

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون اداري

الأستاذ المشرف :
د/ عبد العالي حاحة

إعداد الطالب :
صهيب ياسر محمد شاهين

السنة الجامعية: 2015 / 2016 م





شكر وتقدير

قَالَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: " مَنْ اصْطَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَجَاؤُهُ
فَإِنْ عَجَزْتُمْ عَنْ مُجَازَاتِهِ فَادْعُوا لَهُ، حَتَّى يَعْلَمَ أَنَّكُمْ شَكَرْتُمْ،
فَإِنَّ اللَّهَ شَاكِرٌ يُحِبُّ الشَّاكِرِينَ " .

فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الشكر أولاً لله عز وجل الذي لا فوز إلا في طاعته ولا حياة إلا في رضاه

أتقدم بخالص الشكر لكل من كان له الفضل علي، وكان عوناً لي في إنجاز هذا العمل
وأخص بالذكر الاستاذ المشرف: د/ عبد العالي حاحة، الذي تفضل بالإشراف علي، والذي
لم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته القيمة، في إنجاز هذا العمل.

كما أن واجب الوفاء يقتضي تسجيل الشكر الخالص لجميع أساتذة قسم الحقوق
وأساتذة الكلية عامة، الذين ساهموا في تكويننا وتعليمنا.

كما اشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد واو بالكلمة الطيبة.

لعمرك

بسم الله والحمد لله الذي أوجدني فكننت، وهداني فاستهديت، ورزقني
وشكرت، فأعطاني وإلى مبتغاي وأوصلني وإلى طريق المعرفة أرشدني
وبالصبر والقوة بغربتي أحياني.
أهدي ثمرة جهدي نجاحي إلى:

شهداء وطني الأم فلسطين الغالية، وإلى شهداء وطني التوأم الجزائر الحرة
رحمهم الله جميعاً.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى
من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى من يتعب في الليل والنهار من أجلنا،
أرجوا من الله أن يمد في عمرك لتري ما كنت تتمناه، إلى من ستبقى
توصياته شموع تنور حياتي اليوم وغداً وإلى الأبد والدي العزيز.

إلى من فتحت الطريق أمامي، إلى من غرست في نفسي روح الثقة والوفاء
إلى من وهبت حياتها من أجلي والتي صاغت حروفها واقعات الزمان، إلى
الدفء حيث صقيع الغربة، إلى النور الهادي في وحشة الأيام، إلى من كانت
سنداً لي في حزني وأفراحي، إلى نبع الحياة ومعنى الحب والحنان، إلى
ست الحبايب أمي الحبيبة.

أقدم لكم نجاحي الذي لطالما تمنيتماه وسعيتما جاهدان لأجل هذا اليوم
وكنتم نعم الوالدين حفظكم الله وأطال في عمركما وأتمنى لكما دوام الصحة
والعافية، وأدامكم الله تاجاً فوق رأسي.

إلى سواعدي ومقلة عيني إخوتي وأخواتي، كلاً باسمه

إلى من جلسنا معاً على مقاعد الدراسة

إلى من كانوا خير رفيق لخير طريق

إلى من كانوا عوناً لي وكنت عوناً لهم

.. أصدقائي الأعزاء..

لقد تطور دور الدولة من مهمة الدفاع وحفظ الأمن، إلى التدخل والإشراف على ميادين مختلفة، منها الاجتماعية، الاقتصادية و الثقافية، وهذا ما أجبرها على ضرورة البحث عن موارد مالية لتمويل النفقات الضخمة التي يفرضها هذا الإشراف وسد العجز المحتمل ظهوره في الخزينة العمومية، وتعد الضرائب إحدى الأدوات السياسية المالية على مستوى الدول منذ القدم، ومازالت كذلك إلى يومنا هذا، فيمكن القول بأنها إحدى أهم الممولات الداخلية للخزينة العمومية للدولة وذلك كونها اقتطاع نقدي يدفعه الأشخاص الطبيعيون والاعتباريتين للدولة وذلك بصفة إجبارية نهائية.

وتعد الضريبة أيضاً من أبرز الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها واشباع حاجات الأفراد داخل المجتمع، إذ لا يمكن للضريبة أن تقوم بهذا الدور المنوط بها، إلا إذا بنيت على أساس من العدالة، والنظام الضريبي العادل يقضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته التكليفية، وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية وهذا يتطلب أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به.

حيث تسعى السلطة العامة بالدولة الى وضع نظام قانوني للضريبة، من خلاله يحدد كيفية إجراءات فرضها وجبايتها وبيان طرق تحصيلها والميعاد، في حين يلتزم كل مواطن أن يتحمل نصيبه من الأعباء العامة من خلال مساهمته في أداء الضريبة، وعلى الحكومة القيام بتحصيل تلك الضرائب بالطرق المحددة قانوناً واستعمال الطرق الجبرية إذا امتنع المكلف عن أدائها.

بدوره كرس المشرع الجزائري مبدأ العدل والمساواة في دفع الضريبة وذلك حسب قدرة كل شخص، من خلال النص المادة 64 من الدستور أقر المشرع بأن الضرائب تمس بصفة مباشرة كل فئات المجتمع، وكل فئة حسب مقدرتها التكليفية، الأمر الذي يتطلب ضرورة تقدير الوعاء الضريبي وعملية حسابه وربطه بطرق مثالية متماشية مع أحكام القانون، وبذلك ظهرت مجهودات المشرع الجزائري في محاولاته لمواكبة ومسايرة التطور الاقتصادي في ظهور العديد من التشريعات التي حاولت خلق قدر من التوازن بين كل من مصلحة المكلف الذي يقع عليه عبء الضريبة والإدارة الضريبية التي تهدف لتحصيل الأموال للخزينة العامة في الدولة، وأهم ما جاء به يتمثل

في إصداره لقانون الإجراءات الضريبية بموجب قانون المالية لسنة 2002 والذي ركز على حل المنازعات الضريبية إدارياً.

ومنذ القدم لم تحظى الضرائب قبولاً بين أوساط المكلفين بها وواجهتا العديد من أوجه الرفض والمقاومة من قبلهم، ظناً منهم أنها تؤخذ منهم بغير وجه حق دون أن ترصد لفائدة معينة تعود عليهم بالنفع، وأنه ليس لديهم أي استعداد بأن تقدم أموالهم للدولة، متناسيين ما تقدمه الدولة من أمن وخدمات أخرى، وغالباً نجد معظم تصريحات المكلفين بالضريبة غير حقيقية والنظام الجبائي أساسه تصريحي يعتمد على تلك التصريحات التي يدلي بها تلك المكلفين بداية بالتصريح بالبدء بممارسة المهنة مهما كان نوعها يخضع للنظام الضريبي بالشكل المنصوص عليه قانوناً مما يستوجب على المكلف بتقديم تصريحات حقيقية .

غير أنه في حالة تجاوزت دائرة الضرائب حدود النصوص التشريعية أو في حال ظن المكلف بهذا التجاوز والذي يعود لعدة أسباب منها التطور الاقتصادي والتقلب الدائم ووجود خطأ أو سوء تقدير وعدم الاستقرار في القوانين ووجود فراغ فيها، فكل هذا ينشأ عنه ما يسمى بالمنازعات الضريبية، والتي تكون بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

وعند نشوء نزاع بين المكلف والدائرة الضريبية فقد أوجب المشرع المكلف بالضريبة اللجوء الى التظلم الإداري المسبق، بنصه الصريح في المادة 71 من قانون الإجراءات الضريبية على أن توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 من قانون الإجراءات الضريبية، في بداية الأمر وحسب كل حالة إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة.

حيث أوجب المشرع الجزائري المكلف أن يباشر طريق التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل رفع دعواه أمام المحاكم الإدارية، أو اللجوء الاختياري للطعن أمام لجان الطعن الإدارية، وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، فالشكوى الضريبية كما ورد تعريفها من طرف الفقهاء هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وضمنها المشرع للمكلف قصد تحقيق غايتين وهما تجنب انقالب كاهل الجهات القضائية بكمية كبيرة من المنازعات التي تجد حلاً لها لدى إدارة لضرائب، والسماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف.

هذا ما دفعنا لطرح الإشكال التالي:

هل وفق المشرع الجزائري في سن أليات قانونية ناجعة لحل النزاعات الضريبية إدارياً تجعل المتضرر في غنى عن اللجوء الى القضاء الإداري، أم أن هذا الأخير هو الضامن للحقوق بحكم عدم فعالية الطريق الودي؟

ويندرج في ظل هذا الاشكال تساؤلين:

الأول: وهو كيف تشارك إدارة الضرائب في التحقيق وهي خصم في آن واحد؟

الثاني: وهو ما الفائدة المرجى تحقيقها من إحداث اللجان الإدارية بالرغم من عدم اجبارية اللجوء إليها واللجوء الى القضاء مباشرة؟

ومن خلال هذه الدراسة سنحاول الإجابة عن الاشكالية بالاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير وتحليل النصوص القانونية، والمنهج الوصفي من خلال وصف المراحل التي يمر بها الطعن الإداري وتعريف وتوضيح بعض المفاهيم الخاصة بموضوع البحث.

ومن أهم الأسباب والدوافع التي جعلتنا نقبل على دراسة موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، هي كثرة التعديلات التي تطرأ على المجال الضريبي بصفة عامة، مما يؤدي إلى كون أغلب المنازعات غير مؤسسة أو غير مستوفية للإجراءات القانونية، بالتالي ضياع حقوق المكلفين وتزيد العبء على الموظفين الدارسين للشكاوى وعلى القضاة كذلك.

فمن هذا المنطق تظهر أهمية الدراسة أمام قلة اهتمام الفقه بهذا الموضوع حيث لا نجد وفرة في الكتابات والدراسات رغم أهميته البالغة، باعتباره جزء من المنازعات الإدارية، في حين تم تناوله بشكل ملحوظ في الفروع الاقتصادية.

أيضاً الميول الذاتي لمعرفة جميع الإجراءات والسبل التي يلجأ من خلالها المكلف بالضريبة الى دائرة الضرائب لتسوية هذه المنازعات إدارياً، في ظل ما جاء به قانون الإجراءات الضريبية.

واضافة الى ذلك نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة بهدف معرفة حقوقهم وواجباتهم وحمايتهم من تعسف الإدارة.

حيث يكتسي موضوع التسوية الإدارية للنزاعات الضريبية أهمية بالغة تتجلى في:

_ ارتباط الضريبة بأموال الخزينة العمومية التي تلعب دور كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية بالدولة.

_ إن موضوع التسوية الإدارية للنزاعات الضريبية تساهم في معرفة كل من المكلفين والإدارة الضريبية بالحقوق والواجبات لكل منهم، وتخفيف العبء عليهم.

_ بدورها تمنح التسوية الإدارية للنزاعات الضريبية للمكلف حق الدفاع عن نفسه أمام دائرة الضرائب وتعطي هذه الأخيرة الفرصة لتصحيح تجاوزاتها قبل لجوء المكلف الى القضاء الإداري.

_ تكمن أهميتها في كون هذه الطريقة تقلل من المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري.

لدراسة موضوع البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة، فقد اعتمدنا على التقسيم الثنائي في خطة البحث، فقمنا بتقسيم موضوع الدراسة الى فصلين يتضمن الفصل الأول التظلم كآلية لتسوية المنازعات الضريبية أمام إدارة الضرائب وقسمنا هذا الفصل الى مبحثين وتناولت في المبحث الأول منه تسوية المنازعات في مادة الوعاء الضريبي والمبحث الثاني تطرقنا الى تسوية المنازعات في مادة التحصيل الضريبي.

أما الفصل الثاني تحت عنوان الطعن كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية أمام اللجان الإدارية، حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين الأول تحت عنوان الإطار القانوني للطعن أمام لجان الطعن الإدارية، والمبحث الثاني والأخير تحت تشكيلة واختصاص لجان الطعن الإدارية وبيان سير عملها.

الفصل الأول

التظلم كألية لتسوية المنازعات الضريبية أمام
إدارة الضرائب.

المبحث الأول: تسوية المنازعات في مادة الوعاء
الضريبي.

المبحث الثاني: تسوية المنازعات في مادة
التحصيل الضريبي

لقد أدخل المشرع الجزائري عدة تعديلات على مستوى القانون الإداري الإجرائي العام فيما يتعلق بالتظلم الإداري المسبق، ومثال ذلك في القانون 23/90 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية الملغى والذي أقر بالتخلي عن هذا الإجراء كشرط إلزامي سابق لقبول الدعوى الإدارية والقانون 09/08⁽¹⁾، المتضمن قانون الإجراءات الإدارية والمدنية لسنة 2008 والذي جاء بإلغاء إلزامية شرط التظلم، في حين أصبح هذا الإجراء اختياري، والسبب في ذلك يرجع الى تسهيل إجراءات التقاضي وتجنب التعقيدات، وعلى خلاف ذلك ما جاء بقانون الضرائب حيث نص على هذا الإجراء وجعله شرط أساسي وسابق لقبول الدعوى القضائية.

حيث كرس المشرع هذا المبدأ بصدور قانون الإجراءات الجبائية وذلك بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، حيث نصت المادة على (يؤسس قانون للإجراءات الجبائية ويتضمن الأحكام الواردة في المواد من 41 الى 200 من هذا القانون)⁽²⁾، حيث صب المشرع جهوده لتوحيد وإمام القواعد الضريبية المتناثرة عبر قوانين الضرائب، حيث ألزمت هذه الأخيرة إجراء التظلم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب حيث واقتربت قبول الدعوى أمام الجهات القضائية بهذا الإجراء ويترتب على تخلفه رفض الدعوى أمام الجهات القضائية، وعلى هذا الأساس أعتبر التظلم الإداري المسبق إجراء إلزامي يقوم بتقديمه المكلف الى إدارة الضرائب كخطوة أولى قبل إثارة النزاع أمام الجهات القضائية، أي أنها تعد مرحلة أساسية يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية.⁽³⁾

إذا فالمرحلة الحاسمة التي تمر بها الضريبة قبل تنفيذها هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد ربط الضريبة وحسابها، وذلك وفق أنظمة متعددة حددها المشرع، حيث يقدم التظلم الإداري في جميع الضرائب والرسوم كأصل عام، مهما كان نوعها وطبيعتها، ولكن هناك استثناءات حددها المشرع الجزائري، وإضافة الى ذلك تقديم التظلم في جميع أنواع النزاع الضريبي سواء تعلق الأمر بمرحلة الوعاء الضريبي أو بمرحلة تحصيل الضرائب وجبايتها.

(1): انظر المادة 380، من القانون 09-08، المؤرخ في 25-فيفري 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. الجريدة الرسمية، عدد 21، بتاريخ 23 افريل 2008.

(2): المادة 40 القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، (ج ر عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001)، والذي تضمن قانون الإجراءات الجبائية.

(3): بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012، ص. 30.

فمن خلال هذا الفصل سيتم التطرق الى التظلم كألية اجبارية لتسوية المنازعات الضريبية أمام دائرة الضرائب، سواء كان هذا التظلم يتعلق بموضوع المنازعات الخاصة بمرحلة الوعاء الضريبي وهو موضوع المبحث الأول من هذا الفصل أو في منازعات التحصيل الضريبي حيث سنتناوله في المبحث الثاني من هذا الفصل.

المبحث الأول

التظلم كوسيلة لتسوية المنازعات في مادة الوعاء الضريبي

تمر الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ بمرحلة أولية وهي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات حول وعاء الضريبة قصد حسابها وربطها⁽¹⁾، والمقصود بربط الضريبة هو تحديد مقدارها أو مبلغها الواجب على المكلف دفعه لمصلحة الضرائب، أي تحديد دين الضريب المستحق عليه، وهذا التحديد يقتضي التأكيد من الواقعة المنشئة للضريبة، ثم تطبيق ما يسمح به القانون من إعفاءات للمكلف بالضريبة، وتحديد صافي المبلغ الخاضع للضريبة، وإخضاعها لسعر الضريبة التي يقرها القانون والتي تحدد بمقداره مسؤولية المكلف بالضريبة، وبعد تلك الإجراءات المذكورة انفا يصبح من الممكن تحصيل الضريبة.⁽²⁾

ويعرف الوعاء الضريبي على أنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فقد تفرض الضريبة سنوياً، أو عند جني المحصول حسب الأنظمة المحددة وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو على الدخل ورأس المال معاً، أو الأفراد فيما بينهما إذا لو فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثروتهم.

وتجدر الإشارة الى أن أساس المنازعات القائمة بين المكلف والإدارة ترجع الى التعديلات التي تقوم بها إدارة الضرائب بخصوص رقم اعمال المكلف وفقاً للمعلومات التي تصل إليها أو بناء على محاضر المعاينة التي تقوم بها، والتي يتوجب عليها قانونياً تبليغها للمكلف، فهي لا تصل إليه ولا يطلع على ما اتخذته الإدارة من إجراءات.⁽³⁾

إذا فإن التظلم الإداري هو مفتاح النزاع الضريبي في مادة الوعاء الضريبي وهو الخطوة الأولى والإلزامية الواجب إتباعها في إجراءات المنازعات الضريبية، بقصد استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساساً لرفع الدعوى فيما بعد أمام القضاء الإداري،⁽⁴⁾ إذا فإن الشكوى

(1): أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص. 18.

(2): بدارية يحيى، مرجع سابق، ص. 31.

(3): فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هوم، الجزائر، 2011، ص. 17.

(4): حميد بوزيدة، جبابة المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص. 30.

في مجال الوعاء الضريبي تعد أهم نوع من التظلمات الضريبية، وتتميز بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماماً عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي، ويتجلى ذلك من خلال اختلاف مجال تطبيقها في مادة الوعاء نفسها، سواء بحسب نوع الضريبة المتنازع عليها، أو بحسب الجهة المقدمة أمامها، وأيضاً يتجلى الاختلاف في شروط تقديمها وكذلك بشأن التحقيق فيها والفصل في موضوعها.

المطلب الأول

أهمية التظلم الإداري ومجالات تطبيقه في منازعات الوعاء الضريبي

وفي هذا المطلب سوف نتناول أهمية التظلم الإداري المسبق بالنسبة لكل من المكلف والإدارة والقضاء المختص كلاً على حدا، وفي الشطر الثاني من المطلب سوف نتطرق الى مجال تقديم التظلم في مادة الوعاء الضريبي.

الفرع الأول

أهمية التظلم الإداري في حسم النزاع الضريبي

فإذا نظرنا الى التعديلات المتكررة والمتجددة للأحكام المنصوص عليها في القوانين الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتتالية، فإننا لا نجد أياً منها قد مس بإجراء التظلم الإداري كألية طعن إلزامية يتجه إليها المكلف قبل اللجوء إلى سلك القضاء، وهذا إن دل فيدل على الدور الكبير والمهم الذي يقدمه هذا الإجراء. (1)

وأيضاً نظراً لتعقيد المنازعات الضريبية في حد ذاتها والحاجة الى حلها، وأن طبيعة هذه المنازعات تتطلب وجود معارف وتقنيات متميزة في هذا المجال يلح على ضرورة هذا الإجراء فالتظلم الإداري في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي إلزامي مقصوداً بذاته، وأن أهمية هذا الأخير لا تقتصر على الإدارة فقط، بل تمتد لتصل الى المكلف بالضريبة والى القضاء المختص كذلك.

(1): خرشي الهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية. مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، 2008 سطيف، ص. 5.

أولاً: أهمية التظلم الإداري بالنسبة للمكلف بالضريبة.

بالرغم من علم المكلف المسبق بأن الإدارة قد ترفض تظلمه، أو علمه بقرار أو مثال ردّ الإدارة مسبقاً بإعلامه شفويّاً، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، وقدم بشأنها تظلم ورفض، وبالرغم من ذلك فإنه يعود عليه بالفائدة، وقد أكد على ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 30/10/1974. (1)

حيث وجب على المكلف إيداع التظلم حسب ما هو منصوص عليه قانونياً، حتى لا ترفض دعواه أمام القضاء، لأن إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب يعد إجراء إجباري لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، وقد اعتبر مجلس الدولة الجزائري هذا الإجراء من النظام العام ويثيره القاضي من تلقاء نفسه. (2)

والأهم من ذلك أن يتجنب المكلف بالضريبة بواسطة تظلم يعد بسيط نوعاً ما، طريق القضاء الذي يتميز بالتعقيد وتطلبه للإنفاق الكبير من الوقت والجهد والمال، ويحقق عن طريق التظلم مقصده بكل سهولة، بحيث تتضح له من خلال موقف الإدارة من تظلمه خلفيات النزاع المتعلقة بتقنيات وعناصر فنية حسابية يصعب أحياناً على المكلف اكتشافها وفهمها لوحده خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية وتعقيدها، بالإضافة الى ذلك تظهر له الدوافع والاعتبارات التي دفعت الإدارة الى اتخاذ هذا القرار. (3)

وبدوره يسمح التظلم بفتح باب الحوار والنقاش وتقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلف، وإظهار ما تكتنفه نية كل طرف وطلباتهما، بحيث تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه حل النزاع بيبين الطرفين.

