

ملخص محاضرة في مقياس المنازعات الضريبية

السنة الثانية ماستر قانون إداري

مقدمة :

تعد الضريبة أهم الموارد الهامة لتمويل الموازنة العامة للدولة ومظهرا من مظاهر سيادتها ففرض الضريبة كحق لإصدار العملة وإقامة العدالة وحفظ النظام ومن ناحية ثانية تستعمل الدولة سلطاتها القاهرة لتحصيل تلك الضرائب و يتم دفع الضريبة غالبا دون أن تضطر الدولة لاستعمال هذه السلطة ومن هذا المنطلق يمكن تعريف الضريبة أنها اقتطاع جبري تقوم به الدولة قصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء أو الإيرادات ،حيث تعتبر من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها الخزينة العامة للدولة وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة فقد احتلت الضرائب حيزا كبيرا من الدراسات الاجتماعية ،المالية والاقتصادية فأصبحت بذلك محل اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية الاقتصادية التي أصبحت حل أو أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة ونظرا للأهمية التي تتصف بها الضريبة في مختلف المجالات الجبائية أصبح العلم بهذا الموضوع علما قائما في كل أقطار العالم.

تطور تاريخي للضريبة :

هناك علاقة وطيدة بين الضريبة والسلطة السياسية عندما كانت البشرية في أطوارها البدائية لم يكن للإنسان حاجيات مشتركة وواضحة وإلى وجود قائد يقود ويوجه أفراد هاته الجماعات أو القبائل ويحقق لهم عددا من الحاجيات العامة الضرورية والشئ المهم في المجتمع هو تحقيق الأمن والدفاع.

إن تعدد حاجيات الفرد وتنوعها أدى إلى ظهور ما يسمى بالحاجيات العامة التي لا يمكن لأي فرد تحمل نفقاتها لوحده مما استدعى وجود مجلس قبيلة يقوم بتنظيم الحياة داخل القبيلة ومع تزايد مسؤوليات أصحاب السلطة العليا (ملك ،أمير،سلطان ...) نتيجة لزيادة النفوذ ومساحة الإقليم وحاجته لتوفير الأمن الداخلي

و حمايته من الاعتداءات الخارجية وإلى تقديم عدد من الخدمات العامة كالفصل في المنازعات من خلال إنشاء المحاكم ،إزالة القمامة وشق الطرق وغيرها من الخدمات أصبحت الأموال الاختيارية التي يقدمها الأفراد في صورة هدايا ومساهمات ومساعدات شخصية غير كافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة .

كما أن بعض الفرائض الاختيارية تحولت بفعل التدرج والعادة إلى فرائض إجبارية إضافة إلى تحول بعض أنواع الرسوم إلى فرائض بدون مقابل كالضرائب غير المباشرة وأهمها الرسوم الجمركية.

ثم جاءت بعد ذلك مرحلة فرض الضرائب المباشرة والتي فرضت لأول مرة على دخل الفرد كما حدث في إنجلترا فتم تقسيم الدخل بموجبها إلى عدة فروع وطبقات وقد ظهرت الضرائب في حضارات عديدة وقديمة كحضارة واد النيل و واد الرافدين ،فكانت تتمثل في عدة أشكال إلا أنه في العصر اليوناني دخلت الضريبة في شكل أوسع ففرضت على السلع والمحاصيل الزراعية والمبيعات وعرف العصر الروماني فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية والسلع التجارية التي ظلت إلى قرون طويلة تعتبر عملا من أعمال السيادة إلا أن تقنية الضرائب تطورت في أوروبا بعد مرورها بمراحل مختلفة وكانت تعد في كل مراحلها مصدرا مهما لتغطية نفقات الدولة.

ابتداء من القرون الوسطى وحتى الوقت الحاضر لم تعد مجرد معونات مالية يطلبها الملك من الإقطاع والكنيسة من الدولة وعند الحروب يلجأ إليها لتمويل النفقات المتزايدة عن طريق مجلس الشعب على إثر ذلك بدأت ولادة القانون الضريبي الذي لعب دورا هاما في تطور النظام البرلماني البريطاني والفرنسي ومن أهم الضرائب التي فرضت في القرون الوسطى ضريبة الريع العقاري والتي كانت تتخذ من إنتاج الأراضي الزراعية وعاء لها وكانت تعتبر الأرض هي مصدر الثروات كما كانت الاقتطاعات واسعة لدرجة أنها تشمل مقاطعات وأجزاء كبيرة من المدن ولهذا نادي بعض الاقتصاديين في القرن 17 و 18 بأهمية ضريبة الأرض وتفضيلها على ضريبة التجار والحرفيين لأن الأرض إضافة إلى أنها مصدرا للثروة فإن المزارع هو الذي يتحمل عبء الضريبة في النهاية ومع نمو الصناعة والتجارة إلى جانب نشاط الزراعة أصبحت الضرائب لا تفرض على الأراضي الزراعية فقط وإنما امتدت إلى الصناعة والتجار.

مفهوم الضريبة

هناك عدة تعاريف للضريبة من بينها ما يلي:

أولاً) عرف الفقيه الفرنسي غاستون جاز GASTON JEZ الضريبة على أنها: " اقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

ثانياً) عرف الأستاذ لوسيان مال LUCIEN MEHL الضريبة على أنها: " اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، و لتحقيق تدخل الدولة".

