

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



إجراءات التسوية الإدارية في المنازعات الجبائية

مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة ماستر حقوق

تخصص: قانون أعمال

إشراف الأستاذة:

بلجراف سامية

إعداد الطالب :

دغوش زهر

السنة الجامعية: 2017/2016

المقدمة

تمارس الدولة بعض أعمالها باعتبارها صاحبة سلطة و سيادة ، و في مقابل ذلك يلتزم الأفراد

بالخضوع لسلطة وسيادة الدولة دون أي اعتراض، و الهدف من هذا الامتياز هو تحقيق المصلحة العامة.

و من بين هذه الأعمال تلك المتعلقة بفرض الضرائب و التي تمارسها الدولة بإرادتها المنفردة لما لها من دور في مراقبة الجانب المالي للدولة باعتبارها المورد الأساسي لميزانية الدولة، لكن الضريبة لا تحقق هدفها إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل .

و العدالة الضريبية منصوص عليها دستوريا ، حيث نصت المادة 64 من الدستور بآن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، أما المادة 122 منه فنصت على شرعية الضريبة بقولها أن البرلمان هو الذي يشرع في إحداث الضريبة و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها .

و نظرا لما لإدارة الضرائب من أدوار هامة وقع الإجماع على أنه يجب أن تغلب مصالحها على مصالح الخواص و أن تستفيد من امتيازات حقيقية و أن تعمل في نفس الوقت في إطار مبدأ دولة الحق و القانون ، أي أن تمتثل الإدارة للقانون فتعمل في إطار نصوص قانونية محددة و التقليل من السلطة التقديرية حتى لا تتعدى على حقوق الخاضعين للضريبة.

و هذا يقتضي أن نهتم بطرفي العلاقة ، المكلف بالضريبة من جهة و الإدارة الجبائية من جهة أخرى من خلال توضيح العلاقة القانونية التي تربط بينهما ، هذه العلاقة التي لها أهمية كبيرة في التأثير على مردودية الجباية ، بحيث كلما كانت هذه العلاقة واضحة و قائمة على التوازن كلما كانت الحصيلة الجبائية كبيرة .

لكن توازن هذه العلاقة لا يمكن تحقيقه دائما و باستمرار، و هذا ما تثبته النزاعات التي تنشور بين المكلف و الإدارة من حين إلى آخر، و التي تكون بسبب القرارات التي تتخذها الإدارة الجبائية لإلزام المكلف بتسديد ما عليه من حقوق جبائية .

غير أن المشرع لم يترك للإدارة الجبائية حرية اتخاذ القرارات ضد المكلف في تحصيل الضرائب و التي قد يراها دون وجه حق ، من خلال الوسائل والإجراءات التي مكنه منها للظعن في قرارات الإدارة و جعلها تعيد النظر فيها أو العدول عنها .

و لهذا فقد خول المشرع للمكلف المتضرر من قرارات الإدارة الجبائية اللجوء إلى الجهة مصدرة القرار طالبا إياها العدول عن قرارها المعيب عن طريق الشكوى النزاعية والتي تعد آلية ناجعة لفض منازعات الضرائب في مرحلتها الإدارية ، كما تعد الشكوى الضريبية شرطا شكليا لقبول الدعوى أمام القضاء .

إضافة لما سبق فقد أجاز قانون الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 80 الفقرة الأولى إمكانية لجوء المكلف بالضريبة لمختلف اللجان على المستوى المحلي أو المركزي ولعل الغاية من بعث هذه اللجان هو حرص المشرع و تأكيده على ضرورة إنهاء المنازعة في مرحلتها الإدارية دون اللجوء إلى القضاء.

أهمية الموضوع :

إن الأهمية العلمية و العملية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع و الطارئ على مختلف القوانين.

فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق و المشرع يحاول مسايرة تلك التحولات الطارئة في الميادين الاقتصادية، وذلك بتعديله لنصوص و سنه لأخرى مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص و الاطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين و المكلفين بالضريبة من جهة ، و من جهة أخرى غموض البعض من هذه القواعد القانونية والتي تحتاج إلى شرح و توضيحات بواسطة المذكرات و التعليمات مما أدى إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى وحتى من مصلحة إلى أخرى ، الشيء الذي يؤدي حتما إلى ظهور فوارق و اختلافات في فرض الضريبة و الذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة و المكلف الذي كان من الأخرى أن تعطى أهمية كبرى للمنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى أمام الإدارة باعتبارها المرحلة الحاسمة في الموضوع و الإجراء الأساسي الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه و وسيلة للإدارة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء .

أسباب اختيار الموضوع :

كان لاختيارنا هذا الموضوع أسبابا ذاتية و أخرى موضوعية :

1- الأسباب الذاتية :

من أجل البحث في القانون الجبائي و خاصة من جانب الإجراء الإداري و التقرب من الإدارة الجبائية التي تعتبر بالنسبة للمكلف مصدر إزعاج ، من خلال الاقتطاعات الضريبية التي تفرضها عليه و اعتبارها انتقاص من ثروته دون أن يحصل على مقابل مباشر لقاء ما يدفعه من ضرائب ، وتجاهله للدور الذي تلعبه المداخل الجبائية في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية للدولة .

2- الأسباب الموضوعية :

إن الجانب الموضوعي الذي دفعنا لاختيار البحث في مجال المنازعات الجبائية هو الخصوصية التي تتميز بها عن غيرها من المنازعات من خلال الإجراءات التي تنفرد بها و المعرضة للتغيير المستمر ، لارتباطها بالواقع الاقتصادي للدولة من خلال القوانين المالية السنوية مما يدفع إلى البحث و الدراسة في المستجدات التي قد تطرأ على الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الجبائية و تحيينها خاصة و أن التعديل الوارد في قانون المالية 2016 كان له أثرا كبيرا على سير الإجراءات و على المكلفين بالضريبة مما يطرح إشكالات عملية خلال تطبيق القانون .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إجراءات الطعن في القرارات التي تتخذها الإدارة الجبائية ضد المكلف في مرحلتها الإدارية و قبل اللجوء إلى القضاء ، و مدى فعالية هذه الإجراءات في تحقيق التوازن بين الإدارة و المكلف الذي يعتبر المنازعات الجبائية الوسيلة للرد على قرارات الإدارة .

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق سوف نعالج الموضوع بالإجابة على الإشكالية التالية :

ما مدى فعالية الآليات الإدارية التي أقرها المشرع الجزائري لتسوية المنازعة

الجبائية ؟

المنهج المستخدم:

ولمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا المنهج التحليلي لأنه يتلائم وطبيعة الموضوع و ذلك من خلال تحليلنا لمختلف النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع فضلا عن التعرض من حين لآخر لبعض المفاهيم عند الضرورة .

وللإجابة على إشكالية البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين :

الفصل الأول تناولنا فيه إجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية حيث تطرقنا من خلال المبحث الأول إلى الشكاية كإجراء أولي إلزامي لتسوية النزاع ، حاولنا من خلال المطلب الأول تحديد أساس الشكاية الجبائية ، ثم تحديد شروط و مضمون الشكاية من خلال المطلب الثاني ، أما المبحث الثاني فقمنا من خلاله بدراسة إجراءات التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار بمعالجة إجراءات التحقيق في المطلب الأول ثم اتخاذ القرار في المطلب الثاني.

الفصل الثاني تم تخصيصه لإجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية بتحديد تشكيلة اللجان و اختصاصاتها من خلال المبحث الأول ، الذي تم تقسيمه إلى مطلبين ، المطلب الأول تناولنا فيه تشكيلة اللجان و المطلب الثاني قمنا بدراسة اختصاصات اللجان ، أما المبحث الثاني فبيننا فيه إجراءات سير أعمال و آراء اللجان بتحديد إجراءات سير عمل اللجان في المطلب الأول ثم آراء اللجان في المطلب الثاني .

تعتبر علاقة المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية العنصر الأساسي في سبيل الحصول على الإيرادات الجبائية وضمان ديمومتها .

و نتيجة لهذا الارتباط الدائم و المستمر بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية قد تنشأ نزاعات بين الطرفين مما يدفع بالمكلف باعتباره الطرف الأضعف في هذا النزاع إلى رفع دعوى أمام القضاء ، غير أن المشرع و باعتبار أن النزاع القائم سيكون ضد قرار الإدارة الجبائية فقد ألزم المكلف و تحت طائلة عدم قبول الدعوى أمام القضاء من حيث الشكل باللجوء إلى الإدارة الجبائية لتسوية النزاع القائم كمرحلة إدارية إجبارية من خلال الطعن في قراراتها بتقديم شكاية أمام نفس الإدارة .

وقد نظم المشرع الجزائي الشكاية من خلال قانون الإجراءات الجبائية من حيث الشكل و المضمون و الآجال و إجراءات التحقيق و اتخاذ القرارات و هذا ما سنقوم بدراسته في هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : نتناول فيه الشكاية كإجراء أولي إلزامي لتسوية النزاع

المبحث الثاني : نتناول فيه إجراءات التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار

المبحث الأول : الشكاية كإجراء أولي إلزامي لتسوية النزاع

اعتبر المشرع الجزائري تقديم الشكاية أمام الإدارة الجبائية إجراء إلزامي يقوم به المكلف بالضريبة ، و لفهم الشكاية سنتناول من خلال هذا المبحث تحديد أساس الشكاية الجبائية في (المطلب الأول) و شروط و مضمون الشكاية في (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : مفهوم الشكاية الجبائية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الشكاية الجبائية و أنواعها في (الفرع الأول) و إلزامية الشكاية في (الفرع الثاني) ثم موقف المشرع الجزائري من الشكاية في (الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعريف الشكاية

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى تعريف الشكاية حسب ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية .

هناك عدة تعريفات فقهية للشكاية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- 1) يقصد بالشكاية الضريبية مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة و حماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية⁽¹⁾ .
- 2) يقصد بالشكاية الضريبية التظلم من قرارات إدارية معيبة قبل التوجه إلى المحكمة وإلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا⁽²⁾ .

1- فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دارهومة ، الجزائر، 2010 ص116
 2- حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب الجزائر، 1999، ص30

إن التعريف الأول للشكاية الضريبية جعلها مجموعة من القواعد الإلزامية لكن هي عبارة عن إجراء يخضع إلى إتباع بعض القواعد و ليس في كل جوانبه أما التعريف الثاني فقد اعتبر بأنها التظلم من قرارات معيبة .

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نعرف الشكاية على أنها تظلم إداري وجوبي يرفعه صاحب الصفة و المصلحة ضد قرارات مصلحة الضرائب بخصوص تحديد الوعاء الضريبي وعمليات التحصيل و المتابعة وفق القوانين السارية .

بالنظر للجهة الإدارية التي توجه لها الشكاية يمكن تحديد نوعها :

فحسب المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية يتم توجيه الشكاية إلى المدير الولائي

أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ، كذلك نصت المادة 153 من قانون الاجراءات الجبائية ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية إلى مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب للولاية (1) من خلال توجيه الشكاية ليتمكن تحديد نوعها ، أي يرفع إلى نفس الجهة الإدارية التي قامت بتأسيس الوعاء أو تحصيله أو متابعته سواء على المستوى الولائي أو مديريةية كبريات المؤسسات .

الفرع الثاني : إلزامية الشكاية

من خلال تعريف الشكاية و التي جعل منها المشرع إجراء إلزامي سوف نتطرق في هذا الفرع أولاً إلى الأسباب التي دفعت بالمشرع إلى فرض الشكاية كإجراء إلزامي ثم إلى الأهداف المرجوة من وراء ذلك ثانياً .

1-عليان مالك ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه ،كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ،السنة الجامعية 2008 -2009، ص32

أولاً: أسباب إلزامية الشكاية :

و يمكن حصر هذه الأسباب في سببين :

1 - الأسباب الواقعية :

و تتمثل هذه الأسباب الواقعية فيما يلي :

1 - 1 - علاقة المكلف بالإدارة الجبائية :

هذه العلاقة التي تعتبر علاقة قانونية تنظيمية فإدارة الضرائب تتمتع بامتيازات السلطة العامة مما يجعلها في مركز أقوى لممارسة سلطتها تجاه المكلف إلى جانب نظام التصريح الذي يفترض حسن النية وهو الثقة في المكلف .

فمن الناحية الواقعية قد تتعسف الإدارة في استعمال سلطتها اتجاه المكلف ، وهذا الأخير قد لا يكون في مستوى حسن النية المفترض فيه مما يجعل سلطة الإدارة وحسن نية المكلف من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى إثارة النزاعات بين الطرفين (1) .

1 - 2 - صعوبة الصلح في المنازعات الجبائية :

فإذا كانت القضايا التي يكون فيها التظلم إلزامياً لا يطبق فيها إجراء الصلح كما هو الحال في القضايا التي تؤول إلى اختصاص مجلس الدولة فإنه من الصعب على الإدارة إعادة النظر في قراراتها من خلال فتح باب الحوار بينها وبين المكلف لإعادة صياغة تلك القرارات في إطار التصالح ، و بالتالي فإن انتقال الشكاية من مستوى الإدارة إلى القضاء الذي يعتبر دور القاضي الإداري فيه هو رقابة مدى مشروعية القرار الإداري في هذه الحالة لا يمكن للإدارة و المكلف عقد الصلح حول عمل غير مشروع(2) .

1- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر، 2004، ص ص146-147

2- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج2، دمج ، ط4، الجزائر، 2007، ص ص297-298

2- الأسباب القانونية :

تتخصر الأسباب القانونية لإلزامية الشكاية في طبيعة النظام الجبائي الجزائري و كثرة التعديلات في النصوص القانونية .

2 - 1 - طبيعة النظام الجبائي الجزائري :

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ، و يعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية .

فالمكلف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدراته .

ومن خلال هذه الفكرة فلين حسن نية المكلف مفترضة لكن الفكرة ليست مطلقة ، فلين شكت الإدارة الجبائية في المعلومات فلا يمكنها إثبات عدم صحة التصريحات و تعديلها إلا باتباع إجراء مناقض من خلال استعمال السلطات التي خولها لها القانون و الفقه الإداري⁽¹⁾ .

