

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون اداري



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
رقم:

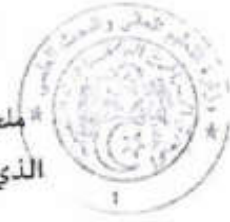
مذكرة مقدم لنيل شهادة الماستر أكاديمي
إعداد الطالبان: - العربي زغلاش عبدالنور
- بن حميدة لخضر
تحت عنوان

المنازعات الضريبية وطرق تسويتها إداريا

لجنة المناقشة:

| | | |
|--------------|---------------------------|-----------------------|
| رئيسا | جامعة محمد بوضياف المسيلة | الدكتور |
| مشرفا ومقررا | جامعة محمد بوضياف المسيلة | الدكتور نورالدين زيدة |
| مناقشا | جامعة محمد بوضياف المسيلة | الدكتور |

2021-2020



ملحق بالقرار رقم 10826... المؤرخ في 27 يونيو 2021
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة محمد بوضياف المسيلة - كلية الحقوق والعلوم السياسية

نموذج التصريح الشرقي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المصني أسفله .

السيد(ة): **العربي زغلاش عبد النور** - الصفة: طالب. أستاذ، باحث - طالب
الجامعي(ة) لمطابقة التعريف الوطنية رقم: **101188589**. والمصادرة بتاريخ: **2016/10/07**
المسجل(ة) بكلية / **الحقوق والعلوم السياسية** قسم **الحقوق**
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (**مذكرة ماستر** - **مذكرة ماستر**)
عنوانها: **المنازعات الضريبية وطرق تسويتها إداريا**

أصيح بشرفي في أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: **2021/06/21**

توقيع المعني (ة)

مدرسة الحقوق والعلوم السياسية
جامعة محمد بوضياف المسيلة
2021/06/21
توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 10824... المؤرخ في 27 يونيو 2021
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي: جامعة محمد بوضياف المسيلة - كلية الحقوق والعلوم السياسية

نموذج التصريح الشرقي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المصنف أسفله.

السيد(ة): **بن حميدة لخضر** الحصة: طالب، أستاذ، باحث **طالب**
الجاهل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: **102339642** والصادرة بتاريخ: **2016/12/06**
المسجل(ة) بكلية / **الحقوق والعلوم السياسية** قسم **الحقوق**
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (**مذكرات ماستر، مذكرات دكتوراه**)
عنوانها: **المنازعات الضريبية وطرق تسويتها إداريا**

أصح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2021/06/21.....

توقيع المعني (ة)

عن وصدق على أعضاء
عبد المصطفى
مسيلة في
رئيس المجلس الشعبي البلدي
فصي حميدة لخضر

الشكر

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيماً لشأنه ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وعلى آله وأصحابه وأتباعه وسلم.

ومصادقاً لقوله صلى الله عليه وسلم: (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)، وبعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذه الدراسة المتواضعة، أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف " د. نورالدين زبدة " على توجيهاته وتصويباته التي ساهمت في إتمام واستكمال هذا العمل، فشكراً لك أستاذي.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذ "د. نورالدين زبدة" وكل موظفي مصلحة المنازعات بالمديرية الولائية للضرائب

إهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه في إتمام هذا البحث.

أهدي عملي المتواضع إلى والدي الكريمن " أبي وأمي " حفظهما الله واطال في عمرهما.

إلى سندي ومعيني في مواجهة صعاب الحياة، ومن وفرت لي الجو الملائم لإتمام هذا العمل... زوجتي الحبيبة بارك الله فيها.

إلى إخوتي و أخواتي الذين تقاسموا معي عبء الحياة .

إلى أساتذتي وبخاصة أساتذة قسم الحقوق، ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع.

إلى جميع الأصدقاء وزملاء الفوج 05 و كل من مد يد العون وفسح الطريق أمام طارقي أبواب المعرفة.

إلى كل زملاء العمل يمديرية الضرائب لولاية المسيلة

إلى كل شخص وقف معي وساندني طوال مسيرتي الدراسية وأبارك لكل أصدقائي الذين تخرجوا معي.

إلى كل من يعرفني؛ كل باسمه ومقامه.

العربي زغلاش عبدالنور

أهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه في إتمام هذا البحث.
أهدي عملي المتواضع إلى جدي الغالي الذي هو بمثابة ابي
والى والدي الكريمن " أبي وأمي " حفظهما الله ورعاهما وبارك في عمرهما، وأمدهما بالصحة
والعافية.

إلى سندي ومعيني في مواجهة صعاب الحياة زوجتي الغالية . إلى ابنائي وقرة عيني.
إلى إخوتي و أخواتي الذين تقاسموا معي عبء الحياة .

إلى أساتذتي وبخاصة أساتذة قسم الحقوق، ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع.
إلى جميع الأصدقاء و الزملاء و كل من مد يد العون وفسح الطريق أمام طارقي أبواب
المعرفة.

إلى كل زملاء العمل بمديرية التجهيزات العمومية لولاية المسيلة .
إلى كل شخص وقف معي وساندني طوال مسيرتي الدراسية وأبارك لكل أصدقائي الذين
تخرجوا معي.

إلى كل من يعرفني؛ كل باسمه ومقامه.

مقدمة

مقدمة

مقدمة:

أدى التطور السريع في سن نصوص قانونية تلتها عدة تعديلات في الجبائي مما نتج عنها عدة تعقيدات، إضافة إلى عدم إلمام المكلف بالضريبة من جهة وموظفو الإدارة الجبائية من جهة أخرى بذلك الكم الهائل من القوانين والتنظيمات والناشيرات والمذكرات المصلحية، الأمر الذي أدى الى وجود كم هائل من الشكاوي والمنازعات الضريبية وذلك لتضارب المصالح، فالمكلف بالضريبة يبحث عن كيفية استرداد حقوق بنظرة المظلوم من طرف الإدارة الجبائية والتي يرى فيها أنها سالبة لأمواله بالإكراه ودون مقابل مباشر، في حين ترى إدارة الضرائب أنها تقوم بعملها وفقا للقوانين المعمول بها لحماية أموال الخزينة العمومية.

وعمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وتحصيلها تنشأ علاقة بين الطرفين، الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، وطرف ثاني هو المكلف بالضريبة والذي يكون في أغلب الأحيان جاهلا بالنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات التحصيل، وبلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف القائم بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة في هذه النقطة بالتحديد، وهنا يتطلب التوصل لحل المنازعة الجبائية وذلك باتباع الاجراءات القانونية وذلك لكي لا ترفض الشكاية شكلا أو مضمونا، وعند رفض التظلم المسبق يتجه المكلف إلى الإجراء الموالي وهو الطعن أمام لجان الطعن الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء.

تكمن أهمية الموضوع محل الدراسة في تعريف المنازعة الضريبية والإجراءات والخطوات المتبعة لسيرها في المرحلة الإدارية عن طريق لجان الطعن الإدارية المحددة قانونا وتوضيح تشكيلاتها واختصاصاتها ومهامها في معالجة الشكاوي المطروحة أمامها قبل اللجوء إلى الهيئات القضائية.

مقدمة

تم اختيار الموضوع لعدة اعتبارات أهمها:

أ- الاعتبارات الذاتية:

* رغبتنا الشخصية في التعمق في هذا الموضوع على اعتبار أنه يشمل جزء من المنازعات الضريبية، كما أنه له علاقة مباشرة بالوظيفة التي نشغلها فهو يزيد من مكتسباتنا المعرفية والاستفادة من الموضوع في الجانب العملي.

ب- الاعتبارات الموضوعية:

* من خلال دراستنا لهذا الموضوع نسعى إلى توفير وإعلام المكلف بالضريبة بأهم التعديلات التي طرأت على المنازعات الضريبية ومعرفة الإجراءات أمام لجان الطعن ومعرفة كيفية تسلسل مراحل سير المنازعة عبر هذه اللجان.

* التعريف عن كذب وبصفة مدققة المراحل التي تمر بها المنازعة الضريبية.

* الإلمام بالجوانب القانونية و التقنية التي تمر بها المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية

* زيادة نشر الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة ورفع مستوى الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف.

تزامنا مع عملية البحث في هذا الموضوع واجهتنا العديد من الصعوبات.

* الطابع التقني لهذا الموضوع والذي له علاقة مباشرة بفهم بعض الأساسيات في مجال الإجراءات الجبائية في التشريع الجزائري وهذا لكي يتسنى لنا فهم المنازعات الضريبية وتمييزها عن غيرها من المنازعات الإدارية الأخرى.

* قلة المصادر والمراجع المتخصصة في هذا الموضوع من المنازعات، كون أغلب المصادر إن لم نقل كلها تعالج المنازعات الضريبية بصفة عامة.

* تزامن دراستنا مع التعديلات الكثيرة والمتكررة وكثرة المواد القانونية التي طرأت على قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بلجان الطعن الإدارية.

مقدمة

حتى يتسنى لنا معالجة هذا الموضوع و الإلمام بكافة الجوانب المتعلقة به ارتأينا طرح الإشكالية التالية: **ما المقصود بالمنازعات الضريبية وما هي الآليات المتبعة لتسويتها إداريا؟**
وفي إطار الإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية يتطلب الأمر الإجابة على الأسئلة الفرعية الآتية:

- **ماذا نعني بالمنازعة الضريبية؟**

- **ما هي لجان الطعن الإدارية المحددة في التشريع الجزائري وما هي تشكيلاتها واختصاصاتها؟**

- **ما مدى إلزامية تطبيق الآراء المقترحة من طرف لجان الطعن تجاه المصالح الضريبية؟**

ولدراسة الموضوع و معالجة الإشكالية المطروحة، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين حيث سنتناول طبيعة وصور المنازعات الضريبية (الفصل الأول)، في حين استعرضنا لجان الطعن الإدارية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية (الفصل الثاني).

يعتبر المنهج التحليلي لمضمون النصوص القانونية واستقراءها وإسقاطها على الوقائع وكذا المنهج الوصفي لجملة المعلومات المتواجدة في المصادر و المراجع المعتمد عليها ، هما المنهجين الأساسيين المرتكز عليهما في هذا البحث المتواضع

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى أن موضوع فض منازعات الوعاء الضريبي موضوع تقني يحتاج إلى باحثين ميدانيين ، وبالتالي فالموضوع أثار اهتمامنا من الناحية الأكاديمية .

أضف إلى ذلك رغبتنا الشخصية في التعمق في هذا الموضوع على اعتبار أنه يشمل جزء من المنازعات الضريبية ، كما أنه له علاقة مباشرة بالوظيفة التي نشغلها فهو يزيد من مكتسباتنا المعرفية .

