

120000

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DIMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 8 MAI 45 GUELMA
FACULTE DE DOIT ET DES SCIENCES POLITIQUES
DEPARTEMENT DES SCIENCES JURIDIQUES ET
ADMINISTRATIVES



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 45- قالة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية

محاضرات أقيمت على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص منازعات إدارية

مقياس

منازعات الضرائب المباشرة

من إعداد
الدكتور: أحمد فنيديس

السنة الجامعية 2016/2015

المقدمة

تعتبر قرارات فرض الضريبة من الموضوعات المهمة التي تثير المنازعات الضريبية بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، لذلك يعتبر الفصل في هذه المنازعات من أهم الضمانات التي تحقق العدالة في فرض الضريبة، تلك العدالة التي يسعى المشرع إلى تحقيقها من خلال النصوص القانونية.

وعلى الرغم من تمتع الدولة بالسيادة في علاقتها بالأفراد بشأن الضريبة، بناء على فكرة التضامن الاجتماعي، إلا أن الدساتير تعمل على حماية الأفراد من خلال تقييد هذه السيادة بإرادة الشعب، بحيث ينظم كل ما يتعلق بالضريبة بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية، لكي تضمن العدالة في تحمل العبء الضريبي من خلال مساهمة كل فرد في التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته التكليفية.

وتحقيقاً لهذه العدالة لا نجد تشريعاً ضريبياً يخلو من النص على طرق الطعن في قرارات تقدير الضريبة، إذا ما شعر المكلف بالضريبة بأن هناك إجحافاً وقع عليه نتيجة هذه القرارات، وهذا الحق الذي منح للمكلفين بالضريبة يقابله حق إدارة الضرائب في إعادة النظر في التقدير إذا تبين لها أن هذا التقدير كان إجحافاً في حق الخزينة العامة

وعليه، إذا شاب تقدير الضريبة أو تحصيلها أي عيب أو خطأ فإنه يثير نزاعاً ضريبياً بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، قد يعرض الإجراءات الضريبية المتخذة للبطلان، هذه المنازعة - بخلاف المنازعات الأخرى - لها خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي، فضلاً عن تأثيره السلبي على الحصيلة الضريبية التي تشكل أهمية قصوى في الوفاء بحاجات الدولة التمويلية، يفضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط وتواتر الوقائع المنشئة لدين الضريبة في ذمة المكلف بالضريبة.

لكل ما سبق، لم يشأ التشريع الضريبي أن يجعل العلاقة بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، علاقة تقاض تحسمه دائماً جهات القضاء بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لإدارة الضرائب بأن تراجع نفسها، أو يتم الاتفاق بينها وبين المكلف

بالضريبة على تحديد وعاء الضريبة بما يحقق نوعا من الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، لأن المنازعات الضريبية ليست منازعات شخصية، وإنما هي منازعات موضوعية ليست الإدارة الضريبية طرفا فيها بالمعنى الدقيق، وإنما يهتما بيان الحقيقة وتطبيق القانون الضريبي تطبيقا سليما يتفق وقواعد العدالة والمساواة ونصوص القانون.

ولقد أوجب المشرع الضريبي ضرورة مراجعة جهة الإدارة عندما يحدث خلافا بينها وبين المكلف بالضريبة تفاوت فيه وجهات النظر، وحتى تعطى هذه الجهة فسحة من الوقت كي تحاول أن تحل المنازعات الضريبية قبل أن تصل إلى ساحة القضاء.

وعليه، فالقوانين الضريبية تحاول حل المنازعات الموضوعية التي تقوم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، عن طريق قيام هذه الأخيرة بنفسها بأن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم طعن إداري، وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء وإنهاء المنازعات في مراحلها الأولى، فضلا عن توفير وقت وجهد المكلف بالضريبة، كما يمكن اللجوء بعدها إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة خصيصا للنظر في قرارات التقدير، وفي الوقت نفسه يبقى الباب مفتوحا للطعن في قرارات إدارة الضرائب أو قرارات اللجان الإدارية أمام القضاء، باعتباره سلطة مستقلة عن الإدارة، ويقوم بتطبيق القانون وحماية حقوق الأفراد.

وبالتالي، فالمنازعة الضريبية تمر بمرحلتين؛ مرحلة الطعن الإداري ومرحلة الطعن القضائي، وقبل التطرق إلى هذه المراحل لابد أولا من التعريف بالمنازعة الضريبية.

الفصل التمهيدي

ماهية المنازعة الضريبية

تنشأ أثناء تقدير الضريبة خلافات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تدور حول تقدير وعاء الضريبة وتصفيتهما أو حول تحصيلها، وأن الإدراك العميق للمنازعة الضريبية يتطلب إيجاد سبل للطعن فيها تضمن حقوق المكلفين بالضريبة وتمنع استبداد إدارة الضرائب من جهة، والمحافظة على حقوق الخزينة العامة من التهرب الضريبي من جهة أخرى، لذا أوجب التشريع الجبائي الفصل في هذه المنازعة على مرحلتين الأولى إدارية والثانية قضائية، ولتبسيط الموضوع وجب التعريف بالمنازعة الضريبية من خلال التطرق أولاً إلى مفهوم وطبيعة وخصوصية المنازعة الضريبية، وثانياً إلى أنواع المنازعة الضريبية والجهات القضائية المختصة بالفصل فيها.

المبحث الأول

مفهوم وطبيعة وخصوصية المنازعة الضريبية

تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في مجال الضرائب المباشرة، نتيجة لعمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما أو نتيجة لعمليات تحصيلها، فما هو مفهوم المنازعة الضريبية؟ وما هي طبيعتها؟ وبماذا تمتاز هذه المنازعة؟.

المطلب الأول

مفهوم المنازعة الضريبية

هناك المفهوم اللغوي والمفهوم الاصطلاحي

الفرع الأول

المفهوم اللغوي

المنازعة لغة تعني: "المجادبة في الأعيان والمعاني، ... النزاع والنزاع والمنزعة: الخصومة. والمنازعة في الخصومة: مجادبة الحجج فيما يتنازع فيه الخصمان، وقد نازعه منازعة ونزاعاً: جاذبه في الخصومة.

والتنازع : التخاصم ، وتنازع القوم : اختصموا ، وبينهم نزاعاً أي خصومة في حق "1.

الضريبة هي: "واحدة الضرائب وهي التي تؤخذ في الأرصاء والجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد أي غلة العبد ... وهي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، ... وتجمع على ضرائب، والضرائب ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخراج عليها".²

الفرع الثاني

المفهوم الاصطلاحي

أعطيت لها تعاريف مختلفة، وسنقوم بتقديم البعض منها قصد توضيح معناها كما يأتي:

تعرف المنازعة الضريبية على أنها: "مجموعة النزاعات التي تثيرها الاقتطاعات الضريبية".³

كما تعرف على أنها: "النزاعات التي تنشأ عن نشاط إدارة الضرائب، والإجراءات التي تسمح بحل هذه النزاعات".⁴

وتعرف أيضاً على أنها: "مجموعة إجراءات القانون العام التي تحكم نزاعات اعتراض المكلفين بالضريبة على الإدارة، على إثر عمليات الوعاء والتصفية والتحصيل ومراقبة الضريبة". من التعاريف السابقة يمكن تعريف المنازعة الضريبية على أنها: النزاعات التي تنشأ عن نشاط إدارة بخصوص عمليات الوعاء والتصفية أو بخصوص عمليات التحصيل، والإجراءات التي تسمح بحل هذه النزاعات.

¹ - ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، ص 351، 352.

² - محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت ، الكويت، سنة 1967، ص 249، 250 .

³ - Charles Debbach, contentieux Administratif, 7^{me} édition, Daloz, Paris, 1999, p783.

⁴ - Jean Lamarque, contentieux fiscal(généralités), Répertoire de Contentieux administratif, 16^e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999, p3.

المطلب الثاني

طبيعة المنازعة الضريبية

تعتبر إدارة الضرائب جزء من التنظيم الإداري للدولة، فهي - بوصفها سلطة عامة- تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطات العامة الإدارية ، فهي في مزاولتها لنشاطها تصدر من جانبها وحدها قرارات إدارية في المجال الضريبي، هذه القرارات قد تثير منازعات مع المكلفين هذه المنازعات تكون إدارية وتكون موضوعية.

الفرع الأول

المنازعة الضريبية منازعة إدارية

المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية وذلك لأن طرفيها، المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

الفرع الثاني

المنازعة الضريبية منازعة موضوعية

هي منازعة موضوعية من حيث تعلق النزاع بمدى سلامة قرار فرض الضريبة، ولكن سلطة القاضي لا تقف عند الإلغاء بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.

ويترتب على موضوعية المنازعة الضريبية تمكين إدارة الضرائب من تصحيح موقفها بنفسها، حيث يترك الخلاف لها عن طريق التظلم إليها لمراجعة موقفها، فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفا للقانون، لأنها تستهدف الصالح العام، ولا يوجد بينها وبين المكلف بالضريبة خصومة شخصية.

لقد أوجب التشريع الجبائي على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة، عساها أن تقتنع بسلامة وجهة نظره فتراجع نفسها بنفسها.¹ كما ألزم التشريع الجبائي المكلف بالضريبة بالطعن أمام إدارة الضرائب،² وذلك حتى يجنب إدارة الضرائب الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثيرا من الوقت والجهد.

المطلب الثالث

خصوصية المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، موضوعية، وهي تتمتع بذاتية مستقلة، ويعود ذلك إلى خضوعها لقانون خاص، وكونها منازعة من منازعات القضاء الكامل.

الفرع الأول

خضوع المنازعة الضريبية لقانون خاص

خصوصية المنازعة الضريبية راجعة لخضوعها لقانون خاص هو القانون الضريبي، الذي يعتبر فرعا من فروع القانون الإداري، ولكنه استقل عنه من عدة أوجه أهمها:³

1 - الأصل في القانون الضريبي هو حق الإدارة في الالتجاء إلى طريق التنفيذ المباشر للحصول على الضرائب المستحقة،⁴ أما الأصل في القانون الإداري هو وجوب التجاء الإدارة إلى القضاء مقدما للحصول على حقوقها.

2 - جواز وقف تنفيذ القرار الإداري إذا طلب ذلك في عريضة الدعوى ورأت المحكمة أن نتائج التنفيذ قد يتعذر تداركها، وعدم جواز وقف تنفيذ القرار الضريبي.¹

¹ - المادة 19 فقرة 05 والمادة 20 - 06 فقرة 2 ، 3 ، 4 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

² - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية 2017.

³ - د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2000، ص53.

⁴ - المادة 143-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 - القانون الضريبي لا يعترف بفكرة العقود في الشؤون الضريبية، بينما نظم القانون الإداري العقود الإدارية.

4 - يهدف القانون الضريبي إلى مد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها، في حين يهدف القانون الإداري إلى تمكين الإدارة من القيام بوظائفها لتحقيق الصالح العام.

فهذه المبادئ تؤكد ذاتية القانون الضريبي في نطاق القانون العام.

كما تخضع منازعات الضرائب إلى قانون الإجراءات الجبائية، ولكن هذه الإجراءات قد يشوبها النقص أو الغموض، هنا يتم الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مواد الخاصة بالمنازعة الإدارية.²

وتبدو استقلالية قانون الإجراءات الجبائية عن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في النقاط التالية:

1- عدم تقيد المشرع الضريبي بأحكام قانون الإجراءات المدنية فيما يتعلق بالأثر المترتب على عدم تعجيل الدعوى في الميعاد، حيث لم ينص على سقوط الدعوى إذا لم تعجل في ميعاد معين، كما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في المواد من 222-230.

2- خروج المشرع الضريبي عن القواعد المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يتعلق بقواعد الإعلان وتسليمه، إذ يتم الإعلان عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.³

¹ - المادة 82-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - د. عمار معاشو و د. عبد الرحمان عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، طبعة 1999، ص 27، 28.

³ - المادة 99 و المادة 20-6 فقرة 02 والمادة 21-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- تحرر المشرع الضريبي من أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يتعلق بإجراءات الحجز والتنفيذ، حيث تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية،¹ ولا يتم باستصدار أمر من القضاء.

الفرع الثاني

المنازعة الضريبية من منازعات القضاء الكامل

المنازعة الضريبية مدرجة ضمن منازعات القضاء الكامل،² وبهذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها،³ هذا يعني أن الطعن الخاص بتجاوز السلطة يشكل الجزء المهم في هذه المنازعة،⁴ ولكن سلطة القاضي لا تقف عند حد الإلغاء، بل تتعداه إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.