فيكون هذا التدخل للإدارة الجبائية سببا في إثارة النزاع مع المكلف الذي يسعى دائما إلى دفع ضريبة أقل أو تفاديها .

ردا على حسن النية المفترض في المكلف فلننقد نص المشرع على إمكانية التشكيك في هذه المستندات⁽²⁾ .

1- عادل بن عبد الله ، عادل مستيري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الرابع، ص273

2- المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية : المعدلة بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2014

2 - 2 - كثرة التعديلات في النصوص القانونية:

كان القانون 106/76 يحدد إجراءات الشكاية و الذي تم تعديله في الكثير من المناسبات إلى أن صدر قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من قانون المالية 2002 ، و الذي طرأت عليه عدة تعديلات من خلال قوانين المالية المتعاقبة خاصة في مجال التصريحات إلى قانون المالية الحالي ، فالمكلف يكون دائما حريصا على الاستفادة من التشريعات الصادرة لاسيما إذا تعلقت بإعفائه من دفع الضريبة .

كل هذه الأسباب القانونية تجعل المكلف يتأهب دائما للجوء إلى القضاء لأخذ حقه و هذا سبب رئيسي في إغراق مرفق العدالة بقضايا الضرائب و الذي يترتب عنه التأثير على سير عمل الإدارة بكثرة النزاعات المطروحة أمام القضاء⁽¹⁾ .

ثانيا : أهداف إلزامية الشكاية :

بعد توضيح أسباب إلزامية الشكاية سوف نتطرق إلى الأهداف التي يروجها المشرع من إلزامية الشكاية بتقسيمها إلى أهداف واقعية و أخرى قانونية .

1 - الأهداف الواقعية : و تتمثل في⁽²⁾ :

1.1 - الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة مستمرا لإيجاد حل ودي

2.1 - حصر المشكلة محل النزاع في المنبع .

3.1 - إتاحة الفرصة للأفراد من أجل التظلم أمام الإدارة قبل التوجه إلى القضاء لحماية حقوقهم و مصالحهم.

4.1 - إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها بإعادة النظر فيها

1- مجلة المحكمة العليا، الغش الضريبي و التهرب الجمركي ، عدد خاص، قسم الوثائق، 2009، ص 11

2- سليم قصاص ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة

قسنطينة ، 2008/2007 ، ص ص 18- 19

- 5.1 - توفير الوقت والنفقات الزائدة المرهقة للمكلف .
- 6.1 - مرحلة حاسمة في الموضوع و إجراء أساسي ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه
- 2 - الأهداف القانونية : و تتمثل فيما يلي :

1- الأهداف الخاصة بمنازعات الوعاء و الذي هو الموضوع أو المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁾:

- طلب تصحيح الأخطاء البسيطة

- طلب إعادة النظر في تقييم معيار الضريبة

- طلب فحص مشروعية الضريبة

2- الأهداف الخاصة بمنازعات التحصيل : فهنا ينصب الخطأ في تطبيق القانون أو تفسيره⁽²⁾:

- منازعات إجراءات المتابعة (مثل عدم ذكر البيانات كاسم أو لقب عون المتابعة
- الاعتراض على إجراءات المتابعة
- إلغاء الحجز و استرجاع المحجوزات
- منازعات غلق المحلات التجارية
- طلب إيقاف التسديد (بأمر من القاضي الاستعجالي)
- منازعات الخطأ في تفسير القانون

1 - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر

2- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 82-89

كما نصت المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية : ((استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق نتيجة خطأ مرتكب من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب و يتقدم طلب الاسترجاع بمرور ثلاث سنوات ابتداء من يوم الدفع)) ، و قد أكد ذلك مجلس الدولة في قراره الصادر في 1999/04/05 قيام التقادم قبل رفع الشكاية و أبرز ذلك في ما يلي :

ولكن من حيث الإنذارات التي وجهت إليه والتي سدد مبالغها تحدد النشاط التجاري الخاضع للضريبة ، ومن ثم فإنه لم يكن ليجهل وعاء الضرائب محل النزاع، وأنه اعتلوا أن إدارة الضرائب قد استلمت المبالغ بدون وجه حق على اثر خطأ ، فإنه كان يتعين عليه رفع دعوى لاسترجاع هذه المبالغ في أجل ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الدفع⁽¹⁾ .

الفرع الثالث : موقف المشرع الجزائري من الشكاية.

أصبح موضوع الشكاية الجبائية يخضع لقانون خاص بالإجراءات الجبائية ، حيث تم نقل المواد الخاصة بالشكاية من قانون الضرائب المباشرة إلى قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية 2002 و أراد المشرع الجبائي من هذا الفصل تفادي الخلط بين القواعد الإجرائية و القواعد الموضوعية .

إذا الشكوى الضريبية إجراء إلزامي يترتب على عدم القيام به رفض الدعوى شكلا ، هذا ما قضى به مجلس الدولة (الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا) في القرار الصادر بتاريخ 2003/03/25 ، إضافة إلى استعمال القاضي الإداري مصطلح الشكوى على خلاف بعض القرارات التي تستعمل مصطلح التظلم ، فقد ورد في القرار المذكور أعلاه مايلي : >> حيث يشترط في كل نزاع ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب ، وأنه يعتبر هذا الإجراء من النظام العام⁽²⁾ .

1 - سليم قصاص، مرجع سابق، ص ص 13-14

2 - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 127

المطلب الثاني : شروط ومضمون الشكاية

طبقا للمادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية فقد نص المشرع الجبائي على إلزامية الشكاية أمام الإدارة الجبائية قبل رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية .

و لقبول الشكاية فقد أوجب المشرع أن تتوفر على شروط شكلية و أخرى موضوعية و هذا ما سنخصص به دراستنا في (الفرع الأول) بالإضافة إلى تحديد مضمون الشكاية و هذا ما سنتناوله في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : شروط الشكاية

لقد حدد المشرع الجبائي الشروط الواجب توفرها في الشكاية لقبولها سواءا من حيث الشكل أو الموضوع .

أولا : الشروط الشكلية :

من خلال المادة 73 من ق ا ج تتمثل الشروط الشكلية للشكاية فيما يلي⁽¹⁾ :

- 1- أن تكون الشكاية مكتوبة و موقعة : أي أن تكون محررة و موقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني و يجب على هذا الأخير أن يحرر وكالته على ورق مدموغ و يسجلها .
- 2- أن تكون الشكاية فردية : أي متعلقة بمكلف واحد إلا إذا كانت الضريبة جماعية كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم الشكاية جماعية .
- 3 - أن تكون الشكاية بسيطة : أي أن تقدم الشكاية في رسالة بسيطة إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكاية بواسطة رسالة موصى عليها رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام .

1 - وفاء شيعاوي ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة بسكرة ، 2009-2010 ، ص21

مع ذلك فإن الإدارة ملزمة قانونا في حالة تقديمها طلب للمكلف بتكملة ملف الشكاية أن يكون طلبها هذا برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام .

4 - أن تكون الشكاية على ورق عادي :

فقد اكتفى المشرع الجبائي بتقديم الشكاية إلى الإدارة على ورق عادي غير مدموغ ، و قد أبقى المشرع إخضاع الشكاية لحقوق الطابع بغرض تسهيل المهمة على المكلف للمطالبة بحقوقه بدون أية نفقات أو تكاليف ، وقد كان المشرع الفرنسي يستوجب تحرير الشكاية على ورق مدموغ و ذلك إلى غاية صدور قانون 1977 ، و هدف المشرع من وراء ذلك هو التقليل قدر الإمكان من الشكاوى غير المؤسسة التي ترفع للإدارة الجبائية لاعتبار أن نفقات الورق المدموغ لا تسترجع بعد ذلك .

5 - أن يختار الشاكي المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر (1) :

أكدت المادة 4/75 من ق ا ج على وجوب اتخاذ كل مشتكي مقيم في الخارج موطنا له في الجزائر ، كما أكدت المادة 6/332 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و جعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب و هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعية.

أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بعمليات مع الجزائر و تكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثلا عنها مقيم في الجزائر لدى إدارة الضرائب ، والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم ، و فيما عدى ذلك من الضرائب و الرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها إلى الاتفاقيات و المعاهدات الدولية تفاديا للازدواج الضريبي .

1 - عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر، 2005، ص15

6 - صدور الشكاية من شخص طبيعي أو معنوي مقيم بالخارج و له في الداخل مركز أو عدة مراكز (إقامة ثانوية ,وكالة ,شركة فرعية) فعلى المكلف اختيار موطنه بأحد مراكز مصالحه بالداخل .

ثانيا : الشروط الموضوعية⁽¹⁾ :

يجب على المكلف عرض شكايته عرضا مفصلا و أن يوضح مبررات اعتراضه فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة و الأخطاء المادية المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية على عاتق المكلف و تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي :

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

ثالثا : آجال رفع الشكاية :

تتمثل آجال رفع الشكاية من طرف المكلف في :

1 - الآجال العامة⁽²⁾ :

تحدد الآجال العامة لقبول الشكاية المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة الى غاية 31

1- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص ص 23- 24

2- المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق الذكر

ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكاية أي حسب الفقرة الأولى من المادة 72 من ق ا ج فإنه يحق للمكلف أن يرفع تظلمه المتعلق بضريبة ما مدرجة للتحصيل طول الفترة الممتدة بين إدراج الجدول أو حصول الحدث الموجب للشكاية إلى غاية آخر يوم من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة للشكاية .

2- الآجال الاستثنائية (1):

خروجاً عن القاعدة العامة لحساب الآجال وذلك مراعاتاً من المشرع لبعض الحالات فإن الحالات الاستثنائية المتعلقة ببعض الحالات تتحدد كما يلي :

1.2 عند حدوث خطأ في توجيه الإنذارات : في هذه الحالة فإن الآجال القانونية لرفع الشكاية تنتقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة الإنذارات الجديدة فهذا الخطأ الصادر عن الإدارة الضريبية يجعل الإنذارات لا تصل إلى المكلف بالضريبة طالما كان هناك خطأ في إرسال هذه الإنذارات للمكلف عن طريق العنوان الخطأ .

2.2. حالة الخطأ والازدواج الضريبي في فرض الضريبة : في هذه الحالة تنتقضي آجال رفع الشكاية في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف من وجود ضرائب مفروضة عليه وغير مؤسسة أو فرضها عن طريق الخطأ أو فرض نفس الضريبة أكثر من مرة .

3.2. الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل : هذه الحالات إما أن تكون فيها الضريبة تفتتق من المصدر مثل الضريبة على المرتبات و الأجور أو في إطار بعض المداخل المرتبطة بريوع رؤوس الأموال المنقولة ، كما قد تتجلى هذه الحالة في

1- قاسي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، جامعة البويرة، 2015/2014، ص ص 82 - 83

التسديدات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من دون جداول و كشوفات و إنما بناء على التصريحات المقدمة من طرفه ، و مختلف الحالات الأخرى الموجبة لفرض الضريبة من غير الحالة العامة (إصدار جدول) أو حالة الاقتطاع من المصدر .

4.2. ففي هذه الحالات تتحدد آجال رفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات في حالة الاعتراض على الاقتطاع من المصدر لقيمة الضريبة ، و في الحالة الثانية المذكورة أعلاه تحدد الآجال كذلك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة بعنوانها .

الفرع الثاني : مضمون الشكاية

تتضمن الشكاية على عرض موجز لوسائل و طلبات المكلف التي جعلته يعترض على دفع الضريبة أو إجراءات تحصيلها .

أولا : عرض الدفوع :

الدفوع هي مختلف الحجج و المبررات الواقعية و القانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف ، الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أن يثبت أنها مبالغ فيها و عرض الوسائل و الحجج التي من شأنها تحديد نوع الشكاية ، ما إذا كانت شكاية نزاعية أو ولائية⁽¹⁾ وعلى المكلف التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة و بين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي و الخطأ في ترتيب البيانات و المذكرات و مخالفة و خرق الإجراءات⁽²⁾ .

1- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 26

2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية ، دار العلوم ، عنابة ، الجزائر، 2008، ص17

1- الخطأ المادي البسيط :

في هذه الحالة يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية حيث يتقدم المكلف بطلبه و يوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه .

2- تقييم مقدار الوعاء الضريبي (1) :

فيما يتعلق بالضرائب المنشأة طبقا لإجراءات التسعيرة الإدارية فليق عبء الإثبات يقع على عاتق المشتكي أما فيما يخص الضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة لابد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه و تاريخ شروعه فيه ثم يقدم طلباته.

3- ترتيب البيانات و المذكرات (2) :

تقتضي مصلحة المكلف بالضريبة تقديم توضيحات و تصريحات مدققة وفقا لأحكام المادة 44 الفقرة الرابعة من ق ا ج و ذلك من أجل تبرير و توضيح مختلف العمليات التي قام بها المكلف بالضريبة و انطلاقا منها يمكنه تقديم شكواه مستندا على وثائق رسمية تثبت ادعاءاته ، كتقديمه مستخرجات من سجل المحاسبة و نسخ من الرسائل و الشهادات و كل وثيقة من شأنها أن تبين بوضوح الخطأ و الغموض الذي تتضمنه الضريبة .

4- مخالفة و خرق الإجراءات (3) :

في هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة التطرق في شكواه إذا اثبت أن مصالح الإدارة قد أغفلت و خالفت إجراءات المتابعة أو إجراءات تشكيل قيمة الضريبة ، فللمشتكي الحق في طلب إلغاء الضريبة بسبب خرقها للإجراءات وفقا لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما يمكن لمدير الضرائب أن يتخذ بنفسه إجراءات استدراك الأخطاء أو الاغفالات

1- فريجة حسين ، مرجع سابق ، ص18

2 - فضيل كوسة ، مرجع سابق ، ص 131

3 - نفس المرجع ، ص 132

الواردة في سند التحصيل أو في تقدير وعاء الضريبة وفقاً لأحكام المادة 105 من ق ا ج .

ثانياً: عرض الطلبات :

بعد أن يستعرض المكلف في الشكاية الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه ، و بعد أن قدم الدفوع التي يراها مناسبة يلجأ إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب و ذلك بدقة .

