



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



دور التظلم الإداري في تسوية المنازعات الضريبية

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

تحت إشراف:

أ.د. وكواك الشريف

من إعداد الطلبة:

العائز نصر الدين

مهاجر بلال

كرام قيس

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اللقب والإسم
رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	د. دراجي بلخير
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	د. وكواك الشريف
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -	د. كمرشو الهاشمي

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وعرفان:

بسم الله الرحمن الرحيم، والحمد لله رب العالمين الذي منحنا القوة وساعدنا على إنهاء هذا البحث، وإن هذا البحث الذي نقدمه لكم يحمل في طياته معلومات هامة بذلنا مجهودًا عظيمًا لدراستها وجمعها لتظهر لكم بهذا الشكل،

وإيمانًا بمبدأ أنه لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فإننا نتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الدكتور وكواك الشريف الذي ساعدنا كثيرًا في مسيرتنا لإنجاز وكتابة هذا البحث وكان له دورًا عظيمًا من خلال تعليماته ونقده البناء ودعمه الأكاديمي، كما نتوجه بالشكر الجزيل لجميع أساتذتنا على دعمهم السخي لنا للخروج بهذا البحث القيم في النهاية،

وأخيرًا أوجه الشكر لأسرتي فردًا فردًا الذين صبروا وتحملوا معي ومنحوني الدعم على جميع الأصعدة، وأشكر أصدقائي والأحباب وكل شخص قدم لي الدعم المادي أو المعنوي.

إهداء:

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى، الحمد لله الذي وفقنا
لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي،

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال،

إلى كل قسم الحقوق وجميع دفعة 2023 تخصص قانون إداري

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي

العائز نصر الدين، مهاجر بلال، كرام قيس

مقدمة:

تكتسي الضرائب أهمية كبيرة وبالغة في حياة الشعوب نظرا لكونها وسيلة يعتمد عليها في تغطية نفقات الدولة واشباع حاجياتها العامة وتساهم في تمويل مشاريعها، وبذلك تظفي الشفافية في إطار المالية العامة التي تنتهجها الدولة، وكذلك تساهم الضرائب في تحقيق التنمية الاقتصادية ودفع عجلة الاقتصاد الوطني لكونها المصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه في إطار تحقيق إيرادات الدول، خصوصا الدول التي لا تعتمد على الثروات الطبيعية والتي تدر عليها أموالا كافية لتنفيذ المشاريع البنوية وتحسين البنية التحتية في البلاد.

والضريبة تعتبر مبلغ نقدي واقتطاع مالي يتم فرضه من الدولة على الافراد بصفة مباشرة ونهائية ولا تعتبر مبلغ نقدي بعوض، وانما لا يقابلها انتفاع الافراد بخدمة معينة، لان ما يفرضها في واقع الامر هو روح المواطنة الذي يتميز بها المواطنين المقيمين على إقليم الدولة والبلاد، وفي النهاية هؤلاء المقيمين انما يتمتعون بالمرافق الخاصة التي ستنشئها الدولة من مجموع المبالغ المدفوعة لهذه الأخيرة، والتي تقع عاتق المواطنين وبالتالي وان كانت الضريبة لا يقابلها عوض مباشر فإنها تعود بالنفع على كافة المواطنين وتحسين ظروفهم المعيشية، خصوصا لكونها تساهم في تحسين البنية التحتية والمساهمة في التهيئة العمرانية التي تعود بالفائدة على هؤلاء المواطنين.

والضريبة في نظر الأستاذ Antonio devitti de marco هي القسط من مدخول الافراد الذي تستولي عليه الدولة حتى يتسنى لها توفير الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة، وتبعاً لما سبق ذكره في تعريف الأستاذ فان الضريبة هي المحرك الرئيسي لاقتصاد معظم الدول، خصوصا الدول التي لا تعتمد على اقتصاد ريعي يقوم بالأساس على ثروات باطنية كالغاز والنفط وحتى هذه الدول وان كانت تعتمد في الغالب على هذه الثروات وعائداتها المالية، الا انها في النهاية تفرض هي أيضا على مواطنيها ضرائب ورسوم لقاء بعض الخدمات التي يتم توجيهها للمواطنين من اجل الاستفادة من طرف هؤلاء، وبالتالي فان الضريبة باتت تشكل أهمية كبيرة خصوصا في ظل النظام الرأسمالي الذي تنتهجه اغلبية الدول في العصر الحديث، وبالتالي فان الضريبة تعتبر اهم ميكانيزمات السياسة الاقتصادية والوسيلة المتخذة لتحقيق الانتعاش الاقتصادي والرقى العمراني وتحسين البنية التحتية، ويظهر هذا الشيء خصوصا بعد تطور دور الدولة واتساع مجال تدخلها،

نظرا لان معظم الدول باتت تنتهج دور الدولة المتدخلة على عكس ما كانت عليه في السابق، اذ كانت الدولة تمارس وظيفتها بدورها دولة حارسة فقط، اذ تمارس دور التنظيم والرقابة دون ان تدخل كطرف فعال ومهم في سباق الاقتصاد، وقد بدأت الدولة تولي اهتماما كبيرا للضرائب، ويظهر هذا الجانب في سننها لتشريعات منظمة للضرائب وتخصيصها لأنظمة وقوانين توضع من طرف السلطات المختصة بذلك والمخول لها حق التشريع في البلاد وفق أسس ومبادئ تحكم الضريبة، ويعتبر الاب الرئيسي لهذه المبادئ هو العالم الاقتصادي " ادم سميث " في كتابه ثروة الأمم والذي تحدث فيه وقرر المنهج الرأسمالي المتبع في غالبية الدول والمهيمن على اقتصاد العالم في العصر الحديث، ومن اهم هذه المبادئ المساواة والعدالة في فرض الضريبة على الأشخاص، اذ لا يمكن تقبل الضريبة من طرف المواطنين في حال فرضها على جزء و اعفاء جزء اخر من تحمل عبئها، إضافة الى مبدأ اليقين الذي يميز الضريبة بحيث يجب ان تكون هذه الأخيرة محددة على سبيل اليقين ومبينة في اطار القوانين والتشريعات التي تنظمها على سبيل الحصر وان كانت الأسباب التي تؤدي الى دفع الضريبة يمكن ان ترد على سبيل المثال، لكن الضرائب بكونها فرض يقع عبئه على عاتق المواطنين ويتوجب عليهم الانصياع له ودفع الضريبة لكونها مفروضة بنص قانوني يكون بمثابة إجازة تمنحها لها قوانين المالية، ويعتبر النظام الضريبي المرأة العاكسة للسياسة الاقتصادية المنتهجة في البلاد بحيث يبين هذا الأخير مدى نجاح الدولة في تنفيذ سياستها الاقتصادية واجندتها التنموية، لهذا فان كل الدول يتوجب عليها تحديد الوعاء الضريبي ومقداره الواجب التحصيل بما يحفظ حقوق المكلفين بالضريبة ويحميهم من أي تعسف ناجم عن تكليفهم بضريبة تفوق حدود طاقتهم مما يدفعهم الى العزوف عن دفعها وتسديدها، وذلك قد يؤدي في نهاية الامر الى قيام نزاع حول شرعية الضريبة من عدمها، وبالتالي تقوم في الدولة مجموعة من النزاعات التي تثيرها الاقتطاعات الضريبية والتي تثار بين المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى وتخص فرض الضريبة وإجراءات تحصيلها مما يؤدي الى اختلال العلاقة بين الدولة والمكلفين بالضريبة بعد امتناعهم عن تسديدها وانتهاجهم لأسلوب معارض لسياسة الدولة الاقتصادية، خصوصا وان الضريبة كانت فوق حدود طاقتهم وبالتالي فان الحكمة من فرض الضريبة وتحصيلها ينتفي كليا.

ويمكن تعريف المنازعات الضريبية بأنها مجموعة من الخلافات التي تقوم بين المكلفين من طرف الدولة بتحصيل ومراقبة الوعاء الضريبي والطرف الاخر الممثل في الفئة التي فرضت عليهم الدولة تسديد الضريبة، هذا ونخص بالذكر ان تسوية المنازعات الضريبية تمر عبر مرحلتين هما: التسوية الإدارية والتي تكون بتقديم التظلم الإداري المسبق من طرف المكلف بالضريبة، وإذا فشلت هذه المرحلة فقد أتاح القانون للمكلف نهجا اخر يمكنه اتباعه في سبيل تحصيل حقه وهو اللجوء الى القضاء لمخاصمة إدارة الضرائب، وتعتبر التسوية الإدارية التي يتبعها المكلف بالضريبة من المواضيع الهامة لكونها مرحلة ضرورية وحاسمة اتاحها المشرع للمكلف بالضريبة من اجل حل الخلاف بينه وبين مصالح الضرائب قبل اللجوء الى القضاء، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة كل ما تبين له عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه او الإجراءات المتبعة من طرف إدارة الضرائب في تحصيل الضريبة يمكنه اللجوء الى الإدارة الضريبية من خلال تقديم شكايته وفقا للشروط والإجراءات المنصوص عليها قانونا، وبالتالي فانه يتوجب على المكلف بالضريبة قبل لجوئه الى القضاء ان يستنفذ المرحلة السابقة على ذلك وهي الشكاية (تظلم اداري مسبق) على مستوى إدارة الضرائب، بحيث تختلف هذه المرحلة كليا عن مرحلة التسوية القضائية ويرجع سبب ذلك الى اختلاف المنازعات التي تنشأ بين الأطراف المتخاصمة حول مشروعية الضريبة وإجراءات تحصيلها.

وتبرز لنا أهمية الموضوع في مجموعة من الأسباب التي نذكرها فيما يلي:

1. أسباب ذاتية: وتتمثل في رغبتنا الحثيثة في دراسة موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية والبحث في هذا الموضوع لكونه موضوعا مستجدا في مجال البحوث القانونية ولكون الضريبة تعتبر المحرك الرئيسي لاقتصاد الدول وكذلك لكون هذا الموضوع يحوز على جانبين مهمين في اطار البحث وهو الجانب الاقتصادي نظرا لان الضريبة مهمة جدا في الحقل الاقتصادي، وكذلك الجانب القانوني نظرا لان الدولة قد نظمت الضريبة بمجموعة من التشريعات والقوانين والأنظمة التي تبين لنا طريقة تسوية المنازعات التي تنشأ بين المصالح المكلفة بتحصيل الضرائب وبين المكلفين بدفع الضرائب وكذلك لاختلاف المنازعات الضريبية عن بقية المنازعات في المجال القانوني والتي يعنى بتنظيمها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بينما

يحكم المنازعات الضريبية قانون الإجراءات الجبائية وهذا ما اثار فضولنا للتعرف والتعمق والبحث في اطار هذا الموضوع، وكذلك في محاولة من طرفنا الى تنبيه المكلفين بالضرائب على وجه خاص بكيفية حماية حقوقهم والأساليب والطرق التي يمكنهم اتباعها في حالة تعسف مصالح الضرائب، وتمنياتنا في ان تستفيد بقية الأجيال من هذا البحث المتواضع وان يكون لهم مرجعا هاما في دراساتهم حول مضمون هذا الموضوع.

2. الأسباب الموضوعية: وتتمثل في تميز الإجراءات الخاصة التي تنظم المنازعات الضريبية وخصوصا التسوية الإدارية التي نقوم بالبحث في صدها، وكذلك نظرا الى التعديل والتغيير المتواصل في النصوص القانونية المنظمة للضريبة وسعيها الى تبيان وتوضيح الية التسوية الإدارية لحل النزاعات المتعلقة بالوعاء الضريبي في حالة ما إذا رأى المكلف بالضريبة عدم شرعيتها، وبالتالي فهذا البحث يعتبر كرسالة توجيهية يمكن ان يعتمد عليها هذا الأخير إذا ما حدث ضده تعسف من طرف المصالح المكلفة بتحصيل الضريبة.

• اهداف الدراسة: لقد كان السعي من وراء البحث في هذا الموضوع من اجل تحقيق عدة اهداف نذكر أهمها فيما يلي:

(1) شرح المرحلة السابقة عن التسوية القضائية وهي التسوية الإدارية وكذلك توضيح الهدف المتوخى من طرف المشرع من مرور المنازعات الضريبية بالتسوية الادارية قبل توجيهها الى أروقة القضاء.

(2) توضيح الضمانات القانونية التي تم منحها من طرف المشرع للمكلف بالضريبة في حال قيام منازعات ضريبية وكذلك توجيه هذا الأخير الى الأساليب التي ينتهجها ضد مصالح الضرائب في حالة تعسفهم وفرضهم لضريبة لا يتوفر شرط المشروعية.

(3) تبيين دور اللجان الإدارية المكلفة بتحصيل الضرائب من حيث تشكيلتها وطرق سير عملها واختصاصاتها والإجراءات المتبعة امام هذه اللجان.

(4) توضيح الفائدة التي يريدها المكلف بالضريبة من خلال لجوئه لهذه اللجان الإدارية واستعمال حقه قبل مباشرة المنازعة في المحاكم والمصالح القضائية.

(5) تحديد المصالح الإدارية التي تم تحويل قانون النظر في الشكاية اليها.

• المنهج المتبع: تم البحث في هذا الموضوع باتباع المنهج الوصفي كمنهج أساسي، بحيث حددنا الإجراءات المتعلقة بالشكاية (التظلم الإداري) والشروط المتعلقة بها، وكذلك حددنا لجان الطعن الإدارية والمتمثلة في اللجنة الولائية، واللجنة الجهوية، واللجنة المركزية، وقد تطرقنا الى إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي وقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، بحيث قمنا بتحليل مختلف القوانين والأنظمة التي تنظم الضريبة.

ومن هذا المنطلق قد تبلورت الينا الإشكالية التالية: ما مدى فاعلية التظلم الإداري كإجراء في تسوية المنازعات الضريبية إداريا قبل اللجوء إلى القضاء؟
وفي ضوء هذه الإشكالية قسمنا موضوعنا الى فصلين هما:
الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي.
الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي.

• صعوبات الدراسة: هذا ونخص بالذكر الصعوبات التي واجهتنا في إطار بحثنا حول هذا الموضوع والمتمثلة: قلة المراجع المتخصصة بهذا الموضوع، وكذلك كثرة التعديلات التي مست القوانين المنظمة للتسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وكذلك ضيق الوقت مع اتساع حجم الموضوع.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي هو قسمة العناصر الخاضعة للضريبة، حيث نجد ان الضرائب المباشرة تنصب على الوعاء من حيث وجودها في ذمة المكلف بالضريبة، اما الضرائب الغير مباشرة فإنها تفرض من حيث حركية الوعاء الضريبي في المعاملات التجارية، وبالنظر في منازعات الوعاء الضريبي نجد انه يمر بعدة مراحل وذلك بغية حسم النزاع قبل دخول الضريبة المفروضة حيز التنفيذ، ونجد من اهم هذه المراحل المرحلة الإدارية والتي تكيف ضمن المراحل الأولية والحاسمة للنزاع، بحيث يتم من خلالها جمع سائر المعلومات والبيانات والاستدلالات التي من شأنها إعادة تقييم واحتساب الضريبة، وذلك اعتبارا لأساس المنازعات القائمة بين المكلف والإدارة لمجموعة من الأسباب قد ترجع الى التعديلات الغير منتظمة للقوانين المتعلقة بإدارة الضرائب او عملية التقدير الضريبي او التبليغ.

وعلى هذا الأساس فان المكلف بالضريبة يلجا الى الإدارة عبر اجراء قانوني منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية وهو تقديم شكوى (تظلم اداري مسبق) متعلقة بالضريبة او الرسم او الحقوق او الغرامات المسلطة من إدارة الضرائب، والغرض من هذا الاجراء هو استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي ذاته، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي قائم، ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم موضوع الدراسات في هذا الفصل الى مبحثين، المبحث الأول سنخصصه لموضوع رفع الشكاية (التظلم الاداري) امام الإدارة الضريبية والمبحث الثاني سنتناول فيه موضوع التظلم امام لجان الطعن الإدارية.

المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)

بالنظر الى التعديلات المتكررة لأحكام ونصوص الضريبة، وبمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على الزامية اجراء التظلم الإداري المسبق، حيث يمثل هذا الشرط اجراء الزامي للمرور الى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل الى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا¹، كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوب تقديم الشكاية امام جهات الإدارية المعنية²، والهدف من هذا التظلم او الطعن الذي جاءت به المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية هي استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.

المطلب الأول: مفهوم الشكاية والشروط المتعلقة بها

ألزم المشرع الجبائي اتباع إجراءات خاصة امام الإدارة ويتم ذلك بتقديم الشكوى امام إدارة الضرائب والذي يعتبر اجراء جبيري والزامي للمكلف للقيام بها من اجل تسوية بعض الوضعيات القانونية³، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية قد تضمنها المشرع قصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، ومن هنا سنتطرق من خلال هذا المطلب الى تعريف الشكاية والشروط المتعلقة بها.

الفرع الأول: تعريف الشكاية

تعتبر الشكوى الضريبية من بين اهم الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها القانون قبل اللجوء الى القضاء، وفيما يلي سنحاول تقديم اهم التعاريف التي وجهت لها.

