52.

⁴ - انظر : د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 87 - 88.

- انظر : د. محمد صغير بعلي ، د. يسرى أبو العلا ، المرجع السابق ، ص 76.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، سنة 2002 ، ص 50.

تجيبنا المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية على أن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر الموالية لأجل البت في الشكوى ، لأن سكوت الإدارة يعتبر بمثابة رفض ، حتى وإن كان الأمر يتعلق كذلك بالنسبة إلى القرارات الصادرة عن اللجان الإدارية¹ الناظرة في القضايا التي تكون شكواها يفوق مبلغها الإجمالي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) ، والتي يتعين فيها على مدير الضرائب أن يأخذ فيها برأي الإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب ، إذ يمدد البت في الشكوى المتعلقة بالتحقيقات المنجزة على المستوى الوطني إلى ستة (06) أشهر ، ويتولى فيها المدير الولائي للضرائب بتبليغ القرار الفاصل في الشكوى المعروضة أمامه إلى المكلف بالضريبة. وعليه فإن أجل رفع الطعن أمام المحكمة الإدارية بالمجلس هو أربعة (04) أشهر، تحسب ابتداء من تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار المتضمن إبلاغه بالقرار أو من تاريخ انقضاء الأجل المقرر لجواب المدير الولائي على الشكوى ، مع مراعاة أجل الستة (06) أشهر الخاصة بالقضايا التي يأخذ فيها المدير الولائي رأي الإدارة المركزية². كما يطبق أجل الأربعة (04) أشهر عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف إدارة الضرائب بعد إبداء لجان الطعن الثلاث الاختيارية لرأيها³.

وفي إطار دراسة مسألة آجال الطعن أمام المحاكم الإدارية ، وجدنا بعض المتعارضات التي وقع فيها المشرع الجزائري بين نص المادتين 82 من قانون الإجراءات الجبائية و76 و77 من نفس القانون ، وقد تعرض لهذه الدراسة عبد العزيز أمقران بنوع من التفصيل. ونظرا لأهمية هذه المسألة حاولنا إدراجها في دراستنا هذه.

¹ - انظر : الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 86 - 87.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المواعيد القانونية ، دار الغرب للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، سنة 2002 ، ص 281.

² - انظر المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 59 ق.م. 2003.

- انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 24.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المواعيد القانونية ، المرجع السابق ، ص 281.

³ - وهي : لجنة الدائرة للطعن ، لجنة الولاية للطعن ، اللجنة المركزية للطعن.

- المسألة الأولى : حالة عدم قيام المكلف بالضريبة الطعن أمام الغرفة الإدارية خلال مدة أربعة (04) أشهر :

تطبيقا لما توصل إليه الاجتهاد القضائي في هذه المسألة ، فإنه لا يجوز قبول الدعوى بعد انقضاء الأجل - المقرر أربعة (04) أشهر - ، وحيث أن المستأنف قد رفع تظلما لإدارة الضرائب بتاريخ 14/08/1995 غير أنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية للمجلس إلا بتاريخ 03/06/1996 ، أي بعد مرور أكثر من ثمانية (08) أشهر ، فرفضت دعواه لعدم احترامه أحكام المادة 337¹ قانون الضرائب المباشرة التي تشترط رفع الدعوى خلال ثمانية (08) أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ 14/08/1995 ، وعلى إثر هذا أقرّ على أن الآجال الممنوحة قانونا في مجال الإجراءات هي من النظام العام ، ولا يمكن مخالفتها ، وبالتالي فقد حسم مجلس الدولة مسألة وجوب الطعن أمام القضاء قبل انقضاء الميعاد المحدد قانونا - ثمانية (08) أشهر من تاريخ التظلم².

- المسألة الثانية : حالة سكوت الإدارة الجبائية عن الردّ في التظلم.

إنّ المشرع وبموجب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 ، قضى بأن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية وجوبا في مهلة أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الإشعار من المدير الولائي المتضمن لقراره ، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليه في المادتين 2/76 ، 77 من قانون الإجراءات الجبائية ، أمّا الفقرة الثانية من نفس المادة فإنّها جوازية إذ يجوز للمكلف أن يرفع دعواه في مهلة أربعة (04) أشهر الموالية لانقضائها ، وهنا على حسب رأي أ.عبد العزيز أمقران فإنّ المكلف بالضريبة ينتظر صدور قرار إدارة الضرائب حتى بعد انتهاء أجل الأربعة (04) أشهر المقررة ، وتكون دعواه مقبولة.

¹ - المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة ، ألغيت بموجب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003.

² - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، هامش رقم 01 ، ص 25.

- المسألة الثالثة :

تتعلق هذه المسألة بالشكاوى ذات الصلة بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي عشرة ملايين دينار (10.000.000) دج ، إذ نصت المادة 77 إجراءات جبائية على أنه لا بدّ من الأخذ برأي الإدارة المركزية ، وهنا يمدّد الأجل المذكور أعلاه ، دون أن يحدّد لنا المشرّع أي أجل يقصد ، هل ذلك المذكور بالفقرة الأولى من نفس المادة ليصبح ذلك الأجل ثمانية (08) أشهر أم الأجل المذكور في الفقرة الثانية من المادة 76 إ.ج.ب وبالتالي يصبح الأجل ستة (06) أشهر.

إذن ما هي الشكليات والإجراءات التي يجب استيفاؤها لتكون دعواه مقبولة أمام المحاكم الإدارية ؟

لقد ألزم المكلف بأن يقدم طلبه أمام قلم كتاب المحكمة الإدارية التابعة للمجلس القضائي ، أين يتمّ تسجيل الدعوى ، وبعد تسجيلها يقدّم وصل إلى المكلف مقابل ذلك¹ على أن لا تقبل العريضة بعد فوات الأوان.

هذا وقد ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة القيام بالطعن التدرجي أو التظلم المسبق واعتبره إجراء إلزاميا وشرطا من شروط قبول الدعوى². ويكون هذا التظلم إمّا أمام الجهة التي أصدرت القرار نفسها ، وإمّا أمام الجهة التي تعلوها مباشرة.

ثانيا : رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية.

منح المشرع الجزائري الحق للإدارة الجبائية أيضا للطعن في القرارات التي لم تكن في صالحها، وبهذا لا يجعل من سبيل اللجوء إلى المحاكم الإدارية حكرا على المكلف بالضريبة فقط، بل أجازها أيضا للإدارة الجبائية تطبيقا للمادة 82 قانون إجراءات جبائية إذ بالرجوع إلى هذا النص يتضح لنا جليا إمكانية رفع المدير الولائي وبصفة تلقائية

¹ - انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المواعيد القانونية ، المرجع السابق ، ص 282.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 51.

² - انظر : الملحق رقم (06) قرار مجلس الدولة الغرفة 2 ، في 25/02/2003 ، رقم 6325.

النزاع إلى المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ الشاكي تبعا لإجراءات التحقيق - التي سنتطرق لها - .

وهناك حالتين يمكن لإدارة الضرائب اللجوء فيهما إلى القاضي الإداري وهما :

- الحالة الأولى : حالة عرض الشكوى مباشرة على المحكمة الإدارية.

تمّ النص على هذه الحالة بموجب المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أنّه يجوز لمدير الضرائب للولاية ، أو رئيس مركز الضرائب أن يرفع بصفة تلقائية النزاع إلى المحكمة الإدارية مباشرة ، بشرط تبليغ المشتكي وإعلامه أن له مدّة ثلاثين (30) يوما للاطلاع على الملف¹ - إذا لم يكن المدير موافقا كلياً على الطلب - ويجوز له أيضا تقديم ملاحظاته المكتوبة إن رأى ذلك مناسبا ، وبعد انقضاء الأجل يسلم الملف إلى مدير الضرائب للولاية للاضطلاع على الملاحظات المقدمة من المكلف بالضريبة.

وفي حال تقديم إدارة الضرائب لوقائع أو أسباب جديدة فلا بدّ من إخطار المكلف بها ، حتى يتمكن من الردّ عليها وتقديم ملاحظاته من جديد.

تحدث هذه الحالة عندما ينازع الممول عقود المتابعات ، فلا يجد المدير الولائي إلاّ عرض النزاع مباشرة على القضاء ، خاصة وأنّ هذه العقود هي عقود شبه قضائية وتنفيذية بذاتها ، وإن كان المشرع لم يحدّد لنا الحالات التي يمكن للإدارة أن تلجأ فيها إلى مثل هذا الإجراء².

ومن أجل اللجوء إلى هذه الحالة لا بدّ أن تتوفر ثلاثة شروط وهي :

1- ألاّ يكون مدير الضرائب للولاية قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره قبل النزاع على المحكمة الإدارية.

¹ - انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المواعيد القانونية ، المرجع السابق ، ص 283.

- انظر : المادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 16.

² - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 17.

2- ألا يكون المكلف بالضريبة نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر حصولها على جواب من مدير الضرائب للولاية ، خلال أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ الإيداع.

3- وجوب إخطار مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة على أن له مهلة ثلاثين (30) يوما للاطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته.

- الحالة الثانية : حالة طعن مدير الضرائب للولاية في رأي اللجان الإدارية.

فالقاعدة العامة في المنازعات الإدارية الضريبية أن إدارة الضرائب تكون دائما طرفاً مدعى عليه ، إلا أنه واستثناء عن القاعدة هذه ، فقد تكون مدعية ، ذلك عندما تصدر إحدى لجان الطعن الإدارية على مستوى الطعن الاختياري أوامر مخالفة للقانون الضريبي ، ويتم الطعن في الأجل نفسه أي في خلال أربعة (04) أشهر من تبليغها رأي لجان الطعن الثلاث¹ : (رأي لجنة الدائرة للطعن ، لجنة الولاية للطعن ، واللجنة المركزية للطعن).

الفرع الثاني : الشروط الواجب توافرها في العريضة.

نقصد بالشروط هنا تلك المتعلقة بشكل العريضة المرفوعة أمام محكمة الإدارية من جهة ومحتواها من جهة أخرى.

أولاً : شكل العريضة.

بادئ ذي بدء لابد أن نتعرض لمعنى العريضة ، والتي هي عبارة عن مجموعة من الطلبات تقديمها غير مقيد بأوضاع خاصة². فلا تكون العريضة مقبولة إلا إذا توفرت فيها شروط شكلية³ ونعددها فيما يلي :

¹ - انظر : عمار معاشو ، عزوي عبد الرحمن ، المرجع السابق ، ص 52.

- انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 24.

² - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 90.

³ - انظر : الأستاذ طاهري حسين ، المرشد القانوني للمتقاضين ، كيف تحمي حقوقك ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1999 ، الجزء 1، الطبعة 2 ، ص 62.

1- يجب تحرير العريضة على ورق مدموغ سواء كانت محررة من طرف الشاكي أو وكلاء عنهم¹ ، على عكس الشكوى التي تحرر على ورق عادي حسب نص المادة 2/73 من قانون الإجراءات الجبائية ، ويعني الدمغ أن تكون العريضة في ورق عليه طابع بريدي² ، ويسري هذا الشرط على جميع النزاعات مهما كانت طبيعتها أو مبلغها الإجمالي ، حتى أنه قد اعتبر هذا الشرط من النظام العام³ ، يجوز إثارته في أي مرحلة من التقاضي ، وعلى حسب الفقه فإنه يمكن السماح بتدارك تحرير العريضة على ورق مدموغ إلى غاية الانتهاء من التحقيق ، إذ يتعين على المستشار المقرر دعوة محرر العريضة لتصحيحها عملاً بمبدأ الطابع الاستقصائي لإجراءات التحقيق في المنازعة الإدارية عامة ، والمنازعة الضريبية خاصة⁴ .

2- يجب أن تكون موقعة من صاحبها أو من وكلاء عنهم ، فعدم توقيعها يؤدي إلى عدم قبولها شكلاً ، وإذا ما قدمت من طرف وكيل عنهم فعليه أن يثبت وكالته القانونية والتي يجب أن تكون على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل الذي تسمح به⁵ ، ويعفى من هذه الوكالة الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة وكذا المحامين المسجلين قانوناً في النقابة ، فإمضاء العريضة هي عملية توضح بأن المكلف قد تقدم إلى المحكمة بإرادته الحرة.

¹ - انظر : المادة 3/84 من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 51.

² - انظر : Guide fiscal de l'enregistrement, Op.cit, p 87 -

³ - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 34.

⁴ - إن الاجتهاد القضائي غير مستقر في هذه المسألة ، إذ تارة يميز تصحيح العريضة أثناء سير الدعوى وهو ما نصّ عليه في قراره الصادر عن : المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، 1993/10/03 رقم 89033 ، وتارة يقضي على أن عدم دمغ العريضة لا يرتب أصلاً عدم قبولها شكلاً على أساس أن دمغ العريضة من صلاحيات كتابة الضبط ، مجلس الدولة ، الغرفة 04 ، في 2001/02/19 ، رقم 1125 .

⁵ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 91.

- انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 20.

- أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 51.

3- يجب أن يقدم القرار المطعون فيه كما هو محدد وفقا للأحكام العامة الخاصة بتسجيل العريضة أمام القضاء الإداري¹ ، فإذا جاء القرار على إثر أمر صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه ، وإن كان على إثر أمر من إحدى لجان الطعن الإدارية فالأمر نفسه.

وعليه فإنّ هذه الشكليات قد تؤدي إلى عدم قبول العريضة ، إلاّ أنّه يمكن أن تصحح هذه الأخيرة إذا لم يتعلّق الأمر بالتوقيع على العريضة الافتتاحية والتي لا يجوز إغفاله.

وبعد استيفاء العريضة لهذه الشكليات تقدم الشكوى إلى كاتب الضبط لدى المحكمة الإدارية المختصة لتسجيلها في سجل خاص ويسلم للطاعن وصل استلام² ، وبالإضافة إلى هذه الشروط الخاصة بالمنازعة الجبائية لا بدّ أيضا أن يحترم ما جاء في المادة 169 مكرر إجراءات مدنية والتي تحيل بدورها إلى المواد 13-15-111 من نفس القانون³.

ثانيا : محتوى العريضة.

بالرجوع دائما إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية وبمقتضى المادة 83 منه فإنّ العريضة الافتتاحية للدعوى يجب أن تحتوي على عرض موجز لوقائع المدعى التي تتصل بالنزاع وخاصة الأدلة التي تثبت صحة الادعاءات إضافة إلى ذلك لا بدّ أن تحتوي على البيانات العامة المتعلقة باسم المكلف ، ومحل إقامته ، وموضوع الطلب ، واسم من يوجه إليه الطلب ، ومحل إقامته ، وصفته.

كما يشترط أن يكون عرض الوقائع موجزا بعبارات واضحة بسيطة ، فلا يكفي أن يكون بعبارات عامة غير محددة لأنّ الأصل فيه تقديم عرض للوقائع والأدلة

¹ - انظر : www.conseil-Etat-dz

² - حددت المادة 41 من مشروع قانون الإجراءات الإدارية البيانات التي تتوفر في هذا الأخير من أسماء الأطراف ، رقم القضية ، وتاريخ إيداع العريضة.

³ - انظر : قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 35.

والطلبات، كما لا يكفي مجرد الإشارة إلى أوراق أخرى كطلب آخر أودعه المكلف نفسه ، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الاستناد إليها أمام لجان الطعن¹.

