



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون الاعمال

عنوان المذكرة

المنازعات الجبائية وآثرها على الخزينة العمومية

إشراف:

. بوطيب بن ناصر

إعداد الطالبتين:

. لزول يمينه

. عبدالي أمال

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
جابو ربي إسماعيل	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
بوطيب بن ناصر	أستاذ التعليم العالي	مشرفا
بكراشوش محمد	أستاذ محاضر "أ"	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

أشكر

نتقدم بخالص الشكر والتقدير الى أستاذي الفاضل

بوطيب بن ناصر الذي كان لنا الشرف الكبير بأن يتولى الإشراف

على هذه الدراسة والذي منحنا ثقته ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة خصوصا على
المجهودات التي بذلها في إطار المتابعة الدائمة لهذا العمل فجزاه الله عنا كل خير.

كما نتقدم بالشكر الى السيد: / حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية

بمديرية الضرائب لولاية ورقلة وزميلي في العمل السيد بخالد عبد العزيز والسيد مسعودي
محمد والى كل زملائنا في العمل.

والى كل من قدم إلينا المساعدة من قريب أو بعيد، وأخيرا الشكر لكل الأساتذة الذين
درسونا طوال المشوار الدراسي.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم وصلى الله على سيدنا محمد واله

أهدي هذا العمل المتواضع الى:

الى كل من قال فيهم عز وجل " وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الى كل من في الوجود بعد الله ورسوله والدتي قرّة عيني شفاك الله وآدامك سراجا لي،
والدي رحمه الله.

الى سندي ودعمي ي الحياة إخوتي الى اقربائي والى من رافقني طيلة مشواري وتقاسموا
معي الحياة بخلوها ومرها، أصدقائي الى كل من ساندني من بعيد او قريب لإتمام هذه
الدراسة.

نزول يمينه

الإهداء

سبحان الله الذي كان سببا في النجاح والتوفيق الذي خلقنا وأنار لنا السير في الطريق
المستقيم،

أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

والدتي الغالية أدامها الله لي التي أفاضت عليا من فضلها وكرمها وغمرتني بحبها
الصادق.

إلى أبي الحنون قدوتي ورفيق دربي ونور عني حفظه الله وأطال

في عمره

والى زوجي العزيز ومن وهبني الله وجودهم أولادي الياس، مرام، إسحاق ، والكتكوت
الصغير أدم .

إلى كل يحمل اسم عائلتي : إخواني وأخواتي كل واحد باسمه الخاص ،

إلى عائلة زوجي من كبير وصغير .

أمال عبدالي

قائمة المختصرات

ق.ا.ج : قانون الإجراءات الجبائية

ص : الصفحة

ق . ع : قانون العقوبات

ق.ا.م.ا : قانون الإجراءات المدنية والادارية

ق، ر، ر، أ: قانون الرسم على رقم الاعمال

ق، ض ، ر، م : قانون الضرائب المباشرة والرسم

مقدمة

تسعى الدولة بكل الإجراءات والطرق الى إيجاد بديل التمويل غير الوسائل المعروفة والمتوفرة، والتي لم تعود تتمتع بالاستقرار المعهود، وذلك لعدم استقرار الأوضاع الاقتصادية والسياسية، بالأخص المورد البترولي الذي عرف عدم الاستقرار و تذبذب في أسعاره، مما جعل الدولة تبحث عن مصادر تمويل جديدة وأكثر أمان من الموارد الأخرى ، ولهذا طفى الاهتمام بالضريبة والتي تتميز بنوع من الاستقرار والأمان مقارنة بالمورد البترولي، كما انها تتميز بالديمومة وتعد من أهم الموارد التي يمكنها تغطية نفقات الدولة، وذلك نظر لاعتمادها على مصادر إنتاجه سواء كانت زراعية او صناعية، فالضريبة لا تأخذنا الى مبدأ التضخم، وبالتالي هي المورد الأساسي والرئيسي، واهم أدوات الضبط الاقتصادي، على نحو يحقق اكبر قدر من الرفاهية والانتعاش الاقتصادي سواء للصالح العام أو الخاص.

وعليه فان الضريبة هي معلم من معالم السيادة الوطنية وذلك من خلال تحصيلها لصالح العام، مما يدفع بكل فرد الى تحمل ما عليه من الضريبة في إطار التضامن العام، فالضريبة تتمتع بوجهان، فالوجه الأول هو التضامن العام لتمويل الدولة، اما الوجه الثاني يقع على الجانب المالي للمعني بها بحيث يدفع ما عليه ماليا من اجل الحصول على الضمانات التي تحمي حقه.

فالوجهان هذان يتطلبان نوعا من الصرامة لتحقيق العدالة الضريبية، وإلا وقع التناقض بين الوجهين وفتح مجال النزاعات الضريبية، غير أن المشرع لم يعرف هذه النزاعات بل ترك الباب مفتوح امام الفقه، وهذا ما خلق جدل في تعريف المنازعة الضريبية بين التعريف الضيق والواسع.

فالتعريف الواسع للمنازعة يظهر في الالفاظ باستعمال لفظ وان لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة بل أن هناك وضعية معينة قد حلت به، يطلب المكلف على أساسها من الإدارة ان ترفق به، او يطلب من الإدارة الضريبية ان تعدل ضريبة مبالغ فيها.¹ اما التعريف الضيق للمنازعة الضريبية فيظهر في لفظ يثور الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، كما عرفه الفقه الفرنسي JEAN LAMARQUE وهو الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية.

وتعددت التعريفات الا ان تعريف الأستاذ زكرياء محمد بيومي بأنه يمكننا تعريف المنازعات بانها " تلك التي تتنازع في صحة او شرعية ربط الضريبة المباشرة"، هو التعريف الأصح فالنزاعات الضريبية محل الضريبة كأصل عام.

يلجأ اليها المكلف من اجل محاولة إيجاد حل ومخرج لهذه المشكلة التي ليست بالعويصة، او محاولة تسوية المنازعة سواء ودية أي بالطرق الإدارية او اللجوء الى القضاء والمحافظة على أموال الخزينة وتحصيلها والآثار التي تنصب عليها من جراء النزاعات الضريبية.

تطرفت العديد من اطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير ومذكرات الماستر نذكر منها أطروحة الدكتوراه للباحث مهدي صدوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة تحت عنوان التسوية الودية للمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، وقد حضت الدراسة بمعالجة نواحي تسوية امام الإدارة فقط، كذلك رسالة ماجستير للباحث بدائرية يحي تحت عنوان " الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري عن جامعة الحاج لخضر باتنة.

تكمن أهمية الموضوع في دراستنا هذه من خلال النصوص القانونية الجديدة التي اقرها المشرع الجزائري، وذلك جراء التغييرات المتتالية التي مست هذا القانون.

1 فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر، عنابة، الجزائر، 2008، ص، 07.

المنازعات الضريبية تكتسي نوعاً من الأثر التي تعطي الموضوع أهمية البحث سواء من ناحية تعدد الحيل من المكلف أو من ناحية تعسف الإدارة، ومدى محافظة النظام الجبائي على أموال الخزينة.

ان الأسباب والاهداف التي دفعتنا الى اختيار الموضوع تتمثل في:

- العمل في المجال الضريبي والفضول الى معرفة الإجراءات بالتفصيل لتسوية النزاعات الضريبية.

- محاولة تتبع إجراءات التسوية مرحلة بمرحلة حتى التوصل الى حماية حق الدولة، ومعرفة الإجراءات الخاصة التي هي عرضة الى التعديل والتغير المتواصل في وقت وجيز. حتى يتسنى لنا معالجة هذا الموضوع والإمام بكافة الجوانب المتعلقة به ارتأينا طرح

الإشكالية التالية: ما مدى تأثير النزاع الضريبي على الخزينة العمومية؟

اعتمادنا في دراستنا للموضوع على المنهج التحليلي حتى ينسى لنا من خلاله تحليل مختلف النصوص القانونية التي تطرقت الى الموضوع، بالإضافة الى المنهج الوصفي الذي عالج جملة المعلومات والإجراءات المتواجدة في المصادر والمراجع المعتمد .

للإجابة الإشكالية تم تقسيم الدراسة وفقاً لما يلي: جاءت الدراسة في فصلين وفي كل فصل بحثين حيث تناول في الفصل الأول تسوية النزاع الضريبي، ويتناول بحثين الأول تحت عنوان تسوية النزاعات الضريبية في المرحلة الإدارية والبحث الثاني بعنوان تسوية النزاعات الضريبية في المرحلة القضائية، أما في الفصل الثاني فتضمن اليات تطبيقية واثار النزاع على الخزينة العمومية وهو يتكون من بحثين، الأول اليات تطبيقية للنزاع الضريبي، أما الثاني فكان حول أثار النزاع على الخزينة العمومية.

الفصل الأول

تسوية النزاع الضريبي

تمهيد :

لقد اقر المشرع الجزائري للمكلف الضريبي فرصة لحل النزاع الذي قد ينشئ بينه وبين الإدارة الجبائية، وذلك بمنحه فرصة رفع شكوى امام هذه الأخيرة قبل اللجوء إلى القضاء، لرفع دعوة ضدها بصدد القرارات سواء كانت هذه القرارات خاصة بالوعاء أو بالتحصيل ، كما منحه وسيلة أولية وهي التظلم أمام الإدارة الجبائية وذلك لصالح المكلف بدفع الضريبة بما انها هي مصدر الضريبة و مساعدتها على تدارك أخطائها أو تصحيح سواء كانت أخطاء ترتبت في تحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها من قبل مصالح الإدارة الضريبية وهذا الذي يؤدي بها إلى التنفيذ على المكلف الضريبي, يعتبر هذا الأخير متضرر من تعسف الإدارة الضريبية في حقه، وهذا ما ينشئ النزاع بين المكلف الضريبي والإدارة الجبائية ولأهمية هذا النزاع من حيث طبيعته وخصوصيته أمام النزاعات الأخرى ، نتناول في هذا الفصل المبحث الاول يخص دراسة النزاعات في المرحلة الإدارية سواء من حيث الوعاء او من ناحية التحصيل بحيث تكون دراساتنا في المبحث الثاني حول تسوية النزاعات الضريبية في المرحلة القضائية.

المبحث الأول : تسوية المنازعات في المرحلة الإدارية.

المنازعات الضريبية في مرحلتها الإدارية ستتم دراستها من خلال تقسيم المبحث الى مطلبين، المطلب الأول نخصه لمنازعات الوعاء الضريبي أي الشكاية أو التظلم بالتطرق إلى شروطها الشكلية والموضوعية ومضمونها والآجال العامة والخاصة بالإضافة إلى إجراءاتها، أما المطلب الثاني فنبرز فيه نزاعات التحصيل بدراسة إجراءات التحصيل، والمتابعة بالإضافة الى طلبات العفو.

المطلب الأول: منازعات الوعاء

النزاع في الوعاء هوذلك النزاع الذي يقوم بمجرد ان تقوم الإدارة بأحد الأخطاء سواء في حساب الضريبية،او في تقديرها ،او خطأفي الأستفادة من حقوق وأمتيازات يقرها القانون للمكلف الضريبي، بحيث يكمن تصحيحها على مستوى الإدارة الجبائية.¹

ومن هنا فان المكلف الضريبي يكون أمام إجراء من إجراءات حل النزاع بان يقدم شكوى وهو الاجراء الملزم والضروري لكل المنازعات الجبائية باستثناء المنازعات في حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري ، فالشكوى أو التظلم يكون قبل اللجوء الي القضاء.²

الفرع الأول: الشكوى

يجب على كل مكلف ضريبي ان يقدم الشكوى اوالتظلم للمصلحة الجبائية التي اعدت الضريبية اذا تبين انها يشوبها عيب ، تتضمن الشكوى بيانات محددة لتتمكن الإدارة من دراستها وقبولها، وقد خص المشرع هذه الشكوى بعناية خاصة ومعتبرة من خلال شروط الشكلية والموضوعية لدراستها.³

¹ وفاء شعياوي ، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون أعمال جامعة الحقوق والعلوم السياسية،بسكرة،2010،ص18.

² رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري، الطبعة 4 ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008،ص09.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية دار هومة، الجزائر،2011،ص89.

أولا : الشروط الشكلية للشكوى.

اقر المشرع الجبائي على المكلف الضريبي تقديم الشكوى على ان تتضمن هذه الأخيرة شروط شكلية وأخرى موضوعية، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

نصت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية 2023،¹ على الشروط التشكيلية التي لا بد من توفرها في الشكوى أو التظلم، وذلك من أجل قبولها، والمتمثلة في ما يلي:

❖ الشكوى يجب ان تكون فردية لا جماعية و استثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة نفسها جماعيا ان تاتي تظلماتهم جماعية.

❖ أن تقدم الشكوى منفردة بمعنى أنه اذا تعددت أنواع الضرائب والرسوم، يجب على المكلف أن يعدد الشكاوى ، بحسب نوع الضرائب والرسوم و يمكن ان تتضمن نوعين من الطلبات الاعفاء والتخفيض في حالة عجز المكلف الضريبي، وعدم القبول في حال عدم ذكر بعض المعلومات الأساسية كنوع الضريبة المعترض عليها، أو عدم ذكر رقم الجدول التي تم تسجيلها فيه، بالإضافة الى اغفال ذكر أسم ولقب وعنوان مقدم الشكوى، أو عدم ارفاقها بسندات التحصيل او المتابعة الى غير ذلك من الوثائق اللازمة والثبوتية لنوع الضريبة.

❖ التوقيع أو الأمضاء: اشتراط المشرع ان يوقع مقدم الشكوى شكوه، وان تكون موقعة باليد ويكون التوقيع من طرفه شخصيا او من الوكيل سواء اكان خاصا او محاميا.

❖ مواطن مقدم الشكوى: اكدت المادة 75 من ق.ا.ج ،² على ان يذكر المكلف الضريبي عنوانه وموطنه بدقة في الجزائر، كما يجب على كل متظلم مقيم خارج الجزائر، ان يتخذ مقرا جبائيا في الجزائر،

¹ الامر رقم 22*24 مؤرخ في اول جمادى الثانية عام 1444 الموافق 25 ديسمبر 2022، يتضمن قانون المالية 2023.

² أنصر المادة 75، من ق.ا.ج .

❖ اما فيما يخص المؤسسات الأجنبية التي لها مقر بالجزائر والتي تمارس النشاط الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA هنا يجب عليها تعيين ممثلا ينوب عنها في كل التصرفات القانونية، على ان يكون مقيم بالجزائر في دائرة الاختصاص الضريبي¹.

❖ تحرير الشكوى: تكون الشكوى المقدمة الى المصالح الجبائية مكتوبة لا شفوية ، و تكون مكتوبة في ورق عادي ، المشرع لم يحدد اي شكل من اشكال الكتابة، تقدم الى مدير الضرائب للولاية او رئيس المركز الجوارى او رئيس المركز المركزي او مدير كبريات المؤسسات لدى مكتب الأمانة لمديرالولائي و يتسلم المكلف نسخة ثانية مختومة من طرف أمانه المديرية، فالشكوى غير خاضعة لحقوق الطابع.²

ثانيا : الشروط الموضوعية

على المشتكي ان يقوم بتفصيل شكواه ومحتواها من كل النواحي كما يجب عليه كذلك القيام بالتفصيل في الدفع والطلبات التي قدمها، على ان يوضح عند ذكر الاعتراضات والمبررات، والا وقع عبء الاثبات على عاتقه سواء كانت الشكوى لتقييم الاخطاء اتي ترتكبها الإدارة الضريبية على المشتكي، وبالتالي فلا بد ان يتضمن التظلم الشروط الموضوعية.³

و هذا مانصت عليه المادة 73ف04 من ق.ا.ج وهي كالتالي:

أ- يجب على مقدم الشكوى ذكر الضريبة المعترض عليها وتحديدتها بدقة.

ب- ارفاق الشكوى بالجدول الضريبي وبيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة وهذا في حال تعذر استظهار الاانذار، كذلك في حال التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، هنا ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الضريبة او ما يعرف بوصل التحصيل الذي يثبت مبلغ الدفع اتو التحصيل.

¹ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، طبعة الثانية دار الهدى عين مليلة الجزائر، سنة 200، ص24.

² امزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص24، 25.

³ سلامي العيد، التسوية الإدارية لنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور الجلفة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، سنة الجامعية 2017 ص28.

ج - على المكلف تقديم عرضا موجزا لما يدعيه في شكوه سواء كان من أجل التصحيح، او طلبات من أجل التخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع وعليه تسبب طلبه في كل الحالات سواء من اجلا لاعفاء او التخفيف من الضرائب.

د- توقيع صاحب الشكوى باليد.¹

وفي الأخير كنتيجة للشروط الشكلية والموضوعية فإن غياب أي شرط من الشروط الجوهرية يؤدي الى عدم قبول الشكوى للمناقشة وبالتالي يتم رفض الدعوة من قبل المدير الولائي او المدير الجهوي او المدير المركزي للضرائب.

ومن الأخطاء الجوهرية مثلا غياب توقيع المشتكي، شكاوى جماعية تأتي متفرقة.

ثالثا: مضمون أو محتوى الشكوى

أن مضمون الشكوى يختلف باختلاف موضوعها، لذلك نجد المشرع الجبائي الزام المكلف الضريبي تضمين شكواه عرضا موجزا لطلباته.² التي أساس عليها الشكوى، وان يكون موضوعها يتوافق وطبيعة الضريبة المتنازع فيها، وعليه اوجب التقسيم الاتي:

1/ بالنسبة للضرائب المباشرة وفي هذه الحالة لا بد من التمييز بين طلبات تصحيح الأخطاء وتلك التي يهدف من خلالها المشتكي الى طلب إعادة حساب الضريبة، والتي يحول منها الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.³

2/ حالة الخطاء البسيط: وفي هذه الحالة الشكوى تكون عبارة عن عرض بسيط وموجز ذلك نظرا لظهور الخطأ بصفة جلية.⁴ وهنا يتقدم المكلف بطلبه بتوضيح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية، مع طلب التصحيح.

أ - حالة إعادة النظر تقدير مقدار الضريبة: وفي هذه الحالة ايضا لا بد من التفريق بين حالتين:

¹ Jacques cros claude, philippe mancheessou, procédures fiscales, 6^{em} édition, dalloz, 20012p289

² امزيان عزيز المرجع السابق ص 25

³ العيد صالح، المرجع السابق، ص 89.

