

المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

أ- نجاه بن تركية

أستاذة مؤقتة

طالبة دكتوراه ل م د

جامعة البويرة

الملخص:

أثناء ممارسة إدارة الضرائب لعملية الرقابة على تصريحات المكلفين قد تصادف أخطاء سواء مقصودة أو غير مقصودة في وعاء ومبلغ الضريبة المدفوعة من طرف المكلف، كما قد ترتكب أيضا أخطاء في عملية تحديد الضريبة المستحقة على المكلفين، هذه الأخطاء غالبا ما يصعب حلها فقط بين الإدارة الضريبة والمكلف وبالتالي تنشأ عليها نزاع ضريبي بين الطرفين.

هدفت الدراسة إلى تحديد الاطار العام للنزاع الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، وتحديد مختلف اجراءاته ومراحله وشروطه، وقد خلصت الدراسة إلى أن النزاع الضريبي ينقسم إلى مرحلتين أساسيتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية، فالمرحلة الإدارية تشمل التظلم الإداري المسبق أمام الجهة المصدرة للضريبة بالإضافة إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية، أما المرحلة القضائية فتتم على مستوى المحكمة الإدارية كخطوة أولية ثم الاستئناف أمام مجلس الدولة كحل أخير لفض النزاع.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المباشرة، المنازعات الجبائية، الشكوى النزاعية، لجان الطعن.

Résumé:

Au cours de l'exercice du contrôle des processus d'administration fiscale dans la charge des déclarations peut rencontrer délibérée si des erreurs ou involontaires dans le pot et le montant de la taxe payée par la partie des contribuables, et peut également faire des erreurs dans le processus de l'impôt dû par les contribuables pour déterminer, ces erreurs sont souvent difficiles à résoudre que entre la direction fiscale et le contribuable et par conséquent se posent par un litige fiscal entre les parties

Cette étude est arrivée à faire ressortir que le contentieux passe par deux phases, l'une administrative, l'autre juridique. La phase administrative englobe le dépôt d'une réclamation préalable auprès de l'administration émettrice de l'impôt. Si le litige persiste, la réclamation est transmise aux commissions administratives de recours. Dans le cas, où le litige persiste encore, le contentieux est transféré vers la phase juridique qui commence au niveau du tribunal administratif et qui peut se prolonger au niveau du Conseil d'Etat comme dernière phase.

Mots clés: *Les impôts directs, l'impôt sur les litiges, la plainte contentieux, appel des comités .*

المقدمة:

يعتبر النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، أي أن للمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا حرية تامة في التصريح بكل مستحقاته الجبائية ومنها الضرائب المباشرة ومن ثم دفعها لدى قبضة الضرائب، غير أن هذه الحرية التامة في التصريح تقابلها حق ادارة الضرائب في ممارسة الرقابة على هذه التصريحات ومدى صحتها، وهي رقابة بعدية تتولى مراقبتها، ومدى مطابقتها للواقع، وذلك ضمانا لمبدأ العدالة في تطبيق الضريبة وسيرانها على جميع المكلفين دون استثناء كل حسب قدرته، فالإدارة الضريبية تملك صلاحية حساب وتحديد قيمة الوعاء الخاضع للضريبة وتفرضه إجباريا على المكلف الذي يكون ملزما بدفعه لمصلحة الضرائب، ولكن عمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها، قد تنشأ اختلافات بين الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة وبين المكلف الذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص والتشريعات القانونية، وقد تقع أخطاء من طرف الإدارة فيما يخص حساب مبلغ الضريبة أو تجاوزات فيما يخص إجراءات المتابعة أو التحصيل والتي قد تحرم المكلف في بعض الأحيان من الاستفادة من بعض حقوقه، وعليه يقوم المكلف برفضها ومعارضتها مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف في إطار ما يعرف بالمنازعة الجبائية (الضريبية).

فالنزاع الضريبي يتمحور بين إدارة الضرائب والمكلفين الذين يقدمون شكوى يريدون من خلالها الحصول على حق أو يطلبون الإعفاء الكلي أو الجزئي من مبلغ الضريبة المفروضة عليهم، ويمكن تقسيم منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة حسب المراحل التي تمر بها إلى المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي والمرحلة القضائية، فالمرحلة الإدارية تشمل الشكاية الضريبية أمام الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى النزاع أمام لجان الطعن الإدارية، أما المرحلة القضائية من النزاع الضريبي فتبدأ بالنزاع أمام المحكمة الإدارية وتنتهي بالاستئناف أمام مجلس الدولة كحل أخير لفض النزاع الضريبي.

