



جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2



محاضرات في مادة:

المنازعات الضريبية

مهيئة وفقا لآخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2025

- السنة أولى ماستر. تخصص القانون العام

إعداد: د. بن اعراب محمد

السنة الجامعية 2024-2025

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، وقد تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع، إذ أن هناك ارتباط كبير بين النظام الضريبي وطرق وأساليب فرض الضريبة وتحصيلها، وبين نظام الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق أثناء فرض الضريبة. كما تعد من أهم أدوات السياسة العمومية في إدارة وتوجيه النشاط الاقتصادي، وتمويل الميزانية العامة وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، الشيء الذي جعل الدول تحرص على فرضها بطرق يتوخى من خلالها تحقيق نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية والملمزم، كما تعمل على استخلاصها بوسائل متعددة وتعتمد إلى تجريم التملص الضريبي.

أصبحت الدولة تستعمل الضريبة ليس كمصدر من مصادر الإيرادات العامة فقط، بل كوسيلة لتحقيق أهداف معينة والتأثير على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. يقوم النظام الضريبي على الثلاثية الجبائية المعروفة لدى أغلب الدول في إطار عوامة الأنظمة الضريبية، أي إخضاع الشركات لضريبة خاصة والأشخاص الذاتيين وشركات الأشخاص لضريبة عامة على الدخل بالنسبة لمجموع دخولهم، ثم ضريبة عامة على الإنفاق وبعض الضرائب النوعية كالضريبة المهنية أو الحضرية إلى جانب النظام الجبائي المحلي.

إن تطبيق مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلا عن ضرورة استناد الضريبة للمبادئ المذكورة أعلاه (العدالة، والملائمة، التحديد واليقين، المردودية، ضمانات المكلف) أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به. غير أن المكلف بالضريبة ولكون هذه الأخيرة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أدائها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخيله أو يلجأ للغش أو التدليس؛ كما أن الإدارة بدورها وأثناء قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين.

غير أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات تتعلق بتأسيس الوعاء الضريبي، قد تخل ببعض الضمانات القانونية المحولة للملمزمين من مثل: التبليغ بفرض الضريبة، احترام الإجراءات المتعلقة بتصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها... مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة الضريبية والملمزم. وضمانا لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث المشرع الجزائري قانونا يحدد كيفية حل هذه النزاعات وهو قانون الاجراءات الجبائية، فما هي المنازعة الضريبية وماهي خصائصها ومراحل حلها؟

الفصل الأول: مفهوم المنازعة الضريبية وتقسيماتها

ظهرت المنازعات الضريبية في الأنظمة الليبرالية مع تطور الأنشطة التجارية والمالية المربحة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون، ومع تنامي نشاط الإدارة وتعدد هيكلها وحاجاتها إلى امكانيات مالية ضخمة للقيام بمسؤولياتها الأساسية المتعددة في كل المجالات، فكل التشريعات تجيز للمكلف الاعتراض على الضريبة المترتبة عليه، يقول "gaudmet": "أن الغاية من الاعتراضات هي مراقبة الادارة واحترام الشرعية الضريبية".

المبحث الأول: تعريف المنازعة الضريبية

تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه، فهي كل ما ينبج عن الخلافات التي تحدث بين المكلفين بالضريبة والادارة الضريبية، والذي يمكن حله من خلال اجراءات إدارية قضائية، ويقابل هذه الكلمة بالفرنسية (Contentieux) التي هي من أصل لاتيني، ويقصد بها الشيء المتنازع فيه أو المتخاصم فيه فنقول (Juridiction Contentieux) صلاحية قضائية متنازع فيها، ويعرفها عمر باكر بأنها: "مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها".

وكلمة منازعة أو نزاع تتطلب طرفين، لهذا الغرض نجد أن كل شركة أو إدارة تنشئ مصلحة مختصة تدعى بمصلحة المنازعات. فتفيد كلمة منازعة وجود خلاف بين شخصين يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان موضوع الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية.

ويعرف "باكر عمر"، المنازعة بصفة عامة بقوله: "يمكن تحديد المنازعة الضريبية بأنها مجموع القواعد والوسائل التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الارادة والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي. ومن سمته يعرفها الأستاذ بن سعد على أنها: "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والنتيجة عن نزاعات حول نتائج قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى". أما المنازعات الجبائية فيقصد بها كل الأعمال والإجراءات التي ترمي إلى الإلغاء أو التخفيض الكلي أو الجزئي للجباية بمعناها الواسع، سواء كانت ضريبة أو رسم أو غرامات ناتجة عن تخلف أداء الواجبات الجبائية أو تأخر في دفع المستحقات، أو المتابعة الناتجة عن عدم الدفع أو استعمال طرق تدليسية للتملص من دفع الضرائب.

ومن هنا يمكننا تعريف المنازعة الجبائية أو الضريبية بأنها: "مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والنتيجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وجباية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى، كما يمكن القول إن المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدا لرفعها كليا أو جزئيا".

المبحث الثاني: تقسيم المنازعات الضريبية

تنقسم المنازعات الجبائية من حيث موضوعها إلى:

- منازعات حول أساس القاعدة الضريبية، وتسمى منازعات وعاء الضريبة، وينازع فيها المكلف الإدارة الجبائية في الأساس الذي بناءً عليه تم فرض الضريبة.
 - ومنازعات التحصيل وفي هذا النوع من المنازعات المكلف لا يطعن في حساب الضريبة وإنما في إجراءات التحصيل بحد ذاته، على أساس أن الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل وديا أو جبريا.
 - ومنازعات تحمل الطابع الجزائي تتعلق بجريمة الغش والتهرب الضريبيين.
- يتضح مما سبق أن المنازعات الضريبية تنقسم حسب ما ورد في ملخص المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية، إلى نوعين هامين هما: منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل؛ وسنركز في محتوى هذا المقياس على نوع واحد هو منازعات الوعاء فقط، وإعطاء لمحة وجيزة عن النوع الثاني مع احوالة الطالب للمراجع الضرورية قصد الاطلاع عليه أكثر.

ويتعلق النوع الأول (محل الدراسة) بمنازعات الوعاء "المنازعة في أساس الضريبة". وتقر الخصومة الجبائية في هذا النوع بمرحلتين هما المرحلة الادارية، ومرحلة أخرى قضائية. خلال المرحلة الادارية يمكن خلالها للمكلف بالضريبة اللجوء إلى الإدارة الجبائية ذاتها التي أصدرت القرار الذي فرض الضريبة، وذلك عن طريق الشكوى أو عن طريق لجان الطعن. أما من منظور طبيعة المنازعة الادارية الضريبية - في مرحلتها القضائية - بجد ذاته فقد تكون دعوى قضاء شامل، أو دعوى إلغاء، أو دعوى قضاء استعجالي.

المبحث الثالث: موضوع المنازعة الضريبية

من خلال التعريف السابق نجد أن موضوع المنازعة الضريبية قد يكون امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه إدارة الضرائب أو عدم تمكنه من الاستفادة من إعفاء أو إلغاء أو أي حق ضريبي صادر بموجب القانون أو التنظيم أو من أجل استدراك خطأ في حساب الضريبة أو استرجاع المبالغ المدفوعة بغير وجه حق، أو من أجل الحصول على تأجيل للدفع أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات أو التخفيف من قيمتها أو بسبب قيامه بغش جبائي.

كما تنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء في أسس وطريقة حسابها والقواعد المعتمدة في تأسيسها. ويقصد بوعاء الضريبة العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، سلعة، عملاً أو حيازة تكون سبباً لفرض الضريبة (محلها/ فهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة من بينها: طريقة المظاهر الخارجية، وطريقة التقدير الجزافي، وطريقة التقدير المباشر الذي يتم إما عن طريق التصريح (تصريح المكلف، وتصريح الغير)، أو التقدير بواسطة الإدارة الضريبية...). وهذا ما تضمنته المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية التي نصت على ما يلي: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها

- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها،

- وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

نلاحظ أن هذه المادة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2021 استثنت حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير من نطاق اختصاص الطعون النزاعية.

وتجدر الإشارة كذلك أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الادارة والمكلف ويمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين:

الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن القانون الضريبي نفسه، ويحدث ذلك نتيجة تداخل في صلاحيات الهيئات الضريبية.

الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهو ما ينتج عنه الازدواج الضريبي (أي خضوع المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة على الوعاء نفسه).

المبحث الرابع: أسباب ومميزات المنازعات الضريبية

المطلب الأول: أسباب نشوب المنازعات الضريبية

هناك العديد من الأسباب المؤدية لنشوب المنازعات الضريبية فزيادة عن التغيرات المستمرة في القانون الذي يحكمها سواء في قوانين الضرائب المختلفة أو في قانون الاجراءات الجبائية، هناك أسباب أخرى وهي:

الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

• كثرة النصوص القانونية التي كثيرا ما يشوبها الغموض وكثرة الأخطاء خاصة التناقض بين النص العربي وما يقابله في النص الفرنسي الذي كثيرا ما يطبق على أرض الواقع، ووجود العديد من الفراغات القانونية التي تميز النصوص الضريبية والتضارب الواضح في تفسيرها وفهمها،

• مخالفة النصوص الضريبية للقواعد والمبادئ الامة التي تحكم الضريبة كالعدالة والمساواة أمام التكاليف والأعباء العامة.

• عدم استقرار التشريع الضريبي.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بإدارة الضرائب

• عدم كفاءة أعوان الضرائب المكلفين بحساب وبتحصيل الضريبة أحيانا نتيجة تعديل النسب الضريبية،

• عدم استغلال بعض الهيئات لوسائل التكنولوجيا الحديثة في خدمة النظام الجبائي بما يؤدي لرجح الوقت والمصاريف.

• نقص الامكانيات المادية والبشرية أحيانا، وعدم ايلاء الأهمية اللازمة للتكوين والتكوين المتواصل للعنصر البشري كعنصر هام ومقوم أساسي لقيام الادارة الضريبية بعملها على أكمل وجه،

• تعسف أعوان الضرائب أحيانا في استعمال السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، واللجوء للتقدير الجزافي الذي لا يتماشى والمقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة،

• انتشار مظاهر الفساد المالي والاداري في بعض الادارات الضريبية، وهو ما يقوّض العملية المهنية الصحيحة لأعوان الادارات الجبائية،

• مغالاة السلطات الادارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الادارة الضريبية، ففي إطار تحفيز الادارة الضريبية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لمن يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على تلك الامتيازات يتم ارتكاب الكثير من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، وهو ما ينعكس سلبا على علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: أسباب مرتبطة بالمكلف بالضريبة

يعد المكلف بالضريبة حلقة هامة في مكونات النظام الضريبي ويساهم بدور كبير في فعاليته من عدمه، والواقع يثبت أن هناك حساسية بين المكلفين بالضريبة والادارة الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف كثيرا ما يلجأ للتملص من التزاماته الضريبية نظرا للخصائص المميزة للضريبة والتي لا يعود عن دفعها من المكلف أية فائدة مباشرة، فيلجأ للتخلص من العبء الضريبي

وذلك بعدة وسائل فينتج عن تلك الممارسات نشوب نزاعات ضريبية كثيرة. زيادة عن ذلك توجد أسباب أخرى عديدة لقيام النزاع الضريبي تتعلق بالمكلف بالضريبة منها:

- عدم احترام الالتزامات الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة، من بينها مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلفين بالضريبة، مما يؤدي الى استبعادها من طرف الإدارة عند تقييمها للضرائب.
- عدم قبول نتائج التحقيقات الجبائية للملفات،
- تغيير الآجال في تقديم التصريحات الجبائية السنوية،
- انعدام الثقة بين المكلف وإدارة الضرائب،
- نقص الوعي الضريبي والثقافة القانونية التي تشعر المكلف بأنه يساهم في التكاليف والأعباء العامة بما يعود بالفائدة على المجتمع ككل.

- التأخر في دفع المستحقات الضريبية تجاه الخزينة، وهو ما يترتب عنه فرض غرامات التأخير وزيادة ثقل العبء الضريبي نتيجة ذلك، علماً أن الديون الضريبية هي ديون امتيازية لا تتقدم، وتستوفي بالأفضلية عن بقية الديون.

الفرع الرابع: أسباب مرتبطة بخصائص الضريبة

من بين خصائص الضريبة كونها أداء محصل بصفة نهائية ولا تلتزم الدولة برد مقدارها للمكلفين بها ولا تعوضهم عنها إذ تمثل تضحية نهائية للمكلف لصالح الجماعة، وبهذا تتميز أيضاً عن القرض الذي تلتزم فيه الدولة برده للمكتمنين مع التزامها بدفع الفوائد المترتبة عنه. إضافة إلى ذلك فالضريبة محصلة دون مقابل ولا توجد أية علاقة مباشرة بين المبالغ المدفوعة من قبل المكلف ومقدار أو طبيعة الخدمة التي تؤديها له الدولة إذ لا يترتب عن دفع الضريبة أي مقابل مباشر أو منفعة خاصة بالفرد يتمتع بالخدمات التي تقدمها الدولة كالأمن والقضاء والدفاع ليس باعتباره قام بأداء الضريبة بل لكونه فرداً من أفراد المجتمع وبهذه الميزة تشكل الضريبة وسيلة لتوزيع الأعباء والتكاليف العامة¹، لذا فإن الضريبة تفرض على جميع الأفراد المقيمين في الدولة سواء كانوا مواطنين أم أجنب اعتبرهم يتمتعون بجميع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة.

وهاتين الخاصيتين تجعلان المكلف بها يشعر بعبئها، ويرغب في التخلص من هذا العبء إذا لم يتوفر لديه وعي ضريبي يشعره بأهمية الضريبة كمظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي والمساهمة في التكاليف والأعباء العامة، هذه المحاولات تجعل المكلف يرتكب بعض التصرفات والممارسات التي تكون سبباً في نشوب منازعات بينه وبين إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: مميزات المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الجبائية بالخصائص التالية:

1/ تعدد المراحل وتعقيدها وتشعبها.

¹ / اعمر يحيى، المرجع السابق، ص. 91، 92.

2/ صعوبة استيعاب المكلف للنصوص التي تحكمها نتيجة كثرة التعديلات الواردة عليها، استجابة للحركة الاقتصادية والاجتماعية والاستثمارية التي تعرفها الدولة، وهو ما قد يتنافى مع مبدأ الأمن القانوني إن لم يتم مراعاة بعض الجوانب الاجرائية المرتبطة بالضمانات.