المبحث الثاني

أنواع المنازعات الضريبية والجهات القضائية المختصة بالفصل فيها

لتحديد الضريبة الواجبة على شخص ما، يتم تحديد الوعاء الضريبي، ثم حساب قيمة الضريبة (التصفية) ثم تحصيل الضريبة، وبالتالي فالمنازعات الضريبية تتنوع بتنوع العمليات المطبقة في الضرائب و تقسم إلى منازعات الوعاء والتصفية ومنازعات التحصيل، وهذه تفصل فيها الجهات القضائية الإدارية.

المطلب الأول

أنواع المنازعات الضريبية

هناك منازعات الوعاء والتصفية، ومنازعات التحصيل.

¹ - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - د. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، د م ج، الجزائر، طبعة 2004، ص 19.

³ - René Chapus, Droit du contentieux administratif, 5^{ème} édition, DELTA, Paris, 1995, p 177, et Martine lombard, Droit administratif, 3^o édition, Dalloz, Paris, 1999, p 336.

⁴ - Marie -Christine Rouault, Droit administratif, 2^o édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, p 213.

الفرع الأول

منازعات الوعاء والتصفية

الهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة، هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في وعاء الضريبة، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي،¹ أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب.²

هذه الأفعال يكون القصد من ورائها هو الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف، أو الاعتراض على تأسيس الضريبة المفروضة عليه،³ ومثال ذلك الاستفادة من التخفيضات⁴ أو الإعفاءات.⁵

الفرع الثاني

منازعات التحصيل

منازعات التحصيل في مجال منازعات الضرائب المباشرة، تتعلق بحالتين من الاعتراض، الاعتراض على إجراء المتابعة والاعتراض على التحصيل الجبري،⁶ بالإضافة إلى حالة طلب استرداد الأشياء المحجوزة⁷ وحالة طلب إرجاء دفع الضريبة.⁸

الضريبة.⁸

¹ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ - Philippe Auge, droit fiscal général, édition ellipses, paris 2002., op. cit., p 228 .

⁴ - المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ - المادة 13 و 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁶ - المادة 153 - 02 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁷ - المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁸ - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

أولاً

الاعتراض على إجراء المتابعة

لا أثر للاعتراض على سند إجراء المتابعات، إلا على صحته من حيث الشكل،¹ أي إلا إذا وجد عيب شكلي في سند إجراء المتابعة، والذي يعد شرطاً أساسياً لقبول الاعتراض، كأن يكون السند غير محرر في الآجال، أو يحزر السند من طرف عون غير مختص.²

ولقد قضت المحكمة العليا في هذا الشأن في قرارها رقم : 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27³ في قضية (ز م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية، حيث اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته مديرية الضرائب في المحل القديم للمكلف بالضريبة، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته، وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده، باعتبار أن المكلف بالضريبة قد غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.

ثانياً

الاعتراض على التحصيل الجبري

إن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس بالموضوع،⁴ ويخص الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء

¹ - المادة 153 - 2- فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - Philippe Augé, op. cit., p235.

³ - المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، القرار رقم 62575 الصادر في 1991\01\27، مجلة القضاء، العدد 04، سنة 1992، ص 153-163.

⁴ - عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 29.

وبحساب الضريبة،¹ أي أن هذا الاعتراض يتعلق سواء بوجود الالتزام في حد ذاته أو مقداره أو وجوب الوفاء به.

ثالثاً

استرداد الأشياء المحجوزة

أجاز المشرع الضريبي لإدارة الضرائب بأن تقوم بحجز أموال المكلف بالضريبة لاستفتاء ديون الخزينة العامة،² ولكن ضمن الشروط و الإجراءات المحددة لذلك، حيث يجب أن يبين الإنذار الموجه للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون أنه سيتبع بحجز أمواله،³ ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يتم بتسديد ما عليه في الأجل الممنوحة له،⁴ أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.⁵

كما أجاز المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، بأن يبادر بطلب استردادها، شريطة أن يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات حيث تم الحجز.⁶

ويبادر باسترداد الأشياء المحجوزة في أجل مدته شهر اعتباراً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل وسائل الإثبات المفيدة والتي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.⁷

بمجرد تلقي مدير الضرائب بالولاية طلب إلغاء الحجز، يبادر بتبليغ القابض المختص بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول الطلب وبالتالي رفع الحجز.¹

¹ - المادة 153 - 2- فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ - المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30 .

⁵ - المادة 146 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁶ - المادة 154 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁷ - المادة 154 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

يبت مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.²

فإذا لم يرض المكلف بالضريبة قرار مدير الضرائب بالولاية أولم يرد عليه في الآجال المحددة، يجوز له رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية وذلك بعد انقضاء الأجل الممنوح للسلطات الضريبية للبت وهو شهر كامل، أو خلال شهر من تاريخ تلقي القرار.³

رابعاً

إرجاء دفع الضريبة

هذه الصورة من صور منازعات التحصيل نصت عليها المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أنه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة إذا طلب الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها، وفي غياب الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 % من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.⁴

وهذا التدبير يطبق فقط في حالة الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.⁵

ومنح الإرجاء القانوني للدفع يترتب عنه تأجيل تحصيل الحقوق الباقية غلى غاية صدور القرار النزاعي.⁶

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30 .

² - المادة 154 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ - المادة 154 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - المادة 74-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 74-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - المادة 74-03 من قانون الإجراءات الجبائية.

في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء، يمكن أن يكون الإجراء القانوني للدفع محل إنهاء من قبل السلطة المختصة.¹

لا يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30 % من الضرائب المتنازع فيها وذلك نتيجة لفرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من قبل إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي.²

مما سبق، يبدو لنا جليا بأن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة الذي ينازع في شكواه المقدمة في حصة المبالغ المطالب بها، حق إجراء دفع الضريبة إلى غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها، شريطة إيفائه للشروط الآتية:

- 1- التقدم بشكوى لدى إدارة الضرائب للاعتراض على حصة المبالغ المطالب بها.
- 2- أن يطلب في شكواه الاستفادة من مقتضيات المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، بخصوص إجراء دفع حصة الضرائب التي هي موضوع الشكوى.
- 3 - تحديد مبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض المطالب به.
- 4 - تقديم ضمانات حقيقية وفي غيابها دفع مبلغ يساوي 30 % من هذه الضرائب. بعد استلام شكوى المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إجراء دفع الضريبة، وقبولها من حيث الشكل، تقوم مصلحة المنازعات لدى مديرية الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب لإجراء الدفع، وإبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا بذلك بموجب رسالة.³ وفي حالة الرفض يبلغ المكلف بالضريبة، كما يجب وفي كل الأحوال على قابض الضرائب أن يبلغ مدير الضرائب بالولاية بالإجراء المتخذ إزاء الطلب، سواء كان ذلك بالقبول أو بالرفض.⁴

¹ - المادة 74-04 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 74-05 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - مرحوم محمد الحبيب، إجراء دفع الضريبة، مقال بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 51.

⁴ - المرجع نفسه، ص 52.

وفي حالة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة، يجوز له اللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، لأن طلب إرجاء الدفع يمثل شكلاً من أشكال وقف المتابعة،¹ والتي تطبق عليها آجال الطعون المنصوص عليها في المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الثاني

الجهات القضائية المختصة بالفصل في منازعات الضرائب

المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، ومن ثم فإن الفصل في هذه المنازعات يدخل ضمن اختصاص الجهات القضائية الإدارية.²

حيث يتضح من نص المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن المحاكم الإدارية هي صاحبة الولاية العامة على المنازعة الإدارية، كما نصت المادة 01 من القانون 98-02 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية على: "تتشأ محاكم إدارية كجهات قضائية للقانون العام في المادة الإدارية"، وتعود منازعات الضرائب بجميع أنواعها، لاختصاص المحاكم الإدارية وذلك تطبيقاً للمعيار العضوي، لأن الدولة هنا ممثلة في وزير المالية طرفاً في النزاع،³ ولو أن النصوص الخاصة بالضرائب تكتفي بمدير الضرائب على مستوى الولاية⁴ ومدير كبريات المؤسسات⁵ بوصفهما الجهة التي توجه لها الشكاوى، ومن ثمة الدعاوى.

لقد أكدت النصوص الخاصة بالضرائب المعيار العضوي، عندما نصت على اختصاص المحاكم الإدارية بمنازعات الوعاء والتحصيل سواء بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.⁶

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 34.

² - د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 133.

³ - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، الجزء الثالث، د م ج، الجزائر، طبعة 1999، ص 380.

⁴ - أنظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية

⁶ - د. مسعود شيهوب، مرجع سابق، ص 380، والمواد 153، 82، 154، 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن اختصاص المحاكم الإدارية بمنازعات الضرائب المباشرة، نص عليه قانون الإجراءات الجبائية¹، ويمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف.²

الفصل الأول

الطعن الإداري

الطعن الإداري يتمثل في اللجوء إجبارياً إلى إدارة الضرائب ذاتها عن طريق الشكوى، واللجوء اختياريًا إلى لجان الطعن الإدارية.

المبحث الأول

الطعن أمام الإدارة الضريبية

للطعن الإداري أهمية في فض الخلافات بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وهو المرحلة الأساسية في هذا السبيل، وأن المرحلة القضائية اللاحقة عليها إنما هي مرحلة تكميلية لها، يراد بها توفير بعض الضمانات للمكلف بالضريبة، وإدخال الطمأنينة إلى قلبه.³

تحرص التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة، بأن يلجأ في تظلمه من قرار تقدير الضريبة إلى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، لكي توفر الوقت والجهد والنفقات وسرعة البت في هذه المنازعات، لأنها تتعلق بأهم مصدر للخرينة العامة للدولة، وإتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره على ضوء الوقائع والبيانات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة في هذه المرحلة.⁴

¹ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - د. حسن خلاف، مرجع سابق، ص 339.

⁴ - د. سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة الرابعة والعشرون، العدد الثاني، جوان 2000، ص 196.

وهذا الإجراء يكون مفيدا للمكلف بالضريبة الذي يكتشف من خلاله موقف إدارة الضرائب في قضية غالبا ما تكون خلفياتها الفنية مجهولة عنده، وبالشكوى على إدارة الضرائب وردّها عليه يكون المكلف ليس فقط قد حقق قاعدة الطعن الإداري ، ولكن أيضا إستجلى الدوافع والاعتبارات التي دفعت بالإدارة إلى اتخاذ ذلك القرار.¹

إن تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية من قبل المكلف بالضريبة، تشكل المرحلة الأولى من الطعن النزاعي، وليست طعنا قبل نزاعي ولا طعن ولائي،² فهي إلزامية، حيث لا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أو إلى المحكمة الإدارية إلا بعد الرفض الجزئي أو الكلي لشكواه، وفي غياب اتخاذ قرار في الآجال المخصصة للبت في الشكاوى المكلف بالضريبة له الاختيار في اللجوء مباشرة إلى المحكمة الإدارية.³

وتعد الشكوى وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع يقصد تحقيق تجنب إغراق الجهات القضائية الإدارية بعدد كبير من المنازعات التي تجد حلا لها لدى إدارة الضرائب، واستمرار الحوار بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة.⁴

وتوجه الشكاوى في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير كبيريات المؤسسات،⁵ مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب، التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل إلى المكلف بالضريبة.⁶

¹ - د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، د م ج، الجزائر، طبعة 1999، ص 312.

² - الطعن الولائي نصت عليه المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها: " تتلقى السلطة الإدارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتزم من حضرتها بصفة ولائية الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة ...".

³ - Ministère des Finances, Direction générale des impôts , Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p2.

⁴ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 10.

⁵ - المادة 172 - 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية .

والشكاوى التي ترسل إلى رئيس مركز الضرائب هي تلك المتعلقة بالاقتطاعات من

المصدر المطبقة على المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.¹

وفي الغالب يجب على إدارة الضرائب عدم اعتبار الشكاوى التي أرسلت إلى مسؤولي

مصالح غير مؤهلين للبت فيها غير مقبولة، بل إنه يعود لتلك السلطة التي أرسلت إليها الشكاوى

وهي غير مؤهلة للبت فيها تحويلها إلى السلطة المختصة بالبت فيها وإعلام المكلف بهذا

التحويل.²

و سنتعرض في ما يأتي إلى شكل ومحتوى الشكاوى، ميعاد وهدف الشكاوى، سلطة البت

في الشكاوى، التحقيق في الشكاوى وإصدار القرار.

