

جامعة سعد دحلب البلدية  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم القانون الخاص

## مذكرة ماجستير

التخصص : قانون الأعمال

### التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:  
سرير ميلود

من طرف الطالبة :  
مجبر نسيمة

أمام اللجنة المشكلة من :

أ.د.محمودي مراد أستاذ التعليم العالي جامعة سعد دحلب- البلدية رئيساً  
أ.د.سرير ميلود أستاذ التعليم العالي جامعة سعد دحلب- البلدية مشرفاً ومقرراً  
أ.د.حداد العيد أستاذ التعليم العالي جامعة سعد دحلب- البلدية عضواً مناقشاً  
د.برحماني محفوظ أستاذ محاضر (ب) جامعة سعد دحلب- البلدية عضواً مناقشاً

البلدية ، سبتمبر 2012

## شكر

أشكر الله عز وجل الذي أمدني بعونه ووهبني من فضله ومكنني من إنجاز هذا العمل المتواضع ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري الجزيل إلى كل من ساهم في تكويني منذ اللبنة الأولى وأخص بالذكر أستاذي الفاضل "الأستاذ الدكتور سرير ميلود" الذي تكرم بإشرافه على هذه المذكرة ولم يبخل علي بنصائحه الموجهة لخدمتي فكان لي نعم الموجه والمرشد.

وأقدم شكري وتقديري إلى كل من قدم لي يد العون والمساعدة حتى توصلت إلى إكمال هذا البحث باختلاف مكان التواجد.

## إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا  
إلى الوالدين الكريمين أسأل الله أن يطيل في عمرهما.  
إلى إخوتي وأخواتي الذين وقفوا دعماً لي طيلة حياتي الدراسية  
وأخص بالذكر أختي "مونية" وأختي "إيمان" حفظهن الله  
إلى جميع الزملاء والأصدقاء، دعائي لهم بالنجاح والتوفيق .  
إليكم جميعاً أهدي عملي المتواضع راجية من الله عز وجل أن يكون موفقاً.

## ملخص

جاءت الإصلاحات و مست نواحي عديدة للنظام الجبائي، فقد اهتمت بإصلاح الجانب التشريعي كما اهتمت بإصلاح الإدارة الجبائية المضطلعة أساسا بتحصيل دين الخزينة العمومية، ووضع امتيازات كبيرة في فرض و تحصيل الجباية، وإعطاء أهمية خاصة لموظف الضرائب، و بالمقابل إيجاد ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من التعسف، ومن أهم هذه الضمانات إمكانية المخاصمة في شكل المنازعة الجبائية، في حالة تجاوز الإدارة الضريبية لحدود النصوص التشريعية، أو اعتقاد المكلف بهذا التجاوز، كأن أحس أن الضريبة التي تم توقيها عليه مخالفة للقانون من حيث تقدير وعائها، أو تحصيلها، والذي يؤدي إلى نشوء المنازعة الجبائية التي تعتبر مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة و بين الإدارة الجبائية بمناسبة عمليات مراقبة وعاء أو تحصيل الضرائب و الرسوم الواقعة على المكلفين بالضريبة.

نشير إلى أن المنازعة الضريبية في النظام السابق، أي قبل صدور قانون المالية لسنة 2002، كانت أحكامها مشتتة ومبعثرة في مختلف القوانين، منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل وقانون الطابع، لكن بعد صدور القانون المذكور أعلاه نص المشرع في المادة 40 منه، على إحداث قانون للإجراءات الجبائية كقانون جامع لمختلف إجراءات الفرض الضريبي والإجراءات المتبعة في حالة وقوع خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

تعرف المنازعة الضريبية، بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية، بمناسبة عمليات مراقبة وعاء، أو تحصيل الضرائب، والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة

من هنا نخلص إلى القول أن المنازعات الضريبية تنقسم من حيث الموضوع الذي تطبق عليه إلى نزاعات حول أساس القاعدة الضريبية، و نزاعات التحصيل و هذه هي المنازعات التي تهتمنا في دراستنا و التي يعود اختصاصها إلى الجهات الإدارية، و نستبعد المنازعات الجبائية التي لها الصفة الجزائية التي تنشأ عن حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة، أو في حالة قيامه بالغش التي تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم العادية.

على المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى اللجان الإدارية، وإلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الجبائية أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة الجبائية، و تختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة، لذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين نفضل في المبحث الأول الإجراءات الواجب إتباعها لحل المنازعات التي تخص الوعاء الضريبي، و في المبحث الثاني الإجراءات الواجب إتباعها لتسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبائي، وذلك دائما أمام الإدارة الجبائية .

إن المشرع الجزائري بوضعه لقانوني الإجراءات الجبائية و التسجيل، نجده قد خول الإدارة الجبائية بموجبها جملة من السلطات و الإمتيازات تمارسها في فرض و تحصيل الضريبة، وخلال المرحلة الإدارية من المنازعة، وبالرغم من اتساع هذه السلطات و أهميتها بالنظر للأثار التي ترتبها، فإن المشرع الجبائي وضع مجموعة من الضوابط تنظم ممارسة الإدارة الجبائية لهذه السلطات سواء في مجال فرض أو تحصيل الضريبة، كما منح المكلف بالضريبة الحق في التظلم على الضريبة المفروضة عليه وفق ما تم تناوله من إجراءات، والرفض الكلي أو الجزئي لتظلمه لا يعد نهائيا، بل تتاح فرصة أخرى للمشتكي لاسترجاع حقوقه عن طريق إخطار لجان الطعن المختصة إقليميا .

تخضع المنازعات الضريبية كذلك لإجراءات أخرى اختيارية، تضمن تدخل لجان الطعن الإدارية قصد تسوية النزاع القائم بين المكلف وإدارة الضرائب، وذلك قبل اللجوء للمجالس القضائية .

فبعد تلقي المكلف بالضريبة قرار الرفض الكلي أو الجزئي من طرف المدير الولائي للضرائب، له كامل الحرية بين اختيار تقديم الطعون إلى لجان الطعن الإدارية المتعلقة بالنزاع الضريبي، والتي تقوم بدورها باستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس الوعاء الضريبي أو حساب الضريبة...

أو اللجوء للقضاء، ورفع دعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي مباشرة بعد تلقيه لقرار الرفض من طرف المدير الولائي للضرائب، مع الإشارة إلى أنه لا يمكن تقديم الطعون أمام لجان الطعن الإدارية بعد الالتجاء للقضاء بدعوى قضائية.

أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق يتعذر بموجبه إبراء ذمته تجاه الخزينة العامة، فإن المشرع أعطى له إمكانية التماس العفو من الإدارة الجبائية قصد إعفائه كليا أو جزئيا من الضرائب المفروضة قانونا وهذا ما سنتطرق له في المبحث الثاني

إن تكوين وإختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وكذا كيفية سير أعمالها، وبتناولنا للمواد المتضمنة إنشائها، يمكن القول أن هذه الأخيرة لم تتعرض بصورة كافية للإصلاحات التي تجعلها تواكب التطورات الإقتصادية والإجتماعية بصورة لائقة، وخير دليل على ذلك هو أنها مجهولة من قبل أغلبية المكلفين، إضافة للغموض والنقص الذي يكتنف النصوص المنظمة لها، والأمر كذلك فيما يخص الآراء الصادرة عنها، ومدى فعاليتها في حل الخلافات المتعلقة بالضرائب المباشرة، إذ تشكل هذه اللجان

مرحلة وسطى في النزاع الضريبي قد تكون غير ضرورية ،لأن مسألة اللجوء إليها إنما هو أمر إختياري للمكلف الذي يجوز له تجاوزه .

لقد أعطى المشرع الجزائري الحق للمكلف بدفع الضريبة في حالة العوز أو الضيق ،أن يطلب الإعفاء أو التخفيف للضرائب أو الغرامات المفروضة عليه قانونا ،والزيادات الضريبية الناتجة عن عدم إحترامه للقواعد القانونية ،كما أعطى لقاضي الضرائب المختلفة الحق في تقديم طلبات الطعون من أجل العفو أمام اللجان المختصة في هذا المجال ،هذا مايدل على أن المشرع الجزائري حاول إيجاد عدّة سبل و ضمانات لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للخاضعين للضريبة ،لعل أهم هذه الضمانات إنشاء لجان الطعن الولائية و الجهوية.

ما يمكن إستخلاصه في هذا السياق ،أن تكوين لجان الطعون من أجل العفو هو تكوين إداري محض ،فأعضاء هذه الاخيرة هم ممن لهم دراية بالميدان الضريبي وبالإدارة الجبائية وهذا يعطي الثقة للمكلف بإدارته .

## الفهرس

	الشكر
	الإهداء
	ملخص
	الفهرس
11	المقدمة
15	الفصل 01 . المنازعة الضريبية أمام إدارة الضرائب
15	1.1 . منازعات الوعاء الضريبي
16	1.1.1 . الشكاية النزاعية كإجراء أولي إلزامي أمام الإدارة الجبائية
17	1.1.1.1 . آجال تقديم الشكاية
17	1.1.1.1.1 . الآجال العامة
18	2.1.1.1.1 . الآجال الإستثنائية
18	2.1.1.1 . من له الحق بتقديم الشكاية
19	3.1.1.1 . شكل ومحتوى الشكاية
19	1.3.1.1.1 . شكل الشكاية
20	2.3.1.1.1 . الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية
22	2.1.1 . التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار بشأنها
22	1.2.1.1 . إجراءات التحقيق في الشكاية
22	1.1.2.1.1 . التحقيق في شكل الشكاية
23	2.1.2.1.1 . التحقيق في موضوع الشكاية
24	2.2.1.1 . اتخاذ القرار بشأن الشكاية
25	1.2.2.1.1 . البت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب
26	2.2.2.1.1 . البت في الشكاية من قبل رئيس مركز الضرائب
26	3.2.2.1.1 . البت في الشكاية من قبل رئيس المركز الجوازي للضرائب
26	4.2.2.1.1 . البت في الشكاية من قبل مدير المؤسسات الكبرى
27	5.2.2.1.1 . البت في الشكاية من قبل الإدارة المركزية
28	3.1.1 . موقف القضاء من شرط تقديم الشكاية
30	2.1 . منازعات التحصيل الجبائي
31	1.2.1 . المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة الجبائية
32	1.1.2.1 . الإعتراض على شكليات سند التحصيل

32	.....الإعتراض على آجال سند التحصيل.....2.1.2.1
32	..... حالة التقدير العادي للضريبة.....1.2.1.2.1
32	..... حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف.....2.2.1.2.1
33	..... حالة التحقيق في تصريح المكلف.....3.2.1.2.1
33	..... المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل القصري للضرائب.....2.2.1
34	..... الإعتراض على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري.....1.2.2.1
35	..... الإعتراض على الحجز و طلب استرجاع المحجوزات.....2.2.2.1
36	..... حالة قبول طلب استرجاع الأشياء المحجوزة.....1.2.2.2.1
36	..... حالة رفض الطلب كلياً أو جزئياً أو لم يتم الردّ عليه في الآجال القانونية المحددة.....2.2.2.2.1
36	..... الإعتراض على إجراءات البيع.....3.2.2.1
37	..... إجراءات الإشهار.....1.3.2.2.1
38	..... إجراءات المزايمة و صياغة عقد تحويل الملكية.....2.3.2.2.1
38	..... إجراءات نشر البيع.....3.3.2.2.1
39	..... إجراءات البيع بالتراضي.....4.3.2.2.1
40	..... موقف القضاء الجزائي من إجراءات منازعة التحصيل الضريبي.....3.2.1
40	..... التظلم.....1.3.2.1
40	..... امتياز الخزينة العمومية في استيفاء ديونها.....2.3.2.1
41	..... صحة إجراءات التحصيل.....3.3.2.1
41	..... وقف تنفيذ إجراءات التحصيل.....4.3.2.1
43	..... الفصل 2 . تسوية المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن ودراسة ميدانية تحليلية عنها.....
43	.....1.2 المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية.....
44	.....1.1.2 المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.....
45	.....1.1.1.2 التشكيلة القانونية وكيفية سير أعمال لجان الطعن الإدارية.....
45	.....1.1.1.1.2 التشكيلة القانونية للجان و كيفية سير أعمالها.....
48	.....2.1.1.1.2 شروط وإجراءات تقديم الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب.....
50	.....2.1.1.2 اختصاصات وآراء لجان الطعن الإدارية.....
50	.....1.2.1.1.2 اختصاصات لجان الطعن الإدارية.....
52	.....2.2.1.1.2 آراء لجان الطعن الإدارية.....
55	.....3.1.1.2 علاقة لجان الطعن الإدارية بالجهات الإدارية.....
56	.....2.1.2 المنازعة الضريبية أمام لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل.....
56	.....1.2.1.2 التشكيلة القانونية للجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل.....
57	.....2.2.1.2 اختصاص اللجنة وكيفية اللجوء إليها.....
58	.....3.2.1.2 آراء اللجنة.....
58	.....3.1.2 موقف القضاء الجزائي من مسألة التظلم أمام لجان الطعن.....
59	.....1.3.1.2 حق الدفاع أمام لجنة المصالحة.....
59	.....2.3.1.2 الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة، قراراتين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري.....
59	.....3.3.1.2 نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم.....



60	.....4.3.1.2 إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء
60	.....2.2 المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن من أجل العفو
61	.....1.2.2 طلبات الطعون من أجل العفو
61	.....1.1.2.2 طلبات المكاف بدفع الضريبة
62	.....1.1.1.2.2 إجراءات تقديم طلب العفو
62	.....2.1.1.2.2 البت في الطلب و اتخاذ القرار
62	.....3.1.1.2.2 آثار تقديم طلب العفو
63	.....2.1.2.2 طلبات قابضي الضرائب
63	.....1.2.1.2.2 شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب
64	.....2.2.1.2.2 تقديم الطلب
64	.....3.2.1.2.2 التحقيق في الطلب واتخاذ القرار
65	.....2.2.2 اللجان المختصة بالطعون من أجل العفو
66	.....1.2.2.2 لجنة الطعن الولائية من أجل العفو
66	.....1.1.2.2.2 تكوين لجنة الطعن الولائية من أجل العفو
66	.....2.1.2.2.2 إختصاص اللجنة
66	.....3.1.2.2.2 سير عمل اللجنة وإصدار رأيها
67	.....2.2.2.2 اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو
67	.....1.2.2.2.2 تكوين اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو
67	.....2.2.2.2.2 إختصاص اللجنة
68	.....3.2.2.2.2 سير أعمال اللجنة وإصدار رأيها
69	.....3.2 الدراسة الميدانية التحليلية للمنازعة الضريبية
69	.....1.3.2 الدراسة التحليلية لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية
69	.....1.1.3.2 مزايا الشكاية النزاعية وآثارها
69	.....1.1.1.3.2 مزايا الشكاية النزاعية المقدمة
70	.....2.1.1.3.2 آثار الشكاية النزاعية المقدمة على التحصيل الضريبي
70	.....2.1.3.2 الشكاية النزاعية والإجراءات الجبائية الأخرى
70	.....1.2.1.3.2 الشكاية النزاعية والطعون المجانية
71	.....2.2.1.3.2 الشكاية النزاعية والتخفيض المكتبي
71	.....2.3.2 الدراسة الميدانية لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية
72	.....1.2.3.2 عرض وتحليل بيانات الوثائق الرسمية للمنازعة الضريبية
72	.....1.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة الشكاية
72	.....2.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة طلب المعلومات عن المكلف بالضريبة
73	.....3.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة الإعلان بالرفض
73	.....4.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة الطعن أمام لجنة الطعن الإدارية للولاية
73	.....5.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة إستدعاء المكلف بالضريبة
73	.....6.1.2.3.2 عرض وتحليل وثيقة تقرير المدير الولائي للضرائب
74	.....2.2.3.2 عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل أطرافها
74	.....1.2.2.3.2 عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل المكلف بالضريبة

74	.....2.2.2.3.2. عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل إدارة الضرائب.....
76	.....خاتمة.....
79	.....قائمة المراجع.....
82	.....قائمة الملاحق.....

## مقدمة

منذ نهاية الحرب العالمية الثانية والعالم يشهد تطورات حضارية كبيرة، فقد قفزت الصناعة والتجارة على المستوى العالمي قفزة هائلة، فصارت الصناعات الدقيقة والمعلوماتية من الأشياء الضرورية، كما أن الأموال تراكمت بصورة لم يشهد لها العالم مثيلاً من قبل، بل تمركزت في يد شركات ضخمة احتكرت كل شيء و أصبحت في صراع مع دول العالم الثالث التي تفرض قيوداً على حركة رؤوس الأموال .

إن جل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها دول العالم الثالث تتمحور أساساً حول نقص الموارد المالية التي تعتبر العامل الأساسي لتحقيق النمو الاقتصادي.

لذلك انصب اهتمام المفكرين الاقتصاديين ورجال البحث العلمي على إيجاد مصادر تمويلية تتميز بالدوام والاستقرار، والمتفق عليه هو أن وسائل التمويل الخارجية لا تأتي إلا بمنافع ظرفية و زائلة قد تترتب عنها مخاطر كبيرة تجعل من الدولة تتحمل عبئاً ثقيلاً في تسديدها، كما أنها قد تؤدي بالمساس بسيادة الدولة. والجزائر كغيرها من دول العالم الثالث، التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعاً مذهلاً خصوصاً بعد الاستقلال، ويعود ذلك إلى إنشاء الهياكل القاعدية والأساسية للدولة ومن أجل تسيير دواليب الحكم من جهة، والنمو الديموغرافي من جهة أخرى، فلجأت بذلك لسد النفقات سواء كانت خاصة بالتسيير أو التجهيز اعتماداً على الجباية بعد البترول .

أما في سنة 1986 فقد عرف الاقتصاد الوطني صعوبات مالية بسبب الانخفاض المتوالي لأسعار البترول ، والذي تمثل في فقدان مبالغ ضخمة أوقع ميزانية الدولة في عجز دائم فاضطرت السلطات إلى القيام بوضع مخطط – برنامج – للاستقرار أو التصحيح الهيكلي الذي يهتم بالتوازنات الكبرى هدفه تسريع النمو، ووضع أسس اقتصادية متينة، غير أن الواقع كان غير ذلك، و لم يعرف الإقتصاد الجزائري أي إنتعاش وذلك لأن السياسة الاقتصادية والاجتماعية... لم تبني على أسس علمية، مما أدى إلى بلبلة في الإقتصاد الوطني و خلق أزمة اقتصادية خانقة (انخفاض سعر البترول، التدهور المستمر لقيمة العملة الوطنية، ثقل المديونية، ضعف إنتاجية القطاع العام الوطني...الخ).

في ظل هذه الظروف التي مرت بها الجزائر ،أصبح من الضروري بعث نمط اقتصادي واجتماعي جديد والمتمثل في اقتصاد السوق الذي يركز أساسا على المنافسة لتحقيق الربح ، و انفتاح السوق على الخارج و توسيع مجال الاستثمار الوطني والأجنبي و منح استقلالية للمؤسسات العمومية، وإعطاء فرصة للقطاع الخاص الذي لم يكن يذكر،إلى غير ذلك، وبالتالي كان من الواجب إعادة النظر في كل الجوانب، اقتصادية كانت أو اجتماعية، أو ثقافية، أو سياسية.

بسبب كل هذا نلاحظ أن الاقتصاد الجزائري منذ 1988 دخل عهد الإصلاحات، محاولا أخذ ملامح جديدة حتى يصبح خاضعا إلى القواعد التي يفرضها السوق ويكون مواكبا للتطورات الاقتصادية العالمية. من بين هذه الإصلاحات نذكر إصلاح النظام الجبائي و الذي كان يتميز من قبل بعدم استقراره وبثقل عبئه على المواطن، و بعدم عدالته، و بضعف إدارته، و بعدم مواكبته للتطورات الحاصلة على المستويين الوطني و الدولي، خاصة وأن الجزائر في حاجة ماسة إلى الجباية العادية لتمويل المصالح العمومية وتحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي خصوصا بعد التوجه الجديد الذي يلزمها بالتكامل مع النظام العالمي ، الذي يفرض الشفافية والعدالة في تسيير الجباية من جهة ، وليونة الإجراءات المتبعة من طرف المكلف والإدارة الجبائية على حد سواء من جهة أخرى .

جاءت الإصلاحات و مست نواحي عديدة للنظام الجبائي، فقد اهتمت بإصلاح الجانب التشريعي كما اهتمت بإصلاح الإدارة الجبائية المضطلعة أساسا بتحصيل دين الخزينة العمومية ، ووضع امتيازات كبيرة في فرض و تحصيل الجباية، وإعطاء أهمية خاصة لموظف الضرائب ،و بالمقابل إيجاد ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من التعسف، ومن أهم هذه الضمانات إمكانية المخاصمة في شكل المنازعة الجبائية ،في حالة تجاوز الإدارة الضريبية لحدود النصوص التشريعية ، أو اعتقاد المكلف بهذا التجاوز، كأن أحس أن الضريبة التي تم توقيها عليه مخالفة للقانون من حيث تقدير وعائها، أو تحصيلها ، والذي يؤدي إلى نشوء المنازعة الجبائية التي تعتبر مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة و بين الإدارة الجبائية بمناسبة عمليات مراقبة وعاء أو تحصيل الضرائب و الرسوم الواقعة على المكلفين بالضريبة.

نشير إلى أنّ المنازعة الضريبية في النظام السابق ، قبل صدور قانون المالية لسنة 2002[01]، كانت أحكامها مشتتة ومبعثرة في مختلف القوانين، منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل وقانون الطابع، لكن بعد صدور القانون المذكور أعلاه نص المشرع في المادة 40 منه، على إحداث قانون للإجراءات الجبائية كقانون جامع لمختلف إجراءات الفرض الضريبي والإجراءات المتبعة في حالة وقوع خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

تعرف المنازعة الضريبية، بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية، بمناسبة عمليات مراقبة وعاء، أو تحصيل الضرائب، والرسوم الواقعة على عاتق المكلفين بالضريبة[02]

كما عرفت بأنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية و المكلف و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد، و تغطية الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة ثانية[03]ص07

والمنازعة الجبائية تثور وفقا لأسباب نذكر منها :

- بمناسبة امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته الإدارة الضريبية .
  - عند تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي قد يترتب عليه استفادة دافعي الضريبة من التشريع الجديد .
  - عند اعتراض المكلف على إجراءات المتابعات .
  - في حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة أو في حالة قيامه بالغش الضريبي فهنا تأخذ المنازعة الجبائية الصفة الجزائية.
- من هنا يمكن القول أن المنازعات الضريبية تنقسم من حيث الموضوع الذي تطبق عليه إلى نزاعات حول أساس القاعدة الضريبية ، و نزاعات التحصيل و هذه هي المنازعات التي تهتمنا في دراستنا و التي يعود اختصاصها إلى الجهات الإدارية ، و نستبعد المنازعات الجبائية التي لها الصفة الجزائية التي تنشأ عن حالة تهرب المكلف من دفع الضريبة ، أو في حالة قيامه بالغش التي تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم العادية.
- على هذا الأساس تظهر أهمية دراسة فض المنازعة الجبائية إداريا ، والتي هي موضوع بحثنا، إلى ما تتصف به هذه المرحلة من التعقيد و التشعب، قد لا يتمكن معها المكلف باستيعابها ، زد على ذلك كثرة التعديلات التي تطرأ على المجال الضريبي بصفة عامة، مما يؤدي إلى عدم استوفاء أغلب المنازعات للإجراءات القانونية، وبالتالي ضياع حقوق المكلفين .
- من أجل كل هذا فإن أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع هي :
- نقص البحث في مسألة المنازعة الجبائية، في خضم التعديلات التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية باعتبارها جزء من المنازعات الإدارية .
  - انتشار المنازعة الضريبية حاليا، انتشارا كبيرا نظرا للتوسع والإفتتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر.
  - التحولات التي يعرفها الإقتصاد الوطني والتي تتطلب الإعتماد أكثر فأكثر على الموارد الجبائية ، وخاصة العادية .

