

جامعة زيان عاشور - الجلفة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر

مذكرة ضمن متطلبات
نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ:

بشار رشيد

إعداد الطالب:

✓ **سلامي العبد**

لجنة المناقشة:

1. أ.بن يحي أبو بكر الصديق.....رئيسا.
2. أ. بشار رشيد.....مقرا.
3. أ.بن ويس أحمدمناقشا.

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

رَبِّكَ عَلَىٰ نَبِيِّكَ الْبَغَاءُ وَالْغِيَارُ
وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا كَمَا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ
فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ

إهداء

إلى من أحسن تربيّتي والديّ الكريمين

إلى رفيقة الدّرب ...

في السّهل ... وفي الصّعب ...

إلى ذات الدّين ...

أمّ البنين

إلى زهرتي البيت، أشواق، سمية

إلى إخوتي وأخواتي وأبنائهم وبناتهم

إلى كلّ غيور على لغة الضّاد.

تشكرات

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا
محمد سيد الخلق والمرسلين أما بعد:

يسعنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأسرة جامعة

زيان عاشور وإلى أساتذتي الأفاضل في قسم

الحقوق الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم، ولا سيما

الأستاذ بشار رشيد الذي أشرف على هذه المذكرة

وأولائها عنايته ومتابعته الدائمة، كما أتوجه بالشكر

إلى أعضاء لجنة المناقشة الأساتذة الأفاضل الذين

تشرفت بوضع هذا العمل المتواضع بين أيديهم.

وشكري وتقديري إلى كل من وقف جانبي أثناء

العمل في هذا البحث، ومدوا لي يد العون

والمساعدة، وأخص بالذكر الأخ: حمزة عطية

لهم مني جميعاً جزيل الشكر والامتنان .

مقدمة

مقدمة:

تحتل الضرائب مكانة خاصة في السياسة المالية للدولة لكونها أهم صورة من صور الإيرادات العامة و ذلك منذ العصور القديمة ؛ إذ كانت تقتطع على شكل جزء من ثروات الأرض كالحبوب و الزيتون، لتحوّل إلى مساهمات من طرف الرعية لدعم سلطة الأمراء والملوك وأصبحت في الوقت الحالي اقتطاعا ماليا لتغطية النفقات في الدولة الحديثة.

لقد عرفت الجزائر منذ القدم تغييرات ملحوظة في النظام الجبائي ، إذ و بعد الاحتلال الفرنسي تم الاحتفاظ مؤقتا بالنظام الضريبي القديم الذي تم إلغائه بموجب قانون 21/جوان/1918 الذي كرس النظام الضريبي الفرنسي الذي تحمل عبئه المواطن الجزائري في مقابل أن يتمتع الأوروبيون المستوطنون بالجزائر بامتيازات و إعفاءات.

بعد الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفا ، و فراغا على مستوى الهياكل الجبائية والنصوص القانونية، مما دفع بالجزائر إلى تمديد العمل بالسياسة الجبائية الفرنسية بموجب القانون 62-157 المؤرخ في 31 /12/ 1962 ، ليتم بعدها البحث عن بديل لتمويل المصالح العمومية و تحقيق النمو الاقتصادي و الاجتماعي ، هذا الأمر عجلّ بصدور التشريع الجبائي بموجب الأمر 75-87 المؤرخ في 03/12/ 1975 ، و رغم التعديلات التي شهدتها السياسة الجبائية قبل التسعينات إلا أنها لم تحقق الغرض المبتغى منها ، و المتمثل في دفع عملية التنمية ، بسبب العشوائية المنتهجة في وضع النصوص القانونية و كذا المستجدات الاقتصادية التي طرأت على الدولة بمستوياتها الداخلي و الدولي.

ونتيجة لفشل النظام الاشتراكي و تبني فكرة التوجه نحو اقتصاد السوق، الذي وضع المشرع الجزائري في حتمية تغيير النظام الجبائي و إدخال إصلاح جذري في جل القوانين الجبائية بموجب القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية 1991 الذي تلتته عدة تعديلات سارت على نفس المنحى الذي اعتمده القانون السالف الذكر، إلا أن هذه التعديلات الكثيرة التي مست القوانين الضريبية ، و كذا التعليمات و المذكرات الصادرة عن الإدارة الجبائية الشارحة للنصوص القانونية أدت إلى عدة تعقيدات تمثلت في عدم إمام المكلف بالضريبة و

موظفي القطاع الضريبي بفحواها و طريقة تطبيقها ، الشيء الذي أدى إلى كثرة المنازعات و تشعبها .

وعليه نشير إلى أن المنازعة الضريبية كانت أحكامها مشتتة ومبعثرة في مختلف القوانين، لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2002، نص المشرع في المادة 40 منه، على إحداث قانون للإجراءات الجبائية كقانون جامع لمختلف إجراءات الفرض الضريبي، والإجراءات المتبعة في حالة وقوع خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة .

ويمكن تعريف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بمناسبة عمليات مراقبة وعاء، أو تحصيل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة.

وتمر تسوية النزاع الضريبي بمرحلتين، المرحلة الإدارية : وذلك بتقديم التظلم الإداري المسبق وبعد فشل هذه المرحلة يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء للقضاء لمخاصمة إدارة الضرائب.

وتعتبر دراسة المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الضريبية من المواضيع الهامة والفعالة، فهي عبارة عن مرحلة حاسمة وضرورية، منحها المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، واعتبرها في نفس الوقت وسيلة الإدارة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، فكلما تبين للمكلف عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه، أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها يمكنه اللجوء إلى الإدارة الضريبية من خلال تقديم شكايته وفقا للشروط والإجراءات القانونية المنظمة لذلك .

ومن هذا المنطلق يتبين لنا على أن المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية، أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة ، وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة .

أهمية الموضوع :

تبرز لنا أهمية هذه الدراسة في مجموعة من النقاط والتي نذكر منها على سبيل المثال :

- انتشار المنازعات الضريبية انتشارا كبيرا نظرا للتوسع والانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر .
- عدم اهتمام الفقه بدراسة هذا الموضوع .

- إبراز اتجاه المشرع الجبائي من بعض الإجراءات الإدارية المتبعة في تسوية هذا النوع من المنازعات مقارنة بالقواعد العامة .

- كذلك تكمن الأهمية العلمية والعملية لهذا الموضوع خاصة في جانبه الإجرائي يعود للتطور الحاصل على مختلف القوانين، مما أدى إلى غموض بعض هذه النصوص وعدم الإلمام بها من طرف المكلفين بالضريبة .

أسباب اختيار الموضوع :

قد يكون من الصعب على الباحث تحديد أسباب اختيار موضوع ما ميدانا لدراسته، لأن اختيار موضوع البحث لا يأتي نتيجة عامل محدد ينتهي إلى قرار بطرق الموضوع، وإنما ينشأ تدريجيا وينمو على شكل رغبة عامة ثم يجد من العوامل ما يؤكد ويثبتته .

ومن هنا وقع اختياري على دراسة التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر لجملة من الأسباب وثلة من الدوافع حفزتي للبحث فيه وتحليل بعض إشكالياته واذكر بعضها فيما يلي :

- الرغبة في أن تناول موضوعا في إطار القوانين الجزائرية باعتبار أن القوانين الأجنبية قد وجدت عناية من قبل الفقهاء والباحثين .

- محاولة الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب العلمي والعملية، بالنسبة للجانب العلمي فهي من بين المواضيع التي تدخل في مجال تخصص دراستنا، أما الجانب العملي فيمكن في كون هذا الموضوع من أكثر المواضيع شيوعا في عصرنا الحالي والذي يحتاج إلى التعمق فيه قصد الاستفادة منه واستثماره في الواقع العملي .

- تقديم هذه الدراسة للقارئ في الجزائر والبلاد العربية .

أهداف الموضوع :

يهدف هذا الموضوع إلى إبراز بعض النقاط نذكر منها :

- الوقوف على كل ما هو جديد من النصوص القانونية المنظمة لذلك .

- توضيح الرؤية وتبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة .

- تسليط الضوء على ظاهرة المنازعات الضريبية .

إشكالية البحث :

من هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا هذه تتمثل في :

كيف عالج المشرع الجزائري التسوية الإدارية للنزاع الضريبي؟

أو بعبارة أخرى:

فيم تمثلت الآليات المتخذة من قبل المشرع الجزائري لتسوية النزاع الضريبي على مستوى الإدارة؟

ولحل هذه الإشكالية يكون بالإجابة على التساؤلات التالية :

- ما هي القواعد الإجرائية الواجب اتباعها لمنازعات الوعاء الضريبي ؟

- فيم تتمثل إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي ؟

المنهج المعتمد في الدراسة :

اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع منهاجاً وصفيًا تحليليًا . ذلك أن مواجهة بعض النصوص التشريعية وقراءتها قراءة نصية فرض الاتجاه لهذا المنهج . لأنه الأنسب والمعين للولوج لعالم كثير من النصوص القانونية وقراءتها وإدراك أبعادها والرجوع إلى بعض المفاهيم التي تساعدنا في هذه الدراسة .

صعوبات الدراسة :

قد واجهتني عدة صعوبات ، أعاقت مسعانا البحثي منها قلة الخبرة في إنجاز مثل هذه

البحوث وكذا تشعب القوانين المنظمة لهذا الموضوع والتغير والتعديل المتسارع والمستمر

للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة .

خطة البحث :

قسمت بحثي هذا إلى مقدمة وفصل تمهيدي بمثابة مدخل إلى الموضوع وفصلين وخاتمة .

المقدمة : تناولت فيها التعريف بالموضوع وأهميته وأسباب اختيار الموضوع والهدف منه، بالإضافة إلى المنهج المعتمد وصعوبات الدراسة التي واجهتني أثناء إنجاز البحث.

