

الشككية في النزاع الإداري الضريبي Formality in the tax administrative dispute

♦ قتال منير

كلية الحقوق - جامعة الجزائر 01/الجزائر
mounir.gattal2015@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/04/04

تاريخ القبول: 2023/02/14

تاريخ الإرسال: 2022/09/29

الملخص:

تفرض الإدارة الضريبة جبرا على المكلف بدفعها، تحقيقا لدواعي المنفعة العامة، انطلاقا من مبدأ الرعية الذي يجسد مدى خضوع الإدارة للقانون، وإذا خالفت هذه الأخيرة قاعدة الفرض الضريبي مكن المشرع المكلف بالضريبة حق مخاصمة الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري.

ما يميز الشككية في النزاع الضريبي أن المشرع خص لها نظام قانوني خاص، سواء في قانون الإجراءات الجبائية، أو في القوانين ذات الصلة كقانون الإجراءات المدنية والإدارية، لذلك لا بد على المكلف بالضريبة إتباع الإجراءات والقواعد المعمول بها في نظام الشككية سواء في المرحلة الإدارية، أو في المرحلة القضائية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الشكل، النزاع، الإجراءات، الشكوى الضريبية، الاقتطاع.

Abstract :

The administration imposes the tax forcibly on the person charged with paying, it in order to achieve the reasons for the public benefit, based on the principle of legitimacy that embodies the extent to which the administration is subject to the law.

What distinguishes formality in the tax dispute is that the legislator has assigne it a special legal system, whether in the code of tax procedures, or in relevant laws such as the civil and administrative procedures, law Judicial stage.

Keywords : tax, form, dispute, procedure, tax complaint, withholding.

لم يعد يقتصر دور الضريبة في عصرنا على تحقيق الهدف المالي وحسب كونها موردا من موارد الخزينة العمومية ، بل اتسعت أهدافها لتشمل تحقيق أهداف سواء أكانت سياسية، أو اقتصادية، أو اجتماعية⁽¹⁾ وبما أن الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه الدولة جبرا بصفة نهائية انطلاقا من مبدأ الشرعية الذي يجسد خضوع الإدارة للقانون⁽²⁾. ومن ثم فإن فرضها على المكلفين بها يستوجب مراعاة أهم المبادئ التي تقوم عليها قاعدة الفرض الضريبي تحقيقا للمنفعة العمومية، لذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق منازعة الإدارة الجبائية في حالة فرضها بطرق مخالفة للقوانين والتنظيمات وذلك وفق القواعد والإجراءات التي حددها القانون، فالمنازعة الضريبية منازعة إدارية تخضع لكل الأحكام المتعلقة بالمنازعات الإدارية، كما أنها ذات نظام قانوني خاص بها، وما يميزها خاصة ما تعلق منها بالإجراءات والشكليات واجبة الإلتباع عند مباشرة الشكوى الضريبية .

تكمن الشكلية في المنازعة الضريبية أهمية بالغة في النظام القانوني الجزائري، إذ خصها المشرع بمجموعة من الأحكام في جميع مراحل الشكوى، سواء في المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية، إذ توزعت هذه الأحكام بين قانون الإجراءات المدنية والإدارية كقانون ينظم إجراءات الدعوى بصفة عامة، وقانون الإجراءات الجبائية كقانون خاص يقيد العام ، لذلك تقتضي- دراسة بحثنا أن نحصر- إشكاليتنا، في النظام القانوني للشكلية في المنازعة الإدارية الضريبية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك بتحليل مختلف النصوص القانونية خاصة الإجرائية منها ، وهذا من خلال الباحثين التاليين: المبحث الأول نعالج فيه الشكلية في تقديم الشكوى الضريبية في المرحلة الإدارية، أما في المبحث الثاني سننتقل إلى الشكلية في تقديم الشكوى الضريبية في المرحلة القضائية.

المبحث الأول- الشكلية في تقديم الشكوى الضريبية في المرحلة الإداري:

حدد المشرع الشكوى الضريبية وحصرها في تلك الشكاوى التي يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي، أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق منشئ وناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽³⁾ ، فالمنازعة الضريبية يمكن أن تتعلق بمنازعة في مشروعية وقانونية فرض الضريبة ونكون هنا بصدد منازعة في الوعاء⁽⁴⁾ ، أو قد تكون متعلقة بالاعتراض على إجراءات تحصيلها ونكون هنا بصدد

¹- اعتبر المؤسس الدستوري الجزائري الضريبة من واجبات المواطنة كتوجه جديد لتجسيد الأهداف السياسية للضريبة بموجب المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442، مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، جريدة رسمية عدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

² - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 34.

³ - انظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المنشأ بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ: 23/12/2001.

⁴- Claude Gambier, les impôts en France ; paris ; FRANCIS LEFBVRE, 11 éme édition ,1979, p 322.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

منازعة متعلقة بالتحصيل ، وقد تكون عبارة عن طلب للإعفاء من الضريبة أو تخفيضها، أو إلغاء عقوبات التأخير الناتجة عن فرضها وهنا نكون أمام طعن ولائي يعترف فيه المكلف بشرعية الضريبة، لكن يطلب من الإدارة بصفة ولائية تخفيضها، أو إلغاؤها لعوز الحال لا يهدف لمنازعة الضريبة⁽¹⁾، وتمر المنازعة الضريبية بإتباع إجراءات أولية أمام إدارة الضرائب المختصة في شكل تظلم إداري كمرحلة أولى (المطلب الأول) أو الطعن أمام لجان الطعن المختصة كمرحلة ثانية (المطلب الثاني).

المطلب الأول- الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب:

بما أن الشكوى الضريبية سابقة عن الدعوى القضائية فتكون عبارة عن مجموعة من القواعد الواجبة الإتباع للمطالبة ببعض الحقوق، أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية أمام الجهات الإدارية المختصة⁽²⁾، فالشكوى الضريبية لها من جهة شكل ومحتوى (الفرع الأول)، ويجب أن تقدم في أجل خاصة أمام الجهات الإدارية المختصة (الفرع الثاني).

الفرع الأول - شكل ومحتوى الشكوى الضريبية:

تعد المنازعة الإدارية الضريبية ذات خصوصية إجرائية³، لذلك وجب أن تقدم الشكوى المتعلقة بها في المرحلة الإدارية، في شكل معين وأن تحتوي على بيانات كي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها.

أولا - شكل الشكوى الضريبية:

نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توفر شكلية معينة في الشكوى المقدمة أمام الجهات الإدارية والتي تتمثل فيما يلي :

- يجب تكون الشكوى فردية كأصل عام ، غير وأنه استثناء يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الشكوى جماعيا أن يقدموا شكوى جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركة التضامن.
- يجب أن تكون الشكوى مكتوبة بالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل هذه الأخيرة إنما يتطلب أن تكون في شكل تظلم مكتوب، وهو ما يستنتج من الشرط الخاص بعدم الخضوع لحقوق الطابع، و أن تكون موقعة من طرف صاحبها بخط اليد، كما تلزم الإدارة بتقديم وصل بذلك للمكلف بالضريبة.

1- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 18.
2- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع: القانون العام التخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، 2010/2011، ص 9 وما بعدها.
3- كمال فينش، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2007، الجزائر، ص 8.