ومما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

- هي مختلف الإجراءات والخطوات المتبعة في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؟

وبغية الإجابة على الاشكالية المطروحة ارتئينا تقسيم إلى ثلاث محاور على النحو التالي:

➤ المحور الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكوى النزاعية)؛

➤ المحور الثاني: النزاع أمام لجان الطعن؛

➤ المحور الثالث: النزاع أمام الجهات القضائية.

المحور الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكوى النزاعية):

ألزم المشرع الجبائي الجزائري المكلفين بالضريبة في حالة اعتراضهم على الضرائب المفروضة عليهم بتوجيه طعون إلى الإدارة الجبائية قبل التوجه إلى القضاء، وذلك بغية التقريب في وجهات النظر بين طرفي الخصومة الجبائية من جهة، ومحاولة وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته من جهة أخرى، لتجنب المكلفين تضييع الوقت والجهد في حل نزاعهم الضريبي، ولعل ما يميز هذه المرحلة هو أنها تكون أمام الإدارة التي فرضت الضريبة، إذ أن المكلف حين يشعر بعدم صحة أو شرعية الضريبة المفروضة عليه، يتوجه بشكواه إلى الإدارة التي قامت بإصدار هذه الضريبة، وهذا ما يسهل من عملية حل وفض هذا النزاع.

أولاً: مفهوم وأنواع النزاع الضريبي.

تعرف المنازعة الضريبية بأنها تلك الدعاوى أو الطعون الضريبية التي تنشأ حول صحة أو قانونية ربط الضرائب أو فرض الرسوم، وتنشأ عن تطبيق قانون الضرائب، عندما يكلف المعنيون بالوعاء الضريبي بالدفع، الذي يقابل بعدم رضاهم¹، وتتولد تتولد المنازعات الضريبية عن تطبيق قانون الضرائب، وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية، أو في حالة تهربه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي²، فالنزاع الضريبي هو الخلاف الناشئ بين المكلف بالضريبة من جهة، وبين الإدارة الجبائية من جهة أخرى فيما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة أو كيفية حسابها، وكذا مختلف الإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية لتحصيل الضرائب.

وتنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل، حيث أن المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء، ينازع الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناء عليه تم فرض الضريبة، أما في منازعات التحصيل، فإن المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في التحصيل في حد ذاته أو في الإجراءات التي تم بها التحصيل على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل ودياً أو جبرياً³.

ثانياً: إجراءات التظلم الإداري المسبق (الشكوى).

الشكوى هي تظلم يرفع إلى الإدارة الجبائية سواء من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، الغرض منها الحصول على استدراك أخطاء مرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية، وهي مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية، فهي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما⁴:

أ. نجاه بن تركية

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب؛
- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر فحوى الدعوى القضائية، عند الاقتضاء، وضمان حسن تسييرها لاحقا.
- ويتم ذلك عن طريق تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة وذلك بموجب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية، أما بالنسبة للأجال فتتص المادة 72 من نفس القانون على أن الشكاوى النزاعية تقبل في الآجال التالية:
- تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.
- ينقضي أجل الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الانذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها، وفي 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.
- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسومها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.
- ثالثا: شروط التظلم الاداري المسبق في نزاعات الضرائب.
- أوضحت المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية القواعد المتعلقة بالشكاية في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، وحددت شروط قبولها حسب عناصر معينة هي⁵:
- يجب أن تكون الشكاوى على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ، وغير خاضعة لحقوق الطابع؛
- أن تكون الشكاوى فردية كأصل عام، غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة التضامن؛

- أن تكون الشكوى منفردة عن كل قضية، والمقصود هنا أن تتعلق الشكاية بضريبة مفروضة عن كل بلدية على حدى، فالشكوى المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليست مقبولة إلا بالنسبة للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولا وهذا لتسهيل دراسة الشكاوى؛
- التوقيع والإمضاء، فالشكوى يجب أن تكون موقعة من المكلف شخصيا، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى، ويعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس التجارة مستقلة عن تجارة زوجها، محامي المكلف إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، بالنسبة للشركات الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء؛
- أن يتضمن التظلم، وهذا تحت طائلة عدم القبول، بعض المعلومات منها الضريبة المعترض عليها، بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة؛
- كما يشترط من المتظلم أن يقدم في تظلمه عرضا مختصرا لوسائله وطلباته وأن يوقع بخط يده.
- غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل 30 يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام، ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد في أجل 30 يوما، أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول وذلك بموجب الفقرة 1 من المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية.
- رابعا: دراسة الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية.
- تتم دراسة الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية باتباع ما يلي:
- عندما تستلم إدارة الضرائب شكوى المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك طبقا لما نصت عليه المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، وتسجل الشكوى في سجل مخصص لهذا الغرض واخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع (إن وجد ذلك)، وتحال الشكوى للتحقيق⁶.
- ويحدد الأجل القانوني للبت في الشكوى بموجب المادة 76 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية وفق كل حالة كما يلي:
- يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة، ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل بجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا؛