تتجلى أهداف دراسة هذا الموضوع فيما يلي:

1- التعرف عن كثب وبصفة مدققة عن المنازعة الضريبية والمراحل التي تمر بها عبر لجان الطعن الإدارية

مقدمة

2- الإمام بالجوانب القانونية و التقنية التي تمر بها المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية قبل اللجوء إلى القضاء

3- مساعدة المكلفين بالضريبة وكذا الإدارة الضريبية بهذه الدراسة المتخصصة التي قد تنفعهم أثناء مباشرتهم للمنازعات.

وقد تطرقنا إلى طبيعة وصور المنازعات الضريبية (الفصل الأول)، في حين استعرضنا لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية (الفصل الثاني).

الفصل الأول

طبيعة وصور المنازعات الضريبية

الفصل الأول: طبيعة و صور المنازعات الضريبية

تقوم المنازعة الضريبية عند قيام إدارة الضرائب بوظائفها المحددة قانونا تجاه الغير، فيسعى كل طرف إلى تحقيق أهدافه على حساب الطرف الآخر مما قد ينشب عليه خلاف يعبر عنه بالمنازعة الضريبية، تتمتع هذه الأخيرة بخصوصية عن المنازعات الأخرى من حيث أطرافها و طبيعتها القانونية وكذا أنواعها والأسباب التي تؤدي إلى نشوبها، مما دفعت المشرع لضبط قوانين خاصة بها من حيث أحكامها وإجراءات سيرها ، وجعل هذه القوانين تتمتع بنوع من المرونة في تعديلها بموجب قانون المالية لكل سنة حسب الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة ، وذلك مراعاة للحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

وعليه سنقوم بدراسة ماهية المنازعة الضريبية (المبحث الأول)، ثم توضيح صور المنازعات الضريبية وإجراءات سيرها (المبحث الثاني).

المبحث الأول: ماهية المنازعة الضريبية وخصائصها

يعرف النزاع الإداري بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة العامة والغير، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها التي كفلها القانون.

وتنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحديد الحد الأقصى من أهدافه مستخدما في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه.

هذا المبحث نستعرض فيه الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية في المرحلة الإدارية (المطلب الأول)، ثم سنتطرق إلى أسباب المنازعة الضريبية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية في المرحلة الإدارية

تعتبر المرحلة الإدارية وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء وبالتالي نقول أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثار بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو

تحصيلها ، والأخر يخص وضعية معينة يمكن أن تخص المكلف بذاته مثل إعساره أو هلاك أمواله فيلجأ بناء على ذلك للإدرة ليطلب منها تعديل الضريبة المفروضة عليه .¹

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية

ان كلمة منازعة " لغة" تعني دعوى أو خصومة تحدث بسبب شيء متنازع فيه² أما "اصطلاحا" فتعني كلمة منازعة إلى وجود خلاف بين شخصين يدعي كل منهما أحقيته في الشيء موضوع الخلاف، فإذا كان الخلاف حول الضريبة كانت المنازعة ضريبية.³ المنازعة الجبائية أو الضريبية هي مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وجباية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى. كما يمكن القول أن المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيدا لرفعها كليا أو جزئيا.⁴ فقد عرفها ياكور عمر بصفة عامة بقوله "يمكن تحديد المنازعة بصفة عامة بأنها " مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها"⁵

¹ louis trotabas et jean mari cotteret . droit fiscal. 4eme edition 1980.p 286

² المنجد في اللغة والإعلام، دار المشرق، بيروت ، طبعة 27، سنة 1984، ص 801.

³ رمضان الصديق ، انهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية "دراسة مقارنة" دار النهضة العربية، القاهرة - مصر - سنة 2006 ص 08.

⁴ بن عراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، جامعة محمد دباغين، سطيف 02 كلية العلوم القانونية و السياسية 2020/2019 ص 05.

⁵ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة -الجزائر - 2005، ص09.

كما عرفها زكريا محمد بيومي بأنها " تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة".¹

أما بالنسبة للمشرع الجزائري لم يعرف المنازعة الضريبية، إنما أورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية شروط ومضمون مواعيد المنازعة و الجهة المختصة بالفصل في المنازعة تحت عنوان "الإجراءات الخاصة بالمنازعات" خصص لذلك المواد من " 70 إلى 142"²

الفرع الثاني: نشأة المنازعة الضريبية

تشمل المنازعة الضريبية المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب، ويعتبر قانون الإجراءات الجبائية والقوانين المعدلة والمكملة له المصدر الرئيسي المتعلق بمنازعات الضرائب، والثابت علما أن التشريع الضريبي يستمد قواعده من القواعد الآمرة والمتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز الاتفاق على ما يخالفها.

فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الراض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء مراقبة حسابية أو رفض محاسبة المكلف بالضريبة أو انعدام الوثائق، عندما يتعلق الأمر بمراجعة حساباته أو تقديم معلومات غير صحيحة أو نقص في التصريح أو مخالفة إجراءات المتابعة أو عدم التزام إدارة الضرائب بالشروط الإجرائية المتعلقة بإشعار المكلف بدفع أثناء إجراء عملية المراقبة المحاسبية، ففي كل هذه الحالات يكون شرط المنازعة متحققا.³

تعتبر إدارة الضرائب جزء من التنظيم الإداري للدولة، فهي بوصفها سلطة عامة تتمتع بكافة الحقوق والامتيازات الممنوحة للسلطة العامة الإدارية، فهي في مزاولة نشاطها تصدر من

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص 08، 09.

² المديرية العامة للضرائب - قانون الإجراءات الجبائية 2019.

³ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 7.

جانبا وحدها قرارات إدارية في المجال الضريبي، هذه القرارات قد تثير منازعات مع المكلفين وهي تكون إما إدارية أو موضوعية

أولاً: المنازعة الضريبية منازعة إدارية، وذلك لأن طرفيها المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

ثانياً: المنازعة الضريبية منازعة موضوعية من حيث تعلق النزاع بمدى سلامة قرار فرض الضريبة، ولكن سلطة القاضي لا تقف عند الإلغاء، بل تتعدى ذلك إلى تحديد المبالغ التي يلتزم بها المكلف بالضريبة.

ويتربط على موضوعية المنازعة الضريبية تمكين إدارة الضرائب من تصحيح موقفها بنفسها ، حيث يترك الخلاف لها عن طريق التظلم إليها لمراجعة موقفها ، فلا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفا للقانون، لأنها تستهدف الصالح العام ، فلا يوجد بينها وبين المكلف بالضريبة خصومة شخصية .

لقد أوجب التشريع الجبائي على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل ، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة عساها أن تقتنع بسلامة وجهة نظره فتراجع نفسها بنفسها.¹

كما ألزم التشريع الجبائي المكلف بالضريبة بالطعن أمام إدارة الضرائب ، وذلك حتى يجنب هذه الأخيرة الدخول في منازعات قضائية تتطلب كثيرا من الوقت والجهد.²

¹ المادة 19 الفقرة 05 و المادة 20 فقرة 04،03،02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى 2017.

² المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم إلى 2017.

الفرع الثالث: خصائص المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية بعدة خصائص تميزها عن باقي المنازعات الأخرى وأهمها:

أولاً: أحد أطرافها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، فلما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالباً بقرار تصدره الإدارة الضريبية، فهذا كغيره من القرارات الإدارية يتمتع بقرينة الصحة ، ويقع على من يدعي خلاف ذلك أن يقيم الدليل على صحة إدعائه .

ثانياً: إن المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف أو عمل يؤديه، وبالتالي فإن استمرار نظرها بالطريقة التي تنتظر بها الدعاوي الأخرى التي تستغرق وقتاً طويلاً للفصل فيها يمكن أن يضر بمصلحة الدولة والمكلف، الأمر الذي اقتضى أن تنتظر المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير.

ثالثاً: إن إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل الإثبات العادية التي يقرها القانون المدني ، حيث لا يتصور أن يتعلق حق الدولة بيمين يؤديها المكلف أو شهادة الشهود، فلا يقبل في المنازعة الضريبية إلا وسائل الإثبات الكتابية.

رابعاً : إن تسوية المنازعات الضريبية تتم على مرحلتين ، مرحلة إدارية وأخرى قضائية ، حيث جعلت معظم التشريعات الضريبية ومنها المشرع الجزائري التظلم أمام الإدارة الجبائية وجوباً قبل رفع الدعوى الضريبية إلى القضاء ، وهو ما يميز المنازعة الضريبية عن المنازعات الإدارية الأخرى.¹

المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية

ترجع أسباب المنازعة الضريبية إلى تنوع الضرائب وعدم تضمين أحكامها في مجموعة واحدة إذ تتخذ تشريعات الضرائب شكل قواعد متفرقة صادرة في تواريخ مختلفة يختص كل منها بضريبة واحدة أو بعض ضرائب قليلة معينة بالذات .

¹ رمضان الصديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية مرجع

وتزداد عدد هذه المنازعات نتيجة التدخل المستمر للسلطة التشريعية لتعديل وتبديل القوانين الضريبية كلما احتاجت الدولة إلى المال وكلما تطورت الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية خاصة إذا عمد المشرع إلى إجراء هذه التعديلات في سياق أحكام أخرى لا علاقة لها بمسائل الضرائب.

ويؤدي التعديل والتبديل المستمر في قوانين الضرائب إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل الممولين في كثير من الأحيان بها. ويترتب على ذلك قيام الإدارة الضريبية بإصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها مما يدعو الممولين إلى مقاومتها، ومن ثم قيام منازعات بينها وبين الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: الأسباب التشريعية و القانونية

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث منازعة ضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، ومن بينها أن القوانين الضريبية تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل المستمر مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل المكلف بها في الكثير من الأحيان.¹

كما تعارض أو عدم التنسيق بين التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة.

في الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين، وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة لكثرة القوانين من جهة وكثرة تعديلها من جهة أخرى، قد يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة، كما قد يؤدي إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.²

¹ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2014، ص 61.

² بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر 01، 2009/2008 ص 36.

الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة

قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات قي نشوب النزاع الضريبي ، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي ولقائمة أيضا على التزام المكلف بالواجب الضريبي، وهذا لا يكون إلا بتوفر قدر من الكفاءة والإمكانيات المادية و البشرية والاعتناء بهذه الأخيرة، لأنها المقوم الأساسي للإدارة الضريبية والقائم بحملها على أكمل وجه، ومن ثمة المساهمة في تقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الضريبي.