¹ وفاء شيعاوي، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص 17.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 198.

³ صولي حميدة، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019-2020، ص 23.

أولاً: التعريف التشريعي

إن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفاً للشكوى الضريبية، وإنما اقتصر على ذكر حالات وجودها، وباستقراء المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية¹، التي تنص على أنه:

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول أما على استدراك الأخطاء المرتكبة وعاء الضريبة، أو في حسابها، وأما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

كما أن المشرع الجزائري لم يضع تعريفاً للشكاية (التظلم الإداري)، ولا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يعرفها، وإنما اكتفى بذكر موضوعها فقط، فهو حق مقرر للأفراد ويقومون بهذا الإجراء قبل اللجوء إلى القضاء².

ثانياً: التعريف القضائي

من خلال قراراته واجتهاداته، وبمناسبة فصله في القضايا التي تعرض عليه نجد أن القضاء خاصة القضاء الإداري حاول إعطاء تعريف للشكوى، وذلك من خلال شرح أحكامها فمثلاً الغرفة الإدارية في المحكمة العليا في العديد من قراراتها تؤكد على وجوب الشكوى المسبقة كشرط قبول بعض الدعوى، كذلك اشتراط الطعن الإداري المسبق قبل أي طعن أمام لجنة أخرى كذلك آجال الطعن المسبق تقديمه والآجال التي يجب على الإدارة الإجابة فيها³.

¹ انظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 40 من قانون 21/01 والمؤرخ في 2001/12 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج، ر، العدد 78، الصادر بتاريخ 2001/12/23

² بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر العاصمة، 1994، ص 09.

³ قرار 525 جلسة 15 مارس 2003، منشور بمجلة مجلس الدولة، عدد 2003/2، كذلك قرار 6509 الصادر بتاريخ 25 فيفري 2003 عن مجلس الدولة، منشور بمجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الجبائية، 2003.

ثالثاً: التعريف الفقهي

قدمت للشكوى عدة تعاريف اذ عرفها البعض من بينهم الأستاذ خلوفي رشيد والذي عرفها بانها (التظلم الإداري وهو الطلب او الشكوى المعروفة من طرف المتظلم، الى السلطة المختصة لفض النزاع او الخلاف الناتج عن عمل قانوني او مادي اداري) ¹.

كما تعددت التعاريف الموجهة للشكوى وهي على النحو التالي:

(الشكوى تعتبر وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب اغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية) ².

كما ان الشكوى الضريبية هي مجموعة من القواعد الواجب اتباعها من اجل الاستفادة من بعض الحقوق او تسوية بعض الوضعيات القانونية، ³ وهو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري او الاجراء الإداري الى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية ويترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم الجهة الإدارية التي حددها القانون ⁴.

كما عرفها الاستاذ عبد الغني بسيوني: (ويقصد بالتظلم الإداري ان يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا الى الإدارة الضريبية بإعادة النظر في قرارها بسبب اضرار لمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبها وتعديلها) ⁵.

¹ نورة موسي، الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص 157.

² عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 10.

³ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999، ص 30.

⁴ شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2008-2009، ص 11.

⁵ حسين طاهري، شرح وجيز الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، 2005-2009، ص 09.

ومن خلال ما سبق يمكن ان نعرف الشكوى على انها ذلك الاجراء القانوني الوجوبي الذي يرفعه المكلف بالضريبة امام الهيئة الإدارية مصدره القرار قصد احداث تغيير وتعديل في قرارها¹.

الفرع الثاني: أنواع الشكاية

إن الشكاية في مجال الطعن الإداري امام الإدارة الضريبية نوعان: وهما الشكوى الاختيارية والشكوى الوجوبية.

أولاً: الشكوى الاختيارية

تعد الشكوى في دعاوى التسوية اختيارية، اذ تمتد فيها المواعيد الى مدة تقادم حق المدعي به او سقوطه، وهذا يعني ان الشكوى امام الجهات الإدارية المختصة في مجال دعاوى القضاء الكامل قبل اللجوء الى القضاء ليس اجبارياً، وبهذه النتيجة يستطيع الفرد تقديم التظلم ان أراد او رفع الدعوى مباشرة امام القضاء المختص، وهذا مرهون بإرادة الشخص صاحب العلاقة².

ثانياً: الشكوى الوجوبية

أي الإلزامية والذي يجب على الشخص المتضرر من القرار الإداري التقدم بشكوى إدارية امام الجهات الإدارية المختصة في المدة المحددة في القانون وهي 60 يوماً، وذلك قبل رفع الدعوى امام القضاء، وهذا يكون في مجال دعاوى الإلغاء، وفي حال رفع الدعوى امام القضاء مباشرة من دون شكوى إدارية فان الدعوى ترد شكلاً لان الشكوى في مثل هذه الدعوى تعد الزامية³.

¹ بن شريف ليديّة، بلقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2016، ص 11.

² عائشة شابي، مروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص قانون الاعمال، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، قالمّة، 2013-2014 ص 13.

³ المرجع نفسه، ص 13.

الفرع الثالث: الشروط الشكلية والموضوعية للشكائية

ألزم المشرع الجزائري توفر شروط يجب ان تحتوي عليها الشكوى لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، لذلك يجب ان تحتوي على شروط شكلية وأخرى موضوعية والتي سنوضحها على النحو التالي:

أولاً: الشروط الشكلية:

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكائية وشروط قبولها والتمثلة في:

- 1) ان تكون الشكائية فردية كأصل عام، غير انه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا ان يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- 2) ان تقدم الشكائية منفردة عن كل قضية، أي تتعلق بعدة أنشطة او ان تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، او تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.
- 3) ان تتضمن الشكائية تحت طائلة عدم قبول بعض المعلومات الأساسية، نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة الى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن ارفاقها بسند التحصيل او الاشعار بالمتابعة الى غير ذلك من الوثائق التي يمكن ان تبين بدقة الضريبة محل النزاع.
- 4) تعيين موطن المشتكي: وعليه فانه على المدعي ان يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما في الخارج عليه ان يتخذ موطناً في الجزائر¹، أما إذا تعلق الامر بمؤسسة اجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، لهذا وجب على هذه المؤسسات ان تعتمد على ممثل ينوبها، ويكون مقيما في الجزائر لدى إدارة

¹ سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص 29.

- الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة، اما في عدا ذلك تعود الى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية، تفاديا لازدواج في فرض الضريبة¹.
- (5) التوقيع: بالرغم من ان الشكاية خاضعة لحقوق التسجيل الا ان المشرع اشترط ان تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة او وكيله القانوني.
- (6) تحرير الشكاية: تقدم الشكاية من طرف المكلف بالضريبة الى مدير الضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.

ثانيا: الشروط الموضوعية:

يجب على المشتكي تفصيل شكواه، وذلك بالعرض لمحتوى الشكاية والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحجمها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبئ اثبات سوء تقييم الوعاء او الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي.

وبالتالي فالشروط الموضوعية رفع الشكاية (التظلم المسبق) امام الإدارة وتتمثل فيما يلي:

- يجب ان تتضمن الشكاية ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وارقاق الجدول لقيمة الاقتطاع او الدفع.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد الطلبات سواء بالتخفيض او الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع².
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف³.
- توقيع صاحبها باليد، يجب ان توقع الشكاية باليد من طرف المكلف بالضريبة، بمعنى التوقيع الذي يقابل على الشكوى، وإذا كان الشاكي اميا لا يحسن القراءة والكتابة او غير قادر على الامضاء فانه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي او شخص يمكنه

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 129.

² صولي حميدة، التظلم الإداري كألية لتسوية المنازعة الضريبية، مرجع سابق، ص 28.

³ سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 28.

التصرف قانونا باسم المكلف او ممثله القانوني، او الوصي لحساب القاصر او للاب
لحساب ابنه القاصر او الوارث لحساب الهالك¹.

- تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع التي يقدمها لتصحيح الأخطاء
الإدارية.

وكنتيجة عامة فان ارتكاب خطأ جوهري يؤدي عدم قابلية الشكوى الى المناقشة، وبالتالي يتم
رفضها من طرف المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء تتمثل في:

- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
- الشكاوى الجماعية (المتفرقة) والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات او نشاطات².

الفرع الرابع: محتوى الشكاية

أوجبت المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ان تحتوي الشكاية على
عرض موجز لوسائل وطلبات الطرف. ولا تكون هذه الإشارة سوى الإطار العام الذي من خلاله
يستطيع المكلف بدفع الضريبة ان ينفس عن ضيقه وذلك بتوضيحه لطلباته، وتوفيقه بين طلبه
وطبيعة الضريبة المتنازع فيها³.

ويجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون
موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي.

أولاً: حالة الخطأ المادي البسيط

وهي الأخطاء التي يمكن ملاحظتها بصورة واضحة للمكلف وكذا إدارة الضرائب في هذه
الحالة يمكن ان يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه
وبوضوح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه⁴.

¹ خيشان ليلة، مصباح يوغرطة، المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية،
جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016-2017، ص 20.

² سلامي العبد، المرجع السابق، ص 28.

³ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 17.

⁴ المرجع نفسه، ص 18.

ثانيا: حالة منازعة الترتيب في احدى المذكرات او البيانات

ان تقديم المشتكي لتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، لتدعيم شكايته بوثائق اثباتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها ان تبين الغموض الذي تضمنه الضريبة المفروضة على المكلف¹.

ثالثا: حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة

لنفرق بين حالتين وهما:

- أ- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية او التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف بهذه الحالة عبئ اثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم ادلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.
- ب- إذا كان التقدير قد اعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأمالك التي استعملت كقاعدة للتقدير الضريبية لغرض اثبات الإدارة، وعلى العموم فان المشتكي عليه ان يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الاثبات في موضوع النزاع².

المطلب الثاني: الآجال القانونية للشكاية وحالات إصدارها

لكي تقبل الشكاية وجب على المكلف ان يتقدم بها خلال مدة معينة وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية امام مدير الضرائب، ولهذا ضبط المشرع هذه الآجال للمنازعات وطبيعة المعنيين بها، ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على الآجال العامة والآجال الخاصة للشكاية (التظلم الإداري).

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 18.

² المرجع نفسه، ص 18.

الفرع الأول: الآجال القانونية للشكائية:

أولاً: الآجال العامة

بينت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكائية الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل او حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى¹.

مثال: فالجدول الذي أدرج تحصيل مثلاً في شهر فيفري 2023 يسري الاجل المحدد لرفع الشكائية بالنسبة لهذه الحالة الى غاية 31 ديسمبر 2025، على اعتبار ان سنة 2025 هي السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ وهي سنة 2024. وهذا ما أكده قرار المحكمة العليا 42780 الصادر في 15/06/1985²، ونجد ان المشرع استعمل عبارة التي (تلي السنة)...، في النص القديم من قانون الضرائب المباشرة الملغى³. في حين نجد عبارة (السنة الثانية التي تلي السنة)، وبالتالي فان النص القديم ادق وأوضح.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب ادراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي:

- إذا تعلق الامر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكائية تقبل الى غاية السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- أما إذا تعلق الامر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ بواجب التسديد، فالشكائية تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

ثانياً: الآجال الاستثنائية

خصص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

¹ بن سي قدور سامية، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، قسم القانون الخاص، تخصص قانون قضائي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2019-2020، ص 12.
² قرار رقم 42780 المؤرخ في 15 جوان 1985، العدد 4، 1989، ص 62.
³ انظر المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، العدد 57 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.

- السنة التي استلم من خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الارسال.
- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الامر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.
- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانون جراء خطأ او تكرار.
- السنة التي تدفع فيها الضريبة برسمها ان تعلق الامر بالحالات الأخرى¹.

الفرع الثاني: حالات إصدارها:

وتتمثل حالات إصداره في حالات الرفض والقبول:

أولاً: في حالات الرفض

عند رفض المدير الولائي للضرائب للشكاية يشعر المكلف بقراره هذا قبل المدة المنصوص عليها وهي مدة 4 أشهر، وتمتد المدة الى 6 أشهر في الاحتجاجات التي تبدي فيها الإدارة المركزية رئيسها، ويجب ان يكون قرار المدير الولائي معللاً، كما يجب تذكير المكلف المشتكي بان له الحق في اللجوء الى لجان الطعن او المحكمة الإدارية وترسل نسخة من القرار لرفض هذا لمفتشية الضرائب المختصة إقليمياً لتسجيله في الملف الجبائي المكلف واللجان المختصة لذلك. في حالة الرفض الصريح لمدير الولائي للضرائب للشكاية المقدمة خلال المدة المنصوص عليها قانوناً ولكن قد تنقضي مدة 4 أشهر او 6 أشهر (حالة الاخذ براى الإدارة المركزية)، ولم يصدر مدير الضرائب قراره بشأن النزاع المطروح امامه، فهنا يحق للمكلف ان يحرك الدعوى امام المحكمة الإدارية بعد مرور 4 اشهر، لان سكوت الإدارة يعد بمثابة رفض ضمنى².

¹ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 12.

² حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 43.

ثانيا: في حالة القبول

كما ذكرنا سابقا فالمدير الولائي للضرائب غير مقيد بملاحظات رئيس المفتشية او العون الذي درس الشكاية، ولهذا فقد يقوم المدير بقبول طلبات المكلف الواردة لشكايته، وبذلك يصدر القرار بقبول الشكاية ويتضمن مبلغ التخفيض والذي قد يكون كلي او جزئي.

إذا كان التخفيض كليا يرسل القرار الى كل من مفتشية الضرائب المختصة وقباضة الضرائب والمكلف، مبرزا فيها مبلغ مخفض حيث يقوم قابض الضرائب بإلغاء هذا المبلغ من الحقوق الواجبة التحصيل او ارجاعه الى المكلف إذا كان قد دفع كل مستحقاته.

إذا كان قرار التخفيض جزئي أي إنقاص جزء من الضريبة المفروضة على المكلف، فان القرار يرسل الى الجهات الثلاث (المفتشية، القباضة، المكلف) فيقوم العون المكلف بالمفتشية بتسجيله في سجل خاص وحفظه وتسجيله في الملف الجبائي للمكلف، كما يقوم قابض الضرائب بإنقاص قيمة الجزء المخصص من المستحقات.

اما المكلف بالضريبة عند استلامه لقرار التخفيض الجزئي له الخيارين ¹:

أ- حالة قبوله للقرار فهنا يكون قد أنهى المنازعة.

ب- إذا لم يقبل بالقرار (التخفيض الجزئي) بإمكانه اللجوء الى لجان الطعن او المحكمة الإدارية وذلك للمطالبة بالجزء المرفوض من شكايته.

المطلب الثالث: النظر والبت في الشكوى

بعد ان تستوفي الشكوى جميع الشروط القانونية والإجرائية، يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها وارسالها لدى مديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليميا ²، وقبل اتخاذ المدير الولائي للضرائب القرار بأمر مفتش مختص إقليميا والذي يقوم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي بالتحقيق وجمع

¹ حسين فريجة، المرجع السابق، ص 45.

² المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع السابق.

المعلومات حول النزاع المطروح، كما تناولت المادة 76 من القانون الجبائي انه يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي اعدت الضريبة¹.

ومن هنا سندرس كيفية التحقيق وبعد الانتهاء منه، يتم التوصل الى اتخاذ القرار للفصل في الشكوى.

الفرع الأول: النظر في الشكوى

عند وصول الشكوى الى جهات الإدارة الضريبية حسب الحالة يأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليميا بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية لان هذا الأخير المكلف بتحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي يكون الاعلم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكوى، كما يمكن ان يستند التحقيق الى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الامر بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح اثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف وذلك بغرض تقديم تبريراته بشأن ما توصلوا اليه اثناء إعادة تقدير مداخيل المكلف بالضريبة². وما نود الإشارة اليه ان مفتش الضرائب إذا رأى ان الشكاية يشوبها عيب شكلي عليه بإخبار المدير الولائي للضرائب والذي يطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة او تصليح الأخطاء البسيطة الموجودة في الشكوى، وعموما يتاح امام المدير الولائي للضرائب أربع حالات بخصوص الشكاية وتتمثل في:

- أما ان يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية والتي لا يمكن تصحيح العيوب التي تشوبها.
- أثر اكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق للعيب الموجود في الشكاية يعلم المدير الولائي للضرائب بذلك ليبلغ هذا الأخير المكلف صاحب الشكوى بإصلاح هذا العيب ان لم يكن عيبا جوهريا يوجب رفض الشكوى.

¹ بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، القانون العام للأعمال، قسم الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014-2015، ص 17.

² عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 20.

- يمكن للمدير الولائي للضرائب ان يصدر قراره مباشرة في موضوع الشكاية إذا كان طلب المشتكي واضحا وبسيطا ولا يحتاج الى القيام بالتحقيق كان يكون موضوع الشكاية اصلاح خطأ مادي او حسابي بسيط¹.

- الحالة الأخيرة وهي ان تكون الشكاية مقبولة من حيث الشكل وموضوعها يتطلب التحقيق.

