



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

إعداد الطالبتين :

عويش إبتسام

ميهوب فايزة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/ دهنين بن عامر	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
أ/ كنتاوي عبد الله	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
د / ونوقي جمال	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

الموسم الجامعي : 2017/2016

﴿ بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ ﴾

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿١﴾ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ﴿٢﴾ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ﴿٣﴾ الَّذِي
عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿٤﴾ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿٥﴾ كَلَّا إِنَّ الْإِنْسَانَ لَيْطَغِي ﴿٦﴾ أَنْ رَأَاهُ
اسْتَعْنَى ﴿٧﴾ إِنَّ إِلَىٰ رَبِّكَ الرُّجْعَىٰ ﴿٨﴾ أَرَأَيْتَ الَّذِي يَنْهَىٰ ﴿٩﴾ عَبْدًا إِذَا
صَلَّىٰ ﴿١٠﴾ أَرَأَيْتَ إِنْ كَانَ عَلَىٰ الْهُدَىٰ ﴿١١﴾ أَوْ أَمَرَ بِالتَّقْوَىٰ ﴿١٢﴾ أَرَأَيْتَ إِنْ كَذَّبَ
وَتَوَلَّىٰ ﴿١٣﴾ أَلَمْ يَعْلَم بِأَنَّ اللَّهَ يَرَىٰ ﴿١٤﴾ كَلَّا لَئِنْ لَمْ يَنْتَهِ لَنَسْفَعًا بِالنَّاصِيَةِ ﴿١٥﴾ نَاصِيَةٍ
كَاذِبَةٍ خَاطِئَةٍ ﴿١٦﴾ فَلْيَدْعُ نَادِيَهُ ﴿١٧﴾ سَنَدْعُ الزَّبَانِيَةَ ﴿١٨﴾ كَلَّا لَا تُطْعُهُمْ وَاسْجُدْ
وَاقْتَرِبْ ﴿١٩﴾

﴿ سورة العلق ﴾

الإهداء

قال الله تعالى: " رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن لله أعلم صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

فالحمد أن لله أن وفقتني لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أهديه:

- إلى الشمعة التي أنارت دربي أمي الحبيبة.

- إلى من ناضل من أجلى لأرتاح أبي العزيز.

- إلى أخوتي وأخواتي أصدقائي و صديقاتي إلى كل من ساعدني في

إتمام دراستي .

فايزة ميهوب



إهداء

قال عز وجل: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" صدق الله العظيم.

إلى نور العيون... ورمش الجفون والسر المكنون والحب المجنون في القلب المفتون
والعقل الموزون والصدر الحنون، إلى البلسم الشافي والقلب الدافئ والحنان الكافي، إلى
التي أحاطتني بسياج حبها إلى أروع أم في الوجود أمي الحبيبة.

إلى الذي تاهت الكلمات في وصفه وعجز اللسان في ذكر مآثره إلى سندي وعوني
وقدوتي إلى النور الوضاء مصدر فخري وذخري إلى ذلك الينبوع الذي اغترفت منه
الحنان إلى الذي يعجز القلم واللسان على خطه في كلمات إلى من جعل نفسه شمعة
تحترق من أجل أن ينير دربي وإلى من تعب وشقى من أجل راحتي وسعادتي إليك يا أبي

الغالي.

إلى النجوم والكواكب إلى الورود البهية الذين قاسموني حنان الوالدين أخوتي و أخواتي

إلى رمز المحبة والصفاء الذي جعل من ضعفي قوة

إلى ظلاي التي لا تفارقني صديقتي العزيزتين

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاح هذا الجهد المتواضع



الشكر وعرفان

نتقدم بشكرنا وإهداننا الخالص للأستاذ الكريم "عبد الله كنتاوي" على قبوله الإشراف على موضوعنا هذا وعلى مجهوداته المبذولة من أجل توجيهنا وإرشادنا و كما نتقدم بتقديرنا وعرفاننا إلى الدكتور "ونوقي جمال" والدكتور "دهنين بن عامر" على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وكما أتقدم ببالح الشكر إلى كل من إداريين مكتبة الحقوق والعلوم السياسية بكلية حمة لخطر بالوادي وكذلك إداريين المكتبة المركزية بجامعة قسنطينة الأخوة منتوري على الاستقبال والعبارة وكذلك الشكر الجزيل إلى الإداريين بمكتبة الحقوق بجامعة محمد خيضر بسكرة وكذلك إداريين مكتبة الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة وكما نتقدم بالامتنان والشكر إلى موظفي مديرية الضرائب بولاية الوادي وإلى كل من ساعدانا من قريب أو بعيد في إنجاز بحثنا هذا المتواضع.

مقدمة

مقدمة:

تعد الجزائر من بين دول العالم الثالث التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعا مذهلا خصوصا بعد الاستقلال، ويعود ذلك إلى إنشاء الهياكل القاعدية والأساسية للدولة ومن أجل تسيير دواليب الحكم من جهة ، والنمو الديموغرافي من جهة آخر، فلجأت بذلك لسد النفقات سواء كانت خاصة بالتسيير أو التجهيز اعتمادا على الجباية.

ففي سنة 1986 عرف الاقتصاد الوطني صعوبات هيكلية بسبب الانخفاض المتوالي لأسعار البترول ، والذي انجر عنه فقدان مبالغ ضخمة أوقع ميزانية الدولة في عجز دائم فاضطرت السلطات إلى القيام بوضع مخطط برنامج للاستقرار أو التصحيح الهيكلي الذي يهتم بالتوازنات الكبرى هدفه تسريع النمو¹. ومن خلال هذا التحول فإن الجزائر في حاجة ماسة إلى الجباية العادية لتمويل المصالح العمومية وتحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي خصوصا بعد التوجه الجديد الذي يلزمها بالتكامل مع النظام العالمي ، الذي يفرض الشفافية والعدالة في تسيير الجباية من جهة ، وليونة الإجراءات المتبعة من طرف المكلف والإدارة الجبائية على حد سواء من جهة أخرى.

فتعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي.

¹- لطفي عواطي، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، محاضرات مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وضرائب، جامعة قسنطينة، 2010/2011، غير منشورة، ص 10.

فالضريبة دور هام في مجال الاقتصادي باعتباره المورد الأساسي لميزانية الدولة والولاية والبلدية، لكنها لا تحقق هدفها إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل، والعدالة المنصوص عليها دستوريا حيث نصت المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996 بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية إما المادة 122 من نفس الدستور فنصت على شرعية الضريبة بقولها أن البرلمان هو الذي يشرع في إحداث الضريبة والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها.

ولقد تميزت القوانين الجبائية الجزائرية في السنوات الأخيرة منذ سنة 1990 بنظام جبائي أساسه تصريحا ، يعتمد على تصريحات المكلفين ، وهذا لكون كل مسؤول واع بأهمية مساهمته في النفقات العمومية ، مما يتطلب منه تقديم تصريحه بطريقة صحيحة ودقيقة ، غير أن تجاوز الإدارة الضريبية لحدود النصوص التشريعية أو اعتقاد المكلف بهذا التجاوز والذي ينشأ عن عدة أسباب ، منها التطور الاقتصادي والتقلب الدائم وعدم استقرار القوانين ووجود فراغ في هاته الأخيرة . فكل هذا ينشأ عنه ما يسمى بالمنازعات الضريبية التي اقر وجودها القانون الجبائي الجزائري¹.

والتي تعتبر المنازعات الضريبية مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضرائب أو أي قانون آخر، ويمكن تقسيمها من حيث أنواعها بالنظر إلي القانون المنظم لها إلي منازعات بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الغير مباشرة، ومنازعات متعلقة بحقوق التسجيل والطابع.

¹ - لظفي عواطي، المرجع نفسه، ص 11.

ولتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هناك مرحلتين المرحلة القضائية و المرحلة الإدارية، فتعتبر هذه الأخيرة مرحلة حاسمة ومهمة في تسوية النزاع الضريبي قبل اللجوء إلي القضاء، والتي ستكون محور دراستنا في هذا البحث.

وتجدر الإشارة أن التسوية الإدارية للنزاع الضريبي تنقسم إلي قسمين، القسم الأول منازعات في الوعاء الضريبي والتي ستدرس في الفصل الأول، والقسم الثاني منازعات في التحصيل الضريبي والتي ستدرس في الفصل الثاني.

وتكمن مبررات اختيار هذا الموضوع في مبررات ذاتية وأخرى موضوعية

***مبررات ذاتية:** إن الرغبة الشخصية في البحث في مجال المنازعات الجبائية عموما، وتناول هذا الموضوع بالأخص كان نتيجة تنامي الرغبة في الإحاطة به على إثر تناوله بالدراسة كبحث، وأيضا الميل إلى هذا الموضوع محاولة التعمق فيه وذلك رغبة في إثراء الجانب العلمي للموضوع عموما والقانوني خصوصا ومحاولة الاستفادة من ذلك في الميدان العلمي.

***مبررات موضوعية:** محاولة تسليط الضوء على هذا النوع من المنازعات نظرا لتميزه بإجراءات خاصة ومختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، بالإضافة إلى كثرتها على مستوى الإدارة، وللتغير والتعدلات المتسارعة والمتلاحقة للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة، وعدم مواكبة عملية لهذه التغيرات، مما زاد في صعوبة استيعاب هذه النصوص خاصة من غير المختصين في أحد المجالين المالي والضريبي.

أما أهمية دراسة هذا الموضوع في بحثنا كانت لكون النزاع الضريبي له أهميته الكبرى، لأن الإدارة الجبائية تتمتع بسلطات وصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع، وكما تعد هذه الأخيرة المراجعة الأصلية الوحيدة بيده، إضافة إلى كون المكلف بالضريبة يجهل عن قصد أو عن غيره حقوقه وواجباته الضريبية، الأمر الذي يدفعه عن حق أو من دونه إلى إثارة الخلافات الضريبية في وجه الإدارة المعنية.

- للمنازعة الضريبية أهمية بالغة في تطور مالية الدولة ونجاح سياستها من خلال آليات وإجراءات قانونية فعالة والتي تسهم بقدر كبير في ذلك.

- اتسام الإطار القانوني بطابع الشرعية والعدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة، ينتج عنه رضا الخاضعين لها.

ومن هذا المنطق تبلورت الإشكالية التالية:

ما مدى نجاعة الآليات المتخذة من قبل المشرع الجزائري للتسوية الإدارية للمنازعات الضريبية؟

وفي ضوء هذه الإشكالية نقسم هذا البحث الي:

الفصل الأول: منازعات الوعاء الضريبي.

الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

وفي إطار معالجة هذا الموضوع اعتمدنا المنهج التحليلي ، ويظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع، فضلا عن ذلك اعتمدنا المنهج الوصفي، ويتجلى ذلك من خلال التعرض لبعض المفاهيم عند الضرورة.

الفصل الأول

الفصل الأول: منازعات الوعاء الضريبي:

إن الوعاء الضريبي كما سبق تعريفه هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء أكان نشاطاً، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدر للضريبة وتتشى المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته.

تتمثل المرحلة الإدارية للمنازعات الجبائية بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها، مادامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاضعة للضريبة وتمس موضوعها بصفة مباشرة.

إن الإجراءات الإدارية تعتبر بمثابة المرحلة الأولى لحل المنازعات القائمة بين الإدارة الضريبية وبين المكلف بالضريبة، فمنازعة الوعاء الضريبي تنشأ عن طريق التحقيقات المتمثلة في المحاسبة، التي هي مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية، حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تظلم إلى مصدر القرار باعتباره شرطاً إلزامياً، وهذا ما سيتم دراسته في الفصل الأول من خلال المبحث الأول كشرط إجباري، وفي حالة ما لم يحصل على رد مقنع من الإدارة، له الخيار أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية وهذا ما سيوضح في المبحث الثاني.

