



# شكر وعرفان

"... وقليل من عبادي الشكور ولئن شكرتم لأزيدنكم..."

نحمد الله سبحانه وتعالى على عظيم منه وجزيل فضله ونشكره شكرا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه على توفيقه لإتمام هذا العمل الذي نسأله عز وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم .

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

وعليه نتقدم بواجب الشكر و الامتنان كل باسمه وصفته ومقامه ونخص كل من :  
الأستاذ المشرف الدكتور: الوافي السعيد على جهده الجيد كبير لإتمام هذا العمل وسعة صدره معنا.

الأستاذة الأفاضل أعضاء هيئة التدريس لكلية الحقوق والعلوم السياسية عموما وأساتذة قسم الحقوق خصوصا.

الدكتور خضري حمزة عميد كلية الحقوق ونوابه ، الدكتور لجلط فواز رئيس المجلس العلمي للكلية ، الدكتور والي عبد اللطيف مسؤول ميدان الحقوق والعلوم السياسية،الدكتور مهدي رضا رئيس قسم الحقوق ونوابه ، الطاقم الإداري لقسم الحقوق.

المحكمة الإدارية بالمسيلة وعلى رأسها : السيد رئيس المحكمة الإدارية والسيد محافظ الدولة مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

اللجنة الولائية للطعون الضريبية بالمسيلة.

والى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد ولم نذكر اسمه أو صفته.

لكل هؤلاء لكم منا جزيل الشكر والامتنان.

جميات محمد الصالح

بوضياف يزيد

بوضيف يزيد



## إهداء مني إلى:

أبي الغالي من فراقه كُسر قلبي، ولكنه لم يغادر وهدى، وغادر جزء مني معه في اليوم الذي رحل فيه.

أمي سدي في هذه الحياة إليك يا من زرعت في نفسي طموهاً صار يدفعني نحو الأمام.

زوجتي الكريمة وبناتي زينة، سوسن، راشا.

أخي الوحيد عادل حفظه الله وأخواتي الكريمات.

أخي وصد يقني جميان محمد الصالح.

عائلة بوضيف وعائلة شاوش وعائلة عماري.

الأستاذ غفصي عصام والسيد بن القاضي محمد طين

زملائي في العمل في تعاونية المحبوب بالسيلة وإطارات الديوان.

أساتذة وإطارات كلية الحقوق والعلوم السياسية وزملائي الطلبة.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمار تعبتي الذي أنجز بفضل الله تعالى وعونه.

جميات محمد الصالح



## إهداء مني إلى:

الرجل الذي زرع في نفسي الطموح والكبرياء أني حفظه الله وأدام ظله.

المرأة التي سقتني بسنن من حنانها وربطني على التفاؤل والمسامحة والعضو عند المقدرة أمني حفظها  
الله وأدام ظلمها.

إخوتي وأخواتي الذين كبرنا معا وتعلمنا التعاون والتفاهم والنابرة في كل شئ كل باسمه حفظهم  
الله تعالى.

كل من يتشرف بحمله للقب جميات .

أخي الذي لم تلده أمني حسام .

المرهوم الأستاذ: الحاج علي شنيقي الأب الكريم الفاضل، الذي جعلني ابنا له ، فتح لي مكتبه وقلبه  
اعتبرني المتدرب الابن فالابن الشريك رحمه الله .

عاملات مكتبي أخواتي: سليمة، حسية، كريمة .

صديقي وزميل دراستي وشريك عملي: يزيد بوضيف .

كل من علمني حرفا في أسواط الدراسة المختلفة.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل الذي أنجز بفضل الله تعالى وعونه .



27 ديسمبر 2020

\* ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في .....  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة محمد بوضياف (طبيلة - كلية الحقوق والعلوم السياسية)

نموذج التصريح الشرقي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة) خوشية بن زيد ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث ..... طال  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 3098434 والصادرة بتاريخ: 2018/08/19  
المسجل (ة) بـ كلية / معهد الحقوق والعلوم السياسية بـ الحقوق  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ملاحستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: تسوية المطالبة في النزاهة في التشريع الجزائري

أصرح بتسريفي أنني أتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2021/07/07

توقيع المعني (ة)



27 دجنبر 2020

\* ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في .....  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة محمد يوسف (طبيبة) - كلية الحقوق والعلوم السياسية

نموذج التصريح الشرقي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): جميلات محمد صالح الصفة: طالب، أستاذ، باحث  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 570812 والصادرة بتاريخ: 05/02/2015  
المسجل(ة) بكلية / معهد الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: تسوية المنازعة الرهنية في الشريعة الجزائرية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2021/07/07

توقيع المعني (ة)



# مقدمة

## مقدمة

تختلف مفاهيم النظم الضريبية والياتها من دولة لأخرى، إلا أنها تشترك في أهدافها ومبادئها تبعا لمجموعة النصوص القانونية التي ترسم معالم السياسة الضريبية ، وإذا توقفنا عند التعاريف الفقهية للضريبة بتعددتها، نجدها تشير إلى نفس الخصائص والمبادئ، على أنها فريضة نقدية تحدها الدولة على الأشخاص بطريقة عادلة وبدون مقابل مباشر لتحقيق أهداف المصلحة العامة، ومن المعلوم أن النظم الضريبية المفروض في بلد أو آخر، تؤثر في اقتصاديات هذه الدول و في مكوناتها، فالدول المتقدمة اقتصاديا نجدها تشجع الأفراد للاستثمار في مختلف الأنشطة الاقتصادية، كما يتمتع أفرادها بمستويات دخل عالية وهو ما يجعل الضرائب في موقع الصدارة من بين إراداتها، وبالعكس من ذلك تماما فإن دول العالم الثالث لا تشجع الأفراد للولوج إلى الاستثمار بالإضافة إلى ضرائب الدخل التي تمثل نسبة منخفضة لمستوى الدخل المتدني للفرد، هذا ما يجعل الضرائب في موقع متدني من إيراداتها.

في الجزائر تعد الحصيلة الجبائية السنوية ضئيلة إذا ما تم مقارنتها بجباية مداخيل المحروقات ، للاعتماد الدولة أساسا على مداخيل البترول والمناجم منذ الاستقلال، وبعد انهيار أسعار النفط في ثمانينيات القرن الماضي مر الاقتصاد الجزائري بوضعية صعبة، مما جعل الدولة تعيد النظر في تعزيز مصادر إيراداتها خارج قطاع المحروقات لتتفادى بذلك الانعكاسات السلبية التي قد تحدثها الاضطرابات الاقتصادية في سوق النفط.

ومن ضمن التعزيزات التي قامت بها الجزائر منذ الاستقلال هو وضع نظام جبائي يضم قواعد وأحكام مقننة في نصوص خاصة بهدف تنمية المنظومة الجبائية وسد حاجيات الخزينة العمومية، وأيضا ضبط فرض الضريبة وإيجاد حلول للمنازعات الناتجة عنها من غش أو تحايل للمكلفين بها، ولحمايتهم من الأخطاء التي قد تقوم بها الإدارة أو تعسفها في استعمال سلطتها سواء كان في تقدير الوعاء أو حساب الضريبة أو...، ذلك لإصباح صفة العدالة و المساواة في

فرضها، لذلك نجد نصوص إجرائية وأخرى موضوعية أو جزائية قد سُنت لبلوغ هذه الغاية ووضع مجموعة من النصوص القانونية لكل مرحلة من مراحل فرض الضريبة والمنازعات الناتجة عنها. فلقد صنف المشرع الجزائري المنازعة الضريبية من المنازعات الإدارية، ذلك للطابع الأمر للنصوص القانونية المتعلقة بالحماية وكذا امتيازات السلطة العامة التي تحظى بها إدارة الضرائب، و المنازعة الضريبية بمفهومها الضيق تختلف عنها بمفهومها الواسع هذا الأخير يتمثل في المشاكل التي تثار بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة ، إضافة إلى المشاكل التي قد تُحل على مستوى الإدارة المتمثلة في إفسار أو هلاك أموال المكلف بالضريبة ليطلب بعد ذلك من الإدارة تعديل أو إعفائه منها دون اللجوء إلى النزاع.

وما يهمنا في هذا العمل العلمي هو المنازعة الضريبية بمفهومها الضيق أي المنازعة الضريبية المتعلقة بالوعاء الضريبي وكيفية تحصيل الديون المترتبة عن هذا الوعاء وأيضا المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل ورسم الإشهار، وما يميز المنازعة الضريبية عن معظم المنازعات الإدارية الأخرى أن المشرع قد أعطى لأطراف النزاع إمكانية الحل الودي لها التي قد تثار بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، ذلك باشتراط عدة إجراءات منها التظلم المسبق لدى إدارة الضرائب لتمكين هذه الأخيرة من إعادة النظر فيما يعتبره المكلف بالضريبة غير مجدي أحيانا، و إمكانية لجوء المكلف إلى لجان متخصصة بفض النزاع في حالة عدم رضاه بما أقرته إدارة الضرائب، ذلك قبل أن يضطر إلى اللجوء للسلطة القضائية كحل أخير للوصول إلى تسوية نزاعه.

ونظرا لأهمية الضرائب وانعكاسها المباشر على ميزانية الدولة، وما يتميز به من فرض احتكاك مباشر بين الأشخاص والإدارة وبالتالي احتمال نشوء منازعات التي بدورها تستلزم إجراءات قانونية معينة خاضعة لتعديلات متكررة بموجب قوانين المالية، تتضح أهمية هذا الموضوع من خلال توضيح إجراءات المنازعات الضريبية طبقا لآخر تعديل واستعراض آخر المستجدات التي طرأت عليها، الأمر الذي يجعل هذا الموضوع يتطلب متابعة دورية من خلال

الدراسات الجامعية للطلبة نظرا للأهمية الكبيرة التي انفرد بها هذا الموضوع من خلال تنظيمه بعدة قوانين خاصة ومرنة تستوجب التعليق والتحليل بعد كل تعديل.

وباعتبار القانون الإداري هو فرع من فروع القانون العام الذي يتضمن القواعد التي تحكم السلطات الإدارية في الدولة من حيث تكوينها ونشاطها المتميز بسلطة استثنائية في العلاقة مع الأفراد، يجعل مجال القانون الإداري واسع جدا، هذا ما يجعل اختيار موضوع التخرج في اختصاص القانون الإداري صعب لكثرة مواضعه، سواء في الشق الإيجابي الخدماتي أو السلبى الضبطي، واطلاعنا السنوي على قوانين المالية والكم الكبير من التعديلات التي يحدثها على القوانين ذات الصلة بالمالية العامة و بالخصوص النظام الجبائي، إضافة إلى دراستنا لهذا الموضوع خلال الموسم الدراسي السابق، جعلنا نهتم بموضوع المنازعة الضريبية، وبالخصوص اهتمام فئة كبيرة من المجتمع والدولة بحد ذاتها بهذا الموضوع.

وفيما يخص الدراسات السابقة وجدنا الكثير من الدراسات والبحوث في موضوع النظام الضريبي بالخصوص في المجال الاقتصادي، وأقل منه في المجال القانوني، والدراسات في الجانب القانوني للضرائب نجد فيه عدة مواضيع هناك منها ما يتعلق بالجانب النظام القانوني لجباية المؤسسات وهناك ما يتعلق بفعالية النظام الضريبي، أما المنازعة الضريبية لم نجد الكثير منها خصوصا أن هذا الموضوع بحد ذاته ينقسم إلى عدة أقسام منها ما يعالج موضوع الغش الضريبية ومنها ما يعالج عمليات وسبل التحصيل الضريبي، وفيما يخص التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية وجدنا بعض الدراسات وبعض المقالات في المجالات القانونية الوطنية التي تطرقت لهذا الموضوع من زوايا مختلفة.

و نهدف من خلال هذا العمل العلمي إلى إبراز النقاط التالية:

- البحث في مفهوم المنازعة الضريبية في الجزائر والنصوص القانونية ذات الصلة.
- تتبع مسار المنازعة الضريبية من بداية تسليم الشكاوى إلى إدارة الضرائب إلى غاية الفصل فيها من قبل القضاء الإداري.

- إبراز دور و فعالية النصوص لقانونية في التقليل من المنازعات الضريبية وتسويتها الودية.
- الكشف عن دور لجان الطعن في تسوية المنازعة الضريبية ومدى الالتزام بقراراتها.
- إبراز قصد المشرع في وضع لجان التوفيق كجهة صلح في منازعات المتعلقة بحقوق التسجيل أو الرسم على الإشهار العقاري.
- وضع دراسة محيئة طبقا لآخر تعديل فيما يخص المنازعة الضريبية.
- إبراز الأسس القانونية والإجرائية للتقاضي لدى المحاكم الإدارية في مادة الضرائب والجبائية وطرق الاستئناف.
- شرح الآليات التي يستعين بها القاضي لممارسة صلاحياته.
- إبراز دور القضاء الإداري في تسوية المنازعات الضريبية والمحافظة على حقوق المكلفين بها من جهة و مداخل الخزينة العمومية من جهة أخرى.
- وبالنظر إلى أهداف هذا البحث العلمي نأتي لنطرح عدة أسئلة فرعية تستوجب التوضيح من خلال هذا العمل نذكر منها:
- متى تقوم المنازعة الضريبية و ما هي أسباب حدوثها.
- ما هو الهدف من اشتراط التظلم كإجراء أولي وإلزامي في المنازعة الضريبية المتعلقة بالوعاء والتحصيل.
- لماذا تم تمديد آجال التظلم المسبق عبر التعديلات الجبائية الأخيرة.
- لماذا لم يشترط إجراء التظلم في المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري.
- ما هو الهدف من إنشاء اللجان الضريبية
- لماذا لم تلزم النصوص القانونية للجوء إلى اللجان الضريبية إجباريا مثل التظلم المسبق.
- ما مدى إلزامية تنفيذ قرارات (آراء) هذه اللجان.
- ما مدى فعالية الإجراءات الودية في تسوية المنازعات الضريبية وديا.

• فيما تتمثل سلطات القاضي الإداري في تسوية المنازعة الضريبية.  
كل هذه التساؤلات تصب في الإشكالية الرئيسية التي نطرحها كالآتي:

### ما مدى فعالية النصوص القانونية في تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر؟.

للإجابة عن هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية، وللوصول إلى الأهداف المسطرة في مذكرتنا اعتمدنا تقسيم هذا العمل العلمي إلى فصلين الأول نتطرق فيه إلى التسوية الودية للمنازعة الضريبية، والثاني نتطرق فيه التسوية القضائية لهذا النزاع، منطلقين بمبحث تمهيدي يشتمل بعض العموميات المتعلقة بمفهوم الضريبية والمنازعات المترتبة عنها، معتمدين في ذلك على خطة ازدواجية (مبحثين في كل فصل و مطلبين في كل مبحث).

كما اعتمدنا على المنهج الوصفي وفي بعض الأحيان على المنهج التحليلي، ذلك أن مواجهة بعض النصوص التشريعية وقراءتها قراءة نصية فرض الاتجاه إلى المنهج الوصفي، وأيضاً باعتبار عدم مطالبتنا بتقديم رأينا أو التعليق على بعض النصوص والخروج باقتراح كان سبب بالاكتماء بالمنهجين.

ورغم جائحة كورونا وصعوبة التنقل إلى الإدارات المختصة ونقيدها بالبروتوكول الصحي المفروض لم يمنعنا ذلك من التنقل إلى المعرض الوطني للكتاب في شهر مارس من السنة الجارية، ولقائنا بموظفي إدارة الضرائب واللجنة الولائية للطعون الضريبية وبعض ممثلي لجنة التوفيق الولائية وبعض مستشاري المحكمة الإدارية بالمسيلة.



# المبحث التمهيدي

مفهوم الضريبة والمنازعات الناجمة عنها

"عُرفت الضريبة منذ أقدم العصور وكانت المصدر المالي الوحيد للدولة أو الهيئة الحاكمة وتعتبر الضريبة أحد الينايع التي تستقي منها الدول بالأموال اللازمة لسد نفقتها العامة لتقديم الخدمات من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ومع تطور المفهوم الحديث للدولة أصبح لها بجانب هدفها المالي أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة تسعى الدولة لتحقيقها إلى جانب فرض الضريبة التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية"<sup>1</sup>.

ولقد تم وضع عدة تعاريف فقهية للضريبة تختلف من الزاوية المنظور منها وتتفق في أغلب المبادئ والخصائص التي تميزها، أما بالنسبة لأنواع الضريبة فهي تختلف من نظام إلى آخر طبقاً للسياسة المطبقة في كل دولة.

أما بالنسبة للمنازعة الضريبية فما هي إلا ردة فعل المكلف بالضريبة لما تم تقديره أو فرضه من ضرائب من طرف الإدارة، و بمعنى آخر هو انعكاس للأخطاء التي قد تقع فيها إدارة الضرائب أو اللجان المختصة وذلك لعدة أسباب.

كل هذا سوف نتطرق إليه من خلال هذا المبحث التمهيدي، أين نتناول في المطلب الأول مفهوم الضريبة ومبادئها وفي المطلب الثاني مفهوم المنازعة الضريبية.

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها.

للنظام الضريبي مفاهيم عدة منها ما يرتبط بالتنظيم الفني للضريبة، وهو يمثل المفهوم الضيق، ومنها ما يرتبط بمجموعة العناصر الأيديولوجية، والاقتصادية، والفنية، وهو ما يشير إليه المفهوم الواسع للنظام الضريبي، وما يهمنا هو مميزات الضريبة من مبادئ وخصائص التي تتشارك في معظم النظم الضريبية، لذلك سوف نتطرق إلى مبادئ وخصائص الضريبة ضمن هذا المطلب، وفيما يلي سوف نتطرق لبعض التعاريف التي من خلالها تتضح المفاهيم العامة للضريبة:

<sup>1</sup> عيادة عليماة خالد، مجلة الاقتصاد الجديد، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، جامعة إربد الأردن، العدد 09، سبتمبر 2013، ص 18.

الفرع الأول: تعريف الضريبة ومبادئها.

### 1. تعريف الضريبة.

التعريف الأول يعرف النظام الضريبي بأنه هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع، أما الثاني يعرف النظام الضريبي بأنه هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعة برامج ضريبة متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية و مذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية<sup>1</sup>.

بينما عرفت محكمة النقض الفرنسية في قرار 30 نوفمبر 1950 بأنها "اقتطاع تقوم به الدولة عن طريق السلطة على موارد الأشخاص الذين يقيمون في إقليمها أو يتوفرون فيه على مصالح لتوجيهها لصالح المنافع العامة"، أما LUCIEN MEHL فيرى أن "الضريبة هي أداء نقدي تطلبه السلطة من الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين للقانون الخاص وأحيانا القانون العام وفقا لقدراتهم التكلفة وذلك بصفة نهائية ودون مقابل محدد بهدف تغطية الأعباء العمومية للدولة ولباقي الجماعات الإقليمية أو لتدخل القوة العمومية"، وتعرفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنها "مبلغ إلزامي يدفع إلى الحكومة من دون مقابل"<sup>2</sup>.

وعرفها Pierre Bel trame "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، القاهرة جمهورية مصر العربية، 2019، ص 26.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي و جباية المؤسسات، دار الخلدونية، القبة القديمة - الجزائر، 2018، ص 32.

## 2. مبادئ الضريبة.

يتضح من خلال هذه التعاريف التي سبق التطرق إليها أن الضريبة تقوم على ثلاث مبادئ أساسية، والتي هي كالتالي:

## • العدالة في توزيع الضريبة.

في بعض الأنظمة التي كانت سائدة قديما كان هناك بعض الطبقات في المجتمع معفاة من دفع الضرائب، لذلك تم تكريس هذا المبدأ المتمثل في التزام كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة لسببين، أولهما أنه لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، وثانيهما أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة إقبال العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع.

## • مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة.

بمفهوم هذا المبدأ أن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، فاللتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها، بل يمتد ليمس المقيمين بالخارج إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية، كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من أجنب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

## • مبدأ اليقين.

يقصد بهذا المبدأ أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي لبس أو غموض ، فمن الأهمية أن يكون المكلف بالضريبة على علم بمدى التزاماته الضريبية ، وقيمتها وكيفية ومواعيد وجزاء عند التخلف عن أدائها، فحسب «أدم سميت» فإن عدم التأكد في الضرائب يشجو الرشوة، ويعتبر آدم سميت مبدأ اليقين مهم جدا، حيث يرى أن درجة كبيرة من عدم المساواة ليست شرا كدرجة صغيرة جدا من عدم التأكد.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013، ص ص ص، 09،08، 10.

## الفرع الثاني: خصائص الضريبة وأهدافها.

هناك العديد من الخصائص والمزايا التي تتصف بها الضرائب يجب أن يحرص عليها المشرع في وضع النظام الجبائي، ذلك من أجل تحقيق الأهداف المنشودة. وفيما يلي سوف نتطرق إلى هذه الخصائص والأهداف كالتالي:

## 1. خصائص الضريبة.

## • الضريبة فريضة إلزامية.

بغض النظر عن القدرة والاستعداد والرغبة فإن الفرد ملزم على دفع الضريبة بخزينة الدولة، فليس هناك أي مجال للتهرب، وإلا وقع تحت طائلة العقاب، لذلك حرصت الدساتير في اغلب الأنظمة السائدة، على أن لا تفرض، أو تعدل، أو تلغى أي ضريبة إلا بقانون يوافق عليه أغلبية ممثلي الشعب في البرلمان.

## • الضريبة فريضة تحددها الدولة.

والسؤال هنا هل تفرض الضريبة وفقا لمبدأ المنفعة، أو وفقا لمقدرة الممول على الدفع ، أو وفقا لأساس آخر؟... فيرى الأستاذ الدكتور حامد عبد المجيد دراز أن الضريبة فريضة تحددها الدولة دون أن يعني ذلك الحرية المطلقة للحكومة في هذا التحديد، وهذا معناه أن تكون السلطة التنفيذية مجبرة للآراء ونصائح علماء المالية عند إعداد القانون الضريبي<sup>1</sup>.

## • الطابع النقدي للضريبة.

إن تميز الضريبة بالطابع النقدي المتصل بجوانب الوعاء والتصفية والتحصيل لا يعني أنه لا يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية، فالضرائب النوعية يتم حسابها على أساس الحجم، العدد وليس على أساس القيمة النقدية لها، أما بالنسبة إلى تصفية الضريبة، فغالبا ما يتطلب تحديد معدل حسابي يطبق على الوعاء المقدر نقديا،<sup>2</sup> و الظهور البارز للطابع النقدي هنا

<sup>1</sup> ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر، 2018، ص 12.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، المرجع السابق ص، 32.

نجده في التحصيل الضريبي أين يتم تحصيل الضريبة نقدا سواء كان ذلك باستخدام النقود القانونية، الصكوك أو التحويل إلى حساب مصرفي أو بريدي.

### • غياب المقابل المباشر.

يقصد بغياب المقابل أنه دفع الضرائب لا يقابله الحصول على خدمة خاصة أو عمومية التي توفرها السلطات، فللمواطنين كامل الحق في الحصول على الخدمات العمومية سواء دفعوا الضرائب أم لا، وهذا انطلاقا من مبدأ مساواة الجميع أمام الاستفاضة من الخدمات العمومية، ونتيجة لغياب المقابل المباشر في الضريبة، لا يمكن الاحتجاج أمام القاضي على الطريقة التي يتم بها تخصيص ناتج الضريبة من قبل السلطات العمومية لكونها تخضع لمبدأ الشمولية وعدم التخصيص في الغالب.<sup>1</sup>

### 2. أهداف الضريبة.

للضريبة عدة أهداف تختلف حسب الزاوية المنظور منها، أهمها.

### • الهدف المالي.

في تمويل الخزينة العمومية تستعمل الدولة مداخل الضريبة، وهذا هو الهدف التقليدي من الضريبة، حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر مثلا تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة.

### • الهدف الاقتصادي.

إن التضخم والانكماش الاقتصادي لا يعالج في أغلب الأحيان بمداخل الضريبة ذلك لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وفي حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة ويزيد من الإعفاءات بغرض زيادة الادخار، لذلك دعم الاستثمار يساعد على التحكم في مجتمعات الاقتصاد

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص، 34.

الكلي من استثمار عن طريق الضريبة، إنتاج، استهلاك ، استيراد، تصدير... الخ،<sup>1</sup> فإذا أرادت الدولة أن توفر فرص التشغيل للحد من البطالة تخفض من الضريبة وتزيد من الإعفاءات فتفسح المجال للاستثمار وبالتالي توسع سوق عرض فرص العمل.

#### • الهدف الاجتماعي.

إن العدالة الاجتماعية لا تتحقق إلا بالتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع، ولهذا عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طياتها العدالة، وهذا هو الهدف الاجتماعي لفرض مختلف الاقتطاعات الضريبية، فمثلا التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخل المنخفضة لتحقيق هذه العدالة ، ومراعاة مصالح الدخل المرتفعة يعمق من الفروقات الاجتماعية، فنجد أن الأنظمة الجبائية الحديثة تلجأ إلى التصاعدية بالشرائح خاصة إذا تعلق الأمر بالدخل لتكون أكثر ملائمة وأكثر عدالة.

#### • الهدف السياسي.

إن فرض الضرائب بالشكل التصاعدي يقلل من الفوارق بين الدخل، كذلك يحدد الحد الأعلى للدخل وبذلك يحول الأموال من الأفراد إلى الدولة، كما تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الدولية وذلك بفرض ضرائب و رسوم جمركية على السلع المستوردة، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن آراءها السياسية تجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا.<sup>2</sup>

#### الفرع الثالث: تقسيمات الضريبة.

"تقسم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة وهذا التقسيم تقليدي يرجع عهده إلى مدرسة الطبيعيين، وقد تأثر الفكر المالي الكلاسيكي - طوال عصور - على اعتماد هذا التقسيم، وهو ما نجده في الغالبية العظمى من المصنفات التي خصصت للمالية العامة وللتشريع الضريبي... ويعد

<sup>1</sup> خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2012، ص، 21.

<sup>2</sup> خلاصي رضا، المرجع السابق، ص، 22.

تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم التقسيمات على الإطلاق، بل ومن أهم المسائل التي تدرس وتناقش في علم المالية العامة، حيث يكتسي أهمية بالغة نظرا للنتائج المترتبة عليه، من أهمها العدالة الضريبية وتوزيع عبئها على المواطنين المكلفين<sup>1</sup>.

و فيما يلي سوف نتطرق إلى تقسيم الضريبة من حيث نقل العبء الضريبي من جهة ومن حيث المادة الخاضعة من جهة أخرى:

### 1. تقسيم الضريبة من حيث نقل العبء الضريبي.

#### • ضرائب مباشرة.

هي الضرائب التي تنتقل أعبائها مباشرة إلى المكلف بالضريبة أي تورد إلى الخزانة من قبل المكلف بها قانونيا فمثلا : الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة مباشرة كون أن المكلف بها لا يستطيع تحميل عبئها على أي طرف آخر مهما كانت صفته.

#### • ضرائب غير مباشرة.

هي عكس الضرائب المباشرة كون أن العبء الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانونيا إلى المستهلك الأخير وأبرز مثال عن ذلك الرسم على القيمة المضافة إذ أن البائع يحمل الرسم في تكلفة البيع التي تساوي:

**ثمن الشراء + مختلف المصاريف الواجب تحميلها + الرسم على القيمة المضافة.**

فمن هنا نستنتج أن المستهلك الأخير هو الذي يدفع الرسم على القيمة المضافة والبائع يلعب دور الوساطة بين الخزينة والمستهلك الأخير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> شعيب ضيف، مجلة دفاتر اقتصادية، جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجلفة، العدد 02، سبتمبر 2018، ص 230.

<sup>2</sup> خلاصي رضا، المرجع السابق، ص، 18.

## 2. تقسيم الضريبة من حيث المادة الخاضعة.

## • ضرائب على الأشخاص.

تعرف هذه الضريبة في النظام الإسلامي بالجزية والتي يدفعها أشخاص مقيمون في بلد يعتمد التشريع الإسلامي، هذا النوع من الضرائب هو السباق إلى الظهور حيث تدفع من أشخاص مقيمين في إقليم معين، كما تدفع حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص.

## • الضرائب على الأموال.

"أساس هذه الضريبة هو ما يملكه الشخص، وليس الشخص في حد ذاته وهذا الأخير قد يملك دخلاً أو رأس مال أو كليهما وبالتالي فإن أساس فرض هذه الضريبة هو الدخل ورأس المال".<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: تعريف المنازعة الضريبية و أنواعها.

بعد توضيح وبشكل مختصر لمفهوم الضريبة والمبادئ التي تقوم عليها، ننتقل في المطلب الثاني إلى موضوع هذا البحث العلمي المتمثل في المنازعة الضريبية أين سوف نتناول في خضم هذا المطلب مفهوم المنازعة الضريبية المتعلقة بموضوع البحث دون أن ننسى أنواعها وصورها.

و للمنازعة الضريبية مفهومين، المفهوم الواسع والضيق، بمفهومها الواسع تضم حالتين، الأولى تتمثل في الوضعية التي بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والثانية تخص مشكلة معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدارة يطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه و منه فإن المنازعة الضريبية بهذا المفهوم تقوم كلما تبين عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو ملف الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو في الحالة التي يكون فيها معسراً، ووضعته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خلاصي رضا، المرجع السابق، ص، 18.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر، 2008، ص 17.