ثالثاً) وعرفها أحمد زهير شامية " الضريبة هي فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجا إليها الدولة لتحقيق أهدافها".
رابعاً) وهناك من عرفها: " الضريبة هي اقتطاع نقدي ذو سلطة دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية، أو لصالح الهيئات العمومية (الدولة) "

تعريف شامل:

****** تعرف الضريبة على أنها: "خدمة مالية أو تأدية نقدية تفرض على الأفراد جبراً من السلطات العامة دون مقابل و بصفة نهائية من أجل تغطية النفقات العامة و تحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة و يعتبر تحديد الضريبة نسبتها، و طرق تحصيلها من اختصاص السلطة التشريعية".

****** يمكن تعريف الضريبة على أنها: " عبارة عن أداء نقدي مباشر يدفعه الأشخاص جبراً للدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل جزء من التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعه".

من خلال هذا يمكننا استخراج الخصائص التالية للضريبة:

أولاً) الضريبة أداء نقدي: إذ أن في العصر الحديث تجبر الضريبة في صورة نقدية، و ذلك تسهيلاً من ناحية التصرف فيها و لم يعد يقتصر التطبيق العيني على السلعة في مجال تحصيل الضريبة محصوراً على الضرائب المفروضة على المنتج الزراعي.

ثانياً) الضرائب تدفع جبراً: أي أن الأفراد مجبرين على دفع الضرائب و مكرهين على دفعها، و هذا الإجبار يعبر على سيادة الدولة على إقليمها، و هو شكل من أشكال التضامن الاجتماعي، إلا أنه لا يعني جبرية الضريبة و جواز فرضها و تحصيلها دون ضوابط قانونية بل على العكس يلزم أن تصدر الضريبة بقانون و تلتزم الدولة بمراعات أحكام هذا القانون، و إلا كان عملها غير مشروع، يحق للأفراد التظلم منه أمام الجهات القضائية أو الإدارية المختصة، كذلك فإن منصب الجبر في الضريبة لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب الممثل في نوابه على فرض الضرائب و على إمكانية فرضها بواسطة الجهاز التنفيذي لوحده.

ثالثاً) الضريبة تدفع بدون مقابل: أي أن دافع الضريبة لا يحصل على اي مقابل خاص مقابل دفعه الضريبة و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة، باعتباره فرداً في الجماعة و ليس باعتباره ممولاً للضرائب و دفعه بلا مقابل يعني أنه ليس له الحق في أن يطالب بمقابل مكافئ من خدمات لما دفعه من الضرائب.

رابعاً) الضريبة تدفع نهائياً: حيث تلتزم الدولة برد قيمتها إلا إذا تم دفعها بصورة غير قانونية أو نتيجة خطأ مادي أو نتيجة حكم قضائي باعتباره لم يكن ملزماً بدفعها أساساً، و في هذا تخلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده لمكاتبه، و في أغلب الأحيان يدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها و الضريبة لا ترد و لو لم يتم الإنفاق أو لم يستفد الشخص من خدمات الدولة خلال تلك السنة.

خامساً) الضريبة تمكن الدولة من تحقيق النفع العام و الوفاء بمقتضيات سياستها العامة: فالدولة أو الهيئات المحلية تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة بغرض تحقيق منفعة عامة، أي من أجل القيام باستخدامها لمصاريف الإنفاق العام الذي يترتب عن القيام به لتحقيق منافع عامة للمجتمع و في تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية لا شك في نفعها العام، كحماية الصناعة الوطنية، إقرار رسوم جمركية أو تشجيع الادخار و الحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض لأغراض التنمية الاقتصادية.

القواعد الأساسية الضريبية

قاعدة العدالة :

المقصود بها أن يكون العبء الذي يتحمله الأفراد بدفع الضريبة متناسبا مع قدراتهم المالية وكان الاتجاه السائد في أول الأمر في تصور العدالة أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة على أن تكون النسبة مختلطة من المادة الخاضعة للضريبة دخلا أو ثروة واحدة وهذا مهما بلغ مقدار هذه المادة إلا أنه في العصر الحديث تولى علماء المالية عن فكرة نسبية الضريبة إلى فكرة أخرى هي تصاعدية السبب.

قاعدة الملائمة :

المقصود بها أنها عندما تفرض الضريبة ويحدد معاد تحصيلها بموجب قانون المالية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار أحوال الممولين وأن تختار الأوقات المناسبة للشخص الذي يدفع الضريبة ومن بين هذه الأوقات عندما يحصل فيها على دخله . .

قاعدة الاقتصاد :

لا شك وأن الدول تقوم بتحصيل الضرائب عن طريق عمال الضرائب تتحمل نفقات تتمثل في الأجور التي تدفعها للموظفين القائمين على تحصيل الضريبة وعليه يجب على الدولة أن تقلص من حجم هذه النفقات حتى تحقق إيرادا كبيرة.

قاعدة اليقين :

تقتضي هذه القاعدة على نحو ما يذكر آدم سميث أن تكون الضريبة على سبيل اليقين والتجديد وأن تكون معلومة وواضحة دون غموض أو إبهام وذلك بأن يكون سعر الضريبة ووعاؤها ونصابها وموعد استحقاقها وكيفية جبايتها وكل ما يتصل بها من أحكام واضحا ومعروفا وبصورة مسبقة بالنسبة للمكلفين والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا القياس فيها ومن ثمة يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها

مفهوم النظام الجبائي

له مفهومان في التشريع الجزائري :

المفهوم الضيق : وتعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تنظم الاقتطاع الضريبي في مراحل المتتالية من مرحلة التشريع إلى مرحلة التحصيل .