هذه الشكاوي بخصوص التحقيق فيها يمكن لمفتش الضرائب ان يقوم باستدعاء صاحب الشكوى من اجل طلب التوضيحات والتبريرات التي تساهم في حل الخلاف القائم بينه وبين الإدارة الضريبية، كما يمكن له القيام بالتحقيق في مضمون الشكوى بالتنقل الى عين المكان والاطلاع على الوثائق الموجودة، ناهيك عن الاستعانة بكل الجهات التي من شأنها ان تقدم معلومات عن ملف المكلف بالضريبة صاحب الشكوى، فالقانون يعطي للمحقق في الشكاية حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المالية وكذا مختلف المؤسسات والمكلفين الاخرين الذين لهم علاقة مع المكلف².

وبعد صدور القرار من طرف المدير الولائي للضرائب او مدير كبرى المؤسسات حسب الحالة يبلغ قابض الضرائب بذلك من اجل ان يتخذ كامل الإجراءات التي تتماشى مع موضوع القرار، ومن جهة أخرى لابد ان يبلغ المعني بالأمر (صاحب الشكاية) بمضمون القرار سواء كان قبولا كلياً او قبولا جزئياً او رفضاً كلياً، ويتم ذلك بموجب رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام، وذلك بغرض ان يستمر المكلف بالضريبة بمواصلة الإجراءات المتاحة امامه بخصوص موضوع شكواه. ففي حالة القبول الكلي لموضوع الشكوى فهنا لا يثور الاشكال اطلاقاً طالما ان الإدارة الضريبية قد اجابت الشاكي على طلباته، الا انه في حالة الرفض الكلي لموضوع الشكوى او حتى في حالة القبول الجزئي وان لم يرضى المكلف بالقرار فله حرية رفع التظلم الى لجان الطعن المتخصصة بذلك³.

¹ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، القانون الخاص، فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007-2008، ص 40.
² قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلو محند اولحاج، البويرة، 2014-2015، ص 85.
³ المرجع نفسه، ص 86.

الفرع الثاني: البت في الشكوى

إن إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه الى المعني به يرتبط باعتبارات الأجل التي لا يمكن تجاوزها والا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته للإدارة الضريبية حتى وان لم يصدر قرار إذا تم تجاوز الأجل الممنوحة للرد على موضوع الشكاية، وتتحد اجال البت في الشكوى النزاعية حسب الجهة الناضرة في الشكوى وكذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي: ¹.

- بالنسبة للشكاوى التي لها عيب شكلي (عدم احترام الأجل او عدم احترام الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية) يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها نهائيا، ويتم البت فيها فورا وحين وصولها الى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها اطلاقا ².
- بالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوازي للضرائب، يتم البت في الشكوى حسب الحالة في اجل أقصاه أربعة أشهر، ويبدأ حساب هذه الأجل من تاريخ استلام الشكوى ³.
- وأخيرا إذا تعلق الامر بالشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فحسب فيجب الرد علة موضوع الشكوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في اجل أقصاه شهرين اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، هذا الاجل يعد خروجاً عن الإطار العام مثلما تم الخروج عن الإطار العام للأجل الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاية في إطار النزاع الضريبي.

هذا ونشير ان رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمدير الولائي للضرائب تحدد صلاحيات البت في الشكاوى ⁴.

ملاحظة: بالنسبة للمبالغ القصوى لتحديد الاختصاص لإصدار القرار فإنها تتضمن مختلف الحقوق الضريبية وكذا عقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن فض الضريبة.

¹ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 87.

³ المرجع نفسه، ص 87.

⁴ المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المبحث الثاني: التظلم امام لجان الطعن الإدارية

يعتبر الطعن امام اللجان الإدارية مرحلة تأتي بعد ممارسة التظلم الإداري المسبق، بحيث يكون الطعن مرحلة من مراحل التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وتكون مرحلة اختيارية بحيث تكون فيها الحرية المطلقة للمكلف اما باتباعها او عدم اتباعها حسب اقتناعه بسلك او عدم سلك هذا الطريق¹.

ومن هنا فان المكلف بأداء الضريبة وبعد تقديم شكواه امام الإدارة الضريبية والرد عليه، فانه وفي حالة عدم اقتناعه بقرار الإدارة له الحق ان يسلك طريق الطعن لفض النزاع وحل الخلاف بينه وبين الإدارة الضريبية، بحيث يقوم هذا الطعن في ظل وجود لجان طعن إدارية مختصة في المادة الضريبية أنشئت بقوة القانون، بحيث تقوم هذه الأخيرة وبناء على الطعن المقدم من المكلف بمراجعة قرار المدير الولائي وابداء رايه في مدى صحة او عدم صحة القرار الصادر من طرف الإدارة الضريبية، وذلك بهدف حماية المكلف من تعسف الإدارة، وكذا تقليص عرض المنازعات على القضاء، وبالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية نجد ان المشرع الجزائري قد استحدث ثلاثة لجان طعن إدارية وعهد لهم بمهمة الفصل في الطعون المعروضة امامها، وهذه اللجان هي: (اللجان الولائية، اللجان الجهوية، اللجان المركزية)².

حيث ينعقد الاختصاص لهذه اللجان بعد ان يرد المدير الولائي للضرائب عند تظلم وطعن المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم رضاه له الحق ان يرفع طعنه الى لجنة الطعن المختصة خلال مدة معينة شريطة ان لا يكون قد رفع دعواه امام القضاء³.

وسنحاول التطرق الى هذه اللجان من خلال المطالب التالية: التظلم امام لجان الطعن (فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة) _ المطلب الأول_، التظلم امام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل _ المطلب الثاني _

¹ فاروق شرقي، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص منازعات عمومية، قسم الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2017-2018، ص 27.

² المرجع نفسه، ص 28.

³ المرجع نفسه، ص 28.

المطلب الأول: التظلم امام لجان الطعن (فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة)

ولتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، اخضع المشرع المنازعة الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية¹، وتختص هذه اللجان بتلقي الطعون من المكلف بالضريبة او الإدارة الجبائية على حد سوى، غير ان اللجوء الى الطعن امام اللجنة الإدارية ليس قدرا محتوما على المكلف بالضريبة، وليست وسيلة اجبارية كالشكوى والتظلم، بل هي وسيلة اختيارية ومن حق المعني ان يصرف عنها النظر ويتجه الى القضاء الإداري مباشرة، غير انه متى اختار اراديا الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه للجنة الإدارية، وهذا طبقا لنص المادة 80 في الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية²، لا يمكن ان يرفع الطعن الى اللجنة بعد رفع الدعوى امام المحكمة الإدارية³، أي ان المكلف الذي يتخطى لجان الطعن ويلجا مباشرة الى القضاء بعد صدور القرار من طرف الإدارة الضريبية ليس بإمكانه العودة مرة أخرى الى عرض شكواه على هذه اللجان³.

وتتمثل هذه اللجان في (اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية، اللجنة المركزية)، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن

تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال، حيث ان المشرع خصص لها من الاحكام فيما يخص تشكياتها واختصاصاتها.

¹ احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، (د، ب، ن)، 1994، ص 147.

² المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 93.

أولاً: تشكيلة وسير عمل اللجنة الولائية للطعن

أ- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

أسندت المادة 23 من الامر 68-654 والمتضمن قانون المالية لسنة 1969 تنظم هذه اللجنة الى وزير الدولة المكلف بالمالية بحسب ما ورد في المادة 17 من القرار المؤرخ في 6 أكتوبر 1969¹.

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا، اما في حالة غياب هذا الأخير فان أعضاء اللجنة الولائية للطعن يختار رئيسا من بينهم.
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثلا واحدا عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد عن الغرفة للتجارة والصناعة للولاية.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- المدير الولائي للضرائب او حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، او رئيس المركز الولائي للضرائب او ممثله الذي له رتبة نائب مدير او رئيس مصلحة رئيسية.

توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركز الضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

كما مس قانون المالية لسنة 2017 أيضا هذه التشكيلات²، لتصبح أكثر تقنية حيث أوكل رئاسة اللجنة لمحافظ الحسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

¹ المادة 17 من القرار، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلحاياتها وكيفية سيرها، المؤرخ في 6 أكتوبر 1969 الجريدة الرسمية، العدد 2، الصادرة بتاريخ 6 جانفي 1970.

² المادة 48 من القانون 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في 17 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

ملاحظة:

ان تشكيل اللجنة الولائية للطعن بعد تعديل قانون المالية لسنة 2016 يطغى عليها الجانب الإداري.، بعد ما اسند المشرع رئاستها الى محافظ الحسابات، الذي يعتبر مختص في الجانب المالي.، وبالتالي له دور في المحافظة على مصالح الإدارة على حساب مصلحة المكلف بالضريبة، ودراسته للنزاع تتسم بطابع التقنية، على عكس القاضي الذي من شأنه تحقيق العدالة وتوفير حماية أكثر للمكلف بالضريبة، وبذلك فان المشرع لم يكن صائبا في حذف عضوية القاضي من تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

وفي حالة الوفاة او استقالة او اقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة، ويمكن للجنة ان تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري يتولى مهام الأمين، والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.

ويخضع أعضاء اللجنة الى الالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ب- سير عمل اللجنة الولائية للطعن

بخصوص سير عمل اللجنة الولائية للطعن تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 على ان "... تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. ولا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور اغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة او ممثليهم لسماع اقوالهم. ولهذا الغرض، يجب على اللجنة ان تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها..."

¹ بن دحو نور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، موجهة الى طلبة سنة أولى ماستر قانون قضائي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 19 مارس 1962، جامعة سيدي بلعباس، 2020/2021، ص 42.

ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

أ- اختصاص اللجنة الولائية للطعن حسب المعيار الموضوعي

تختص اللجنة الولائية للطعن في الطلبات الرامية اما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء لحسابها، واما الاستفادة من حق ناجم عن التدبير التشريعي او التنظيمي¹، بحيث كان انشاء هذه اللجان على مستوى المجالس الشعبية الولائية قبل ان يتحول الامر فيها بعد الى انشاءها على مستوى الولاية.

وبالتالي تختص هذه اللجنة في جميع الطلبات التي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي او الجزئي، وكذا الطلبات التابعة لاختصاص مركز الضرائب الذي يقدمها المكلف بالضريبة².

ومن خلال التعديلات المستمرة تبين ان اختصاص اللجنة الولائية للطعن مست عدة تغيرات، فقد كانت عند انشاءها تختص أيضا بالطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الدائرة للطعون في الضرائب المباشرة، لتصدر اراء بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي والرامية للحصول على التخفيف والتخفيض في الضرائب المقررة قانونا.

كما كانت تختص بتحديد الربح ورقم الاعمال بالنسبة للمكفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري وذلك عند اختلافهم مع الإدارة حول رقم أعمالهم واريابهم السنوية³.

ب- اختصاص اللجنة الولائية للطعن حسب المعيار المالي:

تنظر اللجنة الولائية للطعن في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب والتي عرفت عدة تعديلات في المبالغ المالية، و اخر ما جاء به هو قانون المالية لسنة 2016 حيث تبدي اللجنة

¹ المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² شهرزاد بالمقران، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 24.

³ يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2011، ص 90.

الولاية للطعن رأيا في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة اقل او يساوي 20 مليون دينار جزائري 20,000,000 دج، والتي سبق للإدارة ان أصدرت بشأنها قرار بالرفض الجزئي¹.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن

أحدث المشرع اللجنة الجهوية بموجب المادة 27 من القانون رقم 15-18 والمؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016²، ويكون ذلك بمناسبة الغاءه للجنة طعن الدائرة، وهذا ما أدى بالمشرع الى استحداث هذه اللجنة محاولة منه لتدارك النقائص التي سبقت انشاء هذا النوع من اللجان.

وسنتناول في هذا الفرع تشكيلة واختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

أولا: تشكيلة وسير عمل اللجنة الجهوية للطعن

أ- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

تنشأ لدى كل مديريات جهوية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة مشكلة كما يلي:³

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء والمحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب او ممثله برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.
² المادة 27 من قانون 15-18 المتضمن قانون المالية 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
³ المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

وفي حالة وفاة او استقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة إذ تضم إذا اقتضت الحاجة خبير موظف يكون له صوت استشاري، وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب ويخضع أعضاء اللجنة الى الالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ب- سير عمل اللجنة الجهوية للطعن

وتجتمع اللجنة بناء على استدعاء من الرئيس مرتين في الشهر الواحد ولا يصح الاجتماع الا بحضور اغلبية الأعضاء، كما تقوم اللجنة باستدعاء المكلفين بالضريبة او ممثلين قانونيين لسماع اقوالهم كما تقوم هذه الأخيرة بتبليغهم لاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع، ولا بد ان يتم الموافقة على اراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس ويتم تبليغ اراء اللجنة حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب في اجل 10 أيام من تاريخ انتهاء اشغال اللجنة².

ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن

حسب نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية فان اختصاص لجنة الطعن الجهوية له علاقة مع نوع الضريبة، حيث ان الطعون المقدمة امامها يجب ان تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تقع على عاتق المكلف بصفة مباشرة، اما الرسوم على رقم الاعمال قد أنشئت بموجب قانون المالية لسنة 1996 وهي رسوم تفرض على اشخاص طبيعيين او معنويين أي أصحاب مهن حرة³.

¹ مراد شربي، محاضرات في القانون الجبائي وإجراءات التنازع الضريبي في التشريع الجزائري، مقدمة لطلبة سنة ثانية ماستر قانون اعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2022، ص 91.

² المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

³ شاوش بلس، المالية العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 177.

حيث تبدي اللجنة الجهوية رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال 20 مليون دينار جزائري 20,000,000 دج ويقل او يساوي 70 مليون دينار جزائري 70,000,000 دج، والتي سبقت وان أصدرت الإدارة بشأنها القرار بالرفض الكلي او الجزئي¹.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

في ظل التقسيم الجديد لأشخاص المجتمع الضريبي حسب قيمة رقم الاعمال انشا المشرع الجزائري اللجنة المركزية للطعن والتي ينظر في بعض المسائل التي ليست من اختصاص لجنة الطعن للدائرة وكذا اللجنة الولائية².

وتعتبر هذه اللجنة اعلى جهة خاصة لدراسة طلبات او الطعون النزاعية لكونها تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية.

أولاً: تشكيلة وسير عمل اللجنة المركزية للطعن

أ- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث تنشأ لدى وزارة المالية لجنة طعن لتتنظر في الطعون المقدمة اليها من طرف المكلف بالضريبة، وانشات هذه اللجنة بموجب الامر رقم 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1996، وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الامر 76-101 الصادر بتاريخ 06-12-1976³.

¹ المادة 48 من قانون 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، المؤرخ في 28-12-2016، الجريدة الرسمية العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

² المادة 81 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ عويش ابتسام، فايزة ميهوب، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، قسم الحقوق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016-2017، ص 32.

وتتشكل اللجنة المركزية للطعن مما يلي¹:

- الوزير المكلف بالمالية او من ينوب عنه ويمثله، ويكون هذا التمثيل لتفويض كتابي من طرف الوزير، ومعنى هذا ان العضوية ثابتة لشخص واحد وليس لكل من يمثل الوزير، اذ ان تفويض التمثيل يمنحه الوزير لشخص واحد.
- عضو ممثل عن وزارة العدل شريطة ان تثبت له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن وزارة التجارة مع اشتراط قانون لان تكون له رتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية او ممثل عنه وتكون له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية التي يتبع لها المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم وجوده يعوض بممثل عن غرفة التجارة على المستوى الوطني².
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني، وفي هذا الصدد يرى ان المشرع أصاب باختياره للاتحاد المهني الذي يتبع له المكلف مهنيا على العكس ما هو عليه في لجنة الطعن بالولاية والدائرة، وقد اخذ المشرع بعمومية التمثيل المهني في تلك اللجنتين.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وإذا لم تكن هناك غرفة فلاحية يكون ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل عن مديرية كبريات المؤسسات ويتم تعيينهم من طرف كبريات المؤسسات.
- المدير الفرعي المكلف بالمنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب وتوكل له مهمة مقرر اللجنة³.

وفي حالة الوفاة او الاستقالة او اقالة أحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة ان تعين إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقررا للجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

¹ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 19.
² عويش ابنتسام، ميهوب فايزة، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 32.
³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 99.

ب- سير عمل اللجنة المركزية للطعن

بخصوص إجراءات سير عمل اللجنة المركزية للطعن تنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021 على ان "... تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر. ولا يصح اجتماع اللجنة الا بحضور اغلبية الأعضاء. وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين او ممثليهم لسماع اقوالهم. ولهذا الغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل 20 يوما من تاريخ الاجتماع، ويمكن للجنة كذلك ان تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي. ويجب ان يوافق اغلبية الأعضاء الحاضرين على اراء اللجنة، وهي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب المختص اقليما، او الى مدير كبريات المؤسسات في اجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة¹.

ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها في الطلبات الرامية الى الحصول اما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة او حسابها، واما الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي او تنظيمي، حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني. كما تقدم هذه الطلبات الى اللجنة خلال اجل شهرين (02 اشهر)، من تاريخ تبليغ القرار الى الإدارة، وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 97 يوم بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها الى مدير الضرائب للولاية خلال 67 يوم (بالنسبة لقرار كل من لجنة الدائرة واللجنة الولائية)، اما بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الاجل الى 97 يوم، اما بالنسبة الى المكلف فيتم تبليغه من قبل المدير الى اجل 37 يوم من تاريخ استلامه راي اللجنة².

¹ بن دحو نور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 46-47.
² العمري زينب، المرجع السابق، ص 20.

حسب المادة 81 مكرر الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فان اللجنة المركزية للطعن تبدي رأيها بخصوص:

- الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يتبعون لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي أنشئت من اجل التكفل بتسيير المؤسسات ذات راس مال يفوق 100 مليون دينار جزائري، بشرط ان يكون قد صدر من طرف مدير المؤسسات الكبرى قرارا بالرفض الكلي او الجزئي بخصوص الشكوى المرفوعة اليه من طرف المكلف التابع لاختصاصه¹.

الفرع الرابع: الإجراءات المتبعة امام لجان الطعن

يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجهوي للضرائب اللجوء الى لجنة الطعن المختصة والمنصوص عليها في اجل أربعة (04) اشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة².

- ان الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع قضية الى لجنة الطعن الاستفادة من احكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بان يسدد من جديد مبلغ يساوي 20 بالمئة من الحقوق والعقوبات محل النزاع.
- لا يمكن ان يرفع الطعن الى اللجنة بعد رفض الدعوى امام المحكمة الإدارية.
- وترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة الى رئيس لجنة الطعون وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية³.
- يمكن ان تبدي لجان الطعن رايها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الاعمال، والزامية اما الى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء او حساب الضريبة، واما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي او تنظيمي.

¹ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 99.

² صولي حميدة، مرجع سابق، ص 44.

³ المرجع نفسه، ص 45.

- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة اليها بالقبول او الرفض بصراحة في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة¹، فان لم تبدي اللجنة قرارها في الاجل المذكور أعلاه، فان صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة ان يرفع الدعوى الى المحكمة الإدارية في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن. ويجب ان تعلل الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، ان تحدد مبالغ التخفيض او الاعفاء الذي قد يمنح للشاكي وتبلغ التخفيضات او الإعفاءات المقررة الى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس. ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في اجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب.

- تعتبر اراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون او التنظيم الساري المفعول.

- عندما يصدر راي اللجنة مخالفا صراحة لاحد احكام القانون او التنظيم الساري المفعول فان على مدير المؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب، اصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب ان يبلغ الى الشاكي².

المطلب الثاني: النظم امام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل

توجد على مستوى كل إدارة ضرائب مصلحة تسمى " مصلحة تقويم او التقييم "، مهمتها إعادة تقويم الحقوق الضريبية المرتبطة بعملية التسجيل للعمليات المتعلقة بنقل او بيان حقوق الملكية او الانتقال او التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، وذلك ان الحقوق الضريبية تتحدد استنادا للقيمة العملية التي تم التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة، فان تبين لإدارة الضرائب ان القيمة الحقيقية لعملية بيان الملكية او نقلها اكبر من القيمة الحقيقية لعملية

¹ صولي حميدة، المرجع السابق، ص 45.

² سلامي العيد، مرجع سابق، ص 40.

بيان الملكية او نقلها اكبر من القيمة المصرح بها، تعيد تقدير الضرائب بناء على قيمتها الحقيقية وتلزم المكلف بالضريبة بدفعها.

إذا ما حدث نزاع حولها يمكن للمكلف بالضريبة ان يلجا الى لجنة المصالحة، وهذه اللجان تسمى كذلك لجان التوفيق، وقد استحدثت على مستوى المديرية الولائية للضرائب والهدف منها هو محاولة التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة من جهة والمصالح المكلفة بالضريبة من جهة أخرى.

في مجال حقوق التسجيل اللجوء الى هذه اللجنة هو اجراء بالنسبة للإدارة حتى تتمكن من استصدار امر تحصيل الرسوم المستحقة على الأموال المسجلة وذلك إذا تبين النقصان في الثمن المصرح او التقديرات المقدمة من أطراف العقد¹.

حيث تستطيع الإدارة حسب المادة 101²، إعادة تقديرها لذا سنتناول في هذا المطلب تشكيلة واختصاصات هذه اللجنة وكيفية اللجوء اليها وموقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم امامها:

الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة واختصاصاتها.

أولاً: تشكيلتها

لقد تم استحداث هذه اللجنة بموجب القانون 1-13 المؤرخ في 2010/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

فعلى مستوى مديرية الضرائب للولاية توجد مصلحة تقويم تقوم عادة الحق المعني بالتسجيل، وذلك في حال ما قبل المكلف دفع ما عليه امام قابض الضرائب المختص إقليمياً، اما في حال رفضه التقويم يتقدم باعتراض امام لجنة المصالحة والمنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية.

¹ عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 55.
² المادة 101 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

وتتشكل هذه اللجنة مما يلي:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.
- مفتش التسجيل عضوا¹.
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية عضوا.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.
- مفتش الضرائب المباشرة.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعينة.
- ممثل عن إدارة ولاية الضرائب عضوا².

ومن خلال هذه التشكيلة وعلى الرغم من تنوعها الا انها تتضمن ممثلين المكلفين بالضريبة، وان
المشروع الجزائري جعل هذه اللجان ممرا اجباريا.

في حال عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف لحقوق التسجيل ومقارنة بالمشروع الفرنسي نجده
قد اشرك المكلفين بالضريبة ضمن تشكيلة لجنة المصالحة وذلك في المادة A1653 من قانون
الضرائب العام الفرنسي³.

ثانيا: اختصاصاتها

أما عن مجال اختصاص هذه اللجنة فنجد انها تختص في الأساس بتقدير او إعادة الأموال بالنسبة
لجميع العقود المتعلقة ب:

- الملكية او حق الانتفاع او التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة
التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر.
- الحق في الايجار او الاستفادة من وعد بالإيجار لكل عقار او جزء منه.

¹ عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 55.

² بن سي قنور سامية، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 26.

³ يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 110.

ويكون تدخل هذه اللجنة اذا تبين للمصالح الجبائي نقصان الثمن المصرح به او التقديرات المقدمة من اطراف العقد، حيث يمكن في هذه الأحوال لإدارة الضرائب إعادة تقدير الثمن المصرح به وذلك على أساس عدم مطابقته للقيمة التجارية الحقيقية للأموال محل التصرف، وبالتالي فان الحال هنا خلافه بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، والتي يتقدم اليها المكلف بطعنه بعد تحديد وربط الضريبة، وبعد تقديمه تظلمه امام المصالح الجبائية، وذلك ان لجان المصالح في مادة التسجيل يكون تدخلها سابقا على ربط الضريبة وتحديد النهاى و صدور سنة التحصيل بشأنها، ونظرا لتدخلها السابق لعملية الربط النهاى للضريبة وتحديد مبلغها سميت هذه اللجان، لجان توفيقية او لجان مصالحة كما يعرفها البعض¹.

وكما انه وعلى أساس هذا المبدأ اعتبر الكثير من المختصين والباحثين في هذا المجال دورها بمثابة تظلم اداري مسبق واجباري في مادة حقوق التسجيل، حيث ان عدم رضا الإدارة الجبائية بتصريحات المكلف بالضريبة التسجيل، يجعل هذه الأخيرة تمنحه فرصة لإبداء رايه حول التقديرات المقترحة من طرفها، ومن ثم محاولة الوصول من خلال اللجنة الى اتفاق بين الطرفين يتحدد على أساسه مبلغ حقوق التسجيل.

وبالتالي فان دور هذه اللجنة يعتبر توفيقيا وممرا اجباريا في نفس الوقت قبل تحديد ضريبة التسجيل، ومن ثم اعتبر تظلمها سابقا امام الإدارة، لم يعد المكلف على اثره بحاجة الى اللجوء الى إدارة الضرائب عن طريق تظلم او شكوى قبل لجوئه او عرض نزاعه على القضاء المختص، في اطار اختصاص هذا النوع من اللجان، نشير الى اختصاصها يتحدد بنطاق وجود الأموال المسجلة، واما اذا كانت هذه الأموال توجد في عدة ولايات، فان اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها محل لاستغلال، وفي حالة وجود المقر فينعتد الاختصاص للجنة الولائية التي يوجد بها اكبر قسم من الأملاك².

وكما ان اختصاص اللجان الولائية للمصالحة يمتد بالتشريع الجزائري الى مجال الضرائب على الأملاك والمنصوص عليها ضمن الباب الاول من الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

¹ صولي حميدة، مرجع سابق، ص 47.

² المرجع نفسه، ص 48.

المماثلة، حيث انه في حالة وجود اعتراض على تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة، فإنه يمكن التماس لجنة التوفيق لإبداء الرأي¹، أي ان اختصاص لجنة المصالحة يشمل النظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، فعندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به من قبل اطراف وقبل إعادة تقييم الثمن فإنها تحاول وبطريقة ودية ان تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المكلف المعني، فاذا قبل بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويكون هذا التعهد بعد المصادقة عليه بمثابة عقد².

الفرع الثاني: كيفية اللجوء الى لجنة المصالحة

عندما تصل الإدارة من خلال تحقيقاتها للمسك بإثباتات تخص النقص في الثمن المصرح به لديها، وقبل توليها إعادة تقييم هذه الأخيرة، فان قيامها بإعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف يمر بمرحلتين:

أولاً: مرحلة الاتفاق الودي

تعمل الإدارة على انشاء اتفاق بينها وبين المكلف وذلك عن طريق استدعاء البائع والمشتري وتعرض عليهما ما اقتره من نقص، فاذا قبل به فإنهما يقومان بالتوقيع على تعهد يلتزمان من خلاله بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، وبهذا يتكون عقد حقيقي بينهما من جهة، وبين المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً من جهة أخرى³.

ثانياً: مرحلة المصالحة

في غياب الاتفاق الودي يرفع الامر الى لجنة المصالحة، ويتم استدعاء الأطراف من طرف الإدارة وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، ويستفاد من ذلك اعلام اللجنة المكلفين قبل عشرين (20) يوماً من انعقاد اللجنة بالطريقة التي يمكنهم توضيح

¹ يحي بدائرة، مرجع سابق، ص 97.

² صولي حميدة، المرجع السابق، ص 48.

³ نابتي عبد الحق يوسف، المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري – دراسة نظرية وتطبيقية _ مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، الجزائر، العدد 8، 2019، ص 71.

موقفهم أو رأيهم بها، وذلك أما عن طريق تقديم ادلائهم شفهيًا أو بتقديم ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لاجتماع اللجنة واطلاعهم على إمكانية الاستعانة بمستشار للقيام بذلك بدلا عنهم¹.

إن ما يستنتج من عمل لجنة المصالحة إضافة إلى أن اللجوء إليها أمر جوازي، هو إجراء مقرر لمصلحة المكلف بالدرجة الأولى، وبالتالي لا يستطيع الاستغناء عنه متى قبل بالزيادة المقررة أثناء إعادة التقويم (مرحلة الاتفاق الودي)، وعكس ذلك هو أن للإدارة حلا واحدا وأخيرا يتمثل في اللجوء إلى اللجنة للوصول إلى حل يرضي الطرفين (مرحلة المصالحة).

وقد أحسن المشرع الجزائري عندما أعطى لهذه اللجان دورا تقريبا، والا لما كان للطعن لديها أي فائدة تذكر، مادام مدير الضرائب يستطيع عدم التقيد به وفي هذا ضمانا للمكلف وتفعيلا لدور هذه اللجان، إلا أننا نرى أن هذا الدور التقريري ضعيف نوعا ما، على اعتبار أن أعضاء إدارة الضرائب يشكلون أغلبية أعضاء اللجنة أربعة (04) أعضاء من سبعة (07) أعضاء، خاصة وأنها تخضع لرئاسة مدير الضرائب، فغالبا لا تتوقع نتيجة مغايرة إذا كان الخصم والحكم هو نفس الشخص².

إن عدم حصول المكلف على قرار ينصب في صالحه يستطيع بعد ادراج ما عليه من حقوق في الجدول لتحصيلها أن يقدم تظلما أمام الإدارة الضريبية، وفق الشروط والإجراءات العادية التي رأيناها سابقا، لكن إذا لم يحصل مرة أخرى على قرار يرضيه لا يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن بل عليه أن يلجأ مباشرة إلى المحكمة الإدارية للطعن في القرار الصادر عن الإدارة الجبائية.

أما عن الطبيعة القانونية لآراء لجنة المصالحة فيمكن القول عنها بأنها تعتبر آراء نافذة في حق المكلف بالضريبة، وفي حالة رفضه لدفع ما عليه من حقوق ضريبية المطالب بها من طرف اللجنة، فإنه يحزر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند التحصيل الذي ينفذه المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال وضع عليه التأشيرة التنفيذية وإرساله إلى قابض الضرائب من أجل القيام بالتحصيل، وفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بهذه الآراء فإنه بإمكانه الطعن أمام القضاء الإداري المختص³.

¹ نابتي عبد الحق يوسف، المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري، المرجع السابق، ص 72.

² المرجع نفسه، ص 72.

³ بن الشريف ليدية، بلقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب في الجزائر، مرجع سابق، ص 42.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم امام لجان الطعن

لقد اثارت النصوص القانونية المتعلقة بلجان الطعن عدة إشكالات على مستوى الجهات القضائية الإدارية، رغم كون هذه النصوص واضحة في بعض الأحيان، ومن اجل توحيد العمل بهذه النصوص على مستوى الدرجة الأولى للتقاضي، فان مجلس الدولة باعتباره الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية الدنيا، ساهم بإصدار العديد من القرارات، تتعلق بالنقاط التي كان محل اختلاف في التطبيق، وعلى سبيل المثال نذكر بعضها:

أولاً: حق الدفاع امام لجنة المصالحة

لقد اصدر مجلس الدولة قرارا في الملف 006526 بتاريخ 2003/03/25¹، اعتبر فيه ان خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظته امام لجنة المصالحة يؤدي الى الغاء الضريبة المفروضة عليه، ولقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: "... حيث ان خرق إدارة الضرائب لهذا الاجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل، وليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ استوجب معه ابطال الإنذار رقم 98 /31 موضوع النزاع وبالنتيجة الغاء الضريبة المفروضة، والمقدرة ب 639036,08 دج...".

ففي هذا القرار اعتبر مجلس الدولة قيام إدارة الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة امام لجنة المصالحة، خرقا لإجراء جوهري وهو الاخلال بحق الدفاع، وهذا الاخلال يمكن تكييفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بانه عيب مخالفة الإجراءات الذي يؤدي الى الغاء القرار الإداري غير المشروع، والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

ثانياً: الإنذار بالدفع وراي لجنة المصالحة (قرارين اداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري)

إن مجلس الدولة قرار رقم 2005773 المؤرخ في 2001/02/05، اعتبر كل من الإنذار بالدفع وراي لجنة المصالحة قرارين اداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري، وعدم الاعتراض على قرار لجنة المصالحة في الاجل المحدد من المادة 105 من قانون التسجيل وهو عشرين (20) يوما

¹ مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 78.

من التبليغ يؤدي الى عدم طلب الغاء التقييم¹، وجاء في حيثيات القرار ما يلي "... حيث ان الإنذار بالدفع وراي لجنة المصالحة في التنظيم يعد قرارا إداريا قابلا للإلغاء والى رقابة القضاء الإداري...". ومن خلال هذا القرار، يكون مجلس الدولة قد أكد ان راي لجنة المصالحة في شان المنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل، راي يرقى الى مرتبة القرار الإداري الذي يخضع الى رقابة المشروعية من طرف القاضي الإداري.

ثالثا: نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم:

لقد اعتمد مجلس الدولة على نص المادة 236 من قانون التسجيل، بحيث جاء في حيثيات القرار 198371 المؤرخ في 05 فيفري 2001، ما يلي: " حيث ان عقد البيع يختلف عن عقد الهبة بالرغم ان كلاهما يؤدي الى نقل الملكية باعتبار ان عقد البيع يتم بمقابل او بعوض، بينما عقد الهبة يتم بدون عوض خاصة بين الاب والابن وان الاب يمكنه التراجع على الهبة في أي وقت وفقا لقانون الاسرة.

حيث انه وفقا لنص المادة 236 من قانون التسجيل، فان نقل الملكية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم، وبالتالي فان نقل الملكية عن طريق الهبة فهي بدون عوض ولاكن تكون مؤقتة لأنه يمكن التراجع عنها مما يجعل المجلس قد أصاب في حكمه².

رابعا: إمكانية طعن المدير الولائي في راي اللجنة الولائية للطعن امام القضاء:

لقد أثرت إشكالية على مستوى الجهات القضائية الإدارية، وذلك في إمكانية طعن المدير الولائي في راي اللجنة الولائية للطعن، فمثلا صدر قرار عن مجلس قضاء البلدية بتاريخ 1999/02/22 قضى برفض دعوى مديرية الضرائب بولاية تيبازة على أساس ان المدير الولائي للضرائب لا يمكنه الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية، على أساس ان هذا الأخير يعتبر عضوا في اللجنة وبالتالي لا يمكنه الطعن في القرار الصادر منه.