المطلب الأول

شكل ومحتوى الشكاوى

حتى يمكن نظر المنازعة الضريبية بالطريق الإداري لابد من أن يتوافر فيها شروط شكلية

معينة، وتتمثل هذه الشروط في ضرورة أن يقدم الطعن من ذي صفة ومصالحة في إحدى

الحالات المنصوص عليها قانوناً، وخلال المواعيد وبالإجراءات القانونية.³

لقد نص المشرع الضريبي على شكليات وبيانات يجب أن تتضمنها الشكاوى التي يرفعها

المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، وذلك في مجال منازعات الوعاء في مادة الضرائب

المباشرة، لأنه في منازعات التحصيل لم يحدد لها المشرع أية شروط خاصة، وذلك في المادتين

73، 75 من قانون الإجراءات الجبائية، فما هو الشكل الذي تأخذ الشكاوى؟ و ما هي البيانات

التي يجب أن تتضمنها؟

الفرع الأول

شكل الشكاوى

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، (وثيقة)2004.

² - Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p3.

³ - د. عبد الباسط وفاق، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007/2006، ص 56.

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة، على شكل رسالة عادية، فردية ، منفردة.

أولاً

تقدم الشكوى على شكل رسالة عادية

بمعنى أنها لا تخضع في أي حال من الأحوال إلى قانون الطابع¹ مهما تكن طبيعة وأهمية الضرائب والرسوم محل النزاع.²

ثانياً

يجب أن تكون الشكوى فردية

بمعنى أن الشكوى لا تعني إلا شخصا واحدا (صاحب الصفة والمصلحة) غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا (في حالة كون الضريبة غير قابلة للتجزئة)، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.³

ثالثاً

يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة

أي تقديم شكوى عن كل بلدية، حيث هذه القاعدة تسمح بتسهيل التحقيق في الشكاوى فيما يخص الضرائب المباشرة،⁴ وعندما تتضمن الشكوى الضرائب المؤسسة بالنسبة لعدة بلديات فلا تكون مقبولة إلا بالنسبة لتلك المتعلقة بالبلدية المذكورة أولاً.⁵

¹ - المادة 73 - 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Ministère des Finances, Direction générale des impôts , Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p3.

³ - المادة 73 - 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 73 - 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p3.

الفرع الثاني

محتوى الشكوى

اشترطت المادة 73-4 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تتضمن الشكوى النزاعية عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها، وتتمثل في:

أولاً

عرض ملخص استنتاجات الطرف (الطلبات)

الاستنتاجات التي يجب أن تتضمنها الشكوى الملزمة بموجب 73-4 من قانون الإجراءات الجبائية لها هدف وهو تحديد موضوع الشكوى، وبمعنى أدق مقدار التقدير المرغوب.

ثانياً

عرض ملخص وسائل الطرف (الدفع)

يجب على المكلف بالضريبة عرض الوسائل المدعمة لطلباته،¹ والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الحجج والأسباب الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى لكي تستطيع الرد عليه.² هذا الشرط له أهمية مزدوجة:³ فيجب على الإدارة أن تتحقق ما إذا كانت أمام شكوى نزاعية أم طلب ولائي للحصول على تخفيض.

كما يجب عليها تقويم الأسباب الفعلية والقانونية التي من أجلها قدم الطلبحتى يمكن ذكر السباب عن دراية كاملة.

¹ - المادة 73 - 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، ص 40.

³ - JeanLamarque, (R éclamation...), op. cit., p20.

ثالثا

توقيع صاحبها باليد

يجب أن توقع الشكوى باليد من طرف صاحبها ¹ بمعنى أن التوقيع الذي يقابل على الشكوى يجب أن يكون لصاحب الشكوى نفسه أو لمحاميه أو للشخص الذي يستمد من صفته أو من وظيفته الحق في التصرف باسم المكلف. وإذا قدمت الشكوى من قبل الغير، فيجب أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل قبل تنفيذ العمال المخول بموجبها.²

رابعا

ذكر الضريبة المعترض عليها

ض إن الشكوى لا يكون لها هدف محدد دون ذكر الضريبة بة المعترض عليها، حيث يجب أن تتضمن بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.³

خامسا

اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطنا له بالجزائر

¹ - المادة 73 - 04 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 75 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 73 - 04 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب على كل مشتكي مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له بالجزائر،¹ حتى ترسل إليه المراسلات الخاصة بشكواهم.²

المطلب الثاني

هدف وميعاد الشكوى

لكي تقبل الشكوى من المكلف بالضريبة، يجب أن يبين بوضوح الهدف منها، كما يجب أن يقدمها خلال أجل معين.

الفرع الأول

الهدف من الشكوى

لا تكون الشكوى مقبولة في منازعات الوعاء إلا إذا كانت تهدف إلى تصحيح خطأ أو الاستفادة من حق.³

أما الشكوى في مجال التحصيل فلا تكون مقبولة إلا إذا كان المكلف بالضريبة ينازع، إما في صحة سند إجراء المتابعات من حيث الشكل، أو الاعتراض على التحصيل الجبري.⁴

كل شكوى تحت طائلة عدم قبولها، يجب أن تتضمن طلبات (استنتاجات) المكلف بالضريبة، فهذا الشرط يتعلق بشكل الشكوى،⁵ ولكن على المكلف بالضريبة، أن يحدد الهدف الحقيقي لطلبه (إعفاء أو تخفيض أو استرجاع)، وهو غير ملزم بتحديد مبلغ التخفيض بدقة، ولكن يجب عليه أن يحدد بشكل واضح ما إذا كان يطلب التخفيض أو الإعفاء أو استرجاع كل أو جزء من مبلغ الضريبة المعترض عليها، لأنه أمام القضاء لا يمكن تقديم طلبات جديدة

¹ - المادة 75 فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية

² - د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 38.

³ - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 153-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 73-04 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

خارج تلك الواردة في شكواه، كما يمكن أن تتضمن الشكوى النزاعية طلبات (استنتاجات) ملحقة، مثل: طلب منح أجل للدفع.¹

الفرع الثاني

ميعاد الشكوى

تعتبر المواعيد من الأمور البالغة الأهمية لنظر الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب، لأن تجاهلها يمكن أن يعرض حقوق المكلف بالضريبة للضياع، كأثر لعدم قبول طعنه بسبب العيب الشكلي الذي اعتراه.

والتاريخ المعتمد لقبول الشكوى هو تاريخ استلامها من قبل الإدارة حتى ولو كانت الهيئة المستلمة لها غير مختصة باستلامها، وفي حالة إرسالها بالبريد فالتاريخ المعتمد هو الوارد بختم البريد، وإذا كان آخر يوم هو يوم عطلة يمكن قبول الشكوى في أول يوم عمل بعده.²

أولاً

ميعاد الشكوى في مجال الوعاء

نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على أجل عام لتقديم الشكوى، وبجوار ذلك الأجل العام، هناك أجال خاصة لبعض الشكاوى.

1- الأجل العام للشكوى

تقبل الشكوى على غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية³ التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.¹

¹– Jean Lamarque, Contentieux Fiscal (Réclamation préalable), Répertoire de contentieux Administratif, 16^e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999, p 09.

² - Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p3.

³– كان الأجل سنة بعد سنة إدراج الجدول في التحصيل وأصبح سنتين بموجب تعديل المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية 2013.

فالجداول الذي أدرج في التحصيل مثلاً في شهر مارس 2014 يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى في هذه الحالة إلى غاية 2016/12/31، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرار² صادر عنها والذي جاء فيه: " وفقاً لما هو ثابت في قضية الحال، فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 1982/01/26 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28، في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23، أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً ب 1982/12/31، وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة".

2+ الأجل الخاص للشكوى

على هامش الأجل العام لتقديم الشكوى هناك آجال خاصة لبعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة، فتقدم الشكاوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي:³

1.2- استلم فيها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، بمعنى حالة الخطأ في توجيه الإنذارات سواء كان الخطأ راجع لإدارة الضرائب أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي تلك التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.⁴

2.2 - تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار.

3.2 - تمت فيها الاقتطاعات من المصدر (وهنا الضريبة لا تحصل بواسطة جدول).

¹ - المادة 72-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، القرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1989.

³ - المادة 72-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 13.

4.2 - تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى، كما في الحالة التي تدفع فيها الضريبة محل النزاع دون تبليغ للضريبة الواجبة التسديد وفيها تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الدفع.

إن أجل الشكوى يعتبر من النظام العام، يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ويتجلى ذلك من صياغة نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا

في مجال التحصيل

تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري في أجل شهرين (02) اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة.¹ أما طلب استرداد الأشياء المحجوزة فيجب أن يبادر به في أجل شهر واحد (01) ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.²

المطلب الثالث

سلطة البت في الشكوى

إن سلطة البت في الشكاوى تعود إلى اختصاص، إما مدير كبريات المؤسسات،³ وإما مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب،⁴ أو الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات).

الفرع الأول

اختصاص مدير الضرائب بالولاية

¹ - المادة 153 مكرر - 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 154 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 172-05 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 76-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة، ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل، غير أنه يمكن للشاكي إعادة تصحيح العيب الشكلي والعودة من جديد أمام المصلحة التي أسست الضريبة.¹

يبيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكاوى. وبيت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصه في أجل ستة (6) أشهر، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للشكاوى التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، ويقصر هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.²

وفي مجال منازعات التحصيل، فالمدة الممنوحة لمدير الضرائب بالولاية للفصل هي شهر واحد ابتداءً من تاريخ تقديم الشكاوى،³ نظراً للسرعة التي يتطلبها موضوع هذه الطلبات.

ويبيت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي، ويمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يزيد مبلغها عن خمسون مليون دينار (50.000.000 دج).

غير أنه يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكاوى نزاعية، عندما يتجاوز مبلغها مائة وخمسون ديناراً (150.000.000 دج).⁴

يبيت رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسون مليون ديناراً (50.000.000 دج) أو يساويها.⁵

¹ - المادة 76-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 76-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 77-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

بيت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسون مليون دينار (20.000.000 دج) أو يساويها.¹

ويتعين أن تبين القرارات الصادرة من طرف كل من مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها، ويجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.²

يمكن مدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، وتمارس صلاحيات تفويض الإمضاء حسب الحالة، على شكاوى نزاعية،³ وهؤلاء الأعوان هم: نائب مدير المنازعات رئيس مركز الاحتجاجات، الأعوان المرسمون الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الاحتجاجات ولهم على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب.⁴

يحدد الحد الأقصى للتفويض بالإمضاء بالنسبة للشكوى الواحدة ب: سبعون مليون دينار (70.000.000 دج) بالنسبة للمديريات الولائية للضرائب التي يتواجد بها مركز للضرائب، أو خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) بالنسبة للمديريات الولائية للضرائب التي لا يتواجد بها مركز للضرائب.⁵

غير أن منح التفويض بالإمضاء يقتصر فقط على نائب مدير المنازعات ورئيس مكتب الاحتجاجات للبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.⁶

¹ - المادة 77 - 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 77- 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 07 فقرة 01 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

⁵ - المادة 07 فقرة 02 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

⁶ - المادة 07 فقرة 04 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

يمكن كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما، وتمارس صلاحيات تفويض الإمضاء حسب الحالة، على شكاوى نزاعية وكذا على طلبات استرجاع قروض الرسم على القيمة المضافة،¹

فلرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض إمضائه إلى : رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات، رئيس مصلحة الشكاوى، الأعوان المرسمون الذين يمارسون مهامهم في مكتب الشكاوى ولهم على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب.²

يحدد الحد الأقصى للتفويض بالإمضاء الذي يمكن لرئيس مركز الضرائب منحه بعشرة ملايين دينار (10.000.000دج) بالنسبة للشكاوى الواحدة أو لطلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة.³

غير أن منح التفويض بالإمضاء يقتصر فقط على رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات ورئيس مكتب الاحتجاجات للبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.⁴

أما رئيس المركز الجوارى للضرائب فله صلاحية تفويض إمضائه للبت في الشكاوى التابعة لاختصاص مصلحته إلى : رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات، رئيس مصلحة الشكاوى، الأعوان المرسمون الذين يمارسون مهامهم في مكتب الشكاوى ولهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي للضرائب.⁵

¹ - المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 08 فقرة 01 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و اعتبارات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

³ - المادة 08 فقرة 02 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و اعتبارات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

⁴ - المادة 08 فقرة 04 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و اعتبارات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

⁵ - المادة 09 فقرة 01 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و اعتبارات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات

يحدد الحد الأقصى للتفويض بالإمضاء الذي يمكن لرئيس المركز الجوّاري الضرائب منحه بخمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) بالنسبة للشكوى الواحدة.¹

وما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن للمفوض في أي وقت ولأسباب موضوعية القيام بسحب التفويض بالإمضاء الممنوح، وسحب التفويض بالإمضاء هو من اختصاص المسؤول المفوض الذي منحه فقط.

