**ملخص محاضرات مادة المنازعات الجبائية**

**للأستاذة فايزة سعيداني**

بعد الانتهاء من المفاهيم العامة حول القانون الجبائي، شرعنا مباشرة في مفهوم المنازعة الجبائية بدءا بتعريفها و الاجراءات الادارية الأولية أمام إدارة الضرائب في محاولة حل النزاعالمتضمنة للخطوات التالية:

**المرحلة الأولى**: تقديم الاحتجاجات و هو الطعن الأولي لدى الادارة الجبائية أو ما يعرف بالشكوى النزاعية و هي تعتبر **إجراءا إداريا إجباريا** في المنازعات الجبائية، و يتمثل في القيام بشكوى حسب الحالة أمام مدراء الهيئات المختصة، مع العلم أن هناك شروط لتقديم هذه الشكوى و آجال لقبولها و الفصل فيها.

فعن شروط تقديم الشكوى فهي تنقسم إلى شروط موضوعية و أخرى شكلية و تتمثل في:

**أولا: الشروط الموضوعية للشكوى**: و تكون تحت طائلة عدم القبول

1. ذكر الضريبة المعترض عليها
2. إرفاق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في حالة ما إذا كانت الضريبة لا تستوجب وضع جدول، أما إذا كانت الضريبة تدفع بموجب إنذار و تعذر على المكلف استظهار هذا الانذار فإنه يكتفي ببيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة
3. عرض ملخص لوسائل و استنتاجات المكلف(من قدم الشكوى)

**ثانيا: الشروط الشكلية للشكوى**:

1. أن تكون الشكوى فردية موقعة من المكلف المعني بالمنازعة و هو الأصل، أما إذا كانت الضريبة جماعية(أعضاء شركات الأشخاص مثلا) فيمكن أن تكون الشكوى جماعية
2. أن تكون الشكوى منفردة بأن تقدم لكل محل خاضع للضريبة و إن تعددت لشخص واحد، فلا يمكن للمكلف أن يقدم شكوى واحدة تتعلق بكل الأوعية الخاضعة للضريبة الخاصة به، بل أن يخصص لكل محل بشكوى منفصلة عن الأخرى.
3. عدم خضوع الشكوى لحقوق الطابع(تكتب على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع)
4. التوقيع باليد على الشكوى من طرف صاحبها تحت طائلة عدم القبول

**ثالثا: إحترام الآجال**: إن توفر الشروط الموضوعية و الشكلية للشكوى النزاعية في المجال الجبائي لا تكفي لقبولها من طرف الادارة المختصة، **بل لا بد من احترام آجال تقديمها**، حيث أن الشكوى النزاعية تكون مقبولة من حيث الشكل من طرف الادارة المختصة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى كأصل عام( ذكرنا الأحداث الموجبة للشكوى في المحاضرة المتعلقة بتعريف المنازعة الجبائية)، و أن تحديد بداية الأجل يكون حسب كل نوع من الشكاوى( سواء تعلق الأمر بالأخطاء المتعلقة بإرسال الانذارات، الاقتطاع من المصدر، الضرائب المطالب بها بغير وجه حق...) إلا أنه و استثناءا لهذا الأجل، فإن الشكاوى اﳌتعلقة بتقدير رقم اﻷعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة فإن الأجل يقلص إلى ستة 06 أشهر من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقدير(تقدير المبلغ الجزافي).

**المرحلة الثانية**: **النظر في الشكاوى و البت فيها**

يتم تقديم الشكاوى أمام السلطات الادارية المختصة و يتم ذلك بتوزيع السلطات على هيئات مختلفة لكل منها اختصاص معين حسب الحالة، و سنعرض هذه الهيئات و اختصاصاتها كالآتي:

1. **مديرية كبريات المؤسسات**: تقوم هذه الهيئة بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات و التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية و كذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية، و يبت مديرها في الشكاوى النزاعية الخاضعة لاختصاصه بالنسبة لهذه الشركات.

أما عن آجال بت هذه الهيئة في الشكوى المقدمة على مستواها فإن مديرية كبريات المؤسسات لها أجل 06 أشهر تسري من تاريخ استلام الشكوى، إذا كان المبلغ محل الإعتراض أقل من 300 مليون دينار جزائري، و أجل 08 أشهر إذا كان المبلغ محل الاعتراض يساوي أو أكثر من 300 مليون دينار جزائري، بالإضافة الى ضرورة الحصول على الرأي الموافق للإدارة المركزية في الحالة الثانية.