¹ سلامي العيد، مرجع سابق، ص 44.

² المرجع نفسه، ص 44.

ولقد صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة استقرت على ان المدير الولائي للضرائب يمكنه الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائية امام القضاء، ونذكر عن سبيل المثال القرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15¹، ولقد جاء في حيثياته ما يلي: "... حيث ان المستأنف الحالي ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، و ان المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة، وان المدير الولائي كان عليه ان يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها...".

¹ سلامي العيد، المرجع السابق، ص 45.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل سلطنا الضوء على واحدة من الآليات الكفيلة بتسوية المنازعات الضريبية والتي تكتسي أهمية بالغة في تحريك النزاع الضريبي ويتعلق الأمر بالآلية الإدارية، حيث تعتبر الوسيلة التي يلجا بواسطتها المكلف بالضريبة وذلك كلما شعر بضياح حقه فيما يتعلق بتقدير وعاء الضريبة وربطها أو اثناء عملية التحصيل الضريبي الى مخاصمة الإدارة الضريبية، وذلك من اجل الدفاع عن حقوقه وامتبع في ذلك إجراءات عديدة منها ما هو إلزامي ومنها ما هو اختياري، فأول طريق هو التسوية في منازعات الوعاء الضريبي، بحيث يتعين على المكلف بالضريبة في هذه المرحلة الزامية تقديم تظلم اداري مسبق او تقديم شكوى امام الإدارة الضريبية مصدرة القرار وذلك قبل اللجوء الى القضاء كإجراء اولي الزامي، وذلك وفق شروط محددة وفي مواعيد خاصة سواء اثناء مرحلة تحديد الوعاء الضريبي بما لها من أهمية في تحديد قيمة الضريبة المتنازع حولها، وذلك من اجل استصدار قرار صحيح او ضمني بشأن النزاع ليكون كأساس فيما بعد لرفع هذا النزاع الضريبي امام القضاء الإداري، باعتباره قضاء مختص، فالشكوى في مادة الوعاء الضريبي تتميز بانه لها إجراءات خاصة ومعقدة نوعا ما وتختلف عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال الاختلاف في مجال تطبيقها بمادة الوعاء نفسها وهذا حسب نوع الضريبة المتنازع فيها او الجهة المرفوع امامها، وأيضا حسب شروط تقديم الشكوى والفصل فيها.

كما تجدر الإشارة الى ان اجال تقديم الشكوى الضريبية تعد من النظام العام، وبالتالي وجب على المكلف بالضريبة احترامها ليم فيما بعد النظر والبت في الشكوى من الجهة المخولة لها قانونا، كما تأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة تقديم التظلم امام لجان الطعن الإدارية ولجنة المصالحة (التوفيق)، وذلك كإجراء اختياري، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه حسب قانون الإجراءات الجبائية ان يلجا الى لجان الطعن المختصة (المدير الولائي للضرائب، او رئيس مركز الضرائب، او رئيس المركز الجوارى للضرائب، او مدير المؤسسات الكبرى، وذلك حسب كل حالة)، وقد جعل المشرع الجزائري هذا النوع من التظلم جوازي او اختياري، وقيده بجملة من الشروط التي من بينها اجال تقديم الطعن او التظلم وأيضا عدم إمكانية اللجوء الى الطعن امام هذه اللجان في حالة رفع المكلف بالضريبة دعواه امام القضاء لان ذلك يحرمه من الطعن امام هذه الجهات.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

تعتبر الضريبة من اهم الإيرادات التي تدخلها الدول وتسعى من خلالها الى وضع قوانين خاصة بها وذلك بهدف توعية كل مكلف بها بضرورة مشاركته في أعباء الدولة، وذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة عليه في الأوقات المحددة وبالأساليب التي خولها القانون، ولهذا يمكن القول انه وبعد تحديد النزاع في الوعاء الضريبي، اين يتم تحديد الضريبة الواجبة التسديد من طرف المكلف بها، نمر الى مرحلة التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي اين تتم هنا في هذه المرحلة تحصيل الضريبة والذي يعد اهم مرحلة لأنه فيه تجمع حصيلة الدولة.

ان المقصود بتحصيل الضريبة هو جبايتها من المكلف بواسطة السلطة المالية او عن طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها، او عن طريق الشركة او مديرها وذلك باقتطاع الضريبة وتسليمها الى السلطة المالية، وهناك من يرى بان تحصيل الضريبة يقصد به مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب الى خزينة الدولة.

وتجدر الإشارة الى ان الدولة الجزائرية في الماضي كانت تلجا الى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد فرد او هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم عملية التحصيل الضريبي لحسابه الخاص، وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها، والمتمثلة أساسا في كون ان الخزينة العامة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من طرف الممولين، وانما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه الملتزم.

كما ان الدولة من جهة أخرى أعطت الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما يسيء استعمالها، مما أدى بكثير من دول العالم في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز اختصاصاتها، ولتحصيل الضريبة يلزم تحقيق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي يجب توفرها لتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلف، فالحصول على الربح التجاري او الصناعي او توزيع أرباح الأسهم وفوائد السندات او الحصول على الراتب تشكل الوقائع الأساسية المنشئة للضريبة.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

ومن هنا يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها، بحيث يتم استحقاق الضريبة، وذلك بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء خدمة ما، وتسعى الإدارة المالية إلى تحصيل الضرائب لأنها تعد مصدرا هاما و أساسيا لعائدات وإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة وذلك لتنمية المجتمع واشباع جميع حاجياته اليومية (السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والدفاعية)، وبالنظر إلى قانون الضرائب نجد انه يأتي ليوفق بين المصلحة العامة من جهة وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى، وهذا ما ينشئ التزاما على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة.

وهذا الالتزام الذي فرض قديما بصعوبة بالغة احتفظ بطابعه الاجباري كحق سيادي للدولة، لكن دولة القانون اليوم تحرص على ان تضيف لهذا الالتزام طابعا توافقيا، وإلى جانب رسم اطار قانوني واضح للطابع الاجباري للضريبة فان السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الاجبار بطابع المشاركة، اين يتحلّى هنا المكلف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام.

المبحث الأول: المنازعات في التحصيل الضريبي

بعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة التحصيل الضريبي وذلك بنقل قيمتها من ذمة المكلف بالضريبة الى خزينة الدولة، وهناك طريقتين فإما ان يكون التحصيل ودي وعن طواعية من المكلف الذي يقوم بتسديد ما عليه من قيمة الضريبة الى خزينة الدولة، واما حالة التحصيل القسري او الجبري وهي الحالة التي تلجا فيها الإدارة الضريبية الى اتباع الأساليب والطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف به، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة من ذمة المكلف بها، أي بعد ان تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات الى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، وعلى هذا فان ممارسة المتابعات من طرف قابضي إدارة الضرائب في حق المدينين بالضريبة لا يمكن ان تبدأ وفي أي حال من الأحوال دون ان تدخل الضريبة مجال الاستحقاق ومن ثمة وجوب تحصيلها، وعليه فانه لا يحوز متابعة المكلف في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل وقبل اجل الاستحقاق وكل اجراء تنفيذي في حق المكلفين بهذه المرحلة باطلا، لان عملية المتابعة والتحصيل الجبري لا تسري الا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة، لان المشرع يمنح مدة للمكلف من اجل ان يدفع قيمة الضرائب بصفة طوعية، وفي حالة عدم امتثاله لدفع الدين الضريبي وانتهاء الأجل القانونية لذلك يتم الانتقال الى حالة التحصيل الجبري، وعملية التحصيل الجبري تتم وفق شروط محددة بموجب القانون، فلا بد من احترام بعض الشروط لممارسة المتابعات سواء من الناحية الشكلية او من الناحية الإجرائية، وهذه الأخيرة ان لم تحترم من طرف أعوان الإدارة الضريبة فانه ينشا الخلاف بينها وبين المكلف¹.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي

إن التحصيل الضريبي هو مجموع العمليات والإجراءات الهادفة الى نقل دين الضريبة من ذمة وجيب المكلف بالضريبة الى صناديق الخزينة، فبعد مروره بالمرحلة الأولى والمتمثلة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة، تأتي مرحلة التحصيل الضريبي والتي تتميز بالسرعة في

¹ عبد الرحمان بهلول، عمر هيزل، النزاع الضريبي على مستوى الإدارة وتسويته القضائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر حقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص 37.

تحصيل الديون المفروضة على المكلف، وتحصيل الضريبة هو واجب الأداء لهذا تعد دعوى منازعات التحايل من بين الوسائل القضائية الناجحة لتطبيق مبدأ خضوع الإدارة للقانون، ولهذا تعد مرحلة التحصيل الضريبي اهم مرحلة لكونها تهدف الى جمع الحصيلة، كما ان غيابها يمكن ان يجعل جميع الخطوات السابقة لها دون قيمة، ومن المراحل التي تكون فيها الضريبة قد وصلت الى اخر مراحل تنفيذها¹ ، وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب اين سنتطرق الى إجراءات التحصيل الودية من جهة والى إجراءات التحصيل الجبرية من جهة ثانية.

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي هو للضريبة هو اجراء عادي حيث يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة، وذلك بقصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد وهذا طبقا للتنظيمات المعمول بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه الى الإدارة الضريبية وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي اجالها واورقاتها المحددة، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها، أي بعد ان تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات الى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، وعليه فلا يجوز متابعة المكلف في المرحلة من تاريخ بداية التحصيل وقبل اجل الاستحقاق، وكل اجراء تنفيذي في حق المكلفين بهذه المرحلة يعد باطلا، لان عملية المتابعة والتحصيل الجبري لا تسري احكامها الا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة لان المشرع يمنح مدة للمكلف بالضريبة من اجل دفع قيمة الضرائب².

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 1995/05/02 احكام التحصيل الودي للضريبة، حيث اوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة وذلك قصد تسوية ديونهم الضريبية، كما جاءت هذه المذكرة لانعاش التحصيل قبل اللجوء الى الإجراءات الردعية، وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي، حيث ارتكزت على فكرة اعلام الجمهور وتعليق الاحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن

¹ سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر تخصص قانون اداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019، ص 50.

² العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 108.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

العامة ومقرات المصالح الضريبية، وتقديرا للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي حاولت الإدارة الضريبية وضع وضبط رزمة زمنية تحت المكلف على الالتزام والتقيد بها، وكل هذا من اجل مساعدة المكلفين بالضريبة¹.

وإضافة الى ذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل 60 في المئة من اجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان:

أولاً: النظام الشهري بالمداخل: الذي يودع لدى مكتب الدراسات او مقاولة الإنجاز قبل 20 من كل شهر، وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة تأخيريه قدرها 500 دج.

ثانياً: النظام التصريحي السنوي بالمداخل: والذي وجب على المكلف بالضريبة ان يؤديه مرة كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على انه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة انه تلجا الإدارة هنا الى اختيار 30 مدين، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

الفئة الأولى: تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50000000 دج.

الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج، و50000000 دج.

الفئة الثالثة: تتكون من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي اقل من 10000000 دج.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء في حدود 05 أيام لتسوية وضعيته²،

كما تلزم المذكرة الإدارية الجبائية على توجيه استدعاء اول للمكلف وفي حالة عدم الالتزام به يوجه استدعاء ثاني وهذا من خلال اعداد رزمة الدفع او جدول زمني للدفع.

¹ مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، بتاريخ 21 و22 افريل 2008، ص 51.

² المرجع نفسه، ص 52.

الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية

ليس كل مطالب بالتحصيل يمتلك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائياً بتحصيل الضريبة المستوجبة عليه، بل ان العديد من المطالبين بالضريبة يعزفون عن القيام بواجباتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المجتمع مما يؤدي الى نتيجة سلبية.

ويؤثر الامتناع عن دفع الضريبة تأثيراً بالغا على خزينة الدولة التي تجد في الضرائب المورد الأول لتمويلها كما يشكل ذلك مساساً بمبدأ المساواة في أداء الالتزامات الضريبية، اذ من شان هذه التفرقة ان تخلق خرقاً في التوازن المالي بين الأشخاص الذين يدفعون الضريبة وبين أولئك الذين يمتنعون عنها وتكون عنصراً فعالاً في تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات، وعليه تجد الإدارة الضريبية نفسها موضع التنفيذ الجبري، لاستيفاء الديون ومستحقات الخزينة العامة، بموجب الضمانات والامتيازات الممنوحة في هذا الصدد، مما يستدعي قيامها بإجراءات تمهيدية للمتابعة¹.

وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، حدد القانون لها عدة إجراءات غير الطرق والأساليب العادية الا وهي الطرق الجبرية، أي انه في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبية، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة الى الحجز الإداري سواء كان منقولاً او عقاراً²، وفي الأخير اجراء البيع الذي يقع على هذه المحجوزات في حال عدم رضوخ وتسديد المدين لديه في مرحلة الحجز، وبذلك تضمن الإدارة تحصيل معظم ديونها³.

فالتحصيل الجبري هو عبارة عن وسيلة هدفها اجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضلها كل ما عليهم من مبالغ، فتسترجع الدولة بذلك كل أموالها لدى المكلفين، وبالتالي يتم اللجوء الى الإجراءات الجبرية في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل الضريبي، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

¹ خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص 30.

² العمري زينب، مرجع سابق، ص 22.

³ اغيث مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016-2017، ص 32.

أولاً: التنبيه

التنبيه هو إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام الإجراءات الردعية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري ...، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، امضاء قابض الضرائب، وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب الى وسيلة أكثر ردها وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة او الغلق المؤقت للمحل المهني¹.

ثانياً: الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري على انه تلك الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحتها لاستيفاء حقوقها. وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاما خاصا، وضعه المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة، ان هذا الإجراء يعد مهما لتحصيل أموال المكلف بالضريبة المستحقة بعد يوم من تبليغ التنبيه، وهو النظام الأكثر اختصارا، ومن خلال ذلك تقوم السلطة العامة خصما وحكما في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة، ومع ذلك يظل القاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري او الغاءها او عدم الاعتداد بها².

وهو نفس المبدأ الذي اخضع به المشرع الفرنسي، بحث نص على انه لا يتم الحجز الا بعد ثمانية (08) أيام على الأقل من تبليغ الاخطار بالحجز، ولقد وضع المشرع الجزائري هذا الإجراء بالإضافة للبيع حتى يسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف³.

¹ مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، مرجع سابق، ص 53.

² بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية – مدينه وفقا لأخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، سنة أولى ماستر قانون عام، قسم الحقوق، جامعة محمد الأمين دباغين سطيف2، 2020-2021، ص 87.

³ المرجع نفسه، ص 87.

توجد عدة اشكال وإجراءات متبعة للحجز الإداري نذكرها:

(1) أنواع الحجز:

- حجز مال المدين لدى الغير: يعتبر اجراء استثنائي تقوم بع إدارة الضرائب بموجب اشعار خاص يعرف بإشعار للغير الحاجز.
- حجز أموال المكلف لدى الغير: وذلك حسب المادة 384 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة¹.
- حجز المحل التجاري: حددها المشرع بالمادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذا المواد 145-146 من نفس القانون.

(2) إجراءات الحجز الإداري:

- لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتعين على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري والمتمثلة فيما يلي:
- يجب ان يكون اجراء الحجز في المواعيد المسموح بها وذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المواد: 147، والمادة 354، والمادة 644.
 - عدم التعسف في الحجز، فينبغي ان يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونيته.
 - اعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز فاذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلانه، اما إذا كان غائبا يلزم اعلامه بمحضر الحجز.
 - يشرع أولا في حجز الأموال المنقولة، فاذا لم تكفي بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة والغير منقولة بتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز مال المدين لدى الغير.
 - اعلام العامة بالحجز من خلال الصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال، او في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، او نشره في صحيفة يومية.

¹ سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، مرجع سابق، ص 57.

- كما ان الأصل في قانون الإجراءات الجبائية ان يكون الحجز تنفيذيا، لذا ينبغي اتخاذ مقدمات وإجراءات لاستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب وتبليغ الإنذار بالدفع ويجوز إذا القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.
 - في حالة الإفلاس والتسوية القضائية تحتفظ الخزينة بالحق في ان تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي تقع تحت امتيازها.
 - وبخصوص حراسة المال المحجوز فتحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.
- ويمكن ان يستفيد الحارس المعين، زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون ان يزيد مبلغ هذه المصاريف نصف قيمة الأشياء المحروسة.
- وإذا أوكلت الحراسة الى محشرة عمومية او الى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فانه هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها، وتقع على كاهل المكلف بالضريبة مصاريف الحراسة¹.
- كما يمكن الإشارة الى انه هناك نوعين من الحجز الإداري:

أ- إجراءات الحجز على المنقول إداريا:

- المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة وفي حيازة من يمثله وذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ويحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونيا او المحضر القضائي، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويشترط في حجز المنقول الشروط التالية:
- ان يكون المال المراد حجزه منقولا عاديا، فان كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.
 - ان يكون المال المحجوز مملوكا للمدين.
 - ان يكون المال من حيازة المدين او م يمثله.