و المفهوم الضيق هو موضوع هذا البحث العلمي ويتمثل هذا المفهوم في الحالة الأولى سابقة الذكر، أين تقع إشكالية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب فيما يخص الوعاء الضريبي أو في كيفية التحصيل أو إشكالية دفع رسوم الإشهار العقاري وحقوق التسجيل، و نجد هنا المكلف بالضريبة هو الطرف الملزم والضعيف في هذه العلاقة، أما إدارة الضرائب هي الطرف الأقوى بما تتميز به من سلطة عامة عن طريق صلاحياتها المخولة لها قانونا في تحديد و حصر الوعاء الضريبي وفرض التحصيل.

وفيما يلي سوف نتناول أنواع من المنازعات التي قد تحدث في المجال الضريبي المتمثلة أساسا في منازعة الوعاء و التحصيل وكذا دفع رسوم وحقوق التسجيل، دون إغفال تقديم تعريف وصور هذا النوع من المنازعات.

### الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية.

"المنازعة لغة من نزع الشيء نزعه نزعا، فهو منزوع ونزيع، ومنازعة الكأس معاطاته، قال الله تعالى : {يَتَنَازَعُونَ فِيهَا كَأْسًا لَا لَعْنُ فِيهَا وَلَا تَأْتِيمٌ} يتعاطون والأصل فيها يتجادبون، والتنازع التخاصم، وتنازع القوم أي اختصموا، وبينهم نزاع أي خصومة في الحق.

وتعرف المنازعة الضريبية في الفقه المالي على النحو التالي:

#### 1. تعريف فقهاء المالية.

تتعدد معاني و تعاريف المنازعة الضريبية عند فقهاء المالية على الشكل التالي :

#### • في الفقه الفرنسي.

يعرف الأستاذ لويس تروتاباس Louis TROTABAS المنازعة الضريبية على أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة عندما تمارس الإدارة صلاحياتها والقواعد القانونية للفصل فيها، حيث أن هذه القواعد يجب أن تقتصر خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتجاوزها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية"، يعرفها الأستاذ أندري هارتي André HEURTE بقوله: "أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن

تطبيق قانون الضرائب"... أما الأستاذ ميشال بوفيه Michel BOUVIER أن المنازعة الضريبية: "تحويل عدوانية المشاكسة إلى علاقة فكرية، وهو أمر لا مفر منه بالتأكيد، وهذا ابتداء لأن قانون الضرائب بسبب تعقيده المتزايد، يؤدي إلى مشاكل في التفسير أكثر صعوبة في بعض الأحيان".<sup>1</sup>

### • في الفقه الجبائي العربي.

"يعرفها ياكور عمر المنازعة بصفة عامة بقوله ( يمكن تحديد المنازعة بصفة عامة بأنها مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها.

" Le Contentieux peut être défini comme l'ensemble des règles, des moyens qui permettent de solutionner une affaire litigieuse"

وعرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيرى أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.

ويرى الأستاذ زكرياء محمد بيومي بأنه يمكننا تعريف المنازعات بأنها (تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة). ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقانون واللوائح أو لم تربط وفقا لها. وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئيا.

ويرى الدكتور فريجة حسين أن التعريف الأخير هو أفضل التعريفات، لأن المنازعة الضريبية لا تقوم إلا عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة ومهمة القاضي هو التصدي لما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفقا للقوانين واللوائح السارية أم هي مخالفة لها، فإن القاضي يحكم برفضها كلية أو جزئيا".<sup>2</sup>

<sup>1</sup>بغني شريف، مجلة أفاق للعلوم، شذرات قانونية في المنازعات الجبائية، المركز الجامعي النعامية-الجزائر، العدد 03، مارس 2020، ص ص، 298، 299.

<sup>2</sup>فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة-الجزائر، 2008، ص ص، 08، 09.

## 2. موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية.

عند رجوعنا إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية وإنما تطرق إلى شروطها ومضامينها، وباستقراء هذه المواد نجد أنه حدد شروط ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل، أو حتى المنازعة أمام لجان الطعن المنشأة لهذا الغرض وكذلك الأمر للمنازعة الضريبية مثلها مثل النصوص الإجرائية المتعلقة بالقضاء فقد تضمنت بيان دقيق للمنازعة الضريبية وشروطها ومواعيد رفعها بمعنى الآجال القانونية التي يرفع في ظلها النزاع الضريبي سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو على مستوى لجان الطعن أو القضاء.

وبالنظر إلى المادتين 92 و 93 والمادة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يتضح لنا أن المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي، بحيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانونا أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: منازعة الوعاء الضريبي.

إذا ما قرر اقتطاع جزء من القدرة الشرائية في صورة ضريبة تعين تحديد الشكل المكون للمادة التي تفرض عليها الضريبة وهو ما يعبر عنه باختيار أساس فرض الضريبة أو أصل الضريبة، هنا يبرز معنى الوعاء الضريبي وهو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها، ويمكن تعريفه أيضا بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء وذلك حسب الأنظمة المحددة لذلك وعلى هذا الأساس

<sup>1</sup> يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج-البويرة، 2014/2015، ص، 71.

يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معاً، أو فيما إذا فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثروتهم.<sup>1</sup>

وفرض الضريبة على هذا الأساس قد يؤدي إلى نشوب منازعة ضريبية في تخص الوعاء، موضوع هذه الفرع الذي نبدأه بتعريف منازعة الوعاء الضريبي ثم صورها.

### 1. تعريف منازعة الوعاء الضريبي.

إن أغلب المنازعات المطروحة في أروقة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، متعلقة منازعات الوعاء *Le contentieux de l'assiette* بحيث أن سلطة القاضي ودوره خلالها واسع، لذلك تفتح أمامه باب الاجتهاد لتجاوز الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، وشح التعريفات الفقهية المتعلقة بهذه المنازعة راجع إلى إلا أن الفقه لم يعط العناية الكاملة في تعريف منازعات الوعاء.

عرف الأستاذ خضر الشويكي منازعات الوعاء بأن: " النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول الجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطاً جزئياً لهذه الضريبة " ويمكن القول بأن منازعات الوعاء هي المنازعة التي تثار بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، حول القواعد التأسيسية للضريبة وتطبيقها. فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين:

- ينازع المكلف بالضريبة في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لها وتكون هنا أمام نزاع في الوقائع، ولا ينازع في مبدأ خضوعه للضريبة.
- وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كلياً وتكون أمام نزاع قانوني.

<sup>1</sup>سمية إكرام بن وروار، الطرق المعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2016/2017، ص 27.

## 3. صور منازعة الوعاء الضريبي.

باستقراء المادة 70 من الإجراءات الجبائية التي تنص على أن: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، يمكن تعداد صور منازعة الوعاء على الشكل التالي:

## • استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء.

هذا الخطأ يركز غالبا عليها المكلفون بالضريبة لإلغاء الضريبة أو جزء منها و هو من أهم صور المنازعات الخاصة بالوعاء، وهي بالتالي أخطاء مادية يمكن استدراكها من قبل الإدارة. يكون الغرض منها إما تصحيح الخطأ المادي البسيط، بحيث يقوم هنا المكلف بالضريبة بعرض الأسباب بصفة موجزة مع إبراز الخطأ المرتكب من قبل الإدارة الضريبية، و يطلب تصحيحه مع تقديم توضيحات أكثر بشأن الضريبة المتنازع عليها ويمكن له تدعيم طلباته بوثائق ثبوتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبية، نسخ من الرسائل، شهادات مختلفة، أو كل وثيقة من شأنها أن تبين الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف، أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وعموما هو مكان إقامة المكلف، وهو ما أكدت عليه الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 في قضية "ك م ضد نائب مدير الضرائب لولاية غرداية ونائب مدير الضرائب لولاية الأغواط: "... من المقرر قانونا أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقا للقانون".<sup>1</sup>

## • استدراك الأخطاء الواردة في حساب الضريبة.

سابقا كان نادرا ما يقع أعوان الإدارة الضريبية في مادة حقوق التسجيل في أخطاء في حساب هذه الحقوق لأن الوعاء الضريبي محدد سلفا في عقود التصرفات العقارية الخاضعة لإجراء

<sup>1</sup>بغني شريف، المرجع السابق، ص ، 303.

التسجيل، بحيث يستخرج هذا الوعاء من الثمن المذكور في العقد المتضمن التصرف الوارد على العقار محل المعاملة الخاضعة للتسجيل، وما على هؤلاء الأعوان سوى تطبيق النسب المحددة في قانون التسجيل.

### • الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

المنازعة هنا متعلقة بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض الضريبي وما شابه ذلك، فقد تكون الواقعة صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح، لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول يعفي المكلف من الضريبة... فتخلط الإدارة هنا بين وضعيتي هذا المكلف...فالتعديلات المستمرة للنصوص سواء التشريعية أو التنظيمية تجعل من هذا النوع من المنازعات كثير الحدوث، وفي الغالب فإن طلبات المكلف تتطوي في هذه الحالة على الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها مقتضيات التشريع الضريبي.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: منازعات التحصيل.

التحصيل في مادة الضرائب هو نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزينة العامة، أي استفتاء الدولة لدين الضريبة ودخوله إلى الخزينة العمومية.

وبعد تحديد الوعاء الضريبي تلزم الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل، هذه الأخيرة تختلف فيما إذا كان التقدير عاديا أو ناتجا عن تحقيق محاسبي عن الوضعية الجبائية للمكلف، أو كان التصحيح للقيم الواجب تحصيلها قد تم بمناسبة مراقبة تصريح المكلف، لذلك يمكننا القول أن هناك حالتين من التحصيل:

### 1. أنواع وسائل التحصيل الضريبي.

#### • التحصيل الودي للضريبة.

هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة أو توجيهه من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية قصد تسديد مستحققاته الجبائية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات المعمول بها.

<sup>1</sup>بغني شريف، المرجع السابق، ص 304.

وعملية التحصيل الودي هنا تعني دفع الأموال المستحقة من المكلف بالضريبة وفي آجالها بتقدير منه أو من المفتش المختص حيث تختلف وسائل التقدير كالتالي:

#### - حالة التقدير العادي للضريبة.

"تُحصل الضرائب المباشرة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلف بالضريبة فتكون الضريبة واجبة التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تكون مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي التاريخ دخولها حيز التحصيل ومعنى ذلك أنه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقاطب الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عد إجراؤه باطلا".

#### - حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف.

في حالة ما إذا تبين لإدارة الضرائب إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف، كان لزاما على الإدارة الضريبية إشعار المعني بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، تعلمه فيها بحقه في إبداء ملاحظاته في أجل 30 يوما من تاريخ استلام الإشعار، بشرط أن تدخل الضريبة في هذه الحالة حيز التنفيذ إلا بعد مرور هذا الأجل، مهما كان حالت المحاسبة مقبولة أو مرفوضة.<sup>1</sup>

#### - حالة التحقيق في تصريح المكلف.

أعطى المشرع الجبائي الجزائري في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، للمفتش الحق في الرقابة بشقيها، الاستماع الشفوي للمعنيين ومراقبة التصريحات وتصحيحها.

<sup>1</sup> شيعاوي وفاء، إجراءات التحصيل الجبائي في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 18، 2010، ص 189.

## - التصريحات الشفوية.

جاء في المادة 19 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية "عندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة، فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الإجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة"

## - تصحيح المفتش للتصريحات.

لقد منحت المادة 19 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية للمفتش صلاحية تصحيح التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، على أن يبين بكل وضوح ما يتعلق بإعادة التقويم وأسبابها وكذا تحديد النصوص الضريبية المتعلقة بها، على أن يتم منح المكلف بالضريبة حق تقديم ملاحظاته في مدة 30 يوما، وبالرغم أن المشرع لم يحدد هنا أيضا من أين يبد احتساب هذه المدة لكن يفترض أن تكون من يوم إرسال التصحيح أو إعادة التقويم، وفي حالة عدم الرد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة ويبقى الحق للمكلف في الاعتراض بعد صدور جدول التسوية.<sup>1</sup>

## • التحصيل الجبري.

في حالة عدم تسوية الضريبة بطريقة عادية أي وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل ردعية تدعى بإجراءات المتابعة التي سوف نتطرق إليها فيما يلي:

## - الغلق المؤقت للمحلات.

نستنتج من قراءتنا للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية أنه، بهدف الحفاظ على أموال الخزينة العامة، و باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، تصدر إدارة الضرائب في الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة قرار غلق المحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء، حيث انه غلق المحل لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة، ولكن حرمانه من حق الانتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي، وتجنب اختلاس وتحويل أملاك المكلف بالضريبة، التي تعتبر رهن مشتركة مع الإدارة الجبائية، فقرار الغلق المؤقت يصدر من طرف

<sup>1</sup>شيعاوي وفاء، المرجع السابق، ص، 192.

مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المكلف بالتنفيذ، ولا يمكن أن تتجاوز مدة غلق المحل أكثر من ستة (06) أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة المفوض قانونا أو المحضر القضائي.

#### - الحجز الإداري.

تقوم إدارة الضرائب بعدة إجراءات لضمان تحصيل ديون الخزينة العمومية، من جيوب المكلف بالضريبة، سواء بالطرق الودية أو بالطرق الجبرية المتمثلة في الحجز.

ويعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم به إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها بيعه، لاستيفاء حقوقها، بموجب قرار يصدر من إدارة الضرائب.

وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، وهو نظام أكثر اختصارا ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت، فهي الدائن طالب التنفيذ- وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة، ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري، أو إلغائها، أو عدم الاعتداد به.

و يتعين على المنقذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري، والتي تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقا لأحكام المواد 146 و 151 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- عدم التعسف في الحجز الإداري، فينبغي أن يكون الحجز الإداري الأموال المدين في حدود مديونيته.
- يُشرع أولا في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الذين يحجز على بقية الأموال المنقولة وغير المنقولة، لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.

- الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذيا، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات، لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغه الإنذار بالدفع، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>.

**وفي كلا التحصيلين الودي أو الجبري يجب على إدارة الضرائب:**

- **التحقق من وجود الدين.**

لا يمكن لأعوان المتابعة الذين يمثلون قابض الضرائب المختص متابعة المكلفين بالضريبة، ما لم يكونوا حائزين على سند التحصيل، الذي يصبح تنفيذية وفقا للقانون...

- **التحقق من حلول وقت استحقاق الدين وتعيين المقدار.**

إن وجوب تحصيل الضرائب من طرف إدارة الضرائب، وأداؤها من طرف المكلف بالضريبة حتمي، بمجرد توفر شروطها، وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتطبيق غرامات التأخير وفقا لأحكام المادة 402 من نفس القانون الخاصة بتحصيل الجداول العامة<sup>2</sup>.

**2. صور منازعة التحصيل.**

بعد التطرق بشكل مختصر لإجراءات المتابعة، تظهر لنا صور منازعة التحصيل التي نصت عليها الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية حيث تكتسي صورة اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء و بحساب الضريبة.

<sup>1</sup> فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 48، جامعة بومرداس، ص 421، 430 .

<sup>2</sup> فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 25، 32.

• الاعتراض على إجراءات المتابعة.

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة، حيث انه بإمكان المكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قبضة الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولاً إلا إذا توافرت فيه الشروط المنصوص عليها في المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

• الاعتراض على التحصيل الجبري.

إن الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساساً بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به، وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

إلا أنه تجدر الملاحظة أن الاعتراض هنا كذلك لا ينتج 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.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 38، 39.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 40.

## ملخص المبحث التمهيدي

وضعت عدة تعاريف فقهية للضريبة تختلف من الزاوية المنظور منها وتتفق في أغلب المبادئ والخصائص من بينها تعريف الفقيه Pierre Bel trame "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

ويتضح من خلال التعاريف المختلفة أن الضريبة تقوم على ثلاث مبادئ أساسية وهي العدالة في توزيع الضريبة، الشمولية الشخصية للضريبة و أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي لبس، كما أن هناك العديد من الخصائص والمميزات التي تتصف بها الضرائب على أنها إلزامية وتحددها دولة بطابع نقدي.

وتتنوع الضريبة وتنقسم إلى عدة تقسيمات من حيث نقل العبء الضريبي أو المادة الخاضعة، لكن تجتمع هذه الضرائب لتهدف إلى أهداف مختلفة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها، ورغم مشروعية الأداء الضريبي من خلال المبادئ والخصائص والنصوص القانونية المنظم له، غير أنه في أغلب الأحيان ما تنشأ منازعات ضريبية متعلقة بتحديد الوعاء الضريبي أو تحصيله.

هذه المنازعات عرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيرى أنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وبالبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى، ولما ننظر إلى التشريع الجزائري نجده لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية وإنما تطرق إلى شروطها ومضامينها عبر قانون الإجراءات الجبائية، أين نظم هذا القانون المنازعة المتعلقة بالوعاء والتحصيل الضريبي ومنازعة حقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري.

هذه المنازعات لهما صور مختلفة تتضح من خلال المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية وتختلف في إجراءات التسوية التي سوف نتطرق إليها في الفصل الأول من هذا البحث العلمي.



# الفصل الأول

**مرحلة التسوية الودية للمنازعات الضريبية.**

## الفصل الأول: مرحلة التسوية الودية للمنازعة الضريبية.

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، نجد في صياغة هذه المادة أن الضريبة تفرض على الأفراد المعنيين "إجبارياً"، مثلها مثل اغلب نصوص القانون الجبائي التي أتى في مضمونها مصطلح الخضوع للضريبة.

و كما تم التطرق إليه في المبحث التمهيدي أن جل النصوص الضريبية قواعدا أمره و هي من النظام العام، لذلك هذا ما يثير عادة نزاع بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، سواء حول الوعاء الضريبي أو آلية تحصيل الضريبة، وعلى هذا يلجأ المكلف بها إلى التظلم لدى إدارة الضرائب فيما تم فرضه من ضرائب أو الاعتراض عن التحصيل، ذلك إذا ما رأى أنها غير مؤسسة أو غير عادلة.

وحفاظا على المصلحة العامة من جهة و حل المنازعات التي قد تحدث بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، نجد أن المشرع قد أقر عدة إجراءات إدارية للحل الودي لهذا النزاع قبل القضائي منه، بدأ بالتظلم وصولا إلى الجان المختصة.

وسوف نتطرق إلى هذه الإجراءات بالتفصيل في هذا الفصل، ليشمل موضوع التسوية الودية للمنازعة الضريبية وإجراءات المصالحة.

## المبحث الأول: التظلم الإداري كإجراء في الحل الودي للمنازعة الضريبية.

"يعتبر النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، أي أن للمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا له حرية تامة في التصريح بكل مستحقاته الجبائية ومنها الضرائب المباشرة ومن ثم دفعها لدى قباضة الضرائب، غير أن هذه الحرية التامة في التصريح تقابلها حق إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة على هذه التصريحات ومدى صحتها".<sup>1</sup>

ولأن وظيفة إدارة الضرائب تستلزم تدخل مستمر في تقدير وتحصيل الضرائب، هذا قد يؤدي حتما إلى حدوث منازعات ذات الصلة قد تصل إلى القضاء، مما يجعل هذه الوظيفة ذات أهمية كبيرة.

وتتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الإدارية بطابع خاص، من حيث السرعة في البت والخبرة والدراية بالشؤون المالية، لذلك حُصصت لها أحكاما خاصة وردت في عدة قوانين، كما وضعت آليات و ضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة عن طريق الطعن لدى إدارة الضرائب،<sup>2</sup> التي اعتبرها المشرع أول إجراء إلزامي في المنازعة المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، بهدف الوصول إلى تسوية ودية قد تكون في أي مرحلة من المراحل التي سوف نتطرق إليها في هذا المبحث، والتسوية هنا تتمثل في قبول المكلف بالضريبة بالقدر الضريبي الذي أُعيد النظر فيه من طرف المصلحة التي أعدت هذه الضريبة، كما أعفى المشرع المكلف بالضريبة من تقديم تظلم مسبق إذا تعلق الأمر بالمنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل أو الرسم على الإشهار العقاري في حالة النقص في الثمن أو التقدير.

<sup>1</sup> نجاة بن تركية، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية، العدد 02، 2018، ص 287.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء عربوز تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية و السياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس-الجزائر، العدد 16، جوان 2017، ص 438.

ولتوضيح كل ما تم الإشارة إليه، سوف نتطرق في المطلب الأول إلى التظلم المسبق في المنازعة المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق المعدة من قبل مصلحة الضرائب، ثم في المطلب الثاني إلى إجراءات البت في هذه الشكوى من طرف إدارة الضرائب.

### المطلب الأول: التظلم (الشكوى) كإجراء في المنازعة الضريبية.

عندما يتضح للمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا أنه هناك خطأ متعلق بتقدير الوعاء أو التحصيل الضريبي، باستطاعته أن يلجأ إلى اللجان المختصة أو إلى القضاء، وقبل ذلك يجب القيام بتقديم شكوى إلى إدارة الضرائب يوضح انشغاله إلى المسؤول الأول لهذه الإدارة ليتمكن هذا الأخير من إعادة النظر في ما تم فرضه من ضريبة ومن ثمة الرد على هذا الانشغال سواء بالقبول أو بالرفض.

كما لا يجوز للمكلف بالضريبة الخلط بين نزاع الوعاء الضريبي ونزاع التحصيل الضريبي لخضوع كل واحدة منهما لإجراءات خاصة، التي يمكن التمييز بينها بمعیار الجهة المصدرة للقرار المنازع فيه (مفتشية الضرائب أو فرقة التحقيق في الوعاء، قباضة الضرائب في التحصيل)، أو بمعیار طبيعة القرار محل النزاع عليه (الجدول الفردي، الجدول العام في الوعاء، التنبيه أو إشعارات المتابعة في التحصيل)، أو بمعیار الطعن المسبق الذي يقدم في شكل (شكوى حسب إجراءات المادة 70 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية في الوعاء، و في شكل اعتراض حسب إجراءات المادة 153 من نفس القانون).<sup>1</sup>

لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التظلم كمرحلة انطلاق المنازعة الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، وأيضا إلى الإجراءات التي يجب على المكلف بالضريبة إتباعها كي يتسنى لإدارة الضرائب تسوية هذه المنازعة، آخذين بعين الاعتبار النقاط المشتركة بين منازعة الوعاء ومنازعة التحصيل ونقاط الاختلاف في إجراءاتهما.

<sup>1</sup>كريبى زوبيدة، الجبابة الخاصة بالمؤسسات موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية، الموقع الرسمي لمجلس الدولة، الجزائر، 2013، ص 6.

الفرع الأول: إجبارية التظلم (الشكوى) كأول إجراء في منازعة الوعاء و التحصيل الضريبي.

### 1. الأساس القانوني لإلزامية التظلم في المنازعة الضريبية.

إن القاعدة العامة في التظلم الإداري نجدها في نص المادة 830 من قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية حيث تنص هذه المادة على إمكانية الشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الآجال المنصوص عليها ضمن نفس القانون، التي حددها بأربعة أشهر من تاريخ استلام القرار، "ويبدو من الفقرة الأولى من النص، أن التظلم أمام الإدارة جاء على سبيل الجواز، بمعنى أن المتضرر من القرار الإداري، له حرية اللجوء إلى التظلم من عدمه، وهذا عكس ما كان سائدا في ظل القانون البائد، الذي كان لا يجيز اللجوء إلى الدعوى القضائية إلا بعد المرور على التظلم الإداري"،<sup>1</sup> غير انه ابقى على التظلم كإجراء جوهري وإجباري في منازعتي الوعاء و التحصيل الضريبي، وهو ما نص عليه القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 الذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 منه كقاعدة عامة في المنازعات الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية 2002 ألغى في مادته رقم 200 العديد من النصوص الجبائية، وحولها إلى قانون الإجراءات الجبائية، ومن بين هذه الإجراءات، إجراء التظلم الوجوبي، حيث نجد المادة 111 من القانون رقم 01-21 والتي تقابلها المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الحالي، التي تنص على إلزامية هذا الإجراء، وأبقيت عليها رغم الطابع المرن للتقنين الجبائي من خلال التعديل والإلغاء المتكرر بمقتضى قوانين المالية، حيث نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على إلزامية توجيه "شكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة..."، إضافة على ذلك

<sup>1</sup> سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزء الثاني، عين مليلة-الجزائر، 2011، ص 1056.

المادة 153 من نفس القانون المتعلقة بشكوى التحصيل الضريبي التي تكرر فيها مصطلح وجوب هذا الإجراء ليتشارك النزاعين في إجبارية التظلم المسبق كأول إجراء.

## 2. الاستثناء الوارد على إجراء التظلم.

وبالنسبة إلى الاستثناء الذي اقره المشرع بالنسبة إلى إلزامية التظلم في مادة الضرائب، نجد أن القانون رقم 20-16 مؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 31 ديسمبر سنة 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 في مادته رقم 58 المعدلة للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي" وتعود أهداف تعديل هذه المادة إلى "استثناء معالجة الشكايات، المتعلقة بحقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري الناتجة عن إجراءات مراقبة نقص الثمن أو التقدير، من مرحلة الطعن المسبق، وهذا مراعاة للتعديلات المقترحة بموجب مشروع قانون المالية 2021، باعتبار أن هذه الحقوق يمكن الطعن فيها أمام القضاء"<sup>1</sup>، وقد سبق في معالجة هذا الموضوع قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 2007/07/11 الذي اعتبر أن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل وأن رفع الدعوى الخاصة بحقوق التسجيل يثيرها القاضي تلقائياً.

وعليه، وباستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري، فإن أي نزاع له علاقة بالضريبة يجب أن تسبقه شكوى "تظلم"، لكن هذا لا يقصي المنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري من موضوع دراستنا لأنها تبقى منازعة تستوجب التسوية.

<sup>1</sup> مشروع قانون المالية لسنة 2021 المؤرخ في 10 أكتوبر 2020.

والملاحظ أنه رغم كل هذه النصوص والتعديلات المتكررة تظهر أهمية التظلم في المنازعة ذات الصلة، وفعاليته تتمثل في إمكانية تسوية المنازعة في بدايتها دون اللجوء إلى الإجراءات الأخرى، وبذلك تخفيف العبء على أطراف النزاع والهيئة القضائية على حد سواء، وهذا ما نفهمه من نية المشرع في فرض شكوى المكلف بالضريبة كإجراء جوهري تحت طائل عدم قبول دعواه.

ومثال عن إلزامية الشكوى الضريبية، قرار مجلس الدولة رقم 076647 المؤرخ في 2013/04/11، حيث أن المستأنف «المكلف بالضريبة» في هذه القضية لم يقدم ما يفيد أنه قام برفع تظلم أمام المديرية عملاً بالمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية حيث أن قرار موضوع الاستئناف قضى بعدم قبول الدعوى لانعدام التظلم المسبق و رغم هذا فإن المستأنفة في عريضة الاستئناف لم تقدم التظلم و اكتفت بالقول أنها قامت بعدة احتجاجات و شكايات و لكن بدون ذكر تاريخها وإلى أين وجهت وتقديم نسخة منها، خاصة أن مديرية الضرائب تدفع بعدم قيام المستأنفة بالتظلم المسبق.

ولما كان التظلم إجراء جوهري و من النظام العام، و لما قد يوفره من إمكانية تسوية النزاع و رجوع الإدارة عن قرارها، يصبح لزاماً على المكلف بالضريبة القيام به، وفق شروط وإجراءات محددة.

**الفرع الثاني: شروط التظلم الإداري (الشكوى) لدى إدارة الضرائب.**

### 1. احترام الآجال القانونية للتظلم الإداري.

تختلف آجال التظلم الإداري المتعلق بالوعاء عن التي تتعلق بالتحصيل، وفيما يلي سوف نوضح الآجال الخاصة لكل منهما:

#### • الآجال الخاصة بالتظلم (الشكوى) المتعلق بالوعاء الضريبي.

حدد المشرع بوضوح الآجال المتعلقة بتقديم الشكوى الضريبية حسب طبيعة النزاع، وقد وسع فيها اعتباراً لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها.

ومن حيث الآجال وعند المقارنة بين المادة 112 من القانون رقم 01-21 السالف الذكر و المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول، نجد تمديدا في الآجال، حيث أن المشرع قد أضاف سنة كاملة للمكلف بالضريبة لإيداع التظلم، هذه الإضافة أو التعديل قام به المشرع بموجب قانون المالية 06-24 لسنة 2007 المادة 43.

حيث نصت المادة 72 السالفة الذكر على أن انقضاء أجل الشكوى يكون إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يعلم فيها المكلف بالضريبة على وجود ضرائب مطالب بها، باستثناء الشكاوى المتعلقة باسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة يجب أن تقدم الشكوى في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه وهذا حسب الفقرة 06 من نفس المادة.

• الآجال الخاصة بالتظلم المتمثل في الاعتراض عن المتابعة في التحصيل.

فيما يخص الطعون المسبقة في منازعات التحصيل الضريبي، خصص لها المشرع الجزائري جملة من الإجراءات في الفصل الرابع من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث ينطلق النزاع الخاص بالتحصيل من الطلب الذي يوجهه الطاعن إلى إدارة الضرائب وفقا لنص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عرفه المشرع بأنه يكون ، إما في شكل اعتراض عن اجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية إجراء المتابعة شكلا، و إما في شكل اعتراض على التحصيل الجبري دون المساس بوعاء و حساب الضريبة.