• التعمق في دراسة المنازعات الجبائية من حيث الهياكل ، والقواعد ، و الإجراءات المستعملة لحل النزاع

• رغبتنا الشخصية في التعمق في المادة الجبائية ، خاصة على ضوء ما درسناه في إطار البرنامج المقرر خلال الدراسة النظرية للمنازعة الضريبية.

• الرغبة في تنبيه المتعامل مع الإدارة إلى الضمانات الممنوحة له قانونا، خاصة و أن الدراسات في مجال الجباية قليلة .

من هذا المنطلق فإن الإشكالية التي تفرض في هذا الصدد هي :

**ما مدى نجاعة الإجراءات المقررة قانونا لحل المنازعات الجبائية إداريا ؟ وهل هي كفيلة لتجسيد**

**الحماية المقررة قانونا للمكلف بالضريبة ومراقبة نشاط الإدارة الجبائية ؟.**

تحليلا للإشكالية أعلاه ، واستجابة لما تقتضيه المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية ، قمنا بتوزيع موضوع دراستنا على فصلين ، نحلل في الفصل الأول منهما إجراءات الطعن الإداري المسبق الذي يقوم به المكلف بالضريبة في تقدير الإدارة الضريبية للجباية أو في إجراءات التحصيل ، والذي يعتبر إجراء أولي و إلزامي ، ثم نحلل في الفصل الثاني ، ثاني مرحلة إدارية أين يقوم المكلف بالضريبة بالطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري ، ونختتم بدراسة ميدانية لفض المنازعة الجبائية إداريا .

## الفصل 1

### المنازعة الضريبية أمام إدارة الضرائب

على المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى اللجان الإدارية، وإلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الجبائية أن يستنفذ مرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة الجبائية، و تختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كلّ مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة، لذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين نفضل في المبحث الأول الإجراءات الواجب إتباعها لحل المنازعات التي تخص الوعاء الضريبي، و في المبحث الثاني الإجراءات الواجب إتباعها لتسوية المنازعات المتعلقة بالتحصيل الجبائي، وذلك دائماً أمام الإدارة الجبائية .

#### 1.1.1. منازعات الوعاء الضريبي

إن الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً، سلعة، عمل أو حيازة تكون مصدراً للضريبة [04] ص 16  
وتنشأ المنازعة في وعاء الضريبة عندما ترتكب الإدارة الجبائية أخطاء في طريقة حساب الضريبة و القواعد المعتمدة في تأسيسها، لهذا فالمكلف بالضريبة يطعن في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعتها.

فطبقاً لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه تدخل في اختصاص الطعن النزاعي الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها ، و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

و يفهم من ذلك أن النزاع في أساس الضريبة قد يكون الغرض منه:

- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة.
- إما استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة.
- و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

ويتم ذلك عن طريق تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة إلى:

- مدير الضرائب بالولاية بالنسبة للمكلفين بالضريبة ذوي الحجم الصغير.
- رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة [05] بالنسبة للمكلفين بالضريبة ذوي الحجم المتوسط.

• إلى مدير المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص هذه الهيئة (المكلفين بالضريبة ذات الحجم الكبير) [06]، ويسلم عن ذلك وصل إلى المكلف بالضريبة.

و بالتالي فالمشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، ألزم المكلف بالضريبة إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة الجبائية غير تلك المنصوص عليها في القواعد العامة قبل الطعن أمام القضاء، ويتم ذلك بتقديم الشكاية أمام إدارة الضرائب كطريق إجباري و ملزم للمكلف، وهذا ما سنحاول إيضاحه في المطلب الأول، ونتطرق للتحقيق في هذه الشكاية من قبل الجهات المختصة بالنظر فيها في المطلب الثاني. ثم نتطرق لموقف القضاء من شرط تقديم الشكاية في المطلب الثالث .

#### 1.1.1. الشكاية النزاعية كإجراء أولي إلزامي أمام الإدارة الجبائية:

لقد كان المشرع الجزائري يشترط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي قبل رفع النزاع أمام القضاء في جميع الدعاوى الإدارية ، و لكن مع التعديل الذي جاء به القانون رقم 90\_23 المؤرخ في 18 أوت 1990 بالنسبة للمادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية والمادة 830 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تم إلغاء هذا الشرط كمبدأ عام في المنازعات الإدارية التي تكون من اختصاص المجالس القضائية، و بالرجوع لهذه الأخيرة نجدتها تنص على استثناء ، حيث أن شرط التظلم الإداري المسبق بقي إلزاميا في بعض المواد التي تخضع لإجراءات خاصة، من بينها المجال الضريبي، و يعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن من الحصول على قرار إداري مطابق للقانون.

والشكوى الضريبية كما ورد تعريفها من قبل فقهاء القانون بالجزائري هي:

"وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب " نضمها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

\_ تجنب إغراق الجهات القضائية بكميات كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها لدى إدارة

الضرائب [07]ص60-61

\_ السماح بإستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة بغية حصر موضوع النزاع [08]ص07

كما تعرف بأنها الطريقة القانونية أو الشكوى أو الطلب المرفوع من طرف المتظلم للحصول على حقوقه أو لتصحيح وضعيته.



من هذا المنطلق نجد المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على تقديم شكوى أمام الإدارة الجبائية قبل رفع الدعوى أمام القضاء، و هو إجراء إلزامي لاستدراك الإدارة الأخطاء المرتكبة في تقييم وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

إن الهدف من الشكاية هو السماح بإجراء الحوار بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية لإيجاد أحسن الحلول للنزاعات المطروحة قبل عرض النزاع على القاضي الإداري .

قد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تقضي بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق و الغرامات المشار إليها في المادة 70 سابقا ، أولا إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك للمكلف بالضريبة. نظرا للخصوصية التي ميز بها المشرع هذه المرحلة، فلقد تم ضبط شروط تقديم الشكاية و الإجراءات المتبعة و الشكايات والأجال الواجبة الإحترام للبت و إصدار القرارات بشأنها ، في قانون الإجراءات الجبائية الذي تم تعديله بموجب القانون رقم 06\_24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 .

من خلال ما سبق سنتعرض في هذا المطلب لمختلف مراحل تقديم الشكاية أمام المدير الولائي للضرائب، وذلك بالتطرق بشيء من التفصيل في الفروع التالية ل:

أولا: آجال تقديم الشكاية.

ثانيا: من له الحق في تقديم الشكاية.

ثالثا: شكل ومحتوى الشكاية.

#### 1.1.1.1. آجال تقديم الشكاية:

نصت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على مواعيد تقديم التظلم أمام الإدارة الجبائية، حول الضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات، و على المكلف بالضريبة لكي تكون شكواه مقبولة قانونا أن يقدمها وفقا لهذه الآجال. والتي تختلف باختلاف مضمونها ، حيث أننا نجد نوعين من الآجال [09]

#### 1.1.1.1.1. الآجال العامة:

المبدأ العام أنه يتم قبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى .

ولقد قضت المحكمة العليا على هذا المبدأ في قرارها الصادر بتاريخ 1985/06/15 تحت

رقم 42780 [10]

فإذا أدرج مثلا الجدول للتحصيل في شهر جانفي 2006، فإن الأجل المحدد لرفع الشكوى يسير إلى غاية 2007/12/31.

#### 2.1.1.1.1. الأجل الاستثنائية:

\_ في حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة، فالأجل يبقى ساري إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الإزدواج أو الخطأ في فرض الضريبة.

\_ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات، فالأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف بالضريبة الإنذار الجديد.

\_ حالة تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع.

\_ حالة دفع الضريبة محل النزاع برسمها، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.

\_ الحالة الخاصة بالعقارات التجارية أو الصناعية الغير مستغلة المنصوص عليها في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فتقدم الشكاية بشأنها قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المادة.

تجدر الإشارة إلى 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 أشهر، يبدأ حسابها من يوم تسلم المكلف بالضريبة جدول استحقاق الرسم، لكن الأمر تغير مع صدور القانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المادة 72 منه قد وحدت الآجال الخاصة بالشكاية فأصبح الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي حدث فيها الحدث المنشئ للدين الضريبي.

#### 2.1.1.1. من له الحق بتقديم الشكاية:

القاعدة العامة هي أن المكلف بالضريبة هو المخول قانونا بتقديم شكايته ومباشرة إجراءاتها أمام المدير الولائي للضرائب، على أن يضمنها توقيعه وبخط يده، إلا أنه يمكن و هذا حسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية ، أن توقع الشكوى من طرف وكيل، كرئيس المجلس الشعبي البلدي أو الوصي لحساب المكلف القاصر، أو الأب عن ابنه المكلف [11] ص 53 بشرط:

\_ أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية و يعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، و الأشخاص الذين لديهم وفقا لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة .

\_ تقديم وكالة محررة على ورق مدموغ مسجل قبل تقديم الشكاية، و يتم إرفاق الشكاية بالتوكيل أو يقدم إلى الإدارة منفصلا.

- \_ إختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين المقيمين خارج التراب الجزائري[12]، وبالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار، و يعتبر في حكم الموطن المختار:
- مكتب المحامين في حالة تقديم الشكاية من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج.
  - عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.
  - العنوان الذي تتواجد فيه إحدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.

### 3.1.1.1 شكل ومحتوى الشكاية

#### 1.3.1.1.1 شكل الشكاية

لقد حددت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية جملة من الشروط الشكلية الواجب توافرها في الشكاية، يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

\_ أن تكون الشكوى فردية: إنه و كأصل عام تقدم الشكاية فردية أي متعلقة بمكلف واحد إلا أنه كاستثناء يمكن أن تقدم شكوى جماعية ، أي أن تشمل جماعة من المكلفين و ذلك في حالة فرض الضريبة عليهم جماعيا كأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة.

\_ تقديم الشكاية على ورق عادي غير مدموغ: و هذا حسب المادة رقم 2/73 بنصها على أنه لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.

\_ تقديم الشكاية بصفة منفردة عن كل قضية: و المقصود بذلك ألا تتعلق بعدة أنشطة أو نظم على أنواع متعددة من الضرائب و الرسوم أو عدة أنواع من الطلبات.

\_ بيان نوع الضريبة محل التظلم و رقم المادة من الجدول الذي أقرت بموجبه الضريبة، هذا في حالة تبليغ المكلف بالضريبة بنسخة من الجدول حيث يحمل هذا الجدول تاريخ و رقم المادة من الجدول، و في الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع الجدول، فهنا المكلف بدفع الضريبة لا يبلغ بنسخة من الجدول و إنما يبلغ عادة بحوالة الخزينة ، و عليه أن يرفق هذه الوثيقة بالشكوى، لأنها هي التي تثبت مبلغ الإقتطاع.

\_ توقيع المكلف للشكوى بخط يده، و هذه هي القاعدة العامة إلا أنه يمكن و هذا حسب ما تضمنته المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أن توقع الشكوى من طرف وكيل بشرط:

\* أن يكون ذلك بموجب وكالة قانونية، و يعفى من هذا الشرط المحامين المسجلين قانونا في قائمة المحامين، و الأشخاص الذين لديهم وفقا لوظائفهم صفة حق التصرف باسم المكلف بالضريبة .

\* تقديم وكالة محررة على ورق مدموغ مسجل قبل تقديم الشكاية، و يتم إرفاق الشكاية بالتوكيل أو يقدم إلى الإدارة منفصلا.

- \* إختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلفين المقيمين خارج التراب الجزائري و بالتالي فكل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار، و يعتبر في حكم الموطن المختار:
- \* مكتب المحامين في حالة تقديم الشكاية من طرف محام نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج.
- \* عنوان الوكيل في حالة تقديمها منه نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.
- \* العنوان الذي تتواجد فيه إحدى مراكز أو مصالح المكلف بالضريبة المقيم بالخارج.

#### 2.3.1.1.1. الشروط المتعلقة بمحتوى الشكاية:

لقد إشترط المشرع الجزائري جملة من النقاط التي يجب أن تحتويها الشكاية وذلك تحت طائلة عدم قبولها، من عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي و ملخص لطلباته و هذا ما سنبينه كما يلي:

\_ عرض ملخص لوسائل الدفاع و الأسانيد المعتمد عليها من قبل المعارض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية أو حسابها، و هنا يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة و تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي [13]ص35

\_ حالة الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ بإيجاز و بوضوح مع طلب تصحيحه.

\_ حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي [03]ص16: ففي هذه الحالة بالنسبة للضرائب المنشأة بناء على إجراءات التقدير الإداري، فعبد الإثبات يقع على المشتكي، أما فيما يخص الضرائب المبنية على وقائع مادية لها طابع الديمومة، فإن المشتكي يحدد في طلبه الوظيفة و الحالة الحقيقية للأملك التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة، و كل ذلك من أجل تحديد الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة.

\_ عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة و تقديم الوسائل و المبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة عند فرض الضريبة، يقوم بعرض طلباته و يوضحها بكل دقة سواء كان غرضه الإعفاء أو التخفيض من الضريبة، كما يجب أن تكون هذه الطلبات متماشية مع الوسائل والدفع المقدمة .

إن هذه العناصر واجبة في الشكوى أمام الإدارة الجبائية، و يمكن كذلك للمكلف بأداء الضريبة كما هو منصوص عليه في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، وذلك بعد استيفاء الشروط الواردة في نفس المادة التي تتمثل فيما يلي :

\_ تقديم الشكاية ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

\_ تضمين الشكاية طلب صريح بإيقاف تسديد الحصة المتنازع عليها

\_ أن يحدد و يبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه[03]ص32

\_ دفع مبلغ يساوي 20 % من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص.

تمثل هذه الحصة المدفوعة ضمانا لتحصيل الضريبة، وبالتالي فالمكلف بدفع الضريبة يستفيد من إيقاف دفع نسبة 80 % من مبلغ الضرائب المستحقة و المتنازع بشأنها.

إن طلب إرجاء الدفع يكون متضمن في التظلم الذي يرفعه المكلف بدفع الضريبة، الذي يكون مقبولا كلما قدم وفقا لأحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، أي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة للشكوى.

ويفصل في طلب إرجاء الدفع وفقا للإجراءات التالية:

#### دور المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية:

تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها لشكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع و بعد التأكد من تضمنها لكافة الشروط الشكلية بدراستها من حيث الموضوع، بأن تتأكد من أن المكلف لم يستعمل طرق احتيالية من أجل تنظيم إعساره، و أن الأمر لا يتعلق بالتوقف عن النشاط و تصفية المؤسسة، و لا بتوقيف التسوية لإستعمال الغش، ثم يتم إتخاذ الإجراءات التالية:

\* تحديد المبلغ الضريبي المراد تأجيل دفعه وذلك تبعا للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة.

\* تسجيل علامة (S .P) بالأحمر في سجل الشكاية و ملف التحقيق[14]ص13

\* إعلام قابض الضرائب المختص اقليميا و المكلف بتحصيل الضرائب بواسطة رسالة بطلب المشتكي بتأجيل الدفع.

#### دور قابض الضرائب المختص اقليميا في طلبات ارجاء الدفع:

يستلم قابض الضرائب المختص إقليميا مبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة، و الذي يريد تقديم طلب إرجاء الدفع و ذلك مقابل وصل، و هذه كمرحلة أولية قبل تقديم الطلب، والوصل المقدم من القابض للمكلف بالضريبة يسمح لهذا الأخير بتقديم طلبه.

\_ للقابض كذلك دور بعد صدور القرار فيما يخص طلب إرجاء الدفع، حيث يقوم بتبليغه و يتخذ اجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء.

\_ أما في حالة قبول الطلب، فإن القابض يقوم بوقف إجراءات المتابعة التي كان قد باشرها من أجل تحصيل مبالغ الضرائب التي هي في ذمة المكلف، و ذلك إلى غاية صدور القرار النهائي من الإدارة الجبائية المختصة [15]ص08 بشأن الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يوقف سريانها إلا أنه يقطع مواعيد تقادم دعوى التحصيل [01]ص15

### 2.1.1.1. التحقيق في الشكاية و اتخاذ القرار بشأنها.

بعد تعرضنا لكيفية توجيه الشكوى و الشروط الواجب توافرها فيها، سوف نتابع الإجراءات التي تسيير عليها بعد وصولها إلى الإدارة الجبائية و سنبين ذلك من خلال كيفية التحقيق فيها في الفرع الأول ، ثم كيفية اتخاذ القرار و السلطة المختصة بذلك في الفرع الثاني .

#### 1.2.1.1. إجراءات التحقيق في الشكاية:

إذا ما إستوفت الشكاية الشروط المطلوبة، و قدمت في آجالها القانونية، فإن المدير الولائي يبت فيها خلال الستة أشهر التي تلي تقديمها، فيأمر أولاً بإجراء تحقيق في الموضوع من طرف رئيس المفتشية لكونه القائم بفرض الضريبة موضوع النزاع والأعلم بغيره من وقائعها، و هذا منصوص عليه في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تضيف أنه على المفتش المكلف بالتحقيق رفع الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي و ذلك من أجل إبداء رأيه في الموضوع، و لهذا الأخير مهلة 15 يوم من تاريخ إبلاغه بالنزاع من قبل رئيس المفتشية، وإذا لم يقدم رأيه، للمفتش تحرير اقتراحاته دون انتظار وصول رأي رئيس البلدية، إلا أنه نادراً ما يطبق هذا الحكم التشريعي لإعتبارات ليست قانونية.

و إذا رأى مفتش الضرائب أن الشكاية يشوبها عيب لا يمكن إصلاحه يطلع المدير الولائي للضرائب بذلك، الذي يمكنه أن يرفض الشكاية مباشرة دون إحالتها على التحقيق، و مثال ذلك تقديم الشكاية بعد فوات الآجال القانونية ، ويمكن أن يسند التحقيق لأعوان الرقابة الجبائية، إذا تعلق الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة محاسبة المكلف بالضريبة .

وفي كل الأحوال فإنّ تحقيق المفتشية ينصب على الجانبين، الشكلي والموضوعي كما يلي:

#### 1.1.2.1.1. التحقيق في شكل الشكاية:

عندما يستقبل مفتش الضرائب الشكاية، يقوم بتفحصها من الجانب الشكلي و ذلك بعد حصوله على رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي إن قدمه هذا الأخير في الآجال القانونية كما سبق ذكره، و يقصد بالتحقيق من الجانب الشكلي للشكاية التأكيد من ورود جميع الشروط التي جاءت بها المادة 73 من قانون

الإجراءات الجبائية المتعلقة بشكل ومضمون الشكاية و التي سبق التطرق إليها فيما سبق ، و كذا التأكد من تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ، و كذا التأكد من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، أما في الحالة التي يقدم فيها المكلف بالضريبة ملف شكواه ناقصا ، فإن المفتش يبلغ المدير الولائي للضرائب بذلك ، الذي يطلب من المشتكي إصلاح العيب الوارد فيها بتكملة ملف الشكوى في أجل 30 يوم اعتبارا من تاريخ استلامه للرسالة ، و في حالة عدم تلقي جواب من المكلف بالضريبة مقدم الشكوى في الآجال القانونية أو كان هذا الجواب ناقصا، لمدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أن يصدر قرار الرفض لعدم القبول ويبلغ المكلف بالضريبة بذلك الذي عليه الخيار بين الطعن في هذا القرار أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية، كما للإدارة الجبائية عرض الشكاية مباشرة أمام المحكمة الإدارية للنظر فيها دون عرضها على التحقيق.

أما إذا كانت الشكاية مستوفاة لجميع الشروط الشكلية يكتب المفتش على الطلب "طلب مقبول" [16]ص17

#### 2.1.2.1.1. التحقيق في موضوع الشكاية:

بعد تفحص رئيس مفتشية الضرائب المكلف بالتحقيق في الشكاية الجانب الشكلي لها، ينتقل إلى الجانب الموضوعي و يقوم في هذه المرحلة بالتحقيق من صحة المعلومات و الوقائع الواردة في الشكوى، و دراسة الوسائل القانونية المعروضة من المكلف دعما لإدعاءاته ، و له في سبيل ذلك استدعاء صاحب الشكوى للحصول منه على كلّ المعلومات و التوضيحات الضرورية المتعلقة بموضوع شكايته، كما له الانتقال إلى عين المكان لإجراء التحقيقات الضرورية، و له كذلك الإتصال بالإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية من أجل الإطلاع على الوثائق التي يرى أنها تساعد في إجراءات تحقيقه، وله في سبيل ذلك حتى الإتصال بالخواص المتعاملين مع هذا المكلف بالضريبة، فعلى المفتش المكلف بالتحقيق أن يدقق في الشكاية، من أجل الوصول إلى أفضل النتائج، و بيان الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، هل يقع على المشتكي أم الإدارة الجبائية .

#### حالات وقوع الإثبات على المشتكي

- عندما يرتكب المشتكي خطأ في التصريح ،وقامت إدارة الضرائب بالإخضاع عن طريق التسعيرة

الإدارية [17]ص50

- إذا كان الإخضاع قد تم عن طريق تقويم إداري حسب ما جاء في تصريح المشتكي.

- بعد منع عملية الرقابة، أو عند رفض المشتكي إعطاء معلومات للأعوان، فهنا تقوم إدارة الضرائب بالتقويم ثم إقتراح الوعاء الضريبي وحساب الضريبة.  
- إذا صرح أو وافق المشتكي على الإخضاع الذي قامت به إدارة الضرائب، ثم قدم شكاية.

### حالات وقوع الإثبات على الإدارة الضريبية

في هذه الحالة يجب على المفتش المحقق البحث في جميع النصوص التشريعية أو التنظيمية، من أجل إثبات أن الإخضاع الذي وقع على المشتكي صحيح، وبالتالي يكون عبئ الإثبات على الإدارة الضريبية في الحالات التالية:

- إذا لم يبلغ المشتكي بالإخضاع الذي وقع عليه في الأجل القانونية.
- إذا ارتكبت الإدارة الضريبية أثناء تسلمها الشكاية خطأ في التحقيق من وجود جميع الوثائق المرسلة معها، فهنا يثبت المكلف أن الشكاية قد قدمت مع عرض جميع الإثباتات اللازمة لقبولها.
- إذا قامت الإدارة الضريبية بالإخضاع بدون وجود تصريح من المشتكي.
- إذا قامت الإدارة الضريبية بحساب الضريبة وفق تصريح المشتكي لكن أصر على أنه لم يكن عليه تقديمه [17] ص 51

بعد انتهاء المفتش من التحقيق في الشكاية في كل الجوانب المذكورة، ينبغي عليه تحرير اقتراحاته والحلول التي يراها مناسبة لحل النزاع في شكل تقرير مبدئي، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بنى عليها تقدير الضريبة، وبعبارة واضحة وبسيطة، يوجهه إلى المدير الولائي للضرائب الذي كلفه بإجراء التحقيق في الأجل القانونية، لأجل اتخاذ القرار المناسب في موضوع الشكاية، دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية.