1 - حالات طرح الطلبات :

1.1- في حالة الخطأ المادي البسيط : تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ⁽¹⁾.

2.1- في حالة إعادة النظر في تقييم تقدير مقدار الضريبة: فإذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فان المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة⁽²⁾ .

3.1- في حالة مخالفة وخرق الإجراءات : إذا قامت مصلحة الضرائب بمخالفة إجراءات المتابعة و التحصيل فللمكلف الحق في طلب إلغاء الضريبة لخرقها أحكام قانون الإجراءات الجبائية .

2- عبء الإثبات في الشكاية⁽³⁾ :

بعد أن يعرض المكلف دفوعه و يقدم طلباته يلجأ إلى إثبات ادعائه لكن ليس في كل الحالات بل هناك حالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة الجبائية .

1- المادة 70 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع السابق الذكر ،

2 - فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية و القضائية ، مرجع سابق ، ص35

3- سليم قصاص ، مرجع سابق ، ص35

1.2- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف :

يقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة في الحالات التالية :

1.1.2- إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناءا على معطيات واردة في تصريحاته.

2.1.2- إذا كان الوعاء ناتجا عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف شريطة أن تكون هذه التصريحات قد بُلّغت للمكلف المعني و أن يكون قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد أي اعتراض في الآجال المحددة قانونا .

2.2- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة :

و تتمثل هذه الحالات فيما يلي :

1.2.2- إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف تم تأسيسها على ضريبة قدرت من طرف الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف⁽¹⁾.

2.2.2- تحديد الضريبة بالرغم من وجود ملاحظات من المكلف في الآجال الممنوحة للرد على اقتراحات الإدارة .

3.2.2- إذا قامت مصالح الإدارة الجبائية برفض المحاسبة أثناء القيام بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف ، فالإدارة ملزمة بتبرير موقفها عن طريق تقديم كل الأدلة التي بنت عليها تقديراتها⁽²⁾ .

1 - العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة 03 ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص35

2 - نفس المرجع ، ص50

المبحث الثاني : إجراءات التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار

من خلال ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية فإن المكلف بالضريبة يقوم بتوجيه

الشكاية حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب (1) ، هذا على المستوى المحلي أما على المستوى المركزي فليق الشكاوى توجه إلى مديرية المؤسسات الكبرى (2) .

بعد تلقي الشكاية و قبل اتخاذ القرار سواء بالقبول أو الرفض يجب على الإدارة الجبائية أن تحقق في موضوع الشكاية لأهمية التحقيق و لما يسمح به هذا الإجراء من التأكد من طلبات المكلف و اتخاذ القرار المناسب .

المطلب الأول : إجراءات التحقيق في الشكاية

تمر الشكاية في المنازعات الضريبية أمام الإدارة الجبائية بإجراءات و مراحل أثناء التحقيق ، فتختلف هذه الإجراءات باختلاف الجهة المختصة بالتحقيق و قيمة الضرائب و الرسوم المفروضة المحددة قانونا و كذا الجهة التي أصدرت قرارات التحصيل و إجراء المتابعة .

الفرع الأول: إلزامية إجراء التحقيق

عندما تتلقى إدارة الضرائب الشكاية يقوم العون المكلف بتسجيلها في سجل خاص بهذا الغرض ، و تحال للتحقيق فيها من قبل المصالح المختصة حيث يتم فحصها قبل ذلك من الناحية الشكلية للتأكد من ورودها في الآجال القانونية(3) .

1 - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادتين 59 قانون المالية 2003 و 42 قانون المالية 2007

2 - المادة 72- 1 قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر ،

3 - سليم قصاب، مرجع سابق، ص40

أولاً : قرارات الإدارة الضريبية بعد إجراءات التحقيق :

بعد فحص الشكاية من طرف الإدارة الضريبية من الجانب الشكلي يكون أمام هذه الأخيرة اتخاذ أحد القرارات :

1- في حالة اكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق عيباً شكلياً يقوم بإخطار رئيسه الإداري الذي يخطر المكلف المشتكي بتصحيح العيب إذا كان ذلك ممكناً و في الحالة العكسية له أن يتخذ قراره بالرفض (1) .

2- إصدار قرار مباشر برفض الشكاية التي لا يمكن تصحيحها .

3- الفصل في موضوع الشكاية إذا كانت طلبات المكلف مؤسسة لا تحتاج إلى التحقيق فيها و مثالنا في ذلك إذا ما تعلق الأمر بتصحيح خطأ مادياً أو حسابياً (2) .

ثانياً : مدة التحقيق و الجهة المختصة :

إن إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية و تبليغه إلى المكلف المعني به يرتبط باعتبارات الآجال التي لا يمكن تجاوزها و إلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته للإدارة الجبائية حتى وان لم يصدر قرار ، إذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع الشكاية ، و تتحدد آجال البت في الشكاية النزاعية حسب الجهة المختصة بالنظر في الشكوى و كذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي (3):

1- بالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي (عدم احترام الآجال أو عدم احترام الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية) يجعلها غير قابلة للتحقيق نهائياً يتم البت فيها فوراً و حين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة و لا يتم النظر في موضوعها إطلاقاً .

1 - المادة 73-4 : معدلة بموجب المادتين 44 قانون المالية 2007 و 35 قانون المالية 2012

2- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر ، المادة 70

3 - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر ، المادة 76 - 2

2- بالنسبة للشكاوى التي من اختصاص رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب فيتم البت فيها حسب الحالة في أجل أربعة أشهر يبدأ حساب هذه الآجال من تاريخ استلام الشكاوى.

3- بالنسبة للشكاوى التي من اختصاص المدير الولائي للضرائب فيتم التحقيق و البت في الشكاوى النزاعية خلال ستة أشهر ابتداء من تاريخ استلامها .

أما الشكاية التي تتطلب الحصول على الموافقة من طرف الإدارة المركزية ففي هذه الحالة يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر .

4- بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد على موضوع الشكاوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين(02)⁽¹⁾ اعتبارا من تاريخ استلام الشكاوى ، و يعد هذا الأجل خروجا عن الإطار

العام للأجال الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاية في إطار النزاع الضريبي 5- بالنسبة للشكاوى المتعلقة بمنازعات التحصيل سواء الشكاوى التي تكون في شكل اعتراضات على إجراءات المتابعة أو تلك المتعلقة بالاعتراضات على التحصيل الجبري .

و مهما تكن الجهة المختصة بالتحقيق فان أجل البت في الشكاية يكون خلال شهرين (02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى⁽²⁾ .

كما نشير أنه طبقا للنظام الإداري الجديد للإدارة الجبائية فإنه يوجد على مستوى كل جهة

مكتب خاص بمراجعة الشكايات بكل من (3) :

1- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر، المادة 76 - 2

2 - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر، المادة 153 مكرر1

3 -instruction sur les procedures contentieuses, 2012 , p18

- 1- فرق على مستوى الإدارة المركزية .
 - 2- فرق على مستوى المديرية الولائية .
 - 3- فرق على مستوى إدارة مركز الضرائب .
 - 4- فرق على مستوى إدارة المركز الجوارى للضرائب
- الشكاوى المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي :

عندما تتعلق الشكاية بالمدخيل النوعية (أرباح صناعية و تجارية ، أرباح غير تجارية أرباح فلاحية) فالتحقيق فيها يجب أن يتم من طرف المفتشية التابعة لدائرة ممارسة النشاط و التي حدّدت أسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي⁽¹⁾.

مع العلم أن الشكاوى المتعلقة بالمنازعة في تقدير الدخل النوعي وحدها يكون التحقيق فيها من اختصاص المفتشية التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ، بينما الطلبات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية لفرض الضريبة (مثلا حالة الأزواج الوظيفي أو إهمال حسم عبء معفى من الضريبة) فيكون التحقيق فيها من طرف المفتشية التي يتبع لها فرض الضريبة دون تدخل المفتشية التابع لها مقر ممارسة النشاط ، وهذا منطقي لأن تدخل المفتشية التابع لها ممارسة النشاط يكون فقط حينما تكون المنازعة حول الوعاء لأنها أعلم بذلك بما أن النشاط الممارس هو الذي سيكون منطبقا لتحديد الوعاء .

كما تتدخل كذلك المفتشية التابع لها مقر ممارسة النشاط للتحقيق في الشكاية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للنظام الجزافي⁽²⁾ .

1 – instruction sur les procedures contentieuses, 205 , p12

2 – منصف ذيب ، الآليات الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة ماجستير،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الواد ، 2014 – 2015 ، ص117

- الشكاوى المتعلقة بالضرائب التي يفوق مبلغها 150.000.000 د ج :

إن المدير الولائي ملزم بطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية نزولا عند مقتضيات المادة 79 من ق ا ج كما يلزم هذا الأخير بتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة في أجل ثمانية (08) أشهر .

للإشارة فإني عملية التحقيق تمر بمرحلتين المرحلة الأولى على المستوى المحلي ، أما المرحلة الثانية على المستوى المركزي بنفس الإجراءات المتبعة بشأن الشكاوى ذات الصلة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني (1) .

ثالثا : كفاءات التحقيق :

يتم التحقيق بعدة طرق فيمكن أن يكون عن طريق الاطلاع أو استدعاء المكلف ، أو تقوم الجهة المحققة باستشارة السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب .

1- التحقيق عن طريق الاطلاع :

حيث نص عليه ق ا ج الذي أعطى حق الاطلاع على الوثائق التي تمتلكها المؤسسات العامة أو الخاصة و التي لها علاقة بالمشتكي (2)

كما يمكن التحقيق في عين المكان (3) حيث يمكن للمفتش المحقق الذهاب إلى مقر المشتكي و يطلب منه كل الوثائق التي يراها مناسبة و ضرورية للتحقيق ، كما يمكن للمفتش المحقق استدعاء المكلف للحصول منه على التوضيحات المتعلقة بطلباته في الشكاية.

1- منصف ذيب ، الآليات الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة ماجستير،كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الواد ، 2014 - 2015 ، ص 119

2 - المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق الذكر

3 - المادة 1-20 من قانون الاجراءات الجبائية مرجع سابق الذكر

و في هذا الصدد تتحدد على مستوى كل المديرية الولائية للضرائب أو المفتشيات في إطار تنظيم العلاقات مع المكلفين أيام خاصة للاستقبال و هذا ما سمح بتبادل و جهات النظر و الحوار بين الإدارة و المكلف فيتمكن المكلف من توضيح صحة طلباته .

هذا ما كرسه المشرع بنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية الذي أسس للإجراء الوجيه لإعادة التقييم .

2 - حالات اللجوء إلى جهات خارجية عن الإدارة الجبائية :

هناك حالات تلجأ فيها الجهة المحققة لأخذ رأي بعض السلطات و الهيئات أو المصالح الخارجية عن إدارة الضرائب ، كإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه⁽¹⁾، خاصة إذا ما تعلقت الشكاية بالضرائب و الرسوم المخصصة للبلديات مثل الرسم العقاري و رسم التطهير .

و كذا الاقتطاعات التي جاءت في نص المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة وهي الوحيدة التي تعرض على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها خلال أجل لا يتعدى خمسة عشرة (15) يوما ، و بصفة عامة الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم المخصصة لميزانية البلدية⁽²⁾ .

كما يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى مستشارين تقنيين و أعوان الدولة أو المؤسسات العمومية الموجودين في قائمة معتمدة لدى وزارة المالية ، ويقع هذا خصوصا و عند الاقتضاء في حالة وصول رقم أعمال بعض الشركات إلى حد معين ولكن تدخل هؤلاء المستشارين يكون اختياريا فقط و آرائهم غير ملزمة .

1- المادة 93-1 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر

2 - جاء في المادة 285 ق ض م : قصد إعداد سجلات الضرائب المباشرة، يتعين على أصحاب الأملاك و المستأجرين الأساسيين للعقارات المبنية المخصصة بكاملها أو جزء منها للإيجار أن يقدموا إلى رئيس مفتشية الضرائب المباشرة للبلدية التي توجد بها العقارات تصريحا قبل 31 يناير.

و بعد كل ما تقدم يقوم المفتش بتقدير أساس الطلب و مدى صحة ادعائه مع الأخذ في الحسبان كل العناصر السالفة الذكر ، و يقوم بتحرير تقرير يثبت فيه الاقتراحات التي يراها مناسبة لحل النزاع و يرسل الملف إلى الإدارة الضريبية المختصة .

الفرع الثاني: الجهات المختصة باتخاذ القرار

لقد حدد المشرع الجبائي الجهات المختصة التي لها سلطة اتخاذ القرار في الشكاوى المعروضة على مصالح الإدارة الجبائية سواءا على المستوى المحلي أو المستوى المركزي .
أولا : على المستوى المحلي :

يتم السب و اتخاذ القرار في الشكاوى الخاصة بالمرزعات الضريبية على المستوى المحلي من طرف المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب حيث يتم التحقيق و اتخاذ القرارات أمام إحدى هذه الهيئات على حسب طلبات المكلف و في حدود الآجال القانونية .

1- اختصاص المدير الولائي للضرائب :

يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى النزاعية المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة لمجال اختصاصه فيببت في الطعون النزاعية المتعلقة بالشكاوى ، غير أنه عندما تتجاوز مبالغ الشكاوى (150.000.000 دج) مئة و خمسون مليون يتعين عليه التماس الرأي الموافق للإدارة المركزية (1) .

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يفوض صلاحياته في النظر في الشكاوى الضريبية لأحد الموظفين التابعين له و الذي يحوز رتبة مفتش رئيسي على الأقل ، و ذلك بالنسبة للشكاوى التي يكون فيها الحد الأقصى لمبلغ الضريبة مليوني دينار (2.000.000)(2)

1-المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية : المعدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية 2017

2- المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية : المعدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية 2015

2- اختصاص رئيس مركز الضرائب :

يختص رئيس مركز الضرائب بدراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض الضرائب المفروضة أو الزيادات و العقوبات المحتج عليها و استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة اثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعة تلقائيا أو المقتطعة من المصدر ، بالإضافة إلى الطعون المتعلقة بالمتابعات أو الإجراءات المرتبطة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة على مستوى مصلحة منازعات التحصيل (1) .

