

مقياس تسوية المنازعات الجبائية

ماجستير قانون قضائي السنة 2 السداسي 3

الإستاذ: المشرف بقدرور عباس

تعتبر الضرائب مورد هام لتمويل ميزانية الدولة كما انها تعد اداة فعالة لتدخل الدولة من اجل توجيه الحياة الاقتصادية و اعادة توزيع الدخل القومي.

ان عملية اعداد و تصفية الضريبة تخضع لمجموعة من القواعد القانونية و التي تتضمنها قوانين المالية التي تصدر سنويا و التي تنظم كذلك العلاقة بين ادارة الضرائب (صاحبة حق الامتياز العام) و المكلف بالضريبة الطرف الثاني و الذي يتحمل عبء الضريبة .

قد ينشاء عن هذه العلاقة عدم توافق بين الطرفين يؤدي الى نشوب نزاع ذو طابع خاص يميزه عن باقي المنازعات الادارية كونه يمس بالجانب الجبائي للضريبة الذي يكتسي طابع قانوني و طابع تقني في ان واحد مما جعل المشرع اقرار تدابير تشريعية تنظم احكام و اجراءات تسوية هذا النزاع.

حيث نصت المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية : " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب ا الرسوم او الحقوق او الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب , في اختصاص الطعن النزاعي , عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة ا في حسابها و اما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي." .

ان دراسة موضوع المنازعات الجبائية يرتبط بعدة عوامل تحدد نطاق هذا النزاع

1- النظام الضريبي الذي يتحدد برقم الاعمال المحقق (النظام الحقيقي او نظام الضريبة الجزافية الوحيدة) .

بالنسبة للنظام الحقيقي يكون رقم الاعمال يساوي او يفوق 15.000.000 دج و يكون موضوع المنازعات يتعلق بالرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة الضريبة على الدخل الاجمالي الخ....

اما بالنسبة نظام الضريبة الجزافية الوحيدة يكون رقم الاعمال اقل من 15.000.000 دج و يكون موضوع المنازعات يتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة .

2- الهيكل التنظيمي للادارة الجبائية (مركز الضرائب المركز الجوازي للضرائب او المديرية الولائية للضرائب)

بحيث يضطلع كل رئيس كل هيئة في مجال اختصاصه بدراسة الشكوى الضريبية بحسب مبلغ هذه الشكوى

3- طبيعة النزاع (منازعات الوعاء او منازعات التحصيل)

ان منازعات الوعاء تنصب اساسا على الاحتجاج على اسس الضريبة (la base d-imposition) او معدل الضريبة (le taux d-imposition)

اما منازعات التحصيل فتتعلق بالاحتجاجات التي تخص اجراءات التحصيل و التحصيل الجبري واجراءات الحجز و غلق المحل التجاري

4- الجهة التي ترفع اليها الشكوى الضريبية

الجهات الادارية حيث نجد اما المدير الولائي للضرائب , رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب من جهة و لجان الطعن (اللجنة الولائية و اللجنة المركزية) كل يختص في حدود ما يخوله له القانون

المحكمة الادارية كجهة تقاضي بعد استنفاد طرق الطعن امام الادارة و لجان الطعن

و عليه تقسم الدراسة الى فصلين :

الفصل الاول : الطعن امام الجهات الادارية

يتضمن الطعن امام الجهات الادارية اجراءات تقديم شكوى امام الادارة الجبائية كخطوة اولى و اجبارية , تتبعها اللجوء الى لجان الطعن

المبحث الاول : اجراءات الطعن امام ادارة الضرائب

تتعلق اجراءات الطعن امام الادارة الجبائية بمسالتين , الطعن فيما يتعلق بمسألة الوعاء و الطعن فيما يتعلق بالتحصيل.

المطلب الاول : منازعات الوعاء

لقد الزم المشرع تقديم شكوى امام ادارة الضرائب كاجراء اولي و آجباري وهذه الشكوى تعرف اصطلاحا بالتظلم الاداري المسبق , لا بد على المكلف بالضريبة الالتزام به , قبل اي اجراء اخر من اجراءات الطعن , سواء امام لجان الطعن او رفع الدعوى امام القضاء الاداري.

هذا التظلم الاداري المسبق يكون ضمن اجال قانونية و شكل لا بد ان تحترم , حيث يتم البت فيه بعد اجراءات التحقيق.

