جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير

قســـم علــوم التسييـــــــر

الموضوع:

آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية [دراسةحالة بمديرية الضرائب لولاية المدية]

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

من إعداد الطالبين:

- حمـــــوش مروان
- بلعيـــــد عيسـى

تحت إشراف الدكتور:

برابـــح محمـــد

أعضاء لجنة المناقشة:

- الدكتور خليل محمد ---------- رئيسا.
- الدكتور سالمي رشيد---------- مناقشا.
- الدكتور برابح محمد ---------- مشرفا ومقررا.

السنة الجامعية: 2018/2017

كلمـــــة شكـــــــر

بعد توفيق من الله عز وجل وصل مسار هذه الدراسة إلى نهايته فالشكر لله

صاحب الفضل والمنة والجدير بالشكر ابتدءا وانتهاءا

ثم إنه من باب شكر الله أن يشكر من تفضل من خلقه بالتوجيه

والنصح والمساعدة والمساندة في إنجاز هذه الدراسة وبهذا الخصوص

لا يسعنا إلا أن نقف موقف الاحترام والتبجيل والتقدير إلى الأستاذ المشرف

الدكتور" برابح محمد" على كل ما قام به من توجيهات طوال مدة إنجاز هذا البحث

مع الشكر الخالص إلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة الذين

تفضلوا وقبلوا مناقشة هذه الدراسة

الإهداء

في البداية أحمد الله حمد الشاكرين وأشكره شكر الحامدين فلله ينسب الفضل كله،

وبعد الحمد أتوجه بالشُكر و العرفان:

إلى من أحمل اسمه بكل اعتزاز إلى من دفعني إلى العلم و به أزداد افتخارا

" أبي العزيز"

إلى من منحتني الحياة إلى من رافقتني كل خطوة في حياتي إلى أيقونة الحب

و الحنان " أمي الحنونة "

إلى شريكة الحياة والغالية على قلبي زوجتي الكريمة

إلى الذين لا تحلوا الحياة بدونهم براعمي الصغار

محمد ضياء الدين، بلسم أريج، عبد الصمد

إلى كل من زميلي في هذا البحث وكل الأصدقاء والأحباء

إلى كل من يبحث عن المعرفة بين ثنايا هذه الوريقات

أهدي هذا البحث

مروان

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ...إلى من علمني العطاء دون انتظار...

...إلى من أحمل اسمه بكل إ افتخار...أرجو أن يمد الله في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار...وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد والى ا لأبد والدي الحبيب.....

...الى ملاكي في الحياة ..إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني...إلى بسمة الحياة وسر الوجود...إلى من أفنت حياتها من اجلنا ..وكانت بلسم جراحنا.. إلى روحها الطاهرة أمي الحبيبة رحمة الله عليها،والتي نسال الله لها أن يرزقها جنة النعيم....أمين.

...إلى من أضفت لحياتي ذوق ولون.... إلى سندي في الحياة إلى زوجتي العزيزة.

...إلى من معهم أكبر وعليهم أعتمد .. إلى من نور ولي ظلمة حياتي الى من وجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معهم معنى الحياة بناتي إيناس ، إسراء، ألاء.

...إلى أجمل الورود في بستاني ..إلى إخوتي وأخواتي... إلى جميع الأهل والأصدقاء

عيســـى

ملخـــص

تعتبر المرحلة الإدارية في تسوية المنازعات الجبائية من المواضيع الهامة والفعالة، فهي عبارة عن مرحلة حاسمة وضرورية منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقه واعتبارها في نفس الوقت وسيلة الإدارة الضريبية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، فكلما تبين للمكلف بالضريبة عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها أمكنه اللجوء إلى الإدارة الضريبية من خلال تقديمه شكايته وفقا للشروط والإجراءات القانونية المتبعة في ذلك.

وعليه، يمنح للإدارة الضريبة استدراك الأخطاء المرتكبة من قبلها أو إصدار قرارًا يتضمن الرفض الكلي لطلبات المكلف بالضريبة أو تخفيضًا جزئيا أو كليًا للضريبة محل النزاع.

وفي حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن الإدارة الضريبية يمكنه اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية التي تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة والتي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

وبالرغم من الدور الذي تلعبه هذه اللجان إلا أن آراءها غير ملزمة لذا فهي لم تحض بإقبال كبير من طرف المكلفين.

وبالرجوع إلى منازعات الوعاء الضريبي، نجد أنها تختلف من حيث إجراءاتها عن منازعات التحصيل الضريبي، كما أنها تتميز بنوع من الخطورة خاصة فيما يتعلق بالحجز الإداري وغلق المحل التجاري.

وفي مقابل ذلك، نجد أن المشرع الجزائري منح للمكلّف بالضريبة حق الاعتراض على هذه الإجراءات كما يمكنه أن يطلب إيقاف التسديد إلى غير ذلك من الحقوق الممنوحة له.

الكلمات المفتاحية : التظلم الإداري المسبق، الشكاية، منازعات الوعاء الضريبي، منازعات التحصيل الضريبي، لجان الطعن الجبائية.

Abstract

The administrative stage in the settlement of tax disputes is one of the most important and effective ones. It is a decisive and necessary stage that the taxpayer grants to the taxpayer to defend his right and at the same time consider the method of tax administration to correct its mistakes before resorting to the judiciary. In his collection, he may resort to the tax administration by submitting his complaint in accordance with the conditions and legal procedures followed.

Therefore, the tax administration is allowed to rectify the mistakes made by it or to issue a decision that includes the total rejection of the taxpayer's requests or a partial or total reduction of the tax in question.

If the taxpayer is not satisfied with the decision issued by the tax administration, he may appeal to the administrative appeals committees which express an opinion about the taxpayers' requests, which aim at correcting the mistakes made in the container, calculating the tax, or benefiting from a legislative or regulatory provision.

In spite of the role played by these committees, their views are not binding, so they did not attract much attention from the taxpayers.

With reference to the tax dispute, we find that it differs in terms of its actions from disputes tax collection, and is characterized by a kind of risk, especially with regard to administrative detention and closure of the commercial premises.

On the other hand, the Algerian legislator grants the taxpayer the right to object to these procedures, and he may request that the payment of other rights be suspended.

Keywords: pre-administrative grievance, complaint, The tax base disputes, tax collection disputes, tax appeal committees.

فهرس المحتويات

المحتـــــويـــــات	الصفحة
كلمة شكر	I
الإهداء	II.III
المستخلص	IV- V
فهرس المحتويات	VI-VIII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ – هـ
الفصل الأول: المنازعات الجبائية في الوعاء الضريبي	–
تمهيد	02
المبحث الأول: مرحلة التظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمام إدارة الضرائب.	03
المطلب الأول: شروط التظلم الإداري المسبق أو الشكاية.	04
المطلب الثاني: محتوى الشكاية.	08
المطلب الثالث: آجال تقديم الشكاية.	13
المبحث الثاني: مرحلة التحقيق في الشكاية واتخاذ القرار.	15
المطلب الأول: الجهات المختصة بالبت في الشكاية.	16
المطلب الثاني: أجال البت في الشكاية.	22
المطلب الثالث: اتخاذ القرار المتعلق بالشكاية.	24
المبحث الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن الإدارية.	24
المطلب الأول: لجنة الطعن الولائية.	26
المطلب الثاني: لجنة الطعن الجهوية.	27

المطلب الثالث: لجنة الطعن المركزية.	**30**
خلاصة الفصل	**32**
الفصل الثاني: المنازعات الجبائية في التحصيل الضريبي	**–**
تمهيد	**34**
المبحث الأول: منازعات التحصيل الجبري	**35**
المطلب الأول:إجراءات التحصيل الضريبي.	**36**
المطلب الثاني :إجراءات منازعة التحصيل الضريبي	**38**
المطلب الثالث :الطعون من أجل العفو	**49**
المبحث الثاني: منازعات إيقاف التحصيل	**54**
المطلب الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة	**56**
المطلب الثاني: طلب تأجيل الدفع " طلب إيقاف التسديد"	**58**
المبحث الثالث: منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم	**63**
المطلب الأول: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات	**65**
المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبية	**70**
المطلب الثالث: التقادم الضريبي	**73**
خلاصة الفصل	**75**
الفصل الثالث: حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية المدية	**–**
تمهيد	**77**
المبحث الأول: مديرية الضرائب لولاية المدية:	**78**