وحددت المادة 153 مكرر من نفس القانون الشروط الشكلية لهذه الشكوى مرتبة البطلان على عدم احترام أجل تقديمها المحدد بشهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء ، كما حددت المادة 153 مكررا المعدلة بالمادة 51 من القانون رقم 16 - 14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر سنة 2016،المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الأجل المخولة لإدارة الضرائب.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>كربي زوييدة، المرجع السابق، ص 5.

## 2. الشروط الشكلية و الموضوعية للتظلم (الشكوى).

وضع المشرع الشروط الشكلية والموضوعية مشتركة تقريبا بين الشكاوى المتعلقة بالوعاء الضريبي و شكاوى التحصيل، وهذا بشكل واضح في نص المواد 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول، والمواد 153 و 153 مكرر من نفس القانون بالنسبة لمنازعات التحصيل.

وحسب هذه النصوص القانونية، يمكننا توزيع هذه الشروط إلى شكلية وموضوعية طبقا للحالة كالتالي:

### • الشروط الشكلية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في المنازعة الضريبية.

#### أ- الشروط الشكلية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في منازعة الوعاء الضريبي.

- يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.
- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.
- توقيع صاحبها باليد.
- يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وهذه الوكالة غير خاضعة الحق الطابع وإجراءات التسجيل.

- يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر.

#### ب- الشروط الشكلية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في منازعة التحصيل الضريبية.

- ترفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه.

- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية
- أن تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي.
- أن تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض.
- أن ترفق بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض.
- أن تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها.
- أن تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي.
- الشروط الموضوعية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في المنازعة الضريبية.
- أ- الشروط الموضوعية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في منازعة الوعاء الضريبي.
- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.<sup>1</sup>
- ب- الشروط الموضوعية المتعلقة بالتظلم (الشكوى) في منازعة التحصيل الضريبي.
- أن يكون موضوع هذه الشكاوى اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري.
- يجب أن تكون الشكاوى المتعلقة بالاعتراض على المتابعات مرفقة بوسائل الإثبات المفيدة.
- "وكننتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة ، وبالتالي يتم رفضها من قبل إدارة الضرائب، وتتمثل هذه الأخطاء الجوهرية فيما يلي:
- غياب توقيع المدعي بخط اليد.

<sup>1</sup> أنظر الى المواد 153 و153 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية.

- وفي حالة غياب الوكالة المدموغة والمسجلة قبل تقديم الشكوى.

- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

ويعتبر كل خطأ آخر، خطأ قابلاً للتصحيح من طرف المدعي، ويسمح له بتداركه وفق ما

تبينه المراسلات البيئية".<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: الامتيازات الممنوحة لمقدم التظلم.

مهما كان موضوع المنازعة سواء في تقدير الوعاء أو التحصيل، هذا لا يوقف عملية التسديد وحق مباشرة إجراء التحصيل التي منحها القانون لقاطب الضرائب لاستيفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير، بدءاً في توجيه إنذار وصولاً إلى التحصيل الجبري، لذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة، حق التأجيل القانوني للدفع واستحقاق الدين،<sup>2</sup> كالتالي:

#### 1. طلب التأجيل الدفع في منازعة الوعاء.

نصت عليه المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يتمثل في طلب ثانوي يقدمه المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب، "و هو تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الشكوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام شروط قانونية"<sup>3</sup>، التي لا يجب إغفال أيها منها، وتجدر الإشارة على إمكانية استفادة المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى بطلب التأجيل القانوني للدفع وذلك طبقاً للمادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية شريطة أن تستوفي الشكوى الرئيسية المقدم من هذه المؤسسات كل الشروط المتعلقة بالآجال و الشكل والمضمون السالفة الذكر.

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 89.

<sup>2</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 43.

<sup>3</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص 89.

• شروط طلب التأجيل القانوني للدفع.

كما سبق ذكره، أن المشرع عبر المادة 74 قد قيد طلب تأجيل الدفع بشروط يمكننا أن نستنتجها كالتالي:

- ارتباط طلب تأجيل الدفع بمنازعة ضريبية.
- أن يسبق هذا الطلب شكوى رئيسية المحدد في المادة 70.
- أن تكون الشكوى الرئيسية لهذا الطلب مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 ، 73 و75 من نفس القانون، المذكورة في الفرع السابق.
- أن تكون الشكوى الرئيسية لهذا الطلب متعلقة بصحة أو مبلغ الضرائب المفروضة.
- أن يقدم هذا الطلب قبل أن تتخذ إدارة الضرائب قرار يخص الشكوى الرئيسية.
- أن لا تكون الشكوى الرئيسية متعلقة بضرائب مثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.
- يجب على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.
- تبرير دفع 30 % من المبلغ الإجمالي محل النزاع، مع إرفاقه بوصل الدفع، ذلك في حالة استحالة تقديم الضمانات الكافية.

• الضمانات الواجبة المتعلقة بالتأجيل القانوني للدفع.

"بالرجوع إلى نص المادة 74 في فقرتها الأولى نجد أن المشرع اشترط على المكلف بالضريبة من أجل الاستفادة من التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي، تقديم ضمانات حقيقية للقبض، أو دفع نسبة معينة من الدين لذلك يجب على المكلف أن يذكر في شكواه أو في طلبه الثانوي بأنه باستطاعته تقديم ضمانات كافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات:

- كفالة بنكية أو كفالة شخصية.
- رهن عقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية لصالح الخزينة العمومية.
- شهادة تثبت حصوله على صفقة عمومية.
- أي شكل من أشكال الضمان المقررة قانونا.
- كفالة مالية من المؤسسة الأم".<sup>1</sup>

هذه الضمانات تعتبر إجراء جوهري لاستيفاء أموال الخزينة العمومية، إذ حتى وإن اختلفت طبيعة هذه الضمانات ومقدارها إلا أن المشرع لم يهجر هذا الشرط منذ أن تم الاعتراف للمكلف بحقه في إرجاء الدفع، رغم التعديلات المتعاقبة على نص المادة 74 وآخرها بموجب قانون المالية لسنة 2017، والتي نصت صراحة على: "... إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها، وغياب هذه الضمانات يجعل طلب الإرجاء مرفوض، مما يؤدي بإدارة الضرائب بمباشرة التحصيل والمتابعة ضد المكلف بها، مما يفسر جعل هذه الضمانات شرطا من النظام العام أكد عليه المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية".<sup>2</sup>

#### • تعذر تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية.

إذا تعذر على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات حقيقية أو غير كافية، أجاز المشرع إجراء آخر من خلاله يستطيع المكلف بالضريبة طلب إرجاء دفع الدين الضريبي، والمتمثلة في دفع ما نسبته 30 % من الحقوق المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص، لكن إجبار المكلف بالضريبة بدفع هذه النسبة من القيمة الضريبة المتنازع عليها، يعد إجحافا في حقه خاصة فيما

<sup>1</sup> صدوق المهدي، خويلدي السعيد، التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، 2018، ص، 63.

<sup>2</sup> عطوي عبد الحكيم، قراءة تحليلية لمضمون نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانوني لدفع الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، 2017، ص ص، 78 79.

يتعلق بتحصيل قيم لا تكون مستحقة لصالح الخزينة، كما أن هذا الإلزام يؤثر على المركز المالي للمكلف عندما تكون المبالغ المفروضة ذات قيمة معتبرة.<sup>1</sup>

وبالنسبة للاستثناءات الواردة فيما يخص الضمانات المفروضة، نجدها على سبيل الحصر وبوضوح في الفقرة الأخيرة من نص المادة 74 السالفة الذكر كالتالي: "أن يرجىء تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها".

## 2. طلب تأجيل استحقاق الدين في منازعة التحصيل.

نصت المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية 2021 " فيما يتعلق بالتحصيل، يمكن لقابض الضرائب، منح كل مدين يطلب ذلك، أجل استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، و بصفة عامة، كل دين تتكفل به إدارة الضرائب على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة و الإمكانيات المالية لمقدم الطلب، يتم منح جدول السداد لمدة أقصاها ستون (60) شهرا مع سداد مبدئي لا يقل عن 10 % من مبلغ الدين الضريبي.

وحسب مشروع قانون المالية لسنة 2021 تعود أسباب تعديل هذه المادة إلى "التعامل مع التظلمات التي أثرت خلال الجلسات العامة حول الجبائية، التي نظمتها وزارة المالية، بشأن طلبات المكلفين بالضريبة الراغبين في الاستفادة من جداول السداد لفترات تتجاوز 36 شهرا... مع مراعاة حجم الديون الضريبية المفروضة عليهم والصعوبات المالية التي يواجهونها، لذلك تمديد فترة المواعيد النهائية للدفع إلى ستين (60) شهرا بدلا من ستة وثلاثين (36) شهرا".

إذا يجوز للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 156 تقديم طلب إلى قابض الضرائب، يلتزم فيه تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع فيها مع مراعاة جميع الشروط والإجراءات التي يجب توفرها وفقا لأحكام المادتين 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> صدوق المهدي، خويلدي السعيد، المرجع السابق، ص، 64.

• شروط قبول طلب تأجيل استحقاق الدين.

- تقديم شكواه في الآجال والشروط المحددة قانونا.
- أن يحدد صراحة في شكواه المبلغ المتنازع عليه والمراد تأجيل دفعه.
- تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض.
- إخبار القابض المسؤول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية، عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها.

- تقديم ضمانات خاصة لتغطية مبلغ الضرائب، التي يمكن أن تمنح لأجلها آجال للدفع، وفي حالة عدم تقديم ضمانات، فالمكلف بالضريبة الذي طالب الاستفادة من تأجيل الدفع، يمكن متابعته عن طريق البيع للجزء المتنازع فيه من الضريبة، حتى وإن كان القرار المتعلق بشكواه قد أخذ نهائيا من قبل مدير الضرائب للولاية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08/03/2005<sup>1</sup>

• الضمانات الواجبة المتعلقة بقبول طلب تأجيل استحقاق الدين.

جاءت الفقرة الثانية من المادة 156 السابقة الذكر، لتجيز اشتراط من كل مدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها أجلا للدفع، و في غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.

وهذا ما أقره مجلس الدولة بقراره رقم 072676 المؤرخ في 2012/03/22 في قضية مديرية الضرائب لولاية عنابة ضد ش.ذ.م.م المسماة "م"، حيث أن المنازعات الضريبية لا يحكمها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و إنما يحكمها قانون الإجراءات الجبائية ولا يمكن تطبيق القانون العام عند وجود قانون خاص إلا إذا كان هذا الأخير لم يتضمن حلا للمسألة القانونية المعروضة، وطالما أن قانون الإجراءات الجبائية قد نص على التأجيل القانوني للدفع بالمادة 74

<sup>1</sup> فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص، 75، 76، 77.

في حال الشكوى المقدمة لإدارة الضرائب لمراجعة الوعاء، كما نص في المادة 156 على كيفية تأجيل الدفع في مرحلة التحصيل فإنه لا مجال لتطبيق المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية المحتج بها من قبل المستأنف عليها على النزاع الحالي.

حيث أن المنازعة الحالية تتعلق بوقف تحصيل الضريبة وهي المنازعة التي تحكمها المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية و بالرجوع إلى هذه المادة نجد أنه لا مجال لوقف تحصيل الضريبة إلا إذا قدم المكلف بالضريبة ضمانات كافية لذلك.

### المطلب الثاني: إدارة الضرائب وعملية التحقيق و القرارات الصادرة عنها.

بعد استيفاء الشكاوى لكل الشروط والإجراءات التي تم التطرق إليها في المطلب الأول، يأتي دور المصلحة المكلف باستقبال هذه الشكاوى للبت فيها، هذا الدور نظمته المشرع من خلال عدة مواد بموجب قانون الإجراءات الجبائية.

وكأصل عام يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة طبقاً لاختصاص كل مصلحة سواء كان هذا الاختصاص نوعي أو إقليمي، لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الهيئات المختلفة التابعة لإدارة الضرائب التي لها دور مباشر أو غير مباشر للبت في النزاع الإداري للضرائب، ونتطرق كذلك لاختصاص كل منها، وكيفية التحقيق في شكوى وكذا الآجال التي حددها قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الأول: الهيئات الموكله قانوناً للتدخل في النزاع الجبائي.

أنشأت المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 14 شعبان عام 1411 هـ الموافق ل 23 فيفري 1991 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، و صدر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية تحت رقم 09، حيث شهد هذا المرسوم التنفيذي عدة تعديلات وتغييرات للمصالح الخارجية للإدارة في كل سنة، فأخر تعديل يمس تنظيم المصالح الخارجية كان بموجب قرار وزاري مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق ل 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية في الإدارة الضريبية وصلاحياتها، الجريدة

الرسمية العدد 20، حيث عرفت مصالحها تنظيمًا هيكليًا، في شكل مديريات كبريات المؤسسات ومديريات جهوية وأيضًا مديريات ولائية التي بها مراكز الضرائب والمركز الجوّاري للضرائب.<sup>1</sup> كل هذه الهيئات لها مجال تتدخل فيه في النزاع الجبائي، وقبل التطرق إلى إجراءات التحقيق والبت التي يمر بها التظلم الإداري، كان لابد علينا التطرق أولاً إلى هذه الهيئات واختصاص كل منها:

### 1. المركز الجوّاري للضرائب.

تم استحداث المركز الجوّاري للضرائب بموجب المادة 42 من قانون المالية 06-24 لسنة 2007، ويتكون هذا المركز من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين، ومن بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات، والمكلفة بـ:

- دراسة كل الطعون النزاعية أو الإعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.<sup>2</sup>

وحسب قانون الإجراءات الجبائية، يبت رؤساء مراكز الضرائب الجوّارية بتفويض من المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصهم في أجل أربعة (04) أشهر اعتبارًا من تاريخ استلام الشكاوى، وتحدد شروط التفويض بقرار صادر عن المديرية العامة للضرائب، أما الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيًا وأجاز المشرع البت الفوري فيها، كما باستطاعة رئيس المركز الجوّاري وبنفس الشروط تفويض سلطة قراره إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته، ويمارس هذه السلطة من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

<sup>1</sup> كوييمي محمد أمين، بوضياف سامية، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، العدد 2، 2020، ص 73.

<sup>2</sup> الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، 2021/04/25، على الساعة 14 مساءً، [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz).

## 2. مركز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب مثله مثل مركز الجوارى للضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين، ومن بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات، والمكلفة بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

- تعمل على تسيير كل من مصلحة الاحتجاجات ومصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.<sup>1</sup>

وحسب قانون الإجراءات الجبائية، يبت رؤساء مراكز الضرائب بتفويض من المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاصهم في أجل أربعة (04) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى ، وتحدد شروط التفويض بقرار صادر عن المديرية العامة للضرائب، أما الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا أجاز المشرع البت الفوري فيها، كما باستطاعة رئيس المركز وبنفس الشروط تفويض سلطة قراره إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته ، ويمارس هذه السلطة من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار (50.000.000 دج)<sup>2</sup>.

## 3. المديرية الولائية للضرائب.

من أبرز المهام المكلفة بها المديرية الولائية للضرائب، ضمان ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب والسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تقوم بدراسة

<sup>1</sup>الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، المصدر السابق.  
<sup>2</sup>أنظر إلى المواد 76، 77، 78، من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة، ومتابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة. وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للمنازعات المكلفة بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

وحسب قانون الإجراءات الجبائية، أنه على المدير الولائي للضرائب إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن مائتي مليون (200.000.000) و يتعين عليه كذلك التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكاوي نزاعية التي يتجاوز مقدارها هذا المبلغ ، كما يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته و تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.<sup>2</sup>

#### 4. المديرية الجهوية للضرائب.

تتواجد المديريات الجهوية التسع (09) في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة و وهران.

وتكلف كل مديرية بـ:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.

<sup>1</sup>الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، المصدر السابق.  
<sup>2</sup>أنظر إلى المواد 78، 79، من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
  - ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب.
  - تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقومه ومراقبته.
  - تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
  - تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.
- وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات المكلفة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات عبر مكتب متابعة المنازعات، المكلف بـ:
- ضمان دراسة طلبات الطعن الإعفائي التي يقدمها المكلفون بالضريبة وقابضو الضرائب و تقديمها للجنة الجهوية، ومتابعة عمل المصالح في مجال المنازعات وتقييمها.<sup>1</sup>

#### 5. المديرية العامة للضرائب.

طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 364/07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب كلفت بمقتضى المادة 05 من هذا المرسوم بعدة مهام من بينها السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها و تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

<sup>1</sup>الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، المصدر السابق.

كما تتكون المديرية العامة للضرائب من 8 مديريات من بينها مديرية المنازعات التي تسهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبايين في معالجة شؤون المنازعات بشكل عام، وتتكون مديرية المنازعات بدورها من 04 مديريات فرعية كالتالي:

• المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل، المكلفة بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية و المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- إبداء رأي مطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة التي تقوم بها مصالح الأبحاث والتدقيقات.
- إبداء رأي مطابق في طعون المنازعات المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

• المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة، المكلفة بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع و التنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية و المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة .
- متابعة ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدمة من المكلفين الذين يخول لهم القانون ذلك ومعالجتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- متابعة رخص الشراء بالتخليص المسلمة طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما من المصالح الخارجية.

• المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، المكلفة بما يأتي:

- متابعة تطوير المنازعات المقدمة إلى السلطات القضائية.
- إعداد الإجراءات المتعلقة بإيداع ومتابعة الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي وتقييم نتائجها.

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة طعون الإغفاء المتعلقة بوعاء وتصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى المختلفة والتابعة لمجال اختصاص الإدارة.<sup>1</sup>

• المديرية الفرعية للجان الطعن، المكلفة بما يأتي:

- متابعة و دراسة المنازعات المقدمة للدراسة من قبل اللجنة المركزية للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تحضير اجتماعات أشغال اللجنة المركزية للطعون وإعداد محاضرها وتبليغ الآراء المقدمة إلى مديريات الضرائب الولائية في الآجال القانونية، والتأكد من تنفيذها.

- مركزة وتحليل القرارات الصادرة عن لجان الطعون، قصد التأكد من مطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية.<sup>2</sup>

6. مديرية كبريات المؤسسات:

وضعت المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، و تتكون هذه المديرية من خمس (05) مديريات فرعية و قباضة و مصلحتين، من بينها المديرية الفرعية للمنازعات، المكلفة بـ:

- فحص الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات و دراستها.

تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها.

- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.<sup>3</sup>

وطبقا للمادة 5-172 من قانون الإجراءات الجبائية يبيت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من نفس القانون، في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق

<sup>1</sup> المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

<sup>2</sup> المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المرجع السابق.

<sup>3</sup> الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، المصدر السابق.

مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات أربعمئة مليون دينار (400.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب). وفي هذه الحالة، يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر.

### الفرع الثاني: التحقيق في التظلم من طرف إدارة الضرائب.

"الأصل العام في مسار الشكوى المقدمة إلى إدارة الضرائب، هو النظر والبت فيها من طرف المدير الولائي للضرائب مع إشراك كل من له صلة للتحقيق في موضوعها... غير أن هناك حالات خاصة للنظر والبت التي تشارك فيها المفتشية أو المديرية العامة للضرائب، وكذلك الهيئات الأخرى في النظام الجبائي"<sup>1</sup>، التي قد تحل محل المديرية الولائية للبت في هذه الشكوى، ومهما كانت هذه الهيئة، اشترط المشرع عليها أن تسلم وصلا للمكلف بالضريبة يثبت أنه قد وضع لدى مصالحها هذه الشكوى<sup>2</sup>.

#### 1. التحقيق في محتوى شكاوى المتعلقة بالوعاء.

يبدأ بإجراء التحقيق في شكاوى المتعلقة بالوعاء الضريبي، بإحالتها إلى "مفتش الضرائب و هو الموظف الذي يشتغل لدى الإدارة الجبائية و يكون برتبة مفتش فأكثر حيث أنه يقوم بجميع العمليات من التحقق في عين المكان أي داخل مكاتب المكلفين بالضريبة من مقاولين و مؤسسات و تجار و غيرهم من المكلفين الذين لديهم ملف جبائي لدى إدارة الضرائب و المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، وتتمثل مهام مفتش الضرائب حسب المرسوم التنفيذي 299 / 10 المؤرخ في 29/11/2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، فإن مهام مفتش الضرائب تتمثل فيما يلي:

- تنفيذ و متابعة أشغال الوعاء و التحصيل و مراقبة الضرائب.
- السهر على تطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين.

<sup>1</sup> العبد صالح، المرجع السابق، ص، 91.

<sup>2</sup> أنظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

- معالجة منازعات الضريبة<sup>1</sup>.

كما يمكن لمدير الضرائب رفض الشكوى إذا رأى أن بها عيب شكلي مثل فوات الآجال قانونا ويكون دور المفتش هنا بإبلاغ المدير على هذا العيب وقد يطلب من المكلف تسديد الضريبة، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، أما بالنسبة للشكوى المقبولة يعمل المدير بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة بدراسة الشكوى من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروضة، كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكوى من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، وله أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات المحلية التي تساعد في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئي يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجودة لديه والمطابقة للنصوص القانونية، ويذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، وعند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الذي يملك سلطة البت في الشكوى الذي يتخذ القرار المناسب.<sup>2</sup>

## 2. التحقيق في محتوى شكاوى المتعلقة بالتحصيل.

بمجرد استلام رسالة مصلحة المنازعات لدى إدارة الضرائب، يتخذ قابض الضرائب كل الاحتياطات اللازمة، التي من شأنها أن تجعل المكلف بالضريبة يقدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل حصة الضرائب التي سيؤجل دفعها.

إن لقابض الضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها عليه المكلف بالضريبة مراعيًا جدية هذه الضمانات والتزام الشاكي لتسديده للضرائب في آجالها واحترامه لجدول التسديد بالتقسيم الممنوح له، وفي حالة الرفض على قابض الضرائب أن يبلغ المكلف بالضريبة قراره برفض إرجاء دفع الضريبة.

<sup>1</sup> عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2018، ص 243.

<sup>2</sup> نجاة بن تركية، المرجع السابق، ص 291، 292.

وفي كل الحالات يجب على قابض الضرائب أن يبلغ مديرية الضرائب، عن النتيجة المتخذة إزاء هذه الطلبات، سواء كان ذلك بالقبول أو الرفض.

وفي حالة رفض طلب إرجاء الدفع، وإذا لم يتم تقديم الضمانات فإن المكلف يعفى من المتابعة عن طريق البيع فيما يتعلق بموضوع الشكوى، كما هو مبين في الفقرة الثانية من المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: قرار إدارة الضرائب.

بعد انتهاء من التحقيق وتحضير التقرير يعود الملف إلى مدير الضرائب المختص ليصدر القرار المناسب، دون تقيده باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق، لأن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يتمتعون بسلطات واسعة حولها لهم القانون، حيث نجد المادة 95-1 من قانون الإجراءات الجبائية قد منحهم حسب الحالة وكل حسب مجال اختصاصه وفي أي وقت وتلقائياً، حق تخفيض الحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح، ومن خلال نص هذه المادة تتضح الأهمية الكبيرة التي منحها المشرع لإدارة الضرائب، وهذا كله لإيجاد الطرق السليمة لحسم النزاعات التي تقوم بين المكلف والإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

ومما سبق ذكره وبمقتضى المواد 80 و 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية نستطيع استخلاص الأشخاص التي لها سلطة اتخاذ القرار المتعلق بالشكوى النزاعية، هذه الأشخاص تتمثل في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب و مدير المؤسسات الكبرى، مع أخذ بعين الاعتبار إجراء تفويض سلطة القرار التي منحها المشرع لهذه الأشخاص طبقاً للمادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup>تصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة كلية الحقوق والعلوم السياسية، السنة الجامعية : 2007/2008، ص 63.

<sup>2</sup>فريجة حسين، المرجع السابق، ص 24، 25.

وسوف نتطرق فيما يلي إلى القرارات التي قد يتخذها مدير الضرائب أو المفوض له التي قد من شأنها أن تنقل النزاع إلى المراحل الأخرى :

### 1. حالات القرار النزاعي.

#### • حالة الرفض الكلي.

يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الضريبية أو رفع دعواه أمام المحكمة المختصة، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل.

#### • حالة التخفيض الجزئي أو الكلي.

ففي حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

أما إذا كان التخفيض كلي، فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة...وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الضرائب إلى قابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.

### 2. تبليغ القرار النزاعي.

تبلغ قرارات إدارة الضرائب إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ويتخذ هذا التاريخ كبدائية حساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات إدارة الضرائب سواء لدى لجان الطعن الضريبية أو لدى القضاء الإداري إذا كان القرار لا يرضي المكلف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 31.

وحسب قانون الإجراءات الجبائية يتعين أن تبين القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، مهما كانت طبيعة النزاع، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها وإرسالها إلى المكلف بالضريبة، كما يجب البت في القرار النزاعي طبقاً للأجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية حيث:

• بالنسبة لقرار الوعاء الضريبي.

- يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى.

- يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

- ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية

- يقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

• بالنسبة لقرار التحصيل الضريبي.

يكون في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى، وقبل ذلك تقوم الإدارة، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بدعوة المشتكي إلى تسوية طعنه، خلال أجل ثمانية (08) أيام ابتداءً من تاريخ الاستلام، وتقديم كل وثيقة إثبات مشار إليها من طرفه، وفي هذه الحالة، فإن أجل الشهرين للبت الممنوح للإدارة، لا يسري إلا ابتداءً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة.

وإذا لم يتم استلام أي رد خلال أجل الثمانية (8) أيام المذكور أعلاه، أو أن الرد جاء غير مؤسس، تقوم إدارة الضرائب المختصة، بتبليغه، حسب الحالة، القرار بعدم القبول شكلاً للطعن المقدم أو قرار الرفض في الموضوع المنازعة بسبب عدم تكملة الملف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المادة 76 و 153 مكرر 1 ، من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.

## المبحث الثاني: المنازعة أمام اللجان الضريبية المختصة.

بعد الانتهاء من مراحل إيداع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة والبت فيها من طرف إدارة الضريبة طبقا للاختصاص، ننتقل إلى مرحلة أخرى في مسار التظلم الإداري، لكن هذه المرحلة لا تخص الشكاوى المتعلقة بالتحصيل الضريبي لأنه هذه الأخيرة وفي حالة عدم رضا المشتكي على قرار إدارة الضرائب أو في حالة عدم صدور قرار في الآجال القانونية، يمكنه أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية طبقا للمادة 153 مكرر دون المرور بهذه المرحلة.

ومن جهة أخرى هذه المرحلة تخص المنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل أو الرسم على الإشهار العقاري، حيث إلى جانب لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم المماثلة والرسم على رقم الأعمال قيد الدراسة، هناك لجنة أخرى تتمثل في لجنة التوفيق التي تختص في دراسة الطعون الخاصة بتحديد القيمة التي تعتمد كأساس إذا كان الثمن أو التقدير الذي سمح بتصفية حق نسبي أو تصاعدي يقل عن القيمة التجارية لأموال العقارية أو المنقولة.

وللتعرف على هذه المرحلة من النزاع الضريبي والتعديلات التي طرأت على هذه اللجان سوف نتطرق في المطلب الأول إلى أنواع وتشكيلة واختصاص هذه اللجان طبقا لآخر تعديل، وفي المطلب الثاني إلى إجراءات هذه المرحلة و طبيعة القرارات التي تتخذ من قبل هذه اللجان.

ولإشارة سوف نكتفي بتسمية لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم المماثلة والرسم على رقم الأعمال بلجان الطعن فقط بهدف اختصار التسمية.

### المطلب الأول: اللجان الضريبية ومجال اختصاصها.

بمقتضى أحكام المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية، السارية المفعول يمكن للمكلفين بالضريبة الذين كانت شكاويهم محل رفض كلي أو جزئي من قبل إدارة الضرائب، أن يقدموا طعونا أمام لجان الطعن الثلاث المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من نفس القانون.

كما نصت المادة 38 مكرر 2 أ من نفس القانون "في حالة وقوع خلاف حول اقتراح إعادة التقييم للقيمة التي تعتمد كأساس لتصفية حق نسبي أو تصاعدي يقل عن القيمة التجارية لأمالك العقارية أو المنقولة المقدر، تقوم الإدارة إن طلب المكلف ذلك، بعرض النزاع على رأي لجنة التوفيق.

ونظرا لتنوع اللجان في مادة الضرائب كان لابد علينا أن نوضح انه باستثناء لجان الطعن ولجان التوفيق، هناك نوع آخر من اللجان لا تدخل ضمن موضوع دراستنا، ألا وهي لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو) التي اشرنا إليه سابقا في موضوع المفهوم الواسع للمنازاع الضريبية، ويكمن دورها بالإعفاءات من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف من عبئها، والتي يكون المكلفون بها موافقون على الضريبة المفروضة عليهم ولكنهم في حالة عوز أو إعسار تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية.

ومن خلال هذا المطلب سوف نتناول أنواع الجان الضريبية، واختصاص كل منها من جانب موضوع الطعون وطبيعة الضرائب المحتج عليها أو المؤشر المالي المتنازع فيه ، وكذلك تكوين هذه اللجان من الجانب العضوي والقرارات الصادرة عنها.