الفرع الثاني

اختصاص مدير كبريات المؤسسات

يبت مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية في أجل ستة (6) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، ويحدد أجل البت بثمانية (8) أشهر، وعندما تتعلق هذه الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ثلاث مائة مليون دينار (300.000.000 دج)، يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب).²

كما يبت مدير المؤسسات الكبرى في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز ثلاث مائة مليون دينار (300.000.000 دج) ، يتعين عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.³

ويمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة للأعوان الخاضعين لسلطته، وذلك حسب الشروط التي يحددها بمقرر المدير العام للضرائب.⁴

¹ - المادة 09 فقرة 02 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات

وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

² - المادة 172-5 فقرة 01 و 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 172-5 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 172-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويفوض مدير كبريات المؤسسات إمضائه للبت في الطعون المتعلقة بمنازعات الوعاء وطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة،¹ إلى كل من نائب مدير المنازعات، رئيس مكتب الشكاوى، رئيس مصلحة منازعات الوعاء والتحصيل، رئيس مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة، الأعوان المرسمون الذين يمارسون وظائفهم في المكتب أو المصالح المذكورة سابقا ولهم على الأقل رتبة مفتش قسم للضرائب.²

يحدد الحد الأقصى للتفويض بالإمضاء بمئة مليون دينار (100.000.000 دج) بالنسبة للشكوى الواحدة أو لطلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.³

غير أن منح التفويض بالإمضاء يقتصر فقط على نائب مدير المنازعات وأصحاب المناصب العليا الهيكلية المختصين تقنيا للبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.⁴

الفرع الثالث

اختصاص الإدارة المركزية

تختص الإدارة المركزية بالبت في مجموعتين من الشكاوى نص عليهما قانون الإجراءات الجبائية.

أولا

اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى النزاعية

¹ - المادة 02 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.
² - المادة 06 فقرة 02 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.
³ - المادة 06 فقرة 01 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.
⁴ - المادة 06 فقرة 04 من المقرر 08 المؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط و عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

ألزم المشرع الضريبي مدير الضرائب بالولاية بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في جميع الشكاوى المقدمة في منازعات الوعاء حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات والغرامات يتجاوز مائة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج) ، بمعنى أنه لا يفصل في الشكاوى إلا بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بعد أن ثبت فيها، ويبلغ القرار إلى المكلف بالضريبة.¹

كما ألزم المشرع الضريبي مدير المؤسسات الكبرى بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في جميع الشكاوى المقدمة في منازعات الوعاء حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات والغرامات يتجاوز ثلاث مائة دينار (300.000.000 دج) ، بمعنى أنه لا يفصل في الشكاوى إلا بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بعد أن ثبت فيها، ويبلغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال ثمانية (8) أشهر.²

والشكاوى النزاعية التي تختص بالبت فيها الإدارة المركزية في هذا المجال، هي الشكاوى التي تهدف إلى الاعتراض على:³

1 - الضرائب والتسويات المؤسسة بواسطة المصالح الضريبية حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز 150.000.000 دج في مجال الضرائب المباشرة .

2 - التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديرية الفرعية للرقابة الضريبية حيث المبلغ الإجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز 150.000.000 دج في مجال الضرائب المباشرة .

ثانيا

اختصاص الإدارة المركزية بالبت في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة

يجب على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية فيما يخص طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمبالغ تتجاوز خمسين مليون دينار (150.000.000 دج)،¹ وتبلغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال أجل ثمانية (8) أشهر .

¹ - المادة 77 فقرة 01 و 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 172-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المنشور رقم 191 / م / م ع / ض / م ت / ض / 2000 بتاريخ 2000/04/24 المتعلق بالشكاوى النزاعية (صلاحيات الإدارة المركزية) .

كما يجب على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية فيما يخص طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة والمتعلقة بمبالغ تتجاوز مائة مليون دينار (300.000.000 دج)²، وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة خلال أجل ثمانية (8) أشهر.

المطلب الرابع

التحقيق في الشكوى و إصدار القرار

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكلية الواجب توافرها، والبيانات التي يجب أن تتضمنها، والآجال التي يجب أن تقدم فيها، والهدف المتوخى منها، والجهات التي تقدم لها، والسلطة المختصة بالبت فيها، نحاول فيما يأتي توضيح كيفية التحقيق في الشكوى، وكيفية اتخاذ القرار.

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى

يقدم المكلف بالضريبة الشكوى حسب الحالة، إما إلى مدير المؤسسات الكبرى، أو مدير الضرائب بالولاية، أو إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، فهم المؤهلون عموماً لاستقبال الشكاوى، ويسلم الوصل الخاص بها إلى المكلفين بالضريبة.³ والتحقيق تحكمه قواعد تنظيمية، تتعلق بالزامية إخضاع الشكوى لتحقيق سابق على اتخاذ القرار، وتعيين الأعوان المكلفين بإجراء التحقيق، والطرق التي يسلكها التحقيق.

أولاً

إلزامية التحقيق

يجب أن تخضع الشكاوى للتحقيق قبل اتخاذ القرار فيها، وإلزامية التحقيق ليست مؤكدة بوضوح في قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة 76-1 فقرة 01 منه على: "يتم النظر

¹ - المادة 77 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 172-8 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

في الشكاوى من قبل المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب"، ونصت في فقرتها 02 على:
"يجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل."

ثانياً

الأعوان المكلفين بالتحقيق

كقاعدة عامة التحقيق في الشكاوى أنيط بالمفتش الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة
موضوع التنازع،¹ والمفتش المكلف بالتحقيق هو المفتش الرئيسي،² وأحياناً يمكنه أن يسند مهام
التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته، والذين لهم على الأقل رتبة مراقب والذين يتمتعون
إزاء المكلف بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون.³
وفيما يخص الشكاوى المتعلقة بصحة إجراء المتابعات وإجراءات التحصيل الجبري⁴ يكون
التحقيق فيها من قبل القابض الذي يباشر العملية محل التنازع.

ثالثاً

تلقي الرأي

يتم التحقيق في الشكاوى بعدة طرق، فيمكن أن يكون عن طريق الاطلاع⁵ أو استدعاء
المكلف بالضريبة أو باستشارة هيئات خارج إدارة الضرائب، حيث يمكن للمفتش أن يلجأ إلى
رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الشكاوى، وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر
رئيس المفتشية تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه
وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول، مع ذكر الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير

¹ - المادة 76 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 219 /وم / م ع ض / م م ، بتاريخ 1996/04/09
والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوى التابعة لاختصاص المنازعات .

³ - المادة 317 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ - المواد من 45 - 58 من قانون الإجراءات الجبائية.

ضريبة المكلف بالضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى السلطات الضريبية حسب الحالة لاتخاذ القرار المناسب دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بما توصل إليه رئيس المفتشية.¹

رابعاً

فحص الشكوى

كل تحقيق يجب أن يسبق بمعرفة العناصر المعروضة من طرف الشاكي، حيث يجب حصر جميع نقاط النزاع، فإذا وقع إغفال في الإجابة على أية نقطة يكون التحقيق ناقصاً، ويجب أن يشمل التحقيق في جميع الحالات شكل ومحتوى الشكوى.

1- من ناحية الشكل:

هناك فرضيتان يمكن أن تكونا محل نظر:²

- إذا كانت الشكوى صحيحة يكتفي بالإشارة في الإطار الخاص من ورقة التحقيق إلى الوصف "طلب مقبول".

- إذا كانت الشكوى تتضمن سبباً أو أكثر لعدم قبولها هذه تذكر بدقة ومهما كان السبب، وهذه الشكاوى غير المقبولة شكلاً يجب أن تفحص من حيث المحتوى، ومدير المؤسسات الكبرى، أو مدير الضرائب بالولاية، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، هم المؤهلين للحكم على ما إذا كانت الشكوى غير مقبولة، والأكثر من ذلك يمكنهم تطبيق إجراء التخفيض المباشر للشكاوى³ المعترف بتأسيسها، ولكنها غير صحيحة من حيث الشكل.

2- من ناحية المحتوى:

التحقيق في الشكوى يتطلب دراسة وكشف و تفسير الوقائع، وفحص ما إذا كانت ألفاظ وفحوى القانون قد طبقت تطبيقاً صحيحاً.

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 20.

² - التعلّية رقم 219/وم /م ع /ض /م /م بتاريخ 1996/04/09.

³ - المادة 95-1 من قانون الإجراءات الجنائية .

ففي الشكوى المقبولة شكلا والمؤسسة بوضوح، يصوغ المفتش رأيا مختصرا ويحدد التخفيضات المقترحة.

وإذا أثار الشاكي مسألة مبدئية، يجب على المفتش أن يقوم بالإثبات الدقيق لمبرراته ويذكر الإجراءات القانونية التنظيمية أو القضائية التي بنا عليها رأيه بالقبول أو بالرفض.

الفرع الثاني

إصدار القرار

يعود لكل من مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب سلطة اتخاذ القرار، وذلك بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديها، غير أنه إذا تعلق بالشكاوى التي يتم البت فيها على المستوى المركزي، فإنه يتخذ القرار بناء على رأي الإدارة المركزية المطابق.

وقبل اتخاذ القرار من قبل السلطات الضريبية حسب الحالة، فإنه يتعين عليها أن تطلب وفقا للإجراءات القانونية السارية المفعول من المفتش المختص إقليميا تقديم اقتراح كتابي في موضوع النزاع، يعرض هذا الاقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابيا على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للسلطات الضريبية بعد تأشيرها من قبل المدير الفرعي للمنازعات.¹

و يجب أن يكون القرار المتخذ له مبرراته، بمعنى أن توضح فيه الأسباب التي بني على أساسها الرفض الكلي أو الجزئي بصورة مختصرة،² ويجب أن تكون دقيقة ومحددة، واستخدام مصطلحات سهلة ومفهومة لدى المكلف بالضريبة.

والتسبب يسمح للمكلف بالضريبة معرفة ومناقشة أسباب الرفض للشكاوى أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية.

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق ، ص 20

² - المادة 79-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتم تبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة¹ شخصيا، أو إلى وكيله بالعنوان المذكور في الشكوى،² ويجب أن تقيد أسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي في وثيقة التبليغ التي توجه إلى المكلف بالضريبة.³

ويكون تبليغ القرار عن طريق رسالة موصي عليها مع الإشعار بالاستلام،⁴ ويؤخذ هذا التاريخ كبدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة، كي يطعن في قرارات السلطات الضريبية (مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب)، سواء أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية.

¹ - المادة 79-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p 35 .

³ - ibid. , p35.

⁴ - المادة 79-3 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

لقد منح المشرع الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة، عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصاً للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء، للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة، وتحصيل الضرائب وفرض العقوبات والغرامات المتعلقة بذلك.¹

والهدف من إنشاء هذه اللجان، هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم.²

ويبدو أن المشرع يسعى، من خلال منح الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق هذه اللجان الإدارية، إلى إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات، لتحقيق العدالة الضريبية ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الجهد والوقت و عدم إثقال الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات.

وعن اللجوء لهذه اللجان جعله المشرع اختيارياً،³ بحيث يتم قبل اللجوء إلى القضاء، إلا أنه إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى القضاء، فإنه لا يجوز له بعد ذلك اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.⁴

ويلجأ المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان الإدارية، إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.¹

¹ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 36 .

² - د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 50.

³ - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد تم إحداث هذه اللجان بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

وما تجدر الإشارة إليه، أن الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال لا يعلق الدفع، لكن يمكن للمشتكي أن يستفيد من التأجيل للدفع وهذا من خلال تسديد مبلغ يساوي نسبة 20% من الحقوق والغرامات المتبقية المتنازع فيها من دون أن يتجاوز المبلغ الإجمالي المسدد خلال مرحلتي الطعن نسبة 40% من المبلغ المتنازع فيه بعد تطبيق تخفيض جزئي².

وسوف نتعرض لهذه اللجان الإدارية الثلاثة: اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، واللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، واللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال، وذلك من حيث: تشكيلتها وسير عملها، اختصاصاتها، إجراءات الطعن أمامها، طبيعة آرائها وسلطة مدير الضرائب بالولاية.