وإذا كانت القاعدة العامة أن رئيس المفتشية الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة المتنازع فيها هو المؤهل لدراسة الشكوى مهما كانت طبيعة الضريبة، فالإستثناء يقضي بأنه يمكن لرئيس المفتشية تفويض دراسة الشكوى للأعوان الخاضعين لسلطته، والذين لهم على الأقل رتبة مراقب طبقاً لأحكام المادة 317 ق.ض.م.

فدراسة الشكوى في كل الحالات شخصية، والقائم بالدراسة يجب أن يشير في ورقة التحقيق وفي الخانة المخصصة لذلك لاسمه ولقبه ورتبته.

### 2.2.1.1. اتخاذ القرار بشأن الشكاية.

بعد الإنتهاء من التحقيق في الشكاية من قبل المفتش المكلف بذلك و إرسال تقريره المتضمن اقتراحاته إلى الإدارة الضريبية التي كلفته بذلك، و المتمثلة سواء في المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز



الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى و ذلك كل حسب اختصاصه ،يتم إصدار القرار بشأن الشكاية ، كما أن للإدارة المركزية حالات تختص بموجبها في بعض الشكايات وهذا ما سنعرضه من خلال ما يلي:

#### 1.2.2.1.1. البت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب:

يصدر المدير الولائي للضرائب قراره حول الشكايات المقدمة من المكلف بالضريبة وفقا للمعطيات القانونية و الإدارية المتوفرة لديه و ذلك في اطار اختصاصه الموكل إليه قانونا بموجب المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية .

حيث يبت في الشكاوي المتعلقة بالقضايا التي يتجاوز مبلغها الإجمالي 50 مليون دينار جزائري، مع الإشارة إلى أنه فيما يخص الشكاوي التي تتعلق بأعمال يتجاوز مبلغها الإجمالي 20 مليون دينار جزائري عليه أن يأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية .

و يصدر قراره في أجل ستة أشهر يبدأ حسابها من يوم تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة ، و يمدد هذا الأجل لشهرين إضافيين ليصبح ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب .

كما يقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة، و كل هذا حسب المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية .

و يتم البت الفوري في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائيا خاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الآجال الممنوحة للمكلف من أجل إيداع شكواه، وتجدر الإشارة إلى أن الآجال السابق الإشارة إليها في حالة طلب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة تكملة ملف الشكوى ،لا يبدأ سريانها إلا من يوم استيلاء الإدارة لجواب المكلف.

و للمدير الولائي للضرائب أن يعرض النزاع مباشرة على القضاء قبل البت في الشكاية و ذلك حسب الإجراءات الواردة في المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية، و له كذلك تفويض اختصاصه بالنسبة لقبول أو رفض الشكاوى التي تقدم بها المكلفين بأداء الضريبة إلى أعوان إدارة الضرائب المعنيين ،بشرط أن يكون لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل ، و ليس له أن يفوض اختصاصه إلا بالنسبة لتسوية القضايا بمبلغ إجمالي أقصاه مليونين دينار جزائري، وبالتالي فليس له أن يفوض اختصاصه فيما زاد عن هذا المبلغ.

\_ بعد انعقاد الاختصاص إلى المدير الولائي للضريبة و التحقيق فيها ،يصدر قراره الذي يمكن أن يتضمن رفضا كلياً أو جزئياً لطلبات المكلف بالضريبة أو تخفيض جزء أو كل الضريبة ،و عليه أن يسبب قراره ببيان الأسس القانونية التي بني عليها، هذا حتى يتمكن المكلف الضريبي من تقديم طعنه في القرار أمام

لجان الطعن الإدارية أو أمام القضاء حسب اختياره، أما إذا تم إعفاؤه من الضريبة المفروضة عليه، فيتم تعويضه بالمبلغ الذي كان قد سدده إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو على أرباح الشركات أما فيما عدا ذلك يتم إجراء المقاصة.

\_ يتم تبليغ القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب إلى المكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكاية، أما إذا تعلق الأمر بالقبول الكلي للشكاية، فإنه يتم التبليغ بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالوصول [18]ص52

#### 2.2.2.1.1. البت في الشكاية من قبل رئيس مركز الضرائب:

يختص رئيس مركز الضرائب بإصدار قرارات التخفيض الجزئي أو الرفض باسم مدير الضرائب الولائي في القضايا ذات المبلغ الإجمالي أقصاه 10 مليون دينار جزائري، و ذلك طبقا لنص المادة 3/76 المعدلة بموجب القانون رقم 06\_24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 و يكون أجل البت في الشكاية نفسه، كما سبق توضيحه فيما يخص آجال البت في الشكاية من قبل المدير الولائي للضرائب.

و لرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض اختصاصه إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، و يمارس هذه الصلاحية بالنسبة لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي من حقوق و عقوبات مليون دينار جزائري .

#### 3.2.2.1.1. البت في الشكاية من قبل رئيس المركز الجوارى للضرائب:

يختص رئيس المركز الجوارى للضرائب في اتخاذ القرارات التي تتعلق بقضايا يقدر مبلغها الإجمالي كحد أقصى 5 مليون دينار جزائري ، و يبت في الشكاوى في نفس الآجال التي تخص المدير الولائي للضرائب السابق شرحها .

و له كذلك صلاحية تفويض الاختصاص إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل بالنسبة لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي من حقوق و عقوبات خمسمائة ألف دينار جزائري (500.000دج).

#### 4.2.2.1.1. البت في الشكاية من قبل مدير المؤسسات الكبرى:

تنص المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية على سلطة مدير المؤسسات الكبرى في البت في الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين الذين تم ذكرهم حصرا في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلة في:

\_ الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في ميدان المحروقات و كذا الشراكات التابعة لها .

\_ شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال الذي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية ،مائة مليون دينار جزائري.

\_ تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا و التي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري.

\_ الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية ،و كذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر.

و يتم البت في الشكايات المقدمة من طرف هؤلاء الأشخاص من طرف مدير المؤسسات الكبرى في أجل ستة أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تقديم الشكاية ، و يمدد الأجل بشهرين ليصبح ثمانية أشهر في الحالة التي يتطلب فيها أخذ الرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب ،أي في الشكاوي التي تتعلق بعمليات يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات ثلاثين مليون دينار جزائري .

كما تضيف الفقرة السادسة من المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه لمدير المؤسسات الكبرى سلطة تفويض اختصاصه كليا أو جزئيا بالنسبة لقبول أو رفض الشكاوى للأعوان الذين لديهم رتبة مفتش مركزي على الأقل، ولا يمكن له تفويض اختصاصه إلا بالنسبة لتسوية العمليات التي لا يتجاوز سقفها مبلغ خمسة ملايين دينار جزائري .

#### 5.2.2.1.1. البت في الشكاية من قبل الإدارة المركزية.

تختص الإدارة المركزية بالبت في بعض من أنواع الشكاوى، كما تختص بإعطاء الرأي المطابق في بعض الشكاوى و ذلك حسب نص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك كما يلي:

#### حالة الفصل في الشكاوي

تختص المديرية العامة للضرائب بالبت في الشكاوى التي كانت موضوع تحقيقات منجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق والعقوبات 50 مليون دينار جزائري.

لم يحدد المشرع الجزائري المدة التي تبت خلالها الإدارة المركزية في هذا النوع من الشكايات، إلا أن نص المادة 1/77 من قانون الإجراءات الجبائية تضمن المدة التي يبلغ فيها قرارها ،حيث يتم تبليغه للمكلف بأداء الضريبة من طرف المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا في مهلة ثمانية أشهر.

### حالة تقديم الرأي المطابق

تختص المديرية العامة للضرائب بتقديم الرأي المطابق حول الشكاوى المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب و التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من حقوق و غرامات عشرة ملايين دينار جزائري، و هذا الرأي يكون ملزم للمدير الولائي للضرائب لا يمكنه الخروج عنه ،ويتم تمديد الفصل في الشكاوى كما سبق ذكره إلى ثمانية اشهر..

كما تختص كذلك بتقديم الرأي المطابق بخصوص الشكاوى المقدمة إلى مدير المؤسسات الكبرى و التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من حقوق و غرامات 50 مليون دينار جزائري.

#### 3.1.1. موقف القضاء من شرط تقديم الشكاية :

إنّ الإشكالية القانونية المطروحة على القضاء في هذا المجال تتمثل في معرفة الطبيعة القانونية للشكاية النزاعية، وكذا معرفة جزاء انعدامها.

إنّ حق اللجوء إلى القضاء من الحقوق العامة التي يكفلها القانون للناس جميعا فلكل شخص حق الإدعاء مباشرة أمام القضاء ،سواء كان محقا في ادعائه أم لا وهو الحقّ الذي تقضي به الأصول العامة، غير أنّه قد ترد على هذا الأصل بعض الاستثناءات ،فقد يتدخل المشرع لمنع شخص من الالتجاء أمام القضاء عن طريق تقييد هذا الحق،

وقد يكون هذا القيد مطلقا أو يكون مؤقتا، حيث يمنع القانون الشخص من الالتجاء إلى القضاء قبل القيام بعمل معين كالتظلم الإداري المسبق أو أيّ قيد آخر يشترطه القانون، وإنّ غاية المشرع من ذلك هي تخفيض العبء على القضاء، بمنع عرض هذه المنازعات إبتداءا، وإلزام المكلفين باستيفاء القيد قبل الالتجاء إلى القضاء ممّا يساعدهم على حلّ نزاعاتهم وديا،وعليه فإنّ المشرع يهدف من خلال ذلك إلى حماية الصالح العام، ومن ثم فإنّ هذا الهدف متعلق بالنظام العام،وعليه يجب على المحكمة أن تثيره من تلقاء نفسها[19]

وهذا ما ذهب إليه قضاء مجلس الدولة، حيث استقرّ على أنّ شرط تقديم الشكاوى النزاعية – التظلم الإداري – من النظام العام، وأنّه يمكن للقاضي أن يثيره من تلقاء نفسه و من قراراته:

\_القرار رقم 6509 المؤرخ في 25/02/2003[20]ص75، والذي جاء في حيثياته ما يلي:" حيث أنّه بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 و 169 مكرر،والمادة 830 من قانون إجراءات مدنية وإدارية فإنّه يجوز رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق.

و لكن حيث أنّ المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة أنّ المنازعات الخاصة، ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

حيث أنّ التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية، وهو من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والملغاة بالمادة 70 من قانون إجراءات جبائية و المتضمنة لنفس الحكم .

حيث أنّ رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعيّن معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً".  
 \_ كما نجد قرار آخر [21] ص 104-105 ذهب في نفس الاتجاه بحيث اعتبر شرط التظلم المسبق من النظام العام ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه وجاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث أنّ المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى بشأنها أمام إدارة الضرائب.  
 حيث أنّ عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام يمكن للقاضي إثارته تلقائياً و يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً".

\_ مجلس الدولة في القرار الصادر بتاريخ 2003/05/20 في الملف رقم 008697 قام بإثارة عدم تقديم طعن إداري مسبق من تلقاء نفسه في القضية بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة " عيادة صور" ضد مديرية الضرائب لولاية باتنة، وجاء في حيثيات القرار ما يلي: " حيث أنّه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أنّ المستأنف أخلّ بإجراء جوهري عند رفعه للدعوى الحالية وذلك بعدم قيامه بطعن إداري مسبق، وذلك عن طريق الشكوى الواجب تقديمها لمدير الضرائب للولاية طبقاً للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية الملغية لهما والمتضمنة لنفس الحكم.

حيث أنّ الطعن المسبق في منازعات الضرائب من النظام العام يثيره القاضي تلقائياً.  
 حيث أنّ قضاة الدرجة الأولى أخطئوا بمناقشتهم للموضوع قبل التحقق من صحة الإجراءات، لذا يتعين القضاء بإلغاء قرارهم المستأنف فيه وفصلاً من جديد بالتصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً".

\_ القرار رقم 2006/138 المؤرخ في 2006/06/17 الصادر عن مجلس قضاء غليزان، والذي جاء فيه: «حيث أنّ الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم، أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب تدخل ضمن الطعن النزاعي عندما تتعلق بالأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي طبقاً للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

\_ حيث أنّ المدعي رفع الدعوى الحالية مباشرة بعد استلامه الإشعار المتعلق بسند التحصيل دون اللجوء إلى تقديم طعن إداري مسبق بغرض الاحتجاج حول حقوق التسجيل، وعليه يلاحظ أنّ الدعوى الحالية جاءت مخالفة للإجراءات الشكلية المتعلقة بالتظلم الإداري المسبق قبل اللجوء إلى الطعن القضائي مما يتعين معه رفض الدعوى شكلاً .

\_ و كذا القرار رقم 2006/85 المؤرخ في 2006 /04/08 الصادر عن مجلس قضاء غليزان والذي جاء فيه «حيث أنّ المدعى عليه مدير الضرائب دفع برفض الدعوى شكلاً، لكون المدعي لم يحترم الإجراءات

الشكلية طبقا للمادة 200 من قانون المالية التي ألغت المادة 359 من قانون التسجيل، وأنّ المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية تفرض في حالة النزاعات المتعلقة بحقوق التسجيل تقديم الطعن أمام مدير الضرائب.

\_\_ حيث أنه بعد مناقشة القضية ودراسة الوثائق لاحظنا أن المدعي لم يقدم تظلماً أمام مديرية الضرائب، و أن الرسالة التي بعث بها إلى مديرية الضرائب بتاريخ 2005/04/03 ليست رسالة موصى عليها والتي يجب تسجيلها لدى المصالح المذكورة، وبالتالي حساب المهلة المحددة والتي من خلالها يمكن للمدعي رفع الدعوى.

\_\_ حيث أن المدعي لم يحترم الإجراءات الشكلية الواجب إتباعها قبل رفع الدعوى أو اللجوء إلى القضاء، وتتمثل في الطعن أمام مديرية الضرائب برسالة مضمنة ومسجلة، وفي حالة عدم الاستجابة لطلبه خلال مهلة 4 أشهر بالإضافة إلى المهلة المحددة والقانون المعدل وبالأخص المادة 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية تمكنه اللجوء إلى القضاء وضمن الأجل المحدد في المادة المذكورة، بدءاً من تاريخ الاحتجاج إلى تاريخ رفع الدعوى وهي الجانب غير الوارد في قضية الحال مما يتعين على المجلس رفض الدعوى شكلاً.»

## 2.1. منازعات التحصيل الجبائي

إن منازعات التحصيل الجبائي لا تتعلق بحساب الضريبة كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء، وإنما تخص الكيفيات التي اتبعتها الإدارة الجبائية في اقتطاع حقوقها لذلك تسمى بمنازعات الإجراء. فمنازعات التحصيل الضريبي، تشترط أيضاً تقديم تظلم إداري مسبق أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء، ويخضع هذا التظلم إلى نفس الشكليات التي تناولناها في المبحث الأول تقريبا، ولكن تختلف من حيث الموضوع، بحيث أنّ منازعات التحصيل تنقسم إلى صنفين من المنازعات :

\_\_ منازعات تتعلق بإجراءات المتابعة، ويتم ذلك من خلال اعتراض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة الجبائية في حد ذاته .

\_\_ منازعات تتعلق بالالتزام في حد ذاته، ويتم ذلك عن طريق اعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات التحصيل القصري

أوجب المشرع لحل هذه المنازعات، لجوء المكلف بالضريبة، إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء.

وعليه فإننا في هذا المبحث نقوم بدراسة أهم الاعتراضات المتعلقة بإجراءات المتابعة في المطلب الأول، وأهم الاعتراضات المتعلقة بإجراءات التحصيل الجبري للضرائب في المطلب الثاني.

### 1.2.1. المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة الجبائية

إن عملية تحصيل ديون الخزينة العامة المتعلقة بالضرائب، تخضع لإجراءات استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للالتزامات، فبعد تحديد أساس الضريبة و المبلغ الواجب الأداء من طرف المكلف بالضريبة، تدخل مهمة قابض الضرائب الذي عهد إليه المشرع مهمة تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم ، و يقصد بها العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل و التي على قابض الضرائب احترامها قبل دخول الضريبة حيز التنفيذ، فقبل أن يتخذ قابض الضرائب الموظف المختص بالتحصيل، إجراءات التحصيل الجبري ضد الخاضعين للضرائب، عليه مراعاة بعض الإجراءات، واحترام مرحلة التنفيذ الودي للضريبة، أي مراعاة آجال محددة لمباشرة إجراءات التحصيل، لأنّ الضريبة تدخل حيز التنفيذ وتكون مستحقة الدفع، من تاريخ آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على جدول التحصيل [12] ص 105-104، إذا كانت الضريبة مقدرّة تقديرا عاديا، أمّا في حالة إعادة تقدير وعاء الضريبة من طرف إدارة الضرائب، فإنّ التحصيل يبدأ من اليوم الموالي لآخر يوم من الأجل الممنوح للخاضع للضريبة لكي يقدم احتجاجه على إعادة التقييم، وهو 40 يوم من تاريخ الإشعار بالإستيلام، أو من اليوم الموالي لانتهاء فترة 30 يوم الممنوحة للمكلف لتقديم التوضيحات حول تصريحاته، بعد دراستها من المفتش وقيام هذا الأخير بتحديد وعاء الضريبة، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى أوجب المشرع على قابض الضرائب قبل اللجوء إلى الطرق الجبرية للتحصيل، القيام بالإجراء القانوني التحضيري (التنفيذ الودي) والمتمثل في توجيه إنذار إلى المكلف بالضريبة (المدين) المسجل في جدول الضرائب، يبين فيه مجموع كل حصص المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل، ويجب إرفاقه بحوالة الخزينة محررة سلفا، وإذا كانت الإنذارات متعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة، يجب أن ترسل هذه الأخيرة في ظرف مختوم، وبتمام هذه الإجراءات دون قيام المكلف بالرد والتنفيذ الاختياري والودي للضريبة، فإن قابض الضرائب يلجأ إلى الإجراءات التنفيذية الجبرية، و مقابل هذه السلطة الإستثنائية المخولة للإدارة نجد المشرع قد منح للمكلف وسائل قانونية يلجأ إليها للمحافظة على حقوقه و هي خاصة بجانب التحصيل الضريبي، تتمثل في الاعتراض على إجراءات التحصيل في كل المراحل، و هذا بمثابة طعن إداري مسبق الواجب استيفائه قبل عرض النزاع على القضاء و هذا ما سنحاول شرحه في الفروع التالية:

### 1.1.2.1. الإعتراض على شكليات سند التحصيل.

إن سند إجراء المتابعة أول إجراء يسبق الإجراءات التنفيذية، ووجب لكي يكون صحيحا و لكي تكون الحقوق الواردة فيه مستحقة، أن تتوفر فيه بعض الشكليات و تحترم الآجال القانونية. إن الاعتراضات على شكليات سند التحصيل المنصوص عليها في المادة 2/154 من قانون الإجراءات الجبائية، تكون عادة منصبة على عدم احترام قابض الضرائب لشكليات إجراءات المتابعة، المتمثلة في الحجز، والغلق المؤقت للمحلات، والبيع الجبري للأموال الخاضعة للضريبة .

أما وحسب المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية في الصياغة الفرنسية للنص، فإن الاعتراض على سند المتابعة لا يمكن أن يكون إلا على قبول السند من حيث الشكل، بمعنى أن وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة يعدّ شرطا أساسيا لقبول الاعتراض، كقيام إدارة الضرائب بمباشرة إجراءات التحصيل في محل الإقامة القديم للمكلف، بحيث يعتبر عيب شكلي في سند التحصيل [22] ص43 وفقا للقرار الصادر عن المحكمة العليا، تحت رقم 62575، المؤرخ في 1991/01/27.

ويتم تقديم هذه الاعتراضات إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر، اعتبارا من تاريخ تبليغ السند [03] ص28، وفقا للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، ويكون البتّ في الاعتراض من طرف رئيس المصلحة في غضون شهر من تقديم الاعتراض، الذي يتم مقابل وصل، وإذا لم يتم الفصل في الاعتراض خلال المدة المذكورة، أو أن القرار الصادر في الاعتراض لم يرض به المعارض، يمكنه اللجوء إلى القضاء لرفع دعوى قضائية خلال شهر من تاريخ التبليغ، أو انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة لكي يبتّ في الاعتراض .

### 2.1.2.1. الإعتراض على آجال سند التحصيل

يمكن للمكلف كذلك أن يعترض على السند من حيث آجال تبليغه، حيث تكون الضريبة مستحقة الدفع عند حلول الآجال القانونية وفقا للحالات التالية:

#### 1.2.1.2.1. حالة التقدير العادي للضريبة:

تدخل الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول ،و تصبح مستحقة الدفع في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التنفيذ و بالتالي ليس لقابض الضرائب قبل حلول هذا التاريخ مطالبة المكلف بالتسديد.

#### 2.2.1.2.1. حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف :



إذا توصل المحققون إلى إعادة تقدير الوعاء الضريبي، تعطى للمكلف الضريبي مهلة 20 يوم لتقديم ملاحظاته فلا تدخل الضريبة حيز التنفيذ إلا بعد مرور هذا الأجل.

#### 3.2.1.2.1. حالة التحقيق في تصريح المكلف:

إذا نتج عنها إعادة التقدير، فعلى المحقق طلب توضيحات من المكلف في أجل 30 يوم، و بانقضاء هذا الأجل له أن يحدد أساس الضريبة تلقائياً، و بالتالي تدخل حيز التنفيذ من اليوم الموالي لانتهاه الأجل، و في حالة عدم احترام هذه الآجال من طرف قابض الضرائب فللمكلف الحق في الاعتراض على الإجراءات التي يقوم بها هذا الأخير، و قد أوجب القانون على المكلف تقديم اعتراضه خلال شهر اعتباراً من تاريخ تبليغه بسند الإجراءات مقابل وصل إلى المدير الولائي للضرائب، و ذلك تحت طائلة البطلان، و يتم البت فيه من طرف رئيس المصلحة في مدة شهر من إيداع الاعتراض، و إذا لم يتم الفصل فيه خلال هذه المدة أو لم يكن القرار الصادر مقنعاً للمعارض، يجوز له اللجوء إلى المحكمة الإدارية في أجل شهر من يوم التبليغ أو من يوم انقضاء المدة الممنوحة لرئيس المصلحة للفصل في الاعتراض، و ذلك تحت طائلة عدم قبول الدعوى.