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب، مهامها و هياكلها:	**78**
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	**81**
المبحث الثاني: دراسة حالة لولاية المدية	**85**
المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية)	**85**
المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان.	**88**
خاتمة الفصل	**91**
الخـاتـمـــــة	**93**
قائمة المصادر والمراجع	**99**
الملاحـــــــق	**106**

قائمة الملاحق

المحتـــــويـــــات	الصفحة
ملحق رقم 01: الشكاية المقدمة من طرف السيد (م. و)	106
ملحق رقم 02: إشعار بالدفع الجدول الفردي الخاص بالسيد (م. و)	108
ملحق رقم 03: قرار رفض الشكوى الخاص بالسيد (م. و)	109
ملحق رقم 04: وثيقة مرفقة لملف الطعن الخاص بالسيد (م. و)	111
ملحق رقم 05: مداولة لجنة الطعن	112

مقدمة

مقدمـــــــــــة

تعتمد كل دول العالم في تحقيق التنمية والنهوض بالاقتصاد الوطني على مواردها المختلفة والتي تتمثل في كل من القروض والضرائب والرسوم ، حيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، إن لم نقل أهمها على الإطلاق ، وللوصول إلى هذه الحقيقة يكفي الإطلاع على قوانين المالية التي تجعل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الأخرى في مقدمة موارد الميزانية العامة، كما أنها تشكل مظهرا من مظاهر سيادة الدولة من جهة، وتعبيرا عن المواطنة من جهة أخرى، إضافة إلى كونه ـا واجبـا دستوريـا يفرض على المواطني ـن المساهمة في الأعب ـاء العامة، لذلك أصبحت الدول تتفنن في صياغة التشريع الذي يحقق لها أكبر المنافع من الضريبة ناهيك عن محاولتها إيجاد التنظيم الإداري السليم الذي يعظم لها منافعها، وفي إطار هذا التشابك أصبح كل من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية يتسمان بالتعقيد ، الأمر الذي قد يؤدي إلى بعض أوجه القصور أثناء التطبيق والتعامل مع مختلف المكلفين بالضريبة، والذين تبقى نظرتهم السلبية اتجاه الضريبة قائمة ما دامت أنها تفرض وتحصل جبرا على أموالهم، وبناءا على هذا فإن المكلف يحاول جاهدا إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له طالما أن معظم الأنظمة الضريبية وعلى غرار النظام الضريبي الجزائري تتبع النظام التصريحي (التصريح المقدم من طرف المكلف)، وهذه الخاصية تؤدي بالإدارة الضريبية إلى الاحتفاظ لنفسها بحق الرقابة على تصريحات المكلفين ووضعياتهم الجبائية، وفي كثير من الأحيان تكون التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير مطابقة للواقع، هذا الأمر يؤدي بالإدارة الضريبية إلى إعادة تقويم الأوعية الضريبية أو تأسيس الضرائب التي لم يصرح بها المكلف أصلا، كما أن الأخير عادة ما يحاول تجاهل دفع التزاماته الضريبية للخزينة العمومية وفي هذه الحالة تضطر الإدارة الضريبية إلى إتباع الأسلوب الجبري للتحصيل الضريبي وذلك من خلال آليات وإجراءات معينة يكفلها القانون الضريبي.

وفي إطار أداء الإدارة الضريبية لهذه المهام قد تثور المسائل النزاعية بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول مقدار الوعاء أو طرق وآليات التحصيل الجبري للضريبة، وعليه يلجأ المكلف إلى مخاصمة الإدارة الضريبية فيما تم فرضه من ضرائب والتي يرى أنها غير مؤسسة، أو حول طرق وآليات التحصيل الجبري للضريبة، على إثر ذلك جاء موضوع

بحثنا من أجل أن إبراز وتوضيح الطرق والآليات المتبعة في مجال حل النزاع الجبائي بدءا من رفع التظلم الإداري المسبق من طرف المكلف بالضريبة في إطار النزاع الجبائي أمام الإدارة الضريبية ، إلى الطعن أمام اللجان المختصة للنظر والبت في عن طريق إصدار لقرار حوله وعليه يمكننا طرح الإشكالية التالية:

الإشكالية:

-ما هي الطرق والآليات القانونية الجبائية المتبعة في حل وتسوية المنازعات الجبائية أمام الجهة الإدارية قبل اللجوء إلى الجهة القضائية؟.

الأسئلة الفرعية:

من خلال موضوعنا هذا سوف نحاول معالجة الإشكالية المطروحة بالإجابة على الأسئلة التالية:

- هل المكلف بالضريبة مجبر على إتباع هذه الإجراءات عند تقديمه لشكايته أم هو حق اختياري؟.
- كيف تكون الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الجبائية أمام الإدارة الضريبية وما الفائدة المرجوة من ذلك؟.
- إلى من يلجأ المكلف بالضريبة في حال قوبلت شكايته بالرفض من طرف الإدارة الضريبية؟.

الفرضيـــــات:

- ❖ اعتبار أن التظلم الإداري المسبق أو ما يعرف بالشكاية المقدمة أمام الجهة الإدارية للضرائب وسيلة لابد منها، يلجأ إليها المكلّف بالضريبة لخلق الحوار مع إدارة الضرائب والمساهمة في التخفيف والتقليل من طرح المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية والتي تتميز غالبا بطول المدة وكذا إشكاليات التنفيذ.
- ❖ أن تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية تتم وفق قانون الإجراءات الجبائية حيث تمنح للمكلف حق الدفاع عن نفسه أمام إدارة الضرائب، كما أنها تعطي للإدارة فرصة استدراك وتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء.

❖ أنه في حالة عدم رضا المكلّف بالضريبة بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب فإن ذلك يتيح له اللجوء إلى لجان الطعن التي غايتها إيجاد حلول للخلافات وحماية المكلّف من تعسف الإدارة الضريبية.

أهمية الدراسة:

بالنظر إلى أن موضوع آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية، فإنه يحظى بأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية في حد ذاتها من خلال ما يلي:

-أنه متعلق بالمكلف بالضريبة من خلال تقديمه للشكاية حين يتعلق الأمر باعتراضه على التحصيل الجبري أو على إجراءات المتابعة أو حين يقوم بتقديم طلب يتعلق باسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات أو طلب الإعفاء من الضرائب خصوصا في حالة المنازعات المتعلقة بالتقادم.

-أنه يتعلق بأموال الخزينة العمومية (إيرادات الدولة) التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية والتي من الضروري تحصيلها بكل الطرق القانونية.

-أنه يساهم في معرفة كل من المكلّفين بالضريبة والإدارة الجبائية بالحقوق والواجبات المحددة قانونا لكل منهما.

أهداف الدراسة:

إن اهتمامنا بدراسة موضوع "آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية" جاء نتيجة للدوافع والأسباب التالية:

-الرغبة الشخصية في معرفة مختلف الآليات والطرق التي يلجأ إليها المكلّف بالضريبة إلى إدارة الضرائب لتسوية هذه المنازعات أمام الجهة الإدارية وفقا لما جاء في قانون الإجراءات الجبائية.

-أن موضوع آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية يقوم على أساس المنازعات في الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الجبائي، فهاتين النقطتين لم تحظيا باهتمام كبير أو بأي نوع من التفصيل فهما عبارة عن جزئية في موضوع المنازعات الجبائية بصفة عامة.

-نشر الوعي والثقافة الجبائية بين المكلّفين بالضريبة من أجل معرفة حقوقهم وواجباتهم وفي نفس الوقت حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية.

-تغيير النظرة السلبية التي اكتسبها المجتمع منذ القدم حول موضوع الضرائب واستبدالها بنظرة ايجابية وذلك من خلال الاقتناع بأن الضرائب مورد هام يساعد في التنمية الاقتصادية، وأن من واجب المكلف بالضريبة المساهمة في ذلك من خلال دفع ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية، وأن المشرع قد ضمن له الحماية القانونية الكافية من تعسف الإدارة.

حدود الدراسة:

-تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة أنها أجريت خلال الفترة 2017-2018.