وعلى العموم فالأسباب المؤدية للنزاع الضريبي التي تعود للإدارة تتمثل في:

1- المراقبة الجبائية كأهم سبب للمنازعة الضريبية، فإن المنازعات التي تثور بمناسبة التحقيق في الوثائق أو في عين المكان متنوعة، قد تمس الجانب الشكلي للتحقيق أو تخص الموضوع، أي النتائج المترتبة عن هذا التحقيق، سواء فيما يتعلق بطريقة أو إعادة تشكيل رقم الأعمال، أو بطبيعة الضريبة المفروضة أو مقدارها.

2- الفساد الإداري إذ تعد بيئة العمل الضريبي مجالا جادا لممارسة الفساد الإداري من قبل موظفي الإدارة الضريبية، فكلما قل تدخلهم وقلت سلطتهم التقديرية الواسعة الممنوحة لهم وقلت مستويات رقابتهم من الإدارات الأعلى وتحملت الإدارة الضريبية مسؤولياتها عن الأخطاء التي ترتكبها بحق المكلفين بالضريبة.

3- تدني مستوى التأهيل وتدريب الأطر الضريبية وتدني مستوى ثقافتها الضريبية لتحقيق دورها ، فكلما تدنى هذا المستوى كثرت المنازعات الضريبية.¹

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

أن المكلف لا يعلم آلية احتساب دخله الخاضع للضريبة ، ويرجع ذلك إلى أن الموظف الضريبي لا يقوم بتوضيح ذلك له، أو أن السبب يعود إلى مبالغة السلطة المالية في التقدير

¹ كربي زبيدة، الرقابة الجبائية كسب للمنازعات الضريبية ، مجلة مجلس الدولة العدد 07 لسنة 2005 ص18.

أو أن هناك حالات يقوم المكلف بالتوقيع على الاستمارة الخاصة بالتقدير الضريبي بالرغم من تضمنها وقائع غير حقيقية أو لا تمت بصلة إلى واقع دخله

المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية وإجراءات سيرها

المطلب الأول: أنواع المنازعات الضريبية

تبدأ المنازعة الضريبية عندما يتلقى المكلف إنذارا موجه له من إدارة الضرائب ، وهو عبارة عن وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها ، فإما يرضى بها المكلف فيسددها أو يرفض لأي سبب كان يدفع بأنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لنشاطه وحجم معاملاته ونسبة أرباحه .¹

الفرع الأول من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس التقييم الضريبي بحسب طبيعة الضرائب إلى منازعات للضرائب المباشرة وغير مباشرة كل على حدى ، ونظرا لأهمية هذا التقسيم وبالرغم من وجود معايير متعددة للتفرقة بينهما، إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق و جامع للتفريق بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة ، وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري ، المعيار الاقتصادي والمعيار الفني.²

أولاً: المعيار الإداري

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، يقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث الجباية والتحصيل، هذه الأخيرة إذا كانت إدارة الضرائب تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي يكون الشخص

¹ حسين طاهري ، المنازعات الضريبية " شرح لقانون الإجراءات الجبائية " الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، القبة -الجزائر - 2007 ص09.

² منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة ، دار النشر للتوزيع ، القاهرة -مصر - 2004 ص102.

المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي ، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية ، فالضريبة هنا مباشرة.¹

ثانيا : المعيار الاقتصادي

أو ما يعرف بمعيار رجعية الضريبة ، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية ، وبالتالي تعد ضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص آخر يعد هذا الأخير متحملا لها.

ولقي هذا المعيار نقدا على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات ، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع نسبة هذا النوع من الضرائب ، فيلجأ المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلك عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة.²

ثالثا : المعيار الفني

ويقوم على أساس ثبات استقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة ، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك أو التداول.

الفرع الثاني: من حيث المراحل

أولا : منازعات الوعاء

هي تلك المنازعات المتعلقة بتأسيس الضريبة الناتج عن التحقيق في الوثائق أو التحقيق في محاسبة المكلف في حالة النقص في التصريح أو في انعدامه، وهي ما يسمى أيضا بمنازعات

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة - الجزائر - الطبعة 04 سنة 2008، ص63.

² علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة - مصر - 1990 ص 133.

أساس الضريبة، والهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في الوعاء الضريبي أو في حساب مقدارها أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي.¹

إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي قد تثار بشأن العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف بالضريبة قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة، ومن جهة أخرى قد يقدم المكلف تصريحات مغلوبة عن وضعيته الجبائية، وطالما للرقابة الجبائية حق المراقبة فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في طار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف ، وهنا تثار إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الجبائية.²

ثانيا : منازعات التحصيل

تتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، وينشأ نزاع بشأن الشريعة الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.³

تكون هذه المنازعات عند استعمال الإدارة للمتابعات التي تتم على يد أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين ، وتتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية، وتتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.⁴

كما تقوم هذه المنازعة في حالة اعتراض المكلف على قانونية شكل إجراءات المتابعة أو على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج.¹

¹ نص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية 2019.

² يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة اكلبي محند اولحاج -البويرة-

2014/2015 ص 79.

³ بدابرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج ماجستير في العلوم القانونية والادارية، جامعة باتنة 2010/2011 ص 17.

⁴ نص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

المشرع الجزائري منح المكلف بالضريبة الحق في منازعة الإدارة الضريبية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة عن طريق إما إجراءات التحصيل الودية أو الاعتراض الإداري "التظلم".

الفرع الثالث: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

يطرح النزاع عموما أمام الجهات الإدارية المختصة في المرحلة الأولى ، ومن ثمة أمام الجهات القضائية كأخر مرحلة له إن لم يجد حلا على المستوى الإداري وقد انتهجت كل التشريعات تقريبا هذه الطريقة في فض المنازعات الجبائية، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء.²

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع التشريعات المقارنة، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي والموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين إحداهما إجبارية والأخرى اختيارية، فتشتمل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب وأما الثانية فتشتمل في الطعن الاختياري على مستوى لجان الطعن الإدارية وصولا إلى المرحلة القضائية في حالة عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.

المطلب الثاني: التظلم المسبق كأول إجراء لسير المنازعة الضريبية

هدف التظلم الإداري إلى إتاحة الفرصة للأفراد لمراجعة الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم، وإفساح المجال للإدارة لكي تراجع نفسها وتعيد النظر فيما أصدرته من قرارات قد تكون جائرة أو غير مشروعة في حق من أصدرته ضدهم، وذلك عن طريق تقديم شكوى من قرار اعتبر غير مشروع في حقهم أو أنه ألحق بهم ضررا، طالبين ممن أصدر القرار أو من رئيسه الأعلى اتخاذ إجراء بشأنه متى توفرت الأسباب القانونية والواقعية لذلك، بإلغائه، تعديله

¹ نص المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية 2011

² حسين طاهري المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق، ص 06.

أو سحبه، وسواء كان القيام بهذا الإجراء اختياريا كقاعدة عامة أو اختياريا، إلا أنه يتعين أن يقوم به وفق القوانين والتنظيمات فلا يجوز التراجع عنه بعد رفعه بحيث يتعين انتظار المهلة واحترام المواعيد، ويبقى للجهة الإدارية السلطة التقديرية في القبول أو الرفض، بحيث يكون بإمكانها أن تسحب القرار أو تعدله، إذا ما اقتنعت بصحة شكاوهم. وتظهر فعالية التظلم من خلال تسوية النزاع في مهده، بحل المنازعات الإدارية داخل الجهاز الإداري ذاته، بحيث لا يتطور الأمر إلى منازعة قضائية وفي ذلك توفير للجهد والوقت وتخفيف للعبء على كاهل القضاء الإداري، وعلى المدعي من جهة، وعلى الإدارة نفسها متى كانت الشكوى محل نظر جدي من جانبها.¹

الفرع الأول: ماهية التظلم المسبق

يعرف التظلم الضريبي بأنه "مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاده وإجراءات تقديمه وإجراءات النظر والفصل فيه" وهي قواعد أمره يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات ، ويمكن القول بأن إجراءات التظلم الضريبي تعتبر كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية، والالتزام بتقديم التظلم الضريبي يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي ، فلا يجوز للمكلف اللجوء مباشرة إلى القضاء، وإنما يجب عليه أن يتقدم ابتداء بالتظلم إلى الإدارة الضريبية وهذا الالتزام له طابع إجرائي ، وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية ، وهي مرحلة مهمة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية.²

كما يعتبر التظلم المسبق وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

¹ مربية العقون، محمد بركات، تنظيم التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مقالة مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية 2017 ص39.

² عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003 ص07.

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

2- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء وضمان حسن تسييرها لاحقا .

وقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقتضي " بأنه يجب توجيه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها في المادة 70 أعلاه، أولا إلى مدير الضرائب بالولاية مكان فرض الضرائب وتسليم وصل بذلك للكلفين بالضريبة".¹

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالشكوى

يستوجب عند تقديم الشكوى أن تتضمن شروط قانونية، منها ما يتعلق بشكلها ومضمونها (الفرع الأول) و منها ما يتعلق بآجال و مواعيد تقديمها (الفرع الثاني).

أولا: شكل و مضمون الشكوى الضريبية.

وضحت المادة (73) من قانون الإجراءات الجبائية القواعد والشروط الواجب توفرها في شكل و محتوى الشكوى.

1- شكل الشكوى.

للشكوى شروط وقواعد شكلية من الواجب احترامها حتى تكون مقبولة والتي وردت في قانون الإجراءات الجبائية وهي:

¹ المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية قانون المالية لسنة 2002 .

أ- يجب أن تكون الشكوى فردية: يقوم المكلف بتقديم شكواه بصفة فردية كأصل عام أي تتعلق بمكلف واحد، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعيا.¹

ب- تحرير الشكوى: يتعين على الشاكي تقديم شكواه إلى مدير الضرائب على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي.²

ت- يجب أن تقدم الشكوى منفردة عن كل قضية: يقصد بهذا الشرط أن لا تكون الشكوى متعلقة بعدة أنشطة أو تضم أنواعا متعددة من الضرائب أو الرسوم أو متضمنة لنوعين من الطلبات.³

ث- تعيين موطن المشتكي: على الشاكي أن يحدد موطنه بدقة في الشكوى المقدمة وفي هذا الصدد، أكدت المادة (75) من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب اتخاذ كل مشتكي مقيم بالخارج موطنًا له في الجزائر،⁴ والأمر كذلك بالنسبة للمؤسسات الأجنبية وجب عليها اعتماد ممثلا عنها مقيما بالجزائر.

ج- البيانات الضرورية للشكوى: تعتبر البيانات تلك المعلومات ومنها نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان

¹ مقراني فتيحة ، فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2008. ، ص 06.

² حسين فريحة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر مرجع سابق، ص 19.

³ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري مرجع سابق ، ص 14.