كما يجب تسبيب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية بفحوى الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية، غير أنه يمكن تقديم أسباب جديدة في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى ، شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة الافتتاحية² ، معنى هذا أن يعرض دفعه الجديدة بوضوح وعدم المطالبة بتخفيض أعلى من المطلوب في الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية أو الهيئات المركزية المختصة.

ويختلف الأمر إذا كانت الدعوى مقدمة من الإدارة الجبائية ، إذ من الفقه من يرى أن إدارة الضرائب توجد في المركز الممتاز بدون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي ، وبالتالي لها أن تستفيد من حرية استبدال الأوجه المقدمة سواء كانت مدعية أو مدعى عليها ، ويكون ذلك في أي مرحلة من الدعوى حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام³.

المطلب الثاني : الإجراءات الخاصة في سير الدعوى الجبائية.

جاء في إحدى تعليقات قضاة المحكمة العليا ما يلي : " من مميزات المنازعة الإدارية أن الإجراءات فيها طابع تحقيقي ومكتوب يلعب فيها القاضي والمستشار المقرر على الخصوص الدور الذي يلعبه قاضي التحقيق في الدعوى الجزائية فلا يكتفي بما يقدمه الأطراف كما هو الحال بالنسبة للقاضي المدني مثلا ، بل يجب عليه أن يوجه الأطراف وأن يأمر بأي إجراء يراه ضروري تلقائيا لأنه يلعب دورا إيجابيا ويتحكم في إدارة النزاع ، ويهيئ الملف ليكون جاهزا للفصل فيه طبقا للقانون كما يفعل قاضي التحقيق لجمع الدلائل لإثبات التهمة أو نفيها " .

¹ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 92.

² - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 36.

³ - انظر : C. Debbasch et J. Claude Ricci, Op.cit, p 790

وعلى هذا الأساس فإن للقاضي الإداري من الصلاحيات والوسائل ما يسمح له بالتصدي للوضعيات والصعوبات التي قد تطرأ عند فصله في المنازعة المطروحة أمامه ، الأمر الذي أدى بالمشرع إلى منحه هذه الصلاحيات المتميزة عن تلك المنوطة بالقاضي العادي لأجل وضع نوع من التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. وبالرجوع إلى النصوص القانونية نجد أن المشرع قد منح هذا الحق إلى القاضي الإداري المختص بالفصل في المنازعة الجبائية بموجب المواد 84-85-86 من قانون الإجراءات الجبائية.

وأهم هذه الوسائل الممنوحة للقاضي هي التحقيق والخبرة. مع الإشارة إلى أنه في الميدان الجبائي بالذات وتميزا عن الميدان الإداري العادي فإن القاضي لا يتمتع فقط بسلطة التحقيق - كما هو الحال في دعاوى الإلغاء - بل له صلاحيات أخرى مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية والمتمثلة في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق.

تخضرنّا في هذا الإطار ملاحظة في مواد قانون الإجراءات الجبائية وكذا قانون الضرائب المباشرة بحيث أن المشرع الجزائري ، لم يذكر إجراء الصلح كإجراء إجباري في المواد الإدارية ، فهل هذا يعني عدم لجوء القاضي الجبائي إلى عملية الصلح ؟ أم أننا نطبق في هذا الصدد القواعد العامة ، أي المادة 169 ثالثا إجراءات مدنية ؟

الفرع الأول : إجراءات الصلح.

إن المشرع الجزائري لم يذكر لنا إجراءات الصلح أمام القاضي الإداري المختص بالنظر في النزاع الجبائي لكن بالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب¹، فإنها نصّت على إجراءات الصلح كإجراء يقوم به القاضي من أجل الوصول إلى مصالحة ما بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى.

فبعد تسجيل العريضة الافتتاحية والتي في أغلب الأحيان تصدر من طرف المكلف بالضريبة ضد إدارة الضرائب ، فيرسلها كاتب الضبط الذي يمسك السجلات الخاصة بالمحكمة إلى رئيس المحكمة الذي يحيلها بدوره إلى المستشار المقرر الذي يساعد في الفصل

¹ - انظر : Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 79.

في المنازعة - الضريبية - الإدارية¹ ، فإذا ما تراءى لهذا الأخير أن القضية لا تستدعي تحقيقا فيوجه الملف مباشرة إلى وزير العدل الذي يمنح تقريره ، أمّا إذا استوجب الأمر تحقيقا ، فيجري القاضي الإداري اتصاله بالمعني بالأمر سواء المكلف أو الهيئة الجبائية ، وذلك للقيام بعملية الصلح في أجل لا يتعدى ثلاثة (03) أشهر (المادة 170 إجراءات مدنية)². وهنا يكون القاضي بين أمرين :

1- أن تحدث المصالحة بين الطرفين فيحرر بذلك محضرا يثبت فيه اتفاق الأطراف وينتهي النزاع عند هذا الحدّ.

2- أن لا تحدث المصالحة أو الاتفاق ، فيحرر القاضي محضرا بعدم الصلح الذي يبلغ إلى الأطراف وتوجه القضية للتحقيق ، ذلك أن الأمر يتعلق بأموال الخزينة العمومية ونادرا ما تتنازل الإدارة على الأموال العمومية حفاظا على المال العام ، الأمر الذي يؤدي إلى فشل محاولة الصلح والتراضي.

وفي تعليق حول هذا الموضوع من طرف أحد القضاة بمجلس الدولة³ : يرى أن إجراء محاولة الصلح لا ينبغي العمل بها في مجال المنازعات الضريبية مدعما قوله بأسباب :
1- إنّ موضوع الجباية يهدف إلى تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية في كل قانون من قوانين المالية لكل سنة⁴ ، وأكدت ذلك التعلّمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بقولها : " ما

¹ - انظر : د. عمار بوضيف ، مجلة مجلس الدولة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، دون طبعة ، العدد 05 ، سنة 2004 ، ص 74 - 75.

² - بالرجوع إلى أحكام مشروع قانون الإجراءات الإدارية ، لم يذكر المشرع المهلة التي يجري فيها الصلح ، وفقا للمواد 27 إلى 32 من القسم الأوّل الخاص بالصلح.

³ - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 21.

⁴ - انظر : المادة 01 من كل قانون مالية على ما يلي : " مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة () تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والعوائد الأخرى لصالح الدولة ، طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل إلى غاية تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. ويواصل خلال سنة () طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل إلى غاية تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، تحصيل مختلف الحقوق والمداخيل والعوائد المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا " .

دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة ، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الاستجابة إلى استدعاءات القاضي بدون التزام بأي شيء " .

2- إن قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الإجراءات الجبائية تكفلا بمختلف الإمكانيات التي من شأنها أن يستفيد منها المكلف بالضريبة وبالظروف الملائمة لتسديد ديونه كالتأجيل القانوني للدفع¹ .

3- أن القاضي الإداري الضريبي يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل ، ومن ثم فهو يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود القانون لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق أو تعديلها ، وبالتالي ضمان حقوق المكلف .

وعلى هذا الأساس ونتيجة للأسباب المذكورة فإن إجراء الصلح يطبق في المواد الإدارية العادية وليس الجبائية ، فعلى حسب رأينا فإنه وما دام أن النزاع الجبائي قد مرّ بعدة مراحل تعتبر كمراحل للتسوية الودية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية إلا أنّهما لا يصلان إلى أي حلّ ، فكيف لهم أن يصلوا إلى مصالحة أمام القضاء ، وكانت لهم فرص قبل اللجوء إليه ، كما أن الأمر متعلّق بأموال ملك للدولة والتي يجب المحافظة عليها بكل السبل .

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق .

يمكننا أن نعرّف التحقيق على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة² .

وبالرجوع إلى المادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على : " إن إجراءات التحقيق الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق " . إلا أن المادة 84 قد جاءت بشيء من العمومية في إجراءات التحقيق ، وعليه إذا ما حللنا هاتين المادتين فيمكننا أن

¹ - انظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 .

- انظر : مرحوم محمد الحبيب ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 49 وما بعدها .

² - ذكرت هذا التعريف المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة بموجب المادتين 84 - 85 من قانون الإجراءات الجبائية .

نستشف نوعين من إجراءات التحقيق : إجراءات التحقيق العامة ، والإجراءات الخاصة للتحقيق¹.

أولاً : الإجراءات العامة للتحقيق.

نصّ المشرع على هذه الإجراءات بموجب المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية ولم نجد لها مختلفة كثيراً عن تلك المعمول بها في المنازعات الإدارية العادية ، نظراً للطابع الاستقصائي للمنازعة بالإضافة إلى كونها كتابية.

فبعد أن ينتهي المستشار المقرر من دراسة النزاع ويرى هذا الأخير أنّ القضية تحتاج إلى تحقيق ، فإنّه يحيل الملف إلى مدير الضرائب للولاية من أجل إجراء تحقيق عن الوضعية ، مع العلم أنّ التحقيق لا يكون إجبارياً إذا تعلق الأمر بدعوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي ، يجعلها غير جائزة القبول نهائياً² ، ثمّ يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف مصحوباً بطلباته إلى كتابة الضبط ، وإذا لم يكن موافقاً تماماً على الطلب فإنّه يعلم المدعي بأنّ له مهلة 30 يوماً للاطلاع على الملف ، وتقديم ملاحظاته مكتوبة ، على أن تستبعد كل المذكرات المداعة بعد الأجل القانوني المحدد ، ثمّ بعدها يعدّ الملف بتحضير كل المستندات التي يراها المقرر لازمة للتحقيق في القضية ، ويودع تقريره المكتوب ، كما يحال الملف إلى محافظ الدولة³ ، الذي يعطي رأيه في القضية في خلال شهر واحد ، وإذا انقضى هذا الأجل سواء قدّم محافظ الدولة مذكرته أم لا ، فإنّ العضو المقرر وبالاتفاق مع رئيس المحكمة الإدارية (رئيس الغرفة المعنية)⁴ يحددان تاريخ الجلسة ، ويأمر رئيس الغرفة كاتب الضبط بإعلام محافظ الدولة والخصوم عن تاريخ الجلسة ،

¹ - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 36 ، 37 ، 38.

² - انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 51.

³ - يتولى محافظ الدولة ومساعدوه مهام النيابة العامة على مستوى المحكمة الإدارية ويقدمون مذكراتهم بشأن المنازعات المعروضة على المحكمة.

⁴ - تنقسم المحكمة الإدارية إلى مجموعة من الغرف والأقسام لم يشر إليها قانون المحاكم الإدارية ، بل أحالها إلى التنظيم ، وصدر مرسوم رقم 98-350 المؤرخ في 14 نوفمبر 1998 ونصت على أنّ المحكمة الإدارية تنقسم إلى غرفة واحدة إلى ثلاث غرف ويمكن أن تنقسم كل غرفة إلى قسمين على الأقل و4 أقسام على الأكثر (المادة 5 منه).

وذلك قبل انعقادها بثمانية (08) أيام على الأقل ، ويجوز تخفيضه إلى أربعة (04) أيام في حالة الاستعجال.

كما تتميز إجراءات التحقيق في المجال الجبائي بالطابع الحضورى إذ لا بدّ أن تبلغ كل مذكرة أو وثيقة من طرف إلى آخر من قبل القاضي المقرر وإلا وقعت هذه الإجراءات تحت طائلة البطلان¹ ، وبعد ذلك تفتح الجلسة ويتلى تقرير المستشار المكتوب ، كما تسمع ملاحظات الأطراف الشفهية المعززة لمذكراتهم الكتابية ، ثم تسمع طلبات محافظ الدولة أو ممثله ، وتحال القضية بعدها إلى المداولة فيصدر القرار وينطق به في جلسة علنية². إلاّ أنّه إذا كان النزاع يحتاج إلى تحقيق خاص فإنّه لا يتمّ تحديد اليوم الذي ينطق فيه بالقرار إلاّ بعد إتمام الإجراءات الخاصة بالتحقيق المنصوص عليه في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً : الإجراءات الخاصة بالتحقيق.

من خلال استقراء نص المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية يتبيّن لدينا وجود نوعين من التحقيق وهما : التحقيق الإضايفى الإلزامى ، ومراجعة التحقيق. يلجأ إليهما القاضي إذا ما تبين له عدم كفاية إجراءات التحقيق العامة.

أ) التحقيق الإضايفى :

باستقراء الفقرة الثانية³ من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية يتبيّن لنا أنّ المشرع حاول من خلالها وضع شروط للتحقيق الإضايفى ، وتمثل هذه الشروط في :

¹ - المحكمة العليا ، الغرفة الإدارية ، في 22/06/1997 قرار رقم 115992 ، قرار منشور في مرجع مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 38.

² - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 37-38.

- انظر : د. عمار بوضياف ، المرجع السابق ، ص 89.

³ - المادة 2/85 من قانون الإجراءات الجبائية : " يكون التحقيق الإضايفى الإلزامى كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم "

- أن التحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدم إلا في شكل طلب من المكلف بالضريبة¹ ، معنى ذلك أن هذا الأخير في حالة حصوله على وسائل إثبات جديدة ، فيجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي إذ لا يكفي بمجرد ملاحظات شفوية أو مرافعات تقديم طلبه.

- الحصول على وسائل جديدة قبل الحكم أي أن المكلف بالضريبة في حالة ما إذا وقع بين يديه بيانات أو عناصر تؤكد صحة مزاعمه ومطالبه التي أسست عليها دعواه ، وكانت هذه الوسائل جديده وحاسمة في حل النزاع ، فيجب أن يقدم طلبه قبل إصدار الحكم ، لأن بعد ذلك لا يمكنه أن يتقدم بطلب التماس إعادة النظر ، بل عليه استئناف ذلك القرار أمام مجلس الدولة.

إذن في حال أمر القاضي الضريبي بإجراء التحقيق الإضافي ، فإنه تتبع نفس الإجراءات المتعلقة بالتحقيق الإداري بصفة عامة مثلما بينها آنفا. وتخص فقط الوسائل الجديدة المثارة في طلب المكلف ، حيث يأمر القاضي كاتب الضبط برسالة موصى عليها مع العلم بالوصول من أجل تكليف الخصوم أو أحدهم حتى يودع لدى كتابة ضبط المحكمة مبلغا يحدّد مقدراه القاضي على ذمة المصروفات التي تستلزمها إجراءات التحقيق، ويعاد الملف ثانية إلى مدير الضرائب لإبداء ملاحظاته ، وإذا ما تذرّع بوقائع جديدة لم يسبق للمكلف أن علم بها ، فإنه يبلغه وجوبا بذلك ، وهكذا تثار إجراءات المنازعة من جديد طبقا للمادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية ، ويبدأ تبادل المذكرات من جديد إلى حين أن يتخلى الأطراف عن عرض دفوع جديدة² ، شرط أن تكون الطلبات مكتوبة وعلى ورق مدموغ³ لجعل عملية الدفوع الجديدة جدية ، أي كل

¹ - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 39.

- انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 95.

- انظر : انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 52.

² - انظر : Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 78.

- انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 96.

³ - انظر : C. Debbasch et J. Claude Ricci, Op.cit, p 916.

طرف مقتنع بجديّة ما يقدمه من دفع ، كما أنّ عملية التحقيق الإضافي تتمّ من طرف أعوان لم يساهموا في تأسيس التحقيق الأولي ، ضمانا لنزاهة التحقيق.

