

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون إداري
الرقم التسلسلي: _____

إعداد الطالبة: صولي حميدة

التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية

لجنة المناقشة

رئيسا	بسكرة	العضو 1
مشرفا	بسكرة	العضو 2 محمد لمعيني
مناقشا	بسكرة	العضو 3

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى: " رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لِطَاقَةِ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ "

سورة البقرة الآية: { 286 }

صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

﴿ من سلك طريقا يتبعني فيه علما سهل الله له طريقا إلى الجنة، وإن الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع ، وإن العالم ليستغفر له من في السموات ومن في الأرض حتى الحيتان في الماء ، وفضل العالم على العابد كفضل القمر على سائر الكواكب، وإن العلماء ورثة الأنبياء وإن الأنبياء لم يورثوا دينارا ولا درهما وإنما ورثوا العلم فمن أخذه أخذ بحظ وافر ﴾

راواه أبو داود والترمذي .

إهداء

أهدي هذا العمل إلى من رضى الله من رضاهم إلى سيدة النساء إلى العظيمة في عطاءها وحنانها إلى نور الحياة وبهجتها لقاء إلى أُمي العزيزة حفظها الله ورعاها .

إلى خير الآباء إلى من كان عظيما في عطاءه وإلى نور الحياة و بهجتها إلى الذي ضحى من أجلي بالغالي والنفيس إلى أبي العزيز حفظه الله ورعاها .

إلى عائلتي الصغيرة بدايتها لزوجي الغالي حبيب روعي ... عبد المالك شاكرا له صبره من أجل إستكمال هذا الإنجاز

إلى عسافيري إلى روح و توأم قلبي أبنائي حفظهم الله

إلى أخوتي و أخواتي كل بإسمه....

إلى الأخت العزيزة على قلبي عمران فاطنة كما لا أنسى مجهودات الصديقة الغالية أمل

إلى أقاربي و أصدقائي ...

شكر و عرفان

بعد حمد الله وشكره أتقدم بالشكر إلى أستاذي الفاضل الذي أشرف على إنجاز هذا العمل الدكتور " محمد لمعيني" والذي لم يبخل عليه بالإرشادات والنصائح من أجل إتمام هذا الموضوع ، أشكره جزيل الشكر ، كذلك أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة الذين رافقوني طيلة المشوار الجامعي ولم يبخلوا عليا من علمهم شكرا لكم .

كما لا أنسى كل الذين ساهموا في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد .

والحمد لله أولا وآخرا.

مفصلة

تعد الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة و تمويلها ،وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو للمكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها و تحصيلها و تنظيمها، وبالتالي فهي وسيلة لتوجيه ودفع عجلة إقتصاد الدولة وبخاصة ما تعلق بشقها المالي، فهي تسعى بذلك إلى تحقيق السياسة المالية و الإقتصادية للدول من حيث نجاعتها في التنمية و الإنتعاش الإقتصادي، لذا كانت و لا زالت الضريبة أهم مصدر رئيسي لإيرادات الدول، و التي تعتمد عليها من أجل إنفاقها العام و كذا تمويل خزينتها العامة.

والضريبة هي الإقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها، وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد و إجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة لذا فالضريبة تعتبر من أهم ميكانزمات السياسة الإقتصادية، لذا السبب بدأت الدول تولي إهتماما كبيرا للضرائب في تشريعاتها وخصت بأنظمة و قوانين تتولى السلطة التشريعية وضعها وفق أسس و مبادئ تحكم الضريبة.

وحتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة و أن لا تكون عبئ كبير على المجتمع الضريبي بعناصره المختلفة من جهة ثانية لا بد من تشريعات و قوانين تكفل ذلك ومن ثم فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الإمتيازات و الحقوق و الأساليب للوصول إلى تحديد المادة الخاضعة لتقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة .

لكن عمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية و حساب وعاء الضريبة وكيفية تطبيقها تنشأ علاقة متبادلة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات و إمتيازات السلطة العامة و الطرف الثاني هو المكلف بالضريبة يكون في أغل الأحيان جاهلا للنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة و تتجاوز لصلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة و التحصيل و بلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعني مختلف المشاكل و الإختلافات التي تثور بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة و تحصيلها ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الطرفين بخصوص وعاء الضريبة أو تحصيلها، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الإعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة

أخرى بخصوص وضعية يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله، الأمر الذي يجعله عاجزا عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة مخرج لهذه الحالة التي حلت به و لمحاولة تسوية النزاع الضريبي والفصل فيه يقتضي المرور بالمرحلة الإدارية التي هي موضع دراستنا بإعتبارها مرحلة مهمة لتفادي اللجوء إلى القضاء والتي تتضمن تقديم شكاية أو تظلم أمام مديرية الضرائب و اللجوء إلى لجان الطعن.

أهمية الموضوع:

- **الأهمية النظرية:** تكمن الأهمية النظرية في موضوع دراستنا من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

- **الأهمية العلمية:** يعتبر موضوع المنازعات الضريبية من الموضوعات الجديرة بالبحث والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية بتحديد طبيعة المنازعات و خصائصها و أسبابها، بل تتجاوز إلى المجال العملي حيث يتعلق الأمر بالإجراءات الإدارية لهذه المنازعة و تشكيل اللجان المختصة بها، ومدى تطبيق هذه الإجراءات عند قيام النزاعات الضريبية

دوافع الدراسة:

- **الأسباب الشخصية:**

- تمكن في الرغبة في معرفة جانب المنازعات الجبائية والتعمق في فهم موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية على إعتبار أنها تدخل في صميم إختصاصنا.

- الإحاطة و الإلمام بالموضوع و البحث فيه وخاصة مجال المنازعات الضريبية.

الأسباب الموضوعية:

محاولة تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهي المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي نظرا لتمييزها بإجراءات خاصة و مختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، و التي تتعرض إلى التعديل و التغيير المتسارع و المتلاحق للنصوص الضريبية وكذا تسليط الضوء على الآليات الإدارية الكفيلة .

الإشكالية:

ما مدى فاعلية التظلم الإداري كآلية في تسوية المنازعة الضريبية إداريا قبل اللجوء إلى القضاء؟.

الأسئلة الفرعية:

- 1- فيما يتمثل دور لجان الطعن وتكوينها وسير عملها ونتائج أعمالها؟
- 2- ما هي القواعد الإجرائية الواجب إتباعها لمنازعات الوعاء الضريبي؟
- 3- فيما تتمثل إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي؟

المنهج المتبع:

كل هذه التساؤلات سنحاول التطرق لها بإتباع المنهج التحليلي و يظهر ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع فضلا على ذلك إعتدنا المنهج الوصفي ويتجلى من خلال التطرق إلى جملة من التعاريف و إختصاصات و إجراءات ، حيث يظهر المنهج الأول من خلال تفسير وتحليل النصوص القانونية أما المنهج الثاني فيقوم على تعريف وتوضيح بعض المفاهيم.

أهداف الدراسة:

- لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يتمكن في الوصول إلى عدة أهداف أهمها:
- محاولة شرح المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية و تبيين الهدف من مرور المنازعة الضريبية بهذه المرحلة.
 - توضيح في مجمل الدراسة أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب و المتمثل في إجراء الشكوى الضريبية سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل أو اللجوء إلى اللجان الإدارية بعد إطلاع على قرار المدير الولائي للضرائب.
 - تحديد المصالح الإدارية المخولة قانون النظر في الشكاية.
 - توضيح الفائدة من أحداث اللجان الإدارية مع أن اللجوء إليها إختياري من طرف المكلف بالضريبة أن يستعمل حقه أو يتنازل عنده ويلجأ مباشرة إلى القضاء.
 - تبيين دور اللجان الإدارية و تشكيلها و إختصاصاتها.
- ### الدراسات السابقة:

- إن موضوع تسوية النزاع الضريبية لم يصل إلى القدر الكافي من البحث على غرار وجود بعض من المذكرات المتناولة للموضوع و منا:
- رسالة ماجستير الباحث بدائرية يحي تحت عنوان: " الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري" عن جامعة الحاج لخضر باتنة سنة 2011-2012.

- رسالة ماجستير للباحث قصاب سليم تحت عنوان: " المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري" و ذلك على مستوى جامعة منتوري قسنطينة لسنة 2008-2009.
صعوبات الدراسة:

وبالرغم من أن الموضوع متناول وكان محل العديد من الدراسات كما ذكرنا سابقا إلا أنه واجهتنا عدة صعوبات أهمها كثرة التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية المنظمة للموضوع محل الدراسة خصوصا في الثلاث سنوات الأخيرة.

خطة الدراسة:

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة أعدنا خطة بحث مكونة من ثلاث فصول، حيث تناولنا في الفصل التمهيدي ماهية الضريبة و المنازعات الضريبية و في الفصل الأول تناولنا التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي أما الفصل الثاني فخصصناه حول التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي.

الفصل التمهيدي:

الضريبة

ماهية الضريبة و المنازعات

الفصل التمهيدي: ماهية الضريبة و المنازعات الضريبية

كانت الضريبة و لا تزال مصدر هاماً من مصادر الإيرادات العامة لدوى الدول، بل و إزدادت أهميتها ليس لأنها توفر المال اللازم لتمويل الإنفاق العام بل لدورها التدخلي، حيث أصبحت الدول تستخدمها في إطار تحقيق أهداف السياسة الإقتصادية و عليه لم تعد الضريبة حيادية تمول الإنفاق العام فقط، بل أصبحت لها أدوار تؤديها في الجانب الإقتصادي و الإجتماعي و السياسي، من جهة أخرى فإن فرض الضريبة اليوم لم يعد يتسم بالسهولة و البساطة التي كانت تميزها قديماً و ذلك نتيجة تشعب و تداخل الأنشطة الإقتصادية، فالدول اليوم تتفنن في إختيار الأنواع الممكنة و المتاحة من الضريبة التي تحقق الأهداف المالية و الإقتصادية و الإجتماعية. وفي هذا الفصل سوف نحاول تناول بعض من الجوانب المرتبة بالضريبة وهذا من خلال تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية الضريبة و المنازعات الضريبية

المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها.

المبحث الأول: ماهية الضريبة والمنازعات الضريبية

تعتبر الضريبة موردا هاما تمول به خزينة الدولة و الجماعات المحلية، إذ تساهم و بشكل فعال في تمويل النفقات العمومية و إنعاش الحياة الإجتماعية و الإقتصادية للبلاد ، كما تعتبر الضريبة أيضا من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في إطار سياستها الضريبية للتأثير على النشاط الإقتصادي من اجل الوصول إلى أهداف قد تفوق البعد الإقتصادي و حتى السياسي.

المطلب الأول: تطور مفهوم الضريبة و خصائصها.

الفرع الأول: تطور مفهوم الضريبة

الضريبة ليست وسيلة وليدة الحاضر بل عرفت وكانت موجودة منذ أقدم العصور، حيث تطورت مفاهيمها و خصائصها مع التطور الذي صاحب مفهوم الدولة ومدى تدخلها في النشاط الإقتصادي فلم تكن الضريبة في الماضي من حيث المفهوم و الخصائص و شمولية الإخضاع كما هي عليه اليوم ، لقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص طبيعة (نوع) الضريبة، ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم يفرضها و تحصيلها، ناهيك عن طريق سدادها⁽¹⁾، كما أن الضريبة في العصر القديم ظهرت بظهور الدولة فإن فرض الضرائب كان ينحصر على فرض الضريبة على الرؤوس (الأشخاص) بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية و رسوم المرور⁽²⁾، كما عرفت أيضا الضريبة تطورا كبيرا عبر التاريخ حيث كانت في العصور القديمة في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم في ظل الإمبراطورية الرومانية، حيث أكدت الدولة على فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية، والسلع التجارية...⁽³⁾، أي هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة و نظامها الإقتصادي و الإجتماعي و السياسي السائد و المطبق في فترة فرض الضرائب، فالإنسان لا يمكن أن يعيش بمفرده بل هو مدفوع بطبعه إلى أن يعيش في وسط جماعة و لذلك فالقبيلة قد تكون من أول هذا النوع من التنظيمات حيث لم تكن الحاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الإشتراك في الدفاع عن القبيلة، و أن كل شخص قادر يقدم طواعية و إختيارا لرئيس القبيلة و قائدها ما

(1) محمد أبو نزار ، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية و التطبيق، ط2، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003، ص03.

(2) يونس أحمد البتريق، أصول المالية العامة، د.س.ن، الإسكندرية، 2004، ص43.

(3) رفعت المجذب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، 1971، ص27.

يستطيع أن يقدمه من خدمت، سواء أكانت نقدية أم عينية فالرئيس أو القائد يوجه هذه المداخل لمصلحة القبيلة التي قد تكون منحصرة في رد الإعتداء عنها و المحافظة على كرامتها.(1)

وبمرور العصور و الأزمان برزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن و النظام الداخلي و حمايتها من الإعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون من نشاطات في ظل الحرية الإقتصادية، ولم يكن بإمكان الدولة القيام بالأمن و الحماية بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الجديدة المنوطة بها لذلك فقد لجأت للضرائب على الرؤوس بان يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة و بالتالي يتضح حياد الضرائب بحيث لم ينظر إلى تأثيراتها الجانبية ، ثم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها المهام التقليدية(الدولة الحارس الدركي) إلى المسؤولية عن تحقيق الرخاء بشكله الأوسع مما فرض على الدولة مهام أخرى (إقتصادية، إجتماعية، و سياسية)(2)، وبهذا أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تصور المراحل التي مر بها فرض الضرائب كالاتي:

* المرحلة التقليدية البدائية:

هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي حيث الدولة هي الأساس في هذا المجال و ليست القبيلة أو العشيرة، في هذه المرحلة فرضت الضرائب الحيادية المباشرة مثل الضرائب على الأراضي و المواشي و الرؤوس و الإنتاج الزراعي في البلد.. وعليه فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب.

* المرحلة التالية لظهور الدولة:

مع قيام العلاقات الإقتصادية بين الدول لجأت هذه الدول للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة ثم فرضها في مرحلة سابقة إلى فرض ضرائب مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ففرضت ضرائب على صادراتها و وارداتها.

* مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية:

(1) بوعزة بلقندوز، " دور الإصلاحات الحثائية في مكافحة التهرب الضريبي - دراسة حالة مستغانم"،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،قسم المحاسبية ،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية ،2016-2017، ص08.

(2) حميد بوزيدة،" جباية المؤسسات - دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة،الرسم على القيمة المضافة:دراسة نظرية و تطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2007، ص 05.

إن الحياد الضريبي و إن كان قد ساد لفترة طويلة من الزمن، إلا أنه من الناحية العملية لا يمكن تحقيقه فلكل ضريبة أثارها الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية أرادت الدولة ذلك أم لم ترد.

ف للضريبة أثارها على توزيع الدخل و الثروات و على سلوك المستهلكين و المنتجين و على تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو أحجامها (الإستثمار الأجنبي).

ولذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط و إنما أيضا لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف ، وقد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت إلى ظهور تطورات إقتصادية و إجتماعية و سياسية، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع و التقليل ما أمكن من الإعتماد على الضرائب غير المباشرة⁽¹⁾ ، فبواسطة الضريبة تعمل الدولة على تدعيم القدرة الشرائية عن طريق إعادة التوزيع العادل للمداخيل، أي التخصيص العقلاني للموارد.⁽²⁾

ومن هنا تشكلت مجموعة من المفاهيم و التعاريف حول تعريف الضريبة و لكن أكثر هذه التعاريف شيوعا هي :

" أن الضريبة هي فريضة مالية إلزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدول لتحقيق نفع عام، فهي تحويل جزء من المال من الإستخدام الخاص إلى الإستخدام العام، بصرف النظر عما يعود على الممول من النفع".⁽³⁾ كما أن هناك من عرفها بأنها:

" هي كل إقتطاع أو منفعة أيا كان شكلها تحصل عليه القوة العمومية بغية إشراك المواطنين في تحمل الأعباء العامة من جهة، ومن جهة أخرى⁽⁴⁾ تحقيق سياستها الإجتماعية، و الإقتصادية، و التنموية"، كما تم تعريفها أيضا بأنها:

"هي وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا و دستوريا طبقا لقدراتهم".⁽⁵⁾ وتعرف أيضا على أنها: " إقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الإعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

(1) بوعزة بلقندوز، مرجع سابق، ص 08.

(2) خديجة ثابتي، "دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص - دراسة حالة تلمسان"-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص ص 09-11.

(3) عدلي البابلي، المالية العامة و النظم الحزبية، دار الكتاب الحديث، عمان، الأردن، 2009، ص 105.

(4) أحمد حمدي العناني، إقتصاديات المالية العامة و نظم السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992، ص 261.

(5) يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر، الإسكندرية، 1972، ص 26.

إضافة إلى هذه التعاريف هناك من عرفها أيضا بأنها :
" فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية أو المحلية بصفة نهائية و مساهمة منه في تحمل أعباء و تكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة"(1).

فالضريبة إذا هي مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعها بصفة نهائية ليس في المقابل الإنتقاعي بخدمة معينة و إنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.(2)
فالضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي ودون مقابل محدد من طرف السلطة العمومية"(3).

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها إتفقت على :

✓ أن الدولة هي المكلفة بفرض الضريبة و تحصيلها.

✓ الضريبة تجمعها الدولة جبرا و لا دخل لإختيارات الأفراد في تقديمها.

✓ تدفع الضريبة بشكل نهائي و لا يحق المطالبة بها من قبل دافعيها.

✓ تحقيق منافع عامة و منافع ذاتية لمتحملي الضريبة.(4)

أي أن الضريبة بمثابة إقتطاع نقدي، ذو سلطة نهائية، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية(الدولة وجماعاتها المحلية)، أو لصالح الهيآت العمومية الإقليمية(5).

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

أما عن خصائص الضريبة فمن خلال التعاريف التي أوردناها يمكن أن نستنتج مجموعة من الخصائص التي يتميز بها مفهوم الضريبة في الوقت الحاضر، وهذه الخصائص يمكن إجمالها في مايلي :

❖ **الضريبة تدفع بشكل نقدي** : وذلك على خلاف ما كان في السابق، وقد لجأت الدول إلى

الضريبة النقدية نظرا لأنها تحقق المزايا التالية:

(1) حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص126.

(2) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجديدة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص118.

(3) نواز عبد الرحمن الهبتي، عبد اللطيف الخشالي، المالية العامة، ط1، دار المناهج، الأردن، 2006، ص92.

(4) بوعزة بلقندوز، مرجع سابق، ص 10.

(5) محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، ط1، دار الميسرة، الأردن، 2007، ص55.