3/ رفض العديد من القضايا لعدم التأسيس أو لعدم استيفاء الشروط القانونية، نتيجة جهل بعض المكلفين بالإجراءات أو عدم احترامهم للمواعيد، أو بسبب الخصوصية الفنية للمنازعة.

4/ زيادة عدد المنازعات وكثرتها بسبب التوسع والانفتاح على اقتصاد السوق، وهم ما أفرز نظام جبائي متعدد المصادر.

5/ تميزها بالمرور بمرحلتين أساسيتين لحلها الأولى إدارية (وتتم أمام الهيئات الادارية (بشكل اجباري) وأمام لجان الطعن المختلفة (أمر اختياري)) والأخرى قضائية.

6/ خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات الجبائية الذي تسيّر وفقا لمقتضياته.

7/ وجود نوعين هامين من المنازعات الجبائية، الأول يتعلق بالوعاء والثاني يتعلق بالتحصيل.

8/ المنازعة الضريبية منازعة إدارية، فتحديد النزاع الاداري يعتمد على قاعدة السلطة العامة وإن اختصاص القاضي الإداري لا يقوم إلا إذا ثبت وأن الإدارة استعملت أثناء تصرفها تقنيات استثنائية خارجة عن القواعد العامة، وأنها استفادت من إجراءات السلطة العامة، في حين أستعمل المشرع الجزائري معيارا بسيطا في تحديد النزاع الاداري ألا وهو المعيار العضوي فكلما كانت الإدارة طرفا في النزاع بمفهوم المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والادارية يعتبر النزاع إداريا، أما عن النزاع الجبائي فهو نزاع إداري بطبيعته فالإدارة الجبائية إدارة ينطبق عليها المعيار العضوي، وفي تحديدها لأساس الضريبة وتحصيلها لها تعتمد على امتيازات السلطة العامة، وهذا ما سنسببه في هذا المبحث في شكل مطلبين الأول حول الإدارة الجبائية بمختلف هياكلها ومصالحها، والثاني حول علاقة الإدارة الجبائية بالجباية من خلال إعطاء مفهوم الجباية وطرق فرضها، تحصيلها، ومراقبتها.

9/ المنازعة الجبائية تتضمن جانب قمعي، ففي أغلب المنازعات الضريبية تكون المنازعة الجبائية منازعة إدارية تقوم بين المكلف بالجباية والإدارة، ولكن في بعض المنازعات تتخذ الإدارة الجبائية مركزا مخالفا، وذلك إثر معاناة جريمة جبائية، أو تحريك دعوى عمومية على أساسها، وهذا النوع من المنازعات يعرف بالمنازعات الجبائية القمعية، وقد نصت عليها المادتان 104، 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. والغش الجبائي: هو استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو من تصفية، أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة؛ جريمة الغش الضريبي تحتوي على ركن شرعي وركن مادي وركن معنوي.

الركن الشرعي يتمثل في النصوص التي تحدده وتعاقب عليه،

الركن المادي يتكون من ثلاثة عناصر وهي:

أ/ استعمال طرق احتيالية: جاءت أساليب الاحتيال المنصوص عليها في قوانين الضرائب على سبيل المثال، فقد أوردت القوانين الجبائية عدت أعمال تعد طرقا احتيالية كل حسب القانون المنظم لها مع الإشارة أن كل النصوص أجمعت على استعمال صيغة لا سيما (Notamment).

قبل بيان الأعمال التي تعتبرها طرقا احتيالية وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال، ونذكر منها:

◀ الإغفال عمدا عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي، وفي سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها؛

◀ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة؛

◀ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيا لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم، أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛

◀ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال؛

◀ القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح، قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير؛

◀ وعلى العموم الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.

ب/ التملص من الضريبة: وقد يكون هذا التملص من كل أو بعض (جزء) من وعاء الضريبة أو من تصفيتهما أو من أداء الضريبة كلها أو بعضها؛ ولا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي إلى نتيجة معينة وهي التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي لقيامه.

ج/ العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية: لقيام الجريمة يجب أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني، وبالتالي إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في فرض الضريبة أو في تقرير الإعفاء، فإن الجريمة تنعدم؛ غير أنه في حالة خطأ الإدارة كعدم الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فإن العلاقة السببية متواجدة في هذه الحالة.

الركن المعنوي: تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم العمدية، وتتطلب توفر قصد جنائي عام، يتمثل في علم الجاني بأنه يرتكب فعلا من أفعال الاحتيال، من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها. بالإضافة إلى القصد العام يجب توفر قصد خاص، يتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

ونظرا لخطورة جرمي الغش والتهرب الضريبيين فإن القانون أعطى للإدارة الضريبية عدة وسائل قصد مكافئتهما، ومن بين

هذه الاجراءات:

أ- الإجراءات الإدارية:

تتخذ إدارة الضرائب عدة إجراءات للكشف عن محاولة الغش الجبائي التي قد ترتكب من طرف المكلفين بالضريبة؛ تناولتها المواد من 18 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يتولى مفتش إدارة الضرائب القيام بالتحقيقات في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب الاطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها، وفي هذا المجال منح قانون الضرائب المباشرة الحق لأعوان إدارة الضرائب الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات التي بحوزة إدارات الدولة، فليس لهذه الأخيرة الدفع بالسر المهني أمام أعوان إدارة الضرائب، وكل رفض لتقديم الوثائق التي بحوزتهم، يترتب عليه تطبيق جزاءات. يحق للمكلف بالضريبة تقديم شروحات شفوية أو كتابية، كما يمكن للمفتش أن يصحح هذه التصريحات، بعد إعلام المكلف وإعطائه مدة للرد، وخاصة إذا قدم المعني بالأمر محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها.

زيادة عن حق الاطلاع لأعوان الضرائب سلطة تفتيش المنازل، وهذا لا يتم إلا بناء على أمر من موظف سام يقدم عرضا مسببا إلى مدير الضرائب للولاية المختص وذلك بعد الحصول على ترخيص من السلطة القضائية، وبحضور ضابط الشرطة القضائية طبقا للمادتين 499، 501 من قانون الضرائب غير المباشرة، زد على ذلك منحهم سلطة اتخاذ تدابير تحفظية، كحجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش مع تحرير محضر بذلك طبقا للمواد 511 إلى 517 من القانون نفسه.

ب-الإجراءات القضائية:

تهدف الدعوى العمومية التي تترتب عن قيام المكلف بفعل من أفعال الغش أو التهرب الضريبيين إلى تطبيق العقوبات الجزائية، وهي الحبس والغرامة، أما الدعوى الجبائية فيسعى من وراءها إلى تحصيل الحقوق الجبائية، وهي الضريبة المفروضة، الغرامة الجبائية (التأخيرية) والمصادرة، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية وتباشرها طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجزائية، فالجرائم الجبائية تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك، إذ خولت القوانين الضريبية صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب.

على أن تتم المتابعة بإيداع شكوى من المدير الولائي للضرائب أو من مدير كبريات المؤسسات طبقا للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، وطبقا للمفكرة الثانية من المادة 104 لا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب.

أما المادة 104 مكرر فقد نصت على أن مدير كبريات المؤسسات يمكنه سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد.

ووفقا للمادة 104 مكرر في فقرتها الأخيرة يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

فيما يتعلق بدراسة الدعوى والفصل فيها، فإن القاعدة العامة في الاختصاص المحلي، أن يحدد بمحل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، إلا أنه طبقا للقوانين الجبائية، فقد استثنى الجرائم الجبائية من هذه القاعدة، وخولت سلطة الاختيار لإدارة الضرائب. فيكون للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة.

ويجب أن يحتوي الملف المطروح أمام العدالة على محضر محرر من طرف عون محلف برتبة مراقب على الأقل، بالإضافة إلى تقرير مختصر تذكر فيه الأركان المادية والمعنوية المتعلقة بالجريمة الجبائية، والتي تدل على وجود طرق احتيالية، على أن لإدارة الضرائب الحق في الاطلاع على كل المعلومات، ومتابعة الملف.

ثانيا/ جنحة الإعفاء والتخفيض الغير القانوني في الضريبة أو الرسم:

يقصد بهذه الجنحة الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية، مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة أو يضع جداولها، كما نص قانون مكافحة الفساد على أن تطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات على صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطة العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت

ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون منتجات مؤسسات الدولة مجاناً، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكاً.

يعد مرتكب هذه الأفعال مرتكباً لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة، وهذا يدل على أن الجاني يتعرض لمتابعة تأديبية جزائية في نفس الوقت، وبتبوت الفعل المرتكب من طرف الجاني وتوفر أركان الجريمة، يخضع لعقوبات تأديبية جزائية. فيما يخص صفة الجاني يشترط المشرع في هذه الجريمة أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يجب أن يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة. وكذلك الموظفين المكلفين بوضع جداول الضرائب أو بتحصيلها، وهذا خلافاً للجريمة المذكورة سابقاً الغش الجبائي التي يكون مرتكبها الشخص المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص الركن المادي فتجدر الإشارة إلى أن هذه الجريمة تأخذ صورتين وهما:

تحصيل ما هو غير مستحق للدولة: يتمثل الركن المادي في هذه الصورة في إصدار صاحب السلطة العمومية أمراً إلى مرؤوسيه بتحصيل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة غير منصوص عليها قانوناً، والتي يكون أساس فرضها القانون المستمد من الدستور، ونفس الحكم يطبق على الموظف الذي يعد جداول لتحصيل الضرائب، وكذا الموظف الذي يقوم بالتحصيل.

الإعفاء من أداء ما هو مستحق للدولة: الركن المادي لهذه الصورة يتجسد في منح إعفاء من أداء كل الضرائب أو الرسوم أو الغرامات بدون وجه حق أو التنازل عن جزء منها، تسليم مجاناً منتجات مما تنتجها مؤسسات الدولة، ويتعلق الأمر هنا بتبديد أموال الدولة والمقصود بمؤسسات الدولة المؤسسات التي تخضع للقانون العام، أي الهيئات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري.

أما فيما يتعلق بالركن المعنوي فتتطلب هذه الجريمة توفر قصد جنائي عام، يتمثل في علم الموظف بأنه سعى إلى تحصيل ضرائب غير مستحقة للدولة، أو بأنه يتنازل عن مال مستحق للدولة، ولا تقوم الجريمة إذا تصرف الفاعل عن جمل إما خطأ في فهم قانون المالية مثلاً أو أساء تحديد وعاء الضريبة.

يترتب عن كل خطأ مهني يرتكبه الموظف، تسليط العقوبات التأديبية المنصوص عليها في القانون بعد إتباع الإجراءات المنصوص عليها في القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية من خلال إجراء تحقيق أولي قصد التأكد من صحة الوقائع وتحديد درجات المسؤولية، في هذه الحالة يجب الاستماع على التوالي إلى الأعوان المعنيين من طرف موظفين أعلى رتبة منهم في الإدارة. وإذا ثبت بعد التحقيق، أن الموظف قد ارتكب خطأً تأديبياً، يتم الشروع في اتخاذ إجراءات ضده، ويحق للموظف المحال على لجنة التأديب الاطلاع على ملفه التأديبي فور الشروع في إجراءات القضية التأديبية، ويتضمن الملف كل الإجراءات المتخذة، حتى يقدم أمام لجنة التأديب، أو أمام لجنة الطعن توضيحات كتابية أو شفوية أو إحضار شهود، كما يمكنه الاستعانة بمدافع يختاره للدفاع عنه.

زيادة يترتب عن الفعل الذي قام به الموظف متابعة جزائية، بعد تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية ضد مرتكب الجريمة والذي يأمر بفتح تحقيق ابتدائي.

وتجدر الإشارة إلى أن انقضاء الدعوى العمومية لا أثر لها على المتابعة التأديبية فرغم عدم ثبوت الخطأ الجزائي في حق الموظف إلا أن الخطأ المهني يبقى قائماً.

فيما يخص الجزاءات المطبقة فإذا ثبت في حق الموظف (المتهم) قيامه بتلك الأفعال المجرمة يتعرض لعقوبات تأديبية باعتباره مرتكباً لخطأ مهني جسيم من الدرجة الثالثة، كما يخضع لعقوبات جزائية بتوافر أركان الجريمة السالفة الذكر يتعين تطبيق الجزاء المقرر قانوناً طبقاً للمادتين 121 و 122 من قانون العقوبات.

المبحث الخامس: الفرق بين المنازعة الضريبية والالتامسات

هناك نوع من طلبات المكلفين بالضريبة لا يدخل ضمن الطابع المنازعاتي ويتعلق بالالتامس الولائي أين يقر المكلف ويعترف بالضريبة كإجراء قانوني، لكن هناك ظروفًا معينة تعيقه عن أداءها فيتقدم بطلبه للالتامس الإعفاء منها، هذا فيما يخص المكلفين بالضريبة (المطلب الأول)، كما ينطوي تحت هذا الإجراء الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التامسات المكلفين بالضريبة

الفرع الأول: صيغة الالتامس

قبل دراستنا للطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والشروط الواجب توافرها في هذه الطلبات وكيفية إصدار القرار بشأنها، تجدر بنا الإشارة إلى المقصود بالطعن العفوي كإجراء من إجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية.

الفرع الأول: تعريف الطعن الولائي (الرامي للإعفاء أو التخفيف)

الطعن أو الالتامس الولائي "Recours Gracieux" هو من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي لتسوية الإشكالات الجبائية، ويختلف عن الطعن النزاعي الذي سنعرضه فيما بعد في طبيعة الطلب المرفوع إلى الجهات المختصة (مديرية الضرائب للولاية عادة) كون الطعن العفوي لا يكون ناتج عن رفض المكلف بالضريبة أو اعتراضه عنها، بل إن هذا الأخير يقر بالضريبة ويعترف بالأساس القانوني لها، لكن هناك ما يحول دون إبراء ذمته إزاء الخزينة، بسبب وضعية مالية أو اجتماعية أصابته مثل العوز أو ضيق الحال أو إفلاسه أو هلاك أمواله نتيجة قوة القاهرة كالفيضان أو الحريق أو الزلزال مثلاً، أو بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية عند أعداد الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية، ولما كان الأمر يتعلق بظروف القاهرة فقد نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية عرض التامسات المكلفين وطلباتهم على رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليمياً لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بطلبات تخص الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات، وهو ما يجعل هذا الطلب لا يتضمن المعنى الحقيقي للمنازعة التي يقصد بها التخاصم "Litige" بل يدخل ضمن مفهوم الالتامس الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة في أوقات عصيبة يمر بها، تحول دون دفعه لمستحقته الضريبية.