ب) مراجعة التحقيق :

لا يتعلّق الأمر تحت هذا العنوان بالتحقيق الذي يقوم به القاضي ، أو التحقيق الإضافي السالف ، وإنّما هو تحقيق تقوم به المصالح الجبائية عند مراقبتها للوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته¹. وأدرج ضمن الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية ، إذ تجيز للمحكمة الإدارية مراجعة التحقيق إن رأت في ذلك ضرورة ، وتكمن هذه الضرورة في تقديم المكلف بالضريبة أثناء النزاع أدلة وحججاً تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله ، فإذا ما تحقق القاضي من صحة الأرقام المعتمدة من طرفه بالمقارنة مع تلك المقدمة من إدارة الضرائب أثناء التحقيق (التحقيق الإضافي) فإنّه يأمر بمراجعة التحقيق الإضافي ، وينصب على النقاط التي تعتبر ضرورية في حلّ النزاع. كما أنّ التحقيق هذا يقوم به أعوان غير القائمين بالتحقيق الأوّل ، بحيث تكون لهم رتبة المراقب أو من يعلوه درجة وهم المفتشون الجبائيون والمدراء أو ذي التصنيف الأسمى في الإدارة ، ضمانا من المشرع لحقوق المكلف بالضريبة من الأخطاء المحتملة التي قد ترتكب من الأعوان الأقل درجة².

إنّ عملية مراجعة التحقيق يحضرها كل من المكلف بالضريبة - المشتكي - أو أحد وكلائه ، على أن يتعاون الأطراف مع المحقق ، وفي حال رفض أحدهم تقديم العناصر الضرورية لحلّ النزاع يصدر الحكم القضائي ضده ، كما يحضر التحقيق رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة³.

¹ - انظر : واضح إلياس ، المرجع السابق ، ص 203.

² - انظر : لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 31.

³ - انظر : . Instruction sur les procédures contentieuses, Op.cit, p 80-81.

- انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 96-97.

بعد الانتهاء من التحقيق يحرر العون محضرا يضمّنه ملاحظات المشتكي ، وعند الاقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي¹ (المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية) أو يقدمّ العون رأيه إن كان ضروريا ، ويخلص إلى إرساله من طرف مدير الضرائب للولاية إلى المحكمة الإدارية الناظرة في النزاع مرفقا باقتراحاته ، ويعاد النظر من جديد في الدعوى على حسب ما هو محصل عليه أثناء عملية مراجعة التحقيق.

للإشارة فإنّ المشرع الجزائري لم ينصّ على المدة الواجب إتمام فيها مراجعة التحقيق ، وإن كان قد نصّ عليها من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 131 مكرر فقرة 04 منها ، والتي تقضي بأن : " لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على مدّة تتجاوز سنة ، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق "². إذ أنّ هذه المادة قد تمّ إلغاؤها بالمادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ، ويكون قد ترك على حسب رأينا السلطة التقديرية في ذلك للقاضي ، يحددها على حسب ظروف النزاع وطبيعته ، إلّا إذا كان يقصد من ذلك حكمة لا نعلمها.

الفرع الثالث : الإجراءات الخاصة بالخبرة.

تعتبر الخبرة أيضا من بين السلطات التي منحها المشرع الجزائري للقاضي الإداري الفاصل في مادة الضريبة نظرا لكونها وسيلة فعالة في حل النزاعات الجبائية ، وما العدد الكبير من القرارات الصادرة في هذا المجال إلّا دليل على ذلك.

تعرض الفقه إلى تعريف الخبرة ناصا على أنّها : " عملية ينتدب من خلالها القاضي أعوانا لهم خبرة في ميدان ما أو فنّ أو علوم ، والذين يكتسبون معرفة ومفاهيم حول بعض المسائل والوقائع ، والهدف من وراء ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي الذي يرى بأنّها ضرورية من أجل اتخاذ قراره أو حكمه لحل النزاع ، حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرده "³.

¹ - نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية تخصّص الحالات التي يبدي فيها رئيس المجلس الشعبي البلدي رأيه فيما يتعلّق بالشكوى الضريبية وليس المنازعة القضائية.

² - انظر : F. Plillet, Op.cit, p 86.

³ - انظر : لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 206.

أولاً : تعيين الخبير.

تنص المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه : " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبيرة، وذلك إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب ، ويحدّد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهلة الخبراء ".
فمن خلال عبارة " يمكن أن تأمر المحكمة " يتضح لنا جليا أن الأمر بإجراء الخبيرة أمر جوازي ، إذ يمكن للقاضي أن يلجأ إليه ليكشف عن معنى الوقائع في جميع المواد ما دام أن القدرة المطلوبة منه قدرة قانونية وليس فنية¹. فالأمر بإجراء الخبيرة يخضع للسلطة التقديرية للقاضي ، لهذا وجب عليه قبل كل شيء تحديد العناصر الأساسية التي يستند عليها للأمر بالخبيرة وبيان مهمة الخبير.

وأخيرا يصدر القاضي أمره والذي يكون كتابيا ، إما أن يتضمن تعيين خبير وإما رفض تعيينه إذا ما طلبه أحد الأطراف وتبين من خلال أوراق الملف بأن القضية لا تحتاج إلى خبرة ، غير أن القاضي لا بدّ له أن يبرّر رفضه أو قبوله للطلب وإلا تعرّض قراره للإلغاء وهو ما أكدته المحكمة العليا من خلال قرارها واجتهادها بغرفها مجتمعة² ، فبعد صدور الأمر تنجز الخبيرة من طرف خبير واحد لكن قد يعتمد إلى ثلاثة خبراء في حالة الطلب من أحد الأطراف ، وهنا لكل طلب الحق في أن يعين خبيرا وتعين المحكمة الإدارية خبيرا ثالثا ، وإن كان هذا الإجراء غير معمول به على مستوى المحاكم³.
ويخضع الخبير الجبائي في مهامه المسندة إليه للقواعد المنصوص عليها في القانون المتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (قانون رقم 08-91 المؤرخ في 27-04-1991)⁴.

¹ - انظر: لحسن بن الشيخ آث ملويا ، المنتقى في قضايا مجلس الدولة، دار هومة، الجزء الأول، بدون طبعة، 2002 ، الجزائر، ص 374.

² - انظر : قرار المحكمة العليا في 10/02/1990 ، رقم 62731 ، الصادر في المجلة القضائية ، العدد 04 ، سنة 1991 ، ص 244.

³ - انظر : لونيس عبد الوهاب ، المرجع السابق ، ص 210.

- انظر : مجلة مجلس الدولة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، العدد 01 ، دون طبعة ، سنة 2002 ، ص 53.

⁴ - انظر : محمود توفيق إسكندر ، الخبيرة القضائية ، دار هومة ، الجزائر ، دون طبعة ، 2002 ، ص 161.

- قانون رقم 08-91 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، جريدة رسمية رقم 20 ، المؤرخة في 01-05-1991.

يجب التنبيه إلى أنه لا يمكن أن يعيّن خبيراً ، الموظفين الذين سبق لهم أن ساهموا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ، ولا الأشخاص الذين منح لهم الحق في الإدلاء برأيهم في القضية ، أو كانوا وكلاء فيها ضمناً لنزاهة الخبرة وحيادها ، بالإضافة إلى إمكانية ردّ الخبير المعيّن من المحكمة الإدارية بطلب من الأطراف إذا تبين لهم وجود قرابة أو نسب جدي ، إذ يوجه طلب الردّ في أجل ثمانية (08) أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير ، أو على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة¹ ، أمام المحكمة الإدارية الآمرة بتعيين الخبير قبل إنجاز المهمة المسندة إليه ، وقبل صدور القرار عنها ، إذ لا يمكن أن يثار هذا الطلب أمام مجلس الدولة².

ثانياً : إجراء الخبرة.

يوضع إجراء الخبرة بين يدي الخبير المعيّن من المحكمة الإدارية ، على أن يحترم هذا الأخير عند قيامه بمهامه ما هو محدّد له في أمر المحكمة ، ولا يخرج من تلك المهام المحدّدة إلى مهام أخرى ، وقد أقرّ المشرع الجزائري بعض الشروط التي يجب احترامها عند القيام بالخبرة ، إذ لا بدّ أن تتمّ بحضور كل من عون الإدارة ، والمكلف بالضريبة ، والخبير أو الخبراء إن تعدّدوا. وعلى الخبير أن يطلع الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة ، وعند الاقتضاء الخبراء الآخرين ، في أجل عشرة أيام على الأقل قبل الميعاد المحدّد تطبيقاً للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية³ ، ويلاحظ أيضاً أن المشرع لم يحدّد لنا وسيلة الإبلاغ هل بموجب رسالة عادية أو بكتاب موصى عليه مع العلم بالوصول ، لكن كما هو معروف فإنّه ومن أجل حساب المواعيد وكذا تبرير وجود عملية التبليغ ، فالخبير يجد نفسه مجبراً على سلوك طريق البريد ، أي إخطار الأطراف برسالة مسجّل مع الإشعار بالوصول.

¹ - انظر : المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية ، فقرة 04.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 53.

² - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 42.

³ - انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 42.



بعد استيفاء هذه الإجراءات بتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة وبحضر ما كل من ممثل عن إدارة الضرائب ، والشاكي أو من ينوب عنه ، رئيس لجنة الدائرة للطنج ، ويتم بذلك إنجاز المهمة المحددة لهم بموجب أمر قضائي ، فيحرر عون الإدارة الجبائية محضرا متضمنا لرأيه¹ ، كما يحجر الخبراء إمّا تقريرا مشتركا وإمّا تقارير مستقلة إذا اختلفوا في آرائهم ، أمّا المكلف بالضريبة فلا يمكنه تحرير مثل هذا التقرير ، غير أن له أن يدلي برأيه أو ملاحظاته إلى الخبير أو إدارة الضرائب إثناء إجراء الخبرة والتي يدونها الخبير في تقريره أو يقوم بإدراجها في ملحق تقريره.

ويخلص في الأخير إلى إيداع تقرير الخبرة أو الخبرات وكذا محضر العون الإداري لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن لأطراف النزاع أن تطلع عليها في مدة عشرين (20) يوما كاملة وإبداء الملاحظات فيها².

غير أنه وفي جميع الأحوال إذا ما تراءى للمحكمة الإدارية بأن الخبرة غير قانونية أو هي ما زالت ناقصة في بعض أجزائها فيمكن لرئيس المحكمة أن يأمر بإجراء خبرة تكميلية³ ، ذلك أن القاضي غير ملزم بالتقيد بما جاء في الخبرة ، بل يمكنه أيضا أن يقبل جزءا منها ويرفض الجزء الآخر ، إذ يرجع الأمر إلى سلطته التقديرية ، وإن كان الواقع العملي في مجال المنازعة الجبائية يثبت أن القاضي في كثير من الأحيان يقبل ويعتمد على تقرير الخبرة ، خاصة إذا كان عملا متقنا وفعالاً.

وبهذا تنتهي الخبرة ويصدر قرار عن المحكمة الإدارية بشأنها ، بتحمل الطرف الذي خسر دعواه مصاريف الدعوى⁴.

¹ - انظر : لحسن بن الشيخ آت ملويا ، المرجع السابق ، ص 376 ، 377.

² - انظر المادة 8/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر : أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 54.

³ - انظر المادة 10/86 من قانون الإجراءات الجبائية.

- انظر : Jacques Grosclaude et philipe Marchessou, procédures fiscales, DALLOZ, 1998 , Paris, p 190.

⁴ - انظر : عبد العزيز أمقران ، المرجع السابق ، ص 44.

- انظر : فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 102.

المطلب الثالث : قرارات المحكمة الإدارية.

إنّ الإجراءات المتعلقة بصدور قرارات المحكمة¹ الإدارية ما زالت خاضعة لقواعد الإجراءات المدنية تطبيقاً للمادة 170 منه.

إذن فالقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية لا يتخذها القاضي الفاصل في النزاع الجبائي إلاّ بعد أن يستنفذ جميع الإجراءات الضرورية ، وكذا المواعيد القانونية الممنوحة لتبادل المذكرات من أجل إحالة الملف إلى محافظ الدولة للاطلاع عليه وتقديم تقريره ، وبعدها تحدد للجلسة تاريخ للنطق بالقرار ، والذي يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط الشكلية التي قد تجعله تحت طائلة البطلان إذ لم تحترم بصفة قانونية ، كما أنّ دور المحكمة الإدارية لا ينتهي فقط بإصدارها لهذه القرارات ، وإنما يتعدى ذلك بتبليغها إلى كل الأطراف المعنية بالنزاع ليتخذوا بشأنها موقفاً محدداً نتيجة للآثار التي قد تنجم عنه والذي قد يرضي طرفاً دون الآخر. إذن ما محتوى هذه القرارات ، وكيف يتمّ تبليغها إلى الأطراف ، وما هي الآثار المترتبة على ذلك ؟

الفرع الأوّل : محتوى القرار.

بعد الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة تحال القضية على المداولة من أجل النطق بالقرار والذي يجب أن يكون متضمناً لطلبات الأطراف ، ولو بصفة موجزة ، وذلك في جلسة علنية يبلغ بها الأطراف أو وكلائهم وعلى هذا فإنّ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية يجب أن يتضمن ما يلي :

- أسماء وألقاب ، وصفة ومهن ، ومحل إقامة الأطراف ومحاميهم أو العناوين أو مقر الإقامة بالنسبة للشركات².

¹ - غالباً ما يعبر الفقه عن ما يصدر من المحاكم الإدارية ، وفي أحيان أخرى بقرارات ، وإن كانت المادة 10 من قانون 98-01 قد بينت أنّ ما يصدر عن المحاكم الإدارية عبارة عن قرارات " يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتداءً عن المحاكم الإدارية " غير أنّه وفي إطار مشروع تعديل قانون الإجراءات الإدارية وبموجب أحكام المواد 03 وما بعدها يستشف أنّ المشرع قد نصّ على الأحكام الإدارية من جهة وهي تلك الصادرة عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية الاستئنافية ، أمّا القرارات فهي الصادرة عن مجلس الدولة.

² - Instruction sur les procédures de contentieuses, Op.cit , p 85.

- ذكر النصوص القانونية المستند عليها في القرار أي خلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق ، وعند الاقتضاء تاريخ فتحه¹.
- وكذا تاريخ إجراء الخبرة ، وإعادة السير في الدعوى بعدها.
- كل الوثائق المرفقة مع الملف مؤشرا عليها من قبل كتابة الضبط.
- أسماء القضاة المساهمين في إعداد القرار ، وإن استدعى الأمر اسم من ينوب عن الوزارة العمومية.
- إذا ما قدّم الأطراف أو من ينوب عنهم - أي محاميهم - بمذكرات أو طلبات شخصية ، فلا بدّ من ذكرها في مضمون القرار ، كما يجب ذكر إذا ما كان الخصوم أو محاميهم قد حضروا أو تغيّبوا عن الجلسة.
- في حالة إصدار قرار الإلغاء أو قبول التخفيض من أساس الضريبة والعقوبة والغرامة الناتجة عنها ، وإذا ما صدر قرار الرفض وجب تقديم الأسباب التي أدت إلى الرفض².
- كما أنّه وفي آخر المنطوق يذكر الطرف الذي يتحمّل الرسوم القضائية ومصاريف الخبرة ويمضي أصل القرار من طرف الرئيس وكذا كاتب الضبط.
- كما يحدد لنا المحتوى إن كان هذا القرار غاييا أو حضوريا أو معتبرا حضوري ، وعلى هذا فإنّ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية يعتبر متضمنا رخصة خاصة بالأشياء المحكوم فيها ، لأنّ الحالة في مادة الضريبة تسيرها مجموعة من المنازعات من أجل تخصيص ذاتي لمشروعية الضريبة³.