الفرع الاول : التظلم الاداري المسبق

كما و سبق الذكر , يعد التظلم الاداري المسبق شرط اساسي و اجراء جوهري لا بد علي من يريد ان يقدم شكوى ضريبية ان يحترمه , وآلا تكون هذه الشكوى مرفوضة .هذا ما نصت عليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقضي بانّه يُجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بالولاية او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجواربي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة و يُسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة .

و يعتبر هذا الاجراء فرصة للادارة الجبائية من اجل مراجعة موقفها و تصحيحه من جهة , و من جهة اخرى فان الفصل في الشكاوى من طرف الادارة يخفف العبء علي القضاء من خلال تقليل عدد القضايا المرفوعة اليه.

الفرع الثاني : الاجال و مواعيد تقديم الشكوى

لا بد من احترام الاجال المحددة قانونا عند تقديم الشكوى, حيث تضمنت المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية علي اجال عامة و اخرى خاصة.

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي آدراجج الجداول ؛

التحصيل او حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى

هناك اجال خاصة عندما لا يستوجب وضع جدول للضريبة, خرى استثنائية في شكاوى بدعى عد

استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري او الصناعي.

الفرع الثالث: شكل و محتوى الشكاية:

لقد حددت المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية الشروط الشكلية التي يجب توافرها في الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة, نجزها فيما يلي:

- ان تكون الشكاية فردية.

- تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

- توقيع باليد لصاحب الشكاية

اما بالنسبة لمحتوى الشكاية , لا بد من بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة او استظهار الانذار , او الوثيقة التي تثبت مبلغ الاقتطاع او الدفع.

اضافة الى ذلك لا بد من سرد للوقائع التي ادت الى رفع الشكاية و ارفاقها بمختلف الاثباتات و الوثائق التبريرية.

الفرع الرابع : التحقيق و البت في الشكوى

تخضع الشكاية لاجراءات التحقيق من قبل المفتش الذي قام بتأ سيس الضرائب محل النزاع.

حيث يقوم بدراسة محتوى التظلم, و يقارن بين العناصر التي اسست عليها الضريبة و بين مختلف النقاط التي يثيرها المتضرر من هذه الضريبة في الاخير يقوم بوضع استنتاجاته وابداء رأيه في الشكاية و ذلك من اجل التحضير للبت فيها.

لقد حددت المادة 76 من قانون لاجراءات الجبائية صلاحيات البت في الشكاوى المقدمة للادارة الجبائية و كذلك الاجال المتعلقة بذلك.

بالنسبة للاجال حددت كما يلي :

-04 اشهر اعتبارا من تاريخ تقديم الشكاية بالنسبة لرئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب.

-06 اشهر اعتبارا من تاريخ تقديم الشكاية بالنسبة للمدير الولائي للضرائب.

08- بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

أما بالنسبة لسلطة البت في الشكاوى فإنها تتحدد بالمبلغ الإجمالي المتنازع فيه, حيث نصت انه يختص كل من

:

-

آجال البت	(المبلغ محل الاعتراض) الهيئة الحقوق و العقوبات و غرامات الوعاء الضريبي المُدرجة، و الناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة
ستة (06) أشهر	المبلغ محل الاعتراض > 400.000.000 دج
ثمانية (08) أشهر	المبلغ محل الاعتراض ≤ 400.000.000 دج (رأي مطابق للإدارة المركزية)
ستة (06) أشهر	<u>قضايا المركز الجوي للضرائب :</u> 150.000.000 دج > المبلغ محل الاعتراض ≤ 20.000.000 دج
ستة (06) أشهر	<u>قضايا مركز الضرائب :</u> 150.000.000 دج > المبلغ محل الاعتراض ≤ 50.000.000 دج
ثمانية (08) أشهر	المبلغ محل الاعتراض ≤ 150.000.000 دج (رأي مطابق للإدارة المركزية) <u>قضايا مفتشيات الضرائب :</u>

	<p>المبلغ محل الاعتراض $\geq 150.000.000$ دج</p> <p><u>قضايا المدبريات الفرعية للرقابة الجبائية ، مصالح الأبحاث و المراجعات:</u></p> <p>المبلغ محل الاعتراض $\geq 200.000.000$ دج</p> <p>المبلغ محل الاعتراض $< 200.000.000$ دج (رأي مطابق للإدارة المركزية)</p>
أربعة (04) أشهر	<p>مركز الضرائب</p> <p>المبلغ محل الاعتراض $\geq 50.000.000$ دج</p>
أربعة (04) أشهر	<p>المركز الجوارى للضرائب</p> <p>المبلغ محل الاعتراض $\geq 20.000.000$ دج</p>

ياخذ قرار البت في الشكوى احدى الحالات الاتية:

- القبول الكلي للشكاية و النتيجة التخفيض الكامل للضرائب محل النزاع.
- الرفض الكلي للشكاية.
- القبول الجزئي للشكاية.