وعليه فإن المكلف بالضريبة لا يحق له الالتجاء إلى الجهات القضائية، ويرجع ذلك إلى طبيعة هذه الطلبات وموضوعها المتضمن للالتامسات وليست منازعات يتطلب رفعها إلى القضاء.

الفرع الثاني: شروط طلبات المكلفين بالضريبة

نصت المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية على أنه: في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يحول بين المكلفين بالضريبة وبين إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العامة، يجوز لهم أن يلمسوا إعفاءهم من الضرائب المؤسسة قانوناً (لم تراعى فيها الشروط القانونية) أو التخفيف منها ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

الشروط:

- ارسال الطلب لمدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، باعتباره هو المسؤول المباشر على المفتشيات التي قامت بفرض هذه الضرائب وكذلك القباضات المطالبة بها.

- توفر حسن النية لدى صاحب الطلب، يمكن الوقوف عليه من خلال عناصر:

- الحرص على مواعيد أداء الالتزامات الجبائية والمتمثلة في إيداع التصريحات الجبائية سواء الشهرية أو الفصلية أو السنوية، حسب النظام الذي يخضع له المكلف مثلا النظام الجزائي وكذلك الاستجابة لطلبات الإدارة الجبائية.
- الجهود المبذولة لتسديد الدين الجبائي وتمثل ذلك في سعي المكلف لتسديد مستحقاته الجبائية في وقتها وذلك بكل الطرق المتاحة قبل حالة العسر التي وقع فيها.

- ألا يكون صاحب الطلب ممن ارتكبوا أحد أفعال وممارسات الغش الجبائي

- ارفاق الطلب بالإندار وفي حالة عدم تقديم الإندار يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بالطلب.

- تقديم ما يثبت توفر حالة العوز أو ضيق الحال التي تجعل المكلف في حالة عجز على ابراء ذمتهم إزاء الخزينة

- الملاحظ أن المشرع لم يقيد طلبات المكلفين بشرط الزمن والآجال القانونية كما في الطعن النزاعي، وربما يرجع ذلك لطبيعة الطعن العفوي الذي هو نتاج لحالة مالية يمر بها المكلف، كما أنه لم يتطرق إلى ذكر أنواع الضرائب أو الرسوم التي يمكن أن تكون موضوع الطلب، ما عدا الرسم على القيمة المضافة لأن هذه الأخيرة يتحملها المستهلك وليس الممول. وجاءت النصوص شاملة لكل المستحقات الجبائية والمتمثلة في الآتي:

* الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سواء تعلق الأمر بالحق الرئيسي للضريبة أو الزيادات.

* غرامات التحصيل والزيادات الناتجة عن عدم دفع الضريبة في ميعاد استحقاقها وتكون حسب نوع الضريبة، فمثلا بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) تكون الزيادة بنسبة مئوية عن كل شهر دون أن تزيد عن حد معين.

* الغرامات والزيادات الناتجة عن الرسم عن القيمة المضافة والضرائب الغير مباشرة الأخرى، غير أنه طبقا لأحكام المادة 93 في فقرتها الثانية يجب ألا يكون للتخفيضات في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة، الممنوحة من طرف الإدارة إثر ارجاع الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم أقل من مبلغ تعويض التأخير الذي سيكون مستحقا إذا ما طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة.

* حقوق التسجيل والزيادات المترتبة عنها؛ غير أن المشرع نص في الفقرة الثانية من المادة 93 ينبغي ألا يكون موضوع طلب الاعفاء الولائي الكلي أو الجزئي يخص الغرامات المعدّة تطبيقا للمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فضلا عن ذلك فإنه في هذا النوع من الرسوم لا بد على المكلف صاحب الطلب المدين بالرسم أن يقوم بتسديد الحقوق الأصلية قبل تقديم أي التماس أو تخفيف الغرامات.

دراسة الطلبات

بعدما تعرفنا على الشروط الواجب توافرها في طلبات المكلفين بالضريبة سنتابع في هذا الفرع كيفية دراسة الطلبات وإصدار القرار بشأنها.

حسب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة تخول سلطة الفصل في طلبات المكلفين بالضريبة حسب الحالة إلى:

- مدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية (بموجب قرار من المدير العام للضرائب)، عندما يقل أو يساوي المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج

المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي (بموجب قرار من المدير العام للضرائب)، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج¹.

الفرع الثاني: الصيغة التعاقدية

حسب المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للإدارة وفقا لهذه الصيغة قبول طلب المكلفين بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، وللإستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة:

- تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله التخفيض المشروط
- تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه 30 يوما اقتراح التخفيض المشروط للمكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مقابل اشعار بالاستلام، يحدد فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي
- يمنح أجل 30 يوما للمكلف بالضريبة من أجل ابداء الرأي (القبول أو الرفض)، ففي حالة القبول يبلغ المكلف بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل اشعار بالاستلام، ولما يصبح التخفيض المشروط 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 موضوعا لهذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة به).

دراسة الطلبات

تدرس الطلبات الرامية لتخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية بصيغة تعاقدية من طرف مدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض بموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يقل أو يساوي المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج

المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض بموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف 5.000.000 دج.

المطلب الثاني: طلبات قابض الضرائب

الفرع الأول: مفهوم طلبات قابض الضرائب

نصت على هذا النوع من الطلبات المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية، إن الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب تبدو حالة غريبة نوعا ما في أول وهلة، على عكس الطلبات الخاصة بالمكلفين وغرابتها تكمن في أن الجهة المكلفة بالتحصيل هي التي تتقدم بهذه الطلبات ألا وهي قابض الضرائب.

¹/ حيث تسجل هذه الطلبات في سجل خاص لدى مكتب المنازعات لدى الهيئة المعنية، أين يعطى لها رقم خاص ثم ترسل إلى مفتشية الضرائب أين تسجل هذه الطلبات في السجل المخصص لذلك. وبعد ذلك يشرع رئيس المفتشية بدراسة هذه الطلبات واجازت المادة السالفة الذكر لرئيس المفتشية أن يعرض الطلب على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه إن كان لذلك محل، وبعد ذلك يقوم رئيس المفتشية بالتحقق من الشروط الموضوعية لطلبات الالتئاس. وتكون المعلومات التي تحتويها مذكرة الربط كأساس للعناصر المنتهة لحسن النية فباستلام رئيس المفتشية لهذه الوثيقة (مذكرة الربط) بالإضافة إلى المعلومات والحجج التي تضمنها طلب المكلف، يكون قد جمع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه سواء بالرفض أو القبول، وتجدر بنا الإشارة هنا إلى التفريق بين أنواع الضرائب موضوع الطلب:

* فيالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المائلة، لا يمثل الدفع المسبق سواء للحقوق الرئيسية أو للزيادات شرط أساسي لقبول الطلب.

* بالنسبة للرسوم على التهمة المضافة والضرائب غير المباشرة الأخرى وحقوق التسجيل يمثل الدفع المسبق للحقوق موضوع الطلب شرط أساسي لقبول هذا الأخير.

* بالنسبة لغرامة التحصيل يمثل الدفع المسبق لها، شرط أساسي لاسترجاعها عند طلب التخفيض.

وبعد انتهاء رئيس المفتشية من دراسة الطلبات وإبداء رأيه حولها يعاد إرسال ملف الطعن إلى مديرية الضرائب أين يصدر المدير الولائي قراره النهائي بالرفض أو القبول، بعد أخذ رأي اللجنة التي تم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، ويبلغ المعنى حسب الشروط، المنصوص عليها في القانون يكون القرار من اختصاص المدير الولائي للضرائب. ويكون للمكلف الذي قوبل بطلبه بالرفض الكلي أو الجزئي إمكانية الطعن في هذا القرار أمام المدير الجهوي طبقا لنص المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية.

لكن هذا لا يكون غريباً، إذا علمنا أن هذه الطلبات لا تهدف إلى إعفاء المكلف من مسؤوليته الجبائية إذ يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضده إذا تيسر حاله من جديد طالما لم يتم التقادم إنما إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته والمتمثلة في انعدام قيمة الحصص القابلة للتحويل، فقباضة الضرائب هي مصلحة مختصة بتحصيل كل ما يفرض على المكلف من ضرائب ورسوم وغرامات، ويشرف على ذلك قابض الضرائب الذي يتحمل على عاتقه تحصيل مستحقات الخزينة من المكلفين بها بالطرق المنصوص عليها في القانون، قد يصل إلى الحجز التنفيذي وذلك حفاظاً منه على إيرادات الخزينة.

لكن قد يحدث أن يقوم القابض بكل الإجراءات المنصوص عليها قانوناً ويستحيل عليه تحصيل الحصص الموكلة له لأسباب مختلفة. ولهذا منحه المشرع طرق قانونية تسمح له بإبراء ذمته من المسؤولية وذلك من خلال نص المادة 94 وهو ما يعرف بكشف الحصص غير القابلة للتحويل أو ما يسمى:

(Etat des cotés irrécouvrable)، وهو كشف جماعي يقدمه قابض الضرائب المختص إلى مدير الضرائب للولاية، من خلال ثلاث أنواع من الطلبات:

* طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية.

* طلبات إلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة.

* طلبات تأجيل الدفع.

إن طلبات قابض الضرائب المختلفة بإلغاء تحصيل الحصص غير المحصلة تتعلق بالحصص التي تقع على ذمة المكلفين المفقودين أو المتوفين أو المتبوعين بدون جدوى أو بالحصص الضريبية التي تم فرضها مرتين أو نتيجة خطأ.

الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة

بعد قيام قابض الضرائب بكل الإجراءات القانونية الخاصة بالتحصيل مثل الإنذارات بالحجز على الحساب البريدي أو البنكي، وبعد تأكده من أنها غير مجدية لتحصيل الضريبة وبعد التحري عن المكلف يلجأ إلى تحضير طلب كشف الحصص غير القابلة للتحويل، وذلك لتوفر أحد الأسباب التالية: غياب المكلف "وفاته أو إعساره".

ويخضع تسجيل هذه الكشوف لنفس العملية الخاصة بتسجيل الشكايات والطعون المجانية المشار إليها سابقاً لدى مفتشية الضرائب، وبعد تأكد قابض الضرائب من توافر أحد الأسباب السابقة الذكر، يحضر كشوف الحصص غير القابلة للتحويل، ويرسلها لرئيس مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً، أين يقوم هذا الأخير بالتأكد من أن كل إجراءات التحصيل قد اتبعت (حساب بنكي، حساب بريدي، أموال قابلة للحجز)، كما يتحقق من عدم وجود أشخاص يمكن مطالبتهم بهذه الحصص مثل الورثة في حالة الوفاة، أو الشركاء المتضامنين.

وبعد إدلاء رئيس المفتشية برأيه بالموافقة، ترسل هذه الكشوف إلى مدير الضرائب للولاية قبل 20 أفريل من كل سنة، والذي يصدر قراره بالرفض أو القبول.

الفصل الثاني: مراحل حل المنازعات الضريبية

بالرجوع إلى قانون الاجراءات الجبائية نجد أن إجراءات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية -المكلف بالضريبة، من جهة، وإدارة الضرائب التي تتصرف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة، من جهة أخرى، وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل المنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية لسنة 2002 (مصدره السلطة التنفيذية)، وأكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في قوانين المالية المتعاقبة، وأجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى، الشيء الذي يجعله متغير، وغير مستقر، وغامض، ومعقد، ويصعب على المكلف حتى وإن كان مثقفا الإلمام بكل جوانبه، وهذا يتناقض مع مبدأ الأمن القانوني.

بالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية نجد أنه تضمن طريقتين أو مرحلتين لحل المنازعات الضريبية المتعلقة بالوعاء، وهما: المرحلة الادارية (المبحث الأول) والمرحلة القضائية (المبحث الأول).

المبحث الأول: المرحلة الادارية لحل المنازعة الضريبية

لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، فكل طعن في مجال المنازعات الضريبية المتعلقة بالوعاء، يجب أن يسبق بشكاية مسبقة أمام مدير الضريبة للولاية، وذلك بموجب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية، وهو ما يعتبر استثناء عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الإداري جوازيا، والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. إذ تنص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على ما يلي: "يجوز للشخص المعني بالقرار الاداري، تقديم تظلم إلى الجهة الادارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه...".

ويعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

ويبدو أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظرا لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني الذي كثيرا ما يصعب على القاضي فهمه من دون الاستعانة بخبير أو خبراء مختصين، أو الاهتداء لما يرد من استنتاجات في التظلم أو الشكاوى، من خلال الحوار الكتابي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية الساعي لإيجاد أحسن وأسرع الحلول للنزاعات المطروحة، وتجنب النفقات الإضافية وتضييع الوقت باللجوء للطريق القضائي الذي يتميز بطول الإجراءات، كما يمكن التظلم الإدارة من استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها، من دون جرّها إلى العدالة حول أخطاء أو أوضاع لا تمنع في إصلاحها.

المطلب الأول: تعريف الشكوى

الشكوى (الطعن النزاعي) هي طلب أو تظلم إداري وجوبي يتقدم به المكلف بالضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، ويمكن تعريف هذا التظلم أو الشكاية بأنه الطريقة القانونية أو الشكوى أو الطلب المرفوع من طرف متظلم للحصول على حقوقه أو لتصحيح وضعيته.

ويهدف المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية من وراء شكايته (طعنه النزاعي) إلى الإلغاء الكلي أو الجزئي لهذه الضريبة ويكون ذلك بسبب إحدى الحالات التالية:

1) ارتكاب مصلحة الضرائب خطأ في وعاء الضريبة أي قاعدة الحساب الضريبي، أو بعبارة أخرى أساس فرض الضريبة.

(2) ارتكاب خطأ في حساب الضريبة.

(3) صدور نص تشريعي أو تنظيمي يمنح هذا المكلف الحق في إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة الملقاة على عاتقه (استرداد الضريبة).

المطلب الثاني: شكل الشكوى وشروط تقديمها

لقد تم ضبط شروط وإجراءات الشكوى في قانون الاجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها وتمثل تلك الشروط فيما يلي:

الفرع الأول: شرط الميعاد

نصت المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية، وعلى المكلف بالضريبة لكي تكون شكواه مقبولة قانوناً أن يقدمها وفقاً لهذه الآجال، فكل شكوى لم تقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة خلال هذه المواعيد يترتب عنها عدم قبولها من الإدارة الضريبية، لأن المواعيد من النظام العام التي يثيرها القاضي من تلقاء نفسه.