1. **المديرية الولائية للضرائب**: يبت المدير الولائي في الشكاوى المقدمة من طرف ثلاث فئات من المكلفين بالضريبة هم على التوالي: التابعين لاختصاصه الاقليمي المحدد في النصوص التنظيمية، التابعين لمراكز الضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه 50 مليون دينار جزائري و أخيرا المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب بالنسبة للشكاوى التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه 20 مليون دينار جزائري على أن يكون الرأي الموافقللادارة المركزية إذا كان المبلغ محل المنازعة يفوق 150 مليون دينار جزائري في الحالتين.

أما عن آجال البت في الشكوى فإن المدير الولائي مقيد بأجل 06 أشهر تسري من تاريخ استلام الشكوىو يمدد إلى 08 أشهر إذا كانت الشكوى تتطلب الرأي الموافق للادارة المركزية.

1. **مركز الضرائب**: يبت رئيس مركز الضرائب في كل الشكاوى التابعة لاختصاصه الاقليمي و التي يقل مبلغها المتنازع فيه 50 مليون دينار جزائري في أجل 04 أشهر تسري من تاريخ استلام الشكوى.
2. **المركز الجواري للضرائب**: يبت رئيس المركز الجواري للضرائب في كل الشكاوى التابعة لاختصاصه الاقليمي و التي يقل أو يساوي مبلغها المتنازع فيه 20 مليون دينار جزائري في أجل 04 أشهر تسري من تاريخ استلام الشكوى.

**المرحلة الثالثة**:**اللجوء إلى لجان الطعن**

لا بد من التنويه أولا أن تبليغ القرارات الصادرة عن الهيئات المختصة بالنظر في الشكوى إلى المشتكي يكون بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى العنوان الشخصي أو المحدد في الشكوى، و أن المشتكي لا يمكنه الطعن في هذا القرار إلا إذا كان يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى، أما و قد قبلت الهيئة الشكوى فإن النزاع سيحل وديا و لا يمكن للمشتكي الطعن أمام لجان الطعن.

كما يسقط حق المشتكي في رفع الطعن أمام لجان الطعن ضد قرار الهيئة المختصة حسب الحالة إذا رفع دعوى قضائية أمام القضاء الاداري المختص بعد تبليغه القرار.

إن اختصاص لجان الطعن موزع على النحو التالي( تم اختصارها للطالب تسهيلا لاستيعابها حسب الجدول التالي):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| اللجنة المختصة بالطعن | مجال الاختصاص | آجال الطعن |
| اللجنة المركزية للطعن | القرارات الصادرة عن مديرية كبريات المؤسسات بالرفض الكلي أو الجزئي، و التي يفوق مبلغها الاجمالي من الحقوق و الغرامات 70 مليون دينار جزائري. | يمنح للمكلف بالضريبة الذي صدر ضده قرارا بالرفض من الهيئة الادارية المختصة أجلا لرفع الطعن يقدر ب 04 أشهر يسري من تاريخ استلام قرار الادارة بالرفض، و في حالة سكوت الادارة و انقضاء أجل البت فإن الأجل يسري من تاريخ انقضاء أجل البت. |
| اللجنة الجهوية للطعن | الطلبات المتعلقة بالقضايا التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات 20 مليون دينار و يقل أو يساوي 70 مليون دينار، و أصدرت الادارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. |
| اللجنة الولائية للطعن | الطلبات المتعلقة بالقضايا التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات أقل أو يساوي 20 مليون دينار و أصدرت الادارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي |

تلزم لجان الطعن بإصدار قراراها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل 04 أشهر ابتداءا من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة، فإن لم تبت اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن.

و في هذه الحالة الأخيرة فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى الاجراءات القضائية الخاصة بمنازعات الوعاء. و هي موضوع المحور الثاني.

**المحور الثاني: الاجراءات القضائية الخاصة بالمنازعات الجبائية**

و سنتعرض من خلال هذا المحور إلى العناصر التالية:

**أولا**: الطعن أمام المحكمة الادارية، **ثانيا**: اجراءات التحقيق في الدعوى، **ثالثا**: البث في القضية، **رابعا**: استئناف الحكم أمام مجلس الدولة.

**أولا**:**الطعن أمام المحكمة الإدارية**

يشكل رفع الطعن أمام القاضي بواسطة عريضة افتتاحية للدعوى في المرحلة الأخيرة من الاجراءات النزاعية و تسمى بالإجراءات القضائية، و يجب إيداعها لدى المحكمة الادارية المختصة اقليميا، ذلك أن إدارة الضرائب هي مرفق عمومي ذو طابع إداري يمارس نشاطا إداريا و يمكن لأعماله الادارية أن تكون محلا للنزاع الاداري.

إن العلم بالقرار الصادر تبعا لشكوى نزاعية( طعن أولي) أو تبعا للطعن النزاعي(أمام لجان الطعن) عن الهيئة المختصة حسب الحالة بالرفض الكلي أو الجزئي للشكوى أو الطعن، و سواء كان ذلك قبل أو بعد انقضاء الآجال المعينة للبت في الشكوى المعنية، فإن المدعي(المكلف بالضريبة) يمكنه اللجوء الى المحكمة الادارية المختصة اقليميا و رفع دعوى ضد قرارات الهيئة المعنية سواء المديرية الولائية للضرائب،مركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب.