⁴ المادة 75 من القانون 01-21 المؤرخ في 22/12/2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 وقانون الإجراءات الجبائية الجريدة الرسمية عدد 79 ، الصادرة بتاريخ 23/12/2001، المعدلة بموجب المادة 24 من القانون 07-12 المؤرخ في 30/12/2007، الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 31/12/2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 والمادة 47 من القانون 17-11 المؤرخ في 28/12/2017 ، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 28/12/2017.

المتظلم بحيث يمكن إرفاق كافة الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع مع الشكوى الأصلية.¹

ح- إمضاء الشكوى: توقع الشكوى شخصيا من المكلف، غير أنه يمكن أن تكون ممضية من طرف الغير، كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى.

2- مضمون الشكوى :

يعتبر المضمون مهما في تقديم الشكوى ، حيث يتوجب على المكلف بالضريبة عند تقديم شكواه أمام الإدارة الجبائية أن يقوم بعرض مفصل عن وقائع القضية والدفع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحجمها وبالتالي يقع عبئ إثبات سوء تقييم الوعاء الذي ارتكبته الإدارة على المكلف، وعليه يجب أن تتضمن الشكوى البيانات التي نصت عليها المادة²، (73) من قانون الإجراءات الجبائية وهي كالتالي:

أ- ذكر الضريبة المعترض عليها مثل الضريبة على الإجمالي.

ب- الإنذار الذي فرضت به الضريبة وإذا تعذر بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

ت- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.

¹ سليمان عويسات ، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2013/2012، ص07.

² المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 44 من القانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، الجريدة الرسمية العدد 85 والمادة 35 من القانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.

ثانيا: الآجال القانونية لتقديم الشكوى.

حدد المشرع الجزائري بصرامة هذه الآجال وقد وسع فيها ذلك اعتبارا لخصوصية هذه المنازعة وطبيعة المعنيين بها، فقد نظم طريقة تقديم الاحتجاجات و كذا المهل الممنوحة من خلال تبينها والنص عليها في قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية على الآجال العامة لتقديم الشكوى وهي أن الشكوى يتم قبولها إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجهة لهذه الشكوى.

يعتبر التاريخ الذي ينقضي فيه أجل رفع التظلم أو الشكوى هو 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يتم فيها تبليغ المعني بجدول التحصيل، ومثال ذلك أن المكلف بالضريبة بلغ بذلك في 30 أبريل من سنة 2012، يكون آخر يوم لرفع الشكوى أو التظلم هو 31 ديسمبر 2014 على أساس أن السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الضريبة في التحصيل هي 2014، باعتبار أن السنة الأولى التي تلت سنة التبليغ هي سنة 2013.

الفرع الثالث: التحقيق و الفصل في الشكوى.

عندما تستكمل الشكوى جميع الشروط القانونية و الإجراءات ، يقوم المكلف بالضريبة بإيداعها لدى المديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليميا ، وقبل اتخاذ المدير الولائي للضرائب القرار، يأمر المفتش المختص إقليميا بتسيير الملف محل الشكوى من خلال مباشرة التحقيق وجمع المعلومات ، حيث وضحت المادة 76-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكاوى ينظر فيها من طرف المصلحة التي أعدت الضريبة.¹

¹ المادة 76-1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 59 من القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 والمادة 39 من القانون رقم 21/04 المؤرخ في 2004/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2005.

أولاً: التحقيق في الشكوى.

يعتبر التحقيق إجراء مهم لكل شكوى في المنازعات الضريبية ، إذا استوفت الشكوى الشروط المطلوبة ففي هذه الحالة لا يطرح أي إشكال ، أما إذا كان العكس يتم طلب تصحيحها من طرف المكلف بالضريبة في الآجال المحددة ، ليتم بعد ذلك تحويلها إلى التحقيق.

1- الجهة المختصة بالتحقيق

يتم النظر والتحقيق في الشكوى الضريبية من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة ويعود السبب في ذلك إلى كون المفتش مؤسس الضريبة أعلم من أي شخص آخر بالضريبة المفروضة،¹ حيث يتواجد مفتش الضرائب على مستوى مفتشية الضرائب التي تم فرض الضريبة فيها، وبرئاسة رئيس المفتشية الذي يعد المسؤول الأول عن كيفية إجراء عملية التحقيق ، ويمكن كذلك إسناد مهمة الرقابة لأعوان الرقابة إذا ارتبط الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة، وهو ما يسمح بتقديم التبريرات فيما يخص ما توصلوا له أثناء إعادتهم لتقييم مداخل المكلف.²

2 - كيفية إجراء التحقيق في الشكوى

يتأكد المفتش المختص من استقاء الشكوى الضريبية لجميع الشروط الشكلية والبيانات المطلوبة ، ومدى مراعاتها للآجال القانونية، إذ أنه في حالة الإخلال يقوم بإبلاغ المدير الولائي للضرائب، الذي يطلب من المشتكي إعادة صياغة الشكوى بحسب الموضوع المقدم

بالتالي فإن الإدارة الضريبية تطلب من المكلف بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام،³ بتكملة ملف الشكوى في مهلة ثلاثين (30) يوم وفي حالة عدم استلام الرد أو كان

¹ Instruction générale sur les procédures contentieuses, MF, DGI, direction du contentieux, juillet, 2005, p11.

² عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري مرجع سابق ، ص 19-20

³ مفيدة بن لحو ، زايد بوجلال ، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة

الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية،-2015
2014، ص 19 .

ناقصا ، يمكن للمدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب إصدار قرار رفض و تبليغه للمشتكي، أما إذا توفرت الشكوى على الشروط القانونية، يقوم المفتش بتسجيلها في سجل خاص ويقوم بالتحقيق في موضوعها من خلال التأكد من صحة البيانات والإدعاءات التي جاءت فيها ، يمكن كذلك لمفتش الضرائب إذا رأى أن الشكوى يشوبها عيب جوهري يمس مباشرة بقبولها، رفضها مباشرة قبل الإحالة على التحقيق¹.

بعد تلقي الإدارة الضريبية للتحقيق الذي أعده المفتش، يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، لإبداء رأيه خلال مدة خمسة عشر (15) يوما،² كما خوله القانون كذلك حق استدعاء المشتكي للحصول على التوضيحات التي يراها ضرورية ، كما يمكن له إجراء تحقيقات في عين المكان وله حق الإطلاع على الوثائق والمستندات التي يراها ضرورية في مساعدته على التحقيق وهذا لدى الإدارة و المؤسسات العمومية وكذا المتعاملين الخواص ويمكن القيام بزيارة الأماكن للمعاينة إذا تطلب الأمر، وعند إتمام المفتش عملية التحقيق يقوم بتحرير تقرير وذلك في حالة قبول الشكوى أو رفضها، ويقوم بتحويل الملف كلية إلى مديرية الضرائب لاتخاذ القرار المناسب³.

ثانيا : البت في الشكوى.

يصدر المدير الولائي قراره في الموضوع بناء على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه ، ويتضمن هذا القرار إما رفض كلي لطلبات المشتكي، أو تخفيض جزأ أو كل الضريبة المفروضة.

¹ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية .

² أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر مرجع سابق ، ص89.

³ بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مرجع سابق ، ص54.

1- الجهات المختصة بالبت في الشكوى:

يعود الاختصاص في البت في الشكوى إلى كل من المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، مدير المؤسسات الكبرى وكذا الإدارة المركزية للضرائب، وهو ما نصت عليه المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية.¹

أ- البت في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب:

يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي مئة وخمسون (150) مليون دينار جزائري ، وإذا تجاوزت هذا المبلغ فيجب على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية.²

للمدير الولائي للضرائب أجل ستة (06) أشهر للبت في الشكوى التابعة لاختصاصه وهذا من تاريخ تقديمها من طرف المكلف و تمدد إلى ثمانية (08) أشهر إذا ما تطلب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية³.

ب- البت في الشكوى من طرف رئيس مركز الضرائب:

يقوم رئيس مركز الضرائب بالبت في الشكاوى التابعة لاختصاصه باسم المدير الولائي للضرائب وذلك في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسين (50) مليون دينار جزائري.⁴

¹ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

² المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 48 من قانون المالية لسنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

³ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

⁴ المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية (المرجع السابق) المعدلة بالمادة 25 من قانون المالية لسنة 2008 ، والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2015.

(المرجع السابق) والمادة 47 من قانون المالية لسنة 2017 (المرجع السابق) والمادة 48 من قانون المالية لسنة 2018 .

يبت رئيس مركز الضرائب في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى من المكلف بالضريبة ، و يقلص الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة¹.

يتمتع رئيس مركز الضرائب بنفس الصلاحية التي يتمتع بها المدير الولائي للضرائب فيما يخص تفويض سلطة القرار أو جزأ منها لقبول أو رفض الشكوى بموجب قرار صادر عن المدير العام للضرائب².

ت- البت في الشكوى من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب:

رئيس المركز الجوارى للضرائب يبت و يفصل في الشكاوى التي يكون مبلغها الإجمالي يساوي أو أقل من عشرين (20) مليون دينار جزائري³ وذلك باسم المدير الولائي للضرائب في أجل 04 أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى⁴.

ث- البت في الشكوى من طرف مدير المؤسسات الكبرى:

تم استحداث هذه المديرية وذلك لتلقي والبت في شكاوى الأشخاص المعنوية والخاصة المذكورين في المادة (160)⁵ من قانون الإجراءات الجبائية⁵.

يبت مدير المؤسسات الكبرى في الشكاوى التي يقل أو يساوي مبلغها ثلاثمائة (300) مليون دينار جزائري في أجل ستة (06) أشهر⁶.

¹ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ، نفس المرجع .

² المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 38 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

³ المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

⁴ المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق.

⁵ المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018.

⁶ المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بالمادة 60 من قانون المالية لسنة 2003.

يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ، عندما يفوق مبلغ الشكاوى (300) مليون دينار جزائري وفي هذه الحالة يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر.¹

ج- البت في الشكاوى من طرف الإدارة المركزية :

من خلال المادتين (79) و (172) من قانون الإجراءات الجبائية يتم استنتاج أن الإدارة المركزية لا بد أن يأخذ برأيها المطابق في حالتين:

* عندما يفوق مبلغ الشكاوى مئة وخمسون (150) مليون دينار جزائري في الشكاوى التي من اختصاص المدير الولائي للضرائب.

* عندما يفوق مبلغ الشكاوى ثلاثمائة (300) مليون دينار جزائري في الشكاوى التي من اختصاص مدير المؤسسات الكبرى .

ثالثا- اتخاذ القرار المتعلق بالشكاوى:

يصدر المدير الولائي للضرائب قراره المتعلق بالشكاوى ، والذي يتضمن إما رفض كلي لطلبات الشاكي أو استجابة كلية أو جزئية، وذلك إما بإعفائه أو تخفيض ضريبته.