قتال منير

- يجب على كل شخص يقدم شكوى لحساب الغير، أو يسأله في شكواه أن يستظهر وكالة قانونية وتحرر هذه الوكالة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل، ولا يشترط تقديم وكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين وكذلك على إجراء المؤسسة المعنية⁽¹⁾ كما يجب على كل مشتكي، أو صاحب طعن أن يتخذ موطن له في الجزائر .
- يجب أن تحرر الشكوى على ورق مدموغ وذلك في فرنسا طبقا لقانون 1832/04/21 وغاية المشرع الفرنسي من إحداث هذا الشرط هو التقليل من الطلبات غير المؤسسة للمكلفين بالضريبة على أساس مصاريف الورق المدموغ المدفوعة من المكلفين بالضريبة غير قابلة للاسترجاع ولم يبلغ هذا الشرط إلا سنة 1932.

ثانيا - محتوى الشكوى الضريبية:

يشدد المشرع الجزائري في ما يتعلق بمضمون الشكوى على مجموعة من البيانات التي يجب أن تكون متوفرة والتي أوردتها على سبيل الحصر وذلك تحت طائلة عدم قبولها، ويمكن إجمالها في ما يلي :

1- ذكر الضريبة المعترض عليها.

2- تبيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها الضريبة في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.

3- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة جدول.

4- عرض موجز لأوجه وطلبات المكلف بالضريبة الشاكي.

وإذا كانت البيانات السابقة المقررة تحت طائلة عدم القبول في حالة مخالفتها، لذلك نلاحظ في الفقرة ما قبل الأخيرة في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية التي تجيز للمكلف بالضريبة تكلمة ملف الشكوى عن طريق استدعائه من طرف الإدارة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه في أجل ثلاثون (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام⁽²⁾، وفي هذه الحالة تلزم الإدارة بإرجاء الفصل في الشكوى من حيث المضمون إلى غاية رد الشاكي أو تكلمة الوثائق المطلوبة، أو بعد انتهاء المدة الممنوحة المقدرة ب ثلاثون (30) يوما من تاريخ استلام الاستدعاء، ففي حالة عدم الاستجابة أو إذا كان الرد ناقصا يتم رفض الشكوى شكلا دون النظر فيها في الموضوع ويبلغ قرار الرفض إلى الشاكي الذي يمكنه الطعن في هذا القرار أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية.

¹ - انظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره .

² - انظر المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 24-06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية 2007، جريدة رسمية عدد 85، الصادرة في 2006/12/26، حيث لم يكن هذا الإجراء منصوص عليه من قبل هذا التعديل .

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

كما يمكن للمكلف بالضريبة الذي يرغب في وقف إجراءات التحصيل أن يرجئ دفع المبلغ المتنازع فيه إلى غاية صدور قرار الفصل في النزاع من خلال تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها ترفق بالشكوى ، لان الطعن لا يوقف تنفيذ إجراءات التحصيل ، وفي حالة عدم تقديم ضمانات حقيقية يمكن للمكلف دفع نسبة 30% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب مقابل تقديم وصل بذلك يرفق مع الشكوى⁽¹⁾ .

الفرع الثاني- آجال تقديم الشكوى الضريبية:

تختلف آجال تقديم الشكوى حسب نوعية الضرائب والرسوم وطريقة الإخضاعات، إذ أن هناك آجال عامة وأخرى وفقا لما نص عليه المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانون خاص يقيد قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي أجاز تقديم الطعن الإداري المسبق أمام الجهات الإدارية خلال مدة أربعة أشهر كأجل عام⁽²⁾ بينما تم تقييد هذا الأجل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية كما يلي:

أولا- الآجال العامة للشكوى الضريبية:

وجب على المكلف بالضريبة كأصل عام أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة، فإذا لم يوجد يرجع إلى القوانين العامة (قانون الإجراءات المدنية والإدارية). ففي المجال الجبائي نرجع إلى القوانين الخاصة، حيث نصت المادة الفقرة الأولى من نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تقضي- في فحواها بأنه في ميدان الضرائب والرسوم تختلف آجال تقديم الشكوى الضريبية باختلاف موضوعها وطريقة فرضه، وكقاعدة عامة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل⁽³⁾ أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى،⁽⁴⁾ وتثير هذه المادة حسب اعتقادنا إشكالا حول المعنى المقصود من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل هل يقصد السنة التي تلي مباشرة سنة إدراج الجدول في التحصيل أو السنة الثالثة، التي تلي السنة الثانية من إدراج الجدول في التحصيل مثلا إذا تم إدراج الجدول في التحصيل سنة 2020 هل تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر 2021، أو تقبل إلى غاية 2022/12/31 .

¹ - يحي بدائية ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، تخصص قانون إدارة عامة ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011-2012، ص 77.

² - انظر المادة 830 من القانون رقم 09-08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد ، 21 الصادرة في 23 افريل 2008 .

³ - Encyclopédie DALLOZ Recueil impôts direct, édition 1987, p 38.

⁴ - انظر المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 45 من القانون رقم 14-16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، جريدة رسمية عدد77، الصادرة بتاريخ 2016/12/29. حيث أضاف هذا التعديل جملة " أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى " وفي هذا إشارة لتنوع موضوع الشكوى الضريبية سواء ما تعلق منها بالوقائع، أو القانون كما تم شرحه سابقا فيما يتعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل .

ثانيا- الآجال الخاصة للشكوى الضريبية:

نص المشرع على آجال خاصة تقبل من أجلها الشكوى و ترتبط ببعض الأحداث الموجبة لها، والتي تشكل استثناء على الأجل العام ولعل السبب في ذلك يكمن في كيفية حساب الآجال، فالأصل أن بداية حساب الأجل يكون من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل⁽¹⁾ إلا أن هناك بعض الأحداث تشكل استثناء في بداية حساب الآجال وهي:

01 - في حالة إصدار إنذارات جديدة من طرف الإدارة الضريبية في حالة أو اثر وقوع خطأ في الإرسال الأول، حيث تقبل الشكوى إلى غاية السنة الثانية التي تلي السنة التي تم خلالها استلام المكلف بالضريبة لإذارات جديدة.

02- في حالة علم المكلف بالضريبة بوجود ضرائب فرضت عليه بغير وجه حق فقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة تأكد المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق ، كأن يقوم المكلف بطلب شهادة عدم خضوع للضريبة لاستعمالها في طلب ملف ترشح مثلا ، فيجد نفسه مدين منذ عشر سنوات أو أكثر ولم يستلم خلال هذه المدة أي إشعار، أو إنذار بالدفع مع عدم ممارسته أي نشاط أو إجراء أو أية عملية تستوجب إخضاع ضريبي ، ويكتشف أن هذا الفرض كان نتيجة لتشابه في الأسماء ، ففي هذه الحالة يبدأ سريان الأجل من تاريخ علمه بالضرائب والرسوم الملقاة على عاتقه⁽²⁾.

03- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول للتحصيل ويتعلق الأمر بالضرائب المقتطعة من المصدر كالضريبة على الأجور، حيث يتم اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من أجر الموظف من طرف المستخدم ودفعها للخرينة العمومية ففي هذه الحالة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع كأن يكتشف الأجير أن نسبة الاقتطاع مخالفة للقوانين والتنظيمات.

04 - في حالة الاحتجاجات على قرار صادر إثر طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة⁽³⁾، فإن الشكوى تقبل قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه. عموما فإن المشرع الجزائري قد مدد أقصى أجل لتقديم الشكوى إلى غاية نهاية السنة الموالية لتاريخ وجوب تحصيل الضريبة، أو تاريخ الأحداث

¹ - Instruction General sur les procédures contentieuses, op.cit., p6.