المفهوم الواسع : يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية بمعنى مجموعة الأفكار المؤسسة على تصورات فلسفية تهدف إلى تحقيق طموحات مقصودة والتي يؤدي تفاعلها مع بعض إلى كيان ضريبي معين

• الإدارة الضريبية كانت غامضة لهذا في السنوات الأخيرة قامت الدولة بإعادة هيكلة الضريبة من خلال الإصلاحات التي حدثت بعد سنة 1992

1- تقنيات التشريع الضريبي :

*قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

*قانون الرسم على رقم الأعمال

*قانون الضرائب غير المباشرة

*قانون الطابع

*قانون التسجيل

*قانون الإجراءات الجبائية

2- قوانين المالية :

وهي تلك المجموعة من القواعد التي تنظم مالية الدولة من حيث إيراداتها ونفقاتها وطرق تحصيلها.

3- اللوائح التنظيمية:

وتسمى أيضاً اللوائح المستقلة وهي اللوائح التي تتعدى تنفيذ القوانين إلى تنظيم بعض الأمور التي لا يتطرق إليها القانون فتقرب وظيفتها من التشريع.

المنازعات الضريبية

تعتبر الجزائر من دول العالم الثالث التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعاً مذهلاً خصوصاً بعد الاستقلال إلا أنه سنة 1986 عرف الاقتصاد الوطني صعوبات هيكلية و تشريعية بسبب الانخفاض المتوالي لأسعار البترول والذي انجر عنه فقدان مبالغ ضخمة (جباية بترولية) أوقع ميزانية الدولة في عجز دائم فاضطرت السلطات إلى القيام بوضع مخطط برنامج للاستقرار والتصحيح الهيكلي (النظام الجبائي قبل 92 وبعد 92) (إصلاحات تنظيمية وتشريعية التي تهتم بالتوازنات الكبرى هدفها تسريع النمو) الجزائر كانت في حاجة ماسة إلى الجباية العادية لتمويل المصالح العمومية وتحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي خصوصاً بعد التوجه الجديد الذي يلزمها بالتكامل مع النظام العالمي الذي يفرض الشفافية والعدالة في تسيير الجباية من جهة وليونة الإجراءات المتبعة من طرف المكلف والإدارة الجبائية على حد سواء من جهة أخرى وفي السنوات الأخيرة خاصة بعد الإصلاحات الجبائية (90←..) وكثرت التشريعات الجبائية والتعديلات بالإضافة إلى أنه أصبح المكلف بالضريبة يقوم بالتصريح هو بنفسه (نظام تصريحي) وعليه عدم استقرار القوانين ووجود فراغ في هته الأخيرة محاولة المكلف إخفاء جزء أو الكل من رقم أعماله كل هذا نشأ عنه ما يسمى بالمنازعات الجبائية التي اقر بوجودها القانون الجبائي والتي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية .

تعريف المنازعة الجبائية :

المنازعة بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهننا حصول خلافات بين طرفي النزاع الجبائي هذا النزاع الذي يتضمن مجموعة من القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف بالضريبة والإدارة المختصة حول تحديد الضريبة المفروضة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى المنازعة في الميدان الجبائي لها معنيين معنى واسع وآخر ضيق

(1) التعريف الواسع :

يراد به مختلف الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول فرض الضريبة وتحصيلها وهو ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الجبائي أين يعتبر المنازعة الجبائية كل ما ينتج من خلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية .

عرفها أندري هارتي مستشار في مجلس الدولة الفرنسي أنها تشمل مجموع النزاعات الناتجة عن تطبيق قانون الضرائب.

أما الدكتور زكرياء محمد بيومي عرفها على أنها "تلك التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الجباية المباشرة ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الجباية محل النزاع قد ربطت وفقا للقوانين واللوائح التنظيمية وفي حالة إذا ما تبين عدم صحة أو شرعية ربط الجباية فإنه يحكم برفعها كليا أو جزئيا"

(2) التعريف الضيق:

يراد به تلك المنازعة التي تكون الإدارة الضريبية طرفا فيها وتنشأ بسبب تطبيقها للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلفين بالضريبة والتي تتعلق بحصر المجتمع الجبائي والفرد الجبائي وتحصيلها منهم .

أنواع المنازعات الجبائية

تنقسم وفق عدة معايير والتي يتم الاستناد إليها ومن بين أنواع المنازعات الضريبية ما يلي:

• حسب نوع الجباية

• حسب المرحلة التي تمر بها الجباية

• من حيث الجهة التي تعرض أمامها هذه المنازعة

(1) حسب نوع الجباية : ووفق هذا المعيار تنقسم المنازعات إلى متعلقة بالضرائب

المباشرة "impôts direct" وأخرى متعلقة بالضرائب غير المباشرة

، فالضرائب المباشرة هي التي تصيب بشكل مباشر المال وتقتطع منه بدون مقابل

، أما الضرائب غير المباشرة هي التي تصل إلى الدخل أو المال بطريقة غير

مباشرة وهذا أثناء استعماله وتداوله .

(2) حسب المرحلة التي تمر بها الجباية: بالنسبة إلى هذا المعيار تنقسم إلى منازعات

مرتبطة بالوعاء الجبائي وأخرى مرتبطة بالتحصيل الجبائي

منازعات الوعاء الجبائي: هي المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة

والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الجبائي المتخذ كأساس لحساب قيمة الجباية

الواجبة الأداء من المكلف بالضريبة.

أما منازعات التحصيل الجبائي فهي : كل ما يرتبط بطرق التحصيل الجبائي و الملاحظ أن منازعات التحصيل الجبائي تنجر عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي ،فهذا الأخير يقوم من خلاله المكلف بالإيفاء بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العمومية ،أما منازعات التحصيل الجبري فتنشأ بسبب امتناع المكلف عن سداد ديونه اتجاه الخزينة العمومية (المادة 153- 154 من قانون الإجراءات الجبائية).