الفصل التمهيدي : تضمن مفهوم الضريبة والنزاع الضريبي وذلك من خلال التطرق إلى تعريف الضريبة والعناصر التي تقوم عليها، إلى تأسيسها هذا من جهة ، ثم إلى تعريف المنازعة الضريبية وأنواعها والطبيعة القانونية للنزاع الضريبي من جهة أخرى .

الفصل الأول : عنوانته بالتسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي ، تناولت في بدايته كمبحث أول بالتطرق للشكاية (التظلم الإداري)، وتعرضت فيه إلى الشروط المتعلقة بالشكاية (شكاية وموضوعية) ، ثم انتقلت إلى الحديث عن آجال تقديم الشكاية ، كما تحدثت عن النظر والبيت في الشكاية .

أما المبحث الثاني فعنوانته بالتظلم أمام اللجان الإدارية للطعن فتطرقت فيه إلى التظلم أمام لجان الطعن الإدارية كمطلب أول ، ثم تناولت التظلم أمام لجنة المصالحة كمطلب ثاني ، وفي الأخير إلى موقف القضاء الجزائري من مسالة التظلم أمام لجان الطعن في مطلب ثالث.

الفصل الثاني : كان بعنوان التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي ، تناولت في مبحثه الأول إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي، والتي تم تقسيمها إلى إجراءات التحصيل الضريبي، وإجراءات المتابعة، وبخصوص المبحث الثاني فتعلق بالطعون من أجل العفو، وذلك بالتطرق إلى طلبات المكلف بالضريبة، ثم طلبات قابضي الضرائب، وكانت نهاية هذا البحث بخاتمة عبارة عن حوصلة للنتائج المتوصل إليها بخصوص ظاهرة التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر .

وفي الأخير نرجو من الله أن يوفقنا ولو قليلا في إضافة لبنة صغيرة إلى الصرح العلمي وأن نفيد ولو طالبا واحدا بهذا الجهد البسيط ونساعده في معرفة هذه القضية فإن وفقنا فمن الله ، وإن أخطانا فمن أنفسنا والشيطان .

الفصل التمهيدي :
مفهوم الضريبة والنزاع
الضريبي

الفصل التمهيدي : مفهوم الضريبة والنزاع الضريبي

اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي و تطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة و أهدافها.

و لم تكن الضريبة في بدئ الأمر تهدف إلى أية غاية اقتصادية أو التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي بل الهدف الأساسي هو تغذية خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات غير أنه لما تخلت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي لجأت إلى توجيه الاقتصاد الوطني و إدارة قطاعات أساسية فيه و عملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية و الاقتصادية العامة، بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و زيادة الإنتاجية و رفع مستوى المعيشة و الحد من التفاوت في توزيع الثروات و الدخل.¹

المبحث الأول : مفهوم الضريبة

إن الأسباب المختلفة لوجود الضريبة كان لها انعكاسات على التعريفات المتبناة من قبل رجال الاقتصاد المتشبعين بالمفاهيم الاقتصادية و المالية العامة و القواعد القانونية،² بحيث تعددت تعريفات الضريبة وفقا لاختلاف نظرتهم، فهي مصدر لإيرادات الدولة و أداة سياسية و اقتصادية لتحقيق العدالة الاجتماعية و دفع التنمية، فالأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ أدت إلى وجود عدة مفاهيم للضريبة تتشابه في مفهومها الحديث، حيث أن هذه التعريفات تتضمن أركاناً رئيسية³.

المطلب الأول: تعريف الضريبة

أخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية بصورة عامة، بحيث أصبحت الآن في عداد الوسائل المالية المختلفة التي ستخدمها الدولة في التدخل وفقاً للظروف و الحاجات على اختلاف أنواعها. فقد طرح الفقه المالي و الضريبي عدة تعريفات لتحديد مفهوم الضريبة و تحديد خصائصها لتمييزها عن باقي الرسوم و الاقتطاعات المالية.

¹ - حسين فريجة : " الإجراءات الإدارية و ال قضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر"، منشورات دحلب، الجزائر، دون طبعة، 1994، ص 07.

² - واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، رسالة ماجستير، جامعة وهران - معهد الحقوق - 2003-2004، ص 02.

³ - يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، جامعة إسكندر، بيروت دون طبعة، 1984، ص 114.

و من الأهمية بمكان تعريف الضريبة و بيان خصائص فقد اختلف مفهومها من نظام اجتماعي إلى نظام اجتماعي آخر.

يمكن تعريفها "بأنها اقتطاع مالي إجباري و بدون مقابل يختص القانون بتحديد وعائها"

كما عرفها البعض بأنها "مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجنيه من المكلفين بصفة إجبارية و نهائية و دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية"¹، كما عرفت "بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتهم العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف للخدمات العامة"².

و لعل من أكثر التعريفات شهرة هو التعريف الذي جاء به "غاستون جاز" Gaston « Jesé و الذي وصف الضريبة "بأنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

و على إثر ونتيجة التطور الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي و المالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة أخذت الضريبة تعريفات أكثر دقة و توسعا و شمولاً ، منها تعريف الأستاذ عادل العلي أن " الضريبة في مفهومها الحديث تمثل فريضة مالية تستأديها الدولة أو الهيئات التابعة لها، بموجب قواعد مقررة إجباريا و بصورة نهائية من المكلفين، لتغطية النفقات العامة، من غير أن يكون دفعها نظير مقابل معين"³.

وعرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها " اقتطاع مالي نقدي، إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديها الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكاليفية من أجل تغطية أعباء الدولة و الجماعات المحلية "⁴.

¹ - يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 114.

² - سعيد حسانة، المالية العامة و التشريع الضريبي وتطبيقاتها العلمية وفقا للتشريع الأردني ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، الطبعة الأولى 1999-2000 ص98.

³ -عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إقرأ للنشر والتوزيع، العراق، ط1، 2009، ص 126 .

⁴ - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، ج1، 2005، ص 12 .

ويعرفها الأستاذ (L . DEBT) على أنها " استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة.¹

كما عرفها الأستاذ رفعت المحجوب على أنها " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، وبدون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام ".²

فمن خلال هذه التعريفات يتضح أن مفهوم الضريبة يتشابه في كل من المالية العامة و المحاسبة الضريبية، فالأخصائيين في المالية و الاقتصاد يرون أن هذه الأخيرة هي الوسيلة التي يتم بواسطتها تمويل النفقات العامة للدولة و هو يختلف عما يراه رجال السياسة و الذين يعتبرونها أداة التنمية الاجتماعية و التكافل الاجتماعي إذ أنها اقتطاع عن طريق السلطة العامة يهدف إلى تحقيق أهداف عامة.

- أما رجال القانون فإن معظمهم أجمعوا على أنها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية يتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة.³

المطلب الثاني : عناصر الضريبة

- ما الذي يميز الضريبة عن الجباية؟

الضريبة جزء من الجباية التي يتضمن أربعة أصناف من الاقتطاعات و هي الضريبة، الرسم الجبائي، الرسم الشبه جبائي و الإتاوة، فالضريبة تتميز عن الأصناف الأخرى بأنها اقتطاع مالي إجباري و ليست اختيارية و بدون مقابل و يختص القانون بتحديد وعائها.

(1) - اقتطاع مالي :

¹ - أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص131.

² - رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1979، ص179.

³ - Abdelkader Bouderbala, la fixalité a la portée de tous .la maison des livres. 3eme édition. 1987, P11.

في العصور القديمة كانت الضريبة تقتطع أو تدفع عينا إذ كان يقتطع جزء من المحصول الزراعي لقاء الضريبة على الإنتاج الزراعي و لكن الوضع اختلف في العصر الحديث و ذلك مع انتشار استعمال النقود فأصبحت أهم وسيلة في أداء التعاملات الأساسية مما يستوجب أن تدفع الضريبة في شكل نقدي و هو الأصل و أما الاقتطاعات العينية فهي الاستثناء.

(2) - اقتطاع إجباري :

أن يكون الالتزام بأدائها واجبا على جميع المكلفين مادام تتوفر فيهم الشروط التي يحددها القانون،¹ فهم ملزمون بأدائها دون أن يكون لهم الخيار في كيفية و موعد دفعها فالضريبة في أغلب الدساتير لا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية و تعتبر هذه القوانين إجبارية بالنسبة للكافة سواء مواطنين أو أجانب مقيمين في الدولة باعتبارهم أعضاء متضامنين في بلد تقرر الضريبة فيه و لا يمكن لأي شخص الامتناع عن دفعها و لأي سبب أو حجة كانت.

(3) - بدون مقابل :

دفع الضريبة يكون بدون مقابل يعني أن المكلف لا يتمتع بأي مزية أو منفعة مقابل دفع الضريبة و هذا على عكس الرسم الجبائي أين يلقي المكلف بالرسم خدمة فإذا أنشئ رسم مثلا و لم يقرر له مقابل فهو ضريبة لأننا لا نعتد بالمصطلح أو التسمية، فالضريبة إلزام يعتمد على مدى قدره² المكلف على المساهمة في تغطية الأعباء العامة و ليس على مدى تمتعه بالخدمات و المنافع.

(4) - يحددها القانون :

الضريبة لا بد أن تصدر بقانون فلا تفرض الضريبة و لا تعدل و لا تلغى إلا بموافقة السلطة التشريعية، و عند صدور القانون المتعلق بالضريبة لا تفرض فقط على المكلفين بها و إنما و في المقابل تلزم الدولة بأحكامه عند فرض الضريبة و عند تحصيلها.

¹ - يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، "مرجع سابق"، ص122.

5- تمكن الدولة من تحقيق أهدافها :

بما أن الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة فإنها تمكنها من تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و سياسية و قد كانت في الماضي أداة لتوفير المال لتحقيق أهداف المجتمع من الجانب الاقتصادي و الاجتماعي، كما تمثل للدولة موردا من الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و زيادة أعبائها التي تحقق منافع عامة للمجتمع.