المطلب الأول

تشكيلة وسير أعمال لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم

على رقم الأعمال

نصت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على تشكيلة لجان الطعن الإداري للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ونظمت إجراءات سير أعمالها. وسنتطرق أولاً إلى تشكيلة وسير عمل اللجنة الولائية للطعن، ثم إلى تشكيلة وسير عمل اللجنة الجهوية للطعن، وأخيراً إلى تشكيلة وسير عمل اللجنة المركزية للطعن.

¹ - المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص 100.

الفرع الأول

تشكيلة وسير عمل لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم
على رقم الأعمال

هنا نتناول أولا تشكيلة هذه اللجنة، ثم إجراءات سير أعمالها.

أولا

تشكيلة اللجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم
الأعمال

تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم
الأعمال، تتكون من:¹

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات
والمحاسبون المعتمدون رئيسا، وفي حالة عدم وجود محافظ حسابات يختار أعضاء
اللجنة الولاية للطعن من بينهم رئيسا.

- عضو من المجلس الشعبي الولائي

- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير

- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير

-ممثل من مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للافلاحة الكائن مقرها بالولاية

¹ - المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

توكل مهام كل من كاتب الجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

و يلزم هؤلاء الأعضاء بالسر المهني المنصوص عليه في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا

إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يكون اجتماعها صحيحا إلا بحضور غالبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم، لسماع أقوالهم، حيث يجب عليها أن تشعرهم بذلك قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

الفرع الثاني

اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

سنقوم بتسليط الضوء على تشكيلة هذه اللجنة ثم على إجراءات سير أعمالها .

أولا

تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تتشأ لدى كل مديرية لجنة جهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وتتكون هذه اللجنة من:¹

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير

- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير

- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير

- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب

برتبة نائب مدير

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية

- ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة

مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب.

ويخضع أعضاء اللجنة لالتزامات السر المهني، لأن العضو بسبب مشاركته في

عضوية اللجنة يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر، وعلى ذلك فإنه

ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين بالضريبة.

¹-المادة 81 مكرر-1- من قانون الإجراءات الجبائية.

ولقد نصت المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على: "يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301¹ من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة...".

ثانيا

إجراءات سير أعمال اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تعد اللجنة الجهوية للطعن اجتماعاتها بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور غالبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين بالاجتماع أو ممثليهم، وذلك لسماع أقوالهم، وبالتالي يجب عليها أن تستدعيهم قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

الفرع الثالث

تشكيلة وسير أعمال اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

سنسلط الضوء على تشكيلة اللجنة ثم على إجراءات سير أعمالها .

¹ - نصت المادة 301 من قانون العقوبات على : " يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج... و جميع الأشخاص المؤتمنين، بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة، على أسرار أدلي بها إليهم وافشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك " .

أولاً

تشكيله اللجته المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم

الأعمال

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وتتكون هذه اللجنة من: ¹

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.

- ممثل وزير العدل، برتبة مدير على الأقل.

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة، برتبة مدير على الأقل.

- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة

مدير.

- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير

- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة

- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة

- مدير كبريات المؤسسات

- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً

للجنة.

و لقد أخضع قانون الإجراءات الجبائية أعضاء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب

المباشرة إلى التزام السر المهني.

ويتكفل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، والتي يعين المدير العام للضرائب

أعضاؤها.

¹-المادة 81 مكرر-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا

إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تعقد اللجنة المركزية للطعن اجتماعاتها بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، و لا يصح اجتماعها إلا بحضور غالبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين بالاجتماع أو ممثليهم، وذلك لسماح أقوالهم، وبالتالي يجب عليها أن تستدعيهم قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

كما يمكن اللجنة أن تستمع حسب الحالة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني، أو مدير المؤسسات الكبرى، حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع. تكون جلسات اللجنة سرية، وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية الأصوات وفي حالة تساوي أصوات الحاضرين يرجح الجانب الذي فيه الرئيس.¹

المطلب الثاني

اختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

عندما يبلغ المكلف بالضريبة المعني بالقرار المتخذ في شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، ويرضى بالقرار تنتهي المنازعة، وإذا لم يرضه القرار أجاز له المشرع أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، حيث يرفع طلبه إلى اللجنة الإدارية المختصة.

¹ - المادة 81 مكرر 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول

اختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تختص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالنظر في طعون المكلفين بالضريبة، سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لشكواهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكواهم أية رد، بشرط أن تحترم آجال تقديم الطعون وأن لا يكون المكلف بالضريبة المعني قد رفع طعنا أمام المحكمة الإدارية.

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) اقل أو يساوي 20.000.000 دج.

يبلغ كاتب الجلسة الرأي الذي يمضيه الرئيس إلى مدير الضرائب بالولاية في أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

وتهدف طلبات المكلفين بالضريبة إلى الحصول على إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي،¹ وهذا يعني أن الطعن أمام هذه اللجان يخص منازعات الوعاء دون منازعات التحصيل.

هذا يعني أن هذه اللجنة تختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب، ولها أن تطلب من كل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق.²

ويكون من فائدة المكلف بالضريبة اللجوء لهذه اللجنة، لأنه يستفيد من هذا الإجراء المرن المميز لمرحلة التنازع الإدارية، كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار من شأنه تمكين إدارة

¹ - المادة 81-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص 198.

الضرائب من إجراء فحص ثان للشكوى المقدمة لها والرجوع عن قرارها الأول إن اقتضى الأمر ذلك،¹ ويبقى باب اللجوء إلى القضاء المختص مفتوحا باعتباره سلطة مستقلة عن الإدارة.

الفرع الثاني

اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم

على رقم الأعمال

يكون اختصاص اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، في الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.²

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) 20.000.000 دج ويقل أو يساوي 70.000.000 دج.

يبلغ كاتب الجلسة الرأي الذي يمضيه الرئيس إلى مدير الضرائب بالولاية في أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

الفرع الثالث

اختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم

على رقم الأعمال

تختص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، بنظر الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.³

¹ - د. سالم الشوابكة، مرجع سابق، ص 179.

² - المادة 81-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 81-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

تبدى اللجنة رأياً حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) 70.000.000 دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

والطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

يبلغ كاتب الجلسة الرأي الذي يمضيه الرئيس حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل 20 يوماً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

المطلب الثالث

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم

على رقم الأعمال

لقد أجاز المشرع الضريبي في المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعن.¹

والسؤال المطروح هو : ما هي شروط قبول الطعن ؟ وكيف يتم تقديم الرأي ؟.

الفرع الأول

شروط قبول الطعن

لقد نصت المادتان 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية على عدة شروط يجب أن تتوفر في الشكاوى المقدمة إلى السلطات الضريبية (مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية،

¹ - المادة 80 - 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب)، تلك الشروط يجب أن تتوافر في
الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة.¹

كما يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولاً إلى السلطات الضريبية،² وأن لا
يكون قد أحال الأمر على المحاكم الإدارية.³

ويجب على المكلف بالضريبة أن يعرض في الطلب المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن
وسائله (دفعه) التي جعلته يعترض على الضريبة المفروضة عليه، وكذا طلباته (استنتاجاته)،
في طلبه المقدم إلى اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وذلك بأن يحدد بوضوح
موضوع الشكوى.

وتقدم هذه الطعون خلال أجل أربعة (04) أشهر من تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية،⁴
أو قرار مدير كبريات المؤسسات، أو ابتداء من نهاية مهلة (06) أشهر الممنوحة لمدير
المؤسسات الكبرى أو لمدير الضرائب بالولاية للرد على شكوى المكلف بالضريبة، أو ابتداء من
نهاية مهلة (04) أشهر الممنوحة لرئيس مركز الضرائب أو لرئيس المركز الجوارى للضرائب للرد
على شكوى المكلف بالضريبة.⁵

وما تجدر الإشارة إليه، أن الطعون النزاعية التي كانت محل رفض كلي أو جزئي من
طرف السلطة الإدارية المختصة هي الوحيدة التي يمكن أن تكون محل الطعن أمام لجان الطعن
الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.⁶

¹ - د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 67، والمادة 80-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 80-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - ويكون التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، أنظر المنشور رقم 11/ م / م ع
ض / م ت ض/ 1998 بتاريخ 10/06/1998 المتعلق بلجان الطعن.

⁵ - المادة 76-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux,
instruction générale sur les procédures contentieuses, 2012, p38.

الفرع الثاني

تقديم الرأي

وسنتناول في هذا الفرع أولاً كيفية تقديم الرأي وثانياً تبليغ الرأي.

أولاً

كيفية تقديم الرأي

تجتمع اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بناء على استدعاء من رئيسها، ويتوفر النصاب المحدد قانوناً، فإذا ما توفر النصاب القانوني، تعقد اللجنة اجتماعها، ويبيدي كل عضو رأيه في القضية المطروحة مع تقديم الأسانيد والأدلة في ذلك، وتناقش اللجنة هذه الآراء، وبعد المداولة تصدر رأيها، وذلك بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

تصدر رأيها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبدي رأيها في هذا الأجل يعد ذلك رفضاً ضمناً للطعن.¹

و يجب أن يكون رأي اللجنة معلل، ويجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي.²

ثانياً

تبليغ الرأي

وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس، ويبلغ رأي اللجنة الولائية واللجنة الجهوية إلى المدير الولائي للضرائب في أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويبلغ رأي اللجنة المركزية إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى

¹ - المادة 81 -2 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العامة والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص 101.

مدير كبريات المؤسسات في أجل 20 يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.¹

تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، أين يكون على مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.²

المطلب الرابع

طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن وسلطة سلطات الضرائب

نتناول في هذه النقطة أولا طبيعة الآراء التي تصدرها اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، ثم إلى سلطة السلطات الضريبية عليها.

الفرع الأول

طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على

رقم الأعمال

تقوم اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بتقديم الرأي في النزاعات المطروحة أمامها كما أشرنا سابقا، وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بهذه اللجان، نجد أن المشرع الضريبي نص على أن آراء اللجان تعتبر نافذة إلا تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون والتنظيم الساري المفعول.³

وعليه فإنه كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والاستثناء هو ما ورد في الحالة المذكورة آنفا، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إذا لم يرضيه ذلك.

¹ - المادة 81-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

سلطة سلطات الضرائب على آراء لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
والرسوم على رقم الأعمال

يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية بتبليغ آراء اللجان إلى
المكلفين بالضريبة، ويجب أن تتطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة عنهم مع آراء
اللجان.

لكن عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب
يصدر قرار معطل بالرفض بشأنه ويبلغ إلى الشاكي.¹

¹ - المادة 81 -4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني

الطعن القضائي

لقد نص المشرع الضريبي الجزائري على وجوب التظلم الإداري (الشكوى) حسب الحالة إما إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب،¹ أو إلى مدير كبريات المؤسسات،² كما منح الحق للمكلف بالضريبة باللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال،³ وذلك قبل اللجوء إلى القضاء،⁴ ثم بعد ذلك إمكانية الطعن أمام المحكمة الإدارية⁵ بصفتها محكمة أول درجة، كما منح حق الطعن في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف.⁶

المبحث الأول

الدعوى أمام المحكمة الإدارية

ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة من طرف المكلف بالضريبة، ويجب أن تكون العريضة مستوفية للشروط المتعلقة بشكلها وبمحتواها، ويتولى القاضي الضريبي التحقيق في العريضة طبقا لما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (الإجراءات العامة للتحقيق) ولما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية (الإجراءات الخاصة للتحقيق)، ثم يصدر القرار حسب الشكل المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية والذي يرتب آثاره.

¹ - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 1-172 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 3-80 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁶ - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية

المطلب الأول

رفع الدعوى

لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة وجب على المكلف بالضريبة أن يكون قد تقدم بشكوى لإدارة الضرائب، وأن يرفع الدعوى في الآجال القانونية.

الفرع الأول

تقديم شكوى

أوجب قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكوى، إلى ال سلطات الضريبية وذلك قبل اللجوء إلى القضاء، هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً، هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 2003/02/25¹ جاء فيه: "كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة (حالياً المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية)، هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً، وعدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء".

والتظلم الإداري (الشكوى) واجب حتى في منازعات التحصيل ويترتب على إغفاله عدم قبول الدعوى، هذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 1999/03/22²، حيث جاء في حيثياته ما يلي:

"من حيث الموضوع: حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة (حالياً 153 و 154 من قانون الإجراءات الجبائية).