¹ حساوي سليمة، الآليات القانونية للتحصيل الجبري في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017، ص 43.

بعد استيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقا لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من قبل قابض الضرائب، وتوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف. ويتم تنفيذ الحجز بانتقال أعوان الضرائب او المحضر القضائي الى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، ويقوم بجردها ووصفها وذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها وذلك وفقا لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، اما إذا كان المكلف بالضريبة مفلسا او في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في ان تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت امتيازاتها حسب المادة 149 من نفس القانون¹.

ب- إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغه للتنبيه، ويجب مراعاة الاحكام العامة للحجز الإداري واهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى او المدير الولائي للضرائب، ويشترط ان لا يكون للمكلف أموال منقولة، أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار الا بعد الحجز على المنقول²، وتتم إجراءات الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

انتقال أعوان إدارة الضرائب او المحضر القضائي الى مكان العقار، حيث يمكنه الاستعانة باي شخص يراه مناسبا في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ باتباع الإجراءات من حيث الانتقال وتحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته، حدوده، رقمه، والقطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، ويشتمل أيضا على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، واوصاف العقار... كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجزا إداريا، فالحجز العقاري يرتب اثار من تاريخ

¹ صولي حميدة، مرجع سابق، ص 62.

² المرجع نفسه، ص 63.

تسجيله في السجل العقاري فان لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره، ويكون ذلك بشرط اعلان كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس¹.

ج- سلطة إدارة الضرائب في الحجز:

لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع الاقرارات المقدمة من المكلف اذا لم يتم اداؤها في المواعيد القانونية فالأصل ان يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة الى المطالبة في مقر المدين، الا انه يجب على المصلحة ان تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد حيث لا يجوز توقيع الحجز الا بعد انذار المكلف، ويكون قابض الضرائب هو المختص في ارسال الإنذار الى كل من المكلف بالضريبة المسجلة في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب اداؤها وشروط الاستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل².

ويشترط في هذه الإنذارات ما يلي:

- ارفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا.
- ارسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة الى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

وبالنظر الى إدارة الضرائب نجد انها تعتبر الجهة الدائنة بالحجز، وهي التي تباشر وتشرف على اجراءه ولا يشرف عليه القاضي ولا يتدخل، الا عند حدوث منازعة في التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز، ولا يشرف عليه بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل اجراءاته وتحت مسؤوليته³.

¹ سلامي العبد، مرجع سابق، ص 51.

² صولي حميدة، المرجع السابق، ص 63.

³ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 36.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/07/30، حيث تمتع إدارة الضرائب طبقاً للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة بحق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة¹.

ثالثاً: بيع المحجوزات

بعد اجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة يأتي اجراء اخر لتحصيل الضريبة وهو اجراء بيع المحجوزات، ويعتبر اخر مرحلة من مراحل التحصيل، والهدف منه هو الحصول على مبالغ من خلالها تستوفي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة وحل النزاع دون اللجوء الى الإجراءات القمعية، وهذا وفقاً لنص المادة 51 الفقرتان الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم وفقاً للمادة 52 من نفس القانون، ولا يمكن ان يجرى البيع الا بعد عشرة (10) أيام من نشر الإعلانات.

1) شروط البيع:

تخضع إجراءات بيع المحجوزات للشروط التالية:

أ- **الترخيص بالبيع:** يخضع تنفيذ هذا الاجراء لرخصة تعطى لقابض الضرائب، بعد اخذ رأي الوالي او أي سلطة أخرى تقوم مقامه وفقاً للمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية. وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في اجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ ارسال الطلب اليه لمدير الضرائب للولاية ان يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشرة القيام بالبيع حسب المادة 146 من الفقرة 4.

ان شرط الترخيص يسقط في حالة تعلق الامر بمحجوزات قابلة للتلف او التي تشكل خطراً على الجوار، بحيث يمكن الشروع بالبيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات او

¹ صولي حميدة، المرجع السابق، ص 64.

المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال تخصصه وذلك حسب المادة 146 من الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية¹

ب- إجراءات الاشهار: بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي او المدير الولائي للضرائب المباشرة تبدأ عملية الاشهار بالبيع وهي عملية تسبق البيع يتم فيها الصاق الإعلانات المتضمنة البيانات الضرورية وفقا لأحكام المادة 151 من الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) إجراءات البيع:

نص المشرع على ان تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة اما على يد أعوان المتابعات او على يد المحضرين القضائيين، او محافظي البيع بالمزاد العلني حسب المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتم تحرير محضر بالبيع من قبل قابض الضرائب وتسليم نسخة منه للمشتري حسب المادة 151 الفقرة 5، وعليه فان المشرع تناول بيع المحل التجاري بالتفصيل في المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية وترك باقي أنواع البيوع الأخرى للأحكام العامة².

رابعاً: الغلق المؤقت للمحلات

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية، وذلك لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري او المهني عملاً تهديدياً الى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً او المحضر القضائي³.

¹ انظر المادة 146 بفقرتيها 4 و5، عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 16/05 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 85.

² سعاد زموري، مرجع سابق، ص 59.

³ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 45.

الى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمسئولياته، كما احتوت هذه المادة على إجراءات والشروط الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري والمتمثلة فيما يلي¹:

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانونا، او المحضر قضائي.

- لا يمكن ان تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.

- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، او لم يكتتب سجلا لاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال اجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي او العون المتابع لتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة الى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من اجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد 948،930،929 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية².

ويتم تقديم هذه العريضة الى رئيس المحكمة الإدارية المختص إقليميا الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الدارة الضريبية او استدعاءها قانونا.

كما لا يوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعذى للقابض، وذلك بعد اخذ رأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي او أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في اجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ ارسال الطلب الى الوالي او الى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية ان يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع³.

¹ انظر المادة 146 من قانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/01، المعدل والمتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، العدد 79.

² انظر المواد 948،930،929 من قانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21، سنة 2008.

³ العبد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 137.

- ان الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مربحا، فاذا تماطل التاجر عن تسديد ديونه الضريبية تلجا إدارة الضرائب الى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير من اجل ارغام المكلف بالضريبة من تسوية وضعيته امام الإدارة الضريبية.

وهنا ينتهج المكلفون بالضريبة طرق غير قانونية بهدف عدم تسديد الضريبة، إذا بلغ المكلف بجدول التحصيل، وبعد تنبيه الأخطاء دون ان يقوم بتسوية وضعيته، وهنا تلجا إدارة الضرائب الى التحصيل الجبري عن طريق اصدار قرار بغلق محله التجاري او المهني مؤقتا¹.

حيث نصت المادة 156 بان " اجراء الغلق الإداري للمحل، ومن اجراء التحصيل الجبري تتخذ إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي "².

وبالتالي فان المكلف بالضريبة غالبا ما يلجا الى القضاء ذلك انه في كثير من الأحوال يسعى لتسديد ما عليه من ديون حتى يستطيع فتح محله متى كان حسن النية، وهنا تلجا إدارة الضرائب الى وضع جدول له تسديد ما عليه من ديون بالتقسيط.

وما نلاحظه من خلال هذا الاجراء انه اجراء عقابي ردعي مؤقت الا انه ناجح وناجع بدليل قيام المكلف بدفع ما عليه من ديون مستحقة للخزينة.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي

تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند اجراءات المتابعة، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة.

وخول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقاibus الضرائب في دائرة اختصاص اقليمه الولائي، بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بما تضمنه السند التنفيذي، ويجب ان تشمل التكاليف على البيانات المعتادة وفقا لأحكام المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ف ضمان التحصيل الجبري

¹ قرار مجلس الدولة رقم 01 10/10، الصادر بتاريخ 2003/11/18، الغرفة الثانية.

² انظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

يعتبر من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب¹، ومن إجراءات التحصيل الجبري يجب ان تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانونا، وعليه فان المكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي المستحق، يتابع بكل اشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة وجوبا بتبليغ سند إجراءات المتابعة ثم الحجز ثم بيع املاكه، وفي مقابل ذلك منح المشرع المكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة.

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة

يتطلب في منازعات التحصيل وجوب تقديم تظلم اداري مسبق، كما هو عليه الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي، سواء من حيث الشكل او المضمون او الاجل، وبالتالي فان اجراء التظلم في نزاع الوعاء اجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط. اذن فان اجراء التظلم الإداري المسبق اجباريا في منازعات التحصيل في كل ما يتعلق بإجراءات المتابعة.

أولا: الاعتراض على سند المتابعة

نص قانون الإجراءات الجبائية " يعد كل سند يتعلق بالمتابعة قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط والواجب تحصله من الحصص المقيدة فيه فحسب بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل ان يسدد المكلف بالضريبة دينه².

1) حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة:

ومثال ذلك عدم ذكر العناصر الواردة في الإطار بالدفع، فالمكلف بالضريبة يطلب الغاء سند المتابعة امام القاضي الإداري لكونه غير مستوفي للشروط الشكلية المقررة قانونا.

¹ عويش ابنتسام، فايزة ميهوب، مرجع سابق، ص 45.

² المرجع نفسه، ص 46.

(2) الطعن المسبق:

ويتم بتقديم اعتراض على سند الإجراءات المتابعة على صحته من حيث قانونية وشكل السند المتابع مع احترام الآجال القانونية¹، ولذلك فإن المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على انه " اوجب المكلف بالضريبة المعترض وجوب تقديم شكوى الى المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت اشرافه المحاسب العمومي (قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة او مدير كبريات المؤسسة ".

وتنص المادة 154 من نفس القانون على انه في اجل (شهر) اعتبارا من تاريخ تبليغ السند، فاذا كان قرار المدير متضمنا الرفض الكلي او الجزئي او الضمني فانه يحق للمكلف بالضريبة المعترض للجوء الى المحكمة الإدارية والطعن ضد المحاسب القائم بالحجز خلال (شهر واحد) بعد انقضاء الاجل الممنوح لرئيس المصلحة للبت في الطلب المكلف بالضريبة، او في خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة².

وبالرجوع الى نص المادة 153 فقرة 1 من نفس القانون نجدها تنص على انه " يجب ان ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية حسب الحالة الى مدير كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب التابع له مكان الاخضاع الضريبي " ³.

ثانيا: طلب تسديد الإيقاف

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، او إجراءات التسديد لا يوقف التسديد الا بأمر بقاضي الاستعجال، وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية لاستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي بحوزة المكلف بالضريبة، حيث تظهر رقابة القاضي الإداري في مدى احترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل⁴.

¹ قساس سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 52.

² عويش ابتسام، فائزة ميهوب، المرجع السابق، ص 47.

³ انظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

⁴ فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 85.

منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات، وحق طلب إيقاف التسديد¹، كما نصت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة او مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط اولي في أي دعوى قضائية من اجل التماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.

كما يجوز لمن قدم شكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72 و 73 و 75 و 76 من قانون الإجراءات الجبائية ان يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع فيها².

الفرع الثاني: الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب

ان الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع على عكس الاعتراض على سند اجراء المتابعة المتعلقة بشكل اجراء، فالاعتراض على التحصيل الجبري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل او جزء منه، او وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس الشروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم امام المدير الولائي للضرائب او رفع الامر الى القضاء³، والاعتراض ليس له أي اثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من انه يتعلق بالموضوع، الا اذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من إجراءات التحصيل الجبري للضرائب

إن معظم النقاط التي تناولناها في الفرعين أعلاه، اثارت عدة إشكاليات في الممارسة القضائية، وعليه فانه عند بحثنا لمجموع قرارات مجلس الدولة وجدنا ما يتعلق بهذه الإجراءات ونذكر بعضها:

أولاً: التظلم

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة، وكرس مبدأ صريح وهو انه عدم القيام بالتظلم الإداري المسبق المذكور في المادتين 397-398 من قانون الضرائب المباشرة يؤدي الى قبول عدم الدعوى

¹ قرار مجلس الدولة رقم 02 38 56، الصادر بتاريخ 2005/03/08.

² العمري زينب، مرجع سابق، ص 28.

³ سلامي العيد، مرجع سابق، ص 54.

شكلا، الا انه يعاب على هذا القرار في رفضه للدعوى شكلا تحت عنوان " من حيث الموضوع "، بل كان عليه ان يرفضها بسبب عيب الشكل¹.

كما انه سار مجلس الدولة في قرار اخر، بحيث اشترط في دعوى استرداد الأشياء المحجوزة عليها ورفع اليد على الأموال، ويجب القيام أولا برفع الطلب امام المدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة².

ثانيا: امتياز الخزينة العمومية في استيفاء ديونها

كرس قرار مجلس الدولة حق إدارة الضرائب في ممارسة امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وفقا للأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وذلك تطبيقا للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة، حيث جاء في حيثياته ما يلي " ... وحيث ان تسجيل الرهن خرقا للقانون بالنظر الى الوثائق المدرجة بالملف والمثبتة لاستحقاق الضرائب تجاه التعاضدية المدنية من سنة 1992، أي قبل ابرام عقد رهن الحيازة يفقد الرهن الاتفاقي قيمته القانونية، وبالتالي لا يمكن الدفع به من طرف البنك للمطالبة بحق الامتياز بناء على المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة ... وحيث انه يتعين القول اذا ان الرهن الاتفاقي لا يعطي الأولوية لصاحبه لاستيفاء دينه اذا سجل خرقا للقانون وتبقى بالتالي الأولوية للخزينة العمومية... " ³.

ثالثا: صحة إجراءات التحصيل

بالرجوع الى قرار مجلس الدولة⁴، وطبقا للمادة 328 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على ان الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق، وجاء في القرار ان المعني بلغ بدون ظرف مغلق مما يجعل الاجراء باطلا، ونجد في قرار اخر لمجلس الدولة الصادر بتاريخ 2002/01/28، قد قضى بصحة إجراءات التحصيل الجبري، حيث قال " ... ان إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، تمت وفقا

¹ قرار رقم 08 25 15، المؤرخ في 1999/03/22، مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

² قرار رقم 71 71 20، المؤرخ في 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

³ قرار رقم 63 17 00، المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

⁴ قرار رقم 87 19 00، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

لمتطلبات القانون وخاصة المواد 392 وما يليها من قانون الضرائب، والمادة 34 من الامر 31/96، وعليه فان طلب المستأنف لإبطالها طلب غير سديد ويتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف...".

رابعاً: وقف تنفيذ إجراءات التحصيل

بالرجوع الى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2002/12/17 رقم 5671 نجد انه اكد ان وقف تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص القاضي الاستعجالي، و ان وقف التنفيذ امر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح حقوق الأطراف ولا بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده عند الفصل في الموضوع مادام ان قاضي الموضوع قرر تعيين خبير¹، ولقد اشترط مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 2002/10/15 رقم 00 55 43 من اجل الامر بوقف تنفيذ الحجز على ضرورة ان تكون هناك دعوى أولية معروضة امام قاضي الموضوع، وجاء في نصها "... غير انه بالرجوع الى ملف الاستئناف والدعوى فانه لا يوجد ما يثبت ان النزاع مطروح امام قاضي الموضوع بمناقشة صحة الضريبة... "

المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو

الطعن العفوي او الالتماس الولائي هو من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي لتسوية المنازعات الجبائية، ويختلف عن سابقه (الطعن النزاعي) في طبيعة الطلب المرفوع الى الجهات المختصة (مديرية الضرائب بالولاية)، كون الطعن العفوي لا يكون ناتج عن رفض المكلف بالضريبة، بل ان هذا الأخير يقر بالضريبة ويعترف بالأساس القانوني لها.

وما يمكن ملاحظته عن الطعن العفوي ان نسبته للمنازعات الجبائية كانت اصطلاحاً لأنها تحتوي على المعنى الحقيقي للمنازعة، وبمعنى اخر التخاصم، وهذا يدخل ضمن الالتماس الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة في أوقات عصيبة يمر بها تحول دون دفع مستحقته الضريبية، وزيادة على هذا فان المكلف بالضريبة او قابضي الضرائب المقدمة طلباتهم سواء لالتماس الاعفاء من الريبة او الابراء من المسؤولية بالنسبة لقابضي الضرائب²، ولا يحق لهم اللجوء الى الجهات القضائية

¹ سلامي العيد، مرجع سابق، ص 56.

² عويش ابتسام، ميهوب فايزة، مرجع سابق، ص 54-55.

ويرجع ذلك الى طبيعة الطلبات وموضوعها المتضمن للالتماسات وليست منازعات تطلب رفعها الى القضاء .

المطلب الأول: طلبات المكلفين بالضريبة

لقد خول القانون للمكلف بالضريبة إمكانية تقديم طلبات الاعفاء من الضريبة امام لجان الطعن الولائية التي نجد أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والمقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 25 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب الذي تضمن فيها انشاء وتكوين هذه اللجان المتخصصة في النظر لطلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مبالغ عقوبات التحصيل، الغرامات والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، والضرائب الغير مباشرة، وكذلك حقوق التسجيل¹، وتبت فيها وفقا للسلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها، اذ انها لا تتقيد باي نص قانوني، حيث انها تدرس الطعون وفق معطيات مادية بحتة.