المبحث الأول: التظلم النزاعي كإجراء أولي إلزامي أمام إدارة الضرائب

تعرف هذه المرحلة بالطعن النزاعي أو الشكاية، وتشكل المرحلة الأولية للتسوية الإدارية الخاصة بالمنازعات الجبائية، في حالة رفض المكلف بالضريبة على الأساس المعتمد لحساب الضريبة أو طريقتها، وهي إجراء وجوبي وإلزامي على المكلف بالضريبة القيام به أمام الجهات المختصة بإصدار القرار قبل اللجوء إلى لجان الطعن أو الجهات القضائية.

ولدراسة هذه المرحلة تتطلب الإجابة على بعض التساؤلات مثل تعريف التظلم النزاعي والتحقق منه والبت فيه وآجال تقديمه.

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق:

بعد صدور قانون الإجراءات المدنية و الإدارية وطبقا للمادة 830 منه أصبح التظلم الإداري، إجراء جوازي يعود القرار في اتخاذه للشخص المعني بالقرار الإداري، طبعاً. التظلم الإداري هو الإجراء الذي يقوم به صاحب التظلم والملقب بالمتظلم، أمام جهة إدارية يطلب فيها من هذه الأخيرة مراجعة عملها محل التظلم، أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها.

وهو إجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء إلى القضاء الإداري¹.

ويعرف أيضا التظلم في المنازعة الإدارية، على انه " التماس أو طلب أو شكوى يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية و الوصائية و الرئاسية،

¹ - خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 9 .

طاعين في قرارات و أعمال إدارية بعدم الشرعية، وطالبين بإلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية غير المشروعة، بما يجعلها أكثر اتفاق مع مبدأ المشروعية¹.

وبأنه " طعن الإداري المسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالبا ما تكون هذه الدراسات دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضوريا"².

إن النقص الذي وجه لهذا التعريف، يتمثل في كون التظلم المسبق في مادة الضرائب تحكمه إجراءات محددة ومنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، المحيين باستمرار بموجب قانون المالية، وهذا لمواكبة التطورات السريعة في المجال الجبائي.

أما في ما يخص التظلم الإداري المسبق في المنازعات الجبائية فقد ميز المشرع الجبائي بين فئتين من الضرائب، إذ يعد التظلم الإداري المسبق شرطا لازما لقبول الدعوى الجبائية في ما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال وهذا طبقا للمواد 1/329، 1/331، 334، 2/337، 2/339 من الأمر 101/76، المؤرخ في 1976/12/09، المتعلق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم³.

وكذلك طبقا للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية⁴، فقد نص المشرع الجبائي على إلزامية هد الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية.

¹ - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، نظرية الدعوى الإدارية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 266.

² - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات ولإجراءات أمامها، الجزء الثاني، الجزائر، 1999، ص 310.

³ - المواد، 339/337/334/331/329، من الأمر 101/76، المؤرخ في 1976/12/09، المتعلق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - المادة، 71، قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2017.

وبالنظر إلى التعديلات المتكررة للإحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتتابعة نجدها تجمع كلها على إجراء التظلم الضريبي المسبق، حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا¹.

وعرف التظلم الضريبي المسبق، بأنه مجموعة من القواعد القانونية المنظمة لذلك، سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد إجراءات تقديمه وإجراءات الفصل فيه. وكما عرف على أنه الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري.

ويقصد به أيضا أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماس إلى الإدارة بإعادة النظر في قررها الذي سبب إضرار بمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله. وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي في المنازعة الضريبية، مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية، وكذلك هي وسيلة جواز بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين:

- تجنب إغراق الجهات القضائية، بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر فحوى الدعوى القضائية، عند الاقتضاء، وضمان حسن سيرها لاحقا².

¹ - العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، بسكرة، 2014/2013، ص 08.

² - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 312.

الفرع الأول: الشروط الشكلية للتظلم النزاعي المسبق:

لا يقبل التظلم الإداري أو الشكاية إلا إذا كانت مستوفية لجميع الشروط القانونية، وقد أحاط المشرع الجبائي التظلم النزاعي في مجال الضرائب بجملة من الشروط.

1- أن يكون التظلم مكتوب وموقع: أي أن تكون محررة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني، ويجب على هذا الأخير تسجيل وكالته على ورق مدموغ.

2- تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة¹: أي متعلقة بمكلف واحد إلا إذا كانت الضريبة جماعية، كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية².

3- أن يكون التظلم بسيطة: أي أن يقدم التظلم في رسالة بسيطة، إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف، بإرسال التظلم بواسطة رسالة موصى عليها، رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

4- أن يكون التظلم على ورق عادي: فقد اكتفى المشرع الجبائي بتقديم التظلم إلى الإدارة على ورق عادي غير مدموغ، وقد أبقى المشرع إخضاع التظلم لحقوق الطابع بغرض تسهيل المهمة على المكلف للمطالبة بحقوقه بدون أي نفقات أو تكاليف.

5- أن يكون التظلم متعلق بضريبة مفروضة على كل بلدية على حدا: فالتظلم المتعلق بضرائب مفروضة على عدة بلديات، ليست مقبولة إلا للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أو لا وهذا لتسهيل دراسة الشكليات.

¹ -بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون إداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013\2014، ص 12.

² - إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، قانون عام، كلية الحقوق، سطيف، 2004، ص 31.

6- أن يختار المتظلم المقيم في الخارج موطناً له في الجزائر: أكدت المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية، على وجوب اتخاذ كل مشتكي مقيم بالخارج موطناً له في الجزائر، كما أكدت على ذلك المادة 6/332، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 101/76، المؤرخ في 1976/12/09، وجعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطناً له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب.

7- صدور التظلم من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج وله في الداخل مركز أو عدة مراكز (إقامة ثانوية ، وكالة، شركة فرعية...) معناه اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل¹.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للتظلم النزاعي المسبق.

يجب على المكلف تفصيل تظلمه بالعرض المفصل لها وتوضيح مبررات اعتراضاته، فيقع بذلك تلقائياً عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة والأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف.

وتتمثل الشروط الموضوعية في ما يلي:

- 1- ذكر الضريبة وتحديد القيمة المالية المتنازع عليها.
- 2- بيان رقم الضريبة في جدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار.
- 3- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول.
- 4- تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.²

¹- إلهام خرشي، المرجع السابق، ص 31

²- إلهام خرشي، المرجع نفسه، ص 32

المطلب الثاني: التحقيق في التظلم النزاعي والبت فيه.

للتأكد من استقاء التظلم لشروطه القانونية اللازمة، تقوم إدارة الضرائب فور استلامها للتظلمات النزاعية من طرف المكلفين بالضرائب، بتحويلها مباشرة إلى مصلحة النزاعات لتقوم بتسجيلها على دفتر خاص، ويتم إشعار المكلف باستلام الوصل من طرف أعوان مؤهلين لذلك.

الفرع الأول: التحقيق في التظلم النزاعي.

نصت المادة 1/76، من قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكوى من قبل المفتش، الذي قام بتأسيس الضرائب، وقد منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا الاطلاع لدى الإدارة والمؤسسات العمومية ولدى المتعالمين الخواص على كل الوثائق التي يرى إنها تساعد في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر ذلك¹.

فعند استلام المدير الفرعي للتظلمات النزاعية، يحولها إلى مكتب التظلمات المختص (المتواجد بالمديرية الولائية للضرائب)، أين يقوم رئيس هذا المكتب بدراسة طلبات المعني من حيث الشكل، وتجدر هنا الإشارة إلى أن التظلم يكون محل رفض، نظرا لتخلف بعض الشروط وخاصة شرط الإمضاء، كما يمكن لرئيس المكتب أن يطلب من المكلف بالضريبة إعادة صياغة التظلم حسب الموضوع المقدم أما إذا رأى رئيس المكتب المختص أن التظلم مستوفي للشروط القانونية وقابل للدراسة فإنه يقوم بتسجيله في سجل

¹- بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، 2011/2012، ص 53.

خاص، ويوضح على ظهر مطبوعة خاصة طلب المعني، والمتعلق بالاعتراض على أساس الضريبة أو خطأ في حسابها أو حق صادر عن حكم تشريعي.

وبعد تسجيل التظلم لدى المديرية ترسل إلى المفتشية المختصة إقليميا أي مكان فرض الضريبة المطعون ضدها عن طريق جدول الإرسال.

وعند استقبال رئيس المفتشية للتظلم تسجل في سجل خاص بنوع الطلب وفي هذه الحالة تسجل في القسم الخاص بالطعن، ثم يقدم الطلب إلى رئيس المصلحة أو العون الذي بين يديه الملف الجبائي للمكلف أو الذي قام بفرض الضريبة للمكلف، حيث يقوم بالرد على طلب المعني بعد دراسة موضوع تظلمه، وما تضمنه من وثائق ثبوتية، بداء بالجانب الشكلي أين يثبت قبول أو عدم قبول التظلم شكلا، مذكرا بالسند القانوني حيث يذكر رقم مادة إخضاع المعني والجدول الضريبي الذي كان مجال رفض أو احتجاج، وبعدها يتطرق لكيفية اعتماد أساس الضريبة وطريقة حسابها، ثم يقدم اقتراحه، والذي يتضمن الرفض في حالة الضريبة المؤسسة قانونا أو القبول بالتخفيض إذا رأى أن الضريبة فرضت على أساس خاطئ أو وقع خطأ في الحساب.

بعد تقديم التظلم إلى رئيس المفتشية لدراستها وتوقيعها، يمكن لرئيس المفتشية إرسال ملخص عن التظلم إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، لإبداء رأيه خلال 15 يوم، وإلا فرئيس المفتشية لا يأخذ به¹.

الفرع الثاني: البت في التظلم النزاعي.

أ- من حيث مدة الفصل: تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى، في أجل 6 أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما يمد الأجل إلى 8 أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب

¹ توفيق فلوسي، تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري (إدارية و قضائية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001-2002، ص 23.

الرأي المطابق للإدارة المركزية، ويقلص أجل 6 أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، كما يمكن البت فورا بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا، كذلك المقدمة بعد انقضاء الآجال.

ومما تجدر الإشارة إليه أن مدة الفصل تصل إلى 8 أشهر، حيث تعتبر هذه المدة الطويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد الضريبة، والتي تصل إلى 3 أشهر في أحسن الحالات، وهي الحالات التي تستوجب التحصيل الفوري.

وكما أن المشرع الجزائري لم يمنع من خلال أي نص قانوني إدارة الضرائب من تعدي هذه الآجال، ولم يتطرق إلى حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد وفي هذا الشأن حكم مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته المؤرخ في 06 جانفي 1948، أن الأثر الوحيد لهذه الحالة يتمثل في عدم سريان أجل الطعن القضائي، كما أن المشرع الفرنسي اعتمد نفس المدة للفصل في الشكاوى، ودون أي تمييز بين أنواع الشكاوى، والاستثناء أنه منح للإدارة إمكانية تمديد الأجل بحد أقصاه 3 أشهر وبالقدر الذي يتماشى مع موضوع النزاع.

ب - من حيث الجهة المختصة بالفصل: نظم المشرع الضريبي الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفقا لمعيارين ارتبط الأول بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضرائب، أما الثاني فهو المعيار المالي والذي حدد به سلطة بت هذه الجهات.

وستبين من خلال سلطة الفصل لكل من هذه الجهات¹.

- **مدير المؤسسات الكبرى:** يبت مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه، إلا أنه عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية مائة مليون دينار جزائري،

¹ بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 55.