¹ - مجلس الدولة الغرفة الثانية، في 2003/02/25، قرار رقم 006325، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

² - مجلس الدولة الغرفة الثانية، في 1999/03/22، قرار رقم 152508، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا وبتعيين رفضها.

الفرع الثاني

الأجل القانوني لرفع الدعوى

أوجب قانون الإجراءات الجبائية احترام الأجل القانوني لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وهذا الأجل في مادة الضرائب يعتبر من النظام العام، ويجب على القاضي إثارته تلقائيا في أي مرحلة من مراحل إجراءات الدعوى.¹

ففي منازعات الوعاء والتصفية، ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، بعريضة خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار السلطات الضريبية بالرفض الكلي أو الجزئي.² كما ترفع خلال الأربعة (04) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المقرر لجواب السلطات الضريبية على شكوى المكلف بالضريبة.³

ويطبق نفس الأجل أربعة (04) أشهر عند الطعن في القرارات المبلغة من طرف السلطات الضريبية، بعد إبداء لجان الطعن الإدارية الثلاث رأيها.⁴

وتكون الدعوى سابقة لأوانها في حالة الطعن في قرار السلطات الضريبية قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابها على الشكوى والمنصوص عليه بالمادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، ويصرح بعدم قبولها وهو ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه بتاريخ 14/02/2000⁵ حيث جاء فيه ما يلي:

¹ – Charles Debbasch, Contentieux Administratif, 7^{ème} édition, DALLOZ, paris1999, p 789.

² – المادة 82-1 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ – المادة 82-2 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ – المادة 82-1 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁵ – مجلس الدولة، الغرفة الأولى، في 14/02/2000، قرار رقم 191060، عبد العزيز أمقران، (رسالة...)، مرجع سابق، ص 38.

" حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ 1997/02/22 ، وأنه كان عليه رفع شكوى مسبقة أمام مدير الضرائب بالولاية، وأنه كان عليه الانتظار مدة (4) أشهر قبل رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، وأنه وبرفعه دعواه بتاريخ 1997 /04/05 فإن هذه الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض، وأنه وبالفصل كما فعلوا، فإن قضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقاً سليماً، وأنه يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف ".

وإذا تم رفع الدعوى بعد انقضاء أجل أربعة (04) أشهر من انتهاء المدة الممنوحة للسلطات الضريبية للإجابة على شكوى المكلف بالضريبة المنصوص عليها بالمادتين 76-2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنها لا تقبل، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 17 / 01 / 2000¹ حيث جاء فيه ما يلي:

" لكن حيث تبين من دراسة الوثائق المرفقة أن المستأنف كان قد قدم تظلم لإدارة الضرائب المستأنف عليها بتاريخ 1995/08/14.

وأنه لم يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران إلا بتاريخ 1996/06/03 أي بعد مدة تتجاوز (08) أشهر خرقاً لأحكام المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال (08) أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ 1995/08/14.

حيث أنه مادام أن المستأنف لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانوناً فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية ".

أما في منازعات التحصيل، فيجب على المكلف بالضريبة تحت طائلة البطالان، أن يبادر بالاعتراض في أجل شهر اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه،² وبيت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد

¹ - مجلس الدولة الغرفة الأولى، في 2000/01/17، القرار رقم 186071، عبد العزيز أمقران، (رسالة ...)، مرجع سابق، ص 40.

² - المادة 153 مكرر - 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى،¹ ويمكن للمشتكي أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة والذي لم يرضيه،² كما يمكنه رفعها ضد القرار الضمني بالرفض.

المطلب الثاني

عريضة الدعوى

تفتح الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة تودع وتسجل لدى كتابة ضبط تلك المحكمة، فما هو شكلها؟ وما البيانات التي يجب أن تتضمنها؟.

الفرع الأول

شكل العريضة

يجب أن تستوفي عريضة المكلف بالضريبة عدة شكلية، تتمثل في تحرير العريضة على ورق عادي، وأن تكون موقعة من صاحبها، وترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من قبل محام مسجل قانونا في نقابة المحامين.³

الفرع الثاني

محتوى العريضة

يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا للوسائل، ويجب أن ترفق بإشعار تبليغ قرار السلطات الضريبية المعترض عليه.⁴

¹ - المادة 153 مكرر 1 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 153 مكرر 1 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً

يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل

وهذا يعني أن عريضة الدعوى يجب أن تتضمن عرضاً للوقائع التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي،¹ وعلى المدعي تحديد طبيعة الوسائل التي يذكرها، بحيث تكون العريضة مسببة تسبباً كافياً، ولا يمكن للمكلف بالضريبة الخروج عن الإطار العام الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب.²

ثانياً

يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار السلطات الضريبية المعارض عليه

أوجب المشرع الضريبي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بنسخة من القرار المطعون فيه.³

المطلب الثالث

إجراءات التحقيق

بعد تقديم العريضة الافتتاحية وتسجيلها في أمانة ضبط المحكمة الإدارية يتم التبليغ الرسمي لها عن طريق محضر قضائي،⁴ ويتم التحقيق فيها وفق إجراءات التحقيق العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، وكذا وفق إجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 92.

² - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 73.

³ - المادة 83-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الأول

إجراءات التحقيق العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في إجراءات التحقيق المتبعة في المنازعات الإدارية عموماً، وتتميز بعدة خصائص يمكن توضيحها في ما يأتي:

- **إجراءات ذات طابع تحقيقي** والذي يتميز بإعطاء القاضي الدور الأكبر في إدارة الدعوى، تكون له سلطة المبادرة،¹ ويصبح سيد التحقيق منذ أن يتقدم الخصوم بإدعاءاتهم، فهو الذي يحدد دور وكيفية سير جلسات الحكم، وله أن يقدر المواعيد المناسبة لتقديم المستندات أو المذكرات أو للإطلاع، كما تكون له سلطة إعلان قفل باب التحقيق، ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يحكم القاضي بسقوط الخصومة، وله أن يصدر أوامر للإدارة بتسليم الملفات والأوراق التي يرى ضرورتها في التحقيق وذلك من أجل تكوين قناعته.²

- **إجراءات ذات طابع كتابي** ، وهذه الخاصية تساعد القاضي الإداري وتمكنه من تقدير مدى صلاحية القضية للفصل فيها، حيث تكون جميع الأدلة أو أغلبها مكتوبة، وعند اعتناق القاضي حلاً فاصلاً للنزاع فينبغي أن يستند على دليل مكتوب وموجود في ملف القضية.³

إجراءات ذات طابع حضوري الذي اعتبره مجلس الدولة الفرنسي مبدأ عاماً في الإجراءات، ويترتب عليه أن لا يحكم القاضي حتى يكون كل من المدعي و المدعى عليه قدم كل مذكراته وطلباته ودفوعه في النزاع، مع إخطار الخصم الآخر بكل ما يقدمه من وثائق ومستندات و مذكرات، وأن يكفل للخصوم الاتصال المتساوي بالنتائج التي تجمعت من تحقيقاته، وتقديم ميعاد كاف للخصوم لإمكانية الرد على القرائن والأدلة التي تحتويها أوراق الملف.⁴

¹- ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999، ص178.

²- د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 184-186 .

³- Gustave peiser, Droit administratif général, 20° édition, Dalloz, 2000, p238.

⁴- د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 196. و معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة، مصر، طبعة 1999، ص386.

ويترتب على هذا المبدأ، استبعاد فكرة الحكم الغيابي وجواز المعارضة فيه لأن ذلك يتعارض مع مبدأ حضورية الإجراءات، وكذا استبعاد نظام شطب الدعوى لعدم حضور المدعي.

ويتم التحقيق في عريضة منازعات الضرائب بإتباع الإجراءات الآتية:

تعرض عريضة الدعوى عقب قيدها لدى أمانة الضبط على رئيس المحكمة الإدارية، الذي يعين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى،¹ فإذا تبين له من عريضة الدعوى بأن حل القضية مؤكد، يجوز له أن يقرر بأن لا محل للتحقيق، ويحيلها لمحافظة الدولة كي تودع تقريرها في النزاع، وفي هذه الحالة يأمر الرئيس بإحالة الملف أمام تشكيلة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة.²

وأما أن يقدر أهمية التحقيق، وفي هذه الحالة يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر، الذي يتولى مهمة إعلانها للخصوم، ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها. حيث يحدد القاضي المقرر بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع.³

يتم تبليغ كل الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الضرورة،⁴ فيقوم المستشار المقرر بتبليغ العريضة إلى المدعى عليه مع إنذاره بأن يودع مذكرة جوابية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد الخصوم وذلك في المواعيد التي يحددها،⁵ وتمثل دعوة المدعى عليه لإبداء رده أو مذكرات دفاعه أو حضوره أمام المستشار المقرر توطئة لإعداد تقرير لتحديد جلسة المحكمة.

¹ - المادة 844 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 847 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 844 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 840 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - المادة 840 فقرة 02 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويمكن للسلطات الضريبية أثناء التحقيق في الدعوى أن تقدم طلبات فرعية، بقصد إلغاء أو تعديل القرار الذي أصدرته في موضوع الشكوى الابتدائية، وتبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي.¹ وعندما تكون القضية مهياًة للفصل فيها، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، يبلغ إلى الخصوم في أجل لا يقل عن 15 يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر.²

ويكون دور المستشار المقرر بمثابة صمام أمان يعمل على تلافي بطلان الإجراءات وتصحيحها، فيجب عليه أن يقوم بإعداد الملف، ويأمر بتقديم المستندات التي يراها لازمة للتحقيق في القضية، وأن يأمر بتبليغ مذكرات الدفاع مع ما قد يقدم من ردود عليها بنفس الشروط المقررة بالنسبة للعريضة، ويمنح الخصوم في هذه الحالة أجلاً يسمح لهم بتقوية أوجه الدفاع عن طعنهم،³ وأن يقوم بإيداع تقريره المكتوب عندما تصبح القضية مهياًة للفصل فيها، ويحيل ملف القضية مرفقاً بالتقرير والوثائق المرفقة به إلى محافظة الدولة التي تودع تقريرها المكتوب في ميعاد شهر واحد من استلام الملف، والتي عليها إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل الممنوح لها،⁴ وأن يحدد بالاتفاق مع الرئيس تاريخ الجلسة، سواء قدمت محافظة الدولة طلباتها في الوقت المحدد أم لا.

ويتم إخطار محافظة الدولة والخصوم علماً بتاريخها من قبل أمانة الضبط، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ انعقاد الجلسة.⁵

وبعد تلاوة القاضي المقرر لتقريره، يسوغ للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً لمذكراتهم المكتوبة،⁶ ثم تقوم محافظة الدولة بإبداء طلباتها الشفوية،¹ وتحال القضية بعد ذلك للمداولة، ويحدد اليوم الذي يصدر فيه حكمه.

¹ - المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 233.

⁴ - المادة 897 فقرة 01 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶ - المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ولتكوين اقتناع القاضي في التوصل إلى حل للمنازعة ، إذا تبين للمحكمة بأن إجراءات التحقيق العامة غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى، يلجأ لإجراءات التحقيق الخاصة.

الفرع الثاني

إجراءات التحقيق الخاصة

إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال تتمثل في مراجعة التحقيق والخبرة.² هذا الأخذ بالرد وأورده المشرع حماية لحقوق الدفاع، وكذلك لتمكين وتسهيل الفصل في المنازعة المطروحة بكل موضوعية.³

أولاً

مراجعة التحقيق

هذا الإجراء يقره القاضي إذا ما رأى بأن المنازعة الضريبية المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها، وتسد عملية مراجعة التحقيق إلى أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى، و ذلك بحضور المدعي (المكلف بالضريبة) أو وكيله.⁴ يعين العضو المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري فيها مهمته.⁵ يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير تقريراً يضمنه ملاحظات المدعي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه ، ويقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير أمانة ضبط المحكمة التي أمرت بهذا الإجراء.⁶

¹ - المادة 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 85 -1 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 78.

⁴ - المادة 85-3 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ - المادة 85-3 فقرة 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - المادة 85-3 فقرة 4 و 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا

الخبرة

تمثل الخبرة إحدى إجراءات التحقيق الخاصة الرئيسية، والتي تأمر بها المحكمة الإدارية، سواء أكان ذلك تلقائيا أو بناء على طلب المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب بالولاية.¹ تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إذا طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة كل طرف يعين خبيره، والخبير الثالث تعينه المحكمة الإدارية.²

يسير الخبرة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية،³ وفي حالة عدم قبول الخبير إنجاز الخبرة أو عدم قيامه بالمهمة المسندة إليه، يعين خبير آخر في مكانه⁴ بواسطة أمر يصدره يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء.