ويقدم المكلف بالضريبة طلبه لالتماس الاعفاء من الضريبة المفروضة عليه قانونا او التخفيض منها، وذلك في حالة العوز او ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن ابراء ذمته إزاء الخزينة العمومية²، كما يمكنه أيضا ان يلتمس من إدارة الضرائب الاعفاء او التخفيض من الضريبة المفروضة عليه، او يلتمس الاعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية³.

الفرع الأول: إجراءات تقديم طلب العفو

تشمل إجراءات تقديم طلب العفو فيما يلي:

أولا: تقديم الطلب

يجب على المكلف حسب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ارسال الشكاوى الى مدير الضرائب للولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع ارفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية

¹ عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 50.

² سلامي العيد، المرجع السابق، ص 57.

³ انظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

تقديمه¹، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذا الطلب، ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رايه إذا تعلق الامر بالضريبة والرسوم المخصصة لميزانية البلدية².

ثانيا: البت في الطلب واتخاذ القرار

إن سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من اختصاص وصلاحيات المدير الجهوي للضرائب، او مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، تبعا للمعيار المالي الذي يجد أصله في قيمة الحصة الضريبية او الغرامة وذلك وفقا لما يلي:

نصت المادة 3/93 من قانون الإجراءات الجبائية على انه " سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هي من صلاحيات المدير الجهوي للضرائب عندما يفوق المبلغ 5000000 دج، ومن اختصاص المدير الولائي للضرائب عندما يكون المبلغ يساوي او يقل عن 5000000 دج ".

- بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا: يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية والغرامة مبلغ 5000000 دج، وذلك بعد سماع رأي لجنة الطعن من اجل العفو الجهوي، ويتم تبليغ القرار الى المعني بالضريبة.
- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية او الغرامات عن المبلغ 5000000 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من اجل العفو.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب يكون قابلا للطعن وذلك عن طريق المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، ويتم التبليغ بنفس كفاءات قرارات المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة باجل محدد³.

¹ سعاد زموري، مرجع سابق، ص 69.

² سلامي العيد، المرجع السابق، ص 58.

³ العمري زينب، مرجع سابق، ص 30.

الفرع الثاني: اثار تقديم طلب العفو

بتقديم طلب العفو تترتب عدة نتائج تتمثل فيما يلي:

- لقد خول القانون للمدير الولائي للضرائب سلطة البت في طلبات الطعون، غير ان قراراته تكون قابلة للطعن امام المدير الجهوي المختص إقليميا.
 - يتم تبليغ القرارات للمعنيين وفق ما تحدده المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الشروط المذكورة فيها.
 - نصت المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية، على حالة خاصة بتطبيق المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها، والمنقوصات و الاغفالات بجميع أنواعها والتي تمت معاينتها اثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها، او في حسابها حيث يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات و بصرف النظر عن الاجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة ان تعارض في هذه المقاصات عندما يطلب المكلف بالضريبة الاعفاء من ضريبة ما او التخفيض منها.
- غير انه وخلافا لما سبق ذكره، فانه يجوز تطبيق المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية او المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى، وذلك حتى ولو كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي، وهذا في حالة الشكوى المتعلقة بالتقديرات العقارية للأموال المبنية¹.

المطلب الثاني: طلبات قابضي الضرائب

إن الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب تبدو في حالة غيبة نوعا ما في اول وهلة، على عكس الطلبات الخاصة بالمكلفين، وغرابتها تكمن في الجهة المكلفة بالتحصيل هي التي تتقدم بهذه الطلبات، لكن هذا لا يكون غريبا إذا علمنا ان هذه الطلبات لا تهدف الى اعفاء المكلف من المسؤولية الجبائية وانما ابراء قابض الضرائب من مسؤوليته المتمثلة في انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل.

¹ سلامي العيد، المرجع السابق، ص 59.

ونصت المادة 346 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على هذا الاجراء، وكما نعلمه ان قباضة الضرائب هي مصلحة في التحصيل كل ما يفرض على المكلف من الضرائب والرسوم والغرامات، ويشرف على ذلك قابض الضرائب الذي يتحمل على عاتقه تحصيل مستحقات الخزينة من المكلفين بها بالطرق المنصوص عليها في القانون، وقد يصل الى الحجز التنفيذي حفاظا منه على إيرادات الخزينة¹.

لكن قد يحدث ان يقوم القابض بكل الإجراءات المنصوص عليها قانونا، ويستحيل عليه تحصيل الحصص الموكلة له لأسباب مختلفة، ولهذا منحه المشرع طرق قانونية تسمح له بإبراء ذمته من المسؤولية، وذلك من خلال نص المادة 346 وهو ما يعرف بكشف الحصص الغير قابلة للتحصيل، وهو كشف جماعي يقدمه قابض الضرائب المختص الى مدير الضرائب للولاية وهو ما تعرف به هذه الطلبات².

الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابض الضرائب

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود الى غياب المكلف بالضريبة او وفاته او اعساره، ويمكن لقابضي الضرائب ان يقدموا نوعين من الطلبات:

طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل وطلبات الابراء او التخفيف من المسؤولية³، وعلى هذه الحالة يمكن تلخيص شروط تقديم الطلبات كالتالي:

- يجب على قابض الضرائب ان يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل، من بين الحجج التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم.
- يقدم الطلب في شكل بيانات الى المدير الولائي للضرائب، قبل تاريخ 20 افريل من كل سنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ.

¹ عزيز امزيان، مرجع سابق، ص 51.

² عويش ابتسام، ميهوب فايزة، مرجع سابق، ص 58.

³ شاعة نورية، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017، ص 31.

- كما ان هذا الطلب لا أثر فيه سوى ابراء مسؤولية قابض الضرائب، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة، حيث يجب على قابض الضرائب معاودة اتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم في حالة ما إذا تحسن حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم.
- لا يجوز ان يكون موضوع طلبات الابرء او تخفيف المسؤولية الا للحصص الضريبية التي تم ادراجها في كشوف الحصص الغير قابلة للتحصيل، ثم القيام بشطبها من هذه الكشوف.
- تخول سلطة البت في الطلبات للمدير الجهوي للضرائب ولمدير الضرائب بالولاية حسب المعيار المذكور في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- حكم الإلغاء يصدر من المدير الولائي للضرائب وفق المادة 3/54 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك عند انقضاء السنة العاشرة (10) التي تلي تاريخ ادراج الجدول في التحصيل، وتعتبر الحصص التي يتم تحصيلها في حكم الملغاة¹.

كما يمكن شرح ما سبق حول طلبات قابض الضرائب فيما يلي:

أولاً: طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل:

يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة (05) لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل تاريخ 20 أفريل من سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمتها حصصها.

وهذه الطلبات تؤدي الى رفع المسؤولية عن القابض، والحصص الغير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة (10) التي تلي ادراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من قبل المدير الولائي للضرائب خلافا للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها².

¹ سلامي العيد، مرجع سابق، ص 60.

² عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 52.

ثانياً: طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية

تقوم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص الغير قابلة للتحصيل والتي تم ادراجها في كشوف ثم شطبت منها¹.

الفرع الثاني: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين بالضريبة، حيث يتم توجيه هذه الطلبات الى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق في صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من ان جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف بالضريبة او ورثته او الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل الى استحالة التحصيل، اما إذا اختلفت اراء القابض ورئيس المفتشية الراي الفاصل هو راي المدير الولائي للضرائب².

المطلب الثالث: اختصاصات النظر في الطعون من اجل العفو

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف الى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي او الولائي وذلك بناء على نص المادة الأولى (1) والثالثة (3) من القرار رقم 16 المؤرخ في 1991/05/28³، لذلك انشا المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز او ضيق، وعليه فسنحاول القاء نظرة على تشكيلة واختصاصات هذه اللجان.

¹ العمري زينب، مرجع سابق، ص 31.

² عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 52.

³ المادة 1 و3 من القرار رقم 16، المؤرخ في 1991/05/28، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، المتضمن انشاء وتكوين وسير اعمال لجان الطعن على المستوى الولائي والجهوي.

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن من اجل العفو

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

تتكون لجنة الطعن الولائية من اجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- المدير الفرعي للضرائب عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.
- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- يعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

ثانياً: اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير عملها

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة او قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها اقل او يساوي مبلغ 500.000.00 دج، وذلك من اجل تقديم رأيها الى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقاً¹.

كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة واحدة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع في اجل ثمانية (8) أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي (2/3) الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير اعمال المداولات².

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون اراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء الى مقدم الطلب (سواء المكلف او قابض الضرائب) خلال 15 يوماً الثانية بتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، وتدون اعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفض نسخة منه مع الملف.

¹ بن سي قدور سامية، مرجع سابق، ص 45.

² عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 54.

الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن من اجل العفو

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:

تتكون هذه اللجنة من: ¹.

- المدير الجهوي للضرائب رئيساً.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضواً.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات الجبائية عضواً.
- مديريين ولائيين للضرائب الجهوي لمدة 1 سنة.
- كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من اجل العفو.

ثانياً: اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير عملها:

إن المكلف الذي لم يجد لطلبه رداً إيجابياً من اللجنة الولائية بخصوص التماس، سواء كان الرد اما بالرفض كلياً او جزئياً، وإذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع التماس هنا يجوز له ان يلجا الى اللجنة الجهوية باعتبارها اخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500.000.00 دج ².

وتجتمع هذه اللجنة مبدئياً مرة واحدة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال ثمانية (08) أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع، ولا تعقد الجلسة الا بعد حضور ثلثي (2/3) الأعضاء، ويتم دراسة كل الملفات المطروحة كما يتم اتخاذ القرار بشأنه ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين، ثم تحول الملفات الى مكتب الاعلام ليتم تبليغ القرار الى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الاشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن امام المدير الجهوي للضرائب ³.

¹ عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 54.

² المرجع نفسه، ص 54.

³ بن سي قدور سامية، المرجع السابق، ص 46.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق ذكره نستنتج ان عملية التحصيل الضريبي لها درجة كبيرة وعالية، حيث تعود بالنفع على الإيرادات المختلفة للدولة، وبالتالي تعمل جميع الدول وبدون استثناء على ضمان فرضها وتحصيلها بمختلف الطرق والوسائل المتاحة، بداية بطرق التحصيل الودية والتي تحدث بمجرد حلول اجل دفع دين الضريبة، وفي حالة فشل هذه الإجراءات تتوجه الإدارة الضريبية مباشرة الى طرق التحصيل الجبري، والتي يتصدرها الإنذار وبعدها الغلق مروراً بالحجز بكل انواعه ثم الوصول أخيراً الى البيع.

وبالتالي يمكن القول هنا ان المكلف بالضريبة سواء كان شخصاً طبيعياً او معنوياً فهو ملزم بدفع ما عليه من ضرائب، وذلك تقادياً للمشاكل التي قد تعترضه من وراء هذه الإجراءات والتي يمكن ان تتخذها الإدارة الضريبية في حال عدم أدائه لها في الأوقات المفروضة عليه، وبالتالي فإنه في العلاقة الضريبية يكون المكلف دائماً هو المطالب والمدين هو الملزم بدفع الضريبة، اما الطرف الثاني من هذه العلاقة الا وهي الإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة هي من تطلب وتفحص وتراقب وتنفذ.

الخاتمة:

وفي نهاية هذه الدراسة المتواضعة التي حاولنا فيها ان نقوم بوضع شرح وتفسير للتسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، وقد حاولنا التفصيل في جوانب هذا الموضوع لتوضيح المفاهيم العامة المتعلقة بالنزاع الضريبي، وفي خاتمة هذا البحث ارتئينا استخلاص بعض النتائج في موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وسنقوم فيما يلي بعرض لمختلف النتائج المتوصل إليها والمستخلصة في إطار هذا البحث:

- 1- تتميز المنازعة الضريبية بمميزات وخصوصيات تجعلها أكثر تعقيدا عن غيرها من المنازعات الإدارية الأخرى، نظرا لخصوصيتها وتمتعها بمميزات بعيدة كل البعد عن بقية المنازعات.
- 2- تتمتع الإدارة الضريبية في مجال الرقابة التي تفرضها على المنازعات الضريبية بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات والصلاحيات التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة والتي تتميز بالمحدودية والضعف.
- 3- تتسم الشروط والإجراءات المتعلقة بالطعن في النزاعات الضريبية عند تقديم الشكاية (تظم اداري) من طرف المكلف بالضريبة بالتعقيد، مما يجعل معظمها معرضة في اغلب الأحيان الى الرفض لهذا وجب وضع شكل محدد للشكاية وذلك من اجل تبسيط شروطها واجراءاتها لكي يمكن المشرع القائم بالشكاية من عدم فقدانه لحقه القانوني في اثاره النزاع الضريبي في حالة وقوع خطأ من قبل الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالضريبة ومشروعيتها.
- 4- يمكن للإدارة الضريبية بصفتها سلطة مكلفة ومخولة من طرف المشرع الحق في رفض الضرائب او خفضها بما يليق بظروف الشخص الذي وقعت عليه مهمة أداء الضريبة، ويكون ذلك من تلقاء نفسها دون الحاجة الى تدخل أطراف أخرى، بحيث تتمتع هذه الأخيرة بسلطات واسعة في خفض المبلغ المحتج عليه أكثر مما يطلبه المكلف في بعض الأحيان، وفي الأخير يعتبر القرار الذي تصدره الإدارة الضريبية قرار لا يمتلك حجية الامر المقضي فيه، أي ان للإدارة الحق في العدول عن القرارات التي تصدر من طرفها.
- 5- لم يولي المشرع الجزائري الاهتمام الكافي للجان الطعن الإدارية، مما جعلها غامضة وغير معروفة لدى المكلفين بتحصيل الضرائب، وكذلك لم تساعد النصوص القانونية التي يشوبها

- الكثير من الغموض هؤلاء المكلفين بفهم مقتضيات تحصيل الضرائب على الوجه المنصوص عليه قانونا، وبالتالي فإن الآراء التي تصدرها غير ملزمة واللجوء إليها يعتبر مسألة اختيارية وليست وجوبية كتقديم الشكاية، وهذا ما جعل الدور الذي تلعبه لجان الطعن الإدارية يتسم بالضعف الشديد في تدخلاتها من أجل إيجاد حل لتسوية النزاعات الضريبية، مما أدى إلى تهرب المكلفين بالضرائب عن هذه اللجان وعدم الإقبال عليها مما يستوجب على المشرع في هذه الحالة أن يقوم بتفعيل دور لجان الطعن الإدارية واعطائها صلاحيات أكبر، خصوصا في مجال الطابع الإلزامي الذي يجب أن تتسم به قراراتها الصادرة حول المنازعات الضريبية.
- 6- عدم ثبات المشرع الجزائري في إطار استعماله إلى المصطلحات التي تخص الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية في النصوص التي وضعها لتنظيم تدخلات هذه اللجان، فقد استعمل تارة مصطلح راي ليشير به إلى تدخلات لجان الطعن الإدارية واستعمل مصطلح قرار في حالات أخرى على الرغم من أن هذا الأخير يكون ملزما على عكس الراي الذي لا يحمل طابع الإلزام.
- 7- نظرا لكون الضريبة مصدر هام لتمويل الخزينة العمومية نلاحظ باستقراء النصوص القانونية الموضوعة لتنظيم المجال الضريبي نجد أن المشرع قد حاول تعزيزها بمجموعة من الامتيازات من بينها: التنفيذ الجبري، وكذلك جعل التظلم موحدا عبر كافة قوانين الضرائب، واطفاء الشفافية في إطار هذا الشأن وذلك لضمان حقوق من تقع عليه مسؤولية أداء الضريبة ولكي لا تكون الإدارة الضريبية هي الخصم والحكم في ان واحد.
- 8- عمد المشرع الجزائري إلى تقليص استقلالية لجان الطعن الإدارية وحيادتها، ويظهر ذلك عند استقراء النصوص القانونية المنظمة لصلاحيات واختصاصات هذه اللجان والتي وردت في مجموعة من القوانين المتعاقبة لقانون المالية، والتي تميزت بكثرة التعديلات من طرف الجزائري.
- 9- ما يلاحظ أن المشرع الجزائري إصداره للعديد من النصوص القانونية في شؤون المنازعات الجبائية والتي عادة ما يعقبها بتعديلات جديدة تلغيها أو غيرها دون أسباب منطقية ومبررات مدروسة، وكذلك يلاحظ عليه أنه قد يصدر النص القانوني في بعض الأحيان دون إصدار

النص التنظيمي الذي يفسره مما يصعب من مهمة المكلفين بالضرائب ويتوجب عليهم وقتها القيام بالتأقلم مع هذا النظام الجديد.