فأنه يتعين على مدير هذه الهيئة الأحذ بالرأى الموافق للإدارة المركزية المتمثلة المديرية العامة للضرائب.

- **المدير الولائى للضرائب:** يختص المدير الولائى للضرائب بالفصل فى الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه، غير أنه إذا تعلق التظلم بمبلغ من الحقوق يتجاوز عشرين مليون دينار جزائري يتوجب عليه الأحذ بالرأى المطابق للإدارة المركزية.

ونشير أنه فيما يخص مجال اختصاص المدير الولائى للضرائب، نظرا لعدم إنشاء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، فإن هذا الأخير يبقى مختصا بجميع أنواع الضرائب ماعدا تلك الداخلة فى مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

- **رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب:**

يبت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب باسم المدير الولائى للضرائب فى الشكاوى التابعة لمجال اختصاصهما.

غير أنه تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بالقرارات فى القضايا التى تتعلق بمبلغ إجمالى أقصاه مليون دينار جزائري.

ومما يثار حول سلطة رؤساء هذه المراكز، أن هؤلاء يبتون فى الشكاوى باسم المدير الولائى للضرائب، فى حين لم يوضح المشرع فى النصوص الجديدة طبيعة العلاقة بينهم وبين المدير الولائى للضرائب، وكما أن المشرع من خلال تحديد السقف المالى للقضايا التى يمكن لهم الفصل فيها، لم يحدد جهة الاختصاص فى حالة تجاوز هذا السقف، إلا أن الإشكال قد يطرح على الصعيد القانوني، نظرا لعدم بداية العمل بهذه المراكز فى الوقت الحال¹.

¹ - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 57.

وينبغي الإشارة في الأخير إلى رؤساء الجهات السابقة الذكر، تفويض جزء من صلاحياتهم للفصل في الشكاوى للمفتشين التابعين لهم مباشرة، وذلك لتخفيف العبء¹.

ج - من حيث قرار الفصل:

أوجه القرار ومضمونه وتبليغيه.

1- أوجه القرار: تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية:

- قرار بالقبول الكلي للشكوى: وهنا تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم، ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه.

- قرار بالقبول الجزئي للشكوى: وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجزء الآخر، كمنحة جزئية من التخفيض الذي طلبه.

- قرار بالرفض الكلي للشكوى: وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلبات الشاكي.

2- مضمون القرار: يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتحاد قراراتها بشأن الشكوى المقدمة، وقد نصت المادة 79 الفقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية من خلال أول صدور له على النحو التالي "عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكوى بين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب الذي بني عليها"² وتم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2017 لتصبح كتالي "يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي

¹- بدائريه يحي، المرجع السابق، الصفحة 57.

²- الفقرة 3 من المادة 79، من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها¹.

3- تبليغ قرار الفصل: ففيما يتعلق بكيفية التبليغ فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة وفي حين نصت المادة على أن تكون التبليغات في ظرف مغلق لكل رأى أو معلومة أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة²

- ويتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه تبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وكما أنه يصح التبليغ إلى موطن الحقيقي للشاكي حتى ولو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلاً له واختار موطن له عنده، وهذا الاستثناء يثير إشكالا عند التطبيق، وخاصة في الحالة التي يتخذ فيها الشاكي وكيلاً ويختار موطن هذا الأخير، وقد اعتبر المشرع الفرنسي تبليغ القرار المتخذ من الإدارة، من النظام العام ويجب احترامه، حيث أن التبليغ في الموطن الحقيقي للمشتكي هو الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم الذي أرسل بصفة قانونية إلى موطنه المختار، وفي حالة أمضت زوجة المكلف وصل الاستلام في غيبته يعد تبليغا قانونية وتسري عليه مواعيد الطعن.

وبالنسبة لتبليغ الشاكي من طرف الإدارة فقد ذهبت بعض الآراء الفقهية إلى وجوب استدعاء الشاكي شخصيا وتسليمه القرار المتخذ ، وذهبت آراء أخرى إلى توظيف أعوان خاصين بذلك على مستوى الإدارة الجبائية حتى تزول كل الإشكالات المتعلقة

1 - الفقرة من المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2017، سابق الإشارة إليه.

2 - المادة، 292، من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، سابق الإشارة إليه.

بالتبليغ¹. غير انه في الواقع العلمي تظهر مشاكل كثيرة مطروحة بخصوص التبليغ، فالرسائل الموجهة إلى المكلفين عن طريق البريد رغم أنها مضمنة فنسبة 90 بالمئة ترجع إلى المصالح لسبب أو لآخر وهذا يصعب الأمور في مجال الإثبات، ولهذا نلتمس من الإدارة الجبائية توظيف أعوان اختصاصهم تبليغ مختلف الوثائق والقرارات إلى أصحابها حتى نضع حد لهذا الإشكال، أو أن تقوم الإدارة باستدعاء الشاكي شخصيا وتسلمه القرار المتخذ.

فالنظام الجبائي في فرنسا يعتبر تبليغ القرار من النظام العام الأمر الذي يجعل مواعيد الطعن تسري من يوم استلام القرار².

وأما فيما يخص شكل قرار التبليغ فقد حدده المشرع الجزائري من خلال وثيقة خاصة بذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية. وقد بينت التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نماذج هذه الوثائق³.

المطلب الثالث: الآجال القانونية للتظلم النزاعي وحالات إصداره .

إن الآجال القانونية للتظلم النزاعي تتمثل في

الفرع الأول: الآجال القانونية للتظلم.

لقبول التظلم وجب على المكلف أن يتقدم به خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية لرفع التظلم أمام مدير الضرائب، لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، هناك آجال عامة وآجال خاصة.

أولاً: الآجال العامة: حددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم التظلم، حيث يقبل التظلم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول أحداث موجبة لهذه الشكوى فالجدول الذي أدرج

¹ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص78.

² - حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، ص 35 دار العلوم للنشر، 2005.

³ - بدائية يحي، المرجع السابق، ص78.

للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدد لرفع التظلم بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2011¹.

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15/06/1985 تحت رقم 42780 بخصوص (خ.ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، حيث سدد المدين بالضريبة دينه بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/12/1983 انقضاء الآجال المنصوص عليها قانونا والمحددة أساسا في 31/12/1982 صادت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوة وذلك لفوات الآجال المحددة.

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

- إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع فالتظلم يقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.

- أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالتظلم تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع².

ثانيا: الآجال الاستثنائية.

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

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.

- السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

¹- العمري زينب، المرجع السابق، ص 11.

² - العمري زينب، المرجع السابق، ص 12.

- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانون جراء خطأ أو تكرار.

- السنة التي تدفع الضريبة برسمها إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى¹.

الفرع الثاني: حالات إصداره.

وتتمثل حالات إصداره في حالة الرفض وحالة القبول

أولاً: في حالة الرفض: عند رفض المدر الولائي للضرائب للشكائية, يشعر المكلف بقراره هذا قبل المدة المنصوص عليها وهي مدة أربعة أشهر، وتمتد المدة إلى ستة أشهر في الاحتجاجات التي تبدي فيها الإدارة المركزية رئيسها، ويجب أن يكون قرار المدير الولائي معللاً، كما يجب تذكير المكلف المشتكي بأن له الحق في اللجوء إلى لجان الطعن أو المحكمة الإدارية وترسل نسخة من قرار لرفض هذا لمفتشية الضرائب المختصة إقليمياً لتسجيله في الملف الجبائي للمكلف واللجان المخصص لذلك.

في حالة الرفض الصريح للمدير الولائي للضرائب للشكائية المقدمة خلال المدة المنصوص عليها قانوناً، ولكن قد تنقضي مدة أربعة أشهر أو ستة أشهر (حالة الأخذ برأي الإدارة المركزية) و لم يصدر مدير الضرائب قراره بشأن النزاع المطروح أمامه، فهنا يحق للمكلف أن يحرك الدعوة أمام المحكمة الإدارية بعد مرور أربعة أشهر، لأن سكوت الإدارة يعد بمثابة رفض ضمني².

ثانياً: في حالة القبول: كما ذكرنا سابقاً فالمدير الولائي للضرائب غير مقيد بملاحظات رئيس المفتشية أو العون الذي درس الشكائية، ولهذا فقد يقوم المدير بقبول طلبات المكلف الواردة في شكايته وبذلك يصدر القرار بقبول الشكائية يتضمن مبلغ التخفيض والذي قد يكون كلي أو جزئي.

¹- العمري زينب، المرجع نفسه، ص 13.

² حسين فريجة، مرجع سابق، ص 43.

إذا كان التخفيض كلياً يرسل القرار إلى كل من مفتشيه الضرائب المختصة وقباضة الضرائب والمكلف، مبرزاً فيها مبلغ مخفض حيث يقوم قابض الضرائب بإلغاء هذا المبلغ من الحقوق الواجبة التحصيل أو إرجاعه إلى المكلف إذا كان قد دفع كل مستحقته.

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

أما المكلف بالضريبة عند استلامه لقرار التخفيض الجزئي له الخيارين:

أ- حالة قبوله للقرار فهنا يكون قد أنها المنازعة.

ب- إذا لم يقبل بالقرار (التخفيض الجزئي) بإمكانه اللجوء إلى لجان الطعن أو المحكمة الإدارية للمطالبة بالجزء المرفوض من شكايته¹.

¹حسين فريجة، مرجع نفسه، ص 45.

المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية.

لقد منح المشرع الجبائي الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم التظلم أمام الإدارة الجبائية المختصة ولم يرض قرارها، أن يقوم بإجراء يتميز بالخصوصية في مجال النزاع الضريبي دون غيره، وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلف بالضريبة وتمكين هذا الأخير من عرض نزاعه عليها كجهات متخصصة بدراسة الطعون في المجال الضريبي، غير أنه يسقط الحق في القيام بهذا الإجراء إذا رفع الطعن القضائي.

ولعل المشرع الجبائي فتح المجال بهدف التقليل قدر الإمكان من المنازعات أمام القضاء من جهة، وبهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية، وحمايته من احتمال تعسف هذه الأخيرة من جهة أخرى

بعد أن يقوم المكلف بتقديم تظلمه إلى الإدارة الضريبية وعند صدور القرار من طرف هذه الأخيرة، وفي حالة جاء مضمون

القرار بما لا يتوافق وطلبات المكلف بالضريبة، أتاح له التشريع الضريبي الخيار بين طريقتين، إما اللجوء إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية في الآجال والمواعيد المحددة.

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن لجوء المكلف إلى لجان الطعن هو طريق اختياري وليس إجباري وفي هذا الشأن نرى أن المكلف الذي يتخطى لجان الطعن ويلجأ مباشرة إلى القضاء بعد صدور القرار من طرف الإدارة الضريبية ليس بإمكانه العودة مرة أخرى إلى عرض شكواه على هذه اللجان.

المطلب الأول: مجال اختصاص لجان الطعن الإدارية.

بصدور قانون المالية لسنة 2007 أدرج المشرع جميع الأحكام المتعلقة باللجان الإدارية للطعن ضمن قانون الإجراءات الجبائية، ومن بينها ما تعلق باختصاص هذه اللجان، وكما تم إلغاء المواد المتعلقة بهذا النوع من اللجان من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فقد كان مجال اختصاص اللجان محدود نوعا ما قبل التعديل الذي مس القانون الجبائي بموجب قانون المالية أعلاه، ونجد المشرع الجزائري حدا حدو نظيره الفرنسي من حيث نوع الضرائب المطعون فيها أمام هذا النوع من اللجان، إلا أن اختصاص هذا الأخير امتد إلى مجال الرسوم على رقم الأعمال بالإضافة إلى اشتراكها في تحديد وربط أنواع معينة من الضرائب كتلك الخاضعة والمرتبطة بعملية التقدير الجزافي¹.