تنجز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية، والذي يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، و يخبر مصلحة الضرائب المعنية والشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبيرين الآخرين مسبقا بعشرة (10) أيام على الأقل.⁵

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذا الشاكي و/ أو ممثله، حيث يقومون بالمهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية.⁶ يتولى عون الإدارة تحرير محضر ويضمنه رأيه، ويحرر الخبراء إما تقريرا مشتركا أو تقارير منفردة،¹ يودع محضر وتقارير الخبراء كتابة ضبط المحكمة الإدارية، حتى يتسنى للأطراف المخطرة قانونا بالإطلاع عليها في أجل عشرين (20) يوما.²

¹ - المادة 86-1 من قانون الإجراءات الجبائية .

² - المادة 86-2 من قانون الإجراءات الجبائية .

³ - المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - المادة 86-5 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁵ - المادة 86-6 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁶ - المادة 86-7-1 من قانون الإجراءات الجبائية .

وإذا اعتبرت المحكمة الإدارية بأن الخبرة كانت غير قانونية أو ناقصة، يمكنها الأمر بإجراء خبرة تكميلية جديدة، تتم وفقا للشروط المحددة أعلاه.³

المطلب الرابع

إصدار القرار

يتطلب النطق بالقرار حضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة لما في ذلك من تمسكهم برأيهم في مواجهة الخصوم، ويتضمن القرار بيانات إلزامية، كما يجب أن يبلغ للأطراف لترتيب آثاره وهي تنفيذه، ما لم يطعن فيه خلال الآجال القانونية.

فإذا كان ضد إدارة الضرائب، فعلى السلطات الضريبية تنفيذه، وذلك بأن تضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها، وإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب، فعلى المكلف بالضريبة تنفيذه، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها.⁴

وبإمكان المكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار أمام مجلس الدولة إذا لم يرضه، كما يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تستأنف قرار المحكمة الإدارية.⁵ وما تجدر الإشارة إليه هو أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من طرف المحكمة الإدارية.⁶

¹ - المادة 86-7-86-7 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 86-8 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 86-10 من قانون الإجراءات الجبائية .

⁴ - عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 87.

⁵ - المادة 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ - المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المبحث الثاني

الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال منازعات الضرائب المباشرة بالاستئناف، وهو الطعن الأكثر استعمالاً في قرارات المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة.

المطلب الأول

إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

توجد جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة،¹ وتكون إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية.² تودع عريضة الاستئناف أمانة ضبط مجلس الدولة، وذلك في الآجال المحددة قانوناً.

الفرع الأول

إيداع عريضة الاستئناف

يرفع الطعن بعريضة مكتوبة وموقعة، تودع أمانة ضبط مجلس الدولة، ويقوم أمين الضبط بعرضها على رئيس مجلس الدولة الذي يحيلها إلى رئيس غرفة والذي يقوم بتعيين المستشار المقرر،³ ويأمر المستشار المقرر بتبليغ العريضة برسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، إلى كل مستأنف ضده،⁴ مع إخباره وجوب إيداع مذكرة برده مصحوبة بعدد من النسخ بعدد الخصوم، خلال شهرين من يوم التبليغ،

¹ - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية

² - المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 840 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وإلا فإن الحكم الذي يصدر يعتبر حضوريا، وكما تبلغ العريضة تبلغ المذكرات التكميلية المقدمة من الطرفين.¹

الفرع الثاني

ميعاد رفع الاستئناف

يرفع الطعن في خلال شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه بالاستئناف،² ويحسب ميعاد الاستئناف كاملا،³ ولا يمكن مد الميعاد لأنه في مجال منازعات الضرائب المباشرة تطبق المقتضيات الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، ويسري ميعاد الشهرين بالنسبة لإدارة الضرائب اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية.

و يجب أن يتم التبليغ من طرف أمين الضبط لمجلس الدولة إلى جميع الأطراف.⁴

المطلب الثاني

شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة

يجب توا فر مجموعة من الشروط تتعلق بالمستأنف وأخرى تتعلق بالاستئناف.

الفرع الأول

الشروط المتعلقة بالمستأنف

يشترط في القرار المطعون فيه بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أن يكون قرارا ابتدائيا صادرا عن المحكمة الإدارية،⁵ ويشترط في الطاعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، أن يكون حائزا لصفة وأهلية التقاضي وله مصلحة في ذلك.⁶

¹ - المادة 841 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

² - المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 405 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁵ - المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والمادة 10 من القانون العضوي 89-01.

⁶ - المادة 13 و 65 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثاني

الشروط المتعلقة بالاستئناف

لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، لا بد من توافر شروط شكلية تتمثل في، أن

تكون عريضة الطعن موقعة من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة،¹ وأن تتضمن بيانات معينة.

أولا

توقيع عريضة الطعن من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة

إن النيابة عن الخصوم لا تكون إلا بواسطة محامين مقبولين لدى مجلس الدولة.² وهذه النيابة وجوبية، فلو تم إيداع العريضة من طرف صاحبها دون أن ينيب عنه محاميا مقبولا أمام مجلس الدولة كان طعنه غير مقبولا، هذا بالنسبة للأفراد، أما بالنسبة للدولة فقد أعفاها المشرع من هذا الإجراء، ويمثلها الوزير المعني أو الموظف صاحب الوكالة في هذا الشأن.³

ثانيا

بيانات عريضة الطعن

يجب لقبول عريضة الطعن بالاستئناف أن تكون مستوفية لمجموعة من البيانات،⁴ و أن ترفق بصورة رسمية من القرار المطعون فيه،⁵ و أن ترفق بإيصال دفع الرسوم القضائية، وإذا كانت الإدارة هي المستأنفة، فهي معفاة من تلك الرسوم.⁶

¹ - المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

² - المادة 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³ - المادة 827 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁴ - المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

⁵ - المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

⁶ - المادة 17 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

إن الاطلاع على نسخة القرار المطعون فيه وعلى أوجه الطعن هي التي تمكن قاضي مجلس الدولة من التقرير في بعض الحالات بأن لا محل للتحقيق، وإرسال الملف مباشرة لمحافظة الدولة لتبدي ملاحظاتها قبل الفصل فيها.

أما اشتراط احتواء العريضة على موجز للوقائع وعلى الأوجه التي يبني عليها الطعن، فإنه يعد ضمانا لجدية الطعن ويمكن المستأنف عليه من الرد على كل وجه من الأوجه المؤسس عليها.¹

المطلب الثالث

سلطة مجلس الدولة

إن الطعن بالاستئناف في حالة قبوله ينقل المنازعة برمتها إلى الجهة الاستئنافية، ولا يفهم من ذلك أن سلطة الجهة الاستئنافية تكون مطلقة وإنما تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف.²

الفرع الأول

الفصل في النزاع من جديد

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية، يسمح له بالفصل فيه من جديد سواء من حيث الوقائع أو من حيث القانون، وهو ما يعرف بالأثر الناقل للطعن بالاستئناف،³ وهذا تطبيقاً لمبدأ التقاضي على درجتين، وهو من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام التقاضي أمام القضاء.⁴

¹ - بشير محمد، مرجع سابق، ص 83.

² - د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 277.

³ - د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 348، ود. راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، طبعة 1995، ص 589.

⁴ - د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 120.

ولا بد أن يكون هدف المستأنف هو إلغاء قرار المحكمة الإدارية أو التعديل في منطوقه. ويعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية وذلك بالتزامه بمجموعة من الضوابط أهمها:¹

-التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف .

- فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة دون أن يتطرق لفحص مسائل جديدة. ومن المبادئ الأساسية التي تحكم الطعن بالاستئناف، أنه لا يؤدي إلى إيقاف تنفيذ حكم أول درجة.²

الفرع الثاني

عدم قبول طلبات جديدة

سلطة مجلس الدولة تكون مقيدة بحدود طلبات المستأنف في عريضة الاستئناف، وذلك باستثناء إذا ما تعلق الخصومة بأمر من الأمور التي تتعلق بالنظام العام، كما في حالات الاختصاص والتي يمكنه التصدي لها ولو لم يطلبها المستأنف.³

إن التقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، ينبع من المبدأ القائل بأن دور قاضي الاستئناف لا بد أن يقتصر على مراقبة عمل قاضي أول درجة، أو على الأكثر تصحيح هذا العمل⁴ كما لا يملك مجلس الدولة الفصل في طلبات جديدة تقدم إليه لأول مرة، لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاء محكمة أول درجة، فينقل إليها موضوع الطلب القضائي بأطرافه وموضوعه وأسبابه التي أباها المستأنف أمام محكمة أول درجة.⁵

¹- د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350.

²- المادة 908 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

³- د. حسن السيد بسيوني، مرجع سابق، ص 278.

⁴- د. شادية إبراهيم المحروقي، مرجع سابق، ص 350.

⁵- د. حسين فريجة، مرجع سابق، ص 122.

المطلب الرابع

التحقيق وإصدار القرار

يجب التطرق في هذا المطلب أولاً إلى التحقيق في الطعن، ثم إلى إصدار القرار الفاصل في النزاع.

الفرع الأول

التحقيق

يغلب على سير التحقيق في الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة الطابع الكتابي والاستقصائي، ويشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية، فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراء التحقيقات اللازمة، فيتولى المستشار المقرر مهمة إعلان الخصوم، ويعمل على إعداد وتهيئة المنازعة للفصل فيها، وعليه أن لا يقصر في استعمال السلطات التي حولها له القانون في مواجهة الإدارة خاصة، لإعداد القضية للفصل فيها، فإذا رأى أن القضية أصبحت جاهزة للفصل فيها، فإنه يودع تقريره ويحيل الملف لمحافظة الدولة وتتمتع هذه الأخيرة بمهلة شهر لكي تقدم تقريرها.

فبعد انتهاء الأجل الممنوح لمحافظة الدولة لتقديم مذكراتها سواء قدمتها أم لم تقدمها، فإنه يتم تحديد جلسة النظر في الطعن بالاتفاق بين المستشار المقرر ورئيس مجلس الدولة، ويتم إخطار محافظة الدولة والخصوم بتاريخها من طرف أمانة الضبط، ويكون ذلك قبل (08) أيام من انعقاد الجلسة على الأقل، ويكون إرسال مذكرات الحضور إلى المحامين برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

تتعد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية بحلول الأجل، فيتولى المستشار المقرر تلاوة تقريره، و يمكن محامي كل طرف أن يقدم ملاحظاته الشفوية، ثم تبدي محافظة الدولة رأيها في القضية، وتحال القضية بعد ذلك للمداولة، وأخيراً يصدر مجلس الدولة قراره في الاستئناف في جلسة علنية.

الفرع الثاني

إصدار القرار

عقب المداولة، يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة، ولا يخرج مجلس الدولة في قراره عند نظره الطعن بالاستئناف عن أحد أمور ثلاثة:

الأمر الأول: تأييد القرار المستأنف، إذا جاء متفقاً مع صحيح القانون والواقع.

الأمر الثاني: إلغاء القرار المستأنف، متى ثبت لمجلس الدولة أن هناك قصوراً شاب القرار المطعون فيه.

الأمر الثالث: تعديل القرار المستأنف، وذلك في حالة كون العيب الذي لحق بالقرار المطعون فيه لا يصل إلى درجة إغائه كلية، و إنما يحتاج إلى تعديله ليتفق و صحيح القانون.

ويبلغ قرار مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط إلى محامي كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بموجب كتاب موصى عليه بعلم الوصول، ويبلغ هذا القرار بنصه الكامل إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه، بواسطة محافظ الدولة لدى مجلس الدولة. ويعاد ملف الدعوى بالكيفية نفسها إلى المحكمة الإدارية التي أصدرت القرار المطعون فيه.

ويكون قرار مجلس الدولة نهائياً وحائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة الضريبية، إن هذا الطابع النهائي للقرار الصادر عن مجلس الدولة، لا يمكن الطعن فيه إلا بواسطة طريقي الطعن غير العاديين المتمثلين في ألتماس إعادة النظر وفي تصحيح الخطأ المادي، الذين تم حصرهما في إطار ضيق، كما تم إخضاعهما لشروط محددة قانوناً.