الفرع الثاني : تبليغ القرار وآثاره.

تتخذ المحكمة الإدارية قرارها سواء بقبول طلب التخفيض من قيمة الضريبة أو برفض الطلب المقدم أمامها ، وعلى خلاف الأحكام القضائية المدنية أو الجزائية ، فإنّ

¹ - د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 107.

² - د. عمار بوضياف ، المرجع السابق ، ص 90.

³ - C. Debbasch et j-Claude Ricci , Op.cit , p 916.

قرارات المحكمة الإدارية لا بدّ من تبليغها إلى أطراف النزاع من قبل المحكمة ، وبمجرد أن يبلغ هذا القرار فإنّه يكون حجة عليهم محدثا بذلك آثاره القانونية.

أوّلا : تبليغ القرار.

تبليغ القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية إلى أطراف النزاع ، أي المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ، بواسطة كاتب الضبط ، سواء تعلق الأمر برفض الطلبات أو بالقبول ، فيبلغ إلى مدير الضرائب للولاية الذي دخل في التراع ، وتتخذ الإدارة الجبائية من هذا القرار موقفين :

1- إذا كان القرار يقضي بالتخفيض الجزئي أو الإلغاء الكلي ، يبلغ إلى القابض والمفتش بواسطة المدير الفرعي للمنازعات لإبداء الرأي إمّا بالقبول للقرار وبالتالي تنفيذه ، وإمّا الرفض ومواصلة مشوار المنازعة أمام المجلس القضائي للدولة.

2- إذا كان القرار يقضي بعدم قبول طلبات المكلف ، فإن الإدارة الجبائية تقبل بالقرار وتنفذه ، على أن تحتفظ بنسخة منه في الملف ، والأمر كذلك بالنسبة إلى المكلف بالضريبة ، فإمّا أن يقبل به ، وإمّا أن يواصل المشوار عن طريق الاستئناف ، كما قد يبلغ القرار إلى مصلحة من مصالح الدولة إذا كان يتعلق بها¹.

ثانيا : آثار القرار.

تعتبر الآثار التي يحدثها القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في المواد الجبائية ، نافذة على الأطراف أي حائزا لقوة الشيء المقضي فيه² ، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية المحددة لذلك ، إمّا عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة ، وإمّا الطعن بالنقض أمام نفس المجلس إذا تعلق الأمر بالضرائب غير المباشرة ، التي لا يقبل استئنافها ، وإنما طعنها بالنقض أمام مجلس الدولة³.

¹ - د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 108.

² - أ. طاهري حسين ، المرجع السابق ، ص 65.

³ - د. قنطار رابع ، المرجع السابق ، ص 36-37.

- المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ويحدث القرار آثاره على الإدارة الجبائية وكذا المكلف بالضريبة ، فبالنسبة للإدارة فإنها تلزم بتعديل ما اتخذته من قرار اتجاه المكلف بالضريبة فليس لها أن تنصل من نتائجه¹.

كما أنه بإمكان المكلف أن يقوم باستئناف القرار أمام مجلس الدولة إذا لم يرض بهذا القرار² ، دون أن يكون الطعن ضد القرار الصادر عن المحكمة الإدارية موقفا للتنفيذ³.

أما إذا أنصفت مديرية الضرائب فإن هذا القرار يكون حجة على الطاعن وليس له تأثير بالغ على تحصيل الضرائب ، لأن عقود الإدارة الجبائية تتميز بأنها تنفيذية في حد ذاتها ، إضافة إلى ذلك فإن أموال الخزينة العمومية تتمتع بحق الأولوية.

¹ - أ. طاهري حسين ، نفس المرجع السابق ، ص 65.

² - أصبح استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية ، قابلة لاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف تطبيقا لأحكام مشروع قانون الإجراءات الإدارية.

³ - د. عمار بوضياف ، المرجع السابق ، ص 82.

المبحث الثاني

إجراءات الطعن في قرارات المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة.

بعد الانتهاء من إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية ونظرها في القضايا الجبائية، التي تصدر بخصوصها قرارا حائزا لقوة الشيء المقضي فيه ، إذن ما مصير هذا القرار إذا ما لم يتم قبوله والاعتراض عليه ؟ هذا ما سنحاول مواصلته عن طريق البحث في سير الدعوى عبر جهاز آخر ، ألا وهو مجلس الدولة كهيئة من الهيئات التي تتمتع بالنظر في الطعون الموجهة لها في المواد الإدارية عن طريق الاستئناف أو عن طريق الطعن بالنقض¹ بصفة عامة وفي المواد الجبائية بصفة خاصة.

بالرجوع إلى أحكام المادتين 10 و 11 من القانون العضوي 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، فإنهما تقضيان على التوالي بما يلي :

" يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون خلاف ذلك " .

" يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية الصادرة نهائيا وكذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة " .

وبالرجوع إلى أحكام قانون الضرائب غير المباشرة ، بموجب المادة 498 منه ، فإنها لم تنص على إمكانية استئناف القرارات الإدارية في مجال الجبائية غير المباشرة² وأكدت نصوص قانون الإجراءات الجبائية ما جاءت به المواد المذكورة أعلاه ، بموجب المادتين 90-91 منه .

¹ - المواد 09-10-11 من القانون رقم 01-98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، المؤرخ في 30 ماي 1998 ، جريدة رسمية 1998/37 .

² - Instruction sur les procédures contentieuses , Op.cit , p 94 -

- قطار رايح ، المرجع السابق ، ص 39 .

وهو ما سنتطرق إليه في مطلبين ، خصصنا المطلب الأوّل لطرق أو سبل الطعن الجائزة أمام مجلس الدولة ، وفي مطلب ثاني طبيعة القرارات الصادرة عنه.

المطلب الأوّل : الطعن بالاستئناف في قراراته الإدارية أمام

مجلس الدولة.

يعتبر الطعن بالاستئناف من بين السبل التي منحها المشرع الجزائري من أجل الطعن ضدّ القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة ، وإن كان قد ميّز بين الضرائب المباشرة والتي أمكن الاستئناف فيها ولم يسمح بذلك في الضرائب غير المباشرة ، غير أن هذا لا يعني أنّها غير قابلة للطعن ، وإنما نصّ المشرع كان واضحا في المادة 498 الضرائب غير المباشرة ، إذا أجاز طعنها عن طريق النقض أمام مجلس الدولة. وعلى هذا فإنه يوجد سبيلين للطعن فيما هو صادر عن المحكمة الإدارية من قرارات أمام مجلس الدولة في مجال الجباية ، الاستئناف والنقض.

فقبل صدور القانون العضوي 198-01¹ والذي أثبت من خلاله المشرع الجزائري خضوع الجزائر لنظام الإزدواجية القضائية ، كانت الطعون بالاستئناف تقدّم إلى الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا باعتبارها هيئة ثانية تطرح عليها القضايا من جديد ، وكان القرار الأوّل لم يصدر : غير أنه وبموجب القانون العضوي المذكور أعلاه فإنّ الطعن بالاستئناف أصبح لدى مجلس الدولة ، في حين أنّنا نجد في فرنسا أنّ هذه الأحكام تستأنف أمام محاكم إدارية للاستئناف.

ويصبح بذلك مجلس الدولة مختصا للبحث والتحري في النزاع من جديد ما دام أنّه قد طرح على هيئة أو تشكيلة قضائية محايدة للنظر في الموضوع.

وخصوصيته القضائية المحايدة التي يتمتع بها تمنح له الصلاحيات بطلب إعادة التحقيق ، واتخاذ الإجراءات اللازمة حول أي خطأ أو نقص من شأنه أن يؤثر على

¹ - قانون رقم 01-98 المؤرخ في 30-05-1998 المتعلّق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، جريدة رسمية رقم 37 ، المؤرخة في 1998/06/01.

صدور القرار النهائي ، غير أنه لهذه السلطة حدود إذ لا يمكنه أن يقبل طلبات جديدة تختلف عن تلك الأصلية المقدمة أمام المحكمة الإدارية.

وحتى يتمكن المجلس من النظر في الطعن فلا بد أن تتوفر شروط وإجراءات الأمر الذي يؤدي حتما إلى ترتب آثار عن ذلك.

فما هي الشروط والإجراءات إذن وما هي الآثار المترتبة عنها ؟

الفرع الأول : شروط الاستئناف وإجراءات إيداعه.

كما هو معلوم فإن الطعن بالاستئناف حق من حقوق المتقاضى سواء تعلق الأمر بالملكف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، إلا أنه يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الشروط ، لا بدّ للطاعن من احترامها حتى يكون طعنه مقبولا ، وبتوفرها جميعا يمكن أن يداع الاستئناف والنظر في القضية من جديد أمام مجلس الدولة ، بإتباع مجموعة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا ، حتى يصدر القرار القانوني.

أولا : شروط الاستئناف.

يمكن تقسيم هذه الشروط إلى ثلاث أنواع ؛ شروط متعلقة بالقرار أي القرارات القابلة للاستئناف ، وشروط متعلقة بالطرف المستأنف ، وأخرى شكلية لقبول هذا الاستئناف.

أ) شروط متعلقة بالقرار :

- لا بدّ أن يقع الاستئناف على قرار صادر عن المحكمة الإدارية ، فمجلس الدولة لا يختص إلا بتلك القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية ، مستثنيا بذلك من اختصاصه كل قرار صادر عن مدير الضرائب للولاية ، أو تلك القرارات الصادرة عن اللجان الإدارية الاختيارية التي سبق للطاعن اللجوء إليها.

وعليه يستبعد من مجال اختصاصه المنازعات التي تدخل في اختصاص المحاكم القضائية العادية ، أو في الاختصاص الولائي للإدارة الضريبية.

- يجب أن يقع الاستئناف على منطوق القرار¹ كله ، ذلك أن فهم القرار لا يكون إلا بالرجوع إلى منطوقه ما دام أن القاضي يعبر عنه بعبارات واضحة وألفاظ صريحة.

- يجب أن يقع الاستئناف على قرار قطعي أمّا تلك الصادرة قبل الفصل في الموضوع فتميّز بين اثنين : القرار التحضيري ، والقرار التمهيدي.

والقرارات التحضيرية هي القرارات التي لا تمس بأصل الحق وإنما تهيئاً وتحضراً القضية للفصل فيها بقرار قطعي ، دون المساس بحقوق وأدلة الخصوم ولا يجوز استئنافها إلا مع قرار قطعي ويسري الاستئناف فيها من تاريخ تبليغ هذا القرار.

أمّا القرارات التمهيديّة فهي القرارات التي يؤخذ منها ما يدلّ على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع ، إذ أنّها ترتبط بالتحقيق أو الإثبات كالقرار بتحديد مهمة الخبراء ويجوز استئنافها قبل صدور القرار القطعي في الدعوى.

ب) شروط متعلقة بالمستأنف :

1- أن يكون الطاعن طرفاً في النزاع الجبائي ، فإما أن يكون إدارة الضرائب وإما أن يكون المكلف بالضريبة ، ومنه لا يجوز الطعن للغير الذي لم يكن طرفاً في النزاع.

2- توفر الصفة في الشخص الطاعن أي أن تكون له صفة في تقديم الاستئناف ، فإن كان المكلف بالضريبة هو رافع الدعوى ضدّ قرار مدير الضرائب فيجب أن يرفعه بنفسه أو من ينوب عنه ، وإن كان مدير الضرائب هو المستأنف فيجب عليه أيضاً تقديم استئنافه.

على أن تسري المواعيد لرفع الاستئناف بالنسبة لهذا الأخير اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغه بالقرار².

¹ - د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 11.

² - المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

- د. أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص 56.

وتوفر المصلحة¹ للمستأنف ، إذ أنه لا يكفي أن يكون الطاعن طرفا في النزاع أمام المحكمة الإدارية ، وأن يتمتع بالصفة ، وإنما لابد أن تكون له مصلحة في الطعن أيضا وإلا حكم بعدم قبول الاستئناف.

ج) الشروط الشكلية لقبول الاستئناف :

- يجب أن يكون طلب الاستئناف بموجب عريضة مكتوبة وموقعة توضع عند كتابة ضبط مجلس الدولة². فإن كانت مقدمة من المكلف بالضريبة شخصا فيجب أن يوقع عليها شخصا ، وإن كان ينوب عنه محام، فلا بد من توقيع هذا الأخير، على أن يكون هذا المحامي معتمدا لدى المجلس وإلا رفض الطلب مع إعفاء الدولة من وجوب تمثيلها بمحام³.

يجب أن تقدم العريضة على ورق مدموغ في جميع الأحوال بحسب حرفية المادة 1/344 قانون الضرائب المباشرة الملغاة بموجب المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، أي لا يمكن أن تقبل العريضة على ورق عادي، ومهما كانت قيمة الضريبة المتنازع فيها⁴.

يجب أن تكون العريضة مسببة ، وهذا بعرض موجز للوقائع وتقديم كل الوسائل والأسباب الكافية لتبرير الطعن أمام المجلس ، إذ لا يكفي أن يقدم المستأنف نفس الأسباب أو الأدلة التي سبق وأن قدمها إلى مدير الضرائب للولاية أو اللجان الإدارية ، الأمر نفسه بالنسبة إلى العريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية.

¹ - المادة 459 قانون الإجراءات المدنية.

² - Direction générale, Instruction sur les procédures contentieuses.

³ - د. معاشو عمار، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة، منشورات الساحل، الجزائر، العدد 05، طبعة 2004، ص 59.

⁴ - الملحق رقم (07) ، مجلس الدولة ، الغرفة 02 ، في 2001/07/30 ، رقم 0001903.

- انظر : قطار رابع ، المرجع السابق ، ص 38.

ثانيا : إجراءات إيداع الاستئناف.

أولا تودع عريضة الطعن الاستئناف¹ لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة ، حيث يقوم كاتب الضبط بتسجيل القضية في سجل خاص تبعا لتاريخ إيداعها ورقمها التسلسلي ، ويسلم إلى المكلف وصلا مقابل ذلك ، محمدا فيه تاريخ الجلسة ، أطراف القضية ، ورقم هذه الأخيرة ، ثم تعرض على رئيس مجلس الدولة من قبل كاتب الضبط في أجل ثمانية (08) أيام من إيداعها إليه ، ليتولى هذا الأخير تعيين عضو مقرر (مستشار)²، الذي يأمر بتبليغها بموجب كتاب موصى عليه مع العلم بالوصول إلى كل طرف وإعلامه بإيداع مذكرته الجوابية مصحوبة بعدد من النسخ مساوي لعدد أطراف النزاع.