ثانياً: أهمية التظلم بالنسبة لإدارة الضرائب.

من خلال التظلمات تتجنب الإدارة الضريبية المثل أمام القضاء والتنديد بأعمالها، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين، عندما تتراجع عن اعمالها الخاطئة، مما يعود بالنفع على

(1): مسعود شهبوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية. الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، طبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص. 312.

(2): قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص. 18.

(3): القرار رقم 006325، الصادر بتاريخ 2003/02/25، الغرفة الثانية لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الثالث الجزائر، 2003، ص. 124.

الخبزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون إدارة الضرائب ليس خصماً في حد ذاتها بل هي تطبق القانون تطبيقاً سليم يتفق مع قواعد العدالة والمساواة.

وغالبا لا توجد نزاعات بالمعنى الحقيقي في تظلمات المكلفين بالضريبة، وإنما بمجرد تصحيح الأخطاء المادية يمكن أن تقع نزاعات، ويكون من غير المنطق اللجوء الى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة، حيث تكون الإدارة هنا قادرة على تصحيح هذه الأخطاء، وبذلك قرر المشرع الفرنسي تعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الضريبية، بعد أن أثبتت التجربة فائدتها بصدور قانون رقم 1316/63 والمتضمن توحيد الإجراءات والآجال والعقوبات في مادة الضرائب حيث كان قبل ذلك يقتصر على مجال الضرائب المباشرة فقط وبالتالي توصيات الإدارة الفرنسية الى تخفيض التظلمات لعدد النزاعات المحالة الى القضاء بواسطة هذا التظلم المحكم.⁽¹⁾

ثالثاً: أهمية التظلم بالنسبة للقضاء.

يحمل التظلم الإداري في مادة الضرائب فائدة كبيرة بالنسبة للقضاء، في الوقت التي يعاني هذا الأخير من عدم القدرة على تحمل العدد الهائل من القضايا التي تثيرها عمليات فرض الضرائب وتحصيلها، وبالتالي يعتبر التظلم الإداري مصفاة حقيقية للعدد الهائل من القضايا المتراكمة عند القضاء.⁽²⁾

الفرع الثاني

مجالات تطبيق التظلم الإداري

هنا سنحاول توضيح الحدود التي سنها المشرع الجبائي الجزائري، ومدى إلزامية هذا الاجراء بالنظر الى مضمون التظلم وأساسه، أما من جهة ثانية سنحاول توضيح تنوع الضرائب التي تون محلاً للنزاع، ومن جهة ثالثة وأخيره توضيح نوع النزاع.

(1): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 19.

(2): جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص.

أولاً: من حيث موضوع التظلم وأساسه.

نجد في القانون الجبائي كل من مصطلح طعن ولائي ومصطلح طعن نزاعي، للمصطلحين معاني مختلفة، حيث يقدم كلاهما أمام الإدارة ولكن بصفة ومضمون وأساس مختلف. (1)

لكن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 غير ثابت، فتارة يستعمل مصطلح طلب وتارة يستعمل مصطلح شكوى وفي قانون الضرائب المباشرة أطلق مصطلح إلتماس.

إذاً فقد استعمل قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية الجديد، مصطلح الشكاية في منازعات الوعاء الضريبي وتارة التظلم، مع أن قضاء المحكمة العليا يميز بين مصطلح شكاية بمعنى مجرد احتجاج، ومصطلح الشكاية بمعنى التظلم، أي طعن إداري مسبق.

ثانياً: من حيث نوع الضريبة.

استحدث المشرع الجزائري قانون خاص بالإجراءات في المادة الضريبية وأطلق عليه قانون الإجراءات الجبائية، حاول من خلاله تجميع النصوص الإجرائية المتفرقة عبر القوانين، وقد عمل على ذلك منذ ظهور هذا القانون الإجرائي الجديد، وعبر جميع قوانين المالية الموالية أو المتتالية لصدوره دون استثناء، وبالفعل فقد تم تجميع جزء كبير من المادة الإجرائية المتناثرة سابقاً عبر قوانين الضرائب وبما فيها الإجراءات المتعلقة بالنزاع الضريبي. (2)

حيث نجد هذا النوع في القوانين الضريبية التي تخص نزاع الوعاء، فقد نصت المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016 بما يلي: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي". (3).

ومن خلال قراءة هذه المادة نلاحظ أنها أصبحت تعمم مجال الشكاية في النزاع الضريبي وبالتالي فإن المشرع قد اعتمد المعيارين العضوي والموضوعي في نفس الوقت، فالمعيار العضوي

(1): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 19.

(2): العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، سنة 2011، ص. 84.

(3): المادة 70، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

يرتكز على الجهة التي وضعت الضريبة أو الرسم أو الحق أو الغرامة، والمعيار الموضوعي من حيث موضوع الطعن في النزاع الذي يميزه عن الطعن الولائي. (1)

ثالثاً: من حيث نوع النزاع.

ينقسم النزاع الجبائي الى قسمين أساسيين: فالقسم الأول من النزاع يتعلق بالوعاء الضريبي الذي ينطوي في مدى صحة وشرعية الضرائب المفروضة على المكلف، ومن جهة ثانية النزاع المتعلق بالتحصيل، أي المتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لضمان تحصيل الضريبة الجبرية إذ تعنت المدين ورفض تسديد الضريبة.

حيث نلاحظ أن اجراء التظلم في نزاع الوعاء الضريبي اجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة لا غير، ولكن في نزاع التحصيل الضريبي يكون التظلم إلزامي مهما كانت الضريبة المتنازع عليها، حيث نصت المادة 194 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 على هذا، لذا وجب أن نبين بأنه رغم وجوب التظلم في نزاع التحصيل الضريبي يبقى يختلف اختلافاً جذرياً عن الشكاية النزاعية في مجال الوعاء الضريبي، سواء من حيث الشكل أو المضمون أو الآجال. (2)

المطلب الثاني

شروط تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي

يختلف التظلم الإداري عن الدعوى الإدارية والطعن الإداري، من خلال أنه اجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء الى القضاء. (3)

وعند الرجوع الى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وطبقاً للمادة 830 منه، نجدها تنص على أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم الى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الآجال المنصوص عليها في المادة 829. (4)

(1): أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص. 16.

(2): المادة 2/194، من قانون المالية، 2002.

(3): رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (كشروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، صفحة. 60.

(4): انظر المادة 830، من القانون رقم 09-08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429، الموافق 25 فبراير 2008، والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية لسنة 2008، العدد 21.

وبالنسبة للتظلم في المادة الضريبية، فإنه يعتبر اجراء جوهري وإلزامي يعد من النظام العام بحيث لا يمكن رفع دعوى أمام الجهات القضائية دون استيفاء هذا الإجراء، ورفعها يؤدي الى عدم قبول الدعوى شكلاً، ويجب التقيد بالإجراءات المميزة التي تحكم هذا الإجراء والتي تختلف عن التظلمات الإدارية الأخرى.

ويقدم التظلم أمام الإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، الذي يسعى الى استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بعد استيفاء مجموعة من الشروط التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة عدم قبول الشكاية كما ذكرنا انفاً.

الفرع الأول

شرط الميعاد (الآجال)

القاعدة العامة يقبل التظلم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرجت فيها الضريبة للتحصيل أو لحصول الأحداث موضوع الشكوى⁽¹⁾، وهذا ما احتوته المادة 72 في فقرتها الأولى، حيث جاء نصها كالاتي "مع مراعات الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى".

وقد أكد التطبيق القضائي هذه القاعدة من خلال ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر في 15 جوان 1985 تحت رقم 42780،⁽²⁾ والذي يتضح منه أن المدين بالضريبة استلم تبليغاً بالضريبة في 28 ديسمبر 1981، وذلك بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد ب أربعة أشهر انطلافاً من يوم التبليغ، وعلى هذا الأساس صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي القاضي بعدم قبول الدعوى.

ومما يشار إليه في هذا الشأن فإن المشرع الجزائري استعمل من خلال مختلف فقرات المادة 72 عبارة المذكورة أعلاه (السنة الثانية التي تلي سنة..)، في حين أن النص الأصلي قبل إلغاءه

(1): انظر المادة 72، معدلة ومتممة بموجب المادة 43، من قانون المالية 2007، ومتممة بموجب للمادة 39، من قانون المالية 2009، والمعدلة بموجب المادة 15، من قانون المالية 2013، والمعدلة والمتممة بالمادة 33، من قانون المالية 2015، وبالمادة 72، المعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجبائية، 2016.
(2): المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، 1989، ص. 62.

من قانون الضرائب المباشرة،⁽¹⁾ وتحويل هذه الأحكام الى قانون الإجراءات الجبائية، واستعمل المشرع عبارة " السنة الثانية التي تلي سنة"، ولكن النص الأصلي كان أكثر دقة ووضوحاً، حيث أنه قد يساء فهم أو تطبيق النص الجديد فيتعدى أو يلحق الأجل لتقديم التظلم لضريبة معينة تم تبليغ سند تحصيلها للمعني، مثال ذلك في شهر جانفي من سنة 2005 الى 31 ديسمبر من سنة 2007، على أساس أن سنة 2007 هي السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الضريبة في التحصيل باعتبار السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ وهي سنة 2006.

أما فيما يخص الاستثناءات الواردة على قاعدة الآجال العامة، فإن أساس وجود هذه الاستثناءات يكمن في نقطة انطلاق الآجال، حيث أن الأصل في بداية حساب الأجل يكون من تاريخ ادراج جداول الضرائب في التحصيل، ولكن حدوث بعض الأحداث يغير ذلك، وهذا ما ورد من خلال المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية،⁽²⁾ وتتمثل في:

أولاً: حالة الخطأ في توجيه الإنذارات.

بالنسبة للأخطاء المتعلقة بأرسال الإنذارات الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة استلام هذه الإنذارات.

ثانياً: حالة الخطأ أو الازدواج في الضريبة.

بالنسبة للخطأ أو ازدواجية فرض الضريبة فتكون الي غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي يتيقن فيها بوجود خطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة.

ثالثاً: عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

الاقتطاع من المصدر (بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي-الضريبة على أرباح الشركات) إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر.

(1): انظر المادة 331، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القانون رقم:36-90، المؤرخ في 31/12/1990، الجريدة الرسمية، العدد:57، بتاريخ 31/12/1990.
(2): المادة 72، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

رابعاً: في حالة التسديد الفوري والتلقائي للضريبة.

تكون الآجال الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم بعونها دفع الضريبة.
خامساً: بالاعتراض على الأسس المعتمدة بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهنا يكون الاعتراض على الأسس المعتمدة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة أشهر اعتبار من تاريخ استلام الإشعار النهائي بالجزافي. (1)

وتجدر الإشارة الى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2002، الذي أحدث قانون الإجراءات الجبائية كانت الآجال القانونية فيما يخص رفع الشكوى حول الرسم على القيمة المضافة هي 6 ستة أشهر، يبدأ حسابها من يوم تسليم المكلف بالضريبة جدول استحقاق الرسم، لكن الأمر تغير مع صدور قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكاية فأصبحت الآجال إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الي تلي السنة التي حدث فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي.

الفرع الثاني

الشروط المتعلقة بشكل التظلم

لقد ألزم المشرع الجزائري أن يقدم التظلم الضريبي في شكل ومتمن معين يحتوي على بيانات ومعلومات دقيقة، لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، وقد نصت المادة 113 من قانون المالية لسنة 2002، والتي تقابلها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في التظلم، ويمكن إجمالها في النقاط الآتية:

أولاً: يجب أن تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ.

إذا فالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل الشكاية المكتوبة، ومعناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها غير كافية، وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب. (2)

(1): بسمه علوان، مرجع سابق، ص. 19.

(2): فضيلة كوسة، إجراءات الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص. 113.

ثانياً: أن يكون التظلم فردي كأصل عام، غير أنه واستثنائياً يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعياً أن يقدموا تظلمات جماعية، كما هو الحال في شركات الأشخاص كشركات التضامن مثلاً. (1)

والحكمة من هذا الشرط بشكل عام هو أن تكون الشكوى فردية من أجل قاعدة حفظ السر في مجال الضريبة على الدخل خصوصاً. (2)

ثالثاً: أن تكون الشكوى منفردة عن كل قضية، والمقصود هنا أن تتعلق الشكاية بضريبة مفروضة عن كل بلدية، فالشكاية المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليست مقبولة إلا بالنسبة للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولاً، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات. (3)

رابعاً: التوقيع والإمضاء، فالشكوى يجب أن تكون موقعة من المكلف شخصياً، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من الغير كالوكيل، ولكن بشرط تقديم وكالة رسمية للمصالح المعينة قبل تقديم الشكاية، ويعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد، ولا تمارس تجارة مستقلة عن تجارة زوجها، والمحامي المكلف إذا كان مسجلاً لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، بالنسبة لشركات الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء. (4)

خامساً: أن يختار المشتكي المقيم في موطن خارج الجزائر موطناً له داخل الجزائر، وهذا ما أكدته المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية، وجعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطناً له داخل الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين. (5)

وإذا تعلق الأمر بالمؤسسات الأجنبية متعددة الجنسيات التي تباشر نشاطها في الجزائر وأن تكون نشاطاتها خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم داخل الجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يتحمل على عاتقه الشخصي كل

(1): رشيد خلوفي، مرجع السابق، ص. 85.

(2): فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص. 19.

(3): طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص. 88.

(4): خرشي الهام، مرجع السابق، ص. 26.

(5): انظر للمادة 4/75، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم فيها، عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها الى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية، تلاشياً للازدواجية الضريبية. (1)

سادساً: أن الشكوى لا تخضع لحقوق الطابع. (2)

سابعاً: أن توقع الشكوى من المكلف باليد، وتعد هذه هي القاعدة العامة إلا أنه يمكن وهذا حسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أن توقع الشكوى من طرف وكيل.

الفرع الثالث

الشروط المتعلقة بمحتوى الشكوى

يشمل مضمون التظلم الوجوبي عرضاً موجزاً حول الأسباب والدوافع، التي جعلت المكلف بالضريبة يعترض على قبول دفعها، أو على إجراءات تحصيلها، وتكون دراسة محتوى الشكوى بدايتاً في عرض الدفع، والثانية تكون في بيان وتوضيح طلبات المكلف، مع التطرق بالنهاية إلى عبء الإثبات في الشكوى. (3)

وقد اشترطت المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تحتوي الشكاية وذلك تحت طائلة عدم قبولها على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي وملخص لطلباته وهذا ما سنبينه كما يلي:

أولاً: عرض الدفع: تعتبر الدفع في المادة الجبائية تلك الادعاءات التي يستند اليها المكلف بهدف إثبات حقه، ويمكن تقسيم الدفع الى نوعين الأول دفع شكلي والثانية دفع موضوعية.

1: الدفع الشكلي.

ومثال على الدفع الشكلي في المنازعات الضريبية أنه يوجه الى إجراءات المتابعة دون أن يمس بأصل الحق، فالقاعدة أن بطلان الإجراءات يؤدي الى زوال الإجراءات اللاحقة لها.

(1): وفاء شيعاوي، الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص. 23.

(2): انظر للمادة 113، من قانون المالية، سابق الذكر، 2002. ايضاً انظر للمادة 2/73 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر، 2016.

(3): بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة شهادة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011، ص. 200.

وحتى تكون الدفوع صحيحة يشترط توفر عدة شروط وهي كالتالي: (1)

أ_ أن يكون الدفع قانوني.

ب_ أن يكون الدفع جوهري.

ج_ عدم سقوط الحق في الدفع.

وعند وجود مخالفة أو اختراق للإجراءات، يمكن للمكلف بالضريبة التطرق في شكواه الى إثبات أن الإدارة الضريبية فعلاً قد خالفت وغفلت في إجراءات المتابعة، وعندما تتعلق الشكاية بإجراءات فرض الضريبة، يكون السؤال هنا هل تم احترام القواعد القانونية لفرض الضريبة من قبل الجهة التي قامت بتحديد الوعاء، فهنا يكون من حق المكلف الدفع بإلغائها. (2)

2: الدفوع الموضوعية.

تكون الدفوع الموضوعية إما دفوع متعلقة بالخطأ المادي البسيط، أو خاصة بمنازعة تقسيم القاعدة الضريبية، أما الأخير فتكون بالخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات.

وفيما يخص الخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، ويمكنه تدعيم الشكاية أيضاً بوثائق إثباتية مثل المستخرجات من سجل المحاسبة، ونسخ من الرسائل والشهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبين وتوضح الغموض الذي تضمنت الضريبة المفروضة على المكلف. (3)

ثانياً: عرض الطلبات.

عندما يقوم المكلف بالضريبة بطرح دفوعه، يأتي مباشرة بعرض طلباته والتي يجب تعزيزها بإثباتات لكي يحصل على ما يهدف له عبر هذه الشكاية، وسنوضح الآن الحالات التي تطرح فيها الطلبات وثانياً توضيح عبئ الإثبات، وتقديم الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة بالمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، الى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. (4)

(1): معوض عبد التواب، الدفوع الإدارية، ط4، (بدون دار نشر)، القاهرة، 2000، ص. 60.

(2): فريجة حسين مرجع سابق. ص. 35.

(3): خرشي الهام، مرجع السابق، ص. 29.

(4): انظر للمادة 71، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

1_ الحالات التي تقدم فيها الطلبات:

أ_ في حالة الخطأ المادي البسيط، يطلب المكلف تصحيح هذا الخطأ بعد عرض موجز لأسباب ظهور الخطأ بصفة جلية.

ب_ في حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة. (1)

ج_ في حالة منازعات الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات بين الوثيقة التي تدعم ادعاءاته وبين اعتراضاته.

د_ في حالة مخالفة وخرق الإجراءات، وهنا إذا قامت مصلحة الضرائب بمخالفة إجراءات المتابعة والتحصيل، يكون من حق المشتكي طلب إلغاء الضريبة، لخرقها أحكام قانون الإجراءات الجبائية المنصوص عليها في المادة 74، كما يمكن لمصلحة الضرائب أن تتخذ بنفسها إجراء استدراك الأخطاء الواردة في سند التحصيل أو في تقدير الوعاء الضريبي وفق أحكام المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية 2016. (2)

هـ_ طلب استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، ويكون هذا نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة، ويكون بمرور أجل مدته ثلاث سنوات اعتباراً من تاريخ الدفع، وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة الى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث. (3)

ثالثاً: عبء الإثبات في الشكوى.

القاعدة العامة أن كل من يدعي حقاً، يلتزم قانوناً بإثباته وذلك حسب طرق الإثبات المحددة قانوناً، وإلا عدّ طلبه غير مؤسس. (4)

وهنا نبين الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة والحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على إدارة الضرائب.

(1): انظر المواد 74.105، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر للمادة 149، من قانون المالية، 2002.

(3): المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(4): بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2001، ص. 50.

1- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة:

أ- يقع عبء الإثبات على المكلف في حالة ثم تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لتصريحاته.

ب- إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف شرط أن تكون هذه التصريحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد أي اعتراض في الآجال المحددة قانوناً.

ج- إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي وبطريقة عادية. (1)

د- إذا تم تقدير الأرباح من طرف إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق في الوضعية الجبائية لا يمكن أن يكون هذا الاجراء إلا في حالة رفض المحاسبة، أو في حالة رفض المكلف تقديم المعلومات المطلوبة منه. (2)

2- الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على عاتق الإدارة.

أ- إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسه على ضريبة، يرجع تقديرها الى الإدارة دون الرجوع الى تصريحات المكلف.

ب- إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة. (3)

ج- في حال رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فإنه يجب على الإدارة أن تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم للمكلف كل التفسيرات.