- ويتم قبول الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، سواء تعلق الأمر بـ:
 - الحالات التي تكون فيها الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول كحالة الاقطاعات من المصدر فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقطاع.
 - في حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلاً بوجود الازدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.
 - في حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي كذلك في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

- يجب أن تقدم الشكوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم.
- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع (04) الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.
من خلال المادة السابقة الذكر يتضح أن آجال تقديم الشكوى يمكن تقسيمها كالآتي:
أ- الآجال العامة:

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فالآجال تصبح كالآتي:

- إذا تعلق الأمر باقطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقطاع.
- أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

ب- الآجال الاستثنائية:

- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.
 - حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء أكان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.
- ج- الآجال الخاصة:

التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري: كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة (كتهديم عقار مبني كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية، شغور منزل أو محل مؤجر، توقف مصنع عن النشاط...إلخ).
ففي هذه الحالة ينتهي الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة.

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بشكل الشكوى

مراجعة المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية نجد أنها تضمنت جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكاية، تتمثل فيما يلي:

أولا/ يجب أن تقدم الشكوى كأصل عام بشكل فردي أي متعلقة بمكلف واحد، واستثناءً يمكن أن تقدم شكوى جماعية أي أن تشمل مجموعة من المكلفين، وذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعيا أو أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة تضامن SNC.

ثانيا/ حسب الفقرة الثانية من المادة 2/73 لا يشترط تقديم الشكوى على ورق مدموغ بل يكفي تحريرها على ورق عادي، أي أنها لا تخضع لحقوق الطابع.

ثالثا/ أن تخص الشكوى موضوعا واحدا أي أنها لا تتعلق بعدة أنشطة. (عبرت المادة 73 في فقرتها الثالثة على ذلك بالنص: "يجب تقديم شكوى منفردة لكل محل خاضع للضريبة")

رابعا/ تحت طائلة عدم القبول ينبغي بيان نوع الضريبة موضوع التظلم، ورقم المادة من الجدول الذي أقرت بموجبه الضريبة، هذا في حالة تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الجدول المرفق بالإنذار، حيث يحمل هذا الجدول تاريخ ورقم. وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول، فإن المكلف بدفع الضريبة لا يبلغ بنسخة من الجدول بل يبلغ عادة بحوالة الخزينة فعليه أن يرفق هذه الوثيقة بالشكوى، لأنها هي التي تثبت مبلغ الاقتطاع.

خامسا/ كقاعدة عامة لا بد أن تتضمن الشكوى توقيع المكلف للشكوى بخط يده، غير أنه وحسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن أن توقع الشكوى من طرف وكيل بشرط: أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل، وذلك قبل تقديم الشكاية، ويتم إرفاق الشكوى بالتوكيل أو يقدم إلى الإدارة منفصلا. وقد نصت المادة 75 على أنه: "يتعين على كل شخص حائز على وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا"

ويعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، والأشخاص الذين لديهم وفقا لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة (أجراء المؤسسة المعنية)، أو إذا كان الموقع قد أُعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى سادسا/ اختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين وكذا الأشخاص الذين أُعذروا شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى المقيمين خارج التراب الجزائري، وبالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار. ويعتبر في حكم الموطن المختار: مكتب المحامين في حالة تقديم الشكوى من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج؛ وكذا عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج؛ والعنوان الذي تتواجد فيه احدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.

الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية

اشترطت المادة 73 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية أن تحتوي الشكاية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي واستنتاجاته على الشكل التالي:
أولا/ عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها:

فعلى المعارض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية أن يعرض وسائل دفاعه، وهنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وتلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي. وهنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها:

* تصحيح أخطاء بسيطة

* وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، أو التي يسعى من خلالها المكلف بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

1/ حالة الخطأ البسيط:

في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

2/ حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:

هنا كذلك يمكن أن نفرق بين حالتين:

أ- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من المكلف ففي هذه الحالة فإن عبئ إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي، وبالتالي لا بد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير المادة 12 من قانون إجراءات الجبائية.

ب- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات خطأ الإدارة وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات في موضوع النزاع.

ثانيا/ عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

ثالثا/ إمكانية تقديم طلب تأجيل الدفع:

حسب المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، ويترتب على قبول الإدارة الضريبة لطلب المكلف تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار في الشكائية.

غير أنه لقبول طلب التأجيل القانوني للدفع لا بد من استيفاء الشروط الواردة في نفس المادة التي تتمثل فيما يلي:
أ/ تضمين الشكوى طلب صريح بتأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب فقط.

ب/ تقديم الشكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، من قانون الاجراءات الجبائية. ولضمان صحة الطلب على المكلف أن يثبت بأنه قدّم لقاibus الضرائب مبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة ويستلم وصل بذلك، وهذا الوصل يعتبر شرطا مهما لقبول الطلب، وللفضل في هذا الطلب تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها لشكائية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع.

بعد التأكد من توافر الشروط الشكائية لها بدراستها من حيث الموضوع بأن المكلف لم يستعمل طرق احتيالية من أجل تنظيم إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة ولا بتوقيف التسوية لاستعمال الغش، ثم تقوم بتحديد المبلغ الضريبي المراد تأجيل دفعه وذلك تبعا للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة، وبعد ذلك تسجل (تدوّن) علامة (S.P) بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق، ويتم إعلام قابض الضرائب المختص إقليميا والمكلف بتحصيل الضرائب بواسطة رسالة بطلب المشتكي تأجيل الدفع.

لقابض الضرائب المختص إقليميا دور هام بعد صدور القرار فيما يخص طلب إرجاء الدفع، حيث يقوم بتبليغه ويتخذ اجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء، أما في حالة قبوله، فإنه يقوم بوقف اجراءات المتابعة التي كان قد باشرها من أجل تحصيل مبالغ الضرائب التي هي في ذمة المكلف وذلك إلى غاية صدور القرار النهائي من الإدارة الجبائية بشأن الشكوى التي تقدم بها المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يوقف سريانها إلا أنه يقطع مواعيد دعوى التحصيل.

ج/ أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب بتخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

د/ أن يتعلّق موضوع الاحتجاج بالضرائب التي مارست عليها الإدارة حقها في رقابة التصريحات، وتلك التي مارست بشأنها تحقيقا مصوّبا أو تحقيقا معتمّقا في الوضعية الجبائية، وفقا للمواد من 18 إلى 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

هـ/ دفع مبلغ يساوي 20% من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص؛ وتمثل هذه الحصة المدفوعة

ضمانا لتحصيل الضريبة، بالتالي المكلف يستفيد من إيقاف دفع نسبة 80% من مبلغ الضرائب المستحقة والمتنازع بشأنها.

و/ ألا يتعلّق طلب تأجيل الدفع بمنازعة تخص ضرائب مثقلة بزيادات مطبقة في حالة الغش الجبائي.

وتجدر الإشارة إلى أن: الاجراء القانوني للدفع بناء على طلب المكلف يمكن أن يكون محلا للإتهام من طرف السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الاجراء. وذلك حسب الفقرة الرابعة من المادة 74.

ملاحظة هامة: يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج أو أخطاء مادية تم اثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع 20% من الضرائب المتنازع فيها.

المطلب الثاني: طريقة التحقيق في الشكوى واتخاذ القرار بشأنها:

الفرع الأول: التحقيق في الشكوى

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكوى المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص تسلمه وصلا بذلك، ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها، لأنه يملك معلومات أكثر من غيره حول فرض الضريبة، وهذا ما نصت عليه في المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية. ويتم التحقيق في الشكوى من جانبين كما يلي:

أولا/ من حيث شكل الشكوى:

عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكوى، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي ويقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي للشكوى التأكيد من ورود جميع الشروط التي جاءت بها المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية المتعلقة بشكل ومضمون الشكوى، وكذا التأكد من تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية والتأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية. وعند التأكد من توفر كل الشروط والافتناع بأحقية طلبات المكلف يكتب المفتش على الطلب ملاحظة: "طلب مقبول شكلا".

أما إذا كان ملف الشكوى منقوصا من أية وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه من شأنها دعم طلباته فإن الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية أتاحت للمكلف المشتكي فرصة لاستدراك ذلك النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلباته، إذ يقوم مفتش الضرائب الذي يحقق في الشكوى بتبليغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتنبيه المشتكي لضرورة إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى، وذلك خلال أجل 30 يوما من اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة الموصى بها الموجهة من قبل إدارة الضرائب والتي بموجبها مُنح هذه الفرصة. وفي هذه الحالة لا تسري الآجال الممنوحة للإدارة للفصل في تلك الشكايات والمنصوص عليها في المادتان 76 و77 من قانون الاجراءات الجبائية إلا اعتبارا من تاريخ استلام الإدارة جواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد خلال هذا الأجل أو كان هذا الرد ناقصا قامت الجهة المكلفة بالفصل في الشكوى بتبليغ قرار عدم قبولها للشكوى للمعني الذي له الخيار بين الطعن في هذا القرار أمام لجان الطعن الإدارية المختصة أو اللجوء بشأنه للمحكمة الإدارية.

وهذا القرار قابل للطعن أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية حسب الفقرة الأخيرة من المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية.

ثانيا/ من حيث موضوع الشكوى:

بعد تفحص مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكوى الجانب الشكلي لها، ينتقل إلى الجانب الموضوعي ويقوم في هذه المرحلة بالتحقيق من صحة المعلومات والوقائع الواردة في الشكوى وتفحص ودراسة الوسائل القانونية المعروضة من المكلف دعما لادعاءاته، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كل المعلومات والتوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع

شكواه، كما له الانتقال إلى عين المكان، لإجراء التحقيقات الضرورية وله كذلك الاتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الاطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعده في إجراءات التحقيق والوصول إلى أفضل النتائج، وعلى المفتش المكلف بالتحقيق أن يدقق في الشكاية، كذلك من أجل تبيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، هل يقع على المشتكي أم الإدارة الجبائية.

وبعد انتهاء المفتش من جمع المعلومات والقيام بجميع التحريات اللازمة في الموضوع، يقوم بتحرير اقتراحاته التي يراها مناسبة لحل النزاع، وذلك في شكل تقرير يرسله إلى الإدارة الجبائية التي كلفته بإجراء التحقيق، من أجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع الشكاية. ويرسل قراره إلى الجهة الادارية التي لها صلاحية الفصل فيها والتي أخطرتة بموجب جدول إرسال.

الفرع الثاني: اتخاذ القرار بشأن الشكاية

بعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى من قبل المفتش المكلف بذلك وإرسال تقريره المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كلفته بذلك والمتمثلة سواء في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب. إذ تنص المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة...". فهذه الشكاوى توجه للجهة التي يخضع لها المكلف وهذه الأخيرة تقوم بدراسة الشكاوى وتحيلها للجهة المختصة وهي:

-مفتشية الضرائب بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والجزائي معا (وهما من اختصاص مدير الضرائب بالولاية)
-مركز الضرائب ويتبع له المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي المبسط
-المركز الجوارى للضرائب ويخضع له المكلفين الخاضعين للضريبة الجرافية الوحيدة، والرسم العقاري، والحماية الفلاحية. وهذا ما سنعرضه من خلال ما يلي:

البت في الشكاوى من قبل المدير الولائي للضرائب:

يصدر المدير الولائي للضرائب قراره حول الشكايات المقدمة من المكلف بالضريبة وفقا للمعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، وذلك في إطار اختصاصه الموكل إليه قانونا بموجب المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية. والطعن الموجه إليه لا يوقف الدفع غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا.

● مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية:

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التالية:

- تلك المتعلقة بالفضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي 70.000.000 دج (سبعون مليون دينار جزائري) مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوى التي تتعلق بالشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي مبلغ (300.000.000 دج)) على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية. وللمدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية أن يفوض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته مع مراعاة شروط التفويض التي يحددها مقرر صادر عن المدير العام للضرائب.

وبناء على التقرير الذي يعده مفتش الضرائب يقوم المدير الولائي للضرائب بإصدار قرار مسبب ومعلل بالأسس القانونية، تطبيقاً لنص الفقرة الخامسة من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على الهيئات الإدارية (المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب) أن تراعي عند إصدار قراراتها مهما كانت طبيعتها الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها.

ويمكن أن يتضمن قرار مدير الضرائب بالولاية رفضاً كلياً أو جزئياً لطلبات المكلف بالضريبة أو تخفيضاً جزئياً أو كلياً بالضريبة، ويقوم بتبليغ القرار هذا القرار للمكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكوى بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول. واستناداً للتسيب الذي اعتمده مدير الضرائب بالولاية يستطيع المكلف أن يبني قناعته بأن يرضى بمحتواه. أو أنه يرفض محتوى القرار وفي هذه الحالة يمكنه تقديم طعن أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام القضاء حسب اختياره.

● الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاوى:

فيما يخص الأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للفصل في الشكاوى فينبغي أن نميز بين الحالات التالية:

1- يجوز له أن يفصل في الشكاوى فوراً إذا تعلقت بشكوى يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً. وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة طلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكاوى فلا يبدأ سريان الآجال إلا من يوم استلام الإدارة لجواب المكلف. كما يمكنه إذا اكتشف خطأً ظاهر ارتكب عند إعداد الضريبة أن يمنح تخفيضاً لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم طبقاً لنص المادة 95 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- عليه أن يفصل في الشكاوى خلال شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

3- عليه أن يفصل فيها في غضون (6) ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكاوى أمام الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة ويمدد هذا الأجل بشهرين ليصبح ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق أو الموافق للمديرية العامة للضرائب.

● إمكانية الطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية:

-الطعن أمام اللجان:

تخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان الطعن قبل إحالتها إلى المجالس القضائية، طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 80 فإنه يحق للمكلف بالضريبة إما أن يختار الطريق القضائي للطعن في القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، وعندئذ يفقد حقه في اللجوء للجان الطعن مرة أخرى، أو أنه يستعمل حقه في الطعن أمام اللجان، ويحتفظ بحقه في الطعن في القرارات الصادرة عنها أمام الجهة الإدارية المختصة.