إن إيداع هذه المذكرات لا بد أن يكون من قبل محام معتمد لدى مجلس الدولة خلال شهرين من تاريخ التبليغ وإلا اعتبر الحكم الصادر فيما بعد حضوريا تطبيقا للمادة 245 إ ج م ، ويقدم الاستئناف خلال شهر من تاريخ تبليغ القرار.

الفرع الثاني : آثار الاستئناف وإمكانية التنازل عنه.

ينجم عن الاستئناف في قرارات المحاكم الإدارية آثار على أطراف سواء تعلق الأمر على المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية ، وحيث منح المشرح الجزائري للطرف المستأنف حق التنازل عن استئنافه.

أولا : آثار الاستئناف.

عملا بمبدأ التقاضي على درجتين فيصبح مجلس الدولة مختصا للبحث والتحري في النزاع من جديد ، ما دام أنه قد طرح على هيئة أو تشكيلة قضائية محايدة وأعلى درجة للنظر في الموضوع ، وخاصيته المحايدة تمنح له الصلاحية بطلب إعادة التحقيق من

¹ - تنص المادة 408 من القانون العضوي 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله على ما يلي : " تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة إلى أحكام قانون الإجراءات المدنية " وتطبق هذه الإجراءات على المنازعة الجبائية لإحالة المشرح الجبائي بموجب المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية إليها ، ولا يمكن لنا تطبيق إجراءات أخرى إلى حين المصادقة على مشروع قانون الإجراءات الإدارية الجديد.

² - المادة 244 إجراءات مدنية.

المحكمة الإدارية واتخاذ الإجراءات اللازمة حول أي خطأ أو نقص من شأنه أن يؤثر على صدور القرار النهائي.

ولكن السلطة الممنوحة له في استعراض النزاع من جديد لا تعطي له الحق في قبول طلبات جديدة تختلف عن تلك الأصلية المقدمة أمام المحكمة الإدارية ، لأن ذلك يعدّ خرقاً لمبادئ التقاضي على درجتين وتجرّحاً لقضاة المحكمة الابتدائية.

إذن النظر من جديد في النزاع الجبائي يمنح القاضي سلطة البث فيه من جديد دون أن يكون مقيداً بما جاء في قرار المحكمة الإدارية ، لكن هذا الاستئناف لا يوقف التنفيذ ، حتى وإن أمر قاضي مجلس الدولة بإجراء قضائي أو إداري.

ثانياً : التنازل عن الاستئناف.

تطبيقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية¹ ، يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عنه إذ كما هو جائز على مستوى المحكمة الإدارية فهو كذلك أمام مجلس الدولة ، شرط أن يكون قبل الفصل في الموضوع ، كما يجب أن يقدم في ورق عادي موقع من صاحبه أو من ينوب عنه قانوناً ، وأن يكون بعبارات واضحة وبسيطة ، ومع ذلك يخضع هذا التنازل لقبول الخصم الآخر له مع عدم الإخلال بطعنه الفرعي.

المطلب الثاني : إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

يجيز المشرع بموجب المادة 10 قانون عضوي 98-01 الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة ، والتي أصبحت حائزة لقوة الشيء المقضي فيه إذا لم يتم دحضها بالنقض رغبة من أحد الأطراف بمواصلة مشوار المنازعة الجبائية ، وما هذا الإجراء إلا حذو المشرع الجزائري على ما هو موجود لدى القضاء الفرنسي الذي جعل من الأحكام الصادرة عن محاكم الاستئناف الإدارية في المواد الجبائية

¹ - المادة 1/87 من قانون الإجراءات الجبائية.

- د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 119.

قابلة للنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي¹ ، فالطعن بالنقض لا يرمي إلى طلب تعديل القرار المطعون فيه ما دام القاضي لا يراقب صحة الوقائع ، بل صحة تطبيق القانون ، ونعني بالخطأ في تطبيق القانون عدم التطبيق الصحيح للقاعدة القانونية ، وعليه هناك حالات لا بدّ من توافرها لتطبيق الطعن بالنقض وإجراءات يجب إتباعها واحترامها.

الفرع الأوّل : أوجه الطعن بالنقض وإجراءات إيداعه.

تعرّض المشرع الجزائري إلى حالات أو أوجه الطعن بالنقض بنص المادة 233 من قانون الإجراءات المدنية ، وقد جاءت هذه الأوجه على سبيل الحصر ، ولا يجوز قبول الطعن بالنقض ما لم يكن مؤسسا على إحدى الأوجه المحددة بالمادة 233 مع مراعاة بعض الإجراءات في إيداعه أمام مجلس الدولة باعتباره الجهاز المكلف بالنظر في الطعون بالنقض بغرض تصحيح الخطأ في تطبيق القانون ، أي عدم التطبيق الصحيح له وفقا للأوجه التالية :

أوّلا : أوجه الطعن بالنقض.

تتمثل أوجه الطعن بالنقض حسب ما جاءت به المادة 233 من قانون الإجراءات المدنية فيما يلي :

(أ) سوء تفسير القاعدة القانونية :

إنّ حساسية وتعقد موضوع الضرائب أدى إلى فهم القضاة للقواعد المتعلقة بموضوع الضرائب فهما ضيقا ، بالرغم من وضوح في كثير من الأحيان هذه القاعدة ، إلا أنّ الأهداف البعيدة التي تسعى إلى تحقيقها القواعد الجبائية ذات الطبيعة الاقتصادية هي التي غالبا ما تفهم بالمعنى الضيق هذا ، مما يؤدي بهم إلى تفسيرها تفسيرا ضيقا بعكس ما طمح إليه المشرع الجزائري.

¹ - C. Debbasch , j. Claude Ricci , Op.cit , p 17
- J. Grosclantle , P. Marchessow , Op.cit , p193.

ب) إغفال العيوب الشكلية :

ونقصد بها تلك العيوب الجوهرية التي لا يمكن تصحيحها والتي من شأنها أن تؤدي إلى بطلان الإجراءات أو بطلان القرار ، إذا لم تحترم سواء قبل صدور الحكم أو وقت صدوره ، كأن تقدم العريضة الإفتتاحية للدعوى أمام المحكمة الإدارية على ورق عادي غير مدموغ ، وإغفال العيوب الشكلية يؤدي إلى التطبيق غير الصحيح للقانون.

ج) الخطأ في الإجراءات :

يتعلق الأمر هنا إما بمخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات أو إغفالها ، فعدم صحة التبليغ مثلا تعرض القرار إلى النقض ، كما قد يعرض كل القرار للنقض إذا ما كان هناك تعسف لاستعمال السلطة ، أو عدم مشروعية القرار ، أو عدم مشروعية الضريبة المتنازع فيها ذاتها.

ملاحظة :

إنّ المادة 233 إجراءات مدنية ذكرت الحالات أو الأوجه التي يبين عليها الطعن بالنقض وعددها بـ 6 حالات ، غير أنّ المشرع الجزائري وفي إطار مشروع تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف حالات أخرى يمكن الطعن فيها بالنقض وعددها بموجب المادة 327 من مشروع التعديل وهي :

- 1- مخالفة الإتفاقيات في منطوق الحكم.
- 2- تحريف المضمون الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم.
- 3- تناقض أحكام غير قابلة للطعن العادي ولو صدرت في أوّل درجة.
- 4- وجود تناقض في منطوق الحكم.
- 5- الحكم بما لم يطلب أو بأكثر مما طلب.
- 6- السهو عن الفصل في أحد الطلبات.
- 7- إذا لم يدافع عن عديمي الأهلية.

ثانيا : إيداع الطعن.

يوجه الطعن بالنقض لدى كتابة الضبط لمجلس الدولة ، بموجب عريضة تقدّم أيضا على ورق مدموغ ، مذكور فيها كل المعلومات التي سبق ذكرها في الطعن بالاستئناف، كما ترفق وبصفة إجبارية بالقرار النهائي موضوع الطعن ، ثم يبلغ هذا النقض إلى رئيس مجلس الدولة ليتم تبليغ الأطراف عن طريق محاميهم كما يتضمن أيضا ملخص عن القضية والأوجه المعتمد عليها في النقض وإلاّ رفض من حيث الموضوع ، ويقدم الطعن بالنقض في أجل شهرين من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه إلى الشخص نفسه ، أو موطنه الحقيقي ، أو المختار¹.

الفرع الثاني : قرارات مجلس الدولة وإمكانية الطعن فيها.

تعتبر قرارات مجلس الدولة ملزمة لكل الأجهزة القضائية ، وإنما تعتبر هذه القرارات سوابق قضائية يلجأ إليها كلما استعصت أمامها حالات مشابهة ، وكغيرها من القرارات الإدارية في المادة الجبائية ، فإن قرار مجلس دولة غير موقوف ، والقضاة كجهاز من أجهزة النقض لا يمكن لهم النظر في الموضوع وإنما يراقبون التطبيق السليم للقانون ، على أن الخطأ في تطبيق القانون يترتب عنه إعادة النزاع إلى الهيئة التي أصدرت القرار المطعون فيه بتشكيلة قضائية مخالفة للأولى ، من أجل إعادة دراسة القضية وتصحيح الخطأ الذي ارتكب في الاستئناف.

وعلى هذا فإن قرارات مجلس الدولة أيضا لا بدّ أن تتوفر على شروط وكذا لا بدّ من تبليغها.

أولا : شكل القرار وتبليغه.

تعتبر الشكليات المقررة في قرارات المحاكم الإدارية ، وقرارات مجلس الدولة أثناء الاستئناف هي نفسها القرارات الخاصة بالطعن بالنقض ، فقط في منطوق قراره

¹ - المادة 235 إجراءات مدنية.

- د. فراج ، محاضرات في المنازعات الإدارية ألفت على طلبة السنة الثالثة ، كلية الحقوق ، جامعة وهران ، 1999-2000 ، ص 18 وما بعدها.

لا يتعرض إلى الوقائع ، وإنما يكيّف القرار الصادر عن المحكمة الإدارية إن كان مطابقاً للقانون من عدمه. ويتم تبليغ القرار أيضاً بنفس الإجراءات التي يبلغ فيها قرار الطعن بالاستئناف، بواسطة كتاب الضبط بكتاب موصى مع العلم بالوصول إلى محامي الأطراف، والملاحظ أنّه لا توجد مادّة قانونية تشير إلى المدة التي يجب أن تبلغ فيها الأحكام الصادرة عن مجلس الدولة سواء في قانون الإجراءات المدنية¹، أو قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره.

ثانياً : إمكانية الطعن ضدّ قرارات مجلس الدولة².

تتمثل سبل الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس الدولة في المعارضة والتماس إعادة النظر ، وكذا الطعن لصالح القانون ، وتتميز هذه الأخيرة ببعض الخصائص يمكن أن نذكرها فيما يلي :

1- المعارضة :

وهي في حال صدور قرار من مجلس الدولة وكان غيايباً في حق أحد الأطراف فيجوز للمعني بالأمر رفع معارضة خلال شهرين من تبليغ القرار الصادر من مجلس الدولة ، وتعتبر هذه المدة مختلفة عمّا هو مطبق للمحاكم العادية.

2- التماس إعادة النظر³ :

يؤسس الالتماس في حالتين :

(أ) إذا تبين أنّ القرار بني على وثائق مزورة مقدمة لأول مرة.

(ب) إذا حكم على الملتمس بناءً على مستندات قطعية ، كان خصمه قد حال دون تقديمها.

ويرفع الالتماس في خلال شهرين إمّا من تاريخ تبليغ الحكم المشوب بخطأ ، أو من تاريخ ثبوت تزوير أو الحصول على المستند القطعي.

¹ - د. فريجة حسين ، المرجع السابق ، ص 125.

² - Direction générale, Instruction sur les procédures contentieuses , Op.cit , p 99.

³ - د. عمار معاشو ، المرجع السابق ، ص 62.

3- الطعن لصالح القانون :

وهذا النوع من الطعون حق لمحافظ الدولة فقط دون الأطراف. إذ يمكنه أن يطعن لصالح القانون إذا صدر حكم نهائي من محكمة أو قرار من مجلس مخالف للقواعد الجوهرية.

أما عن ميعاد الطعن ففي هذه الحالة فلم يذكره المشرع ، إذ يمكن أن قياس هذه الحالة على حالة الالتماس ويكون من يوم ثبوت المخالفة الجوهرية¹.

وبانتهاء كل هذه الإجراءات يصدر قرار مجلس الدولة ويبلغ إلى المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ، ويكون بهذا قد حاز على قوة الشيء المقضي فيه مهورا بالصيغة التنفيذية التالية :

" الجمهورية تدعو وتأمّر وزير... (أو عامل العمالة عندما يتعلق الأمر بدعوى تخص جماعة محلية) فيما يخصه وتدعو وتأمّر كل أعوان التنفيذ المطلوب إليهم ذلك فيما يتعلق بإجراءات القانون العام قبل الأطراف الخصوصيين أن يقوموا بتنفيذ هذا القرار "

وحيث أنه تجدر الملاحظة على أنّ هذه الصيغة تم تعديلها بموجب مشروع تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وأصبحت بالصيغة التالية ، طبقا للمادة 585 أن :

" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تدعو وتأمّر الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي وكل مسؤول إداري ، كل فيما يخصه ، وتدعو وتأمّر كل المحضرين المطلوب إليهم ذلك فيما يتعلق بإجراءات القانون العام في مواجهة الأطراف الخصوصيين أن يقوموا بتنفيذ هذا القرار "

وبالحصول على هذه الصيغة التنفيذية للقرار فإنّ الطرف الذي يهمه الأمر سواء الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة أن يسعى إلى تنفيذها ، وبالتالي تنتهي المنازعة الجبائية بين الطرفين ويكون لكل ذي حق حقه.

¹ - د. عمار معاشو ، المرجع السابق ، ص 63.



الخاتمة



الخاتمة

إنّ البحث في موضوع تسوية المنازعات الضريبية دفعنا إلى الخروج منه بمجموعة من النتائج أهمها تلك الجهودات الجبارة التي تبذل من قبل المشرع الجزائري في إطار الإصلاحات الجبائية ، خاصة منها الإصلاح الذي جاء به المشرع في قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل حيّز التنفيذ ابتداءً من سنة 1992 وقد هدف إلى ما يلي :

- تنشيط القطاع الاقتصادي وبعث النمو الإنتاجي وترسيخ المنافسة الاقتصادية.
- تنشيط الإجراءات الضريبية بإلغاء العديد منها واستبدالها بضرائب أخرى متلائمة مع التوجه الاقتصادي الحالي ، كتعويض الرسم على رقم الأعمال بالرسم على القيمة المضافة ، وكذا بتوحيد الضريبة على أرباح الشركات الوطنية والشركات الأجنبية على حدا السواء.

ومن النتائج أيضا تدعيم المنظومة الجبائية بموجب قانون الإجراءات الجبائية ، محاولة من المشرع الجزائري بضمّ القوانين المختلفة في مرجع قانوني ، يمكن الرجوع إليه متى اقتضت الحاجة لذلك.

فدراستنا أقيمت بالدرجة الأولى على ضوء ، قانون الإجراءات الجبائية وإن كان هذا الأخير يحيل في الكثير من الأحيان إلى القوانين الأمّ كقانون الضرائب المباشرة أو قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون التسجيل... الخ.

ومن خلال البحث وجدنا أنّ المكلف بالضريبة في حال عدم رضائه أو عدم قبوله بالضريبة فإنّه ملزم أولا أن يتقدم بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب ، ليصدر هذا الأخير قرارا بشأنها ، قبل أن يلجأ إلى لجان الطعن الاختيارية ، أو اللجوء إلى الهيئات القضائية على المستوى الوطني.