#### 2.2.1. المنازعات المتعلقة بإجراءات التحصيل القسري للضرائب :

تتميّز المنازعة الإدارية بصفة عامة، و الضريبة بصفة خاصة بكون أحد أطرفها و المتمثل في الإدارة الضريبية، يتمتع بامتياز التنفيذ الجبري على أموال مدينه بدون اللجوء إلى القضاء، هذا ما أورده المشرع الجزائري في نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، فلإدارة الجبائية بصفتها سلطة عامة بعد مرور الآجال المذكورة آنفاً و دخول الضريبة حيز التنفيذ، و تصبح هذه الأخيرة مستحقة الدفع، مباشرة إجراءات استثنائية من أجل تحصيل الضريبة، و ذلك دون اللجوء إلى القضاء، و تتم هذه المتابعات طبقاً للمادة المذكورة أعلاه على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين خاصة، إذا تعلق الأمر بالحجوز التنفيذية، و تتم المتابعات في هذه المرحلة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة لجدول التحصيل من طرف الوزير المكلف بالمالية، و تنحصر هذه الإجراءات التنفيذية التي تباشرها الإدارة الجبائية بعد استيفاء بعض الشروط في إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري و الحجز على أموال المكلف و مباشرة إجراءات البيع عند الإقتضاء .

و يجب أن يسبق هذه الإجراءات التنفيذية إخطاراً، يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، كما نصت المادة المذكورة أعلاه على الإجراءات التنفيذية، و التي تفتح المجال للمكلف لتقديم اعتراضاته في شأنها .

وموازاة لهذه السلطة الممنوحة للإدارة، و حفاظا على توازن المراكز القانونية بين الإدارة و المكلف بالضريبة، منح المشرع من جهة أخرى للمكلف الحق في الاعتراض على هذه الإجراءات و هذا ما سنبينه في الفروع التالية:

### 1.2.2.1. الاعتراض على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري :

لقد منح المشرع لإدارة الضرائب في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية إمكانية إغلاق المحل التجاري للمكلف بالضريبة وذلك كإجراء استثنائي، في حالة عدم التنفيذ الودي للضرائب، ولكن ذلك مقيد بالشروط التالية [03] ص 28

\_\_ يتخذ قرار الغلق المؤقت للمحل من طرف مدير الضرائب بالولاية، أو من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، كل واحد في مجال اختصاصه [23]، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

\_\_ لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق المؤقت 06 أشهر، ويتم تنفيذ قرار الغلق من طرف المحضر القضائي، والعون المتابع إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي، أو لم يكتتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل 10 أيام من التبليغ [24]

إن الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تمنح من الوالي أو سلطة أخرى تقوم مقامه، بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، وفي حالة عدم الحصول على الرخصة في أجل 30 يوم من إرسال الطلب إلى الوالي أو من يقوم مقامه، يمكن للمدير الولائي للضرائب أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر بمتابعة الشروع في البيع .

حسب نصوص المواد السالفة، عدم تنفيذ المكلف لالتزاماته اتجاه الإدارة الضريبية، يولد الحق للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب حسب مجال اختصاص كل واحد منهما، إصدار قرار غلق المحل التجاري بناء على اقتراح المحاسب المتابع، وذلك بعد استيفاء إجراء وجوبي وذلك تحت طائلة البطلان يتمثل في إخطار يبلغ بعد يوم واحد كامل من تاريخ استحقاق الضريبة وذلك عن طريق البريد، و هذا ما جاء في قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى الصادر في 14/04/1984 ".... من المقرر قانونا أن الحجز على منقولات المكلف يكون من اللازم تسبيقه بتبنيه يبلغ عن طريق البريد." وهذا ما جاء كذلك في اجتهاد مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 28/01/2002 تحت رقم 3712 .

و لا يجب أن تتجاوز مهلة غلق المحل 06 أشهر، و لا ينفذ هذا القرار إلا بعد تبليغه للمكلف بالضريبة المعني من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي و انتظار مهلة 10 أيام

الممنوحة للمكلف من أجل دفع دينه الجبائي، فإذا لم يتحرر المكلف أو يكتتب سجل للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة يتم تنفيذ قرار الغلق المؤقت من قبل المحضر القضائي أو العون المتابع. وفي مقابل ذلك، و طبقا لنص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة الحق في الإعتراض على قرار الغلق المؤقت و ذلك باعتباره من بين إجراءات التحصيل القصري، و ذلك في أجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأوّل الذي يقضي بالتصرف، كما وبإمكان المكلف بالضريبة و بعد القيام بهذا الإجراء، الطعن في قرار الغلق المؤقت أمام القضاء الإستعجالي، بأن يلجأ إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا بتقديم عريضة للطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد، و يتم الفصل في القضية وفقا لإجراءات الفصل في القضايا الإستعجالية، بعد سماع الإدارة الجبائية أو بعد استدعائها قانونا .

علما أن هذا الطعن لا يوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري .

وتتم إجراءات البيع من قابض الضرائب، بعد حصوله على رخصة من الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه، بعد أخذ رأي مدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، و إذا لم يتم الحصول على هذا الترخيص في أجل 30 يوم من تقديم الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه، لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إعطاء الترخيص للقائم بالمتابعات للشروع في البيع. [12]

#### 2.2.2.1. الإعتراض على الحجز و طلب استرجاع المحجوزات:

لقد سمح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية بموجب نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية الحجز على أموال المكلف بالضريبة لاستيفاء أموالها ضمن شروط وإجراءات هي:

يجب على قابض الضرائب توجيه إعدار إلى المكلف لتسديد ما عليه من ديون، و في حالات التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و التي يحدد فيها القانون أحكام خاصة بها، فإن التنبيه يوجه بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. و لكي يكون الإعدار صحيحا، يجب على القابض أن يعلم المكلف أن الإعدار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يسدد ما عليه من ديون في الأجل الممنوحة له، و يكون الحجز بعد يوم من التبليغ، كما أن مصاريف الحراسة تكون محددة من طرف الإدارة و تقع على عاتق المكلف بالضريبة .

بالرغم من إجازة المشرع للإدارة الجبائية الحجز على أموال مدينها، إلا أنه أعطى لهذا الأخير الحق في الإعتراض على إجراءات الحجز أمام المدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، و ذلك في أجل شهر من يوم تبليغ السند الأوّل الذي يقضي بالتصرف، ثم بعد ذلك يحق له رفع دعواه القضائية إذا لم يكن ردّ الإدارة مقنعا.

واستيفاء شرط التظلم المسبق إلزامي و هذا تحت طائلة عدم قبول دعواه القضائية، و في هذا المجال صدر قرار عن مجلس الدولة رقم 152508 مؤرخ في 1999/03/22 قضى أنه عدم القيام بالتظلم المسبق المذكور في المادتين 397 \_ 398 من قانون الضرائب المباشرة يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا، وهو نفس الشرط الوارد في نص المادة 70، 71 من قانون الإجراءات الجبائية والملغية لهما .

بالإضافة إلى حق المكلف في الاعتراض على إجراءات الحجز، له كذلك حق استرجاع الأشياء المحجوزة، حيث أنه وبالرجوع إلى نص المادة 153 قانون الإجراءات الجبائية، نجد بأن المكلف بالضريبة يمكن له أن يبادر بطلب استرجاع الأموال المحجوزة، وذلك بتقديمه بطلبه أول الأمر أمام المدير الولائي للضرائب بالولاية التي تمّ فيها الحجز، ويكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.

إن المدير الولائي بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز، يبادر بتبليغ القابض المختص بتأجيل عملية بيع الأشياء المطلوب استرجاعها، لحين الفصل في موضوع الطلب واتخاذ القرار بالرفض أو بقبول الطلب، و بصور القرار نكون أمام حالتين هما:

1.2.2.2.1. حالة قبول طلب استرجاع الأشياء المحجوزة: هنا يتم تبليغ قابض الضرائب برفع اليد على الأشياء المحجوزة.

2.2.2.2.1. حالة رفض الطلب كلياً أو جزئياً أولم يتم الردّ عليه في الآجال القانونية المحددة: ففي هذه الحالة يتم تقديم الطلب أمام القضاء ، وذلك بعد إنقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص للبتّ في الموضوع وهو شهراً كاملاً، أو بعد انتهاء شهراً كاملاً من تاريخ تلقي القرار وفقاً للمادتين 153-154 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن تقديم الطلب أولاً أمام المدير الولائي للضرائب قبل عرض الطلب على القضاء أمر إلزامي و هذا ما ذهب إليه قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/04/09 تحت رقم 207171 الذي جاء فيه: إن اشتراط القيام أولاً برفع طلب استرداد الأشياء المحجوزة و رفع اليد على الأموال طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 71 من قانون إجراءات جبائية حالياً دون تغيير أمر إلزامي قبل رفع الدعوى القضائية، و إلا كانت غير مقبولة.

3.2.2.1. الاعتراض على إجراءات البيع:

بعد اتخاذ إجراءات الحجز للمحل الخاص بالمكلف الخاضع للضريبة الذي امتنع عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة، يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات البيع القصري لعنصر أو عدة عناصر

مكوّنة للمحل التجاري ، و ذلك بعد حصول قابض الضرائب بالولاية على رخصة من طرف الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب.

أما بالنسبة لبيع المحل التجاري جملة، يكون بناء على طلب مقدم إلى القابض الذي يجري المتابعات خلال العشرة (10) أيام التالية لتبليغ الحجز التنفيذي ، و ذلك بشرط أن يكون الدائن مسجل قبل 15 يوم على الأقل من تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن .

و تجدر الإشارة إلى أنه لم يتم ذكر البيع الإجمالي للمحل التجاري في الأمر رقم 66\_112 المؤرخ في 06 مايو 1966 و عليه يكون وفق الأشكال المنصوص عليها في البيع بالمزاد العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية .

إن البيع الجبري لمحل المكلف بالضريبة في المزاد العلني يعتبر من أهم إجراءات التحصيل القصري وأخطرها للمكلف، وحسب المادة 154 قانون الإجراءات الجبائية، يمكن المعارضة في إجراءات البيع، وبالرجوع إلى المواد 151 و152 من نفس القانون، نجد أنّ هذه الأخيرة حددت إجراءات بيع أموال المكلف المدين المحجوزة، ومخالفة هذه الإجراءات القانونية من طرف إدارة الضرائب والعون المكلف بالمتابعات، يجعل ذلك محلاً للإعتراض عليه أمام إدارة الضرائب في مرحلة أولى، وأمام القضاء المختص في مرحلة ثانية، ويمكن أن نذكر أهم هذه الإجراءات التي يجب احترامها عند القيام بعملية البيع فيما يلي:

#### 1.3.2.2.1. إجراءات الإشهار :

تسبق هذه المرحلة البيع ، يتم خلالها إصاق الإعلانات بسعي من القابض المباشر للمتابعة على الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي البلدي لمكان تواجد المحل التجاري و في المحكمة التي يتواجد في دائرة اختصاصها المحل التجاري ، و كذا في مكتب القابض المكلف بالبيع ، و يتضمن الإعلان البيانات و تتبع فيه الشكليات التالية:

- \* بيان أسماء و ألقاب و موطن كل من صاحب المحل التجاري و القابض المباشر عمليات المتابعة.
  - \* بيان للرخصة التي يتصرف بموجبها القابض و التي تم شرحها سابقا.
  - \* بيان مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، سواء العناصر المادية أو المعنوية وطبيعة العمليات التي يباشرها ، ووضعية المحل و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إجراءات التسجيل.
  - \* بيان مكان و يوم و ساعة فتح المزاد العلني.
  - \* بيان لقب القابض الذي يباشر عملية البيع و كذا عنوان مكتب القباضة.
- و يجب إدراج الإعلان المذكور أعلاه قبل 10 أيام من القيام بعملية البيع ، في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في دائرة أو ولاية مكان تواجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بهذا الإجراء في محضر البيع كما سيتم بيانه لاحقاً، و من الممكن إعداد دفتر الشروط.

إن مراعات هذه الشكليات واجبة و إلا فلا يجوز القيام بعملية البيع و في الحالة العكسية للمكلف الحق في الاعتراض على عملية البيع.

#### 2.3.2.2.1. إجراءات المزايدة و صياغة عقد تحويل الملكية:

بعد تحديد تاريخ و مكان و ساعة فتح المزايدة، يتم عقد جلسة علنية لإجرائها و يتقدم المزايدون بعروضهم و يرسو المزايد على المزايد الذي تقدم بأحسن عرض ،المتمثل في الثمن الأعلى الذي يفوق أو يساوي ثمن التقدير المقترح ، و في حالة قصور المزايدات ،يباع المحل التجاري بالتراضي كما سنبينه لاحقاً. بعد رسو المزايد على الثمن الأعلى المعروض ،يقوم القابض بإعداد محضر البيع ،تسلم نسخة منه للمشتري و أخرى لصاحب العمارة التي يتواجد فيها المحل التجاري.

و يدفع الثمن نقدا إضافة إلى جميع مصاريف البيع ،و يقوم مفتش رئيس قسم الشؤون العقارية بالولاية بعد الإطلاع على محضر البيع و دفتر الشروط عند الاقتضاء بتحرير عقد تحويل الملكية ،الذي يخضع وجوبا لشكليات التسجيل على نفقة المشتري ،و ذلك قبل اللجوء إلى إجراءات نشر البيع، و في حالة تملص المشتري من التزامه بدفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لآخر راغب فيه، فإن القابض المختص يباشر المتابعات بموجب محضر البيع أو سند التحصيل الذي يقوم بإدراجه في التنفيذ مدير الضرائب بالولاية أو المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى[25]ص142، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة.

#### 3.3.2.2.1. إجراءات نشر البيع:

بعد تمام عملية البيع، يقوم القابض المباشر للمتابعة بنشر البيع و ذلك خلال شهرا اعتبارا من تاريخه، على شكل مستخرج أو إشعار يتم إصداره في جريدة مخوّل لها النشر قانونا ،وكذا القيام بالإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية التي يتواجد و يستغل فيها المحل التجاري، أو مكان قيد البائع في السجل التجاري بالنسبة للمحلات التجارية المتنقلة، و يجب أن يكون عقد تحويل الملكية مسجل قبل نشر هذا المستخرج أو الإشعار و إلا كان باطلا.

و يجب أن يتضمن هذا المستخرج وجوبا وتحت طائلة البطلان البيانات التالية:

بيان تاريخ التحصيل ،و مقداره ، و رقمه ،والمكتب الذي تمت فيه هذه العمليات ويتضمن كذلك تاريخ عقد البيع ،و لقب واسم و موطن كل من المالك السابق و الجديد للمحل التجاري و طبيعة المحل التجاري ،و مقره ،و الثمن المشروط بما في ذلك التكاليف أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل حقوق التسجيل ،و تحديد

آجال الاعتراض على البيع ،و اختيار الموطن في إقليم اختصاص المحكمة[12]

أما ضوابط النشر و آجال الاعتراض فتتمثل فيما يلي:

تجديد النشر: يجدد النشر أولاً فيما بين اليوم الثامن و اليوم الخامس عشر بعد الإدراج الأول للمستخرج أو الإشهار في جريدة مؤهلة قانوناً بذلك، و ثانياً خلال 15 يوماً بعد الإدراج الأول و يتم ذلك بنفس الإجراءات المتبعة في النشر الأول، يقوم القابض المباشر للمتابعة بالنشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية. إن الهدف من إجراءات النشر هي تقديم الاعتراضات التي تقدم بمقر مكتب قابضة الضرائب المعنية. و يجوز لكل دائن بادر باعتراض في أجل 30 يوم التالية للنشر الأخير، الإطلاع خلال الأربعين يوماً بعد النشر الأخير على نسخة من عقد البيع أو على أحد أصوله و على الاعتراضات الأخرى المقدمة إن وجدت و ذلك في نفس المقر الذي تستلم فيه الاعتراضات . وإذا لم يصدر أي اعتراض في الأجل المذكور أعلاه، يكون كل من المشتري والقابض المباشر للمتابعة بريئاً الذمة إزاء الغير.

#### 4.3.2.2.1. إجراءات البيع بالتراضي:

لقد سبق لنا القول أنه في حالة قصور المزاد، يباع المحل التجاري بالتراضي، و لا يمكن إجراء البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض و ذلك خلال 15 يوم من تاريخ الإعلان الثالث، و يتم بنفس الطرق و الكيفيات السالفة الذكر، أي اعتباراً من تاريخ الإعلان الثالث الذي يتم عن طريق الصحافة، وإعلانات تلصق على باب قابضة الضرائب المختلفة، ومقرّ المجلس الشعبي البلدي للمكان حيث يتم البيع، وتستلم طلبات المشتريين المعنيين في الأجل المذكور من قبل القابض المباشر للمتابعات.

و تتم إجراءات البيع بالتراضي وفق الشروط المنصوص عليها في المادتين 152؛ 153 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بشروط البيع بالتراضي للمنقولات و هي كالتالي:  
 \_ لا يتم البيع بالتراضي إلا بمبلغ يساوي على الأقل المبلغ المقدر للبيع.  
 \_ الحصول على ترخيص من المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو من مدير المؤسسات الكبرى حسب اختصاص كل واحد منهم.  
 \_ يتم البيع وفق قواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

و بتوافر هذه الشروط، يتم بيع المحل التجاري الخاص بالمكلف الذي تخلف عن دفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة في المجال الجبائي بالتراضي، و لا يمكن قبول أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها (10/1) عشر هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، و إذا سحب العارض عرضه قبل انقضاء أجل 15 يوم من تاريخ الإعلان الثالث، فلا يمكنه أن يسترجع قيمة الوديعة التي كان قد أودعها و إنما تبقى كسباً للخزينة العامة.

بعد الإنتهاء من عرض كلّ إجراءات بيع المحل التجاري الخاص بالمكلف، فإنه تجدر الإشارة إلى أن عدم احترام الإدارة الجبائية لإحدى هذه الإجراءات يولد الحق للمكلف في تقديم اعتراضه أمام المدير الولائي للضرائب في أجل شهر من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف، و ذلك باعتبار البيع من إجراءات التحصيل القصري وفقا للمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك قبل عرض طلبه أمام المحكمة الإدارية.

### 3.2.1. موقف القضاء الجزائري من إجراءات منازعة التحصيل الضريبي.

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

#### 1.3.2.1. التظلم:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة [26] ص 105-106، كرّس مبدأ صريح وهو أن عدم القيام بالتظلم المسبق المذكور في المادتين 397-398 من قانون الضرائب المباشرة الذي يؤكد نص المادة 71، 70 من قانون الإجراءات الجبائية الملغية لهما يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا، إلا أنه يعاب على هذا القرار أنه رفض الدعوى شكلا تحت عنوان «من حيث الموضوع» بل كان عليه أن يرفضها تحت عنوان من حيث الشكل.

وعلى نفس المنوال تقريبا سار مجلس الدولة في قرار آخر [27] ص 92، حيث اشترط في دعوى استرداد أشياء محجوز عليها ورفع اليد على الأموال، القيام أولا برفع طلب أمام المدير الولائي للضرائب طبقا للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة، وتوجه إلى هذا القرار نفس الملاحظات المذكورة أعلاه في القرار الأول.

#### 2.3.2.1. امتياز الخزينة العمومية في استيفاء ديونها:

لقد صدر قرار عن مجلس الدولة [28] ص 63-64، كرّس حق إدارة الضرائب في ممارسة امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل، وفقا للأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة، وذلك تطبيقا للمادة 991 من القانون المدني و 380 من قانون الضرائب المباشرة .

وعلى نفس المنوال تقريبا سار مجلس الدولة في قرار آخر [29]، حيث جاء في حيثياته ما يلي: «...وحيث أنّ تسجيل الرهن خرقا للقانون بالنظر إلى الوثائق المدرجة بالملف والمثبتة لاستحقاق الضرائب تجاه التعاقدية المدنية من 1992 أي قبل إبرام عقد رهن الحيازة، يفقد الرهن الاتفاقي قيمته القانونية،



وبالتالي لا يمكن الدفع به من طرف البنك للمطالبة بحق امتياز بناء على المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة... وحيث أنه يتعين القول إذن أن الرهن الإتفاقي لا يعطي أولوية لصاحبه لاستيفاء دينه إذا سجّل خرقاً للقانون وتبقى بالتالي الأولوية للخزينة العمومية...»

#### 3.3.2.1. صحة إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 30/07/2001 [30] ص 65-66 نلاحظ أنه طبق المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنّ الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية، وترسل للمعني في ظرف مغلق، وجاء في القرار أنّ المعني بلغ بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطلاً. ونجد مجلس الدولة في قرار آخر بتاريخ 28/01/2002، قد قضى بصحة إجراءات التحصيل الجبري وجاء في حيثياته: «...حيث أنّ إجراءات الحجز التنفيذي على المحل التجاري التابع للمستأنفة وذلك لتحصيل الضريبة المستحقة، تمت وفقاً لمتطلبات القانون وخاصة المواد 392 وما يليها من قانون الضرائب، والمادة 34 من الأمر 31/96، وعليه فإنّ طلب المستأنفة لإبطالها هذه الإجراءات طلب غير سديد ويتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف...»

#### 4.3.2.1. وقف تنفيذ إجراءات التحصيل:

بالرجوع إلى قرار مجلس الدولة المؤرخ في 17/12/2002 رقم 5671 نجد أنه أكد أنّ وقف تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص القاضي الإستعجالي، وأنّ وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق ولا يضرّ بمصالح وحقوق الأطراف ولا بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده عند الفصل في الموضوع، مادام أن قاضي الموضوع قرر تعيين خبير، ولقد اشترط مجلس الدولة في القرار المؤرخ في 15/10/2002 رقم 005543 من أجل الأمر بوقف تنفيذ الحجز على ضرورة أن تكون هناك دعوى أولية معروضة أمام قاضي الموضوع وجاء في حيثيات القرار: «... غير أنه بالرجوع إلى ملف الاستئناف والدعوى فإنه لا يوجد ما يثبت أنّ النزاع مطروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة...».

### خلاصة الفصل الأول

إن المشرع الجزائري بوضعه لقانوني الإجراءات الجبائية ، نجده قد خول الإدارة الجبائية بموجبها جملة من السلطات و الإمتيازات تمارسها في فرض و تحصيل الضريبة ، وخلال المرحلة الإدارية من المنازعة ، وبالرغم من اتساع هذه السلطات و أهميتها بالنظر للآثار التي ترتبها ، فإن المشرع الجبائي وضع مجموعة من الضوابط تنظم ممارسة الإدارة الجبائية لهذه السلطات سواء في مجال فرض أو تحصيل الضريبة ، كما منح المكلف بالضريبة الحق في التظلم على الضريبة المفروضة عليه وفق ما تم تناوله من إجراءات ، والرفض الكلي أو الجزئي لتظلمه لا يعد نهائيا ، بل تتاح فرصة أخرى للمشتكي لاسترجاع حقوقه عن طريق إخطار لجان الطعن المختصة إقليميا .

أما المكلفين بدفع الضريبة غير القادرين على تبرئة ذمتهم المالية اتجاه الخزينة العمومية لأسباب أو لأخرى ، لهم الحق في التقرب من الإدارة الضريبية بالتماس العفو عن سداد تلك الديون المستحقة ، وهذا ما سيتم التعرض إليه في الفصل الثاني .