كما يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الادارية المختصة إقليميا بعد انقضاء الآجال المحددة للبت في الشكوى أو الطعن، و لم يتم الرد من الهيئة المختصة بذلك، و لم يصدر بالتالي قرار بشأن شكواه أو طعنه.

إن لجوء المكلف بالضريبة للقضاء يجب أن يكون في الآجال المنصوص عليها في القانون و هي 04 أشهر يبدأ سريانها من تاريخ تبليغ القرار الصادر عن الادارة المعنية تبعا للشكوى أو الطعن النزاعي، و في الحالة المغايرة، و إذا لم يصدر قرارا و سكتت الادارة عن الرد عن الشكوى أو الطعن فإن أجل رفع الدعوى المتمثل في 04 أشهر يسري من تاريخ انقضاء الآجال المعينة للبت في الشكوى أو الطعن النزاعي.

و لا بد من الاشارة أن القضايا الجبائية المرفوعة أمام القضاء الاداري، فإنه يبت فيها طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الاجراءات المدنية و الادارية (المواد من 815 إلى غاية 900 من ق.ا.م.إ) من شروط رفع الدعوى أمام القضاء الاداري إلى غاية الفصل في القضية.

حيث يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع و الوسائل المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مع إرفاق القرار و الاشعار المتضمن تبليغ القرار إن وجد، أما و أن الادارة سكتت عن الرد في الشكوى أو الطعن النزاعي فيكتفي المدعي بعرض الأسباب( المواد 82-83 من قانون الاجراءات الجبائية)

**ثانيا: إجراءات التحقيق في الدعوى**:

بعد استفاء الدعوى الضريبية المرفوعة سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الضريبية للشروط والإجراءات الشكلية والموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات البث في النزاع المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع، هذا ما سوف نتطرق إليه.

تجدر الإشارة إلى أن المحكمة الإدارية بإمكانها القيام بالتحقيق الإضافي وكذا مراجعته وإجراء عملية الخبرة، بينما التحقيق العادي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري تم إلغاؤه بموجب المادة التاسعة والعشرون من قانون المالية لسنة 2008 ،ولقد نصت المادة 85 فقرة أولى صراحة أن التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

* **التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق**: إن عملية التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق تحكمها العديد من الضوابط المحددة في المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزاميا وتأمر به المحكمة كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل وإثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية ، وفي الحالة التي يتذرع فيها المدير الولائي للضرائب بعد إجراء عمليات التحقيق الإضافي بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بهاا فيجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية والملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2008 .ما نود الإشارة إليه أن المشرع أخطأ في إحالتنا على مادة تم إلغاؤها، وبالتالي لا جدوى من هذه الفقرة المدرجة في المادة 85 ،بل يجب أن يتم الفصل في مدى تقديم أسانيد وإثباتات من طرف مدير الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة، حيث نرى أنه لا يمكن لجهة الإدارة الضريبية أن تقدم وقائع وأسباب جديدة طالما أن الإجابة على شكوى المكلف تتضمن الأسباب والوسائل القانونية المستند عليها في إصدار قرار الرفض للشكوى، كما أنه حتى وفي حال عدم الرد على الشكوى في الوقت الممنوح لها قانونا فإنه يفترض أن الإدارة الضريبية تفقد حقها في تقديم دفوع جديدة ضد المكلف بالضريبة الذي عادة ما يقدم دفوعه من أجل الحصول على طلباته المضمنة في الشكوى.

وفي الحالة التي ترى فيها المحكمة الإدارية الضرورة لمراجعة التحقيق، فإنها تطلب ذلك على أن تتم هذه العملية من طرف أحد أعوان الإدارة الضريبية المخولين بذلك قانونا بشرط أن لا يكون هذا الشخص هو من قام بإجراء التحقيق الأول، كما يشترط حضور المدعي (المكلف) أو وكيله أو محاميه، وعند الإنتهاء من عملية مراجعة التحقيق يحرر العون المكلف بذلك محضرا يتضمن ملاحظات المشتكي (المكلف) وعند الإقتضاء ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي في الحالات المتعلقة ببعض الشكاوى الضريبية التي توجب أخذ رأيه، كما يجب على هذا العون المكلف بمراجعة التحقيق أن يبدي رأيه في هذا المحضر من أجل تسليمه إلى مدير الضرائب بالولاية، ولهذا الأخير إرفاق اقتراحاته مع هذا المحضر وإرساله إلى المحكمة الإدارية.