⁴ فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم لنشر والتوزيع، دون طبعة، دون سنة ص 17.

ب- إذا كانت الضريبة ناتجة عن التسعيرة الإدارية أو التقدير الجزافي فإن عبء الاثبات يقع على المشتكي.

اما إذا كانت الضريبة تم انشائها بناء على وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية والحالة الحقيقية للأملاك التي استعملت في الوعاء الضريبي. تحول جميع التظلمات من مصلحة الضرائب المباشرة الى السلطات المختصة من أجل ابداء الرأي في الشكوى.

و اما إذا تعلق الشكوى بالضريبة المباشرة المشار اليها في الطلب هنا يمكن لمقدم الشكوى ان يتطرق الى أسس فرض الضريبة، وما مدى احترام القواعد المقررة في فرضها.¹ من قبل مصلحة تحديد الوعاء الضريبي، الا انه في الحالة العكسية يمكن للمشتكي طلب الغاء الضريبة لعيب اجرائي، إذا كان اجراء فرض الضريبة غير متنازع فيه، فهنا عليه ان يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الاثبات، فإذا وقع الاثبات على الإدارة فلا بد له ان يبين بوضوح موضوع شكوى والا وقع عبء الاثبات على عاتقه، ووجب عليه دفع الضريبة ويقوم بالإثبات بكل الطرق وسائل والاثبات .

رابعاً: اجال تقديم الشكوى:

الاجال هي المدة الزمنية محددة قانوناً تؤدي الى اكتساب الحق او انقضاؤه او سقوطه، حتى تقبل الشكاوى من المكلف الضريبي فلا بد من تقديمها في الآجال القانونية المحددة، وهذه المدة الزمنية التي ترفع فيها الشكوى امام المدير الولائي للضرائب او المدير الجوازي للمركز او المدير المركزي لمركز الضرائب او مدير كبريات المؤسسات، ولذلك نجد ان المشرع الجبائي كان صارماً في تحديد هذه الآجال وذلك نظراً لخصوصية هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، فنجد ان هناك اجال عامه وأخرى خاصة.

¹ فريحة حسين، المرجع السابق، ص 17.

1- **الآجال العامة** تطرقت المادة 72 ف 1¹ من ق، ا، ج الى تحديد هذه الاجال لتقديم الشكوى ، بحيث تقدم وتقبل الشكوى الى غاية 31 ديسمبر لسنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكوى.² مثلا ادراج الجداول لتحصيل في شهر ماي 2017 يسري الاجل المحددة لرفع الشكوى الى غاية 31 ديسمبر 2018.

اما في حال كانت الضرائب لا تحتاج الى ادراجها في الجدول الضريبي تكون الآجال كالاتي:

. اذا كانت الآجال خاصه بالاقتطاعات من مصدر الضريبة فيجب تقديم الشكوى الجبائية قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الاقتطاع .
. اما اذا كانت الضريبة لاتخص الاقتطاعات فالشكوى تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تدفع الضريبة برسمها.

2- **الآجال الخاصة (الاستثناء):**

ان لكل أصل عام استثناء، وهذا ما خص به المشرع الجبائي بعض الشكاوى الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة، وتتمثل في أجل 31 ديسمبر من السنة التي تليها. أما في حالة الخطأ او الازدواج، وهذا ماورد في الفقرات 3,2 من المادة 72 ق، ا، ج .³ وتتمثل هذه الحالات في:

. عندما لا تحتاج الضرائب وضع جدول ضريبي وهنا تكون الضرائب المفروض غير مدرجه في الجدول الضريبي.⁴ وقد حددت الفقرة 3 من المادة 72 ذلك في حالتين:
. حالة الاقتطاع من المنبع او من المصدر كما هو الحال مثلا في الضرائب الرسم العقاري.

¹ راجع المادة 72 ف 1 من ق. ا. ج لسنة 2023

² فضيل كوسه، الدعوة الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه الجزائر، 2010 ص 117.

³ انظر الفقرات 3,2 من المادة، 72 من ق. ا. ج.

⁴ بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة لحاج لخضر، باتنة سنة 2011 2012.

. حالة التسديدات الفورية لبعض أنواع الضرائب والتي تتطلب التصريحات من طرف المكلفين الضريبيين سواء التصريحات الشهرية او ثلاثية او سنوية وتكون التصريحات على مستوى قباضات الضرائب مثلا التصريح بالرسم على النشاط المهني TAP وما يعرف بتصريح "G50" أي ج 50 ، تبدأ الآجال السريان من تاريخ التسديد.

. حالة الخطاء او الازدواج في فرض الضريبة نص المشرع في هذا الشأن على انقضاء اجل الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة طبقا لنص المادة 72 ف 2.¹ من ق.ا.ج ، اما فيما يخص تاريخ السريان الآجال يكون من تاريخ تأكد الحدث المسبب للشكوى ، وفي هذه الحالة الاجال المهمة في الاثبات سواء من تاريخ التأكد او من تاريخ العلم اليقين بسبب الشكوى، الا اصبح هناك لبس في هذا الموضوع ، الا ان الاجتهاد القضائي الفرنسي وضع قيودا او شرطا لوقوع هذا الحدث وذلك بقوله " ان تحقق الحدث يجب ان يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة الى المكلف بالضريبة في الوقت الذي كان بإمكانه تقديم تظلمه في الآجال العادية ".² وقد عرف الحدث على انه " كل واقعه او ظرف تكون نتيجته اما المنازع في صحة الضريبة او مبلغها".

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في الشكوى

بمجرد وصول الشكوى الى مصالح الضرائب تقوم هذه الاخيرة بوضع طابع خاصة على الشكاوى المقدمة من المكلفين بمجرد أستلامها، لان هذا الطابع من خلاله يتم تحديد بداية حساب الاجال وبعد ذلك يتم تحويل الشكاوى الى مصلحة المنازعات من أجل تسجيلها في الدفتر الخاص بالتسجيلات، ويتم تسليم وصل استلام الى صاحب الشكوى ومن ثم تبدأ مرحلة التحقيق في الشكوى،

¹ انظر الفقرة 2 من المادة 72 من ق.ا.ج

² بديرية يحي، المرجع السابق، ص 44.

أولا التحقيق وأجال البت في الشكوى:

1. التحقيق : ان التحقيق في الشكوى يبنء على طلبات المشتكي الموجهه الى الإدارة الضريبية المعنية مع مراعاة الآجال القانونية لتقديمها، ويكون التحقيق كالآتي:

أ- **التحقيق في شكل الشكوى:** بمجرد استلام الشكوى يقوم المفتش بعمله من حيث فحص الشكوى من حيث الشكل، وذلك بالتأكد من جميع الشروط الشكلية المنصوص عليها قانونا مثلا موطن مقدم الشكوى، التوقيع الى غير ذلك من الشروط التي نصت عليها المادة 73 من ق،إ، ج¹ والتي تتعلق بشكل ومضمون الشكوى ، و التأكد من الآجال القانونية المنصوص عليها في المادة 72 من ق ،إ، ج، ثم توجيهها الى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من ق،إ،ج² وبعد مراجعته للشكوى لاستوفها الشروط الشكلية يكتب المفتش على الطلب عبارة "الطلب مقبول شكلا"³.

اما اذا كان الملف ينقصه وثائق ثبوتية ،وحرصا من المشرع على حماية مصالح المكلفين بالضريبة من تعسف الادارة الجبائية، اوجب على هذه الاخيرة إستدعاء المكلفين بالضريبة برسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام تطلب منه تكملة ملفه فيمكن للمشتكي ان يستدرك هذا النقص، طبقا لنص المادة 73 فقرة الأخيرة، اذ اتاحت الفرصة لذلك ، ويكون هذا الاجراء بعلم المدير الولائي الذي يخطره المفتش المكلف بالشكوى من إتمام و اصلاح العيب الذي يشوب شكواه، على ان يتم استكمال ملفه خلال شهر (30 يوم) من تاريخ استلام الرسالة الموصي بيها الموجهة من قبل المصلحة الجبائية .

وفي هذه الحالة فان الآجال القانونية لا تبدأ الامن تاريخ استلام رد المكلف، وافقا لما نصت عليه المادتان 76 و 77 من ق. أ.ج ، اما في حال عدم استكمال وثائقه خلال

¹ المادة 73 من ق،إ، ج .

² راجع المادة،71 من ق،إ،ج .

³ بن اعراب محمد محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف2 كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، السنة الجامعية 2020، 2021، ص33.

الآجال المحددة او تم الرد بالنقصان هنا تقوم الجهة المكلفة بالفصل في الشكوى يتبلغ قرار عدم قبولها للشكوى المعني، مما يضع هذا الموقف المكلف امام خيارين هما¹:
 . اللجوء الطعن امام لجنة الطعن الإدارية المختصة.

. الطعن امام القضاء المختص، طبقا لنص المادة 73 ف، الأخيرة.²

ب- التحقيق في موضوع الشكوى: بعد الاطلاع وفحص الشكوى من طرف المصلحة الجبائية في الجانب الشكلي لها والانتهاء منها ينتقل الى الدراسة والتحقيق في الموضوع، وذلك في مدى صحة المعلومات والبيانات والوقائع الواردة في الشكوى وذلك وافقا لأدعاءات المكلف، ومن صلاحيات المفتش القيام بأستدعاء المكلف من اجل الحصول على المعلومات والتوضيحات الضرورية المتعلقة بشكواه، والتي من شأنها المساعدة على التحقيق، بالإضافة انه من صلاحياته يمكنه الاتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات و الجماعات المحلية للاطلاع على الوثائق التي يرى انها تساعده في الشكوى وكذلك من اجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الاثبات ، الإدارة او المكلف الضريبي وبعد انتهاء المفتش من التحقيق في كل جوانب الشكوى و التحريات اللازمة في الموضوع .

يقوم باعداد محضر خاص باقتراحاته التي يراها مناسبة لفض المنازعة، ويكون ذلك في شكل تقرير يرسله الى الإدارة الجبائية التي كلفته بإجراء التحقيق من اجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع، ويرسل التقرير او المحضر الى الجهة الإدارية المختصة بالفصل ويكون عن طريق اخطار مرفق بجدول الارسال،³

ج - اجال البت في الشكوى

نصت المادة 76 من ق، ا، ج لسنة 2023 على الآجال القانونية للبت في الشكوى

بشكل التالي:

¹ بن اعراب محمد، المرجع السابق، ص 34.

² انظر الفقرة الأخيرة من المادة 73 من ق، ا، ج.

³ بن اعراب محمد مرجع السابق ص 34، 35 .

1) النظر في الشكاوى يكون من قبل معد الضريبة وبيت فيها فوراً لان الشكاوى يشوبها عيب في الشكل غير قابل للتصحيح، مما يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً مع مراعاة احكام المادة 95 ف 1 من هذا القانون.¹

2) يتم التحقيق البت من طرف رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل من هذه المراكز ذلك بابداء الرأي فقط اما البت النهائي يمون من اختصاص المدير الولائي في اجل أربعة 04 أشهر من تاريخ استلام الشكاوى. ويحدد الاجل بستة 6 اشهر عندما يكون الاختصاص في الشكاوى تابعة للمدير الولائي للضرائب في حين يمد الاجل الى 08 أشهر كما هو الحال في القضايا التي تتطلب الراي والموافقة من الادارة المركزية.

ويمكن ان يخفض هذا الاجل الى مدة شهرين في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للنظام الجزافي (نظام الضريبة الجزافية الوحيدة).

ثانياً جهات المختصة بالبت:

ان الجهات المختصة بالبت في الشكاوى يتوقف على الاختصاص، فإما مدير كبريات المؤسسات حسب مانصت عليه المادة 172 فقرة 5 من ق،إ،ج.² وإما مدير الضرائب بالولاية، او رئيس مركز الضرائب او رئيس مركز الجوازي للضرائب، او الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات).

أ- المدير الولائي للضرائب: المدير الولائي للضرائب يختص بالفصل في الشكاوى التي تعرض عليه، والتي تكون تابعة الى مجال اختصاصه ، والتي تتوفر فيها كل الشروط، يشمل الاختصاص الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المتنازع فيها.³

¹ المادة 95 من ق،إ،ج لسنة 2023.

² انظر المادة، 172، ف، 5، ق.ا.ج

³ : لعلوي محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، المركز الجامعي صالحى احمد ، النعامة معهد الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2021، ص15.

و باستتطاق المادة 79 من ق،إ،ج¹، ان المدير الولائي الضرائب يتعين عليه تفويض سلطته في قرار للأعوان الموضوعيين تحت سلطته ، من اجل دراسة الشكاوى التي يتجاوز مبلغها ثلاثة مائة مليون دينار 300,000,000 دج ، اما عتبة اختصاص الإدارة تحدد حسب معايير المادة 77 ف 04 من ق،إ،ج ، وقد تم تعديل المبالغ الى ماهي عليه وافقا لقانون المالية 2023 .

ب- **رئيس مركز الضرائب:** يمارس رئيس مركز الضرائب سلطة البت في الشكاوى التي يقل مبلغها او يساوي سبعين مليون دينار جزائري 70,000,000,00 دج طبقا لنص المادة 77 ف 1 ق، ا،ج لسنة 2023، والملاحظ ان هذه المبالغ تم تعديلها في التعديل الأخير بحيث مس التعديل كل جهات المختصة.

ج - **رئيس مركز الجوارى:** ينظرويفصل رئيس المركز الجوارى باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية المرفوعة امامه من طرف المكلفين بالضريبة التي يقل او يساوى مبلغها ثلاثين مليون دينار جزائري، 30,000,000,00 وهذا ما نصت عليه المادة 77 ف 03 من ق،إ،ج لسنة 2023.²

ثالثا :الفصل في الشكاية (صدور القرار)

ففي جميع الحالات فإن القرار الذي يصدر من الإدارة الجبائية وخلال الميعاد المحدد قانونا لا يخلو من ثلاثة فرضيات هما، أما الرفض الكلي للشكوى أو بالتخفيض الكلي أو الجزئي او قبول الشكوى،³ وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل في الفصل الثاني .

اما في حالة سكوت الإدارة الضريبية وعدم الرد يعتبر سكوت الإدارة وعدم ردها هو إلا رفض كلي وضمني وعدم الرد رغم ان الشكوى مستوفية الشروط و مقدمة في المواعيد القانونية وعلى أساسه يمكن للمكلف بالضريبة ان يواصل الطعن اما الجهات الأخرى.

¹ راجع المادة:79 من ق،إ،ج.

² راجع الفقرة 3 من المادة 77 من ق،إ،ج .

³ حسين فريجة، المرجع السابق، ص ص 24،25.

المطلب الثاني: منازعات التحصيل

بعد التفصيل في مرحلة منازعة الوعاء الضريبي تأتي مرحلة النزاع الضريبي للتحصيل وذلك بنقل قيمة الضريبة من ذمة المكلف بها الى الخزينة العمومية او خزينة الدولة ولذلك سوف نتطرق في هذا المطلب الى دراسة كل ما يتعلق بهذه الجزائية.

الفرع الأول إجراءات التحصيل

ان إجراءات التحصيل تسري وافق طريقين اثنين هما:

أولا التحصيل الودي: وهذا النوع من التحصيل يكون تحصيل طواعيا من المكلف بنفسه دون تدخل الإدارة الضريبية في ذلك بتسديد ما عليه من ضريبة الى خزينة الدولة، فالدفع يكون وفقا لما حددته له المصالح الجبائية ولا تستطيع القيام بأجراء جبيري في حقه خلال هذه المرحلة .

إن الإجراء الودي هو استدعاء للمكلف من اجل تسديد مستحقته في الآجال القانونية مهما كان نوع التحصيل سواء في ظل النظام الجزائي او الريح الحقيقي او كانت تصريحاته سنوية او شهرية, وقد حرص المشرع الجبائي على ان يقوم قابض الضرائب بتوجيه استدعاءات ودية للمكلفين من اجل تسوية وضعياتهم الجبائية اتجاه خزينة الدولة , كما لم ينسى فكرة اعلام الجمهور وذلك بتعليق كافة المذكرات والاحكام التنظيمية الجديدة بخصوص إجراءات التحصيل في الأماكن الخاصة بالإعلانات وكذا في الأماكن الخاصة بالإعلان على مستوى مصالح الجبائية,

وبما ان تحصيل الضريبة يعتبر مورد للميزانية دولة ولذلك مكن المشرع الجبائي موظفي المصالح الجبائية من جملة من الإجراءات التي على الإدارة اتباعها واحترامها في تحصيل الديون الجبائية وذلك طبقا لنص المادة 143 من ارج لسنة 2023.¹

وتمر مرحلة التحصيل الودي بعدة مراحل حتى الوصول النهائي لتحصيل وذلك عبر الخطوات الآتية:

¹ راجع المادة 143 من ق,أ,ج لسنة 2023.

أ- اصدار او ادراج الجداول وتحصيلها: إن تحصيل الضريبة يمر بمراحل عدة وصلا الى التحصيل النهائي فأوله هو اعداد جداول التحصيل وهو سند تحصيل لكافة الإجراءات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي توضع فيه كل ما يخص الضريبة المعده للتحصيل، في حين لا يتم تحصيل السندات الا بسند قانوني وتكون من اختصاص وصلاحيات القابض في تحصيلها والتكفل بها بمجرد وصولها الى القباضة.

ب- انذار المكلف: بمجرد وصول الجدول الى القباضة المشرع إلزم القابض ممثل في رئيس مكتب المتابعة بمباشرة الإجراءات الودية لاعلام المكلف بالجدول ، والقيام بأرسال الانذار الى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب بالإضافة الى تبيين زيادات اي مايعرف بغرمات التأخير على مجموع كل حصة من حصص المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق وتوضيح تاريخ بداية التحصيل، تطبيقا لنص المادة 144 ف 2 من ق، ا، ج¹.

ترسل الإنذارات الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الى المكلف، من اجل تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص، والتي تكون في جداول أسمية يجب ان توضع عليها اشعار بتبليغ لتحصيل وذلك من اجل بداية حساب الآجال.

ج- رسالة التذكير: يقوم رئيس مكتب المتابعة بامر من القابض بتذكير للمكلف بعد خمسة عشر(15) يوم من تاريخ التبليغ الاول بالمتابعة وهذا في حالة تسديد الضريبة في الآجال القانونية المحددة تتوقف إجراءات المتابعة اما في حال غياب شكوى مرفقة بالتأجيل القانوني للدفع حسب المادتين 74 و80 ف 2 من ق.ا.ج. من سنة 2023، وكذلك ما جاء به المادة 144 مكرر من ق.ا.ج.² اما الرسالة التذكيرية فتحمل كافة المعلومات التي تتضمنها الإشعار بالدفع مع شرح كل المتابعات التي تلحق بالمكلف في حال عدم الدفع.