وإذا اختار المكلف الحل الأخير فإنه حسب الفقرة الرابعة من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يحق للمكلف بالضريبة أن يطعن أمام رئيس لجنة الطعن المختصة، بعد استيفاء الشروط الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بشكل ومحتوى الشكاوى وضرورة توفر الصفة، غير أنه لا بد أن يرفع الطعن أمام اللجنة المختصة في غضون أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار المدير الولائي للضرائب.

ووفقا للمادة 1/81 قانون الاجراءات الجبائية يمكن اللجوء للجنة الطعن قصد تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، أو للاستفادة من حق ناجم من حكم تشريعي أو تنظيمي. فلا يمكن اللجوء اليها بخصوص الردود الضمنية بالرفض (السكوت)

ويوجّه هذا الطعن حسب الحالة إما:

- لرئيس اللجنة الولائية بخصوص قرارات الرفض الكلي أو الجزئي الصريح بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية وذلك بالنسبة للشكاوى التي تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال (م 81 مكرر)، التي يساوي أو يقل مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة الجهوية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة 20 مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- إلى اللجنة المركزية للطعن بخصوص المنازعات الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة سبعين 70 مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت بشأنها الادارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

وفي كل الحالات فإن الطعن أمام اللجان لا يوقف دفع الضرائب محل النزاع، غير أن للشاكي الاستفادة من تأجيل للدفع إذا توفرت الشروط المذكورة في المادة 74 والمذكورة آنفا زيادة على ضرورة تسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع من جديد (ليصبح المبلغ الإجمالي المسدّد بمناسبة تقديم طلب الإرجاء أمام المدير الولائي للضرائب وأمام اللجنة المختصة هو 40% من الحقوق والعقوبات محل النزاع).

هل القرارات الصادرة عن اللجان السابقة قابلة للطعن؟

على اللجنة المختصة أن تفصل في الطعن الموجه إليها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامها له حسب المادة 81 فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية، وينبغي أن يكون قرارها معللا تطبيقا للمادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية، ويأخذ قرار اللجنة أحد الأشكال التالية:

* المصادقة على تقرير الإدارة وبالتالي تأييد ما ذهب إليه، وهو ما يعتبر رفضا للطلبات الواردة في الطعن الموجه من قبل المكلف كليا أو جزئيا، وفي هذه الحالة يحق للشاكي رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بقرارها، وهو نفس الأجل الممنوح للشاكي لتقديم دعوى قضائية أمام القضاء، في حالة عدم قيام اللجنة المختصة بالفصل خلال أجل 4 أشهر الممنوح لها إذ اعتبرت الفقرة الثانية من المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية ذلك رفضا ضمينا يميز للمكلف رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الطعن. فبالرجوع للمادتين 1/80 المادة 81 مكرر في سطرها التاسع من قانون الاجراءات الجبائية من قانون الاجراءات الجبائية نستشف أن الطعن أمام اللجنة المختصة

بالنظر في قرارات المدير الولائي للضرائب تختص بالنظر في القرارات الصريحة التي يصدرها هذا الأخير فقط ولا تشمل القرارات الضمنية.

وعندما يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن قضائي في القرار الصادر عن اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية أمام المحكمة الإدارية وتقوم هذه الأخيرة بالفصل لصالحه وذلك بإلغاء القرار المتضمن إعفاء أو تخفيض في الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو تحمّل مكلفاً بالضريبة المصاريف القضائية، يضع مدير الضرائب بالولاية سند تحصيل يتولى قابض الضرائب المختلفة تحصيله وفقاً للمادة 2/100 من قانون الاجراءات الجبائية.

* عدم المصادقة على تقرير الإدارة وهو ما قد يعتبر قبولاً لطلبات المكلف كلياً أو جزئياً، وعندئذ على اللجنة أن تحدّد مبلغ التخفيض أو الإعفاء الذي تقترحه لفائدة الشاكي، ويبلغ الشاكي بضمون هذا القرار من طرف الجهة التي نظرت في التظلم الإداري الأول (مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب) وذلك في غضون شهر واحد من تاريخ انتهاء اجتماع اللجنة. وفي هذه الحالة أعطت المادة 81 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية للإدارة المصدرة للقرار محل طعن الشاكي الحق فيما يلي:

* الأصل أن قرارات مختلف اللجان تكون نافذة (ملزمة) واستثناءً عندما تكون هذه القرارات مخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فعندئذ لا تكون نافذة وفي هذه الحالة يحق لمدير المؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب برفض هذا القرار الصادر عن اللجنة ويبلغ الشاكي بذلك.

كما يمكن لتلك الهيئات الإدارية رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة الى المحكمة الإدارية خلال شهرين (2) من تاريخ إبلاغها أو استلامها رأي اللجنة، وفي كلتا الحالتين يجب إبلاغ الشاكي بذلك. ومن سمته يحق للشاكي رفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة في حالة كون قرار اللجنة لم ينصفه في كل أو جزء من طلباته.

-الطعن أمام الجهة القضائية المختصة:

يُمكن المكلف الذي لا يرضى بقرار مدير الضرائب بالولاية أن يلجأ مباشرة للمحكمة الإدارية المختصة محلياً من دون ممارسة حقه في الطعن أمام اللجان، وفي هذه الحالة يفقد حقه في اللجوء الى اللجان وفقاً للمادة 3/80 قانون الاجراءات الجبائية كما له أن يمارس حقه في الطعن أمام اللجان وينتظر ردها بخصوص طلباته، ومن ثم إذا لم يكن قرارها مرضياً له أن يلجأ إلى القضاء.

البت في الشكوى من قبل رئيس مركز الضرائب:

يكلف رئيس المركز الجوّاري للضرائب بما يلي:

* تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص *مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛

* مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
* مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛

* إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
* الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

- * تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
 - * ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم؛
 - * البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
 - * إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
 - * تدرس الشكاوى وتعالجها؛
 - * تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
 - * تعوض قروض الرسوم؛
 - * تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
 - * تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
 - * تنظم المواعيد وتسيرها؛
 - * تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.
- يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

- أ) المصلحة المكلفة بحماية القطاع الصناعي؛
- ب) المصلحة المكلفة بحماية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ج) المصلحة المكلفة بحماية القطاع التجاري؛
- د) المصلحة المكلفة بحماية قطاع الخدمات؛
- هـ) المصلحة المكلفة بحماية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بن:
- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
 - مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
 - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
- ب) مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بن:
- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
 - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- ج) مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛ وتكلف بن:
- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
 - اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.
- د) مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بن:
- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
 - إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بن:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بن:
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المنجح عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.
 - دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
 - دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
 - معالجة منازعات التحصيل.
- ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بن:
- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
 - المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛
- ج) مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بن:
- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4. القباضة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.
 - مصلحة المحاسبة.
 - مصلحة المتابعات.
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

5. مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

أجازت الفقرة الثانية من المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة اللجوء لرئيس مركز الضرائب بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 من القانون نفسه، وهذا التظلم لا يعلق دفع الضريبة غير أنه يمكن للشاكي تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و80 فقرة 2 قانون الاجراءات الجبائية ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة أن تتوفر الشروط التي تم ذكرها أعلاه (المادة 74). فقد أعطت هذه المادة لرئيس مركز الضرائب صلاحية الفصل في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة، وقبل الفصل في الشكوى يحيل رئيس مركز الضرائب الشكوى لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية، وبعد تلقي رئيس مركز الضرائب للتقرير الذي يعدّه مفتش الضرائب يقوم بالفصل في الشكاية.

● مجالات اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل في التظلمات:

يختص رئيس مركز الضرائب بالفصل باسم مدير الضرائب الولائي في القضايا النزاعية التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن سبعين مليون دينار أو يساويها (70.000.000 دج). ولرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقا للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقا للفقرة 2 من المادة 78 من قانون الاجراءات الجبائية

● أجل الفصل من قبل رئيس مركز الضرائب:

على رئيس مركز الضرائب أن يفصل في الشكوى طبقا لأحكام المادة 76 فقرة 2 خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى.

وينبغي أن تبلغ القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب بموجب رسالة مضمّنة مع الاشعار بالاستلام، كما ينبغي أن تكون هذه القرارات مسببة ومعلّلة بأحكام المواد التي بنيت عليها وذلك لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونها من ممارسة حقه في الطعن فيها خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه لها أمام الهيئات التالية:

*كل القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب والفاصلة الطلبات التي يقدمها المكلفون تختص بها اللجنة الولائية للطعن والقاضية بالرفض الكلي أو الجزئي الصريح لرئيس مركز الضرائب (لا يجوز الطعن أمام اللجنة بشأن قرارات الرفض الضمني) بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية كما تنظر هذه اللجنة في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل أو يساوي مجموع مبلغها من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرر اللجنة بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها.

وقد منح القانون لهاته اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكوى بقرار معلّل ومسبّب وفي حالة عدم ردها خلال هذا الأجل اعتبر ذلك رفضا ضمنيا للطلبات الواردة في الطعن مما يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية.

أما في حالة اتخاذ اللجنة لقرار صريح بالرفض أو بالقبول الكلي أو الجزئي فإن الفقرة الثالثة من المادة 81 قانون الاجراءات الجبائية ألزمت بضرورة تبليغ رئيس مركز الضرائب خلال 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويتم تبليغ الشاكي بقرار اللجنة خلال شهر واحد. من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

■ البت في الشكوى من قبل رئيس المركز الجوّاري الضرائب:

يكلف رئيس المركز الجوّاري الضرائب بما يلي:

- * تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي؛
- * تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- * تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- * تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- * تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- * تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- * تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛
- * تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- * تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- * تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم ؛
- * تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- * تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- * تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- * تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- * تدرس طلبات التخفيض الإداري ؛
- * تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- * تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- * تنظم المواعيد وتسييرها؛
- * تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوّارية للضرائب.

يتكون المركز الجوّاري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين.

1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب؛

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .
تعمل على تسيير:
- أ) مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية، وتكلف بـ:
- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا إعداد العقود المتصلة بها؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.
- ب) مصلحة الجباية الزراعية، وتكلف بـ:
- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .
- ج) مصلحة جباية المداخيل والممتلكات، وتكلف بـ:
- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.
- د) مصلحة الجباية العقارية، وتكلف بـ:
- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوي للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بـ:
- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها،
- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.
- ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.
- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل.

(ج) مصلحة المراقبة، وتكلف بـ:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.

3. **المصلحة الرئيسية للمنازعات**، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب؛
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

(ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛
- متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

(ج) مصلحة التبليغ والأمر بالصرف، في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوارى للضرائب، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة وإعداد الشهادات المتصلة بها؛
- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

4. **القباضة**، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم السارين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الصندوق؛

ب) مصلحة المحاسبة؛

ج) مصلحة المتابعات.

تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

أعطت الفقرة 2 من المادة 79 لرئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحية الفصل باسم المدير الولائي للضرائب في بعض القضايا إما بالرفض أو القبول الجزئي أو الكلي لطلبات المكلفين بالضريبة والرامية الاستفادة من تخفيض كلي أو جزئي للضرائب التي ينازعون بشأنها، وقبل الفصل في الشكوى يحيل رئيس المركز الجوّاري للضرائب الشكوى لمفتش الضرائب الذي قام بإعداد الضريبة محل النزاع ليقوم بدراسة مدى توفرها على الشروط الشكلية والموضوعية المتعلقة بالشكوى والمنصوص عليها في المادتين 73 و75 المذكورتين، وبناء على التقرير الذي يعده هذا الأخير يقوم رئيس المركز الجوّاري للضرائب بالفصل في الشكوى. غير أن التظلم المرفوع لرئيس المركز الجوّاري للضرائب في هذه الحالة لا يعلق دفع الضريبة ومع ذلك يمكن للشاكي تقديم طلب للاستفادة من أحكام المادتين 74 و80 فقرة 2 قانون الإجراءات الجبائية ويطلب تأجيلا لدفع القدر المتنازع بشأنه من الضرائب شريطة توفر شروطه.

● نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب:

تدخل ضمن نطاق الاختصاص النوعي لرئيس المركز الجوّاري للضرائب كل الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه. كما يمارس صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها الإجمالي من الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

وعلى غرار المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب يجوز لرئيس المركز الجوّاري للضرائب تفويض اختصاصه بالفصل إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفقا للشروط الواردة في مقرر المدير العام طبقا للفقرة 2 من المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية وسواء تولى صلاحية البت رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو من فوضه للقيام بذلك بالنيابة فإنه يجب الفصل

في الشكوى خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكوى بقرار مسبب ومعلّل بأحكام المواد التي بني عليها، وتبليغ المكلف بالضريبة بمحتواها بموجب رسالة مضمّنة مع الإشعار بالاستلام، لتمكين الشاكي إذا لم يكن راضيا بمضمونه من ممارسة حقه في الطعن فيه خلال 4 أشهر من تاريخ استلامه له وذلك إما:

- بأن يلجأ الى القضاء مباشرة دون ممارسة الحق في الطعن الإداري أمام اللجنة الولائية إذا تعلّق الأمر بقرار صريح، إذ أن كل القرارات الصادرة عن رئيس المركز الجوّاري للضرائب والفاصلة في الطلبات التي يقدمها المكلفون والقاضية بالرفض الكلي أو قابلية للطعن أمام اللجنة الولائية بعد استنفاد الشروط الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75 من قانون الاجراءات الجبائية ولتمكين الشاكي من تأييد طلباته والدفاع عنها أمام اللجنة ألزمت المادة 81 مكرر لجنة الولاية بضرورة استدعاء الشاكي أو ممثله القانوني الذي خضع لمقتضيات المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية بشكل رسمي لحضور اجتماعها 20 يوما على الأقل قبل موعد انعقادها.

وقد منح القانون لهذه اللجنة أجل أربعة (4) أشهر للفصل في الشكوى بقرار معلّل ومسبّب، ويمكن تصوّر الحالات التالية في هذا القرار:
-بالنسبة للمكلف بالضريبة:

إذا كان قرار اللجنة ملبيا لطلباته، ولو في جزء منها، ورضي بمحتواه واقتنع بما ذهبت إليه رضى بقرارها. أما إذا لم ينصفه قرارها بأن تصادق اللجنة على تقرير الإدارة وترفض طلبات المكلف كليا أو جزئيا، فإن له الحق في اللجوء الى القضاء خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تلقيه قرار اللجنة.