1- حالة الرفض الكلي:

عندما يصدر المدير الولائي قراره بالرفض الكلي ، يجب أن يكون قرار الرفض معللا ومسببا، حتى يتمكن الشاكي من تقديم دفوعه،² وفي حالة مروره على اللجان الإدارية التي سنتطرق لها في المبحث الثاني، أو عندما يعرض شكواه على الجهات القضائية موضوع الدراسة في الفصل الثاني من هذا البحث.

¹ المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية .المرجع نفسه.

² عزيز أمزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري المرجع السابق ، ص 21.

2- حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

عندما يصدر المدير الولائي قراره بالرفض بالقبول الكلي أو الجزئي، يتم إنقاص جزء من الضريبة في حالة التخفيض الجزئي،¹ كما قد يعفى المكلف كلياً من الضريبة المفروضة عليه ، وذلك بالاستجابة الكلية لطلبات الشاكي.²

رابعاً- تبليغ القرار المتعلق بالشكوى:

يتعين على الإدارة الضريبية تبليغ قرارها فيما يخص الشكوى بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.³

يعتبر تاريخ التبليغ بداية لحساب الآجال التي منحت من طرف قانون الإجراءات الجبائية للمكلف من أجل الطعن في قرار الإدارة الضريبية أمام اللجان الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية كما أن عدم حصول المشتكي على قرار الإدارة الضريبية بعد انقضاء الأجل الممنوح لها للرد حسب الحالات يعتبر بداية لحساب الآجال أمام لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.

¹ حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة ، مطبعة دحلب، الجزائر، 1994، ص 44.

² حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 12

³ المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق .

نستخلص من الفصل الأول أن المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي مرحلة مهمة منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه تجاه المصالح الضريبية لاستدراك الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة او عدم تطابق تقديراتها في تقييم الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة ومن هنا فإن المشرع في هذه المرحلة أعطى للمكلف بالضريبة وكذا الإدارة الضريبية على حد سواء تسوية هذه الوضعية إداريا دون اللجوء للقضاء عن طريق تقديم تظلم مسبق من طرف المكلف بالضريبة مع إلحاقه بكل التبريرات والوثائق الثبوتية اللازمة لإدارة الضرائب لدراسته وإبداء رأيها إما بالإلغاء الكلي أو الجزئي وإما بالتخفيض وإما بالرفض.

الفصل الثاني

لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

من الإجراءات الخاصة التي تميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى هي وجود لجان إدارية للطعن، مهمتها تسوية النزاع الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء، فضلا عن وجوب تقديم شكوى إلى الإدارة الضريبية، أحدثها المشرع الجزائري لكي يلجأ إليها المكلف و الإدارة على حد سواء قبل لجوئهما إلى القضاء المختص.¹

يعتبر الهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين كل من المكلف بالضريبة وبين إدارة الضرائب، حيث يرى المشرع أن في ذلك حماية للمكلفين من تعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم ، وتتحقق هذه الحماية عند شكوى المكلف لدى هذه اللجان لتتظفر بدورها في النزاع المطروح أمامها.²

وحسب نص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، يحق لمقدمي الشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية ، وتتدخل هذه الأخيرة بطلب من المكلف وهنا يكون النزاع المطروح أمامها اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى لجان الطعن الإدارية .

لدراسة هذا الموضوع سنقسم الفصل إلى مبحثين منطلقين في ذلك من خلال التعرض إلى التشكيلة القانونية للجان الطعن الإدارية واختصاصاتها (المبحث الأول)، ثم الإجراءات المتبعة لسير الشكوى أمام لجان الطعن ولجنة المصالحة (المبحث الثاني)

¹ عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري المرجع السابق، ص35.

² حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المرجع السابق،

المبحث الأول: التشكيلة القانونية للجان الطعن الإدارية واختصاصاتها

اتخذ المشرع الجبائي في هذا السياق كل ما من شأنه الخروج بتشكيلة مثالية لإنصاف أطراف النزاع سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، وهو ما يتجلى بوضوح من خلال التعديلات المختلفة والمتكررة لهذه اللجان، سواء من حيث تركيبها أو اختصاصاتها. وقد حذى في ذلك حذو التشريعات الضريبية في العالم ، وأكثر ما شابه في ذلك إلى حد ما تناوله المشرع الفرنسي .

المطلب الأول: التشكيلة القانونية للجان الطعن الإدارية

نصت المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية على تشكيلة لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ونظمت إجراءات سير عمالها.

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن الدائرة

سابقا كانت هذه اللجنة تسمى باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، ولكن بعد تعديل قانون المالية 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/29 أصبحت تسمى لجنة الدائرة للطعن .

وبصدور قانون المالية 2007 لم يتم المشرع بتعديل هذه اللجنة واستمرت على ما عليه،¹ ومما يلاحظ أن المشرع الجزائري عمل على تقليص حجم واستقلالية وحياد هذه اللجنة عبر التعديلات المختلفة التي عرفتها، حيث أسند إلى رئاستها إلى رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، في حين كان يعين قاضي لرئاستها، كما تم تقليص عدد الأعضاء المنتمين إلى الجمعيات أو الاتحادات المهنية من خمسة أعضاء إلى عضوين، كما أصبحت إدارة الضرائب عضوا في هذه اللجنة ، الأمر الذي جعل تشكيلتها تغلب عليها جهات الإدارة على الجمعيات الممثلة للمكلفين في تكوينها وكانت كالاتي:

¹ المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة بالمادة 59 من قانون المالية لسنة 2003 ، والمادة

51 من قانون المالية لسنة 2007

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

- 1- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة "رئيساً".
 - 2- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
 - 3- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً.
 - 4- عضوان دائمان يمثلان الإتحاد العام للتجار و الحرفيين الجزائريين على مستوى الدائرة.
 - 5- عضوين إضافيين من كل بلدية تعينهم الجمعيات والاتحادات المهنية.
- تعقد هذه اللجنة اجتماع بناء على استدعاء رئيسها، ولا يتم ذلك إلا إذا بلغ النصاب القانوني المحدد بثلاثي الأعضاء، كما يتم استدعاء المكلفين المبرمجين شكاويهم بمدة 20 يوماً قبل انعقاد الجلسة.
- يلتزم الأعضاء المكونين للجنة بالسر المهني، بحيث لهم الحق في النظر وتفحص الملفات الجبائية بما فيها التصريحات بكاملها وكذا الوضعية المالية للمتظلم لدى قبضة الضرائب التابع لها إقليمياً.¹
- حيث أنه تعتبر الضريبة على الدخل والأرباح وأرقام الأعمال من الضرائب السرية، أي إنشاء للسر المهني يعرض صاحبه لتطبيق أحكام المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري.

الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

- حسب نص المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه تنشأ على مستوى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتشكل من:
- 1- قابض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً "رئيساً".
 - 2- ممثلاً عن الوالي.
 - 3- مسؤول الإدارة الجبائية للولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.

¹ المادة 81 مكرر من القانون 21/08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية - الجريدة الرسمية العدد 74 سنة 2009.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

4- ممثلا عن الغرفة التجارية الموجودة على مستوى الولاية.

5- خمسة أعضاء دائمين وخمسة أعضاء إضافيين يعينون من طرف الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

6- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية.

كما أقر المشرع شروط وجب توافرها في الأعضاء المكونين لهذه اللجنة منها الجنسية الجزائرية وأن يكون سنهم 25 سنة على الأقل وأن يتمتعوا بكامل حقوقهم المدنية وأن يكون للأعضاء معارف كافية فيما يخص الأشغال المعهودة للجنة.

يتم تعيينهم خلال الشهرين المواليين التجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط.¹

الفرع الثالث: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

أنشأت هذه اللجنة أول مرة من خلال قانون المالية 1991-1992 ، وحسب نص المادة 03/81 مكرر المتضمن قانون الإجراءات الجبائية على أنه تنشأ على مستوى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة المتكونة من :

1- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا "رئيسا".

2- ممثل وزير العدل على أن يكون برتبة مدير على الأقل.

3- ممثل وزير التجارة على أن يكون برتبة مدير على الأقل.

4- المدير العام للميزانية أو ممثله على أن يكون برتبة مدير على الأقل.

5- المدير المركزي للخزينة أو ممثله على أن يكون برتبة مدير على الأقل.

6- نائب مدير مكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب.¹

¹ المادة 48 من القانون 14/16 المؤرخ في 29/12/2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 جريدة رسمية رقم 77 مؤرخة في 29/12/2016.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

تعقد اللجنة اجتماعاتها كل 03 أشهر وهذا بطلب من رئيسها ، ويجب على أعضائها العمل بجدول الأعمال المحدد لمدة 10 أيام قبل الاجتماع ، ولا يصح الاجتماع إلا بحضور أربعة أعضاء على الأقل.²

كما يمكن للجنة أن تسمع حسب الحاجة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى ، حيث يتم تزويدهم بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع وتكون جلسات اللجنة سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية الأصوات وفي حالة التساوي يرجح رأي رئيس اللجنة.³

المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية

يتمثل اختصاص هذه اللجان بإبداء رأيها في جميع الخلافات التي تثار بين الإدارة الجبائية و المكلف بدفع الضريبة ، حيث يمكن للمشتكين التوجه إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة سواء في الوعاء الضريبي والمتمثلة أساسا في:

إما تصحيح الأخطاء المترتبة عن ضريبة مفروضة بدون وجه حق (طلب إلغاء) أو تسوية ضريبية مبالغ فيها (طلب تخفيض) أو دفعات غير مستحقة (طلب استرداد) أو في حالة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي.

ويمكن الإشارة انه في مجال تشكيل اللجان واختصاصاتها ، فقد أقرت المادة 23 مكرر 02 من قانون المالية 1969 وتضمنت هذه الأخيرة تشكيل اللجان وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، إضافة إلى ذلك صدور قرارات تنظيمية أخرى في 02/03/1970 تضمنت تعديل أحكام القرارات السابقة ، حيث نصت على أن تؤهل هذه اللجان أيضا لإصدار رأي بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي والرامية للحصول من السلطة الإدارية على تخفيض

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² طاهري حسين ، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، ص17، المرجع السابق.

³ المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

أو تخفيف الضريبة المقدرة قانونا، وبهذا أضاف المشرع اختصاص النظر في طلبات العفو إلى لجان الطعن.¹

نتناول في هذا اختصاص لجنة الدائرة للطعن كفرع أول، ثم اختصاص اللجنة الولائية للطعن كفرع ثاني، ثم اختصاص اللجنة المركزية للطعن كفرع ثالث.