الخاتمة

الطعن النزاعي في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمر بمرحلتين؛ مرحلة الطعن الإداري ويكون باللجوء إلزاميا بشكوى إلى إدارة الضرائب، ثم بعدها اختياريا إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وإذا لم يرضي ذلك المكلف بالضريبة فيحق له اللجوء إلى القضاء الإداري برفع دعوى أمام المحكمة الإدارية واستئناف القرار الصادر عنها في حالة عدم رضائه به أمام مجلس الدولة.

ومن دراسة هذه الطعون يتضح أن الفصل في الشكوى من قبل السلطات الضريبية يكون بناء على التحقيق الذي تتولاه المفتشية التي تتابع الملف الضريبي للمكلف بالضريبة وهذا يجعل المكلف بالضريبة لا يثق في حكم هو خصم له في نفس الوقت، كما أن إجراءات الطعن أمام القضاء بطيئة وغير واضحة، حيث تطبق نصوص قانون الإجراءات الجبائية، وفي ما لم يرد بشأنه نص تطبق أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قائمة المراجع

أولاً: المصادر

I- دستور سنة 1996 الصادر في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية، العدد 76، المؤرخة في 15 ديسمبر 1996، المعدل.

II-النصوص القانونية:

1- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2017.

2- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمادة 4-57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2017.

3-القانون 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

4-القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، ج ر رقم 37 لسنة 1998.

5-القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30/05/1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية، ج ر رقم 37 لسنة 1998.

III-النصوص التنظيمية

باللغة العربية:

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، التعليم رقم 01 الصادرة في 29/02/2012 المحددة للضوابط المتعلقة بالنزاع الجبائي.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مقرر رقم 08 مؤرخ في 10 فيفري 2015 المحدد لشروط ، عتبات وكيفيات منح وسحب تفويض الإمضاء المقرر في مجال المنازعات.

- 3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المنشور رقم 191/ و م / م ع ض / م ت
ض/2000 بتاريخ 2000/04/24 المتعلق بالشكاوي النزاعية (صلاحيات الإدارة المركزية) .
- 4- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 219 / و م / م ع ض / م م ، بتاريخ
1996/04/09 والمتعلقة بطرق التحقيق في الشكاوي التابعة لاختصاص المنازعات .
- 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المنشور رقم 11/ و م / م ع ض / م ت
ض/1998 بتاريخ 1998/06/10 المتعلق بلجان الطعن.

باللغة الفرنسية:

1- Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuses, n° 14 du 02/07/2012.

ثانيا: المراجع

I-المؤلفات

باللغة العربية

- 1- ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت،.
- 2- راغب الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، طبعة 1995.
- 3- د. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول الدعوى الإدارية)، د م ج، الجزائر، طبعة 2004.
- 4- د.
عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007/2006 .
- 5- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005.

- 6- د. عمار معاشو ود. عبد الرحمان عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، طبعة 1999 .
- 7- محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، سنة 1967.
- 8- د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.
- 9- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (نظرية الاختصاص)، الجزء الثالث، د م ج، الجزائر، طبعة 1999.
- 10- د. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، الجزء الثاني، د م ج، الجزائر، طبعة 1999.
- 11- معوض عبد التواب، الدعوى الإدارية وصيغها، دار الفكر العربي القاهرة، مصر، طبعة 1999.

باللغة الفرنسية

- 1-Charles DEBBACH, Contentieux Administratif, 7^{ème} édition, DALLOZ, paris1999.
- 2-Gustave peiser, Droit administratif général, 20^o édition, Dalloz, 2000.
- 3-Jean Lamarque, Contentieux Fiscal (Réclamation préalable), Répertoire de contentieux Administratif ,16^e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Parie ,1999 .
- 4-Jean Lamarque, contentieux fiscal(généralités), Répertoire de contentieux administrative, 16^e Année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999.

5-Louis trotabas et Jean-Marie cotteret, Droit Fiscal, 4^{ème} édition, DALLOZ Paris, 1980.

6-Marie –Christine Rouault, Droit administratif, 2^o édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.

7-Martine lombard, Droit administratif , 3^o édition, Dalloz, Paris, 1999.

Philippe Auge, droit fiscal général, édition ellipses, paris 2002.p 228 .

8-René Chapus, Droit du contentieux administratif ,5^{ème} édition, DELTA, Paris,1995.

II- الرسائل والمذكرات

1- عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير في القانون فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001 – 2002 .

III- المقالات

باللغة العربية:

- 1- د. حسين خلاف، مدى اختصاص القضاء الإداري بنظر منازعات الضرائب والرسوم في فرنسا ومصر، مجلة مجلس الدولة، السنوات الثامنة والتاسعة والعاشر، مطابع مؤسسة أخبار اليوم.
- 2- د. سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة الرابعة والعشرون، العدد الثاني، جوان 2000.
- 3- ليلي زروقي، صلاحيات القاضي الإداري على ضوء التطبيقات القضائية للغرفة الإدارية للمحكمة العليا، نشرة القضاء، العدد 54، سنة 1999.
- 4- محمد بن ناصر، إجراءات الاستعجال في المادة الإدارية، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، لسنة 2003.

5- مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مقال بمجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

6- مقداد كوروغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد 01، 2002.

باللغة الفرنسية:

1- P.F. Racine, le contentieux de l'assiette et du Recouvrement, Revue du conseil d'Etat, numéro spécial, 2003.

2- Zohra oualiti , le contentieux fiscal , Revue du Conseil D'Etat , numéro spécial, 2003.

IV- القرارات القضائية

1 مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 004399 المؤرخ في 15/10/2002، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

2 مجلس الدولة الغرفة الثانية، ال قرار رقم 006325 المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

3 مجلس الدولة الغرفة الثانية، القرار رقم 152508 المؤرخ في 22/03/1999، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.

4-مجلس الدولة، الغرفة الأولى، القرار رقم 191060 المؤرخ في 14/02/2000،

عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير في القانون فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001 - 2002، ص 38.

5-مجلس الدولة الغرفة الأولى، القرار رقم 186071 المؤرخ في 17/01/2000، عبد

العزیز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير في القانون فرع الإدارة والمالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001 - 2002، ص 40.

6-المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، القرار رقم 64255 المؤرخ في 07/04/1990، المجلة القضائية، العدد 04، سنة 1991.

4 - المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، القرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، العدد 04 لسنة 1989.

V- الوثائق:

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012.

الفهرس

1	مقدمة.....
3	الفصل التمهيدي: ماهية المنازعة الضريبية.....
3	المبحث الأول: مفهوم وطبيعة وخصوصية المنازعة الضريبية
3	المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية.....
3	الفرع الأول: المفهوم اللغوي.....
4	الفرع الثاني: المفهوم الاصطلاحي.....
5	المطلب الثاني: طبيعة المنازعة الضريبية.....
5	الفرع الأول: منازعة إدارية.....
5	الفرع الثاني: منازعة موضوعية.....
6	المطلب الثالث: خصوصية المنازعة الضريبية.....
6	الفرع الأول: خضوع المنازعة الضريبية لقانون خاص
8	الفرع الثاني: المنازعة الضريبية من منازعات القضاء الكامل.....
8	المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية والجهات القضائية المختصة بالفصل فيها...8
8	المطلب الأول: أنواع المنازعات الضريبية.....
9	الفرع الأول: منازعات الوعاء والتصفية.....
9	الفرع الثاني: منازعات التحصيل.....
10	أولاً: الاعتراض على إجراء المتابعة.....
10	ثانياً: الاعتراض على التحصيل القصري.....
11	ثالثاً: استرداد الأشياء المحجوزة.....

12.....	رابعاً: إرجاء دفع الضريبة
14.....	المطلب الثاني : الجهات القضائية المختصة بالفصل في منازعات الضرائب
15.....	الفصل الأول: الطعن الإداري
15.....	المبحث الأول: الطعن أمام الإدارة الضريبية
17.....	المطلب الأول: شكل ومحتوى الشكوى
17.....	الفرع الأول : شكل الشكوى
19.....	الفرع الثاني : محتوى الشكوى
21.....	المطلب الثاني : هدف وميعاد الشكوى
21.....	الفرع الأول : الهدف من الشكوى
22.....	الفرع الثاني : ميعاد الشكوى
22.....	أولاً: ميعاد الشكوى في مجال الوعاء
22.....	1- الأجل العام للشكوى
23.....	2- الأجل الخاص للشكوى
24.....	ثانياً: ميعاد الشكوى في مجال التحصيل
24.....	المطلب الثالث : سلطة البت في الشكوى
24.....	الفرع الأول: اختصاص مدير الضرائب بالولاية
28.....	الفرع الثاني: اختصاص مدير كبريات المؤسسات
29.....	الفرع الثالث: اختصاص الإدارة المركزية
29.....	أولاً: اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى النزاعية

- ثانيا: اختصاص الإدارة المركزية بالبت في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.....30
- المطلب الرابع : التحقيق في الشكوى و إصدار القرار.....31
- الفرع الأول: التحقيق في الشكوى.....31
- أولا: إلزامية التحقيق.....31
- ثانيا: الأعوان المكلفين بالتحقيق.....32
- ثالثا: تلقي الرأي.....32
- رابعا: فحص الشكوى.....33
- 1- من ناحية الشكل:33
- 2- من ناحية المحتوى:33
- الفرع الثاني: إصدار القرار.....34
- المبحث الثاني:الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.....36
- المطلب الأول : تشكيلة وسير أعمال لجان الطعن الإدارية37
- الفرع الأول : تشكيلة وسير عمل اللجنة الولائية للطعن.....38
- أولا: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.....38
- ثانيا: إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للطعن.....39
- الفرع الثاني : تشكيلة وسير أعمال اللجنة الجهوية للطعن.....39
- أولا: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن.....40
- ثانيا: إجراءات سير أعمال اللجنة الجهوية للطعن.....41
- الفرع الثالث : تشكيلة وسير أعمال اللجنة المركزية.....41

- 42.....أولاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن
- 43.....ثانياً: إجراءات سير أعمال اللجنة المركزية للطعن
- 43.....المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية.
- 44.....الفرع الأول: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة.
- 45.....الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة.
- 45.....الفرع الثالث: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة.
- 46.....المطلب الثالث: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
- 46.....الفرع الأول: شروط قبول الطعن.
- 48.....الفرع الثاني: تقديم الرأي
- 48.....أولاً: كيفية تقديم الرأي
- 48.....ثانياً: تبليغ الرأي
- 49.....المطلب الرابع: طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن وسلطة سلطات الضرائب.
- 49.....الفرع الأول: طبيعة آراء اللجان الإدارية للطعن
- 50.....الفرع الثاني: سلطة سلطات الضرائب
- 51.....الفصل الثاني: الطعن القضائي**
- 51.....المبحث الأول: رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.
- 52.....المطلب الأول: رفع الدعوى
- 52.....الفرع الأول: تقديم شكوى
- 53.....الفرع الثاني: الأجل القانوني لرفع الدعوى.
- 55.....المطلب الثاني: عريضة الدعوى

- 55.....الفرع الأول: شكل العريضة.
- 55.....الفرع الثاني: محتوى العريضة.
- 56.....أولا: يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضا صريحا للوسائل.
- 56.....ثانيا: يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار السلطات الضريبية المعارض عليه.
- 56.....المطلب الثالث: إجراءات التحقيق.
- 57.....الفرع الأول: إجراءات التحقيق العامة.
- 60.....الفرع الثاني: إجراءات التحقيق الخاصة.
- 60.....أولا: مراجعة التحقيق.
- 61.....ثانيا: الخبرة.
- 62.....المطلب الرابع: إصدار القرار.
- 63.....المبحث الثاني: الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.
- 63.....المطلب الأول: إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.
- 63.....الفرع الأول: إيداع عريضة الاستئناف.
- 64.....الفرع الثاني: ميعاد رفع الاستئناف.
- 64.....المطلب الثاني: شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة.
- 65.....الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالمستأنف.
- 65.....الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالاستئناف.
- 65.....أولا: توقيع عريضة الطعن من طرف محام مقبول لدى مجلس الدولة.
- 66.....ثانيا: بيانات عريضة الطعن.

66.....	المطلب الثالث: سلطة مجلس الدولة.....
66.....	الفرع الأول: الفصل في النزاع من جديد.....
67.....	الفرع الثاني: عدم قبول طلبات جديدة.....
68.....	المطلب الرابع: التحقيق وإصدار القرار.....
68.....	الفرع الأول: التحقيق.....
69.....	الفرع الثاني: إصدار القرار.....
70.....	خاتمة.....
71.....	قائمة المراجع.....
77.....	الفهرس.....