* **الخبرة القضائية**: يمكن للمحكمة أن تطلب إجراء خبرة قضائية والتي تهدف إلى توضيح وقائع مادية أوتقنية أو علمية يستعص على القاضي فهمها وحلها دون اللجوء إلى إجراء الخبرة، كما يمكن اللجوء إلى الخبرة القضائية بناءا على طلب المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، وعادة ما تحكم الخبرة القضائية إلى عدة ضوابط تم النص عليها بموجب القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

**ثالثا:البث في الدعوى وصدور القرار**:

عند الإنتهاء من إجراءات التحقيق والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة الإدارية وفقا لإجراءات وشكليات قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما جاءت به المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ أن رئيس المحكمة الإدارية يقوم بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية المرفوعة بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى أمانة ضبط المحكمة، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يقوم بتحديد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز لهطلب كل مستند من الخصوم أو أية وثيقة تسهم في حل النزاع، هذا ونشير أنه يتم إخطار الخصوم بتاريخ الجلسةالتي ينادى فيها على القضية، ويتم الإخطار من طرف أمانة الضبط على الأقل عشرة 10 أيام قبل تاريخ الجلسة.

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

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

بعد صدور الحكم يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم وذلك عن طريق محضر قضائي، كما يجوز وبصفةاستثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الأحكام إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط بالمحكمة، فإذا كان مضمون الحكم لصالح المكلف بالضريبة فإنه يجب على المدير الولائي للضرائب تطبيق التخفيضات والإعفاءات محل الحكم.

**رابعا: استئناف القرار أمام مجلس الدولة**: بعد صدور الحكم من طرف المحكمة الإدارية، وإذا لم يرض مضمون هذا القرار المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية على حد السواء فيمكن استئناف الحكم (القرار) الصادر عن المحكمة الإدارية المختصة أمام مجلس الدولة وذلك ضمن شروط وإجراءات نص عليها قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

لم يترك المشرع الآجال مفتوحة أمام المتقاضين بل حددها تحديدا دقيقا وواضحا، حيث أن رفع الإستئناف خارج الآجال القانونية يؤدي إلى رفضه من طرف مجلس الدولة، حيث حددت الآجال بشهرين من أجل استئناف الحكم الصادر في النزاع الضريبي من طرف المحكمة الإدارية، إلا أن هذه الآجال تخفض بالنسبةللأوامر الإستعجالية إلى 15 يوما، وتسري آجال رفع الإستئناف على كلا الطرفين ( المدعي والمدعى عليه)ابتداءا من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى أطراف الخصومة، كما تسري هذه الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا كان الحكم قد صدر غيابيا.

وما يمكن الإشارة إليه أنه يجوز للطرف المستأنف عليه استئناف الحكم فرعيا إذا كان الخصم الآخر قام باستئناف الحكم وذلك حتى في حالة سقوط حقه في رفع الإستئناف الأصلي وهذا ما جاءت به المادة 951 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما بخصوص الإجراءات المتبعة فهي تكاد تكون نفسها تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية؛ خاصة ما تعلق بالعريضة، فهذه الأخيرة يجب أن تتضمن نفس البيانات الموجودة في عريضة الدعوى أمام المحكمة الإدارية كما يجب أن يتبع مستأنف الحكم نفس الإجراءات التي تضبط العريضة وشروطها، إلا أن العريضة وكذلك الطعون ومذكرات الخصوم يجب أن تقدم وتحت طائلة عدم القبول من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والمتمثلين في الدولة والولاية والبلدية وكذا المؤسسات ذات الصبغة الإدارية.

من خلال ما تم تناوله في هذا المحور يتضح لنا أن الإختصاص النوعي للنظر في النزاع الضريبي يؤول إلى القضاء الإداري، أما عن الإختصاص الإقليمي فيؤول إلى المحكمة التي يقع في اختصاصها فرض وتأسيس الضريبة أو الرسم محل النزاع وهذا بخلاف المبدأ العام المحدد للإختصاص الإقليمي. إن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر من الإدارة الضريبية أو من لجان الطعن بخصوص شكواه المتعلقة بالوعاء أو التحصيل عليه أن يرفع نزاعه أمام الجهات القضائية الإدارية وذلك من خلال التقيد بالإجراءات المرتبطة برفع الدعوى ناهيك عن احترام الآجال القانونية المتاحة له لرفع الدعوى القضائية أمام الجهات المختصة، وفي حالة ما إذا كان الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية في القضية موضوع النزاع لم ترض أحد الأطراف يجوز للطرف المتضرر من الحكم استئنافه أمام مجلس الدولة ولكن مع وجوب احترام آجال الإستئناف وشروط وإجراءات استئناف الدعوى أمام مجلس الدولة.

**بالتوفيق للجميع/ أستاذة المادة**