➤ يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكوى، ويمدد هذا الأجل بستة أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. كما حدد القانون الجبائي الجهات المخولة للنظر في الشكاوى النزاعية كما يلي⁷:

➤ يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي؛

➤ يبت رئيس مركز الضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، ويمارس رئيس مركز الضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار 50.000.000 دج أو يساويه، وكذا في طلبات استرداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار 50.000.000 دج أو يساويها؛

➤ يبت رئيس المركز الجوي للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، وكذا يمارس رئيس المركز الجوي للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار 20.000.000 دج؛

➤ يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بُنيت عليها، ويجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

خامساً: التحقيق في الشكوى.

بعد استلام الشكوى تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها، إذا رأى المفتش أن الشكوى يشوبها عيب عليه اطلاع المدير بذلك الذي يطلب تسديد الضريبة من قبل المكلف، أو تصليح الأخطاء التي تشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكوى بها عيب شكلي مثل فوات الآجال قانوناً⁸، أما بالنسبة للشكاوى المقبولة يعمل المدير بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة بدراسة الشكاية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، وفحص الوسائل المعروض، كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكاية من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح، وله أيضاً أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات والجماعات

المحلية التي تساعده في التحقيق، وبعد الانتهاء من التحريات والتحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا 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.⁹

وإذا انقضى أجل البت في الشكوى ولم يصدر قرار بشأن النزاع المطروح فهنا يحق للمكلف أن يلتجئ إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بعد انتهاء الأجل المذكورة سابقا، لأن سكوت الإدارة يعد بمثابة رفض ضمني، ويحق لإدارة الضرائب رفض الشكوى المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بشرط أن توضح أسباب الرفض ولو بصفة موجزة، لكي يتمكن المكلف من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة أو يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، وفي حالة اكتشاف أخطاء وقعت فيها إدارة الضرائب فإنها تتخذ قرار بالتخفيض الكلي للضريبة، كما أنه يحق لإدارة الضرائب قبول الشكوى في جزء منها ورفضها في جزء آخر، وهنا يحق للمكلف الذي قبلت شكواه في شق ورفضت في شق آخر رفع الأمر إلى المحكمة المختصة.¹⁰

المحور الثاني: النزاع أمام لجان الطعن.

لقد منح المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم الشكاية، ولم يرضه القرار أن يقوم بإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية، وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلفين بالضريبة، حيث أنه يسقط حق المكلف بالضريبة في الطعن أمام هذه اللجان إذا رفع الطعن أمام القضاء مباشرة.

أولاً: مفهوم لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة. انشأت لها بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969، وهي عبارة عن فكرة أنشأت ضمن إجراءات المنازعات الضريبية، "والهدف من إنشاء هذه اللجان هو محاولة وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون وصوله للقضاء، وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين، إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع غير إلزامي واختياري فإذا لجأ المكلف إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى هذه اللجان".¹¹

ويتجلى الاختصاص العام لهذه اللجان الاختيارية في دراسة طلبات المكلفين المتعلقة إما بتصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة وإما الحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان بعد تقديم الدعوى لدى المحاكم القضائية.¹²

وقد نصت مواد قانون المالية لسنة 1991 على وجوب أن تخص طلبات الطعون أمام هذه اللجان جداول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، وبقي الأمر كذلك حتى صدور قانون المالية لسنة 1998، والذي أدخل المشرع بموجبه عدة تعديلات بشأن هذه اللجان، من أبرزها تمديد اختصاصاتها إلى مجال الرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹³

ثانيا: تشكيلة ومهام لجان الطعن.

1- لجنة الدائرة: تنص المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه تنشأ لدى كل دائرة، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا، ورئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، ورئيس المفتشية المختصة اقليميا أو، حسب الحالة، مسؤول المنازعات للمركز الجوارى للضرائب، بالإضافة إلى عضوين كاملتي العضوية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعيينهم الجمعيات أو الاتحاديات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب بالبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ويجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية وأن يكون سنهم 25 سنة على الأقل، وأن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، ويتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية.