10- خضوع منازعات الضرائب في الجزائر الى قوانين مرنة يتم تعديلها باستمرار وإلغاء القوانين القديمة المنظمة لنفس الشؤون التي ستقوم بتنظيمها القوانين الجديدة، وهذا ما يؤدي بالمكلفين بأداء الضرائب الى جهل اغلب هذه النصوص نظرا الى عدم قدرتهم على مواكبة التغيرات الطارئة على هذه القوانين المتعلقة بالضرائب، وبالتالي توجب على المشرع جعل هذه القوانين تتسم بنوع من الجمود، مما يسهل على المكلفين بالضرائب مراجعة هذه النصوص وفهم مضامينها.

11- محاولة خلق نوع من التوازن في النصوص القانونية من طرف المشرع الجزائري، وذلك رغبة منه في حماية كل من المكلف بالضريبة والإدارة على حد سواء، حيث يمكن للمكلف بالضريبة ان يستفيد بمجموعة من الضمانات التي وضعها المشرع من بينها: التأجيل القانوني للدفع والاعفاءات الضريبية والتخفيضات... الخ.

ونلاحظ من خلال دراستنا ان المشرع قد حاول في اغلب الأحيان المراعاة بين مصالح الأطراف المتعارضة فيما يخص المنازعات الضريبية، الا ان ذلك لا يمنع من وجود بعض النقائص التي سنحاول وضع اقتراحات وتوصيات وذلك للمساهمة في تعديلها وتقويمها بما يضمن تحقيق العدالة الكافية بين هؤلاء الأطراف والمتمثلة في:

- 1- وجوب وضع نظام تسلسلي يتعلق بالقواعد القانونية الموجودة في إطار الإجراءات الجبائية، بحيث يتوجب على المشرع ان يراعي في وضع هذا النظام مراحل النزاع الضريبي، وذلك من اجل تسهيل مباشرة هذه الإجراءات من طرف أصحاب المصالح في المنازعات الجبائية.
- 2- وجوب ثبات المشرع الجزائري في استعماله لبعض المصطلحات القانونية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، وابتعاده عن تغيير هذه المصطلحات في حالات معينة، خصوصا ما يتعلق باللجان الإدارية ذلك ان توحيد المصطلحات يضيء عليها طابع الدقة القانونية ويكسبها عنصر السهولة في الفهم، خصوصا وان اغلب دارسي هذه القوانين غير متخصصين لدرجة فهمهم لمصطلحات معقدة ومتغيرة في حالات كثيرة.

3- يجب على المشرع الجزائري ان يقوم بتفعيل دور لجان الطعن الإدارية، وكذلك محاولة توسيع الصلاحيات والاختصاصات لهذه اللجان وذلك لضمان استقلاليتها وتزويدها بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي.

4- يتوجب على المشرع الجزائري وضع إجراءات وأشكال محددة للشكاية (تظلم اداري) يقوم باتباعها من يرغب في مباشرة الشكاية، وذلك من اجل تبسيط شروطها لكي تكون سببا أساسيا ومهم في حل معظم النزاعات الضريبية.

5- يتوجب على المشرع الجزائري حل التشابك والازدواج الواقع في الاختصاصات ما بين لجان الطعن الإدارية، ويكون ذلك عبر اعتماد معيار محدد في هذا المجال.

ومن هنا نستخلص ان التشريع الجبائي يعتبر من التشريعات الصعبة والمعقدة، لاسيما في الجوانب التقنية للمنازعات الضريبية، مما يصعب على رجال الإدارة الجبائية التحكم فيه والتعرف على تفاصيل مواده ومضامينها، خصوصا وان هذا القانون تطرأ عليه الكثير من التعديلات.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: القوانين

- 1) القانون رقم 01-21 المؤرخ في 12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 78 الصادر بتاريخ 23/12/2001.
- 2) القانون رقم 36-90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 57 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
- 3) القانون رقم 16-14 المؤرخ في 17 ديسمبر، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
- 4) القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2015.
- 5) القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.
- 6) القانون رقم 05-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، العدد 85.
- 7) القانون رقم 01-21 المؤرخ في 01/12/2001، المعدل والتتم المتضمن قانون الإجراءات الجبائية.
- 8) القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21 الصادر بسنة 2008.

ثانياً: القرارات

- 1) القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 2 الصادر بتاريخ 06 جانفي 1970.
- 2) القرار رقم 525، جلسة 15 مارس 2003، منشور بمجلة مجلس الدولة، العدد 2 الصادر بسنة 2003.

- (3) القرار رقم 6509 الصادر بتاريخ 25 جانفي 2003 عن مجلس الدولة، منشور بمجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الجبائية، 2003.
- (4) القرار رقم 42780 المؤرخ في 15 جوان 1985، العدد 4، الصادر بسنة 1989.
- (5) القرار رقم 01 10/10، الصادر بتاريخ 2003/11/18 عن مجلس الدولة، الغرفة الثانية.
- (6) القرار رقم 023856 الصادر بتاريخ 2005/03/08 عن مجلس الدولة.
- (7) القرار رقم 152508، المؤرخ في 1999/03/22، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
- (8) القرار رقم 7171 المؤرخ في 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
- (9) القرار رقم 001763 المؤرخ في 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
- (10) القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

ثالثا: الكتب

- (1) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- (2) عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- (3) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999.
- (4) حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، 2005-2009.
- (5) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- (6) حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- (7) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية (د، ب، ن)، 1994.

8) شاوش يلس، المالية العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

9) العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.

رابعاً: الرسائل الجامعية

1) وفاء شيعاوي، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

2) شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات في ظل اجتهاد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008/2009.

3) قساس سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، القانون الخاص، فرع قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008.

4) يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.

5) صولي حميدة، التظلم الإداري كألية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2020.

6) بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر العاصمة، 1994.

7) بن شريف ليدية، بلقبلة فيروز، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر حقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2016.

8) عائشة شابي، مروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص قانون الاعمال، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2013/2014.

- 9) سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017.
- 10) خيشان ليلة، مصباح يوغرطة، المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016/2017.
- 11) بن سي قدور سامية، الإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، قسم القانون الخاص، تخصص قانون قضائي، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019/2020.
- 12) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
- 13) بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للاعمال، قسم الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014/2015.
- 14) فاروق شرقي، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص منازعات عمومية، قسم الحقوق، جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي، 2017/2018.
- 15) شهرزاد بالمقران، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.
- 16) عويش ابتسام، ميهوب فايذة، التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، قسم الحقوق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/2017.
- 17) عبد الرحمان بهلول، عمر هيزل، النزاع الضريبي على مستوى الإدارة وتسويته القضائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر حقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017.
- 18) سعاد زموري، التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019.

- 19) بن التومي عادل وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي (دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية برج بوعريريج)، مذكرة ماستر تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017.
- 20) خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة ومنازعتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016/2017.
- 21) اغيث مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016/2017.
- 22) حساوي سليمة، الآليات القانونية للتحصيل الجبري في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017.
- 23) شاعة نورية، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016/2017.

خامسا: المقالات والملتقيات

- 1) نورة موسى، الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر.
- 2) نابتي عبد الحق يوسف، المرحلة الإدارية لمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري، دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة 2، العدد 8، 2019.
- 3) مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية المنعقد بجامعة بتاريخ 21 و22 افريل، 2008.

سادسا: المجلات القضائية

- 1) مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

سابعا: المحاضرات

- 1) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2014/2015.
- 2) بن دحو نور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، موجهة الى طلبة سنة أولى ماستر قانون قضائي، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 19 مارس 1962، جامعة سيدي بلعباس، 2020/2021.
- 3) مراد شرابي، محاضرات في القانون الجبائي وإجراءات التنازع الضريبي في التشريع الجزائري، مقدمة لطلبة سنة ثانية ماستر قانون اعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2022.
- 4) بن اعراب محمد محاضرات في المنازعات الضريبية محينه وفقا لأخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، سنة أولى ماستر قانون عام، قسم الحقوق، جامعة محمد الأمين دباغين، سطيف، 2020/2021.

الفهرس

4	مقدمة:
9	الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي
10	المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)
10	المطلب الأول: مفهوم الشكاية والشروط المتعلقة بها
	الفرع الأول: تعريف الشكاية
11	أولاً: التعريف التشريعي
11	ثانياً: التعريف القضائي
12	ثالثاً: التعريف الفقهي
13	الفرع الثاني: أنواع الشكاية
13	أولاً: الشكوى الاختيارية
13	ثانياً: الشكوى الوجوبية
14	الفرع الثالث: الشروط الشكلية والموضوعية للشكاية
14	أولاً: الشروط الشكلية:
15	ثانياً: الشروط الموضوعية:
16	الفرع الرابع: محتوى الشكاية
16	أولاً: حالة الخطأ المادي البسيط
17	ثانياً: حالة منازعة الترتيب في احدى المذكرات او البيانات
17	ثالثاً: حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة
17	المطلب الثاني: الآجال القانونية للشكاية وحالات إصدارها
18	الفرع الأول: الآجال القانونية للشكاية:
18	أولاً: الآجال العامة

18	ثانيا: الآجال الاستثنائية
19	الفرع الثاني: حالات إصدارها:
19	أولا: في حالات الرفض
20	ثانيا: في حالة القبول
20	المطلب الثالث: النظر والبت في الشكوى
21	الفرع الأول: النظر في الشكوى
23	الفرع الثاني: البت في الشكوى
24	المبحث الثاني: التظلم امام لجان الطعن الإدارية
	المطلب الأول: التظلم امام لجان الطعن (فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة
25	المضافة)
25	الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن
26	أولا: تشكيلة وسير عمل اللجنة الولائية للطعن
28	ثانيا: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن
29	الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن
29	أولا: تشكيلة وسير عمل اللجنة الجهوية للطعن
30	ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن
31	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
31	أولا: تشكيلة وسير عمل اللجنة المركزية للطعن
33	ثانيا: اختصاصات اللجنة المركزية
34	الفرع الرابع: الإجراءات المتبعة امام لجان الطعن
35	المطلب الثاني: التظلم امام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل
36	الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة واختصاصاتها.
36	أولا: تشكيلتها
37	ثانيا: اختصاصاتها
39	الفرع الثاني: كيفية اللجوء الى لجنة المصالحة

39	أولاً: مرحلة الاتفاق الودي
39	ثانياً: مرحلة المصالحة
41	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم امام لجان الطعن
41	أولاً: حق الدفاع امام لجنة المصالحة
41	ثانياً: الإنذار بالدفع وراي لجنة المصالحة (قراراتين اداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري)
42	ثالثاً: نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم:
42	رابعاً: إمكانية طعن المدير الولائي في راي اللجنة الولائية للطعن امام القضاء:
44	خلاصة الفصل:
45	الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي
47	المبحث الأول: المنازعات في التحصيل الضريبي
47	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي
48	الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية
49	أولاً: النظام الشهري بالمداخيل:
49	ثانياً: النظام التصريحي السنوي بالمداخيل:
50	الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية
51	أولاً: التتبيه
51	ثانياً: الحجز الإداري
56	ثالثاً: بيع المحجوزات
57	رابعاً: الغلق المؤقت للمحلات
59	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي
60	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة
60	أولاً: الاعتراض على سند المتابعة
61	ثانياً: طلب تسديد الإيقاف

62	الفرع الثاني: الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب
62	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائي من إجراءات التحصيل الجبري للضرائب
62	أولاً: التظلم
63	ثانياً: امتياز الخزينة العمومية في استيفاء ديونها
63	ثالثاً: صحة إجراءات التحصيل
64	رابعاً: وقف تنفيذ إجراءات التحصيل
64	المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو
65	المطلب الأول: طلبات المكلفين بالضريبة
65	الفرع الأول: إجراءات تقديم طلب العفو
65	أولاً: تقديم الطلب
66	ثانياً: البت في الطلب و اتخاذ القرار
67	الفرع الثاني: اثار تقديم طلبات العفو
67	المطلب الثاني: طلبات قابضي الضرائب
68	الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب
69	أولاً: طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل:
70	ثانياً: طلبات الابرء او التخفيف من المسؤولية
70	الفرع الثاني: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار
70	المطلب الثالث: اختصاصات النظر في الطعون من اجل العفو
71	الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن من اجل العفو
71	أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن
71	ثانياً: اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير عملها
72	الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن من اجل العفو
72	أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن
72	ثانياً: اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير عملها:
73	خلاصة الفصل:

74

الخاتمة:

78

قائمة المصادر والمراجع:

المخلص:

تعتبر المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الضريبية مرحلة حاسمة وضرورية اوجبها المشرع الجبائي أولاً للمكلف قبل التوجه الى الجهات القضائية الإدارية المختصة، وذلك من اجل الحصول على حقه او الدفاع عنه، وهي في نفس الوقت تعتبر وسيلة لكي تقوم الإدارة الضريبية بتصحيح اخطائها المرتكبة اثناء فرضها للضريبة وتقديرها، فمتى كانت هذه الضريبة المفروضة على المكلف والإجراءات المتبعة في تحصيلها من قبل الإدارة متعسفة ومجحفة في حق المكلف بها وجب عليه الطعن فيها امام نفس الجهة الصادرة عنها، وذلك من خلال تقديم شكوى (تظلم اداري مسبق) والتي تتطلب توفر مجموعة من الشروط والإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار مدير الضرائب بالولاية يمكنه اللجوء الى جهة إدارية أخرى يتم تقديم الطعن امامها والمتمثلة في لجان الطعن الإدارية، وذلك من اجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي او الاستفادة من حكم تشريعي او تنظيمي، وبالرغم من الدور الكبير الذي تلعبه هذه اللجان في حل النزاع الضريبي القائم الا انها لم تلقى صدى او اقبال كبير من طرف المكلفين، ولأنه تم احداثها مؤخراً لم يعرف بوجودها الكثير منهم، والسبب الرئيسي لعدم الاقبال الكبير اليها راجع الى الآراء الغير الزامية التي تصدرها، كما ان اللجوء اليها اختياري وليس وجوبي وهذا كسبب اخر لعدم التوجه اليها للطعن امامها.

الكلمات المفتاحية :

المنازعات الضريبية ، الوعاء الضريبي ، الشكاية (التظلم الإداري) ، لجان الطعن الإدارية ، التحصيل الضريبي ، التحصيل الودي ، التحصيل الجبري ، الطعن العفوي .

ABSTRACT

THE ADMINISTRATIVE STAGE IN SETTLING TAX DISPUTES IS A CRUCIAL AND NECESSARY ONE WHICH IS IMPOSED BY THE TAX LEGISLATOR FOR THE TAXPAYER, AT THE FIRST PLACE, BEFORE EVEN GOING TO THE COMPETENT ADMINISTRATIVE JUDICIAL AUTHORITIES IN ORDER TO OBTAIN OR DEFEND HIS RIGHT. AT THE SAME TIME, IT IS CONSIDERED AS A MEANS FOR THE TAX ADMINISTRATION TO CORRECT ITS MISTAKES MADE DURING THE IMPOSITION AND ASSESSMENT OF THE TAX. SO, WHENEVER THIS TAX IMPOSED ON THE TAXPAYERS AND THE PROCEDURES FOLLOWED IN ITS COLLECTION BY THE ADMINISTRATION ARE ARBITRARY AND UNFAIR AGAINST THE TAXPAYERS, HE/SHE MUST APPEAL IT BEFORE THE SAME AUTHORITY ISSUING IT BY FILING A COMPLAINT (ADVANCE ADMINISTRATIVE GRIEVANCE) WHICH REQUIRES THE FULFILLMENT OF A SET OF CONDITIONS AND PROCEDURES STIPULATED BY LAW.

IN CASE THAT THE TAXPAYERS ARE NOT SATISFIED WITH THE DECISION OF THE STATE TAX DIRECTOR. HE CAN RESORT TO ANOTHER ADMINISTRATIVE BODY BEFORE WHICH THE APPEAL IS SUBMITTED, REPRESENTED BY THE ADMINISTRATIVE APPEAL COMMITTEES, IN ORDER TO CORRECT THE ERRORS COMMITTED IN THE TAX BASE OR BENEFIT FROM A LEGISLATIVE OR REGULATORY RULING. DESPITE THE GREAT ROLE PLAYED BY THESE COMMITTEES IN RESOLVING THE EXISTING TAX DISPUTE, THEY DID NOT RECEIVE A GREAT RESPONSE OR TURNOUT FROM THE TAXPAYERS. THIS WAS BECAUSE THEY WERE CREATED RECENTLY, AND MANY OF THEM DID NOT KNOW ABOUT THEIR EXISTENCE. IN ADDITION, THE MAIN REASON FOR THE LACK OF GREAT TURNOUT FOR THEM IS DUE TO THE NON-BINDING OPINIONS THEY ISSUE. ALSO, RESORTING TO THEM IS OPTIONAL AND THIS IS ANOTHER REASON WHY TAXPAYERS DID NOT GO TO THEM TO MAKE AN APPEAL.

KEY WORDS:

TAX DISPUTES, TAX BASE, THE COMPLAINT, ADMINISTRATIVE APPEAL COMMITTEES, TAX COLLECTION, AMIABLE COLLECTION, FORCED COLLECTION, SPONTANEOUS APPEAL.