أما في حالة عدم رد اللجنة على طلبات المكلف خلال الأجل الممنوح لها اعتبر ذلك رفضا ضمنيا للطلبات الواردة في الطعن يعطي للشاكي الحق في اللجوء للقضاء خلال 4 أشهر من تاريخ انتهاء الأجل الممنوح للجنة للفصل في الشكاية.

المبحث الثاني: المرحلة القضائية لحل المنازعة الضريبية

المطلب الأول: الجهات المخولة برفع الدعوى الإدارية الجبائية أمام القضاء الإداري:

قد يتم مباشرة الدعوى من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب، وفي كلتا الحالتين لا بد من ارتباطها بحالات وشروط معينة لقبولها تختلف بحسب رافع الدعوى.

الفرع الأول: رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:

تختلف شروط قبول دعوى المكلف بالضريبة باختلاف طبيعة الحقوق الضريبية موضوع النزاع من جهة، ومن جهة أخرى باختلاف القرار المطعون فيه، فيما إذا كان هذا الأخير صادرا مباشرة عن إدارة الضرائب أو بطريقة غير مباشرة بناء على تظلم المكلف بالضريبة، أو كان ناتجا عن اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، أو أن القرار المطعون فيه متعلق بإجراءات متابعة وتحصيل الضريبة، فالمشروع منح للمكلف بالضريبة أثناء مرحلة الطعن القضائي الحق في مراجعة ومراقبة مدى قانونية وشرعية الضريبة المفروضة عليه وكذا الإجراءات المتبعة لتحصيلها.

أولا/ حالات رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة:

بعد استنفاد المكلف بالضريبة للمرحلة الإدارية، يمكنه المشروع من حق اللجوء إلى القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية ويكون ذلك في الحالات التالية:

- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع، والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، أمام المحكمة الإدارية.

- يمكن أن ترفع القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، أمام المحكمة الإدارية.

- كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة في القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن.

- يمكن لكل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 أعلاه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية.

- يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية، إذا لم تبد للجنة قرارها في الآجال الممنوحة لها.

- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب بعد انقضاء الآجال القانونية، أو بتبليغه بقرار الرفض أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، ونفس الأمر في حالة عدم رضاه بالقرار المتخذ بشأن اعتراضه على إجراءات المتابعة أو اعتراضه على التحصيل الجبري.

- يمكن للمكلف بالضريبة في حالة غياب القرار بشأن طلبه المتعلق باسترداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقولة لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي لضرائب وفي الآجال القانونية المحددة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

ثانيا/ شروط رفع دعوى المكلف بالضريبة:

هناك شروط عامة يجب مراعاتها عند رفع النزاع الضريبي أمام القضاء الإداري (1)، والتي في حالة عدم توفرها فإن الدعوى لا تقبل، كما أنه هناك شروط خاصة تتعلق بالدعوى الضريبية في حد ذاتها (2).

1/ الشروط العامة: وهي الشروط التي يجب توافرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه لم تتوفر هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى، وتتمثل باختصار فيما يلي:

أ- صفة تقاضي المكلف بالضريبة:

تطرق لها المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمقصود بها أن يكون رافع الدعوى صاحب الحق الذي اعتدي عليه وتخص الصفة كذلك المدعي عليه حيث ترفع الدعوى ضد من قام بهذا الاعتداء مع بعض الاستثناءات، حيث يحق لكل منها أن تمثله بشخص آخر وفقاً للطرق القانونية المقررة وهو ما يطلق عليه بالصفة العادية أو الاستثنائية أو الإجرائية. وبالتالي لا يصح رفع الدعوى أمام القضاء الإداري من شخص من أشخاص القانون العام ضد آخر أو شخص طبيعي وكذلك العكس إلا بوجود هذا الشرط.

وبالإطلاع على الفقرة 2 من المادة 13 جعل المشرع الصفة من النظام العام حيث يشير الخصوم بطبيعة الحال إذا لم تكن متوفرة في أحدهما كما يثيرها القاضي الإداري تلقائياً عند تفحص الملف وملاحظة عدم توفرها، وبالتالي يجب إثارتها في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ولو لأول مرة أمام مجلس الدولة بصفته جهة استئناف، أو نقض حسب الحالة، وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى الصفة الجماعية حيث يحق للنقابات والجمعيات رفع الدعاوى، ويعد هذا استثناء على الأصل حيث لا ترفع الدعوى إلا من شخص واحد إلا أنه في الحالة هذه ترفع من النقابة أو الجمعية دفاعاً على المصلحة الجماعية.

يقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة أو أي شخص من أشخاص القانون العام المركزية واللامركزية، فيحق له أن يطعن في قرارات الصادرة عن إدارة الضرائب إذا لم يرض به سواء في مجمله أو جزء منه، وله الحق في الاعتراض على مختلف إجراءات التحصيل والمتابعة، بما في ذلك سند التحصيل.

أما بالنسبة لصفة التمثيل القانوني فهو صفة اتخاذ إجراءات الخصومة ومتابعتها لعدم قدرة صاحب الحق أو عدم تمكنه من مباشرة هذه الإجراءات لاستحالة مادية أو قانونية، وهنا يميز بين الوكيل الذي له القيام بإجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية، والذي يتم وفق أحكام قانون الإجراءات الجبائية بواسطة رسالة عادية مصادق على إمضاءها وهذا وفق للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية غير أن الوكيل هنا لا يستطيع وفق لأحكام ق.إ.م.إ أن يباشر الإجراءات أمام المحكمة الإدارية إلا بواسطة محامي وهذا ما نصت عليه المادة 826 من ق.إ.م.إ، على أن تمثل الخصومة بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة.

ب- المصلحة في التقاضي:

لا يكفي أن ترفع الدعوى من ذي صفة، وإنما كذلك أن تعود عليه منفعة من جراء ذلك، وتتفاوت هذه المنفعة التي تعود من رفع الدعوى من مكلف لأخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة. ويكون شرط توافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطاً خاصاً بالمدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب)، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمه، أما المدعي عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده.

إن هذا الشرط في الدعوى القضائية الإدارية قد يتسع مفهومه بالنسبة للدعوى القضائية التي تكون من عدة أشخاص طبيعيين وذلك ولو نظريا، فقد يقوم مواطن أو أكثر برفع دعوى إدارية للتصدي لتعسف إدارة أو إضرارها بمصلحة من المصالح العامة، وهو معروف في القانون الروماني بالدعوى الشعبية وفي القضاء الإسلامي بدعوى الحسبة، وهذا ما لم يأخذ به القضاء الإداري في دعوى القضاء الكامل.

ويشترط في المصلحة أن تكون قانونية أي يعترف بها القانون وتكون هذه عن طريق القضاء الإداري في الدعوى الإدارية وهذا تجنبا لرفع الدعوى لحماية مصلحة واقعية، وبالتالي يجب أن تكون المصلحة المراد حمايتها مشروعة كذلك، وقد تكون شخصية أو جماعية.

ضف إلى ذلك أن تكون قائمة وحالة أي يكون الاعتداء قد وقع فعلا فتحققت مصلحة رافع الدعوى في رفعها. فقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية في الفقرة الأولى من المادة 13 منه على ما يلي: لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة وله مصلحة قائمة أو محتملة بقرها القانون....

ج- شروط تتعلق بالعريضة

حتى تقبل العريضة يجب أن ترفع وفقا للمادة 815 قانون الإجراءات المدنية والإدارية وما يليها والتي بدورها تحيلنا على مواد أخرى مشتركة بين الدعويين المدنية والإدارية، وتكون العريضة مكتوبة موقعة من محام ومتضمنة البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من اسم ولقب وموطن المدعي والمدعي عليه والجهة القضائية وعرض موجز للوقائع والمستندات إن وجدت ونفس البيانات عندما يتعلق الأمر بمجلس الدولة، إلا أنه يجب توقيعها من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة ما عدا الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

كما يجب أن تكون العريضة مكتوبة، وذلك ضمانا للدقة وتثبيتا لطلبات المدعي ويجب أن تأخذ الكتابة شكل عريضة لكي يعتد بها وتودع لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة مقابل وصل ثم تسجل في سجل خاص. ويتضح من هذا أن العريضة إذا استوفت ما ذكرناه سابقا تتحقق الغايات المرجوة منها فيستطيع المدعي عليه معرفة المدعي اسما وموطنا وبالتالي يستطيع مواجهته واتخاذ كل ما يصد به دعواه كما أن الوقائع والأسانيد المحددة التي تميز الدعوى القضائية الإدارية عن أي طلب آخر أو برفقية أو إرسالية تحصر النزاع حتى للقاضي الإداري نفسه، ويستطيع بذلك الفصل في النزاع وبالنسبة لتوقيع المحامي فهو ضروري على الرغم من أن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية غير مجبرة على ذلك وهذا لما تتوفر عليه هذه الأخيرة من إطارات قانونية قادرة على الدفاع على مصالحها ومثال على ذلك المستشارين القانونيين وإطارات مصلحة المنازعات القانونية فهي بعض منها.

- يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق.إ.م.إ.، تحت طائلة عدم قبولها شكلا، وهي (الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى، اسم ولقب المدعي وموطنه، اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له، الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإقليمي، عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى، الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.

- يجب أن تكون العريضة موقعة من طرف محامي حسب نص المادة 815 من ق.إ.م.إ.

- وجوب إرفاق العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول بالقرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر.
- والجديد بهذا الشأن أن القانون 09/08 نص على أنه إذا ثبت أن المانع لإرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمر القاضي الإدارة بتقديم هذا القرار في أول جلسة ويستخلص بذلك النتائج القانونية المترتبة من هذا الامتناع.
- إيداع عريضة الدعوى بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون خلاف ذلك.

2- الشروط الخاصة:

هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام قانون الاجراءات الجبائية، يمكن إجمالها فيما يأتي:

أ/ شرط التظلم المسبق (الشكوى الضريبية)

كأصل عام التظلم الإداري المسبق يعد شرطاً جوازياً في المنازعات الإدارية حسب ق.إ.م.إ، ولكن استثناءً يعد إلزامياً في المنازعات الضريبية، كونها من نوع خاص، إلى جانب ذلك يعد التظلم إجراءً لتسوية المنازعات الضريبية ودياً، فالطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية قبل التوجه إلى القضاء، حيث يمثل هذا الشرط إجراءً إلزامياً للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معاً. وذلك لتخفيف العدد الكبير من القضايا المطروح أمام القضاء، كما يضع هذا الشرط حداً للنزاع القائم بين الإدارة والمكلف، وتقديراً لتلك الأهمية أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوب تقديم الشكاية أمام الجهة الإدارية المعنية، ولكن في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع القائم هنا يحق للمكلف محاسبة الإدارة من خلال رفع دعوى إلغاء القرار الإداري أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.

يعرف التظلم الإداري المسبق أنه الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون خلال الطلب المرفوع من طرف المتظلم يطالب الإدارة من خلاله بمراجعة نفسها قصد الحصول على حقوقه وتصحيح وضعيته.

وبالرجوع إلى المواد 70، 71، 72، 73 من قانون الاجراءات الجبائية فيما يتعلق بالوعاء نجد أن المشرع قد ألزم المدعي قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية أن يتوجه إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات حسب نص المادة 172 من نفس القانون.

ت- احترام الآجال القانونية

حرصاً من المشرع على استقرار الأوضاع الإدارية والمراكز القانونية، حدد آجال معينة يتوجب على الطاعن الالتزام بها وهذه آجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات إذ تصبح هذه الأخيرة محصنة على الإلغاء، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول، والهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة الخاصة للطاعن والمصلحة العامة، فالمصلحة الخاصة تقتضي أن يمنح المشرع الأفراد وقتاً كافياً للطعن في القرارات الإدارية، بينما تتطلب المصلحة العامة أن لا تطول هذه المدة وأن لا تبقى أعمال الإدارة ممددة بالإلغاء وأن تستقر الأوضاع الإدارية وتتحصن القرارات الإدارية، لذلك نجد المشرع غالباً ما يعمد تحديد مواعيد قصيرة الأجل.

تجدر الإشارة إلى أن قانون الإجراءات المدنية القديم وكذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية ربط هذا بشرط الطعن الإداري أي التظلم المسبق في حال إلزاميته، حيث يحسب موعد رفع الدعوى القضائية الإدارية بالارتباط مع التظلم الإداري حيث نصت المادة 829 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن أجل الطعن أمام المحكمة الإدارية (الدعوى القضائية) يكون 4 أشهر من تاريخ تبليغ القرار الإداري تبليغا شخصيا للشخص المعني به.

ومن أجل تكامل ميعاد التظلم الإداري وميعاد الطعن القضائي وذلك للاحتجاج بها أمام القضاء يجب إثبات إيداع التظلم بكل الوسائل المكتوبة لإرفاقه مع عريضة الدعوى، وهنا نطرح التساؤل ما المقصود بالكتابة؟ وهذا لأن هذه الأخيرة قد تكون رسالة مضمونة الوصول، أو ختم الإدارة الذي يشهد على اتصالها بالتظلم، وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع استجاب لدعوات الفقه في تحديد ميعاد الطعن القضائي وتوحيده بالنسبة للدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية وكذا مجلس الدولة وهي 4 أشهر. وتقدر آجال رفع الدعوى في مادة منازعات الوعاء حسب أحكام المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية بأربعة 4 أشهر ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- 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 الآجال المنصوص عليها في م 76 ف 2 وم 77 من قانون الاجراءات الجبائية.
- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الجهوية والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.
- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية للإدارة من أجل الرد على الشكوى.
إن إهمال المدعي لهذا الإجراء سيؤدي لا محالة إلى عدم قبول الدعوى الضريبية بسبب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني.
وتجدر الإشارة إلى أن الفقرة الرابعة والخامسة من المادة 82 المذكورة أعلاه فيما يخص منازعات التحصيل تنص على ما يلي:
"تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذين ينازعون الضرائب المفروضة، بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية المتضمن رأي لجنة التوفيق، خلال أربعة (4) أشهر الموالية لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل.
غير أنه، بعد انتهاء أجل المعالجة المنصوص عليه في المادة 76-2 من هذا القانون، يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية، في أي وقت، طالما أنه لم يستلم الإشعار بقرار، حسب الحالة، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب".