ومما لاشك فيه أنّ هذه المرحلة الإدارية الإجبارية وحتى الاختيارية من شأنها إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب من أجل تدارك أخطائها ومحاولة تصحيحها ، دون اللجوء إلى الجهات القضائية ، توفيراً للوقت والمصاريف التي يتحملها رافع الدعوى .

بالإضافة إلى هذه المزايا ، هناك مزايا أخرى التمسناها في ظلّ قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المالية اللاحقة له ، والتي لم تكن موجودة في ظلّ نصوص قانونية مضت ، ذلك أنّ المشرع قام بتوحيد آجال التظلم الإداري ، وحددت بأربعة (4) أشهر في شتى مجالات الضريبة تقريبا ، تماشياً وآجال سقوط الدعوى الجبائية المحددة عموماً بأربعة سنوات ، غير أنّه وإن سعى إلى توحيد الآجال في تقديم التظلم الإداري ، تبقى الإجراءات طويلة ومكلفة ، قد تؤدي إلى توسيع الهوة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ، وعليه لا بدّ من تدخّل المشرع للتقليص من هذه المواعيد ، وإلا أن تتم على مستوى لجنة الدائرة للطعن بدلا من المدير الولائي الذي يكثّر عليه الضغط العملي وبالتالي التأخر في حلّ الشكوى ، وإما أن يحلّ هذا النزاع وبحضور المعني بالأمر إلى جانب المدير الولائي لمناقشته واتخاذ القرار باقتناع منه ، فتربح الإدارة الوقت من جهة ، وتحفظ حقوق المكلف من جهة أخرى .

ومن النتائج أيضا التي توصلنا لها أن جعل المشرع الجزائي من قرارات لجان الطعن الإدارية على مستوى الولاية ، الدائرة ، والمركز ، ملزمة حتى وإن كان أمر اللجوء إليها اختياري للمكلف بالضريبة إلا أنّه بمجرد أن يتوجه بالطعن إليها ، تصبح قراراتها ملزمة لكل طرف في النزاع ، وبهذا فقد منح المشرع إمكانية حلّ الكثير من المنازعات الضريبية وتخفيف العبء على الجهات القضائية .

كذلك نجد أنّ الإجراءات الخاصة برفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية طويلة جداً ، ومعقدة ، وغير واضحة بصورة كافية للمكلفين بالضريبة ، خاصة في إطار التحقيق في الدعوى الذي يلجأ فيه القاضي إلى تحقيق هام وآخر إضافي وإن لم يقتنع فإلى تحقيق معمّق ، فضلا عن الخبرة التي قد يلجأ إليها أو خبرة تكميلية وهذا إن دلّ على شيء فإنّما يدلّ على التأخير في عملية تقدير الضريبة وتحصيلها ، لذا يجب على المشرع أن

يتدخّل لإعادة النظر في إجراءات الخصومة لتكون أكثر وضوحاً ، ويتم الفصل فيها على وجه السرعة ، ولن يتأتى ذلك على حسب رأينا إلا بتكوين قضاة ذوي خبرة إدارية ضريبية ومالية على المستوى الوطني ، ربّما للوقت في حلّ المنازعة والاستغناء عن اللجوء في كل مرة إلى ثلاث تحقيقات وخبرة.

وخلالها القول أنّ التشريع الجبائي بأصنافه المختلفة ، يبقى من بين التشريعات المعقدة لاسيما في جانبه التقني كأساس للنزاع الجبائي يصعب على الجبائي والدارس لمواضيع الجباية التحكم فيها ، خاصة وأنّه من التشريعات التي تخضع إلى تعديلات وتغيرات مستمرة من خلال قوانين المالية التي تستهدفها الساحة الجبائية كل سنة مالية. وعلى كل تبقى عملية دفع الضرائب واستقرار العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قائمة بالعدل على الجميع وبالجميع.



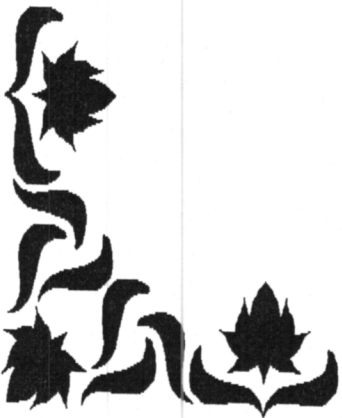
الملاحق





الملحق الأول

نسخة عن مطبوعة الجدول الفردي



I. — CONDITIONS ET DELAIS DE RECLAMATION

Tout contribuable qui se croit imposé à tort ou suretaxé pour obtenir toutes explications utiles AUPRES DE L'INSPECTEUR DES IMPOTS avant de présenter, s'il y a lieu, une réclamation écrite dans les formes et délais indiqués ci-dessous.

RECOMMANDATIONS A OBSERVER EN CAS DE RECLAMATION ECRITE

La demande doit être adressée au Directeur des Impôts de la Wilaya, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle le rôle a été mis en recouvrement (voir au recto la date de mise en recouvrement du rôle). Si la totalité de la cote est imposée à tort, le délai de réclamation ne prend fin que le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance des premières poursuites dirigées contre lui par le Receveur pour le recouvrement de l'imposition.

La demande peut être rédigée sur papier libre.

Indiquer l'impôt que vise la réclamation, l'objet de la demande (dégrèvement total ou partiel) et les motifs de nature à la justifier.

Joindre l'avis à payer ou un extrait de rôle ou, à défaut, indiquer l'article du rôle sous lequel figure l'imposition contestée, si on désire surseoir, moyennant garantie, ou paiement des sommes contestées, le faire connaître dans la réclamation, en précisant le montant ou tout au moins les bases du dégrèvement demandé.

II. — CONDITIONS D'EXIGIBILITE DES IMPOTS

L'impôt est exigible en totalité le dernier jour du 2ème mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle.

Entraînent exigibilité immédiate de l'impôt :

1. - le déménagement hors du ressort de la recette, à moins que le contribuable n'ait fait connaître avec justification à l'appui son nouveau domicile.
2. - la vente volontaire ou forcée.
3. - l'application d'une majoration, pour non déclaration ou pour déclaration tardive ou insuffisante des éléments servant de base à l'impôt.

Sont également exigibles immédiatement les impositions établies à la suite de cession ou de cessation d'entreprise, les amendes fiscales ainsi que les impositions de régularisation du versement forfaitaire.

III. — MODES DE PAIEMENT

A - A la caisse du Receveur des Contributions Diverses par versements en numéraire.

- MANDAT - TRESOR N° 4115 ALG émis gratuitement dans tous les bureaux de poste au profit de comptables financiers résidant exclusivement en Algérie.
- CHEQUE POSTAL émis au profit du Receveur sur une formule fournie par la poste (voir au recto le numéro du compte des chèques postaux de la recette).
- CHEQUE DE VIREMENT émis au profit du Receveur pour les contribuables titulaires d'un compte des chèques postaux (l'imposition détaillée à donner à la somme virée doit être portée au verso de l'avis de virement).
- MANDAT-CARTE ou MANDAT-POSTE ordinaire.

Par un moyen bancaire :

- CHEQUE BARRE émis à l'ordre du Receveur du lieu de l'imposition sans mention du nom personnel du comptable.

AVIS TRES IMPORTANT. — Pour le versement à la caisse du Receveur, présenter cet avertissement ou un avis.

Dans les cas visés aux paragraphes b) et c) indiquer très exactement la commune de l'imposition, l'article du rôle (numéro s'il y a lieu, lettre précédant ce numéro), la nature des impôts et l'année au titre de laquelle ils ont été établis. Si le paiement a lieu par mandat-trésor, le récépissé du mandat tient lieu de la quittance du Receveur, lorsque le mandat a été régulièrement établi.

1 - شروط ومواعيد المطالبات

كل مكلف بالضريبة يعتقد أن الضريبة قد فرضت عليه بطريق الخطأ أو زيدت عليه الضريبة بإمكانه الحصول على الإيضاحات اللازمة من مفتشي الضرائب قبل تقديم مطالبة كتابية حسب الأوضاع والمواعيد المحددة فيما يلي :

تعليمات يجب مراعاتها في حالة تقديم مطالبة كتابية

يرجى الطلب إلى مدير الضرائب للولاية حتى 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي أخرج فيها الوارد للتحصيل (أنظر الوجه الأول للورقة لمعرفة تاريخ إخراج الوارد للتحصيل) وإن كان فرض الضريبة كل قد تم بطريق الخطأ فإن ميعاد المطالبة لا ينتهي إلا في 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي علم مكلف بالضريبة خلالها بالتابعات الأولى التي أخرجها ضده المحصل للتحصيل للضريبة.

ويحجر الطلب على ورق غير مدموغ

أذكر الضريبة الخاصة بالمطالبات وموضوع الطلب (تخفيض ضريبي كلي أو جزئي) والأسباب التي تبررها.

أرفق الأعلام أو مستخرج من الوارد وفي حالة عدم وجودها، أذكر المادة الخاصة بالضريبة المتنازع عليها.

إذا اردت تأجيل المبالغ المتنازع عليها في نظير دفع ضمانات يرجى الاخطار عن ذلك في المطالبة مع إيضاح المبلغ أو على الأقل أسس التخفيض المطالب به

2- شروط وجوب أداء الضرائب

الضريبة واجبة الأداء بالكامل في اليوم الأخير من الشهر الثاني التالي لشهر إخراج الوارد للتحصيل وتصبح الضريبة واجبة الأداء فوراً في الحالات الآتية :

- 1 - نقل محل الإقامة خارج اختصاص مكتب التحصيل إلا إذا أخطر مكلف بالضريبة عن إقامته الجديدة وأيد ذلك بالمستندات اللازمة.
- 2 - البيع الاختياري أو الجبري.
- 3 - تطبيق زيادة لعدم تقديم الأقرار أو التأخير في تقديمه أو عدم كفاية العناصر التي يتضمنها وتتخذ أساساً لفرض الضريبة وتعتبر كذلك واجب الأداء فوراً. الضريبة المفروضة اثر التنازل عن المنشأة أو توقفها عن النشاط، والقراوات المالية والضرائب المستحقة نتيجة تصوية حساب الدفع الجزائي.

3 - طرق الدفع

أ - إلى الصندوق محصل الضرائب المتنوعة نقداً.

- حوالة على الخزنة رقم 4115 الجزائر تصدر مجاناً من جميع مكاتب البريد لصالح المحاسبين الماليين المقسمين بالجزائر.

- صك بريدي يصدر باسم المحصل على نموذج يسلمه مكتب البريد (أنظر في الوجه الأول من الورقة رقم حساب الشيكات البريدية لكاتب التحصيل).

- صك تحويلي يرسل للمحصل بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لهم حساب شيكات بريدية (الحصم المنفصل المطبق على المبلغ المحول يكتب على الوجه الثاني لأخطار التحويل).

- حوالة بطنائية أو حوالة بريدية عادية الاسم.

صك مسطر باسم محصل مكان فرض الضريبة بدون ذكر الشخص للحسابات.

ج - عن طريق البنك :

إعلان هام : بالنسبة للدفعات بصندوق المحصل، قدموا هذا الأعلام أو الأخطار.

وفي الحالات المذكورة في المقتعين (ب) و (ج) اذكروا بدفعة بلدية فرض الضريبة، مادة الواردة (الرقم - وعند الانتصا - - الحرف السابق لهذا الرقم) نوع الضرائب وستة الفرض.

وأن تم الدفع بحوالة على الخزنة يقوم بإصال الحوالة مقام الوصول الذي يعطيه المحصل.

le Le Directeur des Impôts de Wilaya, Cachet, Signature,	A le Le Chef d'Inspection, Cachet, Signature,	Prise en charge par le Receveur des Impôts	Annotation des poursuites engagées
		Numéros des Comptes-Lignes et sous lignes	Montants
		201 001 — L1	
		201 001 — M1	
		201 004 — E	
		500 026 — A	
	 C	
	 /	
		Total du Rôle	

Calendrier de Paiement souscrit le :
à raison de DA par mois

Avis officieux de saisie N° du

Commandement à payer N° du

Signifié le à

EMARGEMENT DES PAIEMENTS EFFECTUES ET SITUATION DES RESTES AU 31/12 DE CHAQUE ANNEE

QUITTANCE		IMPOT PAYE	COMPTE-LIGNE et sous-ligne d'imputation	DROITS SIMPLES	PENALITES de Recouvrement	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	
N°	Date								
									Avis à tiers détenteur N° du
									Signifié le à
									Main-levée N° à
									Saisie N° du
									Vente du
									P.V. de Carence N° du
									E.C.I. N° à



الملحق الثاني

نسخة عن مطبوعة للشكوى المقدمة

إلى مدير الضرائب



Nom, prénoms et Grade du Chef de l'Inspection _____

A _____, le _____

JURIDICTION GRACIEUSE

Avis du Chef de l'Inspection _____

(Avis contenant un exposé succinct des circonstances particulières à l'affaire « Age du contribuable, situation familiale nombre et âge des enfants mineurs, éventuellement situation des ascendants ou descendants habitant avec lui, signes extérieurs de revenus, profession, salaires périodes pour lesquelles le contribuable a été en chômage et notamment toutes précisions utiles de nature à caractériser l'attitude habituelle du contribuable au point de vue fiscal)

1° En la forme _____

2° Au fonds _____



الملحق الثالث

قرار صادر عن مجلس الدولة

الغرفة الثانية

بتاريخ 25-02-2003

تحت رقم: 6509



مجلس الدولة

الغرفة الثانية

ملف رقم : 6509

جلسة: 2003/02/25

-الشكوى الضريبية

-التظلم المسبق

المواد 169،169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية و 344،337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية.

التظلم المسبق في مادة الضرائب(الشكوى

الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام.

رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء

يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا.

و عليه:

في الشكـل : حيث أنه بالرجوع إلى الملف يظهر أن تبليغ القرار المستأنف فيه للمستأنفة تم في 2000/07/30 وأن الإستئناف سجل بتاريخ 2000/08/26 أي خلال الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية كما جاء مستوفيا للأشكال القانونية لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

في الموضوع: حيث أن المستأنف نازع في القرار المستأنف فيه مثيرا دفعين أحدهما شكلي و الثاني يخص الموضوع.

وحيث أنه فيما يخص الدفع الشكلي فإن المستأنف يطالب بقبول دعواه شكلا لكون أن إجراء التظلم المسبق الذي شكل تسبب القرار المطعون فيه، إجراء غير ملزم بل أنه ألغي بموجب قانون 90//23 المؤرخ في 1990/08/18 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية.

وحيث أن بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و 169 مكرر، فإنه يجوز فعلا رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق.

ولكن حيث أن المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أن المنازعات الخاصة ومن

بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وحيث أن رفع المدعى المستأنف دعواه خرقا لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلا لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون.

وحيث أن الدفع الخاص بالموضوع و المتعلق بعدم رد قضاة الدرجة الأولى على طلب تعيين خبير يصبح بدون جدوى ذلك لأن مناقشة الأوجه المتعلقة بالموضوع تأتي في مرحلة لاحقة لقبول الدعوى شكلا وهي غير جائزة في قضية الحال التي لم تقبل شكلا.

وحيث أن من خسر الدعوى يلزم بالمصاريف القضائية.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل : قبول الاستئناف شكلا.

في الموضوع : المصادقة على القرار الصادر في 24/06/2000 المستأنف فيه.

- إبقاء المصاريف القضائية على عاتق المستأنفة.

بذا صدر القرار و وقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس والعشرين من شهر فيفري من سنة ألفين و ثلاثة من قبل مجلس الدولة الغرفة الثانية المشكلة من السادة :

الرئيس	مختاري عبد الحفيظ
مستشارة الدولة المقررة	كريبي زوبيدة
رئيسة قسم	بوعروج فريدة
رئيس قسم	بوفرشة مسعود

رئيس قسم
مستشار الدولة
مستشار الدولة
مستشار الدولة

عبد المالك عبد النور
لعلاوي عيسى
عنصر صالح
فضيل سعد

بحضور السيد/بوالصوف موسى مساعد محافظ الدولة و بمساعدة السيدة/ نجار زهية
أمينة الضبط.

أمين الضبط

مستشارة الدولة المقررة

الرئيس





الملحق الرابع

قرار صادر عن مجلس الدولة

الغرفة الثانية

بتاريخ 25-02-2003

تحت رقم: 6526



مجلس الدولة

الغرفة الثانية

ملف رقم : 006526

جلسة: 2003/02/25

تسجيل

لجنة الصلح.

.المادة 04/140 من قانون التسجيل.

خرق إدارة الضرائب الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 04/140 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه.

و عليه:

في الشكـل : حيث أن بالرجوع إلى أوراق الملف تبين أن القرار المستأنف بلغ إلى المستأنف بتاريخ 2000/07/31 وأن الاستئناف الحالي سجل بتاريخ 2000/08/27 أي خلال الأجل المحدد بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية كما أنه جاء مستوفيا للشروط المنصوص عليها قانونا إذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

في الموضوع: حيث أن النزاع المطروح يتعلق بمنازعة حول وعاء ضريبة المفروضة على فائض القيمة المحقق إثر عملية تنازل على عقار وذلك نتيجة تصحيح قامت به إدارة الضرائب.

حيث أنه بالرجوع إلى تصريحات المستأنف والوثائق المدرجة بملف الدعوى يتضح أن المستأنف السيد حناشي ساعد قد اشترى قطعة أرض بتاريخ 1992/06/17 وتنازل عنها عن طريق الشراء بتاريخ 1997/03/07 بعد أن شيد عليها مسكنا إذ تم إنجاز طابقه السفلي عن آخره بينما توقف عن إنجاز الطابق الأول لبيع المسكن على هذا الحال سنة 1997.

وحيث أن إدارة الضرائب بعد تلقيها لتصريحين متناقضين من المستأنف وتحققها من أن التنازل كان لعقار مبني وليس لقطعة أرض قامت بإعادة تقييم السكن بمبلغ 4.474.469,00 دج علما أنها وجهت جدول أو للمستأنف بقيمة 2.085,83 دج تحت رقم

97/312 حسب تصريحه وجدول ثاني بقيمة 633.036 دج تحت رقم 98/31 المبلغ الذي خفض منه مبلغ 459.425,03 دج إثر التظلم المقدم من طرف المستأنف.

وحيث أنه فيما يخص دفع المستأنف بعدم احترامها إدارة الضرائب للإجراءات عند إعادة تقييم العقار فيتضح من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لن تثبت استدعاءها للمكلف بالضريبة المستأنف الحالي لتمكينه من تقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح قبل اتخاذها للإنذار بالدفع موضوع النزاع.

وحيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140 فقرة 04 من قانون التسجيل وليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة والمقدرة بـ: 633.036,08 دج.

حيث أن دون التطرق إلى الدفوع الأخرى المثارة من كلا الطرفين يتعين القول أن القرار المستأنف فيه أخطأ في تطبيق القانون عندما صادق كلية على الخبرة المأمور بها بموجب القرار التمهيدي المؤرخ في 1999/06/29 لذا يتعين تأييده مبدئياً وتعديلاً له إلغاء الضريبة موضوع الإنذار رقم 98/31 لفرضها للقانون.

وحيث أن المصاريف القضائية تقع على عاتق المستأنف عليها.

لهذه الأسباب

بقضي مجلس الدولة:

في الشكل: بقبول الاستئناف.

في الموضوع: بتأييد القرار المستأنف فيه الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء المدينة وتعديلاً له التصدي إلغاء الضريبة موضوع الإنذار رقم 98/31 محل النزاع.
- المصاريف القضائية تقع على عاتق المستأنف عليه.

بذا صدر القرار و وقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس والعشرين من شهر فيفري من سنة ألفين و ثلاثة من قبل مجلس الدولة الغرفة الثانية
المشكلة من السادة :

الرئيس
مستشارة الدولة المقررة
المستشار المقرر
رئيسة قسم
رئيس قسم
رئيس قسم
مستشار الدولة
مستشار الدولة

مختاري عبد الحفيظ
كريبي زوبيدة
لعلاوي عيسى
بوعروج فريدة
بوفرشة مسعود
عبد المالك عبد النور
فضيل سعد
عنصر صالح

بحضور السيد/بوالصوف موسى مساعد محافظ الدولة و بمساعدة السيدة/ نجار زهية
أمينة الضبط.

أمين الضبط

مستشارة الدولة المقررة

الرئيس



الملحق الخامس



قرار صادر عن مجلس الدولة

الغرفة الثانية

- القسم الأول -

بتاريخ 18-03-2003

تحت رقم: 7470



مجلس الدولة

الغرفة الثانية

القسم الأول

ملف رقم : 007470

جلسة : 2003-03-18

قضية

مديرية الضرائب لولاية

وهران

ضد

المؤسسة ذات الطابع

السياحي "نزل الهادف"

ضرائب

. دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه

حق.

.لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق

بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب

المباشرة.

.حق المكلف بالضريبة في الحصول على

تعويض ميررب:

- ثبوت الخطأ المرفقي المتمثل في قبض إدارة

الضرائب مبالغ بعد إبطال قرار فرضها قضائيا.

- تمادي الإدارة في الإبقاء على المبالغ غير

المستحقة لديها منذ تبليغها بالقرار القضائي.

و عليه:

فإن مجلس الدولة:

في الشكل : حيث أن الاستئناف الأصلي المرفوع بتاريخ 2000/12/18 من

طرف مديرية الضرائب لولاية وهران شرق ضد القرار المؤرخ في 2000/10/21

المبلغ لها في 2000/11/20، جاء في الأجل ووفقا للشروط الشكلية المنصوص عليها

بالمادتين 277 و 281 من قانون الإجراءات المدنية لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

وحيث أن الاستئناف الفرعي المقدم من طرف المؤسسة المستأنف عليها جاء هو

بدوره مستوفيا للأشكال القانونية المنصوص عليها بالمادة 103 من قانون الإجراءات

المدنية ويتعين قبوله شكلا.

في الموضوع: حيث أنه يتضح من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف عليها

المؤسسة ذات الطابع السياحي "نزل الهادف" رفعت أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء

وهران دعوى استرجاع لمبالغ كانت قد أجبرت على تسديدها رغم كونها معفاة من

ذلك، كما التمس منحها تعويض.

وحيث أنه بموجب القرار المؤرخ في 2000/10/21 المستأنف استجابت الغرفة الإدارية لطلب المستأنف عليها بقضائها بإسترجاع المبالغ المطالب بها جزئيا وبدفع تعويض.

وحيث أن إدارة الضرائب طعنت في القرار المذكور مثيرة ثلاثة دفوع هي: عدم قبول الدعوى الأصلية لسبق الفصل فيها وعدم قبول الدعوى الأصلية نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية المسبقة ورفض طلب التعويض لخرقه للمادة 350 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه فيما يخص الوجه الأول: المأخوذ من عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها يتضح بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 1994/12/24 أن موضوعه يتعلق بالمنازعة في الضريبة المفروضة على المؤسسة المدعية المستفيدة من إعفاء مقرر قانونا، بينما تتعلق الدعوى الحالية بإسترجاع المبالغ المحصل عليها من طرف إدارة الضرائب بدون وجه حق.

وحيث أنه ورغم أن المنازعتين تخصان نفس الطرفين إلا أنهما مختلفتان من حيث الموضوع والسبب وبالتالي فالدفع بسبق الفصل في الدعوى بموجب القرار القضائي الصادر عن الغرفة الإدارية بوهراڤ في 1994/12/24 غير مؤسس لعدم توفر الشروط القانونية المنصوص عليها بالمادة 338 من القانون المدني.

وحيث أنه فيما يخص الوجه الثاني: المأخوذ من عدم قبول الدعوى الأصلية للمستأنف عليها، فإن المادتين 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة المثارة من طرف المستأنفة لأمجال لتطبيقها في قضية الحال لكونها تتعلق بملاحقات وبالتحديد بإسترجاع المحجوزات بينما الدعوى الحالية تنصب على إسترجاع مبالغ تم تحصيلها بناء على سند تحصيل أبطل قضائيا بموجب قرار 1994/12/24.

وحيث أن الدفع بالتالي بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها والتي لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه فيما يخص الوجه الثالث: المأخوذ من خرق القرار المستأنف للمادة 350 من قانون الضرائب المباشرة من خلال قضائه على إدارة الضرائب بدفع تعويض فإنه لا يمكن الإحتجاج بالمادة 350 من قانون الضرائب المباشرة للدفع بعدم استحقاق المستأنف عليها للتعويض وذلك لأن النص المذكور يعني المنازعات الضريبية الخاضعة لشكوى مسبقة والمتمثلة أساسا في منازعات الوعاء والتحصيل وبالتالي فطلب التعويض في إطار الدعوى الحالية مبرر لثبوت الخطأ المرفقي المتمثل في قبض إدارة الضرائب لمبالغ بعد إبطال قرار فرضها قضائيا من جهة وكذا نتيجة تمادي الإدارة في الإبقاء على المبالغ غير المستحقة لديها منذ تبليغها بالقرار المؤرخ في 1994/12/22.

وحيث أن الطلب المقدم من طرف المستأنف عليها في إطار الإستئناف الفرعي: والمتمثل في استعادة المبالغ المدفوعة في مرحلة لاحقة لصدور قرار فرض الضريبة الملغاة يعتبر نهائيا بموجب قرار 1994/12/24 سالف الذكر.

وحيث أنه يتعين القول أن قضاة الدرجة الأولى أصابوا في تطبيق القانون مما يستوجب معه القضاء بتأييد القرار المستأنف.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل: قبول الإستئناف .

في الموضوع: تأييد القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران بتاريخ 2000/10/21.

بذا صدر القرار و وقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الثامن عشر من شهر مارس من سنة ألفين و ثلاثة من قبل مجلس الدولة الغرفة الثانية القسم الأول المشكلة من السادة :

الرئيس	مختاري عبد الحفيظ
مستشارة الدولة المقررة	كريبي زوييدة
مستشار الدولة	فضيل سعد

رئيس قسم
مستشار الدولة

عبد المالك عبد النور
لعلاوي عيسى

مساعدة محافظ الدولة و بمساعدة السيدة/ نجار

بحضور السيدة/ درار دليلة
زهية أمينة الضبط.

أمين الضبط

مستشارة الدولة المقررة

الرئيس




الملحق السادس

قرار صادر عن مجلس الدولة

الغرفة الثانية

بتاريخ 25-02-2003

تحت رقم: 6325



مجلس الدولة

ضرائب:

الغرفة : الثانية

الطعن المسبق (الشكوى الضريبية)

رقم القرار : 006325

* كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري

تاريخ الجلسة:

مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب

2003/02/25

المباشر.

قضية: ش ع ب.

* هذا الإجراء من النظام العام يتعين على

ضد : المديرية العامة

القاضي إثارته تلقائيا.

للضرائب لولاية بجاية

* عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول

الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

و عليه:

في الشكـل: حيث أن الإستئناف الحالي جاء مستوفيا للشكل القانوني كما رفع في الأجل النصوص عليه في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية لذا يتعين قبوله.

في الموضوع:

حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية وذلك بتاريخ 1998/06/24 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 1998/05/17 و الموجه له في 1998/06/14 الطعن الذي يلتزم من خلاله إعادة تقييم مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

وحيث أنه يتضح من جهة أخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الإنذارات بالتسديد الموجه إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر بـ: 3.968.794,75 دج.

وحيث أن المستأنف إنتظر إتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشر.

وحيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشر أمام القضاء غير مقبول شكلا.

وحيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلا وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطأوا في تطبيق القانون لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف وفصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.

وحيث أنه من خسر الدعوى يلزم بالمصاريف القضائية .

لهذه الأسباب

بقضي مجلس الدولة :

في الشكل : قبول الإستئناف .

في الموضوع:إلغاء القرار المستأنف وبعد التصدي القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.
- مع إبقاء المصاريف على عاتق المستأنف.

بذا صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس والعشرون من شهر فيفري من سنة ألفين وثلاثة من قبل الغرفة الثانية بمجلس الدولة،
المتشكلة من السادة :

الرئيسة	مختاري عبد الحفيظ
مستشارة دولة المقررة	كريبي زوبيدة
رئيس قسم	بوفرشة مسعود
رئيسة قسم	بوعروج فريدة
رئيس قسم	عبد المالك عبد النور
مستشار دولة	عنصر صالح
مستشار دولة	فضيل سعد

بحضور السيد بو الصوف موسى/ مساعد محافظ الدولة وبمساعدة السيدة نجار زهية /
أمينة الضبط .

أمين الضبط

مستشار دولة الضبط

الرئيس





الملحق السابع

قرار صادر عن مجلس الدولة

الغرفة الثانية

بتاريخ 2001-07-30

تحت رقم: 1903



مجلس الدولة

الغرفة : الثانية

رقم القرار : 001903

تاريخ الجلسة :

2001/07/30

-عريضة الإستئناف أمام مجلس الدولة .

-وجوب دمع العريضة. يجب طبقا للمادة 344

من قانون الضرائب المباشرة دمع عريضة

الإستئناف أما مجلس الدولة في المنازعات ذات

الصلة بالضرائب تحت طائلة عدم قبولها.

و عليه:

من حيث الشكل:حيث أنه وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشر فإنه يجب لزوما أن تكون عريضة الإستئناف مدموغة بطابع الدمغة وأنه خلافا لذلك تعد عريضة الإستئناف غير مقبولة وأنه بالرجوع إلى عريضة الإستئناف الحالي فإنها غير مدموغة بطابع الدمغة مما يجعلها غير مقبولة.
حيث من خسر الدعوى يتحمل مصاريفها.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة :

من حيث الشكل:عدم قبول عريضة الإستئناف شكلا.

-المصاريف على المستأنف.

بذا صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الثلاثين من شهر جويلية من سنة ألفين وواحد من قبل الغرفة الثانية بمجلس الدواة المشكلة من
السادة:

الرئيسة	أبركان فريـــــــدة
المستشار المقرر	لعلاوي عيســـــــى
رئيسة قسم	بوعروج فريـــــــدة
رئيس قسم	عبد المالك عبد النـــــــور
رئيس قسم	بوفرشة مسعـــــــود

مسعودي حسيــــــــين
المستشار
حزلي أم الخيــــــــر
المستشار

بحضور السيد بوصوف موسى مساعد محافظ الدولة / وبمساعدة السيد بوزيد أعر
أمين الضبط

أمين الضبط

المستشار المقرر.

الرئيسة



قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولاً : الكتب والمؤلفات :

I- باللغة العربية :

- أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة ، عمان ، الأردن ، دون طبعة ، 1998.
- المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الضرائب الموازنة العامة ، الدار الجامعية لبنان ، طبعة 02 ، 2000.
- جهاد سعيد حصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، طبعة 01 ، -2000 1999.
- حسين بن شيخ آث ملويا ، المنتقى في قضاء مجلس الدولة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، دون طبعة ، الجزء 01 ، 2002.
- حسن عواضة ، المالية العامة ؛ دراسة مقارنة ، الموازنة ، النفقات والواردات العمومية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، دون طبعة ، 1983.
- سعيد بن عيسى ، الجباية ، شبه الجباية ، الجمارك ، أملاك الدولة ، الوعاء والتعريف ، المطبعة الرسمية البساتين ، الجزائر ، طبعة 01 ، 2003.
- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الإسكندرية ، دون طبعة.
- طاهري حسين ، المرشد القانوني للمتقاضي ، كيف تحمي حقوقك ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، دون طبعة ، الجزء 01 ، 1999.
- طعيمة الجرف ، شروط قبول الدعوى في منازعات القانون الإداري ، مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة ، دون طبعة ، 1956.

- فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب ، الجزائر ، دون طبعة ، 1994.
- عمار معاشو ، عزاوي عبد الرحمن ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل ، تيزي وزو ، دون طبعة ، 1999.
- محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، دون طبعة ، 2003.
- محمد الصغير بعلي ، الوجيز في المنازعات الإدارية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة، الجزائر ، دون طبعة ، 2002.
- محمد توفيق اسكندر ، الخبرة القضائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، دون طبعة ، 2002.
- ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة الممتدة بين 1992-2003 منشورات بغداددي ، الجزائر ، دون طبعة ، 2003.
- وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخداش ، وائل عودة ، العكشة ، مروان عبد الوهاب خياطة ، الضرائب ومحاسبتها ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، طبعة 02 ، 1997.
- يونس أحمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، دون طبعة ، 1984.

II- المراجع باللغة الفرنسية :

- Charles Aimé, Marc Rochedy, « Droit fiscale », 2^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1993.
- Jean Alexandre, « Droit fiscale Algérien », office des publications universitaire déeimpression, Alger, 1990.
- Abdelkader Bouderbala, « La fiscalité à le porté de tous », 3^{ème} édition, la maison des livres, Alger, 1987.

- Charles Debbasch et Jean Claude Ricci, « contentieuse administratif », 8^{ème} édition, Dalloz, Paris, 2001.
- Maurice Duverger, « élément de fiscalité », édition THERN, P.U.F, Paris, 1956.
- Jacques Grosclaude et Philippe Marschessou, « procédures fiscales », sans édition, Dalloz, Paris, 1998.
- Amar Guelimi, « Fiscalité de l'enregistrement », respects juridiques et économiques, sans édition, ENAL, Alger, 1999.
- Chtistophe de la merdière, « Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt L.G.D.J », sans édition, Paris, 2002.
- François Pillet, « Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal », 2^{ème} édition, Litée libraire de la cour de cassation, Paris, 1992.
- Instruction sur les procédures contentieuses, édition direction générale des impôts, Alger.

ثانيا : قائمة المجلات والموسوعات :

I- باللغة العربية :

- مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، المنازعات الضريبية ، طبع من طرف مجلس الدولة ، بمشاركة منشورات الساحل ، الجزائر ، 2003.
- مجلة مجلس الدولة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، العدد 05 ، 2004.
- مجلة مجلس الدولة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، العدد 01 ، 2002.
- مجلة المدرسة الوطنية للإدارة ، مركز التوثيق والبحوث الإدارية ، الجزائر ، المجلد 02 ، العدد 01 ، 1992.
- المجلة القضائية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 01 ، 1993.
- المجلة القضائية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 04 ، 1991.

- مجلة الموثق ، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين ، الجزائر ، العدد 02 ، جويلية - أوت 2001.
- أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المواعيد القانونية ، دار الغرب للنشر والتوزيع ، الجزائر ، الطبعة 01 ، 2002.
- أحمد لعور ، نبيل صقر ، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر والتوزيع ، الجزائر ، طبعة 01 ، 2002.
- نشرة القضاة ، وزارة العدل ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 53 ، 1998.
- نشرة القضاة ، وزارة العدل ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 54 ، 1999.
- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، المديرية العامة للضرائب ، منشورات الساحل ، 2002.
- القاموس الجديد للطلاب ، الشركة الوطنية للتوزيع بالجزائر ، الشركة الوطنية للتوزيع تونس ، الجزائر ، طبعة 04 ، 1983.

II- باللغة الفرنسية :

- Calendrier fiscal, direction générale des impôts, Algérie, 2004.
- Le système fiscal Algérien, direction générale des impôts, Algérie, 2004.
- Guide pratique du contribuable, direction générale des impôts, édition sahel, Alger, 2001.
- Guide fiscal de l'enregistrement, direction générale des impôts, Algérie, 2004.
- Vos impôts pour 2004 et 2005, - direction générale des impôts, Algérie.

ثالثا : المذكرات والرسائل :

- لوئيس عبد الوهاب ، الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة وهران ، السانيا ، 2001.
- نعاى عبد القادر ، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، معهد العلوم التجارية ، جامعة وهران ، 1999-2000.
- واصل إلباس ، وسائل الإثبات في الضريبة دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة وهران ، السانيا ، 2003.
- مواقع الأنترنت :

- www.JORADP.DZ

- www.conseil-état-DZ

رابعا : المقالات :

- عبد العزيز أمقران ، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، 2003.
- عبد العزيز أمقران ، عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، 2003.
- علاوة بوتغرار ، سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين ، مجلة الموثق ، الجزائر ، العدد 02 ، جويلية - أوت 2001.
- قنطار رابح ، النزاع الجبائي ، نشرة القضاة ، وزارة العدل ، الجزائر ، العدد - محمد الصالح العياري ، دور الإدارة في توظيف الجباية ، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة ، مركز التوثيق والبحوث الإدارية ، الجزائر ، مجلد 02 ، العدد 01 ، 1992.
- معاشو عمار ، تشكيل واختصاصات مجلس الدولة ، مجلس الدولة ومنشورات الساحل ، الجزائر ، العدد 05 ، 2004.

خامسا : النصوص القانونية :

- الدستور الجزائري المؤرخ في 28 نوفمبر 1996 ، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 1996/12/28.
- أمر رقم 66-154 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية.
- أمر رقم 75-58 مؤرخ في 29-09-1975 المتضمن للقانون المدني.
- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
- أمر رقم 75-87 المؤرخ في 30-12-1975 المتضمن لقوانين الجبائية.
- أمر رقم 76-101 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الملغى بأمر رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 ، جريدة رسمية رقم 57 ، المؤرخة في 31-12-1991.
- قانون رقم 98-12 مؤرخ في 31-12-1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، جريدة رسمية رقم 98 المؤرخة في 31-12-1998.
- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22-12-2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، جريدة رسمية رقم 79 المؤرخة في 23-12-2001.
- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 16-12-1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، جريدة رسمية رقم 65 المؤرخة في 18-12-1991.
- قانون رقم 94-03 مؤرخ في 31-12-1994 يتضمن قانون المالية لسنة 1995 ، جريدة رسمية رقم 87 المؤرخة في 31-12-1994.
- م.ت رقم 93-18 مؤرخ في 29-12-1993 يتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، جريدة رسمية رقم 88 المؤرخة في 30-12-1993.
- قانون رقم 97-02 مؤرخ في 31-12-1997 يتضمن قانون المالية لسنة 1998 ، جريدة رسمية رقم 89 المؤرخة في 31-12-1997.

- قانون رقم 21-04 مؤرخ في 29-12-2004 يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، جريدة رسمية رقم 85 المؤرخة في 30-12-2004.
- قانون رقم 11-99 مؤرخ في 23-12-1999 يتضمن قانون المالية لسنة 2000 ، جريدة رسمية رقم 92 المؤرخة في 25-12-1999.
- قانون رقم 11-02 المؤرخ في 25-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، جريدة رسمية رقم 86 المؤرخة في 25-12-2002.
- قانون رقم 02-98 مؤرخ في 30-05-1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية ، جريدة رسمية رقم 1998/37.
- قانون رقم 01-98 المؤرخ في 30-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، جريدة رسمية رقم 37 المؤرخة في 01-06-1998.
- قانون رقم 08-91 المؤرخ في 27-04-1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، جريدة رسمية رقم 20 ، المؤرخة في 01-05-1991.
- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون التسجيل.
- مشروع تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.



الفهرس



الفهرس

المقدمة.....	1
الفصل التمهيدي : ماهية الضريبة.....	6
المبحث الأول : مفهوم الضريبة.....	8
المطلب الأول : معنى الضريبة وأهم خصائصها.....	9
الفرع الأول : تعريف الضريبة.....	9
الفرع الثاني : عناصر الضريبة.....	12
المطلب الثاني : أنواع الضرائب وكيفية تحصيلها.....	16
الفرع الأول : أنواع الضرائب.....	16
أولاً : الضرائب المباشرة.....	17
ثانياً : الضرائب غير المباشرة.....	20
ثالثاً : حقوق الطابع والتسجيل.....	22
الفرع الثاني : كيفية تحصيل الضريبة.....	22
أولاً : طريق الدفع الاختياري أو الطوعي.....	22
ثانياً : طريق الدفع عن طريق الجدول.....	23
المبحث الثاني : مفهوم المنازعة الجبائية.....	25
المطلب الأول : تعريف المنازعة الجبائية وأسس قيامها.....	26
الفرع الأول : تعريف المنازعة الجبائية.....	26
الفرع الثاني : أسس قيام المنازعة الجبائية.....	28
المطلب الثاني : أنواع المنازعات الجبائية.....	30
الفرع الأول : منازعات الوعاء.....	30
أولاً : منازعات الضرائب المباشرة.....	30

- 31 ثانيا : منازعات الرسوم على رقم الأعمال
- 32 ثالثا : منازعات الضريبة غير المباشرة
- 32 رابعا : منازعات حقوق التسجيل
- 33 خامسا : منازعات الطابع
- 33 الفرع الثاني : منازعات التحصيل
- 34 أوّلا : منازعة الشاكي لعقود المتابعة
- 34 ثانيا : منازعات التحصيل الوقائي
- 35 ثالثا : آجال الدفع بالتقسيط
- 36 الفصل الأوّل : تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات الإدارية
- 37 المبحث الأوّل : الإجراءات الأولية لدى إدارة الضرائب
- 38 المطلب الأوّل : تقديم الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية
- 39 الفرع الأوّل : شكل ومحتوى الشكوى
- 44 الفرع الثاني : مواعيد رفع الشكوى الضريبية
- المطلب الثاني : اختصاصات مدير الضرائب والإدارة المركزية للبت في الشكوى
- 45 الضريبية
- 46 الفرع الأوّل : اختصاصات مدير الضرائب للولاية للبت في الشكوى
- 51 الفرع الثاني : اختصاص الإدارة المركزية
- 54 المبحث الثاني : لجان الطعن الإدارية للضرائب
- 55 المطلب الأوّل : تكوين اللجان الاختيارية وسير أعمالها
- 56 الفرع الأوّل : لجان الطعن في الضرائب المباشرة
- 56 أوّلا : لجنة الدائرة للطعن
- 57 ثانيا : لجنة الطعن الولائية
- 59 ثالثا : اللجنة المركزية
- 60 الفرع الثاني : لجنة المصالحة

- 61 الفرع الثالث : لجان طعون التخفيض الولائية
- 62 أوّلا : لجنة الطعن الولائية
- 62 ثانيا : لجنة الطعن الجهوية
- المطلب الثاني : اختصاصات اللجان الإدارية الاختيارية وإجراءات الطعن
- 62 أمامها
- 63 الفرع الأوّل : اختصاصات لجان الطعن الإدارية
- 63 أوّلا : اختصاصات لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة
- 64 ثانيا : اختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة
- 65 ثالثا : اختصاصات اللجنة المركزية للطعن
- 65 رابعا : اختصاصات لجنة المصالحة
- 66 خامسا : اختصاصات لجنة التخفيض الولائي
- 67 الفرع الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية
- 72 المطلب الثالث : آراء لجان الطعن وعلاقتها بالهيئات الإدارية والقضائية
- 72 الفرع الأوّل : آراء اللجان الإدارية
- الفرع الثاني : علاقة لجان الطعن الإدارية بمصالح الضرائب والجهات
- 74 القضائية
- 76 الفصل الثاني : تسوية المنازعات الجبائية أمام الهيئات القضائية
- 78 المبحث الأوّل : اختصاصات المحاكم الإدارية في حل المنازعة الجبائية
- 79 المطلب الأوّل : إجراءات الطعن أمام المحكمة الإدارية
- 80 الفرع الأوّل : إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية
- 80 أوّلا : رفع الدعوى من المكلف بالضريبة
- 83 ثانيا : رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية
- 85 الفرع الثاني : الشروط الواجب توافرها في العريضة
- 85 أوّلا : شكل العريضة

- 87 ثانيا : محتوى العريضة
- 88 المطلب الثاني : الإجراءات الخاصة في سير الدعوى الجبائية
- 89 الفرع الأول : إجراءات الصلح
- 91 الفرع الثاني : إجراءات التحقيق
- 92 أولا : الإجراءات العامة للتحقيق
- 93 ثانيا : الإجراءات الخاصة بالتحقيق
- 96 الفرع الثالث : الإجراءات الخاصة بالخبرة
- 97 أولا : تعيين الخبير
- 98 ثانيا : إجراء الخبرة
- 100 المطلب الثالث : قرارات المحكمة الإدارية
- 100 الفرع الأول : محتوى القرار
- 101 الفرع الثاني : تبليغ القرار وآثاره
- 102 أولا : تبليغ القرار
- 102 ثانيا : آثار القرار
- 104 المبحث الثاني : إجراءات الطعن في قرارات المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة ..
- المطلب الأول : الطعن بالاستئناف في قرارات الغرف الإدارية أمام مجلس
الدولة
- 105 الدولة
- 106 الفرع الأول : شروط الاستئناف وإجراءات إيداعه
- 106 أولا : شروط الاستئناف
- 109 ثانيا : إجراءات إيداع الاستئناف
- 109 الفرع الثاني : آثار الاستئناف وإمكانية التنازل عنه
- 109 أولا : آثار الاستئناف
- 110 ثانيا : التنازل عن الاستئناف
- 110 المطلب الثاني : إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

111	الفرع الأوّل : أوجه الطعن بالنقض وإجراءات إيداعه
111	أوّلا : أوجه الطعن بالنقض
113	ثانيا : إيداع الطعن
113	الفرع الثاني : قرارات مجلس الدولة وإمكانية الطعن فيها
113	أوّلا : شكل القرار وتبليغه
114	ثانيا : إمكانية الطعن ضدّ قرارات مجلس الدولة
116	الخاتمة
119	الملاحق
133	قائمة المراجع
140	الفهرس