المطلب الثاني : منازعات التحصيل

تعد عملية التحصيل المرحلة التي تلي مرحلة تاسيس الضريبة و حسابها, حيث يكلف قابض الضرائب بعملية تحصيل مبالغ الضريبة, وفقا للاجراءات القانونية. الا انه خلال هذه العملية , يمكن ان تثار اشكالات تتعلق بعملية التحصيل , قد يثيرها المكلف بالضريبة محل تنفيذ هذه الاجراءات.

الفرع الاول: المنازعات المتعلقة باجراءات المتابعة

يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على اجراءات المتابعة من خلال :

-الاعتراض على سند التحصيل , كوجود عيب في الشكل كمثال على ذلك : وجود خطأ في عنوان المكلف بالضريبة.

-الاعتراض على الحجز و استرجاع المحجزات.

-الاعتراض على غلق المحل التجاري.

الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد

يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من تأجيل التسديد , خلال مدة دراسة الشكاية الى غاية الفصل النهائي من طرف الادارة الجبائية في الشكوى, بشرط دفعكم لجزء من مبلغ فرض الضريبة محل النزاع لدى القبّاضة المختصة، موافقة لنسبة 20 % من الحصّة المتنازل عليها

المطلب الثالث: المنازعات امام لجان الطعن

لقد اعطى المشرع للمكلف بالضريبة , امكانية عرض النزاع امام لجان طعن , اذا لم يتم قبول الشكوى التي تم تقديمها الى الادارة الجبائية سلفا, سواء كان هذا الرفض كلياً او جزئياً.

هذا الطعن يعد اختياريًا للمكلف بالضريبة , بحيث يمكنه اللجوء مباشرة الى القضاء الاداري , دونما سلوك طريق لجان الطعن, عكس التظلم الاداري المسبق امام الادارة الجبائية الذي يعد اجراء اجباريا قبل أي اجراء رفع الشكوى امام القضاء او لجان الطعن.

الفرع الاول: انواع لجان الطعن

استحدثت قانون المالية لسنة 2016 ثلاثة لجان الطعن وهي كالآتي:

1- اللجنة الولائية للطعن

2- اللجنة الجهوية للطعن

3- اللجنة المركزية للطعن

حددت المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية عتبة تكوين و اعضاء كل لجنة.

الفرع الثاني : اختصاصتها

حددت المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية عتبة اختصاص كل لجنة:

- تختص اللجنة الولائية للطعن بالنظر في الشكاوى التي يكون مبلغ الضرائب المتنازع فيها تساوي او اقل من 20 000 000. دج
- تختص اللجنة الجهوية للطعن بالنظر في الشكاوى التي يكون مبلغ الضرائب المتنازع فيها اكبر من 20 000 000. دج تساوي او اقل من 70 000 000 دج
- تختص اللجنة المركزية للطعن بالنظر في الشكاوى التي يكون مبلغ الضرائب المتنازع فيها اكبر من 70 000 000. دج

الفصل الثاني : المنازعات امام القضاء الاداري

يشكل إبلاغ القاضي عن طريق عريضة إفتتاح دعوى المرحلة الأخيرة للإجراء النزاعي، يدعى بالإجراء القضائي حيث يودع لدى المحكمة الإدارية. يمكن أن يتم ذلك، في الحالات التالية:

- تبليغ قرار رفض كلي أو جزئي، صادر تبعا لشكوى نزاعية (طعن مسبق)، سواء جاء هذا الأخير قبل أو بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها للفصل في الشكوى المذكورة ؛
- تبليغ قرار رفض كلي أو جزئي للطعن النزاعي الذي تم تقديمه لدى لجنة الطعون المختصة، سواء جاء هذا الأخير قبل أو بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها للفصل في الطعن المذكور ؛
- بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها للفصل في الشكاوى النزاعية، لم تتلقوا أي إشعار بالقرار المتعلق بطعنكم المسبق المقدم ؛
- بعد انقضاء أجل أربعة (04) أشهر، لم تتلقوا أي إشعار بالقرار المتعلق بالطعن المقدم لدى لجنة الطعون المختصة.

يمكن للقرار الصادر عن المحكمة الإدارية أن يكون محل استئناف أمام مجلس الدولة ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية

المبحث الاول : اجراءات الدعوى وسحبها

المطلب الاول: رفع الدعوى

يُمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب

والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص ، أمام المحكمة الإدارية.