- تحقق عدالة أكبر للأشخاص حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.
 - تعتبر المبالغ النقدية أسهل في الجباية، وأقل تكلفة من نظيرتها العينية.
 - الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة، وحيث ذاك لا يتم التلاعب بحصيلتها.⁽¹⁾
- ❖ **الضريبة تدفع جبرا:** وصفة الإجبار هذه ذات صبغة قانونية، بمعنى أن الإجبار قانوني و ليس معنوي يجد مصدره في القانون و ليس في إرادة الأفراد و الدولة، و يكون الإلزام بدفع الضريبة واقعا على جميع أفراد المجتمع المكلفين بأدائها متى توافرت فيهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، و عليه يساهم كل حسب مقدرتها التكاليفية، و التمتع من دفعها يعد جريمة تستوجب العقاب، كما أن المبالغ غير المؤداة من المكلفين تعد دينا إمتيازيا للدولة، يحق لها الحجز على أموال المدين بها و إتباع الأساليب الجبرية لإستئدائها.
- ❖ **الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين:** ولأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة واردتهم المالية و كذا ظروفهم الشخصية و مراكزهم الإجتماعية ومع سيادة ومحاولة الدول تضمين تشريعاتها الضريبية قدرا من العدالة في توزيع العبء الضريبي بين كافة أفراد المجتمع نجد أنه يكون هناك إختلاف في قيمة الضرائب المدفوعة إلى الدولة⁽²⁾.
- ❖ **الضريبة فريضة إلزامية:** ليس للفرد خيار في دفع الضريبة، بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن إستعداده أو رغبته في الدفع، فإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الإمتناع عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب، حيث تدفع وفق نظام قانوني يحدد حجم المبلغ الضريبي و كيفية دفعه الذي يتم بقانون و الإلغاء بالقانون، فهي ضريبة تفرض و تلغى بالقانون،
- ❖ **الضريبة تدفع بصفة نهائية:** ويقصد بها أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك، و في هذا تختلف الضريبة عن القرض العام الذي يلتزم برده إلى المكتتبين في سندات و بدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها في أغلب الأحيان.
- ❖ **الضريبة تدفع بدون مقابل:** ويعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو المنفعة خاصة من جانب الدولة، و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي

(1) عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الإقتصاد و المالية العامة، دار زهران، الأردن ، 2009، ص 39.

(2) قاثي يوسف ،محاضرات في مقياس المنزعات الجبائية،جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، تخصص محاسبة و تدقيق،

تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة بإعتباره فرد من الجماعة و ليس بإعتباره ممولا للضرائب.

❖ **تحقيق المنفعة العامة:** تحصل الدولة على حصيله الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام بإستخدامها في مصاريف الإنفاق العام الذي يترتب عليه تحقيق منافع عامة للمجتمع، وبالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة حين تزداد درجات التدخل الإقتصادي و الإجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض إقتصادية أو إجتماعية مختلفة كتشجيع الإدخار و الحد من الإستهلاك لتعبئة الفائض في أغراض التنمية الإقتصادية و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع.

❖ **فرض الضريبة من صلاحيات الدولة:** الدولة صاحبة السيادة في المجتمع، و له سلطة إصدار الأحكام و القوانين التي تتماشى ووضعية البلاد، قد إستمرت بسلطاتها التشريعية و التنفيذية تفرض الضرائب وتحدد وعائها و سعرها و مواعيد تحصيلها، و يكون ذلك في إطار قوانين وأوامر، و أي تعديل أو تغيير أو إلغاء في القانون يجب أن يتم بموجب قانون آخر، و لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي فرض أو تحصيل ضريبة غير مقررة قانونا.⁽¹⁾ بالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة كأداة لتدخل الإقتصادي و الإجتماعي للدولة و ذلك بتحقيق أغراض إقتصادية، و إجتماعية مختلفة لا شك في نفعها العام كحماية الصناعة المحلية و ذلك بتقرير بعض الأنواع من الضرائب أو تشجيع الإدخار إلى غير ذلك،⁽²⁾ فالضريبة تهدف إلى تغطية أعباء الدولة و الجماعات المحلية.⁽³⁾

(1) عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الحماية العقارية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2011-2012، ص 34.

(2) غرسي أمينة، دور الضريبة في إنعاش القطاع الإقتصادي الجزائري، مذكرة ماستر تخصص مالية و نقود، كلية العلوم الإقتصادية، تلمسان، 2016-2017، ص 10.

(3) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، 2005، ص 12.

المطلب الثاني: ماهية المنازعات الضريبية

يتميز النزاع الضريبي بخاصية تكاد تخلو من بقية النزاعات الأخرى التي عادة ما تنور بين الأطراف، فالنزاع في المجال الضريبي له خصائصه ومميزاته عن باقي النزاعات، فالنزاع الضريبي له مجموعة من الأسباب و الأوجه وينتج هذا النزاع عندما تقوم الإدارة الضريبية بأداء مهامها من أجل توفير المداخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها ونفقاتها، و أثناء قيامها بعملها قد تنشأن نزاعات بينها و بين المكلف حول طرق و آليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبية فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى :

الفرع الأول: المفهوم الواسع والضيق للمنازعة الضريبية.

إن تغير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة و الإدارة على حد سواء، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض و ربط و تحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية متى تبين له الظلم و الإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الضريبية حق الإطلاع و الرقابة فمن حق المكلف منازعة الإدارة الضريبية فيما فرض عليه من ضرائب⁽¹⁾.

أما عن كلمة منازعة فبمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل و خلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد و ربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى، إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل و طرقه⁽²⁾، وعليه يمكن القول أن هناك مفهومين للمنازعات الضريبية المفهوم الضيق و المفهوم الواسع، فنعني بالمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل و الإختلافات التي تنور بين المكلف و الإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة و تحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من لفق الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الضريبية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين و الإدارة الضريبية و الذي يمكن حله من خلال إجراءات

(1) كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إحتهادات مجلس الدولة، دار هومة ، الجزائر، 2010، ص07.

(2) دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الحياتية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارة و علوم التسيير، الجزائر، 3،

2016-2017، ص69.

إدارية أو قضائية،⁽¹⁾ ومن هذا المنطلق يكون لفظ منازعة في مادة الضرائب معنى ضيق و آخر واسع، فالمعنى الضيق عندما يستعمل اللفظ في المنازعات التي تحدث بين المكلف و الإدارة الضريبية، وذلك فيما يتعلق بتحديد الضريبة أو تحصيلها أو مبلغها المفروض، و المعنى الواسع فيظهر حين إستعمال اللفظ و إن لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الإدارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به، كإعساره أو هلاك أمواله، فيطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق به،⁽²⁾ كما تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية.⁽³⁾

أما الأستاذ " أندري هارتي " (**Ander Heurte**) المستشار بمجلس الدولة الفرنسي " المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"⁽⁴⁾، أما عن " جين لامارك " (**Jean Lamarque**) " أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية و جملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله"⁽⁵⁾، كما عرفها الأستاذ بن سحلي سعد فيرى في تعريفه للمنازعة الضريبية " أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد و تغطية الضريبة من جهة و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى"⁽⁶⁾، وما يلاحظ حول التعاريف الثلاثة الأخيرة، سواء منها الأول و الثاني من خلال إلمامهما بجميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب و نشاط الإدارة، أو من خلال التعريف الثالث عند إشماله على التحقيق في المخالفات بالإضافة إلى تحديد وتغطية الضريبة، أنها تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه، و بصورة شاملة إحتوت الجانب الإداري له إضافة إلى الجانب الجزائي و المتعلق بالغش و التهرب الضريبي و كما ينطبق الأمر ذاته

(1) كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07.

(2) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2008، ص ص 7-8.

(3) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى، ط 2008، ص ص 17-18.

(4) حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة و المالية العامة ، الجزائر، معهد القانون و العلوم الإدارية، 1985، ص 16.

(5) سعاد زموري، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية، تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019، ص 18.

(6) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 17.

بالنسبة للأستاذ طاهري حسين، و الذي يرى أن المنازعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب، و تقوم بسبب إمتناع المكلف عن الإلتزام بما فرضته الإدارة أو في حالة تهربه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي⁽¹⁾، كما يمكن تعريف المنازعات الضريبية على أنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة و بين الإدارة الضريبية، بمناسبة عمليات مراقبة وعاء الضريبة، أو تحصيل الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة⁽²⁾، أي أن المنازعة الضريبية تشكل في حد ذاتها نظاما قانونيا خاصا، أو هي مجموعة الإجراءات من القانون العام و الخاص الناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة ، ويتولد النزاع عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة أو يعترض على إجراءات متابعة تحصيلها، وفقا للقوانين و اللوائح السارية⁽³⁾، ومن مجمل التعريف نستخلص أن المنازعة الضريبية هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين و الإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية، فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها، فقد يكون هذا الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية و عدم إحترام الإجراءات أو يكون ناتجا عن أخطاء في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الإدارة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة فكل ما يتعلق بالضريبة إبتداء من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل قد ينشأ عنه نزاع مع الإدارة.⁽⁴⁾

الفرع الثاني: عناصر النزاع الضريبي

واستنادا إلى المفاهيم و التعاريف المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية لا بد من توفر عناصر لكي يعتبر النزاع ضريبيا هذه العناصر تتمثل في :

(1) حسين طاهري، المنازعات الضريبية- شرح لقانون الإجراءات الجبائية- الجزائر، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، ط2007، ص2، ص5.

(2) عبد العزيز أمقران، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، فرع الإدارة والمالية، الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص11.

(3) فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري و المنازعات الخاصة - المنازعة الضريبية- ، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، مكتبة الرشاد للطباعة و النشر، العدد 4، ص 100.

(4) خيرى عثمان، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخول بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص08.

- 1) وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة و تحصيلها بناء على ما تقضيه التشريعات الضريبية.
- 2) أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- 3) أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة⁽¹⁾.

الفرع الثالث: أسباب النزاع الضريبي

بعدما تطرقنا إلى مفهوم لمنازعات الضريبية ، سوف نحاول في هذا الفرع أن نقوم بالتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية، إذ أن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف و الإدارة الضريبية هو الحالة الغير عادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة و المكلفين من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ود و إحترام للتشريع بين الإدارة الضريبية في ظل سريان مبدأ التفاهم و الإنسجام ، ولكن عندما نجد أن هناك الكثير من النزاعات الضريبية بين المكلفين و الإدارة الضريبية فذلك يؤشر على وجود أسباب تؤدي إلى حدوث هذا النزاع على إختلاف مستوياته، وعلى هذا لا يمكن حصر النزاع الضريبي، لأنه لو تم حصر الأسباب المؤدية إليه لثم معالجتها بصفة جذرية و التخلص من هذه المنازعات التي تعتبر كهاجس يؤرق فعالية النظم الضريبية وعلى العموم فأسباب النزاع الضريبي يمكن تقسيمها إلى :

1- أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي.

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي، بين المكلف والإدارة الضريبية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي قد تؤدي إلى إختلاف الفهم و التفسير بين المكلفين بالضريبة من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء في الفهم و صعوبة حين التطبيق وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 29.

➤ مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع و إنحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي و يجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية و الهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب مقدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث و إن حدث لا يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية و يكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة و يصبح ساري المفعول.

➤ التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي و مختلف القوانين و التشريعات ذات الصلة بالضريبة، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين و ذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، و نتيجة كثرة القوانين من جهة و التعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الإزدواج الضريبي أو إلى عدم قيم المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف و الغدارة الضريبية.

➤ جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عدم إستقرار التشريع و إتسامه بالتعديل المتكرر و الكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الضريبي وعدم إتسامه بالتطور الحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الإقتصادية، ومن جهة أخرى فإن عدم إستقرار التشريع الإقتصادي وإتسامه بكثرة التغيير و التعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع و تعارضه مع مبدأ إستقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين، نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالإلتزامات الضريبية، حيث ترى الإدارة الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة و الناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل و التغيير على أنها تهرب من الإلتزامات

الضريبة، بينما المكلف قد تكون هذه التصرفات عن غير قصد ودون وجود نية سيئة في عدم الإلتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الضريبية.

➤ مغالاة التشريع الضريبي في الإعتماد على لنظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير للوعاء الضريبي، و بالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي على رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجز عنه الوقوع في المشاكل الضريبية.

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف⁽¹⁾.

2- أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية، بل قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص و مميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي و حرصها على إلتزام المكلفين بالواجب الضريبي وعلى العموم فالأسباب المؤدية لنزاع الضريبي التي تعود للإدارة الضريبية تتمثل في :

➤ تعسف أعوان الإدارة الضريبية في إستخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، و التي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة و تحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم إحترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم إحترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون للمكلف من اجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة.

➤ قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو

(1) نعيم فهميم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997، ص1.

الخطأ في آليات و إجراءات و طرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين بهذه الضرائب و الإدارة الضريبية.

➤ إنتشار الظواهر السلبية في الإدارة العمومية بصفة عامة و الإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي و الإداري الذي يستشري في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تفويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين و مغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي و تحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

➤ نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة السلطات الإدارة في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية.

➤ كما أن طريقة تحديد لوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة و إنخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما كان ذلك مدعاة لإنتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية و المكلفين، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخيله و أرباحه و كذا العمليات الخاضعة للضريبة و تلك المعفية منها، و إن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة الضريبية بحقيها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة.

3- أسباب تتعلق بالمكلف:

ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف و الإدارة الضريبية في :
➤ نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإبقاء بالتزاماته إتجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف و المواطن، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق و الواجبات المالية إتجاه الدولة، و في المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية و الوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:

- عدم الإهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.
- الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة الأمر الذي يؤدي إلى عدم إعتراف الإدارة الضريبية بهذه الحقوق حتى و إن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.
- التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تتاقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، و طالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي و لا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية⁽¹⁾.
- كما يمكن إدراج مجموعة من الأسباب:
- إذا إمتنع المكلف بالضريبة عن تسديدها.
- الإستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي و ذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يرتب حقوقا مكتسبة للمكلفين بالضريبة.
- وتقوم أيضا في حالة التهرب الضريبي أو في حالة القيام بالغش الضريبي و في هذه الحالة يكون الإختصاص للقاضي الجزائي.
- في حالة خطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني بإستدراكها.
- في حالة إرتكاب الأطراف والإدارة خطأ فيطالب بإسترجاع المبالغ المدفوعة، ونتيجة لهذا الأسباب السالفة الذكر تقوم المنازعة بين المكلف بالضريبة و الإدارة⁽²⁾.
- كما يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسباب تتمثل في نقص الكفاءة لدى موظفي الإدارة الجبائية، إذ أن رقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفينة فتعاني الإدارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة الكفينة القادرة على مواجهة التغييرات⁽³⁾.

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 73-74-75

(2) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر و التوزيع، القاهرة، 2004، ص 102.

(3) صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الدار البيضاء، الإصلاح، 1987، ص 159

المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها.

من خلال المفاهيم السابقة للمنازعات الضريبية و التي إستقرت حولها أنها الخلافات التي تنشأ بين لمكلف والإدارة الضريبية حول ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي وكل المسائل المرتبطة به على غرار الإستفادة من أحكام تشريعية تعطي الحق في الإعفاء أو تخفيض قيمة الوعاء، وكذا مختلف الخلافات و النزاعات المتعلقة بالتحصيل الضريبي وكذا دعاوي تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها للتشريع الضريبي تبين لنا أن هناك عدة أنواع للنزاع الضريبي وذلك بالإستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي، وعليه تم تقسيم هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: أنواع المنازعات الضريبية

الفرع الأول: من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع حسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة و منازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم، و بالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط و دقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، و لا يمكن الإعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة و على رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري و الإقتصادي و المعيار الفني⁽¹⁾.

1- المعيار الإداري:

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية و تحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية،⁽²⁾ فالضريبة هنا مباشرة، ونظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية و المكلف دون أي وسيط، وفي

(1) المحاميد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، (د.س.ن)، ص37.

(2) سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017، ص19.

حال ما تم فرض الضريبة و تحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف إقتصادي معين دون إعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، و لقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم و السندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على إتصال مباشر بإدارة الضرائب، و ليسوا مدرجين على القوائم الإسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح و فوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، و إنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.

2- المعيار الإقتصادي:

أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية⁽¹⁾، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف و إستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها و مثال النوع الأول الضريبة على الأجور و المرتبات.

3- المعيار الفني:

فيقوم على أساس ثبات و إستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها و إستقرارها، فتعتبر الضريبة المباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات و الإستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، و تعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالإستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد بإعتباره ليس محكما بدرجة كافية، و لا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن بالإعتماد على المعيار نفسه إعتبارها ضريبة غير مباشرة، كونها تفرض على واقعة إنتقال التركة من الموروث إلى الوارث، بإعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية.⁽²⁾

(1) علي لطفى، إقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990، ص133.

(2) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر و التوزيع، مصر، 2004، ص102.

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد و لا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه و ينقصه الدقة و الوضوح، ومما لا شك فيه أن إعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة و غير مباشرة تارة أخرى، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة ، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال.(1)

الفرع الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء و التي فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أو حسابها و تحديد قيمتها، و تسمى هذه المرحلة أيضا:

مرحلة ميلاد الضريبة " LA NAISSANCE DE L'IMPOT " ، و أما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، و التي ترمي إلى نقل مبلغ من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي إستيفاء الدولة لدين الضريبة(2).

▪ نزاع الوعاء : le contentieux de l'assiette

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية و التنظيمية، و في حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين إثنين(3)، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي إعتدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، و هذا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، و نكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كليا، و نكون هنا أمام نزاع قانوني، و على هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة و ضروعية فرض الضريبة.

(1) بدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري و

إدارة عامة، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2011-2012، ص24-25.

(2) أمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص09.

(3) محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي،

(د.س.ن)، ص29.

وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة، و أما الثاني فيرتبط بتحصيلها.

▪ نزاع التحصيل: Le contentieux de recouvrement

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة حالة رفض المكلف تسديدها وقت إستحقاقها، و يتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية (1).

الفرع الثالث: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع.

يطرح النزاع الضريبي عموماً أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، و من ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلاً على المستوى الإداري، وقد إنتهجت كل التشريعات تقريباً هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية، و بالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة و منازعات أمام القضاء. (2)

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي

يمكننا معرفة طبيعة النزاع الضريبي من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته.

الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية.

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة مبنية على فكرة التعاقدية التي تقوم على الإلتزام بدفع الضرائب مرتبط بالخصوص على خدمات، و بالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير و الضوابط التي تكفل نجاحها.