المطلب الثالث**مرحلة التحقيق والفصل في التظلم**

عندما تستلم مصالح إدارة الضرائب شكاوى المكلفين بالضريبة، تقوم بوضع طابع خاصة على تلك الشكاوى، تحدد من خلالها تاريخ وصولها، وبعد ذلك تقوم بتحويلها الى مصلحة المنازعات لتقوم هذه الأخيرة بتسجيلها على دفتر خاص بذلك، ويتم إرسال وصل يشير الى

(1): المادة 42، من قانون المالية، 2002.

(2): العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2014، ص. 91.

(3): انظر الى المادة 5/61، من قانون المالية، 2002.

- استلامها الى المعني، حيث يتم في هذه المرحلة التأكد من استيفاء الشكوى لشروطها القانونية اللازمة، وبناء على التقرير المعد من طرف هذه المصلحة تتخذ الشكوى أحد الطرق التالية: (1)
- إما البت الفوري في شكل الشكوى التي يشوبها اسقاط يجعلها غير مقبولة، وخاصة تك المقدمة بعد انقضاء الآجال.
 - اصدار قرار مباشر في الشكاوى التي تكون موضوعاتها واضحة ولا تحتاج الى تحقيق. مثل الشكاوى المقدمة بدون دفع أو طلبات.
 - بعث الشكوى للنظر والتحقيق فيها الى المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب محل الشكوى، وفي هذه الحالة تأتي مرحلة التحقيق.
- فبعد تلقي الشكوى وقبل اتخاذ أي قرار سواء بالقبول أو الرفض، يجب على الإدارة الجبائية أن تحقق في الموضوع، ويعتبر هذا الإجراء مهم جداً في مجال الضرائب، والذي يسمح من خلاله التأكد من صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار المناسب والفصل فيه.
- وكل هذا من أجل إيجاد الطرق السلمية لحسم النزاعات التي تقوم بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية. (2)

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى من قبل الجهات المختصة

أولاً: إجراءات التحقيق بالشكوى.

لقد منح المشرع لجهات التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفيات ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات اللازمة وأيضاً يمكنه اجراء تحقيقات في عين المكان، وله حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، (3) وله أيضاً حق المعاينة والزيارة الميدانية الى الأماكن إذا تطلب الأمر.

(1): بدابرية يحي، مرجع سابق، ص. 54.

(2): فريجة حسين، مرجع سابق، ص. 25.

(3): انظر المادة 22، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

وقد نص المشرع أيضاً على رفع ملخص عن الشكوى الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي فيها، ولرئيس المجلس الشعبي البلدي مدة 15 يوم لذلك، وبعد انقضاء هذه المدة وعدم وصول هذا الرأي، يتطرق أيضاً الى التحقيق في الجانب الموضوعي للشكاية، ويقوم في هذه المرحلة في التحقيق من صحة البيانات والوقائع الواردة في الشكوى، وتفحص ودراسة الوسائل والوقائع القانونية المعروضة من المكلف دعماً لادعاءاته، وله في سبيل ذلك استدعاء المكلف للحصول منه على كل المعلومات، والتوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع شكواه، كما وضحنا سابقاً، وأضافاً الى ذلك يحق له الاتصال بالإدارات العمومية، والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الاطلاع على الوثائق التي تساهم في التحقيق، والوصول الى أفضل النتائج.⁽¹⁾

حيث يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته، وتوجيه الاقتراحات الى المدير الولائي للضرائب أو الى مدير كبريات المؤسسات أو مدير مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، بحسب الحالة لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكونوا ملتزمين بما توصل إليه المفتش من اقتراحات.⁽²⁾

وتستدعي الإدارة المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام لتكملت ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين يوماً، اعتباراً من تاريخ الاستلام، ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76/77، إلا اعتباراً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد في أجل ثلاثين يوم المذكورة سابقاً أو كان الرد ناقصاً، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.⁽³⁾

ثانياً: الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى.

فقد نظم المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية اختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفق معيارين، الأول الارتباط بمجال اختصاص كل جهة في فرض الضرائب، والثاني معيار مالي حدد به سلطة بت هذه الجهات، وسنوضح ذلك من خلال سلطات الفصل لكل من هذه الجهات.

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 30.

(2): المادة 5/73، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): انظر المادة 76، من نفس القانون.

1: المديرية الولائية للضرائب.

يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي (1) غير أنه إذا تعلق الشكاوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز مئة وخمسون مليون دينار (150.000.000 دج)، يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية، حيث قدرت عتبة اختصاص الإدارة، حسب المعايير المحددة بموجب أحكام المادة 4/77 (2).

ويمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب، وتتمارس صلاحيات تفويض الإمضاء المنصوص عليها أعلاه حسب الحالة، على شكاوى نزاعيه، وكذا على طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة. (3)

2: مراكز الضرائب.

يبت رئيس مركز الضرائب بإسم مدير الضرائب للولاية في الشكاوى النزاعية وفي طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه. (4)

وأيضاً يمارس رئيس مركز الضرائب صلاحياته من أجل اصدار قرارات نزاعيه في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها.

وكذا في طلبات استرداد ديون الرسم على القيمة المضافة التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها. (5)

(1): المادة 79، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر المادة 3/1/78، من نفس القانون.

(3): انظر المادة 2/77، من نفس القانون.

(4): المادة 3/77، من قانون المالية، 2002.

(5): انظر المادة 78، قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

3: المراكز الجوارية للضرائب.

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة الى مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة والكحول والتبغ، وأيضاً الجباية المحلية والفلاحية. (1)

مع مراعات احكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم مدير الضرائب الولائية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه.

ويمارس أيضاً صلاحياته من أجل اصدار قرارات نزاعيه في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار (20.000.000 دج). (2)

ويمكن لرئيس المركز الجوّاري للضرائب، تفويض سلطة القرار الى الأعوان الموضوعين تحت سلطته، وتحدد شروط منح تفويضهما على التوالي بموجب مقرر من المدير العام للضرائب حيث تمارس صلاحيات تفويض الامضاء المنصوص عليها أعلاه، حسب الحالة على الشكوى النزاعية، وكذا على طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة (3).

4: مديرية كبريات المؤسسات.

تعد مديرية كبريات المؤسسات من المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، فقد تم انشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002، المؤرخ في 26/09/2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26/12/2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وتحديد صلاحياتها (4).

حيث تتكلف مديرية كبريات الشركات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصاتها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 34.

(2): انظر المادة 78، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): انظر الى المادة 2، من المرسوم التنفيذي رقم 05-494، المؤرخ في 24 ذو العقدة عام 1426، الموافق 26 ديسمبر 2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 64، 2004.

(4): بسمه علوان، مرجع سابق، ص. 23.

المعنويين والتجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعلياً، أو الكيانات مهما كانت صياغتها القانونية ومهما كان محل مؤسساتها أو مديرياتها الفعلية، أو مركزها الاجتماعي. (1)

تعين الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية، وتسدّد الضرائب والرسم وبالنسبة الى:

1- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعلياً أو الأشخاص المعنويين العاملين فعلياً في ميدان المحروقات، وكذلك الشركات التابعة لها كما ينص عليه التشريع المتعلق بالمحروقات، وكذا النشاطات الملحقة بها. (2)

2- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تساوي أو التي يفوق رقم اعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج) (3).

3- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون، أو فعلياً التي يفوق أو يساوي رقم اعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

4- الشركات المقيمة في الجزائر والتي تكون عضواً في التجمعات الأجنبية، وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (4).

ويجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى، إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها أو التي تختص بها، الى هيئة مديريةية المؤسسات الكبرى، ويسلم وصل للمكلفين بالضريبة، وبعد ذلك يجب أن ترسل الشكاوى الى مديريةية المؤسسات الكبرى ضمن الآجال المحددة في المادة 72، من قانون الإجراءات الجبائية.

ويجب أن تكون الشكاوى المقدمة لمديرية المؤسسات الكبرى مستوفية جميع الشروط المتعلقة بالشكل والمضمون المحددة لشروط الشكاوى المذكورة سابقاً في المطلب الثاني، وعند استيفاء الشكاوى لتلك الشروط يستفيد المكلف من التأجيل القانوني للدفع. (5)

(1): انظر المادة 78، قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر للمادة 160، من قانون الإجراءات الجبائية، 2002.

(3): المادة 136، من قانون لضرّات المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرّات، 2012.

(4): المادة 1/156، من نفس القانون.

(5): انظر الى المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

حيث يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، في أجل ستة أشهر، ابتداء من تاريخ تقديمها، وعندما تتعلق الشكاوى بالقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات، ثلاثمئة مليون دينار (300.000.000 دج) إذ يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)، وفي هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية (8) أشهر (1).

في حين يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في بت الشكاوى النزاعية، وطلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، للأعوان الخاضعين لسلطته، وتحدد شروط المنح لهذا التفويض بموجب مقرر من المدير العام للضرائب، ويجوز لمدير المؤسسات أيضا النطق تلقائياً بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة، ويجب أن يبين القرار مهما كانت طبيعته الأسباب والأحكام والمواد التي بني عليها وأن يرسل القرار بعد ذلك للمكلف بالضريبة مقابل اشعار بالاستلام. (2)

الفرع الثاني

أجال الفصل في الشكاوى

يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتباراً من تاريخ استلام الشكاوى، كما يمتد هذا الأجل الى غاية ستة (06) أشهر، عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد الأجل أيضاً الى ثمانية (08) أشهر، بالنسبة للقضايا التي تكون محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية مثال ذلك عندما تتعلق الشكاوى بالقضايا التي يفوق مبلغها الاجمالي من الحقوق والغرامات، ثلاثمئة مليون دينار (300.000.000 دج)، وهنا يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وبالتالي فإنه في هذه الحالة يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر. (3)

(1): انظر المادة 5/4/172، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، ط1، دار هومة، الجزائر، 2008، ص57.

(3): المادة 5/172، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

ويقلص هذا الأجل الى شهرين (02)، بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. (1)

في حين يجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، مع مراعات أحكام المادة 1/95 من قانون الإجراءات الجبائية (2)، مثل الشكاوى المقدمة بعد انقضاء الآجال.

ويتضح مما سبق أن مدة الفصل تصل الى ثمانية أشهر، حيث تعتبر هذه المدة طويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد ضرائبه، والتي تصل الى ثلاثة أشهر في أحسن الحالات، ومن الحالات التي تستوجب التحصيل الفوري. (3)

ومما تجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري لم يمنع من خلال أي نص قانوني إدارة الضرائب من تعدي هذه الآجال، ولم يتطرق الى حالة سكوت إدارة الضرائب عن الرد. (4)

الفرع الثالث

اتخاذ القرار المتعلق بالشكوى

تصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قرار بشأن الشكوى ويكون إما قرار بالقبول الكلي للشكوى وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم، ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه.

أو يصدر قرار بالقبول الكلي أو الجزئي للشكوى، وفي حال كان قبول القرار جزئي، فيكون الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفض الجزء الآخر، وذلك كمنحه للمكلف جزء من التخفيف المطلوب، أو يكون قرار الفصل بالشكوى هو الرفض الكلي لها، وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلبات المشتكي.

ويجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى بغض النظر طبيعته، الأسباب والأسس القانونية التي استندت عليها الجهات الفاصلة لاتخاذ القرار بشأن الشكوى المقدمة، وتبلغ قرارات المدير

(1): المادة 2/76، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر للمادة 1/76، نفس القانون.

(3): انظر للمادة 354، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سابق الذكر.

(4): طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية). دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص. 90.

الولائي للضرائب الى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه الى العنوان المذكور في الشكاية، وذلك بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام (1).

ويتخذ تاريخ الإشعار بالاستلام كبداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية (2).

المبحث الثاني

تسوية المنازعات في مادة التحصيل الضريبي

تنشأ منازعات التحصيل الضريبي اثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، لأن الإدارة الضريبة تتخذ إجراءات وتكون هذه الإجراءات صارمه في حق المكلف، وذلك بهدف إلزامه بدفع الضريبة، وبالفعل تنصب منازعات التحصيل حول تطبيق هذه الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية بعد تحديد الوعاء الضريبي، ولكن قيد المشرع الجزائي دائرة الضرائب بالالتزام ببعض الإجراءات واحترام الآجال المحددة قانوناً قبل إقرار الضريبة حيز التحصيل.

وبعد إرسال جداول الضرائب الى قابضي الضرائب المختصين للقيام بعملية التحصيل الضريبي (3)، تتم المباشرة بالتحصيل من قبل قابض الضريبة والتي تكون في حالتين، الأولى وهي مرحلة التحصيل الودي للضريبة، ومن خلالها ترسل إندارات الضريبة للمكلف بالضريبة، حيث يكتنف هذا الإنذار على المبالغ المطلوب تسديدها وتاريخ التسديد، والمبالغ المضافة على اجمالي كل حصة، وشروط الاستحقاق (4)، أما الثانية فهي مرحلة استحقاق الضريبة، حيث تعد هذه المرحلة مرحلة تحصيل جبري للاستحقاقات الواقعة على المكلف، وتبدأ عند انتهاء الآجال الممنوحة للمكلف عند إرسال الإنذارات (5).

وفي حالة منازعات التحصيل الضريبي يقر المكلف بالضريبة بصحة وقانونية الضريبة المكلف بها، غير أن عسره المادي يجعل هذا العبء مرهقاً له، إذاً فإن هذه المرحلة لا تمس أساس الضريبة وإنما في تحصيلها، ومن هنا يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة بالإقرار عنها

(1): المادة 172، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): عزيز امزيان، مرجع السابق، ص. 31.

(3): انظر المادة 143، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(4): انظر المادة 144، من نفس القانون.

(5): بديارية يحي، مرجع السابق، ص. 60.

وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها، ويتم استحقاقها بتحقيق واقعة بيع السلع أو أداء الخدمة. (1)

ومن خلال هذا المبحث وفي مطلبه الأول سنتحدث عن الطعن في المنازعات التي تنشأ عن التحصيل، وفي المطلب الثاني عن الاعتراض على الإجراءات التي تتبعها الإدارة في متابعة المكلف، وفي المطلب الثالث عن طلبات التي يقدمها المكلف للاستفادة من تأجيل الدفع والمطلب الأخير عن طلبات استيراد المبالغ المدفوعة والمحجوزات.

المطلب الأول

التظلم في منازعات التحصيل أمام دائرة الضرائب

بما أن النزاع الضريبي المتعلق بمادة الوعاء الضريبي تختلف عن النزاع الذي يتعلق بمادة التحصيل، فإن الشكوى أيضاً تختلف في كل من هذه المرحلتين، حيث يذهب الرأي الفقهي في هذا الشأن الى أن التظلم الضريبي يقتصر على الوعاء دون التحصيل، لأن التظلمات لا تعدو أن تكون إلا إجراءات خاصة استحدثها المشرع الجزائري بغض النظر عن منازعات التحصيل (2) وحقيقة الأمر إن اغلب التشريعات لم تحيط التظلم في مجال التحصيل بقدر كبير من الشروط والأحكام كما هو الحال بالنسبة للتظلم بالوعاء الضريبي، (3) لكنها اعتدت به كأجراء أولي أمام الإدارة الجبائية في نزاع التحصيل الضريبي.

الفرع الأول

الجهات المختصة بقبول الشكوى في مادة التحصيل الضريبي

أقر قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضريبي والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، الى مدير كبريات المؤسسات أو الى مدير الضرائب بالولاية التابعة له مكان اخضاع الضريبة (4).

(1): مراد مهوي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاجتماعية، جامعة 8ماي، 1945، قالمة، 2008/2007، ص. 52.

(2): بدارية يحي، مرجع سابق، ص. 67.

(3): محمد إبراهيم خير الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء اراء الفقه واحكام القضاء، مصر، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2008، ص. 218.

(4): المادة 153، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

وفيما يخص مجال الزامية تقديم التظلم في منازعة التحصيل، نجد أن المشرع الجزائري قد عم اجراء التظلم بالنسبة لجميع أنواع النزاع المتعلقة بالتحصيل الضريبي، سواء تلك المتعلقة بشرعية شكل المتابعة أم موضوعها، ويستثنى من ذلك ما يخص إجراءات الغلق المؤقت (1) والتي سنوضحها لاحقاً.

وبعد تقديم الشكوى من المكلف الى الجهات الضريبية المختصة، واحترام الآجال التي سوف نتناولها في الشطر الثاني من هذا المطلب، يسلم المكلف وصل يثبت من خلاله استلام اعتراضه ويبت كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، كل منهما حسب اختصاصه

الفرع الثاني

شروط قبول التظلم في منازعات التحصيل

لقد نص المشرع في قانون الاجراءات الجبائية عل جملة من الشروط الواجب توافرها لقبول الاعتراض، حيث فصلها بشروط تتعلق بالآجال والثانية بوسائل الاثبات (2).

أولاً: شرط الأجل.

نجد أن المشرع الجزائري قد وحد الآجال بالنسبة لكافة أنواع النزاع في مادة التحصيل الضريبي، ولكن يلاحظ وجود اختلاف من حيث بداية سريان هذه الآجال، فبالنسبة لحالة الاعتراض على وجوب التحصيل فيسري الأجل ابتداء من تاريخ تبليغ الإجراءات المحتج عليها أما بالنسبة للاعتراضات المتعلقة بشرعية شكل الإجراءات، فهنا يبدأ من تاريخ تبليغ الإجراءات المحتج عليه.

ونصت المادة 153 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية على أن تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراءات المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهر اعتبار من تاريخ تبليغ الإجراءات المحتج عليه، وقد نصت أيضاً على تقديم الشكوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتبار من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة (3).

(1): انظر الى المادة 146، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): المادة 153، من نفس القانون.

(3): نفس المادة.

ثانياً: دعم الاعتراض بوسائل الإثبات.

جاءت المادة 153 مكرر في فقرتها الثانية من قانون الإجراءات الجبائية على إلزام المكلف بتدعيم اعتراضه بكل وسائل الإثبات التي تعود عليه بالفائدة، وفيما يخص طلب استرداد الأشياء المحجوزة، فيحرر الطلب مرفقاً بكل وسائل الإثبات (1).

ولقد ترك المشرع الباب مفتوحاً أمام المكلف المعترض، لإثبات عدم مشروعية شكل إجراءات المتابعة، أو عدم قانونية وجوب استحقاق الضريبة، وذلك بكل الوسائل القانونية المتاحة، لذلك يستلزم على المكلف بالضريبة التأكد والتحقق من كل الشروط الشكلة المتعلقة بإجراءات المتابعة من حيث الآجال والمواعيد والتبليغات والاختصاص، ومن الناحية الموضوعية حول وجوب التحصيل من حيث وجود الالتزام بالتسديد أو من عدمه.

المطلب الثاني

التظلم كألية للاعتراض على إجراءات المتابعة

المفترض أن يقوم المكلف بعد دخول الضريبة حيز التنفيذ، بالتوجه الى مصالح الإدارة الضريبية المختصة، من أجل دفع ما عليه من مستحقات اتجاه الخزينة العامة، وفي حين امتناع المكلف عن التسديد، يلجأ قابض الضرائب الى اتباع الإجراءات التنفيذية المخولة له قانوناً من أجل تحصيل الضريبة، وبالتالي فقد منح المشرع للمكلف مقابل السلطات الاستثنائية لإدارة الضرائب وسائل قانونية يلجأ اليها للمحافظة على حقوقه، وتكون مختصة في مرحلة التحصيل الضريبي، ويعد هذا بمثابة طعن إداري مسبق وجب استيفاءه قبل عرض النزاع على القضاء (2).

حيث يأخذ هذا الاعتراض شكليين، إما أن يتعلق بشكليات إجراءات المتابعة أو يتعلق بموضوع المتابعة (3)، وفيما يخص الاعتراض على سند التحصيل أي الشكل الأول الذي يتعلق بشكل الإجراءات، فيمكن للمكلف أن يعارض كل إجراء يقوم به قابض الضريبة ضده بهدف تحصيل ديون الخزينة العامة منه (4).

(1): انظر للمادة 153، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): حسين فريجة، مرجع سابق، ص. 27.

(3): انظر للمادة 194 من قانون المالية، 2002.

(4): على زغود، المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص. 237.

ولكي يكون الاعتراض مقبول يتطلب توافر شروط لذلك، وأهمها ما جاء في المادتين 193 و194، من قانون المالية لسنة 2002، والمتعلقة بشكل السند، مثال ما يتعلق بإقامة المكلف بالضريبة⁽¹⁾، والشروط التي تتعلق باحترام الآجال، والتي تقيد المكلف بتقديم الاعتراض على سند التحصيل الى المدير الولائي للضرائب والى مدير كبريات المؤسسات في أجل شهر اعتبار من تاريخ تبليغ هذا السند⁽²⁾.