و يحدد مجال اختصاص رئيس مركز الضرائب بالبت في الشكاوى المتعلقة بالنزاع الضريبي الذي لا يتجاوز قيمته الحد الأقصى المقدر ب5.000.000⁽²⁾ خمسة مليون ، كما يمكنه تفويض صلاحياته لأحد الأعوان الموضوعين تحت سلطته حسب ما هو محدد قانونا .

3 - اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب:

يعتبر المركز الجوارى للضرائب أحد المصالح الإدارية على المستوى المحلي التي تعمل تحت سلطة المدير الولائي للضرائب .

يقوم هذا المركز بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية (3) و المستثمرات الفلاحية و الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية ، كما يسيّر ملفات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإدارى أو أي تنظيم آخر (4) .

1 - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006 الذي يحدد المصالح الخارجية لإدارة الضرائب

2- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر ، المادة 77- 2

3- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، مطبعة مزوار، الوادي، 2009، ص49

4- المادة 26 من المرسوم 327/06 المذكور سابقا

و يختص المركز بالنظر في الطعون النزاعية أو الاعفائية الموجهة إليه عن طريق مصلحة المنازعات التي تقوم بدراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الضرائب و الرسوم المتنازع عليها و النظر في الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة (1) .

يحدد مجال اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب بالبت في الشكاوى المتعلقة بالنزاع الضريبي الذي لا يتجاوز قيمته الحد الأقصى المقدر (20.000.000) (2).

ثانيا : على المستوى المركزي :

يتم البت و اتخاذ القرار في الشكاوى المطروحة على الإدارة الجبائية على المستوى المركزي من طرف المديرية العامة للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات .

1 - اختصاص مديرية كبريات المؤسسات:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها بمهام الوعاء و التحصيل و منازعات الضرائب و الرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين و المجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صفتها القانونية و أينما كان مقرها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي (100.000.000 دج) مائة مليون بالإضافة للشركات المقيمة بالجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية ، و التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر مهما كان رقم أعمالها(3).

1- المواد 112 و 113 من القرار الوزاري المشترك سابق الذكر

2- المادة 118 من القرار الوزاري المشترك سابق الذكر

3- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر ، المادة 160

تختص مديرية كبريات المؤسسات بالتحقيق و البت في كل الشكاوى المقدمة إليها من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية ، غير أنه عندما تتجاوز قيمة الشكاوى ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج) يتعين عليها التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية (1) .

كما يمكن لمدير كبريات المؤسسات تفويض صلاحياته في النظر في الشكاوى الضريبية لأحد الموظفين التابعين له ممن يحملون رتبة مفتش رئيسي على الأقل حسب ما هو محدد قانوناً (2) .

2- اختصاص المديرية العامة للضرائب :

تعتبر أعلى هيئة في الهرم الإداري لمصالح الضرائب حيث تشرف على مختلف الإدارات و المصالح المركزية و الخارجية .

تختص المديرية العامة للضرائب في التحقيق و البت في الشكاوى التي تصل إلى مصالحتها ، إما من المديريات الولائية للضرائب في حالة تجاوز مبلغ الشكاية مائة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج) و إما من مديرية كبريات المؤسسات في حالة تجاوز مبلغ الشكاية ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000 دج) ، و التي تتطلب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية (3) .

و بذلك فان تحقيق المديرية العامة للضرائب هو ليس سلطة أصلية لأنه متعلق بمعياري مالي عند بلوغه على مستوى المديرية الولائية أو مديرية كبريات المؤسسات يتوجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية في أجل شهرين (02) إضافة للستة أشهر (06) الممنوحة

1- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر، المادة 172-5

2- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر، المادة 172-6

3- قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر، المادة 79 و المادة 172-5

لكلا المديريتين.

المطلب الثاني : اتخاذ القرار بشأن الشكاية المقدمة

بناء على المعطيات القانونية و الإدارية المتوفرة من عمليات التحقيق يتم الفصل في الشكوى من طرف الجهات الضريبية المعنية و عليه سنتناول في هذا المطلب محتوى القرار في (الفرع الأول) و إجراءات تبليغ القرار في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : محتوى القرار

على ضوء نتائج إجراءات التحقيق في الشكوى يتم الفصل من طرف الإدارة الجبائية المعنية ، و إصدار القرار الذي يمكن أن يتضمن رفض كلي لطلبات المشتكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع .

أولاً : حالة الرفض الكلي للشكاية :

يمكن للجهة الإدارية المختصة بالفصل في الشكاية اتخاذ قرار الرفض الكلي لطلبات المشتكي ، لكن ذلك يستوجب أن يكون الرفض مسبباً و معللاً حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعه ، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة و دقيقة لا تحتمل التؤول⁽¹⁾ و قد يكون قرار الرفض من خلال :

- 1- رفض الشكاية شكلاً في حالة تقديمها خارج الآجال أو تكون منقوصة من بيانات جوهرية مشار إليها في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية .
- 2- رفض الشكاية موضوعاً عندما يتضح من خلال التحقيق أن الشكاية غير مؤسدة .

1- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 21

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في القرار رقم 64747 الصادر بتاريخ 10/02/1990 المؤيد لقرار المجلس القضائي لولاية قسنطينة القاضي برفض طعن المكلف ضد قرار إدارة الضرائب الرافض لشكاية المكلف لعدم التأسيس (1)

ثانيا : حالة التخفيض الكلي أو الجزئي :

- 1) في حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق و رفضها في الشق الآخر فلننه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض (2) .
- 2) في حالة التخفيض الكلي معناه قبول الشكاية و إعفاء المكلف كليا من دفع الضريبة إن لم يكن سدها ، فلن قام بتسديدها فلننه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات أما ماعدا ذلك من الضرائب و الرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة .

و في كلا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن الجهة الإدارية المختصة باتخاذ القرار لقابض الضرائب المعني كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواءا كليا أو في الجزء المخفض (3) .

ثالثا : حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكاية :

لم يضع قانون الإجراءات الجبائية لهذه الحالة أي التزام اتجاه الجهة الإدارية المختصة باتخاذ القرار بعد فوات الآجال القانونية الممنوحة ، وبذلك يمكن اعتبار سكوت الإدارة رفضا ضمنيا (4)

1- (أنظر لقرار المحكمة العليا رقم : 64747 بتاريخ 10/02/1990)، جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك ، الجزائر ، 2014 ، ص 67 .

2- حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 27

3- عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 21

4- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 35

أما في منازعات التحصيل فصدور قرار الجهات الإدارية المختصة فيكون إما برفض أو قبول طلب الاعتراض .

الفرع الثاني : تبليغ القرار

عندما تتخذ الإدارة قرارها فلإنها ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي يختاره⁽¹⁾.

إن تبليغ قرارات الجهة الإدارية المختصة يكون إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه حسب العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، و من هنا يبدأ حساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في القرار الصادر⁽²⁾ .

فقد أكدت المادة 77 - 5 من قانون الاجراءات الجبائية على وجوبية إرسال القرار إلى المكلف بالضرية مقابل إشعار بالاستلام ، و أيضا أشارت المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة على أن التبليغ لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلف بالضرية يكون في ظرف مغلق و هذا حفاظا على مبدأ السرية المعمول به قانونا⁽³⁾ .

كما يجب على الإدارة المختصة أن تبين في وثيقة تبليغ القرارات أسباب الرفض الكلي أو الجزئي عند توجيهها للمكلف بالضرية .

فتاريخ استلام التبليغ يكون بداية حساب الآجال الممنوحة للمكلف . غير أن الملاحظ عمليا في هذا الميدان يتمثل في المشاكل الكثيرة جدا المطروحة بخصوص كيفية التبليغ ، بحيث أن الرسائل الموجهة للمكلف عن طريق البريد بالرغم من أنها مضمونة الوصول إلا أن أكثر

1- فريجة حسين ، مرجع سابق ، ص28

2- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص21-22

3- المادة 79 و المادة 77 - من 5 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق الذكر

من 90% من هذه الرسائل ترجع إلى المصالح الجبائية لسبب أو لآخر الشيء الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات و بالأخص من جهة الإدارة (1).

1- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص22

إن لجان الطعن الإدارية تمثل فكرة جديدة في إجراءات المنازعات الضريبية ، حيث لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة و المكلف بدفع الضريبة ، و من أجل أن يعطي هذا التعاون نتائج ايجابية ، أنشأت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية للضرائب (1) .

إن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع اختياريا ، يمكن للمكلف أن يستعمل حقه هذا أو يتنازل عنه ، و يلجا مباشرة إلى السلطات القضائية للطعن في قرار المدير الولائي للضرائب ، غير أنه إذا اختار هذا المسلك و لجأ إلى القضاء مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى اللجان السالفة الذكر.

فالمكلف يلجأ إلى هذه اللجان الإدارية إذا كان الغرض من شكواه ، الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه ، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

بالإضافة إلى لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة فإنه توجد لجان إدارية أخرى يمكن للمكلف أن يلجأ إليها إذا كان موضوع احتجاجه يتعلق بحقوق التسجيل أو إذا كان في حالة عوز أو ضيق مادي ، و لا يمكنه تسديد ما عليه من ديون جبائية ، و هما لجنتي التوفيق المختصة بإعادة التقييم للمبيعات العقارية ، سواء المبنية أو غير المبنية لغرض تحديد الحقوق و الغرامات المترتبة عن عمليات التنازل ولجنة الطعن الولائي التي يلجأ إليها المكلف المعوز (2) .

وللتعرف على الدور الذي تمارسه هذه اللجان في الفصل في منازعات الضرائب سنتعرض إلى تشكيلة لجان الطعن و اختصاصاتها في (المبحث الأول إجراءات سير و أعمال و آراء اللجان الإدارية في (المبحث الثاني) .

1- حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية ، دار العلوم ، عنابة، الجزائر، 2008، ص30

2- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 36

المبحث الأول : تشكيلة لجان الطعن و اختصاصاتها

يختلف تشكيل و كذا اختصاصات لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب حسب نوع اللجنة تبعاً لنوع الضرائب⁽¹⁾ و طلبات المكلف، حيث نجد ثلاث لجان:

- لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال : هذه اللجان كانت تتشكل من لجنة الدائرة و اللجنة الولائية و اللجنة المركزية و قد أحدث عليها المشرع تغييرات في قانون المالية لسنة 2016 حيث ألغى لجنة الدائرة واستحدث اللجنة الجهوية بالإضافة إلى إدخال عدة تغييرات على تشكيلة اللجان و مجال اختصاص كل لجنة .

- لجنة الطعن الولائي .

- لجنة التوفيق .

سوف نتطرق لتشكيلة كل لجنة في المطلب الأول ثم اختصاصاتها في المطلب الثاني

المطلب الأول : تشكيلة لجان الطعن

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف اللجان من خلال التعرض لتشكيلة لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال في الفرع الأول ، ثم لجنة الطعن الولائي في الفرع الثاني ، ثم نتناول في الفرع الثالث تشكيلة لجنة التوفيق .

الفرع الأول : تشكيلة لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال

أجاز القانون للمكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر بشأن شكواه من طرف الإدارة

الجبائية حسب الحالة اللجوء إلى عرض النزاع على لجان الطعن في مادة الضرائب

1- قصاص سليم ، مرجع سابق ، ص68

المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال مع مراعاة بعض الشروط و التي تتمثل في (1) :

1- احترام الآجال القانونية لرفع الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية و التي لا تقبل بعدها الشكوى ، إذ يجب على المكلف أن يقوم برفع الشكوى إلى إحدى اللجان التي سنتناولها أدناه حسب الحالة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامه لقرار الإدارة الضريبية .

2- على المكلف الذي يخاصم الإدارة الجبائية أمام لجان الطعن أن يقوم بتسديد قيمة الضرائب المتنازع حولها لان الطعن لا يعلق الدفع ، و لكن يمكن للشاكي الذي يرفع القضية إلى لجنة الطعن أن يستفيد من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، بحيث يجوز له تقديم طلب من خلال دفع ما قيمته 30% من الحقوق المتنازع حولها ، هذا بالإضافة إلى قيمة القسط المدفوع مسبقا لمن قام برفع الشكاية أمام الإدارة الجبائية ، لكن مع توفر شرط قيامه بالطلب الصريح للاستفادة من أحكام هذه المادة .

3- يجب إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس اللجنة المختصة مع ضرورة أن يخضع هذا الطعن للشروط الشكلية اللازمة لقبول الشكاية و التي تطرقنا إليها سابقا عند دراسة منازعات الوعاء .

أولا : لجنة الطعن الولائية :

لقد حددت المادة 81 مكرر الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء الذين يشكلون لجنة الطعن على مستوى الولاية و هم كالاتي :

1- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصفته رئيسا للجنة ، و قد تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2016 .

1- قاسي يوسف ، مرجع سابق ، ص ص93-94

- 2- عضو من المجلس الشعبي الولائي ، وقد تم إدراجه من خلال التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2007 .
- 3- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير ، و قد تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2016 .
- 4- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير ، و قد تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2016 .
- 5- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، و الذي تم إدراجه بموجب التعديل الذي طرأ على النص بموجب قانون المالية لسنة 2016 .
- 6- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة الكائن مقرها بالولاية .
- 7- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
- 8- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة ، رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، أو ممثليهم الذين لهم على الأقل نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية على التوالي توكل مهمة كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب ، يعينه المدير الولائي للضرائب .
- و بذلك يكون عدد أعضاء اللجنة ثمانية أعضاء بما فيهم رئيس اللجنة و الذي يكون صوته مرجحا في حالة تساوي الأصوات.
- و فيما يخص مدى توافر عنصر الاختصاص في التشكيلة ، فقد أولاه المشرع عناية كافية خاصة حين دعمها بوجود محافظ حسابات على رأس التشكيلة ، و الذي تم إدراجه من خلال التعديل الذي طرأ على نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2016 .
- فبحكم اختصاصه المحاسبي له دراية كافية بل معمقة في طريقة تحديد الوعاء و تحصيل الضرائب ، مما يمكنه من حل المنازعات المعروضة عليه و استنباط الأخطاء التي قد تقع فيها الإدارة الجبائية .