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب و تحصيلها مستمدة من طبيعة الضرائب التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة و المكلف، و إنما نصوص القوانين التي تفرضها وقد إنتقلت غالبية التشريعات على ذلك، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها

(1) بدارية يحي، مرجع سابق، ص26.

(2) حسين طاهري، مرجع سابق، ص22.

توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، و إمتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية.

يعد إختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية، السبب الأساس لنشأة البرلمان تاريخيا، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية و المنوطة بتنفيذ القانون، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه وعلى رأسها حقه في التظلم و المراجعة، كما فرض عليه إلتزامات إبتداء من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه، و نهاية بدفعها، وهو القانون الذي يحدد سلطات و حقوق الإدارة الضريبية من خلال سلطة الفحص و الرقابة و سلطة ضمان تحصيل، و فرض عليها إلتزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة و العدالة، فالعلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص و أحكام القانون الضريبي، و ليست علاقة دائن و مدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب و إستنادها إليه في كل ما ينجم عنها⁽²⁾.

الفرع الثالث: القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية و طبيعته.

يشكل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب القواعد والمقومات و إجراءات محددة و تتكون من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، و الغدارة التي تتولى تنفيذه و إصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين و الإدارة الضريبية، وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل

(1) سلامي رشيد، مرجع سابق، ص 23.

(2) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، القاهرة، 2006، ص 124.

في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير بإعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته⁽¹⁾.

وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي و إستقلاليتها عن القوانين الأخرى، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية و تشريعية، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق، ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية⁽²⁾.

ويرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي و القضاء الإداري، على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي و التي تجعل له ذاتية مستقلة تستوجب أن يكون لهذا النوع من النزاع قضاة متخصصون قادرين على تأصيل وتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير و تطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص و القانون العام، وقد أخذت بعض القوانين بهذا الرأي و أنشأت محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية⁽³⁾.

(1) محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998، ص134.

(2) سلامي رشيد، مرجع سابق، ص24.

(3) محمد زكرياء، مرجع سابق، ص29.

الفصل الأول:

التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي.

يقصد بالوعاء الضريبي هو قسمة العناصر الخاضعة للضريبة، حيث نجد أن الضرائب المباشرة ينصب على الوعاء من حيث وجوده في ذمة المكلف بالضريبة، أما الضرائب الغير مباشرة فإنها تفرض من حيث حركية الوعاء الضريبي في المعاملات التجارية ، وبالنظر إلى منازعات الوعاء الضريبي نجد أنه يمر بعدة مراحل وذلك بغية حسم النزاع قبل دخول الضريبة المفروضة حيز التنفيذ ونجد من أهم هذه المراحل المرحلة الإدارية و التي تكيف ضمن المراحل الأولية والحاسمة للنزاع، بحيث يتم من خلالها جمع سائر المعلومات و البيانات والإستدلالات التي من شأنها إعادة تقييم و إحتساب الضريبة، وذلك إعتباراً لأساس المنازعات القائمة بين المكلف و الإدارة لمجموعة من الأسباب قد ترجع إلى تعديلات الغير منتظمة للقوانين المتعلقة بإدارة الضرائب أو عملية التقدير الضريبي أو التبليغ، وعلى هذا الأساس فإن المكلف بالضريبة يلجأ إلى الإدارة عبر إجراء قانوني منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية وهون تقديم الشكوى ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)

المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية

المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)

تعد مرحلة جمع المعلومات و الإستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها و ربطها هي المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، غير أن هذه الأخيرة قد تكون محل نزاع، ومن هذا المنطلق فإن النزاع في مادة الوعاء الضريبي يتمحور حول تقديم الشكاية من أجل إستصدار قرار هذا من جهة، و يمكن للمكلف كمرحلة إختيارية بعد صدور هذا القرار اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم الشكاية و الشروط المتعلقة بها.

ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة، و يتم ذلك بتقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب الذي يعتبر إجراء جبري و إلزامي للمكلف للقيام به من أجل تسوية بعض الوضعيات القانونية ، وبالتالي يعتبر هذا الأخير بمثابة سبيل الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية ضمنها المشرع بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها.⁽¹⁾

الفرع الأول: ماهية الشكاية (التظلم الإداري)

تعتبر الشكوى الضريبية من بين أهم الإجراءات الأولية الإلزامية التي إشتراطها القانون قبل اللجوء إلى القضاء، فالشكوى الضريبية تعتبر إجراء إلزامي إذ أعطى المشرع أهمية كبيرة و يتجلى ذلك من خلال الشروط الشكلية و الموضوعية التي يجب أن تتضمنها وعدم إستيفائها لإحدى الشروط التي إستوجبها المشرع ترفض الدعوى شكلاً⁽²⁾ ومن هنا يمكن تعريف الشكاية من ناحيتين:

1- **التعريف الفقهي:** قدمت لشكوى عدة تعاريف إذ عرفها البعض ومن بينهم الأستاذ **خلوفي رشيد** و الذي عرفها بأنها: التظلم الإداري وهو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم، إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري⁽³⁾.

كما تعددت التعاريف الموجهة للشكوى وهي على النحو التالي:

(1) بن شريف ليدية، الإجراءات الإدارية و القضائية منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016، ص 09.

(2) قرار مجلس الدولة رقم 6509 مؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003-2004، ص ص 75 و 77.

(3) نورة موسي، الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية و الإدارية، مجلة فكر و مجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص 157.

" الشكوى تعتبر وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح بإستمرار الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية".⁽¹⁾

كما أن الشكوى الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الإستفادة من بعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية⁽²⁾، و هو ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهرى ينبغي مراعاة إتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية و يترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها شكلا لعدم سابقة التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون⁽³⁾، كما يعتبر التظلم الإداري هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري⁽⁴⁾، كما عرفها الأستاذ عبد الغني بسيوني: يقصد بالتظلم الإداري أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته إلتماسا إلى الإدارة الضريبية بإعادة النظر في قرارها بسبب أضرار لمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله⁽⁵⁾.

كما يمكن تعريف الشكوى الضريبية **La Réclamation fiscale** عبارة عن مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو التسوية لبعض الوضعيات القانونية وهي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين:

- السماح بإستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة بغية حصر فجوى الدعوى القضائية عند الإقتضاء و ضمان حسن تسييرها لاحقا.
- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى الضرائب.⁽⁶⁾

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص10.

(2) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهااد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999، ص30.

(3) شهبوب رحمانى فتحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهااد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009، ص11.

(4) وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص07.

(5) حسين طاهري، شرح وجزر الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، 2005، ص09.

(6) بسمة عطية، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، جامعة العربي تبسي، تبسة، 2016-2017، ص11.

أما عن التعريف القانوني فيمكن الحديث عن الشكوى من خلال:

2- التعريف القانوني:

المشعر الجزائري لم يعطي تعريفا للشكوى الضريبية و إنما إقتصر على ذكر حالات وجودها وبإستقراء المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ التي تنص على أنه: "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها، الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

كما أن المشعر الجزائري لم يضع تعريفا للتظلم الإداري، و لا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يعرف الشكوى الضريبية، و إنما إكتفى بذكر موضوعها فقط، فهو حق مقرر للأفراد يقومون بهذا الإجراء قبل اللجوء إلى القضاء.⁽²⁾

الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية للشكاية.

ألزم المشعر الجزائري توفر شروط يجب أن تحتوي عليها الشكوى و لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، لذلك يجب أن تحتوي على شروط شكلية و أخرى موضوعية و التي سنبينها على النحو التالي:

1/ الشروط الشكلية: لكي تكون الشكوى مقبولة لابد من توفرها على مجموعة من الشروط الشكلية و تتجلى هذه الشروط على⁽³⁾: وضحت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في⁽⁴⁾ :

▪ **يجب أن تكون الشكاوي فردية:** ما عدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة

(1) أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، العدد78، صادر بتاريخ 2001/12/23.

(2) بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 1994، ص09.

(3) بن شريف ليدية، مرجع سابق، ص 12.

(4) سلامي رشيد ، مرجع سابق، ص26.

على شركتهم، فهؤلاء يمكنهم أن ينازعو في الضرائب المفروضة على عاتق الشركة بتقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء فيها⁽¹⁾، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات.⁽²⁾

- أن تقدم الشكوى منفردة عن كل قضية: الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة تكون بصفة منفردة وهذا يعني عدم تعلقها بنشاطات أخرى أو أنواعا أخرى من الضرائب و الرسوم، كما لا يجب أن تتضمن لنوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة إرتكاب الإدارة الضريبية لخطأ مادي أو للتخفيض في حالة إفسار المكلف بالضريبة⁽³⁾.
- كما يشترط في الشكاية أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للإقتطاعات الثابتة في البلدية المنظورة في البداية.⁽⁴⁾

- أن تكون مكتوبة: يجب أن تقدم الشكوى على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ و غير خاضعة لحقوق الطبع، فالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل الشكاية، ومعناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها لا تكفي، و إنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب⁽⁵⁾، كما أنها لم تنص مختلف قوانين الضرائب صراحة على أن التظلم يكون مكتوبا، لكن من خلال نص المادة 2/73 من قانون الإجراءات الجبائية نستخلص أن التظلم يكون مكتوبا على ورق عادي.⁽⁶⁾

- توقيع المتظلم: يجب أن يكون التظلم ممضي من طرف المتظلم شخصا مثلما نصت عليه المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية و يقدمها بنفسه لكن يمكن تقديمها من الغير شريطة إستظهار وكالة قانونية محرر على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة للطابع أو إجراءات التسجيل، و يعفى المحامين المسجلين في نقابة المحامين من

(1) حركات بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2006-2007، ص22.

(2) بن شريف ليدية، مرجع سابق، ص13.

(3) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص14.

(4) حسين فريجة، مرجع سابق، ص19.

(5) خيشان ليلة، المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016-2017، ص19.

(6) قطوش طارق، مرجع سابق، ص09.

ذلك⁽¹⁾. أي أن المشرع إشتراط أن تكون الشكوى موقعة من طرف المعني، أو وكيله القانوني.⁽²⁾

وهنا تجدر الإشارة إن المشرع أعطى للمتظلم إمكانية تكملة ملف الشكوى بعد إستدعائه من قبل إدارة الضرائب بواسطة رسالة موصى بها مع إشعار بالإستلام و للمتظلم آجال 30 يوما من تاريخ إستلام الرسالة للرد و إذا لم يتم الرد من قبل المتظلم أو كان الرد ناقصا يتم رفض الشكوى وهذا حسب نص المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية.

▪ أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم قبول البيانات الأساسية: ذكرت هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر ومن بين هذه البيانات، ذكر الضريبة المعترض عليها بالإضافة إلى إسم و لقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة محل النزاع.

▪ **تعيين موطن المشتكي:** تنص الفقرة الأخيرة من المادة 75 من ق. ا. ج أنه يجب على كل مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر، هناك إختلاف فيما إذا كان الشخص طبيعى أو معنوي، إذا كان الشخص طبيعى فيجب عليه أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، أما إذا كان مقيماً بالخارج فيتوجب عليه إتخاذ موطن له بالجزائر.

أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر، وكانت هذه المعاملات خاضعة للضرائب أوجب على هذه الأخيرة أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلاً عنها مقيماً بالجزائر، بحيث يلتزم بكل التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب، أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الإتفاقيات و المعاهدات الدولية تفادياً للإزدواج في فرض الضريبة⁽³⁾.

ومن هنا كل مكلف يقيم خارج التراب الوطني لا بد عليه إختيار موطن بالجزائر وذلك إعتبار التعامل مع الإدارة الضريبية بناء على ذلك و ترسل المراسلات الخاصة بشكاويهم حسب العنوان المختار⁽⁴⁾.

(1) حسين فريجة، مرجع سابق، ص34.

(2) خيشان ليلية، مرجع سابق، ص20.

(3) بن شريف ليدية، مرجع سابق، ص13.

(4) فاروق شرقي، مرجع سابق، ص 12.

2/ الشروط الموضوعية للشكاية:

يجب على المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض لمحتوى الشكاية و الدفع التي يتقدم بها و طبيعة الاعتراضات وحجمها ومبرراتها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي إرتكبته المصلحة الضريبية على المشتكي.

وبالتالي فالشروط الموضوعية رفع الشكاية(النتظم المسبق) أمام الإدارة تتمثل فيما يلي:

- يجب أن تتضمن الشكاية ذكر الضريبة و القيمة المالية المتنازع عليها.
 - بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، و إرفاق الجدول لقيمة الإقتطاع أو الدفع.
 - مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري و تحديد طلبات سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الإقتطاع.(1)
 - عرض ملخص لوسائل و إستنتاجات الطرف.(2)
 - توقيع صاحبها باليد، يجب أن توقع باليد من طرف المكلف بالضريبة، بمعنى التوقيع الذي يقابل على الشكوى، وإذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة و الكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنها التصرف قانونا بإسم المكلف أو ممثله القانوني، أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك.(3)
 - تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع و طلبات و الدفع التي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.(4)
- وكنتيجة عامة فإن إرتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، و بالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في :
- غياب توقيع المشتكي بخط اليد.
 - الشكاوي الجماعية(المتفرقة) و الشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.(5)

(1) فاروق شرقي، مرجع سابق، ص 13.

(2) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 28.

(3) خيشان ليلة، مرجع سابق، ص 24.

(4) المادة 73 من ق.ا.ج. لسنة 2012.

(5) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 28.

الفرع الثالث: محتوى الشكاية

وبالرجوع إلى نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على ما يلي: "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"⁽¹⁾. بحيث يجب أن توجه هذه الشكاوي المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 110 أعلاه أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة⁽²⁾.

يتضمن مضمون الشكاية في المنازعات الجبائية عموماً عرض المشتكي لطلباته و دفعه كما يعتبر الآجال المنصوص عليها قانوناً شرطاً أساسياً لقبول الشكاية أو التظلم الإداري المسبق ومن ثم يختلف مضمون الشكاية و آجالها في نزاع الوعاء عنه في نزاع التحصيل⁽³⁾.

كما أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف على عرض موجز لطلباته و الأسانيد التي بنيت عليها على أن يكون موضوعها متوافقاً و طبيعة الضريبة المتنازع عليها. هنا نفرق بين:

أ- **الطلبات:** التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، و بين تلك التي يكون موضعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الإستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي:

• نزاع الوعاء:

- 1- **حالة الخطأ البسيط:** في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.
- 2- **حالة إعادة النظر في تقديم مقدار الضريبة:** نفرق بين حالتين:

(1) المادة 110 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 7 شوال عام 1422، الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية سنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79.

(2) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) بطاهر إكرام، **تسوية المنازعات الضريبية**، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام معمق، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين توشنت، 2016-2017، ص 72.

✓ إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض إقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

✓ إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي إستعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع⁽¹⁾.

• نزاع التحصيل:

وتتمثل طلبات التي تقدم في هذا النوع من المنازعات فيما يلي:

✓ الإعتراض على صحة إجراء المتابعة من حيث الشكل أي وجود شكلي في سند إجراء المتابعة، إذ يعتبر شرط أساسي لقبول الإعتراض كان يكون السند غير محرر في الأجل و إن العون التي قام بتحريره غير مختص.

✓ الإعتراض على سبب الإلتزام ذاته سواء في مقدار الضريبة أو واجب الوفاء بها وهو ما يسمى بالإعتراض على التحصيل القسري.

✓ طلب إسترداد المحجوزة و ذلك في حالة ما عدا حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب ويجب عليه في هذه الحالة دعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من إتخاذ القرار كعدم تلقيه الإنذار بتسديد الديون أو حجز أمواله لبيعها بالمزاد العلني و حصوله على اجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

✓ طلب إرجاء دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاوي طبقا لنص المادة 74 من ق.ا.ج.ج. بتوفير الشروط التالية:

- تقديم الشكاية في الأجل المحددة قانونا.
- توضيح الطلب بصراحة.
- تحديد المبلغ المرجو تأجيل دفعه.
- تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة⁽²⁾.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 29.

(2) بطاهر إكرام، مرجع سابق، ص 73.

ب- بالنسبة للدفع:

الدفع هي مختلف الحجج و المبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوي مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبئ الإثبات على المكلف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة الضريبية المفروضة عليه تلقائياً أن يثبت أنها مبالغ فيها⁽¹⁾.

(1) سلامي رشيد، مرجع سابق، ص30.

المطلب الثاني: تقديم الشكاية

ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مد معينة، وهي المدة الزمنية لرفع الشكاية أمام مدير الضرائب⁽¹⁾، لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها، وتختلف هذه الآجال باختلاف موضوع الشكاية، لذلك سنتناول :

✓ الآجال العامة

✓ الآجال الإستثنائية⁽²⁾

الفرع الأول: الآجال العامة

كأصل عام وجب على المكلف أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القانون⁽³⁾، ويقصد بالآجل العام الذي يسري على الشكاوي المتعلقة بالضريبة التي تحصل عن طريق جدول التحصيل، كما تعد مسألة الآجال مسألة هامة يجب إحترامها من طرف المكلف بالضريبة الذي يريد أن يرفع شكواه على الإدارة الضريبية، فإذا إنقضت الآجال فإن الشكاوي ترفض من طرف الإدارة الضريبية لعدم إحترام شرط الآجل.

وحددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، بحيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكاوي⁽⁴⁾.

ومن هنا فإن الضريبة التي تم إدراجها في جدول التحصيل في شهر فيفري 2017 يكون الأجل المحدد لقبول الشكاوي 31 ديسمبر 2018 (مثالا)⁽⁵⁾.

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

✓ إذا تعلق الأمر بإقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الإقتطاع.

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، 117.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 12.

(3) خيشان ليلة، مرجع سابق، ص 25.

(4) المادة 72 (الفرقة الأولى) من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في

2 محرم عام 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية العدد 74.

(5) فاروق شرقي، مرجع سابق، ص 20.

✓ أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

الفرع الثاني : الأجال الإستثنائية

لقد خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوي المتعلقة بالضرائب المباشرة بأجال خاصة⁽¹⁾، وبالتالي يتم تحديد بداية الأجل حسب نوع كل شكوى، كما يلي:

➤ بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الإنذارات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة إستلام الإنذارات.

➤ بالنسبة للخطأ أو إزدواجية فرض الضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تيقنتم فيها بوجود خطأ أو إزدواجية في فرض الضريبة.

➤ الإقتطاع من المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على أرباح الشركات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الإقتطاع من المصدر.

➤ الضريبة المدفوعة تلقائياً من طرف المكلف، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم بعنوانها دفع الضريبة⁽²⁾.