أما الشكل الثاني الذي يكون عليه الاعتراض، فهو عكس ما تطرقنا إليه بالنسبة للشكل الأول والذي يتمثل بالاعتراض على سند إجراءات شكل المتابعة، حيث يعد الشكل الثاني والمتمثل بالاعتراض على التحصيل القصري الذي يمس موضوع المتابعة، ووجب التنويه أن هذا الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من تعلقه بموضوع المتابعة.⁽³⁾

وكما ذكرنا سابقاً أنه موازاتاً للسلطة الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة، وحفاظاً على التوازن بالمراكز القانونية بين الإدارة والكلف، منح المشرع للمكلف الحق في الاعتراض على هذه الإجراءات وهذا ما سنبينه بالفروع التالية.

الفرع الأول

غلق المحلات المهنية كإجراء استثنائي

في حال عدم تنفيذ المكلف لالتزاماته اتجاه دائرة الضرائب، يقوم أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين بإجراء المتابعات، كما يمكن أن تستند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي الى المحضرين، وتتم متابعتهم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز، يجب أن يسبقهما وجوباً اخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة.⁽⁴⁾

حيث جاء قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى الصادر في 14/4/1984 ".... من المقرر قانوناً أن الحجز على منقولات المكلف من اللازم أن يكون مسبقاً بتبنيه يبلغ عن طريق البريد"

(1): امزيان عزيز، مرجع سابق، ص. 28.

(2): انظر للمادة 193، من قانون المالية، 2002.

(3): مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص. 25.

(4): المادة 145، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

حيث ورد في هذا القرار أن التنبيه يكون عن طريق البريد، وأكد على ذلك أيضاً اجتهاد مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 2002/1/28. (1)

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، في حين لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر، ويبلغ قرار الغلق في طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي (2).

وفي حال عدم قيام المكلف بتسديد دينه الى دائرة الضرائب، أو في حال لم يكتب سجلاً للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت، ونصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه من حق المكلف بالضريبة هنا أن يطعن في قرار الغلق وذلك من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً والذي يفصل في القضية كما هو الحال في الوضع الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً حيث يجب التنويه أن الطعن لا يوقف قرار الغلق المؤقت.

الفرع الثاني

الاعتراض على إجراءات الحجز

يعرف الحجز على أنه إجراء يلجأ إليه الدائن، بقصد استيفاء حقه من أموال المدين أو من ثمنها بعد بيعها، ولذلك لا يجوز إجراء هذا الحجز إلا بناء على طلب الدائن بيده سند تنفيذي مستوفي لجميع الشروط الشكلية والموضوعية، وأن يكون محقق الوجود ومعين المقدار، وحال الأداء. (3)

وفي الحجز التنفيذي على أملاك المكلف يلزم القانون أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً، أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص هذا الإجراء الى المحضرين وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهنا فيما

(1): عائشة شابي-مروة بن سدير، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2014، ص. 31.
(2): المادة 146، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.
(3): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 41.

يخص الحجز التنفيذي يجب أن يسبق هذا الإجراء وجوباً اخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة (1).

وحسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخص معين بتحصيل الضريبة من المكلف وتوريدها الى الخزينة العامة، حيث تتميز هذه الطريقة من طرق التحصيل ب: (2)

- سهولة وسرعة التحصيل.
- استحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- لا يشعر الممول بوقوع الضريبة، وفي اغلب الأحيان يجهل مقدارها.
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى بالغالب أجر نظير ذلك.
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

وعلى الرغم من هذه المزايا المذكورة سابقاً، فإنه يمكن التسجيل على أسلوب الحجز التنفيذي العيوب التالية:

- عدم شعور الممول بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح.
- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية، مما يترتب على ذلك فوات بعض إيرادات الخزينة عنها، أو ينقل كامل أو بعض الممولين. (3)

(1): حميدة بوزيدة، مرجع السابق، ص. 37.

(2): المادة 145، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص. 38.

الفرع الثالث

الاعتراض على البيع

تتاول قانون الإجراءات الجبائية مرحلة البيع بإسهاب كبير، إذ أن تكملة ذلك تكون في القانون المرجع (القانون الإجراءات المدنية)⁽¹⁾، وقد عرفه القانون المدني في المادة 351 على أنه "عقد يلزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء، أو حق مالي آخر، في مقابل ثمن نقدي".⁽²⁾

ويجب التتويه أن البيع في القانون المدني، يختلف كل الاختلاف عن البيع للمحجوزات في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما يظهر من خلال المادتين 151 و152، من قانون الإجراءات الجبائية التي تتضمن مختلف إجراءات البيع.

ومن خلال قراءة المادة 151 القانون السابق ذكره يتضح أن المشرع الجزائري أجاز وعند الاقتضاء لقابض الضرائب، القيام بالبيع المنفرد لواحدة أو لعدد من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز، وذلك بناء على الترخيص الواردة أحكامه في قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، والتي وردت على خضوع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب.⁽⁴⁾

حيث حددت المادة نفسها أنه يمكن للدائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل قبل خمسة عشر يوماً على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته.⁽⁵⁾

وكما ورد أيضاً بقانون الإجراءات الجبائية أنه بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة يجري البيع الإجمالي لمحل تجاري غير مذكور في الأمر رقم 66-102 المؤرخ في 6 ماي سنة

(1): العيد صالح، مرجع سابق، ص. 139.

(2): للمادة 351، من القانون رقم 05/07 المؤرخ في 13 ماي 2007 المعدل والمتمم للأمر، 75-58، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، لسنة 2006، عدد 31.

(3): انظر المادة 146، من قانون الإجراءات الجبائية 2016.

(4): انظر للمادة 1/151، نفس القانون.

(5): امزيان عزيز، مرجع سابق، ص. 30.

1966 ونصوصه التطبيقية اللاحقة، وفقاً للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات، بمقتضى المادة 152، الفقرة 1 من نفس القانون. (1)

أما في حال إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلعة أخرى قابلة للغن أو التحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسة الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه. (2)

حيث حددت نفس المادة المذكورة أعلاه على أن عملية البيع تتم بعد عشرة 10 أيام من الصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب واسم كل من صاحب المحل التجاري، والقباض المباشر للمتابعة، بيان موطنهما والرخصة التي يتصرف هذا القبض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عمله ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق.

حيث تعد الإجراءات الشكلية السابقة ضرورية، وإذا اختلفت فلا يجوز القيام بعملية البيع وللمكلف القيام بالاعتراض إذا أخل بهذه الشروط، وبعد ذلك تأتي إجراءات المزايدة وصياغة عقد تحويل الملكية، حيث تأتي بعد تحديد تاريخ ومكان وساعة فتح المزايدة، يتم عقد جلسة علنية لأجرائها، ويتقدم المزايدون بعروضهم، ويرسو المزداد على المزايد الذي تقدم بأفضل عرض والمتمثل عرضه في أعلى الأثمان والذي يفوق أو يساوي ثمن التقدير المقترح، وفي حالة قصور المزايدات يباع المحل الجاري بالتراضي. (3)

حيث تتم البيوع العلنية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد⁽⁴⁾، وإذ حصل بالنسبة لنفس المنقولات ألا تصل العروض التي تستقر عندها الأسعار بالبيع بالمزاد العلني الى مبلغ السعر الافتتاحي، يجوز لقباض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الافتتاحي، وذلك بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب. (5)

(1): المادة 2/151، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): فارس السبتي، مرجع سابق، ص. 356.

(3): مقراني فتيحة، مرجع سابق، ص. 29.

(4): المادة 1/152، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(5): انظر للمادة 2/152، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

غير أنه في الجزء الثاني من الفقرة الثانية من نفس المادة المذكورة أعلاه، تنص على أنه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذ لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون خمسة عشر (15) يوم اعتباراً من تاريخ الإعلان الثالث، ويتم عن طريق الصحافة والإعلانات والصاقها على باب قبضة الضرائب المختلفة، ومقر المجلس الشعبي البلدي الذي يتبع له مكان البيع.

حيث لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي، طبقاً لأحكام الفقرة 2 المذكورة سابقاً إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر (10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ولا يقبل بالتصرف إلا إذا تضمن الشروط المنصوص عليها في الفقرة الثانية أعلاه⁽¹⁾، ولا ينتج عن سحب العرض قبل انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوماً المذكورة أنفاً إرجاع الوديعة التي تبقى كسباً للخزينة.

وبعد إتمام عملية البيع، يقوم القابض المباشر للمتابعة بنشر البيع وذلك خلال شهر ابتداء من تاريخ البيع على شكل مستخرج أو إشعار يتم إصداره في جريدة مخول لها قانوناً نشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يستغل فيها المحل التجاري.

المطلب الثالث

طلب إرجاء دفع الضريبة (تأجيل الدفع)

ضمن المشرع للمكلف بالضريبة حقاً في عدة مجالات، بحيث منح له ضمانات تسمح له بممارسة حقه بالطعن في القرارات الغير مرضية له،⁽²⁾ والصادرة عن دائرة الضرائب التي يكون ضمن نطق اختصاصاتها، ومن بين أهم هذه الضمانات إرجاء دفع الضريبة (طلب إيقاف التسديد) والتي خصها المشرع بالباب الأول من إجراءات المنازعات الضريبية في فصله الأول وبالفصل الثاني من الباب الثالث من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

وكما ذكر سابقاً أنه مهما كان نوع المنازعة، سواء بالوعاء أو بمرحلة التحصيل، فإنه لا يوقف التسديد، حيث يحق لقابض الضرائب خلال الطعون أن يستمر في مباشرة جميع إجراءات

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 32.

(2): المادة 3/152، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

التحصيل التي منحه إياها القانون لتحصيل الديون من المكلف بالضريبة، ومن حق الأخير بالمقابل أن يعترض على هذه الإجراءات وتقديم طلب إيقاف التسديد⁽¹⁾، بالنقيد ببعض الإجراءات القانونية التي سنوضحها في الفرع الأول من هذا المطالب.

الفرع الأول

إجراءات إرجاء الدفع

جاء نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول إنه يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال تقديم شكواه وضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75، ادناه في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع عليه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضريبة، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.⁽²⁾

وبعد الرجوع الى المواد المذكورة في المادة السابقة، يمكن استنتاج الشروط الواجب توافرها في الشكاية وتكون على الشكل التالي:

- التقيد بالشروط الخاصة بالآجال المتعلقة بالشكوى⁽³⁾.
- أن يذكر المكلف بالضريبة ضمن الشكوى التي تقدم بها، بطله صراحةً إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب⁽⁴⁾.
- أن يحدد ويبين بدقة في شكواه، المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائياً أو الذي فيه خطأ، سواء في حسابه أو في وعائه⁽⁵⁾.

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 32.

(2): المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): انظر الى المطلب الثاني في المبحث الأول من هذا الفصل، والمتضمن الشروط المتعلقة بتقديم التظلم.

(4): المادة 74، من قانون الإجراءات، 2016.

(5): مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص. 49.

- أن يذكر المكلف في شكواه بأنه باستطاعته أن يقدم للقابض، الضمانات الكافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية تخضع لدى أمين الخزينة في حساب خاص، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة (1).
- وبعد استلام شكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع وقبولها من حيث الشكل تقوم مصالح المنازعات لدى مديرية الضرائب للولاية بالإجراءات التالية (2):
- تحديد مبلغ الضريبة حسب طلب إرجاء الدفع.
- إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليمياً، بموجب رسالة بنية المكلف بالضريبة إرجاء دفع الضريبة.

وفي حالة رفض طلب إرجاء الدفع، وإن لم يتم تقديم الضمانات، فإن المكلف يعفى من المتابعة عن طريق البيع، فيما يتعلق في موضوع الشكوى وهذا ما جاءت به المادة 114 في فقرتها الثانية من قانون المالية سنة 2002.

الفرع الثاني

اتفاق الضمان

يعلم المدير الولائي للضرائب قابض الضريبة المختص إقليمياً عن نية المكلف في طلب إيقاف التسديد، باعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها، حيث يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه اتفاق الضمان الخاص بالمبالغ المطلوب إيقاف تسديدها مع الأخذ بعين الاعتبار سيرت المكلف بخصوص وضعيته اتجاه الإدارة، كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة، وإيداع تصريحاته في أجلها، وهذا إذا كانت قيمته كافية لتغطية الدين المتنازع عليه. (3)

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 32.

(2): قصاب سليم، مرجع سابق، ص. 63.

(3): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 33.

أما إذا كانت الضمانات غير كافية لتغطية الدين، فيمكن للإدارة الجبائية في أي وقت أن تطلب تكملة الضمان وتستأنف المتابعات، إن لم يستجب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر (1) فيجب على القابض ابلاغ المدير الولائي في الآجال المحددة بأربع أشهر، مع تبليغه للمكلف لتمكينه من اتخاذ الاجراء الممنوح له قانوناً.

فقد جاء قرار مجلس الدولة رقم 6162/11، "حيث أنه وتماشياً مع مقتضيات المادة 446 من قانون الضرائب المباشر، فإن طلب تأجيل التنفيذ لا ينتج أي أثر إلا إذا كانت الدائرة قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوقها. (2)

بحيث يجوز للمكلف بناء على قرار الرفض الصادر عن المدير الولائي، أن يلجأ الى رفع دعوى استعجالية، أمام قاضي الاستعجال المختص في الأمور الإدارية، شريطة أن يودع لدى الخزينة العامة قيمة ربع المبلغ المتنازع عليه، كضمان مع ارفاق سند الإيداع مع العريضة، وإلا رفضت دعواه شكلاً. (3)

إن إجراءات تأجيل الدفع المباشر أمام المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات تتعلق أساساً بالضرائب المباشرة فقط دون سواها، فإننا لا نجد لهذا الإجراء أي أساس قانوني بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى، كالرسم على القيمة المضافة، والضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل، (4) ولهذه الضرائب المستثنية إجراءات خاصة نوضحها بما لي:

أولاً: الرسم على القيمة المضافة.

عندما ينازع المكلف بالضريبة الإدارة بخصوص الرسم المفروض عليه، بموجب تقدير تلقائي أمام الجهات القضائية، فإن إيقاف التسديد يخص سوى عقوبات الوعاء والتحصيل التي ترجى تلقائياً الى حين الفصل النهائي في الموضوع بموجب نص المادة 109 من قانون الرسم على رقم الأعمال. (5)

(1): قضااص سليم، مرجع سابق، ص. 64.

(2): مجلة مجلس الدولة، العدد 1، سنة 2002، الجزائر، ص. 79.

(3): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 33.

(4): بسمه علوان، مرجع سابق، ص. 63.

(5): المادة 109، من قانون الرسم على رقم الاعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

ثانياً: في حقوق التسجيل يكون الاعتراض أمام القضاء بخصوص حقوق التسجيل.

فهو كذلك لا يوثق التسديد إلا بالنسبة للغرامات والعقوبات الإضافية التي تؤجل تسديدها الى حين الفصل النهائي في الموضوع من طرف الهيئات القضائية.

ثالثاً: الضرائب غير المباشرة.

إن اعتراض المكلف أمام الغرفة الإدارية بالمجلس بخصوص المبالغ المطالب بتسديدها لا يقطع تنفيذ سند التحصيل إلا في الجزء الخاص بالغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة، فهي تؤجل الى حين صدور قرار العدالة⁽¹⁾.

غير أنه وفي جميع الحالات يمكن للمكلف بالضريبة أن يوقف دفع المبلغ الرئيسي المتنازع عليه إذا طلب ذلك في اعتراضه، وقدم الضمانات الكافية لتغطية المبلغ المحدد في الطلب، وترجع سلطة تقدير كفاية الضمان من عدمه الى دائرة الضرائب⁽²⁾.

الفرع الثالث

صدور قرار إرجاء الدفع

في حال قبول الضمان يجب على المدير الولائي للضرائب، أن يتخذ الإجراءات الخاصة بالنظر في شكوى المكلف في الأجل المحدد ب(04) أربعة أشهر، ويشترط أيضاً علم قابض الضرائب بالقرار الصادر بخصوص المنازعة، لتمكينه في حال رفض طلب المكلف، القيام بإجراءات التحصيل مباشرة.

وعندما لا يرضى المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن الإدارة الجبائية، من حقه أن يدفع مرة ثانية مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع أمام لجان الطعن التي سنقوم بتفصيلها في الفصل الثاني من هذا البحث، حيث يجب ألا يفوق مجموع المبلغ المدفوع من المكلف بالضريبة نسبة ال 40% من المبلغ المتنازع عليه⁽³⁾.

(1): انظر للمادة 489، من الامر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن الضرائب غير المباشرة.

(2): غزير امزيان، مرجع سابق، ص. 35.

(3): بسمة علوان، مرجع سابق، ص. 64.

وبالرجوع الى التعديل الجديد بقانون الإجراءات الجبائية سنة 2016 نجد أن المشرع الجزائري أورد من خلال نص المادة 156 " أنه يجوز لقاibus الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، أجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها وبصفة عامة كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على ان يوافق على ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب (1).

وفي الفقرة الثانية من نفس المادة المذكورة سابقاً، نجد المشرع قد أجاز للمدير الولائي للضرائب أن يشترط على المكلف، أن يقدم الضمانات الكافية لتغطية مبلغ الضريبة التي يمنح من أجلها أجلاً للدفع، وفي حال لم تتوفر هذه الضمانات فإنه يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب، ولكن من حق صاحب الطلب الانتفاع بهذه الوسائل المالية التي تم عليها الحجز التحفظي.

المطلب الرابع

طلبات استيراد المبالغ المدفوعة والمحجوزات

تأسس الضريبة كما ذكرنا أنفاً بناء على التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة، أي أن النظام الضريبي بالجزائر نظام تصريحي، هنا المكلف بالضريبة يقدم تلك التصريحات لإدارة الضرائب وتكون هذه التصريحات حقيقية، والتي يتم من خلالها فرض الضريبة عليه والتي بدورها تساهم في إيرادات الخزينة العمومية

لكن الفكرة السابقة ليست مطلقة لأن إدارة الضرائب تمارس حقها في الرقابة من أجل التأكد من صحة هذه التصريحات وسلامة الأسس التي أقيمت عليها الضريبة (2)، أي أن الإدارة الضريبية تقوم عن طريق الموظفين المختصين المباشرة في عمليات المراقبة والحسابات التي تسعى من أجلها الى بيان مدى مطابقة التصريحات التي ادلى بها المكلف، بالأرقام الواقعية والحقيقية، وكل هذا من أجل أن يكون أساس الضريبة حقيقي.

(1): المادة 156، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الرابع، 2009، ص. 39.

وبعد تقدير الضريبة من قبل مصالح الضرائب المختصة والمحددة بقانون الإجراءات الجبائية، تأتي مرحلة تحصيل الضريبة وفي حال تخلف المكلف بالضريبة عن التسديد في الآجال القانونية، يحق للقباض المكلف أن يباشر في إجراءات التحصيل الجبري والتي تكمن هذه الإجراءات بالبيع أو الحجز أو اغلاق المحلات، ولكن بشروط حددها القانون. (1)

ومن جهة أخرى أجاز المشرع للمكلف بالضريبة أن يعترض على إجراءات التحصيل، وعلى شرط أن يتقيد هذا الاعتراض باحترام الإجراءات المحددة قانوناً، حيث يكمن الاعتراض على طلب الأشياء المحجوزة، أو طلب الاعفاء من الضريبة، أو الاستفادة من التقادم.

وهذا ما سنتطرق له في فرعين من هذا المطلب، والأول يتمثل في تقديم طلب الاسترداد والأخير في الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول

تقديم طلب الاسترداد الى إدارة الضرائب

بالرجوع الى المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، فيقدم طلب استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول، لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة التي تكون ضمن المتابعة، في المقام الأول الى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه. (2)

ويشترط أن يقدم المكلف طلبه الى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، وأن يكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، وعلى أن يدعم طلبه بكل وسائل الإثبات التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار، وهذا ما قضت به الغرفة الأولى لمجلس الدولة، تحت رقم 7171/20 بتاريخ 09/04/2001، في قضية مدير الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية. (3)

(1): انظر المواد 77،78، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): المادة 154، من نفس القانون.

(3): مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، مجلس الدولة، الجزائر، 2003، ص. 92.