المطلب الثالث : تأسيس الضريبة

الفرع الأول:التصنيف الفني للضرائب

ما الذي يميز الضرائب المباشرة عن الضرائب الغير المباشرة؟ للإجابة على هذا السؤال وجب التعرض لعدة معايير و هي كالآتي :

المعيار الأول : العلاقة بين الممول و الخزينة

إذا كانت العلاقة بين الممول و الخزينة العمومية علاقة مباشرة أي أن الممول يدفع الضريبة مباشرة إلى الخزينة العمومية من دون وجود واسطة بينهما.

إذا كانت العلاقة ما بين الممول و الخزينة العمومية غير مباشرة أي أن (المكلف الاقتصادي) عند شرائه سلعة من عند التاجر يقوم بدفع الضريبة و التاجر (المكلف الضريبي) يقوم بدفع هذه الضريبة باسمه إلى الخزينة العمومية أي أن المشتري يدفع هذه الضريبة للخزينة و لكن ليس بصفة مباشرة بل يدفعها مكانه التاجر فهي ضريبة غير مباشرة.

المعيار الثاني : طريقة التحصيل

(1)- الورد (الجدول) : لقد وضحت المادة 1/43 من قانون الإجراءات الجبائية¹ طريقة

تحصيل الضريبة المباشرة و التي جاءت بالذكر أن :تحصيل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية .

¹ -القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية 2002 جريدة رسمية رقم 76 المؤرخة في 2001/12/23.

الفصل التمهيدي: مفهوم الضريبة والنزاع الضريبي

و الجدول هو قائمة اسمية للمكلفين بالضريبة تصدر عن المدير العام للضرائب حسب كل ولاية و يرسل لقابض الضرائب و فيه الأسماء و الضريبة و تاريخ الاستحقاق ثم يقوم القابض بإرسال مستخرج منه و تبليغه للمكلف.

(2) - **الدفع الفوري** : الضرائب الغير المباشرة لا تحصل بالجدول بل عن طريق الدفع الفوري و لا تحتاج فيه الإدارة الجبائية إلى دعوة الممول لدفع ضرائبه و إنما يتقدم طواعية إلى القباضة ليدفعها سواء أكان النظام الذي يخضع له حقيقي أو تصريحي أو جزافي و هذا لتجنب غرامة التأخير و، في هذه الحالة التصريح و الدفع يكونان في نفس الوقت.

المعيار الثالث : ثبات و استقرار المصدر من عدمه

العبرة في هذه الحالة تكون بالنظر إلى المصدر فإذا كان هذا الأخير ثابت فتكون الضرائب مباشرة أو إذا كان عكس ذلك فتعتبر الضريبة غير مباشرة و لكن هذا المعيار لم يعتمده المشرع الجزائري.

المعيار الرابع : نقل العبء

- **نقل العبء** : فعبيء الضريبة يتحمله المستهلك بينما المكلف بها هو التاجر فالتاجر ينقل العبء على المستهلك فهي ضرائب غير مباشرة أما إذا لم توجد إمكانية لنقل العبء من الشخص الذي يتحمل الضريبة إلى الشخص المكلف بالضريبة قانونا عدت الضريبة مباشرة¹.

المعيار الخامس : الدخل

نميز ما بين الدخل في القانون المدني و الدخل في القانون الجبائي :

في القانون المدني : كل إثراءات من مصدر دائم و بصفة منتظمة.

في القانون الجبائي : كل إثراء صافي آت من مصدر دائم أو من مصدر عرفي بصفة منتظمة أو متقطعة.

هذا ما يسمح لنا بالتمييز بين الضرائب على الدخل و الضرائب على الرأسمال :

¹ - علي بساعد ، المنازعات الجبائية، محاضرات أقيمت على الطلبة القضاة السنة الثانية دفعة 15 - المدرسة العليا للقضاء، سنة 2005-2006، طبعة غير منشورة .

أ- الضريبة على الدخل : إما أن يكون لشخص معنوي أو لشخص طبيعي و هذا التمييز حديث النشأة إذ بدأ في بريطانيا سنة 1965 و أين كانت تفرض الضريبة دون تمييز بين الأشخاص، و في الجزائر ميز الإصلاح الجبائي سنة 1992 بين :

- الضريبة على الأشخاص المعنوية : الخاضعة للقانون التجاري :

الضريبة على أرباح الشركات التجارية.

- الضريبة على الشخص الطبيعي : قد يختار بين الضريبة على الدخل الإجمالي و بين الضريبة على أرباح الشركات و يكون هذا مدى حياة النشاط الذي يمارسه.

ب- الضريبة على رأس المال :

إما أن يكون هذا الأخير ثروة أو إما أن يكون اسثمار و التميز بينهما مهم لأن المشرع يشدد الضرائب على الثروة و يعفي من الضريبة على الاسثمار.

ج- الضريبة على الإنفاق :

هنا وجب التفريق ما بين الضرائب القيمية و الضرائب النوعية:

(1) - الضرائب القيمية :

المشرع ينظر بقيمة الإنفاق ليقرر نسبة معينة من الضريبة فهو يأخذ بعين الاعتبار ما أنفق و مثالها الرسم على القيمة المضافة.

(2) - الضرائب النوعية :

لا ينظر المشرع لقيمة ما تم إنفاقه بل ينظر إلى نوعيته أو إلى الوزن أو الحجم أو المساحة.

الفرع الثاني: المراحل التي تمر بها الضريبة

أولاً : المعاينة : تفرض علم الإدارة بالأشخاص الذين تمسهم الضريبة قبل إنشاء أي ضريبة معينة وتبدأ المعاينة بتصريح المعني أو الغير أو معاينة الإدارة.

أ- تصريح المعني : و لهذا التصريح شكلية معينة و هي استمارة التصريح و هناك حوالي 52 نموذج تصريح و ذلك لأنه لكل نوع من المداخل التصريح الخاص به، و يملأ التصريح بشكل يسمح بإدخاله في الإعلام الآلي، فلا يعتد بالتصريح خارج النموذج، والمشكلة في هذه الحالة أن هذه الاستثمارات يصعب على الشخص العادي ملاءها و يتشترط في التصريح أن يكون كاملا و في الآجال و من طرف المعني أو موكله .

ب- تصريح الغير : الغير الذي ألزم ه القانون بالتصريح بنفسه و في نفس الوقت التصريح بالغير فمثلا المستأجر يصرح أنه دفع إيجارا للمؤجر و بالتالي يكون قد صرح بأن المؤجر قبض دخلا معينا، و كذلك البائع يصرح بالبيع و يكمل تصريحه ببيانات عن المشتري، و التصريح بالغير يتمثل في:

حق الإعلام و واجب الإعلام : و المنصوص عليه في المواد 45 و 46 من قانون الإجراءات الجبائية فالإدارة الجبائية لها حق الإطلاع وطلب كل الوثائق و المعلومات من أي إدارة أو مؤسسة و لا يمكن لهذه الأخيرة أن ترفض أو تحتج بالسير المهني من باب واجب إعلام الإدارة الجبائية.

ج- معاينة الإدارة : تتم المعاينة إما عن طريق الرقابة الجبائية وإما بناء على معلومات دولية.

1- عن طريق الرقابة الجبائية : و هناك نوعان :

النوع الأول : فحص المحاسبة : تنص عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية إذ يمكن الرجوع إلى 4 سنوات سابقة بالنسبة للوثائق المحاسبية لدف اتر الجرد أو اليومية أو جدول حساب الشائع و إذا كانت المحاسبة ممسوكة بالإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة، مجمل المعلومات و المعطيات المراقبة.

النوع الثاني : فحص معمق للوضعية الجبائية:

مثلا تاجر يصرح بدخل سنوي قيمته 200.000 دج فنقوم إدارة الضرائب بمراقبة الوضعية الجبائية لهذا الأخير بفحص بعض عناصر المعيشة للشخص و عدد تنقلاته و مبلغ التنقل ... إلخ و كذا تأجييره للمساكن و عملية شراء سيارات فيتضح من مجموع هذه العمليات أنه لا تتناسب مع الدخل المصرح به، فمصالح الضرائب تعيد بناء الدخل على أساس المعطيات المتوفرة لدى الإدارة.

2- المعايير بناء على معلومات دولية :

و هذا يدخل في إطار الاتفاقيات التي تربط الجزائر مع عدة دول و هي تنص على حصول الجزائر على معلومات تخص النشاطات التي قام بها المكلف خارج التراب الوطني.

ثانيا : التصفية : تصفية الدين الجبائي و تحديد المبلغ الجبائي بدقة من خلال إجراء جملة من

العمليات الحسابية، كما عرفت بأنها تقدير الوعاء بتطبيق السعر لتحديد الضريبة بصفة دقيقة¹.

أ- تقدير الوعاء : هناك أربعة طرق لتقدير الوعاء:

(1) - النظام الجزافي : يطبق هذا النظام في فرض الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و ذلك عندما لا يتجاوز رقم الأعمال مبلغ 2.500.000 دج إذ كان النشاط الرئيسي للمكلف يتمثل في بيع سلع و أشياء و تموينات و مواد مخصصة إما لأخذها أو الاستهلاك في عين المكان أو توفير السكن و مبلغ 1.200.000 دج إذ كان المكلف بالضريبة يمارس نشاط يتعلق بتأدية الخدمات².

فالمكلف بالضريبة يتلقى من إدارة الضرائب اقتراحا برقم أعماله و له مدة 30 يوما للرد على هذا الاقتراح ، فله إما قبول الاقتراح و إما تقديم اقتراح مخالف و في هذه الحالة يكون للإدارة إما قبول اقتراحه و إما رفضه فيلجأ المكلف إلى المنازعة أمام القضاء.