¹ انظر الفقرة 2 من المادة 144، ق، ا، ج

² المادة 144 من ق، ا، ج .

ثانيا: التحصيل الجبري

بعد إكمال كافة الإجراءات الودية يلجأ القابض الى إجراءات التحصيل الجبري وهذا بعد امتناع المكلفين عن دفع مستحقاتهم الضريبية لعدة أسباب مثل التهرب الضريبي اوغش الضريبي فتلجأ الإدارة لتنفيذ الجبري¹، وغالبا ما تعتبر الوسيلة الأكثر فاعلية في تحصيل الديون الى الخزينة العمومية وذلك بإجبارهم على دفع مستحقاتهم الضريبية بكافة إجراءات المتابعة الاجبارية، وقد تتناول المشرع إجراءات المتابعة في المادة 145 من ق،أ،ج لسنة 2023 ، ويقوم بهذه العملية كل من أعوان الضرائب المتخصصون و المحضرين القضائيين و اتباع طريق الحجز التنفيذي ، وهذا المتابعات تتمتع بحكم القوة التنفيذية الممنوح للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية و تتم هذه الإجراءات على المراحل التالية:

1) المتابعة عن طريق اجراء الاغلاق المؤقت للمحل: نص المشرع في 145 من ق،أ،ج لسنة 2023 على هذا الاجراء في حال عدم قدرة الادارة تحصيل الدين الجبائي بالطرق الودية ،يتخذ قرار الغلق إما من طرف مير كبريات المؤسسات او من المدير اللائي للضرائب باقتراح من المصلحة التي اعدت الضريبة، و هذا الاجراء الغلق لا يعني نزع الملكية للمكلف الضريبي على محله وانما هو اجراء مؤقت يهدف الى حرمانه من الانتفاع المؤقت من اجل تحصيل الدين الجبائي .²

في حين يمكن للمكلف الذي صدر في حقه الغلق ان يقوم بالطعن في قرار الغلق المؤقت من اجل رفع اليد عن محله على ان يقدم ضمانات كافية للوفاء بالدين حتى يتمكن من

¹ احمد بساس، محمد دوة، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الضريبية، مجلة القانون العقاري، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، سنة 2021.ص122.

² عمار بلغيث، التنفيذ الجبري أشكالته، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، السنة 2004، ص 91 .

التسديد والغلق يجب ان يكون وفق الشروط محددة،¹ حسب المادة 146 ق.1.2.3 من ا.ج.ج 2023.

(2) المتابعة عن طرق إجراءات الحجز: والحجز يقصد به الحجز التنفيذي وهو الاجراء الفعلي الذي يجعل المكلف يعلم ان الإدارة الجبائية تثبت جديتها لمتابعته من اجل تحصيل الدين، فقد اعطى المشرع مجموعة من الضوابط الأساسية التي تحكم الحجز وذلك بتعدد أنواع الحجز وهذا ما نصت عليه المادة 147 ق.ا.ج. كذلك المادة 354 ق.ض.ر.م.² ولهذا الحجزه عدة صور هيالحجز على المنقول اوالحجز على العقار، الحجز التحفظي، اما إجراءات الحجز نصت عليها المادة 147 من ق.ا.ج.³.

(3) المتابعة عن طريق بيع المحجوزات: ان إجراء البيع الجبري للمحجوزات هو اجراء تتخذه الإدارة الضريبية في حق المكلف وهذا الاجراء هو النتيجة الحتمية بعد رفض طلبات رفع الحجز ، والمراد من البيع هو استوفى المبالغ التي تستحقها الإدارة الجبائية لصالح الخزينة العمومية، ويتم ذلك وفقا لإجراءات محددة منها الترخيص بالبيع حسب المادة 146 من ق.ا.ج.ج، كذلك الاشهار، كما يمكن عرض المحجوزات للبيع عن طريق البيع العلني،

الفرع الثاني إجراءات المتابعة

بمجرد حلول تاريخ الاستحقاق لدفع الضريبة يبلغ المكلف البدء في إجراءات التنفيذ ضده، والتي يباشرها قابض الضرائب قصد تحصيل أموال الخزينة العامة، وتأخذ هذه الإجراءات شكلين هما:

أولاً: الاعتراض على إجراءات المتابعة: في هذه الحالة يعترض المكلف على إجراءات التي تم منقبل الإدارة ، وذلك لان الإجراءات يشوبها عيب في الشكل او لإجراءات على ان يتم احترام الآجال المنصوص عليها في قانون، ويتم الاعتراض على سند التحصيل امام السيد

¹ بلعيد عائشة، زرقاط سيدة، اجراءات المنازعات الجبائية ودورها في عملية التحصيل، جامعة العقيد احمد دراية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، مذكرة لنيل شهادة الماستر، الموسم الجامعي 2019,2020، ص.23

² راجع المادة 354 من ق.ض.ر.م.

³ بلعيد عائشة، زرقاط سيدة، المرجع نفسه، 24,25,26.

المدير الولائي للضرائب وذلك في حدود شهرين (02) اعتباراً من تاريخ تبليغ هذا السند، حسب المادة 153 مكرر من ق.أ.ج لسنة 2023.

وان تتضمن هذه الشكوى كل الوثائق الثبوتية التي تساعد على الإثبات ويجب على الإدارة ان تسلمه وصل استلام طلب الاعتراض.¹

ثانياً: الاعتراض على التحصيل الجبري او القصري: هنا نجد عكس ما تعرضنا له في الاعتراض على الإجراءات المتابعة، هنا الاعتراض يكون في الموضوع لا الشكل، كذلك المكلف هنا ينتزع في التحصيل لا الوعاء، و يتعلق بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، او وجوب الوفاء وعليه فالاعتراض يسري وافق لنفس الشروط والإجراءات التي سبق التعرض لها،² في الإجراءات المتابعة. الا ان هذا الاجراء لا يوقف المتابعة، الا في حال تقديم المكلف جملة من الضمانات اللازمة من اجل المحافظة على حقوق المصالح الجبائية و حقوق الخزينة.

الفرع الثالث: طلبات العفو

هذا النوع من الطلبات والذي تأخذ فيه المنازعة مجرى اخر من الطعون والغرامات الجبائية والتخفيف من قيمتها، ولذلك قسمنا هذا الفرع الى طلبات المكلف الضريبية، طلبات الإدارة.

أولا طلبات المكلف:

يحق للمكلف الضريبي ان يلتمس او يطلب من الإدارة الجبائية الاعفاء او التخفيض، وذلك اما للعوز او ضيق الذي لحقه اما من الظروف الاجتماعية والاقتصادية، كما يمكنه ان يلتمس الاعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية والتخفيف من قيمتها.

¹ امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 38,39.

² امزيان عزيز المرجع نفسه، 39*40

بحيث يقوم المكلف بتقديم الطلب طبقاً لنص المادة 93 من ق.ا.ج.¹ ويتم ارسال الشكاوى الى المدير الولائي للضرائب على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع ارفاقها بالإنذار وذكر رقم المادة من الجدول.

ويتم البث في الطلب واتخاذ القرار حسب ما نصت عليه المادة 93 ف 3 من ق.ا.ج. بحيث يعود البث في الشكاوي من طرف للمدير الجهوي المختص اقليمياً بعد اخذ رأي اللجنة.

. المدير الولائي للضرائب بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم أحداثها لهذا الغرض، هذه اللجنة المستحدثة يتم تنظيمها بموجب قرار من المدير العام للضرائب، اما عن المبالغ فهي كالتالي:

المدير الجهوي يفصل الشكاوى التي تساوي او تفوق مبلغها 5,000,000,00 دج.
 . المدير الولائي يفصل في الشكاوى التخفيض التي اقل او يساوي مبلغها 5,000,000,00 دج.

ثانيا طلبات الإدارة أو طلبات قابض الضرائب:

بموجب نص المادة 94 من ق.ا.ج. خص المشرع قابض الضرائب بتقديم طلبات نيابة عن الادرة الضريبية على ان يتم التحقيق فيها واتخاذ القرارات يكون وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في ق.ا.ج. بحيث يتم تقديم الطلب مبني على الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن، وذلك اما لغياب المكلف او وفاته او اعساره، وهنا يمكن ان يقدم قابض الضرائب نوعين من الطلبات²:

أ- إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة لتحصيل وهنا يقوم القابض بتقديم الطلب ابتداء من السنة الخامسة لأدراج الجدول للتحصيل بشرط ان الطلب مدعم بالأسباب والحجج

¹ انظر المادة 93 من ق.ا.ج لسنة 2023.

² امزيان عزيز المرجع السابق، ص 52.

التي تثبت عدم قابلية الحصص للتحصيل ويوضع الطلب اما المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات وتودع قبل 20 أفريل من كل سنة.

ب . طلبات الاعفاء من المسؤولية او التخفيف بحيث يقوم القابض باحصاء الملفات التي لم يستطيع تحصيلها ثم يقدم هذه الطلبات الى المدير الولائي من اجل الاعفاء او التخفيف¹ . يتم التحقق والبت في الطلبات وذلك بتسجيلها في القيم التي يستحيل تحصيلها في سجلات الخاصة بذلك، ثم توجه هذه الطلبات الى رؤساء المفتشيات التابعة لها من اجل ابداء الراي في حقيقة المعلومات المصرح بها من طرف القابض بالإضافة الى التأكد من إجراءات التحصيل التي مرت بها القيم سواء من طرف المكلف او من له الصفة القانونية، واثبات عدم القدرة على التحصيل، وفي حال اختلفت الآراء بين رئيس المفتشية وقابض الضرائب يبقى الراي الفاصل للمدير الولائي للضرائب².

المطلب الثالث الطعن امام لجان الإدارية:

تم تأسيس هذه اللجان الثلاثة بعد تعديل سنة 2016، تختص هذه اللجنة بالنظري منازعات الوعاء، بعد فصل المدير الولائي للضرائب.

يجوز للمكلف الضريبي في حال لم يقتنع بالرد المرسل اليه من قبل الإدارة الجبائية، ان يقوم بالتظلم امام لجان الطعن الإدارية، وهذه اللجان تنظيمية إدارية تعمل على محاولة تقريب وجهة النظر بين المكلف والإدارة الجبائية، اما فيما يخص المبالغ التي تفصل فيها لجان الطعن فقد خضعت الى التعديل في قانون المالية لسنة 2023 ، واللجوء اليها اختياري وهي ثلاثة.

¹ امزيان عزيز المرجع نفسه ص 53.

² زيوش شهرة، طرق تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،

السنة 2016*2017. ص 20.

الفرع الأول: الطعن امام اللجنة الولائية

يتم اللجوء الي هذه اللجنة بعد رد المدير الولائي على ظلمات المكلفين بالضريبة، ولهم الحق في رفع تظلماتهم امام اللجنة الولائية قبل اللجوء الى القضاء المختص.

بحيث ترفع التظلمات خلال أربعة (04) اشهر امام مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس مركز الضرائب الجوّاري للضرائب في حين النظر لدى هذه اللجنة لا يوقف ولا يعلق الدفع ، والمتظلم هنا يمكنه الاستفادة من احكام المادة 74 من ق.ا.ج. والتي تنصت على دفع 20% من الضرائب المتنازع فيها¹. وهذا ما أكدته المادة 80 من نفس القانون²، هذا المبلغ يعتبر ضمان لحقوق الخزينة ويتم الفصل في الطعون المقدمة الى اللجنة الولائية خلال المدة المذكورة سابقا ، في حين يبدأ حساب مدة أربعة اشهر من تاريخ تقديم الطعن لدى رئيس اللجنة ، اما في حال عدم الرد يعتبر رفضا ضمنيا ، ويجب ان تعلق الآراء الصادرة عن اللجان ، اما في حالة اختلاف اللجنة مع راي الإدارة في مبالغ التخفيض او الاعفاء تبلغ هذه التخفيضات او الإعفاءات ان للمكلف ان انتهاء الاجتماع من طرف الرئيس خلال شهر واحد³.

اما فيما يخص التشكيلة فقد نصت عليها المادة 81 مكرر من ق،إ،ج التي تتشكل من أعضاء متخصصين في هذا المجال، يتم تعيين أعضاء لجان الطعن لعهدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، اما في حالة الوفاة او الاستقالة او العزل يتم استخلفاهم بنفس شروط التعيين المنصوص عليها حسب نص المادة 81 مكرر فقرة 05 من القانون نفسه⁴.

¹ راجع المادة 74 من ق،إ،ج لسنة 2023.

² انظر المادة 80 من ق،إ،ج لسنة 2023.

³ فاروق شوقي، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة العربي بن مهدي ام البواقي، سنة 2017*2018 ص28.

⁴ راجع الفقرة 5 من المادة 81 من ق،إ،ج لسنة 2023.

اما بالنسبة النشر الداخلي يتولى المهام الكاتب موظف من الضرائب برتبة مفتش رئيسي يعينه مدير الولائي للضرائب او رئيس المركز الجوارى ويجب ان يخضع أعضاء اللجنة الى السر المهني وفقا لأحكام المادة 65 من القانون نفسه.¹

وتجتمع هذه اللجنة مرتين (02) في شهر بناء على دعوة الرئيس، وحتى يكون الاجتماع صحيح يجب ان يبلغ التصويت النصاب القانوني وهو اغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حال تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجا، وتبلغ هذه الآراء حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة.

اما بالنسبة للمكلفين الذين قدموا الطعن يكونوا حاضرين في اجتماع اللجنة او بحضور ممثليهم لسماع اقوالهم، وعليه يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوم من تاريخ الانعقاد.

وتبدي هذه اللجنة رأيا في المنازعة التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات اقل او يساوي 20,000,000 دج عشرين مليون، والتي سبق الفصل فيها بالرفض الكلي او الجزئي.²

الفرع الثاني الطعن امام اللجنة الجهوية:

لجنة الطعن الجهوي تبدي رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا المنازعات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار 20,000,000,00 دج او يقل او يساوي سبعين مليون دينار 70,000,000,00 دج والتي سبق فيها الفصل بالرفض الكلي او الجزئي.³

¹ انظر المادة 65 من ق،إ،ج لسنة 2023.

² العيد صالح، المرجع سابق، ص 101 .

³ راجع المادة 81 مكرر، ف 2 من ق،إ،ج لسنة 2023.

تجتمع هذه اللجنة كسابقتها من ناحية المدة ومن ناحية الحضور، اما فيما يخص اجال التبليغ قرار اللجنة حسب الحالة الى مدير الولائي للضرائب خلال 10 أيام من تاريخ اختتام اعمال اللجنة،بالنسبة الي شروط الانتقاء تخضع لنفس انتقاء أعضاء اللجنة الوثية .

الفرع الثالث الطعن امام اللجنة المركزية:

تنشأ هذه اللجنة لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال

كما يمكن لهذه اللجنة كسابقتها ان تعين خبيرا موظفا إذا اقتضت الحاجة الى ذلك له صوت استشاري، ولها نفس احكام السر المهني المادة 65 ق.1. ج المادة 302 من ق، ع¹.

اما بالنسبة لمهمها تفصل في القضايا التي يكون مبالغ الحقوق والغرامات فيها يفوق 00,000,000, دج سبعين مليون دينار جزائري والتي صدرت في قراراتها الرفض الكلي او الجزئي، اما اللجنة تجتمع مرتين (2) في الشهر والاجتماع فيها يكون صحيح الا بحضور الأغلبية، اما بالنسبة لسير واستدعاء المكلفين او ممثليهم يأخذ نفس مجرى سير كل من لجان الطعن الولائية والجهوية وكذلك الحال بالنسبة للتصويت في هذه اللجنة.

تبلغ قرار اللجنة الى المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا او الى مدير كبريات المؤسسات خلال عشرين (20) يوم من تاريخ انتهاء اشغال اللجنة.

¹ انظر المادة 301 من قانون العقوبات.

المبحث الثاني: التسوية القضائية للنزاع الضريبي.

بعد تطرقنا سابقا إلى التسوية الإدارية للنزاع الجبائي على مستوى الإدارة الضريبية المصدرة القرار سواء بالرفض الكلي أو الجزئي أم أمام لجان الطعن، حسب الحالة، لتليها مرحلة أخرى يلجأ فيها المكلف إلى جهات القضاء الإداري وتسمى بالتسوية القضائية، وهذا وفقا لشروط وإجراءات يجب أن تتوفر لقبول الدعوى

المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية.

بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية مكنه المشرع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة بموجب عريضة مستوفية الشروط العامة، كما هو منصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية :

تسمى الشروط الشكلية بشروط قبول الدعوى من حيث المبدأ ونجد أساسها القانوني يتمثل في القواعد التي تضمنها قانون الإجراءات المدنية والإدارية مع وجود أحكام خاصة في مختلف القوانين الجبائية منها قانون الإجراءات الجبائية.¹

أولا: الصفة والمصلحة في الدعوى الضريبية: يحق للمكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعى أو معنوي أن يطعن في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إن لم يرضى بها سواء في مجملها أو جزء منها وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، أي أن " أطراف الدعوى أن تكون لهم صفة أي ان يكون المدعي هو نفسه صاحب الحق المعتدى عليه و أن يكون المدعى عليه هو صاحب الصفة في مواجهة الادعاء"²

اما المصلحة يقصد بها تلك الأهداف التي يمكن انيستفيد منها المدعي فالصفة لا تكفى وحدها،حتى تجني الاهدافالمادية والمعنوية ،جاء ذلك تطبيقا لقاعدة "لا دعوى بدون

¹ عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، القسم الأول، الاطار النظري للمنازعات الإدارية، جسور للنشر والتوزيع الطبعة 3، سنة 2018، الجزائر. ص ص265، 276 .

² دحو نور الدين، المرجع السابق، ص 60

مصلحة" ، على ان تكون هذه الأخير ذات محل مشروع قانونا حسب نص المادة 13 من ق إ م إ¹.

فغاية المكلف بالضريبة ضمان حقوقه وغاية الإدارة الجبائية حماية حقوق الخزينة. أما فيما يخص الأهلية فهي شرط لصحة الإجراءات لا لقبول الدعوى.