### الفرع الأول: اللجان الضريبية والتعديلات الواردة عليها.

إن تدخل الجان لدراسة طلبات المكلفين بالضريبة حق منحه المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة، واللجوء إلى هذه الجان في مجال المنازعة الجبائية هو إجراء يتميز بنوع من الخصوصية ونجده قليلا في المنازعات الأخرى...والهدف من إنشاء هذه اللجان هو محاولة وضع حد للنزاع الضريبي بطريقة ودية دون وصوله للقضاء،<sup>1</sup> هذا ما يشجع المكلف بالضريبة اللجوء إلى هذه اللجان.

إلا أنه تم استدراك جملة من النقائص فيما يخص التشكيلة والطبيعة القانونية للآراء الصادرة عن هذه اللجان من خلال التعديلات المدرجة بموجب قانون المالية لسنة 2016 والقوانين اللاحقة

<sup>1</sup> نجاة بن تركية، المبحث السابق، ص 292.

له، فبموجب أحكام المادتين 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2016، وكذا المادة 48 من قانون المالية لسنة 2017، وأيضا المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021، حيث كان محتوى هذه التعديلات أساسا إعادة تشكيلة هذه اللجان و مراجعة مجال اختصاص هذه اللجان، وتحديد عهدة أعضائها، وإعادة النظر في آراء هذه اللجان<sup>1</sup>، والملفت للانتباه أن أسباب هذه التعديلات تكاد أن تكون متشابهة بين لجان الطعن ولجان التوفيق.

### 1. أسباب اللجوء إلى تعديل تشكيلات لجان الطعن.

حسب المديرية العامة للضرائب في المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02، انه تعود أسباب اللجوء إلى هذه التعديلات المتعلقة بلجان الطعن إلى:

#### • الأسباب المتعلقة بالآراء الصادرة عن لجان الطعن.

حيث نُسبت النقائص في الآراء أساسا للجان الدائرة، أين ثبت خلط بين مجال الطعن الولائي مجال المنازعات، وانحياز لجان الدائرة للجانب الاجتماعي في معالجتها بعض الملفات، دون احترام القواعد الجبائية، وكذا عدم اختصاص معظم أعضاء هذه الهيئات في مادة القانون الجبائي والقوانين ذات الصلة، في حين عليها دراسة ملفات معقدة لاسيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي.

#### • الأسباب المتعلقة بالخبرة التقنية لأعضاء لجان الطعن.

في اغلب الأحيان تقوم إدارة الضرائب برفع طعن أمام المحكمة الإدارية وتجاهل آراء اللجان المحلية، هذه الوضعية مرتبطة بصفة وطيدة بنوعية الآراء الغير مؤسسة الصادرة عن هذه اللجان بسبب قلة الخبرة التقنية لأعضائها في المادة الجبائية، التجارية و المحاسبية.

#### • الأسباب المتعلقة بالطبيعة القانونية الآراء الصادرة عن لجان الطعن.

تنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه عندما يكون رأي اللجنة غير مؤسس، ترجئ الإدارة الجبائية تنفيذه وترفع طعنا أمام المحكمة الإدارية عمليا، ثمة غموض يتعلق

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02، المتعلقة بالمنازعات و بتدابير لجان الطعن، ص ص 02،

بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، فضلا عن ذلك فإن السؤال المثار باستمرار هو معرفة ضد من يوجه هذا الطعن، باعتبار أن هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

### • الأسباب المتعلقة بمجال اختصاص لجان الطعن.

كانت أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن لجان الطعن مختصة بدراسة المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال فقط، غير أن هذه الوضعية تؤدي إلى معالجات نزاعية مختلفة عندما تتعلق التسوية برسوم أخرى على رقم الأعمال، بما أن المكلف بالضريبة لا يملك نفس طرق الطعن في هذه الحالة.<sup>1</sup>

### 2. أسباب اللجوء إلى تعديل تشكيلة لجنة التوفيق.

بالنسبة للجان التوفيق، فحسب مشروع المالية لسنة 2021 تعود أسباب اللجوء إلى هذه التعديلات إلى:

إن الطعون المرفوعة من أجل الزيادات الناتجة عن إعادة تقييم قيمة الملاك المصرح بها، تزيد من سنة إلى أخرى.

ونقص المختصين في مجال التقييم ضمن تشكيلة هذه اللجان، من جهة، ومن جهة أخرى إلى نوعية الآراء الصادرة عنها، والتي غالبا ما تكون غير مسببة وغير صريحة بصفة كافية، بالشكل الذي يمكن المشتكي من معرفة الأسباب التي أسست عليها اللجنة موافقتها.<sup>2</sup>

وحسب رأينا وضع ممثل عن هيئة المهندسين والخبراء العقاريين عضو ضمن اللجان الولائية للتوفيق على مستوى مديريات الضرائب الولائية يعتبر إضافة نوعية نظرا لخبرة المهندس و الخبير العقاري في مجال التقييمات العقارية والتي هي من مهامه بموجب الأمر رقم 08/95.

<sup>1</sup> المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ص، 02.

<sup>2</sup> مشروع قانون المالية 2021، المرجع السابق المادة 56، ص89.

**الفرع الثاني: تشكيلة لجان الضريبية وشروط العضوية فيها.**

تمت إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن ولجان التوفيق لتدارك النقائص من أجل تحسين درها ومن أجل جعلها أكثر فعالية.

**1. تشكيلة لجان الطعن.**

تم استحداث اللجان الثلاث للطعون طبقاً لآخر تعديل بموجب القانون 18/15 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، وذلك طبقاً للاختصاص كل منها الذي حدد تبعاً للمؤشر المالي، وتتكون كل لجنة من ثمانية أعضاء، ونجد التشكيلة العضوية لكل لجنة في نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول، حيث تعين هذه الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، وفي حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة، وقد دعم المشرع هذه اللجان بمستشارين إضافيين قد يُلجأ إليهم كخبراء إذا اقتضت الحاجة، كما منح المشرع كذلك لأعضاء لجان الطعن تعويضاً للحضور والمشاركة، يحدد قيمته وكيفية منحه عن طريق مقرر صادر عن الوزير المكلف بالمالية.<sup>1</sup>

تتكون تشكيلة هذه اللجان حسب الاختصاص الإقليمي من :

• **تشكيلة اللجنة الولائية للطعون.**

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.
- عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة و الصناعة للولاية.

<sup>1</sup> أنظر إلى المادة 81 و 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- و يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.<sup>1</sup>

"ومن خلال التشكييلة السابقة يتضح لنا تغليب ممثلي الهيئات المهنية عن الجانب الإداري... فهناك نصف عدد أعضاء اللجنة الولائية للطعن بإمكانهم الدفاع عن المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية التي يمثلها عضو واحد فقط، كما يمكننا القول أن المشرع حاول النأي بهذه اللجنة عن الطابع الإداري البحت، وذلك سعيا منه لترسيخ الثقة في اللجنة وجعلها جهة تتميز بالإنصاف والعدل والحياد".<sup>2</sup>

#### • تشكييلة اللجنة الجهوية للطعون.

- خبير محاسب يعينه رئيس من المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير .
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخرزينة، برتبة نائب مدير .
- ممثل واحد (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

<sup>1</sup>المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

<sup>2</sup>زعيبي عمار، سلطاني آمنة، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، العدد 02، 2020، ص 31.

- ممثل واحد (1) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
  - ممثل (1) عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ويتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.<sup>1</sup>

• **تشكيلة اللجنة المركزية للطعون.**

- 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 عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة 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 أو ممثله برتبة نائب مدير.
- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقرا للجنة تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضائها.<sup>2</sup>

2. **تشكيلة لجنة التوفيق الولائية.**

- المدير الولائي للضرائب، رئيسا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- مفتش التسجيل.

<sup>1</sup>المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

<sup>2</sup>المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

- رئيس مصلحة الخبرات و التقييمات العقارية للأملاك الوطنية.
  - عون عقاري يعينه الإتحاد العام للتجار و الحرفيين الجزائريين.
  - موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
  - مهندس خبير عقاري يعين من طرف هيئة المهندسين الخبراء العقاريين.<sup>1</sup>
  - المدير الفرعي للمنازعات بمديرية الضرائب ككاتب الجلسة.<sup>2</sup>
- في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة احد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة.

### 3. شروط العضوية في الجان الضريبية.

نلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى شروط العضوية في التعديلات التي مست تشكيل هذه اللجان، إلا أننا سنتطرق الى الشروط العضوية في هذه اللجان قبل التعديل فلقد كانت " الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة تم إدراجها في نص المادة 23 مكرر من الأمر رقم 68 - 654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 وقرارات التطبيق الصادرة في 6 أكتوبر 1969.

كما ذُكرت هذه الشروط في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بتاريخ 9 ديسمبر 1976، والشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة هي:

- يجب أن يكون هؤلاء الأعضاء من جنسية جزائرية.
- أن يكون العضو قد بلغ خمسة وعشرين سنة من عمره على الأقل.
- أن يكون العضو متمتعاً بجميع حقوقه المدنية، أي أن لا يكون من ذي السوابق القضائية أو من المحجوز عليهم، ويكون من الذين لهم حق الانتخاب وينتخب عليهم.

<sup>1</sup>المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

<sup>2</sup>القرار رقم 1590 المؤرخ في 29/04/2021 المتضمن تجديد تشكيلة لجان التوفيق لولاية المسيلة.

ولقد نص الأمر رقم 76-101 في مادته 359 إلى جانب الشروط المنصوص عليها في قرار 6 أكتوبر 1969 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 31 بتاريخ 1970/01/06 على أن تكون للعضو معارف كافية فيما يخص الأشغال المعهودة إلى اللجنة".<sup>1</sup>

"إن تعديلات قوانين المالية المعدلة لأحكام المادة 81 مكرر و 38 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية لم تتطرق إلى هذه الشروط كما تطرق لها في التشريعات السابقة، إلا فيما يتعلق بكتابة اللجنة الذي اشترط أن يكون على الأقل برتبة مفتش مركزي في كل من اللجنة الولائية وكذا الجهوية للطعن".<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: معايير اختصاص لجان الطعن.

يعني بمعايير اختصاص لجان الضريبية، هو متى وكيف يتم قبول الطلب الذي يوجهه المكلف بالضريبة لهذه اللجان للوصول إلى الهدف المسطر الذي من ورائه تم التعبير عن نية المشرع بتحديد المؤشر المالي و النوعي والموضوعي كأساس لقيام هذا الاختصاص.

وعن الاختصاص النوعي للجان الطعن، هو الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، و الاختصاص الموضوعي هو الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، أما الاختصاص الإقليمي للجان الطعن هو محدد طبقاً لتسمية كل لجنة.

وما يهنا أساساً في موضوع اختصاص لجان الطعن والذي ركز عليه المشرع هو المؤشر المالي كمياري الذي ورد في نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المحدد بثلاث مستويات للطعن، ولا يكفينا القول أن تحقق هذه المعايير كافياً للسماح لهذه اللجان بإبداء الرأي في الطعن النزاعي بل اشتراط المشرع سبق قرار بالرفض الكلي أو الجزئي تصدره إدارة الضرائب.

<sup>1</sup> فريجة حسين، المرجع السابق، ص 35.

<sup>2</sup> خديجة قنادي، منى عيشوش بيرم، النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2016/2017، ص30.

أما بالنسبة للجان التوفيق سوف نكتفي بالمعيار الموضوعي في تحديد اختصاصها لارتباطه المباشر مع موضوع المذكرة.

وللتوضيح أكثر سوف نتطرق أولاً إلى المعيار الموضوعي ثم المؤشر المالي كمعيارين أساسيين في اختصاص اللجان الضريبية.

### 1. موضوع النزاع كمعيار لتحديد اختصاص اللجنة الضريبية.

#### • موضوع النزاع كمعيار لتحديد اختصاص لجان الطعن.

لكي تختص لجان الطعن في النزاع ويتسنى لها القيام بدورها كان لا بد أن تكون هذه الطعون متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والهدف من الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة يتمثل أساساً في تصحيح الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء الضريبي من طرف إدارة الضرائب كما يمكن أن يكون موضوع الطعن الاستفادة من حق ناجم عن تطبيق حكم تشريعي أو تنظيمي، كالاستفادة مثلاً من مزايا جبائية كالاستثمار أو إنجاز سكنات اجتماعية.

#### • موضوع النزاع كمعيار لتحديد اختصاص لجان التوفيق.

أما بالنسبة للجان التوفيق تختص هذه اللجان في الأساس بتقدير أو إعادة تقدير الأموال بالنسبة لجميع العقود المتعلقة بالملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر، الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل عقار أو جزء منه، وكذا التنازل عن الأسهم والحصص في الشركات، ويكون تدخل هذه اللجان إذا تبين للمصالح الجبائية نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، حيث يمكن في هذه الأحوال الإدارة الضرائب إعادة تقدير الثمن المصرح به وذلك على أساس عدم مطابقته للقيمة التجارية للأموال محل التصرف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم، النظام القانوني للتسوية الإدارية لمنازعة ضريبية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 38، 2019، جامعة الجلفة، ص 278.

2. المؤشر المالي للنزاع كمعيار لتحديد اختصاص لجان الطعن.

باعتبار أن المشرع الجزائري قد اعتمد على المؤشر المالي كمعيار في توزيع الاختصاص على هيئات إدارة الضرائب، واعتمد على نفس المؤشر في توزيع الاختصاص على لجان الطعون، يمكننا وضع جدول نوضح فيه معيار اختصاص كل هيئة ولجنة الطعن المختصة في استقبال الشكاوى، كالتالي:

جدول اختصاص الهيئات واللجنة المختصة في استقبال الطعون

| مكان إيداع الطعن النزاعي  | المؤشر المالي  | لجنة الطعن المختصة  | شروط   |
|---------------------------|--|---|--|
| المركز الجواربي للضرائب   | الفقرة 3 المادة 77 ق ا ج<br>مجموع المبلغ الذي يقل أو يساوي 20.000.000<br>عشرين مليون دج            | لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة<br>و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال | بالنسبة للحقوق والعقوبات والغرامات<br>الوعاء الضريبي المدرجة، والنااتجة<br>عن نفس<br>إجراء فرض الضريبة |
| مركز الضرائب              | الفقرة 2 المادة 77 ق ا ج<br>مجموع المبلغ الذي يقل عن 50.000.000<br>خمسين مليون دج                  | لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة<br>والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال   | الشكاوى والنزاعات المرفوعة<br>من طرف المكلفين بالضريبة التابعين<br>لاختصاص المركز                      |
| المديرية الولائية للضرائب | المادة 81 مكرر ق ا ج<br>مجموع المبلغ ما بين 50.000.000 و 70.000.000<br>خمسين مليون وسبعين مليون دج | تختص في مجموع المبلغ ما بين 20.000.000 و 70.000.000 دج                            | ,////,   |
|                           | المادة 79 ق ا ج<br>مجموع المبلغ الذي يفوق عن 70.000.000<br>سبعين مليون دج                          | اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة   | يتعين على المديرية الولائية للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية                              |
| مديرية كبريات المؤسسات    | الفقرة 1 من المادة 172 ق ا ج جميع المبالغ المتعلقة بالمؤسسات الكبرى والتي تختص بها                 | والرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال   | ,////,   |

**المطلب الثاني: تسوية المنازعة أمام الجان الضريبية.**

في حالة الرفض الكلي أو الجزئي وأيضا التخفيض الجزئي الذي تقرره إدارة الضرائب في ما يخص طلب المكلف بالضريبة المتعلقة بالوعاء الضريبي، نصت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على إمكانية هذا الأخير الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف إدارة الضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة.

وفي حالة النقص في مبلغ أو في التقييم الملاحظ في العقود أو التصريحات الخاضعة لحقوق التسجيل النسبية والتصاعدية، تقوم الإدارة، إن طلب المكلف ذلك، بعرض النزاع على رأي لجنة التوفيق، ذلك طبقا للمادة 38 مكرر 2 أ من نفس القانون.

هنا يكون من فائدة المكلف بدفع الضريبة إتباع اللجوء إلى هذه اللجان لأنه يستفيد من هذا الإجراء، وهو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإدارية كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن إدارة الضرائب من إجراء فحص ثان للملفات المقدمة لها والرجوع عن قرارها الأول إذا كان ذلك ممكنا.<sup>1</sup>

وفي ما يلي سوف نرى دور الجان الضريبية في تسوية المنازعة والإجراءات المتبعة أمامها:

**الفرع الأول: إجراءات اللجوء إلى الجان الضريبية.**

حددت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية من يستقبل الطعون الصادرة عن المكلفين بالضريبة وهو رئيس لجنة الطعون المختصة، وأخضعها لنفس الشروط المتعلقة بالشكوى الأولية طبقا للمادة 73 من نفس القانون وكذلك إمكانية إرجاء القدر المتنازع فيه من الضرائب طبقا للمادة التي تليها وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

ولم يشترط المشرع أي شروط فيما يخص الطلبات المرسلة إلى لجنة التوفيق، وللتوضيح أكثر سوف نتناول في هذت الفرع أجال تقديم الطعون والطلبات وما مدى إلزامية اللجوء لهذه اللجان:

<sup>1</sup> فريجة حسين، المرجع السابق، ص، 45.

**1. آجال تقديم الطعون أمام الجان الضريبية.**

بالنسبة للطعون المتعلقة بالوعاء الضريبي "شهد تحديد آجالها تعديلات متتالية، فقد أوجب المشرع في البداية تقديمها في أجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة المطعون فيه، و بصدر قانون المالية لسنة 2007 وضمن المادة 40 منه تم تمديد هذا الأجل لشهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة ، وبموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2009 تحول لأربعة أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه الصادر عن إدارة الضرائب".<sup>1</sup>

وحسب رأينا، أن هذا التمديد اقره المشرع للمكلف بالضريبة لمنحه متسعا من الوقت للجوء إلى هذه اللجان.

أما بالنسبة للطلبات الموجهة إلى لجان التوفيق توجه من طرف المكلف بالضريبة أو وكيله إلى رئيس لجنة التوفيق، خلال أجل ثلاثين ( 30 ) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام أو التسلم باليد لإشعار التقدير النهائي أو بالريد المضمون.<sup>2</sup>

**2. اللجوء إلى الجان الضريبية اختياري.**

"ورد بالمادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، أنه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصاح إدارة الضرائب ، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، وبالتالي المكلف بالضريبة له الاختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه".<sup>3</sup>

وبالإضافة إلى ما تم ذكره، وبحسب المادة 80 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام اللجان بعد رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة، واختياره للدعوى القضائية يحرمه من الطعن أمام اللجان.

<sup>1</sup> بدائية يحي، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة باتنة 1، العدد 01، 2019، ص 662.

<sup>2</sup> المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

<sup>3</sup> بدائية يحي، المرجع السابق، ص 658.

وكذلك بالنسبة للطلبات المقدمة إلى لجان التوفيق تبقى اختيارية حيث نصت المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى "تقوم الإدارة، إن طلب المكلف ذلك، بعرض النزاع على رأي لجنة التوفيق، هنا عُلّق هذا الإجراء بطلب المكلف للاستعانة بهذه اللجان.

### 3. محتوى الطلب المقدم إلى اللجان الضريبية.

لم يشترط المشرع أي شرط فيما يخص الطلبات الموجهة إلى لجان التوفيق<sup>1</sup>، لكن إذا تعلق الأمر بالطعون المتعلقة بالوعاء الضريبي، ولكي يكون طلب اللجوء إلى هذه اللجان سليماً يجب على المكلف بالضريبة أن يعرض الأسباب التي دفعته إلى رفض قرار إدارة الضرائب المطعون فيه وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها إدارة الضرائب بصورة جلية، وأن يرفق إن أمكن وثائق الإثبات، وإذا لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية فإنه بإمكانه أن يوضح العمليات التي يقوم بها.

والمشتكي عندما ينازع في فرض الضريبة ويقدم طلبه إلى لجنة الطعن عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات فإذا كان بيد الإدارة على المشتكي أن لا يتأخر في الإشارة إليه بوضوح في طلبه، أما إذا وقع عبء الإثبات على المشتكي وجب عليه أن يثبت ذلك بكل وسائل الإثبات.

وبعد عرض الدفوع على المكلف أن يبين بوضوح في طلبه المقدم إلى لجان الطعن، إما ببيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة، وإما أن يبين بوضوح ادعاءاته دون غموض ويبين القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الفقرة الثانية من المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية 2021

<sup>2</sup> فريجة حسين، المرجع السابق، ص، 48.

الفرع الثاني: عمل الجان الضريبية بعد إيداع الطعون و الطلبات.

عند قراءتنا للفقرة الأولى من نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية بالنص العربي التي تنص على أنه "يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه..."، وبمقارنتها بالنص الفرنسي المماثل الذي جاء كالتالي:

Les commissions de recours émettent un avis sur les demandes des contribuables relatives aux impôts

نجد أن هناك اختلاف بإضافة كلمة يمكن في بداية فقرة النص العربي، والتي حسب رأينا أنها أصيغت خطأ، كونها لا تتسجم مع الفقر الثانية من نفس المادة التي تحمل في طياتها خاصية الوجوب بإبداء الرأي، "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة أمامها" وفي كل حلة، قيد المشرع هذه اللجان بإجراءات وشروط في أعمالها المتعلقة بالبت في الطعون المستقبلية من طرف رئيس اللجنة، هذه شروط منها المتعلق بالآجال وأخرى متعلق بعمل اللجنة، كالتالي:

### 1. الآجال الممنوحة للجان لدراسة الطعون.

أمهل المشرع لجان الطعن مدة أربعة أشهر (04) لاتخاذ قرار صريح فيما يخص الطعون المقدمة إليها وذلك ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

هذا يعني أن على المكلف بالضريبة الحصول على بيان بالاستلام من طرف اللجنة المختصة، لأن صمتها وعدم الرد على المكلف بالضريبة بعد مرور هذه الآجال يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، مما يسمح للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء في الآجال التي سوف نتطرق إليها في الفصل الثاني.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أنظر إلى المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

وعن لجان التوفيق مثلها مثل لجان الطعن، حيث نصت المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية انه يتعين على لجنة التوفيق أن تبت في الطلب المعروض عليها خلال أجل أربعة (04) أشهر، ابتداء من تاريخ استلام كاتب اللجنة لطلب المكلف بالضريبة.

## 2. الشروط والالتزامات المتعلقة بعمل لجان الضريبة.

### - لجان الطعن.

ألزم المشرع لجان الطعن على الاجتماع باستدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر وبحضور أغلبية الأعضاء، وإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة استنادا إلى تقرير الإدارة وما يقدمه المكلف بالضريبة من إثبات، بمعنى أن قرار اللجنة يجب أن يكون ايجابيا أو سلبيا واضحا دون أن يشوبه أي شك أو غموض، وصمتها بعد مرور الآجال يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، مما يسمح للمكلف بالضريبة اللجوء إلى طريقة أخرى لتسوية النزاع، كما ألزم المشرع على اللجنة حضور المكلف بالضريبة أو ممثله في الاجتماع و استدعائه قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد الجلسة، وعلى أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا.<sup>1</sup>

كما تجدر الإشارة أن المشرع أضاف في الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص اللجنة المركزية للطعن على إمكانية سماع أقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة للاختصاص الإقليمي.

### - لجان التوفيق.

الحال هنا يختلف بالنسبة للجان الطعن والتي يتقدم إليه المكلف بطعنه بعد تحديد وربط الضريبة وبعد تقديم تظلمه أمام إدارة الضرائب، وذلك أن لجان التوفيق في مادة التسجيل و رسم الإشهار، يكون تدخلها سابقا على ربط الضريبة وتحديدنها النهائي و صدور سند التحصيل بشأنها،

<sup>1</sup> أنظر إلى المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية 2021.

ونظرا لتدخلها السابق لعملية الربط النهائي للضريبة وتحديد مبلغها سُميت هذه اللجان لجان توفيقية أو لجان مصالحة كما يعرفها البعض.<sup>1</sup>

حيث تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها من أجل تحديد القيمة التي تعتمد كأساس إذا كان الثمن أو التقدير الذي سمح بتصفية حق نسبي أو تصاعدي يقل عن القيمة التجارية للأموال المنقولة أو العقارية، المذكورة في المقطع الأول للمادة 38 مكرر 2 السالفة الذكر، وتكون مداولاتها صحيحة شريطة أن يحضر خمسة (05) أعضاء على الأقل بمن فيهم الرئيس، أين يستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون عشرون يوما على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيفا مؤهلا قانونا، كما يجب أن تتم الموافقة على رأي اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.<sup>2</sup>

وما يمكن ملاحظته فيما يخص تشكيلة وتلقي الطعون نجد أن المشرع لم يتطرق إلى حالات التنافي التي قد يقع فيها احد أعضاء هذه اللجان بمناسبة أداء مهامه.

### الفرع الثالث: قرارات (آراء) اللجان الضريبية و إجراءات تبليغها.

بالنسبة للجان الطعن وكأصل عام، قراراتها نافذة، طبقا للمادة 81 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية: " تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول".

فإذا كان 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 الشاكي"، في هذه الحالة تقوم الإدارة بإصدار قرار رفض مغل في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب تنفيذ رأي لجان الطعن في حالة مخالفتها للقانون، وفي هذه الحالة طبيعة رأي لجان الطعن يكون غير ملزم

<sup>1</sup> يعقوب عبد الكريم، المرجع السابق، ص 278.

<sup>2</sup> القرار رقم 1590 المرجع السابق.

بالنسبة لإدارة الضرائب و بالنسبة للمكلف بالضريبة فباستطاعته الرضا برأي اللجان أو يتوجه إلى القضاء.<sup>1</sup>

وحسب المادة 81 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية فان لجان الطعن تختص في أعمالها بالتخفيض الكلي أو الجزئي لعملية تقدير الوعاء أو احتساب الضرائب، ويظهر من ذلك انه ليس من اختصاصها أن تبدي رأيا فيما إذا وجد خطأ لصالح إدارة الضرائب.

إلا انه وكاستثناء إذا ثبت للجنة الطعن من خلال دراستها ومداولاتها وجود خطأ في تقدير الوعاء أو حساب الضرائب لمصلحة الطرفين على حد سواء، هنا فقط يمكن للجنة أن تبدي رأيا في إجراء المقاصة.<sup>2</sup>

أما بالنسبة لقرارات لجان التوفيق مثلها مثل قرارات لجان الطعن تعتبر نافذا، ذلك طبقا للمادة 38 مكرر 2 د1، التي نصت على تبليغ القرار المتضمن رأي اللجنة والجدول الضريبي إلى المكلف في مدة ثلاثة (03) أشهر، ابتداء من تاريخ إبداء الرأي الصادر عن لجنة التوفيق الذي يعتبر نافذا.

وعن تبليغ قرارات لجان الطعن تكون من قبل رئيس اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب تكون خلال أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة وتعليل الآراء الصادرة وتوضيح الأسباب اتخاذها التي اعتبرها المشرع نافذة باستثناء القرار المخالف صراحة لأحكام القانون ، وأن تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف رئيس اللجنة، أما فيما يخص رئيس اللجنة المركزية فأجال تبليغ القرارات يتمثل في (20) يوم.

ومن جهة أخرى وطبقا للمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، ألزم المشرع أعضاء كل لجنة بالسر المهني تحت طائل العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون

<sup>1</sup> -حفيظة بلوطي، تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2015/2014، ص 48.

<sup>2</sup> -مقابلة مع السيد رئيس اللجنة الولائية للطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لولاية المسيلة، بتاريخ 2021/06/02.

العقوبات، وذلك بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج إذا أدلي لهم بأسرار وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك.<sup>1</sup>

ويصدر قرارات الإدارة الضريبية بعد تبليغها براي اللجان التي تعتبر آخر مرحلة من مراحل التسوية الودية للمنازعة الضريبية، فيكون المكلف بالضريبة حين إذ أمام خيارين لا ثالث لهما، إما أن يرضى بما أقرته هذه اللجان وقرارات إدارة الضرائب الناتجة عنها، فتنتهي بذلك المنازعة الضريبية، وإما أن لا يرضى على القرارات طبقاً للحالة، هنا يكون المكلف بالضريبة أمام مرحلة ثانية من مراحل تسوية المنازعة الضريبية تتمثل في المنازعة القضائية التي هي موضوع الفصل الثاني من هذا البحث العلمي.

<sup>1</sup> المادة 301 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966، الذي يتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم

## ملخص الفصل الأول:

تتميز المنازعات الضريبية وطرق تسويتها بطابع خاص، فتنشأ بعدم قبول المكلف بالضريبة بالقدر الذي أعيد النظر فيه من طرف إدارة الضرائب، سواء ما تعلق منه بتقدير الوعاء أو التحصيل، أو تحديد القيمة التي تعتمد كأساس لتصفية حق نسبي أو تصاعدي يقل عن القيمة التجارية لأملك عقارية أو منقولة، وهنا عليه أن يلجأ إلى التسوية الودية والتي تنقسم إلى مرحلتين المرحلة الأولى تبدأ بوجوب تقديم المكلف بالضريبة لتظلم إداري بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة الرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال وتستنثى في هذه المرحلة منازعة حقوق التسجيل ورسم الشهر العقاري من تقديم التظلم المسبق، والمرحلة ثانياً التي هي اختياريه تتمثل في حق لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الضريبة المختصة التي تستثنى من هذه المرحلة منازعة التحصيل.