## الفصل 2

### تسوية المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن ودراسة ميدانية تحليلية عنها

#### تمهيد

تخضع المنازعات الضريبية كذلك لإجراءات أخرى اختيارية، تتضمن تدخل لجان الطعن الإدارية قصد تسوية النزاع القائم بين المكلف وإدارة الضرائب، وذلك قبل اللجوء للمجالس القضائية . فبعد تلقي المكلف بالضريبة قرار الرفض الكلي أو الجزئي من طرف المدير الولائي للضرائب، له كامل الحرية بين اختيار تقديم الطعون إلى لجان الطعن الإدارية المتعلقة بالنزاع الضريبي، والتي تقوم بدورها باستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس الوعاء الضريبي أو حساب الضريبة... أو اللجوء للقضاء، ورفع دعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي مباشرة بعد تلقيه لقرار الرفض من طرف المدير الولائي للضرائب، مع الإشارة إلى أنه لا يمكن تقديم الطعون أمام لجان الطعن الإدارية بعد الالتجاء للقضاء بدعوى قضائية.

أما إذا كان المكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق يتعذر بموجبه إبراء ذمته تجاه الخزينة العامة، فإن المشرع أعطى له إمكانية التماس العفو من الإدارة الجبائية قصد إعفائه كلياً أو جزئياً من الضرائب المفروضة قانوناً وهذا ما سنتطرق له في المبحث الثاني .

#### 1.2. المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية:

إن لجان الطعن الإدارية فكرة مبتدعة في مجال الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وأوجدها المشرع الجزائري ونظمها بهدف التعاون والوصول لنتائج إيجابية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وهي ثلاث أنواع من اللجان منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تركز على ثلاث مستويات، بالتدرج من الأسفل للأعلى:

لجنة على مستوى الدائرة، لجنة على مستوى الولاية و أخرى على المستوى المركزي، يتوزع الاختصاص بينها بالنظر إلى قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بها.

و سنتناول هذه الأنواع المختلفة من اللجان من حيث تشكيلها و اختصاصها و الإجراءات القانونية للطعن أمامها و كذا الآراء الصادرة عنها في المطلب الأول .

أما في مجال حقوق التسجيل ، هناك لجنة إدارية للطعن تختص بالطعون بالإعفاء المقدمة في هذا المجال ، تتمثل في لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل، ولقد نص عليها المشرع الجزائي في المواد من 101 إلى 107 من قانون التسجيل، ثم تحويل النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية في المواد 38 مكرر 2 لأغاية المادة 38 مكرر 2ي ، والتي سنتطرق لها بالدراسة في المطلب الثاني .

### 1.1.2. المنازعة الضريبية أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال .

لقد أنشأت لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة بموجب المادة 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969 و قرارات التطبيق الصادرة في 16 أكتوبر 1969 و 2 مارس 1970 و نظمت بموجبها عملية تكوينها و تنظيم إجراءات سير أعمالها، ثم وسع الأمر 101\_76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976 من صلاحياتها، و بموجب القانون رقم 60/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 في المواد 29، 30، 31، منه . و القانون رقم 26/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 في المواد : 51.50.49 .

ثم أدخل المشرع تعديلات على هذه اللجان، في القانون رقم 03/94 المؤرخ في 1994/12/31 المتضمن قانون المالية سنة 1995 في المادة 22 منه، كل هذه التعديلات جاءت من أجل أن تواكب هذه اللجان الإصلاحات الاقتصادية و التحولات التي يشدها المحيط العام.

و لقد كانت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أحقية المشتكين في أن يلجؤوا إلى هذه اللجان المنصوص عليها في المواد 300 ؛ 301 ؛ 302 ؛ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة للحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس و عاء الضريبة أو حسابها، و إما للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

و لكن مع صدور القانون رقم 06 \_ 24 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 تم إلغاء هذه المواد ضمناً بالنص على أحكام مماثلة في المواد 80، 81، 81 مكرر منه و الطعن أمام هذه اللجان يكون اختياري، و يمكن اللجوء مباشرة إلى الطعن أمام القضاء .

حيث تنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه لكل مكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه حسب كل حالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة.

إن أول إجراء يتم بواسطته تدخل هذه اللجنة لتسوية النزاع يكون بطلب من المكلف بالضريبة و هذا ما يبين الطابع الاختياري للجوء إلى هذه اللجان ، و يكون من فائدة المكلف بدفع الضريبة للجوء لهذه اللجان

أولا قبل التجائه للقضاء، لأنه يستفيد من هذا الإجراء المرن، ويدخل بموجبه في حوار مع الإدارة الضريبية، الذي من شأنه تمكين الإدارة من إجراء فحص ثان للشكاية المقدمة و الرجوع عن قرارها الأول [13]ص65

و يقدم الطلب من طرف المكلف في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلامه قرار الإدارة، أو ابتداء من يوم انتهاء المهلة الممنوحة للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، دون البت في الشكوى.

و قد تم توزيع الاختصاص على اللجان الثلاثة المنصوص عليها في القانون حسب قيمة الضريبة المتنازع عليها، و سوف نتناول هذه اللجان بشيء من التفصيل من حيث تشكيلاتها القانونية و سير أعمالها في الفرع الأول، و اختصاصها وشروط وإجراءات تقديم الطعن أمامها والآراء الصادرة عنها في الفرع الثاني، وعلاقتها بالجهات الإدارية في الفرع الثالث على النحو التالي:

#### 1.1.1.2. التشكيلة القانونية وكيفية سير أعمال لجان الطعن الإدارية

لقد نصّت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المادة 81 مكرر، والتي ميّزت بين ثلاث لجان، التي هي محل دراستنا في هذا الفرع.

#### 1.1.1.1.2. التشكيلة القانونية للجان وكيفية سير أعمالها:

تختلف تشكيلة هذه اللجان من لجنة إلى أخرى كما يلي:

\_ لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على رقم الأعمال: لقد كانت هذه اللجنة في ظلّ الأمر رقم 68\_654 المؤرخ في 30/12/1968 والمتضمن قانون المالية لسنة 1969 تسمى اللجنة البلدية للطعن. و لكن مع صدور الأمر رقم 93\_18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 في المادة 29 منه، والتي تعدل المادة 300 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة أصبحت تسمى لجنة الطعن الإدارية للدائرة، و آخر نص نظم هذه اللجنة هو نص المادة 81 مكرر من القانون رقم 21-08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 و بموجبها تنشأ لدى كل دائرة لجنة للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على القيمة المضافة و هي تتألف من:

\* رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.

\* رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لِمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

\* رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز

الجوارى للضرائب .

\* عضوين أصليين و عضوين مستخلفين عن كل بلدية يتم تعيينهم من طرف الجمعيات أو الإتحادات المهنية، أو يختارون من بين المكلفين بالضريبة للبلدية من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي في حالة غياب الجمعيات و الإتحادات المهنية.

\* موظف من إدارة الضرائب له على الأقل رتبة مفتش، يعين من المدير الولائي للضرائب للقيام بمهمة كتابة اللجنة، أو يعين من رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الاختصاص .  
و على كل الأعضاء السابق ذكرهم استيفاء الشروط التالية:

\_ الجنسية الجزائرية.

\_ بلوغ سن 25 سنة على الأقل.

\_ التمتع بالحقوق المدنية .

\_ أن يتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية و تدوم عضويتهم مدة دوام عضوية المجلس الشعبي البلدي، في حالة وفاة أو استقالة أو عزل نصف أعضاء اللجنة أو أكثر يتم تعيين الأعضاء مجددا وفقا للشروط السالفة الذكر.

يتم اجتماع هذه اللجنة مرة في كل شهر و ذلك بناء على استدعاء من رئيسها، ولا يصح إجتماعها إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين الثلثان، أي حضور الأغلبية، ويجب على اللجنة استدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين، أو ممثليهم لسماع أقوالهم، الذين يكونون قد قدموا طعونهم أمام اللجنة و يتم تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ انعقاد اجتماعها.

\_ اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال: لقد كانت المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على إنشاء هذه اللجنة و لكن بموجب التعديل الجديد الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007 ألغيت هذه المادة و أصبحت المادة 81 مكرر/2 هي التي تنص على تشكيلة هذه اللجنة و كيفية سير عملها و اختصاصها.

وبموجب هذه المادة، يتم تأسيس لدى كل مجلس ولائي لجنة طعن ولائية في الضرائب المباشرة [31]ص09، وتتكون هذه اللجنة الكائنة على مستوى كل ولاية من:

\* قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا .

\* ممثل عن الوالي .

\* عضو من المجلس الشعبي الولائي .

\* مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو رئيس مركز الضرائب حسب الحالة.

\* ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية و في حالة تعذر ذلك فيكون من الغرفة المختصة إقليميا في الولاية .

\* خمسة أعضاء دائمين و خمسة أعضاء إضافيين يتم تعيينهم من طرف الجمعيات و الإتحادات المهنية ،و في حالة تعذر ذلك يتم اختيارهم من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي ،و تكون لديهم دراية كافية و معلومات تمكنهم من تنفيذ الأشغال المسندة إلى اللجنة .  
\* ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

\* موظف من إدارة الضرائب للقيام بمهمة كتابة اللجنة، له رتبة مفتش يعينه حسب الأحوال المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب .

يلتزم أعضاء هذه اللجنة بواجب السرّ المهني حسب أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ، و في حالة الإخلال بهذا الواجب يتعرضون للعقوبات الواردة في نفس المادة ،و يجب أن تتوافر فيهم نفس الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجنة الدائرة للطعن ،باستثناء أنه يجب أن يتم تعيينهم خلال الشهرين التاليين للتجديد العام للمجلس الشعبي الولائي، و مدة عضويتهم هي نفسها مدة عضوية المجلس الشعبي الولائي، و تمارس مهامها بنفس الكيفية التي تمارس لجنة الدائرة للطعن بها مهامها،أي أنها تعقد جلساتها مرة كل شهر على الأقل بطلب من رئيسها، ويجوز لها أن تستدعي الخاضعين للضريبة لسماعهم، غير أنه يجب إشعارهم بذلك قبل عشرين (20) يوم على الأقل من تاريخ الإجتماع.

\_\_ اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:لقد كانت المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على إنشاء لجنة مركزية للطعن و لكن ألغيت هذه المادة ضمناً بموجب المادة 81 مكرر/3 و ذلك بتحويل محتواها إلى هذه الأخيرة، مع إدخال تعديلات طفيفة ،و تنشأ هذه اللجنة لدى الوزير المكلف بالمالية، برئاسته أو برئاسة ممثله المفوض، وتتضمن التشكيلة التالية:

- \* الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً رئيساً .
- \* ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل .
- \* ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل .
- \* المدير العام للميزانية أو ممثله برتبة مدير على الأقل .
- \* المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه برتبة مدير على الأقل .
- \* ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية و إذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.
- \* ممثل عن الإتحاد المهني المعني.
- \* ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية أو ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر الأمر .
- \* ممثل معين من مدير المؤسسات الكبرى.
- \* نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً.

\_ كتابة اللجنة معهودة إلى مصالح المديرية العامة للضرائب و يعين أعضاؤها من قبل المدير العام للضرائب.

تعقد هذه اللجنة اجتماعاتها بناء على استدعاء رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل و ذلك بعد تبليغ جدول أعمالها إلى جميع الأعضاء قبل 10 أيام من تاريخ إجتماعها، و لا يصح اجتماع هذه اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء ، أي بحضور 04 أعضاء على الأقل (50%)، و يتم استدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم الذين قدموا طعونهم أمام اللجنة لسماع أقوالهم ، و يجب عليها تبليغهم الإستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ الإجتماع ، و بإمكان اللجنة كذلك خلال إجتماعها، سماع أقوال المدير الولائي للضرائب المعني ، أو مدير المؤسسات الكبرى ، بغرض الحصول على المعلومات و التوضيحات اللازمة التي تساعد على الفصل في النزاع.

#### 2.1.1.1.2. شروط وإجراءات تقديم الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب :

يقوم المكلف بالضريبة بتقديم الطعون أمام لجان الطعن الإدارية خلال شهرين التالية لتاريخ إستيلائه لقرار المدير الولائي للضرائب، سواء كان قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي وحتى في حالة سكوت إدارة الضرائب[32]ص. إلا أن تقدم المكلف بالطعن أمام هذه اللجان مرهون بجملة من الشروط الواجبة الإحترام.

#### شروط تقديم الطعن أمام اللجان الإدارية

يجب أن تتوفر الطعون المقدمة للجان الطعن الإدارية على نفس الشروط الشكلية والموضوعية بالنسبة للشكاية المقدمة أمام المدير الولائي للضريبة ، مع إضافة شروط أخرى نختصرها فيما يلي :

\_ يجب ان يكون المكلف بالضريبة قد تقدم بشكايته أولا أمام المدير الولائي للضرائب والذي كان قد اتخذ قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاية ، أو امتنع عن الرد خلال المدة المحددة قانونا.

\_ أن لا يكون المكلف بالضريبة قد رفع الأمر أمام الجهة القضائية المختصة.

\_ على المكلف بالضريبة أن يتقدم بطعنه أمام رئيس اللجنة المختصة بمكان فرض الضريبة[33]ص98

\_ أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم الطعن أمام هذه اللجان خلال 4 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة.

\_ أن يكون تقديم الطعن حسب الحصة الضريبة المفروضة عليه، حيث أنه بالنسبة للجان الطعن على مستوى الدائرة تكون أقل من مليوني 2.000.000 دج أو يساويها .

\_ بالنسبة للجان الطعن على مستوى الولاية تكون الحصة الضريبة المفروضة عليه من مليوني 2.000.000 دج إلى أقل من 20.000.000 دج أو تساويها .

\_ بالنسبة للجان الطعن على المستوى المركزي، أكثر من 20.000.000 دج.



ـ يجب على المكلف بالضريبة تحديد المحتوى من ظروف نشوء الضريبة المتنازع عليها وطبيعتها، كما عليه أن يضمن طعنه أسباب رفضه دفع مبلغ الضريبة وإثباتات ذلك وتوضيح العمليات التي أنجزها.

ـ على المكلف بالضريبة تحديد مبلغ التخفيض الذي يود الحصول عليه [34]

بعد قبول لجان الطعن الإدارية الطعون المستوفية للشروط السالفة الذكر، فإنها تسري فيها وفق إجراءات معينة.

### إجراءات السير في الطعون المقدمة للجان الطعن الإدارية

● استقبال الطعون: بعد استلام الطعون المقدمة من المكلف بالضريبة من طرف لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، يقوم كاتب اللجنة بتقييدها في سجل سنوي خاص بكل لجنة ، ويشكل ملفا يضمه طعن المكلف بالضريبة والقرار الذي أصدرته الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي مرفوقا بنسخة من الإخطارات، وبعد هذا يسلم وصل للمكلف بالضريبة ، ثم تقوم لجنة الطعن بإرسال الملف إلى مديرية الضرائب العامة لدى المدير الولائي للضرائب.

● تسجيل الطعون لدى المديرية العامة للضرائب: عند إرسال الملف لهذه الأخيرة، تقوم بتسجيل الطعون بالترتيب حسب ترقيم متواصل وذلك في سجل خاص بكل لجنة، وبعد ذلك تجمع كل الملفات في أوراق تسمى أوراق البحث، ويكون لمدير الضرائب صلاحية تحرير المحضر، وتوجيه كشف إيصال إلى قابض الضرائب للحصول على معلومات تخص وضعية تحصيل الضريبة ، دون إرسال الملف إلى الموظفين المكلفين بتحديد الوعاء الضريبي للإستشارة، ومن هنا يتحصل المدير الولائي للضرائب على العناصر التي تسهل على اللجنة حل النزاع المعروض عليها، وبعدها يحرر المدير محضر إرسال الملفات للجان وتسجيل تاريخ إعادة إرسالها [35] ص 55

● رجوع الملفات إلى اللجنة: عند رجوع الملفات النهائية من مديرية الضرائب فإنها تعرض على اللجنة، ثم تقوم هذه الأخيرة باستدعاء الأعضاء لانعقادها [36] ص 02

بعد تسلم لجنة الطعن تقرير المدير الولائي للضرائب، تجتمع بناءً على طلب من رئيسها الذي يجب عليه أن يبلغ أعضائها بمدة (10) عشرة أيام قبل تاريخ الاجتماع.

كما يمكن استدعاء المكلف بالضريبة قصد سماعه، وفي هذه الحالة يجب إخطاره (20) عشرين يوما قبل تاريخ الاجتماع، وتنعقد كل لجنة بتوافر النصاب القانوني لاجتماعها :

● بالنسبة للجنة الطعن الإدارية للدائرة، فإن النصاب هو ثلثي ( 3/2 ) الأعضاء على الأقل

● بالنسبة للجنة الطعن الولائية ، فإن النصاب هو سبعة (7) أعضاء على الأقل.

● أما اللجنة المركزية للطعن، فإن النصاب هو أربعة (4) أعضاء على الأقل.

تجتمع كل من اللجنة المركزية والولائية والدائرة للطعن مرة واحدة في الشهر بناء على استدعاء من رئيسها، وتتخذ كل لجنة قراراتها بالأغلبية ، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .

### 2.1.1.2. اختصاصات وآراء لجان الطعن الإدارية:

لكي يعود الاختصاص إلى هذه اللجان يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد اختار اللجوء إليها ، و أنه لم يقدم طعنا بخصوص النزاع أمام الجهات القضائية المختصة ، و يقدم طعنه أمام هذه اللجان في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تلقيه لقرار المدير الولائي، سواء برفض شكواه كلياً أو جزئياً. إنّ صلاحيات لجان الطعن المذكورة أعلاه، توسعت بموجب قانون المالية لسنة 1998 [37]ص(2)(3)، بحيث أصبحت تبتّ في النزاعات المترتبة [12]ص عن الرّسم على القيمة المضافة الذي هو صنف من أصناف الجباية غير المباشرة، لذلك سندرس هذه الاختصاصات التي تختلف حسب قيمة الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة أو الرّسم على القيمة المضافة ، وطبيعة الآراء التي تصدر عنها وفق ما يلي:

#### 1.2.1.1.2. اختصاصات لجان الطعن الإدارية:

تختص هذه اللجان بالنظر في قرارات إدارة الضرائب المتعلقة بنزاعات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، ولقد أخذ المشرع بالمعيار المالي لتوزيع الاختصاص بين هذه الأخيرة كما يلي :

#### اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

يتمحور اختصاص لجنة الدائرة للطعن وفقاً للمواد 80، 81، و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، في تقديم آراء بخصوص طلبات المكلفين بالضريبة، في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة، المقدمة ضد قرار المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي لشكاويهم، أو ضد قرارهم بالرفض الضمني، على أن تقدم هذه الطلبات في مهلة 4 أشهر من تاريخ تبليغ قرار الرفض الكلي أو قرار الرفض الجزئي، أو من يوم انتهاء المهلة الممنوحة للمدير الولائي للبتّ في الشكاوى، و المتمثلة في 06 أشهر أو 08 أشهر أو شهرين حسب الحالة .

إنّ لجنة الدائرة تختص بالنظر فقط في الطلبات المقدمة من الخاضعين للضرائب المتضمنة مبلغ يقل عن 200,000 دج ، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو الرّسم على القيمة المضافة T.V.A وهذا وفقاً لتعديل قانون المالية لسنة 2004 حيث كان المبلغ قبل التعديل هو 200,000 دج، كما تختص في

طلبات المكلفين بالضريبة التابعة لاختصاص المركز الجوارى للضرائب، و كذلك طلبات إرجاء الدفع، وفقا لقانون المالية لسنة 2007.

وتكون العبرة في تحديد المبلغ، بتاريخ تقديم الشكاية الإلزامية أمام المدير الولائي للضرائب، بمعنى أن العبرة بالمبلغ قبل التخفيض وليس بعده، و تختص كذلك في الطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب، كما تنظر في طلبات إرجاء الدفع و ذلك بتطبيق نفس الأحكام الواردة في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بطلبات إرجاء الدفع أمام الإدارة الجبائية بعد دفع نسبة 20% من الحقوق و العقوبات محل النزاع.

### اختصاصات لجنة الولاية للطعن

تختص اللجنة الولائية للطعن بإبداء آرائها وفقا للمادة 81 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، في طلبات الخاضع للضريبة ضد قرار المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى، أو مدير المؤسسات الكبرى الراض كليا أو جزئيا لطلباته، أو في قرار الرفض الضمني، ويقدم الطلب في مهلة أربع أشهر من تبليغ قرار الرفض الصريح، أو من يوم انتهاء المهلة القانونية الممنوحة للمدير الولائي، أو السلطة المختصة للبتّ في الشكاية الإلزامية في حالة القرار الضمني بالرفض، إنّ مجال اختصاص هذه اللجان، يتحدد بالطلبات المقدمة من المكلفين بالضريبة المتعلقة بالحصول من الضرائب المباشرة و الرّسم على القيمة المضافة T.V.A التي تزيد عن 2000.000 دج وتقلّ عن 20.000.000 دج

كما تختص كذلك في الطلبات المقدمة من المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب وكذا طلبات إرجاء الدّفْع، و تقدم الطلبات أمام هذه اللجنة في أجل شهرين من يوم تبليغ قرار الرفض الصريح، أو من يوم انتهاء المهلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الفصل في الشكاية .

### اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تختص اللجنة المركزية بالبتّ في طلبات الخاضعين للضرائب المقدمة في أجل أربع أشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، أو من تاريخ انتهاء مهلة البتّ في الشكاية في حالة القرار بالرفض الضمني، أو من تاريخ استلام رأي اللجنة الولائية، وعلى العموم فإنها تختص وفقا للمادة 81 مكرر و 173 من قانون الإجراءات الجبائية في: [12]

\_ النظر في موضوع الطعون المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى فقط دون غيرها، و التي كانت محل قرار رفض كلي أو جزئي صادر عن مدير المؤسسات الكبرى مهما بلغت قيمتها .

\_ النظر في النزاعات التي يفوق فيها مبلغ الحقوق، والغرامات، والرسم على القيمة المضافة 20 مليون دينار جزائري والتي سبق للإدارة أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

\_ كما تختص في طلبات إرجاء الدفع حسب المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية وفقا للإجراء الوارد في المادة 74 من نفس القانون و الخاص بتقديم هذا الطلب أمام الإدارة الجبائية.

نلاحظ أن المشرع الجزائري قد عدل في القانون الجديد عن الطابع التدرجي لاختصاص هذه اللجان و الذي يقصد به تقديم الطعون التي تكون محل رفض من قبل لجنة الدائرة أمام اللجنة الولائية، و تقديم الطعون التي تكون محل رفض من اللجنة الولائية إلى اللجنة المركزية للطعن، و أصبح الإختصاص يوزع بين هذه اللجان على أساس المعيار المالي، و بعد رفض الطعن من قبل هذه اللجان يتم مباشرة اللجوء إلى الطعن القضائي في الأجل المحددة قانونا .