كما أن وجود ممثلين عن الغرفة التجارية و الفلاحية ، وهم يعبرون عن فئة التجار و الفلاحين الخاضعين للضريبة ، فيساهمون بما لديهم من تخصص في الوصول إلى حلول مناسبة للملفات المعروضة على اللجنة .

كما منح المشرع للجنة من خلال التعديل الذي جاء في قانون المالية لسنة 2016 إمكانية تعيين خبير يكون موظفا بصفته مستشارا يتم الاستعانة به من خلال خبرته يكون له صوتا استشاريا.

و في حالة حدوث وفاة أو استقالة أو عزل لأحد أعضاء اللجنة يجرى التعيين الجديد بنفس الشروط ، أما مدة العضوية فقد حددها المشرع بثلاث سنوات قابلة للتجديد لكل أعضاء اللجنة.

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة فهي محددة كما يلي (1) :

1- أن يكون من حاملي الجنسية الجزائرية، ولا يهم أن تكون أصلية أو مكتسبة.

2- أن يكن العضو بالغا خمسة و عشرون (25) سنة على الأقل.

3- أن يتمتعوا بجميع حقوقهم المدنية، و هو شرط يتعلق بمصداقية الأعضاء بما يزيد من مصداقية اللجنة ، فلا يتصور أن يكون عضو اللجنة ممن سبق و أن حكم عليهم في جناية أو جنحة ، أو ممن أشهر إفلاسهم ، لأن طبيعة اللجنة تفرض نزاهة أعضائها .

لكن السؤال الذي يطرح حول سبب النص على مثل هذه الشروط التي ستحقق أليا في الأعضاء خاصة الجنسية و التمتع بالحقوق المدنية لأن كل من محافظ الحسابات و عضو

1- حسين فريجة، مرجع سابق ، ص 35

المجلس الشعبي الولائي و ممثلي الغرف التجارية و الفلاحية ، وكذا مسؤول الضرائب بالولاية ، لا يتصور ألا تتحقق فيهم هذه الشروط .

و أثناء الفصل في الملفات يجب على هؤلاء الأعضاء الالتزام بالسر المهني كما هو محدد في نص المادة 65 و ما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية بقولها في الفقرة الأولى :

>> يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به (1) << .

فبسبب مشاركة العضو في أعمال اللجنة يمكنه الاطلاع على المعلومات تخص إدارات معينة أو تخص المكلفين الذين هم أطراف في المنازعة ، لذلك فإن الأعضاء هم ملزمين بالمحافظة على أسرار المداولات و المناقشات التي تتم داخل اللجنة ، و كذا على كل التقارير التي تصل إلى اللجنة خاصة و أن المشرع منح اللجنة حق الاطلاع على كل المعلومات التي تحتاجها و المقدمة من طرف مصلحة الضرائب ، و عليه فإن مخالفة هذا الواجب تعرض صاحبه للعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات .

ثانيا : لجنة الطعن الجهوية

تم استحداث هذه اللجنة بموجب قانون المالية لسنة 2016 حيث حددت المادة 81 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية الأعضاء الذين يشكلون لجنة الطعن على المستوى الجهوي وهم كالتالي (2) :

1- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا .

2- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .

1- المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007 .

2- المادة 81 مكرر فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية : مستحدثة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2016

- 3- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة ، برتبة نائب مدير .
- 4- ممثل عن المديرية الجهوية للتجارة ، برتبة نائب مدير .
- 5- ممثل عن المديرية الولائية للصناعة ، مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب ، برتبة نائب مدير .
- 6- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة .
- 7- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
- 8- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .

توكل مهام كل من كاتب اللجنة و مقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب .

كذلك مكن المشرع اللجنة من تعيين خبيرا للاستعانة به في حالة الاقتضاء يكون له صوتا استشاريا.

على خلاف اللجنة الولائية نلاحظ أن اللجنة الجهوية غير متوازنة وهي لصالح الإدارة ، فعند التمعن في تشكيلة اللجنة نجد أن عدد الأعضاء الذين يمثلون المكلف أقل من عدد الأعضاء الذين يمثلون الإدارة الضريبية ، و هذا على الرغم من أن إسنادها إلى خبير محاسب كرئيس للجنة ، و الذي يعتبر من المهنيين إلا أن صوته لا يكون إلا مرجحا في حالة تساوي الأصوات مما يؤدي إلى شك المكلف بالالتزام الحياد من طرف أعضاء اللجنة .

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في العضو فهي ذاتها الشروط المتطلبة في أعضاء لجنة الطعن على مستوى الولاية:

- التمتع بالجنسية الجزائرية

- التمتع بالحقوق المدنية

- السن 25 سنة على الأقل

و أثناء الفصل في الملفات يجب على هؤلاء الأعضاء الالتزام بالسر المهني ، كما هو محدد في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية ، و كل مخالفة لذلك تعرضهم للعقوبة الجزائية المحدد في المادة 301 من قانون العقوبات.

ثالثا : لجنة الطعن المركزية

نص المشرع على إنشاء لجنة مركزية للطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال على مستوى وزارة المالية ، و ذلك بموجب المادة 81 مكرر 03 و قبل ذلك أنشأت بموجب الأمر 68 - 654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 و كانت تتكون اللجنة من شخصيات سامية من الحزب و الدولة⁽¹⁾.

وكان آخر تعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016 حيث أصبحت اللجنة تتشكل من الأعضاء التالي ذكرهم في المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ :

- 1- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا .
- 2- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير .
- 3- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير .
- 4- ممثل عن وزارة الصناعة و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير .
- 5- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة ، تكون له على الأقل رتبة مدير .
- 6- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة.
- 7- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة .

1- ريم عبيد ، مرجع سابق ، ص 230

2- المادة 81 مكرر 3 : معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2016

8- مدير كبريات المؤسسات .

يتولى مهام كتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، حيث يتولى المدير العام للضرائب تعيين أعضائها، فلم يحدد المشرع عددهم تاركا في ذلك السلطة التقديرية للجهة المسؤولة على تعيينهم .

و من خلال عرض تشكيلة اللجنة المركزية للطعن يتبين أنها تضم ممثلين لعدد معتبر من الوزارات المهمة (وزارة المالية ، وزارة التجارة وزارة الصناعة) ، و بذلك عمل المشرع الجزائري على مشاركة ممثلين من أهم القطاعات الحساسة في الدولة ، والتي لها علاقة مباشرة بطبيعة المنازعات التي تعرض أمامها ، كما أن رتبهم السامية تجعلهم أكثر نزاهة في أدائهم لمهامهم⁽¹⁾.

أما فيما يخص الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة فباستثناء اشتراط رتبة مدير على الأقل في العضو الممثل فلم يحدد لهم المشرع شروط تتعلق بالجنسية أو التمتع بالحقوق أو السن ، فمن البديهي أن من يحتل مثل هذه المناصب ستتوافر فيه الشروط بصفة آلية دون النص عليها⁽²⁾ .

حتى أن المشرع لم يؤكد على ضرورة التزامهم بواجب السر المهني كبقية اللجان الأخرى لان طبيعة مهامهم تفرض عليهم الالتزام بهذا الواجب المهني في جميع المهام.

خاصة و أن اللجنة لا تضم ممثلين عن المكلفين بالضريبة مما قد يحتمل مخالفتهم لهذا الواجب ، مهم ملزمون به بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية ، ومع ذلك يبقى عليهم انطلاقا من مراتبهم ضرورة المحافظة على المبادئ الأساسية لسياسة الدولة من أجل ضمان الاستقرار العام و دفع عجلة الاقتصاد و التنمية إلى الأمام⁽³⁾ .

1-2 ريم عبيد ، مرجع سابق ، ص 231

3- ريم عبيد ، مرجع سابق ، ص ص 231-232

الفرع الثاني : لجنة الطعن الولائي

ما يميز هذه اللجان عن لجان الطعن السابق ذكرها هو الطلبات الموجهة إليها ، إذ لا تتصف بالطابع النزاعي إنما تتعلق بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانونا ، و بالتالي فأراء هذه اللجان لا يستطيع المكلف الطعن فيها أمام القضاء ، وقد ارتأينا توضيح عمل هذه اللجان لتمييزها عن غيرها .

و تجد لجان الطعن أساسها في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية وكان الهدف من ذلك هو تمكين المكلف المعوز و المعسر من التماس مساعدته بإعفائه من الضرائب الواجب تسديدها أو على الأقل تخفيضها (1) ، و تتمتع هذه اللجان بسلطات تقديرية واسعة للبت في الطلبات المودعة لديها .

و ترفع الطلبات إلى هذه اللجان إما من المكلفين بالضريبة لغرض الحصول على إعفاء أو تخفيض الحقوق الأصلية في حال العجز أو الإعسار ، أو الحصول على إعفاءات أو تخفيضات للزيادات الضريبية أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها المكلف ، و في هذه الحالة الأخيرة يجب على المكلف أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية ، لا سيما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجنة(2).

من جهة أخرى قد تقدم هذه الطلبات إلى هذه اللجنة من قبل قابض الضرائب ابتداء من السنة الخامسة بالنسبة للحصص غير القابلة للتحويل ، حيث تقدم الطلبات إلى المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة .

1- أنظر للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر

2- مزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص52

و يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض فيتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد أتخذت ضد المكلف أو ورثته دون جدوى وإذا ما وجد اختلاف في الآراء بين القابض و رئيس المفتشية يعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب.

و قد عدد المشرع لجننتين في هذا المجال أحدهما على المستوى الولائي و الأخرى على المستوى الجهوي .

أولا : اللجنة الولائية للطعن الولائي

طبقا لنص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها ، عندما يلتزم هؤلاء المكلفين بالإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها في حالة العوز أو ضيق الحال ، والتي تضعهم في حالة عجز أو إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية و ذلك عندما تقل أو تساوي الحصة الضريبية المطعون فيها عن خمسة مليون دينار(5000000دج).

وتتكون هذه اللجنة من⁽¹⁾:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا
- المدير الفرعي للمنازعات عضوا
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا
- المدير الفرعي للتحصيل عضوا
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضوا

1- المادة 03 من المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء و تكوين و سير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي والجهوي .

- رئيس مفتشية و قابض ضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب
- يقوم رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية بمهام كتابة اللجنة .

ثانيا : اللجنة الجهوية للطعن الولائي

لقد خول القانون الجبائي في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف في حال رفض طلبه من طرف اللجنة الولائية كليا أو جزئيا أو تجاوزت الحصة الضريبية المبلغ المحدد بخمسة مليون دينار (5.000.000 دج)⁽¹⁾ أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة . تتكون اللجنة الجهوية للطعن الولائي من :

- المدير الجهوي للضرائب رئيسا
 - المدير الفرعي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب المكلف بالمنازعات
 - المدير الفرعي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب المكلف بالعمليات الجبائية
 - مديرين (02) ولأئيين يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة .
- يتولى رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب مهام كتابة اللجنة ، و تكون القرارات الصادرة عنها تنفيذية .

و لأن الأمر يتعلق بمساعدة يطلبها المكلف المعسر ، و لأن موضوع الطلبات الموجهة إلى اللجنة لا يتصف بالطابع النزاعي إنما يتعلق الأمر بالتماس الإعفاء أو التخفيض لحصص مؤسسة قانونا ، يمكن للمكلف رفع طلبه إلى اللجنة في أي وقت ، غير أنه لا يمكنه اللجوء إلى الطعن أمام القضاء الإداري⁽²⁾.

1 -المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية : المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية 2012

2 -وفاء شيعاوي ، مرجع سابق الذكر ، ص 45

الفرع الثالث: لجنة التوفيق

نصت المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية على لجنة التوفيق ، و الملاحظ على تشكيلة هذه اللجنة أنها ذات طابع إداري رغم حضور موثق .

يتمثل دور هذه اللجنة في محاولة التوفيق بين مصالح كل من الخزينة العامة و المكلف بالضريبة في مجال حقوق التسجيل، و محاولة التوصل إلى حل توافقي ينهي النزاع بين الطرفين.

و يعد اللجوء إلى لجنة التوفيق إجراء إجباريا نظرا لأن المكلف لا يمكنه التظلم لدى المدير الولائي للضرائب لغرض الطعن في الرسوم المفروضة عليه إنما يمكنه اللجوء إلى لجنة التوفيق⁽¹⁾.

تتشكل لجنة التوفيق المنصبة على مستوى المديرية الولائية للضرائب من :

- المدير الولائي للضرائب رئيسا
- مفتش التسجيل
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارية
- قابض الضرائب المختلفة
- مفتش الضرائب المباشرة
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية
- ممثل عن إدارة الولاية

يقوم بمهام كاتب اللجنة مفتش التسجيل و يحضر الجلسة بصفة استشارية

1-وفاء شيعاوي ، مرجع سابق، ص46

المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن

يتمثل اختصاص هذه اللجان في إبداء الرأي في جميع أوجه الخلاف بين المكلف و إدارة الضرائب التي ترفع إليها من طرف المكلف ، و ذلك في حدود تقدير المصلحة و طلبات المكلف و التي يكون الغرض منها أساسا إما الحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي (1) .

الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال

تختص لجان الطعن في الضرائب المباشرة على اختلاف مستوياتها بالفصل في المنازعات الضريبية المرفوعة أمامها من قبل المكلف بالضريبة في الحالة التي لا يرضيه قرار إدارة الضرائب بعد فصلها في تظلمه ، فلا يجوز لهذه اللجان أن تتعدى حدود الاختصاص القانوني الذي منحها إياه المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية، بحيث تسعى إلى البت في الطعون المرفوعة بإتباعها النظام الإجرائي بقصد تحقيق التوازن بين طرفي النزاع و الوصول إلى الحل المناسب .