(2) - النظام الحقيقي : يستدعي هذا النظام أن يمك المكلف بالضريبة محاسبة حقيقية و هي تساوي الفرق بين الحواصل المقبوضة و الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط ، فيلتزم الخاضع له بمسك دفاتر تجارية و بتقديم التصريحات الجبائية شهريا أو ثلاثيا ، وتقديم ميزانية تسوية مع تحديد الربح الصافي ويجدر بالذكر أنه يطبق إذ ا تجاوز رقم أعمال المكلف بالضريبة مبلغ 2.500.000 دج فيما يخص النشاط الرئيسي و المتمثل في بيع سلع و تموينات و مواد مخصصة إما لأخذها أو استهلاكها و مبلغ 1.200.000 دج إذا كان المكلف يمارس نشاط يتعلق بتأدية الخدمات.

(3) - نظام التصريح المرافق : و هو ما يوازي في الأعمال التجارية النظام الحقيقي بعد أن ألغى المشرع نظام التقدير الإداري و الذي كان بمثابة النظام الجزافي ، و يطبق هذا النظام على الأرباح الغير التجارية المتمثلة في المهن الحرة و يتعين على الخاضع لهذا النظام أن يمك محاسبة مبسطة

¹ - علي بساعد - النظرية العامة للضريبة " مرجع سابق ص 116 "

² - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة - المديرية العامة للضرائب - الجزائر، 2004 - ص 13.

الفصل التمهيدي: مفهوم الضريبة والنزاع الضريبي

على شكل سجل للواردات و الأعباء و أن يسلم لزيائنه وصولات تحتوي على البيانات التالية : مبلغ الخدمة، تاريخها ... إلخ.

4- أسلوب المظاهر الخارجية : تعتمد الإدارة الضريبة على بعض المظاهر و التي من خلالها يستخلص المقدرة الفعلية للمكلف بالضريبة و قد سبق الإشارة إلى الكيفية التي تعتمد عليها الإدارة في تقديرها للضريبة¹ عندما تطرقنا للفحص المعمق للإدارة.

ب- سعر الضريبة : لا يكفي تطبيق النسبة المؤوية لتحديد دين الضريبة فالسعر أدق إذ يتعين على الموظف الجبائي القيام بعمليات تؤدي في النهاية إلى استكمال السعر من خلال الإلهام بكل عناصره و خصوصياته و من بين الطرق المعتمدة:

1- التصاعد بالفئات : يقسم المشرع المكلفين إلى فئات حسب مستوى دخلهم حيث تطبق نسبة واحدة على الفئة فإذا انتقل المكلف من فئة إلى أخرى تعلوها تطبق عليه النسبة التي التحق بها.

2- التصاعد بالشرائح : هنا يقسم دخل المكلف إلى أقسام يسري على كل قسم سعر خاص فيزيد في كل قسم يعلو سابقه.

3- التصاعد العكس (التنازل) : هنا يطبق سعر أو نسبة أعلى على المداخل المرتفعة ثم تبدأ في التنازل تدريجياً إلى غاية وصول الدخل إلى قدر يعتبره المشرع أدنى حد ضروري للمعيشة فبعض من الضريبة².

ثالثاً : تحصيل الضريبة

المفروض أن المكلف بالضريبة يتقدم بنفسه لدفع مبلغ الضريبة و الوفاء بحقوق الخزينة غير أن هذه الصورة لا تتحقق في كل الأحوال الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية أن تتبع المكلف و تقوم باقتطاع الضريبة، و لكل ضريبة نظام الاقتطاع الخاص بها³.

1- الورد أو الجدول و الدفع التلقائي : و قد سبق التطرق لهما عند المعايير التي تميز بين الضريبة المباشرة و الضريبة الغير مباشرة.

¹ - علي بساعد - النظرية العامة للضريبة " مرجع سابق ص116 "

² - علي بساعد - المرجع السابق - ص118.

³ - علي بساعد - المرجع السابق - ص118.

(2) - **الأقساط المسبقة** : تدفع أقساط منتظمة خلال السنة بالاستناد إلى عائد السنة الماضية و في نهاية السنة يتم التسوية بتقرير الفارق فالزيادة ترد و النقصان يدفع بالمقارنة بالعائد المحقق خلال السنة.

(3) - **الإقتطاع من المنبع** : و هنا تلزم الإدارة شخصا ثالثا تربطه بالمكلف علاقة دين أو تبعية باقتطاع قيمة الضريبة المستحقة و دفعها للخزينة العمومية.

المبحث الثاني : مفهوم النزاع الضريبي

تمثل المنازعة الجبائية مجموعة الخلافات و الإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير و هذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ، فالمنازعة الجبائية تمثل الوجه الآخر لما يخوله المشرع للإدارة من سلطات استثنائية في سبيل تحصيل ما هو منفرد من ضريبة.

المطلب الأول : تعريف المنازعة الضريبية وعناصرها

الفرع الأول : تعريف المنازعة الضريبية

يمكننا تعريفها بأنها كل شيء متنازع فيه في مجال الضرائب، فالمنازعة هي كل الأعمال و الإجراءات التي تصبو إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها¹. و كلمة منازعة بمفهومها الواسع هي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تنور بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها و الآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إفساره أو هلاك أمواله فيرجع بناء على ذلك للإدارة من أجل تعديل الضريبة المفروضة عليه،² و عرفها الأستاذ زكريا محمد بيومي أنها تلك التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة.

فمهمة القاضي هي البحث و التحري عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا

للقانون و اللوائح أم لا و في حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم بإلغائها.³

¹ - حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص7.

² - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، دون طبعة، 2005 ص09 .

³ - حسين طاهري - المنازعات الضريبية، دار الخلدونية ، الجزائر، 2005 - ص04.

الفرع الثاني : عناصر قيام المنازعة الضريبية

يستخلص عناصر قيام المنازعة الجبائية من خلال المفاهيم السابقة و بالتالي تكون المنازعة :

- إذا امتنع المكلف بالضريبة عن تسديدها.
- الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي و ذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يرتب حقوقا مكتسبة للمكلفين بالضريبة.
- و تقوم أيضا في حالة التهرب الضريبي أو في حالة القيام بالغش الضريبي و في هذه الحالة يكون الاختصاص للقاضي الجزائري.
- في حالة خطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني باستدراكها.
- في حالة ارتكاب الأطراف و الإدارة خطأ فيطالب باسترجاع المبالغ المدفوعة¹، و هذا ما أشار إليه 109 من قانون الإجراءات الجبائية و تقادم هذه الدعوى بمرور ثلاث سنوات.
- و نتيجة لهذه الأسباب السالفة الذكر تقوم المنازعة بين المكلف بالضريبة و الإدارة.

المطلب الثاني :أنواع المنازعات الضريبية

الفرع الأول : من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع الضريبي بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة و منازعات للضرائب الغير المباشرة كل على حدة ، ونظرا لأهمية هذا التقسيم، وبالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب الغير المباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري، والمعيار الإقتصادي، والمعيار الفني.²

المعيار الإداري :

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء

¹ - قرار رقم 7470 المؤرخ في 18/03/2003 المنشور في مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، ص 57 و الذي هو محل تعليق من طرف السيدة كريسبي ز- مستشارة بمجلس الدولة.

² - منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة، دار النشر للتوزيع، القاهرة، مصر ، 2004 ، ص 102 .

على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار الشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.¹

المعيار الاقتصادي :

أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها، ولقي هذا المعيار نقدا على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب، فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة.²

المعيار الفني :

فيقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط4، 2008، ص 63.

² - على لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1990، ص 133.

الفرع الثاني : من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة و من ثم ربطها أو حسابها و تحديد قيمتها، و تسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة، و أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة و التي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة ، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.¹

نزاع الوعاء : وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية و التنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين²، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه الضريبية، و إنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها و نكون هنا أمام نزاع في الواقع .

و إما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي انه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها وهنا يطالب إسقاطها كلياً، و نكون هنا أمام نزاع قانوني، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة و شرعية فرض الضريبة .

و على هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين ، يتعلق الأول بوعاء الضريبة و أما الثاني فيرتبط بتحصيلها .

نزاع التحصيل : وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، و يتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية .

¹ - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 09 .

2 - محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، مصر، ص 03.

الفرع الثالث : من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

يطرح النزاع الضريبي عموماً أمام الجهات الإدارية المختصة في مراحله الأولى، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلاً على المستوى الإداري، وقد انتهجت كل التشريعات تقريباً هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية، و بالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة و منازعات أمام القضاء.¹

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية و قضائية قد تتسجم و تتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، و تمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين إحداهما إجبارية و الأخرى اختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب و أما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.

المطلب الثالث : الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي

يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي و طبيعته.

الفرع الأول : العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات، و بالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير و الضوابط التي تكفل نجاحها .

¹ - حسين طاهري - المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 06.

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب و تحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها، وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك ، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية.

الفرع الثاني : القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

يعد اختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية، السبب الأساس لنشأة البرلمانات تاريخياً، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية والمنوطة بتنفيذ القانون، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه، وعلى رأسها حقه في التظلم والمراجعة، كما فرض عليه التزامات ابتداءً من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه، ونهاية بدفعها، وهو القانون الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل، وفرض عليها التزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب واستنادها إليه في كل ما ينجم عنها¹.

الفرع الثالث : القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية و طبيعته

يشكل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات و إجراءات محددة، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، و الإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذه و إصدار التعليمات التنفيذية له ، و الجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين و الإدارة الضريبية .

¹ - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص124.

وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها ، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية ، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية ، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير باعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته¹.

و بدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي و استقلاليته عن القوانين الأخرى، و عن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية و تشريعية ، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع ، و كذا تحديد القانون الواجب التطبيق، و مدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف ، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع، و طبيعة قرارات الإدارة الضريبية .

و يرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي و القضاء الإداري، على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي و التي تجعل له ذاتية مستقلة تستوجب أن يكون لهذا النوع من النزاع قضاة متخصصون قادرين على تأصيل و توحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير و تطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص و القانون العام، و قد أخذت بعض القوانين بهذا الرأي و أنشأت محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية².

¹ - محمد محيي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998، ص134.

² - محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق ص 29 .

الفصل الأول :
التسوية الإدارية
لمنازعات الوعاء
الضريبي

الفصل الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

تعد مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها هي المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، غير أن هذه الأخيرة قد تكون محل نزاع.

من هذا المنطلق فإن النزاع في مادة الوعاء الضريبي يتمحور حول تقديم الشكاية من أجل استصدار قرار هذا من جهة، ويمكن للمكلف كمرحلة اختيارية بعد صدور هذا القرار اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)

نصت أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على موضوع التظلم بخصوص الضرائب المباشرة¹، وكما نصت على أن توجه الشكايات المتعلقة بهذا النوع من الضرائب بالدرجة الأولى إلى إدارة الضرائب، وألغيت فيما بعد هذه الأحكام من نصوص قانون الضرائب المباشرة وحولت إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية 2002، كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية².

المطلب الأول : الشروط المتعلقة بالشكاية

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي تاركا المسألة للفقهاء، فكلمة تظلم تعني : الطريق القانوني أو الشكوى أو الطلب المرفوع من التظلم من أجل الحصول على بعض الحقوق أو لتسوية الوضعيات القانونية .

الفرع الأول : الشروط الشكلية للشكاية

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في :

¹ - المادة 329 فقرة 01، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

² - فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص193.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

- أن تكون الشكاية فردية كأصل عام، غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص .
- أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية، أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تظم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تظم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة .
- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدو قبول بعض المعلومات الأساسية ، نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم ، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع .
- تعيين موطن المشتكي، حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما في الخارج عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر¹، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ، ويكون مقيم في الجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة، ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال وفي نفس المدة² .
- التوقيع : بالرغم من أن الشكاية خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة أو وكيله القانوني .
- تحرير الشكاية : تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي .

¹ - المادة 75 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية ، الجريدة الرسمية، العدد 82، سنة 2008.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص129.

الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للشكاية

يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفع التي يقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحجمها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي .

وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية¹ :

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها .
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة .
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع .
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد.

وكنتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في :

- غياب توقيع المشتكي بخط اليد .
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات .

الفرع الثالث : محتوى الشكاية

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها :

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

¹ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص89.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

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

(1) حالة الخطأ البسيط : في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز

لأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

(2) حالة إعادة النظر في تقديم مقدار الضريبة : نفرق بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض

اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي ، فعليه

تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير .

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة ، فالمشتكي يحدد في

طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات

الإدارة ، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء

الإثبات في موضوع النزاع .

المطلب الثاني: آجال تقديم الشكاية

ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مد معينة ، وهي المدة

الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب¹ ، لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال

لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، هناك آجال عامة وخاصة .

الفرع الأول : الآجال العامة

حددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم

الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من لسنة الثانية التي تلي سنة إدراج

الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى².

¹ فضيل كوسة، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص117.

² المادة 1/72 من القانون 21//01، مرجع سابق.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر 2011 .

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان , حيث سدد المدين بالضريبة دينه بتاريخ 31/12/1982 بعد التبليغ الذي أسلّمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/12/1983 انقضاء الآجال المنصوص عليها قانوناً والمحدد أساساً في 31/12/1982 صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى وذلك لفوات الآجال المحددة.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي :

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع .
- أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد ، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع .

الفرع الثاني: الآجال الاستثنائية

خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة

وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي¹ :

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال .
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول .
- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار .

- السنة التي توضع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى .

¹ - المادة 1/72 من القانون 21/01، مرجع سابق.

المطلب الثالث : النّظر والبث في شكوى

الفرع الأول : النّظر في الشكوى

نصّ قانون الإجراءات الجبائية على ان يتم النّظر والتحقيقي في الشكاوي من قبل المفتش الذي قم بتأسيس الضرائب ، وقد منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق . فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان ، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ، ولدى المتعاملين الخواص على كل وثائق التي يرى أنها تساعده في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر .

وكما نص المشرع على رفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي ومنح هذا الأخير مدة 15 يوما لذلك، وبلوقضاء هذه المدة وعدم وصول هذا الرأي يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته، ويفتح هذا الإجراء الذي أقره المشرع باب النقاش من عدة جوانب أهمها:

- حول الهدف من إقراره، و خاصة أن رئيس المجلس الشعبي البلدي أو مصالح المجلس ليست على دراية كافية بموضوعات الضريبة سواء القانونية أو الفنية .

- حول مدى وجوبية هذا الإجراء حيث لم يبين المشرع مدى إلزامية التقييد به .

-حول طبيعة الرأي الذي يبيده رئيس المجلس الشعبي البلدي، حيث لم يتم توضيح الطبيعة القانونية لهذا الرأي لا من شكله أو موضوعه .

وفي الأخير وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحزر المفتش المختص تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه، وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هاذين الأخيرين ملزمين بما توصل إليه المفتش المحقق .

الفرع الثاني: البت في الشكوى

أولا : أجل البت:

- يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.
- يبيت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى.
- يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.
- و يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة.

ثانيا: الشكاوى الخاضعة لاختصاص الإدارة المركزية :

- يبيت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاصه الإقليمي.
- يبيت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه.
- يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) أو يساويها.
- يبيت رئيس المركز الجوي للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه.

الفصل الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

- يمارس رئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) .
- يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.
- يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

ثالثا : مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية :

- يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج) .
- تقدر عتبة اختصاص الإدارة حسب المعايير المحددة¹ .

المبحث الثاني : التظلم أمام اللجان الإدارية

منح قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية المخصصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية أو لجنة المصالحة، وفي حالة ما إذا اختار الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى لجان الطعن الإدارية .

سنتناول في هذا المبحث التظلم أمام لجان الطعن الإدارية كمطلب أول، ثم إلى التظلم أمام لجنة المصالحة كمطلب ثاني، ثم نتطرق إلى موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام هذه اللجان كمطلب ثالث .

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

الفصل الأول: _____ التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

المطلب الأول: التظلم أمام لجان الطعن فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة

الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية

أولا: تشكيلة اللجنة الولائية:

تتشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تتشكل من¹:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي .

- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير .

- ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير .

- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

- 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.

في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تضم اذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

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

¹ - المادة 27، من القانون 18/15 ، مرجع سابق.

الفصل الأول: _____ التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: تشكيلة لجنة المديرية الجهوية:

تتشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال و تتشكل من ¹ :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرينة، برتبة نائب مدير .

- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير .

- ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة .

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .

- ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تعين اذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

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

يخضع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹ - المادة 27، من القانون 18/15 ، مرجع سابق.

الفصل الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

ثالثا: تشكيلة اللجنة المركزية:

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال و تتشكل من¹ :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات .

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو اقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد.

يمكن للجنة أن تعين اذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة.

تتكلف بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

الفرع الثاني : اختصاصات لجان الطعن الإدارية

أولا : اختصاصات اللجنة الولائية :

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون

¹ - المادة 27، من القانون 18/15 ، مرجع سابق.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

ثانيا : اختصاصات لجنة المديرية الجهوية :

تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب

¹المادة 27، من القانون 18/15، مرجع سابق.

الفصل الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة¹.

ثالثا: اختصاصات اللجنة المركزية :

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأبها حول ما يلي :

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء .
- تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.
- ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.
- يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة².

الفرع الثالث : الإجراءات أمام لجان الطعن

يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس

¹ - المادة 27، من القانون 18/15 ، مرجع سابق.

² - المادة 27، من القانون 18/15 ، مرجع سابق.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

المركز الجهوي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

- الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع .

- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية .

- ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة من أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية من أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

- يجب أن تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

- ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

- تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

- عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي¹.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل

إنّ لجان الطعن الثلاثة التي تناولناها في المطلب الأول من هذا المبحث، ترفع إليها الطعون في مجال الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة، الذي يعتبر نوعا من أنواع الجباية غير المباشرة، أما في مجال حقوق التسجيل فإن الإدارة، تلجأ إلى لجنة المصالحة وفقا للمادة 102 من قانون التسجيل، من أجل إعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل المصرح بها من المكلف، لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة، إلاّ أنّه عمليا يطرح إشكال فيما كان اللجوء من طرف الإدارة إلى لجنة المصالحة إجراء إجباري لها قبل اللجوء إلى القضاء، أم أنّه اختياري، ومن خلال الإطلاع على بعض الأحكام القضائية، نجد أنّ الممارسة العملية ذهبت إلى اعتباره إجراء إجباري، وعليه سنتناول النقاط التالية:

الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجنة

يتم تنصيب هذه اللجنة على مستوى مديريات الضرائب للولاية، مشكلة من الأعضاء التالية:

1. المدير الولائي للضرائب، رئيسا.
2. مفتش التسجيل
3. مفتش من مديرية شؤون أملاك الدولة
4. قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.
5. موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
6. ممثل عن إدارة الولاية.
7. كاتب اللجنة، الذي هو مفتش التسجيل².

¹ - المادة 26، من القانون 18/15، مرجع سابق.

² - المادة 38، من القانون 21/01، مرجع سابق.