### 2.2.1.1.2. آراء لجان الطعن الإدارية:

#### صدر آراء لجان الطعن

بعد إرسال المكلفين بالضريبة لطعونهم إلى رئيس اللجنة المختصة و عرض الأسباب التي جعلتهم يرفضون دفع الضريبة المفروضة عليهم، وتبيان مبلغ التخفيض الذي يرغبون فيه و القاعدة الجبائية التي يرونها مناسبة، تقوم اللجنة المختصة بدراسة الملفات والإطلاع على تقارير المدير الولائي للضرائب فيما يخص النزاع، والمذكرات و الوثائق الإثباتية المقدمة من الأطراف المتنازعة، و تقوم بفحص الملفات من كل جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها، بعدها تقوم بالإجراءات التالية:

- استدعاء المكلفين المعنيين من أجل سماع أقوالهم حول موضوع النزاع، و يجب تبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ عقد اللجنة لاجتماعها، وهذا الميعاد موحد لجميع اللجان .
- يتم تحديد تاريخ عقد اجتماع اللجنة بصفة رسمية من طرف الرئيس و لا يتم عقده إلا ببلوغ النصاب القانوني المحدد، و ذلك بحضور أغلبية الأعضاء، تحت طائلة بطلان الرأي.
- بعد اكتمال النصاب القانوني تعقد اللجنة اجتماعها، ويقوم كل عضو خلال الاجتماع بإبداء رأيه في القضية، و تناقش اللجنة جميع الآراء و تتعرض للقضية من كل جوانبها و بعد هذه المداولة القانونية، تصدر اللجنة رأيها بأغلبية الأصوات الحاضرة، و في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .

لقد نصّت المادة 81 الفقرة 02 منها بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2007 على أنّ اللجنة تصدر قرارها الصريح في الطعن المرفوع أمامها بالقبول أو بالرفض في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديمه إلى رئيس اللجنة، وإن لم تبد قرارها في الأجل المذكور، فإنّ سكوتها يعني رفضا ضمنيا للطعن، و عليه يجوز للمكلف بالضريبة في هذه الحالة رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، في أجل أربعة أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة من أجل الفصل في الطعن [12]

ويجب أن تشمل الآراء البيانات التالية: اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين معه، تاريخ المصادقة، ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، الحثيات والاعتبارات التي بني عليها الرأي مع تسبيبه.

تصدر آراء اللجان معللة و مسببة و ذلك تحت طائلة تعليقها من قبل مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، و تتضمن تحديد مبالغ التخفيضات و الإعفاءات التي استفاد منها الشاكي في حالة قبول طلبه و عدم المصادقة على تقرير الإدارة .

إن تسبب الآراء أمر إلزامي و ذلك تحت طائلة تعليقها من قبل مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب بعد تبليغه إلى الشاكي المعني بالنزاع ، و من ثم يتم رفع طعن ضد رأي اللجنة إلى القضاء خلال شهر من تاريخ صدوره .

كما تصدر الآراء موقعة و مصادق عليها من قبل رئيس اللجنة و الكاتب، ويتم تبليغ رأي اللجان وفقا للإجراءات التالية:

#### تبليغ آراء اللجان:

يتم تبليغ رأي اللجان إلى المكلف بالضريبة و إلى الإدارة الجبائية حسب الإجراءات التالية:

#### تبليغ آراء اللجان إلى الإدارة الجبائية: يتم ذلك كما يلي :

- \_ بالنسبة لرأي لجنة الدائرة للطعن ،يبلغ بواسطة كاتب اللجنة في مهلة عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الأحوال .
- \_ بالنسبة لرأي اللجنة الولائية للطعن ، فيبلغ الرأي بنفس الإجراءات السابقة المتبعة بالنسبة للجنة الدائرة إلا أنه يبلغ حسب الأحوال إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب .
- \_ بالنسبة لرأي اللجنة المركزية للطعن ، يتم تبليغ آرائها بواسطة الكاتب بعد إمضاء الرئيس حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب المختص، أو إلى مدير المؤسسات الكبرى و ذلك في مهلة 20 يوم من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .

#### تبليغ آراء اللجان إلى المكلف بالضريبة (الشاكي):

- \_ في حالة صدور رأي يتضمن التخفيض أو الإعفاء من الضريبة : فيتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة اثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس.
- \_ في جميع الحالات فإن رأي اللجنة يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة في أجل شهر من صدوره و ذلك حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

## طبيعة الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية:

إذا ما أصدرت لجان الطعون على مستوى الدائرة والولاية وكذا لجنة الطعن المركزية آراء مطابقة، ففي هذه الحالة تكتسي هذه الآراء الصفة الإلزامية للإدارة الجبائية، التي يجب أن تكون معللة. كما يمكن أن تصدر هذه الأخيرة آراء استشارية غير ملزمة، و أمام سكوت قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007 بخصوص إلزامية الآراء الصادرة عن هذه اللجان، نحاول استنتاج ذلك من خلال موقف الفقه و استقرار المواد قبل التعديل و بعده .

إنّ اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية فيما يخص الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة T.V.A، يعتبر طريق اختياري للخاضع للضريبة، ولكن في حالة اختيار هذا الطريق فإن رأي اللجان ملزم، والأكثر من ذلك أنه يعتبر تصرف إداري يشبه تماما القرار الإداري، وبالرغم من وجود عدة آراء فقهية تعتبر أن هذه الآراء استشارية فقط [13] ص74

إلا أنّ الرأي الراجح يرى أنّ دور لجان الطعن الإدارية في مادة الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة دور تقريبي بعدما أن كان دور استشاري قبل صدور قانون المالية 90 / 36 المؤرخ في 1990/12/31، إذ أصبح رأيها ملزما للإدارة الجبائية. ويمكن استنتاج الطابع التقريبي والإلزامي لرأي هذه اللجان من العناصر التالية:

- إن المدير الولائي للضرائب يجب عليه أن يتخذ قرارا موافقا لرأي اللجنة، لأنه يعتبر رأيا مطابقا.
- إن المدير الولائي للضرائب يجب عليه تبليغ قراراته المتخذة والموافقة لرأي اللجنة إلى الخاضع للضريبة في مهلة 30 يوما من استلام رأي اللجنة، وبالتالي يجب عليه أن يتخذ قراره في هذه المدة، وإلا اعتبر مشوبا بعيب الشكل ( عيب عدم المشروعية الخارجية )، هذا قبل صدور قانون المالية لسنة 2007.
- بالرجوع إلى الأمر 96-31 لـ 1996/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، نجد أن المشرع نص صراحة على حالة وحيدة، يمكن فيها للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ رأي اللجان، وهي حالة كون رأي اللجان مخالفا لنص قانوني، على أن يطعن في الرأي في أجل شهر، أمام اللجنة الولائية، أو أمام القضاء حسب الحالة، وبمفهوم المخالفة فيما عدا هذه الحالة فإنّ المدير الولائي يجب عليه تنفيذ رأي اللجان. و هذه الأحكام ألغيت بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 المعدل لقانون الإجراءات الجبائية، و لكن وردت أحكام أخرى مماثلة تقريبا و التي تثبت الطابع الإلزامي لرأي اللجان و ذلك في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب القانون رقم 06\_24، فهي تنص في فقرتها الأخيرة أنه في حالة صدور قرار هذه اللجنة غير مؤسس، فإن المدير الولائي للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب، بإمكانهم تعليق تنفيذ هذا الرأي بعد تبليغه إلى المكلف المعني بالضريبة، إلى غاية فصل القضاء في النزاع، بعد رفع الدعوى ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في ميعاد شهر من إصدار اللجنة لرأيها وفقا للفقرة 04 من نفس المادة.

من هنا نستنتج أنه لا يمكن للإدارة الجبائية الإمتناع عن تنفيذ الرأي الوارد إليها من لجان الطعن الإدارية إلا في حالة وحيدة و هي الحالة التي ذكرناها سالفاً، مما يجعل آراء هذه اللجان تتسم بالطابع الإلزامي بالنسبة للإدارة الجبائية أما بالنسبة للمكلف فإن لم يقتنع بالرأي الصادر عن هذه اللجان له اللجوء إلى القضاء .

### 3.1.1.2. علاقة لجان الطعن الإدارية بالجهات الإدارية

نتناول في هذه النقطة علاقة هذه اللجان بالمديرية الولائية للضرائب ،ونستشف ذلك من خلال نصوص قانون الضرائب للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

فبالإضافة للعضوية الدائمة للمصالح الجبائية في مختلف اللجان ،فإن العلاقة بينها تظهر أكثر من خلال تفحص نصوص مواد قانون الإجراءات الجبائية والذي تضمن بوضوح هذه العلاقة المتمثلة في تبليغ آراء اللجان ، ووجوب تطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة من المدير الولائي للضرائب مع آراء اللجان الصادرة في هذا الشأن ،إلا في الحالة التي يؤجل فيها التنفيذ،ويتم الطعن في آراء اللجان لصالح الإدارة الجبائية .

كما تضمنت المواد المذكورة أعلاه ضرورة أن يبلغ كاتب لجنة الدائرة وكاتب اللجنة الولائية الآراء الصادرة إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ إنتهاء أشغال اللجنة . أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن ،فيتم لمدير الضرائب خلال أجل عشرين يوماً ابتداء من تاريخ إختتام أشغال اللجنة .

كما أن هذه الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية يتم تبليغها للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق المدير الولائي للضرائب المختص خلال أجل ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ إستيلاء رأي اللجنة [13]ص58 وتظهر علاقة لجان الطعن الإدارية على مستوى الدائرة والولاية والمستوى المركزي من خلال وجود موظف تابع لمصلحة الضرائب يعين للقيام بوظيفة كاتب .

فعلى مستوى لجنة الدائرة لطعن ،يقوم بوظيفة كاتب برتبة مراقب على الأقل ،يعينه مدير الضرائب للولاية .

أما على مستوى اللجنة الولائية للطعن فيتولى مهام الكاتب مفتش من الضرائب المباشرة يعينه مدير الضرائب المباشرة للولاية ،هذا بالنسبة للجان المحلية .

أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن ،فيتولى مهام كاتب اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب حيث يقوم المدير العام للضرائب بتعيين أعضائها ،إضافة إلى أن وزير المالية أو ممثله هو الذي يرأس اللجنة المركزية ،والعضو المقرر كذلك ينتمي لإدارة الضرائب ،وتبليغ آراء هذه اللجنة يتم كذلك عن طريق المدير الولائي للضرائب ،هذا ما يدل على أهمية هذه اللجنة وصلتها الوثيقة بمصلحة الضرائب .

إضافة إلى أن هذه اللجان لها الحق في أن تطلب من إدارة الضرائب تقارير مفصلة عن القضايا المعروضة أمامها، لكي يتمكن اعضاءها من إبداء آراءهم بوضوح تام .

### 2.1.2. المنازعة الضريبية أمام لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل.

إن لجان الطعن الثلاثة التي تناولناها في المطلب الأول من هذا المبحث ، ترفع إليها الطعون في مجال الجباية المباشرة والرسم على القيمة المضافة، الذي يعتبر نوعا من أنواع الجباية غير المباشرة، أما في مجال حقوق التسجيل ، هناك لجنة إدارية للطعن تختص بالطعون المقدمة في هذا المجال تتمثل في لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل لقد نص عليها المشرع الجزائري في المواد من 101 إلى 107 من قانون التسجيل، وحولت بعد ذلك لقانون الإجراءات الجبائية في المواد 38 مكرر 2 لأغاية المادة 38 مكرر 2ي.

تنشأ هذه اللجنة على مستوى المديرية الولائية للضرائب ويدخل عملها في مجال الرقابة الجبائية أو إعادة تقييم الوعاء، بإعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل المصرح بها من المكلف، لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة، فهي تقوم بالتوفيق بين مصالح الخزينة العامة من جهة و مصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى .

ففي حالة عدم تصريح المكلف بالثمن الحقيقي للعقار أو الحق المعني بالتسجيل بحيث تكون القيمة المصرح بها أقل من القيمة التجارية الحقيقية لهذه الأموال، تقوم مصلحة التقييم المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب بالولاية بإعادة تقييم و تقدير الثمن المصرح به، فإذا قبل المكلف بهذا التقييم فهنا الأمر مفروغ منه يسدد المبلغ الناقص أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما إذا لم يقبل بذلك فله أن يقدم احتجاجا أمام لجنة التوفيق و المصالحة.

عمليا ، يطرح إشكال فيما كان اللجوء من طرف الإدارة إلى لجنة المصالحة إجراء إجباري لها قبل اللجوء إلى القضاء، أم أنه اختياري، ومن خلال الإطلاع على بعض الأحكام القضائية، نجد أنّ الممارسة العملية ذهبت إلى اعتباره إجراء إجباري [03]ص

وعليه سنتناول في هذا المطلب إلى التشكيلة القانونية لهذه اللجنة، اختصاصها و الآراء الصادرة عنها وفق الفروع التالية :

### 1.2.1.2. التشكيلة القانونية للجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل :

يتم تنصيب هذه اللجنة على مستوى مديريات الضرائب للولاية، مشكلة حسب ما ورد في المادة 38 مكرر 2 ب قانون إجراءات جبائية من الأعضاء التالية:

\_ المدير الولائي للضرائب رئيسا .

\_ مفتش التسجيل .



\_ مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارية .

\_ مفتش الضرائب المباشرة

\_ قابض الضرائب المختلفة

\_ ممثل عن الولاية

و يقوم بمهام الكتابة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية المكلف بإعادة التقييمات في ميدان التسجيل، و يحضر الجلسات بصفة استشارية فقط .

### 2.2.1.2. اختصاص اللجنة وكيفية اللجوء إليها :

تختص لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل بنظر كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل بالنسبة لجميع العقود و التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن و البواخر، و الحق في الإستفادة من وعد بالإيجار بالنسبة لكامل العقار المؤجر أو جزء منه فقط.

فإذا رأت الإدارة الجبائية أن المبلغ المصرح به ، لا يتلائم مع السعر الحقيقي من خلال عملية التسجيل ، يتم التقييم حسب سعر السوق وذلك بناء على المعلومات التي يقدمها المسؤولين المحليين مثل : مديرية أملاك الدولة ، الوكالات العقارية .

وعلى مستوى مديرية الضرائب بالولاية، توجد مصلحة التقييم التي تعيد تقييم العقار أو الحق المعني بالتسجيل، فإذا قبل ذوي الشأن بالتقييم، يسدد المبلغ المحدد أمام قابض الضرائب المختص إقليمياً. أما إذا لم يقبل بالتقييم، فله أن يقدم احتجاج أمام لجنة التوفيق والمصالحة التي توجد على مستوى مديرية الضرائب بالولاية .

وقبل عرض النزاع على هذه الأخيرة ، تقوم الإدارة الجبائية بمحاولة إيجاد حل ودي بإبرام اتفاق بينها وبين طرفي العقد بعد دعوتهم لتعرض عليهم الثمن الحقيقي ،بعد التقييم الذي توصلت إليه ، فإذا تمت الموافقة على هذا التقييم ،يتم التوقيع على تعهد يلتزمون بمقتضاه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، و يشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف و المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقداً حقيقياً يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعة عليه ،وفي الحالة العكسية ،أي حالة عدم توصل الأطراف إلى اتفاق حول إعادة التقييم ،فإنّ إدارة الضرائب وفقاً لنص المادة 38 مكرر2ب من قانون الإجراءات الجبائية، تطرح النزاع على لجنة المصالحة التي تقوم بإعادة التقييم، وبعد ذلك يحق لإدارة الضرائب أن تحرك إجراءات التحصيل الضريبي، ولقد تمّ تحديد إجراءات سير أعمال اللجنة الولائية للمصالحة في المادة 38

مكرر2 د من قانون اجراءات جبائية كما يلي[38]

\_ استدعاء المكفون بالضرائب المعينون قبل 20 يوم على الأقل من تاريخ إجتماع اللجنة. من أجل المثول أمامها .

\_ إعلامهم بإمكانية تقديم ملاحظاتهم كتابيا أو شفاهيا و إمكانية الاستعانة بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيل عنهم مؤهل قانونا للدفاع عن حقوقهم.

\_ تجتمع اللجنة بدعوة من من رئيسها المتمثل في المدير الولائي للضرائب و ذلك بعد بلوغ النصاب القانوني لعدد الأعضاء، المتمثل في 3 أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس و إلا اعتبرت المداولات غير صحيحة، وتحاول هذه اللجنة في أول وهلة التوصل إلى اتفاق مع المكلف بالضريبة المعني ، ويتم الفصل في النزاع كما يلي :

\_ إذا توصلت اللجنة إلى التوفيق بين الأطراف، فيتم في الحال التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

\_ أما في حالة ما إذا لم يتم الاتفاق، لرفض الاقتراح أو غياب الأطراف، فتصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات .

### 3.2.1.2. آراء اللجنة:

تتخذ اللجنة آراؤها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي الحالة التي تتعادل فيها الأصوات يرجح صوت الرئيس و يبلغ هذا الرأي إلى المكلف بالضريبة المعني بالأمر بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام ،و يعتبر الرأي الصادر عن لجنة التوفيق رأيا مطابقا بالنسبة لإدارة الضرائب، فهي ملزمة بتنفيذه و الأخذ به .

وفي العشرين يوم الموالية لتبليغ رأي اللجنة ، فإنه وفقا للمادة 38 مكرر2ه من قانون اجراءات جبائية تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول و قابلة للتحويل .

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فإن لم يقتنع برأي اللجنة، و كان غير مرضي له، يمكنه اللجوء إلى القضاء.

### 3.1.2. موقف القضاء الجزائري من مسألة التظلم أمام لجان الطعن:

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

### 1.3.1.2. حق الدفاع أمام لجنة المصالحة:

لقد أصدر مجلس الدولة قراراً في الملف 006526 بتاريخ 25/03/2003 [39] ص 78-79، اعتبر فيه أنّ خرق إدارة الضرائب للإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140/4 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة المصالحة يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه، و لقد جاء في حيثيات القرار ما يلي: "...حيث أنّ خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140/4 من قانون التسجيل، وليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع و بالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة، والمقدرة ب 639036,08 د ج...".

ففي هذا القرار اعتبر مجلس الدولة عدم قيام إدارة الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة أمام لجنة المصالحة، خرقاً لإجراء جوهري و هو الإخلال بحق الدفاع، و هذا الإخلال يمكن تكييفه في إطار المبادئ التي تحكم المنازعات الإدارية، بأنّه عيب مخالف للإجراءات التي يؤدي إلى إلغاء القرار الإداري غير المشروع، والمتمثل في قرار المدير الولائي للضرائب بناء على رأي اللجنة.

### 2.3.1.2. الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة، قرارات إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري:

إن مجلس الدولة في القرار رقم 2005773 المؤرخ في 05/02/2001 [1] ص 110-111 اعتبر كل من الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة قرارات إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري، وعدم الاعتراض على قرار لجنة المصالحة في الأجل المحدد بالمادة 38 مكرر 2هـ من قانون اجراءات جبائية وهو 20 يوماً من يوم التبليغ يؤدي إلى عدم طلب إلغاء التقييم، وجاء في حيثيات القرار ما يلي «...حيث أنّ الإنذار بالدفع و رأي لجنة المصالحة في التنظيم يعد قرار إداري قابلاً للإلغاء وإلى رقابة القضاء الإداري...».

من خلال هذا القرار، يكون مجلس الدولة قد أكد أنّ رأي لجنة المصالحة في شأن المنازعة المتعلقة بحقوق التسجيل، رأي يرقى إلى مرتبة القرار الإداري الذي يخضع إلى رقابة المشروعية من طرف القاضي الإداري.

### 3.3.1.2. نقل الملكية العقارية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم:

لقد اعتمد مجلس الدولة على نص المادة 236 من قانون التسجيل، بحيث جاء في حيثيات القرار رقم 198371 المؤرخ في 05/02/2001 ما يلي: «حيث أنّ عقد البيع يختلف عن عقد الهبة بالرغم أنّ كلاهما يؤدي إلى نقل الملكية باعتبار أنّ عقد البيع يتم بمقابل أو بعوض، بينما عقد الهبة يتم بدون عوض خاصة بين الأب والابن وأنّ الأب يمكنه التراجع على الهبة في أي وقت وفقاً لقانون الأسرة».

حيث أنه وفقا لنص المادة 236 من قانون التسجيل، فإن نقل الملكية بدون عوض لا يخضع لإعادة التقييم، وبالتالي فإن نقل الملكية عن طريق الهبة فهي بدون عوض ولكن تكون مؤقتة لأنه يمكن التراجع عنها مما يجعل المجلس قد أصاب في حكمه».

#### 4.3.1.2. إمكانية طعن المدير الولائي في رأي اللجنة الولائية للطعن أمام القضاء:

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

ولقد صدرت عدة قرارات عن مجلس الدولة، استقرت على أنّ المدير الولائي للضرائب يمكنه الطعن في قرارات لجنة الطعن الولائية أمام القضاء، ونذكر على سبيل المثال، القرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15 [39] ص 103-108، ولقد جاء في حيثياته ما يلي: «...حيث أنّ المستأنف الحالي ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه من طرف لجنة الطعن، وأنّ المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه، مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها...».

ولقد سار مجلس الدولة على نفس هذا المسار في قرار آخر صادر تحت رقم: 007440 المؤرخ في 2003/04/15 [39] ص 89-90

#### 2.2. طلبات العفو أمام لجان الطعن من أجل العفو

إذا كان المكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق يتعذر بموجبه إبراء ذمته اتجاه الخزينة العامة، فإن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية أعطى له إمكانية التماس العفو من الإدارة الجبائية قصد إعفائه كليا أو جزئيا من الضرائب المفروضة عليه قانونا، بحيث منح هذا الحق للمكلفين بدفع الضريبة وقابضي الضرائب المختلفة، وهذا ما سنتعرض إليه في المطلب الأول، هذا من جهة .

ومن جهة أخرى، فإن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية قد منح للإدارة الجبائية عدة طرق تمكنها من تحصيل ديون الخزينة العمومية، لذلك، ورعاية لمصالح الخاضعين للضريبة، قام بإيجاد عدة سبل و ضمانات لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، أهمها إنشاء لجان الطعن الولائية، التي تنظر في طلبات كل من المكلفين بالضريبة، و قابضي الضرائب وهذا ما سنتعرض إليه في المطلب الثاني .

### 1.2.2. طلبات الطعون من أجل العفو.

هو نوع من الطعون المقدمة والتي تأخذ شكل المنازعة، إلا أنها تعتبر طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها بإثارة نقطة العسر المالي للمكلف أو عدم تمكن قابض الضرائب من التحصيل .  
لقد أقر المشرع صلاحيات السلطات الإدارية فيما يخص البت في الطعون من أجل العفو [16] ص 89، حيث نص في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على الطلبات و الشكاوى التي يمكن أن تقدم للإدارة الجبائية سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف قابض الضرائب و ذلك كما يلي:

### 1.1.2.2. طلبات المكلف بدفع الضريبة .

لقد منح المشرع للمكلفين بدفع الضريبة من خلال نصوص المواد 92، 93، و173 من قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب التماس الإغفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض منها، و ذلك في حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداه لدينه الجبائي، كما يمكنه أيضاً التماس الإغفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية وفق نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، ففي هذه الحالة المكلف يطلب من الإدارة تخفيف عبء الضريبة رغم إقراره بأحقيتها و سلامة طرق فرضها، غير أن عسره المالي أو ظروفه الاقتصادية تجعل هذا العبء مرهقا .

يتم تقديم طلبات الإغفاء من الضريبة أمام لجان الطعن الولائية، التي تجد أساسها في المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة والمقرر رقم: 16 الصادر بتاريخ 25/05/1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين هذه اللجان، التي تختص بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مبالغ عقوبات التحصيل، الغرامات والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل [03] ص 50، والمادة 93، 92 من قانون إجراءات جبائية الملغية لهذه المواد مع تضمنها لنفس المحتوى ، وتبتّ فيها السلطة المختصة وفقاً للسلطة التقديرية الواسعة التي تتمتع بها إذ أنها لا تتقيّد بأيّ نص قانوني، كونها تدرس الطعون وفق معطيات مادية بحتة.

و تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة يجوز له التماس العفو في جميع أنواع الضرائب ما عدا الرسم على القيمة المضافة، لأن هذه الأخيرة يتحملها المستهلك وليس الممول.  
كما وأن من سلك طريق الخصومة لا يجوز له تقديم مثل هذا الطلب و لكن العكس صحيح.  
وبالرجوع إلى المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية فإنها حددت لنا إجراءات تقديم الطلب، والجهة المختصة به، والنتائج المترتبة عنه كما يلي :

### 1.1.1.2.2. إجراءات تقديم طلب العفو:

تتمثل إجراءات تقديم طلب العفو فيما يلي:

يقدم الطلب من طرف المكلفين بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية لمكان فرض الضريبة على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، وإرفاقها بالإنداز [39] ص 89 ، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذا الطلب .

• طلبات العفو المقدمة من المكلف بالضريبة غير مقيدة بأجل يشترط تقديمه خلاله ، فيجوز تقديمها في أي وقت .

• عندما تكون الشكاوى متعلقة بضريبة أو رسم مخصص لميزانية البلدية يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.

### 2.1.1.2.2. البت في الطلب و اتخاذ القرار:

إن سلطة البت في شكاوى المكلفين بالضريبة يكون من اختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية كلّ حسب اختصاصه وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبة أو الغرامة و ذلك كما يلي:

بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا: يتم توجيه الشكاوى إلى المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما تفوق الحصة الضريبة أو الغرامة مبلغ 500,000 دج، و يتم تبليغ القرار الصادر عن المدير الجهوي للضرائب في هذا المجال إلى المعني بالأمر وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب و الرسوم المباشرة .

بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: إذا كان مبلغ الضريبة أو الغرامة يقل عن 500,000 دج، أو يساويه ، فإنّ الشكاية يتم تقديمها لمدير الضرائب بالولاية ، بعد تقديمها أمام اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو لتقديم رأيها في الطلب، والتي سيأتي الحديث عنها فيما بعد [12] ص

### 3.1.1.2.2. آثار تقديم طلب العفو:

تترتب عن تقديم طلب العفو، النتائج التالية:

\_ لقد خوّّل القانون للمدير الولائي سلطة البتّ في طلبات الطعون من أجل العفو، غير أنّ القرارات الصادرة عنه تكون قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليميا.

\_ تبلغ القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ، في ظرف مغلق .

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

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

#### 2.1.2.2. طلبات قابضي الضرائب:

لقد أعطى المشرع الجزائري لقابضي الضرائب بموجب نص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحويل أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية إلى السلطة الإدارية لتبتّ فيها ، حيث تنص المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحويل، قرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحويل"، و يتم تقديم هذه الطلبات و التحقيق فيها و اتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية تم ضبطها في نص المادة المذكورة آنفا ، و التي سيتم تلخيصها فيما يلي :

#### 1.2.1.2.2. شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب:

\_ يجب على قابض الضرائب أن يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحويل، من بين الحجج التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم.

\_ يقدم الطلب في شكل بيانات إلى المدير الولائي للضرائب، قبل 20 أفريل من كل سنة [03]ص52.

\_ لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحويل ثم شطبت من هذه الكشوف.

\_ تخول سلطة البتّ في الطلبات للمدير الجهوي للضرائب و لمدير الضرائب بالولاية حسب المعيار المذكور في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

\_ حكم الإلغاء يصدر من المدير الولائي للضرائب وفقا للمادة 3/54 قانون الإجراءات الجبائية.

\_ عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة .

2.2.1.2.2. تقديم الطلب: في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره [03]ص52 يمكن لقابضي الضرائب المختلفة أن يقدموا نوعين من الطلبات هي طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل، و طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية .

#### طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص الغير قابلة للتحصيل:

يقدم هذا الطلب ابتداء من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، و يكون مدعم بأسباب و حجج عدم قابلية هذه الحصص الضريبية للتحصيل و يقدم الطلب في شكل بيانات قبل 20 أبريل من كل سنة، ذلك حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ و حسب نوع و طبيعة الضريبة و قيمة حصصها. غير أن هذه الطلبات المقدمة من طرف قابض الضرائب لا أثر لها سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ولكنها لا تبريء ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم [12]ص

و الحصص الغير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل كما سبق ذكره في الشروط ، و يصدر حكم الإلغاء من طرف المدير الولائي للضرائب، خلافا للطلبات الأخرى التي تؤخذ آراء اللجان بشأنها، ثم يقرر كل من المدير الولائي أو الجهوي للضرائب حسب الإختصاص .

#### طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية :

تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب، فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف" فحسب نص هذه المادة، فإن طلبات إبراء أو تخفيف المسؤولية التي يتقدم بها قابض الضرائب المختلفة يجب أن تتعلق بالحصص التي قيدت في كشوف الحصص التي لا يمكن تحصيلها أبدا، ثم تم شطبها من تلك الكشوف .

#### 3.2.1.2.2. التحقيق في الطلب واتخاذ القرار

التحقيق في الطلب: إن طلبات قابضي الضرائب يتم تسجيلها في سجلات خاصة ، ثم يتم توجيهها إلى رئيس المفتشية المعني، الذي يقوم بالتحقيق عن صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض و مدى اتخاذ



كافة إجراءات التحصيل ضد المكلف بالضريبة أو الورثة أو أي شخص متضامن معه، ثم يقدم رأيه الذي يمكن أن يكون مطابق لرأي القابض و يمكن أن يكون مخالفا له، وفي حالة وجود اختلاف في الآراء بين القابض ورئيس المفتشية، فيعود الرأي الفاصل للمدير الولائي للضرائب [03] ص 52-53

اتخاذ القرار : تنص المادة 1/94 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم البت في الطلبات من طرف المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية، وذلك حسب الكيفيات و درجة الإختصاص المحددة في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### 2.2.2. اللجان المختصة بالطعون من أجل العفو .

لقد سبق الإشارة فيما سبق إلى أن طلبات المكلفين بالضرائب و طلبات قابضي الضرائب من أجل العفو يتم البت فيها من طرف المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب كل حسب اختصاصه و ذلك بعد اتخاذ رأي لجان الطعن الولائية .

إن اللجان المختصة بطلبات الطعون من أجل العفو تجد أساسها القانوني في نص المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة ، و المقرر رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 و الصادر عن المديرية العامة للضرائب و المتعلق بإنشاء و تكوين و سير لجان الطعن من أجل العفو، والمادة 92،93 من قانون الإجراءات الجبائية ، اللجنة الأولى موجودة على مستوى الولاية ومقرها المديرية الولائية للضرائب ، واللجنة الثانية موجودة على مستوى مقر المديرية الجهوية للضرائب .

لقد أنشأ المشرع هذا النوع من اللجان لكي يتم تخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق، حيث لا تكون قدراته المالية سامحة بتبرئة ذمته و تسديد ما عليه [03]ص، فيلجأ لهذه اللجان قصد مساعدته بالتخفيض أو الإلغاء للضرائب المؤسسة قانونا ، بحيث نجد أن لها سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الطعن ، لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة ، وإجراءات تقديم طلبات الطعون أمام هذه الأخيرة تتضمن مرحلتين ، الأولى يجب على المكلف فيها التوجه لمدير الضرائب بالولاية ، وبعد المداوات يمكن أن يتوجه مجددا إلى اللجان المختصة في مجال الطعون من أجل العفو .

و سوف نتعرض لتكوين و حدود اختصاص كل منها و سير عملها و الآراء التي تقدمها وفق الفروع التالية:

### 1.2.2.2. لجنة الطعن الولائية من أجل العفو .

لجنة الطعن الولائية من أجل العفو وكما ذكرنا سابقا ، أنشأت من أجل النظر في المسائل والطلبات المقدمة من طرف المكلف والتي يرمي من ورائها، الإبراء أو التخفيف من مسؤوليته في تسديد الحصص التي فرضت عليه ، والتي لم يتمكن من إبراء ذمته اتجاهها نتيجة لقوة قاهرة أو حالة العجز أو العوز .  
لقد نصت المادة 01 من القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 المتعلق بإنشاء و تكوين و سير عمل لجان الطعن من أجل العفو ، على إنشاء لجنة طعون من أجل العفو على مستوى الولاية.

### 1.1.2.2.2. تكوين لجنة الطعن الولائية من أجل العفو :

تتكون لجنة الطعن من أجل العفو الولائية و ذلك حسب ما هو وارد في المادة 03 من القرار رقم 16 السالف الذكر من:

- \* مدير الضرائب بالولاية رئيس .
- \* نائب المدير المكلف بالمنازعات عضوا .
- \* نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا .
- \* نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية عضوا .
- \* رئيس المفتشية و قابض الضرائب المختلفة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب لمدة سنة .  
و يعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية و القضائية .

### 2.1.2.2.2. إختصاص اللجنة :

تختص اللجنة الولائية للطعون من أجل العفو بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابضي الضرائب و التي تكون كلّ حصة ضريبية فيها أقل أو تساوي مبلغ 500.000 دج ، و ذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار فيما بعد.

### 3.1.2.2.2. سير عمل اللجنة وإصدار رأيها :

تجتمع اللجنة الولائية من أجل العفو على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها، الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع 08 أيام على الأقل قبل انعقاد جلسة المداولات، ويجب أن يحضر الاجتماع (3/2) ثلثي الأعضاء على الأقل [40]  
يقوم رئيس اللجنة الولائية للطعون من أجل العفو قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال اللجنة الذي ينتهجه الأعضاء إلى حين نهاية المداولات واتخاذ القرار في هذا الطلب محل الاجتماع .

وعملية اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، و في حالة تعادلها يتم ترجيح صوت الرئيس [40]

أما الآراء الصادرة عن اللجنة الولائية فهي ملزمة للإدارة الجبائية، فعليها أن تأخذ بالرأي المطابق، و تبلغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب، سواء المكلف أو قابض الضرائب خلال 15 يوم التالية لتاريخ انعقاد اجتماع اللجنة [40]، وتدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الأعضاء و توقيعاتهم و ترفق نسخة منه مع الملف [40]

و للمكلف أو القابض الذي لا يكون قرار اللجنة مقنعا له أن يطعن فيه أمام اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو، و التي سنتناولها في الفرع الموالي.

#### 2.2.2.2. اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو :

كما سبق ذكره فإن اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو مقرها المديرية الجهوية للضرائب ، تنظر في الطلبات المقدمة من طرف المكلف وقابضي الضرائب المختلفة وفقا للقواعد والشروط و الصلاحيات التي خولها لها المشرع الجزائري .

#### 1.2.2.2.2. تكوين اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو :

تتكون هذه اللجنة طبقا لما هو وارد في المادة 04 من القرار رقم 16 السالف الذكر من:

- \_ مدير الضرائب الجهوي رئيسا.
- \_ نائب المدير المكلف بالمنازعات الجبائية عضوا.
- \_ نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضوا.
- \_ مديرين ولائيين للضرائب يعينهما مدير الضرائب الجهوي لمدة سنة.
- \_ كاتب اللجنة الذي يتم تعيينه من طرف رئيس مكتب الطعن من أجل العفو.

#### 2.2.2.2.2. إختصاص اللجنة :

تختص اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو بالطلبات التي يتقدم بها المكلفين بدفع الضريبة أو قابضي الضرائب وفق ما يلي :

\_ طلبات الطعون من أجل العفو التي تتجاوز حصتها 500.000 دج و ذلك من أجل تقديم رأيها في الطلب إلى المدير الجهوي للضرائب .

\_ طلبات الطعون من أجل العفو التي يكون مضمونها الطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن اللجان الولائية من أجل العفو.

### 3.2.2.2.2. سیر أعمال اللجنة وإصدار رأيها :

تجتمع اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو مرة كل شهر بناء على دعوة من رئيسها، ويتم إعلام الأعضاء بثمانية أيام قبل تاريخ اجتماعها ، و يجب أن يحضر الاجتماع (3/2) ثلثي الأعضاء على الأقل . يقوم رئيس اللجنة الجهوية للطعون من أجل العفو قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال اللجنة ،الذي ينتهجه الأعضاء إلى حين نهاية المداولات واتخاذ القرار في هذا الطلب محل الاجتماع .

يتم اتخاذ القرارات في الطلبات المقدمة من قبل المكلف بدفع الضريبة أو قابض الضرائب بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ، و في حالة تعادلها يتم ترجيح صوت الرئيس ،كما أن الآراء الصادرة عن اللجنة الجهوية للطعن ملزمة للإدارة الضريبية المتمثلة في المدير الجهوي للضرائب،الذي يتعين عليه تنفيذ هذه القرارات ، ومن ثم تبلغها لمقدم الطلب، سواء كان المكلف أو قابض الضرائب خلال مدة خمسة عشر 15 يوما التالية لتاريخ نهاية جلسة المداولات .

تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الأعضاء و توقيعاتهم و ترفق نسخة منه مع الملف،ولا يمكن للمكلف أو القابض الذي لا يكون قرار اللجنة الجهوية مقنعا له أن يطعن فيه ، وبالتالي فإن قرار مدير الضرائب الولائي للضرائب يجب أن يوافق هذا القرار .

يتم تحضير ملفات الطعون من أجل العفو من قبل رئيس مكتب المنازعات الجبائية،ويقوم نائب المدير المكلف بالمنازعات بإيداع الإقتراحات بناء على ما جاء في الطلب،ويأخذ بعين الاعتبار آراء كل من رئيس المفتشية وقابض الضرائب المختلفة ، و قبل أن توجه الملفات إلى اللجان المعنية ،فإنها تقيد في سجل المداولات الخاص بلجان الطعون من أجل العفو ،والتي يجب أن تتضمن المعلومات التالية :

\_\_ الرقم التسلسلي لتسجيل ملفات الطعون .

\_\_ تاريخ تسجيل ملفات الطعون .

\_\_ ذكر المعلومات الخاصة بالمكلف .

\_\_ موضوع الطلب ،ضريبة ،رسم ،غرامة[41]

\_\_ المفتشية أو قابضة الضرائب التي جرت فيها عملية تقييد ودراسة الطعون .

\_\_ قرار اللجنة .

\_\_ تاريخ تبليغ القرار إلى المعني بالأمر أو إرسال الملفات إلى مديرية الضرائب الولائية بالنسبة إلى الملفات الموجهة إلى اللجان الجهوية .

بعد نهاية الاجتماع ،وبعد أن تكون جميع الملفات قد تمت دراستها، واتخذ القرار بشأنها ،فإنه يستوجب على الأعضاء الحاضرين التوقيع على هذه القرارات ،وإلى جانبهم كاتب اللجنة ،وبعدها يتم إحالة الملفات إلى مكتب الإعلام والأمر من أجل تبليغها إلى المكلف المعني أو إلى قابض الضرائب وتنفيذها من قبل إدارة الضرائب .

### 3.2. الدراسة الميدانية التحليلية للمنازعة الضريبية

يجب على المكلف بالضريبة إذا ما نشأ بينه وبين إدارة الضرائب نزاع أن يلجأ إلى الجهة مصدرة القرار، بتقديم شكايته أمام المدير الولائي للضرائب، وفي حالة إذا لم يحل النزاع، يحق لهذا الأخير اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، أو اللجوء مباشرة بدعواه إلى الجهات القضائية . لذلك سنقوم بدراسة تحليلية لإجراءات المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية في المطلب الأول، ثم بدراسة ميدانية للوثائق و الإجراءات المتخذة في هذه المرحلة في المطلب الثاني، للتوصل إلى مدى نجاعة هذه الأخيرة في فض النزاع الجبائي القائم بين المكلف بالضريبة وإدارته الضريبية .

#### 1.3.2. الدراسة التحليلية لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

لإتمام موضوع هذه المذكرة الذي خصص لدراسة الفرض الإداري للمنازعة الضريبية، كان من الضروري دراسة خصائص هذه المرحلة، لذلك سنتناول بالدراسة مزايا الشكاية المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب وأثارها على التحصيل الضريبي في الفرع الأول، ومقارنة هذه الأخيرة مع بعض الإجراءات الضريبية الأخرى في الفرع الثاني .

#### 1.1.3.2. مزايا الشكاية النزاعية وأثارها

إن للشكاية التي أقرها المشرع الجزائري بنص قانوني، وأوجبها قبل أي إجراء آخر وفق الشروط التي سبق دراستها جملة من المزايا والآثار .

#### 1.1.1.3.2. مزايا الشكاية النزاعية المقدمة

للشكاية المقدمة للإدارة الضريبية الفضل في حصولها على مزايا كثيرة لها وللمشتكي وللقاضي، فهي تعتبر أداة للحوار بينها وبين المكلف بها تمكنها من إمكانية كسب ثقته وأداء ما عليه من التزامات جبائية، كما تمكن المكلف بها من تسوية نزاعه الضريبي مع أقل جهد ووقت ومال ممكن، وبالتالي الحفاظ على مصالحه المالية لاسيما وأن المجال الضريبي يشهد العديد من الحلول عن طريق الطعن الإداري المسبق هذا ما يجعل حل النزاعات الضريبية أكثر بساطة وسرعة .

كما أنه لا يمكن تقديم النزاعات التي يمكن للإدارة الضريبية إيجاد حلول لها أمام الجهات القضائية، هذا ما يخفف من عبء القضايا المطروحة على هذه الأخيرة .

أما في الحالات التي تصل فيها هذه النزاعات لهذه الجهات، فإن القاضي يتمكن من الفصل فيها وهو على بينة من وضعية الأطراف المتنازعة، وطلباتهم، وموضوع المنازعة، بناء على عريضة الطعن القضائي المتضمنة للتظلم و قرار الرد عليه من طرف المدير الولائي للضرائب .

### 2.1.1.3.2. آثار الشكاية النزاعية المقدمة على التحصيل الضريبي

إن الشكاية المقدمة للمدير الولائي للضرائب ليست معفية من طلب إرجاء الدفع، وذلك حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن المكلف الذي تقدم بشكايته بالشروط المحددة في المواد 72 ، 73 يستطيع طلب تأجيل الدفع في قيمة الحصة المتنازع عليه إن الترجمة العكسية لهذه المادة يفيد بأن تقديم الشكاية إلى مدير الضرائب للولاية لا يعني إلغاء الضريبة المتنازع عليها، كما أن المكلف بدفع الضريبة لا يكون ملزماً بانتظار قرار الرد على شكايته، بل له الاستفادة من حق تأجيل الدفع مع إعطاء ضمانات خاصة لضمان تحصيل الضريبة .

إن وجود مثل هذه الضمانات تلغي إجراءات المتابعة من أجل البيع وإجراءات الحجز، لكن في حالة عدم وجود هذه الضمانات فإنه يتم تطبيق إجراءات الحجز و إلغاء إجراءات المتابعة من أجل البيع .

نستنتج بأن المشرع الجزائري قد منح للمكلفين إمكانية الاستفادة من تأجيل الدفع للحصص المتنازع فيها ، وما إجراءات الحجز إلا بدائل للضمانات التي كان من المفروض على المشتكي تقديمها، وللإدارة الضريبية الحق في رفض منح تأجيل الدفع في الحالات التي يثبت لها فيها بأن هذا الطلب ما هو إلا ربحاً للوقت من أجل التهرب من دفع الضرائب المستحقة ،مع إمكانية إرفاق هذا الرفض بعقوبات .

### 2.1.3.2. الشكاية النزاعية والإجراءات الجبائية الأخرى

يتناول هذا الفرع من هذا المطلب ،مقارنة الشكاية المقدمة ببعض الإجراءات الجبائية الأخرى ،هذه المقارنة تسمح بإظهار الخصائص الرئيسية للشكاية وموقعها بالنسبة للإجراءات الأخرى من طعون مجانية أولاً ،والتخفيض المكتبي ثانياً .

### 1.2.1.3.2. الشكاية النزاعية والطعون المجانية

لقد منح القانون الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة في حالة العوز أو الضيق الذي يتعذر معه إبراء ذمتهم اتجاه الخزينة الحق في التماس الرفق من الإدارة الضريبية ،بإعفاءه من الضرائب المفروضة عليه قانوناً أو تخفيضها عنه جزئياً .

إن الطعون من أجل العفو تتفق مع الشكاية في شرط الكتابة ،وتختلف عنها في أساسها ،فأساس الطعن من أجل العفو هو الرجاء والتماس الرفق بتعديل أو إلغاء الإلتزام الجبائي القانوني القائم ،بينما المكلف في الشكاية يطعن في شرعية الضريبة المفروضة .

إضافة لإختلاف أساس كل من الشكاية والطعون المجانية ،فإن الفصل في الطعون المجانية يكون حسب أهمية الحصة الضريبية من طرف المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب لا يشترط ذكر

الأسباب التي على أساسها يتخذ المدير الولائي للضرائب قراراته في طلبات الطعون المجانية، وعكس ذلك صحيح في الشكاية النزاعية، التي يجب أن يتضمن قرار الرد عليها الأسباب المعللة له .  
إن قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال الطعون من أجل العفو قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي المختص إقليميا، أما قراره في الشكاية النزاعية قابل للطعن فيه أمام لجان الطعن أو القضاء حسب الإختيار، أما قرارات المدير الجهوي للضرائب غير قابلة للطعن فيها أمام أي جهة .

### 2.2.1.3.2. الشكاية النزاعية والتخفيض المكتبي

حسب فحوى نص المادة 347 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الإدارة الضريبية بإمكانها إعادة تقييم وعاء الضريبة أو تخفيضها دون وجود شكاية مقدمة من طرف المكلف بهذا الصدد، هذا ما يسمى بإجراء التخفيض المكتبي، ولهذا الإجراء بعض نقاط التشابه والإختلاف بينه والشكاية النزاعية تتمثل في:

#### نقاط التشابه:

- الشكاية الضريبية وإجراء التخفيض المكتبي غرضهما إصلاح الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الضريبية في عملية ربط الضريبة .
- الشكاية الضريبية يمكن أن تؤدي إلى تخفيض مكتبي وذلك في حالة قبولها، كما يمكن أن يؤدي إلى تخفيض المكتبي إلى شكاية، وهذا في حالة ما إذا كان قرار الإدارة الضريبية غير مقنع للمكلف بالضريبة .

#### نقاط الإختلاف:

- الشكاية المقدمة يتم النظر والفصل فيها وفق إجراءات ونصوص قانونية محددة، بينما إجراء التخفيض المكتبي غير خاضع لأي نص قانوني واجب الإحترام .
- الشكاية النزاعية يتم تقديمها في صورة مكتوبة فقط، بينما طلبات التخفيض المكتبي تقدم كتابة أو بطريقة شفوية .
- الشكاية تقدم من طرف المكلف بالضريبة المعني بها أو من طرف من ينوبه قانونا، وفي حالة نزاع ضريبي قائم، بينما إجراء التخفيض المكتبي يقدم دونما وجود نزاع ضريبي قائم .