-تعتمد دراسة آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية وفقا للتشريع الجبائي الجزائري على المستوى المحلي (مديرية الضرائب لولاية المدية)

منهج الدراسة:

لقد كانت دراستنا لهذا الموضوع من خلال الاعتماد على كل من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، حيث يظهر المنهج الأول من خلال تفسير وتحليل النصوص القانونية بالاستعانة في ذلك على قانون الإجراءات الجبائية، أما المنهج الثاني فيقوم على تعريف وتوضيح بعض المفاهيم.

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع:

1. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، بسكرة، 2010.
2. يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم والقانونية الإدارية ، تخصص قانون إداري وإدارة اعمال، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2012/2011.
3. حيزية بن ساسي ، الشكاية الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا طيلة بحثنا في هذا الموضوع عدة صعوبات أهمها ما يلي:

-قلة الكتب والمراجع المتخصصة في موضوع البحث مما جعلنا نعتمد أكثر على النصوص القانونية والاجتهادات القضائية والمقالات.

-صعوبة البحث في هذا الموضوع نظرا لعدم الاستقرار في القوانين الجبائية وهذا يظهر من خلال التعديلات المتكررة في قوانين المالية، مما يصعب الإلمام بها.

-صعوبة البحث كذلك في إجراءات التحصيل نظرا لتشعبها وارتباطها بقوانين أخرى من بينها القانون التجاري والقانون المدني.

-صعوبة الحصول على المعلومات الحقيقية لعدد الملفات التي بنينا عليها دراسة الحالة التطبيقية بحجة عدم إفشاء السر المهني للإدارة.

هيكل الدراسة:

سوف تكون دراستنا لهذا الموضوع من خلال الاعتماد على التقسيم الثلاثي في خطتنا بحيث خصصنا الفصل الأول لدراسة المنازعات الجبائية للوعاء الضريبي، وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تم التطرق في المبحث الأول إلى مرحلة التظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمام إدارة الضرائب أما المبحث الثاني فتم التعرض إلى مرحلة التحقيق في الشكاية وعملية اتخاذ القرار، وأخيرًا المبحث الثالث الذي خصص لدراسة مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية والبت في الشكاية.

أما الفصل الثاني فقد احتوى دراسة منازعات الجبائية في التحصيل الضريبي وقد قسمناه بدوره إلى ثلاث مباحث:

سنتطرق في المبحث الأول إلى منازعات التحصيل الجبري، ثم في المبحث الثاني سنرى منازعات إيقاف التحصيل، وسيكون المبحث الثالث عبارة عن توضيح كل من منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم.

أما الفصل الثالث فقد تضمن دراسة حالة تطبيقية للمنازعات الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

الفصل الأول

المنازعات الجبائية في الوعاء الضريبي

تمهيد:

تعددت المفاهيم في تعريف المنازعة الجبائية ويمكن القول بصفة عامة أن المنازعة الجبائية يقصد بها الخلافات بين الممول والإدارة الضريبية عند مباشرتها لنشاطها في ربط الضريبة وتحصيلها والقواعد المقررة للفصل فيها [1] .

كما تعني المنازعة الجبائية بمفهومها الواسع مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، هذا ما يأخذ به جانب كبير من الفقه الضريبي، حيث يعتبر المنازعة الجبائية كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية أو قضائية[2] .

وفي هذا السياق، فإن المكلّف بالضريبة يلجأ إلى إدارة الضرائب "بتقديم تظلمه أو شكواه المتعلقة بالضرائب أو الرسوم المماثلة أو الحقوق أو الغرامات المعدة من طرف مصلحة الضرائب والتي تدخل في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو طريقة حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي". [3]

وعليه ستكون دراسة هذا الفصل عبر ثلاث مباحث: حيث يكون المبحث الأول عبارة عن مرحلة التظلم الإداري المسبق إلى إدارة الضرائب ثم تأتي عملية التحقيق في الشكاية المقدمة من طرف المكلف والبت فيها في المبحث الثاني ليكون المبحث الثالث عبارة عن توضيح مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية في حالة رفض الشكاية في المراحل السابقة.

---

[1]: L. Trotabas : Conteniuex Fiscal et Juridiction adm. En Droit Francais. Mel . Paul Negulesco, Bucarest , 1935 , p. 830.

[2]: خيري عثمان فريز فرج عبد العال، **إنهاء المنازعة الجبائية على الدخل بطريق الإتفاق**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012 – 2013 ، ص 08.

[3]: المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

المبحث الأول: مرحلة التظلم الإداري المسبق (الشكاية) أمام إدارة الضرائب.

يقصد بالتظلم الإداري أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرارا بمركزه القانوني ، لكي تقوم بسحبه أو تعديله. [1]

أما التظلم الإداري المسبق فهو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم، إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري. [2]

و يعتبر التظلم الإداري المسبق(الشكاية) وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما: تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، وكذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف و الإدارة الضريبية. [3]

ومن خلال التعديلات المتكررة للنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجد أنها تجتمع كلها على إلزامية التظلم الإداري المسبق (الشكاية)، دلالة على الدور الهام الذي يمثله هذا الإجراء، لأنه يفوق كونه مجرد إجراء للمرور إلى الطعن القضائي، وإنما يعد وسيلة للتقليل من طرح المنازعات الجبائية أمام القضاء التي تستمر وتحتاج إلى أوقات طويلة لإصدار الأحكام هذا في حالة عدم التوصل إلى حل النزاع على مستوى الإدارة الضريبية أو اللجان الضريبية، مما لا يعود بالفائدة سواءا على المكلّف بالضريبة أو الإدارة الضريبية معًا.

حيث يجب على المكلّف بالضريبة أن يقوم بتقديم تظلمه المسبق أو شكايته أمام الإدارة لأنها تعد الوسيلة الفعالة للحوار معها والتي يمكن من خلالها احتمال التوصل إلى حل للنزاع الضريبي قبل اللجوء إلى القضاء للفصل فيها، لاسيما وأن الإدارة الضريبية لديها التقنيات الفنية والحسابية التي يصعب على المكلّف بالضريبة فهمها، بالإضافة إلى معرفة دوافع ومبررات اتخاذ القرار من طرف الإدارة وهذا ما يعزز الثقة بين المكلّف بالضريبة والإدارة .

وللإشارة فإن التظلم الإداري المسبق من شأنه أن يساهم في ربح الوقت وتوفير الجهد والمال، وحتى في حالة استحالة التوصل إلى التفاهم، فإن المكلّف يكون ضامنا لعدم رفض دعواه شكلا أمام القضاء.

---

[1]:حسين طاهري، **شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية**، دار الخلدونية الجزائر، 2005، ص 09 .

[2]: نورة موسى، **الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية و الإدارية**، مجلة فكر و مجتمع، العدد 08 ، الجزائر، 2011 ، ص15 .

[3]:أمزيان عزيز ، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**. ط2، دار الهدى، الجزائر ، ص1 .

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فتظهر أهمية التظلم الإداري المسبق في إمكانية تجنبها التقاضي مع المكلّف بالضريبة ومثولها أمام القضاء مما يعزز الثقة بينها وبين المكلّف، ويعود بالنفع على الخزينة العمومية في تحصيل مستحقاتها.

إضافة إلى ذلك فإنه في كثير من الأحيان تكون التظلمات المقدمة من طرف المكلّفين ناتجة عن مجرد أخطاء مادية يمكن تصحيحها فقط على مستوى الإدارة الضريبية.[1]

وسنتطرق في هذا المبحث إلى : شروط التظلم الإداري المسبق أو الشكاية، محتواه وكذا الآجال التي يجب مراعاتها واحترامها لتقديمه.

المطلب الأول: شروط التظلم الإداري المسبق أو الشكاية.

تختلف عبارة "التظلم الإداري" عن "الدعوى الإدارية" و"الطعن الإداري" كونه الإجراء الذي يقوم به صاحب التظلم والملقب بالمتظلم أمام جهة إدارية يطلب فيها من هذه الأخيرة مراجعة عملها محل التظلم أو الحصول على تعويض بسبب ضرر ناتج عن نشاطها.