فكلاً من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بمجرد تلقيهم لطلب إلغاء الحجز يبلغان القابض المختص بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار، سواء كان برفض الطلب أو بقبوله، وبالتالي رفع الحجز، وإذ لم يرضى المكلف بالقرار الصادر عن مدير كبريات المؤسسات أو عن المدير الولائي، أو في حال انقضاء الآجال المحددة للرد على طلب الاسترجاع، فيحق له اللجوء الى القضاء بعد مرور الآجال الممنوحة للقابض المختص أن يبيت في الموضوع ويكون هذا الأجل خلال شهر كامل، أو بعد انتهاء هذا الأجل من تاريخ تلقي القرار. (1)

حيث لا يجوز ابلاغ المحكمة الإدارية، قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل بالقرار وثبت للمحكمة الإدارية حصرياً ووفقاً للتبريرات المقدمة لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب أنه لا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه، أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه (2).

وفي نفس السياق أصدرت الغرفة الثانية لمجلس الدولة قرار تحت رقم 005543، بتاريخ 2002/10/15، والقضية الخاصة بمدير الضرائب لولاية البليدة، ضد (ص.ع.ك.)، حيث أن رفع الحجز المفروض على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتاً، وإنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة عليه هما موضوع نزاعه المطروح أمام القضاء. (3)

الفرع الثاني

الإعفاءات الضريبية

لقد منح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة بأن يقدم طلب الالتماس بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليه أو طلب التخفيف منها عند العوز أو ضيق الحال، والتي تتسبب في حالة عدم القدرة على الالتزام بدفع الضريبة للخزينة العمومية.

(1): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 58.

(2): بسمة علوان، مرجع سابق، ص. 70.

(3): مجلة مجلس الدولة، مجلس الدولة، العدد 3، الجزائر، 2003، ص. 121.

وهذا ما جاء في نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية " يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الاعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً، أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال والتي تضعهم في حالة عجز على ابرام نمتهم إزاء الخزينة، ويمكنهم أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعات النصوص القانونية"⁽¹⁾.

وبعد الاطلاع على المادة السابقة يتضح أن طلب الإعفاء أو التخفيض لا يقتصر على أساس الضريبة فقط، بل يمتد ليشمل الزيادات على الضرائب، وكذلك يمتد ليشمل الغرامات الجبائية التي تنتج عن الجهل بالنصوص القانونية.

وقيد المشرع المكلف بمراعات بعض الحدود والشروط في طلبه، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:⁽²⁾

1- إعفاء الغرامات المعدة في المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال من هذا الطلب سواء كان إعفاء كلي أو جزئي.

وحيث لا يمكن إلتماس التخفيف من الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده الحقوق الأصلية.⁽³⁾

2- يجب ألا يكون للتخفيضات في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة، الممنوحة من طرف الإدارة، أثر إرجاع الغرامة المحكوم بها على المخالف الى رقم أقل من مبلغ تعويض التأخير الذي سيكون مستحقاً إذا ما طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون.⁽⁴⁾

ترسل الشكاية الى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، ويجب أن ترفق هذه الشكاية بإنذار، وفي حال عدم إرسال هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى، ويمكن عرضها كالك على رئيس المجلس الشعبي

(1): المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): نفس المادة.

(3): انظر للمادة 2/93، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(4): المادة 540، من قانون الضرائب غير المباشر.

البلدي في حال تعلق الأمر بشكوى خاصة بالضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات، من أجل أن يبدي رأيه فيها.

ووجب التنويه هنا كما ورد في النص المادة المذكورة سابقاً، أن هذه الإعفاءات والتخفيضات تمنح الى المدين بالرسم على أساس النية، وفقاً لعناصر يجب التحري عنها في مواضبه العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية والجهود المبذولة من طرفه لتخلص من ديونه، ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح في حالة الغش، تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجنائي.

وقد منح المشرع الجزائري من خلال الفقرة الثالثة من المادة 93 سابقة الذكر سلطة الاختصاص في البت شكوى المكلفين بالضرائب الى (1):

- المدير الجهوي المختص إقليمياً، ويشترط أن يؤخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيف أو التخفيض 5.000.000 دج.

- أو لمدير الضرائب بالولاية، ولكن يشترط أيضاً أخذ رأي اللجنة التي يتم احداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيف أو التخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج (2).

وتعتبر القرارات التي تصدر من طرف مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، ويجب أن تبلغ هذه القرارات للمعنيين، وفقاً للشروط المحددة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (3).

ويمكن للإدارة عن طريق اتباع الصيغة التعاقدية أن تقبل طلب المكلف بالضريبة والتي يعسى من خلاله الى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، من خلال تقديمه الى المدير الولائي للضرائب بعد عرضها على اللجان سابقة الذكر، عندما يقل المبلغ أو

(1): انظر المادة 93، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): المادة 93 /3، من نفس القانون.

(3): انظر المادة 292، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يساوي 5.000.000 دج، أو الى المدير الجهوي للضرائب عندما يفوق مبلغها 5.000.000 دج ويتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي من أجل الاستفادة من التخفيض المشروط ويرسل الى السلطات المختصة (1).

ويبلغ التخفيض المشروط الى المكلف بالضريبة في أجل أقصاه (30) يوماً، عن طريق رسالة ويشترط إشعار باستلامها، وتحتوي الرسالة على المبلغ المقترح للتخفيض والجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي، ويمنح كذلك أجل (30) يوم للمكلف حتى يعطي رأيه بالقبول أو الرفض للتخفيف المشروط (2).

وعندما يكون التخفيف المشروط مستوفي لجميع الشروط سابقة الذكر، لا يمكن لأي جهة كانت اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها.

وبعد دراسة هذا الفصل نستنتج أن مرحلة تقديم التظلم (الشكاية) في المنازعات الضريبية أمام دائرة الضرائب ألية مهمة ولها دور فعال في حل المنازعات بين المكلف بالضريبة ودائرة الضرائب، وبذلك فقد أوجب المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة اللجوء الى هذه الطريقة إجبارياً وجعلها شرط أساسي ليتمكن من اللجوء الى اللجان الإدارية أو لرفع دعوى أمام القضاء المختص.

حيث بدورها تقدم أهمية كبيرة، إذا تتيح الفرصة لتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية، والتي توفر على المكلف عبء الطريق القضائي والذي يتطلب هذا الأخير وقت وتكلفه طويلاً، وبدوره أيضاً يخلق الثقة بين المكلف وإدارة الضرائب، ويعطي الإدارة الفرصة لتدارك أخطائها بحق المكلف بالضريبة.

وقد قيد المشرع الضريبي المكلف بعدت إجراءات وشروط منها ما يتعلق بالشكل والمحتوى وأخرى فيما يخص الآجال، والتي تتميز هذه الأخير عن غيرها من التظلمات الإدارية الأخرى

(1): فضيل كوسة، مرجع سابق، ص. 69.

(2): انظر للمادة 93 مكرر/2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

والتي توجب على المكلف بالضريبة احترامها، حتى تتمكن إدارة الضريبة من التحقيق فيها، واتخاذ القرار بشأنها.

وبعد تبليغ القرار الخاص بالشكوى للمكلف، إذا لم يرضى هذا الأخير بالقرار، يتمكن بعدها من اللجوء الى طريق الطعن أمام اللجان الإدارية، وتعد هذه الطريقة غير إجبارية والتي ستكون موضوع دراستنا في الفصل الثاني من هذا البحث، أو اللجوء الى القضاء الإداري مباشرة.

الفصل الثاني

الطعن كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية
أمام اللجان الإدارية.

المبحث الأول: الإطار القانوني للطعن أمام لجان
الطعن الإدارية.

المبحث الثاني: تشكيلة واختصاص لجان الطعن
الإدارية وبيان سير عملها.

لقد تناولت أغلب التشريعات الضريبية حول العالم أنواع متعددة من اللجان الإدارية للطعن في المنازعات الضريبية، وقد حذا المشرع الجزائري حذو هذه التشريعات بنصه على أنواع متعددة من اللجان الإدارية الخاصة بحل المنازعات الضريبية، واتجه في ذلك الى ما شرعته القوانين الجباية الفرنسية في هذا الأمر⁽¹⁾، فقد لجأ الى تنظيم التعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، من أجل أن يعطي هذا التعاون نتائج إيجابية أنشئ ما تسمى بجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة⁽²⁾.

وأنشأت هذه اللجان لأول مره بموجب الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30/12/1968 في نص المادة 23 مكرر منه والمتضمن قانون المالية سنة 1969، وأدخل عليها عدة تعديلات لاحقاً بموجب المادة 46 من الأمر 93/70 المؤرخ في 31/12/1970 المتضمن قانون المالية لسنة 1971، ثم دونت فيما بعد التنظيمات المتعلقة بهذه اللجان في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976.⁽³⁾

وقد توزعت وتتابعت أحكام هذه اللجان عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتتالية، كما اختلفت وتباينت من حيث المهام المنوطة والمسندة إليها، وكذلك من حيث تشكيلة كل منهما وإجراءات الطعن أمامها وسير أعمالها والفصل في الطعون المطروحة أمامها، ويعد لجوء المكلف بالضريبة الى هذه اللجان طريقاً اختيارياً لفض النزاع بينه وبين إدارة الضرائب، وذلك من خلال الطعن في قرارات الإدارة أمام لجان الطعن.

ويأتي اختصاص هذه اللجان الادارية بعد أن يصدر رد المدير الولائي للضرائب على التظلم الذي قدمه المكلف بالضريبة، وفي حالة عدم رضى المكلف بهذا الرد، يلجأ الى رفع طعنه أمام هذه اللجان الإدارية.

ويعد اللجوء الى هذه اللجان اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حال لجأ هذا الأخير الى الطريق القضائي مباشرة فإنه لا يحق له الرجوع للاستفادة من مرحلة الطعن أمام تلك اللجان.

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 81.

(2): حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1985، ص. 42.

(3): قضاة سليم، مرجع سابق، ص. 66.

والتساؤلات هنا: ما الهدف من وراء تشكيل هذه اللجان، بالوقت التي أعطى المشرع للمكلف حرية اللجوء إليها؟، وهل قيد المشرع الجبائي الطلب أمام لجان الطعن الإدارية بشروط خاصة كما هو الحال بالتظلم أمام دائرة الضرائب؟

إذا فالمكلف بالضريبة يلجأ الى هذه اللجان إذا كان غرضه إما الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو اثناء حسابه، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. (1)

وسنحاول الإجابة على التساؤلات السابقة من خلال دراسة الفصل الثاني من هذا البحث حيث تناولنا المبحث الأول تحت عنوان الإطار القانوني للطعن أمام لجان الطعن الإدارية وسنتطرق من خلال هذا المبحث الى أهمية الطعن أمام هذه اللجان بالنسبة لكل من المكلف ودائرة الضرائب وأهميته بالنسبة للقضاء وفي المطلب الثاني والثالث من هذا المبحث الى شروط قبول الطعن أمام دائرة الضرائب، وعلاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية والقضائية.

والمبحث الثاني تحت عنوان تشكيلة واختصاصات لجان الطعن الإدارية وبيان سير عملها حيث سنتطرق فيه الى بيان تشكيلة واختصاص و سير عمل كل لجنة من هذه اللجان على حدا مع التطرق في المطلب الرابع والأخير الى رأي لجان الطعن الإدارية وكيفية التوقيع عليها وتبليغها.

(1): انظر للمادة 121، من قانون المالية، 2002.

المبحث الأول

الإطار القانوني للطعن أمام لجان الطعن الإدارية

تخضع منازعات الضريبة لإجراءات خاصة، تتضمن تدخل لجان الطعن الإدارية قبل إحالتها الى القضاء الإداري، وكما ذكرنا سابقاً فإن اللجوء إليها اختياري من قبل المكلف⁽¹⁾ حيث تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة، وهذا من أجل خلق التوازن بين المكلف بالضريبة ودائرة الضرائب التي تتميز بتمتعها بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل وفرض الغرامات المتعلقة بالمكلف.

وبالرجوع الى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، نستنتج من خلالها أن الطعن أمام اللجان الإدارية لا يوقف الدفع ولكن بإمكان المكلف الذي دفع بطعنه أمام اللجان أن يستفيد من التأجيل مقابل دفع 20% من مبلغ الحقوق والغرامات التي تكون محل النزاع.⁽²⁾

ومن خلال هذا المبحث سنحاول التطرق في مطلبه الأول إلى أهمية الطعن أمام اللجان الإدارية والذي سنفصله إلى أهميته بالنسبة للمكلف بالضريبة وبالنسبة لكل من إدارة الضرائب والقضاء الإداري، أما في المطلب الثاني سندرس شروط قبول الطعن أمام اللجان الإدارية، وفي المطلب الثالث الى علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية والقضائية.

المطلب الأول

أهمية الطعن أمام اللجان الإدارية

إذا كان الطعن الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب اجباري على المكلف بالضريبة القيام به تحت طائلة عدم قبول دعواه أمام القضاء الإداري،⁽³⁾ فإن اللجوء الى لجان الطعن المنصوص عليها قانوناً يبقى اختيارياً كما ذكرنا انفاً، حيث يمكن اللجوء إليه كفرصة أخيرة عسى أن يسوي وضعيته خارج السلك القضائي.

(1): احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، الجزائر، ص. 147.

(2): انظر للمادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): عائشة شابي -مرودة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945-قالمة، 2014، ص. 41.

سنتناول في الفرع الأول من هذا المطلب الدور الذي تقدمه لجان الطعن الإدارية، وأهمية الطعن أمامها بالنسبة للمكلف بالضريبة، وفي الفرع الثاني الى أهمية اللجوء الى تلك اللجان بالنسبة لدائرة الضرائب وفي الفرع الثالث الى أهمية الطعن بالنسبة للقضاء الإداري.

الفرع الأول

فائدة الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية مختصة يرجع في الأساس الى عدم المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية، نظراً للمركز القانوني الأقوى لهذه الأخيرة ولما يتميز به القانون الضريبي من طابع السلطة العامة وبشكل أكبر بكثير من القانون الإداري عموماً، فقد كان المشرع الفرنسي يهدف عن طريق هذه اللجان الى التخفيف من الخاصية الاجبارية للضريبة، حيث نظم بوجود هذه اللجان تعاوناً بين الإدارة الضريبية التي تفرض الضرائب والمكلفين بأدائها. (1)

والهدف الذي سعى من أجله المكلف من وراء هذه اللجان هو تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة بهدف تقريب وجهات النظر من جهة، ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم (2)، وتتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها المكلف وتتدخل هذه اللجان للنظر في النزاع المطروح أمامها.

واللجوء الى هذه اللجان بدوره يضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون الوصول للقضاء وتعد هذه اللجان مجرد تنظيم إداري لمحاولة التقريب بين وجهات النظر بين المكلف وإدارة الضرائب كما ذكرنا سابقاً، لأن هذه اللجان تعد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات لتحقيق العدالة الضريبية ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الجهد والوقت وعدم ائثار الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات. (3)

فقد تناول المشرع الجزائري مجموعة مختلفة من لجان الطعن في المجال الضريبي تتمثل في لجنة الدائرة للطعن، واللجنة الثانية هي اللجنة الولائية للطعن الإداري، واللجنة الأخيرة وهي اللجنة المركزية للطعن الإداري، وقد توزعت وتتابعت أحكام هذه اللجان عبر مجموعه من قوانين

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 81.

(2): حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص. 30.

(3): احمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945، قالمة الجزائر، 2006، ص. 88.

المالية المتتالية، وتختلف هذه اللجان عن بعضها البعض فيما يخص إجراءات سيرها واختصاص كل منها، والفصل في الطعون المطروحة أمامها.

الفرع الثاني

دور الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة لإدارة الضرائب

من خلال تقديم المكلف الضريبي لطحنه أمام هذه اللجان تتجنب الإدارة الضريبية المثول أمام القضاء والتتديد بأعمالها، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين بسبب حل النزاع الناشئ بينهما عن طرق تدخل هذه اللجان عندما تتراجع عن أعمالها الغير مشروعة، مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون إدارة الضرائب ليس خصماً في حد ذاتها، بل هي تطبق القانون تطبيق سليم يتفق مع قواعد العدالة والمساواة.⁽¹⁾

وفي أغلب الأحيان لا توجد نزاعات بالمعنى الحقيقي في طلبات المكلفين بالضريبة أمام هذه اللجان، وإنما مجرد تصحيح لأخطاء مادية كانت السبب في وجود الخلاف، وبالتالي فقد أعطى المشرع الجزائري الحق للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى برد إدارة الضرائب على شكواه الحرية باللجوء الى هذه اللجان، حيث تكون الإدارة هنا قادرة على تصحيح هذه الأخطاء قبل لجوء المكلف الى القضاء.

الفرع الثالث

مزايا الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة للقضاء الإداري

إن اللجوء الى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية يعود بإيجابيات عديدة للقضاء الإداري بالوقت الذي يشكوا هذا الأخير من تراكم واستمرار القضايا والمنازعات المطروحة أمامه، وقد منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة حرية الاختيار في اللجوء الى هذه اللجان، وسعى من خلال هذا الاختيار الى التقليل من الكم الهائل لهذه التراكمات من القضايا أمامها.⁽²⁾

وبالتالي يعد الطعن أمام هذه اللجان بمثابة مساعد وداعم لحل هذه المنازعات الضريبية والفرصة الأخيرة لمراجعة الإدارة لأعمالها قبل لجوء المكلف بالضريبة للقضاء، حيث تقدم هذه

(1): مصطفى رشيد حبيحة، مرجع سابق، ص. 71.

(2): عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص. 39.

اللجان دور هام في تنقية وتخفيف العبء المتراكم على القضاء، وفي الوقت نفسه يستغل القضاء الإداري الجهد الذي وفرته اللجان في الفصل في القضايا المهمة الأخرى المتركمة أمامه. (1)

ووجب الإشارة الى أن القضاء الإداري له بصمات في تشكيلة هذه اللجان وعبر التعديلات المتتالية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، فتارتاً تكتنف عضواً قضائياً وتارتاً لا، وهذا ما سنفصله لاحقاً في تشكيلة تلك اللجان كلاً على حدا، أما فيما يخص التشريع الفرنسي فلن نخلوا أي تشكيل لهذه اللجان من الكادر القضائي.

المطلب الثاني

شروط قبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

لقد منح المشرع الجبائي الحق للمكلف بأن يلجئ الى لجان الطعن الإدارية أو الذهاب الى طريق الطعن القضائي، وكما بينا سابقاً فإن اللجوء الى تلك الطرق يكون بعد رد المدير الولائي للضرائب على التظلم المقدم من قبل المكلف، وجاء في نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجوب أن يعرض الطلب على لجان الطعن الإدارية خلال شهر واحد من تبليغ قرار الإدارة. (2)

وهنا يطرح التساؤل التالي، هل يخضع طلب المكلف بالضريبة المقدم الى لجان الطعن الإدارية الى ضوابط وشروط تقيد المكلف، كما هو الحال بالشروط التي وجب احترامها عند تقديم التظلم أمام دائرة الضرائب، وهذا ما سنبينه في فرعين، الأول سنوضح فيه الشروط الشكلية، وفي الفرع الثاني الشروط الموضوعية.

الفرع الأول

الشروط الشكلية لقبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

إن هذه الشروط الشكلية الواجب توافرها في الالتماس هي نفسها المطلوب توافرها بالشكاية في حالة الطعن النزاعي، باستثناء شرط الآجال، ويسمح للمكلف بتقديم طلبه مرفقاً بنسخة من مستخرج الجداول وأخرى من الإنذار وتوجه الى المدير الولائي للضرائب في أي وقت. (3)

(1): جمال سايس، مرجع سابق، ص. 46.

(2): انظر للمادة 359، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 78.

- وقد حدد المشرع الجبائي شروط تقديم التظلم أمام دائرة الضرائب، حيث بين خلال المادتين 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2016 بأن تكون الشكاية: (1)
- مكتوبة على ورق مدموغ.
 - وأنها لا تخضع لحقوق الطبع.
 - واشترط أيضا من خلال المادتين السابقتين بأن تكون الشكوى فردية.
 - أن توقع الشكوى من المكلف شخصياً أو عن طريق الوكيل.
 - الأخذ بعين الاعتبار تحديد موطن المكلف المشتكي.
 - وأن تتعلق الشكاية بالضريبة الواقعة في حدود بلدية محددة. (2)

وفي رأبي الشخصي، فإن الشروط الخاصة برفع التظلم أمام دائرة الضرائب هي نفسها التي تطبق على الطلب المقدم أمام لجان الطعن الإدارية، ولهذا السبب فإن المشرع الجبائي لم يعيد تكرارها في نصوص المواد الخاصة بإجراءات تقديم الطلب أمام لجان الطعن، واضافه الى ذلك فإن الشرط الأساسي لقبول طلب المكلف بدفع الضريبة أن يكون قد تقدم أولاً بطلبه الى مدير الضرائب للولاية، أي أن يكون المكلف الضريبي قد تقدم بدعواه أمام الغرف الإدارية.