ثانيا: تمثيل المكلف بالضريبة بمحامي: القانون يكتسي رفع الدعوى صفة الوجوب في المواد الإدارية وأن ترفع من طرف محامي ، وهذا تماشيا مع القانون رقم 22-13 المؤرخ في 2022/07/12، طبقا لنفس الأحكام المعمول بها في القضاء العادي ،مما اعطه صفة إلزامية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف حسب المادة 2/900 مكرر1 ق إ م إ ، أمام مجلس الدولة اتباعا للمادة 905 من ق إ م إ ،و ألغى صفة إلزاميتها بالنسبة للمحاكم الإدارية بموجب أحكام المادة 14 منه، التي ألغت المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث مكن طرف الدفاع من ان يقوم بتجديد أحكام القانون الإداري وهذا الشرط مخصص للمكلف بالضريبة، أما المصالح الجبائية فقد أعفاها المشرع من هذا الشرط بموجب أحكام المادتين 827 و905 من نفس القانون.²

بما أن المحامي هو الشخص الوحيد الذي أوكله القانون مهمة الدفاع ومكنه من تقديم الضمانات التي من شأنها حماية حقوق المكلفين الجبائين ، إلا ان هناك فئة قليلة تحيط علما بالتشريعات الجبائي، ممايفتح باب الأخطاء الإجرائية أو الشكلية التي تؤدي إلى رفض الدعوى شكلا، خاصة وإننا نعرف أن قانون الضرائب غير ثابت ، فهو دائما في تغير وتعديل ، وهذا ما يفوت الفرصة عليهم لاسترجاع حقوقهم نتيجة عدم العلم بالتشريع الضريبي، مما يتوجب ادراج المادة الجبائية في التكوين الخاص بيهم³.

¹ - المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

² - القانون رقم 22-11، المؤرخ في 2022/07/12، المعدل والمتمم للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن ق إ م إ

³ - بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية في الجزائر مجلة القانون والعلوم السياسية، المركز الجامعي النعامة، مجلد 08/العدد01(2022) ص 159.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية:

إن الدعوى الضريبية تختلف في جانب الموضوع عن الدعاوى الإدارية بخضوعها لبعض الشروط الخاصة والتي تضمنتها أحكام قانون الإجراءات الجبائية والتي نتناولها فيما يلي:

أولاً: شروط ميعاد رفع الدعوى: ترفع الدعوى الضريبية خلال أربعة أشهر لدى المحاكم المختصة حسب الفقرة 2 من المادة 82 ق إ ج لسنة 2023⁽¹⁾، والتي تنص على "يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في آجال أربعة أشهر، ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه".

ويبدأ سريان أجل أربعة أشهر من تاريخ إشعار القرار الصادر تبعاً لشكوى نزاعية أو طعن نزاعي أو من تاريخ انقضاء الآجال المعنية للبت في الشكاوى النزاعية أو الطعون النزاعية وهذا ما يسمى بالرفض الضمني أي سكوت الإدارة عن الرد لشكوى المكلف بالضريبة في الآجال المذكورة سابقاً²

ثانياً: شرط التظلم الإداري المسبق (الشكوى): لقد سبق وتعرضنا إلى الحديث عن الشكوى التي اشترطها قانون ج، إ ج، في المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي، إلا أنها هذه الشكوى أو هذا التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً إلزامياً لقبول الدعوى الضريبية⁽³⁾.

ف نجد أن المشرع الجزائري قد اوجب المدعى قبل التوجه إلى القضاء أن توجه أولاً للإدارة الجبائية ممثلة في مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى حسب الحالة، المختص إقليمياً بغية صدور قرار إداري صريح لكي يتمكن بعد ذلك أن يطعن فيه أمام لجان الطعن المختصة ثم أمام القضاء الإداري.

¹ - المادة 82 من ق إ ج لسنة 2023.

² فريجة حسين، المرجع السابق، ص، 71.

³ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 84.

إذا اتجه المكلف بالضريبة طريق القضاء مباشرة بعد فصل المدير الولائي للضرائب فإنه يفقد حقه في اللجوء إلى لجان الطعن، أما إذا اختار المكلف الضريبي المثل أمام القضاء مباشرة بدون تظلم مسبق أمام الإدارة فترفض دعواه شكلاً لأن شرط التظلم الإداري المسبق اليزامي ذلك لثلاث نتائج تتمثل في:

- تحمي الإدارة وذلك لمراجعة إخضاعاتها.

- تحمي المكلف بالضريبة في حالة خطأ الإدارة.

- تسهل مهمة القاضي لدراسة القضية.¹

ثالثاً: الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها: عريضة الدعوى الضريبية لها شروط وبيانات شكلية كباقي الدعاوي القضائية طبقاً لإحكام المادة 14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

ترفع الدعاوي الضريبية أمام المحكمة الإدارية بموجب عريضة مكتوبة ومتضمنة لنفس البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق إ م إ والتمثلة في :

1- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى .

2- اسم ولقب المدعي وموطنه.

3- اسم ولقب وموطن المدعى عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له.

4- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفه ممثله القانوني أو ألتفاقي.

5- عرض موجز للوقائع والطالبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.

6- الإشارة عن الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى³

¹ Revue du conseil D'Etat, numéro spécial le contentieux fiscal, 2007, P P 41 42.

1- المادة 14 من ق، إ م، إ .

³ - المادة 15 من ق إ م إ

2- المادة 83 من ق إ ج لسنة 2023

أما ما أضافه التشريع الجبائي من شروط وفقا للمادة 83 من ق إ ج⁽¹⁾ لسنة 2023 و المتضمنة ما يلي:

1- يجب أن تودع عريضة افتتاح الدعوى حسب شروط والإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

2- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرض صريح للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن بتبليغ القرار المعترض عليه.

3- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها بصراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

4- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

أما من حيث محتواها يمكن استخلاصها فيما يلي:

*إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن: تهدف الدعوى الضريبية إلى إلغاء القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية والتي تم الفصل في النزاع الضريبي بالرفض التي يطلب فيها التخفيض الكلي أو الجزئي للضرائب والرسوم المباشرة والغرامات، وهذا ما يؤدي بالكلف اللجوء إلى الإدارة، و صدور القرار يساعد على حساب الآجال المقررة للطعن أمام الإدارة أو الطعن لدى لجان الطعن.²

² عمار بوضياف، المرجع السابق، القسم الأول، ص 298.

* أن تتضمن الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل: لقد الزامت المادة 82 في فقرتها الثانية من ق.إ.ج، على أن تتضمن العريضة شرحاً للوقائع والوسائل شرحاً صريحاً مع تقييم الادعاءات وتدعيمها بالأسانيد القانونية سليمة.

* أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى: وهذا ما نصت عليها المادة 83-03، يجب أن تتضمن العريضة نفس الطلبات التي وردت في الشكوى الأولية أمام الإدارة الضريبية، والتساؤل الذي يطرح نفسه ما الحكمة من إدراج المشرع الجزائري للشروط الخاصة بالدعوى الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية على شكل شروط شكلية حيث وضعها تحت عنوان شروط متعلقة بالشكل في حين هي شروط موضوعية لقبول الدعوى¹.

المطلب الثاني: تحريك الدعوى الإدارية و إجراءات الفصل فيها

بعد استكمال المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، مكنه المشرع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري وتختص المحاكم الإدارية بالنظر في المنازعات الضريبية فهي المختصة ابتدائياً في النزاع الضريبي باعتبار الدعوى الضريبية من الدعاوي الإدارية.

الفرع الأول: طريقة تحريك الدعوى الإدارية

تجدر الإشارة انه قبل صدور قانون المالية لسنة 2016 كان هناك طريقتين لتحريك الدعوى الإدارية الأولى عن طريق المكلف بالضريبة والثانية عن طريق الإدارة الجبائية. **أولاً: عن طريق المكلف بالضريبة:** مكن المشرع المكلف بالضريبة حق اللجوء إلى القضاء في الحالات التالية:

- أ- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب وذلك لعدم الرضا بالقرار المتخذ بشأن شكواه .
- ب- أن ترفع في حالة عدم الرضا بالقرار المتخذ بعد اخذ رأي لجنة الطعن المختصة.

¹ بغني شريف، المرجع السابق، ص، 160

- ج وفي حالة عدم حصوله على إشعار الإدارة الجبائية بشأن شكواه أو بشأن الطعن المقدم يجوز للمكلف الضريبي أن يحرك الدعوى الإدارية¹.

ثانيا: عن طريق الإدارة الجبائية: كان يحق للإدارة الضريبية أن ترفع دعوى في حالتين :

- الحالة الأولى: بمجرد تلقي الإدارة الشكوى بحكم لايوافق طلبات المكلف طبقا للمادة 79قرة 2 من ق إ ج، ولقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2008.

- الحالة الثانية: يمكن لإدارة الضرائب أن ترفع دعوى إدارية ضد رأي لجنة الطعن المختصة إذا كان هذا الرأي غير مؤسس أو انه مخالف للقانون.

غير انه بالرجوع إلى الأحكام المنظمة للمنازعات الجبائية بعد سنة 2016 نجد أن تحريك الدعوى يكون فقط من قبل المكلف بالضريبة وافق للحالات المشار إليها سلفا مهما كان الرأي الصادر عن مختلف لجان الطعن، وعليه فالإدارة ليست معنية بتحريك الدعوى الإدارية استنادا لنص المواد 26 و 50 من قانون المالية 2016، حيث أن للإدارة الجبائية الحق في الاعتراض على رأي لجان الطعن إذا كان هذا الرأي مخالفا للقانون صراحة و هنا يتعين على المدير الولائي للضرائب إصدار قرار يكون معتل بالرفض ، وأن يبلغ هذا القرار إلى صاحب الشكوى².

الفرع الثاني: إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

تنتقل الدعوى القضائية في المجال الضريبي ابتداء من تاريخ تسجيل عريضة افتتاحية مكتوبة لدى أمانة الضبط بالمحكمة الإدارية وفقا لشروط السابقة ذكرها، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية مستعينا بمختلف وسائل الإثبات في التحقيق ثم يقوم بالفصل في النزاع.

¹- بن أعراب محمد المرجع السابق، ص،30

²-بن اعراب محمد، المرجع السابق، ص،35

أولاً: إجراءات التحقيق العامة: تضمنها ق إ م إ وهي نفسها إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية وهي :

أ/ تعيين القاضي المقرر: يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية بمجرد قيد العريضة الافتتاحية لدى أمانة الضبط ويعين القاضي تشكيلية الحكم المقررة كمي يحدد بدوره الآجل الممنوح للخصوم حتى يتسنا لهم تقديم مذكراتهم.

ب/ تبليغ العريضة وتبادل المذكرات: تودع المذكرات بأمانة ضبط المحكمة الإدارية ويتم التبليغ الرسمي عن طريق محضر قضائي، وتبلغ مذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها للخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر.

ج/ اطلاع محافظ الدولة على القضية: يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع ثم إيداعه ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراتها خلال شهر من استلام التقرير.

ثانياً: إجراءات التحقيق الخاصة: يلجا القاضي المقرر إلى مجموعة من الإجراءات الخاصة تساعد في حل النزاع بشكل دقيق في القضية المطروحة أمامه وهي :

أ/ **مراجعة التحقيق:** أوكل القاضي هذه المهمة الي أعوان الإدارة الجبائية اخرين، غير الذين قاموا بالتحقيق الأول و يمكنهم الانتقال إلى المعاينة⁽¹⁾ وهذا طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة 85 ق إ ج التي تنص على "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي مراجعة التحقيق والخبرة"².

وفي حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الى مراجعة التحقيق فإن هذه العملية تتم بحضور المشتكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير الذي قام بالمراقبة الأولى، طبقاً للمادة 85-03 ق إ ج، وهذا من أجل تحقيق المساواة والشفافية بين الطرفين، ويعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب،

¹ - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 98،

² - المادة 85 فقرة 1 ق، إ، ج .

ويقوم القاضي بتحديد المهام الموكلة لهذا العون بحكم كما يحدد أيضاً عمل العون التي يجب عليه انهاء عمله خلالها ، على أن يحرر تقريراً ويضمنه ملاحظات المشتكي، ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه¹

يودع المدير الولائي للضرائب التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء .

ب/ الخبرة: نظراً لما يتطلبه النزاع الضريبي من معارف تقنية و حسابية فإن القاضي الفاصل في الدعوى يجد نفسه عاجزاً بمفرده حتى بعد استيفاء مراجعة التحقيق عن إيجاد حل ، فيلجأ وغالباً إلى إجراء الخبرة على الرغم من هذا الاجراء جوازي

تعتبر الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية إذا اعتمد عليها القاضي في التحقيق ،فهي من طرق الإثبات في المنازعة الجبائية فهي بمثابة شهادة فنية في بعض المعلومات التي لا يلم القاضي بها²

ويأمر بها القاضي من تلقاء نفسه وأما بناء على طلب أحد الأطراف الخصومة، أو كليهما معاً، وهذا وفقاً لإحكام المادة 86-01 ق إ ج، وتتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوم كاملة مادة 86 فقرة 8 من ق إ ج، إذ رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتضمن الشوط المذكورة سابقاً.

أما فيما يخص أتعاب الخبرة فإن قانون إ ج أحالها إلى قانون إ م إ وبالرجوع إلى نص المادة 143 تنص على "يتم تحديد أتعاب الخبير من طرف رئيس الجهة القضائية، بعد

¹ امزيان عزيز مرجع سابق ،ص،99.

1بن أعراب محمد ،المرجع السابق، ص،39

إيداع التقرير مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة، و احترام الآجال المحددة وجودة العمل المنجز¹

ثالثًا: الفصل في الدعوى الضريبية: بعد التطرق إلى شروط رفع الدعوى الضريبية و إجراءات التحقيق جاء دور الفصل في هذه الدعوى، حيث نصت المادة 89 من ق إ ج على ما يلي "يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية"²، ومن خلال هذه المادة نستنتج أن الفصل في النزاع الضريبي يكون كما يلي:

1- الجدولة: يحدد فيها تاريخ الجلسة قبل (10) عشرة أيام على الأقل و يبلغ اطراف الدعوى قبل هذه المدة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بإبلاغ محافظ الدولة.³

2- سير الجلسة: يحرر القاضي المقرر تقرير يذكر فيه كل الوقائع التي تضمنتها الدعوى الضريبية، كما يجوز للخصوم سرد الملاحظات الخاصة بهم شفويًا لدعم طالباتهم الكتابية، ويمكن لتشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الجباةين، كما يمكن أيضًا للقاضي أن يطالب توضيحات من كلا الطرفين.

أما دور محافظ الدولة يقوم بتقديم تقرير مكتوب إجباري في أجل شهر واحد يتضمن عرض للوقائع مع إبداء رأيه حول القضية وكذا الحلول المقترحة ويختتم التقرير بطلبات محددة.⁴

3- صدور الحكم: وفي الأخير يتم النطق بالحكم بأغلبية الأصوات كما يمكن أن يتم النطق بالحكم في الجلسة أو في تاريخ لاحق ويتم النطق بالحكم بعد المداولة بين أعضاء المحكمة الإدارية بشكل علني من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة.

¹ 143 .

² المادة 89، ق إ ج، سنة 2023

³ بين اعراب محمد المرجع السابق، ص، 42

⁴ -بغني شريف، المرجع السابق، ص، 164

- 4- شكل الحكم ومضمونه: يشمل الحكم العبارة التالية " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري" ويتضمن البيانات التالية:
- الجهة القضائية التي أصدرته.
 - أسماء وألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا القضية.
 - تاريخ النطق به.
 - اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء.
 - اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
 - أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم.
 - أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
 - الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

وبعدها يتم تبليغه إلى الخصوم طبقا لنص المادة 894 ق إ م إ عن طريق محضر قضائي. كما يجوز بصفة استثنائية يأمر رئيس المحكمة الإدارية بتبليغ الحكم عن طريق أمانة الضبط وفقا للمادة 895 ق إ م أ.¹

المطلب الثالث: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يعتبر مبدأ التقاضي على درجتين من المبادئ العامة التي تحكم المنازعة الإدارية وتكفل للمتقاضين إمكانية اللجوء إلى القضاء بدرجتيه لإعادة النظر في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، فالقاعدة العامة أن جميع الأحكام الصادرة في المادة الجبائية تكون أحكام الابتدائية، قابلة للطعن فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة² طبقا لنص المادة 800 ق إ م أ التي تنص: ".....تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصيغة الإدارية طرفا فيها".

¹ المادة 894 . 895 ق، إ. م. إ

² المادة 800 ق، إ. م. إ

الفرع الأول: شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة :

بعد التعرف للأحكام القابلة للاستئناف فإنه يحق لكل من المدعى أو المدعي عليه الطعن في الحكم الصادرة في الدرجة الأولى وذلك بناء على إجراءات محددة قانوناً وبتوفير الشروط اللازمة لذلك⁽¹⁾.

أولاً: شروط تتعلق بالمستأنف:

بالرجوع إلى نص المادة 949 ق إ م إ أن المستأنف هو كل طرف حضر الخصومة أو أستدعي بصفة قانونية ، ولولم يقدم أي دفاع ويعتبر المستأنف هو الطرف متلقي الرفض من قاضي الدرجة الأولى لطالبته أي بعبارة أخرى الطرف الذي خسر القضية أمام المحكمة الإدارية وهذا حسب رأي الأستاذ رشيد خلوفي⁽²⁾. وطبقاً لنص المادة 13 ق أ م إ فإن الشروط الواجب توافرها في مختلف الطعون كقاعدة عامة ومنها الطعن بالاستئناف تتمثل في الصفة والمصلحة والأهلية وهي الشروط الواجب توافرها في أي دعوى إدارية.

ثانياً: شروط تتعلق بعريضة الاستئناف:

يرفع الطعن بالاستئناف بعريضة تسجل لدى أمانة ضبط مجلس الدولة من محام معتمد تسلم له وصل بالاستلام العريضة، وأن يثبت المحلف أنه دفع الرسم القضائي أو يمغى منها تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، كما يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف البيانات الشكلية المنصوص عليها في المادة 540 ق إ ،أ، م تحت طائلة عدم قبولها شكلاً اذا تخلف احد العناصر الآتي :

01. المحكمة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.

02. اسم ولقب وموطن المستأنف.