الفرع الثاني: كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة

يمكن تصور المنازعة الضريبية في مجال حقوق التسجيل، في قيام الخاضعين لهذه الحقوق بتقديم تصريحات حول ثمن التنازل عن الملكيات العقارية أو التقديرات المقدمة من طرفهم أمام إدارة الضرائب، وقيام هذه الأخيرة بإثبات أن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة، فهنا يحق لإدارة الضرائب، أن تعيد تقييم الثمن لكي يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ويتم عادة ذلك بالمرور بمرحلتين:

1- مرحلة الاتفاق الودي:

فهنا الإدارة الضريبية تقوم بإبرام اتفاق مع البائع والمشتري حول الثمن الحقيقي، بحيث تعرض عليهم التقييم الذي قامت به، فإذا تمت الموافقة عليه فإنه يعتبر عقد حقيقي يلتزم به كل الأطراف بعد إمضائه من طرفهم والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، و عليه يقوم الملتزمون بدفع الرسوم المستحقة على الفارق في التقييم.

2- مرحلة المصالحة أمام اللجنة:

وهي المرحلة التي تهمننا أكثر في دراستنا، فهنا وفي حالة عدم توصل الأطراف إلى إتفاق حول إعادة التقييم فإن إدارة الضرائب وفقا لنص المادة 102 من قانون التسجيل، تطرح النزاع على لجنة المصالحة التي تقوم بإعادة التقييم، وبعد ذلك يحق لإدارة الضرائب أن تحرك إجراءات التحصيل الضريبي، ولقد تمّ تحديد إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للمصالحة في المادة 104 من قانون التسجيل كما يلي :

_ استدعاء المكلفون بالضرائب المعنيون قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ اجتماع اللجنة.

_ إعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا أو شفاهيا و إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل عنهم للدفاع عن حقوقهم.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

_ ينعقد الاجتماع بدعوة من الرئيس ، وتتداول اللجنة بحضور خمسة أعضاء منها على الأقل بما فيهم الرئيس.

يتم الفصل في النزاع كما يلي:

1_ إذا توصلت اللجنة إلى التوفيق بين الأطراف، فيتم في الحال التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

2_ أما في حالة ما إذا لم يتم الاتفاق، لرفض الاقتراح أو غياب الأطراف، فتصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات ويبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

وفي العشرين يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة، فإنه وفقا للمادة 105 من قانون التسجيل تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحويل¹.

المطلب الثالث : موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن

لقد أثارت النصوص القانونية المتعلقة بلجان الطعن عدة إشكالات على مستوى الجهات القضائية الإدارية، رغم كون هذه النصوص واضحة في بعض الأحيان، ومن أجل توحيد العمل بهذه النصوص على مستوى الدرجة الأولى للتقاضي، فإن مجلس الدولة بإعتباره الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية الدنيا، ساهم بإصدار العديد من القرارات، تتعلق بالنقاط التي كانت محل اختلاف في التطبيق، وعلى سبيل المثال نذكر البعض منها بحسب مواضيعها:

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

1) حق الدفاع أمام لجنة المصالحة:

لقد أصدر مجلس الدولة قراراً في الملف 006526 بتاريخ 25/03/2003¹، اعتبر فيه أنّ خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه، و لقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: "...حيث أنّ خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل، وليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع و بالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة، والمقدرة ب 639036,08 د ج...".

ففي هذا القرار اعتبر مجلس الدولة عدم قيام إدارة الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة، خرقاً لإجراء جوهري و هو الإخلال بحق الدفاع، و هذا الإخلال يمكن تكييفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنّه عيب مخالف للإجراءات التي تؤدي إلى إلغاء القرار الإداري غير المشروع، والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

2) الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة، قرارات إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري:

إن مجلس الدولة في القرار رقم 2005773 المؤرخ في 05/02/2001²، اعتبر كل من الإنذار بالدفع ورأي لجنة المصالحة قرارات إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري، وعدم الاعتراض على قرار لجنة المصالحة في الأجل المحدد بالمادة 105 من قانون التسجيل وهو 20 يوماً من يوم التبليغ يؤدي إلى عدم طلب إلغاء التقييم، وجاء في حيثيات القرار ما يلي «...حيث أنّ الإنذار بالدفع ورأي لجنة المصالحة في التنظيم يعد قرار إداري قابلاً للإلغاء وإلى رقابة القضاء الإداري...».

¹ - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 78 .

² - مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 110.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

من خلال هذا القرار، يكون مجلس الدولة قد أكد أنّ رأي لجنة المصالحة في شأن المنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل، رأي يرقى إلى مرتبة القرار الإداري الذي يخضع إلى رقابة المشروعية من طرف القاضي الإداري.

(3) نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم:

لقد اعتمد مجلس الدولة على نص المادة 236 من قانون التسجيل، بحيث جاء في حيثيات القرار رقم 198371 المؤرخ في 05/02/2001¹، ما يلي: «حيث أنّ عقد البيع يختلف عن عقد الهبة بالرغم أنّ كلاهما يؤدي إلى نقل الملكية باعتبار أنّ عقد البيع يتم بمقابل أو بعوض، بينما عقد الهبة يتم بدون عوض خاصة بين الأب والإبن وأنّ الأب يمكنه التراجع على الهبة في أي وقت وفقاً لقانون الأسرة.

حيث أنّه وفقاً لنص المادة 236 من قانون التسجيل، فإنّ نقل الملكية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم، وبالتالي فإنّ نقل الملكية عن طريق الهبة فهي بدون عوض ولكن تكون مؤقتة لأنه يمكن التراجع عنها مما يجعل المجلس قد أصاب في حكمه».

(4) إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء:

لقد أثّرت إشكالية على مستوى الجهات القضائية الإدارية، وذلك في إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن، فمثلاً صدر قرار عن مجلس قضاء البلدة بتاريخ 1999/02/22 قضى برفض دعوى مديرية الضرائب لولاية تيبازة على أساس أنّ المدير الولائي للضرائب لا يمكنه الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية، على أساس أنّ هذا الأخير يعتبر عضواً في اللجنة وبالتالي لا يمكنه الطعن في قرار صادر منه.

¹ - مجلة مجلس الدولة - المرجع السابق - ص 103 - 108.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

ولقد صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة، استقرت على أنّ المدير الولائي للضرائب يمكنه الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائية أمام القضاء، ونذكر على سبيل المثال، القرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15⁽²⁾، ولقد جاء في حيثياته ما يلي: «...حيث أنّ المستأنف الحالي ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وأنّ المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها...».

ولقد سار مجلس الدولة على نفس هذا المسار في قرار آخر صادر تحت رقم: 007440 المؤرخ في 2003/04/15¹.

¹ - مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 89-90.

الفصل الثاني :
التسوية الإدارية
لمنازعات التحصيل
الضريبي

الفصل الثاني : التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

بعد ما تم تحديد النزاع في مادة الوعاء الضريبي، ومن هنا يتم تحديد الضريبة الواجبة التسديد، نمر إلى مرحلة التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي، وبالتالي تتم من خلال هذه المرحلة تحصيل الضريبة وهذا ما سنتناوله خلال هذا الفصل بالتطرق إلى إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي كمبحث أول، ثم التكم عن الطعون من أجل العفو كمبحث ثاني .

المبحث الأول : إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي

سنتطرق في هذا المبحث إلى إجراءات التحصيل الضريبي في مطلب أول، ثم إلى إجراءات المتابعة .

المطلب الأول : إجراءات التحصيل الضريبي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الودية من جهة ، وإلى إجراءات التحصيل الضريبي الجبرية من جهة أخرى .

الفرع الأول : إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقات الضريبة في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها ، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية ، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي آجالها المحددة.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية¹ .

¹ - مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالم، تاريخ 22.21 أفريل،

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

كما جاءت المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية ، وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي ، حيث ارتكزت على فكرة إعلام الجمهور ، وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية، وتقديرا للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي ، حاولت الإدارة الضريبية وضع رزمة زمنية تحث المكلف على الالتزام والتقيد بها ، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين بالضريبة .

وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الضريبي الودي نظام التصريح الذي يمثل 60 % من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان : النظام الشهري بالمداخل الذي يودع لدى مكتب الدراسات أو مقابلة الإنجاز قبل 20 من كل شهر ، وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة مالية تأخيرية قدرها 500 دج ، كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمداخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة من كل سنة وذلك خلال شهر مارس .

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجأ الإدارة هنا إلى اختيار 30 مدين ، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات :

- الفئة الأولى : تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي 50000000 دج .

-الفئة الثانية : تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و 50000000 دج .

- الفئة لثالثة : تتكوون هذه الفئة من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية .

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية

في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل ، هن تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها : التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات ، بالإضافة للحجز العقاري سواء كان منقولا أم عقارا .

التنبيه :

إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص ، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردية منها : البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري ، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي : اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردا وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني .

الحجز الإداري :

يعرف الحجز الإداري بأنه : " مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لا ستيقاف حقوقها ، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب " وهذا الإجراء وضعه المشرع الجبائي ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة .

1) إجراءات الحجز لإداري :

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي¹ :

يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية ، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

¹ - المادة 145، من القانون رقم 21/01 ، مرجع سابق.

الفصل الثاني : التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

وإجراءات الحجز الإداري على نوعين : إجراءات الحجز على المنقول إداريا ، وإجراءات الحجز على العقار .

(أ) إجراءات الحجز على المنقول إداريا :

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة، وفي حيازة من يمثله وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونيا أو المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية :

- أن يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا ، فان كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري .
- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين .
- أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية¹، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب المادة 149 من نفس القانون.

(ب) إجراءات الحجز على العقار :

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل ، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه

¹ - المادة 150، من القانون رقم 21/01، مرجع سابق.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، ويشترط أن لا يكون للمكلف أموال منقولة¹، أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول .

ويتم الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية :

انتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ بإتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته وحدوده، رقمه والقطعة الأرضية كما هو السجل العقاري، ويشتمل أيضاً على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار، كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجراً إدارياً، فالحجز العقاري يرتب آثار من تاريخ تسجيله في السجل العقاري ف إن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكوم ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس به.

الغلق المؤقت للمحلات :

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي لإدارة الضريبة لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلا جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

إلى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئولياته، كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري والمتمثلة في ما يلي:

¹ - فضيل كوسية، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، ص45، مرجع سابق.

الفصل الثاني : التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

-يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.

-لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.

-إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب خلال أجل 10 أيام، ابتداء من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة الى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد 929، 930، 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المتخصصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال ، وذلك بعد سماع الدارة الضريبية أو استدعاءها قانونا¹.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت ، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض ، وذلك بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه ، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع .

المطلب الثاني : إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي

الفرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة

الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الضريبية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة.

¹ - القانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أولاً : الاعتراض على سند المتابعة:

لا بد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكل أو الجزئي أو الضمني¹.

ولا يقبل مباشرة الاعتراض على سند المتابعة إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية، علماً أن هذا الاعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقاً للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08 : " حيث أن الاعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة، ومن دون انتظار قرار الجهة القضائية المختصة "

ثانياً: طلب إيقاف التسديد :

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل.

وإضافة إلى ذلك منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات وحق طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار تحت رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08، كما أن نص المادة 74 من قانون

¹ - وفاء شيعاوي، منازعات التحصيل الجبائي ووقف التنفيذ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 22/21 أبريل،

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل التماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة. كما يجوز لمن قدم شكوى ضمن الشروط النصوص عليها في المواد 72، 73، 75، 76، 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع فيها .

الفرع الثاني : الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب

الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلقة بشكل الإجراء، فالاعتراض على التحصيل الجبري، يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، وبياسر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من إجراءات منازعة التحصيل الضريبي

إن معظم النقاط التي تناولناها في الفرعين أعلاه، أثارت عدة إشكاليات في الممارسة القضائية وعليه عند تصفحنا لقرارات مجلس الدولة وجدنا بعض القرارات متعلقة ببعض هذه الإجراءات نذكر بعضها وفقا للمسائل التي عالجتها فيما يلي:

1- التظلم:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة¹، كرّس مبدأ صريح وهو أن عدم القيام بالتظلم المسبق المذكور في المادتين 397-398 من قانون الضرائب المباشرة يؤدي إلى عدم قبول الدعوى

¹ - قرار رقم 152508 المؤرخ 1999/03/22، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ص 106-105.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

شكلا، إلا أنه يعاب على هذا القرار أنه رفض الدعوى شكلا تحت عنوان «من حيث الموضوع» بل كان عليه أن يرفضها تحت عنوان من حيث الشكل.

وعلى نفس المنوال تقريبا سار مجلس الدولة في قرار آخر¹، حيث اشترط في دعوى استرداد أشياء محجوز عليها ورفع اليد على الأموال، القيام أولا برفع طلب أمام المدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، وتوجه إلى هذا القرار نفس الملاحظات المذكورة أعلاه في القرار الأول.

2- امتياز الخزينة العمومية في استيفاء ديونها:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة²، كرّس حق إدارة الضرائب في ممارسة امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وفقا للأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وذلك تطبيقا للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة، وعلى نفس المنوال تقريبا سار مجلس الدولة في قرار آخر³، حيث جاء في حيثياته ما يلي: «...وحيث أنّ تسجيل الرهن خرقا للقانون بالنظر إلى الوثائق المدرجة بالملف والمثبتة لاستحقاق الضرائب تجاه التعاضدية المدنية من 1992 أي قبل إبرام عقد رهن الحيازة يفقد الرهن الاتفاقي قيمته القانونية، وبالتالي لا يمكن الدفع به من طرف البنك للمطالبة بحق امتياز بناء على المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة... وحيث أنه يتعين القول إذن أن الرهن الاتفاقي لا يعطي أولوية لصاحبه لاستيفاء دينه إذا سجّل خرقا للقانون وتبقى بالتالي الأولوية للخزينة العمومية...»

¹ - قرار رقم 207171 المؤرخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 92-93.

² - قرار رقم 001763 المؤرخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ص 63-64.

³ - قرار رقم 010512 المؤرخ في 2003/06/17 مجلة مجلس الدولة العدد، 2004 العدد5.

3- صحة إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/07/30¹، نلاحظ أنه طبق المادة 328 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية، وترسل للمعني في ظرف مغلق، وجاء في القرار أن المعني بلّغ بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراءات باطلا، ونجد مجلس الدولة في قرار آخر بتاريخ 2002/01/28، قد قضى بصحة إجراءات التحصيل الجبري وجاء في حيثياته: «...حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، تمت وفقا لمتطلبات القانون وخاصة المواد 392 وما يليها من قانون الضرائب، والمادة 34 من الأمر 31/96، وعليه فإن طلب المستأنفة لإبطالها طلب غير سديد ويتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف...»

4- وقف تنفيذ إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2002/12/17 رقم 5671 نجد أنه أكد أن وقف تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص القاضي الإستعجالي، وأن وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح وحقوق الأطراف ولا بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده عند الفصل في الموضوع، مادام أن قاضي الموضوع قرر تعيين خبير، ولقد اشترط مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 2002/10/15 رقم 005543 من أجل الأمر بوقف تنفيذ الحجز على ضرورة أن تكون هناك دعوى أولية معروضة أمام قاضي الموضوع وجاء في حيثيات القرار: «...غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة...»

¹ - الملف 001987 مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 65-66.

المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو

إن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية منح للإدارة الجبائية عدة طرق تمكنها من تحصيل ديون الخزينة العمومية، لكن ومن جهة أخرى، رعاية لمصالح الخاضعين للضريبة، قام بإيجاد عدة سبل وضمانات لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة أهمها إنشاء لجان الطعن الولائية، التي تنتظر في طلبات كل من المكلفين بالضريبة، و قابضي الضرائب وفقا لما يلي:

المطلب الأول: طلبات المكلف بالضريبة

لقد خول القانون المكلف بالضريبة إمكانية تقديم طلبات الإعفاء من الضريبة أمام لجان الطعن الولائية، التي تجد أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والمقرر رقم: 16 الصادر بتاريخ 1991|05|25 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين هذه اللجان، التي تختص بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مبالغ عقوبات التحصيل، الغرامات والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل¹، وتبتّ فيها وفقا للسلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها إذ أنّها لا تتقيّد بأيّ نص قانوني، كونها تدرس الطعون وفق معطيات مادية بحتة.

يقدم المكلف بالضريبة وفقا لنص المواد 92، 93، و 173 من قانون الإجراءات الجبائية طلبه لالتماس الإعفاء من الضريبة المفروضة عليه قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية، كما يمكنه أيضا أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، وبالرجوع إلى المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية فإنها حددت لنا إجراءات تقديم الطلب، والجهة المختصة به، والنتائج المترتبة عنه كما يلي:

¹- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص50.

الفرع الأول: إجراءات تقديم طلب العفو

تتمثل إجراءات تقديم طلب العفو فيما يلي:

- إرسال الطلب إلى مدير الضرائب بالولاية المختص إقليمياً وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذا الطلب.
- طلب العفو غير مقيد بأجل يشترط تقديمه خلاله.
- عندما تكون الشكوى متعلقة بضريبة أو رسم مخصص لميزانية البلدية يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.
- يتم توجيه الشكاوى إلى المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما تفوق الحصة الضريبة أو الغرامة مبلغ 500,000 دج، أما إذا كان المبلغ يقل عن 500,000 دج،⁽¹⁾ فإن الشكاية يتم تقديمها من طرف المدير الولائي أمام اللجنة الولائية للطعن لتقديم رأيها في الطلب.

الفرع الثاني: آثار تقديم طلب العفو

تترتب عن تقديم طلب العفو، النتائج التالية:

1. لقد خوّل القانون للمدير الولائي سلطة البتّ في طلبات الطعون من أجل العفو، غير أنّ قراراته قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليمياً.
2. تبلغ القرارات للمعنيين وفقاً للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
3. نصت المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية، على حالة خاصة بتطبيق المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها، والمنقوصات، و الاغفالات بجميع أنواعها و التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها، أو في حسابها، حيث يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة أن تعارض في هذه المقاصات عندما يطلب المكلف بالضريبة الإعفاء من ضريبة ما أو التخفيض منها.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

غير أنه وخلافا لما سبق ذكره، فإنه يجوز تطبيق المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى، وذلك حتى ولو كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي، وهذا في حالة الشكوى المتعلقة بالتقديرات العقارية للأموال المبنية.

المطلب الثاني: طلبات قابضي الضرائب

إنّ المشرع من جهة أخرى، سمح لقابض الضرائب بتقديم طلبات إلى السلطة الإدارية لتبّت - طبقا للقوانين والتنظيمات - في جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة، حيث تنص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، قرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل"، ونفس المادة القانونية تضع الشروط والقيود على ذلك، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب

يجب على قابض الضرائب أن يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل، من بين الحجج التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم.

يقدم الطلب في شكل بيانات إلى المدير الولائي للضرائب، قبل 20 أفريل من كل سنة.¹

إنّ هذا الطلب لا أثر له سوى إبراء مسؤولية قابض الضرائب، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة حيث يجب على القابض معاودة إتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم في حالة ما إذا تحسّن حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم.