3) من حيث الجهة التي تعرض أمامها هذه المنازعة:

وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى نوعين ،إما منازعات إدارية أو منازعات قضائية :

المنازعات الجبائية الإدارية هي :التي يكون النزاع فيها معروضا أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار

حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع التظلم إلى الجهة المختصة (المدير الولائي،رئيس المركز ،رئيس المركز الجواربي) المادة71 ق ا ج سواء كنا أمام منازعات الوعاء الضريبي أو أمام منازعات التحصيل الجبائي كما أن عرض المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية المادة81 مكرر من ق ا ج والذي يعتبر اختياريا يدخل ضمن نظام المنازعات الإدارية .

أما المنازعات الجبائية القضائية هي :المنازعات التي تكون على مستوى القضاء ،حيث أن المكلف بالضريبة يرفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية ومن ثم يرفعها إلى مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه ،الملاحظ أن المشرع الجزائري يشترط لصحة رفع الدعوى الجبائية أمام القضاء الإداري وجوب الشكاية الجبائية الطعن المسبق من طرف المكلف بالضريبة أمام الإدارة الضريبية .

أسباب المنازعة الجبائية

إن الأسباب التي تؤدي إلى المنازعة الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية عديدة ولا يمكن حصرها بالتدقيق ولكن يمكننا تقسيمها إلى أسباب مرتبطة بالتشريع وأخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية وأخرى مرتبطة بالمكلف .

1) الأسباب المرتبطة بالتشريع الجبائي :

ويمكن إرجاع هذه الأسباب إلى :

أ. انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية ومخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الجبائي .

ب. التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف التشريعات ذات الصلة بالجبائية حيث أننا في الواقع العملي نجد أن التشريع الجبائي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الجبائية المراد سنّها ، ونتيجة كثرة القوانين من جهة وكثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة أخرى كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة ، وعدم قيام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية .

2) أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية : تتمثل في :

أ. تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون ومن أشكاله تقدير الوعاء الجبائي أكثر من المقدار الحقيقي كما قد يتجاوز هؤلاء الأعوان مهامهم القانونية أثناء فرض الجبائية وتحصيلها .

ب. انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يسري في الإدارة الضريبية مثل المحاباة لبعض المكلفين... الخ

3) أسباب مرتبطة بالمكلفين بالضريبة :

نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدي إلى عدم إيفائهم بالتزاماتهم تجاه الدولة وهذا راجع إلى قلة الثقافة المالية لدى المكلف بالضريبة ، وفي المجال الجبائي يتجلى في نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي خاصة الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية .

الهدف من دراسة المنازعات الجبائية :

الأهمية من دراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين خاصة وأن الجزائر بدخولها اقتصاد

السوق حاول المشرع الجزائري مواكبة هذه التحولات في الميدان الاقتصادي من خلال تعديله للنصوص التشريعية من سنة لأخرى الشيء الذي أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والإطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى الغموض في القواعد القانونية التي تحتاج إلى شرح وتوضيح بواسطة تعليمات ومذكرات مما أدى إلى اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق واختلافات في فرض الضريبة والذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة .
و الهدف هو فض النزاع و إيجاد حلول لتلك الاختلافات و الفوارق بين الإدارة و المكلف.

منازعات الوعاء الجبائي

أوجب المشرع الجزائري لهذا النوع من المنازعات التظلم الإداري المسبق أو كما سماه في القوانين الجبائية (الشكاية) ، وعليه فإن الدعوى القضائية في المنازعات الضريبية لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ، ونظرا للخصوصيات التي ميز بها المشرع الجزائري هذه المرحلة فيمكننا التطرق من خلال هذه المرحلة إلى الشكاية والقرار الصادر نتيجة هذه الشكاية

1. الشكاية (الطعن المسبق) :

نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 ق ا ج والتي تنص بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة.

1. آجال تقديم الشكاية : تخضع الشكاية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى شروط شكائية وآجال عامة وأخرى خاصة.

الشروط الشكائية : كأصل عام يشترط على المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال الآجال المنصوص عليها في القوانين الخاصة فإن لم توجد يرجع إلى القواعد العامة (قانون الإجراءات المدنية والإدارية) و عند دراسة الشكاية في الميدان الجبائي فإنه

يرجع بشأنها إلى القوانين الخاصة بها ،وبالأخص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي بأنه في ميدان الضرائب ، تختلف آجال تقديم الشكاية باختلاف موضوعها حيث أننا نجد نوعين من الآجال:

- أ. **الآجال العامة:** كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات ،إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق الاقتطاع من المصدر مثلا: الجدول الضريبي الذي أدرج للتحصيل في فيفري 2018 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية 31 ديسمبر 2019.
- ب. **الآجال الخاصة (الاستثنائية) :**

- **حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة :** الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة .

- **حالة الخطأ في توجيه الإنذارات:** سواء كان الخطأ راجعا إلى الإدارة أو إلى ظهور شيء جديد في الملف ،فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

- **حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري :** كالمنازعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة مثل :تهديم عقار مبني كان خاضعا للضريبة إلى الأملاك العقارية TFPB،توقف مصنع عن النشاط..الخ.

- أما الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدةFU فيجب عليهم تقديم الشكاوى أجل ستة 06 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم (قانون المالية لسنة 2020)

إما الشكاوى التي تتضمن الاحتجاج على قرار (عمل إداري) صادر اثر طلب فيجب تقديمها خلال أربعة (04) TVA استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة أشهر من تاريخ تبليغ القرار (المادة 45 من قانون المالية 2017)

2. شكل الشكاية ومحتواها :

أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين وأن تحتوي على معلومات كافية لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها .

أ. شكل الشكاية : وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكائية المتعلقة بالشكاية، وحددت شروط قبولها المتمثلة في:

- تكون الشكاية فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.
 - لا تخضع الشكاية لحقوق الطابع.
 - يجب تقديم الشكاية منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.
 - تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكاية:
1. ذكر الضريبة المعترض عليها.

2. بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاية بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
3. عرض ملخص الوسائل واستنتاجات الطرف.
4. توقيع صاحبها باليد.

ب. محتوى الشكاية : يتمثل محتوى الشكاية فيما يلي :

1. بالنسبة للضرائب المباشرة أو جب المشرع الجزائي أن تحتوي شكاية المكلف بالضريبة الموجهة إلى إدارة الضرائب على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها.
 2. إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة بغرض إثبات خطأ الإدارة، ومنه على المشتكي أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع.
- غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه قابلة لدعم نزاعه في أجل 30 يوم من تاريخ الاستلام ولا تجري الأجال المنصوص عليها في المادة 76 و 77 (أجال شهرين، 4 أشهر، 6 أشهر، 8 أشهر) إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة أو تعذر الرد في أجل 30 يوم ترفض الشكاية وإذا كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب، رئيس المركز أو رئيس

المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول شكلا ويمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في ذلك القرار أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية ضمن الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية (م80 ، 81 مكرر، 82).

II. التحقيق في محتوى الشكاية و صدور القرار:

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى ومن خلال مصلحة المنازعات هته الأخيرة تقوم بعلاج و إعداد ملف الشكوى بتسجيله وإعطائه رقم تسلسلي مع إعلام المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و تقوم مصلحة المنازعات بإرسال ملف النزاع إلى المصلحة التي لها علاقة بالنزاع (وعاء /تحصيل) هذه الأخيرة تقوم بالإجابة على كل الدفوعات التي تقدم بها المكلف بالضريبة وفي الأخير تبدي رأيها في النزاع معتمدة على كل الأسانيد القانونية وتقوم بإرجاع الملف إلى مصلحة المنازعات.

إذا ارتأت مصلحة المنازعات أن الشكوى قابلة للفصل فيها يتم تقديمها إلى المدير الولائي أو رئيس المركز أو رئيس المركز الجوارى للفصل فيها نهائيا ويتخذ القرار الصادر إما رفض كلي أو تخفيض جزئي أو قبول كلي . استثناءا وفي بعض الحالات يكون محتما أو لازما على الإدارة (م منازعات) طلب تكملة للتحقيق من قبل مصلحة الوعاء أو التحصيل فيما يخص الشكوى إذا كان التحقيق الأولي يشوبه نوع من الغموض أو ناقص في التبريرات المقدمة من قبل هذه المصالح.

آجال البث في الشكوى : 76 ق إ ج

وحتى نضمن حق المكلف الذي تقدم بالنزاع أو بالشكوى أمام الإدارة فإن هذه الأخيرة يتوجب عليها البث في الشكوى المقدمة وهذا التقيد بما جاءت به المادة 76 ق إ ج

يرتبط إصدار القرار من طرف الجهة الإدارية المعنية (م71) وتبليغه إلى المعني في الآجال القانونية التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف الاستئناف عن طريق إجراءات نزاعية (اللجان أو محكمة إدارية) و هذا حتى وإن لم يصدر القرار إذا تجاوز الآجال الممنوحة للرد على شكايته وتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة المختصة لدراسة الشكوى (آجال تقديم الشكوى) و يكون حسب نوع

الضريبة (الضريبة الجرافية كاستثناء لها آجال خاصة تقدر بشهرين وأربعة أشهر بالنسبة لأنواع الضرائب الأخرى)

وبالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها فيتم البث فيها فوراً ولا يتم التطرق إلى موضوعها إطلاقاً وهذا ما جاء به نص المادة 73 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية .

بالرجوع إلى نص المادة 76 من ق إ ج يبيث رؤساء مراكز الضرائب

ورؤساء المراكز الجوارية في الشكاوى التي تكون من اختصاص كل منهم في أجل 4 أشهر، تمدد هذه الآجال إلى 6 أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، غير أن أجل دراسة الشكاوى النزاعية يقلص إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة (المركز الجوارى للضرائب)

أما بالنسبة للشكاوى النزاعية التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية

(مديرية المنازعات) فإن الأجل الممنوح للمدير الولائي يمدد من 6 أشهر إلى 8 أشهر .

الجهة المختصة للفصل في الشكاوى :

1. اختصاص المدير الولائي للضرائب :

بالرجوع إلى م 79 ق إ ج نجد أن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها 200 مليون دج و المتعلقة بالحقوق والغرامات ، أما في حالة تجاوز هذا المبلغ فيجب الأخذ برأي الإدارة المركزية ، كما يفصل المدير الولائي في طلب استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبلغ لا يتجاوز 200 مليون دج (في مرحلته النزاعية).تعديل قانون المالية لسنة 2021

2. اختصاص رئيس مركز الضرائب :

يفصل رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى

التي لا يتجاوز مبلغها 50 مليون دج من الحقوق والغرامات ، كما يفصل في طلبات استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة م 77 ق إ ج ..

3. اختصاص رئيس المركز الجوارى: يفصل رئيس المركز الجوارى في الطلبات او الشكاوى التبيقل مبلغها او يساوي 20 مليون دج حقوق وغرامات

4. اختصاص الإدارة المركزية :

تثبت في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 200 مليون دج من الحقوق والغرامات ، كذلك تختص في طلبات استرداد فروض الرسم على القيمة المضافة التي يتجاوز مبلغها 200 مليون دج.