الفرع الأول: اختصاص لجنة الطعن الدائرة

ينبغي التذكير بأن قانون المالية لسنة 2006 قد ألغى لجنة الطعن الدائرة والتي كانت تنظر في طعون المكلفين الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أية ردود، شريطة أن تحترم آجال الطعون، وبالتالي لا بد أن تقدم خلال الأشهر الممنوحة للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوي المكلفين.²

الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الولائية للطعن

تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي ترمي إلى إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها.

كما تختص هذه اللجنة في النظر في طعون الاستئناف التي يقدمها المدير الولائي للضرائب ضد قرارات لجنة الدائرة للطعن في الحقوق الضريبية التي تفوق 500.000 دج ونقل عن 2.000.000 دج ، مع العلم أن هذه العتبة قد تم تمديدها وذلك في التعديل الذي حصل بصدور قانون المالية لسنة 2016 والذي من خلاله قام المشرع بتمديد عتبات الاختصاص

فيما يخص المجال المالي حيث أصبحت لجنة الطعن الولائية تبدي رأيها في الحقوق التي تقل عن 20.000.000 دج والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.³

¹ بديار علي محمود ، ممارسة الشكاوي الضريبية أمام لجان الطعن الضريبية ، مذكرة لنيل الماجستير في القانون، فرع إدارة ومالية ، جامعة امحمد بوقرة - بومرداس - 2017/2018 ص 35.

² عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري مرجع سابق ص 41.

³ منشور رقم 01 ص 04 صادر عن المديرية العامة للضرائب في 2017/01/02 المتعلق بالتدابير

الجديدة الخاصة بلجان الطعن الإدارية.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

تجتمع هذه اللجنة بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل 08 أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع بوضع جدول لسير المداولات ، يتم اتخاذ القرارات بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس ، وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية ، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب" المكلف بالضريبة أو قابض الضرائب" خلال 15 يوم التالية لتاريخ انعقاد الجلسة، وتدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.¹

الفرع الثالث: اختصاص اللجنة المركزية للطعن

ان اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تشبه موضوع اختصاصاتها لجنة الدائرة واللجنة الولائية للطعن، وبالتالي فهي تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي يتعلق بما يلي:²

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقا قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
 - الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى
 - الطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية، وهذا بموجب القانون رقم 36-90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.³
- بالنسبة للجانب المالي فهذه اللجنة تبدي رأيها في:

- 1- طلبات وأقساط الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 2.000.000 دج التي أصدرت الإدارة الضريبية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- 2- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى التي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹عزيز امزيان المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مرجع سابق ص 51.

²المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³المادة 31 من القانون 36/90 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة لسير الشكوى أمام لجان الطعن ولجنة المصالحة

نقصد بالإجراءات أمام اللجان الإدارية للطعن، إجراءات الطعن أمام هذه الأخيرة وإجراءات سير أعمالها وصدور آرائها ، وتختلف كل هذه الإجراءات باختلاف أنواع اللجان وتشكيلتها وكذا موضوعها وقيمة الحقوق المطعون فيها وسنوضح فيما يلي هذه الإجراءات وطبيعتها وصدور آرائها كالآتي:

المطلب الأول: سير أعمال وصدور آراء لجان الطعن

عند الانتهاء من الأشغال التحضيرية المذكورة سابقا لاجتماعات اللجان، وعند برمجة الجلسات، يتم الانتقال إلى المرحلة الموالية لتلك الأشغال وهي التواجد في مقر الاجتماع للانطلاق في دراسة ملفات الطعون المبرمجة في جدول أعمال اللجنة.

الفرع الأول: الإجراءات المتبعة أمام لجان الطعن الإدارية.

ونعني بإجراءات الطعن أمام هذه اللجان ، كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي، وبهذا الصدد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية انه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصالح إدارة الضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة.¹

وبالرغم من أن المشرع جعل هذا الإجراء اختياريًا، إلا أنه أحاطه بجملة من الشروط يترتب على عدم احترامها بطلان هذا الإجراء وهي كالآتي:

أولاً : آجال تقديم الطعون

عرفت هذه الآجال تعديلات مستمرة، وآخر تعديل كان في 2016، حيث جعل المشرع الأجل في تقديم الطعن أمام اللجان بأربعة أشهر من تاريخ التبليغ بقرار الرفض من طرف إدارة الضرائب.²

¹المادة 80-01 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

²المادة 42 من القانون 08-21 المتضمن قانون المالية 2009.

ثانيا: انتهاء الطعن أمام اللجان مع رفع الدعوى أمام القضاء

حيث لا يمكن للمكلف للطعن أمام الجان بعد رفع دعوى أمام الجهات القضائية المختصة، فباختياره للدعوى القضائية يحرم من إمكانية الطعن أمام اللجان، فقد يكون من فائدة المكلف بالضريبة اتباع طرق الطعن للأخير، حيث أن تدخل اللجان في الحوار بين المكلف والإدارة الجبائية من شأنه أن يمكن إدارة الضرائب من إجراء فحص ثاني للشكاية المقدمة لها والعدول عن قرارها الأول.¹

الفرع الثاني: أشغال لجان الطعن

يقوم كاتب لجان الطعن للضرائب المباشرة بالتحضير لأشغال اللجان وفق الخطوات والإجراءات التالية :

أولاً: تسجيل الشكاوى

حيث تقوم كتابة اللجنة المديرية الفرعية للمنازعات لدى مديرية الضرائب باستقبال شكاوى المكلفين وتسجيلها مباشرة عند الاستلام في سجل منظم خاص بلجان الطعن ، كما يقوم كاتب اللجنة ببرمجة الشكاوى للدراسة في تاريخ معين وفقا لتسلسلها الزمني وكذا طبيعة الضريبة المتنازع عنها وسنة فرضها.²

ثانيا : تشكيل ملفات الطعون

بعد تسجيل الشكاوى يقوم كاتب اللجنة بتشكيل ملفات الشكاوى وإعطائها الشكل اللازم وذلك بعد عملية الفحص والتدقيق في الوثائق المرفقة قبل برمجة الملفات في جدول أعمال اللجنة، وفي حالة عدم استكمال الملفات تعاد هذه الأخيرة لمصلحة المنازعات لاستكمالها وإعادة جدولتها لاحقا.

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ص 45 مرجع سابق.

² مذكرة تخرج "ممارسة الشكاوي الضريبية أمام لجان الطعن الضريبي، مرجع سابق.

ثالثا : برمجة جلسات اللجنة

يتم وضع جدول أعمال اللجنة خاص بالجلسة التي يتم برمجتها ، من خلال تقديم قائمة اسمية للمكلفين المعنيين بهذه اللجنة والذين تم استدعاؤهم مسبقا ، ويسهر كاتب اللجنة على التأكد من اكتمال الملفات واستيفائها لجميع الشروط ، وذلك لتجنب تأجيلها لجلسات لاحقة

رابعا: استدعاء الأعضاء والمكلفين

يقوم كاتب اللجنة على مستوى مديرية الضرائب المختصة إقليميا بتحضير الاستدعاءات الخاصة بالمكلفين الذين برمجت طعونهم للجلسة وإرسالها قبل 20 يوما من تاريخ انعقاد الجلسة.¹

الفرع الثالث: صدور آراء اللجان

عند عرض النزاع على أعضاء اللجان من رؤسائها ، تتم دراسة ومناقشة هذه الطعون من ثلاثة أوجه رئيسية وهي:²

1- أصل الضريبة محل النزاع وأساس فرضه.

2- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.

3- وفي الأخير استنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن.

تفتتح الجلسة من طرف رئيسها وتبدأ مرحلة البحث والنقاش وذلك بتدخل كل عضو من أعضاء اللجنة لإبداء رأيه حول موضوع النزاع، وذلك بعد الاطلاع على حيثيات النزاع وما تم التحقيق فيه من خلال تقارير إدارة الضرائب، وكذا الحجج التي قدمها المكلف لإثبات ادعاءاته وفي الأخير اوجب المشرع أن تتم الموافقة على آراء اللجان بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين ، وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجحا.³

¹ المادة 27 الفقرة 3 من قانون المالية 2016 ، مرجع سابق.

² حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ص 49 ، مرجع سابق.

³ IGPC 2005 OP.CIT PP 31 . 33

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

تلتزم لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة على إصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.¹

كما اوجب المشرع المالي تعليل الآراء الصادرة عن اللجان، كما ألزمها في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب أن تحدد قيمة مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلف الطاعن .

يتم التوقيع على آراء اللجان من طرف رئيس كل منهم، ويتم تبليغها إلى إدارة الضرائب وللمكلف.²

المطلب الثاني: الطعن امام لجنة المصالحة

نصت المادة 102 من قانون التسجيل المعدلة و المتممة بالمادة 40 من قانون المالية لسنة 1991 على إنشاء لجنة المصالحة ، وهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديرية الولائية ويكمن دورها في محاولة التوفيق بين مصالح إدارة الضرائب من جهة، ومصصلحة المكلف بالضريبة من جهة أخرى.³

الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة

حسب ما نصت عليه المادة 102 من قانون التسجيل المذكورة سابقا فان هذه اللجنة تتشكل من:

1- مدير الضرائب على مستوى الولاية "رئيسا".

2- مفتش التسجيل.

¹ المادة 81-02 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

² المادة 50 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، مرجع سابق

. المادة 281 مكرر 3 من الأمر 101/76 مؤرخ في 1976/12/09 ، المتضمن قانون الضرائب³

³المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم " ج ر عدد : 102 بتاريخ 1976/12/22 "

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

- 3- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.
 - 4- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.
 - 5- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا.
 - 6- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعينة.
 - 7- ممثل عن إدارة الولاية.
- وتتوسع هذه التشكيلة إلى عضوين من المجلس الشعبي الولائي ، إذا تعلق الأمر بالضريبة على الأملاك.

وما يلاحظ من تشكيلة هذه اللجنة هو الغياب الخاص بالمثلين عن المكلفين بالضريبة، وخاصة وأن المشرع الجزائري جعل هذه اللجان ممرا إجباريا في حالة عدم قبول إدارة الضرائب لتصريحات المكلف بحقوق التسجيل ، ومن ثم إعادة التقدير من طرف هذه الأخيرة، وكذلك على أساس اعتبار هذه المرحلة بمثابة تظلم إداري مسبق.¹

الفرع الثاني: اختصاصات لجنة المصالحة

يقوم الدور الرئيسي لهذه اللجان المحدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب في محاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العمومية من جهة وبين مصالح المكلف من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل.²

وتختص هذه اللجان في الأساس بتقييم أو إعادة تقييم الأموال بالنسبة لجميع العقود والمتمثلة في:³

- 1- الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية أو المحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر.