➤ الإعتراض على الأسس المعتمدة في مجال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل 6 أشهر من تاريخ إستلام الإشعار النهائي الجزافي⁽³⁾.

(1) المادة 72 (الفقرة الثانية) من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 42 من القانون قانون المالية 2007، و 59 من قانون المالية لسنة 2009.

(2) المادة 72 (الفقرة الأولى) من قانون إ.ج.

(3) فاروق شرقي، مرجع سابق، 34.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

وهذا الجدول يبين الآجال القانونية لإيداع الشكوى الضريبية⁽¹⁾:

طبيعة الشكاية	الآجال	بداية إحتساب الآجال
الضريبة المدفوعة بالجدول	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ التحصيل.	تاريخ التحصيل
خطأ في إرسال الإشعار بالدفع	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ إستلام الإشعار بالدفع.	من يوم إستلام الإشعارات بالدفع الجديد.
إزدواجية الضريبة	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ العلم بإزدواجية الضريبة .	من تاريخ العلم بإزدواجية الضريبة.
الخصم من المنبع	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ الخصم من المنبع	من تاريخ الخصم من المنبع
الدفع التلقائي	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ نشأة الضريبة	من تاريخ دفع الضريبة
الضريبة العقارية	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ نشأة الضريبة	تاريخ نشأة الضريبة
الضريبة الجزافية الوحيدة	ستة (6) أشهر من تاريخ التبليغ النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة	تاريخ استلام التبليغ النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة.

⁽¹⁾ حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص ، إدارة مالية، الجزائر، 2015، ص37.

المطلب الثالث: النظر و البت في الشكوى.

تقوم مديرية الضرائب الولائية أو مراكز الضرائب أو مراكز الضرائب أو مديرية كبريات الشركات بتقديم إشعار بالإستلام للمشتكي عند تقديمه للطعن، و يتم تسجيل الشكاية في سجل خاص، أين يتم مباشرة التحقيق في الشكوى بعد التأكد من إستفائها لجميع الشروط⁽¹⁾، و الإجراءات الشكلية و القانونية⁽²⁾.

الفرع الأول: التحقيق أو النظر في الشكوى.

نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر و التحقيق في الشكاوي من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، وقد منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق و كيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك إستدعاء الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكم يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الإطلاع لدى الإدارات و المؤسسات العمومية، و لدى المتعاملين الخواص على كل وثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق وله حق المعاينة و الزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر⁽³⁾، أي أنه يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاية إلى الجهة التي أصدرت الإنذار من أجل المباشرة في عملية التحقيق، إذ قد ترسل الشكاية سواء إلى المفتشية أو إلى الأعوان الذين قاموا بعملية الرقابة الجبائية، ويعتمد المفتش في هذه الدراسة على الوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف و القوانين، والملف الذي بحوزته وبعد الإنتهاء من هذه الدراسة يرسل مفتش الضرائب إلى مدير الضرائب ملخص عن الشكاية المقدمة من طرف المشتكي و النتائج المتوصل إليها ليقوم مدير الضرائب بالرد على المكلف حيث يمكن أن يقوم مدير الضرائب بـ:

- ✓ رفض الشكاية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، في حالة عدم التأسيس القانوني لها.
 - ✓ منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف من الدين الواقع على عاتقه.
 - ✓ منح تخفيض جزئي، أي أن الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته⁽⁴⁾.
- كما يمكن لرئيس المفتشية أن يلجا لرئيس المجلس الشعبي البلدي لإيداء رأيه حول موضوع الشكوى خلال أجل لا يتعدى 15 يوما.

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص38.

(2) قاشي يوسف، مرجع سابق، ص84.

(3) سلامي العيد، مرجع سابق، ص31.

(4) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص38.

وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعد في تحقيقه وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة.

وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحزر رئيس المفتشية تقريرا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقا للمعطيات الموجودة لديه و طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأدلة و الأسانيد التي بنى عليها تقدير ضريبة المكلف محل النزاع و يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لإتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: البث في الشكوى.

منح المشرع الجبائي أجالا للمكلف بالضريبة بتقديم شكواه كما منح للإدارة آجال يجب أن لا تتجاوزها في دراسة الطعون، و تتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة الناظرة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة كمايلي:

❖ الشكاوي التابعة لإختصاص المدير الولائي للضرائب:

تحدد المدة بستة أشهر (6) و يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر (8) بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقصر هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية⁽²⁾. كما يتعين على المدير الولائي للضرائب إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة و خمسين مليون دينار (150.000.000 دج)⁽³⁾.

❖ الشكاوي التابعة لإختصاص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب:

فتحدد المدة بأربعة (4) أشهر إبتداء من تاريخ إستلام الشكوى⁽¹⁾، كما يقوم رئيس مركز الضرائب بالبث في الشكوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات التابعة لمجال إختصاصه

(1) بسمة عطية، صبرينة خام، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2016-2017، ص 27.

(2) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 39.

(3) المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 47 من القانون 16-14 المؤرخ في: 28 ربيع الأول عام 1438 هـ الموافق لـ: 28 ديسمبر 2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر

باسم المدير الولائي للضرائب فتمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب، و للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه عشرة ملايين(2).

كما نصت المادة 77 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية 2017: " يبت رئيس مركز الضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي النزاعية و في طلبات إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه"، يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسة ملايين 5.000.000 دج(3).

وهذا ونشير أن رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب و المدير الولائي للضرائب تتحدد صلاحيات البت في الشكاوي إذا كان:

* بالنسبة لرئيس المركز الجوازي للضرائب فله صلاحيات إصدار القرارات النزاعية بإسم مدير الضرائب بالولاية بخصوص الشكاوي المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاصه إذا كان مبلغ الحقوق (الضرائب و الرسوم) المتنازع حولها تساوي أو تقل عن عشرون مليون دينار جزائري(20.000.000 دج).

* أما رئيس مركز الضرائب فيبت بإسم مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي النزاعية و طلبات إسترداد الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركزه، و يصدر قراره في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري(50.000.000 دج) أو يساويها و نفس المبلغ بالنسبة لقرارات إسترجاع ديون الرسم على القيمة المضافة.

* أما إذا تجاوز قيمة الضرائب موضوع الشكاوي المتنازع حولها ما يدخل في إختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ففي هذه الحالة يصدر من المدير الولائي للضرائب و هذا ما يستشف من نص المادة 77 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية، كما

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 39.

(2) المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002 ،معدلة بموجب المادة 37 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر عام 1435هـ الموافق لـ: 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

(3) المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 47 من القانون 16-14 يتضمن قانون المالية لسنة 2017.

أن هذا الأخير (مدير الضرائب بالولاية) يتعين عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة للشكاوي النزاعية أو طلبات إسترجاع قروض الرسم على القيمة المضافة عندما تتجاوز مبالغها مائة و خمسون مليون دينار جزائري(150.000.000دج)⁽¹⁾.

❖ الشكاوي التابعة لإختصاص مديرية كبريات الشركات :

لقد نصت المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية على انه يجب على المؤسسات التابعة لمدير المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها التي تختص بها، و المادة نفسها حددت شروط و آجال للمكلفين بالضريبة أصحاب المؤسسات الكبرى يجب أن ترسل الشكاوي إلى مدير كبريات المؤسسات في الآجال المحددة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية و يقصد بذلك المشرع الآجال العامة للشكاوي الضريبية.

ويجب أن تتوفر في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمدير المؤسسات الكبرى كل الشروط المتعلقة بالشكل و المضمون.

يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوي المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من هذا القانون في أجل ستة(6) أشهر إبتداء من تاريخ تقديمها. عندما تتعلق هذه الشكاوي بالقضايا التي يفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق و الغرامات ثلاثمائة دينار(300.000.000دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية(المديرية العامة للضرائب) و في هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية أشهر.

كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في الشكاوي النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته و تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب ويجوز لمدير المؤسسات الكبرى البت تلقائيا بتخفيض و إسترداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار فرض الضريبة⁽²⁾.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص88.

(2) سعاد زموري، مرجع سابق، ص32.

المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية

لقد منح القانون الجبائي الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم شكاية و لم يرضه قرار المدير الولائي للضرائب أن يقوم بإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعات الجبائية دون غيرها وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية، حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، فتمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة يرجع في الأساس إلى عدم المساواة بين المكلفين و الإدارة الجبائية نظرا للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة و ما يتميز به القانون الجبائية من طابع السلطة العامة.

ويبدو أن المشرع يسعى من خلال منح الفرصة لحل النزاعات المباشر عن طريق اللجان الإدارية، إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات أمام القضاء من جهة و بهدف تقريب وجهات النظر بين المكلف و الإدارة الجبائية وحماية من إحتمال تعسف هذه الأخيرة من جهة أخرى إضافة إلى وجود لجان التوفيق و التي يمكن دورها في محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب و المكلف بضريبة التسجيل⁽¹⁾.

هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث إذ قسمنا هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: التظلم أمام اللجان الطعن فيما يخص الرائب المباشرة و الرسوم على القيمة المضافة.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجنة المصالحة(التوفيق) فيما يخص حق التسجيل.

(1) بسمة عطية ، مرجع سابق، ص 55.

المطلب الأول: التظلم أمام اللجان الطعن فيما يخص الرائب المباشرة و الرسوم على القيمة المضافة.

ولتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبة، أخضع المشرع المنازعة الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية⁽¹⁾، تختص هذه اللجان بتلقي الطعون من المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية على حد سواء، غير أن اللجوء إلى الطعن أمام اللجنة الإدارية ليس قدرا محتوما على المكلف بالضريبة، و ليست وسيلة إجبارية كالشكوى أو التظلم، بل هي وسيلة إختيارية ومن حق المعني أن يصرف عنها النظر و يتجه إلى القضاء الإداري مباشرة، غير أنه متى أختار إراديا الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه للجنة الإدارية ، و هذا طبقا لنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽²⁾ أي 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⁽³⁾.

الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية.

نقف في التشريع الجزائري أمام عدة أنواع من اللجان الإدارية الجبائية، التي أحدثت للبت في النزاعات التي تستمر بين المكلف و الإدارة بسبب عدم التوصل لإتفاق يرضي كليهما⁽⁴⁾، كما يختلف تشكيل إختصاصات لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب حسب اللجنة تبعا لنوع الضريبة⁽⁵⁾، حيث نجد :

- ✓ اللجنة الولائية.
- ✓ اللجنة الجهوية.
- ✓ اللجنة المركزية.

(1) أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، (د.ب. ن)، 1994، ص147.

(2) نص المادة 80 الفقرة الثالثة قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01....." لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.."

(3) قاشي يوسف، مرجع سابق، ص93.

(4) فاروق شرقي، مرجع سابق، ص8.

(5) بسمّة عطية، مرجع سابق، ص56.

1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:

تتشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال تتشكل من :

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.
- عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل(1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية في حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد(1).
- و يخضع أعضاء اللجنة للإلتزام بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، وكما توكل مهام كاتب اللجنة و مقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه مدير الضرائب(2).

2- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:

تتشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة طعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال و تتشكل من :

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
- ممثل(1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.
- ممثل(1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص34.

(2) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص41.

في حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد الأعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد. كما يمكن للجنة أن تعين إذا إقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت إستشاري، وتوكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعينه المدير الجهوي للضرائب، ويخضع أعضاء اللجنة للإلتزام بالسراً المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽¹⁾

3- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن:

تتشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال حيث تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثل المفوض قانوناً، رئيساً.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن المجلس الوكني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات⁽²⁾.

الفرع الثاني: إختصاصات لجان الطعن الإدارية:

1- إختصاصات اللجنة الولائية للطعن:

تختص اللجنة الولائية للطعن بالنظر في الشكاوي المكلفين بخصوص:

- الطلبات التي لا تكون من إختصاص لجنة الدائرة للطعن، والتي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع المبالغ من الحقوق و الغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة مليوني دينار جزائري (2000000 دج) وتقل منها مجموع الحقوق عن سبعين مليون دينار جزائري (70000000 دج) أو تساويها.
- مع إشتراط أن تكون الإدارة الضريبية قد أصدرت قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي بخصوصها.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 35.

(2) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 42.

- الطلبات المقدمة من طرف المكلفين التابعين لإختصاص مركز الضرائب والتي تكون قد صدرت بشأنها قرارات من ذات الجهة المسؤولة⁽¹⁾.

كما تجتمع اللجنة بناء على إستدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، و لا يصح إجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، و تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، و لهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم بالإستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ إنعقاد إجتماعها، كما يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا و تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة كاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل (10) أيام إبتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁽²⁾.

2- إختصاصات لجنة الطعن بالمديرية الجهوية:

تتمثل إختصاصات لجنة الطعن بالمديرية الجهوية في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على رقم الأعمال فيما يلي:

- تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

- تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يقل أو يساوي مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها القرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وكملاحظة لسير أعمال هذه اللجنة فإنها تجتمع بناء على إستدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر و لا يصح الإجتماع إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم بالإستدعاء قبل عشرين يوما من تاريخ إنعقادها كما أنه يجب أن تتم الموافقة على الآراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا⁽¹⁾.

3- إختصاصات اللجنة المركزية للطعن:

(1) بسمة عطية ، مرجع سابق، ص 98.

(2) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 37.

(1) بطاهر إكرام، مرجع سابق، ص 82.

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

- الطلبات المقدمة من طرف المكلفون بالضريبة الذين يتبعون لإختصاص مديريات كبريات المؤسسات والتي أنشأت من أجل التكفل بتسيير المؤسسات ذات الرأسمال يفوق 100 مليون دينار جزائري.

- تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيا حول الطعن التي يقدمها المكلفون التابعون لمديرية الكبريات المؤسسات والتي أصدقت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي⁽²⁾.

كما يمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لإختصاصه الإقليمي، كما يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على الآراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، يبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى المدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة⁽³⁾.

الفرع الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن.

يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار الإدارة.

- الطعن لا يعلق الدفع و لكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بان يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع.

- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

(2) بدائية يحي ، مرجع سابق، ص92.

(3) بسمّة عطية، مرجع سابق، ص99.

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون و تخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، و الزامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الإستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة من أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فغن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنا للطعن، و في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية من أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

- يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي و تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء إجتماع اللجنة من طرف الرئيس.

- ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

- تعتبر آراء اللجان نافذة بإستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

- عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه و الذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي⁽¹⁾.

(1) سلامي العيد ، مرجع ، سابق ، ص40.

المطلب الثاني: التظلم أمام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل.

توجد على مستوى كل إدارة ضرائب مصلحة تسمى مصلحة التقييم أو التقييم مهمتها إعادة تقييم الحقوق الضريبية المرتبطة بعملية التسجيل للعمليات المتعلقة بنقل أو بيان حقوق الملكية أو الإنتقاء أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، وذلك أن الحقوق الضريبية تتحد إستنادا للقيمة العملية التي تم التصريح بها من طرف المكلف بالضريبة، فإذا تبين لإدارة الضرائب أن القيمة الحقيقية لعملية بيان الملكية أو نقلها أكبر من القيمة المصرح بها تعيد تقدير الضرائب بناء على قيمتها الحقيقية و تلزم المكلف بالضريبة بدفعها.

إذا ما حدث نزاع حولها يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجنة المصالحة، هذه اللجان تسمى كذلك لجان " التوفيق"⁽¹⁾، فهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب، ويكمن دورها في محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة ، ومصلحة المكلف بالضريبة التسجيل من جهة أخرى⁽²⁾، وقد إستحدثت على مستوى المديريات الولائية للضرائب والهدف منها هو محاولة التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة و مصالح المكلف بالضريبة في مجال الحقوق التسجيل⁽³⁾.

الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجنة المصالحة (التوفيق).

يتم تنصيب هذه اللجنة على مستوى مديريات الضرائب للولاية⁽⁴⁾، كما قد تم إستحداث هذه اللجنة بموجب القانون 10-13 المؤرخ في 18-12-2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

فعلى مستوى مديرية الضرائب للولاية توجد مصلحة تقييم تقوم إعادة الحق المعني بالتسجيل وذلك في حال ما قبل المكلف دفع ما عليه أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما في حال رفضه التقييم يتقدم بإعتراض أمام لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية.

(1) سعاد زموري ، مرجع سابق، ص47.

(2) بدائية يحي، مرجع سابق، ص96.

(3) سعاد زموري ، مرجع سابق، ص47.

(4) سلامي العيد، مرجع سابق، ص40.

تتشكل هذه اللجنة مما يلي:

- 1) مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيساً.
 - 2) مفتش التسجيل عضواً.
 - 3) مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارية عضواً.
 - 4) قابض الضرائب المختلفة المختص إقليمياً.
 - 5) مفتش الضرائب المباشرة.
 - 6) موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
 - 7) ممثل عن إدارة الولاية، عضواً.
- من خلال هذه التشكيلة وعلى الرغم من تنوعها إلا أنها لم تتضمن ممثلين عن المكلفين بالضريبة، خاصة و أن المشرع الجزائري جعل هذه اللجان ممرا إجبارياً.
- أما عن مجال إختصاص هذه اللجنة فنجد أنها تختص في الأساس بتقدير أو إعادة الأموال بالنسبة لجميع العقود المتعلقة بـ:

- الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، و الزبائن والسفن و البواخر.
 - الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل عقار أو جزء منه.
- ويكون تدخل هذه اللجان إذا تبين للمصالح الجبائية نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، حيث يمكن في هذه الأحوال لإدارة الضرائب إعادة تقدير الثمن المصرح به و ذلك على أساس عدم مطابقته للقيمة التجارية الحقيقية للأموال محل التصرف، وبالتالي فإن الحال هنا خلافه بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة، و التي يتقدم إليها المكلف بطعنه بعد تحديد وربط الضريبة، وبعد تقديم تظلمه أمام المصالح الجبائية، وذلك أن لجان المصالحة في مادة التسجيل يكون تدخلها سابقاً على ربط الضريبة و تحديدها النهائي و صدور سند التحصيل بشأنها، و نظراً لتدخلها السابق لعملية الربط النهائي للضريبة و تحديد مبلغها سميت هذه اللجان، لجاناً توفيقية أو لجان مصالحة كما يعرفها البعض.

وكما أنه وعلى أساس هذا المبدأ إعتبر الكثير من المختصين و الباحثين في هذا المجال دورها بمثابة تظلم إداري سابق و إجباري في مادة حقوق التسجيل، حيث أن عدم رضا الإدارة الجبائية بتصريحات المكلف بالضريبة التسجيل، يجعل هذه الأخيرة تمنحه فرصة لإبداء رأيه حول

التقديرات المقترحة من طرفها، ومن ثم محاولة الوصول من خلال اللجنة إلى إتفاق بين الطرفين يتحدد على أساسه مبلغ حقوق التسجيل .