5. اختصاص مديرية كبريات المؤسسات:

يفصل في الشكاوى التي هي من اختصاصه و التي لا يتجاوز مبلغها 300 مليون دج وكذا طلبات الاسترداد للرسم على القيمة المضافة TVA المادة 172 من ق ا ج

ملاحظة: في ما يخص طلبات الاسترداد للرسم على القيمة المضافة تعتبر هذه الطلبات عمل إداري تدرسه المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (مفتشية الضرائب) أو مركز الضرائب (مصلحة الوعاء) بعد الدراسة يصدر قرار هذا الخير إذا لم يرضى به المكلف يمكنه الطعن فيه أمام مصلحة المنازعات قبل انقضاء الشهر الرابع من تاريخ استلامه المادة 72 فقرة 6 من ق ا ج

متى يكون الطعن نزاعيا ؟ المادة 70 ق ا ج

يكون الطعن نزاعيا إذا كان الغرض من الشكوى المقدمة تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة نقص في الثمن أو التقدير (قانون المالية 2021). حتى تتمكن الإدارة من أن تعدل عن قرارها أو تعدل قرارها كما تهدف الشكوى المقدمة من الوصول إلى غايتين بما أنها ضمانات من الضمانات التي كفلها المشرع للمكلف بالضريبة و تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة مع استمرار الحوار بين المكلف والإدارة.

القرارات الصادرة نتيجة الشكوى :

القرارات التي تصدر عن المدير الولائي ،مدير كبريات المؤسسات، رئيس مركز الضرائب ،رئيس المركز الجوارى تأخذ شكل إما رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزئي للضريبة محل النزاع أو تخفيض كلي للضريبة .

ملاحظة : في حالة سكوت الإدارة الضريبية وعدم ردها على الشكوى في الآجال المنصوص عليها في المادة 76 من ق ا ج (2-4-6-8 أشهر) يعتبر هذا السكوت رفضا ضمنيا. كذلك بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات السكوت بعد انتهاء الآجال (6 او 8 أشهر) يعتبر رفض ضمنى المادة 172 من ق ا ج

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن (اختياري: الطعن اختياري)

يتم اللجوء إلى لجان الطعن للحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وذلك بعد تبليغه بقرار الإدارة وكذلك عند انتهاء الآجال المحددة للبت (المادة 76 و79) (إما بانتهاء الآجال أو بصدور قرار) .

أحدث المشرع هيئات إدارية للفصل في المنازعات الضريبية وهي اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال **تشكيلتها:** حسب نص المادة 81 مكرر 1/ تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال تتشكل من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (رئيسا)
- عضو واحد من المجلس الشعبي الوطني
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة (رتبة رئيس مكتب على الأقل)
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة (رئيس مكتب على الأقل)
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة للولاية
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة الكائن مقرها في الولاية
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز ض ر م ج أو ممثل الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية .

**اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم
على رقم الأعمال :
تشكل أولا :**

- خبير محاسب يعينه رئيس المصرف الوطني للخبراء المحاسبين (رئيسا)
- ممثل واحد للمديرية الجهوية للخرينة (رتبة نائب مدير)
- ممثل واحد للمديرية المكلفة بالتجارة (رتبة رئيس مكتب على الأقل)
- ممثل واحد للمديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب (رتبة رئيس مكتب على الأقل)
- ممثل واحد عن غرفة الصناعة والتجارة في الولاية التي تحتضن المديرية الجهوية (رتبة رئيس مكتب على الأقل)
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب
- ممثل واحد عن المصرف الوطني للخبراء المحاسبين

**اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم
على رقم الأعمال : (تشكيلتها الرجوع إلى نص المادة 81 مكرر)**

- الطعن أمام هاته اللجان هو طعن اختياري كون أن المشرع ومن خلال م 80 / 1 ق ا ج يستعمل كلمة (يمكن حسب الحالة)
- السؤال المطروح : أمام أي لجنة يجب تقديم الطعن ؟ وكيف يمكننا أن نعرف أمام أي لجنة ؟

الاختصاص :

المبلغ :

يوزع الاختصاص على لجان الطعن على النحو التالي :

في اللجنة الولائية للطعن م 81 مكرر/1 : تبدي اللجنة الرأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي 20 مليون دج والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- اللجنة الجهوية للطعن م 81 مكرر/2 : تبدي اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) 20 مليون دج ويقل أو يساوي 70 مليون دج والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- اللجنة المركزية : والتي تبدي رأيها حول الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (ضرائب مباشرة والرسم على رقم الأعمال) 70 مليون دج .

آجال الطعن :

أ. آجال تقديم الطعن :

- أربعة أشهر من تاريخ تسلم الإشعار المتضمن تبليغ القرار الصادر بشأن شكوى أولية (طعن مسبق) سواء صدر هذا قبل أو بعد الآجال المحددة للبث في الشكوى النزاعية.
- أربعة أشهر بعد انقضاء آجال البث بمعنى أن سكوت الإدارة عن الرد يعتبر رفضا ضمنيا وهذا ما جاء به نص م 1/80 ق ا ج .
- تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة وإذا لم تبدي رأيها في الآجال المحددة يعتبر كذلك صمتها رفضا ضمنيا وفي هذه الحالة يجوز للمكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة (م2/80)
- يجب أن تعلق تلك القرارات الصادرة عن اللجان حتى تتمكن الإدارة من تبليغ المكلف بالضريبة بواسطة قرار (القرار الموافق للرأي) حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