الفرع الاول : شروط و مواعيد رفع الدعوى

يُجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 276 - من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يُمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.

يمكن لكل مشتكي لمي تُسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الآجال المنصوص عليها قانونا ، أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة 4 أشهر التي تلي الآجال المذكور آنفا.

الشروط المتعلقة بالشكل

هناك شروط شكلية يجب توافرها في عريضة الدعوى, حسب نص المادة 83 من قانون الاجراءات الجبائية , لا بد من توافر ما يلي:

- يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل .
- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على اثر قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب, فيجب ارفاق الاشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه .
- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبة غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية, و لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتزم في البداية أن يقدم طلبات جديدة , أيا كانت, شريطة ان يعبر عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.
- باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يُمكن أن تغطي العيوب الشكلية , في العريضة الموجهة الى المحكمة الادارية, و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق في الطعن

حسب نص المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية فانه إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يُجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال, هي مراجعة التحقيق والخبرة. في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق , فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله , على يد احد اعوان الضرائب, غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى. يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب. يُحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء, مهمة العون والمدة التي يُجب عليه أن يجري خلالها مهمته. يجر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً, و يضمّن ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها و يُندي رأيه .

يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.

الفرع الثالث : اجراءات الخبرة

يمكن أن تؤمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب

بالولاية . ويُحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاثة 03 خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك.

وفي هذه الحالة, يعين كل طرف خبيره , وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث. لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها . ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

لكل طرف ان يطلب ردّ خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر. و تُولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة .

ويوجه الطلب الذي يُجب أن تكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية 08 أيام كاملة, اعتباراً من اليوم الذي استلم فيه الطرف التبليغ اسم الخبير الذي تناوله بالرد, و على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة. ويثبت في هذا الطلب بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.

في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها, يعين خبيراً آخر بدلاً منه.

يقوم باعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية.

حيث يُحدد يوم وساعة بدء العمليات و يُعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي . و إذا اقتضى الامر الخبراء الاخرون,

وذلك قبل عشرة (10) ايام على الأقل من بدء العمليات.

يُتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك الشاكي ام ممثله , حيث يقومون بتأديه المهمة المكلفين بها من قبل المحكمة.

يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأية فيه. ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة. يؤدع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية. يمكن للاطراف التي تم ابلاغها الاطلاع عليها خلال 20 يوما كاملة.

إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة غير سليمة او غير كاملة، لها أن تؤمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.

المطلب الثاني : سحب الطلب

نصت عليه المادة 87 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الاول :شكل سحب الطلب

يقدم سحب الطلب برسالة محررة على " ورق بدون دمغة"، يوقعها صاحب الطلب بيده او من طرف وكيله.

الفرع الثاني: ميعاد سحب الطلب

يجب على كل مشتكي يرغب في سحب طلبه أن تُخبر بذلك قبل صدور الحكم.

المبحث الثاني :اجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة

لقد حددت المادة 90 و المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية ,اجراءات الاستئناف امام مجلس الدولة و شروطها.

المطلب الاول :شروط الموضوعية و الشكلية للاستئناف

الفرع الاول :الشروط الموضوعية

—أن يكون الحكم المستأنف فيه قضائيا: يجب ان يصدرالحكم عن جهة قضائية و هي المحكمة الادارية. و التي تعتبر كمحكمة الدرجة الاولى .

شرط الصفة: بمعنى أن يُكون صاحب الحق المكلف بالضريبة هو الذي باشر الدعوى أو ممثله القانوني.

شروط المصلحة: لا بد من توفر مصلحة شخصية للطاعن.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية

لا بد من توافر معلومات و بيانات نوجيزها فيما يلي :

- الاسم واللقب. - الموطن. - المهنة لكل الخصوم. - موجز للوقائع. - الأوجه التي بني عليها الطعن.
- نسخة رسمية من الحكم المطعون فيه.
- عدد من النسخ حسب عدد الخصوم.
- توقيع الحامي المعتمد لدى مجلس الدولة وإلا قوبلت بالرفض.

المطلب الثاني : - إجراءات ومواعيد الاستئناف:

يتم ايداع عريضة الاستئناف لدى بكتابة ضبط مجلس الدولة خلال شهر و يُمدد هذا الميعاد بشهر آخر بالنسبة للمقيمين فً تونس والمغرب ويشهرن آخران للمقيمين في بلاد أجنبية أخرى.