كما يختلف التظلم الإداري عن الدعوى الإدارة والطعن الإداري من خلال أنه إجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء إلى القضاء.[2]

وبالنظر إلى قانون الإجراءات المدينة والإدارية وطبقا للمادة 830 منه "نجدها تنص على أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الآجال المنصوص عليه في المادة 829".[3]

أما فيما يخص التظلم المسبق في مادة الضرائب فإنه يعتبر إجراء جوهري من النظام العام بحيث لا يمكن رفع الدعوى مباشرة أمام القضاء دون استيفاء هذا الإجراء، ورفعها يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلاً.

---

[1]: وفاء شيعاوي، **الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية** . أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بسكرة، 2010، ص 18.

[2]: رشيد خلوفي، **قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري** . ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص9.

[3]: المادة 830 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21.

فالمنازعات الخاصة (المنازعات الجبائية) تحكمها إجراءات خاصة.

"بحيث يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات، حسب الحالة إلى، المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المراكز الجوارية للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

ويسلم وصل بذلك إلى المكلّف بالضريبة".[1]

وتتضمن هذه الشكاية مجموعة من الشروط التي يلتزم المكلف بالضريبة مراعاتها والمتمثلة في الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

الفرع الأول: الشروط الشكلية للشكاية.

كما رأينا سابقا حتى تكون الشكاية النزاعية مقبولة من طرف الجهة التي قدمت إليها لابد من توفر جملة من الشروط الشكلية، التي من دونها تقع الشكاية تحت طائلة عدم قبولها.

والشكاية هي الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفوع المشتكي ضد قرار الإدارة.[2]

وهناك من يرى بأن الشكاية الضريبية هي "مجموعة من القواعد الواجب إتّباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية".[3]

ومن هذه النقطة يمكننا القول بأنه لابد من مراعاة الشّروط الواجب توفّرها والمقررة في الشكاية، لاسيّما منها الشّروط المتعلقة بشكلها ومضمونها وقد ورد النص على هذه الشّروط في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية .

1) تقديم الشكاية من طرف المكلّف على شكل رسالة عادية مكتوبة وعلى ورق عادي.
2) تكون الشكايات فردية أي متعلقة بمكلّف واحد فقط، إلا إذا كانت الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم إمكانية القسمة أو أعضاء شركات الأشخاص الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكاية جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.

---

[1]:المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[2]: محفوظ برحماني، **الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة** . دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص ص 353، 354.

[3]: فضيل كوسة، **الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهادات مجلس الدولة**، دار الهدى، الجزائر ، 2010، ص 116.

3) كما يشترط في الشكاية أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية.[1]

4) "يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل، يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلا عنه، بصفته موكلا، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا.

غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين ولا على أجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك إذا كان الموقّع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها".[2]

5) أن يختار المشتكي المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر وهذا ما أكدت عليه المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية، وجعلت تحت طائلة البطلان وجوب اتخاذ المشتكي المقيم بالخارج موطنا له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي تقوم بعمليات مع الجزائر، وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة $TVA^{(*)}$ فإنه يجب على هذه المؤسسات أن تعتمد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم وفيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفاديا للازدواجية في فرض الضريبة.

---

(1): حسين فريجة، **إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**. دار العلوم، الجزائر، 2008، ص19.

(2):المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

(*): يمثل الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي حيث تسدد هذه الضريبة بطريقة مجزأة في كل مرحلة.

وترسل المراسلات الخاصة بشكاويهم حسب العنوان المختار.[1]

وبخصوص الرسم على القيمة المضافة فإنه "يجب على كل شخص ليست له إقامة بالجزائر ويقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقوم باعتماد ممثل مقيم بالجزائر لدى الإدارة المكلّفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور".[2]

وبالنظر إلى قائمة المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر المقتناة في إطار عقود القرض الإيجاري تعفى من الرسم على القيمة المضافة.

ويشترط لتطبيق هذا الإعفاء، منح المؤجر شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تكون صالحة طيلة مدة العقد والمسلمة لهذا الغرض من طرف المصالح الحبائية.[3]

6) توقع الشكاية من طرف صاحبها باليد.
7) لا تخضع الشكاية لحقوق الطابع.

وتعفى من إجراءات الطابع مختلف أنواع المطالبات التي يقدمها المكلّفون إلى المصالح الجبائية المختصة في شأن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[4]

الفرع الثاني : الشروط الموضوعية للشكاية.

يجب على المكلّف تفصيل الشكاية، وذلك بالعرض المفصل لمحتوى الشكاية والدفوع التي يقدمها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحجمها، وبالتالي يقع عبء إثبات سوء تقييم الوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبته المصلحة الجبائية على المكلّف.

1) يجب أن تتضمن الشكاية ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

---

[1]: وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 22 و 23.

[2]: المادة 63 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

[3]: المادتين 1 و2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير 2012، يحدد قائمة المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والمقتناة في إطار القرض الإيجاري والتي يعفى إيجارها من الرسم على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية العدد 62.

[4]: المادة 3/198 من قانون الطابع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

2) بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وإرفاق الجدول لقيمة الاقتطاع أو الدفع.[1]

3) مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري وتحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.[2]

المطلب الثاني: محتوى الشكاية.

يجب أن تحتوي الشكاية أو التظلم على عرض وجيز للأسباب التي جعلت المكلّف لا يقبل بالضريبة ويعترض عن تسديدها.

كأن يدفع مثلا أن الضريبة جاءت مرتفعة لا يقدر على دفعها أو أن حسابها خاطئ لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني.

ولا بد للمكلّف أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه وينهي الشكاية بطلبه الرامي إما إلى إعفاء كلي أو جزئي من الضريبة إذا وجد مصوغ قانوني جدّي يدعو إلى ذلك.[3]

وبالنظر إلى محتوى الشكاية نجد أنه ينصب على جملة من الطلبات والدفوع والتي سوف نتطرق إليها من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: الطلبات.

بالنظر إلى فحوى المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018 نجدها تنص على ما يلي: " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".[4]

---

[1]: العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**. ط3، دار الهدى، الجزائر، 2008، ص 88 و 89.

[2]: العيد صالحي، المرجع السابق، ص 89.

[3]: حسين طاهري، المرجع السابق ، ص 14.

[4]: المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

بحيث يجب أن توجه هذه الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه أولا إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة".[1]

وسوف نتطرق من خلال هذا الفرع إلى مضمون طلبات الشكاية النزاعية في مجال نزاع الوعاء.

1) طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط، وفي هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.
2) طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، حيث من المقرر قانونا أنه للمكلّف بالضريبة محل إقامة وحيد، فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة ومنه فإن القضاء يرى أنه ما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون.[2]
3) طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض المقررة قانونا أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.[3]
4) طلب استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث (03) سنوات، اعتبارا من تاريخ الدفع، وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث".[4]
5) طلب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة على المكلّف وكذا مختلف الغرامات والعقوبات، ومثال ذلك إعفاء الشباب المستثمر من الضريبة، حيث أن استثمار الشباب في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي وتقديم الخدمات هو الذي يكون موضوع إعفاء ضريبي لمدة ثلاث (03) سنوات.

---

[1]: المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[2]: سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري** . مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسنطينة، 2008، ص34.

[3]: وفاء شيعاوي، **الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية**، مرجع سابق، ص 25.

[4]: المادة 149 من قانون المالية سنة 2002.

حيث أن إلغاء الضريبة من طرف المجلس جاء على أساس أن المستأنف عليه شاب مستثمر وفقا لأحكام المادتين 3 و21 من قانون المالية لعام 1997 وبالتالي فهو معفى من الضريبة لمدة ثلاث(03) سنوات.

6) طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا مثل الدفع الجزافي على الرواتب والأجور.

7) حالة إعادة النظر في مقدار تقييم الضريبة.[1]

فهنا في هذه الحالة يمكننا أن نفرق بين حالتين:

– إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التقدير الإداري، ورفض اقتراح الإدارة من طرف المكلّف.

ففي هذه الحالة فإن عبء إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي وبالتالي لابد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير.

– إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة [2]، وبالنظر إلى التقدير الإداري نجد أنه يتم وفقا لطريقتين هما:(التقدير الإداري المباشر والتقدير الإداري غير المباشر).