التأجيل القانوني للدفع المادة 74 ق ا ج :

يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من هذا الحق والذي هو ضمانته من الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة والتي هي إضافة للضمانات العديدة التي أوجبها المشرع شأنه شأن الطعن النزاعي (المسبق) فإذا رأى المكلف الذي ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يطلب إرجاء الدفع من خلال الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع شرط أن يقدم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها وفي غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من المبلغ المحتج عليه لدى قابض الضرائب المختص ويخص تطبيق هذه التدابير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبة الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

- يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي (المسبق) ويمكن أن يكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حال ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين موضوع هذا الإرجاء .
- يرجى تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النهائي النزاعي دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع عليها .
- هذا الإجراء أو التدبير يمكن للمكلف اللجوء إليه في حالة الطعن أمام لجان الطعن وهذا ما بينته المادة 2/80 من ق ا ج والتي تمكن المكلف من إرجاء الدفع للمبلغ المتبقي والمتنازع فيه.

ملاحظة : الطعن المسبق أو الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع وعليه فإن هذا التدبير يمكن الخزينة العمومية من تحصيل جزء من الدين الضريبي لفائدة الخزينة العمومية إضافة إلى عدم الإضرار بالمكلف والتضييق عليه.

الطبيعة القانونية لآراء اللجان: تعتبر آراء اللجان ملزمة و لها حجيتها القانونية في مواجهة أطراف النزاع و قابلة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء م4/81 ق ا ج حيث يمكن للإدارة تأجيل تنفيذ الرأي الصادر عن اللجان إذا كان مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول و يصبح بذلك غير مؤسس ففي هذه الحالة يمكن لمدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب تعليق تنفيذ هذا الرأي بشرط أن يبلغ المكلف بالضريبة بقرار رفض مسبب إلى المكلف بالضريبة صاحب النزاع الذي يرفع لدى المحكمة الإدارية دعوى ضد الرفض المبلغ له من قبل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

- رأي اللجنة له صفة قرار ملزم و لكن ليس قرار نظرا لصدوره من اللجنة و ليس من رئيس اللجنة.

ملاحظة: الآراء التي تصدر عن اللجنة المركزية و حسب التنظيم المعمول به من قبل المديرية و اللوائح التنظيمية و التعليمات الموجهة لإدارة الضرائب من قبل المديرية العامة لا يمكن للمدير الولائي الطعن في رأي اللجنة المركزية على أساس مخالفته للتشريع الجبائي أمام المحكمة الإدارية إلا بعد اخذ رأي الإدارة المركزية قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية.

المنازعات القضائية في المجال الضريبي

الإجراءات القضائية أمام المحكمة الإدارية:

نجد أن إجراءات و شروط قبول الدعوى الضريبية تختلف باختلاف الضريبة موضوع النزاع من جهة و كذا تختلف باختلاف القرار المطعون فيه. فهناك قرار صادر مباشرة عن المدير الولائي، كما يمكن أن تكون الدعوى بناء على رأي لجان الطعن، أو أن القرار المطعون فيه خاص بإجراءات المتابعة و التحصيل الضريبي.

المنازعات الخاصة بالتحصيل (إجراءات المتابعة):

تبدأ إجراءات المتابعة بعد انتهاء الأجل الممنوحة للمكلف بالضريبة فيما يخص دفع مستحقته الضريبية لان التحصيل كقاعدة عامة يكون ودي و عن طواعية

من المكلف، و في حالة التحصيل الجبري أو القصري و التي تلجا لها الإدارة بإتباعها لطرق قانونية تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف و لكن بعدما تلتزم الإدارة بإرسالها للإذارات للمكلف و التنبيهات و عدم استجابته لها يلزم على قابض الضرائب أن يبدأ في عملية التحصيل الجبري و هذا عند انتهاء الآجال (آجال الاستحقاق) و عليه لا يجوز متابعة المكلف في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل و قبل تاريخ الاستحقاق. و كل إجراء تنفيذي في حق المكلف يعد باطلا بمعنى أن المتابعات في التحصيل يبدأ سريانها بعد تاريخ استحقاقها.

وفي حالة عدم استجابة المكلف لتسديد الدين ننتقل إلى مرحلة التحصيل الجبري فعملية التحصيل الجبري تتم وفق شروط محددة بموجب القانون و التي يجب احترامها لممارسة المتابعات سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الإجرائية فإذا لم تحترم الإدارة ذلك ينشأ خلاف بينها و بين المكلف.

المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة:

و تبدأ مباشرة بعد دخول الضريبة سريان استحقاقها فيتم تبليغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة و عليه تبدأ عملية الإجراءات التنفيذية ضد المكلف الذي لم يدفع الضريبة من خلال الغلق المؤقت (146 ق ا ج) للمحل التجاري و الحجز ثم عملية البيع (بالمزاد العلني). إلا أن المشرع منح المكلف الحق في الاعتراض على إجراءات المتابعة إما منازعة الإدارة الضريبية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة أو الاعتراض على التحصيل القصري .

1- الاعتراض على الإجراءات:

يقوم المكلف بالاعتراض على مختلف الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية و التي يشوبها عيوب شكلية و إجرائية و كون أن إجراءات المتابعة مضبوطة بنص م 145 ق ا ج لأنها تتم على يد عون من أعوان

الإدارة الضريبية (قابض الضرائب). كما يمكن أن تتم عن طريق محضر قضائي و بالنسبة للحجز التنفيذي كذلك يمكن أن يسري عليه نفس الإجراء

و ممارسة المتابعات يتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول الضريبية بمجرد تاريخ سريان الضريبة. كون أن هذه الجداول و بموجب نص م 4/143 تدخل حيز التنفيذ باسم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

يتبين من خلال م 145 من ق ا ج أن الإجراءات التنفيذية للمتابعات تتمثل في الغلق المؤقت للمحل و عن الحجز (تحفظي، تنفيذي) و أخيرا البيع.