وبالتالي فإن دور هذه اللجان يعتبر توفيقيا وممرا إجباريا في نفس الوقت قبل تحديد ضريبة التسجيل، ومن ثم إعتبر تظلما سابقا أمام الإدارة، لم يعد المكلف على إثره بحاجة إلى اللجوء إلى إدارة الضرائب عن طريق تظلم أو شكوى قبل لجوئه أو عرض نزاعه على القضاء المختص، وفي إطار إختصاص هذا النوع من اللجان، نشير إلى أن إختصاصها يتحدد بنطاق وجود الأموال المسجلة، و أما إذا كانت هذه الأموال توجد في عدة ولايات، فإن اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها محل الإستغلال، وفي حالة وجود المقر، فينقعد الإختصاص للجنة الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأملاك.

وكما أن إختصاص اللجان الولائية للمصالحة يمتد في التشريع الجزائري إلى مجال الضرائب على الأملاك **L'impôt sur le patrimoine** و المنصوص عليها ضمن الباب الأول من الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث أنه في حالة وجود إعتراض على تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة، فإنه يمكن إلتماس لجنة التوفيق لإبداء الرأي⁽¹⁾، أي أن إختصاص لجنة المصالحة يشمل في النظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، فعندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به من قبل الأطراف وقبل إعادة تقييم الثمن فإنها تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الإعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين وذلك بإبرام إتفاق بينها و بين المكلف المعني فإذا قبل بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص و يكون هذا التعهد بعد المصادقة عليه بمثابة عقد.

1- مرحلة الإتفاق الودي:

إذا إكتشفت الإدارة الضريبية بأن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، أو أن المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي، تقوم الإدارة الجبائية على العمل للإيجاد إتفاق بين أطراف العقد و تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، أي في هذه المرحلة تقوم الإدارة بدعوة طرفي العقد أي البائع و المشتري لتقوم بالتقييم الذي توصلت إليه فإذا قبل التقييم بقبول الطرف المقابل للإدارة، وهما البائع و المشتري يقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه عدم دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص و يشكل هذا التعهد بعد

(1) بدائية يحي ، مرجع سابق، ص97.

الإمضاء عليه من الأطراف و المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقد يلتزم بمحتواه كل الأطراف المعنية⁽¹⁾.

2-مرحلة المصالحة:

في غياب الإتفاق الودي يرفع الأمر إلى لجنة المصالحة، و يتم إستدعاء الأطراف وفق ما نصت عليه المادة 104 من قانون التسجيل.

وتتم إجراءات المصالحة كما يلي:

- إستدعاء المكلفون بالضرائب المعنيون قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ إجتماع اللجنة.
- إعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا أو شفويا أو إمكانية الإستعانة بمستشار أو وكيل عنهم للدفاع عن حقوقهم.
- ينعقد الإجتماع بدعوة من الرئيس، و تتداول اللجنة لحضور خمسة (05) أعضاء منها على الأقل بما فيهم الرئيس.

ويتم الفصل في النزاع كما يلي:

- أ - إذا توصلت اللجنة إلى إتفاق مع المكلفين المعنيين يتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف لأنه و بعد مصادقة إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب، يقوم مفتش إدارة التسجيل بتحرير سند يسمى بـ: " سند التحصيل" ، و يرسله إلى المدير الولائي للضرائب للتنفيذ.
 - ب - حالة ما إذا لم يتم الإتفاق لرفض الإقتراح أو غياب الأطراف أو أن رأى لجنة المصالحة لم يلق قبولا، فإن اللجنة تصدر رأيا بأغلبية الأصوات و يبلغ هذا الرأي في المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام.
- وفي العشرين (20) يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة فإن الزيادة المقررة من اللجنة تصبح سارية المفعول و قابلة للتحصيل⁽²⁾، وفي حالة رفض المكلف دفع الرسوم و الزيادات خلال عشرة (10) أيام يحزر في حقه سند التحصيل⁽³⁾.

(1) خبشان ليلة ، مرجع سابق، ص67.

(2) سعاد زموري، مرجع سابق، ص41.

(3) هاملي محمد ، " شرط المعاد في المنازعات الضريبية" ، مداخلة أقيمت في إطار الملتقى الوطني: حول الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أبريل 2018، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قلمة، ص128.

الفرع الثاني: كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة.

في غياب الإتفاق الودي ترفع الإدارة الأمر إلى لجنة المصالحة، يتم إستدعاء المكلف بالضريبة المعني خلال عشرين يوما على الأقل قبل تاريخ الإجتماع و يطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة و يمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيلا مؤهلا قانونا، ويكون إستدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام و إشعار موسى عليه مع إشعار بالإستلام و يعد الإستدعاء قاطعا للتقدم ويجب إرساله خلال الأربع سنوات إبتداءا من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح.

وينعقد إجتماع اللجنة أساسا بدعوة من رئيسها و لا تكون مداولتها صحيحة إلا إذا أحضرتها على الأقل خمسة أعضاء بما فيهم الرئيس دعوة الأطراف هذه ممكن تنتهي إلى أمرين:
✓ إذا توصلت اللجنة إلى إتفاق مع المكلفين المعنيين فيتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.
✓ إذا لم يتم الإتفاق بين الإدارة و الأطراف إذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة تصدر اللجنة رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام.

أي أنه في حالة عدم الإتفاق فإن التقرير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية، وذلك في أجل عشرين يوما إبتداءا من تبليغ رأي لجنة التوفيق، و تبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستلام وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم و الزيادات المطالب بها خلال عشرة أيام، يحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها بالمادة 354 وما يليها من قانون التسجيل.⁽¹⁾

أما عن الطبيعة القانونية للآراء لجنة المصالحة فيمكن القول عنها بأنها تعتبر آراء نافذة في حق المكلف بالضريبة ، و في حالة رفضه دفع ما عليه من حقوق ضريبة المطالب بها من طرف اللجنة، يحرر مفتش إدارة التسجيل في حقه سند التحصيل الذي ينفذه المدير الولائي للضرائب و ذلك من خلال وضع عليه التأشيرة التنفيذية و إرساله إلى قابض الضرائب للقيام بالتحصيل، و في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بهذه الآراء بإمكانه الطعن أمام القضاء الإداري المختص⁽²⁾.

(1) بسمة عطية ، مرجع سابق، ص80.

(2) بن شريف ليديّة، مرجع سابق، ص42.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن.

لقد أثارت النصوص القانونية المتعلقة بلجان الطعن عدة إشكاليات على مستوى الجهات القضائية الإدارية، رغم كون هذه النصوص واضحة في بعض الأحيان، ومن أجل توحيد العمل بهذه النصوص على مستوى الدرجة الأولى للتقاضي، فإن مجلس الدولة بإعتباره الهيئة المقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية الدنيا، ساهم بإصدار العديد من القرارات تتعلق بالنقاط التي كانت محل إختلاف في التطبيق، و على سبيل المثال نذكر البعض منها بحسب مواضيعها:

1- حق الدفاع أمام لجنة المصالحة:

لقد أصدر مجلس الدولة قرارا في الملف 006526 بتاريخ 2003/03/25، إعتبر فيه أن خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل و المتمثل في :

إستدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة عليه، ولقد جاء في حيثيات القرار مايلي:

"...حيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 من قانون التسجيل، وليس المادتين 190 و 320 التي إستند عليهما المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع و بالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة، و المقدرة بـ 639036.08 دج...".

ففي هذا القرار إعتبر مجلس الدولة عدم قيام إدارة الضرائب بإستدعاء المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة، خرقا لإجراء جوهري وهو الإخلال بحق الدفاع، وهذا الإخلال يمكن تكييفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنه عيب مخالفة الإجراءات الذي يؤدي إلى إلغاء القرار الإداري غير المشروع، و المتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

2- الإنذار بالدفع ورأي لجنة المصالحة، قرارين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري:

إن مجلس الدولة في القرار رقم 2005773 المؤرخ في 2001/02/05، إعتبر كل إنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة قرارين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري، وعدم الإعتراض على قرار لجنة المصالحة في الأجل المحدد بالمادة 105 من قانون التسجيل وهو (20) يوما من يوم التبليغ يؤدي إلى عدم طلب إلغاء التقييم وجاء في حيثيات القرار ما يلي:

"...حيث أن الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة في التنظيم يعد قرار إداري قابلا للإلغاء و إلى رقابة القضاء الإداري..."

ومن خلال هذا القرار، يكون مجلس الدولة قد أكد أن رأي لجنة المصالحة في شأن المنازعة من طرف القاضي الإداري.

3/ نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم:

لقد إعتد مجلس الدولة على نص المادة 236 من قانون التسجيل، بحيث جاء في حيثيات القرار رقم 198371 المؤرخ في 2001/02/05، ما يلي:

"...حيث أن عقد البيع يختلف عن عقد الهبة بالرغم أن كلاهما يؤدي إلى نقل الملكية بإعتبار أن عقد البيع يتم بمقابل أو يعوض، بينما عقد الهبة يتم بدون عوض خاصة بين الأب و الإبن و أن الأب يمكنه التراجع على الهبة في أي وقت وفقا لقانون الأسرة، حيث أنه وفقا لنص المادة 236 من قانون التسجيل، فإن نقل الملكية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم، و بالتالي فإن نقل الملكية عن طريق الهبة فهي بدون عوض و لكن تكون مؤقتة لأنه يمكن التراجع عنها مما يجعل المجلس قد أصاب في حكمه".

4/ إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء:

لقد أثرت إشكالية على مستوى الجهات القضائية الإدارية، و ذلك في إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن، فمثلا صدر قرار عن مجلس قضاء البلدية بتاريخ 1999/02/22 قضى برفض دعوى مديرية الضرائب لولاية تيبازة على أساس أن المدير الولائي للضرائب لا يمكنه الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية.

على أساس أن هذا الأخير يعتبر عضوا في اللجنة وبالتالي لا يمكنه الطعن في قرار صادر منه.

ولقد صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة، إستقرت على أن المدير الولائي للضرائب يمكنه الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائية أمام القضاء ونذكر على سبيل المثال:

قرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15، ولقد جاء في حيثيات مايلي:

".. حيث أن المستأنف الحالي ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، و أن المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن و ليس ضد المكلف بتسديد الضريبة، و أن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة و ليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها..."

الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي

ولقد سار مجلس الدولة على نفس هذا المسار في قرار آخر صادر تحت رقم، 007440 المؤرخ في : 2003/04/15⁽¹⁾.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص ص 42-43..

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الإدارية في التشريع الجزائري، إذ تعتبر هذه المرحلة مهمة وحاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة، وأيضا وسيلة للإدارة الضريبية للإستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى.

وبينا أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، فيمكن له التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية مصدر القرار، وتعتبر هذه المرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء، وهي مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية و الشكلية لا يمكن مخالفتها و إلا رفضت الشكوى، وفي حالة إصدار الإدارة لقرار لم يلق رضا المكلف، يبقى لهذا الأخير سبيل آخر، و ذلك بتقديم طعنه أمام اللجان الإدارية التي تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة، التي تهدف إلى تصحيح أخطاء في حساب الضريبة، أو الإستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، لكن اللجوء إلى هذه اللجان تكون بصفة إختيارية، بحيث يمكن الطعن فيها أمام القضاء الإداري المختص الذي يعتبر الطريق الأخير الذي يبقى أمام المكلف بالضريبة للجوء إليه.

الفصل الثاني:

التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي.

باعتبار الضرائب كما قلنا سابقا من أهم الإيرادات التي تدخلها الدول، فتسعى كل دولة إلى وضع قوانين خاصة بها و ذلك بهدف توعية كل مكلف بها بضرورة مشاركته في أعباء الدولة وذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة في الأوقات و بالأساليب المحددة قانونا، لهذا يمكن القول أنه و بعدما تم تحديد النزاع في الوعاء الضريبي، أين يتم تحديد الضريبة الواجبة التسديد، أين نمر إلى مرحلة التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي، أين تتم هنا في هذه المرحلة تحصيل الضريبة، لذا فتحصيل الضريبة يعد أهم مرحلة لأنه فيها تجمع حصيلة الدولة وللإحاطة بماهية التحصيل سوف نتناول في هذا الفصل التطرق إلى إجراءات المنازعة الضريبية في التحصيل الضريبي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي.

المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو.

المبحث الأول: إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي.

لقد عرف التحصيل الضريبي تغيرات عديدة على ممر الزمن حيث كانت تسلم صلاحية التحصيل إلى شخص خاص أو شركة فيقوم بدوره بتحويل حصة مالية معينة من هذا التحصيل لصالح خزينة الدولة، لكن ما يؤخذ عليه أن هؤلاء قد وسعوا من ثروتهم على حساب كل من المكلف و الإدارة الضريبية، بعدها أصبح التحصيل مخولا لمندوبي المكلفين لكنه لم يكن ناجحا كذلك حيث كان المردود الجبائي ضئيلا جدا، ونظرا لعجز التحصيل وفق هذه الأساليب تحولت صلاحيات التحصيل للإدارات المالية للدولة (إدارة الضرائب) لكن هذا لا يمنع تدخل هيئات خاصة تساعد على عملية التحصيل و ذلك تحت رقابة الدولة.

وفي هذا الصدد سنحاول تبيان أهم إجراءات التحصيل الضريبي وهذا من خلال :

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي:

نقصد بالتحصيل الضريبي مجموع العمليات و الإجراءات الهادفة إلى نقل دين الضريبة من ذمة وجيب المكلف بالضريبة إلى صناديق الخزينة فبعد مرور بالمرحلة الأولى المتمثلة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي و بالتالي تحديد الضريبة ، تأتي مرحلة التحصيل الضريبي التي تتميز بالسرعة في تحصيل الديون المفروضة على المكلف، و تحصيل الضريبة متى التحصيل كانت واجبة الأداء، لذا عدت دعوى المنازعات التحايل من بين الوسائل القضائية الناجحة لتطبيق مبدأ خضوع الإدارة للقانون، لذا تعد مرحلة التحصيل الضريبي أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيلة كما أن غيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها،⁽¹⁾ من المراحل التي تكون فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحل تنفيذها، هذا ما سنتناوله في هذا المطلب أين سنتطرق إلى إجراءات التحصيل الودية من جهة و إلى إجراءات التحصيل الجبرية من جهة أخرى⁽²⁾.

الفرع الأول : إجراءات التحصيل الودية.

بمجرد وصول المواعيد المقررة قانونا ، تدخل الضريبة حيز التنفيذ فيكون المكلف ملزما بدفع ما عليه من دين إتجاه إدارة الضرائب⁽³⁾، لكن هذا الدفع لا يكون كما يريد المكلف أي أن هذا

(1) محرزى محمد عباس، إقتصاديات الجباية و الضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008، ص151.

(2) سعاد زموري، مرجع سابق، ص50.

(3) إيغث مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين إمتيازات الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016، ص26.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

الأخير ليس حرا في إختيار الأسلوب الذي يريده إنما الإدارة هي من تحدد الطرق و الأساليب التي يتمكن من ورائها هذا الأخير تصفية ديونه معها، إلا أن الإدارة ليس لها الحق في القيام بأي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري في هذه المرحلة، لذا يعد إجراء التحصيل الودي بمثابة إجراء عادي يتضمن إستدعاء للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد، و طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، و ذلك بتوجه المعني من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضرائب ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه و ذلك في الآجال المحددة⁽¹⁾، وقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على القابض توجيه إستدعاءات ودية للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية⁽²⁾، وقد ركزت هذه الأخيرة على فكرة إعلام الجمهور و تعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية و الأماكن العامة ومقر مصالح الضريبية، كما عملت على وضع رزنامة زمنية بهدف حث المكلف على الإلتزام و التقيد بها، أما في حالة عدم الإلتزام بالإستدعاء الأول توجه الإدارة إستدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعية الضريبة، كما حددت المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، وكل هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي، وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الضريبي الودي نظام التصريح الذي يمثل 60% من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان:

- 1- النظام الشهري: بالمداخل الذي يودع لدى مكتب الدراسات أو مقابلة الإنجاز قبل 20 من كل شهر، و في حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة مالية تأخيرية قدرها 500 دج، كما يوجد
- 2- النظام التصريحي السنوي: بالمداخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة من كل سنة و ذلك شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أن بعد توجيه الإستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجأ الإدارة هنا إلى إختيار 30 مدين، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه إستدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

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

(1) العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص21.

(2) إغيث مسيكة، مرجع سابق، ص27.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

✓ الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدين، مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و 50000000 دج.

✓ الفئة الثالثة: تتكون هذه الفئة من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج(1).

وفي حالة عدم الإلتزام بالإستدعاء الأول توجه الإدارة إستدعاء في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية(2)، كما تلزم المذكرة الإدارة الجبائية على توجيه إستدعاء أول للمكلف وفي حالة عدم الإلتزام به يوجه له إستدعاء ثاني وهذا من خلال إعداد رزنامة الدفع أو جدول زمني للدفع(3).

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية.

ليس كل مطالب بالتحصيل يمتلك الوعي الكافي الذي يجعله يقوم تلقائيا بتحصيل الضريبة المستوجبة عليه، بل إن العديد من المطالبين بالضريبة يعزفون عن القيام بواجباتهم إتجاه الإدارة الجبائية و إتجاه المجتمع مما يؤدي بالنتيجة إلى نتائج سلبية.

ويؤثر الإمتناع عن دفع الضريبة تأثيرا بالغا على خزينة الدولة التي تجد في الضرائب المورد الأول لتمويلها كما يشكل ذلك مساسا بمبدأ المساواة في أداء الإلتزامات الضريبية إذ من شأن هذه التفرقة أن تخلق إنخراما في التوازن المالي بين الأشخاص الذين يدفعون الضريبة و بين أولئك الذين يمتنعون عنها وتكون عنصرا فاعلا في تحديد القدرة التنافسية للمؤسسات، وعليه تجد الإدارة الضريبية نفسها موضع التنفيذ الجبري، لإستيفاء ديون و مستحقات الخزينة العامة، بموجب الضمانات و الإمتيازات الممنوحة لها في ذلك، مما يستدعي قيامها بإجراءات تمهيدية للمتابعة(4).

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص48.

(2) مراد ميهوبي ، إجراءات التحصيل الضريبية أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قالم، 21 و 22 أفريل ، 2008، ص51.

(3) بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي (دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية برج بوعرييج)، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بوضياف محمد، المسيلة، 2016-2017، ص26.