03. اسم ولقب وموطن المستأنف عليه وان لم يكن له موطن فأخر موطن له

¹بغني شريف، المرجع السابق، ص، 165

²منير لامية، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة أم البواقي، ص 29

04. عرض موجز للوقائع والطالبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.
05. الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
06. حكم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.
- فبالنسبة لحقوق العريضة الطعن من طرف محام خاصة بالمكافين بالضريبة أما بالنسبة لإدارة الضرائب فقد أعفاها المشرع من هذا الإجراء.
- بالإضافة إلى ذلك يجب ذكر البيانات التالية:
01. بيان الحكم المستأنف وتاريخه.
02. أسباب الاستئناف أي الأوجه التي يستند إليها الطاعن في طعنه .
03. طلبات المستأنف لأنها هي التي تحدد نطاق الاستئناف.¹
- ثالثا: شروط تتعلق بميعاد الاستئناف:**

نصت المادة 950 ق إ م إ على أن "يحدد أجل استئناف الأحكام بشهرين ويخفض هذا الأجل إلى خمسة (15) يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية ما لم توجد نصوص خاصة"² وتسري هذه الآجال بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية وبواسطة محضر قضائي، طبقا بأحكام المادة 91 ق إ ج.³

أما في حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ معيار تقديم الصفة بالاستئناف حسب نص المادة 319 ق إ م إ، وإذا كان الحكم المراد الطعن فيه بالاستئناف غايبا فإنه يبدي أجله من تاريخ انقضاء المعارضة ولا يتم حساب يوم التبليغ ويوم انقضاء الأجل.

1 فريجة حسين، المرجع السابق، ص، 134

²المادة 540 ق إ م إ

³المادة 91 ق إ ج

الفرع الثاني: إجراءات وآثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة

بالرجوع إلى نص المادة 90 ق إ ج نجد أن المشرع الضريبي حصر الطعن في أحكام المحكمة الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.¹

أولاً: إجراءات الاستئناف أمام مجلس الدولة:

خاصة فيما تعلق بالضريبة من بيانات وشروط إلا أن العريضة والطعون ومذكرات الخصوم لا بد أن تقدم من محام معتمد لدى مجلس الدولة هذا بالنسبة للمكلف بالضريبة، وعليه ترفع عريضة الدعوى الضريبية للاستئناف من أحد أطراف الخصومة ويجب أن تودع لدى أمانة ضبط مجلس الدولة في أجل شهرين من يوم التبليغ الرسمي للحكم محل الاستئناف، عن طريق محام أو في أجل 15 يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي في حالة الاستعجال، شريطة أن تتضمن العريضة كافة الشروط الشكلية وكافة الإجراءات القانونية، وللاستئناف أنواع فهناك الاستئناف الأصلي هو الذي يقدم من المستأنف الأصلي، أما الاستئناف الفرعي هو الاستئناف الذي يرفعه المستأنف عليه بمناسبة الاستئناف الأصلي أي المذكرة الجوابية حيث نصت عليه المادة 951 ق إ م،².

بالإضافة إلى الاستئناف المقابل والاستئناف الجزئي، فالاستئناف المقابل فيكون من الطرفين وان يرد في الأجل المحددة بعريضتين مما يدل على وجود ملفين مختلفين، أما الاستئناف الجزئي هو الاستئناف الذي يصدر من احد الطرفين و في شق منه فقط.

وخلاصة يمكن القول أن الاستئناف أمام مجلس الدولة يبدأ بعريضة تودع لدى أمانة ضبط مجلس الدولة وفق شروط وأجال محددة قانوناً موقعة من طرف محام معتمد وتبلغ الأطراف عن طريق محضر قضائي مع اختيارهم وجوب إيداع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من

¹ المادة 90 ق إ ج

² المادة 951 ق إ م إ

النسخ بعدد الخصوم وان ترفق العريضة بصورة رسمية من القرار المطعون فيه كما ترفق بإيصال دفع الرسوم القضائية للمكلف.

ثانيا- آثار رفع الاستئناف أمام مجلس الدولة: يترتب على قرار الاستئناف أثرين هما:

01/ الآثار الغير موقف للتنفيذ: بناء على نص المادة 908 ق إ م إ فإن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أي أن الحكم الصادر في أول درجة يكون قابلا للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف سواء كان الحكم في صالح المكلف بالضريبة أو لصالح إدارة الضرائب إلا أن لهذه القاعدة استثناء منصوص عليه في نص المادة 913 ق إ م إ التي جاء فيه " يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف بخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها¹ ..

02/ الأثر الناقل للخصومة: طبقا لنص المادة 340 ق إ م إ² "ينقل الاستئناف إلى المجلس القضائي مقتضيات الحكم..... ويتم نقل الخصومة برمتها عندما يهدف الاستئناف إلى إلغاء الحكم أو إذا كان موضوع النزاع غير قابل للتجزئة"

الفرع الثالث: إجراءات التحقيق وإصدار القرار

يغلب الطابع الكتابي والاستقصائي على سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة ، ويشرف على التحقيق مستشار مقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية.

أولا: إجراءات التحقيق

إذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف يجوز للمستشار المقرر أن يطالب بإجراء التحقيقات اللازمة أو يأمر بإجراء الخبرة التي تعتبر كأداة إثبات سيستند عليها القاضي فيتولى المستشار المقرر مهمة إعلان الخصوم ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها، فعليه ان يودع تقريره، ويحل الملف إلى النيابة العامة ليطلع

¹ المادة 908، 913 ق إ م

² المادة 340 ق إ م

عليه محافظ الدولة، وليقدم تقرير خلال شهري من استلام التقرير. ويودعه مع ملف الاستئناف طبقاً لإحكام المواد من 897 إلى 900 ق إ م¹.

فبعد انتهاء المهمة الممنوحة لمحافظ الدولة لتقديم مذكراته فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاستئناف وذلك بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس الغرفة ويأمر أمين الضبط بإخطار محافظ الدولة والخصوم أو محاميهم بتاريخها برسالة موصى عليها وذلك قبل ثمانية أيام على الأقل قبل تاريخ انعقادها كما ترسل مذكرات الأطراف كالمحامين موصى عليه بعلم الوصول.²

ثانياً: إصدار قرار مجلس الدولة

بحلول الأجل تتعقد الجلسة الغرفة بمجلس الدولة في جلسة علنية فيتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره ويمكن محامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وتحال القضية بعد ذلك للمداولة.

وأخيراً يصدر مجلس الدولة قراره ويتم النطق بالقرار عقب المداولة في جلسة علنية بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة من رئيس ومستشار الدولة مقرراً ومحافظ الدولة وأمين الضبط متضمناً البيانات التالية:⁽³⁾

01. الجهة القضائية التي أصدرته.
02. أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا على القضية.
03. تاريخ النطق.
04. اسم وممثل النيابة العامة.
05. اسم ولقب أمين الضبط.
06. أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم

¹المادة 897 إلى 900 ق إ م إ

²أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص، 119

³فريجة حسين، المرجع السابق، ص، 141

07. أسماء وألقاب المحامين

يتم النطق بالقرار ولا يخرج عن أحد الأمور:

إما تأييد القرار المستأنف أو إلغاء قرار مستأنف متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصور شاب القرار المطعون فيه وأخيرا تعديل القرار المستأنف.

و يتم تبليغ قرارات مجلس الدولة على يد كتابة الضبط لمحامي المكلف أو مصلحة الضرائب عن طريق محضر قضائي، وتبليغ هذه الأخيرة بنصه الكامل إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة، ويعاد ملف الدعوى إلى المحكمة الإدارية بالكيفية نفسها ويكون قرار مجلس الدولة نهائيا حائز لحجية الشيء المقضي فيه.¹

ثالثا: التدابير و الأحكام الجديدة المدرجة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية:

أدخل القانون رقم 22-13 المؤرخ في 12 جويلية 2022، مست على الخصوص إجراءات التقاضي أمام القضاء الإداري لاسيما:²

* إنشاء المحاكم الإدارية للاستئناف كدرجة ثانية للتقاضي في المادة الإدارية

* إعادة إجراءات وقف تنفيذ القرارات الإدارية أمام الجهة القضائية الإدارية من اجل توحيد وتبسيط الإجراءات (المواد 833، 834، 837)، مع إلغاء المادتين 835 و 836 من نفس القانون، المتعلقين بالتحقيق والفصل في طلبات وقف تنفيذ القرار الإداري.

* النص على أن الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف يوقف تنفيذ الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية (المواد من 900 مكرر 2).

¹ احمد فنديس، مطبوعة بيداغوجية بعنوان منازعات الضرائب المباشرة، جامعة 08 ماي 1945 قالمه، كلية الحقوق

والعلوم السياسية، سنة 2015-2016، ص، 69

² القانون رقم 22-11، المؤرخ في 12 جويلية 2022، المعدل والمتمم للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري 2008،

المتضمن ق إ م إ

*النص على جواز الطعن بالتماس إعادة النظر في الأحكام الصادرة نهائياً عن المحاكم الإدارية والقرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية للاستئناف أو عن مجلس الدولة كجهة استئناف(المادة 966).

وعملاً بأحكام قانون المالية لسنة 2023، المدرجة ضمن قانون الإجراءات الجبائية من أجل ملائمة التعديلات المدخلة على قانون إ م إ في مجال الطعن بالاستئناف والطعن بالنقض واستحداث المحاكم الإدارية للاستئناف ، فإنه يجب على المصالح الجبائية عند متابعتها لقضايا المنازعات الضريبية المطروحة أمام القضاء التنبيه لبعض التدابير والإجراءات الجديدة وتضمنت المادة 13 من القانون رقم 22-13 المذكور سابقاً ، إذ أنه خلافاً للأحكام الإجرائية الجديدة التي يبدأ العمل بالإجراءات الجديدة يكون ابتداءً من تاريخ تنصيب هذه الأخيرة¹.

وعليه يبقى مجلس الدولة مختص بالنظر في استئناف أحكام المحكمة الإدارية بخصوص المنازعات الإدارية إلى غاية تاريخ تنصيب المحاكم الإدارية للاستئناف المختصة ، وابتداءً من تاريخ تنصيبها تحرص المصالح الجبائية على القيام بما يلي:

* عملاً بأحكام المادة 89 مكرر من ق إ ج ، المستحدثة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2023، أصبح الطعن بالاستئناف يرفع أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ، متعلقة بالإجراءات والمواد المعدلة من 949 إلى 952 الخاصة بالحكام المنضمة لشكليات وأجل الطعن بالاستئناف، وأهمها:

1/ الاستئناف في أجل شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي وليس في أجل شهرين

مثل ما كان أمام مجلس الدولة مادة 950 ق إ م إ.²

¹ القانون رقم 22-11، المؤرخ في 12 جويلية 2022، المعدل والمتمم للقانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فيفري

2008، المتضمن ق إ م إ.

² راجع المادة 950 من ق، إ، م، إ

2/ رفع الدعوى أمام الجهات القضائية الإدارية أصبح يمكن القيام به بواسطة الطريق الإلكتروني، كما أصبح التبليغ إلى الخصوم بكل الوسائل المتاحة قانوناً بما فيها الإلكتروني

3/ وقف التنفيذ المنصوص عليه في المادة 900 مكرر2، يتعلق بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحاكم الإدارية موضوع دعوى الاستئناف المرفوعة أمام المحكمة الإدارية للاستئناف.

4/ الحرص على تقديم مذكرة جوابية على العريضة الافتتاحية للدعوى في الآجال الممنوحة .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل حاولنا التطرق إلى جميع مراحل النزاع الضريبي، وذلك وفقا لشروط وإجراءات يجب إتباعها وآجال محددة لا يمكن تجاوزها. حيث نجد أن المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب مجموعة من الامتيازات تهدف إلى الحفاظ على أموال الخزينة العمومية، وذلك بفرض وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم والتي تشكل مورد لها، بالمقابل منح المشرع أيضا للمكلف بالضريبة هو الآخر مجموعة من الضمانات القانونية لتحميه أمام سلطة الإدارة الضريبية وأن يطعن في صحة قراراتها عند عدم رضاه بها، وذلك بداية بالشكاية أمام إدارة الضرائب وفي حالة صدور قرار بالرفض يستطيع المكلف بالضريبة أن يطعن في القرار أمام لجان الطعن الخاصة بإجراء اختياري، وينتهي الأمر بالدعوى أمام القضاء بدرجة الأولى أمام المحكمة الإدارية والثانية الطعن بالاستئناف ضد قرارات هذه الأخيرة أمام مجلس الدولة.

الفصل الثاني

آليات تطبيقية وآثار النزاع على الخزينة
العمومية

تمهيد:

إن تطور الدول مرتبط بتطور اقتصادها، فالتوسع في نشاط الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها، وهذا ما أدى إلى البحث عن مصادر جديدة لتمويل وتغطية النفقات، لهذا نجد الدولة تسعى جاهدة إلى تطوير قطاع الجباية خاصة قوانينها التي تخضع للتعديلات سنويا، إن نجاح النظام الضريبي يضمن للدولة تغطية جزء كبير من نفقاتها وضمان الحفاظ على أموال الخزينة العمومية باعتبارها أهم مورد لها، حيث تسعى الدولة جاهدة لحث المكلفين بالضريبة على القيام بواجباتهم الجبائية من جهة، وتوسعي الإدارة الجبائية لتحصيل هذه الضرائب من جهة أخرى وهذا من أجل تحقيق المنفعة العامة سواء للمجتمع أو للدولة، بعد التطرق في الفصل الأول إلى تسوية النزاع الضريبي في المرحلة الإدارية وتليها المرحلة القضائية سنتناول في هذا الفصل إلى معرفة آليات تطبيقية للنزاع الضريبي في المبحث الأول وما مدى تأثير هذا النزاع على الخزينة العمومية في المبحث الثاني .

المبحث الأول: آليات تطبيقية لتسوية النزاع الضريبي:

للوصول الى الاثار التي يخلفه النزاع الجبائي على الخزينة العمومية كان لابد من الرجوع الي اليات تطبيقية من الواقع العملي كسند اثبات لمدى تاثر الخزينة من جهة ومن جهة أخرى مدى استفادة الخزينة من التحصيل الناتج عن النزاع الجبائي ، وقد اختارنا ثلاثة قضايا مختلفة لدراستها والخروج بنتائج تساعدنا في توضيح الاثار تسوية النزاع بالمديرية الولائية لولاية ورقلة، وقمنا بدراسة الحالات كما يلي⁽¹⁾:

المطلب الأول شكوى الرفض الكلي

هوذلك الجواب الصادر عن المدير الولائي اوحسب حاله، والذي مفاده الرفض الكلي للشكوى وذلك بعد الفحص والتحقيق فيها، على ان يكون الرفض معللا ومسبب حمايتا لحقوق الطرفين، ويمكن للمشتكي الاطلاع على جميع الأسباب التي ذكرها صاحب الرد والتي ساعدت في رفض شكواه.

من المقابلة التي اجرينها مع السيد مسعود حجاج رئيس مكتب المنازعات عرض علينا دراسة الشكوى نزاعية من اجل تثمين البحث ، والمتمثلة في ثلاث قضايا مختلفة موجهة إلى السيد المدير الولائي للضرائب لولاية ورقلة من طرف المكلف بالضريبة السيد (ع. عبد القادر). فكانت الدراسة وافقا للمراحل الاتية:

الفرع الأول:تقديم شكوى نزاعية:

تقدم السيد (ع. عبد القادر) الي مديرية الضرائب ورقلة وبالضبط إلى نيابة المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية بشكواه التي يطلب من خلالها إلغاء الضرائب.

¹مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة .يوم

أولاً: شكل ومحتوى الشكوى

تضمنت الشكوى كل المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة من الاسم واللقب ، طبيعة النشاط ورقم التعريف الجبائي، رقم المادة بالإضافة الى الامضاء والتاريخ، وعرض المشتكي كل طلباته ودفوعه على النحو التالي:

بعد تقديم التحية سرد المكلف طلباته كمايلي يؤسفني سيدي أن أتقدم لكم بتظلمي هذا والمتمثل في إلغاء الضرائب المفروضة على عاتقي المثبتة في الجدول المذكور سابقا للفترة الممتدة من 2016 إلى غاية 2018 والمبلغ المالي خارج عقوبات الوعاء يقدر ب : 15.520614 دج ، حيث كنت موضع تحقيق محاسبي من طرف مصالح المديرية الفرعية للرقابة الجبائية شمل الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، وفي هذا الصدد يمكن إسداء الملاحظات التالية:

أ/ من حيث الشكل: بعد الدراسة تبين أن الشكوى لم تستوفي الشروط وقد بينت ان الاعوان لم يحترموا الإجراءات الشكلية المرتبطة بالتأسيس، وبالغت في استخدام السلطة التقديرية لأعوان التحقيق، وهذا من خلال رفضهم لفواتير مستوفية جميع الشروط الشكلية، كما أن عملية التسوية تفتقد للأسانيد القانونية من حيث التسبيب والتعليل بالمواد القانونية.

ب/ من حيث المضمون: عملية التسوية تم القيام بها بناءا على تقديرات شخصية لأعوان الرقابة بطريقة بعيدة عن تطبيق القوانين كما أن استبعاد عقود تجارية صحيحة ومثبتة بفواتير وعليه فإني ألتمس من السيد المدير ما يلي:

أساسا: إلغاء الجدول الفردي السالف الذكر لغياب المشروعية.

احتياطيا: الأمر بمراجع الأسس المثبتة.¹

الجبائية شمل الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، وفي هذا الصدد يمكن إسداء الملاحظات التالية:

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة .يوم

كما لا يفوتني سيدي المدير أن ألفت انتباهكم للصعوبات المالية التي يعاني منها قطاع البناء، من هذا المنطلق يشرفني أن ألتمس منكم إلغاء مبلغ إجمالي قدره 15.520.114 دج.

في الاخير يرفق طلبه بالوثائق التي تبرر طلبه مثل: نسخة من الجدول الفردي، نسخة من التبليغ الأولى، نسخة من الرد على التبليغ الأولى و نسخة من الوثائق التبريرية.