أولا : اختصاص لجنة الطعن الولائية

تختص هذه اللجنة بالنظر في شكاوى المكلفين سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو الذين لم يصدر بشأن شكاوهم أي رد بشرط أن تحترم آجال. و تتعلق الطلبات التي تختص اللجنة بإبداء الرأي فيها، المرتبطة بالعمليات التي يقل

1-امزيان عزيز ، مرجع سابق ،ص 40

مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو الرسم على رقم الأعمال بعشرون مليون دينار (20.000000 دج) أو تساويها و التي سبق و أن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

ثانيا : اختصاص لجنة الطعن الجهوية

إن اختصاص اللجنة الجهوية مماثلا لموضوع اختصاص اللجنة الولائية ، أي تنظر في الطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو احتسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

كذلك اختصاص هذه اللجنة في النظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين و المقيدة بقيمة الحصة محل النزاع ، حيث يجب أن لا تتعدى سبعون مليون دينار (70000000 دج) و أن لا تقل عن عشرون مليون دينار (20000000 دج) .

ثالثا : اختصاص لجنة الطعن المركزية

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطلبات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة سبعون مليون دينار (70.000.000 دج)⁽¹⁾ ، و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين إداريا لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق و أن أصدرت بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي .

الفرع الثاني : اختصاصات لجنة الطعن الولائي

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية للإدارة الجبائية سواء على المستوى الولائي أو الجهوي .

1- كانت تنظر اللجنة في الطلبات التي تزيد عن عشرة (10) مليون دينار

أولا : اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى الولاية

تختص هذه اللجنة بالنظر في طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها ، و التي تساوي أو تقل الحصة المطعون فيها خمسة مليون دينار (5.000.000 دج)⁽¹⁾ ، على أن يتعلق موضوع الطعن بعوز أو ضيق حال المكلف و الذي كان له بمثابة عائق نحو تبرئة ذمته من ديون مؤسسة قانونا .

ثانيا : اختصاص لجنة الطعن الولائي على المستوى الجهوي

المكلف الذي لم يجد طلبه ردا ايجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه سواء أكان رد هذه الأخيرة رفضا كليا أو جزئيا ، أو إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس السقف السالف الذكر فانه يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي و صاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق خمسة مليون دينار (5.000.000 دج) .

الفرع الثالث: اختصاص لجنة التوفيق

على عكس اختصاصات اللجان السابقة ، و التي تتعقد بعد رد الإدارة على شكوى المكلف بالضريبة ، فإن لجنة التوفيق تتدخل قبل صدور سند التحصيل ، فدور اللجنة هنا يعتبر توفيقيا بين مصلحة الخزينة العمومية و مصلحة المكلف ، و هي تشكل ممرا إجباريا في بعض الحالات للوصول إلى فرض الضريبة ، و يعتبر مجال تدخل هذه اللجنة محدودا في حالة اكتشاف الإدارة أن الثمن أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل رسم التسجيل يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو العقارية المبنية أو غير المبنية⁽²⁾ .

و بذلك تختص اللجنة الولائية للتوفيق بالنظر و إعادة التقديرات الضريبية في مجال التسجيل و المتعلقة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو

1- المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012

2- وفاء شيعاوي مرجع سابق ، ص ص 46- 47

حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن و البواخر، وكذلك حق الإيجار أو الاستفادة من وعد الإيجار لكل العقار أو لجزء منه.

و اللجنة المختصة هي التي توجد في نطاقها الأموال المسجلة بها ، فإذا اكتشفت الإدارة الضريبية بعد تحقيقات أعوان الضرائب أن هناك نقص في تقدير الأموال مقارنة بما صرح به المكلف أو الموثق ، تستطيع بعد القيام بمحضر معاينة و تبليغ المكلف بقرار التقييم الجديد طلب استدعاء اللجنة للاجتماع للتحقق من الثمن الحقيقي .

فلجنة التوفيق تعتبر مرحلة صلح إداري وجوبي ، و من هنا فإنه يمكن للمكلف بالضريبة أيضا المنازعة لديها في أساس فرض الضريبة ، من خلال مطالبة الإدارة بمراجعة موقفها فتعدل ما توصلت إليه أو تلغيه تماما ، و بالتالي التوصل إلى حل ينهي النزاع بين الطرفين⁽¹⁾.

المبحث الثاني : إجراءات سير أعمال اللجان و آرائها

على اختلاف تشكيلة لجان الطعن ، تختلف أيضا إجراءات الطعن و شروطه و كذا كيفية سير العمل داخل كل لجنة .

فإذا كنا قد بيننا فيما سبق أن الشكاية المقدمة لمدير الضرائب ، قد احتوتها مواد قانون الإجراءات الجبائية بجملة من الشروط و الأحكام سواء فيما يخص كفيات الطعون و شروطها أو كيفية البت فيها ، فكيف يكون الأمر بالنسبة للطعون المقدمة أمام لجان الطعن المختلفة؟، و للإجابة على هذا التساؤل سوف نتناول في هذا المبحث إجراءات سير عمل اللجان في (المطلب الأول)، ثم آراء هذه اللجان في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : إجراءات سير أعمال اللجان

تختص لجان الطعن بالنظر في الطلبات المقدمة من المكلف، و الذي لم يرضه قرار

1- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 47

المدير الولائي للضرائب ، غير أن هذه الطلبات لا يتم النظر فيها إلا بتوفر شروط و أحكام حددها المشرع لتكون أعمال هذه اللجان قانونية، وإلا تعتبر في حكم الطلب المرفوض سواء من حيث الشكل أو الموضوع.

الفرع الأول: لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال

لقد خول القانون الحق للمكلف أن يلجأ إلى لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال بعد تلقيه قرارا من المدير الولائي للضرائب (بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاية) و هو أمر اختياري بالنسبة للمكلف . و عليه فهو مخير بين أن يطرح النزاع أمام لجان الطعن أو يباشر الدعوى القضائية ، وذلك باللجوء إلى الجهات القضائية المختصة ، و يكون من مصلحة المكلف إتباع الطريق الأول للاستفادة من هذا الإجراء المسبق و هو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإدارية ، كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف و الإدارة الجبائية من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثاني للشكاية المقدمة له و الرجوع عن قراره الأول إذا كان لذلك مقتضى .

أولا : إخطار لجان الطعن

يمكن للمكلف الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو ريس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة⁽¹⁾ .

و عليه فإن لجوء المكلف إلى هذه اللجان هو أمر اختياري ، بين أن يطرح النزاع أمام اللجان أو يباشر الدعوى القضائية ، و لكن متى لجأ إلى القضاء ، فإنه لا يمكن الرجوع لرفع الشكوى أمام لجان الطعن .

1- المادة 80 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر

ثانياً: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن

حسب المادة 80 الفقرة 4 فقد منح المشرع للمكلف الذي لم يرضى بالقرار الصادر من الجهات المختصة بشأن شكواه حسب الحالة و المتمثلة في مدير المؤسسات الكبرى ، المدير الولائي للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حق الطعن في هذا القرار ، غير أنه يخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المواد 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية و المحددة كالتالي (1) :

- 1- أن يقدم الطعن أمام إحدى اللجان المختصة على المستوى الولائي أو الجهوي أو المركزي.
- 2- أن يقدم الطعن ضمن الآجال القانونية المحددة و هي أربعة أشهر (04) ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة ، فالعبرة ليست من تاريخ الإرسال و إنما من تاريخ تسلمه ، أي أن التبليغ سيكون عن طريق عون الإدارة و ليس عن طريق البريد .
- 3- أن لا يكون المكلف المعني بالطعن قد رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ، فعلى الرغم من أنه إجراء اختياري إلا أنه يسقط حق استعماله إذا ما سلك المكلف الطريق القضائي أولاً أو بعد رد الإدارة عليه .
- 4- أن يرسل المكلف بالضريبة طعنه إلى رئيس اللجنة المختص أي أنه لا يقبل الإيداع المباشر و إنما الإرسال عن طريق البريد و فيما يخص الشروط الواجب توافرها في الطلب الذي رفعه المكلف فعلى الرغم من أن المشرع لم يشر إليها إلا أنه يمكن إرجاعها إلى نفس الشروط الواجب توافرها في الشكاية الواجب توافرها أمام الإدارة الجبائية ، و هي ضرورة أن تكون مكتوبة و فردية و موقعة مع ضرورة تقديم وكالة بالنسبة للحالة التي ينوب فيها عن شخص آخر و ذلك وفقاً للشروط التي سبق بيانها و المحددة في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: >> يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن

1- المادة 80-2 من قانون الإجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012

يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية و غير خاضعة لحق الطابع و لإجراءات التسجيل <(1)> .

أما بالنسبة لمحتوى الطلب فيكون من فائدة المكلف أن يوفق بين طلبه و طبيعة الضريبة المتنازع فيها و ظروف إنشاء هذه الضريبة فيذكر الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة واضحة و يرفق ملفه إن أمكن بوثائق الإثبات ، و يشير إلى الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة ، كما يبين المبلغ المرغوب تخفيضه بدقة أو القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة(2) .

الفرع الثاني : لجنة الطعن الولائي

أحدث المشرع هذه اللجنة لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز و ضيق و قدراته الحالية لا تسمح له بتبرئة ذمته و تسديد ما عليه .

فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو بإعفائه من الضرائب المؤسسة قانونا .

و تخص هذه اللجان بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة و طلبات قابضي الضرائب ، بحيث نجد أن لها سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الالتماس ، فهي غير مقيدة بأية نص تشريعي لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة .

أولاً: طلبات المكلف

تطبيقاً لما جاءت به المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فان مجال اختصاص هذه اللجنة يتمثل في طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مبالغ عقوبات التحصيل ، الغرامات و العقوبات الجبائية الخاصة بالرسوم على رقم الأعمال و

1- المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008

2- ريم عبيد ، مرجع سابق ، ص 237

الضرائب غير المباشرة⁽¹⁾ .

و تخضع طلبات المكفين حتى في هذه الحالة إلى شروط شكلية و أخرى موضوعية يستوجب توافرها حتى يكون الالتماس مقبولا .

1- الشروط الشكلية:

إن الشروط الشكلية الواجب توافرها في الالتماس هي نفسها المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن النزاعي باستثناء شروط الآجال فإنه يسمح للمكلف تقديم طلبه مرفوقا بنسخة من مستخرج الجداول و أخرى من الإنذار و يوجه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت ما دام

الموضوع غير نزاعي يتعلق بالتماس مساعدة الإدارة .

2- الشروط الموضوعية :

إن التماس الإبراء أو التخفيف من الضريبة يجب أن يكون معلا و مبررا ، و على المكلف أن يقدم الحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار ، غير أنه لا بد أن نفرق هنا بين الطلبات المتعلقة بالضرائب العادية و المتعلقة بالعقوبات و الغرامات الجبائية .

- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية :

لا يجوز طلب الإبراء أو التخفيف من الضرائب المباشرة و بالأخص الحقوق الأصلية إلا استثناءا حسب ما ورد في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية و هي الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز أو ضيق الحال الذي يحول بينه وبين تبرئة ذمته إزاء الخزينة ، فيجوز له أن يلتمس إعفائه من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيف منها .

1- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص ص50- 51

- الطلبات المتعلقة بالغرامات و العقوبات الجبائية :

يمكن للمكلف الذي يحوز على تبريرات جادة أن يقدم التماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون طلبه مرفوقا بالوثائق اللازمة (كمستخرج الجداول نسخة من الإشعار بالتسديد ...) ، وذلك في كل وقت دون أن يكون مقيدا بفترة زمنية معينة للإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرض لها سواء منها ما تعلق بالوعاء الضريبي أو التحصيل ، و لتمكين اللجنة من إبداء رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها ، يجب على المكلف المعني أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية و بالأخص بالنسبة إلى الرسم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة ، التي يعد بالنسبة إليها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجنة .

ثالثا: طلبات قابضي الضرائب

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود الى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره ، يمكن لقابض الضرائب ابتداء من السنة الخامسة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل ، أن يطلب من اللجنة إقرار الحصص غير القابلة للتحصيل عديمة القيمة و ذلك بإتباع الإجراءات التالية⁽¹⁾ :

- تقديم الطلب:

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

- حسب السنة التي دخل فيها الجدول للتحصيل

- بالنظر إلى نوع و طبيعة الضريبة

1- المادة 94 من قانون الاجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2012

- حسب قيمة الحصص

1- التحقيق في الطلب و اتخاذ القرار :

يتم تسجيل طلبات قابض الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين السابق ذكرها أمام الإدارة الجبائية .

توجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض ، فيتأكد على الخصوص من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه ، أي الوصول إلى آخر نتيجة و هي استحالة التحصيل .

أما إذا وجد اختلاف في الآراء بين القابض و رئيس المفتشية، فالرأي الفاصل يعود إلى المدير الولائي ، و القرارات التي تتخذ لاعتبارات الحصص عديمة القيمة لا تبرئ ذمة المكلف بحيث يجب إعادة متابعتهم لتحصيل الضريبة حتى بالقسر إذا تبين يسرهم من جديد طالما لم يتم التقادم⁽¹⁾.

الفرع الثالث : لجنة التوفيق

عندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من الأطراف ، و قبل أن تقوم بإعادة تقييم الثمن ، فإنها تحاول و بطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين ، و ذلك بإبرام اتفاق بينها و بين المكلف المعني ، فيتم استدعاء الطرفين (البائع و المشتري) لتعرض عليهم الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه ، فإذا قبلا بذلك فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ، و يشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف و المدير الولائي للضرائب عقدا جديدا و مطابقا للواقع .

1- عزيز أمزيان ، مرجع سابق ، ص 54

و بالتالي نقول بأن إعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف تتم إما عن طريق الاتفاق الودي بين الإدارة و المكلف أو عن طريق اللجوء إلى لجنة التوفيق⁽¹⁾ .

أولا : الاتفاق الودي بين الإدارة و المكلف

قبل اللجوء إلى لجنة التوفيق تقوم الإدارة الجبائية بدعوة الطرفين (البائع و المشتري) لتعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه ، فإذا قبلا بهذا التقدير ، فيقومان بتوقيع تعهد يلتزمان بمقتضاه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ، و يشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف و المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه⁽²⁾ .