(4) خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة ومنازعتها ، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالم، 2016-2017، ص30.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

وحتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب حدد القانون لها عدة إجراءات غير الطرق والأساليب العادية ألا وهي الطرق الجبرية، أي أنه في حالة عدم تسوية الضريبة من الجانب الودي للتحصيل، هنا تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها: التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات، بالإضافة إلى الحجز الإداري سواء كان منقولاً أم عقاراً⁽¹⁾، وفي الأخير إجراء البيع الذي يقع على هذه المحجوزات في حال عدم رضوخ و تسديد المدين لديه في مرحلة الحجز و بذلك تضمن الإدارة تحصيل معظم ديونها.⁽²⁾

فالتحصيل الجبري هو عبارة عن وسيلة هدفها إجبار المتهاونين على تأدية واجباتهم الضريبية فيدفعون بفضله كل ما عليهم من مبالغ، فتسترجع الدولة بذلك كل أموالها لدى المكلفين، وبالتالي يتم اللجوء إلى الإجراءات الجبرية في حالة عدم نجاح الإجراءات الودية للتحصيل.⁽³⁾ وتتمثل إجراءات التحصيل الجبري في :

■ التنبيه:

التنبيه إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص، وذلك من خلال إستخدام إجراءات ردية منها: البيع بالمزاد العلني و الغلق الإداري...، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي: إسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، الإمضاء 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 المهني.⁽⁴⁾

■ إجراءات الحجز الإداري:

الحجز هو وضع أملاك المكلف الممتنع عن التسديد بيد إدارة الضرائب وفور حجز الإدارة لممتلكاته يفقد هذا الأخير حرية التصرف في أملاكه المحجوزة، أو هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع المال تحت يدها لإستقاء حقوقها وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب و قد وضعه المشرع تسهيلاً للإدارة الجبائية لتحصيل ديونها من المكلف⁽⁵⁾، ويشترط في الحجز أن يكون وفقاً لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) العمري زينب، مرجع سابق، ص 22.

(2) إيغيث مسيكة، مرجع سابق، ص 32.

(3) سلامي العيد ، مرجع سابق، ص 50.

(4) مراد ميهوبي ، مرجع سابق، ص 23.

(5) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 32.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

كما يقصد بالحجز الإجراء الذي تقوم فيه الإدارة بوضع يدها على المال وبيعه لإستيفاء حقوقها، إن هذا الإجراء يعد مهما لتحصيل الأموال المكلف بالضريبة المستحقة بعد يوم من تبليغ التنبيه و ذلك ما نصت عليه المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

وهو نفس المبدأ الذي أخضع به المشرع الفرنسي في بعض مواد الضريبة بالقول:

La saisie ne peut être effectivement pratiquée au plus tôt que le surlendemain de jour de la signification du commandement en outre lorsque ce délai expire normalement un samedi. Un dimanche ou un jour férié au chômé. Il est prolongé jusqu' au premier jour ouvrable suivant.

حيث أن المشرع الفرنسي نص على أنه لا يتم الحجز إلا بعد ثمن أيام على الأقل من تبليغ الإخطار بالحجز.

لقد وضع المشرع الجزائري هذا الإجراء بالإضافة للبيع حتى يسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف، وبالتالي فإن الإدارة تلعب دورا مزدوجا لأنها الحكم و الخصم في آن واحد و لأنها صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءات الحجز و تحت مسؤوليتها وفقا لأحكام المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية حتى يتم إتخاذ كل إجراءات لابد من توفر " محل الحجز" والذي نقصد به أموال المدين المراد حجزها سواء كانت منقولات أو عقارات ووضعتها تحت إدارة الضرائب، وذلك ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ: 2005/06/21 فالمشرع حول الإدارة الضرائب حجر المحل و بيعه للإستيفاء الدين غير أنه يجب أن يكون محل الحجز المال مملوكا شخصيا أو لمن يستغله وفقا لأحكام المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁽¹⁾.

أ- أنواع الحجز:

❖ **حجز مال المدين لدى الغير:** يعتبر إجراء إستثنائي تقوم به إدارة الضرائب بموجب إشعار

خاص يعرف بإشعار للغير الحاجز.

❖ **حجز أموال المكلف لدى الغير:** و ذلك حسب المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة و

الرسوم المماثلة.

(1) سعاد زموري، مرجع سابق، ص 57.

❖ **حجز المحل التجاري:** حددها المشرع ص.م. 150 من قانون إجراءات الجبائية وكذا المواد 145 و 146 من ق.إ.ج⁽¹⁾.

ب- إجراءات الحجز الإداري:

لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة، ولكن ضمن الشروط و الإجراءات المحددة وفقا لأحكام المادة 145 من ق.إ.ج، حيث يتعين على المنفذ إحترام القواعد العامة للحجز الإداري و المتمثلة فيما يلي:

- يجب أن يكون إجراء الحجز في المواعيد المسموح بها و ذلك وفقا لأحكام المواد في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المادة 147 من ق.إ.ج و المادة 354 من ق.ض.م و المادة 644 من ق.إ.م.

- عدم التعسف في الحجز ، فينبغي أن يكون الحجز لأموال المدين في حدود مديونيته.

- إعلام المكلف بالضريبة بمحضر الحجز فإذا كان حاضرا ووقع على محضر الحجز فلا يلزم إعلامه، أما إذا كان غائبا فإنه يلزم إعلامه بمحضر الحجز.

- يجب أن تكون إجراءات الحجز في المواعيد المسموح بها، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية .

- يشرع أولا في حجز الأموال المنقولة، فإذا لم تف بكل الدين يحجز على بقية الأموال المنقولة و غير المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين، ثم حجز ما للمدين لدى الغير.

- إعلام العامة بالحجز من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز في مكان المال، أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب، أو نشره في صحيفة يومية.

- كما أن الأصل في قانون الإجراءات الجبائية أن يكون الحجز تنفيذيا، لذا ينبغي إتخاذ مقدمات و إجراءات لإستصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب و تبليغ الإنذار بالدفع و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، وفقا لأحكام المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

- في حالة الإفلاس و التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالإمتياز على جميع الأصول التي تقع تحت إمتيازها.

- وبخصوص حراسة المال المحجوز فتحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

(1) سعاد زموري، مرجع سابق، ص56.

ويمكن أن يستفيد الحارس المعين، زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه، من إسترداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف نصف قيمة الأشياء المحروسة. وإذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها، وتقع على كاهل المكلف بالضريبة مصاريف الحراسة⁽¹⁾. كما يمكن الإشارة إلى أن هناك نوعين من الحجز الإداري:

1- إجراءات الحجز على المنقول إداريا:

المقصود هنا بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة و في حيازة من يمثله و ذلك بقصد بيعها لإستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، و يحصل الحجز على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونيا أو المحضر القضائي، و تتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، و يشترط في حجز المنقول الشروط التالية:

✓ أن يكون المال المراد حجزه منقولاً عادياً، فإن كان يعتبر عقاراً بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري.

✓ أن يكون المال المحجوز مملوكاً للمدين.

✓ أن يكون المال في حيازة المدين أو من يمثله.

بعد إستيفاء الشروط تتم مباشرة عملية التحصيل الفوري وفقاً لأحكام المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من قبل قابض الضرائب، ويوجه تنبيهها للمكلف بدون مصاريف.

ويتم تنفيذ الحجز بإنتقال أعوان الضرائب أو المحضر القضائي إلى المكان الذي توجد فيه الأموال المراد حجزها، و يقوم بجردها ووصفها و ذكرها في محضر الجرد وتعيين حارس عليها و ذلك وفقاً لأحكام المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية، أما إذا كان المكلف بالضريبة مفلساً أو في حالة تسوية قضائية تحتفظ الخزينة العمومية بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالإمتياز على جميع الأملاك التي تقع تحت إمتيازاتها حسب المادة 149 من نفس القانون.

(1) حساوي سليمة ، مرجع سابق، ص43.

2- إجراءات الحجز على العقار:

تباشر إجراءات الحجز على العقار بتوجيه تنبيه للمكلف بالضريبة حسب المادة 147 من نفس القانون، بمجرد توفر وجوب التحصيل، يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه، ويجب مراعاة الأحكام العامة للحجز الإداري وأهمها سند الحجز المتمثل في القرار الصادر عن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، و يشترط أن لا يكون للمكلف أموال منقولة، أي لا يتم الشروع في الحجز على العقار إلا بعد الحجز على المنقول، و تتم إجراءات الحجز على العقار بموجب الإجراءات التالية:

إنتقال أعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي إلى مكان العقار، حيث يمكنه الإستعانة بأي شخص يراه مناسباً في حالة عدم وجود المدين، بعدها يقوم أعوان التنفيذ بإتباع الإجراءات من حيث الإنتقال و تحرير محضر حجز العقار، كما يشتمل هذا المحضر على البيانات الأساسية لهذا العقار مثل: مساحته، وحدوده، ورقمه و القطعة الأرضية كما هو في السجل العقاري، و يشتمل أيضاً على تاريخ كتابة المحضر، مكانه، ساعته، وأوصاف العقار... كما لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على لزوم تسجيل محضر الحجز الخاص بالعقار حجزاً إدارياً، فالحجز العقاري يرتب آثار من تاريخ تسجيله في السجل العقاري فإن لم يوجد فمن تاريخ تحرير محضره و يكون ذلك بشرط إعلام كل من المكلف بالضريبة وعامة الناس⁽¹⁾.

3- سلطة إدارة الضرائب في الحجز:

لمصلحة الضرائب حق توقيع حجز بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من المكلف إذا لم يتم أدائها في المواعيد القانونية فالأصل أن يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون الحاجة إلى المطالبة في مقر المدين إلا أنه يجب على المصلحة أن تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد حيث لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار المكلف⁽²⁾.

ويكون قابض الضرائب هو المختص بإرسال الإنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطلوب أدائها و شروط الإستحقاق وكذا تاريخ الشروع في التحصيل.

ويشترط في هذه الإنذارات ما يأتي:

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 51.

(2) سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، دار مصر، مصر، 2008، ص 254.

- 1- إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا.
 - 2- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم. وبالنظر إلى إدارة الضرائب نجد أنها تعتبر الجهة الدائنة في الحجز، و هي التي تباشر وتشرف على إجراءاته و لا يشرف عليه القاضي و لا يتدخل، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ وعلى ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز، و لا يشرف عليه بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة كل إجراءاته وتحت مسؤوليتها⁽¹⁾.
- هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/07/30، حيث تتمتع إدارة الضرائب طبقاً للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة بحق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في إستيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة⁽²⁾.

▪ الغلق المؤقت للمحلات:

لقد منح المشرع إدارة الضرائب هذا الإمتياز للحفاظ على أموال الخزينة العمومية فتقوم بإجراء الغلق في حالة تعذر التحصيل الودي⁽³⁾، وهذا ما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية و يشترط فيه عدة شروط منها:

✓ التنبيه و الإخطار (le commandement):

يجب أن يكون قرار الغلق مسبقاً بتنبيه يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة، التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة، بحيث يترتب على غياب أو عدم إحترامه شكله القانوني بطلان المتابعة.

✓ البيانات اللازمة للإخطار: يجب أن يتضمن ما يلي:

- إسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة.
- نشاط وسنة التغيريم.
- تحديد الضرائب أو الضرائب محل المتابعة.
- تعيين أرقام جداول الضريبة و تواريخ إستحقاقها.

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 36.

(2) حساوي سليمة، مرجع سابق، ص 40.

(3) العمري زينب، مرجع سابق، ص 25.

- إسم و لقب عون المتابعة.

- أن يكون مؤرخا و مصادق عليه من طرف قابض الضرائب المختص.

للإشارة فإنه يجب أن يشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة و ما ينجز عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف و بيعها بالمزاد العلني.

إن هذا التنبيه يكون وفقا لنموذج خاص ومحدد و على مستوى إدارة الضرائب، و يتم تبليغه عن طريق أعوان المتابعة المؤهلين قانونا بقباضة الضرائب كما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها.

وجوب تنفيذ هذا القرار في مهلة **10** أيام إبتداءا من تاريخ التبليغ بشرط عدم تحرر المكلف من دينه الضريبي، أو أنه لم يكتتب سجلا يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال مدة **10** أيام. وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة الذي يقوم بإستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد **929,930,948** من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المتخصصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجال، وذلك بعد سماع الإدارة الضريبية أو إستدعائها قانونا.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، و يخضع عن طريق البيع لرخصة تعطى للقباض، وذلك بعد أخذ الرأي مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، و في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل **30** يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقباض الضرائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع.

- أسباب غلق المؤقت للمحلات:

إن الضريبة تفرض على الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مربحا، فإذا تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبة تلجأ إدارة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير من أجل إرغام المكلف بالضريبة من تسوية وضعيته أمام الإدارة الضريبية.

هنا ينتهج المكلفون بالضريبة طرق غير قانونية بهدف عدم تسديد الضريبة، إذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل، وبعد التنبيه الأخطاء دون أن يقوم بتسويته وضعيته هنا تلجأ إدارة الضرائب إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق محله التجاري أو المهني مؤقتا

حيث نصت المادة 156 بأن: "إجراء الغلق الإداري للمحل، ومن إجراءات التحصيل الجبري تتخذ إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي"⁽¹⁾.

وحسب الأستاذ فوضيل كوسة، فإن هذا الإجراء رغم أنه يمس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في إستفتاء الديون.

▪ البيع:

يعتبر البيع آخر مرحلة من مراحل التحصيل، و الهدف منه هو الحصول على مبالغ من خلالها تستوفي إدارة الضرائب حقها من ثمن الأموال المحجوزة وحل للنزاع دون اللجوء إلى الإجراءات القمعية، وقد نصت عليه المادة 151 من ق.إ.ج.

كما يعتبر بيع المحجوزات من أهم التصرفات القانونية التي ترد على المحل التجاري هي بيعه، ولقد عرفت المادة 351 من القانون المدني الجزائري البيع بأنه: "عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي إذ يشترط لإنعقاد بيع المحل التجاري توافر الأركان العامة للعقد و هي الرضا والمحل والسبب.

فالرضا يكون متى إتفقا إرادتين على البيع و المبيع و الثمن، أما المحل البيع فيقصد به الشيء للتعين و أن يكون المبيع مما ينطبق عليه وصف المحل التجاري و بخصوص السبب أو الغرض فيجب أن يكون الغرض من إستغلال المحل مشروعاً ولقد نظم المشرع الجزائري أحكام عقد البيع المحل التجاري في المادة 79 من القانون التجاري وما يليها، ويختلف بيع المحجوزات بغرض تحصيل أموال الخزينة العامة عن البيع في القانون المدني وهذا ما يظهر من خلال المادة 151 والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن مختلف إجراءات البيع⁽²⁾.

1- شروط البيع: تخضع إجراءات بيع المحجوزات للشروط التالية:

أ- الترخيص بالبيع:

قبل التطرق إلى إجراءات و مراحل الترخيص بالبيع لا بد أولاً أن نتعرف على معنى الترخيص الإداري.

(1) فزيل كوسة، مرجع سابق، ص26.

(2) حساوي سليمة، الآليات القانونية للتحصيل الجبري في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة زيان عاشور،

الجلفة، 2016-2017، ص51

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

حيث يعد الترخيص الإداري إجراء إداريا من بين العديد من الإجراءات الإدارية حيث يزداد ويتضاءل إستعماله من نظام سياسي و قانوني إلى نظام سياسي و قانوني آخر، فهو يعتبر وسيلة و أداة لمراقبة النشاط الإداري، و ممارسة الحريات العامة الفردية منها و الجماعية أو لتنظيم إستعمال المال العام أو الخاص⁽¹⁾.

يخضع تنفيذ هذا الإجراء لرخصة تعطى لقابض الضرائب، بعد أخذ الرأي الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفقا للمادة 146 من ق.إ.ج، و في حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في أجل 30 يوم من تاريخ إرسال الطلب إليه لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة القيام بالبيع حسب المادة 146 فقرة 4.

إن شرط الترخيص يسقط في حالة تعلق الأمر بمحجوزات قابلة للتلف أو التي تشكل خطرا على الجوار بحيث يمكن الشروع بالبيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب كل حسب مجال تخصصه وذلك حسب المادة 146 فقرة 5 من ق.إ.ج⁽²⁾.

ب- إجراءات الإشهار:

بعد الحصول على الترخيص بالبيع من قبل الوالي أو المدير الولائي للضرائب المباشرة نبدأ عملية الإشهار بالبيع وهي عملية تسبق البيع يتم فيها إلصاق الإعلانات المتضمنة للبيانات الضرورية وفقا لأحكام المادة 151 الفقرة 4 ق.إ.ج.

ويجوز عند الإقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز وذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146، و يمكن لكل دائن خلال العشرة (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل خمسة عشرة (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور، أن يطلب من القابض المباشر أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة.

ويجرى البيع بعد عشرة (10) أيام من إلصاق الإعلانات المتضمنة ما يلي:

(1) عبد الرحمن عزوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص3.

(2) المادة 146 في فقرتيها 4 و 5 عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006. ج.ر، عدد 85 التي أضيف في محتواها وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى

- 1) بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة و إسميهما و مواظنيهما.
 - 2) الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها.
 - 3) مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري.
 - 4) طبيعة عمليات المحل التجاري ووضعيته، و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل.
 - 5) مكان و يوم و ساعة فتح المزاد، و لقب القابض الذي يباشر البيع و عنوان مكتب القباضة و تعلق هذه الإعلانات وجوبا بمعنى القابض المباشر للمتابعة و ذلك على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم إختصاصها و مكتب القابض المكلف بالبيع.
- ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.
- ويتم إثبات القيام بالإشهار من خلال الإشارة إليه في محضر البيع.
- وإذا لم تراعي شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، و يمكن وضع دفتر الشروط و يجوز للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري.
- وبالرجوع إلى القانون التجاري نجده يتضمن إجراء إشهار بيع المحل التجاري و ذلك بموجب نص المادة 83 منه، كل تنازل عن محل تجاري، يجب إعلانه خلال خمسة عشرة يوم من تاريخه بسعي المشتري تحت شكل ملخص أو إعلان في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية و فضلا عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي تستغل فيها المحل التجاري، وبالنسبة للمحلات التجارية المتنقلة فإن مكان الإستغلال هو المكان الذي يكون البائع مسجلا فيه بالسجل التجاري.
- 2- إجراءات البيع: المشرع نص على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع المزاد العلني⁽¹⁾، حسب المادة 152 ق.إ.ج.