² - انظر الفقرة الثانية من المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 18 من القانون رقم 18-18، المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، جريدة رسمية، عدد79، الصادرة بتاريخ 30 /12/2018. حيث أضاف هذا التعديل الأجل الخاص بتاريخ علم المكلف بالضريبة بها، و لم يكن هذا الأجل الخاص منصوص عليه قبل هذا التعديل وهو ما يشكل دعامة لحماية حقوق المكلفين بالضريبة في اللجوء إلى الجهات الإدارية ومواجهة الإدارة في حالة رفض الشكوى من حيث الشكل لفوات آجال رفعها .

³ - انظر المادة 50 مكرر 1 من الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائئة المعدل والمتم، جريدة رسمية عدد 102، الصادرة سنة 1976. تحدد هذه المادة شروط وإجراءات طلبات تقديم استرجاع الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة من طرف إدارة الضرائب .

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

القانونية الموجبة للشكوى على خلاف المشرع الفرنسي- الذي مدد الآجال في حالة الفرض التلقائي للضريبة بأجل مساوي للأجل الممنوح للإدارة من اجل المطالبة بحق الخزينة⁽¹⁾.

ثالثا - الجهات الإدارية التي تقدم أمامها الشكوى:

نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكوى يجب أن توجه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، كما نصت المادة 172 من نفس القانون عن وجوب تقديم بعض الشكاوى التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى أمام مديرها، والملاحظ أن المشرع اشترط وجوب تقديم الشكوى كطعن إداري مسبق أمام الجهات الإدارية المختصة التي صدرت عنها الضريبة قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، أو لجان الطعن المختصة وهذا لعل الطابع التقني المعقد لفرض الضريبة، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة بإعادة مراجعة طرق فرض الضريبة، وإمكانية تصحيح الأخطاء الواردة في حسابها، فإلزامية رفع الشكوى أمام الجهات الإدارية التي فرضت الضريبة هو بمثابة قيد خاص يقيد الأحكام العامة، التي اعتبرت هذا القيد جوازيا طبقا لأحكام المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يترتب على عدم احترام هذه الشكلية رفض قبول الدعوى الإدارية أمام المحكمة الإدارية من حيث الشكل وهو ما قضى- به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/02/25⁽²⁾. تتحدد اختصاصات هذه الهيكل حسب نظام فرض الضريبة، أو الشكل القانوني للمكلف بالضريبة، أو قيمة رقم الأعمال المحقق، وسنتطرق لقواعد اختصاص هذه الهيكل للبت في الشكاوى كما يلي:

01 - مديرية المؤسسات الكبرى (DGE):

تم إنشاء مديريات المؤسسات الكبرى بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003⁽³⁾ وتشكل مصلحة من المصالح الخارجية للإدارة الجبائية؛ لأن الطعن في قراراتها يكون أمام المحكمة الإدارية بالجزائر العاصمة وليس أمام مجلس الدولة، إلا أن لها اختصاص وطني ويوجد مقرها في الجزائر العاصمة ويمثلها مدير المؤسسات الكبرى تختص بالفصل في الشكاوى المقدمة من طرف فئة معينة من المكلفين بالضريبة وهم:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات.

- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدى يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

¹ -Jean pierre Lofoten .guide des procédures fiscal : droits et recours , édition liaisons, paris, p 154.

² - قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2003/02/25، ملف رقم 006325، قضية " ش ع ب" ضد المديرية الولائية للضرائب لولاية بجاية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص المنازعات الضريبية لسنة 2003.

³ - يحي بدائرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، المرجع السابق ص 38-39.

قتال منير

- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال، التي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغا محددًا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية⁽¹⁾.

والعلة في ترك المجال لتحديد سقف رقم الأعمال لهذه الشركات لوزير المالية هو قدرة وزارته على تقدير مؤشرات النمو الاقتصادي في الدولة والاطلاع على تغيرات قيمة العملة وارتفاع نسبة التضخم أو انخفاضها في الدولة، كما أن هذه الشركات تنشط في المجال الاقتصادي كمؤسسات عمومية اقتصادية تملك الدولة أغلبية، أو كل رأس مالها، وقد تم تحديد رقم الأعمال لهذه الشركات ب 200.000.000 دج، والملاحظ أن اختصاص الفصل في الشكاوى من طرف مدير المؤسسات الكبرى يكون في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين أعلاه فقط كما هو محدد في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية وبالتالي استبعاد الأشخاص الطبيعيين مما كان رقم أعمالهم.

02 - المديرية الولائية للضرائب (D W I):

يمثل المديرية الولائية للضرائب صورة من صور عدم التركيز الإداري ويمثلها المدير الولائي للضرائب الذي يصدر قرارات في الشكاوى المرفوعة من المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين⁽²⁾، ويتحدد اختصاص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى التابعة له كما يلي:

- الشكاوى التابعة للمراكز الجوارية للضرائب عندما يفوق مبلغ الشكاوى من الحقوق والرسوم 20.000.000 دج.

- الشكاوى التابعة لمراكز الضرائب عندما يفوق مبلغ الشكاوى من الحقوق والرسوم 50.000.000 دج⁽³⁾.

وفي حالة تجاوز مبلغ الشكاوى 200.000.000 دج يتعين على المدير الولائي التماس الرأي المطابق للإدارة الجبائية⁽⁴⁾، كما يمكن للمدير الولائي تفويض سلطته في البت في الشكاوى إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته وفق شروط محددة في قرار يصدره المدير العام للضرائب.

¹ - انظر المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

² - انظر المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 20، الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009.

³ - انظر المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 48 من القانون رقم 17-11، المؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية عدد 76، الصادرة بتاريخ 28/12/2017. حيث تضمن هذا التعديل مشتملات المبالغ المذكورة حيث تتضمن الحقوق الأصلية لمبلغ الدين والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناتجة عن نفس إجراء الفرض الضريبي.

⁴ - انظر المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 60 من القانون رقم 19-14، المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 81 الصادرة بتاريخ 30/12/2019. حيث تم رفع سقف مبلغ الضريبة التي يجب الأخذ بالرأي المطابق من الإدارة المركزية بشأنها بمثابة في المدير العام للضرائب إلى 200.000.000 دج بعدما كان السقف بقدر ب 150.000.000 دج.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

03 - مركز الضرائب (CDI):

في إطار عصنة الإدارة الجبائية وتقديم الخدمة العمومية من المواطن عمدت الإدارة الجبائية إلى إصلاح التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية، وذلك باستحداث مراكز الضرائب ومراكز الضرائب الجوارية ، التي تعوض مفتشيات الضرائب كمصالح للوعاء والقباضات كمصالح للتحويل التابعة للمديرية الولائية للضرائب ، حيث يوجد في كل ولاية مركز ضرائب ، يمثله رئيس مركز ضرائب ، مع العلم أنه لحد الساعة توجد بعض الولايات التي لم يتم فيها إنشاء هذه المراكز، ويتحدد اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل في الشكاوى المقدمة من طرف فئة معينة من المكلفين بالضريبة وفي حدود معينة لمبلغ الشكاوى :

- يختص بالفصل باسم المدير الولائي للضرائب⁽¹⁾ في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التابعين لنظام فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي ، وهم المكلفين بالضريبة الملمزمين بمسك محاسبة وفقا للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري⁽²⁾ والنظام المحاسبي المالي⁽³⁾ .

- كما يختص بالفصل باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المقدمة من هذه الفئة من المكلفين بالضريبة التي يقل مبلغها عن 50.000.000 دج أو يساويها.