وتبدي اللجنة رأيها حول: الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار 2.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.¹⁴

2- لجنة الولاية. أعاد المشرع الجزائري تنظيم اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة، بالمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نجد علي مستوى كل ولاية لجنة تنظر في طعون المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب، التي كانت محل طعن إداري أمام المدير الولائي للضرائب، وتتشكل اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة من أعضاء عن طريق التعيين وأعضاء بقوة القانون، وممثلين عدة هيئات في الولاية وهم علي النحو التالي: قاضي يعين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، يكون رئيسا للجنة، وممثل عن الوالي، عضو من المجلس الشعبي الولائي، ومسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو رئيس مركز الضرائب، وذلك حسب الحالة الموجودة، وممثل عن الغرفة التجارية بالولاية، وفي حالة غيابه، ممثل عن الغرفة التجارية بالولاية التي يمتد اختصاصها إقليميا لهذه الولاية، وممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية، بالإضافة إلى خمسة أعضاء دائمي العضوية وخمسة مستخلفين،

تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية بالولاية، في حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس، بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة إليهم، ويجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية وأن يكون سنهم 25 سنة على الأقل، وأن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، ويتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية.

وتبدي اللجنة رأيها حول الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب، والطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار 2.000.000 دج وتقل عن سبعين مليون دينار 70.000.000 دج أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.¹⁵

3- اللجنة المركزية تعتبر اللجنة المركزية للطعن أعلى لجنة للطعن في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية، ويمتد اختصاصها بالنظر في الطعون والطلبات المقدمة إليها على كامل الإقليم الجزائري¹⁶، حيث تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) سبعين مليون دينار 70.000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، والتي سبق وأصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.¹⁷

ثالثا: إخطار لجان الطعن: استنادا إلى المادة 81 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة، والطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، وترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و74 من نفس القانون، حيث تجتمع هذه اللجان على النحو التالي¹⁸:

➤ بالنسبة للجنتي الطعن على مستوى الدائرة والولاية، تجتمع هاتين الأخيرتين مرة واحدة كل شهر، وذلك بناء على استدعاء رئيس كل منهما؛

➤ أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن، فتجتمع هذه الأخيرة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل، مما يعني أن اللجنة المركزية بإمكانها أن تعقد اجتماعاتها أكثر من مرة واحدة في الشهر، وذلك على خلاف الأمر بالنسبة للجنة الدائرة لجنة الولاية؛



➤ ولا يصح اجتماع اللجان الثلاثة إلا بحضور أغلبية أعضائها، ولم يبين المشرع المالي نوع هذه الأغلبية عند تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2007. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد الاجتماع، كما يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، وذلك بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعا: لجان الطعن الولائية:

تم تكريس هذه اللجان الولائية في المادة 92-93-94 من قانون الإجراءات الجبائية وكذلك في المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين وسير هذه اللجان، إذ أن المشرع أحدث هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق في مقدرته المالية والتي لا تسمح له بتسديد ديونه، فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المفروضة عليه قانونا¹⁹

ويجب التمييز بين الطعن الولائي الذي يخص الحقوق الرئيسية والذي يخص الغرامات الجبائية لذا²⁰:

➤ بالنسبة للحقوق المباشرة: لا يمكن تقديم الطلب الولائي إلا فيما يخص الضرائب المباشرة وعليه لا يمكن تقديم طلب فيما يخص الرسم على القيمة المضافة؛

➤ بالنسبة للزيادات والغرامات: تكون الشكاوى الولائية مشروطة بتسديد الحقوق الرئيسية أو بالتسديد المسبق للعقوبات نفسها، لهذا فيما يخص الرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل التسديد المسبق للحقوق الرئيسية تمثل شرطا لاحتمال الإعفاء أو التخفيف للعقوبات.

وتخول سلطة البث في الشكاوى المتعلقة بالطعون الولائية حسب المادة 93 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية لـ:

➤ المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 500.000 دج؛

➤ مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما تقل الحصة الضريبية أو الغرامة عن مبلغ 500.000 دج أو تساويه، ويمكن الطعن في القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

من أجل الاستفادة من هذا التدبير، يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط، وتبلغ الإدارة الجبائية إلى المكلف بالضريبة اقتراح التخفيض المشروط في أجل أقصاه ثلاثون يوما عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي ويمنح أجل ثلاثين يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه، في حالة قبول المكلف بالضريبة فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

كما تنص المادة 93 مكرر الفقرتين 2 و3 من قانون الاجراءات الجبائية على أن التخفيض المشروط يصبح نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.

المحور الثالث: النزاع أمام الجهات القضائية.

غالبا ما يفشل المكلف في حل النزاع الجبائي خلال مرحلته الإدارية سواء في اطار المطالبات أمام الإدارة أو عن طريق لجان الطعن، وبالتالي فسح التشريع الجبائي الجزائري المجال أمام المكلف والإدارة الجبائية على حد سواء إلى اللجوء إلى القضاء لمحاولة ايجاد تسوية للنزاع الضريبي.

أولا: الإجراءات أمام المحكمة الإدارية.

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الجبائية.