(1) فطوش طارق، مرجع سابق، ص 29.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

ويتم تحرير محضر بالبيع من قبل قابض الضرائب و تسليم نسخة منه للمشتري حسب المادة 151 فقرة 5، و عليه فإن المشرع تناول بيع المحل التجاري بالتفصيل في المادة 151 من ق.إ.ج وترك باقي أنواع البيوع الأخرى للأحكام العامة.

معنى هذا أنه حتى يتسنى تحصيل كل الضرائب و الحقوق و الرسوم يتمتع مفتشوا الضرائب بحق اللجوء إجباريا إلى استعمال إمتيازات السلطة العامة بإرادة منفردة و المعترف بها للإدارة الجبائية ومن ثم فالمتقاعس عن دفع الضريبة، يجب أن يتابع بكل الطرق القانونية لا سيما اللجوء مباشرة بصفة إلزامية إلى التدابير التنفيذية سواء الحجز أو بيع أملاك المتقاعس.

حيث تجرى عملية البيع بالمزاد العلني تحت أعين محضر قضائي بعد أن تحصل الإدارة الجبائية على إذن البيع من وكيل الجمهورية للمنقولات أو العقارات و يحجج تاريخ البيع بمدة زمنية كافية للراغبين في إقتناء المبيعات و الإستعداد لذلك و تنشر إعلانات البيع بالمزاد العلني ويحدد مكان عملية البيع والوقت التي تجرى فيه و يتولى المحضر القضائي للمكلف بعملية البيع بالمزاد عملية التبليغ الفردي لمختلف المتعاملين معه إذ قد يبدون إهتمام بذلك.

بحيث يسند كل مكتب عمومي للبيع بالمزايدة إلى محافظ يتولى تسييره لحسابه الخاص و تحت مسؤوليته و رقابة وكيل الجمهورية للجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها، ويرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الإفتتاحي و في حالة قصور المزايدات يباع المحل التجاري بالتراضي، و تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، و إما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.

أي أن بإختصار يمكن القول بأن البيع يعد إجراء أو وسيلة أخيرة بيد إدارة الضرائب و لا يمكن أن يحدث إلا بعد المرور بإجراء الحجز، وبالتالي فهو إجراء للمتابعة حسب نص المادة 145، ويخص مباشرة الحجز التنفيذية فهي المرحلة الوحيدة السابقة لعملية البيع، و ذلك بعد التبليغ الرسمي لهذا الأمر للمحجوز عليه⁽¹⁾.

(1) إغيث مسيكة، مرجع سابق، ص37.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي.

تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة، بعد يوم من إستحقاق الضريبة، و إتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل و الحجز ثم البيع وفقا لأحكام المادة 145، و بالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة⁽¹⁾.

الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة.

يتم ذلك من خلال إعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته، ولقد أوجب المشرع لجل المنازعات لجوء المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية أي أنه إشتراط التظلم الإداري المسبق، فإن لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء⁽²⁾.

كما إعتبر المشرع التظلمات في مجال التحصيل الضريبي شكاوي في شكل إعتراضات وقد منح المكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، بحيث يمكن منازعة الإدارة الضريبية في الإجراءات التي إتبعها و التي تشوبها عيوب شكلية و إجرائية، وعليه التظلم أو الإعتراض في مجال منازعات التحصيل يمكن أن ينصب على شكل الإجراء أو موضع المتابعة ويتجلى ذلك في صورتين:

- الإعتراض على إجراءات المتابعة من حيث الشكل وهو ما نتناوله أولاً.
- ثم يأتي الإعتراض على إجراءات التحصيل من حيث الموضع ثانياً.

1- الإعتراض على شكل إجراءات المتابعة.

إن الإعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة في مجال الوعاء الضريبي يختلف عما هو عليه الحال في مجال التحصيل الضريبي، حيث رأينا أن موضوع الشكاوي في نزاع الوعاء الضريبي يدور حول الأخطاء المرتكبة في تحدد وعاء الضريبة أو حسابها.

في حين أن التظلم في مجال التحصيل الضريبي يتعلق بإعتراض المكلف بالضريبة على شرعية شكل إجراء المتابعة أو الإعتراض على وجوب التحصيل أو التحصيل الجبري، وبالتالي فإن الإعتراض على المتابعات التي يقوم بها قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة⁽³⁾.

(1) فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 82.

(2) حساوي سليمة، مرجع سابق، ص 52.

(3) سعاد زموري، مرجع سابق، ص 60.

أ - الإعتراض على سند المتابعة:

لابد أن يتوفر سند المتابعة على بيانات أساسية وعدم ذكرها يدفع المكلف بالضريبة إلى طلب إلغاء السند، وهذا ما أقرته المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى المعترض تقديم شكواه أمام مدير الضرائب، كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير المتضمن قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني.

ولا يقبل مباشرة الإعتراض على سند المتابعة إلا بعد إنقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة البت في الشكاية، علما أن هذا الإعتراض لا يوقف دفع المبلغ المستحق للخزينة العمومية، وعليه فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد وفقا للمادة 153 من نفس القانون، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 08-05-2005: "حيث أن الإعتراض لا يقطع تنفيذ المبلغ ومن حق الإدارة متابعة المكلف بالضريبة، ومن دون إنتظار قرار الجهة القضائية المختصة..".

ب - طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد ومهما كان موضوع المنازعة فهذا لا يوقف التسديد إلا بأمر من قاضي الإستعجال، وبالرغم من إمتيازات القابض الضرائب في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له المشرع الجبائي من خلال قانون إجراءات الجبائية لإستيفاء ديون الخزينة العمومية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة، إلا أن كل هذه الإجراءات التي يتخذها تخضع لرقابة القاضي الإداري، حيث تظهر هذه الرقابة في مدى إحترام قابض الضرائب للإجراءات المتعلقة بتوجيه الإنذار وبعدها مباشرة إجراءات التحصيل⁽¹⁾.

وإضافة على ذلك منح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة حق الإعتراض على هذه الإجراءات، وحق طلب إيقاف التسديد أمام القاضي الإستعجالي، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره تحت رقم: 023856 الصادر بتاريخ: 08/03/2005، كما أن نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تفرض على المكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه فهو شرط أولي لأي دعوى قضائية من أجل إلتماس وقف دفع الجزء المتنازع فيه من هذه الضريبة، وعلى المكلف تقديم ضمانات التي من شأنها ضمان تحصيل الضريبة.

(1) العمري زينب، مرجع سابق، ص 28.

كما يجوز لمن قدم شكوى ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد: 72، 73، 75، 76، 77 من قانون الإجراءات الجبائية أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع فيها.

الفرع الثاني: الإعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب.

الإعتراض على التحصيل الجبري (القسري) يمس أساس بالموضوع على عكس الإعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلقة بشكل الإجراء، فالإعتراض على التحصيل القسري يتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء له، ويباشر الإعتراض بنفس شروط و إجراءات الإعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والإعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب⁽¹⁾.

كما خول المشرع المكلف بالضريبة منازعة إدارة الضرائب في شرعية حق خزينة العامة، وذلك بالإعتراض على الإلتزام بالدفع أو مقدارها، ويكون الإعتراض بالإلتزام بالدفع أو مقداره وفق المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث تنص: "يشكل كل نزاع على وجود الإلتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء له إعتراضا على التحصيل القسري".

يخضع هذا الإجراء إلى شروط نصت عليها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 ، كما نصت المادة 59 فقرة 01 من ق.إ.ج على أنه: "يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة 4 سنوات متتالية، إعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة، وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة".

وعن الآجال التي تتم فيها الإعتراض على التحصيل الجبري:

* حدد القانون الآجال التي يتم من خلالها الطعن بأجل شهر (1) إبتداء من تاريخ تبليغ أو سند المتابعة.

* ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه قابض الضرائب الذي يباشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات المؤسسات الجهات المختصة قانونا بدراسة الطعن.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 54.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

* وعليه فإن أجل الشكوى في نزاع التحصيل أقصر منها في نزاع الوعاء ويعود ذلك لحساسية هذا الإجراء وكذا أهميته⁽¹⁾.

كما يمكن الإشارة إلى الحالات والأجال التي يتم فيها الاعتراض على التحصيل الجبري:

يتمثل موضوع الطعن في شكل الاعتراض على التحصيل القسري فيما يلي:

✓ وجود الإلتزام بالتسديد.

✓ مبلغ الدين الجبائي.

✓ إستحقاق المبلغ المطالب به.

✓ أسباب أخرى لا تعترض و لا تمس وعاء أو حساب الضريبة

✓ أما عن الأجال القانونية التي يتم خلالها الطعن فقد حددها القانون بأجل شهر إبتداء من تاريخ تبليغ أول سند المتابعة.

✓ ويكون كل من المدير الولائي للضرائب الذي يوجد تحت إشرافه المحاسب العمومي(قابض الضرائب) الذي باشر إجراءات المتابعة أو مدير كبريات مؤسسات الجهات المختصة قانونا بدراسة الطعن⁽²⁾.

الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من إجراءات منازعة التحصيل الضريبي.

إن معظم النقاط التي تناولناها في الفرعين أعلاه، أثارت عدة إشكاليات في الممارسة القضائية وعليه عند تصفحنا لقرارات مجلس الدولة وجدنا بعض القرارات متعلقة ببعض هذه الإجراءات نذكر بعضها وفقا للمسائل التي عالجتها فيما يلي:

أ- التظلم:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة، كرس مبدأ صريح وهو أن عدم القيام بالتظلم المسبق المذكور في **المادتين 397-398** من قانون الضرائب المباشرة يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا، إلا أنه يعاب على هذا القرار أنه رفض الدعوى شكلا تحت عنوان " من حيث الموضوع " بل كان عليه أن يرفضها تحت عنوان من حيث الشكل.

وعلى نفس المنوال تقريبا سار مجلس الدولة في قرار آخر، حيث إشتراط في دعوى إسترداد أشياء محجوز عليها ورفع اليد على الأموال، القيام أولا برفع طلب أمام المدير الولائي للضرائب طبقا للمادة **397** من قانون الضرائب المباشرة.

(1) سعاد زموري، مرجع سابق، ص64.

(2) حساوي سليمة، مرجع سابق، ص87.

2- إمتياز الخزينة العمومية في إستيفاء ديونها:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة⁽¹⁾، كرس حق الإدارة في ممارسة إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وفقاً للأفضلية في إستيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وذلك تطبيقاً للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة، وعلى نفس المنوال تقريباً سار مجلس الدولة في قرار آخر⁽²⁾، حيث جاء في حيثياته مايلي: "...وحيث أن تسجيل الرهن خرقاً للقانون بالنظر إلى الوثائق المدرجة بالملف والمثبتة لإستحقاق الضرائب تجاه التعاضدية المدنية من 1992 أي قبل إبرام عقد رهن الحيازة يفقد الرهن الإتفاقي قيمته القانونية، وبالتالي لا يمكن الدفع به من طرف البنك للمطالبة بحق إمتياز بناء على المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة....وحيث أنه يتعين القول إذن أن الرهن الإتفاقي لا يعطي أولوية لصاحبه لإستيفاء دينه إذا سجل خرقاً للقانون وتبقى بالتالي الأولوية للخزينة العمومية..."

3- صحة إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/07/30، نلاحظ أنه طبق المادة 328 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية، وترسل للمعني في ظرف مغلق، وجاء في القرار أن المعني بلغ بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلاً، ونجد مجلس الدولة في قرار آخر بتاريخ 2002/01/28، قد قضى بصحة إجراءات التحصيل الجبري وجاء في حيثياته: "...حيث أن إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، تمت وفقاً لمتطلبات القانون وخاصة المواد 392 وما يليها من قانون الضرائب، والمادة 34 من الأمر 31/96، وعليه فإن طلب المستأنفة لإبطالها طلب غير سديد و يتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف..."

4- وقف تنفيذ إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2002/12/17 رقم 5671 نجد أنه أكد أن وقف تنفيذ الحجز التنفيذي من إختصاص القاضي الإستعجالي، وأن وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح وحقوق الأطراف ولا بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده، عند الفصل في الموضوع، مادام أن قاضي الموضوع قرر

(1) قرار رقم 001763 - 2001/07/30، مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 36-64.

(2) قرار رقم 010512 المؤرخ في 2003/06/17، مجلس الدولة، العدد 5، 2004.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

تعيين خبير، ولقد إشتراط مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 15/10/2002 رقم 005543 من أجل الأمر بوقف تنفيذ الحجز على ضرورة أن تكون هناك دعوى أولية معروضة أمام القاضي الموضوع وجاء في حيثيات القرار: "غير أنه بالرجوع إلى ملف الإستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أن النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة.." (1).

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص ص 55-56.

المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو.

قد يواجه المكلف بالضريبة مصاعبا مالية تحول دون قدرته على تسديد ما عليه إتجاه الخزينة، فمن حقه عند العسرة أن يلتمس من الإدارة الجبائية طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب والغرامات الذي يتعرض لها.

المطلب الأول: طلبات المكلف بالضريبة.

لقد خول القانون المكلف بالضريبة إمكانية تقديم طلبات الإعفاء من الضريبة أمام لجان الطعن الولائية، التي تجد أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والمقرر رقم: 16 الصادر بتاريخ 1991/05/25 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين هذه اللجان، التي تختص بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مبالغ عقوبات التحصيل، الغرامات و العقوبات الجبائية الخاصة برسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة و كذلك حقوق التسجيل⁽¹⁾، وتبت فيها وفقا للسلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها إذ أنها لا تنتقيد بأي نص قانوني، كونها تدرس الطعون وفق معطيات مادية بحتة.

يقدم المكلف بالضريبة وفقا لنص المواد 92،93،173 من قانون الإجراءات الجبائية طلبه لإلتماس الإعفاء من الضريبة المفروضة عليه قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية⁽²⁾، كما يمكنه أيضا أن يلتمس من إدارة الضرائب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو يلتمس الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية، كما حددت المادة 92 من ق.إ.ج⁽³⁾.

الفرع الأول: إجراءات تقديم طلب العفو.

تتمثل إجراءات تقديم طلب العفو فيما يلي:

1-تقديم الطلب: يجب على المكلف حسب المادة 93 إرسال الشكاوي إلى مدير الضرائب للولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع مع إرفاقها بالإنذار في حال عدم إمكانية

(1) أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص50.

(2) سلامي العيد، مرجع سابق، ص57.

(3) سعاد زموري، مرجع سابق ، ص66.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

تقديمه⁽¹⁾، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذا الطلب⁽²⁾. ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الأمر بالضريبة والرسوم المخصصة لميزانية البلدية.

2- البت في الطلب و إتخاذ القرار: سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من إختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب إختصاصه، وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبية أو الغرامة وذلك وفقا لما يلي:

نصت المادة **3/93** من ق.إ.ج على أن: " سلطة البت في الشكوى المكلفين بالضريبة هي من إختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب عندما يفوق المبلغ **5.000.000** دج، و من إختصاص مدير الولاية للضرائب عندما يكون المبلغ ساوى أو يقل **5.000.000** دج".

- بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا:

يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ **500000** دج، وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، و يتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.

- بالنسبة للمدير الولائي للضرائب:

يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ **500000** دج، وذلك بعد أخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، و يتم التبليغ بنفس كيفية قرارات المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة بأجل⁽³⁾.

(1) اسعاد زموري، مرجع سابق، ص 69.

(2) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 58.

(3) زينب العمري، مرجع سابق، ص 30.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

وتخول مسؤولية الفصل في شكاوي المكلفين بالضرائب كما هو موضح في الجدول التالي⁽¹⁾:

الجدول رقم(01): مسؤولية الفصل في شكاوي المكلفين بالضريبة.

الإدارة المسؤولة	مبلغ الشكوى(الوحدة: دج)	رأي اللجنة
مديرية الضرائب للولاية	أقل أو يساوي 5000000	لجنة الولاية
المديرية الجهوية للضرائب	أكبر من 5000000	لجنة جهوية(يتم إحداثها لهذا الغرض)
مديرية المؤسسات الكبرى	مهما كان المبلغ	لجنة المؤسسات الكبرى.

الفرع الثاني: آثار تقديم طلب العفو.

تترتب عن تقديم طلب العفو، النتائج التالية:

✓ لقد خول القانون للمدير الولائي سلطة البت في طلبات الطعون من أجل العفو، غير أن قراراته قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليمياً.

✓ تبلغ القرارات للمعنيين وفقاً للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

✓ نصت المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية، على حالة خاصة بتطبيق المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها، و المنقوصات ، و الإغفالات بجميع أنواعها و التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها، أو في حسابها ،حيث يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات و بصرف النظر عن الأجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة أن تعارض في هذه المقاصات عندما يطلب المكلف بالضريبة الإعفاء من ضريبة ما أو التخفيض منها.

غير أنه وخلافاً لما سبق ذكره، فإنه يجوز تطبيق المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى، وذلك حتى و لو كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي و هذا في حالة الشكوى المتعلقة بالتقديرات العقارية للأموال المبنية.⁽²⁾

(1) دوداح رضوان، مرجع سابق، ص46.

(2) سلامي العيد، مرجع سابق، ص59.

المطلب الثاني: طلبات قابض الضرائب.

إن المشرع من جهة أخرى، سمح لقابض الضرائب بتقديم طلبات إلى السلطة الإدارية لتبت - طبقا للقوانين و التنظيمات- في جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة، حيث تنص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يجوز لقابض الضرائب أن يطلبوا إبتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، قرار إنعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، ونفس المادة القانونية تضع الشروط و القيود على ذلك(1)، ويتم تقديم هذه الطلبات و التحقيق فيها و إتخاذ بشأنها وفقا لإجراءات قانونية(2).

الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب.

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات: طلبات إقرار إنعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل وطلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية(3)، وعلى هذه الحالة يمكن تلخيص شروط تقديم الطلبات كالآتي:

- ✓ -يجب على قابض الضرائب أن يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل، من بين الحجج التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم.
- ✓ يقدم الطلب في شكل بيانات إلى المدير الولائي للضرائب، قبل 20 أفريل من كل سنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ.
- ✓ كما أن هذا الطلب لا أثر له سوى إبراء مسؤولية قابض الضرائب، و لكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة حيث يجب على القابض معاودة إتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم في حالة ما إذا تحسن حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم.
- ✓ لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 59.

(2) زينب العمري، مرجع سابق، ص 31.

(3) شاعة نورية، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم،

2016-2017، ص 31.

✓ تخول سلطة البت في الطلبات للمدير الجهوي للضرائب ولمدير الضرائب بالولاية حسب المعيار المذكور في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

✓ حكم الإلغاء يصدر من المدير الولائي للضرائب وفقا للمادة 3/54 من قانون الإجراءات الجبائية عند إنقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة⁽¹⁾.