الفرع الثاني

الشروط الموضوعية لقبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

حتى تكون الأمور لصالح المكلف وجب عليه أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة والتعرض للأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب⁽³⁾، ويمكنه أيضاً أن يعرض على لجان الطعن الإدارية الصور التالية:

الصورة الأولى: أن يعرض الأسباب التي دفعته الى رفض دفع الضريبة، وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة جلية، وأن يرفق وثائق الإثبات المتوفرة.

(1): انظر الى المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر الى المادة 74، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(3): عائشة شابي - مروة بن سديره، مرجع سابق، ص. 59.

الصورة الثانية: إذا لم يتمكن من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية بإمكانه أن يوضح العمليات التي يقوم بها، وعندما يكون النزاع حول فرض الضريبة ويقدم المشتكي طلبه الى لجنة الطعن الإدارية وعليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات.

فإذا كان بيد الإدارة، فعلى المشتكي ألا يتأخر في الإشارة إليه بوضوح في طلبه، أما إذا وقع عليه عبئ الإثبات وجب عليه أن يثبت ذلك بكل وسائل الإثبات. (1)

ومن المفترض أن يقوم المكلف بالضريبة بعد عرض دفعه في الطلب المقدم للجان الطعن الإدارية بيان مبلغ التخفيض المرغوب فيه أو أن يبين ادعاءاته دون غموض، وأن يبرز القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة، وبعد أن يلحق هذا الطلب الى اللجنة الإدارية المختصة تقوم هذه اللجنة بالاجتماع لإعطاء رأيها في الطلب المقدم إليها بناء على دعوة من رئيسها. (2)

وإذا كان الطلب يهدف الى التخفيف أو الإبراء من الضريبة، وجب على المكلف أن يبرر طلبه مع تقديم الدلائل اللازمة التي تمكن الإدارة الضريبية من اتخاذ القرار، فإذا كانت الطلبات متعلقة بالحقوق الأصلية، فإنه لا يجوز طلب الإبراء أو التخفيف من الضرائب إلا استثناءً ما نصت عليه مواد القانون المالي لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، (3) في الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز أو ضيق حال. (4)

المطلب الثالث

علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية والقضائية

سننتظر من خلال هذا المطلب الى دراسة علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية والتي يقصد بها هنا، علاقتها بالمدير الولائي للضرائب وفي المطلب الثاني سنتناول علاقتها بجهات القضاء الإداري.

(1): انظر للمادة 323 من القانون رقم 05/07، المؤرخ في 13 ماي 2007، المعدل والمتمم للأمر 75-58، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، لسنة 2016، العدد 85.
(2): يحي محيوت، قانون الإجراءات الجبائية (امثلة تطبيقية باللغة)، ط3، دار هوم، الجزائر، 2007، ص. 53.
(3): انظر المادة 132، من قانون المالية، 2002.
(4): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 78.

الفرع الأول

علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية

بالإضافة الى العضوية الدائمة للمصالح الجبائية في مختلف اللجان، يتولى أيضاً أعوان هذه الإدارات مهام كتابة اللجنة، ويشغلون منصب مقرر بالنسبة الى اللجنة المركزية⁽¹⁾.

حيث تبرز العلاقة بشكل أكبر عند الرجوع الى المواد 300 الى 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتضمن بشكل واضح هذه العلاقة والتي تتمثل في تبليغ آراء اللجان ووجوب تطابق قرارات الرفض أو التخفيف الصادرة من المدير الولائي للضرائب مع آراء اللجان الصادرة في هذا الشأن، إلا في الحالة التي يُوجَل فيها التنفيذ، وتكون في حال تقديم الإدارة الجبائية أي طعن ضد آراء اللجان الإدارية.⁽²⁾

من خلال قراءة المواد السابقة نستنتج أنها تناولت الزامية تبليغ آراء اللجان من طرف كاتب اللجنة في أجل (10) عشرة أيام تحسب بدايتاً من انتهاء أعمال اللجنة، وهذا فيما يخص لجنة الدائرة واللجنة الولائية أما فيما يخص اللجنة المركزية على مستوى الوزارة فيبدأ حساب الأجل خلال (20) عشرين يوم من انتهاء اعمال اللجنة، وتبلغ هذه الآراء الى المكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق المدير الولائي للضرائب.

ويتضح مما سبق الارتباط الوثيق بين هذه اللجان وإدارة الضرائب التي تقوم بالتصديق على آراء هذه اللجان وتبليغها، وبالنسبة للجان المركزية، فبالإضافة الى أن وزير المالية أو ممثله المفوض قانوناً هو الذي يرأسها،⁽³⁾ فإن العضو المقرر كذلك ينتمي لإدارة الضرائب وإن تبليغ آراء هذه اللجنة يتم من طرف مدير الضرائب بالولاية.

وبالإضافة الى أن هذه اللجان لها الحق في أن تطلب من إدارة الضرائب تقارير مفصلة عن القضايا المعروضة أمامها، لكي يتمكن أعضائها من ابداء رأيهم بوضوح تام.⁽⁴⁾

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 47.

(2): انظر الى المواد 29 الى 31، من الامر 11/96، المؤرخ في 1996/12/30، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، لسنة 1996، العدد 85.

(3): انظر المادة 3/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(4): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 48.

الفرع الثاني

علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات القضائية

يرجع الفصل في المنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري للقضاء الإداري، (1) فإذا أردنا معرفة علاقة لجان الطعن الإدارية بالقضاء الإداري فإننا نستنتج ذلك من خلال تفحصنا للنصوص القانونية، وبالأخص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاءت بـ "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه أمام المحاكم الإدارية" (2).

حيث نصت هذه المادة على اختصاص القضاء الإداري بالفصل في المنازعات الضريبية التي تكون بالوعاء الضريبي أو تلك المنازعات التي تكون بالمرحلة الثانية بالضريبة والمتمثلة في منازعات التحصيل التي تحال أمامها.

وتكمن العلاقة أيضاً بين لجان الطعن الإدارية والسلطات القضائية في تشكيل تلك اللجان حيث عبر التعديلات القانونية المتتالية لقانون المالية خاصة قانون الإجراءات الجبائية فإن العنصر القضائي لا يخلوا من تلك التشكيلة، والتي تلعب دور كبير في إخفاء الطابع الإداري على تلك اللجان.

(1): محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري (دعوى الإلغاء)، دار العلوم، الجزائر، 2012، ص. 36.

(2): المادة 1/82، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

المبحث الثاني

تشكيلة واختصاص لجان الطعن الإدارية وبيان سير عملها

سنوضح من خلال هذا المبحث تشكيلة واختصاص لجان الطعن الإدارية وبيان سير عملها حيث سنتناول كل لجنة على حدة، في المطلب الأول سنوضح تشكيلة واختصاص وسير عمل اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة، وفي المطلب الثاني نتطرق الى تشكيلة واختصاص وسير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي، وسنخصص المطلب الثالث لتوضيح تشكيلة واختصاص وسير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى المركزي، وفي المطلب الرابع والأخير سنتناول فيه رأي لجان الطعن الإدارية وبيان كيفية التوقيع عليها وتبليغها.

المطلب الأول

لجنة الطعن الإداري على مستوى الدائرة

قبل الحديث عن تشكيل لجان الطعن الإدارية، نشير الى أن أول انشاء لها كان على مستوى البلدية كما ورد في نص المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 1976 على أنه "تتشأ لدى كل مجلس شعبي بلدي، لجنة للطعن بالضرائب المباشرة..."⁽¹⁾، وذلك الى غاية صدور قانون المالية لسنة 1994، والذي أعاد احداثها على مستوى الدائرة،⁽²⁾ الذي تضمن تعديله على احداث لجنة طعن على مستوى كل دائرة.

ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق الى تشكيلة اللجنة الإدارية على مستوى الدائرة في الفرع الأول والى اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الإدارة، وفي الفرع الثالث الى سير عمل تلك اللجنة، كما أن تشكيلاتها عرفت تغيرات مستمرة عبر قوانين المالية المختلفة وفيما يلي سنبيين هذه التشكيلة بالمقارنة ما بين قانون المالية رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية سنة 2015، وقانون المالية رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

(1): المادة 359 من الامر رقم 76-101، المؤرخ في 9/5/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجريدة الرسمية، العدد 102، في 22/12/1976.
(2): انظر المادة 90 من المرسوم التشريعي رقم 93/18، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد، 88 في 30 ديسمبر 1993.

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة

ظهرت أول لجنة للطعن في المنازعات الضريبية على مستوى المجالس الشعبية لبلدية بموجب القرار المؤرخ في 1969/10/6، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها (ج ر عدد 2 بتاريخ 6 جانفي 1970)، حيث كانت تتشكل آنذاك من: (1)

_ رئيس المجلس الشعبي البلدي أو ممثله.

_ ممثل عن الحزب.

_ موظف من الضرائب المباشرة، يقوم بمهام الكاتب.

_ خمس أعضاء مرسمين، وخمس أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بدفع الضريبة الموجودين ضمن حدود البلدية والذين لهم دراية كافية لقيامهم بالأعمال المسندة إليهم.

وبعد ظهورها لأول مره عبر هذا الأمر، أصبحت تتأثر في معظم التعديلات الواردة على قانون المالية الى يومنا هذا، حيث أضاف المشرع أعضاء جدد وبصفات مختلفة منهم قضاة مثل ما جاء به قانون المالية لسنة 1991، حيث قلص أعضاء اللجنة وأضاف أعضاء جدد مثل قاضي يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، رئيساً لها. (2)

وأيضاً ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية سنة 2015 فيما يخص تشكيلة لجنة الطعن للدائرة حيث في المادة 81 مكرر في الفقرة الأولى " تنشأ لدى كل دائرة، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من: (3)

_ رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، رئيساً.

_ رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

(1): انظر للمادة 1، من القرار المؤرخ في 1969/10/6، المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 31، في 1970/10/03.

(2): انظر الى المادة 38، من القانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 الجريدة الرسمية، العدد 57، في 1990/12/31.

(3): المادة 1/81، من القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، المتضمن قانون المالية، المتمم والمعدل لقانون الإجراءات الجبائية، 2015.

_ رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوّاري للضرائب.

_ عضوين (2) كاملي العضوية، عضوين (2) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

أما فيما جاء به التعديل الجديد لقانون المالية لسنة 2016 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع للمادة 2/81 منه فنجد المشرع قد وسع في تشكيلة لجنة الدائرة كما يلي: (1)

_ محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون، رئيساً.

_ المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

_ ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

_ ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.

وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو اقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين عضو جديد ويمكنها أيضاً إذ اقتضت الحاجة أن تعيين خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري، وفيما يخص مهام كاتب اللجنة ومقرها، فتوكل الى عون ويشترط أن تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، ويتم تعيينه من قبل المدير الجهوي للضرائب. (2)

ومن الملاحظ على هذه التشكيلة التي جاء بها المشرع بالتعديل الجديد 2016، أنها تشكيلة إدارية بحتة على العكس ما جاء به قانون المالية لسنة 1991 سابق الذكر التي احتوت على

(1): المادة 2/81، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): المادة 2/81، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

قاضي يتأسس اللجنة، أما التعديل الجديد فهو لصالح الإدارة ويزيد من قوتها بسبب تغييب الجهة القضائية، حيث أصبحت هي الخصم والحكم في نفس الوقت.

الفرع الثاني

اختصاصات اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة

لقد حصر المشرع الجزائري اختصاصات لجان الطعن الإدارية من حيث المجالات التي يمكنها التدخل فيها، بحيث اقتصر تدخلها في مجال نزاع الوعاء بدون نزاع التحصيل في مادة الضرائب المباشرة. (1)

ويتمثل اختصاص هذه اللجان في إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف والإدارة الجبائية، وذلك في حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف التي تهدف أساساً إما الحصول على اصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، وإما الاستعادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي. (2)

بعد صدور قانون المالية لسنة 2002، تدارك المشرع النقص الملحوظ السابق والتي كانت تسمح باللجوء الى هذه اللجان لمكلف دون الإدارة، وقام بتعديل المواد 300-302 من قانون الضرائب المباشرة، وأعطى بذلك الحق للإدارة ان تطعن هي الأخرى في أراء هذه اللجان. (3)

واستمر العمل بأحكام قانون المالية لسنة 2002، الى غاية صدور قانون المالية لسنة 2007، حيث أدرج المشرع جميع الأحكام المتعلقة بهذا النوع من اللجان ضمن قانون الإجراءات الجبائية، ومن بينها ما تعلق باختصاص هذه اللجان، كما تم إلغاء المواد المتعلقة بهذا النوع من اللجان من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (4)

وبالرجوع الى مجال اختصاص هذه اللجان في التشريع الجزائري، نجد أن الأمر مرهون بجملة من العناصر وأهمها:

- (1): أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص. 60.
- (2): عبد العزيز امقران، مقال عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2003، ص. 13.
- (3): عائشة شابي - مروة بن سديرة، مرجع سابق، ص. 54.
- (4): انظر المادة 49، من القانون رقم 24/06، والمتضمن قانون المالية 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، في 2007/12/27.

أولاً: طبيعة الضريبة محل الطعن.

فمن المحتوم أن يكون الطعن متعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو الرسم على القيمة المضافة، وما خالف ذلك خرج عن مجال اختصاص هذا النوع من اللجان، فهي بالتالي غير مشمولة بالطعون المرتبطة بالضرائب غير المباشرة، والرسوم على ارقام الأعمال وحقوق التسجيل والطبع بالرغم من اعتبار بعض من هذه الأخيرة من الضرائب المباشرة، وبالرغم أن الإحالة السابقة من قانون الإجراءات الجبائية الى قانون الضرائب والرسوم المماثلة كانت تحمل معنى عام. (1)

وبالإضافة الى ارتباط مجال الاختصاص بطبيعة الضرائب أو بالضريبة محل الطعن فإن الأمر مرتبط كذلك بموضوع الطعن ومبلغ الضريبة محل الطعن وكذلك الجهة أو الهيئة القائمة بتسيير الملف الجبائي للمكلف.

وفيما يخص مبلغ الضريبة محل الطعن، فقد اعتمد المشرع هذه المرة المعيار المالي لتحديد اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، حيث يتوزع الاختصاص فيما بين هذه اللجان بحسب مبلغ الضريبة المطعون فيه، وبالتالي يستوجب الامر مراعاة حدود المجال المالي المخصص لكل لجنة، والذي حدده المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية. (2)

ومن الملاحظ أن معظم التشريعات الجبائية المستحدثة لتلك اللجان، قد اعتمدت المعيار المالي كأحد معايير اختصاص هذه اللجان، وعلى رأس هذه التشريعات التشريع الفرنسي، وحذا حذوه المشرع الجزائري.

ثانياً: الجهة أو الهيئة الإدارية القائمة أو المختصة بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة.

حيث أن إعادة هيكلة المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب أو ما يمكن تسميتها بالمصالح الجبائية الغير ممرضة للمديرية العامة للضرائب قد اسفرت عن إحداث هيئات جديدة تختص بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة، وذلك بالنظر الى نوع النظام الضريبي الخاضع

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 85.

(2): انظر المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

له المكلف بالضريبة، وكذلك رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط، بحيث تتوزع على أساس هذه المعطيات ملفات المكلفين بالضريبة فيما بين مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، بحسب الاختصاص المنوط بكل هيئة من هذه الهيئات. (1)

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون المقدمة من المكلفين الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو الذين لم يصدر على تظلماتهم أي رد بشرط أن تُحترم آجال تقديم الطعون بأجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي أو ابتداء من تاريخ نهاية مهلة الأربع أشهر المعطاة للمدير للرد على تظلمات المكلفين.

وقد نص قانون الإجراءات الإجرائية 2016 على أن تبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي والتي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، والقضايا التي يقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج). (2)

وهذا ما جاء به المشرع الضريبي في التعديل الجديد لسنة 2016، حيث غير في القيمة المالية التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية السابق والذي جاء في مادته 1/81 مكرر على أن تبدي هذه اللجنة رأيها في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات عن مليونين دينار جزائري (2.000.000 دج) أو يساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، والطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب. (3)

والملاحظ في التعديل الجديد أن المشرع قد استثنى من اختصاص هذه اللجنة الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب، وحصر اختصاصاتها ضمن مجال مالي محدد واغلق الباب أمام المكلفين التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب، ونلاحظ أيضاً أن المشرع الجزائري في كل تعديل جديد يقلص من دور اللجنة عما كانت عليه سابقاً.

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 85.

(2): انظر المادة 2/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): المادة 1/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

الفرع الثالث

سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة

يشترط على أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة أن يكونوا جزائري الجنسية، وتمتعهم بالحقوق المدنية، وأن تكون أعمارهم فوق سن 25 سنة، حيث يتم تعيينهم خلال الشهرين التاليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية، أي تقترن مدة عضويتهم بمدة استمرار هذه المجالس، أما في حالة الوفاة أو الاستقالة أو عزل نصف عدد أعضاء اللجنة، فهنا تصدر التعيينات الجديدة بنفس الشروط السابقة، ويعين المدير الولائي للضرائب، موظف من إدارة الضرائب له على الأقل رتبة مفتش ليتولى مهام الكتابة. (1)

ويقوم رئيس هذه اللجنة باستدعاء الأعضاء لعقد اجتماعها، وفي تعديلات قانون الإجراءات الجبائية السابقة كانت تعقد مره واحدة كل شهر، (2) أما في تعديل قانون الإجراءات الجبائية الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016، فقد زاد المشرع عدد الدورات الى دورتين خلال الشهر الواحد ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، (3) وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع اقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين يوماً، ابتداء من تاريخ انعقاد اجتماعها.

ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

المطلب الثاني

اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي

في هذا المطلب سوف نتناول في الفرع الأول منه تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي، وفي الفرع الثاني سنتناول اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي، وفي الفرع الثالث والأخير سنخصصه لتوضيح سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي.

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 49.

(2): انظر المادة 81 مكرر/1، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(3): انظر المادة 81 مكرر/2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي

تم استحداث هذه اللجنة لأول مرة بموجب المادة 1/301 المعدلة والمتممة بالمادة 18 من قانون المالية لسنة 1998،⁽¹⁾ والتي تنص على "تؤسس لدى كل ولاية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتكون من (قاضي معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً بصفته رئيس، وممثل عن والي الولاية، ومسؤول إدارة الضرائب بالولاية، وممثل عن الغرفة التجارية، وخمس أعضاء دائمين وخمس أعضاء إضافيين يعينون من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية بالولاية)⁽²⁾."

أما ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية سنة 2014 في المادة 81 مكرر في فقرتها الثانية على أنه تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من:⁽³⁾

_ قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، رئيساً.

_ ممثل عن الوالي.

_ عضو من المجلس الشعبي الولائي.

_ مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب.

_ ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حال غيابها ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليمياً لهذه الولاية.

_ خمس أعضاء دائمي العضوية وخمس أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي.

_ ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

(1): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 39.

(2): المادة 18، من القانون رقم 02/97، الصادر في 1997/12/31، المتضمن لقانون المالية، 1998.

(3): المادة 81 مكرر/2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

أما في التعديل الأخير في قانون الإجراءات الجبائية سنة 2016 فقد مس بتشكيلة لجنة الطعن على مستوى الولاية، حيث جاء في المادة 81 مكرر في الفقرة الأولى على أن تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تتشكل من: (1)

_ محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسان في حال وجود محافظ حسابات بالولاية، وفي الحالة المخالفة، يختار أعضاء اللجنة الولائية للطعن من بينهم رئيساً.

_ عضو من المجلس الشعبي الولائي.

_ ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن المديرية للولاية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.

_ ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.

_ ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.

_ ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

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

وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو اقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة أيضاً أن تضم إذا اقتضت الحاجة موظف خبير يكون له صوت استشاري، في حين توكل مهام كل من كاتب اللجنة ومقرر اللجنة الى عون تكون لديه عل الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب ويعينه المدير الولائي للضرائب. (2)

حيث يلتزم أعضاء هذه اللجنة بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على "يعاقب بالحبس من شهر الى ستة أشهر بغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو

(1): المادة 81 مكرر/1، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): المادة 81 مكرر/1، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار ادلى بها إليهم وافشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون افشائها ويصرح لهم بذلك. (1)

ويتعرض كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل الضريبة أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به الى العقوبات المقررة في مادة العقوبات المذكورة أعلاه. (2)

وأهم ما يلاحظ على التعديل الجديد في تشكيلة لجنة الطعن الولائية أن المشرع الجبائي أخرج منها القاضي الذي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، أي أن هذه التشكيلة أصبحت تشكيلة إدارية بحتة، وهذا ينعكس سلباً في مواجهة المكلف بالضريبة.

بينما نجد في القانون الفرنسي أن هؤلاء الأعضاء يعينون من مابين ممثلين المكلفين بالضريبة وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة، وذلك لخلق نوع من التوازن في المراكز القانونية. (3)

الفرع الثاني

اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي

إن اختصاص لجان الطعن الولائية لا يختلف عن اختصاص لجنة الدائرة، حيث ينظر كلاهما في الطعون الرامية إما للحصول على اصلاح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو بحسابها، وإما للاستفادة من حق ناجم عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.

وبالرجوع الى الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية سنة 2016 فإن اللجنة الولائية تبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي. (4)

ويشترط كما ذكرنا في الفقرة السابقة أن تكون الإدارة قد أصدرت قرار بخصوص النزاع سواء كان ذلك بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف، أي ألا يكون المكلف المعني قدم طعناً

(1): المادة 301، من القانون رقم 82-04، الموافق 13 فبراير سنة 1982، يعدل ويتم الأمر رقم 66-156، الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، العدد 7، في 16 فبراير 1982.

(2): انظر المادة 65، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(3): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 39.

(4): انظر المادة 1/81، مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

بخصوص النزاع أمام المحكمة الإدارية، وأن يكون طعنه أمام اللجنة قد قدم في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغه بقرار المدير الولائي للضرائب، والنظر في الطعون الخاصة بآراء لجان الدوائر. (1)

ومقارنة مع أحكام قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 فيما يخص اختصاصات هذه اللجنة نجدها تنص على "تبدي هذه اللجان رأيها حول: (2)

_ الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة)، مليوني دينار (2.000.000 دج) وتقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000) أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

_ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركز الضرائب.

نجد أن المشرع الجزائري قد قلص من اختصاصات لجنة الطعن الضريبي على مستوى الولاية، حيث لم تعد تختص بالنظر بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركز الضرائب كما هو في التعديل السابق لسنة 2015، وأيضا نلاحظ أن اختصاصات هذه اللجنة حصرت ضمن معيار مالي محدد، ويجب التنويه أن التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية 2016 قد مس قيمة هذا المعيار.

الفرع الثالث

سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي

يتولى مهام الكاتب والمقرر في هذه اللجنة عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب، يعينه المدير الولائي للضرائب (3)، وفي التعديلات القديمة كان اختصاص التعيين يمنح الى رئيس المركز الجوارى للضرائب والمدير الولائي للضرائب، واشترطت أيضاً أن يتمتع الأعضاء بالجنسية الجزائرية وشرط الجنسية لم يأتي به المشرع الجزائري في التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية، وألا يقل أعمارهم عن 25 عام، وتمتعهم بجميع الحقوق المدنية. (4)

(1): عائشة شابي - مروة بن سديرة، مرجع سابق، ص. 56.

(2): المادة 2/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(3): انظر المادة 1/ 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(4): انظر المادة 2/ 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

كما يخضع أعضاء هذه اللجنة للالتزام بالسر المهني المنصوص عليه بقانون الإجراءات الجبائية،⁽¹⁾ كما يتم تعيينهم خلال الشهرين التاليين للتجديد الكلي للمجالس الشعبية الولائية وتكون مدة تعيينهم هي نفس مدة المجالس الشعبية الولائية.

وتجتمع هذه اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين⁽²⁾ في الشهر، على خلاف ما جاء في القوانين السابقة والتي كانت تجتمع فيه اللجنة مره واحدة كل شهر،⁽²⁾ ولا يكون اجتماع هذه اللجنة صحيحاً إلا إذا حضر أغلبية الأعضاء، حيث كان في التعديل السابق يشترط حضور النصاب القانوني المحدد ب(7) أعضاء، وتستدعى اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع اقوالهم، ولهذا الغرض وجب على اللجنة الولائية ان تبلغهم الاستدعاءات قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها.⁽³⁾

ويشترط أن تتم الموافقة على آراء هذه اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حال تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكتاب، حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، ويجب التنويه هنا الى أنه وجب أيضاً أن تكون هذه الآراء معللة وأن تبين مبالغ التخفيضات أو الخصومات الممكن منحها الى الطالبيين.⁽⁴⁾

المطلب الثالث

اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري

تم استحداث هذه اللجنة بموجب المادة 302 الفقرة الأولى، والمعدلة والمتممة بالمادة 18 من القانون رقم 02/79 الصادر في 1997/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1998 تنص على تكوين اللجنة المركزية التي تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية.

وفي هذا المطلب سوف نتطرق في الفرع الأول الى تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري، وفي الفرع الثاني سنتطرق الى اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على المستوى

(1): المادة 65، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005، ص. 77.

(3): انظر المادة 1/81، مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(4): العبد صالح، مرجع سابق، ص. 101.

الوزاري وتوضيح الحد المالي، وفي الفرع الثالث والأخير سنتحدث عن سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري.

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري

لم تعرف اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تغييراً معتبراً في تأليفها، وذلك منذ نشأتها أول مره إلا في قانوني المالية سنة 1991 و1992، واللذان جاءا بإلغاء تمثيل الإدارة المركزية للحزب آنذاك من تشكيلة اللجنة، وإضافة إلى عضوية هذه اللجنة ممثلاً عن الاتحاد المهني المعني، عدا ذلك فإن بقية أعضاء هذه اللجنة أغلبهم ينتمون إلى الإدارة المركزية للدولة. (1)

لقد استمرت هذه التشكيلة إلى غاية تعديل قانون المالية لسنة 2007 والذي من خلاله أضاف قانون الإجراءات الجبائية عضو ثاني من إدارة الضرائب، واستمرت هذه التشكيلة والتي تتمثل من (2):

- _ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض رئيساً.
- _ ممثل عن وزارة العدل، تكون على الأقل له رتبة مدير.
- _ المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- _ المدير العام للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- _ ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- _ ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
- _ ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- _ ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- _ المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقررًا.

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 107.

(2): انظر المادة 81 مكرر3، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

الى غاية التعديل الجديد الذي جاء به قانون المالية سنة 2016، حيث جاءت المادة 81 مكرر في فقرتها الثالثة على استحداث لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال لدى الوزارة المكلفة بالمالية، وتتشكل من (1):

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

في حالة الوفاة أو الاستقالة أو اقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيين جديد، ويمكن للجنة إذا اقتضت الحاجة أن تقوم بتعيين خبير يكون له صوت استشاري.

وهنا يتضح لنا من دراسة هذه التشكيلة تضم ممثلي عدة وزارات برتبة مدير على الأقل ويشترط فيهم المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية المتقدمة. (2)

كما ألزم قانون الإجراءات الجبائية أعضاء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة بالخضوع لأحكام المادة 302 من قانون العقوبات والمتعلقة بالالتزام بالسر المهني.

ويلاحظ أن التشكيلة الجديدة التي أقرها قانون الإجراءات الجبائية سنة 2016 تخلوا من ممثلي الطرف الأساسي وهو المكلف بالضريبة صاحب الطعن، حيث أصبحت التشكيلة إدارية بحتة، على خلاف التشكيلات السابقة التي كانت تكتنف ممثلاً عن الاتحاد المهني المعني الذي بدوره يعتبر طرفاً لصالح المكلف، حيث تقتقر هذه التشكيلة لمبدأ الحياد والاستقلالية لذلك فهي لا تمثل ضماناً حقيقية للمكلفين بالضريبة.

(1): المادة 81 مكرر/3، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): فاتح مخلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2005، ص. 76.

وهذا على عكس التشكيلة التي جاء بها المشرع الفرنسي والتي احتوت على أطراف صاحبة اختصاص مثل ثلاث قضاة وممثلين من الفدرالية الوطنية للنقابات الفلاحية، وممثلين عن المكلف بالضريبة. (1)

الفرع الثاني

اختصاصات اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري

لقد كان من ضمن اختصاصات هذه اللجنة إبداء الرأي في الطعون المقدمة ضد قرارات اللجنة الولائية التي لم ترضي المكلف بالطعن، وبعد ذلك فقد ألغاه المشرع بموجب نصوص قانون المالية سنة 1998، تأكيداً على ذلك ما جاءت به التعليمات رقم (11) الصادرة في 1998/6/10 المتعلقة بلجان الطعن للضرائب المباشرة، (2) حيث لم يعد من اختصاص لجان الطعن المركزية النظر في آراء اللجان الولائية التي لم ترضي المكلف بالضريبة، وأصبح بإمكان المكلف بالضريبة اللجوء الى الطريق القضائي مباشرة.

حيث أن موضوع اختصاص هذه اللجنة لا يختلف عن اللجان السابقة الخاصة بالطعن الضريبي، والذي يتمحور حول النظر في الطعون الرامية للحصول إما على اصلاح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في عملية حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن تعديل تشريعي أو تنظيمي. (3)

وجوهر الخلاف يكون في المعيار المالي الذي يعتمد عليه الاختصاص لكل منهما، ففي هذا الشأن جاء قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2015 في أن تبدي اللجنة المركزية رأيها في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، والقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي والجزئي. (4)

أما التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016، فقد مس كل من المعيار المالي والموضوعي لاختصاص هذه اللجنة، وبالنسبة لقيمة المعيار المالي فقد رفع حده الى القضايا

(1): بدائية يحي، مرجع سابق، ص. 109.

(2): انظر قرار المحكمة العليا، بتاريخ 1994/10/23، المجلة القضائية، رقم 2-95، ص. 149.

(3): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 41.

(4): انظر المادة 3/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

التي تزيد عن (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي، أما التعديل الذي مس المعيار الموضوعي فيتجلى في إلغاء اختصاص هذه اللجان في الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى. (1)

أما بالنسبة للتشريع الفرنسي فإن الأمر يختلف تماماً، حيث نجد اللجنة المركزية للطعن الضريبي مختصة بالنظر في الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن للولاية، وتعتبر اللجنة المركزية في المستوى التدريجي أعلى جهة لفض النزاع. (2)

والملاحظ أن المشرع الجزائري قد ألغى إمكانية الطعن التدريجي أمام هذه اللجان، في حين كانت هذه الإمكانية موجودة سابقاً، (3) فلا يبدو أن هناك مبرراً جعل المشرع الجزائري يلغي هذه الإمكانية وخاصة أن إجراء الطعن أمام هذه اللجان أمر اختياري وجوازي في أساسه.

حيث بدورها قد تساهم إمكانية إجراء هذه الطعون التدريجية والعمودية بأن تكون مسلكاً إضافياً لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قبل وصول النزاع إلى القضاء الإداري، ويلاحظ أن هذه اللجان غير مختصة بطلبات العفو أو ما يعرف بالطعن الولائي.

الفرع الثالث

سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري

يتم عقد اجتماع اللجنة المركزية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء، ويتم تبليغ الأعضاء بجدول أعمالها قبل (10) أيام من تاريخ اجتماعها، (4) وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع اقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة تبليغهم بالاستدعاءات قبل عشرين (20) يوم من تاريخ الاجتماع.

ويتولى المدير الفرعي للجان الطعن بالمديرية العامة للضرائب صفة مقرراً للجنة، وتتكفل مصالح المديرية العامة للضرائب بأمانة للجنة، ويعين المدير العام للضرائب أعضائها. (5)

(1): انظر المادة 3/81، مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص. 52.

(3): بدابرية يحي، مرجع سابق، ص. 95.

(4): انظر المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(5): عزيز امزيان، مرجع سابق، ص. 39.

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني، حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي، ويجب أن يوافق اغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة.

وفي حال تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً ويبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو إلى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين (20) يوماً ابتداءً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة. (1)

المطلب الرابع

رأي لجان الطعن الإدارية وكيفية التوقيع عليها وتبليغها

تقوم اللجان الإدارية للطعن الضريبي بعد ورود طلبات المكلفين بالضريبة إليها بفحص ودراسة هذه الطلبات المعروضة عليها، وتأخذ بعين الاعتبار التقرير المعد من قبل مدير الضرائب بالولاية، حيث في ذلك الحين تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم.

وتقوم هذه اللجان بالتأكد من تلك الملفات المعروضة عليها حتى تصبح صالحة للفصل وبناء على هذه التأكيد تعقد هذه اللجان جلساتها، لتبدي رأيها في المنازعة المعروضة بهذه الملفات والتساؤل المطروح هو حول طبيعة هذه الآراء التي تبديها اللجان الإدارية للطعن فيما يخص القضية المطروحة أمامها؟

ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى رأي هذه اللجان بالفرع الأول، وإلى التوقيع على آراء اللجان الإدارية للطعن الضريبي في الفرع الثاني وإلى كيفية تبليغ هذه الآراء إلى الجهات المعنية في الفرع الثالث والأخير.

(1): انظر المادة 3/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

الفرع الأول

رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب

تقوم لجان الطعن بدراسة الملفات وفحصها والاطلاع على التقارير المرسلة من طرف المدير الولائي، كما ذكرنا سابقاً فمن حق هذه اللجان استدعاء المكلفين أو ممثليهم القانونيين لسماعهم لأن أجال الاستدعاء للمذكورين سابقاً لسماعهم، تم توحيدها بالنسبة لكل اللجان وهو عشرين يوماً قبل تاريخ الاجتماع، وتقوم هذه اللجان بإعطاء رأيها في المنازعات المطروحة أمامها وذلك طبقاً لما جاءت به المواد 300 الى 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو الى مرتبة القرار ولا يعتبر ملزم التطبيق.⁽¹⁾

ونشير هنا إلا أن هذه الآراء كانت ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة وأصبحت بعد ظهور قانون المالية لسنة 1997، غير ملزمة أيضاً لإدارة الضرائب وكذلك منحت لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية هذه الآراء،⁽²⁾ قد نص المشرع على حالة واحدة يمكن فيها للمدر الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ رأي اللجان حينما يكون مخالفاً للمادة القانونية. أما فيما يخص ما منحه المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب بخصوص سلطته وصلاحيته في تقدير مدى مخالفة آراء هذه اللجان للقانون، فهناك من فقهاء ورجال القانون من يعتبر هذا المنح بمثابة تعطيل للدور الذي أنشأت من أجله، في حين مهما كانت النتيجة التي وصلت إليها هذه اللجان أو موقف المدير الولائي للضرائب فإن المكلف بالضريبة غاباً ما يلجأ بعد ذلك الى القضاء المختص لرفع دعواه.

وبالتالي كقاعدة عامة فإن رأي هذه اللجان يعد رأياً استشارياً، يتم من خلاله تقريب وجهات النظر بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وهذا ما جاء به وأقره مجلس الدولة الفرنسي، حيث اعتبر رأي هذه اللجان استشاري لا يلزم الإدارة في أي موقف.⁽³⁾

أما فيما يخص مجلس الدولة الجزائري في هذا الشأن، فإن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن بالولاية، على أساس أن مدير الضرائب للولاية عضواً في اللجنة، وبالتالي لا يحق له الطعن في رأيها، وهذا ما جاء بالقرارين

(1): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 75.

(2): انظر المادة 30، من قانون المالية، 1997.

(3): قصاص سليم، مرجع سابق، ص. 76.

الصادرين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البليدة، وقد ألغى مجلس الدولة تلك القرارات التي أصدرهما بتاريخ 2001/02/19، والقرار الثاني بتاريخ 2001/04/23. (1)

حيث أصدر مجلس الدولة الجزائري قرار في سنة 2003، وجاء بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن الولائية من طرف مدير الضرائب بالولاية باعتباره عضواً بها وكان المجلس قد نطق بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن الولائية من طرف المدير الولائي للضرائب أو من طرف مدير كبريات المؤسسات، والتعارض هنا واضح في قرارات مجلس الدولة، ولهذا لا بد من ضرورة استقرار مجلس الدولة على التطبيق السليم للنص القانوني الصريح والواضح. (2)

وكما ذكرنا في تنظيم هذه اللجان فإن هذه الآراء تصدر في اجتماعات رسمية، وبعد اكتمال النصاب القانوني، ويجب أن تحتوي هذه الآراء على المعلومات التالية:

- _ ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.
- _ تاريخ المصادقة.
- _ ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.
- _ الحثيات والاعتبارات التي بني عليها الرأي، مع تسببيه.

الفرع الثاني

التوقيع على آراء اللجان وتبليغها

يتولى رئيس الجلسة التي تعقدها اللجنة المختصة بالطعن وكتبتها المصادقة على محاضر الجلسات والتوقيع عليها، وهذا حسب القاعدة العامة، (3) ويكون التوقيع على النسخة الاصلية التي تحتوي في طيتها على كافة الاحداث والوقائع الخاصة بالقضية.

ويجب التتويه هنا الى أن المشرع الجزائري لم ينص على أي إجراءات أو كفييات تضبط كفية التوقيع، وانما ترك هذا الشأن للقواعد العامة.

أما فيما يخص تبليغ الرأي للجهات المعنية، فبعد اصدار الرأي من قبل لجان الطعن الإدارية يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقعها الرئيس الى المدير الولائي المختص إقليمياً، خلال أجل عشرة

(1): قرار رقم 1720، الصادر في 2001/02/19، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الجزائر، لسنة 2005، ص. 29.

(2): عبد العزيز امقران، مرجع سابق، ص. 20. ص. 21.

(3): حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق، ص. 76.

(10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، وهذه الآجال فيما يخص لجنة الطعن على مستوى الدائرة واللجنة الولائية للطعن الضريبي. (1)

أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن الضريبي، فهنا يتولى كاتب اللجنة تبليغ الآراء التي وقعها رئيس اللجنة، حسب الحالة الى المدير الولائي للضرائب المختص اقليمياً أو الى مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرين (20) يوم ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة، (2) وهذا ما جاء به التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية هذا العام، حيث كان في التعديل القديم يوجه التبليغ الى المدير الولائي للضرائب فقط، (3) أما التعديل الجديد فقد أضاف على أن يكون التبليغ الى مدير كبريات المؤسسات أيضاً.

أما فيما يخص قرارات التخفيض أو الرفض، والتي يجب أن تكون مطابقة لرأي اللجنة فيتم تبليغها للمكلفين بالضريبة المعنيين من قبل المدير الولائي المختص، في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ استلام رأي اللجنة. (4)

وفي نهاية دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن المشرع الضريبي قد منح المكلف بالضريبة حرية اللجوء الى لجان الطعن الإدارية في حالة عدم رضاه بقرار الرد على شكواه أمام إدارة الضرائب، والهدف من ذلك هو خلق توازن في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة، ويمكن للمكلف أن يتجاوز هذا الاجراء ويلجأ للقضاء الإداري مباشرة، فلا يجوز له بعد ذلك الرجوع اليها.

حيث تختص هذه اللجان في ابداء رأيها حول الطلب المقدم من قبل المكلف، والذي يرمي من خلاله الى تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل إدارة الضرائب في مجال نزاع الوعاء دون التحصيل، أو للاستفادة من حكم تنظيمي أو تشريعي، وفيما يتعلق في آراء هذه اللجان فهي غير ملزمة حيث يمكن ارجاء تنفيذها خاصة في حال كان رأي اللجان لا يتماشى مع نص قانوني وفي حال كان رأي هذه اللجان غير مؤسس فيمكن لمدراء إدارات الضرائب أن يرفعوا طعن ضد هذه رأي هذه اللجان في أجل شهر من تاريخ تبليغ هذا الرأي.

وقد منح المشرع الجزائري لمدير الضرائب بالولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان وأصبح له صلاحية تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت مخالفة للقانون، وبالتالي أصبحت اللجان

(1): انظر المادة 2/1/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2016.

(2): انظر المادة 3/81 مكرر، من نفس القانون.