1- رفع الدعوى من طرف المكلف بالضريبة: يمكن للمكلف أن يطعن في مختلف القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية إذا لم ترضيه سواء في مجملها أو في جزء منها، وذلك برفع الدعوى الجبائية بعد استنفاذ جميع إجراءات الطعن الإداري²¹، ويتم رفع الدعوى ضمن الشروط التالية:

➤ شرط التظلم الاداري المسبق: فالتظلم المسبق المرفوع أمام الإدارة الجبائية، يعتبر أول مرحلة من مراحل النزاع الضريبي، هذا الإجراء شرط أولي وأساسي لقبول الدعوى أمام القضاء، إذ يعتبر ميزة خاصة بالمنازعات الضريبية تتميزها عن منازعات القضاء الكامل في القانون العام²².

➤ مواعيد رفع الدعوى: فيما يخص الآجال فقد نصت المادة 82 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أن الدعوى يجب أن ترفع أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء

أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها في المادة 2-76، والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

➤ الشروط المتعلقة بشكل العريضة ومحتواها: نصت المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية على أنه: "ترفع الدعوى إلى المجلس القضائي بعريضة مكتوبة وموقع عليها من الخصم أو من محام مقيد في التنظيم الوطني للمحامين"، ويجب أن تكون العريضة مصحوبة بالقرار المطعون فيه، كما يجب أن تحرر على ورق مدموغ، وتوقع من قبل صاحبها، ويجب أن تتضمن عرضاً للوسائل والاستنتاجات، وإذا كانت الدعوى ضد قرار صادر عن الإدارة الجبائية فيجب أن ترفق بإشعار التبليغ مع بيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحته الضريبة، أو تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، ولا يجب أن تتضمن الدعوى إلا على الحصص الضريبية الواردة في الشكوى الأصلية²³

2- رفع الدعوى من طرف الإدارة.

يمكن للإدارة أن تلجأ إلى القاضي الإداري إذا لم توافق على رأي لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو إذا كان الرأي يخالف صراحة أحكام القانون الجبائي، على أن يتم إبلاغ المعني بالأمر²⁴

وقد أقر المشرع الجبائي إجراءات التحقيق، حيث يقوم القاضي بإجراء عملية التحقيق الخاصة إذا رأى أهمية لذلك أو إذا أمر المكلف بدفع الضريبة وذلك قبل اتخاذ القرار في الدعوى المرفوعة، وهذا ما جاءت به المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية، كما نص المشرع الجزائري في المادة 1-85 من قانون الإجراءات الجبائية أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.

حيث يكون التحقيق الإضافي إلزامياً كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وفي حالة ما إذا تمت عملية إجراء التحقيق الإضافي، لا يمكن أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة أن علم بها، ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد²⁵

وإذا ما رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذلك يمكن استدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة على مستوى الدائرة.

ويقوم مدير الضرائب الولائي بإرسال ملف النزاع إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته وملاحظاته التي يمكنه أن يستخلصها بشأن النزاع، وذلك بموجب المادة 85 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية.

3- الخبرة: تعتبر الخبرة من الإجراءات الكثيرة الاستعمال من طرف القضاء سواء المدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية²⁶، وتمثل الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي تأمر به المحكمة الإدارية، حيث يختار أشخاص من ذوي الاختصاص، وتمنح لهم مهمة تقنية ويبدون ملاحظاتهم ويقومون بإعطاء تقديراتهم لمسائل المنازعات²⁷.

وتتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، وهذا وفقا للمادة 86 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية، ومهمة الخبير لا يمكن إسنادها إلى الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

كما تتيح المادة 86 أيضا في الفقرة 4 لكل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة، ويجب أن يكون الطلب مسببا ومعللا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم الخبير الذي يسعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة.

ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعيينه المحكمة الإدارية بحيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذلك المحتج، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات، ويقوم عون الإدارة بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة، ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها أن تطلع عليها في أجل عشرين يوما كاملة، وتنص المادة 86 كذلك في الفقرة 9 على ضرورة أن يقدم الخبراء كشافا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، بعد انتهاء عملية الخبرة، وتتم تصفية ذلك بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

4- صدور القرار ومحتواه: يصدر القرار في جلسة علنية، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخيرا طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى حينئذ للمداولة قصد دراسة القضية، وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية وأن يبلغ بعدها للأطراف.