عملية الغلق المؤقت و الحجز لا بد من أن يسبقها تبليغ المكلف بالضريبة بع يوم كامل من سريان الضريبة.

1- الغلق المؤقت للمحل: و هو من بين الإجراءات الخاصة و الاستثنائية الذي يمكن الإدارة من اجل تحصيل أموال الضرائب و هذا ما نصت عليه م 146 ق ا ج عندما يتعذر على الإدارة تحصيل قيمة الضريبة التي في ذمة المكلف بالطرق العادية يقوم قابض الضرائب بإعداد تقرير يقدم إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات كل حسب مجال اختصاصه، قرار الغلق المؤقت للمكلف بالضريبة إلا أن هذه القرارات تحكمه شروط يجب مراعاتها منها:

- أن يسبق قرار الغلق المؤقت توجيه إنذارات و تنبيهات للمكلف والذي يبلغ له بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة م 145 ق ا ج.

- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر و إلا يعد تعسف كون أن الغلق ليس المراد منه حرمان المكلف من ممارسة النشاط و إنما دفعه لتسديد ديونه.

- يبلغ قرار الغلق للمكلف من طرف عون المتابعة المؤهل قانونا أو عن طريق المحضر القضائي.

- إذا تمكن المكلف من دفع دينه أو اكتب جدول استحقاق بموافقة قابض الضرائب المختص خلال 10 أيام من تاريخ تبليغه بقرار الدفع، فإن قرار الغلق يصبح في هذه الحالة موقوف التنفيذ طالما أن المكلف قام بتسديد ديونه أو اكتاب جدول للتسديد و هذا ما عبرت عنه م 146 (يستشف منها)

2- الحجز: تحفظي أو تنفيذي، وهذا ما نصت عليه المواد 146-150 ق ا ج

3 البيع: 151 ق ا ج 152، 153 الاعتراض على المتابعات (منازعات التحصيل) و التي تعتبر منازعة تقوم بين المكلف و الإدارة بعد قيام الإدارة الجبائية ممثلة في قابض الضرائب بتنفيذ عملية التحصيل الجبري أو تنفيذه لإجراءات المتابعة (الغلق، الحجز، البيع) حيث أن المشرع أعطى للمكلف الحق في الطعن في

الإجراء و هذا ما نصت عليه م 153 ق ا ج فقرة 1 و يكون الطعن بموجب شكوى تتعلق بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية تقدم إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى التابع له القابض الذي يمارس المتابعات، وبموجب الفقرة 2 من نفس المادة حدد المشرع شكل الاعتراض فيكون الاعتراض إما :

أ- اعتراض على إجراءات المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

ب- اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام بدفع مبلغ الدين و استحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء الضريبة .

تقدم هذه الشكوى خلال شهرين اعتباراً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه بالنسبة للاعتراض على إجراء المتابعة أما بالنسبة للاعتراض على التحصيل الجبري فالأجل هنا شهرين اعتباراً من تاريخ أول إجراء للمتابعة.

• دراسة الشكوى و آجال البث: (المادة 153 مكرر من ق ا ج) يجب على

المكلف تدعيم الشكوى بكل وسائل الإثبات المفيدة كون أن طابع الاعتراض يتطلب السرعة في الفصل، إلا أن الشكوى تخضع لشروط شكلية و موضوعية فيجب ان تقدم من قبل المكلف بنفسه أو من طرف شخص متضامن معه المادة 75 من ق ا ج.

تحت طائلة عدم القبول يجب أحتوي الشكوى على:

- المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي
- طبيعة المتابعة موضوع الاعتراض
- تكون مرفقة بإجراءات المتابعة(وثائق) المدعم للاعتراض
- تتضمن الأسباب والوسائل و الدفعات التي تبرر الموضوع
- إمضاء صاحبها باليد
- يسلم وصل بالاستلام للمشتكي من قبل الإدارة

بعدها تبدأ عملية الدراسة من قبل المصلحة المختصة (المنازعات) ادا تبين أن هناك نقص في الوثائق

أو غموض يتعين على الإدارة مراسلة المشتكي برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تخطره بأن له 08 ثمانية أيام ابتداء من تاريخ الاستلام لتسوي ملفه و يسري أجل البث ابداء من تاريخ استلام الرد وفي حالة عدم وجود رد أو جاء ناقصاً أو غير مؤسس يقوم كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى التابع لاختصاصه المكلف بالضريبة بتبليغه حسب الحالة قرار عدم القبول شكلاً للطعن المقدم.

أجل البث: (المادة 153 مكرر 1 من ق ا ج) ييتمدير كبريات المؤسسات أو

المدير الولائي، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى التابع لاختصاصه المكلف في أجل 02 شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

ويكون القرار مسبباً تسبب قانوني ويبلغ للمكلف بالضريبة (المعترض) برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام

الطعن فى القرار: في حالة عدم صدور قرار عن الإدارة نتيجة اعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات التحصيل أو في حالة صدور قرار لم يرضى المشتكى يمكنه في هذه الحالة أن يلجأ القضاء بأن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية (استعجالي) في أجل 02 شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ القرار أو انقضاء الأجل الممنوح للإدارة الضرائب

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفق الإجراءات المنصوص عليها في القانون 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الادارية