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

تخول سلطة البتّ في الطلبات للمدير الجهوي للضرائب و لمدير الضرائب بالولاية حسب المعيار المذكور في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 52 .

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

حكم الإلغاء يصدر من المدير الولائي للضرائب وفقا للمادة 3/54 قانون الإجراءات الجبائية. عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة.

الفرع الثاني: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار

يسجل الطلب في سجل خاص، ثم يوجه إلى المفتشيات المعنية، أين يتولى رئيس المفتشية التحقيق عن صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، خاصة عن اتخاذ كافة إجراءات التحصيل، وفي حالة وجود اختلاف في الآراء بين القابض ورئيس المفتشية، فيعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب.

الخلاصة

الخاتمة :

وصفوة القول ومحصل هذه الدراسة المتواضعة التي حاولت أن تستوعب المفاهيم العامة للضريبة والنزاع الضريبي ، وصولا إلى تفصيل في جوانب هذا الموضوع ، ارتأينا استخلاص بعض النتائج والملاحظات في موضوع التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر ، ومن أبرز النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي :

- أن المنازعة الضريبية في النظام الجزائري تتميز بخصوصيات ومميزات تنفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، إذ تجعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات .
- خضوع المنازعة الضريبية لقانون جد من وسريع التطور ، بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكامه باستمرار بموجب قوانين المالية ، مما يستوجب تحيين معلوماته لمسايرة هذه التعديلات ، وهذا يمكن تدعيمه بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية .
- ما يلاحظ كذلك تعدد مصادر القاعدة الإجرائية خاصة قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية حيث كانت القواعد مبعثرة بين مختلف القوانين الضريبية بالإضافة إلى قانون الإجراءات المدنية .
- خضوع المنازعة الضريبية تارة لقواعد إجرائية خاصة، وتارة أخرى إلى الأحكام العامة للإجراءات في المواد الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ومن خلال البحث وجدنا أن المكلف بالضريبة في حالة عدم رضائه أو عدم قبوله بالضريبة المفروضة عليه ملزم أولا أن يتقدم بشكوى ليصدر قرارا بشأنها قبل أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية الاختيارية أو إلى الهيئات القضائية .
- ومما لا شك فيه أن هذه المرحلة الإدارية وحتى الاختيارية من شأنها إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب من أجل تدارك أخطائها و محاولة تصحيحها .
- ومن المزايا التي لمسناها أيضا في ظل قانون الإجراءات الجبائية وقوانين المالية المعدلة والمتممة له ، والتي لم تكن موجودة في ظل النصوص القانونية الماضية ، كتوحيد آجال التظلم الإداري المحددة بأربعة أشهر في شتى مجالات الضريبة تقريبا ، تماشيا وآجال سقوط الدعوى

الجبائية المحددة عموماً بأربع سنوات ، ورغم هذه الميزة تبقى الإجراءات طويلة ومكلفة قد تؤدي إلى توسيع الهوة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية .

- من النتائج التي توصلنا إليها أيضاً، أن المشرع الجزائري جعل من آراء لجان الطعن الإدارية على مستوى الولاية والمديريات الجهوية والمركزية ملزمة حتى وإن كان اللجوء إليها اختيارياً ، وهذا يخفف العبء على الجهات القضائية .

وعليه ومن خلال هذه النتائج نقترح في هذا الشأن ما يلي :

- توحيد النصوص الإجرائية المتعلقة بالمنازعة الإدارية والضريبية، وذلك بوضع قانون للإجراءات الإدارية ومنفصل عن الإجراءات المدنية .

- محاولة تبسيط إجراءات المنازعة الضريبية ضماناً لحقوق المكلفين بالضريبة .

- تفعيل دور لجان الطعن الإدارية والعمل على استقلاليتها وتزويدها بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي .

وخلاصة القول أن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة ، لا سيما في الجانب التقني للمنازعة الذي يصعب على رجال الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وحتى الباحثين في هذا المجال التحكم والإلمام به ، خاصة وأنه من التشريعات التي تدخل عليها تعديلات سنوية من خلال قانون المالية.

من الصعب أن نكون قد أحطنا إحاطة شاملة بالتسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر ، رؤية ومنهجا ومعلومة ، غير أننا نأمل أن نكون قد أبرزنا بعض جوانبه الرئيسية بشكل مقبول على الأقل، والمؤكد أن هذا البحث مازال يحتاج للمواصلة والاجتهاد ، فان وفقت في شيء فهذا من فضل الله ، ثم فضل توجيهه أستاذي وعنايته وتشجيعه ، وإن أخفقت فمن تقصيري .

وأسأل الله التوفيق والسداد

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :

أولاً: الكتب:

الكتب بالعربية :

1. أحمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
2. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة - المديرية العامة للضرائب - الجزائر، 2004 .
3. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
4. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، دون طبعة، 2005 .
5. حسين طاهري - المنازعات الضريبية، دار الخلدونية ، الجزائر، 2005.
6. حسين فريجة : " الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر"، منشورات دحلب، الجزائر، دون طبعة، 1994.
7. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، ج 1، 2005.
8. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1979.
9. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006.
10. سعيد حسان، المالية العامة و التشريع الضريبي وتطبيقاتها العلمية وفقا للتشريع الأردني، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت ، الطبعة الأولى 1999-2000.
11. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إقرأ للنشر والتوزيع، العراق، ط1، 2009.
12. علي بساعد ، المنازعات الجبائية، محاضرات أقيمت على الطلبة القضاة السنة الثانية دفعة 15 المدرسة العليا للقضاء، سنة 2005-2006، طبعة غير منشورة.
13. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1990.

14. فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
15. فضيل كوسة، الدعوة الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
16. محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، مصر.
17. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط 4، 2008.
18. محمد محيي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998.
19. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر للتوزيع، القاهرة، مصر، 2004.
20. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
21. يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، جامعة إسكندر، بيروت دون طبعة، 1984.

الكتب بالفرنسية :

- Abdelkader Bouderbala, la fixalité a la portée de tous .la maison des livres. 3eme édition. 1987.

ثانيا: المذكرات والرسائل الجامعية:

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

ثالثا: المجلات:

- مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.

رابعاً: النصوص القانونية:

1. الأمر رقم 105/76، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل.
2. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية 2002 جريدة رسمية رقم 76 المؤرخة في 23/12/2001.
3. القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية ، الجريدة الرسمية، العدد 82، سنة 2008.
4. القانون رقم 09/08 ، المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
5. القانون رقم 18/15 المؤرخ في 30/12/2015، المتضمن قانون المالية.

خامساً : القرارات :

- قرار رقم 7470 المؤرخ في 18/03/2003 المنشور في مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية.

سادساً : الملتقيات:

1. مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، تاريخ 21.22 أبريل، 2008.
2. وفاء شيعاوي، منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، 21/22 أبريل، 2008.

فهرس الموضو عات

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	التشكرات
أ-ب-ج-د-هـ	مقدمة
08	الفصل التمهيدي : مفهوم الضريبة والنزاع الضريبي
08	المبحث الأول : مفهوم الضريبة
08	المطلب الأول: تعريف الضريبة
10	المطلب الثاني : عناصر الضريبة
12	المطلب الثالث : تأسيس الضريبة
12	الفرع الأول:التصنيف الفني للضرائب
14	الفرع الثاني: المراحل التي تمر بها الضريبة
18	المبحث الثاني : مفهوم النزاع الضريبي
18	المطلب الأول : تعريف المنازعة الضريبية وعناصرها
18	الفرع الأول : تعريف المنازعة الضريبية
19	الفرع الثاني : عناصر قلم المنازعة الضريبية
19	المطلب الثاني :أنواع المنازعات الضريبية
19	الفرع الأول : من حيث نوع الضريبة
21	الفرع الثاني : من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة
22	الفرع الثالث : من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع
22	المطلب الثالث : الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي
22	الفرع الأول : العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية
23	الفرع الثاني : القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

23	الفرع الثالث : القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية و طبيعته
26	الفصل الأول : التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي
26	المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)
26	المطلب الأول : الشروط المتعلقة بالشكاية
26	الفرع الأول : الشروط الشكلية للشكاية
28	الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للشكاية
28	الفرع الثالث : محتوى الشكاية
29	المطلب الثاني: آجال تقديم الشكاية
29	الفرع الأول : الآجال العامة
30	الفرع الثاني :الآجال الاستثنائية
31	المطلب الثالث : النّظر والبت في شكوى
31	الفرع الأول : النّظر في الشكوى
32	الفرع الثاني: البت في الشكوى
33	المبحث الثاني : التظلم أمام اللجان الإدارية
34	المطلب الأول: التظلم أمام لجان الطعن فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة
34	الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية
36	الفرع الثاني : اختصاصات لجان الطعن الإدارية
38	الفرع الثالث : الإجراءات أمام لجان الطعن
40	المطلب الثاني: التظلم أمام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل
40	الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجنة
41	الفرع الثاني: كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة
42	المطلب الثالث : موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن
47	الفصل الثاني : التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي
47	المبحث الأول : إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي

47	المطلب الأول : إجراءات التحصيل الضريبي
47	الفرع الأول : إجراءات التحصيل الودية
49	الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية
52	المطلب الثاني : إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي
52	الفرع الأول : الاعتراض على إجراءات المتابعة
54	الفرع الثاني : الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب
54	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من إجراءات منازعة التحصيل الضريبي
57	المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو
57	المطلب الأول: طلبات المكلف بالضريبة
58	الفرع الأول : إجراءات تقديم طلب العفو
58	الفرع الثاني: آثار تقديم طلب العفو
59	المطلب الثاني: طلبات قابضي الضرائب
59	الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب
60	الفرع الثاني: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار
62	الخاتمة
65	قائمة المصادر والمراجع
69	فهرس الموضوعات