(3): انظر المادة 3/81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2015.

(4): حسين السيد البسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981، ص. 80.

عديمة الفعالية ويصبح المكلف بعد ذلك مضطراً لأن يتلاشى اللجوء إليها، والذهاب الى القضاء الإداري مباشرة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع التسوية الإدارية لحل المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري بمختلف مراحلها وإجراءاتها، تطرقنا لدراسة سبل الدفاع التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن حقوقه أمام إدارة الضرائب.

بداية بالتظلم الإداري كألية إجبارية لتسوية المنازعات الضريبية أمام دائرة الضرائب من أجل استصدار قرار صريح وضماني بشأن النزاع قبل اللجوء للطعن أمام لجان الطعن الإدارية ويعد هذا اللجوء اختياري.

ويرجع تقديم الشكوى بفوائد عديدة، منها ما يصب لمصلحة إدارة الضرائب مثل إعطاء هذه الأخيرة الفرصة لمراجعة نفسها، واستدراك الأخطاء إن وجدت والعدول عنها، ومنها ما يصب لمصلحة القضاء مثل تخفيف عدد القضايا المرفوعة أمامها، مما يخفف عنها العبء وفائدة تعود على المكلف بالضريبة مثل توفير الوقت عليه، والتخفيف من عبء التكاليف.

وفي نهاية دراستنا المتواضعة لهذا الموضوع توصلنا لعدة نتائج وتوصيات سنفصلها بدايتاً بالنتائج والتوصيات المتعلقة بالشكوى أمام إدارة الضرائب، وثانياً فيما يتعلق بنتائج وتوصيات مرحلة الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.

المرحلة الأولى: التظلم كألية لتسوية المنازعات الضريبية أمام دائرة الضرائب.

يستطيع المكلف بالضريبة أن يتقاضي من بواسطة هذا التظلم طريقاً طويلاً ومكلفاً أمام القضاء وهذا التظلم ينمي الثقة بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة خاصة عندما تتراجع الإدارة عن قراراتها التعسفية.

ويعد التظلم الإداري كقاعدة عامة من النظام العام، ويتوجب على القاضي الإداري إثارته من تلقائياً، وحدث أن تغير موقف المشرع الجزائري اتجاه إلزامية التظلمات الإدارية بصفة عامة، إلا ما يتعلق بالإلزاميته (الشكاية) في النزاع الضريبي فهو إجراء وجوبي يترتب على مخالفته رفض الدعوى القضائية شكلاً.

1_ وأحاط المشرع الضريبي التظلم أمام دائرة الضرائب بعدة قيود وإجراءات معقد، مثل إجراءات الأجال ولاتي تنقسم الى إجراءات عامة وخاصة، ويترتب على هذا التنوع صعوبة الإلمام بها من قبل المكلفين بالضريبة مما يؤدي الى سقوط حقهم.

• لذلك وجب العمل على تبسيط هذه الإجراءات من خلال توحيد وتنسيق النصوص الجبائية بهذا الشأن وتوحيد مواعيد تقديم التظلمات خاصة ما يتعلق بالتظلمات الخاصة بمنازعات الوعاء الضريبي.

2_ وفيما يخص إجراءات التحقيق بالتظلم المقدم لإدارة الضرائب فيتسم بالبطء والتأخير، وتكون هذه الإجراءات دائماً حائزاً لطرف الإدارة وغير كفيلة بحماية المكلف من تعسف الإدارة، لأن مدير الضرائب غير ملزم في التحقيق والبت فيها ويمكنه أن يفوض هذا الاختصاص لأحد أعوان الإدارة ومن هذا المنطلق فرضنا إشكالية تتمحور حول شرعية الإدارة في التحقيق والبت في التظلم الإداري وهي خصم في نفس الوقت؟

• لذلك يجب على المشرع الضريبي ان يوكل اختصاص التحقيق في التظلم إلى جهة أو مصلحة داخل الإدارة غير تلك المصلحة المختصة بفرض الضريبة، وإلزام مدير دائرة الضرائب بالبت في الشكوى المعروضة عليه.

3_ وفي حال تعنت المكلف بالضريبة ورفضه لسداد ديونه لإدارة الضرائب، فقد منح المشرع للإدارة الضريبية بإجراءات متابعة تباشر من خلالها باستيفاء حقها من ذمة المكلف مثل غلق المحلات المهنية كإجراء استثنائي حيث قيد الإدارة بشروط خاصة بالغلق أهمها ألا تتجاوز مدة الغلق الستة (6) شهور، وحسناً فعل المشرع الجزائري عندما أجاز للمكلف بأن يطعن بقرار الغلق أمام الجهات المختصة بالأمر الاستعجالية بغية فك الغلق، ومنح المشرع أيضاً لإدارة الضرائب سلطة بيع أملاك المكلف المدين لاستيفاء دينها، ويصدر تصريح البيع من الوالي.

• حسن فعل المشرع الجزائري عندما أجاز للمكلف المتابع من طرف الإدارة ان يلجأ للقضاء الاستعجالي، ولكن اللجوء لهذا الطريق لا يوقف المتابعة، وفيما يخص وقف التنفيذ ومن وجهة نظرنا الأفضل أن يؤدي هذ الطعن إلى وقف التنفيذ لأنه يصب بمصلحة المكلف خاصة أن هذا

الطعن يكون أمام الجهات القضائية الاستعجالية، والتي لا تتطلب وقت طويل للفصل في طعن المكلف.

المرحلة الثانية: مرحلة الطعن كوسيلة اختيارية لتسوية المنازعات الضريبية أمام اللجان الإدارية.

لقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في حال عدم رضاه بالقرار الصادر عن دائرة الضرائب في موضوع شكواه بتقديم طعن أمام لجان الطعن الإدارية، وتعد هذه المرحلة اختيارية فيحق للمكلف الذي لم يرضى بما جاء بالرد على تظلمه من قبل إدارة الضرائب أن يتلشى تقديم الطعن أمام هذه اللجان وتقديم دعوى أمام القضاء، ويجب التنويه أنه بعد اللجوء الى هذه الأخيرة لا يحق له الرجوع للطعن امام تلك اللجان.

وتختص هذه اللجان بالنظر بالطعون المقدمة أمامها من طرف المكلف بالضريبة والتي يهدف من خلالها للوصول لحل خلافه مع إدارة الضرائب بعيداً عن السلك القضائي، ومنح تلك الغدارة الفرصة الأخيرة لمراجعة أخطائها وتصحيحها، أو للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

1_ ومن خلال دراستنا للجان الطعن الإدارية اتضح لنا أن اختصاص هذه اللجان محدود وان طبية آراءها غير واضحة، حيث يمكن إرجاء تنفيذها من طرف إدارة الضرائب في حال مخالفتها للقانون، وما يعاب عليها ايضاً أن آراءها غير ملزمة لإدارة الضرائب.

● لذلك يستحسن إضفاء صفة الإلزام على آراء هذه اللجان مع توسيع اختصاصاتها خاصة فيما يتعلق بالطعن التدريجي فيما بينهما لأن هذه المكنة تعطي فرصة أكبر لحل النزاع أمامها ومنحها المكنة القانونية اللازمة للقيام بدورها على أكمل وجه.

2_ أما فيما يخص تشكيلة تلك اللجان فقد عمل المشرع على تقليص حجم استقلاليتها وحيادها حيث غلب ضمن تشكيلاتها جهات الإدارة على تمثيل المكلفين بالضريبة، ومثال ذلك وجود مدير دائرة الضرائب على رأس هرم التشكيلة، وما يلاحظ أيضاً غياب الكادر القضائي.

- لذلك وجب على المشرع الضريبي إعادة النظر في تشكيل هذه اللجان والتدخل لاستحداث تشكيلة متوازنة تضمن استقلالها عن إدارة الضرائب وحيادها عند الفصل في الطعون المقدمة لها وألا يستثني من هذه التشكيلة العنصر القضائي لما يقدمه هذا الأخير من دور مهم في فرض الالتزام بقواعد العدالة وبالأصول والمبادئ العامة للتقاضي، والأخذ بعين الاعتبار استحداث جهات رقابية مشتركة مكونة من الجانب القضائي والإداري، تقوم بدور الرقابة للحد من تسلط الإدارة وهيمنتها على هذه اللجان.

قائمة

المصادر

و

المراجع

أولاً: المصادر.

1- الدستور.

أ- المرسوم الرئاسي رقم 16-01، المؤرخ في 26 جمادي الأول، عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، المتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية الصادرة في 7 مارس، 2016، العدد 14.

2- النصوص القانونية.

أ - القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31، والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991، الجريدة الرسمية، لسنة 1990، العدد 57.

ب - قانون الإجراءات الجنائية الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، والمتضمن قانون المالية سنة 2002، الجريدة الرسمية، لسنة 2001، العدد 79.

ج - القانون رقم 06-24 المؤرخ في صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير 2006 والمتضمن قانون المالية سنة 2007، الجريدة الرسمية، لسنة 2006، العدد 85.

د - القانون رقم 07-12 المؤرخ في 1 ذي الحجة عام 1428، الموافق 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، لسنة 2007، العدد 82.

هـ - القانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 ماي 2007 المعدل والمتمم للأمر 75-58 والمتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، لسنة 2007، العدد 31.

و- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429، الموافق 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية، لسنة 2008، العدد 21.

ز - القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2 محرم عام 1430، الموافق 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية سنة 2009، الجريدة الرسمية، لسنة 2008، العدد 74.

ح - القانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق 26 ديسمبر 2012 المتضمن قانون المالية سنة 2013، الجريدة الرسمية، لسنة 2011، العدد 72.

ط - القانون رقم 82-04، المؤرخ في 13 فبراير سنة 1982، والمعدل والمتمم للأمر رقم 66-156، المؤرخ في 8 يونيو سنة 1996، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، العدد 7 الصادر في 16 فبراير 1982.

ي - القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

ك - القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016 والمعدل والمتمم لقانون الإجراءات الجبائية 2016.

ل - الأمر رقم 68-654، المؤرخ في 06/12/1968، والمتضمن قانون المالية لسنة 1969.

م - الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، لسنة 1975، العدد 102.

3- النصوص التنظيمية.

أ - المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29/12/1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد 88.

ب - المرسوم التنفيذي رقم 05-494، المؤرخ في 24 ذي القعدة عام 1426 الموافق 26 ديسمبر 2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 84.

ثانياً: المراجع.

1- الكتب.

أ- الكتب المتخصصة.

- العيد صليحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط1، منشورات كليك الجزائر، 2014.
- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
- طاهر حسين، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية الجزائر، 2005.
- يحي محيوت، قانون الإجراءات الجبائية (أمثلة تطبيقية باللغة)، ط3، دار هومة، الجزائر 2007.

- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
 - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط1، دار هومة، الجزائر، 2008.
 - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011.
 - فضيلة كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة 2001.
 - رمضان صديق، إنهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- ب - الكتب العامة.**
- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
 - بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2001.
 - حميد بو زيدة، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضرائب، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
 - حسين السيد بسيوني، دور القضاء في المنازعة الإدارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر 1981.
 - محمد إبراهيم خير الوكيل، التنظيم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء آراء الفقه وأحكام القضاء، دار الفكر الجامعي، مصر، الإسكندرية، 2008.
 - محمد الصغير بعلي، القضاء الإداري (دعوى الإلغاء)، دار العلوم، الجزائر، 2012.
 - محفوظ برحمان، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
 - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية (الهيئات والإجراءات أمامها)، ط1 ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
 - معوض عبد التواب، الدفوع الإدارية، ط4، القاهرة، 200.
 - مصطفى رشيد حيحة، التشريع الضريبي والمالي طبقاً لأخر التعديلات حتى عام 1997/1996، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999.
 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2001.
 - علي زغدود، المالية العامة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (شرط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.

2- الرسائل الجامعية.

- أ - بدارية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لخضر، باتنة، 2011/2012.
- ب - بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة تيزي وزو، 2010/2011.
- ج - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2009/2010.
- د - عائشة شابي _ مروة بن سديرة، الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة 8 ماي، قالمة قالمه، 2013/2014.
- هـ - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة 2007/2008.
- ز - خرشي إلهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008/2009.

3 - المقالات.

- أ - امقران عبد العزيز، "الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص، 2003.
- ب - مرحوم محمد الحبيب، "إرجاء دفع الضريبة"، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص 2003.
- ج - عادل بن عبد الله، عادل مستاري، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية"، مجلة فكر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 4، 2009.

4 - المجلات القضائية.

- أ - المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، رقم 02-95، سنة 1994.
- ب - المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، عدد 4، سنة 1989.

- ج - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 3، سنة 2003.
- د - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص، سنة 2003.
- هـ - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 1، سنة 2002.
- و - مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد 7، سنة 2005.



فهرس المحتويات

الصفحة	التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري
أ-ث	مقدمة
	الفصل الأول
49-6	التظلم كألية لتسوية المنازعات الضريبية أمام ادارة الضرائب
8	المبحث الاول: تسوية المنازعات في مادة الوعاء الضريبي.
9	المطلب الاول: دور التظلم الإداري ومجال تطبيقاته في النزاعات الضريبية.
9	الفرع الأول: دور التظلم الإداري في حسم النزاع الضريبي.
11	الفرع الثاني: مجال تطبيق التظلم الاداري.
13	المطلب الثاني: شروط تقديم الشكوى في مادة الوعاء الضريبي.
14	الفرع الأول: شرط الميعاد (الأجال).
16	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالشكل.
18	الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بمحتوى الشكوى.
21	المطلب الثالث: مرحلة التحقيق والفصل في الشكوى.
22	الفرع الأول: التحقيق بالشكوى من قبل الجهات المختصة.
27	الفرع الثالث: اجال الفصل بالشكوى.
28	الفرع الثاني: اتخاذ القرار المتعلق بالشكوى.
29	المبحث الثاني: تسوية المنازعات في مادة التحصيل الضريبي.
30	المطلب الأول: الطعن في منازعات التحصيل أمام ادارة الضرائب.
30	الفرع الأول: السلطة المختصة بقبول الشكوى في منازعة التحصيل.
31	الفرع الثاني: شروط قبول الطعن في منازعات التحصيل.
32	المطلب الثاني: إجراءات المتابعات.
33	الفرع الأول: الغلق المحلات المهنية كإجراء استثنائي.
34	الفرع الثاني: الحجز.
36	الفرع الثالث: البيع.

الصفحة	التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري
38	المطلب الثالث: طلبات إرجاء دفع الضريبة " تأجيل الدفع".
39	الفرع الأول: إجراءات إرجاء الدفع.
40	الفرع الثاني: اتفاق الضمان.
42	الفرع الثالث: صدور قرار تأجيل الدفع.
43	المطلب الرابع: طلبات استيراد المبالغ المدفوعة والمحجوزات.
44	الفرع الأول: تقديم طلب الاسترداد الى إدارة الضرائب.
45	الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية.
	الفصل الثاني
95 -51	الطعن كوسيلة لتسوية المنازعات الضريبية أمام اللجان الإدارية.
53	المبحث الأول: الإطار القانوني للطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
53	المطلب الأول: أهمية الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
54	الفرع الأول: فائدة الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة.
55	الفرع الثاني: دور الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة لإدارة الضرائب.
55	الفرع الثالث: مزايا الطعن أمام لجان الطعن الإدارية بالنسبة للقضاء الإداري.
56	المطلب الثاني: شروط قبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
56	الفرع الأول: الشروط الشكلية لقبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
57	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية لقبول الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.
58	المطلب الثالث: علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية والقضائية.
59	الفرع الأول: علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات الإدارية.
60	الفرع الثاني: علاقة لجان الطعن الإدارية بالسلطات القضائية.
61	المبحث الثاني: تشكيلة واختصاص لجان الطعن الإدارية وبيان سير عملها.
61	المطلب الأول: لجنة الطعن الإداري على مستوى الدائرة
62	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة.

الصفحة	التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري
64	الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة.
67	الفرع الثالث: سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الدائرة.
67	المطلب الثاني: اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي.
68	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الولائي.
70	الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي.
71	الفرع الثالث: سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الولائي.
72	المطلب الثالث: اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري.
73	الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الإدارية للطعن على مستوى الوزارة.
75	الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري.
76	الفرع الثالث: سير عمل اللجنة الإدارية للطعن على المستوى الوزاري.
77	المطلب الرابع: رأي لجان الطعن الإدارية وكيفية التوقيع عليها وتبليغها.
78	الفرع الأول: رأي لجان الطعن الإداري " آراء استشارية غير ملزمة".
79	الفرع الثاني: التوقيع على آراء اللجان.
83	الخاتمة.
88	قائمة المصادر والمراجع.
94	فهرس المحتويات.
97	الملخص.

ملخص

إن دراسة التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري تعد من المواضيع المهمة والقيمة خاصة من الناحية العملية، نظراً لتعدد قوانين الضرائب وتعقيدها والتعديلات المستمرة التي تطرأ عليها وتعقيد الإجراءات وتنوعها موازناً بتعدد الضرائب، مما ينتج عن ذلك كم هائل من المنازعات متراكمة أمام القضاء مما تؤدي إلى إثقال كاهله.

وبدورها تساهم التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في تخفيف العبء المتراكم على الجهات القضائية، باعتبارها طريق حاسمة وضرورية من خلالها يقوم المكلف بالضريبة بالدفاع عن حقه عن طريق تقديم تظلم أمام إدارة الضرائب دون اللجوء للطريق القضائي المتسم بالتعقيد والتكلفة المادية ولمنح الإدارة فرصة لاستدراك أخطائها، ويعد هذا الإجراء وجوبي ويترتب على مخالفته رفض الدعوى من قبل الجهات القضائية.

وكذلك منح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة حرية اللجوء لتقديم طعن إداري أمام لجان الطعن الإدارية، والتي لم تحظى بقبول كبير من قبل المكلفين لعدة أسباب أهمها هيمنة إدارة الضرائب على هذه اللجان والتي تفتقر للكادر القضائي بتشكيلاتها، ومن أهم الأسباب أيضاً أن آراء هذه اللجان تعد استشارية وإدارة الضرائب غير ملزمة بها، لذلك تبقى إدارة الضرائب هي المهيمنة عليها وصاحبة السيادة.

Résumé

Étudier le règlement administratif des litiges fiscaux dans la législation algérienne est l'une des questions vitales, en particulier dans la pratique en raison de la multiplicité et de la complexité des lois fiscales et les modifications en cours. En plus de la complexité et de la diversité des procédures comparant à multitude fiscale qui entraîne une énorme quantité de litiges accumulés devant les tribunaux et qui conduit à alourdir le pouvoir judiciaire.

Considérant que l'adaptation administrative des litiges fiscaux contribue à réduire la charge cumulée sur les autorités judiciaires comme un chemin critique et nécessaire pour le contribuable pour défendre son droit en remplissant son plaignant avant l'administration fiscale sans avoir recours à la voie judiciaire est complexe et chargé de donner une chance à l'administration de rectifier ses erreurs et cette procédure exécutoire, donc violer Elle conduira à rejeter l'affaire par les autorités compétentes.

Aussi le législateur fiscal donne la liberté pour le contribuable de remplir un recours administratif devant les commissions administratives qui ne disposent pas d'une grande acceptation par les contribuables en raison de la prédominance de l'administration fiscale sur ces comités, où il y a des formations manque par l'organisation judiciaire, et une autre raison est que les avis des comités ne sont que de conseil et de l'administration fiscale ne sont pas liés par eux, de sorte qu'il reste dominant et souverain.

Abstract

Studying the administrative Settlement of tax disputes in the Algerian legislation is one of the vital issues, especially in practice due to the multiplicity and complexity of tax laws and the ongoing amendments. As well as the complexity and diversity of the procedures comparing to tax multitude which resulting in a huge amount of accumulated disputes before the courts and that leads to burdening the judiciary.

Whereas the administrative adjustment of tax disputes helps to reduce the cumulative burden on the judicial authorities as a critical and necessary path to the taxpayer to defend his right by filling his complain before the tax administration without resorting to the judicial way which is complex and charged to give a chance to the administration to rectify its mistakes and this procedure enforceable, so violating It will lead to dismiss the case by the competent authorities.

Also the tax legislator gives freedom to the taxpayer to fill an administrative appeal before the administrative committees which did not have a great acceptance by the taxpayers because of the dominance of the tax administration on these committees, where there is lack formations by the judicial organization, and another reason is that the opinions of the committees are only advisory and the tax administration is not bound by them, so it remains dominant and sovereign.