### 2.3.2. الدراسة الميدانية لإجراءات التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

بما أن الدراسة النظرية لا تستقيم دون أخرى عملية تطبيقية، فإن هذا المطلب سيتضمن بالدراسة التحليلية لمختلف الوثائق الرسمية الصادرة بصدد الفصل الإداري لنزاع ضريبي معين وفق فرع أول، وكذا عرض وتحليل سلوكيات أطراف هذا النزاع ومدى إستعدادهم و مساهمتهم في فض النزاع الضريبي إداريا

في فرع ثان ، وهذا كله لمعرفة مدى نجاعة المرحلة الإدارية بهياكلها والنصوص المنظمة لها وإجراءاتها ، في تسوية النزاع الضريبي .

### 1.2.3.2. عرض وتحليل بيانات الوثائق الرسمية للمنازعة الضريبية

يتضمن هذا الفرع من هذا المطلب ، عرض وتحليل ستة وثائق رسمية صادرة بصدد الفصل الإداري للمنازعة الضريبية ، واستنتاج مدى احترام الجانب النظري في التطبيق العملي ، والوثائق التي تخدم هذا الفصل من عدمها وفق ما يلي :

#### 1.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة الشكاية

عرض وثيقة الشكاية : الشكاية النزاعية التي سبق دراستها نظرياً ، عملياً ، تأخذ شكل وثيقة محررة من قبل المكلف بالضريبة للمدير الولائي للضرائب

تحليل محتوى الشكاية : تضمنت هذه الأخيرة طلب الإلغاء الكلي للضريبة المفروضة ، والأسباب المعللة لهذا الطلب ، فكان نموذج هذه الشكاية مطابق للقانون شكلاً وموضوعاً وفق ماتم دراسته نظرياً ، وهذا حال أغلب الشكايات التي يتم التقدم بها أمام الإدارة الجبائية .

#### 2.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة طلب المعلومات عن المكلف بالضريبة

التعريف بالوثيقة : وثيقة طلب المعلومات عن المكلف بالضريبة ، هي عبارة عن قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب

تحليل محتوى الوثيقة : وثيقة طلب المعلومات حول المكلف بالضريبة الصادرة عن المدير الولائي للضرائب تضمنت ضرورة التحري عمائلي :

- البلدية الخاضعة لها الضريبة المستوجبة .
- الدلائل اللازمة التي يمكن من خلالها تبرير الطلب .
- إرسال الإنذار المتعلق بالضريبة المتنازع عليها مع كشف الرسوم المقدمة من قبل قابض الضرائب المختلفة .

وللمكلف بالضريبة الرد خلال 30 يوماً ، فإذا تجاوز هذه الأجل عرض شكايته للرفض .

هذه المعلومات التي عادة ما يستوجبها المدير الولائي للضرائب ، هي معلومات مطابقة للقانون وموافقة للجانب النظري للدراسة .



### 3.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة الإعلان بالرفض

التعريف بالوثيقة: وثيقة الإعلان بالرفض تكون في شكل قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب  
تحليل محتوى الوثيقة: وثيقة الإعلان بالرفض تضمنت رفض طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى إلغاء  
 الضريبة، ذلك أن هذه الأخيرة مفروضة عليه ومحددة بطريقة قانونية، وبالتالي فإن هذه الوثيقة مطابقة  
 للقانون وموافقة للجانب النظري الذي تمت دراسته .

### 4.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة الطعن أمام لجنة الطعن الإدارية للولاية

التعريف بوثيقة الطعن أمام لجنة الطعن: هي وثيقة محررة من قبل المكلف بالضريبة  
تحليل محتوى وثيقة الطعن أمام لجنة الطعن: من خلال مضمون هذه الوثيقة، فإن المكلف بدفع الضريبة  
 أعاد تأسيس طلبه المتمثل في الإلغاء الكلي لمبلغ الضريبة على نفس الأسباب التي ذكرها في شكايته المقدمة  
 أمام المدير الولائي للضرائب، وقد إستوفت هذه الوثيقة الشروط الشكلية والموضوعية وجاءت طبقاً للقانون

### 5.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة إستدعاء المكلف بالضريبة

التعريف بالوثيقة: وثيقة إستدعاء المكلف بالضريبة هي عبارة عن قرار صادر عن رئيس لجنة الطعن  
 الإدارية للولاية

تحليل محتوى وثيقة إستدعاء المكلف بالضريبة: لقد تضمنت هذه الأخيرة في محتواها بالتحديد لمكان  
 وتاريخ وساعة إنعقاد الجلسة، كما اشارت لضرورة إستدعاء المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني لإبداء  
 ملاحظات كتابية إضافية، وكل هذه الإجراءات هي إجراءات قانونية موافقة للدراسة النظرية .

### 6.1.2.3.2. عرض وتحليل وثيقة تقرير المدير الولائي للضرائب:

التعريف بالوثيقة: هي عبارة عن تقرير صادر عن المدير الولائي للضرائب ورئيس لجنة الطعن الولائية.  
تحليل وثيقة تقرير المدير الولائي للضرائب: تضمنت الوثيقة التصريحات والتبريرات المقدمة من طرف  
 المكلف بالضريبة، وكان رد اللجنة الولائية للطعن بالرفض بسبب عدم إقتناعها بالتبريرات المقدمة، فقامت  
 بقبول الطعن شكلاً ورفضه موضوعاً.

هذا ما يدل على أن لجنة الطعن الإدارية للولاية قامت بالفصل في الطعن المقدم من طرف المكلف  
 بالضريبة بالإعتماد على تقرير المدير الولائي للضرائب، وهو الأمر الموافق للدراسة النظرية .

من خلال هذه الدراسة الميدانية لبعض الوثائق الرسمية الصادرة بصدد الفصل في المنازعة الضريبية  
 يتضح جلياً أن هذه الأخيرة ماهي إلا تجسيد فعلي لما هو مقرر قانوناً من إجراءات .

### 2.2.3.2. عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل أطرافها

يتضمن هذا الفرع من هذا المطلب ، سلوكيات أطراف النزاع الضريبي ومدى إستعدادهم و مساهمتهم في فض النزاع الضريبي إداريا ،من سلوكيات المكلف بالضريبة أولا ،و إجراءات المدير الولائي للضرائب ثانيا .وذلك في إطار مقابلة مع كلا الطرفين .

### 1.2.2.3.2. عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل المكلف بالضريبة

لقد كانت للمكلف بالضريبة عدة سلوكيات وإجراءات إزاء النزاع الضريبي بعد مقابلاته بعدة أسئلة يمكن تلخيصها وفق مايلي :

- قيام المكلف بالضريبة بمنازعة إدارة الضرائب نتيجة لقيام هذه الأخيرة بمطالبتة بدفع مبلغ مالي في الفترة التي توقف فيها عن النشاط .
  - عدم مبالاة المكلف بالضريبة للإرسالات التي وصلته من إدارته والتي تحثه على أداء ما عليه من ضرائب مستحقة .
  - بعد إصرار إدارة الضرائب على تحصيل الضريبة وإرسالها للمكلف بالضريبة تنبيهه بالدفع ،وتأكد هذا الأخير من إلزامية الإستجابة ،قام كخطوة أولى بتقديم طعنه أمام إدارته الجبائية ،وهو حال أغلب المكلفين الذين يجهلون الجهة التي يتظلمون أمامها .
  - تقدم المكلف بالضريبة بشكايته أمام المدير الولائي للضرائب بعد تنبيهه لإلزامية هذا الإجراء من قبل إدارته ،ضمنه طلب الإلغاء الكلي للضريبة المفروضة عليه مع ذكره للأسباب المعللة لهذا الطلب .
  - إتباع المكلف بالضريبة لإجراءات الطعن أمام اللجان ،بتقديمه لطحنه أمام اللجنة الولائية للطعن مرورا على لجنة الدائرة للطعن ،وذلك بعد قبول تظلمه شكلا ورفضه موضوعا من قبل المدير الولائي للضرائب لعدم جدية الأسباب .
- إن الإجراء الأخير الذي قام به المكلف بالضريبة لم يؤدي لفض النزاع الضريبي إداريا بعد رفض اللجنة الولائية لطحن المكلف بالضريبة لنفس الأسباب التي رفضت لأجلها شكايته ،فالمرحلة الإدارية نادرا ما تؤدي للتسوية الودية للنزاع بسبب تمسك الإدارة بموقفها وعدم تراجعها عنه .

### 2.2.2.3.2. عرض وتحليل إجراءات المنازعة الضريبية المتخذة من قبل إدارة الضرائب

كما كانت للمكلف بالضريبة عدة إجراءات قام بها بغرض فض النزاع الضريبي وديا،فإن لإدارة الضرائب عدة إجراءات في هذا الصدد يمكن تلخيصها وفق مايلي :

● إن أولى الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب في سبيل حل النزاع الضريبي، هي الإرسالات العديدة التي ترسلها للمكلف بالضريبة تخطره بها إلى ضرورة أدائه للضرائب المستحقة عليه والتي يكون آخرها التنبيه بالدفع .

- إن المدير الولائي عادة ما يقبل التظلم شكلا ويرفضه موضوعا لعدم جدية الأسباب المتضمن لها.
  - إن اللجان الإدارية للطعن تقوم هي الأخرى برفض الطعن المقدم أمامها لنفس الأسباب التي رفضت الشكاية لأجلها من قبل المدير الولائي للضرائب .
- وبالتالي وبناء على هذه النتائج، فإن أغلبية المكلفين بالضريبة ينعلم لديهم الوعي الكافي بضرورة الضرائب المفروضة عليهم قانونا ويحاولون التملص من دفعها بشتى الوسائل والطرق هذا من جهة . ومن جهة ثانية نجد أن إدارة الضرائب في الكثير من الأحيان تقوم برفض الشكاوى المرفوعة إليها من قبل المكلفين بالضريبة ورفضها لجميع الحجج المقدمة لها من طرفهم حتى ولو كان بعضها مقنعا .

### خلاصة الفصل الثاني

إن تكوين وإختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة وكذا كيفية سير أعمالها، وبتناولنا للمواد المتضمنة إنشائها، يمكن القول أن هذه الأخيرة لم تتعرض بصورة كافية للإصلاحات التي تجعلها تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية بصورة لائقة، وخير دليل على ذلك هو أنها مجهولة من قبل أغلبية المكلفين، إضافة للغموض والنقص الذي يكتنف النصوص المنظمة لها، والأمر كذلك فيما يخص الآراء الصادرة عنها، ومدى فعاليتها في حل الخلافات المتعلقة بالضرائب المباشرة، إذ تشكل هذه اللجان مرحلة وسطى في النزاع الضريبي قد تكون غير ضرورية، لأن مسألة اللجوء إليها إنما هو أمر إختياري للمكلف الذي يجوز له تجاوزه .

لقد أعطى المشرع الجزائري الحق للمكلف بدفع الضريبة في حالة العوز أو الضيق، أن يطلب الإعفاء أو التخفيف للضرائب أو الغرامات المفروضة عليه قانونا، والزيادات الضريبية الناتجة عن عدم إحترامه للقواعد القانونية، كما أعطى لقابضي الضرائب المختلفة الحق في تقديم طلبات الطعون من أجل العفو أمام اللجان المختصة في هذا المجال، هذا مايدل على أن المشرع الجزائري حاول إيجاد عدّة سبل وضمانات لتحقيق التوازن بين المصلحة العامة للدولة والمصلحة الخاصة للخاضعين للضريبة، لعل أهم هذه الضمانات إنشاء لجان الطعن الولائية و الجهوية .

وما يمكن إستخلاصه في هذا السياق، أن تكوين لجان الطعون من أجل العفو هو تكوين إداري محض، فأعضاء هذه الاخيرة هم ممن لهم دراية بالميدان الضريبي وبالإدارة الجبائية وهذا يعطي الثقة للمكلف بإدارته .

## خاتمة

لقد حاولنا من خلال بحثنا هذا ؛ التطرق لأهم الإجراءات التي تمر عليها المنازعة الجبائية منذ نشوئها بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية إلى غاية الوصول إلى الحل الإداري المناسب لها، سواء تلك التي تتعلق بوعاء الضريبة أو التي تنشأ من جراء تحصيلها والتي يتم تسويتها على مستوى الإدارة كمرحلة أولية ، أو على مستوى لجان الطعن كمرحلة إختيارية ، وذلك في سبيل الإجابة عن إشكالية بحثنا والوصول إلى مدى نجاعة الإصلاحات والتعديلات الواردة في مجال الجبائية في تحقيق مصلحة المكلف بالضريبة وتحصيل دين الخزينة العامة على حد سواء .

و في هذا الصدد ، فإن النتائج التي تم الوصول إليها، هي أنه لما كانت إدارة الضرائب هي المصدر الأول بعد البترول في تمويل الخزينة العمومية ، فإن المشرع الجزائري قد منحها إمتيازات وصلاحيات ممارسة المتابعة والتنفيذ الجبري بجميع السبل والطرق ، في سبيل تحقيق الهدف المرجو من وجودها والمتمثل في تحصيل أموال الدولة في جميع الأحوال، وفي المقابل فقد منح المشرع الجزائري كذلك ، المكلف بالضريبة سبل عديدة ليدافع بها عن حقوقه إتجاه الإدارة الجبائية ، بداية من تظلمه لدى المدير الولائي للضرائب ، إلى طعنه أمام اللجان الإدارية .

كما نظم المنازعة الضريبية وأحاطها بقيود زمنية عامة وأخرى خاصة ، و أوضاع شكلية لا بد من مراعاتها و احترامها، تختلف و تتميز عن تلك المتبعة في المنازعات الإدارية بصفة عامة، و هذا ما جعلها أكثر تعقيدا وطولا ومن ثم عدم الإلمام بها من قبل المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى تعرض حقوقه للسقوط ، و في بعض الأحيان عدم الإلمام بها من طرف الإدارة الجبائية نفسها التي يفترض فيها الإختصاص ، هذا من جهة .

ومن جهة ثانية ، فإن المنازعة الضريبية في الجزائر تخضع لقانون جد مرن وسريع التطور، بحيث يقوم المشرع بتعديل أحكامه باستمرار بموجب قوانين المالية ، مما يؤدي إلى عدم معرفتها من قبل المكلف بالضريبة و حتى الإدارة الجبائية ، إلى جانب تشتت النصوص القانونية المنظمة لها وتعدد مصادر القاعدة الإجرائية ، خاصة قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، حيث كانت القواعد الإجرائية مبعثرة بين مختلف القوانين الضريبية بالإضافة إلى قانون الإجراءات المدنية، ولو أنّ وضع قانون الإجراءات الجبائية خطوة في هذا الصميم، إلا أنه تبقى بعض الأحكام مبعثرة في القوانين الضريبية.

والملاحظة التي يمكن إدراجها في هذا السياق، هي أن مجمل الإصلاحات الجبائية التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري قد أولت القسط الكبير من الأهمية للقواعد الموضوعية الجبائية، أما الجانب الإجرائي منها، فإنه لم يحظى بالإهتمام نفسه في الوقت الذي فقدت فيه وبصورة كاملة الثقة بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الجبائية .

أما فيما يخص لجان الطعن الإدارية، لاسيما لجنة الطعن الإدارية للضرائب المباشرة للدائرة ولجنة الطعن الولائية، فنجد وعلى التوالي عدم إختصاص رؤسائهما في الميدان الجبائي، وهي النقطة التي يجب إستدراكها، والأمر الثاني الملاحظ بصدد هذه اللجان، هو أنه وبالرغم من وجودها منذ سنة 1969، إلا أن الطعون المقدمة أمام اللجنة الدائرية للطعن منعدمة، وهي قليلة جدا أمام اللجنة الولائية للطعن، وأن آرائها غير ملزمة ويمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة مخالف للقانون صراحة حسب رأي المدير الولائي للضرائب، كما أن آجال النظر في الطعون أمام هذه اللجان غير محدد، هذا ما يؤدي إلى الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة ونشاطهم الذي يقوم على السرعة في التعامل . إلى جانب اختلاف الإجراءات المتبعة وفقا لاختلاف موضوع النزاع الضريبي، مما يزيد في تعقيد هذه الأخيرة، ووجود تناقض في الصياغة العربية لنصوص قانون الإجراءات الجبائية، مقارنة بالنصوص باللغة الفرنسية.

والنتيجة الأخيرة التي تم التوصل إليها من مجمل هذه الدراسة، هي الوقت الطويل الذي تستغرقه إجراءات المرحلة الإدارية، لاسيما إجراءات الطعن أمام المدير الوائي للضرائب، فالسرعة التي تقتضيها المعاملات التجارية للمكلف تتعارض والأجل الممنوح للمدير الولائي للضرائب للنظر في شكواه . وبناء على هذه النتائج، فإن الإقتراحات التي يمكن إدراجها في مجال الضرائب بصفة عامة، والمنازعات الضريبية بصفة خاصة هي كالاتي :

- إيجاد إستقرار تشريعي في مجال المنازعات الضريبية وذلك بجمع إجراءاته في قانون موحد يسهل الرجوع إليه والإلمام به .

- إعادة النظر في مواعيد تقديم الشكاية، وذلك بإيجاد مواعيد موحدة، ومحاولة تبسيط إجراءات رفع التظلم بإنشاء مكاتب خاصة بإستقبال المكلفين وتسجيل شكاياتهم والتصرف فيها في أسرع وقت ممكن، والعمل على إنهاء جميع المنازعات بالسرعة اللازمة حرصا على مصلحة الطاعنين ومصلحة الخزينة العامة .

- بما ان النظام الجبائي يقوم على مبدأ التصريح، وان الإخلال بالالتزامات التصريحية هي منبع بعض المنازعات، فإنه من الأجدر اعتماد برنامج يهدف من خلاله إلى تسخير الموارد البشرية المؤهلة وذوي الكفاءات العالية و تطوير وسائل مراقبة التصريحات وأجهزة التحري والمتابعة.

- إعادة النظر في النصوص المنظمة لإنشاء لجان الطعن للدائرة والولاية، وإقامة التوازن في عضويتها بين كل من ممثلي الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة، كما ينبغي إعطاء الصفة الإلزامية للآراء الصادرة

عنها حتى تتمكن من المساهمة بشكل افضل في حل النزاع الضريبي قبل المرحلة القضائية، وبالتالي تجسيد آلية لمراقبة نشاط الإدارة الضريبية .

- إنشاء مكاتب متخصصة تتكفل بتوعية المكلفين بما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات ضريبية وبالتالي إنشاء علاقة دائمة بين المكلف والإدارة الجبائية وجلبه للمصلحة كلما اراد الإستفسار عن قضية ما، إضافة لتنظيم ملتقيات وأيام دراسية حول مستجدات النظام الضريبي ولبحث المشاكل التي تعترض المكلفين في تأدية واجبهم .

- الإهتمام بتكوين أعوان وموظفي الإدارة الضريبية عن طريق تنظيم دورات تكوينية وملتقيات، لتحسين وتحيين معلوماتهم وخبراتهم، حتى يتمكنوا من أداء الأعمال المسندة إليهم بصورة حسنة، مما يجعل المكلف يثق في قدراتهم، وإعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب لتحفيزهم على رفع مردودية العمل و إبعادهم عن إغراءات الممولين .

هذا كله ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة الذي تجب حمايته من تعسف الإدارة، ومصلحة الخزينة العمومية التي تهدف لتحقيق المصلحة العامة، على حد سواء .

## قائمة المراجع

- 1-القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2002.
- 2-عبد العزيز أمقران ، المرحلة القضائية في منازعات الضرائب المباشرة ، رسالة ماجستير فرع الإدارة و المالية ،كلية الحقوق بن عكنون ، سنة 2001 – 2002.
- 3-أمزيان عزيز ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار هومة عين ميله الجزائر، سنة 2005
- 4-خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين)، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر ،سنة 2005
- 5-القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007
- 6-القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 .
- 7-رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية (كشرط قبول دعوى تجاوز السلطة و دعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، سنة 1994
- 8-عبد العزيز أمقران، مقال في مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، تحت عنوان: الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة
- 9-قانون الإجراءات الجزائية المعدلة بقانون المالية لسنة 2009.
- 10-المجلة القضائية العدد 4 سنة 1989.
- 11-قنطار رابح،النزاع الجبائي،نشرة القضاء العدد53،وزارة العدل ،الجزائر ،سنة1998
- 12-قانون الإجراءات الجبائية المعدل بقانون المالية لسنة 2008.
- 13-حسين فريجة ،الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب،الجزائر،سنة 1994
- 14-instruction générale sur les procédures contentieuses – Direction générale des impôts –direction du contentieux
- 15-مرحوم محمد الحبيب ،مقال تحت عنوان: "إرجاء دفع الضريبة" منشور في مجلة مجلس الدولة 2003، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية

- 16-مذكرة التخرج من المدرسة الوطنية للضرائب تحت عنوان المنازعات الجبائية في ظل قانون الإجراءات الجبائية؛ من إعداد طلبة المدرسة الدفعة الخامسة عشر لسنة 2003
- 17-محمد بن صفار.إجراءات الفصل في المنازعات الضريبية ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية،المعهد الوطني للمالية بالقلية.2003
- 18-عمار معاشو، و عبد الرحمان عزاوي ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل تيزي ، وزو،بدون تاريخ
- 19-عمر زودة : محاضرات ألقيت على الطلبة القضاة، الدفعة 15، سنة 2005-2006.,
- 20-قرار منشور في مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية لسنة 2003
- 21-القرار رقم 006325 المؤرخ في 2003/02/25 منشور في مجلة مجلس الدولة لسنة 2003
- 22-M<sup>elle</sup> Oualiti Zohra – Revue du conseil d'état – Numéro spécial. Le contentieux fiscal .
- 23-نص المادة 146 بالفرنسية يتحدث عن المحلات المهنية، أما النص العربي فيتحدث عن المحلات التجارية.
- 24-القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.
- 25-العيد صالح،
- 26-قرار رقم 152508 المؤرخ 1999/03/22، مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003
- 27-قرار رقم 207171 المؤرخ 2001/04/09 مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003
- 28-قرار رقم 001763 لـ 2001/07/30 مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003 قرار رقم 010512 المؤرخ في 2003/06/17 مجلة مجلس الدولة العدد، 2004 العدد 05 .
- 29-قرار رقم 001987 مجلة مجلس الدولة العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، 2003
- 30-طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية ، الجزائر، سنة 2005
- 31-الامر رقم 22/03 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية الصادر عن الجريدة الرسمية رقم 83 بتاريخ 29 ديسمبر 2004.
- 32-أبو بكر بلعيد ، العضوني بودربالة، منازعات الضرائب المباشرة بالجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية والتجارية .المدرسة العليا للتجارة،الجزائر،سنة 1988
- 33-مساهل حفيظة، منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية.المعهد الوطني للمالية،القلية.1995



- 34-نكاع كمال، لجان الطعن في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة مفتش رئيسي للمالية، المعهد الوطني للمالية.القليعة، 1998
- 35-القانون 02/97 لـ 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998.
- 36-الأمر 31/96 المؤرخ في 1996/12/30 أصبح يمكن للإدارة اللجوء إلى هذه اللجان، وكذلك الطعن في آرائها، بعدما أن كانت لا تنظر إلا في طلبات المكلفين.
- 37-قانون الإجراءات الجبائية.
- 38-مجلة مجلس الدولة ، العدد الخاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003
- 39-القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991 .
- 40-القرار رقم 91-16 المؤرخ في 26 ماي 1991
- 41-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة