



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة د. الطاهر مولاي - سعيدة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

تسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي

مذكرة لنيل شهادة الماستر
التخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

قميدي محمد فوزي

من إعداد الطالب:

ملاح خالد عصام
سلماني أبوبكر الصديق

لجنة المناقشة

أستاذ براهيمي إبراهيم مختار..... "رئيساً"
أستاذة مزاب نادية..... "مصححاً"
أستاذ قميدي محمد فوزي..... "مشرفاً"

السنة الجامعية: 2021/2020

قال الله تعالى

إِذْ دَخَلُوا عَلَيْنَا أُوْدَ فَفَزِعَ مِنْهُمْ قَالُوا لَا تَخَفْ
خَصِمَانِ بَغَى بَعْضُنَا عَلَيَّ بَعْضًا حُكْمَ بَيْنِنَا بِالْحَقِّ وَلَا
تُشْطِطْ وَآهَدِنَا آلَ نِسْوَاءِ الصَّارِطِ

صدق الله العظيم

أول العلم الصمت والثاني حسن الإستماع والثالث حفظه والرابع العمل به

والخامس نشره

كلمة شكر

إلا هي لا يطيب الليل إلا بشكرك. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك.

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك. إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة... إلى النبي الرحمة والنور عليه

"سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام"

إلى الذين حملوا قدس رسالة في الحياة. وإلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتدتنا الكرام.

إلى كل من ساهم في إرشادنا ولو بكلمة بسيطة بكل شكر والاحترام و التقدير.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "أستاذ قميدي فوزي"

و نتوجه بالشكر الجزيل أيضا إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذا البحث.

مقدمة

مقدمة

تلعب الضريبة دورا بالغ الأهمية كأداة فعالة لتحقيق أهداف الدولة الإقتصادية والإجتماعية والمالية من خلال ما تحققة من عوائد كبيرة تدرج في جانب إيرادات ميزانيتها ، حيث تشكل الإيراد الأهم والأكبر والأكثر إستقرارا وأمانا ، وقد إقترنت الضريبة بالسلطة السيادية للدولة منذ أقدم العصور ، وتطور مفهومها بتطور مفهوم الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ، وعليه أصبحت لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة ، بل تعدت ذلك بأن أصبحت لها وظائف إجتماعية وإقتصادية إضافة إلى وظيفتها المالية التقليدية ، فأصبحت أداة من الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الإقتصادية ومعالجة التضخم والركود ، وإعادة توزيع الدخل ورفع مستوى المعيشة من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني والمجتمع عموما ، ولذلك أولت التشريعات إهتماما كبيرا بالضرائب وخصتها بأنظمة قانونية متميزة صاغتها وفق مجموعة من العناصر الأيدولوجية الفكرية تحدد أهداف هذه الأنظمة ، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية متمثلة في وسائل تحقيق هذه الأهداف من خلال سن القوانين التي تكفل وتجسد هذا الدور في إطار المبادئ والقواعد الأساسية للضريبة ، والتي نصت عليها كل دساتير وتشريعات الدول ، وعلى رأس هذه الأسس ، الشرعية في فرض الضريبة ، وتحقيق العدالة والمساواة حين فرضها وجبايتها ، فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها الجميع بحسب قدرة كل منهم على الدفع وبنسبة الدخل الذي يتمتع به و أن تكون و محددة على سبيل اليقين دون غموض أو تحكم فيحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها ، ويدخل في هذا الإطار إستقرار النظام الضريبي وثباته فلا يكون عرضة للتبديل والتغيير المستمر ، إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بإزداد عبثها عليه ، وأن تجبي بالطرق وفي الأوقات الأكثر ملاءمة للمكلف والخزينة .

و من جهة أخرى تعتبر الضريبة أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليها لتمويل إنفاقها فالتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة والتي أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم بأدائها الممول

مقدمة

بلا مقابل تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع, ولا شك أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها إلا إذا قامت على أساس من العدالة و العدالة الضريبية نصت عليها المادة 64 من الدستور حيث يقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قدر مقدرته التكلفة و تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب فأثناء عملية حساب وعاء الضريبة و كيفية تحصيلها من طرف الإدارة الضريبية , يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية بحق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بإجراءات المتابعة و التحصيل, ومن دون شك يقوم المكلف برفضها و معارضتها و بذلك يقوم النزاع الضريبي

فكلمة النزاع بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل خلافات بين أطراف المنازعة, فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصوم التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد و ربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى, إذن يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل و طرقة.

و حتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة . وأن لا تكون عبئاً على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية لا بد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك ، ومن ثم فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الإمتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة ، ولتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة ، كما فرض إلتزامات تكفل الحفاظ على حقوقها وإستيفاء ديونها ، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل إستخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة ، ولا تعنى هذه الحرية التحكم في التقرير بل هدفها السعي للوصول

مقدمة

إلى حقيقة وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحصيله بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعومة بالأدلة والبراهين ، وخاصة أن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة وإمكانات تمتاز بها على الأفراد مستمدة ذلك منسلطة الدولة نفسها ومشكلة ضمانات لها ، ولذلك فإنه إلى جانب هذه الضمانات القانونية لصالحالدولة ، نصت التشريعات على ضمانات مقابلة للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية ، وقد اختلفت هذه الضمانات من دولة إلى أخرى بحسب ظروف كل منها السياسية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية ، وكان السعي دائما من خلالها إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف ومن خلال ما سبق نجد أن للضريبة وجهان أساسيان ، فالأول كونها إيراد عام للدولة يحقق نفعا عاما ، وأما الثاني فهي تكليف مالي للمعنيين بدفعها ، وبالتالي فمن البديهي أن لا يلتقي ويتوافق طرفا هذه العلاقة في جميع الأحوال ، ومن ثمة يثور الخلاف والنزاع في المجال الضريبي سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها ، وقد وضع المشرع الجزائري كغيره مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة ، سعيا منه لفض وتسوية هذا النوع من المنازعات والتي تمتاز بنوع من الصعوبة والتعقيد نظرا لتفرق وتشتت أحكامها عبر نصوص مختلفة إضافة إلى كثرة تغير هذا النوع من النصوص عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة.

فحتى نكون امام نزاع ضريبي لا بد من توافر أطراف المعادلة الضريبية وهم إدارة الضرائب باعتبارها سلطة ذات امتيازات و المكلف بالضريبة وهو الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية بالإضافة إلى قيمة الضريبة وهي الموضوع المتنازع فيه، فدراسة المنازعة الضريبية لها أهمية علمية وذلك من خلال القوانين التي سنها المشرع، لمثل هذا النوع من المنازعات والتي نظمها خاصة قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى الأهمية العملية والتي من خلالها لا بد من تطبيق النصوص القانونية الخاصة بالضريبة أثناء تسوية النزاع الضريبي، وكذا نجاعة الآليات

مقدمة

المتبعة لمثل هذا النوع من التسوية، إضافة إلى التقليل من اللجوء إلى القضاء لطول إجراءاته وكذا مساهمتها في معرفة كل طرف لحقوقه وواجباته.

ضمن هذا الإطار من التأثير المتبادل بين التحصيل الضريبي كمصدر للثروة، والمنازعات الضريبية كأداة لتسوية الوضعية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، يتم طرح إشكالية البحث من خلال التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة إجراءات تسوية المنازعات الضريبية في التحصيل الضريبي؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية يمكن صياغتها كالآتي:

أ. ما المقصود بالتحصيل الضريبي؟

ب. في ماذا تتمثل المنازعات الضريبية؟

ت. ماهي الأسباب المؤدية للمنازعات الضريبية؟

ث. في ماذا تتمثل تسوية المنازعات الضريبية؟

ج. كيف تتم تسوية المنازعات الجبائية أمام الإدارة الضريبية؟

و في محاولة الإجابة على هذه الإشكالية و التساؤلات المنبثقة عنها تم طرح مجموعة من الفرضيات و هي

كالاتي:

● التحصيل الضريبي عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة

من ملكية المكلف إلى الخزينة العمومية.

مقدمة

- تتمثل المنازعات الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي.
- من الأسباب المؤدية للمنازعات الضريبية نجد أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي، أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية وأسباب مرتبطة بالمكلف.
- تتمثل تسوية المنازعات الضريبية بالنسبة للوعاء الضريبي في رفع الشكاية، وبالنسبة للتحصيل.
- الضريبي في التحصيل الجبري.
- تتم تسوية المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية من خلال قبول كلي أو جزئي للشكاية، أو رفض كلي لها.

حيث يرتدي النزاع الضريبي أهميته الكبرى لكون الإدارة الجبائية تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وإمكانيات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الإعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع ، وكما تعد هذه الأخيرة المراجعة الأصلية الوحيدة بيده إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد أو عن غير حقوقه وواجباته الضريبية ، الأمر الذي يدفعه عن حق أو من دونه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية ، وكما يكتسي النزاع الضريبي أهمية لعدة نقاط على رأسها :

- نجاعة الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي من خلال آليات وإجراءات قانونية فعالة تسهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها المالية من خلال تقليص حجم المنازعات الضريبية وبالتالي زيادة النمو في معدلات التحصيل والأداء الضريبي.

مقدمة

● وجود إطار قانوني مرن و خال من التعقيدات الإجرائية ينظم النزاع الضريبي معناه الوصول إلى فرض ضرائب مؤسسة قانونا ، يطغى عليها طابع الشرعية والعدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة ، مما ينتج عنه رضا الخاضعين لها .

● بالإضافة إلى الإنتشار الواسع للنزاع الضريبي بمختلف أنواعه نظرا لإتساع الوعاء الضريبي و زيادة عدد المكلفين بالضريبة، و خاصة في ظل نظام الاقتصاد الحر و حرية التجارة.

يتسم هذا الموضوع بالكثير من النوعية والخصوصية بالإضافة إلى كونه أحد أهم المجالات الدقيقة التي يعنى بها القانون الإداري ، وعليه فإن الدافع في اختيارنا لهذا الموضوع يرجع في نظرنا إلى جملة من الأسباب بعضها ذاتي والبعض الآخر موضوعي ، ولعل أهمها ما يلي :

أ. الأسباب الذاتية :

✓ الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الإدارية عموما ، وتناول هذا الموضوع بالأخص كان

نتيجة تنامي الرغبة في الإحاطة به على إثر تناوله بالدراسة كببحث صفي في أحد مقاييس السنة النظرية.

✓ وكما أن الميل إلى هذا الموضوع كان نتيجة لانتمائي الوظيفي في مجال الأعمال الحرة "المقاولة" ، وكوني

ملتزم مع مصلحة الضرائب CDI، ومن ثم محاولة التعمق في الموضوع وتجربة رؤيته كأحد أطرافه من

زاوية مخالفة ووجهة مغايرة ، وذلك رغبة في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما والقانوني خصوصا

ومحاولة الإستفادة من ذلك في الميدان العملي ، والإسترشاد به وإستثماره.

ب. الأسباب الموضوعية:

مقدمة

تتمثل أهم الدوافع الموضوعية في اختيار موضوع دراستنا، في خضوع قوانين الضرائب لتعديلات مستمرة بموجب قوانين المالية، وهذا ما يؤدي إلى عدم الإلمام بها كلها ليس فقط من طرف المكلف بالضريبة حتى من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى، كما تتميز النصوص الضريبية بالتقنية ما يؤدي إلى غموضها و إبهامها وعدم فهمها، هذا ما يدفع بإدارة الضرائب إلى محاولة تفسير هذه النصوص لكي يسهل فهمها واستيعابها وإزالة اللبس عليها والخروج بنتائج مفيدة.

و في بحثنا هذا جملة من الأهداف نسعى إلى تحقيقها ومن أهمها:

- زيادة نشر ثقافة الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.
 - معرفة أثر العدالة الضريبية على الاستقرار النفسي لدى المكلفين.
 - رفع مستوى الثقة بين المكلفين والدولة وزيادة الالتزام الضريبي لدى المكلف.
 - بيان أطراف النزاع الضريبي وطرق إنجازه إداريا.
 - محاولة شرح أهم مراحل تسوية هذا النوع من النزاعات وتحليل إيجابيات وسلبيات كل مرحلة.
- و للإجابة عن هاته التساؤلات اتبعنا في دراستنا المنهج الوصفي في إبراز المفاهيم و الوصف الموضوعي، مستندين في ذلك عن المنهج التحليلي لتحليل المعطيات و مقارنتها بمقارنة دقيقة بين واقعها و ما يجب أن يكون و استخلاص النتائج للخروج بتوصيات و حلول يمكن أن تساهم في إيجاد الحلول و تدارك النقائص ، و قد اعتمدنا في دراستنا على أدوات عديدة من الكتب و المذكرات للإجابة على الاشكالية المطروحة واختيار الفرضيات الموضوعية للوصول إلى تحقيق أهداف البحث.

مقدمة

و من جهة أخرى فقد واجهتنا جملة من الصعوبات نذكرها فيما يلي:

✓ قلة الكتب المتخصصة في هذا الموضوع مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية

والاجتهادات القضائية و المذكرات.

✓ صعوبة البحث في الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية، ويظهر ذلك من خلال

التعديلات المتكررة في قوانين المالية مما يصعب الإلمام به.

✓ كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية ، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة مما

صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المنوطة بها.

و قد إتبعنا خطة البحث التالية:

خطة بحث

مذكرة تخرج حول: تسوية النزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي

مقدمة

الفصل الأول: مدخل للتحصيل الضريبي و المنازعات الضريبية

● المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

■ المطلب الأول: مفهوم الضريبة

❖ الفرع الأول: تعريف الضريبة

❖ الفرع الثاني: خصائص الضريبة

❖ الفرع الثالث: أهداف الضريبة

- المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي و آلياته
 - ❖ الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي
 - ❖ الفرع الثاني: آليات التحصيل الضريبي
 - ❖ الفرع الثالث: النتائج المنبثقة عن التحصيل و عدم التحصيل
- المبحث الثاني: التدرج المفاهيمي للنزاع الضريبي.
- المطلب الأول: مفهوم النزاع الضريبي
 - ❖ الفرع الأول: تعريف النزاع الضريبي
 - ❖ الفرع الثاني: أنواع النزاع الضريبي
 - ❖ الفرع الثالث: خصائص النزاع الضريبي
- المطلب الثاني: العوامل المسببة للنزاع الضريبي
 - ❖ الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالإدارة
 - ❖ الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالتكليف
 - ❖ الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالتشريع

الفصل الثاني: تسوية نزاع التحصيل الضريبي

- المبحث الأول: التسوية الإدارية لنزاع التحصيل الضريبي
 - المطلب الأول: الشكوى أو التظلم
 - ❖ الفرع الأول: شكلها
 - ❖ الفرع الثاني: مضمون الشكوى
 - ❖ الفرع الثالث: اجال تقديم الشكوى
 - المطلب الثاني: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية
 - ❖ الفرع الأول: لجنة الدائرة للطعن
 - ❖ الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن
 - ❖ الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
- المبحث الثاني: التسوية القضائية لنزاع التحصيل الضريبي

مقدمة

- المطلب الأول: التقاضي أمام القضاء الاستعجالي
 - ❖ الفرع الأول: الشروط الشكلية لرفع الدعوى الاستعجالية
 - ❖ الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الاستعجالية
 - ❖ الفرع الثالث: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية
- المطلب الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية
 - ❖ الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية
 - ❖ الفرع الأول: الإثبات في الدعوى الضريبية
 - ❖ الفرع الثالث: صدور قرار المحكمة الإدارية

خاتمة

فهرس

قائمة المراجع

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والمنازعات

الضريبية

إن النظام الجبائي بشكل عام يقصد به مجموعة من الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة كيفية تحصيلها. وتشمل هذه الإجراءات قواعد قانونية تحدد كيفية تقدير الوعاء الضريبي، حساب الضريبة المستحقة، المجال الذي تطبق فيه هذه الضريبة وأساليب التحصيل وكذلك الإجراءات الجزائية والعقوبات المترتبة عن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

فرغم الإصلاحات والمجهودات الجبارة التي قام ولا زال يقوم بها المشرع الجزائري في ميدان التشريع الجبائي والتنظيم الهيكلي للمصالح الضريبية إلا أنه ميدانيا نجد أن نظرة الفرد الجزائري للضريبة مجرد أخذ للأموال من جيوبه، غير مدرك دور تلك الأموال وضرورتها لقيام الدولة الجزائرية بوظائفها، لا سيما بعد دخولها اقتصاد السوق، أين تعتبر الضريبة الوسيلة الأساسية لترسيخ العدالة الاجتماعية وتمكين الدولة من مواجهة الأعباء الضخمة التي تتحملها وبالخصوص في ميادين البناء، التعليم والصحة وغيرهم من القطاعات التي يقع على عاتق

الدولة عبء تسييرها، فهذا الشعور لدى المكلفين هو الذي أدى بالدرجة الأولى إلى التهرب الضريبي ومنازعة الإدارة الجبائية عن كل تقديراتها.

وبناء على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

المبحث الثاني: التعريف بالنزاع الضريبي

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي

إن تعدد أنواع الضرائب واختلاف صورها باختلاف المكان والزمان، جعل لكل منها تأثير مغاير عن التأثير الآخر، حيث إن لكل من هذه الضرائب مزاياها وعيوبها، إلا أن التطور الذي فرض على الضريبة وتوفر العناصر القادرة على تحمل المسؤولية، وجب علينا التعرف على أساليب فرض وتحصيل الضرائب. و هذا ما جعلنا نتطرق الى مفهوم الضريبة ومن تم مفهوم التحصيل الضريبي و طرق التحصيل

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

سوف نتناول في هذا المطلب التطور التاريخي للضريبة ثم نتطرق إلى تعريف الضريبة وبيان خصائصها:

الفرع الأول: تعريف و خصائص الضريبة

I. تعريف الضريبة:

الضريبة ليست وليدة الحاضر بل عرفت و كانت موجودة منذ أقدم العصور، حيث تطورت مفاهيمها وخصائصها مع التطور الذي صاحب مفهوم الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فلم تكن الضريبة في الماضي من حيث المفهوم والخصائص وشمولية الإخضاع كما هي عليه اليوم. لقد شمل هذا التطور نواحي

عديدة منها ما يخص طبيعة (نوع) الضريبة؛ ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وتحصيلها؛ ناهيك عن طريقة سدادها، فقبل ظهور المفهوم الحديث للدولة وانتشار استخدام العملة كانت الضريبة تفرض من قبل ملك أو زعيم القبيلة وكانت تحصل في شكل عيني على غرار القيام بخدمات أو تقديم منتجات من طرف أفراد القبيلة إلى زعيمهم، كل هذا من أجل حماية وحسن سير القبيلة¹، أما في العصر القديم لظهور الدولة فإن فرض الضرائب كان ينحصر على فرض الضريبة على الرؤوس (الأشخاص) بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور¹. أما في العصر الوسيط لظهور الدولة حيث تعززت ظهور بؤادر النظام الإقطاعي المتميز بقواه الظالمة فإن فرض الضريبة و الالتزام بما كان يقع على عامة الشعب دون باقي الطبقات الأخرى، حيث أن رجال الدين كان نصيبهم الالتزام بالتعليم و تقديم الخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش من أجل صيانة وحماية حدود الدولة، فالضريبة في ذلك العصر كانت تعتبر بمثابة هبة للملوك وليست ذات طابع إجباري على كل أفراد المجتمع، إذ أنها لم تكن يراعي مبدأ العدالة في فرضها. لقد استمر التكوين الطبقي مجتمع العصر الوسيط حتى قيام كل من الثورة الصناعية في إنجلترا التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، والثورة الفرنسية التي ينكر أنها قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح طبقات المجتمع، هذه التغيرات استمرت في التبلور إلى أن أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحرة الذي يتم فيه سير النشاط الاقتصادي على اعتبارات المنافسة الحرة "قانون السوق"، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تدخل في النشاط الاقتصادي، بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة ،،،

¹ بن التومي عادل وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لا بد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا فبعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام اختياري من قبل أصحابت تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يوجهونه من مخاطر، وبعد تطور مفهوم الدولة، أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع نواب الشعب، وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال تواجهم على فرض الضرائب على اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة. من خلال هذا يمكن لنا أن نقدم بعض التعاريف التي أوردها الكتاب والمؤلفين في إطار تعريفهم للضريبة. فتعرق الضريبة على أنها كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعاً لمقدرقم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق تنفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحميلها¹.

كما يمكن تعريفها على أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية وحائية إلى الدولة أو إحدى هيئاتنا العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به، وتعرف أيضاً بأنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال انفصلت وبشكل نهائي ودون مقابل محدد من طرف السلطة العمومية، ومنهم من ذهب إلى تعريفها على أنها اقتطاع نقدي، ذو سلم مالي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية والدولة وجماعاتها المحلية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية

¹ ابن التومي عادل وهاب مباركة ، المرجع السابق .ص24

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الضريبة هي: مبلغ نقدي بدفع جيرا وبشكل غالي ودون مقابل مباشر، وعن طريق القانون من طرف الأشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بغرض تحقيق أهداف عامة.¹

II. خصائص الضريبة:

للضريبة عدة خصائص يمكن حصرها فيما يلي

أ. **الضريبة تدفع بشكل نقدي:** وذلك على خلاف ما كان في السابق، وقد لجأت الدول إلى الضريبة النقدية نظرا لأنها تحقق المزايا التالية :

- تحقق عدالة أكبر للأشخاص حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.
- تعتبر المبالغ النقدية أسهل في الجباية، وأقل تكلفة من نظيرتها العينية.
- الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة، حيث لا يتم التلاعب بحصيلتها.

ب. **الضريبة تدفع جبورا:** وصفة الإيجاب هذه ذات صبغة قانونية، بمعنى أن الإيجاب قانوني ولبس

معنوي يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد والدولة، ويكون الإلزام بدفع الضريبة واقعا على جميع أفراد المجتمع المكلفين بأدائها متى توافرت فيهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، وعليه يساهم كل حسب مقدرته التكليفية، والتمنع من دفعها يعد جريمة تستوجب العقاب، كما أن المبالغ الغير مؤداة من المكلفين تعد دينا امتيازيا للدولة، تباع الأساليب الجبرية يحق لها الحجز على أموال المدين بها و لاستيفائها؛

¹حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2015، ص 23

ت. الضريبة تدفع بصفة نهائية ودون مقابل مباشر: فهذه الخاصية تعني أن قيمة الضريبة الذي تؤدي من المكلف إلى الدولة تخرج من ذمة الشخص و تدخل في ملكية الدولة وخزيتها بصفة نهائية والدولة غير، حيث أنه لا يمكن للمكلف الذي مطالبة أو ملزمة برد هذه المبالغ على الأشخاص الذين قاموا بدفعها دفعها أن يطالب الخزينة العامة باسترجاع قيمتها¹، بل تجرى عملية المقاصة لهذه الزيادة من الضرائب مع الضرائب التي سوف تدفع في المستقبل؛

ث. الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين: ولأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة مواردهم المالية وكذا ظروفهم الشخصية ومراكزهم الاجتماعية ومع محاولة الدول تضمين تشريعها الضريبية قدرا من العدالة في توزيع العبء الضريبي بين كافة أفراد المجتمع نجد أنه يكون هناك اختلاف في قيمة الضرائب المدفوعة إلى الدولة.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب.

تعددت أنواع الضرائب واختلفت صورها الفنية باختلاف المكان والزمان فالنظم الضريبية تقتصر على نوع واحد من هذه الأنواع بل تحاول المزج فيما بينها للتوصل إلى نظام متلائم مع تحقيق أهداف المجتمع وتتلخص في:

1) الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

I. **الضرائب النسبية:** هي تلك الضرائب التي يبقى سعرها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة.²

¹ - عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران، الأردن، 2009، ص 238

² طارق الحاج: المالية العامة ، دار الصفاء للنشر و التوزيع - عمان ص: 129 - 131.

وتتميز الضرائب النسبية بسهولة تطبيقها كما أنها تحقق نوع من العدالة بين المكلفين للضريبة كوحدة سعرها وكذا وضوح الرؤية بالنسبة للمكلفين الشيء الذي يحفزهم على مضاعفة نشاطهم ويساعدهم في الادخار وتكوين رأسمال استثماري أما عن مجال تطبيقها فتطبق في كل من:

أ. الشركات الخاضعة للضريبة: تطبيقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

فإن الأشخاص المعنويين يخضعون للضريبة IBS مهما كان شكلهم أو غرضهم باستثناء بعض الشركات الخارجة عن مجال التطبيق إلا إذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة¹

ب. الشركات الخاضعة قانونا: هي الشركات التي نص عنها القانون التجاري وهي:

✓ الشركات المساهمة أو الأسهم SPA,

✓ شركات ذات المسؤولية المحدودة SARL.

✓ شركات ذات توجيه بالأسهم SO.

✓ المؤسسات العمومية الاقتصادية OPE.

✓ المؤسسات الهيئات الوكالات ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي أو البنكي والشركات المدنية

التي أخذت شركات ذات أسهم

¹ عيساوي عبد القادر، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد

نقدي و مالي، جامعة ايب بكر بلقايد ، تلمسان، 2016/2015، ص 26

ج. الشركات غير خاضعة أساسا: هي التي اختارت الانضمام لهذه الضريبة وهي تتمثل في شركات الأشخاص الجمعيات بالمساهمة والشركات المدنية كما يلاحظ أن هذه الشركات التي اختارت الخضوع لهذه الضريبة لا يمكن التراجع عن هذا الاختيار مدى الحياة.

II. الضرائب التصاعدية: فهي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة

وبالتالي تزيد حصيلة الضريبة وهذا النوع من الضرائب تستخدمه معظم التشريعات الضريبية خاصة التي تراعي العدالة والمساواة لأن أصحاب الدخل العالية يتحملون عينا أكبر من أصحاب الدخل المتدنية كما يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة و عدم تمركزها بيد فئة قليلة من أفراد المجتمع ومجال تطبيقها¹.

تحدد من زاويتين: زاوية الأشخاص وزاوية المداخيل

أ. الأشخاص الخاضعون:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر.
- الأشخاص الذين يستفيدون من المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل في الجزائر عن طريق اتفاقية جبائية.
- الأشخاص الذين ليس لديهم إقامة دائمة بالجزائر ويستفيدون من الأرباح التي.
- يحققونها من المؤسسات التي يملكون فيها مساهمات .
- الموظفون وأعاون الدولة المتواجدون في الخارج.

¹حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية ، 2007.ص: 12

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والمنازعات الضريبية

ب. المداخيل الخاضعة للضريبة:

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على سبعة أنواع من المداخيل تحددها قاعدتها حسب نوع كل دخل

وهذه المداخيل هي:

- الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية .
- أرباح المهن غير التجارية
- الرواتب والأجور المنح
- المداخيل العقارية الناتجة عن الأملاك المبنية وغير المبنية
- الإيرادات الفلاحية
- أرباح رؤوس الأموال المنقولة .
- فوائض القيمة الناتجة عن تنزل بمقابل من العقارات العينية وغير المبنية ولضرائب على الدخل الإجمالي حسب المادة 09 من قانون المالية لسنة 1994 تعدل المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة تحسب على أساس الجدول¹

الجدول 01: تحديد معدل الضريبة على المداخيل الخاضعة لها

معدل الضريبة النسبية %	قسط الدخل للضريبة: دج
------------------------	-----------------------

¹ رفعت المحجوبي: المالية العامة ، دار النهضة للطبع و النشر و التوزيع ، 2011.ص: 111.

%00	لا يتجاوز 120.000
%20	من 120.000 إلى 360.000
%30	من 360.000 إلى 1.080.000
%35	من 1.080.001 إلى 3.240.000
%40	ما زاد عن 3.240.000

المصدر: دار المالية ، تلمسان ، حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بالمادة 10 من قانون المالية لسنة 2007¹

(2) الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

أ — **الضرائب على الأشخاص:** هي الضريبة التي تتخذ وعاء لها وجود الشخص نفسه، فهي تفرض على الشخص باعتباره شخصاً ولمجرد وجوده على إقليم الدولة وبصرف النظر عن امتلاكه للثروة، وتفرض على جميع الأشخاص من دون تمييز أو على بعض الأشخاص ممن تتوفر فيهم شروط معينة ولذلك فهي تعرف بضريبة الفردة أو الرؤوس، وقد عرفت هذه الضريبة قديماً فعرفها الرومان والعرب وتسمى بالجزية وعرفتها إنكلترا وفرنسا ومصر وتأخذ شكلين أساسيين:

— **ضريبة الفردة البسيطة:** وتفرض بمعدل واحد بالنسبة إلى جميع الأفراد من دون النظر إلى الثروات التي يملكونها أو الدخل التي يحققونها، وقد انتشرت في المجتمعات القديمة حيث كانت الدخل متساوية، ولم

¹ عيساوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 28

تكن الدولة قادرة على التحقق من ثروة كل فرد فكانت تفرض ضريبة متساوية ولكن مع تقدم المجتمعات وظهور الاختلاف في الثروات تبين أنها غير عادلة لذا تم التوجه إلى ضريبة الفرد المتدرجة.

— **ضريبة الفرد المتدرجة:** وفيها يتم تقسيم المكلفين الخاضعين للضريبة إلى طبقات اجتماعية تبعاً للثروة أو الدخل، وتفرض الضريبة على كل طبقة بصورة مختلفة عن الأخرى، ولذا فهي أكثر عدالة من الفرد البسيطة لأنها تراعي المقدرة التكليفية للمكلف وتميز بين الطبقات، ولكنها بعيدة عن العدالة الكاملة لأن أفراد كل طبقة يؤدون المبلغ نفسه مع الاختلاف في دخولهم وأعبائهم العائلية على الرغم من انتمائهم إلى الطبقة ذاتها. وقد ألغيت مثل هذه الضرائب من تشريعات الدول الحديثة لما فيها من مجافاة للكرامة الإنسانية بجعل الإنسان محل السلعة؛ مع أنها ما تزال تطبق في ولايات معينة في أمريكا وسويسرا بحيث يعد دفعها شرطاً لممارسة حق الانتخاب، كما طبقت في سورية تحت اسم ضريبة بدل الطريق فكانت تستوفى بمعدل ليرات عن كل شخص يعيش في سورية ويراوح عمره بين 18 و60 سنة، وقد ألغيت عام 1948.

ب — **الضرائب على الأموال:** انتشرت في الأنظمة الضريبية المعاصرة الضريبة على الأموال، وهي التي يكون مطرحها مال المكلف أو بعض عناصر هذا المال، وأهم تطبيقاتها الضرائب على رأس المال أو على الدخل.

- **رأس المال:** يقصد به مجموع ما يملكه الفرد من قيم قابلة للاستعمال في لحظة معينة ويستوي في ذلك أن تأخذ شكلاً عينياً، كالأرض أو العقار أو سلع إنتاجية أو استهلاكية أو مبلغاً من النقود.

— الدخل: هو ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل بملكية رأس المال أو العمل أو رأس المال والعمل، ويأخذ الدخل صوراً نقدية كالأجور والفوائد والأرباح، ولا ينفي إمكانية الحصول على الدخل بصورة عينية مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي أنتجها.

وقد شهدت المجتمعات الحديثة تطوراً تمثل بالازدياد المستمر لأهمية الدخل أساساً لفرض الضرائب بعد أن كانت الثروة هي الأساس لفرضها، ولكن بعد¹ النصف الأول من القرن العشرين انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل لأسباب تتعلق بتطور الاقتصاد من العيني إلى النقدي؛ والصعوبات الإدارية في تقدير الثروة؛ وتنامي الدخل الناتج من العمل وزيادة أهميته إذ أصبح معيار المقدرة التكاليفية للفرد والوعاء الأساسي للضريبة، وبذا أصبح أساس فرض الضريبة في المجتمعات المعاصرة دخل الأفراد والشركات وتقلصت أهمية ضريبة رأس المال ولم يعد يبرر فرضها إلا لأسباب تتعلق بتحقيق العدالة الضريبية وتخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية.²

(3) الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

هناك عدة معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلا أن أهم هذه المعايير هو من يقسمها حسب تحمل عنها فتجد بعض الكتاب الاقتصاديين ومن بينهم "جون استيوارت ميل. لايجيرلوفيليه". يرى هذا الفريق أن الضريبة تكون مباشرة إذا كان الذي يدفعها للخزينة هو الذي يتحملها بصفة نهاية وأنها

¹عيساوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 29

²دمدوم فريد، كمال رزيق ، نظام فرض الضريبة و أثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة مهندس دولة في التخطيط و الاحصاء، المعهد الوطني للتخطيط و الاحصاء، الجزائر، 2007. ص: 10- 11

تكون غير مباشرة إذا كان الذي يدفعها للخزينة لا يعد وسيطاً حيث يذهب - جوناستيوارت ميل - إلى أن الضرائب غير المباشرة هي تلك التي يدفعها شخص و يتحملها شخص آخر

4) الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة أو المتعددة من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق أكبر قدر من الإيرادات، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة ومن هنا تتور المفاضلة بين النظامين.

أ — الضريبة الواحدة: يقصد بها أن تقتصر الضرائب التي تفرضها الدولة على ضريبة رئيسية واحدة وإلى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية، أو ضريبة واحدة لا تفرض سواها.

ظهر مذهب الضريبة الوحيدة في القرنين السابع عشر والثامن عشر في بريطانيا وبعض الدول الأوربية، وإن اتفق أنصار هذا المذهب على تبرير فرض ضريبة وحيدة بقولهم: إن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها فسوف يدفعها المكلف، لذا من الأفضل توحيد هذه الضرائب في ضريبة وحيدة بما أنها ستقتطع من المكلف؛ بيد أنهم اختلفوا في اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية التي تبناها.

ولعل فكرة الضريبة الرئيسية التي نادى بها «فوبان» هي التي مهدت الطريق لفكرة الضريبة الواحدة، فقد طالب بإلغاء الضرائب التي كانت قائمة عام 1807 وإحلال ضريبة رئيسية محلها؛ أطلق عليها ضريبة العشور الملكية على الدخل والأراضي بحيث تفرض بنسبة العشر على محصول الأرض ونسبة العشر على الإيرادات

الأخرى، ويُعدّ الفيزوقراطيون أول من نادى بفرض ضريبة وحيدة فقد كانت فكرتهم تقوم على أن الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج، وهي وحدها تعطي ناتجاً صافياً.

كما نادى الاقتصادي الأمريكي «هنري جورج» بفرض ضريبة وحيدة على أنها الربح العقاري، أي على الزيادة الناتجة من زيادة السكان وانتشار العمران، ويرى أنصار هذه الضريبة أنها تختص بميزات فهي تحقق الاقتصاد في النفقات وتحقق العدالة الضريبية، وهي واضحة ومنطقية تمكن المكلف من معرفة ما يقع عليه من عبء مما يجعلها سهلة التحقق بالنسبة إلى الإدارة الضريبية، ولكنها لا تخلو من المساوئ كصعوبة اختيار المطرح الوحيد بسبب الاختلاف حوله كما ذكر أعلاه، وفرض ضريبة واحدة لا يعطي مرونة للسياسة الضريبية؛ لأن الاعتماد على ضريبة واحدة تزجج المكلف لشدة وطأتها فيحاول التهرب منها، وهي لا تصيب إلا جزءاً من الثروة فتكون الحصيلة ضئيلة ولا تحقق أغراض الدولة المعاصرة في السياسة المالية.

ب - الضرائب المتعددة: بسبب الانتقادات الموجهة إلى نظام الضريبة الوحيدة اتجهت التشريعات الضريبية إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة حيث تعتمد الدولة على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب، على ألا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب، مما يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموضه وإرهاق المكلف وعرقلة النشاط الاقتصادي. وللضرائب المتعددة مزايا لعل أهمها:

- توزع عبء الضرائب فيقل شعور المكلف بوطأتها، مما يقلل من إمكانية التهرب منها؛ وصعوبة ذلك.
- تُعد أكثر ملاءمة من نظام الضريبة الواحدة وتفرض بمعدلات معتدلة.

¹ دمدوم فريد، كمال رزيق، المرجع السابق، ص12

- أوفر حصيلة من الضريبة الواحدة.
- خطأ السلطات في الضريبة الوحيدة أشد وطأة على المكلف لجسامتها، أما أخطاء الضرائب المتعددة ومساوئها فيمكن تحملها من قبل المكلف والإدارة الضريبية، فإيجابيات إحداها تعالج سلبيات الأخرى، ومع ذلك لا تخلو من مساوئ ولعل أهمها:
- التضيق على المكلف بفرض الضريبة على جميع أوجه النشاطات التي يقوم بها.
- الخوف من إفراط الدولة في فرض الضرائب مما يؤدي إلى تعطيل الحركة الاقتصادية.
- زيادة النفقات في الجباية وتتطلب وجود إدارة ضريبية كفوءة.

ولكن على الرغم من هذه المساوئ فإنها أفضل من نظام الضريبة الوحيدة؛ لذا فإن هذا النظام هو المنتشر

في الأنظمة الضريبية المعاصرة.¹

الفرع الثالث : أهداف الضريبة

إن الضريبة على اختلاف أنواعها تعتبر مصدرا هاما للإيراد العام، إلا أن هذا ليس الهدف النهائي من فرض

الضريبة ، خاصة بعدما زاد النشاط المالي للدولة وزاد معه تدخلها في جميع المجالات الاقتصادية وقد تختلف

أهداف الضريبة من دولة لأخرى حسب الظروف التي تعيشها كل دولة وبشكل عام فإن من أهداف الضرائب

أ. الأهداف المالية للضريبة:

¹حسن مصطفى حسن: المالية العامة ، المطبوعات الجامعية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية. ص:53

تهدف الضريبة إلى ضمان عد الخزينة العامة بحصيلة وفيرة من الأموال تمكنها من تغطية الإنفاق العام فنحن نعلم أن أي التزام بنفقة لا بد أن يكون له مصدر تمويل فالضرائب تعد من أهم هذه المصادرة خاصة في الدول النامية ، كون اقتصادها يتمتع بعدم وجود جهاز إنتاجي فعال . لذلك فإن الغرض من فرض الضريبة أو بالأحرى من أي نظام ضريبي هو الوصول إلى تحقيق المردودية المالية، التي تشكل الهدف التقليدي لهذا النظام من أجل الوصول إلى التوازن في ميزانية الدولة

ب. الأهداف الاقتصادية للضريبة:

الهدف الاقتصادي يتمثل في كون الضريبة من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة من أجل الوصول إلى الاستقرار الاقتصادي البعيد عن التضخم أو الانكماش حيث تقوم الضريبة بالقضاء على التضخم عن طريق امتصاص الفائض من الكتلة النقدية ، كما تعمل على المحافظة على النقد الوطني وذلك بالتحكم في مستوى الأسعار ، كما تعمل الدولة على توجيه الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي نريد تطويرها كالسلع ذات الاستهلاك الواسع عن طريق منح إعفاءات ضريبة لهذه الفروع أو بفرض ضرائب أقل من الفروع الأخرى ، كما أنها تعمل على تشجيع بعض أنواع المشاريع وخاصة الإستراتيجية التي تعفي من الضرائب كليا مثل شركة النفط الوطنية أو جزئيا كما تقوم على الحد من بعضها عن طريق رفع معدلات ضرائب عليها

ومن بين الأهداف الاقتصادية كذلك هي حماية المنتجات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات وذلك بتخفيض الضرائب على الصادرات أو بإعفاءها ورفع نسبتها على الواردات الخارجة ولعل أهم وظيفة اقتصادية تؤديها الضرائب في المساهمة في التنمية الاقتصادية عن طريق الزيادة في حصيلة الموارد المالية للدولة

وتشجيع الادخار بإعفاء المداخيل الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب أو فرض ضرائب ضئيلة مما يؤدي إلى زيادة الادخار وبالتالي الموارد المالية الموجهة نحو الاستثمار

ت. الأهداف الاجتماعية للضريبة:

تعتبر الأهداف الاجتماعية من الأسباب القديمة التي أدت إلى فرض الضرائب اين ذكر آدم سميت في كتابة ثروة الأمم أن من أركان التنظيم الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية ، ومحاولة خلق توازن اجتماعي بين أفراد المجتمع ، حيث يتم بواسطة خدمة الطبقة الفقيرة في المجتمع وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على سلع كمالية مثلا كذلك إعادة توزيع المداخيل بين المواطنين وتقليل الفوارق الاجتماعية إضافة إلى النفقات العامة التي تنفقها الدولة لتحقيق متطلبات الأفراد الاجتماعية كبناء مساكن والمرافق العمومية و إنجاز الطرقات¹

ث. الأهداف السياسية: للضريبة عدة أهداف سياسية تتمثل أحيانا بفرض رسوم جمركية عالية على

منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يكون الهدف منها حماية السلع المحلية من المنافسة الدولية، كما تستعمل الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين مختلف الدول خاصة بين الدول المتقدمة (فرنسا، اليابان، الولايات المتحدة مثلا) وقد تستعمل الضريبة من أجل محاربة فئة معينة من المجتمع في روسيا بعد الثورة برفع معدل الضريبة على مداخيلها كما حدث لطبقة الكولاك الشيوعية.

كما قد تستخدم كوسيلة لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها مثل الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها المجاهدين الجزائريين . وذلك من كما تم استعمال الضريبة كأداة ووسيلة لإحداث التوازن الجهوي خلال توطين الصناعات عبر ولايات الوطن، بمنح امتيازات جبائية

¹زغدود علي ، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006ص: 177

للاستثمار والعمل بمختلف ولايات الجنوب... الخ. وأخيرا فإن الأهداف التي تصبو الضريبة تحقيقها، يتم تحديدها وفق طبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية¹.

المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي و طرق التحصيل

يعتبر التحصيل الضريبي المرحلة النهائية للإدارة الجبائية في تحويل الدين الجبائي الخاص بالمكلفين بالضريبة إلى سيولة نقدية لحساب الخزينة العمومية. فبعد تصفية الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي وتحديد معدل الضريبة، يأتي دور تحصيل الضريبة والهيئة المسؤولة عن التحصيل هي قباضات الضرائب بمختلف أنواعها. ومن اجل ذلك فان هناك قواعد وتنظيمات تنظم عمل قباضة الضرائب، ولذلك جاء المشرع الجبائي بمحاسبة خاصة لقابضي الضرائب والتي هي جزء من محاسبة الخزينة، والتي هي بدورها جزء من المحاسبة العمومية، حيث يتم تحصيل كل أنواع الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة والغرامات القضائية، والعقوبات الجبائية... الخ، حيث تسجل في حسابات معينة ومنازعات التحصيل الضريبي تثار عندما يعترض المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي تقوم به إدارة الضرائب، أو عندما يرى المكلف وجود تعسف من الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات المتابعة عند ممارسة التحصيل الضريبي. فما المقصود بالتحصيل الضريبي، وكيف يتم التحصيل؟

الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

المقصود بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلف بواسطة السلطة المالية أو عن طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها، أو عن طريق الشركة أو مديرها باقتطاع الضريبة وتسليمها إلى السلطة المالية .

¹ عيساوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 31

وهناك من يرى بأن تحصيل الضريبة يقصد به "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزانة الدولة". وتجدر الإشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم عملية التحصيل لحسابه الخاص.

وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه الملتزم.¹ كما أن الدولة من جهة أخرى أعطت الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما يسيء استعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز اختصاصاتها. ولتحصيل الضريبة يلزم تحقق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلّف. فالحصول على الربح التجاري أو الصناعي أو توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات أو الحصول على الراتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة. ومن هنا يلتزم المكلّفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها، بحيث يتم استحقاق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء خدمة.

وتسعى الإدارة المالية لتحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما وأساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد

النفقات العامة اللازمة للتنمية.

¹ بوغاسيكريمة، تاكليت حمودة، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي، جامعة الجزائر، 2002، ص 6

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والمنازعات الضريبية

المجتمع وإشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدفاعية والثقافية، وبالنظر إلى قانون الضرائب نجد أنه يأتي ليوفق بين المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى وهذا ما ينشئ التزاما على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة¹.

الفرع الثاني: طرق التحصيل الضريبي.

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطريقة الكيفية أو الكمية لتحديد الوعاء ، وبعد ضبط الضريبة وتحديد ما تبقى المرحلة الأخيرة ، وهي تحصيل قيمة الضريبة ، أي نقل قيمة الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية وتكون بطريقتين وهما:

الطريقة الأولى :

التحصيل الودي للضريبة : وهي الطريقة العادية ، وهي الأصل في دفع الضريبة من المكلف وتكون وفق :

1- التوريد المباشر: التورد من تلقاء المكلف بنفسه.

2- التوريد عن طريق الأقساط المقدمة : وهذا لتخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة تكون

شهرية أو ثلاثية أو سداسية ، وذلك في الآجال المحددة ، وهذه الطريقة تخفف من وقع الضريبة على المكلف وتجعل أدائها سهلا وميسورا ، كما أنها تضمن للخزينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة².

¹ الضريبة : مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة ، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود يؤديه المكلف جبرا وبصفة نهائية من دخله وأرباحه التي حققها وذلك بهدف تحقيق النفع العام ، أنظر الجندى حسين ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول، دار النهضة العربية ، 2006 ص 14

² بوزيدة حميد ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2007 ص 37.

الحجز من المنبع مثل اقتطاع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه ، أو

الاقتطاع البنكي في الفوائد ، وهنا تنعدم فرصة التهرب الضريبي .

الطريقة الثانية: التحصيل الجبري "القسري" : وهي الطريقة غير العادية وهنا يكون التحصيل بقوة القانون

وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية ، وهذه طريقة ليست بإرادة المكلفين.¹

وعليه فإن للتحصيل الضريبي طريقتين الأولى هي الأصل والتي يقوم المكلف بالضريبة بتوريد حصيلتها إلى

خزينة الدولة بالأساليب المذكورة سافا ، أما الطريقة الثانية وهي الاستثناء الضريبة بالقوة من ذمة المكلف متى

ظهرت بوادر تؤشر بعدم الدفع من طرف المكلف بها .

وتمر إجراءات التحصيل الجبري بمرحلة أولية وهي إدراج الضريبة في الجداول ثم مرحلة إرسال الإنذار من

القابض إلى المكلف طبقا لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية² ومنها تبدأ المتابعة والتي تأتي و

تحدد بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة.

وفي حالة عدم تسوية الضريبة بعد إرسال الإنذار واتخاذ الإجراءات اللازمة تلجأ الإدارة إلى الوسائل

الجبرية المتمثلة في:

أولا : الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني.

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل شتى تبدأ بالتنبيه وهو الذي يسمح

لقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية ويتضمن هذا التنبيه بعض البيانات وهي: اسم ولقب

¹ احمد بلحاج و آخرون ، مذكر التحصيلالضريبي في الجزائر ، المدرسة العليا للتجارة، 2002 ، ص 43

²مادة 144 من ق إ ج الصادر بموجب القانون رقم 01- 21 محدثة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2017 .

المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب، وفي حالة ما لم تحد هذه الوسيلة نفعاً يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة الغلق المؤقت للمحلات التجارية كأحد الوسائل الردعية

وهذا ما يعتبر من الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية لسنة 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة وكرسها في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يلي " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر¹

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني بدينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

ثانياً : الحجز الإداري على المنقول أو العقار.

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب.

¹وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب .المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية : يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مثير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر .

وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن - طالب التنفيذ - وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة¹، ومع ذلك يظل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها.

ثالثا: البيع :

- بيع المحجوزات في المزاد العلني: يعتبر بيع المحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل ويكون البيع الجبري في الحجز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151 الفقرة الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية ويتم وفقا للمادة 152 من نفس القانون. والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة - إدارة الضرائب - حقها في ثمن 3 الأموال المحجوزة 2.

ويتم البيع عن طريق المحضر القضائي أو محافظي البيع بالمزاد العلني أو البيع بالتراضي.

ونشير بأن الهيئة المختصة بالتحصيل هي الإدارة الجبائية وهذا اختصاص حصري لها فهي تعمل تحت إدارة وتسيير وزارة المالية ، وتقتطع الضريبة من المكلف سواء كان هذا الأخير شخص طبيعي أو شخص معنويا والشخص الطبيعي يكون فيها المكلف إما فردا أو شريكا في الشركة ، أما الشخص المعنوي فهو اجتماع عدة أشخاص لتحقيق هدف معين وتكون متمتعة بشخصية معنوية.

¹ ابن التومي عادل وهاب مباركة، المرجع السابق. ص 26

² وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، 151، 152، من قانون الإجراءات الجبائية

وبعد كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أطراف العلاقة الضريبية¹

الفرع الثالث: المبادئ العملية للتحصيل الضريبي

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطريقة الكيفية أو الكمية لتحديد، وبعد ربط الضريبة وتحديد سعرها تبقى المرحلة الأخيرة وهي تحصيل قيمة الضريبة، حيث يعبر ذلك عن مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة.

أولاً: كيفية وإجراءات التحصيل

-مراحل التحصيل: وتتمثل في:

1- المرحلة الإدارية: وتتمثل في العمليات التالية²:

- الإثبات: عن طريق تصريح المعني بالأمر أو عن طريق الإدارة التي تحدد الضريبة والوعاء والمعدلة

بعد توفر الشروط اللازمة لتوفر إمكانية التحصيل؛

- التصفية: أي المبلغ النهائي الواجب على المدين تسديده؛

- تقرير أمر التصريح.

2- المرحلة المحاسبية: أي التحصيل الفعلي حيث يصبح المحاسب مسؤولاً أمام الجهة التي أصدرت أمر

التحصيل لحسابها بتحصيل مبلغ الإيراد.

¹ بن التومي عادل وهاب مباركة ، المرجع السابق ، ص 27

² حميدوسفياننسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة احمد دراية أدرار،

ثانيا: أهداف التحصيل و نتائج التحصيل

أ) أهداف التحصيل:

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية و مختلف

النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي¹، لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى

1- خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة؛

2- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة؛

3- فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها؛

4- تنظيم الدولة وتسيير مرافقها؛

5- منع التهرب عن طريق مختلف العقوبات.

ب) نتائج التحصيل:

تعد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تموين ميزانية الدولة والجماعات المحلية لذلك فقد تم

تقسيم استخدامات الضرائب بين الدولة والجماعات المحلية كالآتي:

1- ميزانية الدولة: تمثل مداخيلها بنسبة 100% من مداخيل الضرائب الإجمالي ومداخيل التسجيل والطابع

والغرامات أما بعض الضرائب فهي نسب متفاوتة.

¹وكوك عبد السلام، "فعالية النظام الضريبي في الجزائر"، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل لشهادة الماستر، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة

2011/12/20، ص، 75

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والمنازعات الضريبية

2- ميزانية البلدية: تدعم البلدية ميزانيتها بحوالي 65% من الرسم على النشاط المهني و5% من الرسم على

القيمة المضافة TVA

30% من النفع الجزافي Vf

100% من الرسم على الممتلكات العقارية الصينية والغير منتهية

40% من الرسم IFU نظام الضريبة الجزافية الوحيدة و 100% من IFU للخاضعين لمبلغ 5000.00 دج

50% من الرسم IFU نظام الضريبة الجزافية الوحيدة حصة الولاية¹

3 - الميزانية الولائية: تدعم الولاية ميزانيتها 29.5% من الرسم على النشاط المهني TAP وتكون الولاية أقل

حصة من ميزانية البلدية من محصول جبابة وهذا من أجل بناء وإعداد مشاريع وبذلك يعتبر التحصيل العمود الفقري

لجبابة الضرائب وبالتالي تحقيق مشاريع اقتصادية في مستوى تطلع أفراد المجتمع²

المبحث الثاني: التعريف بالنزاع الضريبي

ان تغير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى

كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة على حد

السواء، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض وربط وتحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف

الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم والإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الضريبية حق الإطلاع

¹حميدوسفيان ، المرجع السابق، ص 15

²وكواك عبد السلام، مرجع سابق، ص ص 75، 76.

والرقابة فمن حق المكلف منازعة الإدارة الضريبية فيما فرض عليه من ضرائب، و هذا ما سوف نتطرق له من خلال مبحثنا هذا.

المطلب الأول: مفهوم النزاع الضريبي

تنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه، مستخدماً في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه، وفي نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية، ولكن الاختلاف في هذه المرة يتمثل في خصوصية هذا النوع من المنازعات سواء من حيث أطرافه أو أنواعه ، و هذا ما سنتناوله من خلال فروع هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف النزاع الضريبي

توجد عدة تعاريف للنزاع الضريبي يمكن إدراجها من خلال ما يلي:

أولاً) النزاع الضريبي: يكون كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسراً، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية.

ثانياً) النزاع الضريبي: هو ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله.

ثالثاً) النزاع الضريبي: هو مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المنازعات الضريبية هي: ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحركها المكلف بالضريبة أو المدين بها، بخصوص شرعية قرار فرض الضريبة أو تحصيلها، والتي تحكمها قواعد و أحكام القانون الضريبي.

الفرع الثاني: طبيعة النزاع الضريبي

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى ، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى ، فنجد الإدارة عند فرضها للضرائب وجبايتها وحتى حين نظرها في شكاوي المكلفين بالضريبة قوية ومقيدة في الوقت نفسه بموجب النصوص الموضوعية والإجرائية المنصوص عليها في القانون الجنائي ، وكذلك بالنسبة للقاضي عند نظره في الدعوى الضريبية ، فمصدر سلطاته القانون الضريبي ، ونفس الشيء أيضا حتى بالنسبة للمكلف بالضريبة فأساس معرفته لحقوقه في هذا المجال مبعثه قانون الضرائب ، وهذا الأخير هو الذي يرشده وينظم تظلمه أمام الإدارة، أو أثناء رفع دعواه أمام القضاء .

ومن هذا المنطلق فإنه يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة ، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته.¹

أولا: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الإلتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات ، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة

¹ بدائية يحي الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، ص20

بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها.

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

ثانيا : القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية :

يعد إختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية ، السبب الأساس لنشأة البرلمانات تاريخيا ، ففي فرنسا نصت المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي العام 1789 ، والذي يعد الأساس لهذا المبدأ ، على أن لكل المواطنين حق التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من ضرورة الفرائض العامة ، وكذلك حق ارتضاها ، وحق متابعة استخدامها ، فيعتبر القانون بذلك المصدر الوحيد للالتزام بدفع الضريبة ، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها ، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية و المنوطة بتنفيذ القانون ، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية ، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه ، وعلى رأسها حقه في التظلم والمراجعة ، كما فرض عليه إلتزامات إبتداء من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه ، ونهاية بدفعها ، وهو القانون الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل ، وفرض عليها إلتزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة و العدالة ، فالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية

تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي ، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية ، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب وإسنادها إليه في كل ما ينجم عنها¹.

ثالثا : القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته :

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

وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها ، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية ، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية ، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير باعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة ، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلالته عن القوانين الأخرى ، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية ، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع ، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق ، ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف ، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع ، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية .

¹ رمضان صديق ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية ، دراسة مقارنة ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر

والتوزيع ، 2006 ، ص: 124

وقد اختلفت الآراء الفقهية واتجاهات القوانين المقارنة حيل تحديد القضاء المختص للنظر والفصل في المنازعات الضريبية ، فبعض القوانين أسندت إلى القضاء العادي ولاية الفصل في ذلك أخذا بالرأي القائل أن القضاء العادي يوفر ضمانات للمكلفين بأداء الضريبة لا يوفرها لهم القضاء الإداري الذي يميل عادة إلى الدفاع عن مصالح خزنة الدولة ، بينما أسندت بعض القوانين الأخرى ولاية الفصل في هذا النوع من النزاع إلى القضاء الإداري أخذا بالرأي القائل أن الضريبة يتم تحديدها بموجب قرارات إدارية تتخذها الجهة الحكومية المختصة بتقدير وتحصيل الضريبة

ويرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي و القضاء الإداري ، على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي و التي تجعل له ذاتية مستقلة تستوجب أن يكون لهذا النوع من النزاع قضاة متخصصون قادرين على تأصيل وتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير وتطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص والقانون العام ، وقد أخذت بعض القوانين بهذا الرأي و أنشأت محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية¹. ومن ثم فإن تحديد جهة الاختصاص بالفصل في منازعات الضرائب أمر بالغ الأهمية من حيث كون هذه النزاعات تمس من جهة مصالح الخزينة العامة ومن جهة أخرى مصالح الأشخاص المكلفين بالضريبة ، وعلى أساس أن النزاع الضريبي في الأصل فرع من فروع النزاع الإداري بوجه عام ، فمن التشريعات من أرجعت الاختصاص بالفصل فيه للقضاء الإداري ، ومن بينها التشريع الجزائري ، ومنها من وزع الاختصاص في هذا المجال بين القضاء العادي والإداري ومنها التشريع الفرنسي ، والتشريع الجزائري سابقا ، ومن التشريعات من أحال الاختصاص في ذلك إلى جهات قضائية

¹بدايرية يحي ، المرجع السابق ، ص 22

متخصصة مستقلة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في هذا النوع من النزاعات كمحاكم إستئناف قضايا الدخل بالأردن، وقد تباينت أسباب هذا الاختلاف ، ولكن أغلبها تمحور على أساس نوع النزاع الضريبي .

الفرع الثالث: أنواع النزاع الضريبي

لقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع ، وذلك سواء بالإستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة ، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي .

أولا : من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى ، ونظرا لأهمية هذا التقسيم ، وبالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب ، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد ، ولا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة ، وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري ، و المعيار الإقتصادي ، و المعيار الفني¹.

المعيار الإداري : أو ما يعرف بالمعيار القانوني ، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة ، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها ، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي ، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية ، فالضريبة هنا مباشرة ، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط ، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون إعتبار لشخص

¹ منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة) ، مصر. ص : 125- 126 .

المكلف بالضريبة ، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له ، فالضريبة هنا غير مباشرة ، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات ، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على إتصال مباشر بإدارة الضرائب ، وليسوا مدرجين على القوائم الإسمية ، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة ، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها ، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها ، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت¹.

المعيار الإقتصادي: أو ما يعرف بمعيار راجعيه الضريبة ، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء

الضريبة بصفة نهائية ، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير ، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الذي دفعها أولا أن ينقلها إلى شخص ثالث هو مشتري السلعة أو مستهلكها ، ولقي هذا المعيار نقدا على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات ، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب ، فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة

¹فاشي يوسف، مرجع سابق، ص 71

المعيار الفني : فيقوم على أساس ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها وإستقرارها ، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة ، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالإستهلاك والتداول ، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد بإعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب ، كالضريبة على التركات ، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر ، وكما يمكن بالإعتماد على المعيار نفسه إعتبارها ضريبة غير مباشرة ، كونها تفرض على واقعة إنتقال التركة من المورث إلى الوارث ، بإعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية. وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير ، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة ، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح ، ومما لا شك فيه أن إعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى ، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب ، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة ، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال ، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات ، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين ، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشرع المالي ويحدد طبيعتها مسبقا ، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد إنتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة

ثانيا : من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين ، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة¹ أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها وتحديد قيمتها ،

¹قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص71

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لتحقيق الضريبة والمنازعات الضريبية

وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة، "و أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحقيق الضريبة ، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة ، أي إستيفاء الدولة لدين الضريبة¹ .

- الوعاء نزاع

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية ، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة ، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين ، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة ، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي إعتدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة ، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة ، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها ، وهنا يطلب إسقاطها كليا ، ونكون هنا أمام نزاع قانوني ، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة

وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين ، يتعلق الأول بوعاء الضريبة ، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها

التحصيل نزاع:

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحقيق الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت إستحقاقها ، ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات (المتابعة من طرف الإدارة الجبائية .

¹عزيز أمزيان ، عبد العزيز امقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير في فرع الادارة والمالية ، الجزائر ، بن عكنون : كلية الحقوق ، 2001-2002. ، ص : 09.

ثالثا : من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع يطرح النزاع الضريبي عموما أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى ، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلا على المستوى الإداري ، وقد إنتهجت كل التشريعات تقريبا هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية ، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع ، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء.

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة ، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي ، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين ، إحداهما إجبارية والأخرى إختيارية ، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب ، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الإختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولا إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.

وفيما يخص النزاع الضريبي أمام القضاء عموما ، نجد أن هناك نزاعا ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية ، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارسات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة ، والتي تناولتها المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري¹ ، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري ، وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعيا منه لإنتزاع حقوقه من

¹ و قد نصت هذه المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على ما يأتي:

-تعتبر على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية ما يأتي :

-ممارسة نشاط غير مصرح به.

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع ، بدون فاتورة ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها.

-تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية _ . نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا ، في

الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره ، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي ، والذي يشكل له الضمانة الأساسية في ذلك ، وبما أن دراستنا تنصب على الشق الإداري للنزاع الضريبي فسنتناول الوجه الثاني من النزاع ضمن أحد فصول هذا البحث وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال دراستنا للإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري إلى كل ما يتعلق بهذا النوع من المنازعات عبر المراحل التي يمر بها هذا الأخير ، ونستهل الدراسة بتسوية النزاع الضريبي أمام إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: العوامل المسببة للنزاع الضريبي

سوف نحاول في هذا المطلب أن نقوم بالتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعة الضريبية، إذ أن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية هو الحالة الغير العادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة والمكلف من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ودية واحترام للتشريع في ظل سريان مبدأ التفاهم و الانسجام بين الإدارة الضريبية والمكلفين طالما أن التشريع الضريبي هو من يحكم بين الطرفين، إلا أنها توجد أسباب عديدة تؤدي الى حدوث النزاع الضريبي على اختلاف مستوياته، حيث سوف نتطرق إليها بنحو من التفصيل في الفروع الموالية.

الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

سوف نتطرق لأسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي¹

1-مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية

¹فاشي يوسف، محاضرات قيمقياس المنازعات الجبائية ، ص 74

الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ويجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي ن حدث لا يكون في التشريع العادي كل حسب مقدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث وأو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية ويكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة ويصبح ساري المفعول، ولكن قد يرتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية و التفسيرية التي تساهم في تطبيق التشريع الضريبي .

2التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين و التشريعات ذات الصلة بالضريبة، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي تكون من عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة أخرى قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي إلى حالات الازدواج الضريبي أو إلى عدم قيام المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية .

3 -جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم استقرار التشريع واتسامه بالتعديل المتكرر و الكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الضريبي وعدم اتسامه بالتطور و التحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي الى قصوره عن مواجهة والإحاطة بكل المستجدات و التغيرات ذات الصلة بالمجال الضريبي، ومن جهة أخرى فإن عدم استقرار التشريع الضريبي واتسامه بكثرة التغير و التعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق

العدالة بين المكلفين. إن عدم الوضوح هذا يؤدي إلى انعدام الثقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالإلتزامات الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة و الناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل و التغيير على أنها تهرب من الإلتزامات الضريبية، بينما المكلف قد تكون هذه التصرفات عن غير قصد ودون وجود نية سيئة في عدم الإلتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الضريبية.¹

4-مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي على عدم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

و تتمثل الأسباب المؤدية للنزاع الضريبي التي تعود للإدارة الضريبية تتمثل فيما يلي

1-تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، و التي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع القدرة التكليفية للمكلف كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة و تحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام

¹ بدائية يحي: النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية

2 والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 23-27

الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون

للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة؛¹

2- قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية العديد من مخالفات والتي تكون

إجراءات وطرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات و نشوب

الخلافا بين المكلفين بهذه الضرائب والعدارة الضريبية؛

3- كما أنه من الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة سلطات الإدارة في طلب معدلات

أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية، ففي إطار تحفيزهم من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من

يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على هذه الامتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء

في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، الأمر الذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة بغرض

تحسين الوعاء الضريبي؛

4- هذا ونضيف إلى أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة و انخفاض النزاعات

الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما

كان ذلك يدعي انتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية و المكلفين، حيث في ظل هذين النظامين يتم تحديد

الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء

الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخيله و أرباحه وكذا

العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، و ن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة الضريبية بحقيها في

إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة .

¹-قاشي يوسف، مرجع سابق، ص ص 76، 77

الفرع الثالث: الأسباب المرتبطة بالمكلف

ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف و الإدارة الضريبية في نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، حيث نقص الوعي هذا يعود لنقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة و المواطن بصفة عامة، و التي تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، ويتجلى كل هذا في¹:

1-عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي؛

2-الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى و ن كان التسجيل فيه للعمليات يتم وفق القانون؛

3-التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تناقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي و لا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية.

¹قاشي وسف، مرجع سابق، ص 77، 78.

الفصل الثاني

أوجه تسوية نزاع التحصيل الضريبي

يثير الواقع العملي الناشئ عن العلاقة غير المتوازنة بين الإدارة الجبائية صاحبة السيادة والسلطان بما تملكه من أدوات القانون العام والمكلف المدعن إمكانية تقاعس هذا الأخير عن الوفاء بدينه الضريبي أو التهرب من أدائه وما ينفك عن ذلك من إخضاع تلقائي وتحصيل قسري، أو تعسف الأولى في استعمال سلطاتها بمناسبة الاضطلاع بمهامها، وهو ما سيفضي حتماً إلى نشوب الخلاف بينهما، ويدفع المكلف إلى رفض الضريبة دفاعاً عن مصالحه، فتنشأ بذلك المنازعة الجبائية. هذا ويمكننا تصنيف المنازعة الضريبية بالاعتماد على معيار التنظيم الفني للضريبة إلى منازعة متعلقة بالوعاء، وأخرى متعلقة بالتحصيل - وبالارتكاز على معيار الجهة المختصة بنظر في النزاع - إلى منازعة إدارية، وأخرى قضائية. أما منازعات الوعاء فتصيب المرحلة الأولى من أطوار الضريبة قبل دخولها حيز التحصيل، ابتداءً من جمع الاستدلالات، مروراً بربط الضريبة، إلى غاية استقرارها ديناً في ذمة المكلف بأدائها، وهو تحديد يقتضي من التأكد الواقعة المنشئة للضريبة، واستنزال ما يتيح القانون من إعفاءات لمصلحة المكلف، ثم إخضاع صافي الأساس لسعر الضريبة المقرر قانوناً، عندها فقط تدخل الضريبة طور التحصيل من وعليه، فإن النزاع في مادة الوعاء ينصب أساساً على الخطأ في تحديد قاعدة الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق أو امتياز يقره القانون أو التنظيم، كما نصت على ذلك المادة 70 قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حقي ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. ».

وأما منازعات التحصيل، فتتمثل في اعتراض المكلف على شكل إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري للضريبة، بمناسبة قيام الإدارة الجبائية بذلك على يد أعوانها المؤهلين قانوناً، أو عن طريق المحضرين القضائيين، بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من قبل وزير المالية، ومن أهم هذه الإجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز والبيع، وهو ما نصت عليه المادة 145 قانون إج. بقولها: « تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل هذه الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع... » هذا وتكتسي المنازعة الجبائية الصبغة الإدارية، عندما تطرح أمام هيئات إدارية لبت فيها، وهي على نوعين، فإما أن تتم أمام المصلحة الضريبية مصدره القرار، فنكون أمام الحالة هذه بصدد الطعن الوجوبي، الذي لا مفر للمكلف منه، إذا

اتجهت إرادته لمنازعة الإدارة، وإما أن تباشر على مستوى لجان إدارية متخصصة، وهو ما يعرف بالطعن الجوازي، إذ يسوغ للمكلف تخطيه واللجوء إلى القضاء الإداري مباشرة.

في مقابل ذلك، توصف المنازعة الجبائية بكونها قضائية إذا تم نقلها إلى أروقة القضاء الإداري لعدم جدوى المسلك الإداري، نتيجة رفض الإدارة الجبائية الاستجابة لتظلم المكلف بالضريبة. يستفاد مما سبق عرضه، أن المنازعة الجبائية إما أن تتعلق بطور الوعاء الضريبي، أو مرحلة التحصيل، وإما أن تكون إدارية، أو قضائية، ما يعيننا منها في هذا المقام منازعات الوعاء في مرحلتها الإدارية، فخرج بهذا التحديد من نطاق دراستنا، منازعات الوعاء أمام القضاء، ومنازعات التحصيل في طورها الإداري والقضائي. والحاصل أن المنازعة الضريبية تُعبر — بمفهومها العام — عن الخلاف الناشئ بين المكلف والإدارة الجبائية، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها، وما أقره القانون من طرائق لحسم هذا الخلاف، وبذلك فإن منازعة الوعاء في مرحلتها الإدارية، تعبر عن الخصومة القائمة بين المكلف والإدارة حول الأخطاء المرتكبة من قبل هذه الأخيرة في تحديد وعاء الضريبة أو في حسابها، أو في حرمان المكلف من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وما يوفره المشرع من حلول للفصل في هذا النزاع إدارياً¹.

حيث يتميز موضوع المنازعات الضريبية بأهمية علمية ونظرية ذلك بأن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين ومصصلحة الضرائب، نتيجة التدخل المستمر للإدارة وإحساس المواطنين بها فضلاً على أن قوانين الضرائب المباشرة تعتبر من القوانين التي تخضع للتعديل والتبديل المستمر، مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وبالتالي يجعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية. ولهذا نجد التشريعات الضريبية المختلفة تولى اهتماماً خاصاً بموضوع المنازعات الضريبية ومنها المشرع الجزائري.²

سنتعرض في هذا الفصل إلى شرح طرق تسوية النزاع الضريبي بتقسيمه إلى مبحثين

المبحث الأول: التسوية الإدارية لنزاع الضريبي

المبحث الثاني: التسوية القضائية لنزاع الضريبي

¹ملال إيمان، منازعات الوعاء الضريبي (المرحلة الإدارية)، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، 2020/2019، ص 2-3

²د. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر. دار العلوم للنشر و التوزيع سنة 2008. ص 11

المبحث الأول: التسوية الإدارية لنزاع التحصيل الضريبي

إن نقطة البداية في المنازعة الضريبية تنطلق حينها يتلقى المكلف إنذار موجه له في الإدارة الضريبية وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها بشروط وجوب الداء وكذا تاريخ الشروع في التحصيل بعد تلقي المكلف للضريبة لهذه الوثيقة نكون أمام حالتين:

الأولى: قد يرضى المكلف بالضريبة ويرى انه مناسبة فيسدد طوعا و اختيارا فلا داع للخوض في المنازعة والمخاصمة طالما إن النزاع لم ينشأ أصلا

الثانية: عدم رضا المكلف بالضريبة المطلوب سددها أي سبب يحتج به كأن يدفع أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لنشاطه و ونسبة أرباحه، في هذه الحالة يقوم بمجموعة من الإجراءات نبينها في ما يلي 1.

المطلب الأول: الشكوى أو التظلم

تعددت التسميات المستخدمة من قبل المشرع الجزائري في وصف الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية، سواء في نطاق القواعد الإجرائية على مستوى القوانين الضريبية سابقاً، أو قانون الإجراءات الجبائية فيما بعد، حيث تم نعتها بالشكوى أو الشكاية حيناً، وبالاعتراض أو الطلب أو الالتماس أحياناً أخرى، وإن كان تعدد هذه التسميات مرتبط إلى حد ما بتعدد أشكال المنازعة الضريبية، بحيث استعمل المشرع مصطلح الشكوى أو الشكاية إذا تعلق الأمر بوعاء الضريبة وحسابها وربطها، وتسمية الاعتراض، بخصوص الطعن في إجراءات تحصيل الضريبة، بينما أطلق لفظ الالتماس، على الطلبات التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية في حالة عجزه عن الوفاء بما في ذمته من ديون ضريبية في إطار ما يسمى بالتماس العفو.

على كل وأيا كانت التسمية المسبق عموماً في مجموعة القواعد يتمثل التظلم الضريبي المسبق عموماً في مجموعة القانونية المنظمة لسير المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية، من حيث بيان السلطة المختصة بقبول التظلم، وتحديد ميعاد وإجراءات تقديمه ونظره والفصل فيه، وتميز الشكوى المسبقة في مادة الوعاء الضريبي

¹ أستاذ طاهري حسين، المنازعات الضريبية (ملحقاً بالتعديلات الأخيرة المدخلة على ق الإجراءات الجبائية و قوانين المالية الأخيرة إلى غاية 2014) ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الطبعة 3 منقحة، سنة 2016 . ص9

عن غيرها من أنواع التظلم الضريبي الأخرى، بإجراءات خاصة إن من حيث شروط تقديمها ومعالجتها أو من حيث طبيعتها¹.

و إذا كان المشرع الجزائري في المادة 829 من قانون إ.م.إ.م. قد جعل التظلم إجراء جوازي على كافة المستويات وسواء تعلق الأمر بقرار مركزي أو قرار ولائي أو قرار بلدي أو قرار صادر عن مؤسسة إدارية، فإنه وعلى صعيد المنازعات الضريبية ظل التظلم إجراء وجوبيا. وهذا مراعاة منه الطابع الخاص لهذا النوع من المنازعات، فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية والتي وردت تحت عنوان الإجراءات الخاصة بالمنازعات الباب الأول المنازعات الضريبية: "توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 أعلاه في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة."

من النص أعلاه يبدو واضحا أن المشرع فرض على الراغب في رفع دعوى يتجه أولا بتظلم أو ما يسمى بشكاية توجه للمدير الولائي للضرائب للولاية المعنية، وهذا يقصد إعطاء فرصة للإدارة الضريبية من أجل مراجعة حساباتها أو موقفها تجاه المكلف بالضريبة أو الرسم.

وقد وصف البعض الشكوى الموجهة لإدارة الضرائب على أنها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنه المشرع لتحقيق غايتين أولاهما تجنب إغراق الجهات القضائية بكم كبير من الدعاوى، وثانيهما استمرار الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

ولقد اعترف المشرع في قانون الإجراءات الجبائية بظاهرة الخطأ في تقدير الحسابات من جانب إدارة الضرائب وهو ما أشارت إليه بوضوح المادة 70 بقولها "إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي...". فيكون من الطبيعي جدا أن يمنح المشرع إدارة الضرائب المعنية فرصة العدول عن قرارها وتصويب أخطائها، وهو ما يحققه لا شك نظام التظلم المسبق أو الشكوى الضريبية، ويسلم للمعني وصل يؤكد إيداعه للتظلم.²

¹ملال إيمان، المرجع السابق، ص 7

²الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية (القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية)، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة 1، سنة 2013. ص 364-365

الفرع الأول: شكل الشكوى و مضمونها

I. شكل الشكوى:

هي رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى مدير الضريبة بالولاية، مكتوبة على ورق عادي، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم مادة الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الضريبة. وإذا كان الشاكي أمياً لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانوناً باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك¹.

حيث فصلت المادة 73 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية على البيانات المشار عليها أعلاه كما يلي:

- يجب أن تكون الشكوى فردية ومن هنا لا يصح شكلاً أن يتجه مجموعة تجار أو أكثر من تاجر لمدير الضرائب بشكوى محررة على ورق واحد. واستثنى المشرع حالة الأشخاص الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً أو أعضاء شركات الأشخاص، فأجاز لهم تقديم شكوى جماعية .
- لا تخضع الشكاوي لحقوق الطابع. وهذا ما يؤكد بساطة الإجراءات .
- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة. فلا يجوز ذكر محلين أو أكثر في شكوى واحدة. وهذا شرط معقول تفرضه إجراءات التحقيق الإداري الذي سيعقب عملية الإيداع .
- يجب أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول:
- ✓ ذكر اسم ولقب وعنوان المتظلم.
- ✓ ذكر الضريبة المعترض عليها .
- بيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار . وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- التوقيع باليد على الشكوى من قبل المعني أو وكيله الرسمي . وتحرر الشكوى على ورق عادي².

¹أستاذ طاهري حسين . المرجع السابق .ص10

²الأستاذ د.عمار بوضياف . المرجع السابق .ص365-366

II. مضمون الشكوى:

اشترطت المادة 391 من ق.ض. المباشرة والرسوم المماثلة أن تحتوي الشكاية على عرض موجز لوسائل وطلبات الطرف. (ولا تكون هذه الإشارة سوى الإطار العام الذي من خلاله يستطيع المكلف بدفع الضريبة أن ينفس عن ضيقه وذلك بتوضيحه لطلباته ، وتوفيقه بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها ويجب أن تحتوي الشكاية على مايلي:

1) عرض الدفع:

يجب هنا التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي. وسنحاول فيما يلي التعرض لحالات ثلاث يمكن للمكلف أن يعرضها في شكايته المقدمة إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية.

2) الخطأ المادي البسيط:

يمكن في هذه الحالة أن يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه.

أ. منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات:

حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي تقوم بها، وأهمية تلك العمليات ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق إثباتية،¹ مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف.

ب. منازعة تقييم القاعدة الضريبية:

فيما يتعلق بالضرائب المنشأة طبقا للإجراءات المسماة التسعيرة الإدارية فإن عبء الإثبات يقع على المشتكي ، أما فيما يتعلق بالضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية والحالة الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة وفي جميع الظروف

¹د.فريجة حسين، المرجع السابق، ص17

والحالات تحول الشكايات من طرف مصلحة الضرائب المباشرة إلى السلطات البلدية التي تبدي رأيها في الشكاية .

وعندما تتعلق الشكاية بضريبة مباشرة مشار إليها في الطلب فهنا بإمكان مقدم الشكاية أن يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبة، وهل احترمت القواعد المقررة لفرضها من قبل مصلحة تحديد وعاء الضريبة لأنه في الحالة العكسية يمكن للمشتكي طلب إلغاء فرض الضريبة لعيب في الإجراء فإذا لم يكن إجراء فرض الضريبة متنازع فيه، فعلى المشتكي حسب الظروف أن يقوم بالبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات فإذا كان الإثبات بيد الإدارة فما على المشتكي إلا أن يبين ذلك بوضوح في شكايته الشيء الذي يمكنه من إعطاء عرض موجز لوجهة نظره. أما إذا وقع عبء الإثبات على عاتقه وجب على المكلف بدفع الضريبة أن يقوم بإثبات ذلك بكافة طرق الإثبات. ويوضح بأن الضريبة المفروضة عليه مرتفعة بأكثر مما يجب أن تكون عليه.

(3) طلبات المكلف:

بعد أن يستعرض المكلف في شكايته الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد أن يقدم الدفع التي يراها مناسبة يلجأ بعد ذلك إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة، وأما أن يلجأ على الأقل بتوضيح ادعاءاته دون غموض، ويبين كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة.¹

الفرع الثاني: أجال تقديم الشكوى و شروطها

(1) أجال تقديم الشكوى:

وجب الرجوع إلى ق إ ج، وبالأخص المادة 72 ق.إ.ج.م لسنة 2019 ، والتي تنص بأنه في ميدان الضرائب، فإن أجال تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوعها حيث أننا نجد قاعدة عامة لميعاد تقديم الشكوى و قد وردة عليها مجموعة من الاستثناءات نبينها فيما يلي²:

I. القاعدة العامة:

¹د.فريجة حسين، المرجع السابق، ص18-19
²الأستاذ د.عمار بوضياف . المرجع السابق. ص366

وتقضي بقبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من إدراج الجدول في التحصيل، كما نصصت على ذلك المادة 1 / 72 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.»¹، أي أنه يجوز لمكلف معين تقديم شكاواه بشأن الضرائب المتضمنة في الجدول الذي تم إدراجه في التحصيل خلال السنة (س)، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة (س+ 1)، وهو المعنى الذي أكدت عليه المحكمة العليا في قرار لها قضت بموجبه رفض الدعوى لورودها خارج الآجال القانونية، لكون المدين بالضريبة قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983 م، بعد تبليغه بإنذار سدادها في 28 ديسمبر 1981 م.

أي عقب انقضاء الأجل القانوني لتقديم الشكاوى والمحدد ب 31 ديسمبر 1982 م تطبيقاً للقاعدة الواردة بالمادة المذكورة أعلاه²، ومع ذلك قد تحملنا صياغة النص ساري المفعول على القول بامتداد الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، لا 31 ديسمبر من السنة الموالية لهذه الواقعة، فإذا طبقنا النص بهذا الفهم على القضية السابقة، امتد أجل تقديم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر السنة الموالية لسنة تبليغ المكلف بإنذار سداد الضريبة، ولعل الصياغة الأقرب إلى الدقة والوضوح تلك الواردة بنص المادة 1/331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها وتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية - والقاضية بأنه: "تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل..."

II. الاستثناءات الواردة على الأجل العام:

خروجاً عن الأصل العام الذي يركز فيه على تاريخ إدراج جدول الضريبة في التحصيل لبداية حساب أجل تقديم الشكاية المشرع الجبائي لبداية حساب هذا الأجل تواريخ حصول بعض الوقائع المرتبطة عموماً بعملية التحصيل أو بنوعية الضريبة.

أ. عندما لا تتطلب الضريبة وضع جدول:

¹ملال إيمان . المرجع السابق. ص24

²المحكمة العليا، القرار رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989، ص62.

هي الحالة التي لا يستوجب فيها القانون وضع جدول لتحصيل الضريبة، حيث تورده هذه الأخيرة إلى الخزينة العامة وفق طريقي تحصيل أخرى، ويتحقق هذا الفرض، عندما تحصل الضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر، كما الشأن بالنسبة للضرائب على الأجور، وبمناسبة التسديد الفوري لبعض أنواع الضرائب من قبل المكلف مباشرة على مستوى قباضة الضرائب، كما هو الشأن بالنسبة لدفع حقوق الطابع الجداول، ففي هاذين الفرضين - على التوالي - يبدأ حساب الأجل ابتداء من السنة التي تم فيها الاقتطاع من المنبع بالنسبة للحالة الأولى، والسنة التي تم فيها سداد الدين الضريبي بالنسبة للحالة الثانية، وهو ما نصص عليه المقطع الأول من المادة 3/72 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله: « عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر¹ من السنة الثانية تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع ان تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر...». و المقطع الثاني من ذات المادة المذكورة أعلاه بالقول «... إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى...»².

ب. الخطأ في ارسال الإنذارات، والضرائب المفروضة بغير وجه حق:

وهي حالة يمتد فيها الأجل القانوني لتقديم الشكاوى إلى غاية 31 السنة الموالية لسنة استلام المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة من طرف المصلحة الجبائية التي يتبعها، نتيجة وقوع أخطاء في الإرسال، سواء تعلق تعدد التبليغ هذا، بمجرد تدارك الإدارة لخطئها، أو نتيجة ظهور عناصر جديدة في الملف الجبائي للمعني بالأمر دفعته لتجديد انذارها له، حيث نصص المقطع الأول من المادة 72/2 على أنه: « ينقضي أجل الشكاوى في ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها...»، هذا من جهة، من جهة ثانية يبدأ حساب أجل تقديم الشكاوى في الأحوال التي يطالب فيها المكلف بضرائب أخضع لها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار ابتداء من السنة التي تأكد فيها هذا الأخير من وجود هذه الضرائب، كما نصص على ذلك المقطع الثاني من سابقة الذكر بقوله: «... 31

¹ملال إيمان . المرجع السابق. ص25

²ملال إيمان . المرجع السابق. ص25

ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.¹

ت. الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة:²

تنص المادة 5/72 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، في أجل ستة (6) أشهر، ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم. »، وفيها خروج صريح عن القاعدة العامة والاستثناءات الواردة عليها المذكورة أعلاه، حيث عمد المشرع إلى تحديد مدة تقديم التظلم وتقليصها إلى ستة (6) أشهر يبدأ حسابها ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بالإشعار النهائي للتقييم، ويعزى ذلك إلى بساطة نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، سواء من حيث الإطار القانوني المنظم لها، أو الأشخاص المشمولين بمجال تطبيقها.

ث. الشكاوى المتعلقة بقرارات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة:

هذه الحالة استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2017، وتعلق بالاحتجاجات المنصبة على القرارات الصادرة بشأن طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، وفيها حدد المشرع الجبائي مدة تقديم التظلم بأربعة أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار المتنازع حوله إلى المكلف بالضريبة، كما نصت على ذلك المادة 72/6 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يجب تقديم الشكاوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد. ». والحاصل أن المشرع الجزائري اعتما، طريقتين لتحديد أجل تقديم الشكاوى النزاعية في مادة الوعاء الضريبي، أولهما قاعدة السنة التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى، وثانيهما طريقة المدة المحددة.³

III. كيفية ضبط الأجل :

تعتبر مسألة الأجل من النظام العام، بحيث يترتب على عدم احترامها رفض الشكاية شكلاً قبل الخوض في موضوعها، لذا يتوجب من باب المنطق ضبطها تشريعياً على نحو حدي، غير أن المتأمل في النصوص السابقة، يدرك بأن قاعدة " إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الواقعة التي يبدأ منها احتساب

¹ نفس المرجع، ص 26.

² استحدثت هذه الحالة بموجب المادة 39 من القانون 21/08 المتضمن لقانون المالية سنة 2009.

³ ملال إيمان . المرجع السابق. ص 26

الأجل " وإن كانت لا تطرح إشكالاً بشأن بداية حساب الأجل، لعدم تعلقها بعدد معين من الأيام أو الأشهر، فإنها تثير بلا ريب إشكالية ضبط اليوم الأخير باعتباره حداً لانقضاء الأجل القانوني المقرر لتقديم الشكاية. هذا يقودنا للحديث عن الطرق التي اعتمدها المشرع لتوجيه التظلمات إلى الإدارة الجبائية، حيث قرر في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية وجوب توجيه الشكاوى إلى المصالح الضريبية المعنية مقابل وصل باستلامها، وهو ما يعني، إما إيداع المكلف بالضريبة لتظلمه لدى الإدارة يدا بيد، ويبقى الأجل سارياً في حقه، حتى وإن باشر إيداع الشكاية في اليوم الأخير من الميعاد المحدد، وإما أن وهو الدارج إلى الإدارة الجبائية عن طريق البريد المسجل مع إشعار بالوصول، وهي الحالة اشكالاً بشأن التاريخ الذي يعتاد به في حساب المواعيد، لاسيما عندما يرسل التظلم قبل تظلمه التي تثير اشكالا بشأن التاريخ الذي يعتد به في حساب المواعيد، لا سيما عندما يرسل التظلم قبل انقضاء الأجل المحدد، ويصل إلى الإدارة الضريبية بعد فواته، بالإضافة إلى إمكانية تمديد الأجل من عدمها، إذا حدث وأن صادف اليوم الأخير منه عطلة رسمية، هذا من جهة. من جهة أخرى، تطرح قاعدة " المدة المحددة " التي تبدأ من تاريخ التبليغ، إشكالاً بشأن احتساب يوم الاشعار واليوم الأخير من الأجل، ناهيك عن سريان ما أثير في الفقرة السابقة عليها. لقد تم التصدي لحل هذه الإشكالات عن طريق التنظيم، ومنه اعتداد الإدارة الجبائية بتاريخ استلام الشكاوى، حتى وإن كانت المصلحة الضريبية المستلمة غير مختصة بنظرها، أيضاً ومن باب التوسعة على المكلفين، تأخذ الإدارة بعين الاعتبار تاريخ ختم مصالح البريد في الأحوال التي ترسل فيها الشكاية بواسطتها، ويمدد الأجل - في حالة ما إذا صادف آخر يوم منه عطلة رسمية - إلى يوم العمل الذي يليه " والواقع أن هذه الأحكام مقتبسة . قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأن قواعد هذا الأخير هي تطبق - في شارة ضبط أجال تقديم الشكاوى النزاعية باعتباره الشريعة العامة - في حالة عدم وجود قواعد خاصة تقيدها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، عملاً بنص المادة 146 من هذا القانون¹.

(2) شروط تقديم الشكاوى:

أوجب المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي تاركا المسألة للفقه، فكلمة تظلم

¹ملال إيمان، المرجع السابق، ص 27.26.25

تعني: الطريق القانوني أو الشكوى أو الطلب المرفوع من التظلم من أجل الحصول على بعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية .

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

✓ أن تكون الشكاية فردية كأصل عام: غير انه و استثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم

الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص

✓ أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من

الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة

✓ أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية: نوع الضريبة المعترض

عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع

✓ تعيين موطن المشتكي: حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على

المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطنه في الجزائر، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، أما في عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواج في فرض الضريبة، ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المال، وفي نفس المدة.

✓ التوقيع: بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من

طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني.

✓ تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب للولاية على شكل

رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.

ب. الشروط الموضوعية للشكاية:

- يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو العمل المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي. وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية:2
- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
 - بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
 - مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع .
- وكنتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في :
- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
 - الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات¹.

الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى و الفصل فيها

1. التحقيق في الشكاية:

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكاية 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 الإجراءات الجبائية. ويتم التحقيق في الشكاية من جانبين كما يلي:

أ. من حيث شكل الشكاية: عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكاية، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي ويقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي للشكاية التأكيد من ورود جميع الشروط التي جاءت بها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بشكل ومضمون الشكاية، وكذا التأكد من تقديمها في

¹العمرى زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، 2013-2014، ص 08-09-10

المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية والتأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية. وعند التأكد من توفر كل الشروط والاقتناع 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 الإجراءات الجبائية أتاحت للمكلف 13 المشتكي فرصة لاستدراك ذلك النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلباته، إذ يقوم مفتش الضرائب الذي يحقق في الشكاية بتبليغ المدير الولائي للضرائب بذلك، ويقوم هذا الأخير بتبنيه المشتكي لضرورة إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى، وذلك خلال أجل 30 يوما من اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة الموص بها الموجهة من قبل إدارة الضرائب والتي بموجبها منح هذه الفرصة. وفي هذه الحالة لا تسري الآجال الممنوحة للإدارة للفصل في تلك الشكايات والمنصوص عليها في المادتان 76 و 77 من قانون الإجراءات 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 الشكاية بتبليغ قرار عدم قبولها للشكاية للمعني الم ان القرار من العلم في هذا القرار أمام الحان الطعن الإدارية المختصة أو اللجوء بشأناه.

ب. من حيث موضوع الشكاية: بعد تفحص مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكاية 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 تساعد 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 الشكاية¹.

2. الفصل في الشكوى:

يصدر القرار الفاصل في الشكوى على مستوى مصالح الضرائب من طرف المدير الولائي للضرائب أو باسمه من طرف مدير مديرية كبريات المؤسسات فيختلف محتوى القرار حسب الطلبات المقدمة في الشكوى وتقدير الجهة المحققة في الشكوى .

محتوى القرار: يتخذ القرار الفاصل في الشكوى عدة أوجه نذكرها فيما يلي:

- أ. حالة الرفض الكلي للشكاية: يحق للجهة المحولة بالفصل في الشكوى رفض الشكاية المقدمة شرط توضيح أسباب الرفض، ولو بصفة موجزة والهدف من ذلك تمكين المكلف من تقديم دفوعه.
- رفض الشكوى شكلا: ويتم هذا في حالة دفع الشكوى خارج الآجال أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في م 73 ق إ ج بعد دعوة المكلف دون جدوى .
 - رفض الشكوى موضوعا: عند ما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسسة.

ب. حالة التخفيض الكلي أو الجزئي:

✓ حالة التخفيض الجزئي: يمكن لمفتشي الضرائب اكتشاف أخطاء قد وقعوا فيها أن يقدموا تقارير للجهة المعنية لغرض الإخبار عن الخطأ المرتكب الذي من أجل اتخاذ قرار التخفيض، مع أنه يحق لمدير الهيئة المعنية قبول الشكاية في جزء منها ورفض جزء آخر "

✓ حالة التخفيض الكلي: التخفيض الكلي معناه قبول الشكاية وإعفاء المكلف كليا من دفع الضريبة، فيعد قبول الجهة المعنية يحرر القرار ويوجه إلى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن من عدم التحصيل، أو إعادة مبلغ التخفيض إذا تم التحصيل.

ت. حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى: عمليا يقل حدوث هذه الصورة لكن التفسير القانوني للسكوت هو رفض الإدارة للشكوى، فالسكوت معناه الرفض الضمني. من خلال هذه الحالات

¹د. بن إعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، جامعة محمد لمين دباغين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2019-2020، ص14-15

المحتملة لمحتوى القرار الفاصل في الشكوى يتحدد مصيرها فقد ألزم القانون أن تبين القرارات الصادرة مهما كانت طبيعة الأسباب وأحكام المواد التي تبين عليها. أما بالنسبة لمنازعات التحصيل يمكن أن نقول ان قراراتها تحتوي الموافقة على طلب الاعتراض أو رفضه¹.

المطلب الثاني: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية

لتقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية ولوضع حد لنزاع الضريبي في بدايته والحيلولة دون وصوله للقضاء لجأ القانون إلى إنشاء وإحداث لجان طعن متعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، تساهم تبعا لتشكيلتها أو تكوينها في حماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية، لما تتمتع به هذه الأخيرة من مركز أقوى من مراكز الأفراد، وما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة بشكل أكبر بكثير من القانون الإداري.

أما اللجوء إلى هذه اللجان فقد جعله المشرع أمرا اختياريا، يتم اللجوء إليه قبل القضاء لأنه إذا لجأ المكلف إلى القضاء سقط حقه في اللجوء إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال. إضافة إلى ذلك وكضمانة للمكلف بالضريبة يمكن لهذا الأخير في حالة عوز أو ضيق تقديم طعن ولائي يلتمس من خلاله الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية. ومما سبق ذكره سنتناول في هذا المطلب تكوين هذه اللجان وسير أعمالها، وكذا اختصاصاتها وطبيعة الآراء الصادرة عنها، مبرزين دور هذه اللجان المتوقف على الإجراءات التي تحكمها إلى غاية تنفيذ قراراتها².

الفرع الأول: لجنة الدائرة للطعن

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

¹ بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 33-34

² زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، الجزائر العاصمة، 2016-2017، ص 33

سنتناول بالتفصيل تشكيل هذه اللجان وتنظيمها وعملها وسيرها. في تشكيل اللجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، في سيرها وتنظيمها وعملها ...

أ. في تشكيلها: تتكون هذه اللجنة من:

- قاض يعين من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا لها.
- خمسة 05 أعضاء مرسمين.
- خمسة أعضاء نواب نعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

ولابد أن يتمتع لأعضاء بالجنسية الجزائرية ولا يقل سنهم خمسة وعشرين سنة وأن يتمتعوا بكامل حقوقهم المدنية. ويتولى مهام الكاتب موظف من الضرائب المباشرة له على الأقل رتبة مراقب يعينه المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية ويخضع أعضاء اللجنة للالتزامات الخاصة بالسر المهني عملا بالمادة 287 والمواد التالية لها.

ب. مهامها: تبدي اللجنة رأيها بشأن الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة وحسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. يجب أن تكون الطلبات محل الدراسة من قبل اللجنة جدول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم الماثلة التي تقل عن مبلغ 100.000.000 دج أو تساويه والتي أصدرت الإدارة بخصوصها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي مسبقا.

ت. ميعاد تقديم الطلب أمام اللجنة: تعرض الطلبات أمام اللجنة في غضون شهر واحد اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة.

ح. في تنظيم اللجنة وسير عملها: تجتمع اللجنة لطلب من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل شريطة أن تتوفر النصاب القانوني المحدد بتسعة أعضاء ويمكن للجنة أن تدعو المكلفين أو موكلهم سماع أقوالهم وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع ويجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، يتولى الكاتب تبليغ هذه الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى مفتشي القسم للضرائب على مستوى الولاية خلال أجل عشرة أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، وتكون هذه الآراء معللة وأن تبين مبالغ التخفيضات أو المخالفات الممكن منحها على

الطالبين، تبلغ هذه الآراء للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق مدير الولاية للضرائب المختص في غضون ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.¹

الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن

أ. تشكيل اللجنة: طبقا للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة يتم على مستوى كل مجلس شعبي ولائي استحداث لجنة للطعن في الضرائب المباشرة وتتكون من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي رئيسا .
- ممثل عن الوالي .
- ممثل إدارة الضرائب بالولاية.
- ممثل عن غرفة التجارة الولائية
- أعضاء دائمين و05 إضافيين يعينون من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية بالولاية.

وتعقد اجتماعاتها كل ثلاثة أشهر على الأقل، ويتولى المدير الولائي للضرائب تبليغ قرارات اللجنة الولائية وكذلك قرار اللجنة المركزية المتضمنة الرفض أو التخفيض خلال الثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام الآراء من اللجان المعنية، وهذه القرارات تصلح للطعن فيها أمام القضاء الإداري.

ب. اختصاص اللجنة: اختصاص اللجنة الولائية للطعن يراعى فيه القيمة المالية للحصة محل النزاع والتي تتراوح من 500.000 د.ج. إلى 2000,000 د.ج. وأن تكون الإدارة قد أصدرت قرارا بخصوص النزاع سواء بالرفض الكلي أو الرفض الجزئي. ويقدم الطعن خلال مدة شهرين من تاريخ تلقيه قرار المدير الولائي للضرائب. ولها أن تنظر كذلك في الطعون الخاصة بآراء لجان الدوائر. وطعون الإدارة الضريبية الخاصة بلجان الدوائر في حال مخالفتها لنص تشريعي أو تنظيمي.²

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

أ. تشكيل اللجنة:

¹الأستاذ طاهري حسين، المرجع السابق، ص14.13.12

²الأستاذ د.عمار بوضياف . المرجع السابق. ص373.372.371

تنص المادة: 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة على أنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وتشكل من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً رئيساً.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة 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 .
- كما يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة خبيراً موطظاً يكون له صوت استشاري.
- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفة مقرراً للجنة.
- تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام للضرائب أعضائها .

وما يلاحظ على هذه التشكيلة للجنة المركزية وبعد التعديل الذي طرأ عليها بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016. أنها تخلو من تمثيل طرف أساسي في نزاع الضريبي وهو المكلف بالضريبة، كما أن هذه التشكيلة إدارية مطلقة حيث أن أغلب أعضائها ينتمون إلى قطاع المالية¹.

ب. اختصاصات اللجنة:

يمكننا حصر اختصاصات اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة على النحو التالي :

- I. تنظر في حصص من الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة لها، التي تزيد عن 400.000 دج والتي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقاً قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.
- II. الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية:

وفيها يتعلق بآراء اللجنة المركزية وبالنظر إلى تكوينها ومكانتها في السلم الإداري فإننا نرى بأنه يحق لهذه اللجنة أن تعطي آراء ملزمة للإدارة الضريبية باعتبار أن هذه اللجنة تتكون من ممثلي عدة وزارات و اتحادات ونقابات مهنية وهذا في رأينا شيء أساسي وطبيعي، مادام القانون قد أوجد هذه اللجان وأناط بها عدة صلاحيات واختصاصات، وبالتالي فإن اللجنة المركزية عندما تبدي رأياً يكون لصالح المكلف فإن الإدارة

¹زاقي درين، المرجع السابق، ص 37-38

الضريبة تقتدي به، أما إذا كان الرأي الذي أبدته اللجنة المركزية للطعن لا يرضي المكلف بدفع الضريبة، فإنه بإمكانه أن يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي المختص، أي أن المكلف يستطيع اللجوء إلى القضاء¹.

ونخلص في هذا المبحث إلى أن الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لفك النزاع الناشئ وديا، أي مخصصة القرار الصادر في حق المكلف أمام نفس الجهة الإدارية المختصة التي أصدرته، حيث منح المشرع للمكلف حق الطعن فيه أمامها، وذلك من خلال تقديم تظلمه الإداري المسبق (شكواه) وفقا لشروط وأجال محددة قانونا، وهذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف، كما يعد من الإجراءات الجوهرية وأي إخلال بها يعد مخالفا للنظام العام، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي بين الضمانات الممنوحة للمكلف من قبل المشرع الجبائي. ويتم الطعن الإداري على مستويين:

الأول: الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار المتمثلة في المدير الولائي للضرائب.

الثاني: على مستوى لجان الطعن الإدارية التي أحدثها المشرع.

ولكن التظلم أمامها ليس له أي أثر إيجابي في تسوية النزاع الضريبي، لأن اللجوء إليها أمر اختياري والآراء التي تصدرها غير ملزمة، على غرار الصلاحيات الواسعة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب.

المبحث الثاني: التسوية القضائية لنزاع التحصيل الضريبي

بعد التعرض إلى الإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالمنازعات الضريبية الناشئة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، التي تعد بمثابة الخطوة الأولى والمهمة بالنسبة للمكلف من أجل مخصصة الإدارة قبل التوجه إلى الإجراءات القضائية، حيث تعتبر هذه الإجراءات ملزمة قبل الانتقال للمرحلة القضائية، وبعد قيام المكلف بالضريبة بالتظلم أمام الجهات الإدارية المختصة وصدور قرار من قبلها الذي لم يكن مرضي للمكلف، وفي هذه الحالة يحق له اللجوء إلى القضاء بعد استنفاذه لطرق الطعن الإدارية، وبهذا الخصوص حدد القانون الجهات القضائية المختصة بمثل هذه المنازعات تطبيقا لمبدأ التقاضي على درجتين المتمثل في التقاضي أمام المحكمة الإدارية ومجلس الدولة، أي أن القضاء الإداري هو المختص بهذا النوع من المنازعات الإدارية، وبناء عليه قسمنا هذا الفصل إلى مطلبان:

¹د.فريجة حسين، المرجع السابق، 53.52.51

المطلب الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي

المطلب الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية

المطلب الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي

لقد تضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية موضوع الاستعجال الإداري في النصل الأول من الباب الثالث من الكتاب الرابع، وقد تضمن هذا الفصل مادة واحدة تنص على الاستعجال في المادة الجبائية، مفادها خضوع الاستعجال في المادة الجبائية إلى القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالباب الثالث. يمكن تعريف قضاء الاستعجال بأنه قضاء وقتي بطبيعته لا يحسم النزاع بصفة نهائية ولا يحوز قوة الشيء المقضي به، بل يجوز تعديله أو إلغائه حسب الظروف و الأحوال فهو ضرورة تقدر بقدرها، تلك الطبيعة الوقتية وما تستلزمه من عدم التعرض لأصل الحق! ومن هنا يمكن القول أن القضاء الاستعجالي هو قضاء استثنائي تفرضه الحالات الاستعجالية التي لا تقبل الانتظار، هنا تبرز أهمية وجود التدابير الاستعجالية أمام القضاء الإداري وذلك في خلق التوازن بين إمكانية الفرد البسيط و مركز الإدارة العامة صاحبة الامتياز ". وكما سبق أن ذكرنا أن المشرع أخضع التسوية القضائية للدعوى الجبائية في الحالات التي تتطلب سرعة الفصل فيها إلى القضاء الاستعجالي، الذي يخضع لشروط وإجراءات خاصة به، وذلك باعتباره إجراء استثنائي، وهذا ما سنوضحه فيما يلي.

الفرع الأول: الشروط الشكلية لرفع الدعوى الاستعجالية

تقسم الشروط الشكلية لرفع الدعوى الإستعجالية إلى ثلاثة شروط نذكرها فيما يلي:

I. شرط الصفة:

إن الصفة في الدعوة الإستعجالية هي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق المراد حمايته بالإجراء الوقتي المستعجل، والقاضي الإستعجالي من واجبه التأكد من توافر شرط الصفة، فالأصل هو وجوب رفع الدعوى أو الطلب أو الطعن أو الدفع من ذي صفة على ذي صفة، وإلا كان غير مقبول. فالصفة من بين الشروط الجوهرية الواجب توافرها في الدعوى التي يستمدها المدعي من كونه صاحب الحق، أو من كونه نائب عن صاحب الحق، إلا أن الصفة المطلوبة هنا بالنظر للدعوى وظروف العجلة هي غير

مطلوبة أمام قاضي الموضوع، ومن هنا فمدلول الصفة في الدعوى الإستعجالية أضيق نطاقاً منها في القضاء الغير الموضوع لتحديد الصفة بخلاف قاضي الموضوع الذي يستلزم عليه البحث في الصفة الحقيقية، من خلال فحص مستعجل، فالقاضي الإستعجالي يكتفي بأن يثبت وجودها حسب ظاهر الأوراق دون أن يتغلغل في صميم معمم ليقطع فيها برأي حاسم، فإذا كان البحث الظاهري الذي أجراه القاضي المستعجل، قد أدى إلى ثبوت انعدام صفة المدعي، فإنه يقضي بعدم قبولها، وذلك لرفعها من غير ذي صفة أو على غير ذي صفة . كما أن للقاضي أن يثير شرط الصفة سواء في المدعي أو المدعى عليه من تلقاء نفسه، وذلك بموجب الصلاحية التي أقرها له المشرع.¹

II. شرط المصلحة:

يجب أن يكون لرافع الدعوى المستعجلة مصلحة في رفعها تكريساً لمبدأ لا دعوى بغير مصلحة، ويعني ذلك أن يكون لرافع الدعوى منفعة قانونية يتحصل عليها من وراء رفع هذه الدعوى، سواء أكانت هذه المنفعة مادية أو أدبية ذات قيمة قليلة أو كثيرة . والأصل أن تكون مصلحة رافع الدعوى قائمة حتى تقبل دعواه، أي أن يكون حق رافع الدعوى المستعجلة قد اعتدى عليه حقاً أو حصلت منازعة بشأنه، فيحقق المبرر للجوء إلى القضاء. لكن استثناءً، يجوز قبول الدعوى رغم أن المصلحة محتملة وذلك بغرض دفع ضرر محقق، فيجوز قبول إثبات الحالة المستعجلة، رغم أن المنازعة الموضوعية لم تنشأ بالفعل، وذلك خشية أن يؤدي فوات الأجل إلى حين رفع الدعوى الموضوع إلى ضياع المعالم المراد إثبات حالتها.²

III. شرط الأهلية:

إن الأهلية نوعان :

¹قدوري عبد القادر، المنازعة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2018-2019، ص 79-80

²نفس المرجع، ص 81

أهلية اختصام وأهلية تقاضي؛ فالقاعدة العامة، هي أن كل شخص قانوني أهل للاختصام، سوى أن كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، فالقانون يعترف بحق التقاضي، لكل شخص بلا تمييز، أما أهلية التقاضي فهي صلاحية الخصم لمباشرة الإجراءات أمام القضاء.

بالنسبة للقضاء المستعجل؛ فالقاعدة العامة، أنه لا يشترط لقبول الدعوى المستعجلة، أن تتوفر لدى الخصوم الأهلية التامة للتقاضي، لأن توافر الخطر وما يقتضيه من سرعة اللجوء إلى قاضي الأمور المستعجلة من ناحية وقتية، الأمر الذي يصدره وعدم المساس بالموضوع من ناحية أخرى، يبران رفع الدعوى المستعجلة ممن لا أهلية له في رفعها، ومن ناقص الأهلية، طبقاً للقواعد العامة، متى كانت له مصلحة في إتخاذ إجراء وقتي¹.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الاستعجالية

تهدف الدعوى الاستعجالية إلى حماية الحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة سواء كانت الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة وذلك في حالة وجود ضرورة ملحة (حالة الاستعجال) أو لا يتعلق النزاع بأصل الحق.

أ. شرط الاستعجال: تناولته المادة 919 من ق.إ.م.إ بقولها يجوز لقاضي الاستعجال متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك وما تظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شكل جدي حول مشروعية القرار.

غير أن هذه المادة لم تحدد حالات الاستعجال وكذا مفهومه

• مفهوم الاستعجال: عرفه الأستاذ محمد لجم بأنه إجراء ادعائي استثنائي ومختصر يهدف إلى البت بأقصى ما يمكن من سرعة في النزاعات المطروحة وفي الصعوبات التي يثيرها تنفيذ أحكام والسندات التنفيذية وذلك بصفة مؤقتة ودون المساس بأصل الحق.

¹قدوري عبد القادر، المرجع السابق، ص 81

• توافر عنصر الاستعجال: يرى الأستاذ Morel أن فكرة الاستعجال تكون قائمة كلما عن التأخير في الفصل في النزاع ضرر لأحد أطراف النزاع لا يمكن إبعاده¹

فقد نصت المادة 929 من ق.إ.م.إ. في حالة الاستعجال لقصوى يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بكل التدابير الضرورية الأخرى دون عرقلة تنفيذ أي قرار إداري بموجب أمر على عريضة ولو في غياب القرار الإداري المسبق وفي حالة التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري يمكن لقاضي الاستعجال أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه، أما المادة 46 من قانون ق.إ.ج اقتضت على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري دون باقي الإجراءات الأخرى.

منح المشرع المكلف بالضريبة أجل 10 أيام لكي يتجنب قرار الغلق وذلك شريطة تحرره من دينه الضريبي وباكتسابه على أن يوافق قاضي الضرائب على ذلك .

أيضا الطعن لا يوقف قرار الغلق المؤقت وبالتالي فإن الطعن الاستعجالي لا يخص قرار الغلق المؤقت للمحل وإنما يخص قرار القابض رفض طلب المكلف بالضريبة أجلا للتسديد والذي يترتب عليه غلق المحل².

ب. شرط عدم المساس بأصل الحق: على الرغم من أن التدابير الاستعجالية التي يقوم بها القاضي تعتمد على عنصر الخطر الذي يمكن أن يلحق بحق المدعي غير أنها لا تمنح ضمانات كافية للمدعي عليه. ولم يعرف المشرع أصل الحق و عليه نستشف بعض الآراء الفقهية , رأي الأستاذ مجدي بوجه, قاضي الأمور المستعجل يختص في المسائل المستعجلة التي يخشى عليها من فوات الوقت, و ذلك بصفة مؤقتة دون المساس بأصل الحق المتنازع عليها بشكل قطعي إذ أن ذلك شأن قاضي الموضوع, إلا أن ذلك لا يمنعه من فحص النزاع من ظاهرة المستندات لتبيين مدى جدية الإجراء الوقي المطلوب و المتعلق بالمحافظة على أصل الحق موضوع النزاع, بحيث لا يتعدى ذلك إلى المساس بأصل الحق ذات, فأصل الحق هو السبب القانوني المحدد و إلتزامات كل من الطرفين قبل الآخر, فلا يجوز له(القاضي) أن يتناول هذه الحقوق و الإلتزامات بالتفسير و التأويل الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما.³

¹سعاد زموري، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية،مذكرة ماستر "غير منشورة"،قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018-2019، ص117

²نفس المرجع،ص118

³قشام جمال، التسوية القضائية للنزاع الضريبي في الجزائر،مذكرة ماستر "غير منشورة"،قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة زيان عاشور، الجلفة،2017-2018، ص57

ت. شرط عدم تعلق النزاع بالنظام العام: إن النظام العام أمر ضروري لكل مجتمع أيا كانت معتقداته وتنظيماته، ورغم ظهور هذا النظام مع أقدم المجتمعات إلا أنه بقي مستعصيا على كل تعريف، وقد قيل في هذا الشأن، أن تعريف النظام العام هو: "حصانا جامحا لا تدري على أي أرض سيلقي بك".¹ وترجع صعوبة التعريف إلى المفهوم في حد ذاته باعتباره أمرا نسبيا يتغير بتغير الزمان والمكان. إن فكرة المصلحة العامة التي تقوم عليها قواعد النظام العام لم تعد تقتصر على المسائل المتعلقة بتنظيم الدولة والمصالح العمومية بل امتدت إلى المجال الاقتصادي والاجتماعي بحيث أصبحت الدولة تلتزم أيضا بترقية الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمواطن. لقد قيد المشرع الجزائري يقاضي الأمور المستعجلة من اتخاذ الإجراءات التي تمس النظام العام بموجب المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية التي تنص في فقرتها 3 على ما يلي: "...في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي، أو العضو الذي ينتدبه، الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة... باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام "...لتحرر من والسؤال المطروح الى متى يبقى المشرع الجزائري متمسكا بهذا القيد؟ ولم يحن الأوان لمجلس الدولة هذا القيد عن طريق تبني مفهوم ضيق للنظام العام كما كان مطبقا في اجتهاد مجلس الدولة الفرنسي (القرار الشهير الصادر في 16 أبريل 1946 شركة المساهمة للسكنات الاقتصادية) وإعلان قاضي الاستعجال الإداري اختصاصه عندما يلاحظ انه ثمة إخلال بالنظام العام من خلال تجاوز الإدارة لصلاحياتها وعدم احترامها القانون لقد ظل الفقه الإداري في الجزائر يضرب المثال في مجال النظام العام بالقرار الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ 26-12-1981 بين السيد (د.ك) (ضد رئيس مكتب الأبحاث والتنظيم والأمن العام لقسم الهجرة) الذي جاء فيه "حيث انه قاضي الأمور الاستعجالية إذا كان حسب المادة 171 مكرر مختصا باتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة الاستعجال، فان المشرع قد استثنى صراحة من نطاق اختصاصه النزاعات المتعلقة بالنظام العام والأمن العام... وانه من الثابت أن إجراء المنع من الإقامة المنتقد من طرف المستأنف يعد قرارا صادرا عن مصالح الأمن متخذة ضمن نطاق الصلاحيات الموكلة لها حيث يستخلص من ذلك إذ أن المنع من الإقامة المذكورة يعد قرارا خارجا عن نطاق اختصاص قاضي الأمور الاستعجالية.

لكن يبدو أن زمن التطبيق الصارم لنص المادة 171 مكرر قد بدا يضمحل وخير دليل على هذا القول هو ماجاء قرار حديث لمجلس الدولة جاء فيه :

أن المدعي مقيم بالجزائر بمنطقية برج بوعرييج بصفة شرعية هو مسجل في سفارة سوريا كما هو ثابت من الشهادة المقدمة بالملف والمؤرخة في 08-12-2001.

انه تعامل ويتعامل مع مواطنين جزائريين وله نزاع قائم معهم حول تسديد ديون ثابتة بعقد مرفق بالملف¹.

الفرع الثالث: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الإجراءات التي ترفع فيها الدعوى العادية أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله وإما بحضور المدعي أمام كتابة ضبط المحكمة، إلا أنها تختلف عنها في بعض الأمور التي تفرضها طبيعة القضاء الاستعجالي و الغاية منه باعتبار قضاء استثنائي خاصة فيما يتعلق بالمدة الزمنية و الحجية.

حيث سنفصل في إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية فيما يلي:

أ. شكل العريضة و تسيبها:

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الاستعجالية الضريبية كسائر الدعاوى القضائية إلى شكليات و جب توافرها في العريضة، وذلك بناء لأحكام المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة السابقة، والمواد 14، 15 ، 925 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية . حيث تنص المادة 14 على أنه: " ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة مكتوبة"، حيث يجب أن تتضمن العريضة تحت طائلة عدم القبول البيانات التالية:

- الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى.
- اسم ولقب وموطن المدعي عليه، وإن لم يكن له موطن معلوم فأخر موطن له².
- الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي و صفة ممثله القانوني .
- عرض موجز للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى .
- الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى .

الإضافة إلى ذلك، يجب أن تتضمن العريضة الرامية إلى استصدار تدابير إستعجالية عرضاً موجزاً للوقائع والأوجه المبررة للطابع الإستعجالي للقضية.

¹ وافي عبد الكريم، الدعوى الاستعجالية الإدارية في المادة الجبائية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة طاهر

مولاي، سعيدة، 2016-2017، ص 18-19

² العمري زينب، المرجع السابق، ص 46

ولهذا نص المشرع الجزائري على إلزامية هذه البيانات، وذلك خدمة لمصالح الأطراف في تحضير دفاعهم، وتسهيل عملية الاتصال بهم والفصل في قضيتهم في الآجال، وبالتالي ربح الوقت وتسهيل المهمة على القاضي . كما يجب أن ترفق العريضة من قبل صاحبها عند تقديمها،² وتكون مؤرخة ومرفقة بالوثائق الثبوتية، ثم يتم إيداعها لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وبعدها تقيد العريضة في سجل خاص، وذلك بعد دفع الرسوم المحددة قانونا، ثم يسجل أمين الضبط رقم القضية وتاريخ أول جلسة على نسخة العريضة الافتتاحية، ويسلمها للمدعي بغرض تبليغها رسميا للخصوم عن طريق المحضر القضائي الذي يتولمهمة التبليغ الرسمي للخصوم، كما يقوم بتحصيل الديون وديا وقضائيا، كما يعمل أيضا على تنفيذ الأوامر والأحكام والقرارات القضائية... و على المكلف بالضريبة أيضا تسبب اعتراضاته وطلباته تسببا كافيا وقانونيا في عريضته المقدمة إلى القاضي الإستعجالي¹.

ب. إستدعاء المدعي عليه:

وفقا لأحكام المادة 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية التي تنص (تبليغ رسميا العريضة إلى المدعي عليهم وتمنح للخصوم أجال قصيرة من طرف المحكمة، لتقديم مذكرات الرد أو ملاحظاتهم ويجب احترام هذه الاجال و إلا أستغني عنها دون إعدار.) وبالتالي يشترط في حالة رفع دعوى إستعجالية تبليغ العريضة للمدعي عليه و تكليفه بالحضور للجلسة، غير أن التبليغ و التكليف بالحضور يتم وفقا للقواعد العامة عن طريق المحضر القضائي فالتبليغ عن طريق هذا الأخير يعد الأنجع والأجدر مرافقته بالتبليغ عن طريق كاتب الضبط أو بواسطة البريد ضمن ظرف موصى عليه، وهذا لتفادي الوقوع في المشاكل التي يمكن أن تطرح من جراء عدم التبليغ. و يتم عمليا عن طريق وضع ختم المصلحة على محضر التكليف بالحضور و كذا تاريخ تلقي التبليغ، وهو الأمر الذي كرسه قانون الإجراءات المدنية و الإدارية بإجراءات التبليغ الرسمي.²

ت. إجراءات التحقيق:

من خلال المواد 928 ، 929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم المحضر القضائي باستدعاء الأطراف المراد تسليمه التكليف بالحضور شريطة أن تبليغ العريضة إلى المدعي عليه، وهذا بعد أن تحدد أجال قصيرة من طرف المحكمة، ويقوم الخصوم بتحضير مذكرات الرد

¹العمرى زينب، المرجع السابق، ص47

²قشام جمال، المرجع السابق، ص61-62

وملاحظاتهم مع احترام الآجال وإلا استغني عنها دون إعدار، ويكون التكليف بالحضور في حالة الاستعجال وفقا لآجال محددة ومخفضة عن التكاليف في الحالات العادية التي تكون خلال 10 أيام كحد أقصى من تاريخ الجلسة، فالتكليف بالحضور في الحالات الإستعجالية يكون حسب طبيعة الاستعجال، ويسلم التكليف بالحضور ضمن ظرف مغلق لا يحمل إلا اسم ولقب الخصم، كما يمكن إرساله عن طريق البريد المضمون الوصول ضمن ظرف موصي عليه، ولكن المشرع الجزائري ترك السلطة التقديرية للقاضي في كيفية تبليغ الخصوم، حيث يستدعي الخصوم إلى الجلسة في أقرب الآجال بمختلف الطرق.

وفي الأخير ينتهي التحقيق بعد رفع الجلسة إلا إذا قرر القاضي تأجيل نهاية التحقيق إلى تاريخ لاحق وهذا بعد إخطار الخصوم بكل الوسائل، كما يجوز تقديم المذكرات والوثائق الإضافية بعد الجلسة وقبل اختتام التحقيق مباشرة إلى الخصوم الآخرين عن طريق محضر قضائي¹.

ث. صدور الأمر الإستعجالي:

بعد تقديم العريضة المستوفية لشروطها واستكمال إجراءات التحقيق التي تتم في الدعوى الإستعجالية على وجه السرعة، يصدر القاضي الإستعجالي بالتشكيكة الجماعية المنوط بها البت في دعوى الموضوع، أي الذي ينظر في القضية ليس قاض فرد، بل تشكيكة جماعية من القضاة على عكس القانون القديم الذي يفصل بقاض فرد، كما أخذ المشرع الجزائري بمبدأ الوجاهية والشفهية لدى الفصل في هذا النوع من الطلبات .

كما يجب أن يتضمن الأمر الإستعجالي الإشارة إلى تطبيق أحكام المادتين 931 و 932 من القانون رقم 1,09 / 08 إضافة لذلك يجوز إخبار الخصوم بالأوجه المثارة الخاصة بالنظام العام خلال الجلسة، وللأمر الإستعجالي أثر فوري من تاريخ التبليغ الرسمي، وللقاضي إمكانية أن يقرر تنفيذه فور صدوره ويبلغ أمين ضبط الجلسة بأمر من القاضي ممهور بالصيغة التنفيذية إلى الخصوم مقابل وصل استلام إن اقتضت طرق الاستعجال ذلك.²

إضافة على ذلك لا تكتسي الأوامر الإستعجالية على حجية الشيء المقضي في، كما أن التدابير التي يأمر بها القاضي الإستعجالي ليس لها طابع نهائي، حيث يجوز له تغيير التدابير التي أمر بها إذا ما ظهر عنصر جديد من شأنه التأثير على القرار الإداري.

¹العمرى زينب، المرجع السابق، ص48

²نفس المرجع، ص49

المطلب الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية

على خلاف ما هو جار به العمل في بعض الأنظمة القضائية التي وزعت المناعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي فيما خص الضرائب غير المباشرة، واختصاص القضاء الإداري فيما خص الضرائب المباشرة، اتبع المشرع الجزائري أسلوب توحيد المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري في كل الحالات. ومن هنا فإن منازعات الضرائب تعد في الجزائر من قبيل المنازعات الإدارية التي تخضع لقوانين خاصة منها قانون المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والإجراءات الجبائية، وتخضع فيما خص الشروط العامة والإجراءات العامة لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ومن المؤكد أن خيار المشرع في إسناد منازعات الضرائب للقضاء الإداري دون سواه يحقق جملة من المقاصد النبيلة يأتي على رأسها تفادي ظاهرة تناقض الأحكام القضائية، وتشتت الإدارة الضريبية في منازعاتها بين القضاء العادي أحيانا والقضاء الإداري أحيانا أخرى.

ثم إن المعيار العضوي المكرس في المنظومة القانونية والقضائية الجزائرية يفرض في كل الحالات عرض المنازعة الضريبية على القضاء الإداري للبنية التحتية ممثلا في المحاكم الإدارية وهذا لاعتبار جوهري كون أحد أطراف النزاع إدارة عامة ممثلة في مديرية الضرائب على مستوى الولاية¹.

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

هناك شروط عامة و خاصة يجب توافرها في المتقاضين من أجل قبول الدعوى من حيث المبدأ، حيث أنه إذ لم تتوفر هذه الشروط فإن الدعوى لن تقبل. سنوضح هذه الشروط فيما يلي:

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

أ. **صفة تقاضي المكلف بالضريبة:** 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.

¹عمار بوضياف، المرجع السابق، ص175-176

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 نميز بين الوكيل الذي له القيام بإجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية، والذي يتم وفق أحكام ق.إ.ج بواسطة رسالة عادية مصادق على إمضاءها و هذا وفق للمادة 75 من ق.إ.ج 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 تمثيل 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 لآخر، فالمصلحة تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي، فلا دعوى بدون مصلحة. ويكون شرطتوافر المصلحة في الدعوى الضريبية شرطا خاصاً بالمدعي (سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب)، باعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المدعى عليه فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده¹.

II. الشروط الخاصة: و هي مجموعة الشروط المحددة بموجب أحكام ق.إ.ج، يمكن إجمالها فيما

يأتي:

أ. شرط التظلم الإداري المسبق: كأصل عام فإن التظلم الإداري المسبق يعد شرطا جوازي في المنازعات الإدارية، لكن وبالمقابل نجده شرطا إلزاميا في المنازعات الضريبية، بحيث لا يمكن رفع أي دعوى في غياب هذا الشرط لأن المنازعات الضريبية من نوع خاص، إلى جانب ذلك فإن التظلم إجراء يهدف إلى حل المنازعات الضريبية بطريقة ودية لتخفيف العبء على القضاء كما يضع حدا للنزاع القائم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.²

يعرف التظلم الإداري المسبق على انه 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 و تصحيح وضعيته. و بالإطلاع على المواد 70- 71- 72- 73 من ق.إ.ج، يتبين بأن التظلم الإداري المسبق يعد شرط وجوبي لقبول الدعوة الضريبية أمام القضاء، و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره

¹د.بن.إعراب محمد، المرجع السابق، ص31

²بن شريف ليدية.بالقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015-2016، ص47

الصادر بتاريخ 25/12/2003 ، و بالرجوع إلى هذه النصوص القانونية نجد المشرع ألزم على المدعي قبل التوجه إلى المحكمة الإدارية التوجه أولاً إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، و الهدف من التظلم الإداري أو المسبق يكمن في إبقاء الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية للتوصل لإيجاد حل قبل اللجوء إلى القضاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 006326، الصادر بتاريخ 25/02/2004 ، و الذي جاء فيه: "...و حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة¹ .

وفي حالة عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولاً شكلاً.²

ب. الشروط المتعلقة بالأجال: على المكلف بالضريبة الذي يخاصم الإدارة الجبائية أن يتقيد بالأجال المنصوص عليها في ق.إ.ج، حيث ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سوى أن كان التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الأجال المنصوص عليها في المادتين 76/2 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما أنه يمكن أمام المحكمة الإدارية المختصة، خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المبلغة من طرف إدارة الضرائب بعد أخذ رأي لجان الطعن المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.³

III. الشروط المتعلقة بالعريضة: نص للمشرع في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019م، على الشروط الشكلية الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة والتي تتمثل فيما يلي:

✓ يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 75 من هذا القانون.

✓ يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مديرية الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه .

¹نفس المرجع، ص48

²مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص104-105

³قُدوري عبد القادر، المرجع السابق، ص95

✓ 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 الملتزم في البداية، أن يقدم طلبات جديدة أياً كانت، شريطة أن يعبر عنها بصراحة.

✓ باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القانون، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى العريضة، من قبل مدير الضرائب بالولاية¹.

الفرع الثاني: الإثبات في الدعوى الضريبية

سنوضح في هذا الفرع طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، التي تعد من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على حقوقهم المترتبة عليها، وللإثبات أهمية قانونية وعملية في فض النزاعات في مختلف أنواع القضاء بشكل عام، وفي القضاء الإداري المختص بالمنازعات الضريبية بشكل خاص، وذلك من خلال أنها تمكن القاضي من التحقيق في الوقائع القانونية. وفي هذا السياق قسمنا طرق الإثبات في المنازعات الضريبية إلى: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية، وإجراءات الخبرة القضائية:

1) إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية:

يتمتع القاضي الإداري بسلطات واسعة ودور إيجابي في حل المنازعات الإدارية من خلال ما يعهد له القيام به من تحريات لازمة وتحقيق من أجل البت في الدعوى. هذا التحقيق معناه إقامة الدليل بشأن واقعة مدعى عليها من خلال التحري، التدقيق والتمحيص في ملف الدعوى وهو بذلك يعد وسيلة إجرائية يضعها القانون بين يدي القاضي من أجل فحص الأدلة فحصاً معمقاً ملتزماً في ذلك بمبدأ الحياد ومبدأ الوجاهة . وموازاة مع الإجراءات العامة للتحقيق في الدعاوى الإدارية خص المشرع الجزائي التحقيق في الدعاوى الضريبية ببعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وترك الإجراءات العامة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية لذا سيجزأ هذا القسم بحد ذاته إلى جزئين²:

• التحقيق الإضافي.

¹قُدوري عبد القادر، المرجع السابق، ص94

²سعاد زموري، المرجع السابق، ص89

● مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد.

أ. التحقيق الإضافي: خلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية فإن الأمر بأخذ إجراءات التحقيق يكون جوازيا و للسلطة التقديرية للقاضي, و هذا حسب نص المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية و طبقا للفقرة الثانية من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية, فإن إجراءات التحقيق الإضافي في مجال النزاع الوعائي الضريبي إلزامي على المحكمة الإدارية كلما قدم المكلف و سائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى, و تبليغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب, الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول.

و حسب المادة 124 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية أي بعد إنتهاء إدارة الضرائب من التحقيق الإضافي و تدعيم مذكراتها الجوابية بوقائع و أسباب لم يسبق للمكلف العلم بها, يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد, حيث يتيح للمكلف الاطلاع على تلك الوقائع و ذلك خلال مدة ثلاثون يوما و تقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا.¹

ب. مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد: إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم فإنه يمكن أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول. و طبقا للفقرة الثالثة للمادة 125/3 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري قد ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف لوسائل جديدة إصدار الأمر بالقيام بتحقيق إضافي و بهذا قد أعطاه السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت ضرورة لذلك و تتم إجراء مراجعة التحقيق كما يلي:

- يقوم أحد الأعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول.²
- في مراجعة التحقيق يحظر المكلف (الطاعن) أو وكيله و هذا يعد ضمانا له.
- كما يمكن أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة.
- بعد انتهاء العون المكلف من مراجعة التحقيق , يقوم بتحرير محضر يضمنه الوقائع و ملاحظات المكلف عند الإقتضاء وفي الحالات المذكورة أعلاه, يضمنه ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كما

¹قشام جمال، المرجع السابق، ص23

²نفس المرجع، ص24

يقوم بإبداء رأيه هو أيضا، كما يقوم العون بإحالة محضر التحقيق على مدير الضرائب الذي يقوم بإرسال المكلف إلى المحكمة الإدارية بعد تضمينه إقتراحاته.¹

(2) إجراءات الخبرة القضائية: هي إجراء تحقيقي تقوم به المحكمة بهدف الحصول على معلومات فنية في المسائل التي تعرض على القاضي ولا يستطيع العلم بها، وبالتالي لا يمكن للمحكمة أن تقضي في المسائل الفنية بعملها بل يجب أن تكلف بهذه المهمة لذوي الاختصاص و تمنح لهم مهمة تقنية أو فنية يقومون بإبداء ملاحظاتهم وإعطاء تقديراتهم الضرورية لمسائل المنازعا تقصد الوصول إلى معلومات فنية صعب على القاضي فهمها و إدراكها، بحيث تكون الخبرة السبيل للإثبات لكي تساعد على تكوين قناعته، و بالتالي مساعدته للفصل في الدعوى المعروضة عليه، سواء كان ذلك تلقائيا أو بطلب من احد الخصومة الإدارية وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرار لها.

هذا و إن كان المبدأ يقضي بأن اللجوء إلى الخبرة من الوسائل الانبائية، إلا أن القاضي غير ملزم بها، إلا أن المبدأ الموازي يقضي بضرورة لجوء القاضي الى الخبرة في كل مسألة تستلزم معرفة في أمور فنية لا تدخل في اختصاصه، كذلك لا يستغني عنها إلا بعد تأكده أنها غير منتجة للدعوى².

أ. تعيين الخبير و رده:

1. تعيين الخبير: يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، سواء تلقائيا دون طلب أحد أو في حالة طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ثم يقوم القاضي الإداري الخبير الذي يتكفل بهذه المهمة. تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب احد الطرفين ذلك، و في هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. بحيث لا يمكن إسناد مهمة الخبرة إلى الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها ولا للأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق و في حالة رفض أو تعذر الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه يستبدل بغيره. منح القاضي سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة و الخبرة الفنية للاستدلال برأيهم كما عرضت عليهم قضايا للفصل فيها.

¹قشام جمال، المرجع السابق، ص25

²بن شريف ليدية، بن قبلة فيروز، المرجع السابق، ص66

2. رد الخبير: تنص المادة 04/86 من ق.ا.ج: " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر، و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية 08 أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، و يبت في هذا الطلب بثا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم."

ولا يقبل رد الخبير إلا في الحالات التالية:

القراءة المباشرة، و القراءة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة.

أو لوجود مصلحة شخصية كان يكون للخبير مصلحة في النزاع.

أو وجود سبب جدي.¹

ب. إجراءات الخبرة:

تطبيقا لنص المادة 86 من ق.ا.ج، نجد أنه يتم إجراء الخبرة من طرف الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية شريطة عدم ممارسة لمهام غير تلك المحددة له بموجب أمر من القاضي الإداري، وعند ممارسته لإجراء الخبرة لابد التقيد بمجموعة من الشروط التي يجب احترامها أثناء القيام بالخبرة، بحيث يتوجه الخبراء بحضور ممثل عن الإدارة والمكلف بالضريبة أو ممثله و الخبير، كما يمكن حضور عملية الخبرة رئيس لجنة الطعن للدائرة إذا اقتضى الأمر ذلك، و يجدر من الخبير أن يطلع الخصوم، و إذا اقتضى الأمر إعلام الخبراء الآخرين بالأيام و الساعات التي سيتم فيها إجراء الخبرة، قبل أجل 10 أيام على الأقل قبل الميعاد المحدد لبدأ العملية. عند نهاية عملية الخبرة يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، و يقوم الخبراء بتحرير تقرير لكل ما توصلوا إليه يتضمن أقوال و ملاحظات الخصوم، ثم يقوم بإيداع تقرير الخبرة لدى كتابة الضبط المحكمة، و الأطراف التي تم إبلاغها تطلع عليها خلال مدة عشرين 20 يوما، و يجب على الخبير أن يلتزم بالمصادقية و الشفافية و الموضوعية أثناء انجازه للعملية ونقله للمعلومات، و في حالة ما إذا كانت غير سليمة أو ناقصة، تأمر المحكمة بإجراء خبرة جديدة تكميلية، أما عن مصاريف الخبرة فيتحملها الطرف الخاسر، غير انه عندما يحصل احد الطرفين على جزء من طلبه، فإنه يشارك في المصاريف حسب النسب الذي يحددها قرار المحكمة الإدارية.

¹بن شريف ليدية، بن قبلة فيروز، المرجع السابق، ص67-68

والجدير بالذكر أن المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 نصت أنه : « يتقاضى الخبير القضائي مكافأة من خدماته وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما و يحدد مقدار هذه المكافأة و القاضي الذي عينه تحت رقابة النائب العام ».

و بالرغم من اللجوء إلى الخبرة لكن يبقى رأي الخبير غير ملزم للقاضي، و بعض تشريعات الدول تقر بأن المحكمة الإدارية غير ملزمة بالنتائج التي يقدمها الخبير، وأن تقدير عمل الخبرة من المسائل الموضوعية و الواقعية التي يستقل بها القاضي، و إذا لم يقتنع بها يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تجسيدا لنص المادة 10/86 من ق.ا.ج.

لذلك يقضي المبدأ القانوني بأن الخبرة تبقى رأي استشاري لا يقيد المحكمة، و يبقى للقاضي الرأي الأخير في حسم النزاع فله أن يأخذ بكل أو جزء من رأي الخبير حسب اقتناعه لأن ذلك يدخل ضمن سلوكياته، والأسباب التي أدت بالقاضي الأخذ بتلك الخبرة.

لكن و استثناء عن الأصل فالقاضي لديه سلطة تقديرية نسبية في تقييم نتائج الخبرة، و هذه السلطة تتوقف أمام حالات تستوجب على القاضي الأخذ بتقرير الخبير ذلك من خلال حالات و هي:

■ **حالة تصالح أطراف النزاع الضريبي:** و الذي يتوجب من الخبير تقديم تقرير وللقاضي يطلع فيه عن وجود تصالح بين الأطراف، ففي هذه الحالة فما على القاضي سوى الأخذ بتقرير الخبرة بعد تأكده من سلامة هذا الإجراء.

■ **حالة توافق الخبرة الفنية و مستندات الدعوى:** و هذا في حالة تطابق النتائج التي تضمنها تقرير الخبرة مع الأدلة الموجودة في ملف الدعوى الجبائية، أما إذا استبعد القاضي نتائج الخبرة عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة، و هذا وفقا لنص المادة 02/114 من ق.ا.م.ا. ، ولا يمكن إهمال الخبرة بدون مبرر، كما يمكن للقاضي الأخذ بجزء من تقرير الخبير أي الجزء الذي يتفق مع النتيجة المتوصل إليها في حسم النزاع، لذلك فيمكن القول أن القاضي له السلطة التقديرية بالأخذ بالخبرة كليا أو جزء منها¹.

¹ ابن شريف ليدية، بن قبلة فيروز، المرجع السابق، ص 69-70

الفرع الثالث: صدور قرار المحكمة الإدارية

طبقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن القضايا المنشورة أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي يحكم فيها طبقا لقانون الإجراءات المدنية حيث يقوم رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بإتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها. وبعد إستنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف يقوم المقرر بإيداع تقريره المكتوب، ويحيل الملف للنيابة العامة للإطلاع عليه وتقديم تقريرها في ميعاد شهر، يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس بتحديد الجلسة ويأمر الكاتب بأن يخطر النيابة العامة، والأطراف بتاريخها قبل ثمانية أيام على الأقل.

تتعقد الجلسة في الميعاد المحدد لها، وتكون الجلسة علنية ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام¹.

تتعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير بمعرفة المقرر يحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية، دعما للمذكرات التي قدموها ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها. وتحال القضية بعد ذلك للمداولة.

وتجري المداولة بغير حضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة. وهذا طبقا لنص المادة 142 من قانون الإجراءات المدنية الجزائري بعد أن تعرضنا لكيفية سير الدعوى وكيفية إنعقاد الجلسة حتى المداولة بقصد إتخاذ القرار المناسب، سنتعرض فيما يلي لمحتوى القرار أولا، وشكله ثانيا ثم لكيفية تبليغه ثالثا و الأثار التي يحدثها هذا القرار في مواجهة الأطراف ثم نتعرض إلى كيفية وقف تنفيذ القرار².

يصدر القرار في جلسة علنية تنعقد في ميعادها المحدد لها، ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطرا على النظام العام. حيث تنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم أو لمحاميهم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعما للمذكرات التي قدموها، ثم تقوم النيابة العامة بإبداء طلباتها بعدها تحال القضية للمداولة، وذلك بحضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية و يبلغ بعدها للأطراف.

¹د.فريجة حسين، المرجع السابق، ص114

²نفس المرجع، ص115

أ. **محتوى القرار:** يجب أن يتضمن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحليلاً لطلبات الأطراف ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف، وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، كما يستند أيضاً على جميع الوثائق المرفقة بالملف وعلى محاضر الخبرة، كما يمكنه الإطلاع على رأي لجان الطعن الإدارية. كما يجب أن يتضمن القرار فيما إذا كان قد صدر القرار في جلسة علنية أو سرية، ويشمل أيضاً على أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها خلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه،³ وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، إضافة على ذلك يجدر الإشارة إلى أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار، وتتخذ هذه الأخيرة قرارها سواء بقبول التخفيض أو برفض الطلب .

ويتضمن القرار أيضاً تاريخ النطق به، وتحت طائلة البطلان العبارة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري¹

ت. **شكل الحكم و مضمونه:** يجب أن يشمل الحكم تحت طائلة البطلان, العبارة الأتية (الجمهورية

الجزائرية الديمقراطية الشعبية و باسم الشعب الجزائري) وكما يجب أن يتضمن البيانات التالية:

- إسم و لقب النيابة العامة عند الإقتضاء.
- إسم و لقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- أسماء و ألقاب الخصوم و موطن كل منهم , وفي حال الشخص المعنوي تذكر طبيعة و مقره الإجتماعي و صفة ممثله القانوني أو الإتفاقي.
- الجهة القضائية التي أصدرته.
- أسماء و ألقاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- تاريخ النطق به.
- أسماء و ألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو بمساعدة الخصومة.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في الجلسة علنية.²

¹ عمري زينب، المرجع السابق، ص 63

² قشام جمال، المرجع السابق، ص 30

ولا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببه, و يجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع و القانون, ولا بد من الإشارة إلى النصوص القانونية.

كما يجب إستعراض وقائع القضية و طلبات إدعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات و الأوجه المثارة بإيجاز و يشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمدة عليها, و إلى أنه تم و الاستماع إلى القاضي المقرر و إلى محافظ الدولة.

و عند الإقتضاء إلى الخصومة و ممثلهم , وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس. و يتم التوقيع على أصل الحكم من طرف الرئيس و أمين الضبط و القاضي المقرر عند الإقتضاء, وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره أو أمين الضبط, يعين رئيس المحكمة الإدارية بموجب أمر قاضي الذي أصدره, أو أمين ضبط آخر للتوقيع بدلا من أمين الضبط الذي لم يوقع و يحفظ أصل الحكم, وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية.

وفي الأخير نشير إلى أن منطوق الحكم يختلف باختلاف نوع النزاع فإن كان النزاع حول الوعاء الضريبي فإن منطوق الحكم برفض الدعوى شكلا أو بعدم التأسيس, ومنه الإبقاء على مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها, ولا يمكنه الحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة, أما إذا قبلت الدعوى شكلا من طرف القاضي و تم النظر في موضوعها وكانت مؤسسة فانه يتم النطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب موضوع النزاع, وفي هذه الحالة يتم تحديث أسس جديدة عند الإقتضاء لفرض الضريبة و يحدد في منطوق الحكم مبلغ التخفيض بدقة.

و أما إذا كان النزاع حول مادة تحصيل الضريبة, فإن منطوق الحكم قد يكون برفضها شكلا أو الحكم بإلغاء القرار لإدارة الضرائب لعدم تطبيق القانون أثناء التحصيل.¹

¹قشام جمال، المرجع السابق، ص31

الخاتمة

الخاتمة

نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة و التي بينها من خلال أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية التي طرحنا من خلال الفصل الأول لهذا الموضوع قد جعلها ذلك الدور و تلك الأهمية محل اهتمام دائم من طرف مختلف التشريعات و من خلال حرصها الدائم والمستمر على أن تفرض الضرب على أساس قوات العدالة الضريبية المعروفة ، غير أنه وفي مقابل ذلك يتعرض التشريع الجبائي الجزائري للتغيير المستمر والدائم ، وذلك بسبب كون قواعده تحكمها أحكام خاصة معقدة وغير مستقرة ، الأمر الذي يؤدي إلى الصعوبة في الإلمام بمختلف نعوته وكذا إخلال التوازن بين المكلف بالضريبة باعتباره شخصا ملزما بإداء مستحقاته الضريبية ، وإدارة الضرائب باعتبارها سلطة عامة مكلفة قانونا بتحصيل مستحقات الخزينة العمومية .

كما نسيبت كثرة الإحالات في كثير من الإجراءات في عرقلة القاضي الفاصل في منازعات التحصيل الضريبي عن أداء مهمته بصورة جيدة كونه يعمل في ضوء تشريعين مختلفين الأول قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والثاني قانون الإجراءات الجنائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية ومن خلال دراستنا لجملة الإجراءات و الأليات سواء الإدارية أو القضائية التي تمر بها عملية التحصيل الجبري فإن المشرع الجزائري أوجب المكلف بالضريبة لحل المنازعات الناتجة عن تحصيل الضريبة اللجوء أولا وإجبارا إلى الإدارة الضريبية وذلك لتقديم شكاية أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا ، وهنا يظهر لنا التمايز الواضح للشكاية الجبائية عن نظيرتها في الدعاوى الأخرى والتي تكون فيها الشكاية جوازية ، إذ لا يمكن رفع الدعوى الضريبية أمام الهيئات القضائية قبل أن تسبق بتظلم إناري ، الأمر الذي يؤدي إلى رفضها شكلا وهذا سعيًا من الإدارة التريبة لحل النزاع القائم بينها وبين المكلف بالضريبة ونيا .

وحتى لا توصف الإدارة بالتعسف في استعمال سلطتها في مواجهة المكلف بالتريبة لا بد من حيازتها على سند تحصيل ، وينت ان القرارات التي تصدر على المنبر الولائي للضرائب بخصوص تحصيل الضريبة سواء كانت هذه

الخاتمة

القرارات صادرة عن شكوى المكلف أو بناء على رأي المدير الولائي للضرائب في هذه الشكوى ، وإن اللجوء إلى المرحلة الإدارية إنما هو إعطاء ومنع الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة أخطائها وتداركها مستقبلا إلى جانب تخفيف العبء عن الهيئات القضائية المختصة وتوفير الوقت والجهد المكلف بالتربية والمصاريف التي يتحملها في محل رفع الدعوى وعليه فإن جميع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب والمتعلقة بالتحصيل الضريبي قابلة للطعن فيها سواء كان الطعن إداريا أو قضائيا .

وكما تم الإشارة إليه سابقا بأن الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الإداري ، كما أنه وفي حالة عدم وجود نص فتوني يجوز التنفيذ المباشر لتحصيل المستحقات من نمة المكلف بالضريبة ، هذا الإجراء الذي تستخدمه الإدارة الضريبية كوسيلة لإجبار المكلف لأحترام توجيهاتها ومثال ذلك في حالة عدم وجود عقوبات جزائية تحمله الخضوع للإجراءات الإدارية والقرار التي تصدره إدارة الضرائب وفقا لإحدى هذه الحالات فإنها تسعى إلى تنفيذه بوسائلها الخاصة ، وليس للمتضرر منه أن يوقفه ولو حتى عن طريق الطعن أمام القضاء الإداري .

كما استوقفنا عند دراسة إجراءات الطعن القضائية ، أن إجراءات رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية والتحقيق فيها ثم إصدار الحكم فيها تعتبر إجراءات طويلة جدا و مبالغ فيها ، إذ تتميز بالغموض والتعقيد الأمر الذي يؤدي إلى تأخير عملية تقييم الضريبة ومن ثم تحصيلها . فالطعن القضائي بما يستتبعه من إجراءات هو أنجع الضمانات للمكلفين بالضريبة ، قهر يحقق الرقابة القضائية الفعلية والحقيقية على الإدارة الضريبية ويضمن حقوق الأفراد وتبين لنا أيضا الانعدام التام للنصوص القانونية المنظمة للطرق الطعن ، سواء كانت طرق عانية أو غير عادية في قانون الإجراءات الجنائية والتي يمكن لطرفي المنازعة الضريبية إلتماس إعادة النظر فيها أمام القاضي الإداري لهذا الأمر تمت الإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المصادر:

1. القرآن الكريم
2. الدستور
3. المعاهدات
4. الإتفاقيات
5. القوانين العضوية

الإجتهادات القضائية :

1. المحكمة العليا، القرار رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989 .
2. وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب .المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.
3. وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المواد 151، 152، من قانون الإجراءات الجبائية.
4. المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
5. مادة 144 من قانون الاجراءات الجزائية الصادر بموجب القانون رقم 01- 21 محدثة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2017 .
6. المادة 39 من القانون 21/08 المتضمن لقانون المالية سنة 2009.

الكتب:

1. الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية (القسم الثاني الجوانب التطبيقية للمنازعة الإدارية)، جسور للنشر و التوزيع، الطبعة 1، سنة 2013 .
2. أستاذ طاهري حسين، المنازعات الضريبية (ملحقا بالتعديلات الأخيرة المدخلة على ق الإجراءات الجبائية وقوانين المالية الأخيرة إلى غاية 2014)، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الطبعة 3 منقحة، سنة 2016 .

قائمة المصادر والمراجع

3. الجندي حسين ،القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول، دار النهضة العربية ، 2006 .
4. حسن مصطفى حسن: المالية العامة ، المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية.
5. حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة، الأردن،2015 .
6. د.فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر. دار العلوم للنشر و التوزيع سنة 2008 .
7. رفعت المحجوبي: المالية العامة ، دار النهضة للطبع و النشر و التوزيع ، 2011.
8. رمضان صديق ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ،2006.
9. طارق الحاج: المالية العامة - دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان.
10. عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران، الأردن، 2009 .
11. محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط02 ، المكتبة الوطنية، الأردن،2003.
12. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة) ، مصر .

الرسائل الجامعية:

1. احمد بلحاج و آخرون ، مذكر التحصيلالضريبي في الجزائر ، المدرسة العليا للتجارة، 2002.
2. بدايرية يحيى، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.
3. بن التومي عادل وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف - المسيمة، 2017/2016 .
4. بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

قائمة المصادر والمراجع

5. بن شريف ليدية. بالقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية و القضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015-2016.
6. بوغاسي كريمة، تاكليت حمودة ، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي ، جامعة الجزائر ، 2002
7. حميد وسفيان تسوية المنازعات الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر جامعة احمد دراية أدرار، الجزائر.
8. دمدوم فريد، كمال رزيق ، نظام فرض الضريبة و أثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة نيل شهادة مهندس دولة في التخطيط و الاحصاء، المعهد الوطني للتخطيط و الاحصاء، الجزائر، 2007.
9. رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993 -2002 ، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، 2007.
10. زاقي درين، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، الجزائر العاصمة، 2016-2017.
11. سعاد زموري، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019.
12. عزيز أمزيان ، عبد العزيز امقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير في فرع الادارة والمالية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم حقوق، جامعة بن عكنون، الجزائر، 2001-2002.
13. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بيسكرة، 2013-2014.
14. عيساوي عبد القادر، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد نقدي و مالي، جامعة ايب بكر بلقايد - تلمسان، 2016/2015.

قائمة المصادر والمراجع

- 15.** قدوري عبد القادر، المنازعة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2018-2019.
- 16.** قشام جمال، التسوية القضائية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2017-2018.
- 17.** ملال إيمان، منازعات الوعاء الضريبي (المرحلة الإدارية)، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة د. طاهر مولاي، سعيدة، 2019/2020.
- 18.** وافي عبد الكريم، الدعوى الاستعجالية الإدارية في المادة الجبائية، مذكرة ماستر "غير منشورة"، قسم حقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2016-2017.
- 19.** وكواك عبد السلام، "فعالية النظام الضريبي في الجزائر"، مذكرة لاستكمال متطلبات نيل لشهادة الماستر، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011.

المجلات:

- 1.** مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

المحاضرات:

- 1.** بدايرية يحي الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري جامعة الحاج لخضر.
- 2.** بن إعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، جامعة محمد لمين دباغين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 2019-2020.
- 3.** بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
- 4.** حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007.
- 5.** زغدود علي، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 6.** قاشي يوسف، محاضرات قيمقياس المنازعات الجبائية.

الفهرس

الفهرس

آيات قرآنية.....	
الشكر.....	
أ. مقدمة.....	

الفصل الأول الإطار المفاهيمي للتحصيل الضريبي والمنازعات الضريبية

المبحث الأول: ماهية التحصيل الضريبي.....	2
المطلب الأول: مفهوم الضريبة.....	2
الفرع الأول: تعريف و خصائص الضريبة.....	2
الفرع الثاني: أنواع الضرائب.....	6
الفرع الثالث : أهداف الضريبة.....	15
المطلب الثاني: مفهوم التحصيل الضريبي و طرق التحصيل.....	18
الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي.....	18
الفرع الثاني: طرق التحصيل الضريبي.....	20
الفرع الثالث: المبادئ العملية للتحصيل الضريبي.....	24
المبحث الثاني: التعريف بالنزاع الضريبي.....	26
المطلب الأول: مفهوم النزاع الضريبي.....	27
الفرع الأول: تعريف النزاع الضريبي.....	27
الفرع الثاني: طبيعة النزاع الضريبي.....	27
الفرع الثالث: أنواع النزاع الضريبي.....	32
المطلب الثاني: العوامل المسببة للنزاع الضريبي.....	37
الفرع الأول: أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي.....	37

39 الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

41 الفرع الثالث: الأسباب المرتبطة بالمكلف

الفصل الثاني أوجه تسوية نزاع التحصيل الضريبي

43 المبحث الأول: التسوية الإدارية لنزاع التحصيل الضريبي

43 المطلب الأول: الشكوى أو التظلم

45 الفرع الأول: شكل الشكوى و مضمونها

47 الفرع الثاني: أجال تقديم الشكوى و شروطها

53 الفرع الثالث: التحقيق في الشكوى و الفصل فيها

56 المطلب الثاني: اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية

56 الفرع الأول: لجنة الدائرة للطعن

58 الفرع الثاني: اللجنة الولائية للطعن

58 الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

60 المبحث الثاني: التسوية القضائية لنزاع التحصيل الضريبي

61 المطلب الأول: التقاضي أمام القضاء الإستعجالي

61 الفرع الأول: الشروط الشكلية لرفع الدعوى الاستعجالية

63 الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لرفع الدعوى الاستعجالية

66 الفرع الثالث: إجراءات رفع الدعوى الاستعجالية الضريبية

69 المطلب الثاني: التقاضي أمام المحكمة الإدارية

69 الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

72 الفرع الثاني: الإثبات في الدعوى الضريبية

77 الفرع الثالث: صدور قرار المحكمة الإدارية

الفهرس

80الخاتمة
83 قائمة المصادر والمراجع
88 الفهرس