ثالثا: اللجوء إلى لجنة التوفيق

في حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي بين الطرفين تتم إجراءات التوفيق كما يلي :

- 1- ترفع الإدارة الجبائية الأمر إلى لجنة التوفيق، و يتم استدعاء الأطراف وفق الإجراءات النصوص عليها في المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية ، بحيث يستدعى المكلفون المعنيون للمثول أمام اللجنة في أجل عشرون (20) يوما على الأقل قبل تاريخ اجتماع اللجنة ، و يتم إعلامهم بإمكانية الإدلاء بأقوالهم شفويا أو ملاحظات كتابية أثناء حضورهم لاجتماع اللجنة ، وإعلامهم كذلك بإمكانية الاستعانة بمستشار يختارونه أو وكيلاً⁽³⁾
- 2- ينعقد اجتماع لجنة التوفيق وفقا للمادة 38 مكرر 2 ب من قانون الإجراءات الجبائية أساسا بدعوى من رئيسها ، و لا تكون مداولاتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة أعضاء بما فيهم الرئيس ، و يترتب على هذا الاجتماع نتيجتين :

2-1 - وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 50

3- المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الاجراءات الجبائية : معدلة بموجب المادة 38 من ق.م لسنة 2011

- إما التوصل إلى اتفاق بين الإدارة و المكلف و هنا يتم التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف .

- أما عدم توصل اللجنة لأي اتفاق بسبب رفض الاقتراح أو غياب الأطراف المعنية ، وهنا تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات ، و يبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام و في العشرين (20) يوما الموالية لتبليغ رأي اللجنة تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول و قابلة للتحويل (1) .

- يثبت الاتفاق في محضر رسمي .

التساؤل الذي يثور عن مدى إلزامية اللجوء للجنة التوفيق ، أي مدى أحقية المكلف في اللجوء إلى اللجنة و مدى سلطة الإدارة بالمقابل في رفض هذا الأمر أي هل هي مجبرة في حالة اكتشاف نقص في التقدير لإحالة محضر المعاينة للجنة أم لا ؟ .

و قد أجابنا مجلس الدولة على هذا التساؤل من خلال القرار رقم 6526 الصادر بتاريخ 2003/02/25 و المتعلق بخرق الإدارة الجبائية للإجراء الجوهري النصوص عليه في المادة

04/140 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة التوفيق يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه (2) .

أما بالنسبة لرأي لجنة التوفيق فانه من خلال نص المادة 38 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية يكون ملزما للإدارة ، أي أن رأي اللجنة يبلغ مباشرة للمكلف دون أي وسيط .

1- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 51

2- (أنظر لقرار مجلس الدولة رقم 6526 الصادر بتاريخ 2003/02/25)، جمال سايس، مرجع سابق ، ص 228

المطلب الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية

تقوم اللجان بإعطاء رأيها في المنازعات المطروحة أمامها و يكون ذلك بعد استكمال جميع الإجراءات القانونية و توافر النصاب اللازم لصحة الجلسات ، و عليه سنتناول في هذا المطلب آراء لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال (الفرع الأول) ثم آراء لجنة التوفيق (الفرع الثاني) لنتطرق بعدها لآثار الطعن أمام اللجان الإدارية في (الفرع الثالث) .

الفرع الأول: آراء لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال

من بين الاختصاصات التي تباشرها لجان الطعن الضريبي عملية فحص و دراسة الملفات المعروضة عليها و ذلك بالاطلاع على الوثائق المقدمة من الطرفين وكذا الاطلاع على التقارير المعدة حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، و الاستماع إلى المكلفين المعنيين أو من يمثلهم بعد استدعائهم قبل عشرون (20) يوما من تاريخ انعقاد الجلسة .

و بعد التأكد من أن ملفات الطعون أصبحت جاهزة للفصل فيها ، تعقد اللجنة المختصة جلساتها و ذلك بتوافر النصاب المحدد قانونا و الموحد بالنسبة لجميع اللجان و هو الأغلبية .

مع العلم أن الطعن أمام اللجنة المختصة لا يوقف التنفيذ حتى وان كان قد تحصل عليه فيما سبق برفعه للشكاية فانه ينتهي بصور قرار المدير الولائي أو الموظف المختص حسب الحالة ، و لكن يمكن للمكلف الذي رفع طعنه أمام اللجنة المختصة أن يطلب تأجيل دفع

الضريبة ، و يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و الغرامات محل النزاع طبقا للمادة 80-2 و الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ .

1- جاء في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية : (يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى ... أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة ، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى ...)

أولاً: رأي اللجان و التوقيع عليها

بعد استكمال دراسة ملفات الطعون و التأكد أنها أصبحت جاهزة لترحها أمام أعضاء اللجان لإبداء الرأي حول ما قدمه المكلف المشتكي، يتم عقد الاجتماع بحضور النصاب القانوني

1- رأي اللجان:

خلال الاجتماع يبدي كل عضو و تناقش بموافقة أغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة التساوي في الأصوات يرجح صوت الرئيس ، وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى الخطأ الذي وقع فيه المشرع الجزائري في المادة 81 مكرر 2 حين جاء فيها >> تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها << استعمل مصطلح القرار بدلا من الرأي كما هو وارد في بقية المواد الأخرى و الفرق بين المصطلحين بين و شاسع ، لأن الرأي يوحى بالاستشارة و الخيار بين قبوله أو رفضه بينما القرار يعني الفصل و التقرير ، والأصح أن المشرع فصد مصطلح الرأي كنتاج لعمل اللجان .

أما فيما يخص المدة المخولة للجان للرد على الطعون المرفوعة إليها فهي أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ وصول الطعن إلى رئيس اللجنة المختصة ، و إن كان المشرع عبر عنها بقوله >> من تاريخ تقديم الطعن << و هو غير صحيح لأن الطعن كما سبق الإشارة إليه يرسل و لا يودع مباشرة أمام اللجنة (1) .

و تصدر اللجان آراء متضمنة رفضا أو قبولاً صريحين، مع العلم أن اللجان تتمتع بسلطة تقديرية في الرد على الطعون المرفوعة أمامها و هو ما يستفاد من المادة 81-2 بقولها >> ..فان لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه فان صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن << وعليه بفوات أجل أربعة أشهر المحددة سابقا و المخصص للرد، فان سكوت اللجنة يعد رفضا ضمنيا للطعن.

1- المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر

و بالتالي فان آراء اللجان تعد إلزامية بالنسبة للإدارة إلا في حالة واحدة و التي نص عليها المشرع بصراحة من خلال تمكين المدير الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان و هي الحالة التي يكون فيها الرأي مخالفًا صراحة لمادة قانونية دون الحق في إلغاء رأي اللجنة باعتبار أنه كان في غير صالح الإدارة .

و هذا ما ساندته مجلس الدولة من خلال قراره رقم 51895 الصادر بتاريخ 2010/04/08 و الذي لم يجيز فيه لمدير المؤسسات الكبرى ، المدير الولائي ، رئيس مركز الضرائب ، رئيس المركز الجوارى للضرائب إلغاء القرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب إذا تبين لهم أنه غير مؤسس طالما أن المادة 80-4 من قانون الإجراءات الجبائية لا تخول لهم سوى صلاحية إيقاف تنفيذه و الطعن في مدى مشروعيته أمام المحكمة الإدارية.

2- التوقيع على آراء اللجان و تبليغها :

يتم التوقيع على المحضر الذي حرر خلال الجلسة و المتضمن رأي اللجنة من طرف رئيس اللجنة ، و لا يشترط توقيع الكاتب أيضا لأن العبرة في المصادقة على آراء اللجان وجوب توافر النصاب القانوني المطلوب في كل لجنة ، بينما التوقيع على المحاضر إجراء شكلي يمكن أن يرجع فيه إلى القواعد العامة و إن كان هناك من يرى بضرورة توقيع كل من أمين اللجنة و كاتبها و إلا اعتبرت المحاضر باطلة (1) .

أما فيما يخص التبليغ فالآراء الصادرة عن اللجنتين الولائية و الجهوية فإنها تبلغ بواسطة كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

و بالنسبة للآراء الصادرة عن لجنة الطعن الضريبي على المستوى المركزي تبلغ بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين

1-حسين فريجة ، مرجع سابق ، ص 55

(20) يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة ، على أن يتم تبليغ التخفيضات و الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة صاحب الطعن اثر انتهاء اجتماع اللجنة بواسطة رئيسها ، أما الرأي فيبلغ للمكلف من طرف مدير مديرية المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال شهر واحد ، على أن يتم تبليغها في شكل قرارات صادرة عن هذه الجهات على أن تكون مطابقة لرأي اللجان كما تمت المصادقة عليها .

ثانيا : دور رأي لجان الطعن

تقوم لجان الطعن بتقديم آرائها في المنازعات المطروحة أمامها و عليه فهي لا تصدر قرارات فالفرق بين المصطلحين واسع ، ذلك أن القرار الإداري يكون ملزما أما الرأي فلا تكون له القوة التنفيذية و لا يكون ملزما للأخذ به إلا في حالة الرأي المطابق ، أما بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وبالأخص نص المادة 80منه نجدها تلزم الإدارة بتنفيذ رأي اللجنة و ذلك بإبلاغه إلى المكلفين و يسقط عنها هذا الالتزام في حالة واحدة فقط و هي التي يثبت لها أن الرأي كان غير مؤسس بمعنى أنه صدر مخالفا للقانون الجبائي بصفة عامة .

يقع إثبات مخالفة رأي اللجنة للقانون على الإدارة ، و على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب ، إصدار قرارا مسببا و الذي يجب أن يبلغ للمكلف الشاكي⁽¹⁾.

الفرع الثاني : رأي لجنة التوفيق

إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة و المكلف سواء بالحضور الشخصي للمعني أو عن طريق إرسال ملاحظاته مكتوبة يرفع الخلاف إلى لجنة التوفيق و يتم استدعاء الأطراف وفقا للإجراءات المنصوص عليها في المادة 38 مكرر 2ج للمثول أمام اللجنة عشرون (20) يوما قبل تاريخ اجتماع اللجنة⁽²⁾.

1- المادة 81-4 من قانون الإجراءات الجبائية السابق الذكر

2- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 52

إذا توصلت اللجنة إلى اتفاق المعنيين فيتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة المكلف .

أما إذا لم يتم الاتفاق كرفض الاقتراح من طرف المكلف أو غيابه ، تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات ، و يبلغ هذا الرأي إلى المكلف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام (المادة 38 مكرر 2 د) ، و بذلك يعتبر رأي اللجنة ملزما للإدارة، بحيث يبلغ رأي اللجنة مباشرة للمكلف دون أي وسيط .

غير أن ما نعييه على المشرع إغفاله في النص على إلزامية تسبب قرارات هذه اللجنة نظرا لأن التسبب يعود بالفائدة سواء بالنسبة للإدارة أو المكلف ، فيستطيع أيا منهما الاستناد عليه في أثناء رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية بالرغم من أنه نص صراحة على إلزامية تسبب المدير الولائي عدم استجابته للشكاية⁽¹⁾ .

كما يمكن أن يكون التقرير الذي قدمه المكلف موضوع زيادة تلقائيا من طرف اللجنة في أجل عشرون (20) يوما ابتداء من تبليغ رأي لجنة التوفيق .

الفرع الثالث: آثار الطعن أمام اللجان

إن ما تثيره آثار الطعن أمام اللجان الإدارية مسألتين تتعلقان باتخاذ القرار و بوقف التنفيذ:

أولاً: اتخاذ القرار

من خلال نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فان قرارات لجان الطعن الإدارية كلها تكون ((...لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء... يجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا...)).

1- أمزيان عزيز ، مرجع سابق ، ص 57

يتضح من نص المادة أن قرارات اللجنة تتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين و أهمل النصاب اللازم توفره لاجتماعها ، و في ظل غياب توضيح النصاب القانوني للتصويت يبقى التساؤل مطروح حول عدد الأعضاء الواجب الأخذ بتصويتهم و متى يكون صوت الرئيس حيادي و مرجح في هذا التصويت خاصة و أن مثل هذا التساؤل قد يطرح بشدة إذا كان عدد الأعضاء فردي مثلا ، فهل يمكننا القول بتساوي الأصوات مثلا في حال حضور ثلاث أعضاء للتصويت فقط (1).

ثانيا : وقف تنفيذ القرار

تعد قرارات الإدارة الجبائية قرارات إدارية مبنية على قرينة الشرعية ، و بالتالي تتمتع بامتياز التنفيذ المباشر ، غير أن هذا التنفيذ يطرح مسألة وقفه بمعنى آخر هل أن الطعن فيه لدى اللجان الإدارية يوقف تنفيذ القرار؟ .

تنص المادة 833 في الفقرة الأولى من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على ((لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك)) .

من خلال نص هذه المادة يمكننا القول أنه إذا كان الطعن في القرار أمام المحكمة الإدارية لا يوقف التنفيذ فانه من باب أولى لا يوقف الطعن أمام اللجان الإدارية التنفيذ أيضا و هذا الأمر يؤكد أن للطعن نفس الأثر سواء تم أمام اللجان الإدارية أو أمام القضاء الإداري (2).

1-2- وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 54

الخاتمة :

من خلال دراستنا لإجراءات الطعن في المنازعات الجبائية تبين لنا أن المشرع عمل على تحقيق التوازن في العلاقة النزاعية القائمة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية فمنح للإدارة سلطات واسعة في تقدير الوعاء و تحصيل الضرائب ، و بالمقابل منح للمكلف طرق وسبل تحميه من تعسف الإدارة و المحافظة على مصالحه بالطعن في القرارات الصادرة عن الجهات الإدارية المختصة بتقديم شكوى أمام نفس الجهة الإدارية مصدره القرار و هذا كإجراء أولي إلزامي ، و في الحالة التي لم يرضه قرار الإدارة في ردها على طعنه يمكن له اللجوء إلى مختلف لجان الطعن الإدارية التي خول لها المشرع النظر و إبداء آرائها في الطعون التي يرفعها المكلف أمامها ، غير أن الطعن أمام اللجان لم يعطه المشرع الصفة الإلزامية بل هو إجراء اختياري يمكن للمكلف تجاوزه باللجوء إلى الجهات القضائية المختصة من خلال مباشرة إجراءات رفع الدعوى القضائية .