ثانيا: التحقيق في الشكوى

يحصل المكلف بالضريبة على إشعار بالاستلام عند تقديمه للشكاية من طرف مديرية الضرائب لولاية ورقلة وتسجل الشكاية في سجل خاص لدى مكتب الاحتجاجات بالمديرية الفرعية للمنازعات، حيث يقوم هذا الأخير بإرسالها ضمن نموذج خاص بالشكوى يسمى. feuille d'instruction cn°3، إلى المفتشية المعنية التي أصدرت الضريبة على المشتكي (ع.عبد القادر)، من أجل دراسة الشكاية وإعادتها مرة أخرى حسب الآجال المذكورة سابقا.

حيث يعتمد المفتش في هذه الدراسة بالرجوع إلى ملف المعني الموجود لدى المفتشية وكذا الرجوع إلى الوثائق التبريرية المقدمة من طرف الملف بالضريبة.¹ بعد الدراسة المعمقة يقدم المفتش بالفصل في الشكوى بتقديم قرار واقتراحه الرفض بناء على أدلة تثبت له ذلك.

نسخة من الرد على التبليغ الأولى

ثالثا: البت في الشكوى من طرف المدير الولائي

ان الفصل في الشكوى يكون بإصدار قرارات هي الوسيلة القانونية التي تمارس من خلالها الإدارة الجبائية مختلفة نشاطاتها الإدارية في مجال العمليات الجبائية لتخلص المصالح الضريبية من خلال عملية التحقيق في طلب المكلف الضريبي الى ما يلي:

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

الرفض الكلي: عندما يصدر المدير الولائي قراره بالرفض الكلي، يجب ان يكون هذا القرار معللا ومسبب حتى يتمكن صاحب الشكوى من تقديم دفعه، بالإضافة الى ان لتسبب فوائد أخرى وذلك اما لجان الطعن والقضاء.¹

بعد قرار اقتراح رئيس المفتشية تعاد الشكوى إلى نيابة مديرية المنازعات ويعاد دراستها من طرف مكتب الاحتجاجات ليبيدي رأيه هو الآخر بناء على دراسة رئيس المفتشية، كما يقوم المدير الفرعي للمنازعات هو أيضا بإبداء رأيه حول الشكاية، والذي كان أيضا قرار بالرفض.

أما القرار الأخير يعود إلى المدير الولائي للضرائب والفصل فيها بالرفض بعد دراسة دامت اقل من 06 أشهر وتم تبليغ المعنى بقرار الرفض مع تسبب هذا القرار بالمواد القانونية.²

الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الولائية:

بعد حصول المكلف بالضريبة على قرار الرفض في الأجل المحددة قانونيا وتم تبليغه بتاريخ 20/12/2021 تحت رقم 21/05 قام المعني بالطعن أمام لجنة الطعن الولائية بورقلة، وله أجل 04 أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض حيث قدم الطعن بتاريخ 2022/03/20

أولا: شكل الطعن ومحتواه

يتضمن الطعن نفس المعلومات الخاصة بالمكلف المذكورة في الشكوى ، الا أنه يتغير في الموضوع فهو غير راض بالقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب ، ويكون مضمونه على النحو التالي:

¹ امزيان عزيز، المرجع السابق، ص31.

² مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة .يوم

2023/05/05: على الساعة 11:00

يشرفني أن أتقدم إليكم بطلبي هذا المشار إليه في المرجع أعلاه المتعلق بإلغاء قرار الرفض الصادر عن مدير الضرائب لولاية ورقلة بتاريخ 20/12/2021، وإعادة النظر من جديد في تظلمي الخاص بالجدول الفردي رقم 2020/50.

أولا من حيث الشكل: حيث أن قرار مدير الضرائب جاء وبدون تفصيل وبدون إجابات دقيقة عن الدفوع التي تم تقديمها في التظلم الضريبي المسبق الأمر المخالف صراحة لنص مادة 77 فقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 41 من قانون المالية لسنة 2009.¹ حيث أنني كنت موضوع تحقيق محاسبي من طرف مصالح المديرية الفرعية المراقبة الجبائية شمل الرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي، ولهذا السبب يمكن إساءة الملاحظات التالية:

رقم الهاتف: 029710000

من حيث الشكل، عمليه التسوية تفتقد للأسانيد القانونية من حيث المضمون، اعتماد نسبة القبول لتكاليف والفواتير بنسبة 5 و 10 بالمائة، واستبعاد عقود تجارية صحيحة المبالغة في الرفض.

وعليه فإنني ألتمس من اللجنة الولائية للطعن:

أساسا: إلغاء قرار الرفض لغياب المشروعية ومخلفته لأحكام صريحة.

احتياطيا: الأمر بمراجع الأسس المثبتة وفق الملاحظات السابقة.

كما يرفق طلبه بنسخة من قرار الرفض

ثانيا: دراسة الطعون من طرف اللجنة الولائية للطعن

بعد استلام الطعن وتسجيله في سجل خاص بالطعون وتكوين له ملف في وثيقة خاصة بالطعن نموذج إ رقم 5 (ملحق رقم 3) وذلك بعد التأكد من الآجال القانونية للطعن والمقدرة بـ 04 أشهر من تاريخ الاستلام الإشعار بالرفض وتم قبوله شكلا.¹

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

بعد البث في دراسة الطعن مع أخذ بعين الاعتبار الدراسة التي تمت في مكتب الشكاوي بعدها تقدم اللجنة بطلب السيد (ع.عبد القادر) المثل أمامها لتحقيق مجدداً. ويتم بعد ذلك تحديد تاريخ الجلسة وبعد المداولة قرر أعضاء اللجنة وإبداء الرأي بالأغلبية وذلك بعد الإطلاع على جميع الوثائق والتبريرات قرر اللجنة اعتماد قبول نسبة 60% بدلا من 05% و 10% من مجموع الأعباء.

ثالثا: صدور قرار من طرف المدير الولائي للضرائب

من حيث الشكل استوفت الشكوى الشروط الشكلية ، لكنها كانت تفتقد للأسانيد القانونية من حيث المضمون، اعتماد نسبة القبول لتكاليف والفواتير بنسبة 5 و 10 بالمائة، واستبعاد عقود تجارية صحيحة المبالغة في الرفض.

وعليه فإنني ألتمس من اللجنة الولائية للطعن ان تعيد النظر في الموضوع وذلك في:

أساسا: إلغاء قرار الرفض لغياب المشروعية ومخلفته لأحكام صريحة.

احتياطيا: الأمر بمراجع الأسس المثبتة وفق الملاحظات السابقة.

كما ارفق المكلف طلبه بنسخة من قرار الرفض الاول .

رابعا :دراسة الطعون من طرف اللجنة الولائية للطعن

بعد استلام الطعن وتسجيله في سجل خاص بالطعون وتكوين ملف له في وثيقة

خاصة بالطعن نموذج إ رقم 5 وذلك بعد التأكد من الآجال القانونية للطعن والمقدرة بـ04

أشهر من تاريخ الاستلام الإشعار بالرفض وتم قبوله شكلا.

بعد البث في دراسة الطعن مع الأخذ بعين الاعتبار الدراسة التي تمت في مكتب

الشكاوي بعدها تقدم اللجنة طلب السيد (ع.عبد القادر) المثل أمامها لتحقيق مجدداً.

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

ويتم بعد ذلك تحديد تاريخ الجلسة وبعد المداولة قرار أعضاء اللجنة وإبداء الرأي بالأغلبية وذلك بعد الإطلاع على جميع الوثائق والتبريرات الثبوتية ، قرر اللجنة اعتماد قبول نسبة 60% بدلا من 05% و 10% من مجموع الأعباء.

خامسا: صدور قرار من طرف المدير الولائي للضرائب

ثانيا التحقيق في القضية وصدور الحكم:بعد التحقيق في القضية ومراجعة الوثائق الثبوتية ، بعد امتثال الطرفين أمام اللجنة تم الفصل لصالح المعني، وقبول التخفيض الجزئي ومساندة راي لجنة الطعن الولائية.

وعليه ما يمكن استخلاصه أن المعني قام بشكوى امام الادارة الضريبية وكان القرار بالرفض فقام المكلف برفع الطعن امام لجنة الطعن الولائية وفصل فيها بالقبول الجزئي ، ونفس القرار اتخذته المحكمة الإدارية وهنا يمكن القول أن الخزينة العمومية تتأثر بالسلب لعدم تحصيل هذه المبالغ بالشئ القليل التي تعود بالمصلحة العامة.¹

المطلب الثاني: شكوى تم اللجوء فيها إلى القضاء :

في حين عرض علينا شكوى تم الوصول فيها الى القضاء سنعرض عليكم شكوى نزاعية تقدم بها السيد (ع.عبد العزيز) إلى السيد المدير الولائي لضرائب، حيث تم الفصل فيها بالرفض وبعد استلام المكلف بالضريبة قرار الرفض توجه مباشرة إلى الطعن أمام المحكمة الإدارية دون اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن فكانت الدراسة حسب الخطوات الاتي:

الفرع الأول: تقديم شكوى نزاعية:

بتاريخ 2018/08/03 تقدم السيد (ع.عبد العزيز) بشكوى نزاعية إلى السيد المدير الولائي للضرائب بشكاوى نزاعية يطلب من خلالها الإلغاء المباشر للتقاضي.

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

أولاً: محتوى الشكوى:

بعد تقديم التحية بدأ المكلف بعرض بطلبه و المتمثل في الغاء الترخيم التلقائي لسنة 2014+2015+2016 كما ورد في الجدول الفردي رقم 2017/50، بتاريخ 2017/12/20، بمبلغ إجمالي 17.250.900.00 دج ، بسبب مخالفته للأجراء القانوني والذي بنص صراحة وإلزاما على حق المكلف بالضريبة في التبليغ وتقديم التوضيحات والتبريرات اللازمة، كما تنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وبسبب عدم تلقى أي إشعار أو إخطار يطلب إلغاء الترخيم لعدم التأسيس من الناحية الشكلية، وقد أرفق طلبه بنسخة من الجدول الفردي.¹

ثانياً: التحقيق والبت في الشكوى

بعد وصول الشكوى إلى أمانة المديرية الفرعية للمنازعات تم تسجيلها وإعطائها رقم وتحويلها إلى مكتب الاحتجاجات حيث تم فحصها ومراقبتها من حيث الشكل وتقديمه في الآجال المحددة قانوناً، حيث تم قبولها وتحويلها مباشرة إلى المفتشية لمختصة التي أصدرت الجدول الفردي الذي أثبت على عاتقه وذلك لدراستها وإبداء الرأي بعد وصول الشكوى إلى المفتشية يقوم العون المكلف بإعادة دراستها كما يلي:

من حيث الشكل: قبول الشكوى لاستيفائها الشروط الشكلية طبقاً للمادة 72 ق 1 ج من حيث المضمون: السيد (ع عبد العزيز) يمارس نشاط بيع بالجملة لمواد البناء خاضع للنظام الحقيقي محصى لدى مصالحنا تحت رقم المادة 30010252428 منذ تاريخ 10/10/1006 يطلب إلغاء الضرائب والرسوم التي على عاتقه بحجة انه لم تصله التبليغات وطلب التوضيحات.²

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05: الساعة 11:00

² مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05: الساعة 11:00

وبالرجوع إلى الملف الجبائي، والاطلاع على الوثائق المرفقة بالشكوى نجد ما يلي:

- المعنى تعرض لتسوية جبائية في إطار المراقبة الجبائية على الوثائق بإتباع جميع الإجراءات القانونية المنصوص عليها في المواد 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية، على عكس ما يدعيه حيث أن المكلف بالضريبة تم تبليغه بالإشعار بالتسوية الأولى على العنوان المصرح به لدى مصالح المديرية الولائية للضرائب تحت رقم 2017/70 بتاريخ 2017/11/08 برسالة مضمنة تحمل رقم 00/87 وبعد انقضاء الأجل المحددة 30 يوم تم تبليغه بالإشعار بالتسوية النهائية نموذج c4 تحت رقم 2017/86 بتاريخ 2017/12/18 برسالة مضمنة وعليه فإن إدعائه بعدم تبليغه غير صحيحة.

وعلى هذا الأساس تم إصدار الورد الفردي السابق الذكر علما أن التسوية تمت على وجود فرق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية والتصريحات الشهرية نموذج ج80 وعلى هذا الأساس تم رفض الشكوى.

ثالثا: الفصل في الشكوى من قبل المدير الولائي

بعد إعادة الشكوى إلى المديرية الولائية للضرائب يقوم رئيس مكتب الاحتجاجات والمدير الفرعي للمنازعات بدراستها مرة أخرى بناء على رأي رئيس المفتشية. وأخيرا يقوم المدير الولائي بالفصل في القضية بقرار الرفض كون التسوية قانونية طبقا للموارد 18-19 ق إ ج بتاريخ 2018/02/04 مع تبليغ المكلف به.

الفرع الثاني: الطعن أمام المحكمة الإدارية

لجأ المكلف بالضريبة السيد (ع.عبد العزيز) مباشرة بعد استلامه لقرار الرفض إلى الطعن أمام المحكمة الإدارية دون اللجوء إلى لجان الطعن وهذا تصرف قانوني حيث أن الطعن أمام لجان الطعن إجراء اختياري.¹

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

أولاً: تحرير عريضة افتتاحية

قام السيد (ع.عبد العزيز) بتقديم عريضة افتتاحية الدعوى أمام المحكمة الإدارية لولاية ورقلة عن طريق محام بتاريخ 09 ماي 2018، يلتمس الطعن في قرار المدير الولائي بدعوى إلغاء الترخيم التلقائي مرفقا العريضة بنسخة من قرار الرفض مع نسخة من وصل استلام هذا القرار ليبين أنه رفع دعواه في الآجال القانونية مما يستلزم قبولها شكلا.

ثانياً: التحقيق في الدعوى

بعد تسجيل عريضة لدى أمانة ضبط المحكمة إدارية يبلغ المديرية عن طريق محضر قضائي وبعد ذلك جاء حق الرد لمديرية الضرائب بمذكرة جوابية للدفاع عن رأيها المؤسس للضريبة في الآجال المحددة قانونا وتطلب من هيئة المحكمة الموقرة من حيث الشكل عدم قبول الدعوى شكلا لمخالفتها لأحكام المواد 13 و 15/4 من ق إ ج.

من حيث المضمون: في الأصل رفض الدعوى الأصلية لعدم التأسيس القانوني و المصادقة على الضريبة المفروضة، وفي الاحتياط تعيين خبير مع تحميل المدعي المصاريف القضائية.¹

بما أن القاضي المقرر في حالات النزاع الضريبي في أغلب الأحيان يلجأ إلى إجراءات خاصة مثل مراجعة التحقيق على يد أعوان مصلحة الضرائب غير الذين قاموا بالتحقيق الأول وبحضور المشتكى له أن يطلب كذلك إجراء الخبرة.

ثالثاً صدور قرار المحكمة الإدارية: بعد التحقيق في الدعوى وبناء على قرار الخبير الذي عينه القاضي قررت المحكمة الإدارية حال فصلها في المنازعات الجبائية علنيا وحضوريا وفي أول درجة وبعد المداولة القانونية وذكر الوقائع والإجراءات قررت ما يلي:

في الشكل: قبول إعادة السيد في الدعوى بعد إنجاز الخبرة .

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

في الموضوع: قرار الحكم الصادر باعتبار الخبرة محل الترجيع المنجزة من طرف الخبير والمودعة بأمانة ضبط المحكمة وبالنتيجة بإلغاء الورد الفردي المتضمن ضرائب ورسوم بمبلغ 17.250.900.00 دج لعدم مشروعيتها، وإعفاء المرجع ضدها من المصاريف القضائية.

هكذا أصدر الحكم ولصحته إمضاء كل من الرئيس المقرر وأمين الضبط بتاريخ 2019/04/09.

وعليه حكمت المحكمة لصالح المكلف بالضريبة وإلغاء الترخيم الذي كان على عاتقه.¹

الفرع الثالث: الطعن أمام مجلس الدولة:

بعد صدور قرار المحكمة الإدارية يحق لأحد الخصوم أن يطعن في الحكم أمام مجلس الدولة، وهذا ما قامت به المديرية الولائية للضرائب.

أولاً: تقديم استئناف الحكم الإداري أمام مجلس الدولة:

أكد أن مصلحة الضرائب لم ترض بقرار المحكمة الإدارية الذي ألغى قرار المدير الولائي فقامت هذه الأخيرة بتقديم عريضة استئناف الحكم أمام مجلس الدولة بتاريخ 2019/10/06 تطالب من خلالها ما يلي:

1/ من حيث الشكل:

قبول الدعوى شكلاً لأنها مستوفية الشروط المنصوص عليها في المواد 13-15-800-804 من ق ا م ا حيث أن الاستئناف وارد ضمن الآجال القانونية وهذا كون المستأنف لم تبلغ بالحكم بعد

2/ من حيث المضمون:

أن الحكم صدر بناء على الخبرة التي أعتمد فيها الخبير على المعطيات المقدمة من طرف المستأنف عليه دون النظر مسببات التسوية التي اعتمدت عليها المستأنفة.¹

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

حيث أن المستأنف عليه احتج على الجانب الشكلي مدعيا أن المرجع ضدها لم تحترم الإجراءات الشكلية قبل التسوية ولم يحتج على التسوية بحد ذاتها.

ثانيا: إجراءات التحقيق:

بعد إجراءات التحقيق القضية وتبادل مذكرات يشرف على التحقيق المستشار المقرر حيث رأي أن الخبرة سليمة وتم صدور القرار في جلسة علنية المنعقدة بدورها الكائن بالطريق الوطني رقم 36 شاطوناف الأبيار، الجزائر بالقرار الآتي بيانه:

بعد المداولة القانونية ذكر كل الوقائع والإجراءات وعليه فإن مجلس الدولة يقرر من حيث الشكل: قبول الاستئناف شكلا لاستيفائه للشروط القانونية.

من حيث الموضوع: إلغاء الحكم المستأنف والفصل من جديد برفض الدعوى الأصلية لعدم التأسيس.

جدول المصاريف القضائية على عاتق المستأنف عليه صدور القرار ووقع عليه الرئيس والمستشار المقرر وأمين الضبط.²

المطلب الثالث شكوى القبول الجزئي

والقبول الجزئي يعني قبول شكوى في شق منها ورفض الشق الاخر من الشكوى، حتى نعطي للمكلف بالضريبة حقه في حالة أرفق طلبه بالوثائق الثبوتية حتى لا تكون دائما الإدارة الضريبية قراراتها مجحفة في حق المكلف بالضريبة وهذا ما سنعرضه بشكوى تم دراستها من قبل مصالح الضرائب مفصلة كما يلي:

الفرع الأول تقديم شكوى نزاعية:

قام السيد (س ع) مسير شركة توب سرفيس وهي شركة ذات المسؤولية المحدودة بتقديم شكوى نزاعية أمام مصالح الضرائب

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم 2023/05/05 على الساعة 11:00

² مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم 2023/05/05 على الساعة 11:00

أولاً: محتوى الشكوى

تتضمن الشكوى طلب إلغاء الورد الفردي رقم : 2021/280 لسنة 2017-2018 و المقدرب: 9.994.196.00 دج .