كما يمكن إعطاء شرح أكثر تفصيل حول طلبات قابض الضرائب فيما يلي:

❖ طلبات إقرار إنعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل:

يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، و يكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، و يقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها.

وهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، و الحصص غير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند إنقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، و يصدر حكم الإلغاء من قبل المدير الولائي للضرائب خلافا للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها⁽²⁾.

❖ طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية:

تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشأن الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها⁽³⁾.

الفرع الثاني: التحقيق في الطلب و إتخاذ القرار.

يتم تسجيل طلبات قابض الضرائب في سجلات خاصة، وتوجه إلى المفتشات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق في صحة المعلومات من القابض و كذا إجراءات التحصيل قد إتخذت ضد المكلف⁽⁴⁾.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 60.

(2) عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 52.

(3) العمري زينب، مرجع سابق، ص 31.

(4) سعاد زموري، مرجع سابق، ص 67.

الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي

أي بمعنى أنه يسجل الطلب في سجل خاص، ثم يوجه إلى المفتشيات المعنية أين يتولى رئيس المفتشية التحقيق عن صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، خاصة عن إتخاذ كافة إجراءات التحصيل، وفي حالة وجود إختلاف في الآراء بين القابض و رئيس المفتشية فيعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب،⁽¹⁾ كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد إتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى إستحالة التحصيل و إذا إختلفت الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فإن رأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب⁽²⁾.

(1) سلامي العيد، مرجع سابق، ص 60.

(2) شاعة نورية ، مرجع سابق، ص 32.

من خلال ما سبق نستخلص أن عملية التحصيل الضريبي أهم مما يظنه الكثير، حيث تحتل وبالدرجة الأولى للإيرادات المختلفة الدولة، بالتالي تعمل جميع الدول ودون إستثناء على ضمان فرضها وتحصيلها بمختلف الطرق و الوسائل، بداية بالطرق الودية و التي تحدث بمجرد حلول آجال دفع دين الضريبة و في حالة فشل هذه الإجراءات تتوجه الإدارة مباشرة إلى الطرق الجبرية و التي يتصدرها الإنذار وبعدها الغلق مروراً بالحجز بكل أنواعه ثم الوصول أخيراً بالبيع.

وبالتالي يمكن القول هنا أن المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً فهو ملزم بدفع ما عليه من ضرائب و ذلك تفادياً للمشاكل التي يمكن أن تعترضه من وراء الإجراءات التي يمكن أن تتخذها الإدارة في حال عدم أدائه لها في الأوقات المفروضة عليه، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يكون المكلف دائماً هو المطالب و المدين الملتزم بدفع الضريبة، أما الطرف الثاني من هذه العلاقة ألا و هي الإدارة الضريبية فهي من تطلب و تفحص و تراقب و تنفذ.



الخاتمة:

وخلاصة القول ومحصل هذه الدراسة التي حاولنا من خلالها إستيعاب بعض المفاهيم العامة للضريبة و المنازعات الضريبية، وصولاً إلى تفصيل بعض جوانب الموضوع إرتأينا في الأخير إستخلاص بعض النتائج و الملاحظات في موضوع التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر ومن أبرز النتائج التي توصل إليها البحث ما يلي:

✓ أن المنازعات الضريبية في النظام الجزائري تتميز بخصوصيات ومميزات تتفرد بها مقارنة بالمنازعات الإدارية الأخرى، إذ جعلها أكثر تعقيدا من غيرها من المنازعات.

✓ خضوع المنازعة الضريبية لقانون مرن وسريع التطور، بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكامه بإستمرار بموجب قوانين المالية، مما يستوجب تحيين معلوماته لمسايرة هذه التعديلات، وهذا يمكن تدعيمه بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية.

✓ وبالنظر إلى منازعات الوعاء الضريبي نجد أنها المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ حيث تقوم على تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية و لقد منح المشرع الجزائري من خلال القوانين الجبائية الحق للمكلف بأن يرفض تسديد الضريبة لأي سبب يتمسك به كأن يدفع بأنها غير مؤسسة أو تعسفية، ففي هذه الحالة يلجأ المكلف إلى تقديم الشكاية إلى الجهة المختصة بذلك وفقا للشروط المحددة قانونا لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع المطروح أمامها.

✓ أي الإلتجاء إلى هذه المرحلة يعطي الفرصة لإدارة الضرائب لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه و ذلك بغرض تقليل القضايا الضريبية عن الجهات القضائية و الإكتفاء بحلها أمام إدارة الضرائب.

✓ التظلم الإداري يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف و الإدارة الضريبية كما ينمي الثقة بين الطرفين خاصة في حالة تراجع الإدارة عن قراراتها الخاطئة.

✓ وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجد أنه نص على إلزامية هذا الإجراء (الشكاية) بحيث يجب على المكلف أن يتوجه بشكايته المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق حسب الحالة إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة و يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة و يكون ذلك وفقا للأجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، حيث نجد مواعيد تقديم الشكاية غير موحدة إذ تنقسم إلى مواعيد عامة و مواعيد إستثنائية، فهذا التعدد و التنوع يؤدي إلى

- صعوبة إمام المكلفين بها في كثير من الحالات مما يعرض حقوقهم للضياع لذا لا بد للمشرع أن يتدخل للنص على مواعيد ثابتة وموحدة لتقديم التظلمات إلى إدارة الضرائب.
- ✓ إن إجراءات الرد على الشكاية المقدمة أمام الإدارة الجبائية تتميز بالبطء فالأجل الممنوح للجهة المختصة بالنظر في شكاوي المكلفين طويلة جدا، كما نجد أن هذه الآجال تختلف من جهة إلى أخرى فالأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب ليس نفسه الأجل الممنوح لرئيس مركز الضرائب، ضف إلى ذلك فإن الشكاوي توجه إلى هيئات بالنظر إلى المبلغ الضريبي المحدد لكل جهة.
- ✓ وبالرجوع إلى المشرع الجزائري أيضا نجد أنه حاول أن يخلق نوع من التوازن في النصوص القانونية لحماية كل من المكلف بالضريبة و الإدارة على حد سواء حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع و الإعفاءات الضريبية و التخفيض إلى غير ذلك.
- ✓ ومن بين الإجراءات التي منحها المشرع المكلف بالضريبة الإلتجاء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك في حالة عدم رضاه بالقرار الصادر عن الجهة المختصة بالنظر في الشكاوي حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة إختيارية، قد يلجأ إليها المكلف أو يرفع النزاع مباشرة أمام القضاء الإداري أو يرضى بالقرار الصادر، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة و إما الإستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.
- ✓ أما فيما يخص آراء هذه اللجان الإدارية نجد أنها غير ملزمة بحيث يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها وهذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني، فإذا كان رأي هذه اللجان غير مؤسس فإنه يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أن يرفع طعن ضد رأي هذه اللجان في غضون الشهر.
- ✓ أما بالنظر إلى منازعات التحصيل الضريبي نجد أنها تتميز بنوع من الخطورة خاصة فيما يتعلق بالحجز الإداري و غلق المحل التجاري حيث تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعنيين قانونا أو المحضرين القضائيين و ذلك بتوجيه إنذار إلى المكلف بالضريبة بعد يوم كامل من تاريخ الإستحقاق، كما يمكن الإدارة الضرائب أن تلجأ إلى بيع المحل التجاري عن طريق المزاد العلني.

✓ إلا أن هذا لا يعني أن المكلف لا يمكن أن يعترض على إجراءات المتابعة بحيث أن يتوجه تأخذ شكل إعتراض على إجراءات المتابعة أو شكل إعتراض على التحصيل الجبري، و يكون ذلك خلال أجل شهر من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة، كما يمكنه أن يطلب إيقاف التسديد من خلال إتفاق بين كل من المكلف و الإدارة الضريبية.

وبالنظر إلى المشرع الجزائري نجد أنه قد وفق في كثير من التعديلات التي قام بها فهو دائما يراعي مصلحة الطرفين إلا أن ذلك لا يمنع من وجود بعض النقائص التي يمكن إيجاد إقتراحات لها و التي تتمثل في:

- عدم وجود تسلسل في المواد القانونية الموجودة في قانون الإجراءات الجبائية لذا نأمل من المشرع الجزائري أن يراعي ذلك وفقا لمراحل النزاع الضريبي.

- المشرع الجزائري غير ثابت في إستعمالها لبعض المصطلحات فكما نعلم أن اللجان الإدارية تصدر رأيا إلا أن المشرع تارة يستعمل رأيا و تارة أخرى قرارا، حيث أن هذا الأخير يكون ملزما على عكس الرأي الذي يكون غير ملزم.

- تفعيل دور لجان الطعن الإدارية والعمل على إستقلاليتها وتزويدها بالكفاءات ذات الصلة بالمجال الضريبي.

وخلاصة القول إن التشريع الجبائي بمختلف أصنافه يبقى من التشريعات المعقدة، لاسيما في الجانب التقني للمنازعات الذي يصعب على رجال الإدارة الجبائية وحتى الباحثين التحكم به نظرا للتعديلات السنوية التي تطرأ عليه.

قائمة المصادر و المراجع

1- الكتب:

- 1- المحاميد موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الأردن، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، (د.س.ن).
- 2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الجزائر، دار الهدى، ط2، 2008.
- 3- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، (د.ب.ن)، 1994.
- 4- أحمد حمدي العناني، إقتصاديات المالية العامة و نظم السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992.
- 5- بعوش صباح، الضرائب المباشرة في المغرب، الدار البيضاء، الإصلاح، 1987.
- 6- حسين طاهري، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية - الجزائر، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، ط2، 2007.
- 7- حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- 8- حميد بوزيدة، " جباية المؤسسات - دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية و تطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2007.
- 9- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2008.
- 10- حسين طاهري، شرح وجزر الإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، 2005.
- 11- خيرى عثمان، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الإتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.
- 12- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الإتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، القاهرة، 2006.
- 13- رفعت المجذب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، 1971.
- 14- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، 2005.

- 15- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجديدة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008 .
- 16- سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، دار مصر، مصر، 2008.
- 17- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الإقتصاد و المالية العامة، دار زهران، الأردن ، 2009.
- 18- علي لطفي ،إقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990.
- 19- عدلي البابلي، المالية العامة و النظم الحزبية، دار الكتاب الحديث، عمان، الأردن، 2009.
- 20- فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 21- محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية و التطبيق، ط2، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003.
- 22- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، ط1، دار الميسرة، الأردن، 2007.
- 23- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر و التوزيع، القاهرة، 2004.
- 24- محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر ، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، (د.س.ن).
- 25- محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998.
- 26- محرزى محمد عباس، إقتصاديات الجباية و الضرائب، ط4، دار هومة، الجزائر، 2008،
- 27- نوازى عبد الرحمن الهبتي، عبد اللطيف الخشالي، المالية العامة، ط1، دار المناهج، الأردن، 2006 .
- 28- نعيم فهيم، دور الهندسة الضريبية في إعادة النظام الضريبي في مصر، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997.
- 29- يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، (د.س.ن)، الإسكندرية، 2004.
- ثانيا: المذكرات و الرسائل الجامعية.
- 1- الدكتوراه:

- 1- عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية - دراسة حالة الجزائر - ، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012.
 - 2- عبد الرحمن عزاوي، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
 - 3- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010.
- 2-الماجستير:

- 1- أمقران عبد العزيز، المرحلة_القضائية في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، فرع الإدارة والمالية، الجزائر، الجزائر، 2001-2002.
 - 2- بدايرية يحي، الإطار_القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري و إدارة عامة، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2011-2012.
 - 3- حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة و المالية العامة ، الجزائر، معهد القانون و العلوم الإدارية، 1985 .
 - 4- حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص ، إدارة مالية، الجزائر.
 - 5- خديجة ثابتي، " دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص - دراسة حالة تلمسان"، رسالة الماجستير ،تخصص تسيير المالية العامة،جامعة تلمسان، 2011-2012.
 - 6- شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل إجتهد مجلس الدولة، رسالة ماجستير، فرع قانون الأعمال ،كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة،الجزائر، 2008-2009.
- 3- مذكرات الماستر:

- 1- إغيث مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين إمتيازات الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016.
- 2-العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسي،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 3- بسمة عطية، الإجراءات الإدارية لتسوية المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر، قسم الحقوق، جامعة العربي تبسي ، تبسة، 2016-2017.

- 4- بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 1994.
- 5- بظاهر إكرام، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام معمق، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين توشنت، 2016-2017.
- 6- بن شريف ليدية، الإجراءات الإدارية و القضائية منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، قسم قانون الأعمال، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016.
- 7- حساوي سليمة، الآليات القانونية للتحصيل الجبري في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.
- 8- خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل في الضرائب المباشرة و منازعتها ، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017.
- 9- خيشان ليلة، المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016-2017.
- 10- سلامي العيد، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016-2017.
- 10- سعاد زموري، التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018-2019 .

المجلات:

- 1- فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري و المنازعات الخاصة - المنازعة الضريبية- ، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، مكتبة الرشاد للطباعة و النشر، العدد 4.
- 2- نورة موسي، الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية و الإدارية، مجلة فكر و مجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011.

النصوص القانونية:

- 1- المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 47 من القانون 16-14 المؤرخ في: 28 ربيع الأول عام 1438هـ الموافق لـ: 28 ديسمبر 2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

2- المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002، معدلة بموجب المادة 37 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر عام 1435هـ الموافق لـ: 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72، بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

3- المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 47 من القانون 14-16 يتضمن قانون المالية لسنة 2017.

4- المادة 110 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 7 شوال عام 1422، الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، المتضمن قانون المالية سنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79.

5- المادة 72 (الفقرة الأولى) من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية العدد 74.

6- أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر ، العدد 78، صادر بتاريخ 23/12/2001.

7- المادة 146 في فقرتيها 4 و 5 عدلت بموجب المادة 39 من القانون رقم 05-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2006. ج.ر، عدد 85 التي أضيف في محتواها وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى.

8- المادة 72 (الفقرة الثانية) من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادتين 42 من القانون قانون المالية 2007، و 59 من قانون المالية لسنة 2009.

9- نص المادة 80 الفقرة الثالثة قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01..... " لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية".
القرارات:

1- قرار رقم 001763-1001/07/30، مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

2- قرار رقم 010512 المؤرخ في 17/06/2003، مجلس الدولة، العدد 5، 2004.

3- قرار مجلس الدولة رقم 6509 مؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003-2004.

الملتقيات و المحاضرات و المداخلات:

1- الملتقيات:

1- مراد ميهوبي ، إجراءات التحصيل الضريبية أي فعالية، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قالمة، 21 و 22 أفريل ، 2008.

2-المحاضرات:

1- دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارة و علوم التسيير،الجزائر3، 2016-2017.

2- قاثي يوسف ،محاضرات في مقياس المنزعات الجبائية،جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، تخصص محاسبة و تدقيق، 2014-2015.

3- المداخلات:

1- هاملي محمد ، " شرط الميعاد في المنازعات الضريبية ، مداخلة أقيت في إطار الملتقى الوطني: حول الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أفريل 2018،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قالمة.

الفهرس

الرقم	العنوان	الصفحة
	مقدمة	أ-ث
01	الفصل التمهيدي: ماهية الضريبة و المنازعات الضريبية.	02
02	المبحث الأول: ماهية الضريبة و المنازعات الضريبية.	02
03	المطلب الأول: تطور مفهوم الضريبة و خصائصها	02
04	الفرع الأول: تطور مفهوم الضريبة	02
05	الفرع الثاني: خصائص الضريبة	05
06	المطلب الثاني: ماهية المنازعات الضريبية	08
07	الفرع الأول: المفهوم الواسع و الضيق للمنازعة الضريبية	10-08
08	الفرع الثاني: عناصر النزاع الضريبي	11-10
09	الفرع الثالث: أسباب النزاع الضريبي	15-11
10	المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية و الطبيعة القانونية لها	16
11	المطلب الأول: أنواع المنازعات الضريبية	16
12	الفرع الأول: من حيث نوع الضريبة	17-16
13	الفرع الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة	18
14	الفرع الثالث: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع	19
15	المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للنزاع الضريبي	19
16	الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية	20-19
17	الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية	20
18	الفرع الثالث: القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية و طبيعته	21-20
19	الفصل الأول: التسوية الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي	22
20	المبحث الأول: الشكاية (التظلم الإداري)	23
21	المطلب الأول: مفهوم الشكاية و الشروط المتعلقة بها	23
22	الفرع الأول: ماهية الشكاية (التظلم الإداري)	25-23

الفهرس

28-25	الفرع الثاني: الشروط الشكلية و الموضوعية للشكاية	23
31-29	الفرع الثالث: محتوى الشكاية	24
31	المطلب الثاني: تقديم الشكاية	25
32-31	الفرع الأول : الآجال العامة	26
34-33	الفرع الثاني: الآجال الإستثنائية	27
35	المطلب الثالث: النظر و البت في الشكوى	28
36-35	الفرع الأول: التحقيق أو النظر في الشكوى	29
38-36	الفرع الثاني: البت في الشكوى	30
39	المبحث الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية	31
40	المطلب الأول: التظلم أمام لجان الطعن فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسوم على القيمة المضافة	32
42-40	الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية	33
44-42	الفرع الثاني: إختصاصات لجان الطعن الإدارية	34
45-44	الفرع الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن	35
46	المطلب الثاني: التظلم أمام لجنة المصالحة (التوفيق) فيما يخص حق التسجيل	36
49-46	الفرع الأول: التشكيلة القانونية للجنة المصالحة (التوفيق)	37
50	الفرع الثاني: كيفية اللجوء إلى لجنة المصالحة	38
54-51	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن	39
55	الفصل الثاني: التسوية الإدارية لمنازعات التحصيل الضريبي	40
56	المبحث الأول: إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي	41
56	المطلب الأول : إجراءات التحصيل الضريبي	42
58-56	الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية	43
69-58	الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية	44
70	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة في التحصيل الضريبي	45
71-70	الفرع الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة	46
73-72	الفرع الثاني: الاعتراض على إجراءات التحصيل الجبري للضرائب	47
75-73	الفرع الثالث: موقف القضاء الجزائري من إجراءات التحصيل الضريبي	48
76	المبحث الثاني: الطعون من أجل العفو	49
76	المطلب الأول: طلبات المكلف بالضريبة	50

الفهرس

77-76	الفرع الأول: إجراءات تقديم طلب العفو	51
78	الفرع الثاني: آثار تقديم طلب العفو	52
79	المطلب الثاني: طلبات قابضي الضرائب	53
80-79	الفرع الأول: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب	54
82-80	الفرع الثاني: التحقيق في الطلب و إتخاذ القرار	55
85-83	الخاتمة	56