و قد رأينا أن اشتراط المشرع لإلزامية تقديم الشكاية في بداية النزاع كإجراء أولي وجوبي له الوقع الايجابي على الأطراف المتنازعة ، فمن جانب الإدارة تكون لها فرصة إعادة النظر في قراراتها ، من خلال تصحيح الأخطاء التي قد تقع فيها أثناء تحديد الوعاء أو إعادة تقييم التصريحات التي قدمها المكلف ، أما من جانب المكلف فقد مكنه الشكاية و خاصة في جانبها الشكلي البسيط الذي حدده المشرع حيث يمكن للمكلف تقديم الشكاية في ورق عادي غير مدموغ و لا يخضع لحقوق التسجيل و الطابع بتخفيف العبء الذي قد يتحمله في حالة اللجوء الى رفع دعوى أمام القضاء .

لكن ما يعاب في الشكاية النزاعية هو إخضاعها لإجراءات مضبوطة و صارمة حيث قيدها المشرع بأجال زمنية متعددة و غير موحدة ، فمنها الآجال العامة و الاستثنائية ، والتي لا يمكن للمكلف الإلمام بها فتكون الشكوى التي قدمها خارج الآجال مصيرها الرفض من طرف الإدارة الجبائية ، و يفقد بذلك المكلف حقوقه لهجهه بالقوانين أو عدم التحكم فيها .

بالإضافة إلى ذلك فإن الإجراءات التي تتبعها الإدارة أثناء التحقيق في الشكاية و ما تتميز به من بطئ دون آجال محددة للنظر و البت فيها تدفع المكلف إلى فقدان الثقة في جدية دراسة الطعون ، و أن الطعن أمام نفس الجهة التي أصدرت القرار لا جدوى منه .

فمن أجل علاقة متوازنة بين الطرفين و منح الثقة للمكلف في الإدارة الجبائية إعادة النظر في الآجال التي حددها المشرع للمكلف أثناء تقديم الشكاوى وجعلها موحدة ، بالإضافة إلى تحديد الآجال و إلزام الإدارة بالرد على جميع الشكاوى التي ترد إليها .

إن حرص المشرع على إنهاء النزاع في مرحلته الإدارية ، منح للمكلف حق الطعن أمام مختلف اللجان الإدارية التي تعمل على تقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة .

فبالرغم من التعديلات التي مست سواء التركيبة البشرية أو مجال اختصاص اللجان حيث نجد أن المشرع قد ألغى في قانون المالية لسنة 2016 لجنة الدائرة الخاصة بلجنة الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال ، و استحدثت اللجنة الجهوية و الذي لا نجد له أي مبرر من الناحية العملية خاصة إذا علمنا أن هذه اللجنة في الغالب تنظر في الشكاوى التي يقدمها المكلفين الذين يحققون رقم أعمال صغير و بالتالي فإلى إلغاؤها سيزيد من متاعب هذه الفئة ، أما التغييرات التي مست التركيبة البشرية و خاصة لما أصبح رئيس اللجنة محافظ حسابات أي أنه مطلع بصفة معمقة على القوانين الجبائية ، نأمل أن تساهم هذه التعديلات في تفعيل الدور الذي تلعبه اللجان و الأهداف التي يتوخاها المشرع من وراء إنشائها ، غير أننا نعيب على المشرع أن اقتراحات اللجان مجرد آراء و لا ترقى إلى مستوى القرار ، و بالتالي يمكن للإدارة عدم الأخذ بها و الطعن فيها قبل تنفيذها إذا ما رأت أنها مخالفة للنصوص القانونية .

فمن أجل أن تحقق لجان الطعن الأهداف التي ترحى منها في إنهاء النزاع القائم سواء للمحافظة و حماية حقوق المكلف أو الحد من سلطات الإدارة ، على المشرع إعادة النظر في اقتراحات اللجان الإدارية و اعتبارها قرارات ملزمة للإدارة بدلا من أنها مجرد آراء عليها تنفيذها و يمكن لها أن تطعن فيها بعد التنفيذ ، بالإضافة إلى تحديد آجال النظر و البت في الشكاوى صراحة يكون خلالها على اللجنة الرد على طعن المكلف صراحة .

أما على مستوى لجنة التوفيق فلن عملها ذو طابع تقني يتم من خلاله تبرير الإدارة لإعادة تقييم تصريح المكلف.

قائمة المراجع

النصوص و القوانين :

القوانين:

- 1- القانون رقم : 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المعدل و المتمم المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، الجريدة الرسمية العدد 79 .
- 2- القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 الجريدة الرسمية العدد 86.
- 3- القانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007 الجريدة الرسمية العدد 85
- 4- القانون رقم : 09/08/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتعلق بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الجريدة الرسمية العدد 21 .
- 5- القانون رقم 13/10 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية العدد 80.
- 6- القانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية العدد 72
- 7- القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/02/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 الجريدة الرسمية العدد 68 .
- 8- القانون رقم : 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 الجريدة الرسمية العدد 78 .

9- القانون 18/15 رقم المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016
الجريدة الرسمية العدد 85

10- القانون 14/16 رقم المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2017
الجريدة الرسمية العدد 85

المراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 ، يحدد المصالح الخارجية
للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 .

القرارات:

1- المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 1991/05/28 ، الصادر عن المديرية العامة للضرائب
المتضمن إنشاء و تكوين و سير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي و الجهوي .

2- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية
للإدارة الجبائية و صلاحياتها الجريدة الرسمية العدد 20 .

المراجع:

الكتب :

1- العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، ط3 ،
الجزائر ، 2008 .

2- جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك
الجزائر ، 2014 .

3- حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في
الجزائر مطبعة دحلب ، الجزائر ، 2005 .

4- حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع
عنابة ، 2008 .

- 5- محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر، 2004 .
- 6- مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، ج2 ، الهيئات و الإجراءات أمامها ، دمج ، ط4 ، الجزائر ، 2007 .
- 7- مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار ، الوادي ، 2009 .
- 8- عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر، 2005
- 9- فضيل كوسة ، منازعات التحصيل الضريبي على ضوء اجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 .
- 10- فضيل كوسة ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة دار هومة الجزائر ، 2010 .

الرسائل و المذكرات :

أولا : أطروحات الدكتوراه :

- 1- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة بسكرة ، 2014 - 2015
- 2- عليان مالك ، الدعوى الضريبية في النظام الضريبي الجزائري ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2008-2009 .
- 3- وفاء شيعاوي ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة بسكرة ، 2009 - 2010 .

ثانيا : رسائل الماجستير :

1- منصف ذيب ، الآليات الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية في النظام القانوني الجزائري ، رسالة ماجستير جامعة الوادي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، 2013 - 2014

2- سليم قصاص ، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير ، جامعة قسنطينة ، 2006-2007

المقالات :

1- عادل بن عبد الله ، عادل مستيري ، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية مقال منشور ، مجلة الفكر ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، العدد الرابع مجلة فكر ومجتمع ، الجزائر العدد 08 ، 2011

أحكام قضائية:

- مجلة المحكمة العليا ، الغش الضريبي و التهرب الجمركي ، عدد خاص ، قسم الوثائق 2009

المحاضرات:

- قاسي يوسف ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية أقيمت على طلبة سنة أولى ماستر تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة البويرة ، 2014 - 2015 .

المراجع باللغة الفرنسية :

1- Instruction générale sur les procédures contentieuses, mfdgdc , 2005

2- Instruction générale sur les procédures contentieuses, mfdgdc , 2012

الصفحة	الموضوع
	المقدمة
05	الفصل الأول : إجراءات الطعن أمام الإدارة الجبائية
06	المبحث الأول: الشكاية كإجراء إلزامي
06	المطلب الأول : مفهوم الشكاية الجبائية
06	الفرع الأول : تعريف الشكاية
06	الفرع الثاني: إلزامية الشكاية
08	أولا : أسباب إلزامية الشكاية
08	1- أسباب واقعية
09	2- أسباب قانونية
10	ثانيا : أهداف إلزامية الشكاية
10	1- الأهداف الواقعية
11	2- الأهداف القانونية
12	الفرع الثالث : موقف المشرع الجزائري من الشكاية
13	المطلب الثاني : شروط و مضمون الشكاية
13	الفرع الأول : شروط الشكاية
13	أولا : الشروط الشكلية
15	ثانيا: الشروط الموضوعية
15	ثالثا : آجال رفع الشكاية
15	1- الآجال العامة
16	2- الآجال الاستثنائية
17	الفرع الثاني : مضمون الشكاية
17	أولا : عرض الدفوع
19	ثانيا : عرض الطلبات

19	1- حالات طرح الطلبات
19	2- عبء الإثبات في الشكاية
21	المبحث الثاني : إجراءات التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار
21	المطلب الأول : إجراءات التحقيق في الشكاية
21	الفرع الأول : إلزامية إجراء التحقيق
22	أولا : قرارات الإدارة الضريبية بعد إجراءات التحقيق
22	ثانيا : مدة التحقيق و الجهة المختصة
25	ثالثا : كيفية التحقيق
25	1- التحقيق عن طريق الاطلاع
26	2- حالات اللجوء إلى جهات خارجية عن الإدارة الجبائية
27	الفرع الثاني : الجهات المختصة باتخاذ القرار
27	أولا : على المستوى المحلي
27	1- اختصاص المدير الولائي للضرائب
28	2- اختصاص رئيس مركز الضرائب
28	3- اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب
29	ثانيا : على المستوى المركزي
29	1- اختصاص مديرية كبريات المؤسسات
30	2- اختصاص المديرية العامة للضرائب
31	المطلب الثاني : اتخاذ القرار بشأن الشكاية المقدمة
31	الفرع الأول : محتوى القرار
31	أولا : حالة الرفض الكلي للشكاية
32	ثانيا : حالة التخفيض الكلي أو الجزئي
32	ثالثا : حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكاية
33	الفرع الثاني : تبليغ القرار
35	الفصل الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

36	المبحث الأول: تشكيلة لجان الطعن و اختصاصاتها
36	المطلب الأول : تشكيلة لجان الطعن
36	الفرع الأول : تشكيلة لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال
37	أولا : لجنة الطعن الولائية
40	ثانيا : لجنة الطعن الجهوية
42	ثالثا : لجنة الطعن المركزي
44	الفرع الثاني: لجنة الطعن الولائي
45	أولا : اللجنة الولائية للطعن الولائي
46	ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن الولائي
47	الفرع الثالث: لجنة التوفيق
48	المطلب الثاني : اختصاص لجان الطعن
48	الفرع الأول : اختصاص لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال
48	أولا : اختصاص لجنة الطعن الولائي
49	ثانيا : اختصاص لجنة الطعن الجهوية
49	ثالثا : اختصاص لجنة الطعن المركزية
49	الفرع الثاني: اختصاص لجنة الطعن الولائي
50	أولا : اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى الولاية
50	ثانيا : اختصاص لجنة الطعن الولائي على المستوى الجهوي
50	الفرع الثالث : اختصاص لجنة التوفيق .
51	المبحث الثاني : إجراءات سير أعمال اللجان و آرائها
51	المطلب الأول : إجراءات سير أعمال اللجان

52	الفرع الأول : لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال
52	أولا : إخطار لجان الطعن
53	ثانيا : شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن
54	الفرع الثاني : لجنة الطعن الولائي
54	أولا : طلبات المكلف
55	1- الشروط الشكلية
55	2- الشروط الموضوعية
56	ثانيا : طلبات قابضي الضرائب
56	1- تقديم الطلب
57	2- التحقيق في الطلب و اتخاذ القرار
57	الفرع الثالث : لجنة التوفيق
58	أولا : الاتفاق الودي بين الإدارة و المكلف
58	ثانيا : اللجوء إلى لجنة التوفيق
60	المطلب الثاني: آراء لجان الطعن
60	الفرع الأول : آراء لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال
61	أولا : رأي اللجان و التوقيع عليها
61	1- رأي اللجان
62	2- التوقيع على آراء اللجان و تبليغها
63	ثانيا : دور رأي اللجان
63	الفرع الثاني : رأي لجنة التوفيق
64	الفرع الثالث: آثار الطعن أمام اللجان
64	أولا : اتخاذ القرار

فهرس المحتويات

65	ثانيا : وقف تنفيذ القرار
68	الخاتمة
72	فهرس المحتويات

المخلص

إن السلطات الواسعة و الامتيازات العديدة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية في تحديد الوعاء و تحصيل الضرائب ، قابلها بضمانات تكفل للمكلف حقوقه و تحميه من تعسف الإدارة .

وفي إطار ممارسة الإدارة الجبائية لسلطاتها في تحصيل ديون الخزينة العمومية قد ترتكب أخطاء في حق المكلف مما يؤدي إلى نشوب نزاع بين الطرفين .

حرصا من المشرع في إنهاء المنازعة في مرحلتها الإدارية فقد أوجب على المكلف المتضرر من قرارات الإدارة وقبل التوجه إلى الجهات القضائية الطعن في هذه القرارات أمام نفس الجهة الإدارية المختصة ، من خلال تقديم شكاية نزاعية كإجراء إداري ملزم للمكلف ، حيث منح هذا الإجراء فرصة للإدارة بالإعادة النظر في قراراتها وتصحيح الأخطاء التي ارتكبتها سواء أثناء تحديد الوعاء أو عند إعادة التقييم للتصريحات التي قدمها المكلف ، وهذا في حدود شروط وإجراءات حددها القانون .

وفي الحالة التي لم يرضى فيها المكلف بقرار الإدارة في ردها على الشكاية التي تقدم بها يمكنه إعادة الطعن كإجراء جوازي وفي نفس المرحلة أمام اللجان الإدارية المحلية أو المركزية وفي حدود اختصاص كل لجنة ، غير أن اقتراحات هذه اللجان مجرد آراء ولا ترقى إلى مستوى القرار مما جعل المكلف يتجاوزها في أغلب الأحيان لمباشرة إجراءات رفع الدعوى القضائية.