وبالرجوع إلى مجال اختصاص هذه اللجان في التشريع الجزائري، نجد أن الأمر مرهون من العناصر على رأسها طبيعة الضريبة محل الطعن فمن المحتوم أن تكون هذه الأخيرة متعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم القيمة المضافة، وما خالف ذلك خرج عن مجال اختصاص هذا النوع من اللجان فهي بالتالي غير مشمولة بالضرائب غير المباشرة والرسوم، على أرقام الأعمال وحقوق التسجيل والطابع بالرغم من اعتبار بعض من هذه الأخيرة من الضرائب المباشرة².

بالإضافة إلى ارتباط مجال الاختصاص بطبيعة الضرائب أو الضريبة محل الطعن، فإن الأمر مرتبط أيضا بموضوع الطعن، قد أجمعت جميع النصوص المتلاحقة والمعدلة لقانون الضرائب والرسوم المماثلة على أن تبدي اللجان آرائها بخصوص الطلبات الرامية إلى الحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة وحسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي، وهذا ما جرى به الأمر في قانون

¹- بدائرية يحي، مرجع سابق، ص 85.

²- العمري زينب، مرجع سابق، ص 32.

الإجراءات الجبائية حين صدوره، وجاء النص على ذلك من خلال أحكام المادة 81-1 من ذات القانون¹.

وبالتالي فالطعون المقدمة أمام هذه اللجان تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في مادة وعاء الضريبة، كما يمكن أن يتعلق موضوع الطعن في الاستفادة من كل حق، ناتج عن تطبيق حكم تشريعي أو تنظيمي كتلك الحقوق والمزايا الجبائية المتعلقة بفئة معينة من المجتمع، كأنشطة تشغيل الشباب وكذا الاستثمارات ذات الأولوية النوعية أو المكانية، أو تلك المتعلقة بالبرامج الوطنية الاجتماعية كالسكن الاجتماعي ومكافحة البطالة².

ونلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري استعمل عبارة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذه العبارة واسعة المعنى والمضمون وقد تتعدى بذلك مجال مادة الوعاء الضريبي، وكما يمكن اعتبار مجمل قوانين الضرائب ضمن مضمار الأحكام التشريعية والتنظيمية، بما في ذلك قوانين الضرائب غير المباشرة والتسجيل والطابع والرسوم على أرقام الأعمال، بالإضافة إلى استعمال المعنى على المواد والنصوص المتعلقة بوعاء الضريبة وتحصيلها³.

المطلب الثاني: لجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي.

في الماضي كانت هذه اللجنة تسمى باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، ولكن بعد تعديل قانون المالية 6223 بالمرسوم التشريعي رقم 62/23 المؤرخ في 6223/69/92 أصبحت تسمى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة⁴.

¹-المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية.32.

²-عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 40.

³-بدايرية يحي، مرجع سابق، ص 87.

⁴-العمرى زينب، المرجع السابق، ص 16.

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الدائرة وسير عملها.

بغرض النظر في التظلمات النزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة تنشأ على مستوى كل دائرة لجنة تتكون من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام لذات الهيئة رئيسا لهذه اللجنة.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه للبلدية التي يمارس فيها المكلف بالضريبة طرف النزاع نشاطه التجاري، أو وجود المادة الخاضعة للضريبة في إقليم تلك البلدية
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أي الذي يتبع له المكلف صاحب التظلم، أو مسئول مصلحة المنازعات إذا كان النزاع مرفوع من طرف المشتكي ضد مركز الضرائب¹.

- عضوين كاملي الأهلية وعضوين مستخلفين لكل بلدية تنتمي إلى الدائرة، يتم تعيينهم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية المتواجدة في البلديات التي تتبع لاختصاص الدائرة وفي حالة غياب هؤلاء الأعضاء يتم اختيار البديل عنهم من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي، حسب الحالة من بين المكلفين بالضريبة لذات البلدية والذين يحوزون ويمتلكون معلومات ومذكرات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة في إطار عملها.

ولقد حدد قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 81 مكرر الشروط الواجب توفرها في هؤلاء

الأعضاء والتي تتمثل في:

- أن يكونوا من جنسية جزائرية.

¹- د. قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة الأولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج لبويرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015، ص 94.

- أن لا يقل سنهم عن 25 سنة كاملة.

- أن يكونوا متمتعين بكامل حقوقهم المدنية.

يتم تعيين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية وتمتد عهدهم مع عهدة المجلس الشعبي البلدي المحددة في القانون وهي 05 سنوات، ومما تجدر الإشارة إليه أنه في حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل من المنصب لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات لأعضاء جدد، وضمن نفس الشروط التي ذكرناها أعلاه، ويقوم بمهمة كاتب اللجنة موظف في دارة الضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة، شريطة أن يكون له رتبة مفتش على الأقل، ولقد اوجب القانون على أعضاء اللجنة الالتزام بالسري المهني بخصوص المعلومات التي يتحصلون عليها بصفتهم أعضاء في هذه اللجنة وإلا يتعرضون للجزاءات التأديبية المنصوص عليها قانوناً¹.

الفرع الثاني: اختصاصات لجنة الدائرة.

تعقد لجنة الدائرة اجتماعاتها بدعوة من رئيسها حيث يتولى كاتب الجلسة بتبليغ قراراتها خلال 67 يوم من تاريخ اختتام عملها.

حيث تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين اللذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو في حالة عدم حصولهم على أي رد، شرط أن تكون الحصة محل النزاع تساوي أو تقل عن مبلغ خمسمائة ألف دينار جزائري، في حين تتخذ قراراتها بأغلبية أعضائها الحاضرين، و في حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.

¹- د،قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 94.

وتقدم هذه الطعون أمام اللجنة في اجل شهرين ابتداء من نهاية ستة أشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوى المكلفين، أما في السابق كان أجل الطعن فيغضون شهر واحد من تاريخ التبليغ¹.

إن الظاهر من النص الموجود في المادة 81مكرر/01 فقرة أولى يتبين أن الشكاوى المرفوعة من طرف المكلف والتي تكون خارج الآجال والمواعيد المنصوص عليها قانونا، أو حتى تلك الشكاوى المفروضة من طرف الإدارة الضريبية لمخالفة الإجراءات الشكلية، لرفع التظلم لا تدخل في اختصاص لجان الطعن على اختلاف مستوياتها، وليس على مستوى لجنة الطعن بالدائرة فقط، إذ بالرجوع إلى المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تحدد شروط رفع التظلم والذي يخضع لنفس الشروط المتعلقة به، عندما يرفع أمام الإدارة الضريبية، وعليه فالمكلف الذي لا يحترم الشروط الشكلية لرفع التظلم وكذا مواعيد رفعه أمام لجنة الطعن يرفض شكلا دون النظر في الموضوع.

تنظر هذه اللجنة في هذه الشكاوى في اجتماعاتها الشهرية والتي تكون بناء على طلب رئيس الدائرة أو الأمين العام لها باعتباره رئيسا لهذه اللجنة، وتكون قرارات اللجنة غير قانونية إن لم تصدر بحضور أغلبية الأعضاء. كما تشترط المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لأنه يجب أن تتم الموافقة على قرارات اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت رئيس اللجنة مرجحا.

يشترط القانون لصحة قرارات اللجنة أن يتم استدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم من أجل سماع أقوالهم قبل 20 يوما من تاريخ اجتماع اللجنة، كما أن تبليغ القرار الصادر إلى الإدارة الضريبية يكون خلال العشرة أيام التالية لصدور قرار اللجنة، والتي يتم احتسابها ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة².

¹-العمرى زينب، المرجع السابق، ص 16.

²-د،قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 95.

المطلب الثالث: اللجنة الولائية للطعن.

أحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز وضيق أي قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه، هنا يلجا إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو الإعفاء من الضرائب المؤسسة عليه قانونا.

وهذه اللجنة على غرار سابقتها خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي تحدث على مستوى أعلى من الأولى، أي على المستوى الولائي.

ويتم التطرق فيما يلي لتشكيل هذه اللجنة وسير أعمالها أما الشروط الخاصة بأعضاء اللجنة فهي نفسها الشروط لجنة الطعن على مستوى الدائرة وفيما يخص شروط طلب المكلف للطعن أمام هذه اللجنة سيتم إدراجها ضمن تشكيل اللجنة.

الفرع الأول: تشكيل اللجنة وشروطها.

تنشأ على كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال تتشكل من:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية الكائن مقرها بالولاية.

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

- في حالة وفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة فيتم تعيين عضو جديد¹.

- ويمكن للجنة إن تضم، إذا دعت الحاجة، خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري، توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعينه المدير الولائي للضرائب²

- يخضع أعضاء اللجنة بالالتزام بالسر المهني المنصوص عليها بموجب المادة 65 من قانون لإجراءات الجبائية، تبدي اللجنة رأيها حول طلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) اقل أو يساوي 20 مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي والجزئي.

تجتمع لجنة بناء على استدعاء رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل (20) يوم من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة

¹ - المادة 81 مكرر/1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قانون المالية 2017، ص 32، سابق الإشارة إليه.

² - المادة 81 مكرر/1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قانون المالية 2017، ص 32، سابق الإشارة إليه.

بواسطة الكاتب حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب خلال (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام تاريخ اللجنة¹.

الفرع الثاني: شروط تشكيل اللجنة.

الشروط المتعلقة بطلبات المكلفين أمام لجنة الطعن على مستوى الولاية في: يجب أن يكون الطلب المقدم من اللجنة يرمي إلى الحصول، على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو الحصول على الاستفادة الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظمي، والتي كانت محل رفض إدارة الضرائب.

تتعلق هذه الطلبات بحصص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يتجاوز مبلغها مائتي ألف دينار جزائري ويقل أو يساوي أربعة مئة ألف دينار جزائري. الطلبات التي كانت محل رفض من طرف لجنة الطعن على مستوى الدائرة².

المطلب الرابع: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي.

في ظل التقسيم الجديد لأشخاص المجتمع الضريبي حسب قيمة رقم الأعمال أنشأ المشرع الجزائري اللجنة المركزية للطعن والتي ينظر في بعض المسائل التي ليست من اختصاص لجنة الطعن للدائرة وكذا اللجنة الولائية³.

تعتبر هذه اللجنة أعلى جهة خاصة بدراسة الطلبات أو الطعون النزاعية لكونها تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية.

الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن.

كانت اللجنة المركزية للطعن تتكون من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث تنشأ لدى وزارة المالية لجنة طعن لتتظر بالطعون المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة،

¹-المادة 81 مكرر/1، المرجع السابق، ص 33.

²-توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 45.

³- قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 98.

وأنشئت هذه اللجنة بموجب الأمر رقم 654/68 المتعلق بقانون المالية لسنة 1996 وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر بموجب الأمر 101/76 الصادر بتاريخ 1976/12/06¹.

و تتشكل هذه اللجنة المركزية للطعن مما يلي:

- الوزير المكلف بالمالية أو من ينوب عنه ويمثله، ويكون هذا التمثيل بتفويض كتابي من طرف الوزير، معنى هذا أن العضوية ثابتة لشخص واحد وليس لكل من يمثل الوزير، إذ أن تفويض التمثيل يمنحه الوزير لشخص واحد.
- عضو ممثل عن وزارة العدل شريطة أن تثبت له رتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن وزارة التجارة مع اشتراط القانون لأن تكون له رتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له رتبة مدير على الأقل².
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون 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 الوطني.
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني، وفي هذا الصدد يرى أن المشرع فعل حسنا باختياره للاتحاد المهني الذي يتبع له المكلف مهنيا على العكس مما هو عليه في لجنة الطعن بالولاية والدائرة أين أخذ المشرع بعمومية التمثيل المهني في تلك اللجنتان.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية وإذا لم تكون هناك غرفة فلاحية يكون ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل عن مديرية كبريات المؤسسات يتم تعيينه من طرف مدير كبريات المؤسسات.