يجب أن يتضمن القرار البيانات التالية: اسم ولقب الأطراف وصفتهم أو مهنتهم وموطنهم أو محل إقامتهم والمحامين عنهم، وإذا تعلق الأمر بشركة عنوان الشركة ونوعها ومقرها، تلاوة التقرير والتأشير

الإجمالي على جميع الوثائق المقدمة، بالإضافة إلى النصوص القانونية التي طبقت وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في إصدار الحكم، وكذا اسم ممثل النيابة العامة إذا اقتضى الحال، كما يجب أن تشمل الأحكام عند الاقتضاء ذكر سماع أقوال الأطراف أو محامهم²⁸ ويتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموظفهم وعن طريق محضر قضائي، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط²⁹، حيث يبلغ القرار إذا كان يتعلق بمصلحة من مصالح الدولة التي تابعت القضية إلى المصلحة المذكورة، ويبلغ القرار إلى نيابة مديرية الضرائب التي دخلت النزاع، أما بالنسبة إلى المكلف فإن قرار الغرفة الإدارية يبلغ إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره والمعلن في طلبه مسبقاً، وإذا كان المكلف شخصاً معنوياً فتبليغ القرار يكون إلى المقر الرئيسي³⁰.

5- آثار القرار: إن الآثار التي يحدثها القرار من قبل المحكمة الإدارية في ميدان منازعات الضرائب المباشرة يحوز لقوة الشيء المقضي فيه، ما لم يطعن فيه خلال الموعد القانوني، فبالنسبة للإدارة فإن الآثار التي يحدثها القرار المتخذ عندما يعدل ما اتخذته فليس من حقها التنصل من نتائجه، وبإمكان المكلف بدفع الضريبة أن يقوم باستئناف هذا القرار أمام مجلس الدولة، إذا لم يقبل هذا القرار، غير أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية، كما لا يحق لمدير الضرائب للولاية المختص أن يطعن عن طريق الاستئناف في قرارات المحكمة الإدارية³¹.

ثانياً: الاستئناف أمام مجلس الدولة.

إن إجراءات التقاضي أمام المجلس فيما يخص المنازعات الضريبية وكمبدأ عام ليست لديها خصوصيات تميزها عن القواعد العامة، إنما تخضع لتلك القواعد الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 01-98 المتعلق بمجلس الدولة، بالإضافة لذلك ما كرسه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 90 منه، والتي تنص على أنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها³² وبالتالي فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساساً بالمنازعات الجبائية، تكون قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.

1- شروط قبول الطعن بالاستئناف

1-1- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة (المستأنف والمستأنف عليه) في الاستئناف:

➤ **الصفة:** الصفة في التقاضي، تعني أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، أي يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء، فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس

الدولة³³، أما بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، فقد نصت المادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها، للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل.

➤ **المصلحة:** يشترط في المدعي أن تكون له فائدة يجنيها من وراء مباشرة دعواه، كأن يكون مضرورا في دعوى القضاء الكامل، سواء هو ذاته أو ذوي حقوقه بعد وفاته، فإن شرط المصلحة، وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوي القضائية، تطبيقا لمبدأ هام مفاده أنه لا مصلحة فلا دعوى³⁴

➤ **أهلية التقاضي:** المقصود بأهلية التقاضي هو أهلية الأداء أمام القضاء، والأهلية لدى بعض الفقهاء ليست شرطا لقبول الدعوى وإنما هي شرط لصحة إجراءاتها، فمتى باشر الدعوى من هو ليس أهلا لمباشرتها كانت دعواه مقبولة، ولكن إجراءات الخصومة تكون فيها باطلة، وعليه فإذا كان المدعي متمتعا بأهلية التصرف عند رفع الدعوى، ثم طرأ أثناء سير الإجراءات ما أفقده هذه الأهلية كتوقيع الحجز عليه، فإن الدعوى تظل صحيحة، ولكن يوقف النظر في الخصومة إلى أن تستأنف في مواجهة من له الحق في مواصلتها³⁵

1-2- الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف: تتمثل هذه الشروط في³⁶:

➤ أن يكون الحكم المستأنف قضائياً أي صادر من جهة قضائية، والمتمثلة في المحكمة الإدارية؛

➤ أن يكون الحكم المستأنف صادرا ابتدائياً وهذا يعني أنه لا يمكن أن يستأنف في أي حكم قضائي بل يجب أن يكون هذا الأخير صادرا ابتدائياً، واشتراط الأحكام الابتدائية يقصد به أيضا استبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيريا قبل الفصل في الموضوع.

1-3 الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات وميعاد الاستئناف.

➤ **الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:** إلى جانب الشروط السابقة يشترط شروطا شكلية وهي³⁷

- أن يكون طلب الاستئناف مستقلا أي أن يقدم طلب واحد مستقل بالنسبة لكل حكم مطعون فيه؛

- أن يكون طلب الاستئناف موقعا عليه من قبل المكلف أو من يمثله؛

- أن يكون الطلب مقدا على ورق مدموغ؛

- يجب أن يكون الطلب مسببا أي أنه يجب أن يتضمن عرضا موجزا للوقائع والأدلة وأسماء الخصوم ومحل إقامتهم.