ولقد نظمت النصوص القانونية الآجال المتعلقة بالتظلم الإداري وميزت الآجال المتعلقة بالوعاء عن المتعلقة بالتحصيل كما حددت بوضوح آجال تقديم التظلم الإداري حسب طبيعة النزاع، كما مددت هذه الآجال نظراً لخصوصية هذه المنازعة، أما بالنسبة للشروط الشكلية والموضوعية نجدها مشتركة نسبياً بين الشكاوى المتعلقة بالوعاء والتحصيل الضريبي، وهذا ضمن نص المواد 73 و 75 و 153 و 153 من قانون الإجراءات الجبائية الساري المفعول.

وسواء كان موضوع النزاع تقدير الوعاء أو التحصيل، هذا لا يوقف عملية التسديد وحق مباشرة إجراء التحصيل إلا أنه منح للمكلف بالضريبة، حق التأجيل القانوني للدفع في منازعة الوعاء أو التماس تأجيل دفع بالنسبة لمنازعة التحصيل.

أما عن دوره إدارة الضرائب، بعد استقبال الطعون من المكلفين بالضريبة يتم دراسة هذه الطعون من الجانب الشكلي و الإجرائي، ليتم رفضها كلياً أو جزئياً أو قبولها، وفي كل الحالات على المكلف بالضريبة تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل حصة الضرائب التي سيؤجل دفعها.

في حالة الرفض الجزئي أو الكلي تأتي المرحلة الثانية وهي ذات طابع اختياري والمتمثلة في لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الضريبة كمحاولة ثانياً لفض النزاع دون وصوله للقضاء،

هذه اللجان نوعان، النوع الأول لجان الطعون الضريبية التي لها ثلاث مستويات ولائية، جهوية ومركزية، تختص كل منها في الطعون المتعلقة بضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وينعقد اختصاصها طبقاً للمؤشر المالي في ما يخص الوعاء الضريبي المتنازع فيه، لتبقى الإجراءات أمام هذه اللجان مشتركة إلى حد ما ومختلفة في التشكيلة، وتبدي هذه اللجان رأياً نافذاً باستثناء مخالفتها للقانون.

أما النوع الثاني من هذه اللجان هي لجان التوفيق الولاية موضوع اختصاصها هي دراسة الطعون المقدمة من المكلف بالضريبة، في حالة إعادة تقييم أو تقدير إدارة الضرائب لحقوق التسجيل و رسم الشهر العقاري.

ومما سبق ذكره يمكن أن تسوى المنازعة الضريبية ودياً في هذه المرحلة الأولى من مراحل النزاع، فتنتهي بذلك المنازعة الضريبية، كما يمكن أن لا يرضى المكلف بالضريبة بنتائج المرحلة الأولى فيكون هنا أمام مرحلة ثانية من مراحل تسوية المنازعة الضريبية تتمثل في المنازعة القضائية التي هي موضوع الفصل الثاني من هذا البحث العلمي.



# الفصل الثاني

## التسوية القضائية للمنازعة الضريبية

"يعتبر موضوع المنازعات الإدارية من أدق وأهم مواضيع القانون الإداري، ذلك لتشعب مباحثه وتشنت أحكامه بين قوانين ونصوص متعددة ومتنوعة.

ونظرا لازدياد تدخل السلطات العمومية، في جميع مناحي وجوانب الحياة العامة، وبما ينجم عنه حتما من ازدياد للمشاكل والمنازعات الإدارية، فإن وضع آليات وقواعد وهيئات قضائية للفصل في تلك المنازعات وفضها بالطرق الملائمة والإجراءات المناسبة، يشكل أكبر الضمانات وأفضل الوسائل لإقامة دولة الحق والقانون التي تكفل المصلحة العامة وتحمي حقوق الأفراد وحررياتهم"<sup>1</sup>، والقضاء بصفة عامة يعرف حالتين من الدعاوى الضريبية، الأولى التي ترفعها إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة والتي تتعلق بالغش الضريبي أو الجريمة الضريبية والثانية التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد إدارة الضرائب، والتي هي موضع الدراسة في هذا الفصل... وباعتبار اختصاص المحاكم الإدارية ينعقد عندما يقوم المكلف بالضريبة برفع دعواه في مادة الضرائب، طبقا للمادة 804-1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بنصها "على أن ترفع الدعاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم وجوبا أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم"، ومن المادة 82 إلى غاية 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتعين على القاضي الإداري التحقق من استيفاء الدعوى لشروطها الشكلية كالطعن المسبق مثلا، كما أن على القاضي الفصل في النزاع الضريبي باتخاذ تدابير التحقيق المنصوص عليها قانونا متى كانت المسائل المطروحة ذات طابع تقني.<sup>2</sup>

وإذا صدر حكما ابتدائيا من المحكمة الإدارية فهو قابل للاستئناف لدى مجلس الدولة الذي له اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد هذه القرارات، و الخصومة الإدارية هنا أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الإدارية الأخرى.

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2009، ص 05.

<sup>2</sup> كريبي زوييدة، الجباية الخاصة بالمؤسسات موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية، الموقع الرسمي لمجلس الدولة، الجزائر، 2013، ص 02.

لذلك سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى إجراءات التقاضي أمام المحاكم الإدارية والأحكام التي تصدر عنها في المنازعة الضريبية، وحق الاستئناف للحصول على قرار نهائي يتوقف عنده مسار المنازعة الضريبية.

### المبحث الأول: التقاضي في مادة الضرائب وعبء الإثبات.

إن التقاضي في مادة الضرائب لدى المحكمة الإدارية لها خصوصيات وإجراءات تميزها عن باقي الدعاوى الإدارية، كما لرافع الدعوى الحق في اللجوء إلى القضاء الإداري لاستعجالي الذي يفصل في المنازعات التي يُخشى عليها فوات الوقت، والفصل في القضية استعجالاً ليس إلا فصلاً مؤقتاً لا يمس في أصل الحق، كما يقتصر على اتخاذ إجراء مؤقت، إذا هنا لا وجود تسوية للنزاع الضريبي بل هناك حماية لمصلحة معرضة لنتائج قد يصعب تداركها مستقبلاً.

وغني عن البيان أن تسوية المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري يتطلب وجود دعوى معروضة أمام المحكمة، والتي ينبغي أن تستوفي لمجموعة من الشروط وإجراءات بغية الوصول إلى حل للنزاع، لكن أغلب هذه الشروط لا تختلف عن شروط المنازعات الإدارية الأخرى، والعدالة هنا تكمن في مدى نجاعة التحقيق وإثبات الحالة المتنازع فيها.

وسوف نركز في دراسة هذه على الدعوى التي يرفعها المكلف بالضريبة ضد إدارة الضرائب، المتعلقة بالتقدير الوعاء والتحصيل الضريبي كنموذج، ذلك لتوسع مضامينها، ولا تختلف عن منازعات حقوق التسجيل ورسم الشهر العقاري، متطرقين في المطلب الأول إلى الشروط الإضافية أو المختلفة التي تتميز بها المنازعة الضريبية عن الإدارية الأخرى، ثم نتناول إجراءات التحقيق القضائي وعبء إثبات في المطلب الثاني، إلا أنه سوف نستغني في دراستنا هذه على موضوع القضاء لاستعجالي لعدم وجود تسوية للمنازعة في هذا القضاء.

**المطلب الأول: شروط رفع الدعوى وسيرها أمام المحاكم الإدارية.**

نجد الكثير من الدراسات والبحوث التي من خلالها تم تناول موضوع إجراءات وشروط عامة و مشتركة بين جميع الدعاوى القضائية، سواء كانت إدارية أو عادية.

وفيما يخص الدعوى الإدارية، نظمها الكتاب الرابع من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونجد انه بخصوص بيانات عريضة افتتاح الدعوى المتبعة أمام المحكمة الإدارية، هي نفسها في المتبعة أمام المحكمة العادية، وتطبيق الأحكام و الشروط الخاص بالدعوى القضائية في مادة الضرائب هي نفسها تقريبا في المواد الإدارية الأخرى.

حيث أضاف المشرع بعض الشروط والإجراءات فيما يتعلق بالدعوى القضائية الإدارية في مادة الضرائب ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب:

**الفرع الأول: شروط التقاضي الخاصة بمادة الضرائب.**

من بين أهم المواضيع التقاضي في مادة الضرائب، هناك ثلاث حالات قد يعرفها القاضي الإداري، من خلال الدعوى الضريبية المطروحة أمامه، الأولى التي تخص منازعة التحصيل الضريبي، الثانية التي تخص منازعة تقدير الوعاء المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، أما الثالثة منازعة التسجيل ورسم الإشهار العقاري.

تتشترك هذه الحالات في إجراءات وشروط رفع الدعوى الإدارية، ما عدى تلك المتعلقة بمنازعة التسجيل ورسم الإشهار العقاري التي أعفاها المشرع من إجراء التظلم المسبق.

**1. الشروط التقاضي أمام القضاء الإداري في مادة الضرائب.**

زيادتا على الشروط الواجب توفرها في الدعوى الإدارية بشكل عام، تتمثل الشروط الخاصة بالدعوى المتعلقة بالضريبة في:

• التظلم الإداري المسبق.

"كأصل عام فإن التظلم الإداري المسبق يعد شرطا جوازيا في المنازعات الإدارية، لكنه شرط إلزامي في المنازعات المتعلقة بالوعاء أو التحصيل، بحيث لا يمكن رفع أي دعوى في غياب هذا الشرط لأن هذه المنازعات من نوع خاص، إلى جانب ذلك فإن التظلم إجراء يهدف إلى حل المنازعات الضريبية بطريقة ودية لتخفيف العبء على القضاء، كما يمكنه أن يضع حدا للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب"<sup>1</sup>. وهو من النظام العام ولا يجوز مخالفته تحت طائل بطلان الدعوى المتعلقة بالتحصيل وتقدير الوعاء الضريبي.

• ميعاد رفع الدعوى.

ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد مضبوطة واجبة الاحترام، تحت طائل عدم القبول شكلا، لذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر تحسب من تاريخ استلامه قرار إدارة الضرائب بشأن الشكوى المقدمة للطعن في قرار التكاليف...وفي الحالة التي لا تقوم إدارة الضرائب بالرد على الشكوى خلال الأجل المحدد للرد، فإننا نكون أمام رد ضمني بالرفض، وللمكلف بالضريبة الحق في رفع دعواه خلال أربعة (4) أشهر من نهاية الأجل المحدد للرد على الشكوى من قبل الإدارة، وهذا عملا بمقتضيات المادة 82 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>2</sup>

و تحتسب مدة أربعة أشهر كما يلي:

- من تاريخ استلام المكلف بالضريبة الإشعار المتضمن القرار المتخذ برفض الشكوى.
- من تاريخ انقضاء المدة الممنوحة للإدارة الضرائب للعمل في الشكوى، و في حالة سكوتها 04 أشهر بعد انقضاء 06 أشهر المخصصة للبت في الشكوى من المدير الولائي و مدير

<sup>1</sup> بن شريقه ليدية، بلقيلة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب، في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2015/2016، ص 47.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص ص، 440، 441.

المؤسسات الكبرى للفصل في النزاع و 04 أشهر بعد انقضاء 08 أشهر المخصصة للبت في الشكوى بعد أخذ رأي الإدارة المركزية.

- من تاريخ تبليغ إدارة الضرائب المكلف للآراء اللجان.
- من تاريخ انتهاء الآجال الممنوحة للجان الطعن للبت في طلبها و هي مدة 04 أشهر.<sup>1</sup>
- بعد شهر من استلام إدارة الضرائب لآراء اللجان.
- من تاريخ إدراج جدول التحصيل بالنسبة للمنازعة المتعلقة بالتسجيل.
- الشروط المتعلقة بعريضة رفع الدعوى.

زيادتا على الشروط العامة التي يجب توفرها في عريضة المكلف بالضريبة و المنصوص عليها في نص المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نص المشرع كذلك على شروط خاصة شكلية وموضوعية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، كالتالي:

#### - توقيع العريضة.

"إن الشخص الراغب في التقاضي أمام المحاكم الإدارية، الذي عليه أن يستعين بمحام ابتداء من تحرير العريضة التي يجب أن توقع منه، أي من المحامي، مروراً بمختلف الإجراءات، وإن لم يفعل، فلا يقدم على التقاضي، وإن فعل دون محام، فلينتظر عدم قبول دعواه"،<sup>2</sup> ذلك طبقاً للمادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية زيادتا على ذلك وبخصوص العريضة المتعلقة بالمنازعة الضريبية اشترط المشرع في نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة تقديم العريضة من طرف الوكيل، يجب أن توقع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، أي من طرف المكلف بالضريبة، كما يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت هذه العريضة على إثر قرار صادر عن إدارة الضرائب، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه كما لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى إدارة الضرائب، أي نفس الحصص... وباستثناء

<sup>1</sup> بن شريكه ليدية، بلقبلة فيروز، المرجع السابق، ص 49.

<sup>2</sup> سائح سنقوقة، المرجع السابق، ص 1044.

عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي شروط الشكوى الأولية المنصوص عليها في المادة 73، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

## 2. رفع دعوى قضائية بسبب رفض الإدارة لقرار اللجان.

قبل تعديل المادة 81 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى قانون رقم 15-18 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، كان باستطاعة إدارة الضرائب اللجوء إلى القضاء ورفع دعوى ضد اللجنة صاحبة القرار وليس ضد المكلف بالضريبة، شريطة أن يكون قرار اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

ومثال عن ذلك ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 7440 المؤرخ في 15/04/2003 أين المدير الولائي للضرائب لولاية غليزان وبعد رفضه لقرار اللجنة رفع دعواه ضد المكلف بالضريبة وليس ضد اللجنة.

"حيث أن المكلف بالضريبة ليس هو الشخص الذي أصدر قرار إبطال الزيادة المعروضة في الضريبة وليس بشخص من القانون العام وأن قرار الإبطال موضوع دعوى الإلغاء قد أصدرته اللجنة الولائية وليس المكلف بالضريبة مما كان يستوجب رفع دعوى إلغاء قرار لجنة الولاية ضد اللجنة نفسها وليس ضد المكلف بالضريبة ما دام أن الدعوى تتعلق بإلغاء قرار فإن الدعوى تكون ضد مصدر القرار وليس ضد المستفيد بالقرار وبالخصوص إذا كان المستفيد من الحقيقة أشخاص القانون الخاص أو شخص طبيعي مما يجعل الدعوى غير موجهة توجيهها صحيحا ، وحسب قرار مجلس الدولة أن قضاة المجلس قد أخطئوا عندما فصلوا فيها وهي موجهة ضد المكلف بالضريبة وليس دعوى ضد مصدر القرار كما فعلوا بقضائهم".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جمال سايس، المنازعة الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الثانية، منشورات كليك، 2018، ص 215.

لكن وبعد صدور قانون المالية 2016 تم تعديل الفقرة الرابعة من المادة 81 لتصبح كالتالي: "تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول .

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 الشاكي".

وطبقا لهذا التعديل فإدارة الضرائب تكتفي بإصدار قرار رفض لما أقرته لجان الطعن، مسببة وموضحة في ذلك المخالفات المسجلة، دون أن تضطر اللجوء إلى القضاء، ويبلغ هذا القرار للشاكي كي يتسنى له السير في الدعوى القضائية أمام المحاكم الإدارية طبقا للشروط المذكورة سلفا.

#### الفرع الثاني: سير الدعوى القضائية أمام المحاكم الإدارية.

إن التسجيل عريضة افتتاح الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية يعتبر أول خطوة لانطلاق الدعوى القضائية المتعلقة بالضريبة.

ويكون الإجراء ذا طابع تنقيهي عندما يقوم القاضي بنفسه بتوجيه الدعوى، فالإجراء المتبع في القضاء الإداري يختلف عن ذلك المتبع أمام القضاء العادي، أين يترك للأطراف حرية توجيه الدعوى وفق مبدأ يدعي الاتهام أو المبادري.

هذا الدور الموجه الذي يتميز به القاضي الإداري يظهر جليا أثناء التحقيق وذلك عند استعراض الشكوى على المدعى عليه ثم عند تبادل مذكرات الرد بين الأطراف، حيث يقوم بتحديد الأجل الواجب للرد وكذا مكان إقامة الطرف المتغيب، ويمكن الإشارة في هذا الإطار إلى أن للقاضي الإداري دورا رياديا حتى قبل بداية التحقيق، بصفته أول من يستقبل العريضة الافتتاحية ويدخل المتخاصمين كطرفين في الدعوى، وذلك من خلال عرضه للدعوى على الطرف الآخر

خلافًا للدعوى المدنية أين يكلف المدعى عليه بالحضور أمام القضاء، هذه المظاهر تتم وفق الإجراءات معينة<sup>1</sup>:

### 1. تعيين مستشار مقرر.

"بعد إخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة، يتولى تعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، ثم يعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة إلى غاية تهيئة القضية للفصل فيها، ولكن يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بأن لا محلّ للتحقيق في القضية إذا تبين له من العريضة الافتتاحية أن حلها مؤكد، وعندئذ يقوم بإحالة ملف القضية أمام تشكيلة الحكم للفصل فيها بعد الحصول على التماس محافظ الدولة وملاحظات المستشار المقرر.

فبتعيين المستشار المقرر تتطلق عملية التحقيق كون أن كل أدوارها ومراحلها الإجرائية تتم بتدخله شخصياً أو بالإشراف عليها أو بالرقابة على تنفيذها إلى حين وضع التقرير النهائي الذي يختتم به التحقيق"<sup>2</sup>، وهذا ما سوف نأتي إليه من خلال المطلب الثاني.

### 2. الصلح القضائي في المنازعات الضريبية.

نص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية من خلال المواد من 970 إلى 974 على الصلح القضائي وذلك بإمكانية الجهات القضائية الإدارية إجراء عملية الصلح في مادة القضاء الكامل، فيقوم القاضي المقرر بمحاولة الصلح في أي مرحلة من مراحل الخصومة، حيث تكون مبادرة الصلح إما من طرف الخصوم (المكلف، إدارة الضرائب أو من طرف قاضي الحكم بعد موافقة الخصوم)، فإذا تم الصلح فإنه يفرغ محضر صلح يبين فيه ما أتفق عليه و يأمر بغلق الملف و يكون هذا الأمر غير قابل لأي طعن، وينفذ حسب إجراءات التنفيذ الواردة في قانون الإجراءات

<sup>1</sup> فريجة حسين، المرجع السابق، ص ص 86، 87.

<sup>2</sup> أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري-الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، طبعة 2012، ص ص، 68، 69.

المدنية و الإدارية، أما في حالة عدم الاتفاق فإن القاضي يحزر محضر بعدم الصلح، ويتم التحقيق في القضية.<sup>1</sup>

ولإشارة أنه لا يجوز للجهات القضاء الإداري أن تباشر الصلح إلا في المنازعات التي تدخل في اختصاصها، وبالموازاة مع ذلك تجدر الإشارة إلى تطبيق محاولة الصلح في المنازعة الضريبية المعروضة على المحاكم الإدارية تستدعي قبول الدعوى شكلا، وعن هذه العملية وفي رأي الأستاذة "سهام عيداني" أن شرط محاولة الصلح لا ينبغي العمل به في مجال المنازعات الضريبية، للأسباب التالية:

- إن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخرينة العمومية، طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية، وبالتالي لا يمكن الإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، ذاهبة بذلك إلى أنه " وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة الاستدعاء القاضي بدون الالتزام بأي شيء.

- إن قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الإجراءات [الجبائية]، تكفلا بمختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة، ذات الصلة بإمكانياته الضريبية لتسديد ديونه الضريبية، مثل التأجيل القانوني للدفع والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني لتسديد والتخفيض.

- إن قاضي الضريبة يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل، وبالتالي يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق، وفي تعديل أساسها وتغييره وإحلال أساس آخر بدلها وضمن حقوق المكلف بالضريبة، سواء على مستوى منازعات الوعاء أو منازعات التحصيل.

<sup>1</sup> سهام عيداني، الصلح في المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة افاق للعلوم، المركز الجامعي البيض، العدد 03، 2020، ص، 267.

وكاستنتاج وجدت أن إجراء محاولة الصلح المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية يطبق في المنازعات الإدارية العامة ولا يطبق في منازعات الضرائب المباشرة لعدم جدواها.<sup>1</sup> وبهذا الخصوص وحسب رأينا يظهر لنا جليا أن رأي الأستاذة منطقي إلى حد ما، الذي يتطلب دراسة معمقة.

### 3. إيداع وتبليغ عريضة افتتاح الدعوى.

لا تتعدد الخصومة أمام المحاكم الإدارية بمجرد اشتغال عريضة افتتاح الدعوى على الشروط الشكلية والقانونية التي تمت دراستها، وإنما يشترط لصحة انعقادها إيداع عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة حسب ما نصت عليه المادة 821 من ق.إ.م على أن "تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك". وبمفهوم المخالفة لنص المادة 821 أعلاه، فقد ينص القانون على إعفاء بعض الفئات من رسم التسجيل...، وبعد إيداع عريضة افتتاح الدعوى يتم تسجيلها بسجل خاص يمسك بأمانة ضبط المحكمة الإدارية، حيث يسلم أمين الضبط للمدعي وصلا يثبت هذا الإيداع ليتم بعد ذلك التأشير على إيداع مختلف المذكرات والمستندات بعد الجرد المفصل لهذه الأخيرة من قبل أمين الضبط المادة 820، والمادة 823 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

وحتى تكتمل مرحلة إيداع العريضة لا بد من قيدها لدى كتاب الضبط استنادا لنص المادة 824 من نفس القانون...وبعد إيداع العريضة يتم تبليغها عن طريق المحضر القضائي، كما يتم تبليغ المذكرات إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط حسب نص المادة 838 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه: "يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي ويتم تبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر"، الموجود على مستوى المحاكم الإدارية...وفي الأخير نشير إلى أن الإخطار بتاريخ أول جلسة يقع على عاتق المدعي حيث تنص المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "يخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة التي يناهز

<sup>1</sup> سهام عيداني، المرجع السابق، 268.

فيه على القضية، يتم الإخطار من طرف أمانة الضبط عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الإثبات والتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

بعد استيفاء الدعوى الضريبية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة للإجراءات الشكلية والموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات التحقيق وإقامة الأدلة بشأن ذلك النزاع، كما يعتبر دور القضاء الإداري جد متميز خاص في ظل انعدام التوازن العادل بين طرفي الدعوى، موضحين ذلك فيما يلي:

### الفرع الأول: الإثبات و وسائله في الدعوى الضريبية.

#### 1. الإثبات في الدعوى الضريبية.

نظرا إلى الطبيعة التحقيقية للإجراءات الإدارية التنازعية، ينبغي أن نؤكد أن سلطات القاضي الإداري في إقامة الدليل تختلف بين دعاوى القضاء الكامل، وسائر المنازعات الإدارية الأخرى لاسيما منها دعوى تجاوز السلطة التي تطرح فكرة وجود علاقات سابقة بين الإدارة و الفرد الخاضع لها وما يرتبط بهذه العلاقات من خصوصيات في توزيع عبء الإثبات، والملاحظ على المنازعة الضريبية كنموذج لدعاوى القضاء الكامل وجود علاقات سابقة تربط بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لدفع الضريبة قبل صدور القرار المطعون فيه أمام القاضي الإداري، وهذه الروابط تسهل عملية الإثبات، وتمكن الطاعن من استخلاص الأدلة التي يعزز بها ادعاءاته، ومن ذلك يبدو لأول وهلة اختلاف البعد القانوني الذي يحكم تدخل القاضي المقرر عند التحقيق في الدعوى<sup>2</sup>...، و تدخل القاضي بحكم القانون إلى جانب المدعي في دعاوى تجاوز السلطة يجب أن يكون الغرض مساعدته في الحصول على دليل الإثبات، بينما يجب أن يبقى تدخله أكثر استثناء في الدعوى الضريبية.

<sup>1</sup> سابق حفيظة، الخصومة في المادة الإدارية أمام المحاكم الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية-

جامعة أم البواقي، 2014-2015، ص ص، 54، 55.

<sup>2</sup> أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص، 52.

ونجد لذلك تبريرا بشأن التأمل في العلاقة الناشئة بين طرفي الدعوى، غياب النصوص القانونية الخاصة في التشريع الضريبي التي تبين صلاحيات القاضي المقرر في الإثبات، وبالتالي فإذا كان تدخله في التحقيق راجعا إلى تطبيق القواعد العامة المقررة بموجب أحكام المادتين 2-819 و 2-860 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإنه لا بد من الرجوع إليهما عند التحقيق في المنازعة الضريبية بكثير من الاستثناء والتحفظ نظرا لتقييد العمل بمقتضياتهما بخصوصية العلاقة القائمة بين الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة، وهو ما يعني أن يكون تدخل القاضي المقرر لغاية خدمة مصلحة القانون التي تتقيد بممارسة سلطاته الحقيقية والاستقصائية المجردة عن إتيان الدليل للأطراف في المنازعة الضريبية، وهذا ما يحصر دور المستشار المقرر في تنظيم عملية التحقيق في المنازعة الضريبية عن طريق الاحتفاظ على الدليل الذي يأتي به المدعي والمدعى عليه إلى حين استخلاص يقينه وقناعته الشخصية، فطرفا المنازعة الضريبية هما اللذان يتحملان عبء الإثبات، ليبقى تدخل المستشار المقرر مقتصرًا على إدارة التحقيق بتنظيم انتقال عبء الإثبات بين المدعي والمدعى عليه دون أن يظهر حاميا إلى جانب المدعي لمساعدته في الحصول على دليل الإثبات كما كان مقررا بالنسبة لدعوى تجاوز السلطة.<sup>1</sup>

## 2. وسائل الإثبات في حسم منازعات الضرائب المباشرة.

تتنوع وسائل الإثبات وتختلف من حيث حجيتها، فإما أن تكون مباشرة تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها وهي الكتابة والمعايينة والخبرة، وإما بطرق غير مباشرة لا تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها مباشرة ولكن تستخلص عن طريق الاستنباط وهي القرائن والإقرار واليمين التي تستبعد في مثل هذه المنازعات لأنه من غير الممكن توجيه اليمين للدولة كما أن حفظ المال العام لا يكون رهينة اليمين.

وتعد أدلة الإثبات المكتوبة من أهم وسائل الإثبات بما لها من قوة مطلقة فهي تثبت جميع الوقائع القانونية منها والمادية، فلها تأثير قوي في تكوين قناعة القاضي الإداري في حسم المنازعة الضريبية، وتظهر أهمية الكتابة في كونها تهدف إلى ضمان حماية أموال وحقوق المكلف

<sup>1</sup>أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص، 59،

بالضريبة والخزينة العامة خاصة وأن العمل الإداري يتميز بطابعه الكتابي، فالإجراءات الإدارية لا تحفظ وفقا لما يثبت في ذاكرة الموظفين، كما تختلف حجية المحررات بحسب نوعيتها فهناك محررات رسمية وأخرى عرفية أو عادية نذكر منها:

المحررات الرسمية ويقصد بها السندات التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه أو ما أدلى به أصحاب الشأن في حضوره، وهناك المقدمة من طرف الإدارة مثل محاضر المعاينة و محاضر الرقابة الجبائية، وهناك الخاصة بالمكلف بالضريبة مثل المحررات العرفية المتمثلة في الأوراق المحررة بشأن تصرف قانوني دون تدخل من موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريرها، أو المحرر الإلكتروني الذي ازداد التعامل به في مجال المعاملات الخاصة المتضمن لبيانات معالجة إلكترونيا ومكتوبة وموقع عليه بطريقة إلكترونية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.

تمتاز المنازعة الضريبية بالخصوصية في الإجراءات القضائية المتخذة من بدايتها بإيداع العريضة الافتتاحية لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية إلى نهايتها بصدور القرار القضائي الفاصل فيها، لكن الأهم إثارة لدينا في هذه الدراسة هو تفريد مرحلة التحقيق بتحليل يبين الطبيعة القانونية للإجراءات التي تتخللها، حتى يتاح للقاضي التثبت من ذرائع المدعي .

تتميز الإجراءات خلال مرحلة التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية بطابعها الاستقصائي والتوجيهي، والتناوب بين الأطراف والقاضي المقرر في تقديم وتحصيل الأدلة الثبوتية، فضلا عن الطابع الخطي التحقيقي الذي يمتد إلى كل منازعات القضاء الإداري دون استثناء بما فيها المنازعة الضريبية على وجه الخصوص .

حيث ينعكس الطابع الاستقصائي والتوجيهي للتحقيق محل البحث في تدخل القاضي المقرر على مستوى المحكمة الإدارية لإثبات الدعوى من خلال توجيه الأطراف إلى تقديم المذكرات

<sup>1</sup> عبيد ريم، الثبات في منازعة الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي دراسة مقارنة، مجلة المفكر، العدد 11، كلية الحقوق جامعة قسنطينة ، ص ص، 447، 448.

الإضافية والملاحظات و أوجه الدفاع والردود والطلبات المجدية، إضافة إلى مواجهة الخصوم بطلب تقدير كل مستند أو وثيقة تفيد في تحديد مآل النزاع ، مع ضرورة تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المتخذة في مرحلة سير التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم، حتى تتوفر لكل طرف معرفة شاملة بعناصر الدعوى مما أسفر عليه إجراء التحقيق، ويتمكن بالتالي من الاطلاع عليها ومناقشتها.