¹- العمري زينب، المرجع السابق، ص19.

²-قاشي يوسف، المرجع السابق، ص98.

- المدير الفرعي المكلف بالمنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب وتوكل له مهمة مقرر اللجنة¹.

الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة المركزية.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأياها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها، وأما الاستفادة من حق مترتب عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني.

كما تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة وتتخذ اللجنة قراراتها خلال 97 يوم بأغلبية أعضائها الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس، ويتم تبليغ قراراتها إلى مدير الضرائب للولاية خلال 67 أيام (بالنسبة لقرار كمن لجنة الدائرة، واللجنة الولائية) أما بالنسبة لقرارات اللجنة المركزية فيمتد الأجل إلى 97 يوما، أما بالنسبة للمكلف فيتم تبليغه من قبل المدير خلال أجل 37 يوما من تاريخ استلامه رأي اللجنة².

حسب نص المادة 81 مكرر فقرة أخيرة من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإن اللجنة المركزية للطعن تبدي رأياها بخصوص

- الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يتبعون لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي أنشأت من أجل التكفل بتسيير المؤسسات ذات الرأسمال يفوق 100 مليون دج، بشرط أن يكون قد صدر من طرف مدير المؤسسات الكبرى قرارا

¹ -قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 99.

² -العمرى زينب، المرجع السابق، ص 20.

بالرفض الكلي أو الجزئي بخصوص الشكوى المرفوعة إليه من طرف المكلف التابع
لاختصاصه¹.

¹ -قاشي يوسف، الرجوع السابق، ص 99.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.

تعتبر دعوى منازعات التحصيل الضريبي من الوسائل القضائية الوحيدة لتطبيق مبدأ خضوع إدارة الضرائب للقانون، وعملية رقابة القاضي الإداري على قرارات إدارة الضرائب تجسيدا و تطبيقا لفكرة دولة القانون ومبدأ المشروعية، بحيث تعرف دولة القانون بأنها تلك الدولة التي يكون فيها نشاط إدارتها مراقبا مراقبة حازمة.

ولا تثور منازعات التحصيل إلا عندما تبدأ الإدارة الضريبية في عملية تحصيل المستحقات الضريبية المفروضة على المكلف حيث تتبع أسس معينة لفرض الضريبة بالإضافة إلى اعتماد طرق وإجراءات مختلفة وهذا من أجل دفعها للخزينة العامة.

ولدراسة هذا الفصل سيتم التطرق إلى إجراءات التحصيل الضريبي في (المبحث الأول)، وإجراءات المتابعة الضريبية في (المبحث الثاني)، أما الطعون من أجل العفو ستكون محور دراسة (المبحث الثالث).

المبحث الأول: إجراءات التحصيل الضريبي.

تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بالتزام المكلف بالوفاء بدين الضريبة، والإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتنفيذ هذا الالتزام ويكون ودي أو جبري، وعلى هذا الأساس فإن هذا النوع من منازعات التحصيل لا ينشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل للضريبة.

(المطلب الأول) إجراءات التحصيل الودية، و(المطلب الثاني) فيكون بعنوان إجراءات التحصيل الجبرية.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الودية.

ويقسم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، الفرع الأول(التوريد المباشر) والفرع الثاني(التوريد عن طريق الأقساط المقدمة) والفرع الثالث(الحجز عند المنبع).

الفرع الأول: التوريد المباشر.

وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا هو الأصل طالما يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الضريبية والتي بناءا عليها يتم تحديد قيمته الضريبية، ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات¹.

الفرع الثاني: التوريد عن طريق الأقساط المقدمة.

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية، وفي نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية، ما

¹ -بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 37.

تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري قد أخذ بهذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الأرباح الشركات... الخ هذه الطريقة تخفف من وقع الضريبة على المكلف وتجعل أداؤها سهلا وميسورا، كما أنها تضمن للخزينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة¹.

الفرع الثالث: الحجز عند المنبع.

في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة عند منبعها حيث يتم دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف القانوني بها وتطبق هذه الطريقة إذا توافرت العلاقة القانونية (دائنية- مديونية) بين المكلف القانوني والممول، مثل أن يقتطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات و أجور عمالية وموظفيه أو أن تقتطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على الفوائد أموال زبائنها المودعة في حسابات البنك، إن هذه الطريقة من طرق التحصيل تنعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه لا مصلحة للممول في التهرب من دفعها كما أن ذات الطريقة تخفيض من نفقات التحصيل والجباية، إلا أنه ما يؤخذ عليها هو أن تولي موظف غير مختص ومن خارج دائرة الإدارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها قد يلحق الضرر بالمكلف والخزينة العامة نتيجة نقص الخبرة².

المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية.

التحصيل القصري أو الجبري وهو الحالة التي تلجأ فيها الإدارة الضريبية إلى إتباع الطرق القانونية، التي تكفل

ها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف به، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها، وعلى هذا فممارسة المتابعات من طرف قابضي إدارة الضرائب في حق المدينين بالضريبة لا يمكن أن تبدأ وفي أي حال من

¹ - بوزيدة حميد، مرجع نفسه، ص 37.

² - سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الدجلة للنشر، ص 148.

الأحوال دون أن تدخل الضريبة مجال الاستحقاق، ومن تحصيلها، وعليه فلا يجوز متابعة المكلف في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل وقبل أجل الاستحقاق وكل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحلة يعد باطلاً، وعملية التحصيل الجبري تتم وفق شروط محددة بموجب القانون فلا بد من احترام بعض الشروط لممارسة المتابعات سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الإجرائية، هذه الأخيرة إن لم تحترم من طرف أعوان الإدارة الضريبية ينشأ الخلاف بينها وبين المكلف.

الفرع الأول: التنبه

التنبه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال استخدام إجراءات ردية منها: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري....، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب، وفي حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر رداً وهي غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني¹.

الفرع الثاني: الغلق المؤقت للمحلات التجارية.

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الجبرية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية.

أولاً: أسباب حالة الغلق للمحلات التجارية.

في حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية، تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديديه عن كل يوم تأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة

¹ - العمري زينب، المرجع السابق، ص 22.

ذمته، ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلا غير قانونية، واللجوء إلى الطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها¹.

إذا ما بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل وبعد التنبيه، دون محاولة منه لتبرئة ذمته اتجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن إصدار قرارات بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتا².

ورغم هذا الإجراء يمس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة، إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فاعلية في استفاء الديون، وغالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي، ضمن ما يدعى بالمنازعة الضريبية إلا انه كثيرا ما تجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونيه وإذا أتيت حسن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى وضع جدول لتسديد الديون بالتقسيط³.

ثانيا: منازعة قرار غلق المحل التجاري أو المهني.

خول المشرع للمكلف بالضريبة المنفذ ضده حق الطعن في قرار الغلق أمام القاضي الإداري وفقا لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بالاعتراض على الغلق المؤقت ويكون ذلك بتقديم طلب رفع اليد بموجب عريضة تقدم إلى القاضي⁴، الأمور المستعجلة الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وفقا لأحكام المواد

¹ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 25.

² - مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18، حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل التجاري هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذه إدارة الضرائب متى كان ذا طابع ضريبي.

³ - سوفي حدة، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستير في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، 2012-2013، ص 32.

⁴ - المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

929,930 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مع مراعاة نص المادة 948 من نفس القانون¹.

وهذا الطعن المقدم من طرف المكلف بالضريبة لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19 حيث أن النزاعي يتعلق بإلغاء المقرر رقم 33 الصادر في 1996/06/10 عن مديرية الضرائب وهران غرب الذي يتضمن غلق المحل التجاري ب 73 شارع جون شيباني، ولكن ثابت وغير منازع إن المستأنف لم يسدد الدين الواقع منه²... فمجلس الدولة هنا أيد قرار الغرفة الإدارية المستأنفة لأسباب التالية:

1- أنه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل التجاري، نتيجة للمتابعة الجبائية وفقا لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 146 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

2- إن غلق المحل التجاري ما هو إلا إجراء احتياطي مؤقت من أجل الحصول على الحقوق والرسوم المطلوبة ولا يمس بأصل الحق وفقا لأحكام الماتين 918 و 921 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

الفرع الثاني: الحجز الإداري وطبيعته القانونية والإدارية.

وسيتم التطرق في هذا الفرع إلى ما يلي:

¹ - المواد 918,930,948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سابق الإشارة إليه.

² -سوفلي حدة، المرجع السابق، ص 33.

³ - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 29.

أولاً: تعريف الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب، وتعتبر إجراءات الحجز الإداري، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة وهو نظام أكثر اختصاراً ومن خلال ذلك تكون السلطة العامة خصماً وحكماً 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 أو إلغائها، أو عدم الاعتداد بها¹.

وإذا ما نظرنا إلى الحجز كإجراء تحصيلي جبري نجد أنه له العديد من الأشكال نوردها باختصار من خلال النقاط التالية:

1- الحجز التنفيذي: وهو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملكه تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه، والملاحظ بالنسبة لهذا الإجراء أن الأملاك التي هي في حوزة المتقاعس عن دفع الضريبة من السهل التصرف فيها بإبعادها وإخفائها مما يقلل من فعالية هذا الإجراء التنفيذي².

2- الحجز على التحصيل الزراعي: وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصل ملك للمتقاعس عن دفع ضريبة، وما يقلل من هذا لإجراء إذا كان المتقاعس عن دفع الضريبة سيء النية فإنه يلجأ إلى التأجير هذه الثمار والتصرف في عوائدها المالية.

¹ -المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية و السياسية، عدد 2011/03، سبتمبر 2011، مجلة تنشر فصلياً عن

كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، ص 421.

² مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبي أي فعالية، مرجع سابق، ص:54.

3- الحجز على الأثاث و المبيعات: ويسمح هذا الإجراء بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق و المعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعجالات أو رئيس المحكمة¹.

4- حجز إذاعي أو مطلي: وهذا الإجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير يكون مستعد لتسليمه، وقلل من فعالية هذا الإجراء.

5- الحجز التوقيفي أو الحدي: وهو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاث من أطراف هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل على دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي، غير أن محدودية وضيق أوقف هذا الإجراء يقلل من فعاليته.

6- الحجز العقاري للعقارات: وهو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي هي على عاتقه، وعملية الحجز العقاري للعقارات أقل ما يقال عنها أنها عملية معقدة حيث قليلا ما تلجأ إليها الإدارة الضريبية².

- إلى جانب هذا هناك حالتان إثنان نص عليها المشرع صراحة يقوم فيها القابض المكلف بالمتابعة باللجوء إلى التحصيل الفوري للدين المستحق وتنفيذ الإجراءات، وذلك بالقيام بالحجز بعد يومين من تبليغ التنبيه من خلال نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية وهما:

¹ فريدة زناتي، العلاقات لقانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل الماجستير، تخصص إدارة و مالية، سنة 2012/2011، ص 121.

² الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، من تنظيم قسم العلوم القانونية و الإدارية، مجمع هيليو بوليس، أبريل 2008، ص:56.

أ- الحالات المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة بمقتضى أحكام خاصة¹.

ولإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ويكون الحجز التنفيذي على أموال المكلف بالضريبة، وحجز ما للمدين لدى الغير هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/11/18: "حيث أنه وطبقا لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار الحجز قبل ومباشرة الحجز، حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة نكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفيا يترتب بطلانه".

ثانيا: طبيعة الحجز الإداري

1- الطبيعة القانونية للحجز الإداري:

نقصد بالطبيعة القانونية للحجز الإداري تكييفه ووضع في إطار قانوني معين وبمعني آخر هل يخضع هذا الحجز إلى ما تخضع له الحجوز القضائية أم أنه يظل محتفظا بصفته الإدارية وبالتالي يخضع له الأعمال أو التصرفات الإدارية².

2- الطبيعة الإدارية للحجز الإداري:

ذهب الفقه الإداري إلى القول أن لهذا الحجز طبيعة إدارية، مستندا في ذلك إلى أساس الحق في الحجز الإداري "سند التحصيل" وقرار المدير الولائي للضرائب الذي يحل محل السند التنفيذي القضائي ويترتب على ذلك أن أي تظلم من طرف المكلف بالضريبة لا يكون أمام القضاء إلا بعد إجراءه، أي أن رقابة القاضي اللاحقة عليه وبالتالي يخضع

¹ العيد صالح، مرجع سابق، ص 183.

² فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 33.

قرار المدير الولائي للضرائب إلى إجراءات الصحة والبطلان للمعايير المقررة في قانون الإجراءات الجبائية¹.

الفرع الثالث: بيع الحجوزات في المزاد العلني

يعتبر بيع الحجوزات آخر مرحلة من مراحل التحصيل، ويكون البيع الجبري في الحجوز الإدارية من سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادة 151 الفقرتان الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية ويتم وفقا للمادة 152 من نفس القانون .

والهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي الجهة الحاجزة "إدارة الضرائب" حقها في ثمن الأموال المحجوزة، و نصت المادة من قانون الإجراءات الجبائية على الإجراءات التالية.

أولا: الإعلان:

لا يمكن أن يجرى البيع إلا بعد عشرة أيام من الإلصاق (نشر الإعلانات).

ثانيا: رسو المزاد

بعد إجراء عملية البيع يرسو المزاد على الثمن الأعلى المعروف والذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن تقدير المفتوح وبعد محضر بيع من قبل القابض وتسليم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يشغل محل التجاري.

ثالثا: صياغة عقد تحويل الملكية

بعد قبض ثمن البيع نقدا تلجئ الإدارة إلى الإجراءات القانونية لتحويل ملكية المحل التجاري حيث تتم صياغة تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون والأملاك والعقارات للولاية¹.

¹ - سوفلي حدة، مرجع السابق، ص 36.

رابعاً: نشر البيع.

يتم النشر والبيع من طرف القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر واحد اعتباراً من تاريخه وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يشغل المحل التجاري².

المبحث الثاني: إجراءات المتابعة الضريبية.

بعد يوم من استحقاق الضريبة، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل و الحجز ثم البيع وفق الأحكام المادة 145، تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة.

وخول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقابض الضرائب في دائرة اختصاص إقليمه الولائي، بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة وفقاً لأحكام المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بما تضمنه السند التنفيذي، ويجب أن يشمل التكاليف على البيانات المعتادة وفقاً لأحكام المادة 613 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ف ضمان التحصيل الجبري يعتبر من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب، ومن إجراءات التحصيل الجبري يجب أن تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانوناً، وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي المستحق، يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة ووجوباً بتبليغ سند إجراءات المتابعة ثم الحجز ثم بيع أملاكه وفي مقابل ذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة.

¹ - سوفي حدة، المرجع السابق، ص 40.

² - سوفي حدة، المرجع السابق، ص 40.

وسيقسم هذا المبحث إلى مطلبين في (المطلب الأول) اعتراض على إجراءات المتابعة و(المطلب الأول) اعتراض على التحصيل القصري.

المطلب الأول: اعتراض على إجراءات المتابعة.

يتطلب في منازعات التحصيل وجوب تقديم تظلم إداري مسبق، كما هو عليه الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، ولكن يبقى التظلم في نزاع التحصيل يختلف اختلافا جذريا عن التظلم في نزاع الوعاء، سواء من حيث الشكل أو المضمون أو الأجل، وبالتالي فإن إجراء التظلم في نزاع الوعاء إجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط، أما في نزاع التحصيل التظلم إلزامي مهما كانت الضريبة المنازع فيها¹.

إذن فإجراء التظلم الإداري المسبق إجباريا في منازعات التحصيل في كل ما يتعلق بإجراءات المتابعة، ويلاحظ أن التظلم هنا لم يحدد له المشرع أية شروط خاصة به فهو مجرد طعن بسيط.

الفرع الأول: الاعتراض على سند المتابعة.

ينص 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 أن يسدد المكلف بالضريبة دينه".

¹ -قصاص سليم، المرجع السابق، ص 52.

أولاً: حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة.

ومثال ذلك عدم ذكر العناصر الواردة في الإطار بالدفع، فالمكلف بالضريبة يطلب إلغاء سند المتابعة أمام القاضي الإداري لكونه غير مستوفي للشروط الشكلية المقررة قانوناً¹.

ثانياً: الطعن المسبق.

ويتم بتقديم اعتراض على سند إجراءات المتابعة على صحته من حيث قانونية وشكلية سند المتابعة مع احترام الآجال القانونية، ولذلك فإن قانون الإجراءات الجبائية المادة 153 "أوجب المكلف بالضريبة المعترض تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه المحاسب العمومي (قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة، أو مدير كبريات المؤسسة².

وتنص المادة 154 من نفس القانون على انه في اجل (شهر) اعتباراً من تاريخ تبليغ السند، فإذا كان قرار المدير متضمناً الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعترض اللجوء إلى المحكمة الإدارية والطعن ضد المحاسب القائم بالحجز خلال(شهر واحد) بعد انقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة للبت في طلب المكلف بالضريبة، أو في خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة³.

وبالرجوع إلى نص المادة 153 فقرة 1 من نفس القانون نجدها تنص " يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بالتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب

¹ - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 27.

² - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 50، سابق الإشارة إليه.

³ - المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 51، سابق الإشارة إليه.

الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الولائي للضرائب التابع له مكان الإخضاع الضريبي¹

الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد.

وبالرغم من امتيازات قابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون الجبائي لاستفاء ديون الخزينة العمومية التي بحوزة المكلف بالضريبة، فإن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري دائماً.

أولاً: إجراءات إيقاف التسديد.

أن التظلم في حد ذاته لا يوقف تسديد المبالغ المتنازع عنها غير أنه وبالرجوع إلى المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجوز لمن قدم التظلم ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72،73،75،76 من نفس القانون أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عنها لكن بتوافر شروط نذكر منها:

1- أن يكون التظلم قد قدم ضمن الأجال والشكل المنصوص عليهما في المواد 72،73 من هذا القانون².

2- أن يذكر المكلف بالضريبة في شكواه بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 من نفس القانون بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع عنها.

3- أن يحدد ويبين بدقة في شكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو في وعائه.

4- أن يذكر في شكواه بأنه يستطيع أن يقدم للقابض الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون الضمانات مبالغ مالية توضع لدى أمين الخزينة

¹ المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 50، سابق الإشارة إليه.

² المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية، سبق الإشارة إليه.

في حساب خاص، أو عقار سجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة وإذا ما قدم الطالب في شكله القانوني واحترمت فيه الإجراءات المطلوبة فإنه يطلب من المكلف أن يتقدم لدى قابض المختص لإبرام اتفاق الضمان¹.

ثانيا: اتفاق الضمان

بعد إعلام القابض المختص إقليميا من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف بالضريبة التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل المبالغ المتنازع عنها يقوم باستدعاء المكلف ليبرم معه اتفاق متعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده مع الأخذ بعين الاعتبار سيرة المكلف اتجاه الإدارة، أما إذا كانت

الضمانات الغير كافية لتغطية المبلغ المتنازع عنه، فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي ليتخذ الإجراء اللازم في الوقت المحدد(04) أشهر، مع تبليغه للمكلف لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا، بحيث يجوز له في حالة القرار الرفض من المدير الولائي أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية أمام قاضي مختص في الأمور الإدارية².

بشرط أن يودع لدى الخزينة العامة ربع (1/4) المبلغ المتنازع عنه كضمان مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة و إلا رفضت دعواه شكلا، وهذا ما ورد النص عليه في القانون الفرنسي أما بالنسبة للمشرع الجزائري فإننا نجد منح سلطة تدير للمبالغ المقدمة كضمان من حيث

¹- أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 32.

²- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 86.

ثالثاً: إيقاف التسديد

نص المشرع الجزائري على إمكانية أخرى لإيقاف التسديد غير التي تطرقنا إليها أعلاه، وخصها بإجراءات ذكرها في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية¹.
نوجزها فيما يلي:

أن يقدم الطلب في الآجال والشكل، طبقاً للمادتين 72،73 من هذا القانون².

أن يذكر صراحة في شكواه بأنه يريد الاستفادة من أحكام المادة 74 أعلاه.

أن يقدم ما يثبت بأنه قد قام بتسديد 30% من الضريبة المتنازع عنها، هذه النسبة تم تخفيضها إلى 20% بموجب قانون المالية 2007³.

غير أن إيقاف هذا التسديد يسري إلى غاية تبليغ القرار الصادر من طرف المدير الولائي ذلك بخصوص النزاع المطروح، كما يمكن للمكلف إذا لم يرضيه القرار وأراد الطعن فيه أمام اللجان

يجب عليه أن يطلب من جديد بنفس الإجراءات إيقاف التسديد 20% مرة ثانية من بلغ الضريبة المطعون فيها⁴.

إلا أن إيقاف التسديد هذا يمكن رفضه من طرف المدير الولائي للضرائب إذا تبين سوء نية المكلف وتم التأكيد من أنه يهدف خلال طلبه إلى:

- كسب الوقت لتنظيم إعساره.

¹ - المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

² - المواد 73،74 من نفس القانون.

³ - قانون المالية لسنة 2007.

⁴ - أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 34.

- التوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة.

- المعني كان محل شكوى بخصوص التهرب الضريبي¹.

المطلب الثاني: الاعتراض على التحصيل القسري.

عكس ما تعرضنا له بالنسبة للإعراض على سند إجراءات المتابعة والمتعلق أساسا بشكل الإجراءات، فإن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء بيه وبالتالي فالاعتراض هذا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، ويباشر هذا الاعتراض بنفس الشروط والإجراءات التي سبق التعرض لها سواء تعلق الأمر بالطعن المسبق أمام المدير الولائي أو رفع دعوى أمام القضاء أي أمام القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة توازيها دعوى في الموضوع، ويكون موضوعها الاعتراض إما على إجراءات المتابعة وإما الاعتراض على التحصيل الجبري وهذا عملا بأحكام المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويكون الاعتراض على الالتزام بالدفع أو مقداره وفقا لأحكام المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون إجراءات الجبائية " يشكل كل نزاع على وجود الالتزام أو مقداره وجوب الوفاء به اعتراضا على تحصيل القسري " ²

يخضع هذا الإجراء إلى شروط سيتم التطرق إليها فيما يلي :

الفرع الأول: شروط الاعتراض

بعد تقديم التظلم في شكلها المحدد قانونا و احتوائها على جميع بياناتها ومعلوماتها بدقة وذلك شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها،

¹- الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، من تنظيم قسم العلوم القانونية و الإدارية. مرجع سابق.

²فضيل كوسة، مرجع سابق. ص 90.

وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى في المنازعة الضريبية وحددت شروطا لقبولها وهي كما يلي:

- 1- يجب أن يكون التظلم (الاعتراض) فردي غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا و أعضاء الشركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا تظلم جماعي.
- 2- لا يخضع التظلم لحقوق الطابع.
- 3- يجب تقديم التظلم منفرد بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة
- 4- تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

- توقيع صاحبها باليد.

- 5- تقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرف المكلف بالضريبة وقابلة لدعم نزاعه في أجل (30 يوم) ابتداء من تاريخ الاستلام, وإذا تعذر الرد في أجل (30 يوم) أو كان الر ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول¹.

وفي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا, للطعن في هذا القرار, أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية ضمن الشروط المحددة على التوالي في المواد 80 - 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية².

¹- المادة 73، من انون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

²- المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

الفرع الثاني: منازعة دفع الحصص

إن أعداد جدول تحصيل تحديد حصص الدفع يمثل أحد المراحل الأساسية في بيان نشاط إدارة الضرائب وفعاليتها لذلك حدد المشرع إجراءات التحصيل ودفع الحصص المفروضة على المكلف بالضريبة، بصورة دقيقة و ضبط متلف الإشكالات الناتجة عنها. فإذا شعر المكلف بالضريبة بتعسف إدارة الضرائب في قرضاها مبلغ حصص الدفع، فله الحق في الاعتراض وعرض نزاعه على القاضي الإداري المختص في الأمور المستعجلة لإتخاذ تدبير مؤقت إلى غاية الفصل في دعوى الموضوع و صدور حكم من المحكمة الإدارية أو قرار من مجلس الدولة¹.

والملاحظ أن للإدارة الجبائية كل الصلاحيات في تقدير وتقويم مقدار الضمانات المقابلة للدين المستحق دفعة من طرف المكلف بالضريبة، وفي حالة انعدام أو عدم تقديم ضمانات من طرف المكلف بالضريبة ضمن الشروط المنصوص عليها في أحكام المادتين 156 و175 من قانون الإجراءات الجبائية، ينتج عنها حق ممارسة أعوان إدارة الضرائب المختصين لإجراء المتابعات بعد مرور خمسة عشر (15) يوما من تاريخ تبليغ السند التنفيذي للمكلف بالضريبة الممتنع عن تسديد لتحصيل الدين المستحق للخزينة العمومية والذي يقع على عاتقه وفقا لأحكام المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية².

هذا من جهة و من جهة أخرى فإن الدفوع المتعلقة برزنامة تسديد الضريبة بالتقسيم لمساعدة المكلف بالضريبة غير سديدة و بالتالي لا يعتد بها بمثابة ضمانات³.

¹ - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 94.

² - المادتين 156 و 157 من قانون الاجراءات الجبائية، سابق الإشارة إليه.

³ - كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 92.

المبحث الثالث: الطعون من أجل العفو

قبل دراسة للطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والشروط الواجب توفرها في هذه الطلبات وكيفية إصدار القرار بشأنها تجدر الإشارة إلى المقصود بالطعن العفوي كإجراء من إجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية وهو ما سيدرس في الفرع الأول، وخصصنا الفرعين الثاني والثالث إلى شروط الطلبات ومصدر القرار.

المطلب الأول: تعريف الطعن العفوي

الطعن العفوي أو الطعن المجاني أو الائتماس الولائي هو من بين الإجراءات الإدارية التي وضعها المشرع الجبائي لتسوية المنازعات الجبائية، ويختلف عن سابقه (الطعن النزاعي) في طبيعة الطلب المرفوع إلى الجهات المختصة (مديرية الضرائب بالولاية) كون الطعن العفوي لا يكون ناتج عن رفض المكلف بالضريبة، بل غن هذا الأخير يقر بالضريبة ويعترف بالأساس القانوني لها، لكن هناك ما يحول دون إبراء ذمته إزاء الخزينة بسبب وضعية مالية أو اجتماعية أصابته مثل العوز أو ضيق الحال أو إفلاسه أو هلاك أمواله.

ونجد أن المشرع الجبائي قد تطرق إلى هذا الإجراء في القسم الثاني الخاص المنازعات الجبائي من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت عنوان " الطعن الولائي" والمتضمن لطلبات المكلفين بالضريبة و طلبات قابض الرائب المختلفة، وذلك في المادتين 345 ، 346 من القانون السابق الذكر.

وما يمكن ملاحظته على الطعن العفوي، أن نسبته للمنازعات الجبائية كانت اصطلاحاً لأنها تحتوي على المعنى الحقيقي للمنازعة التي يقصد بها التخاصم، بل يدخل ضمن الملاطفات أو التماس الذي يستفيد منه المكلف بالضريبة في أوقات عصيبة يمر بها، تحول دون دفعة لمستحقته الضريبية

وزيادة على هذا فإن المكلف بالضريبة أو قابضي الضرائب المقدمة طلباتهم سواء للتماس الإعفاء من الريبة أو الإبراء من المسؤولية بالنسبة لقابضي الضرائب, لا يحق لهم الالتجاء¹ إلى الجهات القضائية ويرجع ذلك إلى طبيعة هذه الطلبات وموضوعها المتضمن لملاطفات وإلتماسات وليست منازعات يتطلب رفعها إلى القضاء².

المطلب الثاني: شروط طلبات المكلفين بالطلبات

تتمثل شروط طلبات المكلفين بالضريبة في الشروط الموضوعية والشروط الشكلية

الفرع الأول: الشروط الشكلية لطلبات المكلفين بالضريبة

إن الشروط الشكلية الواجب توفرها في التماس العفوي هي نفسها الشروط المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن النزاعي باستثناء شرط الأجل فإنه يسمح للمكلف تقديم طلب مرفوقا بنسخة من مستخرج جداول وأخرى من الإنذار، ويوجه إلى مدير الولائي للضرائب في أي وقت مادام الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة الإدارة³.

ولا مانع من ذكرها بإيجاز:

- ان يكون الطلب فرديا، ماعدا حالة اعضاء لشركات الاشخاص.
- أفراد الطلب في موضوع معين.
- توقيع المعني.
- الوكالة بالنسبة للأشخاص المتصرفون بالنيابة عن أشخاص آخرين، وكاستثناء عن ذلك المستشار الجبائي، المحامي الخ

¹- توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 29.

²- توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 29.

³- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 51

- الموطن بالنسبة للأجانب يكون الجزائر .

- إرسال الطلب على ورق عادي مع إرفاقه بإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات¹.

ومن الملاحظ من المادتين (345 ق، ض، م، ر، م) أن المشرع لم يقيد طلبات المكلفين بشرط الزمن والآجال القانونية كما في الطعن النزاعي، وربما يرجع ذلك لطبيعة الطعن العفوي الذي هو ناتج لحالة مالية يمر بها المكلف².

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لطلبات المكلفين بالضريبة.

إن لتماس الغبراء أو التخفيف من الضريبة يجب أن يكون معللا ومبررا، وعلى المكلف أن يقدم الحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار غير انه لا بد أن نفرق هنا بين طلبات المتعلقة بالضرائب العادية والمتعلقة بالعقوبات والغرامات الجبائية.

أولا: الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية: أصلا انه لا يجوز طلب الغبراء أو التخفيض من الضرائب المباشرة وبالأخص الحقوق الأصلية، إلا استثناء حسب ما ورد ذكره في المادة 92 من إ،ج، ج وهي الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز أو ضيق الحال الذي يحول بينه وبين تبرئة ذمته إزاء الخزينة فيجوز له أن يلتمس إعفاءه من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيف منها.

ثانيا: الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية

يجوز للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم ألتماس إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون طلبه مرفقا بالوثائق اللازمة (كمستخرج الجداول، نسخة من الإشعار بالتسديد...) وذلك في أي وقت دون أن يكون مقيدا بفترة زمنية معينة للإعفاء

¹-توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 31.

²-توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 32.

أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها سواء منها ما تعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل ولتمكين اللجنة من إبداء رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها، يجب على المكلف المعني أن يرفق مع التماس كشف تسديد الحقوق الأصلية وبالأخص بالنسبة إلى الرسم على القيمة المضافة والضرائب الغير مباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجنة¹.

المطلب الثالث: طلبات قابضي الضرائب.

بعد أن تعرفنا في المطلب السابق لطلبات الإعفاء أو التخفيض من طرف المكلف بالضريبة التي تناولتها المادة 345 ق.ض.م.ر.م، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب، من خلال تحديد مفهوم هذه الطلبات والإجراءات المتبعة بشأنها.

الفرع الأول: مفهوم طلبات قابض الضرائب.

إن الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب تبدو حالة غريبة نوعا ما في أول وهلة، على عكس الطلبات الخاصة بالمكلفين، وغرابتها تكمن في أن الجهة المكلف بالتحصيل هي التي تتقدم بهذه الطلبات ألا وهي قابض الضرائب، لكن هذا لا يكون غريبا إذا علمنا أن هذه الطلبات لا تهدف إلى إعفاء المكلف من مسؤوليته الجبائية وإنما إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته والمتمثلة في انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، ونصت على هذا الإجراء المادة 346 من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكما نعلم أن قباضة الضرائب هي مصلحة بتحصيل كل ما يفرض على المكلف من ضرائب ورسوم وغرامات، ويشرف على ذلك قابض الضرائب الذي يتحمل على عاتقه تحصيل مستحقات الخزينة من المكلفين بها بالطرق المنصوص عليها في القانون، قد يصل إلى الحجز التنفيذي وذلك حفاظا منه على إيرادات الخزينة.

¹-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 51.

لكن قد يحدث أن 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 غير القابلة للتحصيل، وهو كشف جماعي يقدمه قابض الضرائب المختص إلى مدير الضرائب للولاية وهو ما تعرف به هذه الطلبات¹.

الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة.

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره يمكن لقابض الضرائب المختلفة ابتداء من السنة الخامسة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل أن يطلب من اللجنة إقرار الحصص غير القابلة للتحصيل عديمة القيمة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

أولاً: تقديم الطلب.

إن الطلبات التي يقدمها قابض الضرائب المتعلقة بالحصص المراد إقرار عدم قابليتها للتحصيل، تكون إجمالية بحيث أنها تضم كل الحصص غير القابلة للتحصيل تقدم إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة على أن يتم ترتيبها حسب الآتي:

- حسب السنة التي دخل فيها الجداول التحصيل.
- بالنظر إلى نوع وطبيعة الضريبة.
- وكذلك حسب قيمة حصصها التي تفوق 250 ألف دج والتي تقل عن ذلك بحيث يجب رصد كل واحدة منها على حدى.

¹-توفيق فلوسي، المرجع السابق، ص 35.

ثانيا: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار.

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتقييد المكلفين السابق ذكرها، توجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحث يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، فيتأكد على الخصوص من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي الوصول إلى أرجح نتيجة وهي استحالة التحصيل¹.

أم إذا وجد اختلاف في الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب، والقرارات التي تتخذ لاعتبار الحصص عديمة القيمة لا تبرئ ذمة المكلف بحيث يجب معاودة متابعتهم لتحصيل الضريبة حتى بالقسر إذا تبين يسرهم من جديد طالما يتم التقادم².

المطلب الرابع: اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو.

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، وذلك بناء على نص المادة الأولى والثالثة من القرار 16 المؤرخ في 1991/05/82.

ولخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق أنشأ المشرع هذه اللجان

الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو.

وسنتطرق إلى تشكيلتها واختصاصاتها في ما يلي:

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 52.

² - عزيز أمزيان، المرجع نفسه، ص 53.

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

تتكون اللجنة الطعن الولائية من أجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات عضواً.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضواً.
- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية¹.