نعلمكم سيدي ان شركتنا تمارس نشاط الخدمات البترولية منذ تاريخ 2010/02/01 على مستوى ولاية ورقلة ، وهي محصاة لدى مصالح كما أنها تقوم بجميع واجباتها الجبائية وتفاجاناً بصدور الورد الفردي المذكور سابقا .

حيث أن نشاطنا معفى من الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 2017 بشهادة إعفاء تقدر ب: 26.246.075 كما هو مصرح به في الميزانية السنوية الختامية لسنة 2017، وكذلك الصريحات الشهرية الفصل الرابع¹.

أما بالنسبة لسنة 2018 فهو رقم أعمال المقبوض مقدر ب 16.587.000 فهو رقم أعمال محقق لسنة 2017 ومصرح به في الميزانية السنوية الحدث المنشأ هو الفوترا، أما سنة 2018 فان الشركة لم تحقق أي رقم أعمال كما هو موضح في التصريحات. في الأخير نرجو من سيادتكم أخذ هذا الطلب بعين الاعتبار وإلغاء الورد الفردي بمبلغ 9.994.196.00 ، مرفقا طلبه بما يلي:

الورد الفردي، شهادات الإعفاء، فواتير البيع والتصريحات السنوية و الشهرية.

ثانياً: التحقيق في الشكوى

بعد تقديم الشكوى أمام مكتب الاحتجاجات بالمديرية الولائية للضرائب من طرف السيد (س ع) مسير الشركة يقدم له إشعار بالاستلام و تسجل وترسل الى المفتشية المصدرة الورد الفردي، وبعد وصول الشكاية إلى المفتشية المختصة تم دراستها من طرف العون المختص كما يلي:

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05 على الساعة 11:00

من حيث الشكل : قبول الشكوى حسب نص المادة 72 من ق إ ج .¹

من حيث المضمون :بعد الرجوع إلى الملف الجبائي و الاطلاع على الوثائق المرفقة نجد أن الشركة بررت رقم الأعمال المعفى بواسطة شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وفقا لما تنص عليه المادة 67. 1 من ق ر ر أ بما يلي: يجب أن تعلق عمليات البيع أو العمليات المحققة بالإعفاء أو تلك التي تمت وفق الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بواسطة شهادات يمكن تحميل نموذجها الكترونيا من طرف الخاضع للضريبة المستفيد من الإعفاء أو من شهادات الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.²

إضافة إلى تسديد الضريبة على أرباح الشركات سنة 2017 كذلك إرفاق الشكاية بالتصريحات ووصل التسديد الذي يثبت تسديد الحقوق ولتفادي ازدواجية في الإخضاع الضريبي نقترح التخفيض مفصل في الجدول التالي:

السنة	نوع الضريبة	الحقوق	عقوبة التأخير	المجموع
2017	IBS	472.935	118.233	591.168
2017	IRG/ASSOCIS	201.906	50.477	252.383
2017	TVA	2.652.400	663.100	3.315.500
2018	IBS	127.129	/	127.129
2018	TAP	98.658	/	98.658
2018	TVA	2432.000	608.000	3040.000
المجموع	////	5985.028	1439.810	7.424.828

المبلغ الإجمالي المقترح للتخفيض : 5.985.028+1.439.81

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05: على الساعة 11:00

² مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05: على الساعة 11:00

المجموع = 7.424.838

بعد اقتراح المفتش قبول الشكوى ومنح المكلف بالضريبة تخفيضا جزئي حيث يقوم بإرسال ملخص دراسة الشكوى إلى المدير الولائي للفصل فيها.¹

الفرع الثاني: البت في الشكوى من قبل المدير الولائي:

بعد إعادة الشكوى إلى المديرية تعاد دراستها من قبل رئيس مكتب الاحتجاجات ثم المدير الفرعي للمنازعات وأخيرا القرار للسيد المدير الولائي للضرائب.

أولا: اقتراح رئيس مكتب الاحتجاجات

بعد اقتراح رئيس المفتشية بقبول الشكوى ومنح المكلف بالضريبة تخفيض جزئي ومع تقديم التوضيحات اللازمة و الوثائق الثبوتية يقترح هو الآخر بقبول التخفيض الجزئي مع إبقاء جزء منه الذي لم يقدم تبرير له.

ثانيا: اقتراح المدير الفرعي للمنازعات

قام هو الآخر بتأييد رأي رئيس المفتشية ورأي رئيس مكتب الاحتجاجات وذلك بعد الاطلاع على التبريرات اللازمة التي لم تكن موجودة في الملف من قبل الإخضاع للضرائب وعليه اقترح قبول الشكوى وتخفيض جزئي .

ثالثا: قرار المدير الولائي للضرائب: حالة التخفيض الجزئي

ويقصد به هنا ان شكوى المكلف تكون مقبولة في شق منها بينما مرفوضة في الشق الثاني. وهذا ما يعطي للمكلف فرصة اللجوء الى القضاء بخصوص الشق الذي تم الرفض فيه وهو اختياري.²

ومعناه قبول الشكوى كليا واعفاء المكلف كليا من دفع الضريبة وعليه يتم تحرير القرار الى قابض الضرائب المختص من اجل إيقاف التحصيل، في حال قام بالتحصيل

¹ مقابلة مع السيد حجاج مسعود رئيس مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الفرعية للمنازعات، لولاية ورقلة. يوم

2023/05/05: على الساعة 11:00

² عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، القسم الثاني جسور للنشر والتوزيع سنة 2013، الصفحة 369.

فعلية ان يقوم بإجراءات ارجاع مبلغ التخفيض،تقوم الإدارة بتبليغ المكلف، كما توجه نسخة أخرى الى قابض الضرائب، فاذا قبل المكلف القرار انتهت المنازعة، اما في حال رفض المكلف القرار فله حق متابعة النزاع امام لجان الطعن أو القضاء .

وأخيرا قرار السيد المدير الولائي للضراب بقبول الشكوى بناء على الوثائق المرفقة كما بررت الشركة رقم أعمالها المعفى بواسطة شهادات الإعفاء من الرسوم على القيمة المضافة طبقا للمادة 67 من ق ر ر أ إضافة إلى تسديد الضريبة على أرباح الشركات لهذه الأسباب الممضي أسفل الشكاية يبدي رأي مطابق بتخفيض مبلغ قدره: 7.424.838 دج.

وبهذا تكون الشكوى درست في آجالها التي لم تتعدى 6 أشهر، بعدها يقوم مكتب التبليغ و الأمر بالصرف بتبليغ المكلف بالضريبة بقرار المدير ومنح تخفيض جزئي مع تقديم أسباب رفض الجزء المتبقي.(ملحق رقم4)، وهنا دائما نجد أن الخزينة تتأثر بالسلب في حالة التخفيض سواء كلي أو جزئي وعليه يجب على الإدارة الضريبية تدارك أخطائها قبل إخضاع المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: آثار النزاع الضريبي على الخزينة

النزاع الضريبي هو الحل الوحيد والأكيد لحماية حقوق المكلفين وحماية أموال الخزينة العمومية مخافتا من التهرب الضريبي والغش الضريبي الا ان هذا النزاع قد يضر بالخزينة سواء كان هذا الضرر كلي أو جزئي ، الا ان هذا الأخير يأخذ في جزء منه التشابه بالغش الضريبي و التهرب الضريبي غير ان هذان الأخيرين هما التصرف الغير قانوني عكس ما هو عليه النزاع الضريبي مما يعني ان لهما نقاط اتفاق واخرى اختلاف ، وفي دراستنا لهذا المبحث قسمناه الى ثلاث مطالب وهي الاثار الاقتصادية و المالية و الاثار السياسية والاجتماعية و الاثار على التنمية والاستثمار المحلي ثم اسقاط اثار التهرب والغش الضريبي على النزاع الضريبي لما لهما من أوجه تشابه.¹

المطلب الأول : الاثار المالية والاقتصادية :

يعتبر النزاع الضريبي عملا قانونيا يؤدي الى نقص في الحصيلة الضريبية بالنسبة لخزينة العمومية ويترتب على ذلك خسارة للدولة في جزء من مواردها وهذا ما يظهر في الاثار المالية والاقتصادية .

الفرع الأول: الآثار المالية.

ان النزاع الضريبي هو العمل القانوني الذي يساعد المكلف الضريبي او الإدارة على حل كل الخلافات والنزاعات التي يمكن ان تفسد العلاقة بين الطرفين الا ان هذا النزاع قد يؤدي الى إنقاص في تحصيل الضريبية بالنسبة الى الخزينة العمومية، وبالتالي فان الدولة تصبها من الخسارة جزء في مواردها المالية مما يسبب لها صعوبة في طرق الاتفاق العام على أحسن وجه ويسبب لها عجز في أداء واجباتها اتجاه المواطنين.

كما ان النزاع لا يضر بالخزينة فقط وانما يضر كذلك بالضريبة التي تصبح غير قادرة على تحقيق الأهداف التي أنشئت من اجلها وهي تمويل الخزينة العمومية و تغطية النفقات العامة

¹ بركان ريمة بن ناصف منال، اثر التهرب والغش الضريبي على تحصيل الجبائي مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد البشير برج بوعريريج، سنة 2020*2021 ، ص 67.

للدولة،¹ في حين الخزينة يجب ان توازن بين الإيرادات والنفقات وهذا ان حدث انه يسبب العجز في الخزينة مما يدفعها الى عدم القدرة على تغطية الموارد المالية أو عجز جزائي للخزينة ، كما لا يحفى علينا ان الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة يشكلان استراتيجية تساعد الدولة على المصاريف وتغطية النفقات العامة.

وان العجز الذي يسببه النزاع للخزينة هو جزئي لكن له اثار وذلك من حيث تنفيذ المشاريع المالية المقررة للسنة المالية الموالية.

كما يؤدي الى نقص في أموال الخزينة العامة الى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشروعات الناجحة مما يعود سلبا على المواطنين ومما كانت ستعود بالنفع اتجاه المواطنين وهذا ما يدفع بالدولة الى تدارك الاختلالات او العجز بالعودة الى التمويل الذي يعتمد على البترول بالدرجة الأولى او اللجوء الى الإصدار التنفيذي والاقتراض.

في حين لجااء الدولة الى هذان الطرقتان بفتح مجال من الصعوبات والآثار السلبية في حين هذا الأثر المالي يؤدي الى ارتفاع القدرة الشرائية للمواطنين. إضافة الى انخفاض في قيمة العملة الوطنية.

اما الاقتراض تظل اثاره الى الأجيال المستقبلية اي تمتد الى المستقبل، بالأخص القروض الاستهلاكية.²

كما لا ننسى ان النزاع الضريبي له تأثيره المباشر على ميزانية الجماعات المحلية التي تعتمد على التحصيل الضريبي مثلا الرسم على النشاط المهني (TAP) ومما يشكل عرقلة تمويل الخزينة البلدية أو الولائية بحيث يكمن ان تقل او تنعدم.

الفرع الثاني: الاثار الاقتصادية.

ان الجانب المالي والاقتصادي لهما علاقة وطيدة مع بعضهما، التي تظهر سواء بالإيجاب او بالسلب، فاذا كان النزاع الضريبي له اثار على الجانب المالي للدولة وهذا ما

¹بركان ريمة بن ناصف منال، المرجع السابق، ص ص 68، 69.

² : بركان ريمة، بن ناصف منال، المرجع السابق، ص 69.

سوف يؤدي الى المساس بالجانب الاقتصادي للدولة وعلى الخزينة في تسيير المشاريع الاقتصادية التي تضر بالنفع على الاقتصاد الوطني، ونظر للدور الذي تلعبه الجبائية في الاقتصاد والتغيرات الاقتصادية فيمكن اعطى صور للأثار النزاع الضريبي ويتمثل ذلك في:

الإعفاءات والتخفيضات الناتجة على النزاع: يؤدي النزاع الضريبي و الفصل فيه الى النتيجة التالية اما التخفيض الكلي او الجزئي للضريبة وإما الإعفاء الكلي او الرفض الكلي للنزاع ، فإن النزاع قد يؤدي الى إنقاص الإيرادات الضريبية وهذا الذي يؤدي الى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص أي الإيرادات مميترتب عليه مايلي :¹

إعاقة المنافسة الاقتصادية: دفع الضرائب يحقق أرباحا للخزينة العمومية ففي اغلب الأحيان ان المؤسسات التي اتجهت الى النزاع الضريبي من اجل الإعفاء او التخفيض بعد الفصل بالإعفاء او التخفيض تكون في مرتبة أحسن من المؤسسات التي قبلت الضرائب المفروضة عليها كما هي، فلا تستطيع تحسين وضعيتها الاقتصادية وتحقيق الأرباح المرجوة من نشاطها، هذا ما يؤدي بالمؤسسات هذه الى التهرب او الغش الضريبي الذي يضر بالإدارة الجبائية أولا بالخزينة العمومية ثانيا في تنمية المشاريع الاقتصادية.

إعاقة التقدم الاقتصادي: ان إعاقة التقدم ينجر عليه عدم القدرة على المنافسة المشروعة وتراجع التطور الاقتصادي هذا الذي يفصله في عنصرين هما:

التوجه الوهمي للنشاط الاقتصادي: ان المؤسسات التي أصيبت بالضرر من الإعفاءات او التخفيضات التي مست مؤسسات أخرى فتح المجال امامها في التفكير الى اللجوء الى النشاطات الاقتصادية الوهمية التي لا تساعد في التنمية الاقتصادية ولا يلجون الى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق الثروات للبلاد.

¹ سهام كردودي الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد لنشر والتوزيع، دون طبعة، دون سنة ، 2021، ص 20.

المطلب الثاني: الآثار السياسية والاجتماعية .

ان المنازعة الجبائية تمتد أضرارها الى الخزينة العمومية ، حيث يقل في التحصيل الضريبي بالإضافة الى انه يضر بالمكلفين الذين لا يستطيعون التظلم امام الإدارة الضريبية ما يجعل هذا الضرر يمتد الى مجالات عدة بالاحص المجال السياسي والاجتماعي.

الفرع الأول الآثار السياسية

ان كل من الوضعية المالية والسياسية مرتبطة ببعضها البعض سواء في الجزائر او في العالم، وذلك ما للضريبة من تأثير على الجانب السياسي وذلك من خلال النظام الضريبي الذي يعمل على تحقيق الأهداف التي أنشئ من اجلها وتحقيق التحصيل الفعلي لمصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى ما يحققه لمصلحة المكلف الضريبي الا ان النزاع الضريبي يخلق نوعا من التذبذبات في الاقتصاد من الصعب التحكم في الموارد المالية، والذي قد يؤدي الى نوع من عدم الاستقرار المالي مما¹ قد يؤدي الى:

- عدم قدرة الدولة فيتحكم في سياستها الاقتصادية بمعنى ان السياسية الضريبية المحكمة التي تساعد على وضع استراتيجية لكافة المجتمعات سواء الداخلية أو الخارجية مما يساعد على وضع السياسة المالية من خلال التشريعات الصحيحة التي تساعد على التخطيط وبناء نظام ضريبي يكفل تحقيق الأهداف التي تحقق النظر في الاقتصاد وإقامة جهاز جبائي بالمقاييس العصرية العالمية لفرض الضرائب وتحصيلها، بالإضافة الى بعث الوعي الضريبي لدى المكلفين من اجل تسديد النفقات العمومية.

الفرع الثاني الآثار الاجتماعية للنزاع الضريبي

اذا كان الاعفاء الضريبي الناتج عن النزاع هو القرار الفاصل فان هذا القرار يقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة الا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يقع على المكلف الذي قبل بالضريبة كما هي على الرغم من تساوي المكلفين من حيث الأعباء الضريبية، فالإعفاء للمكلف المتظلم يصبح في حالة اللامساواة مما يخلق فروقات في الطبقات

¹ بركان ريمة بن ناصف منال ، المرجع السابق، ص 69.

الاجتماعية و هنا تبدو اثاره واضحة بالنسبة للخزينة في عدم الاستفادة من التحصيل نهائيا، بالإضافة الى:

تثبيت وتجميد الفوارق الاجتماعية: ان القرار الفاصل في الشكاوى الضريبية هو من يحدد طبقات الاجتماعية وذلك من خلال نقل عبء المكلفين بالضريبة على عكس مكلفين اخرين الذين قد يكون اللجوء الى طرق اثبات احتياليه او استعمال فواتير وهمية مما يصعب كشفها ويتم الفصل على هذا الأساس، وهذا ما ينقل بالسلب على تحمل أعباء الضريبة لأصحاب الدخل المحدود والثابت، في حين العكس للمكلفين الذين فصل في شكاوهم بالتخفيض الجزئي أو الكلي من الضريبة.¹

- تدهور عامل الصدق في المعاملات ان النزاع الضريبي والذي قد يكون سبب في المساعدة على التهرب الضريبي لدى فئة من المكلفين وذلك من خلال البحث عن الوسائل الغير المشروعة قصد التحايل والافلات من التحصيل الضريبي.

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين وذلك من خلال تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة وتمويل الخزينة العمومية لتكون الاستفادة عامة.

المطلب الثالث : آثار التنمية والاستثمار و فعالية النظام الضريبي.

ان علاقة الإدارة الجبائية بالخزينة العمومية علاقة وطيدة خاصة، وان الجباية في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تراجعت في تمويل الخزينة بسبب تدهور أسعار النفط مما جعل المشرع يحث على الاستعانة بموارد الجباية العادية وبالأخص الضرائب وأهمية تحصيل الديون الى الخزينة العمومية والتي تساعد في تحقيق أهداف السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية الا ان سياسية الإعفاءات والتخفيضات الضريبية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية أدى الى عدم مساهمة الجباية العادية في التنمية والاستثمار بعد تحصيل الخزينة العمومية الديون الجبائية وعليه سنقوم بتحليل الاثار على التنمية ثم الاثار على الاستثمار.

¹ سهام كردودي ،المرجع السابق ،ص 22 .