- **التقدير الإداري المباشر** : حيث تقوم الإدارة في هذه الحالة بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة متبعة في ذلك الطرق كافة، وأياّ كانت هذه الطرق التي تمكنها من الوصول إلى الرقم الصحيح لوعاء الضريبة، فلها أن تلجأ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم تتمتع الإدارة وهي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا تقيدها إلا إمكانية الطعن في تقديرها بطريق أو بآخر.
- **التقدير الإداري غير المباشر** : فيكون عندما تقوم الإدارة بتقدير وعاء الضريبة مستعينة بعنصر خارجي ويتم التمييز في هذا الخصوص بين طريقة المظاهر الخارجية وطريقة

[1]: سليم قصاص، مرجع سابق، ص 34.

[2]: سليم قصاص، مرجع سابق، ص 34 و 35.

التقدير الجزافي.[1] ولأجل إثبات خطأ الإدارة على المشتكي أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات.

ومن الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلّف والحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة ما يلي:

- **الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلّف بالضريبة.**

-إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلّف أو بناءًا على معطيات واردة في تصريحه.

-إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلّف شريطة أن تكون هذه التصحيحات قد بُلِغَت للمكلّف المعني وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقة عليها، أو لم يرد على ذاك أي اعتراض في الآجال المحددة قانونا.

-إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي وبطريقة عادية.

-الحالة التي يعاد فيها تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلّف، ولا يكون ذلك إلا في الحالة التي ترفض فيها محاسبة المكلّف لعدم توافرها على الشروط القانونية الخاصة بذلك أو في الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه ففي هذه الحالة يكون للمكلّف بالضريبة أجلا مدته أربعون (40) يومًا بدءًا من تاريخ تبليغ إعادة التقدير للرد على اقتراحات الإدارة في مجال إعادة تقدير مداخيله الخاضعة للضريبة.[2]

بالنظر إلى عبء الإثبات عند تجاوز الإدارة إطار فرض الضريبة، فإنه في هذه الحالة يجب على المكلّف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة، عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصّبة فيه مداخيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري تقديم ما يثبت ذلك وإلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة.

---

[1]: عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**. ط1، دار الحامد، الأردن، 2007، ص 120.

[2]: عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 26.

وفي قضية الحال يرى المستأنف أن الضريبة التي فرضت عليه ليست كلها تجارية بل فيها مداخيل مدنية وقد كان ردّ قضاة الموضوع على هذه المسألة بقولهم أن المستأنف لم يقدم ما يثبت أقواله بأن المراجعة كانت بناء على كشف حسابه البنكي.

والذي صبت فيه ديون مدنية سابقة على نشاطه التجاري، وبالتالي هذا هو التسبيب القانوني مما يتعين رفض الوجه المثار وينجر عنه تأييد القرار المستأنف.[1]

- **الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة:**

-إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلّف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلّف.

-إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلّف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة.

-في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلّف، فإنه يتوجب على الإدارة أن تبرر موقفها وذلك بأن تقدم للمكلّف بالضريبة كل الأسانيد التي بُنيت عليها تقديراتها الجديدة .

-إذا كان الوعاء قد تم ضبطه وفقا لنظام التقدير الجزافي، وتمت المصادقة على الاقتراح من طرف المكلّف بالضريبة، فإنه يصبح بمثابة اتفاق لا يجوز نقضه.[2]

الفرع الثاني: الدفــوع المدعمة للشكاية.

"تعرّف في القضاء المدني بأنها وسيلة قانونية تهدف إلى دحض ادعاءات الخصم متى كانت الدفوع موضوعية، وإلى التصريح بعدم صحة الإجراءات أو انقضاءها أو وقفها إذا تعلق الأمر بالدفوع الشكلية، كما تشمل الدفع بعد القبول الذي يرمي إلى التصريح بعدم قبول طلب الخصم لانعدام الحق في التقاضي".[3]

أما الدفوع في مجال المنازعات الضريبة فيقصد بها "الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلّف الذي يجب عليه إذا أراد المعارضة في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا أن يثبت أنها

---

[1]: القرار رقم 042819 المؤرخ في 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 9، 2009، ص 79و 80.

[2]: عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 26 و 27.

[3]: عبد الرحمان بربارة، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية**. ط2، منشورات بغدادي، الجزائر، 2009، ص 97.

مبالغ فيها، وعرض الوسائل والحجج التي من شأنها تحديد نوع التظلم ما إذا كان تظلم نزاعيا أو ولائيا.[1]

المطلب الثالث: آجال تقديم الشكاية.

بالنظر إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وطبقا لنص المادة 830 منه نجدها تنص على أنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829.

ويعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها عن الرد، خلال شهرين (02)، بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم.

وبناءا عليه، فإن الطعن الإداري المسبق (التظلم) لم يعد شرطا إلزاميا، وإنما أصبح جوازيا ويتم خلال أجل الشهرين (02).[2]

وهذا كقاعدة عامة، أما فيما يخص أجل تقديم الشكاية الضريبية فإن ذلك يتم وفقا لإجراءات خاصة، تختلف عن القاعدة العامة.

فطبقا لنص المادة1/72من قانون المالية 2018 فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبةلهذه الشكاوى.

وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من الآجال العامة (الفرع الأول)، والآجال الاستثنائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الآجال العامة.

كقاعدة عامة وطبقا لنص المادة 1/72 المذكورة أعلاه فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى".[3]

---

[1]: وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 26.

[2]: محمد الصغير بعلي، **الوسيط في المنازعات الإدارية**. دار العلوم، الجزائر، 2009، ص ص 172، 173.

[3]: المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 2 محرم عام 1430 الموافق 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية العدد 74.

وبالتالي فإن الضريبة التي أدرجت في جدول التحصيل في شهر فيفري 2016 يكون الأجل المحدد لقبول الشكوى هو 31 ديسمبر 2017.

الفرع الثاني: الآجال الاستثنائية.

يتم تحديد بداية الأجل حسب كل نوع من الشكاوى، كما يلي:

1) بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الإنذارات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة استلام هذه الإنذارات.
2) بالنسبة للخطأ أو ازدواجية فرض الضريبة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تيقنتم فيها بوجود خطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة .
3) الاقتطاع من المصدر(بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي– الضريبة على أرباح الشركات)، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر.
4) الضريبة المدفوعة تلقائيا من طرفكم، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم بعنوانها دفع الضريبة.
5) الاعتراض على الأسس المعتمدة في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة في أجل ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار النهائي بالجزافي[1].

أما فيما يخص الفقرة 4 من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية فقد تم إلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2013.[2]

لقد حاولنا من خلال مرحلة تقديم الشكاية إلى إدارة الضرائب تسليط الضوء على مختلف الشروط التي تخضع لها هذه المرحلة.

بالإضافة إلى محتوى الشكاية والآجال التي تقدم خلالها، كما رأينا إلزامية إجراء التظلم المسبق تختلف من ضريبة إلى أخرى، حيث أنه بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

---

[1]: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **الدليل التطبيقي للمكلّف بالضريبة**، طبعة 2012، ص 96.

[2]: المادة 15 من القانون رقم 12–12، المؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية العدد 72.

وكذا الرسم على القيمة المضافة فإن إجراء التظلم يعتبر إلزامي وإجباري على عكس الضرائب غير المباشرة وكذا حقوق التسجيل الذي يعتبر التظلم غير إلزامي بالنسبة لها.

"فما يؤكد عدم خضوع منازعات حقوق التسجيل للطعن المسبق القرار رقم 033940 بتاريخ 2007/07/11 الذي يرى أن المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل لا تخضع لإجراء تقديم التظلم المسبق، وبالتالي فإن الطعون القضائية الخاصة بهذا النوع من القضايا الجبائية ترفع مباشرة أمام الجهة المختصة".[1]

المبحث الثاني: مرحلة التحقيق في الشكاية واتخاذ القرار.

قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح فإن المدير الولائي للضرائب يأمر المفتش المختص إقليميا، القائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي، بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في موضوع الشكاية وكذلك بإمكانه أن يستدعي صاحب الشكاية للحصول على كل التوضيحات الضرورية لإيجاد حل للمنازعة المطروحة.

كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضا حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعده في تحقيقه، وحتى لدى الخواص المتعاملين مع هذا المكلّف بالضريبة وبعد تكملة هذه التحقيقات يحرر رئيس المفتشية تقريرًا مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة، وفقا للمعطيات الموجودة لديه وطبقا للنصوص القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلّف محل النزاع ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير غير ملزم بأخذ رأي رئيس المفتشية.[2]

أي دون التقيد باقتراحات العون الذي قام بعملية التحقيق لأن مدير الضرائب للولاية يتمتع بسلطات واسعة.

---

[1]: أنظر القرار رقم 033940 المؤرخ في 2007/07/11، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، العدد 9، 2009، ص67.

[2]: عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 29 و 30.

وهذا كله لإيجاد الطرق السلمية لحسم النزاعات التي تقوم بين المكلّف بالضريبة والإدارة الضريبية.[1]

وسوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى: الجهات المختصة بالبت في الشكاية ، آجال البت في الشكاية ثم إتخاذ القرار المتعلق بالشكاية .

المطلب الأول: الجهات المختصة بالبت في الشكاية.

طبقا لنص المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتم النظر في الشكاية من قبل المصلحة التي قامت بتأسيس الضرائب.

حيث يجوز البت فورا في الشكاية التي يشوبها عيب في الشكل، يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، مع مراعاة أحكام المادة 1/95 من هذا القانون.

كما أنه لا يمكن للإدارة أن تستدعي المكلّف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين (30) يوما، اعتبارا من تاريخ الاستلام، ولا تسرى الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من هذا القانون، إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلّف بالضريبة وفي حالة تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصا يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المراكز الجوارية للضرائب بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول.[2]

وبالنظر إلى الجهات المختصة بالبت في الشكاية فإننا نرى أن الجهة التي توجه أمامها الشكاية هي نفسها الجهة المختصة بالنظر فيها، والمتمثلة في كل من: مديرية كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ثم رئيس المراكز الجوارية للضرائب، حيث أن هذه الأخيرة تبت في الشكاية تبعًا لاختصاصها والمبالغ المالية المحددة لكل هيئة على حدى، وفي حالة تجاوز المبلغ في إطار معين فإنه يأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

---

[1]: حسين فريجة، مرجع سابق، ص 24 و 25.

[2]: المادتين 73، 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلتا بموجب المادتين 35 و36 من القانون رقم 16/11 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفروع التالية:

مديرية كبريات المؤسسات (الفرع الأول)، ثم المديرية الولائية للضرائب (الفرع الثاني) ومركز الضرائب (الفرع الثالث) وأخيرًا المراكز الجوارية للضرائب (الفرع الرابع).

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات.

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/2002 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/2005 المؤرخ في 2005/12/26 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

"حيث تتكلّف مديرية كبريات الشركات فيما يخّص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والتجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صيغتها القانونية ومهما كان محل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي".[1]

أولا: تنظيم مديرية كبريات المؤسسات:

تنظم مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في ما يلي:

1. المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
2. المديرية الفرعية للتسيير.
3. المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات.
4. المديرية الفرعية للمنازعات.
5. المديرية الفرعية للوسائل.[2]

[1]: المادة 3 مكرر 1 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 64.

[2]: المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 05-494 المؤرخ في 24 ذي القعدة عام 1426 الموافق 26 ديسمبر 2005، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 84.

ثانيا: صلاحيات مديرية كبريات المؤسسات:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية في مجال الوعاء الضريبي:

1.مسك الملف الجبائي لكل مكلّف بالضريبة.

2.البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها.

3.إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلّفين وتقييم نتائجها. [1]

4.إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.

5.منح الاعتمادات لصالح المكلّفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

6.التحقيق في التظلمات والشكايات ومعالجتها.

7.تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها.[2]

طبقا لنص المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية " تعيين الهيئة المكلّفة بالمؤسسات الكبرى كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم وهذا بالنسبة للأشخاص التالية:

-الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها المتعلقة بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب وكذا النشاطات الملحقة بها.

-شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة وخمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج) .

-تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (150.000.000 دج).

---

[1]: مصطفى عوادي، نصر رحال، **جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق**. مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 56.

[2]: مصطفى عواد، نصر رحال، المرجع السابق، ص 56.

آلشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة". [1] والتي تنص على ما يلي: " تخضع المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر والتي تقوم مؤقتا في إطار صفقات، بنشاط للاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، تبعا للنسب المذكورة في المادة 150".[2]

يبت مدير الهيئة المكلّفة بتسيير المؤسسات الكبرى في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 أعلاه في أجل ستة (06) أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها.

عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة، يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر ويقوم مدير المؤسسات الكبرى بتفويض جزء أو كل سلطاته بالنسبة لقبول أو رفض الشكاوى لعون برتبة مفتش مركزي على الأقل، وتمارس هذه السلطة بالنسبة للقضايا التي لا تتجاوز سقف خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج).

ويبت كذلك مدير المؤسسات الكبرى في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز مائة مليون دينار (100.000.000 دج)، ويتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية.[3]

الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب.

أولا: تنظيم المديرية الولائية للضرائب

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية والمتمثلة في كل من:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

---

[1]: المادة 199– أ من القانون 02–11 المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية العدد 86.

[2]: المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

[3]: المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية.

2. المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها.
3. المديرية الفرعية للتحصيل.
4. المديرية الفرعية للمنازعات.
5. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.[1]

وسوف نتطرق من خلال هذا الفرع إلى صلاحيات المديرية الولائية للضرائب في مجال البت في الشكاية النزاعية وذلك من خلال نصوص المواد 77، 78، 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: صلاحيات المديرية الولائية للضرائب

تعود سلطة البت في الشكاية النزاعية إلى المدير الولائي للضرائب، بالنسبة للشكاية النزاعية المقدمة من طرف:

1. المكلّفين بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي.
2. المكلّفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب، بالنسبة للشكاية النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه عشرة ملايين دينار جزائري (20.000.000دج).
3. المكلّفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب بالنسبة للشكاية النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه خمسة ملايين دينار جزائري (50.000.000 دج).

بالإضافة إلى ذلك فإن لمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، وتحدد شروط هذا منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب،وتمارس صلاحية التفويض لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار جزائري (2.000.000 دج).

يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل شكوى نزاعية التي يتجاوز مبلغها مئة وخمسون مليون دينار جزائري (50.000.000 دج).[2]

---

[1]: المواد من 59 إلى 79 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 20.

[2]: المادتين 77، 78 /1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: مراكز الضرائب.

أولا: تنظيم مراكز الضرائب:

تنظم مراكز الضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين والمتمثلة في ما يلي:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير.
2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
3. المصلحة الرئيسية للمنازعات.

وتظم قباضة وكذا مصلحة الاستقبال والإعلام ومصلحة الإعلام الآلي والوسائل.[1]

ثانيا: صلاحات رئيس مراكز الضرائب:

تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلق بقضايا ذات مبلغ إجمالي يقل أو يساوي خمسين ملبون دينار جزائري (50.000.000 دج).

الفرع الرابع : المراكز الجوارية للضرائب.

أولا: تنظيم المراكز الجوارية للضرائب.

تنظم المراكز الجوارية للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين وتتمثل هذه المصالح في ما يلي:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير.
2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
3. المصلحة الرئيسية للمنازعات.

وتظم قباضة ومصلحتين متمثلتين في كل من مصلحة الاستقبال والإعلام ومصلحة الإعلام الآلي والوسائل.[2]

---

[1]: المواد من 88 إلى 101 من القرار الوزاري المشترك الصادر في 2009/02/21.

[2]: المواد من 102 إلى 118 من نفس القرار الوزاري المشترك .

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلّفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.[1]

تمارس صلاحية البت من قبل رئيس المركز الجواري للضرائب في القضايا ذات مبلغ إجمالي يقل أو يساوي عشرون مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) .

المطلب الثاني: أجال البت في الشكاية.

طبقا لنص المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية فإن أجل البت في الشكاية تكون كما يلي:

يبت رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب في الشكاوى التابعة لاختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر، اعتبارًا من تاريخ استلام الشكوى.

يمدد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب.

ويمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية.