➤ **ميعاد تقديم الاستئناف:** يقصد بميعاد الاستئناف المهلة الزمنية التي أجاز المشرع للخصوم رفع طعنهم خلالها بحيث يترتب على فواتها دون الطعن في الحكم سقوط الحق في الاستئناف³⁸، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم

فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية وذلك بموجب المادة 92 من قانون الاجراءات الجبائية، أما ميعاد الاستئناف بالنسبة للمكلف شهرين ابتداء من التبليغ ويجوز مد هذا الميعاد وإيقافه وفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين (104-105) من قانون الإجراءات المدنية³⁹، وفي حالة وفاة المكلف بالضريبة قبل أن يقدم استئنافه، فإن هذا الأجل يمدد إلى أن يتم تبليغ الورثة وعندها يبدأ سريان ميعاد طلب الاستئناف، وفقا لأحكام المادة 319 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية⁴⁰.

2- آثار رفع الاستئناف.

يترتب على الاستئناف طرح النزاع الذي فصلت فيه الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي على مجلس الدولة باعتباره قاضي استئناف، ليفصل فيه من جديد، فيصبح المجلس مختصا ببحث الاستئناف وتحقيقه والفصل فيه، على أنه لا يترتب على رفع الطعن بالاستئناف وقف تنفيذ الحكم إلا إذا أمر المجلس بذلك، ويعتبر طرح النزاع على مجلس الدولة باعتباره محكمة استئنافية نتيجة رئيسية لمبدأ التقاضي على درجتين، كذلك يجوز لمجلس الدولة بعد إلغاء حكم الغرفة الإدارية للمجلس، أن يتصدى للفصل في موضوع القضية على اعتبار أن الحكم كأن لم يكن ولكن بشروط معينة⁴¹.

2-1- الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم المستأنف.

لقد نص المشرع الجزائري قاعدة تتضمن، أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم المستأنف وذلك في المادة 171 من قانون الاجراءات المدنية إلا أن هذه القاعدة لها استثناء، حيث أن المشرع منح للأفراد طلب وفق تنفيذ القرارات الإدارية ولكن بشروط معينة، فإذا صدر الحكم الابتدائي لصالح الإدارة، فهنا لا يطرح الإشكال في مجال التنفيذ، لكون الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد إلا في حالة تقديم الضمانات الكافية، أما في حالة صدور الحكم ضد الإدارة، فإنه لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها، فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر قبولا منها لمحتوى الحكم، إذن فإن تنفيذ الحكم لا يعد قبولا لما جاء به وإنما تفاديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية⁴².

2-2- قرار مجلس الدولة إلزامي على أطراف الخصومة.

يصدر قرار مجلس الدولة متضمنا 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 الجلسة⁴³.

وتبلغ قرارات مجلس الدولة بواسطة كتاب الضبط بكتاب موصى عليه بعلم الوصول إلى محامي المكلف الذي رفع النزاع، وكذلك لمحامي مصلحة الضرائب المعنية، وكما تبلغ الأحكام إلى الأطراف

المتنازعة، تبلغ هذه القرارات الصادرة عن مجلس الدولة إلى الجهة التي أصدرت الحكم بواسطة النائب العام لدى مجلس الدولة، وبصدور القرار من مجلس الدولة، يكون الحكم قد أصبح نهائياً وحائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، وعندئذ تنتهي المنازعة الضريبية بعد أن وصلت إلى آخر مراحلها، إلا أنه ما نلاحظه فيما يتعلق بتبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة، هو أن المشرع لم يحدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ولا في قانون الإجراءات الجبائية المهلة التي يجب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة⁴⁴

3- الطعن ضد قرارا مجلس الدولة.

باعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية فهي لا تقبل الطعن إلا في حالة تصحيح خطأ مادي (المادة 294 من قانون الاجراءات المدنية)، أو التماس إعادة النظر (المادة 295 من قانون الاجراءات المدنية)، وذلك إذا تبين أن حكمه قد بنى على مستندات مزورة مقدمة لأول مرة أمامه أو إذا حكم على الملتمس لتعذر تقديمه مستندا قاطعا في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمه، بالإضافة إلى الطعن الخاص لصالح القانون (المادة 297 من قانون الاجراءات المدنية) وهو الوسيلة الممنوحة للنائب العام من أجل الطعن أمام مجلس الدولة إذا كان القرار موضوع الطعن مخالفا للقانون أو لبعض الإجراءات الجوهرية⁴⁵

خاتمة:

من خلال ما سبق نجد أن المنازعة الجبائية هي تلك الحالة القانونية الناشئة عن وجود خلاف بين المكلف والإدارة الجبائية، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بحساب وعاء الضريبة أو مبلغها أو عند قيامها بتحصيل هذه الضريبة، حيث يمر النزاع الضريبي بمرحلتين هما: المرحلة الادارية كخطوة أولى، والمرحلة القضائية كخطوة نهائية وأخيرة.

ففي المرحل الإدارية يتقدم المكلف بالشكوى أو ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية المصدرة للضريبة المتنازع عليها، وذلك وفق شروط وأجال محددة قانونا، كما يمكن للمكلف أيضا أن يلجأ في هذه المرحلة إلى لجان الطعن، هذه الأخيرة جعل المشرع اللجوء إليها اختياري للمكلف، وإذا لجأ مباشرة إلى القضاء فلا يجوز له بعد ذلك اللجوء إليها، ويبقى الهدف الأساسي من إحداث هذه اللجان الإدارية، هو المحافظة على توازن القوى في المراكز القانونية، كما أن المكلف لا يمكن له الطعن أمامها، إلا بإتباع إجراءات معينة، حسب كفاءات سير عملها المنصوص عليها قانونا، كما ويوجد شكل آخر لهذه اللجان تعرف بلجان الطعن الولائية، إذ وفي حالة العوز أو ضيق الحال الذي يجعل المكلفين بالضريبة غير قادرين على الوفاء بالتزاماتهم اتجاه الخزينة، يمكنهم طلب التماس من الإدارة الجبائية للإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليهم، حسب شروط وحالات معينة.

أما المرحلة القضائية والتي تعد محطة حاسمة في النزاع الجبائي نجد أن أبرز ما يميزها مبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية الابتدائية وصولاً إلى مجلس الدولة، فالنزاع أمام المحكمة الإدارية تحكمه اجراءات خاصة من ناحية رفع الدعوى، وطرق البت فيها، وعملية إصدار القرار، وصولاً إلى الاستئناف أمام مجلس الدولة كحل نهائي وأخير لحل النزاع الضريبي.

الهوامش:

- (1) بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، رسالة لنيل درجة دكتوراه دولة في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 198
- (2) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، ط 02، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 5.
- (3) حنصالي نوال وآخرون، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، مجلس قضاء المسيلة، الدفعة الثالثة عشر، 2005/2004، ص 35.
- (4) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008/2007، ص ص 11-12.
- (5) قصاص سليم، مرجع سابق، ص ص 32-33، أنظر كذلك رشيد خلوفي، قانون المنازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص 85-86.
- (6) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 23.
- (7) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية 2015، مرجع سابق، المادة 46، ص ص 17-18
- (8) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 23.
- (9) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 20.
- (10) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 26.
- (11) قصاص سليم، مرجع سابق، ص ص 66-67.
- (12) بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012/2011، ص 84
- (13) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية 2015، مرجع سابق، ص 19.
- (14) برحمان محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزيطة، الجزائر، 2009، ص 369.
- (15) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية 2015، مرجع سابق، ص 19.
- (16) برحمان محفوظ، مرجع سابق، ص 373.
- (17) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المالية 2015، مرجع سابق، ص 19.
- (18) بدايرية يحيى، مرجع سابق، ص 115.
- (19) قصاص سليم، مرجع سابق، ص 78.
- (20) Direction Générale Des Impôt, Guide Pratique Du Contribuable, Alger, 2011, p 79
- (21) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 67.
- (22) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 69.
- (23) نفس المرجع، ص ص 85-86.
- (24) نفس المرجع، ص ص 64-67.

- (25) مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2010/2011، ص 252.
- (26) بلعيد بشير، القضاء المستعجل في الأمور الإدارية، مطابع عمار قرفي، باتنة، الجزائر، 1993، ص 157.
- (27) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 93.
- (28) نفس المرجع، ص 116.
- (29) بدايرية يحيى، مرجع سابق، ص 183.
- (30) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 87.
- (31) فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 119.
- (32) بربارة عبد الرحمن، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ط3، منشورات بغداددي، الجزائر، 2011، ص 280.
- (33) قصاص سليم، مرجع سابق، ص 139.
- (34) لعشب محفوظ، المسؤولية في القانون الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 99.
- (35) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 74.
- (36) مسعودي عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 22.
- (37) فريجة حسين، اجراءات النزاعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 130-132.
- (38) طاهري حسين، مرجع سابق، ص 114.
- (39) حنصالي نوال وآخرون، مرجع سابق، ص 76.
- (40) محمد الصغير بعلي، النظام القضائي الإداري الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2009، ص 159.
- (41) قصاص سليم، مرجع سابق، ص 145.
- (42) المرجع نفسه، ص 146.
- (43) فريجة حسين، اجراءات النزاعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 140، 141، 142.
- (44) المرجع نفسه، ص 142.
- (45) المرجع نفسه، ص 142-144.