ورغم أن تدخل القاضي المقرر في هذا المجال يكون استثنائيا لا يتعدى إدارة وتسيير إجراءات التحقيق في المنازعة الضريبية ومباشرة سلطاته التحقيقية المجردة عن إتيان الدليل، فهي تتوقف فقط على تنظيم انتقال عبء الإثبات بين المدعي و المدعى عليه.<sup>1</sup>

"وقد نصت الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن مراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها بعد إلغاء التحقيق العامي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا وفقا للمادة 29 من قانون المالية لسنة 2008، وعلى هذا الأساس تتمثل إجراءات التحقيق في: مراجعة التحقيق و إجراءات الخبرة القضائية.<sup>2</sup>

#### • التحقيق المضاد (مراجعة التحقيق).

خولت النصوص القانونية الجبائية للقاضي الفاصل في المنازعة الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله وهذا طبقا للمادة 85 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية فإذا رأى أن مستندات الملف أو الحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي أعمال سلطته التقديرية لفصل في النزاع على أساسها، وهنا يتولى القاضي تحديد المسائل التي ينصب عليها التحقيق الثاني، والتي يراها ضرورية لحل

<sup>1</sup> أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص 59، 60، 90.

<sup>2</sup> محمد أمين كويدي، المرجع السابق، ص 71.

النزاع المطروح عليه، ويتم إجراء مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان ادارة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق.

وما يمكن ملاحظته على النصوص القانونية الجبائية أنه بالرغم من إقرارها بضرورة أن يكون المحقق الثاني في مراجعة التحقيق غير المحقق الأول إلا أنه لم يحدد رتبته، وكان من الأولى أن تكون رتبته أعلى من رتبة المحقق الأول وذلك لضمان فعالية ومصادقية التحقيق.

وهذا ما يدعونا إلى الميل في اعتماد مصطلح التحقيق المضاد وهو الترجمة المطابقة للنص الفرنسي "Contre vérification" بدل مراجعة التحقيق التي تحمل نفس معنى التحقيق الإضافي الملغى حالياً.<sup>1</sup>

### 1. دور المستشار المقرر في التحقيق.

يراقب المستشار المقرر في بداية افتتاح التحقيق الخاص بالمنازعة الضريبية الإجراءات السابقة لصدور قرار الإدارة الجبائية محل الطعن أمام المحكمة الإدارية، ليتحقق من سلامة المظهر الخارجي الذي يتعين أن يفرغ فيه عمل الإدارة، ومدى مطابقتها للتشريع الضريبي سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية.

ففي الجانب الإجرائي يتحقق القاضي المقرر من مدى مراعاة إدارة الضرائب للإجراءات الداخلية المقررة في القانون الضريبي لإتباعها في تقدير أساس فرض الضريبة وتدابير طلب تحصيلها لضمان مشروعية الإجراء المتخذ في مواجهة المكلف بدفع الضريبة، إذ يتقرر بطلان الإجراء الذي تتخذه الإدارة الجبائية خلافا لقواعد العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف الخاضع لدفع الضريبة، وفي حالة ما إذا نازع هذا الأخير في دعواه الجانب الإجرائي للتحقيق في المحاسبة الجبائية، فإن القاضي المقرر يتصدى في الدعوى إلى التأكد من مدى سلامة الإجراءات المتخذة طبقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> حشود نسيمية، المرجع السابق، ص ص، 409، 410.

أما في الجانب الموضوعي للنزاع فإن القاضي المقرر يتحقق في كيفية تحديد الضريبة المستحقة ومعيار تقييم رقم الأعمال أو قيمة الدخل الإجمالي للمكلف بدفع الضريبة، حتى يتأكد من مشروعية فرض الضريبة محل النزاع وعلى العموم، فإن المستشار المقرر على مستوى المحكمة الإدارية يتولى مهمة التحقيق في المسائل ذات الطابع القانوني لمعرفة مدى تطابقها مع وقائع المنازعة بعد تكييفها، أما المسائل ذات الطابع الفني فإنها تتطلب استشارة أهل الاختصاص<sup>1</sup>، وهو ما تتولاه المحكمة الإدارية عن طريق إصدار أمر بإجراء الخبرة وفقاً لنص الفقرة الأولى من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وفي هذه المسائل يكتفي المستشار المقرر بمراقبة سير إجراءات الخبرة وفق ما له من سلطات استقصائية وتحقيقية.

### الفرع الثالث: إجراءات الخبرة القضائية.

نصت الفقرة 6 من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على أن أعمال الخبرة يقوم بها الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية وكذا الشاكي، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين ويتم ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية وكذلك المشتكي أو ممثله، حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة إليهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير إما تقارير مشتركة أو تقارير منفردة وفي الأخير يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف الاطلاع على هذه المحاضر والتقارير خلال مدة (20) يوماً كاملة، ويحق للمحكمة الإدارية إذا رأت أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة جديدة.<sup>2</sup>

#### 1. عرض تحليلي للخبرة.

ينبغي على الخبير أن يقوم بتحليل ما توصل إليه من معلومات والإجابة عن الأسئلة التي طرحها القاضي في منطوق الحكم، وذلك بشكل مفصل عن طريق الإشارة إلى كل الوثائق المقدمة

<sup>1</sup> أغليس بوزيد، المرجع السابق، ص ص، 70، 71، 72.

<sup>2</sup> محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، المرجع السابق، ص، 71.

من الأطراف وتحليلها بأسلوب تقني محاسبي، مع القيام بمختلف العمليات الحسابية اللازمة من أجل الوصول إلى نتيجة، وخلال هذه المرحلة يقارن الخبير ويطباق بين مختلف الحلول التقنية.

ما يميز هذه المرحلة أنه يجب على الخبير أن يعتمد على معارفه ومهارته من أجل التطرق بالتفصيل إلى كل النقاط والتساؤلات التي طرحها القاضي، بالإجابة عنها بطريقة تقنية بحتة ولا ينبغي على الخبير أن يقم نفسه في المسائل القانونية التي هي من اختصاص القاضي ولا ينبغي أن يقع في فخ المحامين، بمعنى لا ينبغي أن يعالج الأمورية حسب ادعاءات الأطراف والدخول في النقاش القانوني البعيد عن تخصصه، بينما ينحصر دوره في جمع المعلومات الفنية التي تساعد القاضي على الفهم الشامل لعناصر القضية دون التطرق للمسائل القانونية التي هي من صميم عمل القاضي.

## 2. نتائج الخبرة.

يجب أن يتضمن تقرير الخبرة عدة بيانات، يتم إدراجها في التقرير على أساس خطة محددة يضعها الخبير الضريبي أثناء تنفيذ المهمة المسندة إليه، غير أن المشرع لم يفرض شكلا معيناً لكتابة التقرير بل جاء نص المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بضرورة احتواء التقرير لأقوال وملاحظات الخصوم ومرفقات مستنداتهم مع عرض تحليلي لما قام به الخبير وعابنه خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه وكذا استخراج نتائج الخبرة.

ومع استكمال الخبير الضريبي مهمته وقام بكتابة تقريره مستوفيا البيانات الضرورية وفق ما أوردته المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يقوم بإيداعه لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية التي أصدرت الحكم بتعيينه وفقا لنص المادة 86 الفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية وكما ألزمت المادة 86 بضرورة إخطار أطراف المنازعة بالإجراء المتعلق بإيداع تقرير الخبرة قصد إعادة السير في الدعوى من خلال اطلاعهم على التقرير ومناقشتهم للأعمال الخبير في الجلسة المحددة للنظر في الدعوى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بليل بلقاسم، مسار المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة أحمد بوقرة-كلية الحقوق بودواو بومرداس، 2016/2017، ص، 42.

## 3. مدى إلزامية نتائج الخبرة.

من السلطات الممنوحة للقاضي الإداري أثناء مناقشة مضمون تقرير الخبرة هو حريته في الأخذ بما جاء في التقرير أو استبعاده، كما جاء في نص المادة 144 فقرتها الأولى من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فقد يقرر المصادقة الكلية على مضمون التقرير إذا اقتنع بصحة ومصداقية المعلومات التي يتضمنها، كما يمكن أن يقبل ما جاء في التقرير بصفة جزئية أو يرفض ما جاء فيه كلية، ويأمر بخبرة جديدة.

وقد جاء في الفقرة الثانية من نفس المادة أن "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة"، فقد اعترف المشرع بسلطة القاضي في إمكانية استبعاد تقرير الخبرة وعدم الأخذ به بصفة مطلقة، بشرط أن يسبب ذلك، و يفهم من نص المادة 144 السابق الإشارة إليها، أن المشرع منح للقاضي السلطة التقديرية في الأخذ بكل ما جاء في التقرير ، أو يمكن الأخذ بجزء مما تضمنه التقرير واستبعاد الجزء الآخر، وتبرز أيضا السلطة الممنوحة للقاضي في مرحلة مناقشة التقرير، أنه في حالة اعتماد الخبرة المتعددة، التي ينتج عنها إعداد عدة تقارير بنتائج مختلفة فتكون للقاضي السلطة الواسعة في الموازنة بين الآراء التي توصل إليها هؤلاء الخبراء والأخذ بالرأي الذي يرى أنه أكثر منطقية بالنظر إلى النتيجة المتوصل إليها.

كما اعترف المشرع من خلال نص هذه المادة بأهمية الخبرة بدليل أنه ألزم القاضي الذي لا يأخذ بنتائج الخبرة أن يسبب ذلك الرفض، بمعنى إذا فضل استبعاد نتائج الخبرة عليه أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، عن طريق الإشارة إلى التناقض الموجود في التقرير، والتي جعله يستبعد من المناقشة، خاصة في المجال الضريبي أين تطرح مسائل حسابية تستلزم تدخل خبير مختص، فمن غير المنطقي أن يستبعد القاضي النتائج التي توصل إليها الخبير دون أن يبرر سبب هذا الاستبعاد، لكي لا يتم المساس بمصداقية مرفق القضاء باعتباره حامى الحقوق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة للقضايا في مادة الضرائب، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، 2021، جامعة بجاية، ص صص، 820، 821، 827.

إلا أننا وجدنا أن النصوص القانونية المتضمنة تعيين الخبير وإجراء الخبرة لم تتكلم عن مسألة استبعاد الخبراء الذين مر عليهم النزاع على مستوى لجنة الطعن بصفتهم أعضاء في إجراء الخبرة القضائية.

### المبحث الثاني: صدور حكم المحكم الإدارية وحق الاستئناف.

يحتل القاضي الإداري مكانة هامة في العمل القضائي لدى المحكمة الإدارية، بل يعتبر هو الأساس بالنظر إلى أهمية الموقف الذي يتخذها أثناء معالجة القضايا التي تعرض عليه، باعتباره آخر السبل لتسوية المنازعة الضريبية، "أين يساهم القاضي الإداري في مراقبة مدى مشروعية أعمال إدارة الضرائب لحماية حقوق المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم قانونا كما يساهم في المحافظة على الخزينة العمومية بطريقة غير مباشرة في محاربة ظاهرة الغش الضريبي و التملص من دفع الضريبة"<sup>1</sup>، وذلك من خلال التحقيق في موضوع النزاع والخروج بحكم قضائي يبلغ لأطراف النزاع، لتمكينهم في أغلب الأحيان من الطعن والاستئناف لدى مجلس الدولة.

وبخصوص مسألة الاستئناف، وفي انتظار إصلاحات القضاء الإداري لاسيما بإنشاء محاكم الاستئناف وتفعيلها طبق للمادة 179 من دستور 2020، يبقى الحال كما هو عليه حيث يتم الاستئناف لدى مجلس الدولة بصفته أعلى هيئة قضائية في هرم النظام القضائي الإداري، المقوم لأعمال المحاكم الإدارية للاستئناف في حالت إنشائها والمحاكم الإدارية العادية، والجهات الأخرى الفاصلة في المواد الإدارية<sup>2</sup>، فلأطراف النزاع حاليا الحق في الاستئناف لدى مجلس الدولة ضد الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية و الحصول على قرار حائز حجبية الأمر المقضي فيه.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى أحكام المحكمة الإدارية في المطلب الأول و إلى حق الاستئناف لدى مجلس الدولة في المطلب الثاني.

<sup>1</sup> كربي زوييدة، المرجع السابق ص 01.

<sup>2</sup> المادة 179 من الدستور الجزائري المعدل في 2020.

**المطلب الأول: أحكام المحكمة الإدارية.**

عند الانتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البت في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يتم تبليغ هذا الحكم بواسطة المحضر القضائي أو أمين الضبط لدى المحكمة الإدارية، بعد ذلك لا يمكن لقاضي المحكمة الإدارية إعادة النظر في هذا الحكم لاكتسابه حجية الأمر المقضي فيه، غير أن المشرع قد منح للمشتكي حق سحب طلبه بشرط أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على "ورق بدون دمغة"، وقعها بيده أو من طرف وكيله<sup>1</sup>.

وفيما يلي سوف نتطرق لإجراءات النطق بالحكم لدى المحكمة الإدارية وما يليه من تبليغ و الآثار المترتبة عن التبليغ:

**الفرع الأول: النطق بالحكم في الدعوى الضريبية.**

نصت المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة مجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع، هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة (10) أيام قبل تاريخ الجلسة.

وفي يوم الجلسة وبعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية وذلك تدعيما للطلبات الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية ودعوتهم لتقديم توضيحاتهم، كما يمكن له أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر في الجلسة يرغب أحد الخصوم في سماعه، وبعد الانتهاء من

<sup>1</sup> أنظر الى المادة 87 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته. أما بخصوص النطق بالقرار فيكون علنيا وهذا ما جاءت به المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما يجب أن يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية وتحت طائلة البطلان العبارات المذكورة في المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، باسم الشعب الجزائري، كما يجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي تتمثل في:

- الجهة القضائية التي أصدرت القرار.
- ألقاب وأسماء وصفات القضاة.
- تاريخ النطق بالقرار.
- اسم ولقب محافظ الدولة عند الاقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم.
- وفي حالة كون أحد الأطراف شخصا معنويا تذكر طبيعته وتسميته ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني.
- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل ومساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.
- كما يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، كما يشار إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر ومحافظ الدولة وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية
- يجب أن يسبق منطوق الحكم بعبارة " يقرر".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص ص، 112، 113.

## الفرع الثاني: تبليغ حكم المحكمة الإدارية.

تحفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم، وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الاستئناف، ويتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم، وعن طريق محضر قضائي أساساً، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط.

وبشأن إجراء التبليغ نلاحظ أن المشرع خول هذه العملية إلى المحضر القضائي كأصل عام، وكاستثناء يجوز لرئيس المحكمة ان يبلغ الخصوم عن طريق أمانة الضبط، على خلاف ما كان عليه الأمر ضمن قانون الإجراءات المدنية سابقاً، حيث كان تبليغ القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يتم بواسطة كاتب الضبط التابع للغرفة الإدارية إلى جميع أطراف الدعوى، ويكون التبليغ بطلب من الخصم الذي صدر الحكم لصالحه، فيبلغ إلى الطرف الآخر من أجل تنفيذه.

والتبليغ إلى جميع أطراف الدعوى تقتضيه طبيعة الخصومة الإدارية المتعلق موضوعها بالمصلحة العامة، والتي توجب عدم ترك أمر تسييرها أو تبليغ الحكم الصادر بشأنها لإرادة الأطراف<sup>1</sup>.

## الفرع الثالث: آثار حكم المحكمة الإدارية.

إن كل نزاع يطرح على جهة قضائية ما يجب أن ينتهي بحكم، وكل حكم يصدر يترتب آثار مختلفة، سواء فيما بين المتخاصمين أو لدى المحكمة أو في مواجهة الغير بحيث تظهر هذه الآثار فيما يلي :

<sup>1</sup> بن اعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2، السنة الجامعية 2020/2019، ص ص، 44، 45.

**1. تنفيذ الحكم الصادر في المنازعة الضريبية.**

يجب أن ينفذ الحكم المبلغ لإدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة ، فإذا كان الحكم هو قبول التخفيض ، فيجب على مدير إدارة الضرائب بعد استلامه الحكم النهائي المبلغ، أن يضع تحت تصرف المشتكي التخفيضات المحكوم بها، أما إذا حكم على المكلف بالضريبة بأن يدفع مستحقات الخزينة العمومية، فيجب كذلك تنفيذ الحكم.<sup>1</sup>

**2. خروج النزاع من ولاية المحكمة الإدارية.**

يترتب على صدور الحكم إجرائيا كان أو موضوعي استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح أمامه، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو العدول عنه، إلا في الحالات التي نصت عليها المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمتمثلة في الطعن بالمعارضة، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، أو التماس إعادة النظر، أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

**3. اكتساب الحكم حجية الأمر المقضي فيه.**

يصدر الحكم الفاصل في الموضوع كلياً أو جزئياً، ويكون هذا الحكم بمجد النطق به حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه في النزاع الضريبي وفقاً لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بحيث نظم المشرع أحكام اكتساب الحكم لحجية الشيء المقضي فيه، وفقاً لأحكام المادتين 67 و284 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمادة 338 من القانون المدني.

ويترتب على صدور الحكم اكتسابه لحجية الشيء المقضي فيه، والتي تعد قرينة قانونية، مقتضاها أن الحكم يتضمن قضاء صحيحاً من حيث الشكل وعادل من حيث الموضوع، ولا يحوز

<sup>1</sup> فضيل كوسة، المرجع السابق، ص، 156.

الحكم حجية الشيء المقضي فيه، إلا في النزاع المفصول فيه، وتقرر حجية الشيء المقضي فيه، بالاتحاد في الموضوع محلاً وسبباً وأطرافاً.

والملاحظ من الأحكام بأنواعها أن المشرع لم يميز بين الأحكام الصادرة في المنازعة الإدارية بصفة عامة والأحكام الصادرة في المنازعة الضريبية بصفة خاصة، بل عمم كل الأحكام الصادرة من الجهات القضائية الإدارية بنفس الديباجة، ثم تحديد وقائع كل منازعة مطروحة أمام القاضي الإداري، وبعدها تأتي مرحلة تسبيب الحكم القضائي، وفي الأخير تعد بمثابة نهاية المنازعة، وتسمى منطوق الحكم.

وحسب رأي الدكتور فضيل كوسة، أن المشرع احتفظ بالجانب الشكلي لكل الأحكام القضائية، غير أن الاختلاف يكون في طبيعة وقائع النزاع التي تثار من أطراف الخصومة، وبالتالي يطبق القاضي الإداري النصوص القانونية حسب نوع كل منازعة.<sup>1</sup>

#### 4. إمكانية الطعن في الحكم الفاصل في النزاع الضريبي أمام نفس الجهة التي أصدرته:

وضع المشرع طرقاً قانونية لأطراف النزاع الضريبي يمكنهم بمقتضاها الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار وهي المحكمة الإدارية وذلك قصد النظر فيه ثانية لتدارك الأخطاء في تطبيق القانون.

والطعن يكون من الطرف الذي لم يقبل الحكم، وحسب المادة 297 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فهذه الطرق هي حالة الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو التماس إعادة النظر أو الطعن عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي أو دعوى التفسير.

أما بخصوص استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة في مادة المنازعات الضريبية فيجسد الطعن المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين، لأنه يهدف إلى عرض النزاع مجدداً على هيئة الدرجة الثانية كي تعيد النظر في حكم أو قرار سواء من زاوية الوقائع أو القانون.

<sup>1</sup> فضيل كوسة، المرجع السابق، ص، 160.

والأصل جواز استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، أي كانت قيمة النزاع، إذ راعي المشرع أنها نزاعات تتباعد فيها وجهات النظر وجب تمحيصها أمام مجلس الدولة، بصرف النظر عن قيمتها المادية، فضلا لما فيها من دواعي الطمأنينة للمكلفين.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: حق الاستئناف لدى مجلس الدولة.

يعتبر الطعن بالاستئناف من أهم الطعون المقررة ضد الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية، وهو وسيلة قضائية نظمها المشرع بكيفية يكفل بمقتضاها للمحكوم عليه، إعادة طرح النزاع من جديد أمام محكمة أعلى درجة من تلك التي أصدرت الحكم المطعون فيه، وذلك بهدف مراجعته بالإغائه، أو استبداله بحكم جديد، أو تعديله، كما أنه وسيلة لتحقيق مبدأ التقاضي على درجتين، هذا المبدأ الذي يوفر ضمانا هاما للعدالة بحيث يؤدي إلى تدارك أخطاء القضاة، كما يؤدي إلى استدراك الخصوم لما فاتهم من دفوع وأدلة أمام الدرجة الأولى.

وعمليا في الوقت الحالي، يعد مجلس الدولة في القضاء الإداري الجزائري، الجهة القضائية الوحيدة للاستئناف ضد القرارات القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية، واختصاص يمتد عبر كامل التراب الوطني، ويباشر سلطته الاستئنافية باعتباره هيئة قضائية عليا لا معقب بعد ذلك على أحكامها، فلا يقبل الطعن بالنقض ضد الأحكام المستأنفة الصادرة عنه، كما يتقيد عند نظره للطعن بالاستئناف بالحدود التي يرسمها هذا الطعن، إذ يقوم بفحص الدعوى إجرائيا وموضوعيا من جديد، وفي حدود ما تم الطعن فيه.

### الفرع الأول: إيداع طلب الاستئناف وآجاله.

حتى يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة يجب على المكلف بالضريبة أن يودع طلب الاستئناف لدى كتابة الضبط على أن يقدم هذا الطلب وفق الآجال المنصوص عليها قانونا، وفيما يلي سوف تطرق إلى إيداع الاستئناف و آجاله:

<sup>1</sup>ين اعراب محمد، المرجع السابق، ص، 46.

## 1. إيداع طلب الاستئناف.

يودع طلب الاستئناف بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية تبعا لتاريخها ورقمها التسلسلي في سجل خاص معد لذلك، ويقدم وصل إلى صاحب الطعن ويجب أن يثبت المستأنف أنه دفع الرسم القضائي اللازم لتسجيل الطعن بالاستئناف، أو يثبت أنه معفي من دفعه على أساس المساعدة القضائية، بتقديم صورة من وصل دفع رسم التسجيل أو نسخة من قرار لجنة المساعدة القضائية، تحت طائلة عدم قبول الطعن بالاستئناف شكلا.<sup>1</sup>

يقوم أمين الضبط بعرض عريضة الطعن بالاستئناف على رئيس مجلس الدولة الذي يحيلها إلى رئيس الغرفة المختصة لتعيين عضو مقرر، وبمجرد وصول عريضة الاستئناف إلى العضو المقرر، يأمر بتبليغ العريضة بكتاب موصي عليه بعلم الوصول إلى كل مستأنف ضده، ويجب أن يحدد بناء على ظروف القضية من أجل تقديم المذكرات الإيضاحية والملاحظات والردود، ويجوز أن يطلب من الخصوم كل وثيقة أو مستند يفيد في فض النزاع طبقا للمادة 915 التي أحالة إجراءات التحقيق على المواد من 832 إلى 873 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم.

يجب أن تتضمن عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات الشكلية

الآتية:

- الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف.
- اسم ولقب و موطن المستأنف.
- اسم ولقب وموطن المستأنف عليه وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له.
- عرض موجز للوقائع والطلبات والأوجه التي أسس عليها الاستئناف.

<sup>1</sup>فاطمة الزهراء عربوز، المرجع السابق، ص 445.

- الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

- ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

ويجب إرفاق عريضة الاستئناف، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً، بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف وفقاً لأحكام المادة 541 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وينبغي الإشارة هنا أيضاً أنه يجب تقديم عريضة الطعن بالاستئناف، تحت طائلة عدم القبول، من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة، بالنسبة للمكلف بالضريبة، غير أن إدارة الضرائب معفاة من وجوب تمثيلها بمحام بموجب المادة 905 من نفس القانون المذكور أعلاه.

## 2. آجال إيداع طلب الاستئناف.

بعد تبليغ قرار المحكمة الإدارية الفاصل في المنازعة الضريبية، يبدأ ميعد الاستئناف في السريان، وقد نصت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب. ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية"، وطالما أن المشرع في قانون الإجراءات الجبائية أحال آجال استئناف القرار الصادر من المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة إلى نصوص قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب المادة 90 منه حيث حددت المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أجل الاستئناف بشهرين ويقلص هذا الأجل إلى 15 يوماً بالنسبة للأوامر الاستعجالية .

وتسري هذه الآجال بالنسبة للإدارة الضريبية من يوم التبليغ الرسمي للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى من طرف أمين الضبط، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة

فتحسب من يوم التبليغ الرسمي للحكم بواسطة المحضر القضائي حسب المادة 894 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفي حالة وفاة المكلف قبل أن يقدم الطعن بالاستئناف، يمدد هذا الأجل إلى أن يتم تبليغ الورثة، وعندها يبدأ سريان ميعاد تقديم طلب الاستئناف.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف على تنفيذ الحكم الإداري المستأنف.

تصدر الأحكام الإدارية متمتعة بالقوة التنفيذية، ومن ثم فإن التنفيذ لا توقفه مدة الطعن ولا حتى رفع الاستئناف، كون أن القاعدة المسلم بها أنها بمجرد صدور هذه الأحكام تعتبر واجبة التنفيذ، غير أن هذه القاعدة ليست بالمطلقة بل ترد عليها استثناءات بموجبها يمكن وقف تنفيذ الحكم الإداري المستأنف لأسباب مقررة قانوناً.

#### 1. أساس قاعدة عدم وقف تنفيذ الحكم الإداري المستأنف.

إن أصل قاعدة الأثر غير الموقوف للاستئناف الإداري يرجع إلى نظام الطعن في القرارات الإدارية أمام مجلس الدولة الفرنسي، الذي لا يوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيها، وبالتالي فإن رفع الدعوى أمام القضاء الإداري بناء على هذه القاعدة، لا يوقف سريان الحكم وقيام الإدارة بتنفيذه حتى لا يتوقف نشاطها، إلا إذا أمرت المحكمة الإدارية بوقف تنفيذه وذلك بصورة استثنائية ومؤقتة، شريطة ألا يكون القرار الإداري المطعون فيه والمطلوب وقف تنفيذه متعلقاً بالنظام العام.

كرس المشرع الجزائري قاعدة عدم وقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه في المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث جاء فيها: "لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

إن الأثر غير الموقوف للاستئناف في الأحكام الإدارية يجد أصله في نظام التقاضي أمام مجلس الدولة الفرنسية، فالقاعدة المطبقة بالنسبة للطعون الموجهة ضد القرارات الإدارية والقاضية

<sup>1</sup> قاطمة الزهراء عريوز، المرجع السابق، ص، 446.

بعد وقف التنفيذ، هي نفسها التي تطبق على الأحكام الصادرة عن جهات القضاء الإداري التابعة لمجلس الدولة بطريقة الاستئناف.

وقد أكد المشرع الجزائري على مبدأ نفاذ الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية حيث نصت المادة 908 من القانون المذكور أعلاه على أن: " الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف"، ويعد عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم الإداري امتداداً طبيعياً ونتيجة منطقية للقاعدة المقررة في المواد الإدارية، والقاضية بعدم جواز مساس الطعون القضائية بالقوة التنفيذية للقرارات الإدارية.<sup>1</sup>

## 2. النتائج المترتبة على قاعدة عدم وقف الحكم الإداري المستأنف.

يترتب على قاعدة عدم وقف الاستئناف لتنفيذ الحكم المستأنف في المواد الإدارية، نتائج معاكسة للقاعدة القاضية بأن للاستئناف أثر موقف بالنسبة للأحكام المدنية، فبمجرد صدور الحكم الإداري يمكن للخصم الذي صدر الحكم لصالحه، الشروع في التنفيذ حتى قبل انتهاء مواعيد الطعن بالاستئناف، وسلطة وقف تنفيذ الحكم المستأنف لا يملكها قاضي الدرجة الأولى، وإن كانت له سلطة وقف تنفيذ القرارات الإدارية المطعون فيها أمامه، بمقتضى أحكام المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، بل تقتصر على مجلس الدولة طبقاً للمادة 913 من نفس القانون، التي تمنحه سلطة تقديرية واسعة عند الفصل في طلبات وقف تنفيذ الأحكام المستأنفة أمامه.

كما أن تنفيذ المحكوم عليه لحكم المحكمة الابتدائية لا يعد قبولاً للحكم كما لا يعد تنازلاً من جانبه عن حقه في الطعن بالاستئناف، والعلة في ذلك أنه مجبر على تنفيذ هذا الحكم.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>سمية كراون، أسماء كراون، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جملة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد 09، 2016، ص 526.

<sup>2</sup>سمية كراون، أسماء كراون، المرجع السابق، ص 527.