ث- الشروط المتعلقة بعريضة الدعوى الضريبية

إن عريضة الدعوى الضريبية ورقة عادية، يقدم فيها المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه أو المدير الولائي للضرائب طلباته القضائية كتابةً باللغة العربية، على أنه بعد تقديمها إلى أمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصة، وقيام هذه الأخيرة بتدوين بعض بياناتها تصبح ورقة رسمية.

بالإضافة إلى الشروط العامة سابقة الذكر، فالمشرع أوجب أن تتوفر في عريضة المكلف شروط معينة وهي:

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 أعلاه، وإمضاء العريضة هي عملية توضح بأن المكلف تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا من طرف المحكمة الإدارية، أما الفقرة 4 فقد ورد استثناء على هذا الشرط وهو عدم التوقيع على الدعوى

الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل، التي تتصل بالنزاع والأدلة التي تثبت صحة ادعاءات المدعى، ولا يكفي أن يكون العرض الذي تتضمنه العريضة عبارات عامة غير محددة والأصل أنه يجب أن يتضمن الطلب نفسه عرضاً للوقائع والأدلة والطلبات إذ لا يكفي مجرد الإشارة إلى الأوراق أخرى، كطلب آخر أودعه المكلف نفسه، أو الإشارة إلى طلب مماثل أودعه مكلف آخر، أو الإحالة إلى أدلة معينة سبق الإسناد إليها أمام لجان الطعن الإدارية.

- يجب إرفاق عريضة الدعوى بقرار الإدارة المطعون فيه، فقد نصت 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن رفع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب والمتعلقة بالشكوى موضوع النزاع أمام المحكمة الإدارية، يتضح من خلال هذه المادة أنها نصت صراحة على قرار إدارة الضرائب بخصوص تظلم المكلف، أما 2/83 من نفس القانون والتي أوجبت إرفاق القرار بعريضة الدعوى، فقد نصت على وجوب أن ترفق عريضة الدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه، من دون أن تحدد نوع هذا القرار.

- وجوب مطابقة العريضة لمضمون الشكوى النزاعية، إذ لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الافتتاحية للدعوى.

- أما فيما يخص اشتراط تحرير عريضة الدعوى الضريبية على ورق مدموغ، قد تم إلغاء هذا الإجراء بموجب قانون المالية لسنة 2008.

وبعد استكمال هذه الإجراءات والشروط وفق ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الإجراءات المدنية والإدارية (خاصة المواد 12 و13 منه)، تسجل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة للنظر فيها من طرف المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: رفع الدعوى من قبل إدارة الضرائب

قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، كان يحق للإدارة الضريبية أن ترفع دعوى قضائية في حالتين: الحالة الأولى: كان يمكن لها أن تعرض النزاع على المحكمة الإدارية بصفة تلقائية بمجرد تلقيها للشكوى بحكم أنها غير موافقة على طلب المكلف وهذا ما كانت تنص عليه المادة 79 ف 2 من قانون الإجراءات الجبائية، ولقد تم إلغاء هذه الفقرة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2008.

أما الحالة الثانية: كان يحق لإدارة الضرائب (مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب) أن ترفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، إذا رأت أن رأي اللجنة غير مؤسس وأنه مخالف للقانون، في هذه الحالة تقوم بتعليق تنفيذ هذا الرأي خلال شهرين من تاريخ استلام هذا الرأي وتبلغ الشاكي بذلك، هذا قبل تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، أما بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 فقد تم تعديل الفقرة 4 من المادة 81 أين أصبحت قرارات اللجان -كما أسلفنا- نافذة باستثناء الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وفي هذه الحالة فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي".

المطلب الثاني: انعقاد وسير الدعوى الضريبية

بعد تقديم عريضة الدعوى للمحكمة الإدارية، تصبح الدعوى في يد القاضي الإداري وتحت تصرفه ولا يكون للمكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية شأن في توجيه سيرها، وإنما يستأثر القاضي بهذه المهمة، إذ يحرك جميع الإجراءات ويتقصى الأدلة تهيئة الدعوى للفصل فيها، فموقفه ليس كموقف القاضي المدني الذي يراقب فقط سير الإجراءات دون أن يوجهها. تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الاجراءات الجبائية فيما ورد بشأنه نص خاص بهذا الأخير، وإلى ق.إ.م.إ. فيما لم يرد بشأنه نص خاص.

الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية وعوارض الخصومة

هناك إجراءات تحقيق عامة تم النص عليها في ق.إ.م.إ.، وأخرى خاصة تم النص عليها في قانون الاجراءات الجبائية وقد تعيق سير الدعوى الضريبية عوارض تدعى بعوارض الخصومة. أولاً/ الإجراءات العامة:

تضمنها ق.إ.م.إ. وهي نفس إجراءات التحقيق المعمول بها في المنازعات الإدارية العامة وهي:

1- تعيين القاضي المقرر:

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط. ويعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم لمذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.

2- تبلغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات:

تودع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية. يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر. كما تبلغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضاً طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال.

جاء في المادة 849 من ق.إ.م.إ. أنه: "عندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يوجه له إعدارا برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام". في حالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير. كما نصت المادة 850 من نفس القانون على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم الإعدار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلاً". أما المادة 851 من نفس القانون فقد نصت على أنه: "إذا لم يقدم المدعي، رغم إعداره، أية مذكرة، يعتبر قابلاً بالوقائع الواردة في العريضة".

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثلهم، للاطلاع عليها بأمانة الضبط،

وأخذ نسخ عنها على نفقتهم، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخص في حالة الضرورة الملحة، بتسليم هذه الوثائق مؤقتا إلى الخصوم أو ممثلهم خلال أجل يحدده. كما جاء في المادة 854 من ق.إ.م.إ على أنه: "المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم".

الدعوى الضريبية وإمكانية إجراء الصلح؟

وفقا للمواد من 970 إلى 974 من ق.إ.م.إ، فإن الصلح مسموح به في المنازعات الإدارية، يعني تسوية الخلاف القائم بين الإدارة والمواطن خارج الخصومة الإدارية لكن داخل الجهاز القضائي، فموضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ تعتبر ديونا للخزينة، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية.

غير أنه من الجدير بالذكر أنه في بقية المنازعات الإدارية يعتبر إجراء الصلح من الإجراءات القضائية الجوهرية التي يلتزم المستشار المقرر القيام بها في الدعوى الإدارية التابعة لاختصاص المحاكم الإدارية باستثناء الدعاوى الاستعجالية، وهذا قبل الدخول في التحقيقات والإجراءات القضائية الأخرى، وإلا اعتبر قرارا باطلا لمخالفته إجراءً جوهرياً؛ بينما في إجراء الصلح في المنازعة الإدارية الضريبية وفي غياب نص صريح بذلك فتح مجال للجدل الفقهي حول أهميته وقابليته للتطبيق في المادة الضريبية، فجانب كبير من الفقه يرى عدم إجراء الصلح في هذا النوع من المنازعات لكون المنازعة الضريبية لا تزال تخضع لشرط التظلم الإداري المسبق وهدف كل منهما (الصلح والتظلم) واحد تتمثل في إنهاء الخصومة القضائية، فضلا عن كون المنازعة الضريبية تستهدف تحصيل مبالغ مالية تشكل ديونا للخزينة العمومية تبعا للرخصة السنوية للميزانية في شقها المتعلق بمجباية الإيرادات، لذلك -حسبنا أسلفنا- لا يمكن لإدارة الضرائب التصالح بشأنها بما يلحق أضرارا بالخزينة العمومية، خاصة إذا علمنا أن قانون الإجراءات الجبائية يعطي للمكلف بالضريبة أحقية طلب تأجيل الضرائب المتنازع بشأنها حسب المادة 74 منه إذا توفرت شروطه.

وفي المقابل يرى جانب آخر من الفقه بأنه لا يوجد مانع للقاضي في أن يقوم بإجراء الصلح في المنازعة الضريبية لأن الصلح والتظلم الإداري يختلفان من حيث طبيعتهما، فالصلح يجمع بين طرفين من دون علاقة إذعان، والصلح ابتغاء متبادل لفض نزاع بطريق ودي، بينما التظلم وكما يوحي اللفظ اللغوي ذاته فإنه جاء لطرف في مركز أعلى وأقوى، ومن ثمة فإنه يفرض علاقة إذعان، وهو إن لم يكن طلبا يكون عرضا متوقفا على إرادة الطرف القوي أي الإدارة؛ هذا من جهة، ومن جهة أخرى، كل من الصلح والتظلم وجوبيان وكلاهما منصوص عليه في القانون، ولا يؤمن قياس غياب تظلم في قانون الإجراءات المدنية بسبب تظلم في قانون خاص بغياب الصلح لوجود هذا التظلم، وذلك لأن طبيعتهما القانونية مختلفة، فضلا عن ذلك ليس هناك ما يمنع أن يجري عملية الصلح لا ماديا ولا قانونيا، وما دام لا يوجد نص قانوني يمنع ذلك فلماذا يحرم المتقاضى في المادة الضريبية منه؟ زيادة على كل ذلك فإن التظلم الإداري شرط لرفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية، بينما الصلح إجراء من إجراءات الخصومة ذاتها، قد يترتب عند تحققه موت الخصومة قضائيا. وهو الموقف ذاته الذي تبناه القضاء، إذ توجد تطبيقات قضائية تؤكد على وجوب إجراء الصلح في القضايا التي لا زال التظلم الإداري فيها وجوبيا.

3- إطلاع محافظ الدولة على القضية

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويحللها ويبيّن أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات، كما يبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب، ويقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، بحيث يعرض محافظ الدولة تقريره المكتوب، ويبيّن رأيه حول كل مسألة مطروحة،

والحلول المقترحة في المنازعة الضريبية. وعندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر. والملاحظ أن محافظ الدولة على مستوى مجلس الدولة يقوم بنفس الدور الذي يلعبه نظيره على مستوى المحاكم الإدارية، غير أن الأول يمارس دورا مميزا لا نجد له مثيلا على مستوى المحكمة الإدارية.

4- اختتام التحقيق

جاء في المادة 852 من ق.إ.م.إ. أنه: "عندما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن.

يلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار الاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر".

كما نصت المادة 853 من ق.إ.م.إ. على أنه: "إذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهيا ثلاثة (3) أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة".

وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن إجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية.

5- الإجراءات الخاصة

إن اعتماد القاضي المقرر على وسائل تحقيق متعددة في الدعوى الضريبية راجع إلى عدة إشكالات يصعب حلها بواسطة إجراءات التحقيق العامة، حيث أن النصوص الخاصة تمتاز بتقنية وتخصص كبيرين، مما لا يتيح للقاضي أن يحل النزاع بشكل دقيق لاسيما في المضمون، هذا الأخير الذي يحتوي على أرقام، تقنيات، ومعادلات لحساب الضريبة، وهو ما يستدعي تدخل متخصصين للتحقيق في القضية.

لقد تم النص على الإجراءات الخاصة ضمن قانون الاجراءات الجبائية في المادة 85 والتي نصت على ما يلي: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة". من خلال هذه المادة نلاحظ أن المشرع الجزائري استغنى على التحقيق الإضافي الذي كان موجود ضمن الإجراءات الخاصة والوحيدة وذلك بتعديل المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017. كما أنه حصر هذه الإجراءات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، أي استبعد الضرائب الغير مباشرة ورسوم التسجيل والطابع.

6- مراجعة التحقيق "التحقيق المضاد"

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، طبقا المادة 85 فقرة 3 قانون الاجراءات الجبائية ويتم هذا الإجراء وفق الشروط التالية:

- تتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى.

- تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله.

- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته. وبعد انتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمه ملاحظات المشتكى، ويبيدي رأيه، ويرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته. إن المشرع الجزائري قد خول للمحكمة الإدارية السلطة التقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق ولم يقيد بها في ذلك مجالات محددة، حيث تأمر المحكمة الإدارية بالمراجعة كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى.

7- إجراء الخبرة:

الخبرة هي العملية المسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الاتيان بها بنفسه، وإجراء خبرة في مجال المنازعات الضريبية أصبح من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية، فقد أفرزت الممارسة القضائية في هذا المجال لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيلة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية.

نصت المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية على إجراء الخبرة وذلك بقولها: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية". وقد ركزت الفقرة الأولى من المادة نفسها على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدقة.

إذا كان اللجوء إلى الخبرة من طرف القاضي الإداري عند النظر في النزاعات الجبائية أمرا ضروريا بل يمكن اعتباره بديهيا، فإن المبالغة في التسليم برأي الخبير واعتباره الحاكم الفعلي والمقرر الحقيقي في ملف النزاع الجبائي يترتب آثارا سلبية أدت إلى حد اعتبارها مدخلا أساسيا للإفلات من الضريبة أو ما يعرف بالتهرب الضريبي.

وقد أحلتنا المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إلى المواد من 125 إلى 145 قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يجوز للقاضي تعيين خبير في الاختصاص الذي تكون فيه معلوماته غير كافية أو منعدمة لتسهيل الفصل في الموضوع، وقد أعطت المادة 126 للقاضي الإداري الحق في تعيين خبير أو عدة خبراء من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم، وكأصل تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم اسنادها إلى ثلاثة (03) خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. كما تحدث عن رد الخبراء (على الطالب الرجوع لقانون الاجراءات المدنية والادارية للاستزادة حول الموضوع).

وفي حال تعددهم يحررون تقريرا واحد وفي حال اختلاف وجهة نظرهم يسبب كل واحد منهم رأيه، وعلى الخبير إن لم يكن من بين المقيدين في جدول الخبراء بالمجلس القضائي الواقع في دائرة اختصاص المحكمة الإدارية الناظرة في الدعوى أن يؤدي اليمين أمام القاضي الذي عينه مع إثبات ذلك بمحضر أداء اليمين.

ويعين الخبير بموجب حكم قضائي قبل الفصل في الموضوع ولكن استبداله لعجزه عن القيام بمهمته يكون بمجرد أمر على ذيل عريضة من القاضي الإداري نفسه، وفي حال عدم إنجاز مهمته يجوز الحكم عليه بالتعويضات المدنية اللازمة. كما أن الخبير يمكن رده من الأطراف خلال 8 أيام بأمر غير قابل لأي طعن بسبب القرابة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة. يقوم بأعمال الخبرة خبير أصلي تعينه المحكمة في إطار الإجراءات والظروف التالية:

* القيام بالخبرة: يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا الشاكي، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات. بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

* تحرير المحاضر: يسمح الخروج الميداني والاطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، وعلى إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.

ويتوجه بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية الخبراء لوضع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا، إن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة.