¹ بدائية يحي الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، ص 1 ، مرجع سابق.

² نص المادة 102 من قانون التسجيل.

³ عزيز امزيان المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ص 55 ، مرجع سابق.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

2- الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه ويكون اللجوء إلى هذه اللجنة بصفة إجبارية بالنسبة للإدارة لكي تتمكن من استصدار أمر بتحصيل الرسوم المستحقة من الأموال المسجلة. وذلك إذا ما تبين نقصان المبلغ المصرح به، أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد، حيث انه ووفقا للمادة 101 من قانون التسجيل فان إدارة الضرائب تستطيع إعادة تقدير الثمن المصرح به إذا تبين انه يقل عن ثمن القيمة التجارية الحقيقية للأموال.

وعليه فان هذه اللجنة تختلف عن اللجان الضريبية للطعن في الضرائب المباشرة ، والتي يتقدم إليها المكلف بالضريبة بطعنه لديها بعد تحديد وربط الضريبة ، وبعد رفع الشكوى أمام إدارة الضرائب، وذلك أن لجان المصالحة في مادة التسجيل يكون تدخلها سابقا على ربط الضريبة وتحديداتها النهائي و صدور سند التحصيل بشأنها ، وعلى هذا الأساس اعتبر الكثير من المختصين والباحثين في هذا المجال بان دورها بمثابة تظلم مسبق وإجباري في مادة حقوق التسجيل، حيث أن عدم رضا الإدارة الجبائية بتصريحات المكلف برسوم التسجيل يجعل الإدارة تمنح للمكلف فرصة من خلال لجنة المصالحة لإبداء رأيه حول التقديرات المقترحة من طرفها ومن ثم محاولة الوصول إلى اتفاق بين الطرفين إلى مبلغ حقوق التسجيل.¹

الأخير والتي تصنف إلى صنفين:²

1 - عدم قيام المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم مثل عدم تقديم العقود للتسجيل او عدم القيام بالتصريح الفعلي الخاضع اجباريا للإجراء.

2- إنقاص أو إخفاء الأسس الضريبية كعدم كفاية وإخفاء الأثمان ، وكذا إغفال وتقديم بيانات غير صحيحة ...إلخ.

الفرع الثالث: الإجراءات أمام لجان المصالحة وطبيعة آرائها

سنتطرق أولا الى الاجراءات امام هذا النوع من اللجان ثم الطبيعة القانونية لآرائها

¹ بدائية يحي الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، ، ص 99 ، مرجع سابق

² الدليل الجبائي للتسجيل، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر،

أولاً: إجراءات امام لجان المصالحة

وتتمثل فيما يلي:

1- إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة :

تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير مبالغ الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات الخاضعة لحقوق التسجيل،¹ ومن هذا المنطق تقوم مصالح الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة لتعرض عليه التقييم أو التقدير الذي اعتمده كأساس لفرض حقوق التسجيل على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأموال الخاضعة للحقوق ، فإذا قبل المكلف بتقدير الإدارة تقوم هذه الأخيرة بتسوية الوضعية بناء على محضر يمضي فيه كلا الطرفين ، ويلتزم بمقتضاه المكلف بدفع الفارق الناتج عن تقويم الإدارة والمبلغ المصرح به من المكلف، وفي غياب موافقة المكلف عدم استجابته لتقدير الإدارة الضريبية ، ترفع هذه الأخيرة الأمر إلى لجنة المصالحة.²

2- اجتماع لجان المصالحة:

تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها، ولا تصح مداولاتها إلا بحضور خمسة من أعضائها على الأقل بما فيهم الرئيس ، ولم يحدد المشرع وقتاً معيناً لاجتماع اللجنة ويكون بذلك قد ترك السلطة التقديرية لإدارة الضرائب لكونها الجهة التي يتم الاجتماع على مستواها والجهة التي تترأس اللجنة.

3- صدور اراء لجان المصالحة:

بعدما يتم استدعاء المكلف بالضريبة ومثوله أمام اللجنة، فإذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والمكلف بالضريبة، أو إذا لم يحضر هذا الأخير اجتماع اللجنة أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة تصدر اللجنة رأياً، وبالتالي فإنه وبحسب أحكام قانون التسجيل فإن لجنة المصالحة تصدر رأياً في الحالة السلبية فقط والمقترنة بعدم الاتفاق أو غياب الأطراف وعدم تقديم رد كتابي، وفي

¹ المادة 101 من القانون 76-105 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم مرجع سابق.

² عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ص 72، مرجع سابق.

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

الحالة الايجابية المقترنة باتفاق بين الطرفين ، يتم التوقيع على تعهد من المكلف ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب ويصبح نافذا في مواجهة الطرفين.

تقوم هذه اللجان بتبليغ المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام¹، وفي هذا الصدد لم يتناول المشرع أجال خاصة لتبليغ هذا الرأي، بل اكتفى في ذلك بطريقة التبليغ فقط، وكذلك الأمر بالنسبة للتدابير الداخلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

تكون آراء لجان المصالحة في مادة حقوق التسجيل نافذة في حق المكلف بالضريبة، حيث أنه إذا لم يدفع هذا الأخير الرسوم والغرامات المطالب بها من طرف اللجنة يحرم مفتش إدارة التسجيل في حقه سند تحصيل ويعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب وذلك من خلال وضع التأشير التنفيذية عليه وإرساله إلى قابض الضرائب المختص للقيام بعملية المتابعة والتحصيل.²

ومن هذا فإن آراء اللجان تتولد فيها آثارا تخلق مراكز قانونية في حق المكلف وفي صالح الإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة لم تعد في الحقيقة مصدرة القرار نظرا لتشكيلة لجان المصالحة والتوفيق في هذا النوع من الحقوق الجبائية، وأما بالنسبة للمكلفين الذين لم ترضهم آراء لجان المصالحة فبإمكانهم الطعن أمام القضاء المختص من دون اللجوء إلى إجراء التظلم أو الشكوى أمام الإدارة الجبائية، لأن رأي اللجنة في الحقيقة يجسد رأي إدارة الضرائب.³

¹ نص المادة 105 من القانون 76-105، مرجع سابق.

² نص المادة 256 من قانون التسجيل ، المرجع السابق.

³ عزيز امزيان ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ص 85 ، مرجع سابق ،

الفصل الثاني: لجان الطعن الإدارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل، نجد أن المشرع قد استحدث عدة لجان إدارية لدراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة بعدما تم رفض تظلمهم المسبق من الإدارة الضريبية وذلك قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، وقد حدد المشرع كيفية إنشائها وتشكيل كل لجنة وكذا اختصاصاتها وكيفية سير أعمالها.

غير أننا نجد في الواقع أن هذه اللجان أصبحت غير فعالة لكونها غير معروفة لدى عامة المكلفين بالضريبة كما نجد أن آرائها تتسم بالغموض وغير فعالة وفي كثير من الأحيان تعتبر مجرد آراء لا ترتقي لأن تكون قرارات نافذة وملزمة لإدارة الضرائب والأمر الذي قلل من شأنها هو كون اللجوء إليها اختياري.

لذا اوجب على المشرع إعادة النظر في النصوص القانونية المنظمة لهذه اللجان وإعطائها دفعا جديدا يتماشى والتطورات الاقتصادية الجديدة.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع المنازعات الضريبية وطرق تسويتها إداريا عن طريق لجان الطعن المحددة قانونا ، ومدى فعاليتها في حماية مصلحة المكلف من جهة وحماية موارد الخزينة العمومية من جهة أخرى عن طريق المصالح الضريبية، نجد أن التوفيق بين هاتين المصلحتين ليس بالأمر السهل وعلى ضوء الدراسات التي قمنا بها في هذا الموضوع، فنجد أن التغييرات و التعديلات التي قام بها المشرع الجبائي الجزائري باستمرار في هذا المجال أدى إلى صعوبة في الإلمام بمختلف النصوص الخاصة بالمنازعات الضريبية، وهذا ما دفع بالمشرع الضريبي إلى إعطاء الجانب النزاعي للضريبة أهمية بالغة.

يسمح التنظيم الإداري أمام لجان الطعن بتبادل و جهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وبالتالي يمكن للمكلف بواسطته تقادي تكاليف القضاء وبناء الثقة بينه و بين إدارة الضرائب وإعطاء فرصة لهذه الأخيرة لمراجعة الخطأ الذي وقعت فيه ، وعند عدم جدوى هذا الأجراء الإداري خول له المشرع رفع دعوى قضائية.

ونجد أن مرحلة الطعن في جانبها الإداري أمام لجان الطعن لها مميزات تتجلى في تخفيف العبء عن الهيئات القضائية وكذا تسمح لإدارة الضرائب بمراجعة نفسها وتدارك الأخطاء التي يمكن الوقوع فيها والعدول عن قراراتها في فرض العبء الضريبي على المكلف. من خلال دراسة المنازعات الضريبية في مجال الطعن الإداري تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي :

- 1- الملاحظ في إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية أنها تتسم بالتعديلات المستمرة من جانب الإجراءات وكذا الآجال وهذا يعتبر إجحاف في حق المكلف بالضريبة.
- 2- نجد إجراء التنظيم الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب، كشرط إلزامي لقبول الدعوى الضريبية، حيث أن هذا الإجراء مقترن بسلطة الإدارة عند الفصل فيه ذلك من حيث الآجال.
- 3- يلاحظ أيضا أن إسناد مهمة التحقيق في الشكوى للجهة الإدارية التي قامت بتأسيس وفرض الضريبة، حيث أن هذه الشكاوى توجه إلى الجهة التي قامت بتقدير و تأسيس الضريبة، وهذا ما يجعل إجراء التحقيق في الشكوى يشوبه نوع من التناقض وخاصة إذا أسند الأمر إلى المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة محل الشكوى.

خاتمة

4- اللجوء إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة يعتبر هذا الإجراء اختياري، يمنح للمكلف بالضريبة من أجل مراجعة القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، ولقد جعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة، والإدارة قبل اللجوء إلى القضاء.

5- نلاحظ أيضا أن المشرع قد قلص من حجم استقلالية هذه اللجان، حيث غلب في تشكيلاتها جهات إدارية وغيب الجهات القضائية، بالإضافة إلى غياب و نقص الكفاءات في عضوية اللجان لموضوع الضرائب. ومنه نقترح التوصيات الآتية:

1- وجب الإسراع في دراسة الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب والتحقق فيها في الآجال المحددة واحترام المواعيد وهذا حماية لحقوق الأطراف.