## الفرع الثالث: قرار مجلس الدولة وتبليغه.

يصدر قرار مجلس الدولة متضمناً أسماء ومهن الأطراف المتنازعة، ويجب أن يشير القرار إلى محضر الخبرة وتقارير الخبراء إن وجدوا، وكذلك التقارير والملاحظات المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، وكذلك المواد والتنظيمات القانونية المطبقة، ويجب تدوين ملاحظات المحامين وبعدها الإشارة إلى أسباب القرار، ويجب أن يحتوي القرار على أسماء المستشارين الذين حضروا المداولة، ويوقع على أصل الحكم من الرئيس والعضو المقرر وكاتب الجلسة وتبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة كتاب الضبط بكتاب موصي عليه بعلم الوصول إلى محامي المكلف الذي رفع النزاع، وكذلك إدارة الضرائب المعنية أو محاميها إن وجد.<sup>1</sup>

وباعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية فهي لا تقبل الطعن إلا في حالة تصحيح خطأ مادي المادة 963 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو التماس إعادة النظر المادة 966 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وذلك إذا تبين أن حكمه قد بني على مستندات مزورة مقدمة لأول مرة أمامه أو إذا حكم على الملتمس لتعذر تقديمه مستندا قاطعا في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمه، أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة طبقاً للمادة 960 من نفس القانون الذي يهدف إلى مراجعة الحكم أو القرار الذي فصل في أصل النزاع، ويفصل في القضية من جديد.

<sup>1</sup>نجاة بن تركية، المرجع السابق، ص 301،

## ملخص الفصل الثاني

إن الفصل في المنازعة الإدارية المتعلقة بالضرائب من اختصاص المحاكم الإدارية، طبقاً لنص المادة 804-1 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية و المواد 82 من إلى غاية 91 من قانون الإجراءات الجبائية ، وإذا صدر حكم ابتدائياً من المحكمة الإدارية فهو قابل للاستئناف لدى مجلس الدولة الذي له اختصاص النظر في الاستئناف المرفوع ضد هذه الأحكام، و الخصومة الإدارية هنا أمام مجلس الدولة تخضع لنفس القواعد التي تخضع لها الخصومات الإدارية الأخرى. وباستثناء الدعاوى المتعلقة بالجريمة الضريبية، هناك ثلاث حالات قد يعرفها القاضي الإداري بكثرة من خلال الدعاوى الضريبية المطروحة أمامه، الأولى التي تخص منازعة التحصيل الضريبي، الثانية التي تخص منازعة تقدير الوعاء المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، أما الثالثة منازعة حقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري.

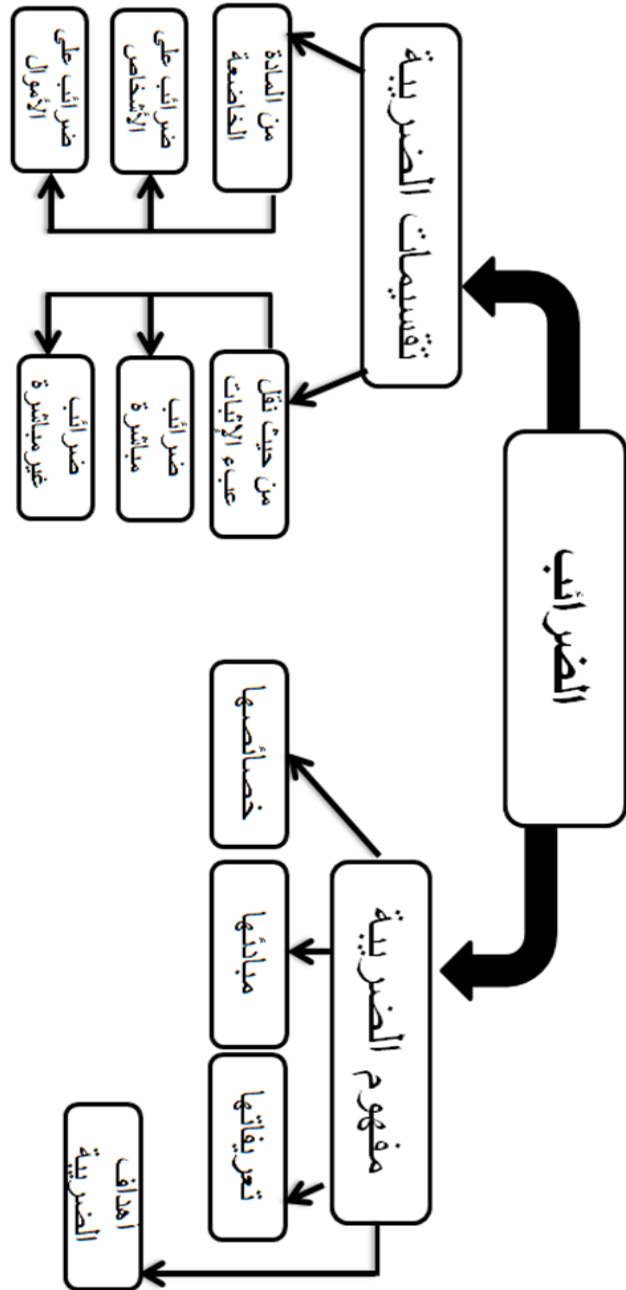
ووضع المشرع شروط خاصة بالنقاضي في مادة الضرائب نجدها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، مثل التظلم المسبق، إمضاء العريضة ومواعيد رفع الدعوى، وعند توفر كل الشروط تنطلق الدعوى القضائية في المجال الضريبي ابتداء من تاريخ التسجيل الأول أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية، وبعد إخطار رئيس المحكمة الإدارية بمحتوى العريضة، يتولى توجيه الدعوى وتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل فيها، ثم يعين رئيس تشكيلة الحكم المستشار المقرر الذي يباشر صلاحيات التحقيق في المنازعة، أين تبدأ المحكمة في إجراءات التحقيق وإقامة الأدلة بشأن ذلك النزاع، كما يعتبر دور القضاء الإداري جد متميز خاص في ظل انعدام التوازن العادل بين طرفي الدعوى، و وجود علاقات سابقة تربط بين الإدارة الجبائية والمكلف التي تسهل عملية الإثبات وتمكن الطاعن من استخلاص الأدلة التي يعزز بها ادعاءاته، وحسب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن مراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها بعد إلغاء التحقيق العامي.

بعد ذلك يتم البت في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية ذلك بعد تلاوة القاضي المقرر للتقرير المعد حول القضية محل النزاع، كما يمكن للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية وذلك تدعيما للطلبات الكتابية، كما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية ودعوتهم لتقديم توضيحاتهم.

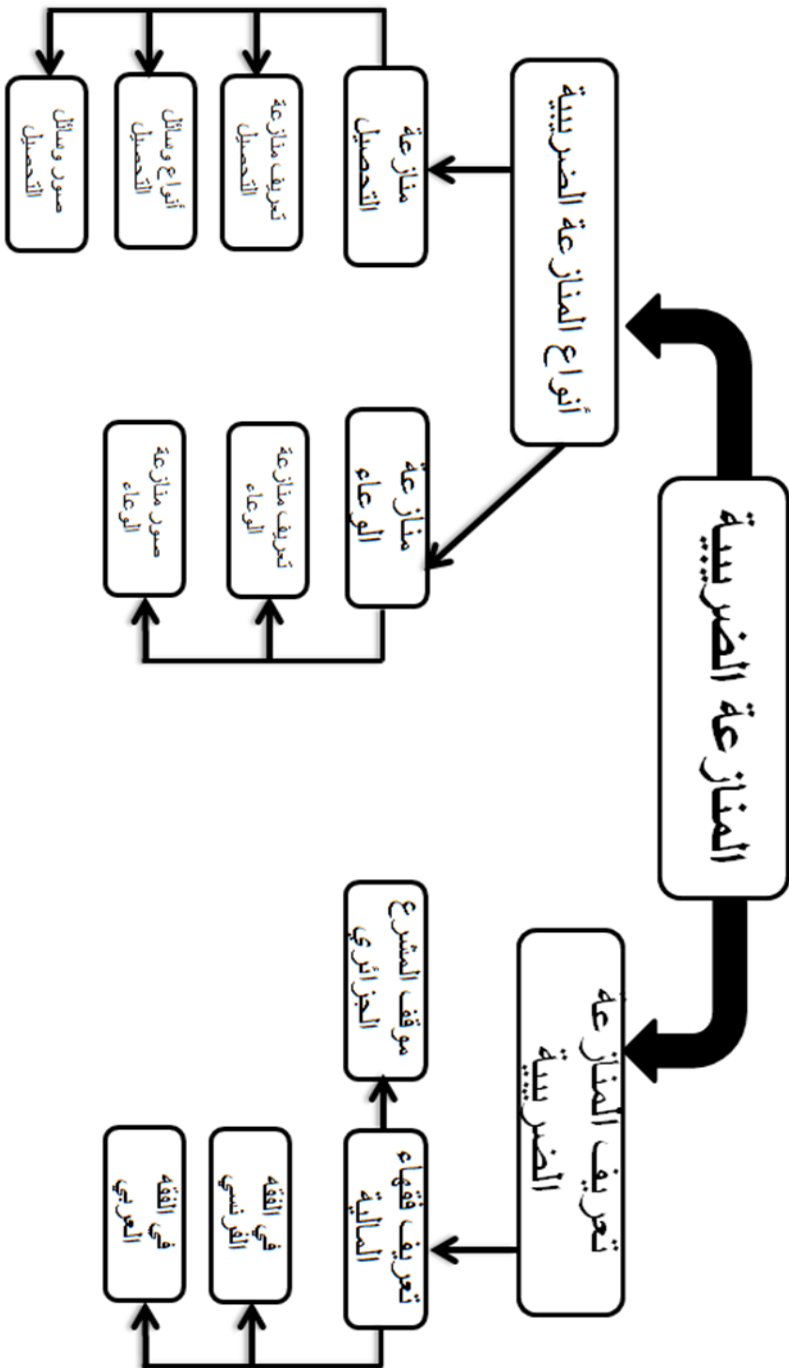
وبعد صدور الحكم، المتمتع بالقوة التنفيذية الذي لا توقفه مدة الطعن ولا حتى رفع الاستئناف، يتم تبليغ الحكم إلى المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بواسطة المحضر القضائي أو أمين الضبط لدى المحكمة الإدارية في حالات استثنائية، وإعادة طرح النزاع من جديد أمام الجهة الأعلى درجة من تلك التي أصدرت الحكم المستأنف، بهدف مراجعته، أو استبداله بحكم جديد، ويعتبر الاستئناف من أهم الطعون المقررة ضد الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية، أين يمكن أن يودع طلب الاستئناف بأمانة الضبط لدى مجلس الدولة ابتداء من اليوم الذي يتم فيه تبليغ إدارة الضرائب المعنية، حيث يقوم أمين الضبط بتقييد القضية في سجل خاص معد لذلك، ويصدر القرار من مجلس الدولة، يكون الحكم قد أصبح نهائيا وحائزا لقوة الشيء المقضي فيه، الذي يبلغ بواسطة كتاب الضبط بكتاب موصي عليه بعلم الوصول إلى محامي المكلف الذي رفع النزاع وكذلك إلى إدارة الضرائب المعنية أو محاميها إن وجد، وباعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية فهي لا تقبل الطعن إلا في حالة تصحيح خطأ مادي أو التماس إعادة النظر و المعارضة.

وبذلك تكون المنازعة الضريبية قد وصلت إلى نهاية آخر مراحلها.

المخططات البيانية للمذكرة

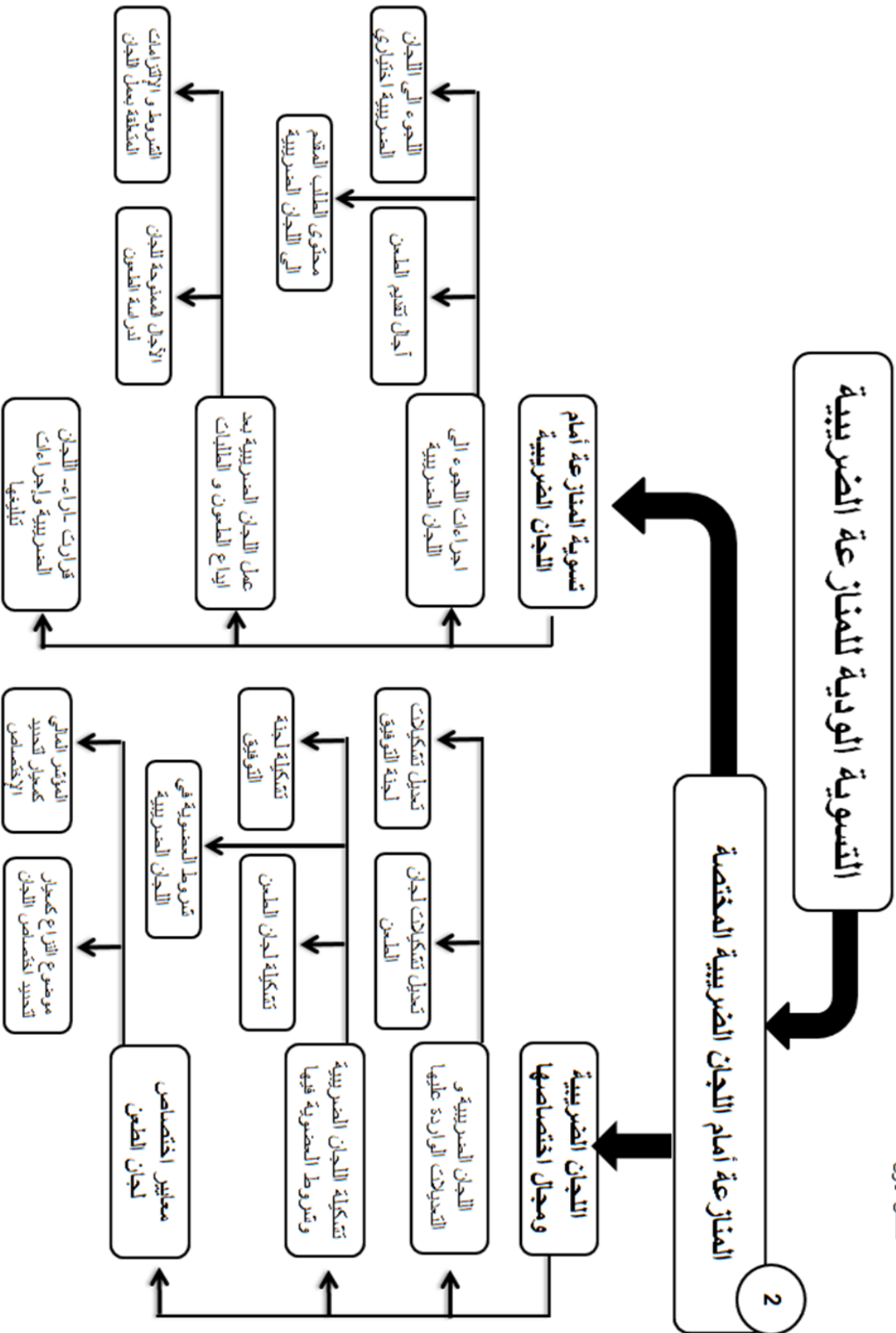


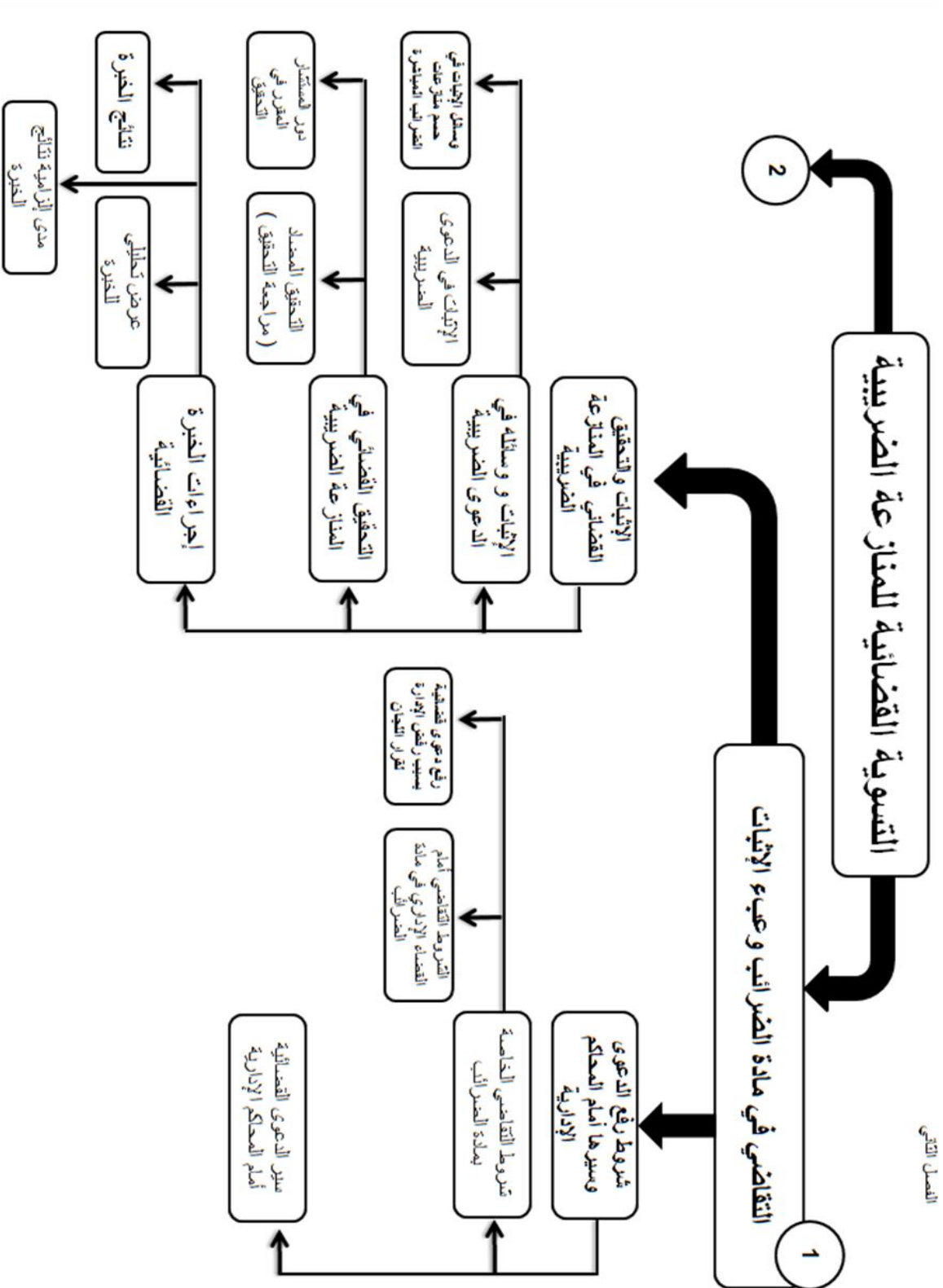
المبحث التمويدي

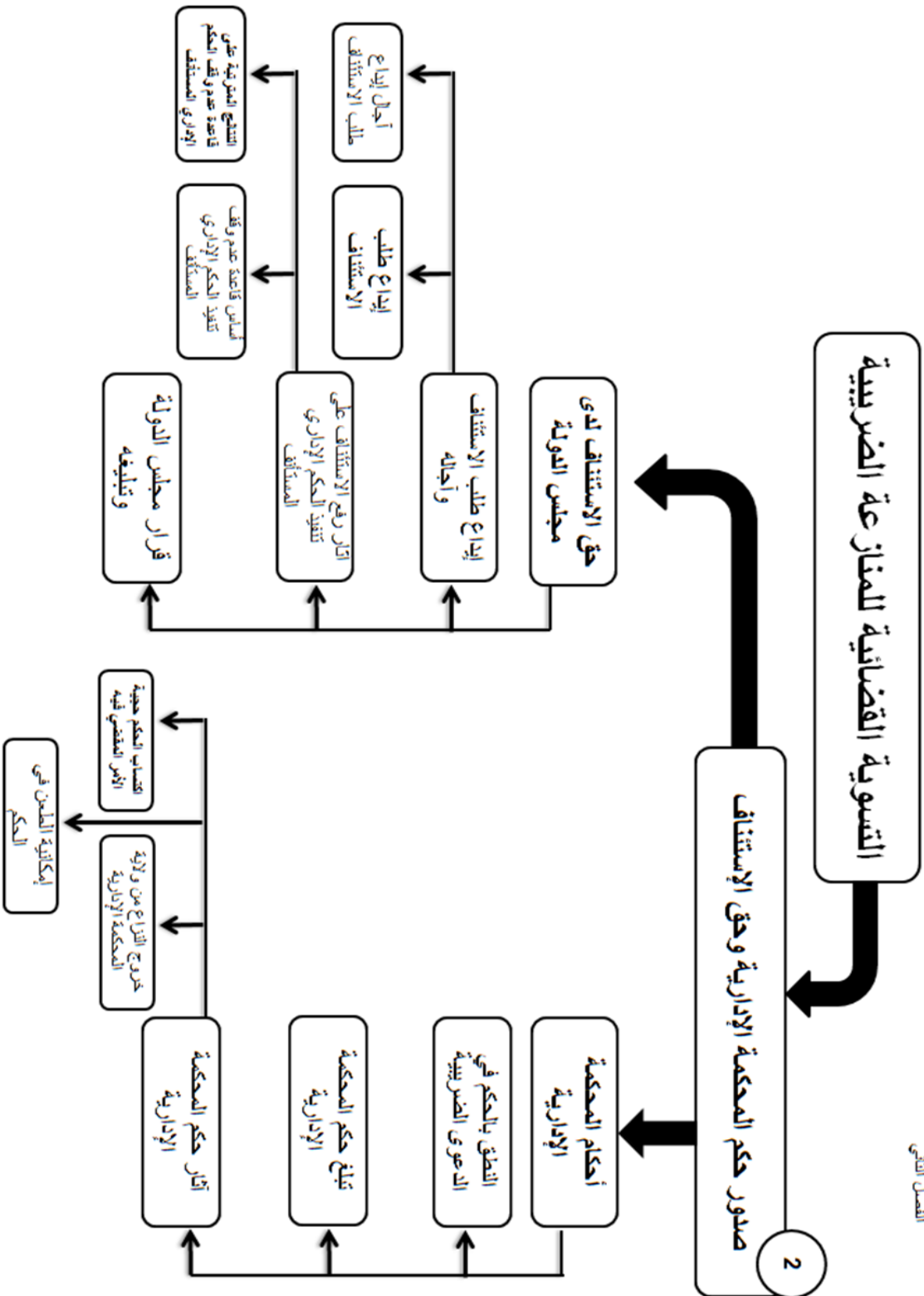


البحث العميد









| تسوية المازعة الضريبية |         |                  | نوع المازعة                              |
|------------------------|---------|------------------|--|
| اللجان المختصة         | النظام  |                  |  |
|                        |         | التسوية القضائية | التسوية الوردية                          |
| إختياري                | إجباري  | إجباري           | منازعة التحصيل                           |
|                        | إجباري  | إجباري           | منازعة الوعاء                            |
|                        | لا يوجد | ليس له الحق      | منازعة حقوق التسجيل<br>وسم الشهر العقاري |



# الخاتمة

عندما نتحدث عن المنازعات الضريبية فنحن نعني الحالة القانونية التي تحدث اثر خلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، هذا الخلاف تعود أسبابه في معظم الأحيان إلى تنوع الضرائب المفروضة وعدم تضمين أحكامها في مجموعة واحدة، بالإضافة إلى التعديلات المستمرة في القوانين الضريبية، وقد تعود إلى أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الضريبية.

و من خلال دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أنه من المواضيع الجد هامة، كونه يمس إيراد من إيرادات الدولة الذي يبنى عليه اقتصادها والتي تسعى معظم الدول ومن بينها الجزائر إلى محاولة جعله من الموارد الرئيسية، وللمحافظة على هذا المورد والاستثمار فيه، نجد المشرع الجزائري منذ الاستقلال بادر بوضع نصوص قانونية في المجال الضريبي لتحديد الأطر العامة لها من بداية فرضها إلى تحصيلها والتي لطالما كانت تعدل وتحين، لهذا لم يغفل على إمكانية حدوث منازعات أثناء تطبيقها ذلك بوضع إجراءات واليات لتسويتها.

ولأهمية تسوية هذه المنازعات نجد الكثير من الدراسات المرتبط دوما بالمستجدات التشريعية وبالخصوص المتعلقة منها بقوانين المالية، وهذا ما يجعل الدراسات السابقة تختلف نسبيا على الدراسات الجديدة، لكن وبشكل عام تبقى الدراسات المتعلقة بإجراءات تسوية المنازعة الضريبية قابلة للبحث المستمر و المحيّن.

وبعد دراستنا لهذا الموضوع وجدنا أن المشرع حاول وضع ضمانات لأطراف النزاع ذلك لحماية المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب بصفتها سلطة عامة تحافظ على مداخل الدولة من جهة أخرى، حيث تنطلق المنازعة الضريبية بمجرد عدم رضا المكلف بالضريبة على ما تم إعادة تقييمه وتقديره من ضريبة، فنجده قسم تسوية المنازعة الضريبية إلى مرحلتين، المرحلة الأولى تتمثل في التسوية الودية للنزاع والثانية التسوية القضائية.

إن اشتراط التظلم المسبق كإجراء أولى ملزم على المكلف بالضريبة لبداية منازعته إدارة الضرائب في منازعة الوعاء والتحصيل جاء بهدف وضع حد للمنازعة في بدايتها، من خلال إعطاء فرصة لإدارة الضرائب لمراجعة قرارها وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها هذا من جهة، ومن جهة ثانية وحسب رأينا ليبقى النزاع محصورا بين الطرفين وعدم إدخال طرف ثالث

(اللجان الضريبية) في حل النزاع، كما نجد المشرع قد مدد في آجال تقديم التظلم المسبق من خلال التعديلات الأخيرة لإعطاء المكلف بالضريبة فرصة أكبر وامتدح من الوقت والسماح له بمراجعة حساباته وتقديم شكواه في ظروف ملائمة.

ونجد المشرع لم يشترط التظلم المسبق كإجراء إلزامي في منازعة حقوق التسجيل و رسم الإشهار العقاري كما هو الحال عليه في منازعة الوعاء والتحصيل الضريبي، ومن وجهة نظرنا يعود ذلك لعدم وجود تعامل سابق بين إدارة الضرائب والمكلف بها، بالإضافة إلى في منازعة حقوق التسجيل و رسم الإشهار العقاري لا يجب أن يكون المكلف بالضريبة له صفة التاجر.

كما انشأ المشرع من خلال النصوص القانونية ما يسمى باللجان الضريبية، محاولتا منه لإيجاد حل ودي للمنازعة الضريبية حيث مكن المكلف بالضريبة اللجوء إليها اختياريا في منازعة حقوق التسجيل ورسم الشهر العقاري تدعى بلجنة التوفيق الولائية، وفي منازعة الوعاء تدعى بلجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، هذه الأخيرة التي تتكون من ثلاث مستويات ولائية، جهوية ومركزية تختص طبقا للمؤشر المالي تختلف تشكيلاتها في كل مستوى.

نجد أن المميز في تشكيلة هذه اللجان أن المشرع قد شارك هيئات لا تنتمي إلى إدارة الضرائب أو مصالحها الخارجية في عملها محاولتا منه إعطاء أكثر طمأنينة وضمانات للمكلف بالضريبة لتسوية عادلة لنزاعه، إلا أن دور هذه اللجان لا يبدأ إلا بطلب من المكلف بالضريبة فهو اختياري وليس إجراء ملزما.

وبعد دراسة عمل هذه اللجان والقرارات الناتجة عنها نجد أن المشرع بدايتا أطلق مصطلح آراء عوض قرارات في لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال، وأبقى على مصطلح قرار فيما يخص لجان التوفيق، كما وجدنا أن آراء لجان الطعن نافذ وغير ملزمة لإدارة الضرائب، وملزم إذا أصدرته لجان التوفيق ذلك مما جعلنا نطرح تساؤلا، هل عدم إلزام آراء لجان الطعن جاء نتجتا لطبيعة تشكيلتها التي يتغلب عليها الهيئات التي لا تنتمي إلى

إدارة الضرائب أو مصالحها الخارجية، في مقابل تشكيلة لجان التوفيق التي جاءت تشكيلتها مناصفة بين إدارة الضرائب و الهيئات الأخرى.

إلا أن المشرع لم يميز بين طريقة اللجوء إلى هذه اللجان رغم طبيعة تشكيلاتها وما يميز الآراء الناتجة عنهما وتركها اختيارية للمكلف بالضريبة.

والسؤال الذي لم نجد له الإجابة لماذا لم يجعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان إلزاميا.

ومن خلال مرحلة التسوية الودية للمنازعة الضريبية نجد أن المشرع قد حاول وضع إجراءات ولجان لفض النزاع وديا قبل وصوله إلى القضاء، من أجل تمكين الإدارة من إعادة النظر في وتصحيح الأخطاء المرتكبة إن وجدت في قراراتها، وتمكين المكلف بالضريبة تقديم كل ما من شأنه حماية حقوقه، كما نجد أن هذه المرحلة ساهمت إلى حد ما بوضع حد للمنازعة الضريبية وإنهائها.

في حالة فشل محاولة تسوية المنازعة الضريبية وديا ابتداء من التظلم المسبق وصولا للجان الضريبية، يجد المكلف بالضريبة نفسه أمام استعمال حقه في تسوية منازعته الضريبية أمام السلطة القضائية، والتي تمر بمستويين، المستوى الأول أمام المحكمة الإدارية والثاني أمام مجلس الدول في حال استئناف حكم المحكمة الإدارية.