الفرع الأول: الأثار على التنمية

ان النزاع الضريبي هو ضمان للمكلفين بالضريبة وحق يحمه القانون، بما أن لجوء المكلف الضريبي الى هذه السبل قد يعود بالأثر الإيجابية او السلبية على الخزينة وبالتالي يمكن الحديث عن هذه الأثار كما يلي:

الأثار السلبية: ان الإعفاءات والتخفيضات الناتجة على النزاع الضريبي وقد تطبع اثار سلبية في التحصيل للخزينة وهي:

- في مجال التنمية المحلية لميزانية السنة الموالية من اجل تمويل المشاريع التنموية التي تعود بالفائدة العامة على الدولة.

- العنصر البشري: انتشار البطالة بسبب نقص المداخيل الجبائية التي تنقص من توظيف اليد العامل في المشاريع المحلية والتي تساعد في امتصاص البطالة¹

- نقص فعالية وقوة التشريع الضريبي وذلك بعدم الاستقرار بتعديل مختلف التشريعات الضريبية بصفة مستمرة كل سنة بمقتضى قوانين المالية العادية والتكميلية، مما يدفع المكلفين اللجوء الى المنازعة مع الإدارة.²

- كذلك مساهمة الإعفاءات والتخفيضات الناشئة على المنازعة في تفشي جريمة الغش والتهرب الضريبي، وبالضبط الإعفاءات الضريبية الغير مبرره من بين العوامل التي تؤدي الى تفشي جريمة الغش والتهرب الضريبي التي تضر مباشرة الخزينة العمومية باستعمال المكلف بالضريبة طرق الاحتيالية.

- نجد الاثر واضح في المجال المحلي وهو تأثر الإنتاج بحيث يؤثر التخفيض او الاعفاء على الإنتاج وبالتالي الزيادة في العائد على رأس المال في المجالات او المكلفين الذين يخضعون الى الإعفاءات والتخفيض الناتج على النزاع، وما يعود سلبا على ارتفاع الضرائب

¹ ميس ياسر إبراهيم قطاوي، الإعفاءات الضريبية واثارها على تحقيق الأهداف الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا نابلس فلسطين، السنة 2017 ص 24.

² علام ليلة ، شكط رحمة، اثر نقص فعالية سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو الجزائر، المجلد 15، العدد 1، السنة 2022، ص 101.

على الدخل ويكون محل نزاع وبالتالي تأخر في تحصيل الخزينة وقد لا يكون هنا تحصيل أصلاً.¹

الآثار الإيجابية: ان الإعفاءات او التخفيضات التي يستفيد منها المكلف انما لها اثار إيجابية على التنمية ومساعدة الخزينة في تحصيل الديون التي تفتح باب التنمية المحلية، ولعل أهم اثر ايجابي الخاص بالمؤسسات الناشئة التي قد تدخل في منازعة مع الإدارة الجبائية فإن الإعفاءات الحائزة عليها بقوة القانون بالإضافة الى التخفيضات التي تحصل عليها جراء نقص المعلومة تلعب دور إيجابي من اجل تطوير وتوسيع الاقتصاد والتنمية المحلية التي تعد البديل التنموي الجديد، وذلك يظهر من خلال خلق مناصب عمل جديدة وهذا ما نصت عليه المادة 33 من قانون المالية 2020 والتي عدلت بالمادة 86 من قانون المالية 2021 والتي عدلت في قانون الاجراءات من 95 الى 104 ق.ا.ج.²

الفرع الثاني: الآثار على الاستثمار

ان الاستثمار يعد الباب الثالث امام الدولة من اجل رفع مستواها الاقتصادي مما شجع على الانفتاح نحو سياسة الاستثمار، ان العائد من تحصيل الديون الجبائية انما يستغل في تمويل المشاريع الاستثمارية، وهذا من خلال زيادة معدلات الضريبة أو انخفاضها، بالإضافة ان للخزينة حسابات خاصة من اجل تمويل الاستثمار، وتظهر الآثار بين الإيجابية والسلبية في النقاط التالية:

- مساهمة في زيادة الدخل القومي.
- احداث التطور التكنولوجي.
- مكافحة البطالة.
- دعم البنية التحتية للمجتمع.

¹ عاشور نزيهة دور الضريبة في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر فالقانون الخاص، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2020، 2021 ص 25.

² علام ليلة، شكلت رحمه، المرجع السابق ص 96، 97.

- دعم الموارد المالية للدولة.
 - تنفيذ السياسة الاقتصادية من خلال انهاء المشروعات.
 - تحقيق الأمان الاقتصادي للمجتمع.
- ان الأموال المحصلة في المنازعات الضريبية والتي استطاعة الإدارة الجبائية ان تسترجعها لمصلحة الخزينة العامة والنفع العام تلعب دور في الاستثمار المحلي وتحقيق التنمية، فالاستثمار يعتبر أحد البدائل الأساسية التي وضعت التمويل الجماعات المحلية لتحقيق التنمية المحلية فيها، فالاستثمار هو استراتيجية من جهة ومن جهة أخرى هو تضحية بالموارد في الوقت نفسه، وذلك لأنه يحث على نتائج مستقبلية وتحقيق نتائج أكثر من النفقات الأولية.¹
- فالاستثمار المحلي يتأثر بالأوضاع السياسية وذلك في حال عدم توفير الاستقرار السياسي والأمني، يؤدي خفض عمليات التحصيل الجبائي التي يؤثر في خفض معدلات الاستثمار. بالإضافة الى عوامل سياسية أخرى نذكر منها:
- النظام السياسي المعتمد للدولة.
 - دور الأحزاب السياسية في الاستثمارات المحلية والأجنبية.
 - الوعي السياسي الذي يساعد على الرغبة في الاستثمارات المحلية والأجنبية والمشاركة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- نجد تأثير الاستثمار بالجانب الثقافي والاجتماعي، وهذا بدوره يؤثر على نشاط المشاريع الاستثمارية وذلك من خلال النقاط التالية:
- دور السياسة التدريبية والتكوينية
 - درجة الوعي بالتقدم الاقتصادي ومدى تعاون أفراد المجتمع مع الأنشطة الاستثمارية الأجنبية.

¹ شلالى نعيمة، دور الاستثمار المحلي في تحقيق التنمية، دراسة حالة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، ص04.

أما من الناحية الاقتصادية فنجد أهم هذه الموارد الجبائية ومدى فعالية النظام الجبائي في التحصيل للخزينة العمومية تستعمل هذه التحصيلات،¹ في المشاريع الاستثمارية المحلية.

نجد أن النظام الجبائي الجزائري أعطى جملة من الحوافز التي أعطها المشرع الجبائي إلى الاستثمار في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2023، أي التدابير التشجيع على الاستثمار وذلك بما يلي:

- تأسيس إعفاءات دائمة ومؤقتة في مجال تطبيق الضرائب بالأخص ضريبة أرباح الشركات حيث ما نصت عليه المادة 70 من قانون المالية لسنة 2023.
- تحقيق الاجراء المنظم لإعادة استثمار،²المزايا الجبائية الممنوحة في أنظمة الاستثمار طبقا لنص المادة 09 من قانون المالية 2023.

¹ سلامي نعيمة، المرجع السابق، ص 08
² : 70 من قانون المالية لسنة 2023.

خلاصة الفصل:

ان المنازعة الضريبية على الرغم من ان في ظاهرة تبدو مسيئة، الا انها في الحقيقة هي منفعة للطرفين المكلف والإدارة، الا ان هناك طرف ثالث وهو المستفيد من النزاع الضريبي، ومن خلال دراستنا التطبيقية فنجد ان النزاع الضريبي الغاية منه هو المحافظة على أموال الدولة سواء بتحصيلها كليا او جزئية مما يعود بالنفع على المجتمع بالدرجة الأولى كما ان المكلف تمنح له بعض الضمانات التي لا تضيع حقه في النزاع، وفي الأخير نستنتج ان الإدارة الجبائية هي الحامي للديون الدولة الجبائية فلا يضع حق وراءه مطالب.

الفاقة

خاتمة :

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الهامة للدولة ،تستخدمها الحكومات لتمويل ودعم سياساتها التنموية في عدة مجالات منها الاقتصادية والاجتماعية لفائدة المصلحة العامة،لكن ازدادت أهميتها أكثر بعد الأزمات الاقتصادية التي عرفتھا الدولة خاصة بعد ازمة مداخيل المحروقات التي كانت تشكل الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العمومية ،أما حاليا أصبح يرتكز على مداخيل الضرائب كأهم مورد لتمويل نفقات الدولة ، ونظرا للمكانة التي تحتلها الضرائب في التأثير على التنمية الاقتصادية، جعلها محل اهتمام دائم من طرف المشرع الجزائري.

ومن خلال دراستنا هذه حاولنا الإلمام بالموضوع قدر الإمكان والإجابة على الإشكالية الأساسية التي تمحورت حول مامدى تأثير المنازعات الضريبية على الخزينة العمومية، مما ساعدنا علشف مدى التأثير بحيث يظهر هذا الأخير في مدى استفادة الخزينة من نتائج النزاع سواء اكانت الاسفاده كلية او جزئية مما جعلنا نصل الى أهم النتائج التالية:

- تتميز المنازعات الضريبية بخصوصيات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى وهذا ما يجعلها أكثر تعقيدا.

- النظام الجبائي من أهم النظم التي تساعد في رقي المجتمع و ازدهاره ،ويعاب عليه أنه قانون مرن سريع التعديل يخضع إلى تغيير أحكامه باستمرار بموجب قوانين المالية لكل سنة ،هذا ما يتطلب تحيينه وهذا ما يجهله الكثير خاصة سلك القضاء .

- عدم إعطاء المشرع الاهتمام الكافي للجان الطعن الإدارية، خاصة أن معظم أعضاء لجان الطعن تفتقد إلى التخصص التقني ونقص الكفاءة في الميدان الجبائي، خاصة وأن اللجوء إليها اختياري هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه .

- لم يحرص المشرع على أعمال توازن بين طرفي العلاقة الجبائية، من جهة منح الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة من أجل متابعة المكلفين في حالة تهربهم من دفع الديون لصالح

الخزينة العمومية، مقارنة بمنحه ضمانات محدودة للمكلف بالضريبة تحميه من إخلال الإدارة من القيام بالتزاماتها.

- نقص الوسائل المادية لمعالجة الإحصائيات الجبائية بطريقة آلية.
- نظام المتابعة غير دقيق وبالتالي يصعب عملية التحصيل للفائدة الخزينة
- نقص الحصيلة الجبائية بسبب المنازعات المقبولة كليا أو جزئيا سواء منازعات إدارية أو قضائية.

- ارتفاع نسبة الشكاوي راجع لعدم قيام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية وهذا راجع لعدم علمهم بالقوانين الجبائية الدائمة التغيير.

بناء على النتائج السابقة الذكر يمكن تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التالية:

- العمل على استخدام نظام الرقمنة، الذي تسعى المديرية العامة للضرائب جاهدة على ضرورة تطبيقه لاحقا وهذا من أجل تسهيل عملية الإحصاء والمتابعة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- العمل على إدخال الوسائل الالكترونية في جميع مراحل التقاضي أمام الجهات القضائية الإدارية، عبر إمكانية تسجيل الدعاوي وإلغاء الأحكام، من أجل تخفيف أعباء التنقل وتحسين مرفق القضاء.

- الحرص على ضرورة القيام بدورات تكوينية بانتظام لأعوان الإدارة الضريبية من أجل التحصيل المعرفي خاصة وان قوانين الجباية في تعديل مستمر.

- تفعيل الوعي الجبائي وذلك بتقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الضريبية، وذلك بتبسيط وتسهيل الإجراءات الجبائية من أجل ترسيخ ثقافة دفع الضرائب طواعية.

قائمة المراجع

Références

قائمة المراجع

- العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، سنة 2011.
- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع، الجزائري، طبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 2008.
- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، جسر للنشر والتوزيع، القسم الأول، السنة 2013.
- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الادارية، جسر للنشر والتوزيع، القسم الثاني، السنة 2013.
- فريحة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، دون طبعة دون سنة.
- فضيلة كوسه، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، درهومة، الجزائر، 2010.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري، الطبعة 04، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، السنة 2008.
- سهام كردي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيقية، دار المفيد للنشر والتوزيع، دون طبعة، دون سنة.

الاطروحات والمذكرات

- المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مذكرة شهادة الدكتوراه، لسنة الجامعية 2018 - 2019.
- وفاء شعياوي، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2010.

قائمة المراجع

- بدايريه يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة لحاج لخضر، باتنة، لسنة الجامعية 2011 - 2012.
- ميس ياسر إبراهيم قطاوي، الإعفاءات الضريبية وأثارها على تحقيق الأهداف الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة النجاح الودانية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، لسنة الجامعية 2017.
- ميموني فضيلة، التظلم الإداري في المادة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خضير، بسكرة، سنة 2020 - 2021.
- سلامي العيد، التسوية الإدارية لنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر حقوق، جامعة زيان عاشور الجلفة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، سنة 2016 - 2017.
- منير لامية، التسوية القضائية للمنازعة الضريبية مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة أم البواقي.
- بلعيد عائشة، زرقاط سيدة، اجراءات المنازعات الجبائية ودورها في عملية التحصيل، جامعة العقيد احمد دراية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، مذكرة لنيل شهادة الماستر، الموسم الجامعي 2019,2020.
- زيوش شهرة، طرف تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2016 - 2017.
- فاروق شوقي، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة العزي بن مهدي أم البواقي، السنة 2017 - 2018.

قائمة المراجع

- بركان ريمة، بن ناصف منال، اثر التهرب والغش الضريبي على تحصيل الجبائي،
مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج
بوعرييج السنة الجامعية
2020 . 2021.

- عاشور نزيهة، دور الضريبة في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر فالقانون
الخاص، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية
2020 - 2021.

مطبوعات بيداغوجية

- بن اعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، جامعة محمد لمين ربايعين،
سطيف2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، السنة الجامعية 2020 - 2021.
- لعلوي محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، المركز الجامعي صالحى أحمد
النعامة، معهد الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية 2020 - 2021.
- دحو نور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، جامعة سيدي بلعباس،
كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، قسم الحقوق، السنة الجامعية 2020 -
2021.

المجلات

- بغني شريف، التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الجزائر، مجلة القانون.
- احمد بساس، محمد دوه، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الضريبة، مجلة القانون
العقاري جامعة عمار تليجي بالاغواط، سنة 2021.

قائمة المراجع

- علام ليلة، شكلاط رحمة، اثر نقص فعالية سياسية، الإعفاءات الضريبية في تحقيق التنمية على الاقتصاد الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، المجلة 15، العدد 1، سنة 2022.

المراسيم والقوانين

- القانون رقم 11/22 المؤرخ في 12 جويلية 2022 المعدل والمتمم للقانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية .

- الامر رقم 24/22 المؤرخ في أول جمادى عام 1444 الموافق لـ : 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية 2023، قانون الضرائب المباشرة والرسوم

- الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق لـ: يونيو 1966 الذي يتضمن قانون العقوبات المهدل والمتمم .

المراجع باللغة الاجنبية

Jacques cros Claude, Philippe mancheessou, procédures fiscales, 6^{em} édition, Dalloz, 20012p289

Revue du conseil D'Etat, numéro spécial le contentieux fiscal, 2007,P
P 41 42

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	اهداء
	الشكر
3-1	المقدمة
الفصل الأول: تسوية النزاع الضريبي	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: تسوية المنازعات في المرحلة الإدارية
06	المطلب الأول: منازعات الوعاء
17	المطلب الثاني: منازعات التحصيل
23	المطلب الثالث: الطعن أمام لجان الإدارية
27	المبحث الثاني: التسوية القضائية لنزاع الضريبي
27	المطلب الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية
32	المطلب الثاني: تحريك الدعوة الإدارية وإجراءات الفصل فيها
37	المطلب الثالث: إجراءات الطعن بالاستئناف امام مجلس الدولة
46	خلاصة الفصل الأول:
الفصل الثاني: اليات تطبيقية وآثار النزاع على الخزينة العمومية	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: اليات تطبيقية لتسوية النزاع الضريبي
50	المطلب الأول: شكوى الرفض الكلي
56	المطلب الثاني: شكوى تم اللجوء فيها الى القضاء
61	المطلب الثالث: شكوى القبول الجزئي
66	المبحث الثاني: اليات تطبيقية وآثار النزاع على الخزينة العمومية

الفهرس

66	المطلب الأول: الاثار المالية والاقتصادية
69	المطلب الثاني: الاثار السياسية والاجتماعية
70	المطلب الثالث: اثار التنمية والاستثمار المحلي
75	خلاصة الفصل الثاني:
78	الخاتمة :
81	قائمة المراجع :
86	الفهرس :
	الملخص :

ملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز أثر النزاع الضريبي على الخزينة العمومية، فالمشرع الجزائري منح لادارة الضرائب مجموعة من الامتيازات الضريبية لضمان الحفاظ على أموال الخزينة، وبالمقابل منح للمكلف بالضريبة هو الآخر مجموعة من الضمانات القانونية لتحميه أمام سلطة الادارة الضريبية ، أولا تسوية النزاع أمام الإدارة الضريبية بعدها يمكن له اللجوء الى القضاء ، وما نتج عنه من آثار اقتصادية ، سياسية واجتماعية

الكلمات المفتاحية :

المكلف بالضريبة ، الادارة الضريبية، النزاع الضريبي، القضاء الإداري ، الخزينة العمومية .

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence l'impact des litiges fiscaux sur le trésor public. Le législateur algérien a accordé à l'administration fiscale un ensemble de privilèges fiscaux pour assurer la préservation du fonds du trésor. D'autre part, fournir à l'agent fiscal une série de garanties juridiques pour les protéger contre l'administration fiscale. Premièrement, compromettre le litige avec l'administration fiscale, et deuxièmement avec les autorités judiciaires, avec tous ses effets sociaux, politiques et économiques.

Mots clés : Agent fiscal, Administration fiscale, Litige fiscal, Justice administrative, Trésor public.

Abstract

This study aims to highlight the impact of taxes disputes on public treasure. The Algerian legislator has provided the taxes administration with a set of tax privileges to insure the treasure's fund preservation. On another side, providing the tax agent with a range of legal guarantees to protect them against the tax administration authority. First, compromising the dispute with the tax administration, and second with the judicial authorities, with all its social, political and economic implications.

Keywords: Tax agent, Tax administration, Tax dispute, Administrative justice, Public treasure.