04 - المراكز الجوارية للضرائب (CPI):

تجسد المراكز الجوارية للضرائب الصورة الحقيقية لتقريب الإدارة من المواطن فان مراكز الضرائب تتواجد على مستوى الولايات فقط، فان المراكز الجوارية تتواجد على مستوى كل الدوائر التابعة للولايات، وكما هو الحال لمراكز الضرائب فان هناك الكثير من الدوائر لم تشهد لحد الساعة إنشاء المراكز الجوارية للضرائب ، ويتحدد اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب بالفصل في الشكاوى المقدمة كذلك من طرف فئة معينة من المكلفين بالضريبة وفي حدود معينة لمبلغ الشكاوى :

- يختص بالفصل باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين التابعين لنظام فرض الضريبة حسب نظام فرض الضريبة الجزافية الوحيدة ، وهم المكلفين بالضريبة غير الملمزمين بمسك محاسبة وفقا للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والنظام المحاسبي

¹ - تحتاج هذه الصياغة إلى شرح حول مفهومها حسب اعتقادنا فقد نص المشرع على أن رئيس مركز الضرائب يفصل باسم المدير الولائي للضرائب في إشارة إلى تفويض الاختصاص من قبل هذا الأخير ، مع العلم أن المشرع نص في المقابل على إمكانية رفع دعوى قضائية ضد القرارات الصادرة عن رئيس مركز الضرائب أمام المحكمة الإدارية فيما يخص المنازعة الإدارية معترفاً بذلك لرئيس هذا المركز بصفة التقاضي بموجب قانون انظر المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - انظر المواد 09-10-11 من الأمر رقم 59-75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المنضمين القانون التجاري الجزائري المعدل والمتم حسب آخر التعديلات بالقانون 15-20، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، جريدة رسمية عدد 71، الصادرة في 30 ديسمبر 2015.

³ - انظر مواد القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المنضمين النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية، عدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، بجدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، جريدة رسمية عدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009 .

قتال منير

المالي، والذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي حد معين يتم تحديده حسب قوانين المالية، حيث حددت المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي 15.000.000 دج⁽¹⁾ مع استثناء بعض الأنشطة بحسب طبيعتها من الخضوع لهذا النظام مما كان رقم أعمالها مثل تجار الجملة ونشاطات الترقية العقارية.

- كما يختص بالفصل باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المقدمة من طرف هذه الفئة من المكلفين بالضريبة التي يقل مبلغها عن 20.000.000 دج أو يساويها.

المطلب الثاني- الشكاوى الضريبية أمام لجان الطعن:

تجسيدا للضمانات القانونية المقررة للمكلفين بالضريبة من اجل حماية حقوقهم من تعسف الإدارة الجبائية، وتخفيفاً للأعباء الملقاة على عاتق الجهات القضائية للفصل في المنازعة الضريبية ذات الطابع التقني المعقد مكن المشرع المكلفين بالضريبة الذين لم يرضوا بالقرارات الصادرة عن الجهات الإدارية أن يختاروا بين اللجوء إلى لجان الطعن المختصة، أو اللجوء للمحكمة الإدارية، وقد آجال المشرع فيما يخص شكل ومحتوى الشكاوى المقدمة أمام لجان الطعن للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية، لذلك فإن شكل ومحتوى الشكاوى المقدم أمام لجان الطعن هي نفسها الأشكال والإجراءات فيما يخص الطعون المقدمة أمام الجهات الإدارية سابقة الذكر، لذا سنتعرض للآجال الخاصة بتقديم الشكاوى (الفرع الأول) كما نتعرض للجان الطعن التي تقدم أمامها الشكاوى (الفرع الثاني).

الفرع الأول - الآجال الخاصة بالشكاوى أمام لجان الطعن:

نص المشرع على آجال خاصة تقبل خلالها الشكاوى أمام لجان الطعن المختصة وحددها كأجل عام ب (04) أربعة أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة، إذ يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجان الطعن المختصة⁽²⁾ ولم يتعرض المشرع عن بداية تاريخ احتساب هذه المدة من اجل الطعن أمام لجان الطعن المختصة في حالة سكوت الإدارة عن الفصل في الشكاوى، لأن سكوتها يعتبر قراراً ضمنياً بالرفض، وان كنا نرى ضرورة إصدار قرار صريح من الإدارة

4- انظر المادة 282 مكرر من الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 08 من القانون رقم 19-14، المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 81، الصادرة بتاريخ 2019/12/30.

حيث تم تخفيض سقف رقم الأعمال في هذا التعديل إلى 15.000.000 دج بعدما كان 30.000.000 دج منذ تعديل قانون المالية لسنة 2015 كما استثنى هذا التعديل خضوع الأشخاص المعنويين من الخضوع لهذا النظام.
2- أنظر الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

بالقبول، أو الرضا تماشيا مع التعديل الدستوري لسنة 2020 الذي يلزم الإدارة برد معلل في أجل معقول بشأن الطلبات التي تستوجب إصدار قرار إداري⁽¹⁾.

واشترط المشرع لقبول الطعن أمام لجان الطعن شرطين رئيسيين: تقديم طعن إداري مسبق وعدم سلوك الطريق القضائي.

أولا- تقديم طعن إداري مسبق:

يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم تظلمًا إداريًا مسبقًا أمام الجهات الإدارية المختصة كشرط وجوبي لقبول الطعن وهو ما يفهم من نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، التي استعملت مصطلح " يجب " حيث نصت على ما يلي: " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب ..."⁽²⁾.

والملاحظ أن المشرع الجزائري اشترط على سبيل الوجوب ضرورة تقديم طعن إداري مسبق للجهات الإدارية التي صدرت عنها الضريبة مقيدا بذلك مبدأ الجوازية لتقديم التظلم الإداري المسبق المنصوص عليه، في المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما يشكل إحدى خصوصيات الشكلية في المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، صف إلى ضرورة تقديم المكلف بالضريبة للطعن الإداري المسبق يجب أن تكون الجهات الإدارية قد أصدرت قرارات لم ترض المكلف بالضريبة، أو يكون الأجل الممنوح للإدارة من أجل الفصل في الشكاوى قد انقضى ولم تصدر أي قرار بشأن الشكاوى ويختلف الأجل الممنوح للإدارة من أجل البت في الشكاوى حسب طبيعة النظام الخاضع له المكلف بالشكاوى المتعلقة بنظام فرض الضريبة حسب نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة التابع للمركز الحضري للضرائب حدد بشهرين (02) من تاريخ إيداع الشكاوى ، أما الشكاوى المتعلقة بالنظام الحقيقي التابعة لمراكز الضرائب فحددت ب أربعة (04) أشهر ، أما الشكاوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب فقد حددها المشرع ب ستة (06) أشهر ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية⁽³⁾.

ثانيا - عدم اللجوء إلى الجهات القضائية:

مكن المشرع المكلف بالضريبة من اختيار اللجوء إما إلى لجان الطعن المختصة من أجل الطعن في قرارات الجهات الإدارية التي لم يرض بقرارها، أو إمكانية اللجوء مباشرة إلى الجهات القضائية المختصة ، وهو ما يفهم من نص المادة 80 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية باستعماله مصطلح " يمكن " حيث نصت المادة

¹ - أنظر المادة 26 من التعديل الدستوري 2020، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 20-442، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، جريدة رسمية عدد 82، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

² - انظر المواد 71-171 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

³ - انظر الفقرة 02 من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

قتال منير

على ما يلي : " يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب اللجوء إلى لجان الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه....."

ولكن المشرع وضع شرطا لذلك بموجب الفقرة الثالثة من نفس المادة بقوله "...لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية ... " وبالتالي يشترط لقبول الطعن أمام لجان الطعن، ألا يكون المكلف بالضريبة قد سلك طريق الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية. ففي حالة اللجوء إلى الجهات القضائية لا يمكن الرجوع بالشكوى إلى المرحلة الإدارية .

وباعتبار أن الطعن أمام لجان الطعن لا يوقف تنفيذ إجراءات التحصيل والمتابعة من طرف قابض الضرائب مكن المشرع المكلفين بالضريبة من إرجاء المبلغ المتنازع فيه إلى غاية صدور قرار اللجان المختصة، وذلك بأن يسدد من جديد نسبة 20% من المبلغ المتنازع فيه، حيث تم تخفيض النسبة ب 10% بالمقارنة مع النسبة الواجب دفعها عند طلب إرجاء الدفع في الشكوى المقدمة أمام الجهات الإدارية، وبالتالي تكون الإدارة الجبائية قد حصلت نسبة 50% من مبلغ الضريبة، واستثنى المشرع تسديد هذه النسب من الضريبة في حالة كانت الإدارة قد وقعت في أخطاء مادية واضحة في حساب الضريبة لا تدع شكا في إمكانية إلغائها كليا.

الفرع الثاني- لجان الطعن المختصة بالفصل في الشكوى:

حدد المشرع الجزائري لجان الطعن المختصة التي تقدم أمامها الطعون في قانون الإجراءات الجبائية ، وتتحدد اختصاصات هذه اللجان حسب تبعية المكلفين بالضريبة للهيكل الإدارية سابقة الذكر كما تتحدد اختصاصاتها تبعا لمبلغ الشكاوى المقدم ، وطبيعة الضرائب والرسوم محل الشكوى وسنتعرض لتشكيلة هذه اللجان وحدود اختصاصها كما يلي:

أولا- لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:⁽¹⁾

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وسميت بهذه التسمية؛ لأنها مختصة بالنظر في الضرائب والرسوم المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي تخرج عن اختصاصاتها الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل والطابع وكذلك شكاوى الضرائب غير المباشرة⁽²⁾ تتشكل من :

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

- عضو من المجلس الشعبي الولائي.

¹ - انظر الفقرة الأولى من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .

² - بدائية يحيي ، المرجع السابق ، ص 89.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

- مثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب، أو ممثلهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير، أو رئيس مصلحة رئيسية، وترفع الشكاوى أمام لجنة الطعن الولائية بشرط أن لا تفوق قيمة الضرائب والرسوم المتنازع فيها 20.000.000 دج، والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

ثانيا- لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تنشأ لدى كل مديرية جمهورية جهوية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حيث تتفرع عن المديرية العامة للضرائب تسعة مديريات جمهورية بكل من عنابة، قسنطينة، سطيف، الجزائر، البليدة، بشار، وهران، ورقلة⁽¹⁾ وتضم كل مديرية جمهورية مجموعة من المديريات الولائية وتشكل هذه اللجنة من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
 - المدير الجهوي للضرائب، أو ممثله برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
 - ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
 - ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
 - ممثل واحد عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. وترفع أمام لجنة الطعن الجهوية الشكاوى التي تفوق قيمة الضرائب والرسوم المتنازع فيها 20.000.000 دج وتقل عن 70.000.000 دج، والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁽²⁾.

¹ - راجع المرسوم التنفيذي رقم 327-06، المؤرخ في 2006/09/18، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

² - انظر الفقرة 02 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

قتال منير

ثالثا- لجنة الطعن الوزارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال:

تنشأ لجنة الطعن الوزارية على مستوى وزارة المالية، وتختص بالنظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وتتشكل من :

- وزير المالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير⁽¹⁾.

و يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خيرا موظفا يكون له صوت استشاري، وترفع أمام لجنة الطعن الوزارية الشكاوى التي تفوق قيمة الضرائب والرسوم المتنازع فيها 70.000.000 دج، والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وتتبع مختلف هذه اللجان إجراءات معينة للفصل في الشكاوى المقدمة أمامها فنتجمع بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ولا يصح الاجتماع، إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتبدي رأيا في الشكاوى المقدمة أمامها بأغلبية أعضائها الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ويلزم الأعضاء بالسر المهني. كما يجب أن تكون آراؤها معللة بقدر كاف كما تكون آراؤها نافذة؛ أي ملزمة للجهة الإدارية التي صدرت عنها الضريبة إذا كانت هذه الآراء غير مخالفة للقوانين والتنظيمات، أما إذا كانت آراؤها مخالفة للقوانين والتنظيمات فان على الجهة الإدارية المختصة أن تصدر قرارا مسببا بالرفض ويبلغ إلى الشاكي⁽²⁾.

والملاحظ أن هذه اللجان لا تبلغ آراؤها إلى المكلف بالضريبة، الذي قدم أمامها الشكاوى بل تبلغها للمهينات الإدارية التي صدرت منها الضرائب والرسوم محل الشكاوى ، وهذه الإدارة هي من تقوم بتبليغ القرار بالقبول أو الرفض تبعا لرأي اللجنة ، وهو تعديل أقدم عليه المشرع الجزائري في قانون المالية لسنة 2016، حيث كان

¹ -انظر المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره ، المعدلة بموجب المادة 51 من القانون رقم 17- 11، المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية، عدد76، الصادرة بتاريخ 28/12/2017. حيث لم يكن مدير كبريات المؤسسات من ضمن تشكيلة هذه اللجنة، وتم إضافته إلى تشكيلة اللجنة مع إمكانية تعيين ممثل عنه لحضور اجتماعات اللجنة برتبة نائب مدير .

² - انظر الفقرات 03-02-01 من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق ذكره .

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

قانون الإجراءات الجبائية قبل هذا التعديل ينص على إصدار قرارات فاصلة في الشكاوى من طرف لجان الطعن، ويمكن لأطراف المنازعة سواء المكلف بالضريبة، أو الإدارة الطعن في قرارها أمام المحكمة الإدارية المختصة⁽¹⁾، وهو تعديل جد مهم ونمئنه؛ لأنه وضع حد للتداخل والتضارب في الاختصاص لهيكل الإدارة الضريبية فإذا كانت المديرية الولائية، أو مراكز الضرائب تمثل صورة من صور عدم التركيز الإداري لوزارة المالية، وتمارس صلاحياتها عن طريق التفويض باسم وزارة المالية فليس من السليم أن يرفع المدير الولائي دعوى أمام المحكمة الإدارية ضد قرار صادر عن لجنة الطعن الوزارية مثلا الذي يكون وزير المالية رئيسا لها، فالأمر لا يستقيم لا من الناحية القانونية ولا من الناحية العملية.

رابعا- لجنة التوفيق:

على غرار لجان الطعن المختصة بالفصل في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تختص لجنة التوفيق بالنظر في الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل والإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير⁽²⁾، حيث استثنى المشرع هذا النوع من الرسوم من إجبارية تقديم الطعن الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية، وهذا لكون لجنة التوفيق هي الخولة بالنظر في فض النزاع في المرحلة الإدارية قبل اللجوء إلى الجهات القضائية والعاله في ذلك أن رئيس هذه اللجنة هو المدير الولائي للضرائب، ودور هذه اللجنة هو التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة ومصالحه المكلف بالضريبة من جهة أخرى⁽³⁾.

وتتشكل هذه اللجان من:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- مفتش التسجيل.
- رئيس مصلحة الخبرات والتقييمات العقارية للأملاك الوطنية.
- عون عقاري يعينه الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

¹ - عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني(الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية)، الطبعة الثالثة، جسر للنشر- والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 33.

² - انظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 20/16، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، جريدة رسمية عدد 83، الصادرة بتاريخ 2020/12/31، حيث استثنى هذا التعديل الشكاوى التي تدخل في اختصاص النظر من طرف لجنة التوفيق من وجوب تقديم طعن إداري مسبق.

³ - عزيز أمزيان المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 70.

قتال منير

- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- مهندس خبير عقاري من طرف خبير المهندسين الخبراء العقاريين .

ويرفع الطلب في حالة وقوع خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أمام لجنة التوفيق في غضون (30) ثلاثون يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ النهائي لنتائج المراقبة دون اشتراط؛ أي شرط شكلي لهذا الطلب الذي يكون فقط مكتوب كطلب عادي، وهو ما يفهم من نص المادة 38 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على ما يلي " يوجه الطلب من طرف المكلف بالضريبة أو وكيله إلى رئيس لجنة التوفيق خلال ثلاثين يوما (30) ابتداء من تاريخ الاستلام أو التسليم باليد لإشعار التقدير النهائي، لا يخضع الطلب لأي شرط شكلي" (1).

وتبدي اللجنة رأيا فيما يخص الحقوق محل النزاع وبالتالي فان دورها توفيقيا وممرا إجباريا في نفس الوقت قبل تحديد حقوق التسجيل، ومن ثم اعتبر الطعن أممها بمثابة تظلم سابقا أمام الإدارة، ولم يعد المكلف بحاجة إلى اللجوء إلى إدارة الضرائب عن طريق تظلم، أو شكوى لأنه قد تعرف على رأي أو قرار المدير الولائي للضرائب باعتباره رئيسا لهذه اللجنة (2).

المبحث الثاني- الشكلية في تقديم الشكوى الضريبية أمام الجهات القضائية:

ضمانا لحقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية مكن المشرع الجزائري المعنيين بالأمر الذين لم ترضهم القرارات الصادرة عن الجهات الإدارية اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة وفق الشكليات المنصوص عليها قانونا بداية بعريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية (المطلب الأول)، كما تقتضي توفر هذه الشكلية في حالة استئناف الدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة (المطلب الثاني).

المطلب الأول - عريضة الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية:

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بعريضة افتتاح الدعوى حسب الشروط والإجراءات المنصوص عليها قانونا، وهذه العريضة يجب أن تقدم في شكل معين كما يجب أن تحتوي على بعض المعلومات الأساسية حتى تتمكن المحكمة من دراستها من كافة الجوانب (الفرع الأول)، كما أن المنازعة الضريبية ترتبط بمواعيد محددة مضبوطة وعدم احترامها يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا (الفرع الثاني) .

¹ -انظر المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011، ومعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية 2021 سابق الذكر. حيث نص هذا التعديل على إجراءات جديدة لفرض الرسوم المتعلقة بحقوق التسجيل والإشهار لم يكن منصوص عليها من قبل وهذا حفاظا على حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة.

² -بحي بدائية، المرجع السابق، ص 67.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

الفرع الأول - شكل ومحتوى عريضة الدعوى الضريبية:

يجب أن تقدم عريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية في شكل معين، كما يجب أن تحتوي على مجموعة من البيانات تتعرض لها كما يلي :

أولاً- شكل ومحتوى عريضة الدعوى الضريبية:

نص قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانون خاص يقيد العام في نص المادة 83 منه على الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما يخص إجراءات رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، وذلك بموجب التعديل الذي ادخل على المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 109 من قانون المالية 2022⁽¹⁾، حيث كانت الشروط الشكلية الواجب توفرها في عريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وبعد الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية أصبحت الشكوى تخضع للأحكام العامة المنصوص عليها في هذا القانون، وهو توجه يؤيده ذلك لتوحيد الإجراءات المتبعة عند رفع الشكوى أمام الجهات القضائية خاصة بالنسبة للأساتذة المحامين.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجد نص على مجموعة من الشروط الشكلية الواجب توفرها في عريضة افتتاح الدعوى الضريبية كوجوب أن ترفع الدعوى بعريضة موقعة من محام، وفي نفس الإطار قد أعفى الدولة والأشخاص الإدارية العامة المذكورة في المادة 800 منه، من وجوب التمثيل بمحام في الادعاء، أو الدفاع، أو التدخل، كما أن المادة 15 تشترط على أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى، تحت طائلة عدم قبولها شكلاً البيانات التالية:

- 1 - الجهة القضائية التي ترفع أممها الدعوى.
 - 2 - اسم ولقب المدعى وموطنه.
 - 3 - اسم ولقب وموطن المدعى عليه.
 - 4 - الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي، وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
 - 5 - عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى.
 - 6 - الإشارة عند الاقتضاء إلى الوثائق والمستندات والوثائق المؤيدة للدعوى.
- بالإضافة إلى الشروط الشكلية العامة (الصفة - المصلحة - الأهلية)⁽²⁾

2- انظر المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 109 من القانون رقم 16-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021، المتضمن قانون المالية لسنة 2022، جريدة رسمية عدد 100.

² -راجع المادتان 815 و816، من قانون رقم 09-08 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21، الصادر في 23 أبريل 2008.

قتال منير

أما فيما يخص الشروط الشكلية الخاصة في قانون الإجراءات الجبائية، لا سيما ما ورد في المادة 83 ، والتي تتمثل فيما يلي :

1 - يجب أن يكون صاحب الدعوى قد قدم تظالماً إدارياً مسبقاً أمام الإدارة المعنية مصدرة الضريبة كشرط وجوبي لقبول الدعوى من حيث الشكل أمام المحكمة الإدارية، كما سبق ذكره ، وهنا نسجل تطبيق القاعدة العامة التي تقضي بان الخاص يقيد العام بين أحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، التي توجب تقديم تظلم إداري مسبق وأحكام المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تجيز ذلك وتجعله إجراء اختياريًا ، ولو أن لكلا القانونين نفس المرتبة في سلم تدرج القوانين.

2 - وجب توقيع عريضة الدعوى الضريبية من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل الوكيل: غير أن هذا الشرط حسب رأينا الشخصي أصبح مقيدا لأحكام المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، خاصة أن الفقرة التاسعة من المادة 83 أضافت أنه باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليه في المادة 73 في الدعوى الموجهة في المحكمة الإدارية، وذلك عندما يكون قد تسبب في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

3 - وحب أن تحرر العريضة على ورق مدموغ؛ إلا أنه وفقا لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21، تحت رقم 73295 ، فإنه يجوز تصحيح خطأ عدم تقديم المذكرة على ورق مدموغ، ولو بعد إيداع المذكرة الأولى إلا أن تصحيح هذا الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة، وإلا أن يترتب عدم قبول الدعوى شكلا.

أما في قرار آخر للمحكمة العليا تحت رقم 072087، الصادر بتاريخ 1991/4/7 والمتعلق بقضية (أ.ج) ضد المفتش الفرعي للضرائب بسيدي بلعباس فقد كرسست بأن استعمال الورق المدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة افتتاح الدعوى، ومن ثم القضاء بغير هذا يعد خطأ في تطبيق القانون، إلا أن هذا المبدأ الذي كرسه الاجتهاد القضائي أصبح بدون موضوع.⁽¹⁾

4 - يجب أن ترفق العريضة بالقرار المعترض عليه بمقتضى- أحكام المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تنص على أنه: " يجب أن يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري تحت طائلة عدم القبول، القرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر، وإذا أثبت أن هذا المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه...."⁽³⁾.

2- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 71.

3- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص 108.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

الفرع الثاني- ميعاد رفع الدعوى الضريبية:

إن شرط ميعاد قبول الدعوى القضائية الإدارية لا يمكن تصحيح مخالفته، ويترب عن عدم تقديم الطلب خلال المواعيد المحددة سقوط الحق، وبالتالي يستوجب احترام الآجال المحددة، أما عن الآجال التي يتوجب فيها رفع الدعوى فطبقاً لأحكام المادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب أن ترفع الدعوى في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو مدير مديرية المؤسسات الكبرى المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن شكواه سواء تم التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال.

وقد جاءت الفقرة 2 من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية بحل، وذلك في حالة عدم تحصيل المشتكي على الإشعار بالقرار في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و77 من ذات القانون السابق الإشارة إليه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال 4 أشهر الموالية وفي هذا الشأن قضت المحكمة العليا في قرارها رقم 42780 المؤرخ في 1985/06/25 في قضية (خ ع ق / ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان بوجوب احترام الآجال القانونية للطعن بحيث ورد في قرارها " من المقرر قانوناً أنه كل من يتقدم بشكوى بغرض تخفيض الضريبة فإن قبولها معلقاً بمراجعة الآجال القانونية".

وبخصوص حقوق التسجيل فإن اعتراض المكلف فيها على سند التحصيل الخاص بهذه الحقوق، فالطعن يكون خلال الأربعة أشهر الموالية بتاريخ استلام سند التحصيل وفي حالة ما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على صحة المبالغ المطالب بها المكلف في ميدان الضرائب غير المباشرة، فإنه يمكن للمكلف أن يقدم اعتراضه خلال أربعة أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل، وبتقضاء هذه المدة دون تقديم الادعاء، فإن حق الادعاء يستقط ولا يكون بوسعه حينئذ أن يقدم ادعائه إلى القضاء حتى ولو كانت الدعوى تركز على أسس متينة ماعدا حالة القوة القاهرة⁽¹⁾.

أما عن حساب وانتهاء الميعاد فإن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية جاء في فقرتها الثانية ما يلي: " يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في مدة أربعة (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة بعد اخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون "

¹ - راجع أحمد محيو، المنازعة الإدارية، ترجمة فائز أنجق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 86.
2- عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 24.

قتال منير

وقد تكون الدعوى القضائية سابقة لأوانها في حالة طعن المكلف بالضريبة في قرار مدير الضرائب للولاية قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى، وبالتالي يصح بعدم قبولها ذلك ما أقره مجلس الدولة⁽²⁾. أما في حالة شطب القضية فإن الأجل يحسب، وذلك كما المحكمة العليا في قرارها الصادر في 1997/07/20 حيث قرر في هذه الحالة يحسب من تاريخ تبليغ قرار الشطب وسببت الغرفة الإدارية قرارها بما يلي:

- حيث أن الغرفة الإدارية لتيزي وزو نطقت بشطب الدعوى في الحال طبقاً للمادة 35 من قانون الإجراءات المدنية.

- حيث أن الشطب يترتب عليه انقضاء الخصومة فقط والأطراف الذين لم يتنازلوا عن حقهم في التقاضي يمكنهم تجديد طلبهم الذي سيكون مقبولاً فيما يخص الآجال.

- حيث أنه طبقاً للمادة 469 من قانون الإجراءات المدنية كل قضية ترفع لدى جهة قضائية يجب أن يقضى فيها بحكم ولو انتهت الدعوى بالشطب.

- وانه تطبيقاً للمادة 171 من قانون الإجراءات المدنية فإن كل القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية يجب تبليغها تلقائياً عن طريق كتابة الضبط.

- حيث أنه بالتالي فإن تاريخ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الاعتماد عليه من جديد في حساب الأجل المنصوص عليه في المادة 02/76 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

ويمكن لرافع الدعوى أن يرجح دفع مبلغ الضريبة المتنازع فيه، لأن رفع الدعوى القضائية لا يوقف إجراءات المتابعة من طرف قابض الضرائب الذي يعتبر محاسب عمومي ثانوي مكلف بتنفيذ إيرادات ميزانية الدولة،⁽¹⁾ إذ يمكن لرافع الدعوى أن يوقف تنفيذ سند التحصيل شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة ويجب أن يقدم طلب إرجاء الدفع وفقاً لإجراءات القضاء الاستعجالي وهو ما يفهم من إحالة قانون الإجراءات الجبائية إلى المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة على " يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تبث المحكمة الإدارية بأمر وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "

المطلب الثاني- الاستئناف أمام مجلس الدولة:

يكون الاستئناف للدعوى الضريبية أمام مجلس الدولة، ولقبول الاستئناف حدد القانون شروط لقبوله (الفرع الأول)، وقد يترتب آثار عن استئناف تلك الدعوى الضريبية (الفرع الثاني).

¹ - انظر المرسوم التنفيذي 91-313، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي بمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفيةها ومحتواها العدل والمتم، جريدة رسمية عدد 43، الصادرة في 07 سبتمبر 1991.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

الفرع الأول- شروط قبول الاستئناف:

إن شروط قبول الاستئناف تتوزع بين تلك المتعلقة بالحكم المطعون فيه، وتلك المتعلقة بأشخاص المنازعة وأيضاً تلك المتعلقة بالإجراءات والمواعيد .

أولاً - الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف:

بالرجوع إلى المادة 902 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نستخلص الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف وتمثل فيما يلي :

1 - أن يكون الحكم المستأنف قضائياً: أي صادر عن جهة قضائية، والمتمثلة في المحكمة الإدارية وما تجدر الإشارة إليه هو أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أضاف إمكانية الاستئناف في الأوامر الصادرة عن ذات الهيئة ولكن يشترط دائماً أن تكون قضائية حسب اعتقادنا.

2 - أن يكون الحكم المستأنف صادر ابتدائياً : فإذا كان الاستئناف ينصب على الأحكام القضائية فهذا لا يعني أن أي حكم قضائي يمكن استئنافه، بل يجب أن يكون صدر ابتدائياً ، ففي المنازعة الضريبية تختص المحاكم الإدارية بالفصل فيها ابتدائياً بحكم قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة ، كما أجاز لكلاً أشخاص الخصومة الاستئناف في قرارات المحكمة الإدارية سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية⁽¹⁾

ثانيا- الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة في الاستئناف:

اشترط قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المادة 13 يجب أن تتوفر الأهلية والصفة والمصلحة حتى ولو كانت محتملة.

1- الصفة: يقصد بشرط الصفة في الاستئناف، كل من كان خصماً في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفة شخصية أو كان ممثلاً بها⁽²⁾، فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية فإنه يجب أن يرفع هو بنفسه الطعن بالاستئناف ، ومن جهة أخرى يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، والمدير الولائي للضرائب كل حسب مجال اختصاصه، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أما مجلس الدولة اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.

2- الأهلية: إن شرط الأهلية في الاستئناف لا يخرج عن أهلية التقاضي في المواد المدنية بصفة عامة وهو يختلف بحسب طبيعة الشخص (طبيعي أو معنوي).

¹ - أحال المشرع في قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص أحكام الاستئناف إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، انظر المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

3- حسين فريجة، المرجع السابق، ص113.

قتال منير

3 - صاحب المصلحة في الاستئناف: هو الذي يكون طرف في الخصومة وأن تكون له مصلحة في الاستئناف، فإذا انعدمت يقرر بعدم قبول استئنافه.

ثالثا- الشروط المتعلقة بالشكل والإجراءات:

تتمثل هذه الشروط في :

- بيانات عريضة الاستئناف: يجب أن تتضمن اسم ولقب وموطن ومهنة كل من الخصوم، موجز الوقائع الأوجه التي يبني عليها الطعن كما يشترط إرفاقها بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه على ان تقدم في عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم إضافة اشتراط المشرع وجب أن تكون العريضة على ورق مدموغ. كما وجب أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة وما تجدر الإشارة إليه فإن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أحالت المادة 904 منه في هذا المجال إلى المواد 815 و825 من نفس القانون. وفيما يتعلق بالآجال أحالت المادة 907 من ذات القانون إلى المواد 829 و832 منه.

أما فيما يخص الأوامر الصادرة في الطعون المتعلقة بطلب تأجيل الدفع المقدمة أمام قاضي الاستعجال بالمحكمة الإدارية فقد نصت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على استئنافها أمام مجلس الدولة في غضون خمسة عشر يوما (15) من تاريخ تبليغه⁽¹⁾

الفرع الثاني- آثار الاستئناف:

تعد من أهم آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة لقرارات المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف وطرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد، ففي مجال الضرائب الحكم الابتدائي الصادر لصالح الإدارة لا يطرح إشكال في مجال التنفيذ راع ذلك في كون قرارات المدير الولائي للضرائب لا يوقف التحصيل. لكن الإشكال يثور في حالة صدور الحكم ضد الإدارة إذ لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجعتها ومن ثم إذا نفذت بإرادتها الحكم الابتدائي فذلك لا يعتبر بمثابة قبولها لمضمون الحكم إذ يمكن تصور حالتين:

- الحالة الأولى تتمثل في أن الإدارة لجأت إلى تنفيذ الحكم وفي نيتها مجرد احترام القوة التنفيذية للحكم الابتدائي إلا أن هذه الحالة لا تتحقق عمليا في الغالب لأن نية الإدارة في التنفيذ نادرا ما تتوفر.

- الحالة الثانية تتمثل في أن تنفيذ الإدارة للحكم لا يعد قبولا لما جاء به وإنما تفاديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية او الحكم بغرامة تهديدية كالية لإجبار الإدارة على تنفيذ الأحكام القضائية⁽²⁾.

¹ - انظر الفقرة الأخيرة من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

² - بوضياف عادل، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الثاني، الأحكام المتعلقة بالتنفيذ الجبري، الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، الطرق البديلة لحل النزاعات، كليك للنشر، الجزائر 2012 ص 44.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

خاتمة:

يمكن القول بأن الشكلية في المنازعة الضريبية لها نظام قانوني خاص بها، وبهذا فإن المنازعة الضريبية لها خصوصية تتميز بها عن كافة المنازعات الأخرى. سواء أثناء معالجتها على مستوى الإدارة الضريبية، أو عندما تعرض على القاضي الإداري فالشكلية بالرغم من المزايا التي تنفرد بها لكن يظهر فيها بعض التعقيد وذلك يعود إلى كثرة الإجراءات هذا من جهة وكذا الجانب الفني للمادة الضريبية الذي مرده خضوع المنازعة الضريبية لقانون جد من وسريع التطور هذا بواسطة التعديلات بموجب قوانين المالية من جهة أخرى.

ومن بين الحلول المقدمة لمعالجة التعقيدات التي تواكب النظام القانوني للشكلية في المنازعة الضريبية محاولة تبسيط النظام القانوني خاصة الجانب الإجرائي ضامنا لحقوق المكلفين بالضريبة، وأبعد من ذلك إعادة النظر في القانون الجبائي الحالي وذلك بإضافة النصوص القانونية التي تنظم الشكلية ولا ننسى كذلك توحيد الاجتهاد القضائي في مسألة المنازعة الضريبية بصفة عامة خاصة الجانب الشكلي والإجرائي للنزاع الضريبي.

قائمة المراجع:

أولا - باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- أحمد محبو، المنازعة الإدارية، ترجمة فائز أنحق وبيوض خالد، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 2- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994.
- 3- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى الإلغاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 4- عادل بوضياف، الوجيز في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجزء الثاني، الأحكام المتعلقة بالتنفيذ الجبري، الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، الطرق البديلة لحل النزاعات، كليك للنشر، الجزائر، 2012.
- 5- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
- 6- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الثاني (الجوانب التطبيقية للمنازعات الإدارية) جسور للنشر- والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة 2018.
- 7- مسعود شيوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الاختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986.

ب- الرسائل والمذكرات الجامعية:

- 1- أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع: القانون العام التخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، 2010/2011.
- 2- ساعد حداد، ميعاد وإجراءات رفع دعوى الإلغاء، مذكرة ماجستير في القانون الإداري، معهد الحقوق، جامعة قسنطينة، 1983.
- 3- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2007/2008.
- 4- عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون العام، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.

قتال منير

5- يحيى بدايرية ، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، تخصص قانون إداري وإدارة عامة ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2011-2012.

ج- المقالات:

- 1- عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص.ص 7-15.
- 2- عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص.ص 16-48.
- 3- كمال فنيش، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2007، ص.ص 8-16.

د- النصوص القانونية:

- 1- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- 2- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فيفري 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جريدة رسمية عدد 21، الصادر في 23 أفريل 2008.
- 3- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72، الصادر في 29 ديسمبر سنة 2012.
- 4- القانون رقم 15-24 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، جريدة رسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ: 2015/12/31.
- 5- القانون رقم 16-14 المؤرخ في: 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، جريدة رسمية عدد 77، الصادرة بتاريخ 2016/12/29.
- 6- القانون رقم 17-11 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، جريدة رسمية عدد 76 الصادرة بتاريخ: 2017/12/28.
- 7- القانون رقم 18-18 المؤرخ في: 27 ديسمبر 2018 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة بتاريخ: 2018/12/30.
- 8- القانون رقم 19-14 المؤرخ في: 11 ديسمبر 2019 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 81، الصادرة بتاريخ: 2019/12/30.
- 9- القانون رقم 20-16 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، جريدة رسمية عدد 83 الصادرة بتاريخ: 2020/12/31.
- 10- القانون رقم 21-16 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2022، جريدة رسمية عدد 100، الصادرة بتاريخ 2021/12/30.
- 11- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم حسب آخر التعديلات بالقانون 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 ، جريدة رسمية عدد 71، الصادرة في 30 ديسمبر 2015.
- 12- الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 102، الصادرة سنة 1976.

الشكلية في النزاع الإداري الضريبي

- 13- الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103، الصادرة سنة 1976.
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 91-311، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتضمن تعيين المحاسبين العموميين وإعتاداتهم جريدة رسمية عدد 43، الصادرة في 07 سبتمبر 1991.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المؤرخ في 18/09/2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية عدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
- 16- المرسوم الرئاسي 20-442، مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، جريدة رسمية عدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

ثانياً: باللغة الفرنسية:

- 01 - Claud Gambier, les impots en fance , paris , FRANCIS LEFBVRE , 11 em edition ,1979.
- ⁰²- Encyclopedie, DALLOZ, Rcueil impots direct, edition 1987.
- ⁰³- Jean pierre looten, guide des procédures fiscal : droits et recours, édition liaisons, paris, p 1997.
- 04 - Instruction General sur les procedures contentieuses ,2005.