إن الدعوى القضائية في مادة الضرائب كغيرها من الدعاوى القضاء الإداري كأصل عام لها نفس الإجراءات ابتداء من رفع الدعوى إلى صدور الحكم، إلا أن المشرع خصها بمجموعة من الإجراءات يجب على القاضي الإداري إتباعها من خلال قانون الإجراءات الجبائية تتمثل في إلزامية التظلم المسبق في منازعة الوعاء والتحصيل الضريبي، مراجعة التحقيق والخبرة، بالإضافة إلى ما نص عليه قانون الإجراءات المدنية والإدارية، هذا ما جعل سلطات القاضي الإداري واسعة أثناء الفصل في المنازعة القضائية في المادة الضريبية.

وجدير بالذكر أن نفس الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية تتبع أمام مجلس الدولة في حالة الاستئناف، كما حددت النصوص القانونية الحالات المذكورة على سبيل الحصر حالات الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة.

ونستطيع القول في الأخير أن المشرع الجزائري منذ الاستقلال لم يغفل على وضع تنظيم قانوني للضريبة وكيفية فرضها، ولم يغفل كذلك على تأطير المنازعات الناتجة عنها، لكن الطابع المرن لهذه القواعد القانونية وعدم ثبات الإجراءات بمحاولة تحيينها وعصرتها، قد يؤدي إلى جهل المكلف بالضريبة لحقوقه وواجباته المستحدثة، وبالتالي ارتفاع نسبة ضرر المتعاملين الاقتصاديين، ومن ثم التهرب من التسديد، دون أن ننسى ما قد تسببه هذه التعديلات من اختلاف في الإجراءات بين هيئة ضريبية وأخرى، ولا يمكن لأي سياسة ضريبية أن تحقق الأهداف المنوطة بها إلا من خلال الإدارة الضريبية المكلفة التي تتموقع ضمن بيئة عمل يحدد فيها آليات عمل واضحة وثابتة وغير متناقضة، و المرحلة الانتقالية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري هدفها تدارك الاقتصاد المحلي وتحقيق التوازن بين جل القطاعات لإنهاء استئساد القطاعات الطاقية، ما ينتج عنه حتما إلى كثرة المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين، الذين يحتاجون إلى آلية جبائية حديثة تتميز بالسرعة، وإذا لم يتم وضع تنظيم قانوني وبالخصوص الإداري منه يتماشى مع هذه المرحلة وأهدافها سوف يشهد مجال الضريبة العديد من المنازعات التي تؤدي إلى الخطأ أو التهرب الضريبي والتخوف والنفور من ممارسة النشاط التجاري، ذلك أن الإدارة الضريبية تمثل القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها نجاح النظام الضريبي أو فشله، ومن خلاله نجاح أو فشل السياسة الضريبية للدولة، لذلك فإن أي تحرك جاد لإصلاح ضريبي شامل لابد أن يشمل الإصلاح المرتبط بالإدارة الضريبية بعصرنتها وإقحام التكنولوجيات الجديدة عليها وتأهيل العنصر البشري المكون لها، ووضع ضمانات أكبر للمكلف بالضريبة بالسماح له بالاطلاع على آليات فرض هذه الضرائب وتوعيته بالتعديلات القانونية المتعلقة بها وعدم الاكتفاء بنشرها فقط .

ومادام الهدف الأساسي من الضرائب هو تمويل الخزينة العمومية كان لابد من تعزيز الحل الودي للنزاع الضريبي المحتمل الحدوث ذلك بتفادي الانفراد في اتخاذ القرارات الإدارية وتقبل فكرة

المشاركة، وهذا لا يتحقق الا اذا قام المشرع ببعض الاصلاحات القانونية في المرحلة الودية لتسوية المنازعة الضريبية، خصوصا فيما يخص لجان الطعن ولجان التوفيق، بتوسيع صلاحياتها وجعل الاستعانة بها إجباري مثلها مثل التظلم المسبق، وكذلك منح رئاسة هذه اللجان لأشخاص لا ينتمون لإدارة الضرائب، كل ذلك يمنح المتعامل الاقتصادي الشعور بالأمن القانوني والثقة في المنظومة الضريبية.



## قائمة المصادر والمراجع

| رقم | قوانين   |
|-----|--|
| 1   | دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المعدل سنة 2020  |
| 2   | قانون الإجراءات الجبائية، الجزائري المحين في سنة 2021.   |
| 3   | قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.  |
| 4   | القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية 2002.  |
| 5   | القانون رقم 06 - 24 مؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2006 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007  |
| 6   | القانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.  |
| 7   | الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966، المتضمن لقانون العقوبات، المعدل والمتمم.                  |
| 8   | المرسوم التنفيذي رقم 364-07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية. |

| رقم | كتب ومؤلفات  |
|-----|--|
| 9   | أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوي القضاء الإداري-الدعوى الضريبية نموذجاً، دار الأمل، طبعة 2012.  |
| 10  | العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.   |
| 11  | أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة-الجزائر، 2008  |
| 12  | جمال سايس، المنازعة الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الثانية، منشورات كليك، 2018.   |
| 13  | خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2012.   |
| 14  | سائح سنقوقة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزء الثاني، عين مليلة-الجزائر، 2011.  |
| 15  | عبد المجيد قدي، مقدمة في القانون الضريبي و جباية المؤسسات، دار الخلدونية، القبة القديمة - الجزائر .  |
| 16  | فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة-الجزائر، 2008.   |
| 17  | فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.   |
| 18  | محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2009.  |
| 19  | نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013.  |
| 20  | ولهي بوعلام، جباية المؤسسة، الجزء الأول، دار الهدى، عين مليلة - الجزائر، 2018.   |
| 21  | ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، القاهرة جمهورية مصر العربية، 2019. |

| مقالات و مجلات علمية |   |
|----------------------|---|
| 22                   | بدايرية يحي، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة باتنة 1، العدد 01، 2019.                          |
| 23                   | بدايرية يحي، الطعن الاختياري في المادة الضريبية على ضوء مستجدات قوانين المالية لغاية 2018، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، جامعة باتنة 1، العدد 01، 2019.                          |
| 24                   | بغني شريف، مجلة أفاق للعلوم، شذرات قانونية في المنازعات الجبائية، المركز الجامعي النعامة-الجزائر، العدد 03، مارس 2020.  |
| 25                   | بلول فهيمة، النظام الإجرائي للخبرة القضائية في مادة الضرائب، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، 2021، جامعة بجاية.   |
| 26                   | حشود نسيم، إجراءات التحقيق في المنازعة الجبائية، مجلة القانون العقاري، عدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة البليدة 2.  |
| 27                   | زعيبيعمار، سلطاني أمنة، ضمانات المكلف بالضريبة أمام اللجان الولائية للطعن، المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، العدد 02.  |
| 28                   | سمية كراون، أسماء كراون، آثار الطعن بالاستئناف ضد أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد 09، 2016. |
| 29                   | سهام عيداني، الصلح في المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مجلة أفاق للعلوم، المركز الجامعي البيضا، العدد 03، 2020.   |
| 30                   | شعيب ضيف، مجلة دفاتر اقتصادية، جدوى تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجلفة، العدد 02، سبتمبر 2018.                |
| 31                   | شيعاوي وفاء، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 18، 2010.  |
| 32                   | صدوق المهدي، خويلدي السعيد، التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه (ضمانة أم قيد)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، 2018.                          |
| 33                   | عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي - دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2018.  |
| 34                   | عبيد ريم، الثبات في منازعة الضرائب المباشرة في التشريع الجزائري والمغربي دراسة مقارنة، مجلة المفكر، العدد 11، كلية الحقوق جامعة قسنطينة 1.  |
| 35                   | عطوي عبد الحكيم، قراءة تحليلية لمضمون نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المنظمة لطلب الإرجاء القانوني لدفع الضريبة، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، 2017.        |
| 36                   | عيادة عليمات خالد، مجلة الاقتصاد الجديد، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، جامعة إربد الأردن، العدد 09، سبتمبر 2013.   |
| 37                   | فاطمة الزهراء عربوز تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري، مجلة العلوم القانونية و السياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس-الجزائر، العدد 16، جوان 2017.                   |
| 38                   | فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 48، جامعة بومرداس.  |

## قائمة المصادر والمراجع

|  |    |
|--|----|
| كويدمي محمد أمين، بوضياف سامية، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، العدد 2، 2020. | 39 |
| نجاة بن تركية، المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية، العدد 02، 2018.             | 40 |
| يعقوب عبد الكريم، النظام القانوني للتسوية الإدارية لمنازعة ضريبية، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 38، 2019، جامعة الجلفة.               | 41 |

|   |    |
|---|----|
| <b>مذكرات تخرج</b>  |    |
| بليل بلقلم، مسار المنازعة الجبائية أمام القضاء الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة أحمد بوقرة-كلية الحقوق بودواو بومرداس، 2016/2017.   | 42 |
| بن شريفة ليدية، بلقيلة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب، في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2015/2016.                 | 43 |
| نصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري قسنطينة كلية الحقوق و العلوم السياسية، السنة الجامعية : 2007/2008.                  | 44 |
| خديجة قنادي، منى عيشوش بيرم، النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2016/2017.   | 45 |
| سابق حفيفة، الخصومة في المادة الإدارية أمام المحاكم الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية-جامعة أم البواقي، 2014-2015.   | 46 |
| سمية إكرام بن وروار، الطرق المعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2016/2017. | 47 |
| حفيفة بلوطي، تسوية المنازعات الجبائية، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2014/2015.  | 48 |

|  |    |
|--|----|
| <b>محاضرات جامعية</b>  |    |
| بن اعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2، السنة الجامعية 2019/2020.   | 49 |
| يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج-البويرة، 2014/2015. | 50 |

| مواقع رسمية |  |
|-------------|--|
| 51          | الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، 2021/04/25، على الساعة 14 مساءً، <a href="http://www.mfdgi.gov.dz">www.mfdgi.gov.dz</a> . |
| 52          | كريبي زوبيدة، الجباية الخاصة بالمؤسسات موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائرية، الموقع الرسمي لمجلس الدولة، الجزائر، 2013.      |
| وثائق رسمية |  |
| 53          | المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المنشور رقم 01 المؤرخ في 02/01/2017، المتعلقة بالمنازعات وبتدابير لجان الطعن.         |
| 54          | مشروع قانون المالية لسنة 2021 المؤرخ في 10 أكتوبر 2020.  |
| 55          | القرار رقم 1590 المؤرخ في 2021/04/29 المتضمن تجديد تشكيلة لجان التوفيق لولاية المسيلة  |



## Abstract (Résumé)

---

---

## Abstract

Tax litigations can be distinguished from others by their particular character. Conflict outbreak is mainly a matter of accepting the tax imposed by the tax administration. When it clearly seems that there has been an error related to the base assessment or to tax collection, and before the taxpayer resorts to the board of appeal or to the specialized tribunal, he must lodge a complaint with the tax administrator to explain his concern, either the litigation is related to the base assessment or to its collection.

The legislator has clearly defined the time period for filling of tax claim according to the nature of the litigation. He set out formal and objective conditions which are nearly common in terms of complaints linked to base assessment and those related to debts collection, according to articles 73 and 75 of the fiscal procedures law in force and articles 153 and 153a of the same law. Regardless of the subject matter of the litigation, be it the base or the collection, this does not interrupt the payment process neither the right of the tax administration to initiate the collection procedure. Consequently, the legislator has granted to the taxpayer a legal right to postpone payment when it comes to litigation related to the base, and a request for the extension of debts collection.

Once the appeal meets all conditions and procedures, it is the role of the tax administration to solve this appeal, with the participation of other organs when studying these situations. Moreover, the tax Director may also reject the claim witnessing an error in form, and the role of the inspector here is to inform the concerned director of these errors.

In this case, the tax collector takes all necessary precautions encouraging the taxpayer to provide guarantees to make sure about the collection by the tax direction which will be postponed, so that the competent tax director makes the suitable decision, either by accepting the appeal, or by refusing it in whole or in part. In this

case, if the litigation is related to the assessment of the tax base, the taxpayer may recourse to the competent commission as an alternative to resolve tax litigations.

There are three types of these commissions, each of which is mainly concerned by the financial index of the tax amount. Appeal procedures before these commissions are also subject to several conditions, such as: deadlines for appeal. Decisions of these commissions satisfying conflict parties may come to fruition to avoid going to court and following complex contentious proceedings.

The judicial litigation here is relevant to the competence of the administrative judicial power, pursuant to the article 804-1 from the Code of Civil and Administrative

Procedure, subject to appeal before the council of the state, specialized in both and last instances of annulment appeals. To interpret the equality shaped against administrative actions issued from central administrative authorities, national public institutions and national professional organizations.

Except for affairs linked to a fiscal offence, there are two cases the administrative judge can witness through the fiscal offence. The case which intervenes after the denial of the claim introduced by the taxpayer before the tax administration. And the appeal instituted by the tax administration against decisions of appeal commissions.

The legislator has fixed conditions of litigations in taxation covered in the tax procedure code, such as: the prior signature, the signature of the application instituting proceedings and trial filling dates. When all the conditions have been satisfied, the tax litigation commences on the date of the first registration on the administrative tribunal registry. After informing the president of the administrative tribunal about the content of the application instituting proceedings, he will be assigned to name the judicial staff of judges who will rule on the affair. The tribunal opens investigations and to establish evidences related to this dispute. If there are any anterior relations between the tax administration and the taxpayer, that would facilitate the process of establishing evidences and allow the appellant to generate evidences supporting his claims. According to the article 85 from the Algerian tax

procedure code, complementary investigation about taxation, the re-examination of the investigation or the expertise are the only procedures of investigation that can be ordered after cancelling the initial investigation.

Afterwards, the sentence granted on the litigation by the administrative tribunal pursuant to the civil and administrative procedure code.

Once the verdict is rendered, it is vested with the executive and unstopable power by the period of appeal before the council of the state. The sentence is communicated to the taxpayer or the tax administration by the bailiff or by the administrative tribunal's clerk in exceptional cases. The appeal before the council of the state is one of the most important actions to be taken against the sentence rendered by administrative tribunals.

Once the decision of the council of the state is announced, the sentence becomes final. It will be notified by a registered letter to the lawyer who handled the litigation as well as the lawyer on behalf of the tax administration. Considering that decision rendered by the council of the state are final, they are not subject to appeal except for purposes of rectification of error or an application for review.

Otherwise, the sentence becomes final and is vested with the authority. The tax litigation comes to an end after exhausting final stages.

---

**Le Résumé :**

Le litige fiscal se distingue des autres litiges par un caractère particulier, Son déclenchement consiste à accepter ou ne pas accepter le montant de la taxe qui a été reconsidéré par l'administration fiscale. Quand il s'avère qu'il y a une erreur liée à l'évaluation de l'assiette ou à la perception de la taxe ou bien les notifications d'évaluation des biens, et avant que le contribuable n'ait recours aux commissions de recours ou au tribunal compétent, Il doit déposer une plainte auprès de l'administrateur fiscal expliquant sa préoccupation, que soit le litige est lié à l'assiette fiscale ou à sa perception.

Le législateur a clairement défini les délais de dépôt d'une réclamation fiscale en fonction de la nature du litige, De même, il a fixé des conditions formelles et objectives qui sont presque courantes entre les plaintes liées à l'assiette fiscale et les plaintes relatives au recouvrement des dette, suivant les articles 73 et 75 du code de procédures fiscales en vigueur et les articles 153 et 153 bis du même code, Quelque soit l'objet du litige, qu'il s'agisse de l'assiette ou bien du recouvrement ou autre, cela n'interrompt pas le processus de paiement et le droit d'engager la procédure de recouvrement par l'administration fiscale.

Par conséquent, le législateur a accordé au contribuable le droit de report légal du paiement dans le litige relatif à l'assiette, et une demande de prorogation de paiement par rapport au recouvrement des dettes.

Après que les recours remplissent toutes les conditions et procédures, C'est à l'administration fiscale de résoudre ce recours avec la participation d'autres organes dans l'étude de ces situations, Par ailleurs, le directeur fiscal peut également rejeter la réclamation présentant un vice de forme et c'est à l'inspecteur d'aviser le directeur concerné.

Dans ce cas le percepteur d'impôt prend toutes les précautions nécessaires qui inciteraient le contribuable à fournir des garanties pour assurer la perception des impôts qui sera différée, afin que le directeur fiscal compétent rende la décision appropriée, soit en acceptant le recours, soit en le rejetant en tout ou en partie. Dans

ce cas, lorsque le litige est lié à l'évaluation de l'assiette fiscale ou bien à la notification d'évaluation, le contribuable peut recourir à la commission compétente comme alternative pour résoudre les litiges fiscaux.

Quand il s'agit impôts, taxes, droits ou amendes, Il existe trois niveau des dites commissions, Chacune étant principalement concernée par l'indice financier du montant de la taxe, Les procédures de recours devant ces commissions sont également soumises à plusieurs conditions, dont des délais de recours, Les décisions de ces commissions satisfaisant les parties au conflit, peuvent porter leurs fruits sans recourir à la justice et en suivant les procédures contentieuses complexes.

Et quand il s'agit des notifications d'évaluation des biens, Il existe une autre commission dite la commission de conciliation, cette dernière certains chercheurs la considèrent comme une alternative à la plainte préalable.

Le litige judiciaire relève ici de la compétence du pouvoir judiciaire administratif, suivant l'article 804-1 du code des procédures civiles et administratives, sous réserve de recours devant le Conseil d'État compétent en premier et dernier ressorts des recours en annulation, en interprétation ou en estimation de la légitimité, formés contre les actes administratifs émanant des autorités administratives centrales, des institutions publiques nationales et des organisations professionnelles nationales.

à l'exception des affaires liées à l'infraction fiscale, il y a deux cas que le juge administratif puisse connaître à travers l'affaire fiscale dont il est saisi. Soit celle qui intervient après le rejet de la réclamation introduite par le contribuable auprès de l'administration fiscale, soit le recours intenté par l'administration fiscale contre les décisions des commissions de recours,

Le législateur a fixé des conditions de contentieux dans le sujet fiscal, que l'on retrouve dans le code des procédures fiscales, telles que le signature préalable, la signature de la requête introductive d'instance et les dates de dépôt du procès, Quand toutes les conditions sont remplies, le litige fiscal débute dès sa première inscription devant le greffe du tribunal administratif. Après avoir saisi le président du tribunal administratif du contenu de la requête introductive, il prend charge la désignation de la formation judiciaire à laquelle l'affaire sera statuée. Le tribunal ouvre une

instruction afin d'établir d'éventuelles preuves concernant ce différend, L'existence de relations antérieures entre l'administration fiscale et le contribuable facilite le processus de preuve et permet à l'appelant d'extraire des preuves qui renforcent ses prétentions. Suivant l'article 85 de la loi des procédures fiscales algérien, l'instruction complémentaire sur l'article fiscal, le réexamen de l'instruction ou bien l'expertise sont les seules procédures d'instruction qui peuvent être ordonnées après l'annulation de l'instruction initiale.

Après cela, le jugement sur le litige est rendu par le tribunal administratif conformément au code des procédures civiles et administratives.

Une fois le verdict est rendu, il a le pouvoir exécutif et définitif par la période d'appel auprès du Conseil d'Etat, où le jugement est notifié au contribuable ou à l'administration fiscale par les huissiers de justice ou par la mise à disposition auprès du greffier du tribunal administratif dans des cas exceptionnels. L'appel de recours auprès du conseil d'Etat est l'une des mesures les plus importantes prononcées contre les jugements rendus par les tribunaux administratifs.

Dès que la décision du Conseil d'État soit rendue, le jugement devient définitif et elle sera notifiée par lettre recommandée à l'avocat du contribuable ainsi qu'à l'avocat de la l'administration fiscale concernée, Tout en considérant que les décisions rendues par le Conseil d'Etat sont définitives, elles ne sont susceptibles de recours qu'en cas de correction d'une erreur ou recours en révision.

Dans le cas contraire, le jugement devient définitif et possède l'autorité, Ainsi le litige fiscal prend fin après avoir accompli les dernières procédures.



# الفهرس

| الصفحة | العنوان  |
|--------|--|
| 1      | مقدمة  |
| 6      | <b>المبحث التمهيدي مفهوم الضريبة والمنازعات الناجمة عنها</b> |
| 7      | المطلب الأول: مفهوم الضريبة ومبادئها.                        |
| 8      | الفرع الأول: تعريف الضريبة ومبادئها.                         |
| 8      | 1. تعريف الضريبة.  |
| 9      | 2. مبادئ الضريبة.  |
| 10     | الفرع الثاني: خصائص الضريبة وأهدافها.                        |
| 10     | 1. خصائص الضريبة.  |
| 11     | 2. أهداف الضريبة.  |
| 12     | الفرع الثالث: تقسيمات الضريبة.                               |
| 13     | 1. تقسيم الضريبة من حيث نقل العبء الضريبي.                   |
| 14     | 2. تقسيم الضريبة من حيث المادة الخاضعة.                      |
| 14     | المطلب الثاني: تعريف المنازعة الضريبية و أنواعها.            |
| 15     | الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية.                        |
| 15     | 1. تعريف فقهاء المالية.                                      |
| 17     | 2. موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية.          |
| 17     | الفرع الثاني: منازعة الوعاء الضريبي.                         |
| 18     | 1. تعريف منازعة الوعاء الضريبي.                              |
| 19     | 3. صور منازعة الوعاء الضريبي.                                |
| 20     | الفرع الثاني: منازعات التحصيل.                               |
| 20     | 1. أنواع وسائل التحصيل الضريبي.                              |
| 24     | 2. صور منازعة التحصيل.                                       |
| 26     | ملخص المبحث التمهيدي   |

|    |   |                    |
|----|---|--------------------|
| 27 | <b>مرحلة التسوية الودية للمنازعات الضريبية.</b>                                     | <b>الفصل الأول</b> |
| 29 | المبحث الأول: التظلم الإداري كإجراء في الحل الودي للمنازعة الضريبية.                |                    |
| 30 | المطلب الأول: التظلم (الشكوى) كإجراء في المنازعة الضريبية.                          |                    |
| 31 | الفرع الأول: إجبارية التظلم (الشكوى) كأول إجراء في منازعة الوعاء و التحصيل الضريبي. |                    |
| 31 | 1. الأساس القانوني لإلزامية التظلم في المنازعة الضريبية.                            |                    |
| 32 | 2. الاستثناء الوارد على إجراء التظلم.   |                    |
| 33 | الفرع الثاني: شروط التظلم الإداري (الشكوى) لدى إدارة الضرائب.                       |                    |
| 33 | 1. احترام الآجال القانونية للتظلم الإداري.  |                    |
| 35 | 2. الشروط الشكلية و الموضوعية للتظلم (الشكوى).                                      |                    |
| 37 | الفرع الثالث: الامتيازات الممنوحة لمقدم التظلم.                                     |                    |
| 37 | 1. طلب التأجيل الدفع في منازعة الوعاء.  |                    |
| 40 | 2. طلب تأجيل استحقاق الدين في منازعة التحصيل.                                       |                    |
| 42 | المطلب الثاني: إدارة الضرائب وعملية التحقيق و القرارات الصادرة عنها.                |                    |
| 42 | الفرع الأول: الهيئات الموكلّة قانونا للتدخل في النزاع الجبائي.                      |                    |
| 43 | 1. المركز الجوّاري للضرائب.   |                    |
| 44 | 2. مركز الضرائب.  |                    |
| 44 | 3. المديرية الولائية للضرائب.   |                    |
| 45 | 4. المديرية الجهوية للضرائب.  |                    |
| 46 | 5. المديرية العامة للضرائب.   |                    |
| 48 | 6. مديرية كبريات المؤسسات:  |                    |
| 49 | الفرع الثاني: التحقيق في التظلم من طرف إدارة الضرائب.                               |                    |
| 49 | 1. التحقيق في محتوى شكاوى المتعلقة بالوعاء.   |                    |
| 50 | 2. التحقيق في محتوى شكاوى المتعلقة بالتحصيل.  |                    |
| 51 | الفرع الثالث: قرار إدارة الضرائب.   |                    |
| 52 | 1. حالات القرار النزاعي.  |                    |
| 52 | 2. تبليغ القرار النزاعي.  |                    |

|    |  |
|----|--|
| 54 | المبحث الثاني: المنازعة أمام اللجان الضريبية المختصة.        |
| 54 | المطلب الأول: الجان الضريبية ومجال اختصاصها.                 |
| 55 | الفرع الأول: اللجان الضريبية والتعديلات الواردة عليها.       |
| 56 | 1.أسباب اللجوء إلى تعديل تشكيلات لجان الطعن.                 |
| 57 | 2.أسباب اللجوء إلى تعديل تشكيلة لجنة التوفيق.                |
| 58 | الفرع الثاني: تشكيلة الجان الضريبية وشروط العضوية فيها.      |
| 58 | 1.تشكيلة لجان الطعن.   |
| 60 | 2.تشكيلة لجنة التوفيق الولائية.                              |
| 61 | 3.شروط العضوية في الجان الضريبية.                            |
| 62 | الفرع الثالث: معايير اختصاص لجان الطعن.                      |
| 63 | 1.موضوع النزاع كمعيار لتحديد اختصاص الجنة الضريبية.          |
| 64 | 2.المؤشر المالي للنزاع كمعيار لتحديد اختصاص لجان الطعن.      |
| 65 | المطلب الثاني: تسوية المنازعة أمام الجان الضريبية.           |
| 65 | الفرع الأول: إجراءات اللجوء إلى الجان الضريبية.              |
| 66 | 1.آجال تقديم الطعون أمام الجان الضريبية.                     |
| 66 | 2.اللجوء إلى الجان الضريبية اختياري.                         |
| 67 | 3.محتوى الطلب المقدم إلى الجان الضريبية.                     |
| 68 | الفرع الثاني: عمل الجان الضريبية بعد إيداع الطعون و الطلبات. |
| 68 | 1.الآجال الممنوحة للجان لدراسة الطعون.                       |
| 69 | 2.الشروط والالتزامات المتعلقة بعمل الجان الضريبية.           |
| 70 | الفرع الثالث: قرارات (آراء)الجان الضريبية و إجراءات تبليغها. |
| 73 | ملخص الفصل الأول:  |
| 75 | <b>الفصل الثاني التسوية القضائية للمنازعة الضريبية</b>       |
| 77 | المبحث الأول: التقاضي في مادة الضرائب وعبء الإثبات.          |
| 78 | المطلب الأول: شروط رفع الدعوى وسيرها أمام المحاكم الإدارية.  |

|    |   |
|----|---|
| 78 | الفرع الأول: شروط التقاضي الخاصة بمادة الضرائب.                               |
| 78 | 1.الشروط التقاضي أمام القضاء الإداري في مادة الضرائب.                         |
| 81 | 2.رفع دعوى قضائية بسبب رفض الإدارة لقرار اللجان.                              |
| 82 | الفرع الثاني: سير الدعوى القضائية أمام المحاكم الإدارية.                      |
| 83 | 1.تعيين مستشار مقرر.  |
| 83 | 2.الصلح القضائي في المنازعات الضريبية.  |
| 85 | 3.إيداع وتبليغ عريضة افتتاح الدعوى.   |
| 86 | المطلب الثاني: الإثبات والتحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.                 |
| 86 | الفرع الأول: الإثبات و وسائله في الدعوى الضريبية.                             |
| 86 | 1.الإثبات في الدعوى الضريبية.   |
| 87 | 2.وسائل الإثبات في حسم منازعات الضرائب المباشرة.                              |
| 88 | الفرع الثاني: التحقيق القضائي في المنازعة الضريبية.                           |
| 90 | 1.دور المستشار المقرر في التحقيق.   |
| 91 | الفرع الثالث: إجراءات الخبرة القضائية.  |
| 91 | 1.عرض تحليلي للخبرة.  |
| 92 | 2.نتائج الخبرة.   |
| 93 | 3.مدى إلزامية نتائج الخبرة.   |
| 94 | المبحث الثاني: صدور حكم المحكم الإدارية وحق الاستئناف.                        |
| 95 | المطلب الأول: أحكام المحكمة الإدارية.   |
| 95 | الفرع الأول: النطق بالحكم في الدعوى الضريبية.                                 |
| 97 | الفرع الثاني: تبلغ حكم المحكمة الإدارية.                                      |
| 97 | الفرع الثالث: آثار حكم المحكمة الإدارية.                                      |
| 98 | 1.تنفيذ الحكم الصادر في المنازعة الضريبية.                                    |
| 98 | 2.خروج النزاع من ولاية المحكمة الإدارية.                                      |
| 98 | 3.اكتساب الحكم حجية الأمر المقضي فيه.   |
| 99 | 4.إمكانية الطعن في الحكم الفاصل في النزاع الضريبي أمام نفس الجهة التي أصدرته: |

|     |  |
|-----|--|
| 100 | المطلب الثاني: حق الاستئناف لدى مجلس الدولة.                       |
| 100 | الفرع الأول: إيداع طلب الاستئناف وآجاله.                           |
| 101 | 1. إيداع طلب الاستئناف.  |
| 102 | 2. آجال إيداع طلب الاستئناف.                                       |
| 103 | الفرع الثاني: آثار رفع الاستئناف على تنفيذ الحكم الإداري المستأنف. |
| 103 | 1. أساس قاعدة عدم وقف تنفيذ الحكم الإداري المستأنف.                |
| 104 | 2. النتائج المترتبة على قاعدة عدم وقف الحكم الإداري المستأنف.      |
| 105 | الفرع الثالث: قرار مجلس الدولة وتبليغه.                            |
| 106 | ملخص الفصل الثاني  |
| 108 | المخططات البيانية للمذكرة  |
| 115 | الخاتمة  |
| 121 | قائمة المصادر والمراجع   |
| 125 | ABSTRACT   |
| 132 | الفهرس   |