2- يجب تزويد عضوية هذه اللجان بالكفاءات المتخصصة في هذا المجال، كما يجب إسناد رئاسة هذه اللجان إلى جهات انتخابية دون الإدارية.

3- التكوين الجيد لأعضاء اللجان واختصاصهم وتنظيم سير أعمال اللجان من شأنها إعطاء صورة لائقة لمواكبة التطورات العالمية، مما يوطد العلاقة بين المكلف والإدارة ويعطي جانب من الثقة في حل هذه الإشكالات العالقة بينهما دون اللجوء إلى القضاء.

4- وجب توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وهذا الجانب أصبح ذو أهمية بالغة وذلك للخروج من خاصية الاعتماد على الجباية البترولية واللجوء إلى الجباية العادية والمحلية.

5- وجب كذلك إعطاء أهمية كبيرة للجان الطعن وتمكينهم من اتخاذ قرارات نافذة بدل إبداء آراء من شأنها عدم العمل بها.

6- وجب الاعتماد على الطرق العلمية الحديثة كالانترنيت لتقديم تظلم عن طريق تقديم شكاوي عبر الانترنيت وكذا تتبع كافة الإجراءات ومراحل دراسة ملفات التظلم وتقديم الأدلة والوثائق اللازمة دون التنقل إلى مصالح الضرائب وهذا من شأنه تسهيل العملية.

7- ومن هذا المنطلق وجب على المشرع إيجاد سبل جديدة في مجال التظلم الإداري وذلك بإعادة هيكلة وتكوين ومهام هذه اللجان وتوسيع اختصاصاتها.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع:

- الكتب والمجلات:

- (1) - أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- (2) - المنجد في اللغة والإعلام، دار المشرق، بيروت، طبعة 27 سنة 1984.
- (3) - عبد العزيز امقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.
- (4) - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
- (5) - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008.
- (6) - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر مطبعة دحلب، الجزائر، 1994.
- (7) - رمضان الصديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة - مصر - 2006.
- (8) - كري زبيدة، الرقابة الجبائية كسب للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة العدد 07 لسنة 2005.
- (9) - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- (10) - عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- (11) - علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة - مصر - 1990.
- (12) - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة - الجزائر - الطبعة 04 سنة 2008.
- (13) - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النشر والتوزيع القاهرة، مصر، 2004.

ثانيا - الرسائل الجامعية:

- (1)- بدابرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.
- (2)- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع ادارة ومالية، جامعة الجزائر 01 سنة 2009/2008.
- (3)- بديار علي محمود، ممارسة الشكاوي الضريبية أمام لجان الطعن الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع إدارة ومالية، جامعة احمد بوقرة -بومرداس- سنة 2018/2017.
- (4)- سليمان عويسات، الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة- 2013/2012.
- (5)- مفيدة بن لحو ، زايد بوجلال، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2015/2014.
- (6)- فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2008.

- المقالات:

- (1)- مرية العقون، محمد بركات، تنظيم التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،مقالة مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية.

- محاضرات :

- (1)- بن عراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية ، جامعة محمد دباغين - سطيف- 02، كلية العلوم القانونية والسياسية 2020/2019.
- (2)- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند اولحاح -البويرة- 2015/2014.

- النصوص القانونية:

- 1- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002.
- 2- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2003.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.
- 4- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019.
- 5- قانون المالية لسنة 2006.
- 6- قانون المالية لسنة 2007.
- 7- قانون المالية لسنة 2009.
- 8- قانون المالية لسنة 2011.
- 9- قانون المالية لسنة 2017.
- 10- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 1976.
- 11- قانون التسجيل والطابع المديرية العامة للضرائب.
- 12- الدليل الجبائي للتسجيل، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب.

- المراجع باللغة الفرنسية:

- 1) - Instruction générale sur les procédures contentieuses, MF, DGI, direction du contentieux, juillet, 2005 louis trotabas et jean marie ; droit fiscal 4eme edition 1980

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

| | |
|----|--|
| 4 | الشكر |
| 5 | إهداء |
| 8 | مقدمة: |
| 13 | الفصل الأول: طبيعة و صور المنازعات الضريبية |
| 13 | المبحث الأول: ماهية المنازعة الضريبية وخصائصها |
| 13 | المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية في المرحلة الادارية |
| 14 | الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية |
| 15 | الفرع الثاني:نشأة المنازعة الضريبية |
| 17 | الفرع الثالث: خصائص المنازعة الضريبية |
| 17 | المطلب الثاني: أسباب المنازعة الضريبية |
| 18 | الفرع الأول: الأسباب التشريعية و القانونية |
| 19 | الفرع الثاني: أسباب مرتبطة بالإدارة |
| 19 | الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة |
| 20 | المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية واجراءات سيرها |
| 20 | المطلب الأول: أنواع المنازعات الضريبية |
| 20 | الفرع الأول من حيث نوع الضريبة |
| 20 | اولا : المعيار الاداري |
| 21 | ثانيا : المعيار الاقتصادي |
| 21 | ثالثا : المعيار الفني |
| 21 | الفرع الثاني: من حيث المراحل |
| 21 | اولا : منازعات الوعاء |
| 22 | ثانيا : منازعات التحصيل |
| 23 | الفرع الثالث: من حيث الجهة المطروح امامها النزاع |
| 23 | المطلب الثاني: التظلم المسبق كأول اجراء لسير المنازعة الضريبية |
| 24 | الفرع الأول: ماهية التظلم المسبق |

فهرس المحتويات

| | |
|---------|--|
| 25..... | الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالشكوى |
| 25..... | اولا : شكل و مضمون الشكوى الضريبية |
| 28..... | ثانيا: الأجال القانونية لتقديم الشكوى |
| 28..... | الفرع الثالث: التحقيق و الفصل في الشكوى |
| 29..... | اولا: التحقيق في الشكوى |
| 30..... | ثانيا : البت في الشكوى |
| 33..... | ثالثا- إتخاذ القرار المتعلق بالشكوى |
| 34..... | رابعا- تبليغ القرار المتعلق بالشكوى |
| 37..... | الفصل الثاني: لجان الطعن الادارية المختصة بتسوية المنازعات الضريبية |
| 38..... | المبحث الأول: التشكيلة القانونية للجان الطعن الادارية واختصاصاتها |
| 38..... | المطلب الأول: التشكيلة القانونية للجان الطعن الادارية |
| 38..... | الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن الدائرة |
| 39..... | الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن |
| 40..... | الفرع الثالث: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن |
| 41..... | المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الادارية |
| 42..... | الفرع الأول: اختصاص لجنة الطعن الدائرة |
| 42..... | الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الولائية للطعن |
| 43..... | الفرع الثالث: اختصاص اللجنة المركزية للطعن |
| 44..... | المبحث الثاني: الاجراءات المتبعة لسير الشكوى امام لجان الطعن ولجنة المصالحة... |
| 44..... | المطلب الأول: سير أعمال و صدور اراء لجان الطعن |
| 44..... | الفرع الأول: الاجراءات المتبعة امام لجان الطعن الادارية |
| 44..... | اولا : اجال تقديم الطعون |
| 45..... | ثانيا: انتهاء الطعن امام اللجان مع رفع الدعوى امام القضاء |
| 45..... | الفرع الثاني: اشغال لجان الطعن |
| 45..... | اولا :تسجيل الشكوى |
| 45..... | ثانيا : تشكيل ملفات الطعون |

فهرس المحتويات

| | |
|---------|--|
| 46..... | ثالثا : برمجة جلسات اللجنة..... |
| 46..... | رابعا: استدعاء الاعضاء و المكلفين |
| 46..... | الفرع الثالث: صدور اراء اللجان |
| 47..... | المطلب الثاني: الطعن امام لجنة المصالحة..... |
| 47..... | الفرع الأول: تشكيلة لجنة المصالحة |
| 48..... | الفرع الثاني: اختصاصات لجنة المصالحة |
| 49..... | الفرع الثالث: الاجراءات امام لجان المصالحة وطبيعة ارائها |
| 50..... | اولا: اجراءات امام لجان المصالحة..... |
| 51..... | ثانيا: الطبيعة القانونية لاراء لجان الطعن |
| 54..... | خاتمة: |
| 57..... | المصادر والمراجع: |
| 63..... | ملخص..... |

ملخص

تعتبر المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية السبيل الأول الذي يسلكه المكلف بالضريبة في حالة وجود خطأ في تقدير وعاء الضريبة أو لعدم تأسيس الضريبة بحد ذاتها عن طريق تقديم أدلة ثبوتية و وثائق تثبت ذلك .

ولكي يضمن المكلف بالضريبة حقه ويحميه اوجد المشرع الجزائري عدة آليات لتسوية هذه الوضعية بدءا بتقديم تظلم مسبق لدى إدارة الضرائب في شكل شكوى محددة شكلا وموضوعا مع احترام المواعيد المحددة قانونا تحت طائلة الرفض.

كما أعطى له الحق في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية في حالة رفض التظلم لدى إدارة الضرائب ، ويعتبر هذا اللجوء إلى لجان الطعن من أهم الآليات والضمانات التي أتاحتها المشرع الجزائري حفاظا على حقوق المكلف بالضريبة وحمايته من تسلط الإدارة الجبائية والسعي وراء وضع تسهيلات ومساعدات في المجال الضريبي عن طريق لجان المصالحة والتوفيق وهذا لخلق ثقة متبادلة بين الأطراف.

وبعد استنفاد طرق الطعن الإدارية المتاحة للمكلف بالضريبة أمام اللجان محل الدراسة وعدم التوصل إلى حل يرضي جميع الأطراف، فيمكن للمكلف بالضريبة الانتقال إلى المرحلة الموالية وهي طرح النزاع أمام الجهات القضائية .

résumé

Tax disputes in the administrative stage are considered the first path taken by the taxpayer in the event of an error in estimating the tax base or if the tax itself was not established by submitting supporting evidence and documents to prove it.

In order for the taxpayer to guarantee and protect his right, the Algerian legislator created several mechanisms to settle this situation, starting with submitting a prior grievance to the tax administration in the form of a specific complaint in form and substance, while respecting the legally specified dates under penalty of rejection.

It also gave him the right to resort to the administrative appeal committees in case the grievance is rejected by the tax administration, and this resort to the appeal committees is one of the most important mechanisms and guarantees provided by the Algerian legislator in order to preserve the rights of the taxpayer and protect him from the domination of the tax administration and seeking to establish facilities and assistance in the field Tax through reconciliation and conciliation committees and this is to create mutual confidence between the parties.

After exhausting the administrative appeal methods available to the taxpayer before the committees under study and not reaching a solution that satisfies all parties, the taxpayer can move to the next stage, which is to submit the dispute to the judicial authorities.