- المصاريف المتعلقة بالخبرة:

يقدم الأطراف تسبيق مالي يحدده القاضي الإداري يكون مقاربا لأتعاب الخبير، ويودع هذا المبلغ لدى أمانة الضبط وقد رتب القانون على عدم إيداع هذا المبلغ اعتبار تعيين الخبير لاغيا، ويجوز في الوقت نفسه للخصم طلب محلة إضافية للتسديد ويمكن في إطار التسبيق أن يأمر القاضي بإضافة مبلغ آخر إذا تبين له أن الأول وحده غير كاف، وبعد انتهاء الخبير من عمله يودع تقريرا لدى أمانة الضبط وينوه على وجود صلح إذا حدث لأن مهمته تصبح بدون موضوع.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

من المستقر عليه في القانون، أن مصاريف الخبرة يتحملها الطرف الذي خسر الدعوى المتعلقة بالخبرة، في حدود ما قضى به الحكم القضائي، أما بخصوص المصاريف التي تتحملها الإدارة، فتقع على عاتق الخزينة العمومية إذا تعلق النزاع بضريبة أو برسم أو غرامة محصلة لصالح الدولة.

8- عوارض التحقيق القضائي:

إن عوارض التحقيق القضائي في المنازعات الضريبية لا تختلف كثيرا عن تلك المعروفة في النصوص المقررة للقواعد العامة المطبقة على الدعوى الإدارية.

وقد تطرق المشرع الجزائي لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المضافة، من خلال ما تضمنته المادة 87 والمادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية والمتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية الابتدائية، ويتم توضيح ذلك فيما يلي:

أ/ سحب الطلب:

نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 87 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها: "يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله". في حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها، ما لم يتفق الطرفان على خلاف ذلك.

سحب الدعوى أو الطلب هو إجراء استثنائي يميز المنازعة الجبائية ويتمثل في قيام أحد طرفي النزاع الجبائي بوضع حد للمنازعة أمام القضاء دون صدور حكم بذلك، ويتميز السحب عن الترك في كون هذا الأخير إجراء تمييز به القواعد العامة المنصوص

عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهو طلب المدعي ترك الخصومة، وهو لا ينهي الدعوى وإنما تنتهي عن طريق حكم يقضي بالإشهاد بتركها، في حين أن السحب يضع حدا للدعوى دون صدور حكم.

وبالرجوع للمادة 87 المذكورة نجد أن من له الحق في سحب الطلب هم الإدارة، وتتصور ذلك إذا ما قام المكلف بدفع ما عليه من دين جبائي وتكون الإدارة قد رفعت دعوى أمام القضاء، عندئذ يجوز لها سحب الدعوى؛ كما يمكن للمكلف بالضريبة سحب الطلب إذا ما خلاص بأن الإدارة محقة في مطالباتها.

ويشترط لسحب الطلب أن يكون قبل صدور الحكم، فضلا عن ضرورة قبول الطرف الآخر، ففي حالة تقديم الطرف الآخر طلبات فرعية، لا يمكن طلب السحب إلا إذا ما قبل هذا الأخير.

وتجدر الإشارة أن المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية أجازت لمدير الضرائب تقديم طلبات فرعي. ويتم تقديم طلب السحب بمحرر مكتوب على ورق موقع من طرف الطالب أو موكله.

ب/ تدخل الغير من ذي مصلحة:

يقدم طلب التدخل المقبول من طرف الأشخاص الذين يثبتون وجود مصلحة لهم في حل النزاع في مجال الضرائب والرسوم الماثلة والغرامات الجبائية، ويجب أن يحرر على ورق من دون دمع، وقبل صدور الحكم بشأن النزاع وهذا عملا بنص المادة 87 ف 2 من قانون الاجراءات الجبائية

ج/ الطلبات الفرعية لمدير الضرائب بالولاية:

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الابتدائية، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي تطبيقا لنص المادة 88 من قانون الاجراءات الجبائية وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية بخصوص عوارض الخصومة، أما باقي الأحكام المتعلقة بعوارض الخصومة، فهي تخضع للأحكام العامة الواردة ضمن ق.إ.م.إ. وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، التنازل عن الخصومة.

الفرع الثاني: الفصل في الدعوى الضريبية وإمكانية الطعن في الحكم الفاصل بخصوصها

بعد الانتهاء من الإجراءات المتبعة أمام المحكمة الإدارية من شروط رفع الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق فيها واستنفاد الآجال المحددة لها قانونا، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامها، وبعد الفصل فيها يصدر القاضي حكما قابلا للطعن بالطرق المتاحة قانونا.

أولا/ الفصل في النزاع الضريبي

نصت المادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: "يبث في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية". ومن خلال هذه المادة نستنتج أن الفصل في النزاع الضريبي الذي يرفع أمام المحكمة الإدارية يكون طبقا للقانون 08-09، ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه والأثار المترتبة عنه.

1- جدولة القضية

حيث يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة ويبلغها إلى محافظ الدولة، ويجوز لرئيس تشكيلة الحكم أو لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر في أي وقت وفي حالة الضرورة جدولة أية قضية للجلسة للفصل فيها بإحدى تشكيلاتها، ويخطر

الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية ويتم الإخطار في مهلة 10 أيام قبل تاريخ الجلسة على الأقل وفي حالة الاستعجال يومية بأمر من رئيس تشكيلة الحكم حسب المادة 876 قانون الإجراءات المدنية والإدارية. والأصل أن يتم إصدار القرارات القضائية في جلسة علنية تنعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطراً على النظام العام.

2- سير الجلسة

حسب المادة 848 قانون الإجراءات المدنية والإدارية يعمل القاضي المقرر على تلاوة التقرير المعد حول القضية، ويجوز في هذه المرحلة سماع أقوال وملاحظات الأطراف الشفوية المدعمة لطلباتهم الكتابية، وفي هذا الصدد يمكن سماع الإدارة المعنية وتقديم توضيحات من طرفها، ويمكن أخذ التوضيحات من طرف حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه، وفي السياق نفسه يقدم محافظ الدولة بصفته طرفاً في الخصومة طلباته لكن من الأحسن بالنسبة لباقي الخصوم تقديم مذكراتهم كتابية، لأن المادة 886 من نفس القانون لم تلزم المحكمة الإدارية بالرد على الأوجه المقدمة شفويًا.

ومن باب توثيق كل ما جرى بالجلسة فإن المادة 889 ألزمت القاضي الإداري بأن يشير في حكمه إضافة إلى الوثائق التي اعتمدها عليها والنصوص المطبقة إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر عند تلاوة تقريره، وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم وكذا كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس.

تطرق المادة 884 وما يليها لدور القاضي المقرر، حيث يختص بتعيينه رئيس تشكيلة الحكم وعليه بمناسبة ذلك النظر لظروف القضية والأجل الممنوح للخصوم لتقديم مذكراتهم وملاحظاتهم وأوجه دفاعهم، ويجوز للقاضي المقرر أن يطلب من الخصوم كل مستند أو وثيقة تنفيذ في فحص النزاع وجب في هذا الصدد أن نشير أن المشرع غير مصطلح المستشار المقرر بمصطلح القاضي المقرر.

أما دور محافظ الدولة فيتمثل دور هذا الأخير في أنه يتصل بالملف مرفقاً بالتقرير من طرف القاضي المقرر، وبدوره عليه أن يقدم تقريره حول الملف خلال شهر من استلامه، وبعد ذلك يعيد الملف وذلك حسب المادة 879 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يتوجب عليه عرض تقريره مكتوباً وذلك لما يتضمنه من رأي هول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم بطلباته وعليه في هذا التقرير أن يشير بإيجاز للوقائع والقانون المطبق هذا بالإضافة لحقه في إبداء ملاحظات الشفوية أثناء الجلسة وذلك قبل غلق باب المرافعات.

ثانياً/ أسباب انقطاع الدعوى الإدارية:

وجب أن نتطرق بصدده حديثنا عن ميعاد رفع الدعوى إلى أسباب انقطاعها حيث تطرق المشرع لها في المادة 832 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ونص عن أربعة وهي:

- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة: وذلك بسبب جهل المدعي بالقواعد الإجرائية والاختصاص.
- عند طلب المساعدة القضائية من اللجنة المختصة بذلك والتي قد تتأخر لسبب أو لآخر في دراسة الملف وبالتالي تضر بمصلحة المدعي.

- عند وفاة المدعي أو تغيير أهليته بسبب الجنون مثلاً والحجر عليه فهذا يحتاج لإجراءات ووقت ليتأشى الورثة مع الوضع الجديد فقد يضر بمصلحتهم فيما يخص الموعد، وبطبيعة الحال لكي يحتج بهذه الأسباب أمام القضاء الإداري يجب إثباتها بالطرق القانونية.

- وأضاف المشرع سببا آخر وهو القوة القاهرة أو الحادث المفاجئ، وهذا السبب الأخير منصوص عليه في القانون المدني الجزائري. حيث لا يستطيع المدعي توقعه ولا درؤه رغم ذلك لما للقضاء الإداري من خصوصيات تنتظر من القضاء التطبيق لهذه الفقرة تماشيا مع الواقع الجزائري وكذا كل قضية على حدا.
ثالثا/ صدور الحكم في الدعوى الضريبية:

نصت المادة 888 من ق.إ.م.إ على أنه: "تطبق مقتضيات المتعلقة بأحكام القضائية المنصوص عليها في المواد 270 إلى 298 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية". وبالتالي فإن أحكام هذه المواد الأخيرة هي أحكام إجرائية عامة ومشاركة فيما تعلق بالأحكام المدنية والإدارية، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على ألا يتجاوز جلستين متتاليتين، ويكون النطق بالحكم علنيا على خلاف الأمر بالنسبة للأوامر الولائية، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به.

خاتمة:

إن تطور أدوار الدولة يستتبع ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل النفقات الضخمة التي يفرضها هذا الإشراف، وسد أي عجز محتمل في الخزينة العمومية، وتعتبر الضريبة من أهم إيرادات الدولة التي تستعملها لتغطية نفقاتها وتحقيق حاجات أفراد المجتمع، كما أنها تعتبر من وسائل توجيه الاقتصاد، وتشجيع الاستهلاك وإعادة توزيع الثروة، ولتحقيق هذه الأهداف يقتضي مبدأ توزيع التكاليف والأعباء العامة أن يتحمل كل مواطن جزء من هذه التكاليف بما يتناسب وقدرته التكليفية، عن طريق المساهمة في دفع الضريبة.

وتطبيق مبدأ العدالة الضريبية والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلا ضرورة استناد الضريبة للمبادئ المعروفة (العدالة، والملائمة، التحديد واليقين، المردودية، ضمانات المكلف) أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به. غير أن المكلف بالضريبة ولكون هذه الأخيرة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أداءها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخيله أو يلجأ للغش أو التدليس؛ كما أن الإدارة بدورها وأثناء قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين، وضمانا لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث المشرع الجزائري قانونا يحدد كيفية حل هذه النزاعات وهو القانون رقم 02/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقوانين المالية.

يبرز من خلال ما تناولناه في مادة المنازعات الضريبية أن المشرع نظم طرق حل المنازعة الضريبية وأحاطها بقيود زمنية وأوضاع شكلية لا بد من مراعاتها واحترامها، تختلف وتتميز عن تلك المتبعة في المنازعات الإدارية بصفة عامة، وهذا ما جعلها أكثر تعقيدا وطولا ومن ثم عدم الإلمام بها من قبل المكلف بالضريبة وفي بعض الأحيان من الإدارة الجبائية نفسها التي يفترض فيها الاختصاص.

ويجدر التنبيه في خاتمة دراسة هذه المادة التنبيه إلى كونها شديدة الارتباط بمحاور القانون الإداري عموما والمنازعات الإدارية على الخصوص، لذا على الطالب الرجوع للمبادئ العامة للمنازعات الإدارية والاجراءات المدنية والإداري لفهم بعض الجزئيات نظرا لذلك الارتباط.

ويتبين من خلال المادة العلمية التي يشكل قانون الإجراءات الجبائية أحد أهم أعمدها أن التطور السريع والمستمر للقانون المنظم للمنازعة الجبائية في الجزائر وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها أدى لتشتت النصوص القانونية المنظمة لها رغم محاولة جمعها في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا الوضع أدى إلى عدم معرفتها من قبل المكلف بالضريبة، وحتى الإدارة الجبائية والقاضي، الشيء الذي يستدعي البحث عن الاستقرار التشريعي في هذا المجال وتبسيط إجراءات حل المنازعة الضريبية وجمعها في قانون موحد يسهل الرجوع إليه والإلمام به.

كما يبرز من خلال دراسة المنازعة الضريبية أن مجال الضريبة فني وتقني، الشيء الذي يدفع القاضي إلى الاعتماد على خبراء في الميدان لتوفير العدالة وغالبا ما يتم تعيين خبراء محاسبين ليست لهم الدراية الكافية بالقوانين الضريبية؛ مما يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة أو المكلف بالضريبة. وهذا ما يستدعي وجود خبراء جبائيين للقيام بالمهمة بدلا من المحاسبين.

والملاحظ كذلك أن قانون الإجراءات الجبائية يوجد فيه أحيانا كثيرة تباين بين النص العربي والنص الفرنسي، وهذا التناقض يولد الغموض وسوء التطبيق، وهو ما يجعل سرعة استدراك هذا النقص أمر ضروري.

إن عدم وجود قضاة متخصصين في ميدان الجباية وعدم إلمامهم بالتشريع الجبائي وتفسيراته الذي يتصف بالسرعة والمرونة لمواكبة التطور السريع للاقتصاد الوطني، يستدعي المناذاة بتخصص القاضي في هذا المجال، بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية، وحث القضاة على العمل المستمر والبحث من أجل مسايرة التعديلات والمستجدات التي طرأت على التشريع الجبائي. كما يلاحظ أيضا أن الاجتهاد القضائي غير موحد في الكثير من المسائل التي تثيرها المنازعات الجبائية، فنجد اختلاف في القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة في قضايا متشابهة رغم وضوح النص المنظم للمسألة في بعض الأحيان. الشيء الذي يضع قاضي أول درجة في تردد حول الموقف الذي يتخذه، ويفتح المجال إلى صدور قرارات متناقضة تقلل من ثقة المتقاضين في القضاء، لذا فتوحيد الاجتهاد القضائي على مستوى مجلس الدولة ضرورة حتمية تضمن الاستقرار القضائي وإرجاع الثقة في سلك العدالة.