ثانياً: اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير أعمالها:

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 500000 دج، وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقاً.

كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة واحدة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 8 أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات².

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب (سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال 15 يوماً التالية لتاريخ انعقاد

¹-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 54.

²-عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 54.

اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

الفرع الثاني اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو.

وسيمت التطرق إلى تشكيلتها واختصاصاتها في ما يلي:

أولاً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن.

تتكون هذه اللجنة من :

- مدير الضرائب الجهوي رئيساً.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات عضو.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضواً
- مديرين ولأئيين للضرائب الجهوي لمدة سنة.
- كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو.

ثانياً: اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير أعمالها.

المكلف الذي يجد لطلبه رداً إيجابياً من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كلياً أم جزئياً وإذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتباره آخر درجة في حالة الطعن الولائي وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500000 دج¹.

وتجتمع هذه اللجنة مبدئياً مرة كل شهر بناء على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلا 8 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلاثي الأعضاء، ويتم دراسته الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب

¹ - عزيز أمزيان، المرجع السابق، 54.

الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب.

خاتمة

من خلال ما تم تناوله في هذا البحث نجد أن المنازعة الضريبية تمر بالعديد من المراحل وتضبطها آجال محددة لا يمكن تجاوزها وإلا اعتبرت الشكوى المرفوعة من طرف المكلف غير مقبولة بناء على اعتبارات الآجال، ومن جهة أخرى فإن الشكاية التي ترفع من طرف المكلف لمخاصمة الإدارة الضريبية قيدها المشرع بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية والتي يجب على الشاكي احترامها وإلا رفض طلبه تأسيسا لعيب مخالفة الشكل، كما أنه في مجال منازعات التحصيل ورغم أن المشرع الجزائري لم يورد شرط التظلم إلا أن الواقع العملي يثبت أنه على المكلف إتباع نفس الإجراءات الشكلية المتعلقة بالتظلم في مجال منازعات الوعاء الضريبي، وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري ومن أجل تخفيف القضايا الضريبية المرفوعة أمام القضاء استحدثت لجان الطعن والتي تنظر في شكاوى المكلفين الذين يخاضمون الإدارة الضريبية، لم يشير صراحة إلى مدى إلزامية القرارات الصادرة عن لجان الطعن تجاه الإدارة الضريبية، ويبقى هذا الإشكال مطروحا في مجال المنازعة الضريبية.

قد يؤدي تخلف المكلف عن سداد الديون الضريبية إلى إتباع إجراءات تحصيلية عن طريق الوسائل الودية والمتمثلة في التوريد المباشر والتوريد الأقساط المقدمة والحجز عند المنبع، والوسائل الجبرية للتحصيل والمتمثلة في قرارات الحجز والغلق والبيع وهذا بعد إدراج الضريبة ضمن جداول التحصيل لكي يكون لها قوة تنفيذية تحصل من خلالها الضريبة، بعدها تقوم بتوجيه إنذار للمكلف عن طريق التهديد فيلجأ المكلف إلى التظلم أمام الإدارة بواسطة تقديم شكوى لمدير الضرائب الولائية اعتراضا إما على إجراءات التحصيل أو المتابعة ثم، يقوم بالمنازعة من خلال طلبات الاسترداد أو الإعفاء كما قد يقوم بالمنازعة في تقادم الضريبة، فقد تتقادم الضريبة إذا لم تقم الإدارة

بتحصيلها في الزمن المحدد قانونا بشرط عدم وقوع حالات قطع التقادم وهم التدليس و استدراك الإغفالات و الأخطاء.

وفي مقابل ذلك منح المشرع الجبائي لإدارة الضرائب سلطات واسعة تباشرها في تقديرها للوعاء الضريبي وصولا إلى تحصيلها، ووفقا لهذه الدراسة خرجنا بمجموعة النتائج والتوصيات التالية:

- لعدم فقدان المكلف بالضريبة لحقه القانوني يستلزم وضع إجراءات محددة للشكاية وتبسيط شروطها، وذلك من أجل فض النزاع الضريبي.
- تمتلك الإدارة الضريبية سلطات واسعة والحرية التامة في إتخاذ القرارات بصفتها صاحبة سلطة وسيادة.
- التشابك والازدواج في الاختصاص فيما بين لجان الطعن نظرا لعدم اعتماد معيار محدد.
- لإدارة الضرائب القدرة على تحديد المخالفات و الأخطاء التي تقع فيها لجان الطعن و توقيف تنفيذ آرائها بالرغم من أنها عضو في هذه اللجنة.
- عدم اكتساب الطابع الإلزامي للقرارات الصادرة من طرف اللجان الإدارية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: القوانين:

- 1- الأمر رقم 101/76، المؤرخ في 1976/12/09، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2- قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2017.
- 3- قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2017.
- 4- قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2003/11/18.

ثانياً: الكتب

- 1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، عين مليلة دار الهدى الطبعة 2008.
- 2- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 3- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزائر بوزريعة، دار هومة، الجزء الأول، 2005.
- 4- خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية (شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 5- سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الدجلة للنشر
- 6- شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها) الجزء، الثاني، الجزائر، 1999.

- 7- **صالح العبد،** الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية – الرقابة الجبائية – المنازعات الجبائية)، الجزائر دار هومة للطباعة والنشر 2008.
- 8- **طاهري حسين،** المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الجزائر القبة دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2007.
- 9- **عمار عوابدي،** النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري (نظرية الدعوى الإدارية) الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003.
- 10- **فريحة حسين،** الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعة الضرائب المباشرة في الجزائر منشورات دحلب 1994.
- 11- **فريحة حسين،** إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع 2005.
- 12- **فضيل كوسة،** منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

ثالثا: الأطروحات والرسائل

- 1- **العمرى زينب،** النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2013/2014.
- 2- **إلهام خرشي،** المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة سطيف، 2004.
- 3- **بن ساسي حيزية،** الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون إداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013\2014.
- 4- **بدايرية يحي،** الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، جامعة باتنة، 2011/2012.

- 5- **توفيق فلوسي**، تسوية المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة بسكرة، 2001/2002.
- 7- **سوفلي حدة**، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، 2012-2013.
- 8- **فريدة زناتي**، العلاقات لقانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة لنيل الماجستير، تخصص إدارة و مالية، جامعة سنة 2011/2012.
- 9- **لطفى عواطي**، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، محاضرات مقدمة لطلبة سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وضرائب، جامعة قسنطينة، 2010/2011، غير منشورة.

رابعاً: المقالات والمجالات

- 1- **الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية**، من تنظيم قسم العلوم القانونية والإدارية، مجمع هيليو بوليس، أبريل 2008.
- 2- **المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية**، عدد 2011/03، سبتمبر 2011، مجلة تنشر فصليا عن كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر.
- 3- **مراد ميهوبي**، إجراءات تحصيل الضريبي أي فعالية صادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015 .

الفقر سن

	الإهداء
	شكر و عرفان
أ-هـ	المقدمة.....
7	الفصل الأول: منازعات الوعاء الضريبي.....
8	المبحث الأول: التظلم النزاعي كإجراء أولي إلزامي أمام إدارة الضرائب.....
8	المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق.....
11	الفرع الأول: الشروط الشكلية للتظلم النزاعي المسبق.....
12	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للتظلم النزاعي المسبق.....
13	المطلب الثاني: التحقيق في التظلم النزاعي والبت فيه.....
13	الفرع الأول: التحقيق في التحقيق في التظلم النزاعي.....
14	الفرع الثاني: البت في التظلم النزاعي.....
19	المطلب الثالث: الآجال القانونية للتظلم النزاعي وحالات إصداره.....
19	الفرع الأول: الآجال القانونية للتظلم.....
19	أولاً: الآجال العامة.....
20	ثانياً: الآجال الإستثنائية.....
21	الفرع الثاني: حالات إصداره.....
21	أولاً: حالة الرفض.....
21	ثانياً: حالة القبول.....
23	المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية.....
24	المطلب الأول: مجال اختصاص لجان الطعن.....
25	المطلب الثاني: لجنة الطعن للدائرة كجهة ناظرة في النزاع الضريبي.....
26	الفرع الأول: تشكيلة لجنة الدائرة وسير عملها.....
27	الفرع الثاني: اختصاصات لجنة الدائرة.....
29	المطلب الثالث: اللجنة الولائية للطعن.....

29	..... الفرع الأول: تشكيل اللجنة.
31	..... الفرع الثاني: شروط تشكيل اللجنة.
31	..... المطالب الرابع: اللجنة المركزية كجهة فصل في النزاع الضريبي.
31	..... الفرع الأول: تشكيل اللجنة المركزية للطعن.
33	..... الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة المركزية.
36	..... الفصل الثاني: منازعات في التحصيل الضريبي.
37	..... المبحث الأول: إجراءات التحصيل الضريبي.
37	..... المطالب الأول: إجراءات التحصيل الودية.
37	..... الفرع الأول: التوريد المباشر.
37	..... الفرع الثاني: التوريد عن طريق الأقساط.
38	..... الفرع الثالث: الحجز عند المنبع.
38	..... المطالب الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية.
39	..... الفرع الأول: التنبيه.
39	..... الفرع الثاني: الغلق المؤقت للمحلات التجارية.
39	..... أولاً: أسباب حالة الغلق للمحلات التجارية.
40	..... ثانياً: منازعة قرار غلق المحل التجاري أو المهني.
41	..... الفرع الثاني: الحجز الإداري وطبيعته القانونية والإدارية.
42	..... أولاً: تعريف الحجز الإداري.
44	..... ثانياً: طبيعة الحجز الإداري.
45	..... الفرع الثالث: بيع المحجوزات في المزاد العلني.
45	..... أولاً: الإعلان.
45	..... ثانياً: رسو المزاد.
45	..... ثالثاً: صياغة عقد تحويل الملكية.
46	..... رابعاً: نشر البيع.
46	..... المبحث الثاني: إجراءات المتابعة الضريبية.
47	..... المطالب الأول: اعتراض على إجراءات المتابعة.

47	الفرع الأول: الاعتراض على سند المتابعة.....
48	أولاً: حالة وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة.....
48	ثانياً: الطعن المسبق.....
49	الفرع الثاني: طلب إيقاف التسديد.....
49	أولاً: إجراءات إيقاف التسديد.....
50	ثانياً: إتفاق الضمان.....
51	ثالثاً: إيقاف التسديد.....
52	المطلب الثاني: الاعتراض على سند التحصيل القسري.....
52	الفرع الأول: شروط الاعتراض.....
54	الفرع الثاني: منازعة دفع الحصص.....
55	المبحث الثالث: الطعون من أجل العفو.....
55	المطلب الأول: تعريف الطعن العفوي.....
56	المطلب الثاني: شروط طلبات المكلفين بالضرائب.....
56	الفرع الأول: الشروط الشكلية لطلبات المكلفين بالضريبة.....
57	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لطلبات المكلفين بالضريبة.....
57	أولاً: الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية.....
57	ثانياً: الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية.....
58	المطلب الثالث: طلبات قابضي الضرائب.....
58	الفرع الأول: مفهوم طلبات قابضي الضرائب.....
59	الفرع الثاني: الإجراءات المتبعة.....
59	أولاً: تقديم الطلب.....
60	ثانياً: التحقيق في الطلب واتخاذ القرار.....
60	المطلب الرابع: اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو.....
60	الفرع الأول: اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو.....
61	أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.....

61	..... ثانيا: اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير عملها
62	..... الفرع الثاني: اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو
62	..... أولا: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن
62	..... ثانيا: اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير عملها
65	..... الخاتمة
68	..... قائمة المراجع
72	..... الفهرس