ويقلص هذا الأجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلّفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.[2]

وبالنظر إلى طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع نجده محدد بموجب المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 والتي هي محررة على النحو التالي "يجوز للمكلّف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في هذا القانون. [3]

---

[1]: مصطفى عوادي، **الرقابة الجبائية على المكلّفين بالضريبة**. ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 49.

[2]: المادتين 76، 2/78، 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]: عبد العزيز أمقران، " **الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة**". المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 13.

في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، إذا طالب في عريضة افتتاح دعواه، بالاستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة وحدد المبلغ أو بين أساس التخفيض الذي يلائمه شريطة أن يقدم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة".

وما يلاحظ على هذه المادة:

- أنها خالية من أي إجراء يمكن إتباعه.
- لم تحدد طبيعة الضمانات.
- لم تحدد دور القضاء في الرقابة على تقدير الإدارة الضمانات.
- استعملت مصطلحي الشكوى وعريضة افتتاح الدعوى للدلالة على نفس المضمون.[1]

وبالنظر إلى الضمانات المتعلقة بالاستفادة من إرجاء الدفع، فإنه يجب على المكلّف بالضريبة أن يذكر في عريضة افتتاح دعواه، بأنه مستعد لتقديم ضمانات في شكل عقارات أو منقولات ذات قيمة تكون على الأقل تساوي حصة الضرائب موضوع الشكوى.[2]

أما بالرجوع إلى نص المادة 45 من القانون رقم 24/06 المؤرخ في 6 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 التي تعدل أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي كما يلي:

" يجوز للمكلّف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب من خلال دفع مبلغ يساوي 20 % من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه."

ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية.[3]

---

[1]: عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 13.

[2]: مرحوم محمد الحبيب، "**إرجاء دفع الضريبة**". المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص50.

[3]: نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية سنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78.

المطلب الثالث: اتخاذ القرار المتعلق بالشكاية.

بناءًا على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لدى المدير الولائي للضرائب يصدر قرارًا يتضمن فض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل الن

ففي حالة الرفض الكلي يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يتمكن الشاكي من تقديم دفوعه.

أما في حالة التخفيض الجزئي أي قبول الشكاية في شق ورفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلّف اللجوء إلى لجان الطعن أو العدالة.

وتبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلّف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكاية وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ويتخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلّف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية.[1]

المبحث الثالث: الإجراءات أمام لجان الطعن الإدارية.

تعتبر مرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية مرحلة اختيارية، حيث يتم من خلالها ترك الحرية للمكلّف بالضريبة في إتباعها أو عدم إتباعها، وهي مرحلة ثانية تأتي عندما يرد المدير الولائي للضرائب على شكاية المكلّف.

بحيث يجوز للمكلف بالضريبة أن يسلك طريقا اختياريا، لفض النزاع وحل الخلاف بينه وبين إدارة الضرائب، وذلك من خلال الطعن في قرارات الإدارة الضريبية أمام لجان الطعن، حيث تبت هذه اللجان في طلبات التخفيض من الضريبة أو استدراك الأخطاء في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الاستفادة من بعض الإعفاءات المقررة قانونا.

ولعل الغاية التي شُرعت من أجلها لجان الطعن هي إيجاد حلول للخلافات المحتملة بين إدارة الضرائب والمكلّف بالضريبة، وحماية المكلّف من تعسف الإدارة الضريبية، والتقليل

[1]: عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 30 و 31.

من عرض المنازعات في مجال الضرائب على القضاء، ومن أجل ذلك نص المشرع على تنظيم ثلاث لجان للطعن:

- لجنة الطعن الولائية.
- لجنة الطعن الجهوية.
- لجنة الطعن المركزية.

حيث أن اختصاصات هذه اللجان تأتي بعد أن يرد المدير الولائي للضرائب عند تظلم وطعن المكلّف بالضريبة، بحيث يمكن لهذا الأخير، في حالة عدم رضاه أن يرفع طعنه إلى لجنة الطعن المختصة خلال مدة معينة شريطة أن لا يكون قد رفع دعواه أمام القضاء.[1]

يمكن، حسب الحالة، للمكلّف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها قانونا في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة.[2]

إن الطعن أمام اللجان المختصة لا يعلق الدفع، ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الادارية. [3]

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

وتلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن ويجب أن تعلل الآراء

---

[1]: محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، **المالية العامة**. دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 76.

[2]: المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[3]: المادة 80 معدلة بموجب المواد 49 من ق المالية لسنة 2007 و42 من ق.م لسنة 2009 و40 من ق.م لسنة 2012.

الصادرة عن اللجان، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء وتبلغ هذه التخفيضات أو الإعفاءات إلى المكلّف إثر انتهاء الاجتماع من طرف الرئيس في أجل شهر(01) واحد.

يبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في أجل شهر واحد ابتداءا من تاريخ استلام رأي اللجنة.[1]

يمكن تصنيف لجان الطعن وفق ما يلي:

المطلب الأول: لجنة الطعن الولائية.

وفقا لمحتوى المادة 81 مكرر الفقرة 1، تنشأ– لدى كل ولاية– لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال. [2]

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن الولائية: تتشكل لجنة الطعن الولائية من :

–محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

–عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.

–ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

–ممثل واحد (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

–ممثل واحد (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

–ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة و الصناعة للولاية.

–ممثل واحد (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

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

في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة ، يتم القيام بتعيينات جديدة .

يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.

---

[1]: المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[2]: المادة 81 مكرر: محدثة بموجب المواد 50 من ق.م لسنة 2007 ومعدلة بموجب المواد 43 من ق.م لسنة 2009 و21 و28 من ق.م لسنة 2016 48 من ق.م لسنة 2017 و 51 من ق.م لسنة 2018.

الفرع الثاني: تنظيم لجنة الطعن الولائية:

يجب أن يتمتع الأعضاء بالجنسية الجزائرية، وأن لا تقل أعمارهم عن 25 سنة وأن يتمتعوا بالحقوق المدنية.

ويتولى مهام الأمين العام والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الولائي للضرائب.

تجتمع اللجنة بناءًا على استدعاء من رئيسها [1]، مرتين(02) في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء، وتستدعي اللجنة المكلّفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحًا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.[2]

الفرع الثالث: اختصاصات لجنة الطعن الولائية.

تبدي هذه اللجنة رأيها حول ما يأتي:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات من الحقوق والغرامات التي يقل مجموع مبلغها أو يساوي عن عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 **دج**) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارًا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلّفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.[3]

المطلب الثاني: لجنة الطعن الجهوية.

سنتطرق إلى كل من تشكيلتها وتنظيمها وأخيرًا اختصاصاتها.

---

[1]: أمزيان عزيز ، مرجع سابق، ص 49 و 50.

[2]: المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[3]: المادة 81 مكرر ، المرجع السابق .

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن الجهوية.

تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مشكلة كما يأتي:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبيين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد (1) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأ قل.
- ممثل واحد (1) عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد (1) عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

في حالة وفاة أو إستقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة ، يتم القيام بتعيينات جديدة.

يمكن للجنة أن تضم، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. [1]

الفرع الثاني: تنظيم لجنة الطعن الجهوية.

يجب على الأعضاء أن يحملوا الجنسية الجزائرية، وأن لا يقل أعمارهم عن 25 سنة ويتمتعوا بكامل الحقوق المدنية، كما يجب أن يتم تعيينهم خلال الشهرين (02) اللذين يليان التجديد الكلي للمجالس الشعبية الولائية وتكون مدة تعينهم هي نفس مدة المجالس الشعبية الولائية، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل يتم استخلافهم ضمن نفس شروط التعيين.

ويتولى مهام الأمين العام والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

ويخضع أعضاء اللجنة للالتزامات الخاصة بالسر المهني.

تجتمع اللجنة بناءًا على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة ، إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلّفين بالضريبة لسماع أقوالهم أو

[1]: المادة 81 مكرر ، المرجع السابق.

موكليهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحًا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة. [1]ويجب أن تكون هذه الآراء نفسها معللة أن تبين مبالغ التخفيضات أو المخالصات الممكن منحها إلى الطالبين .[2]

الفرع الثالث: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

تبدي اللجنة رأيها حول ما يأتي:

-الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال عن عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

-الطلبات التي يقدمها المكلّفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.[3]

وفي هذا المجال يمكننا التطرق إلى طعن المدير الولائي في قرار لجنة الطعن حيث يمكن لهذا الأخير الطعن في قرار لجان الطعن أما فيما يخص طعن المدير الولائي في القرار ضد المكلّف بالضريبة فإن هذا يعتبر توجيها غير صحيح مما يستوجب رفضها.

وهذا ما صدر في قضية مديرية الضرائب لولاية البيض، ضد: (ع.ش) حيث أن المطالب بالضريبة عندما فرضت عليه الضريبة قدم تظلما أمام لجنة الدائرة للطعون وأن هذه الأخيرة قد خفضت له الضريبة بتسديدها.

حيث أن مدير الضرائب للولاية قدم طعنا أمام اللجنة الولائية ضد قرار لجنة الدائرة وقد أيدت هذه اللجنة قرار لجنة الدائرة، وأن المدير الولائي المستأنف حاليا كان عضو ضمن لجنة الولاية.

---

[1]: المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

[2]: العيد صالحي، مرجع سابق، ص 100 و 101.

[3]: المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

حيث أن المستأنف عليه ملزم بتسديد القيمة المفروضة عليه، وأن المدير الولائي من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلّف بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيها غير صحيح يستوجب رفضها.[1]

المطلب الثالث: لجنة الطعن المركزية.

تنشأ، لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الأول: تشكيلة لجنة الطعن المركزية:

، تتشكل لجنة الطعن المركزية مما يلي:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.[2]

في حالة الوفاة أو الإستقالة أو اقالة أحد أعضاء اللجنة ، يتم القيام بتعيين جديد .

يمكن للجنة أن تعين، إذا اقتضت الحاجة، خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري، كما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة. تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب،يعين المدير العام للضرائب أعضاءها.

---

[1]: القرار رقم 004399 المؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 98.

[2]: المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

الفرع الثاني: تنظيم اللجنة المركزية للطعن.

تجتمع اللجنة بناءًا على استدعاء من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة ، إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلّفين بالضريبة لسماع أقوالهم أو موكليهم، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها، ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحًا، وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ويمكن للجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي.

ويجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويبلغ كاتب اللجنة الآراء التي يمضيها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير كبريات المؤسسات في أجل عشرين (20) يومًا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة. [1]

الفرع الثالث: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول ما يلي:

- الطلبات التي يقدمها المكلّفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.
- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار جزائري (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.[2]

[1]: تدخل الأحكام الجديدة للمادتين 81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين 26 و27 من ق.م لسنة 2016 حيز التنفيذ ابتداءا من الفاتح جانفي سنة 2017، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 28 من ق.م لسنة 2016.

[2]: المادة 81 مكرر المرجع السابق.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية مع التركيز على كيفية تسوية المنازعات الجبائية في الوعاء الضريبي أمام الإدارة الضريبية إذ تعتبر هذه المرحلة مهمة و حاسمة منحها المشرع المكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة وأيضا هي وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة من جهة أخرى.

و بينا أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه، فيمكن له التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار، و تعتبر هذه المرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء ، وهي مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية و الشكلية التي لا يمكن مخالفتها وإلا رفضت الشكوى، وفي حالة إصدار الإدارة لقرار لم يلق رضا المكلف بالضريبة، يبقى لهذا الأخير سبيل آخر ، وذلك بتقديم طعنه أمام اللجان الإدارية التي تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة، والتي تهدف إلى تصحيح الأخطاء في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق تشريعي أو تنظيمي، لكن اللجوء إلى هذه اللجان يكون بصفة اختيارية بحيث يمكن الطعن فيها أمام القضاء الإداري المختص الذي يعتبر الطريق الأخير الذي يبقى أمام المكلف بالضريبة المرور به.

الفصل الثاني
المنازعات الجبائية في التحصيل الضريبي

تمهيد:

"يقصد بتحصيل الضريبة جبايتها من المكلّف بواسطة السلطة المالية أو عن طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها، أو عن طريق الشركة أو مديرها باقتطاع الضريبة وتسليمها إلى السلطة المالية".[1]

كما أن الدولة أعطت الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما يسيء استعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز اختصاصاتها ولتحصيل الضريبة يلزم تحقق الواقعة المنشئة لها ويحدد القانون الشروط التي بتوفرها تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي نشوء الدين في ذمة المكلّف.

وهذا الالتزام الذي فرض قديما بصعوبة بالغة احتفظ بطابعه الإجباري كحق سيادي للدولة لكن دولة القانون اليوم تحرص على أن تضفي على هذا الالتزام طابعا توافقيا ، فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجبار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلّف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام.[2]

وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال هذا الفصل: منازعات التحصيل الجبري لمبحث أول، ومنازعات إيقاف التحصيل لمبحث ثاني، والمبحث الثالث يكون عن منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم.

---

[1]: أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**. ط7، دار الثقافة، عمان، 2010، ص 188، 189.

[2]: عادل بن عبد الله، عادل مستاري، " **حقوق المكلّف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية** "، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، العدد الرابع، أفريل 2009، ص 273.

المبحث الأول: منازعات التحصيل الجبري.

"تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة وإحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية على وفق مقدرتها التكليفية".

وبالرجوع إلى تعريف الضريبة نجد انه يتضح جليا أن احتواؤها على عنصر الإجبار أو الإكراه ركنا من أركانها الرئيسية، أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيها إلى اختيار الشخص المفروضة عليه، فالمكلّف ملزم بدفع ما يقدر عليه من ضرائب بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من الأنفاق الحكومي.

وتلتزم التشريعات الحديثة موافقة الهيئات النيابية على فرض الضريبة لضمان عدم إساءة السلطات العامة في جباية الضرائب وفي كيفية صرف حصيلتها.

فالقانون يحدد وعاء الضريبة وسعرها وتحصل من المكلّف جبرا بالحجز على أملاكه واستفاء الضريبة منها إذا اقتضى الحال.[1]

ويكون تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلّف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجدول في التحصيل، ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلّفين بالضريبة.

وعندما نلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، فإنه يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول ويرفق بها كوثيقة إثبات.

وبالنظر إلى المتابعات نجد أنها تتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسدد عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلّف بالمالية.

---

[1]: طالب نور الشرع، **الجريمة الضريبية**. ط1، دار وائل، الأردن، 2008، ص ص 22،23.

وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.[1]

المطلب الأول:إجراءات التحصيل الضريبي.

سنتعرض في هذا المطلب إلى فرعين أساسيين متمثلين في : إجراءات التحصيل الودية وإجراءات التحصيل الجبرية .

الفرع الأول : إجراءات التحصيل الودية

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجالها المحددة، وتنتهي مرحلة التحصيل الودي فور بداية استحقاق الضريبة في ذمة المكلف بها أي بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإرسال الإنذارات إلى المكلف بالضريبة ولا يستجيب لهذه الإنذارات، وعليه فلا يجوز متابعة المكلف في المرحلة بين تاريخ بداية التحصيل وقبل أجل الاستحقاق وكل إجراء تنفيذي في حق المكلفين في هذه المرحل يعد باطلا، لأن عملية المتابعة والتحصيل الجبري لا تسري إلا بعد سريان تاريخ استحقاق الضريبة لأن المشرع يمنح مدة للمكلف بالضريبة من أجل دفع قيمة الضرائب .

الفرع الثاني : إجراءات التحصيل الجبرية

تلجأ الإدارة للوسائل الجبرية للتحصيل نذكر منها التنبيه، الغلق المؤقت للمحلات بالإضافة إلى الحجز الإداري سواء كان منقولا أو عقارا وهذا في حالة عدم تسوية الضريبة وديا.

أولا :التنبيه

وهو إجراء يتبعه قابض الضرائب المختص ، من خلال استخدام إجراءات ردعية منها البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري ، وهذا الإجراء يتضمن بعض البيانات وهي اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، إمضاء قابض الضرائب وفي

[1]: المادة 143، 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

حالة عدم نفع هذه الوسيلة يلجأ قابض الضرائب إلى وسيلة أكثر ردعا وهي تجميد الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني[1].

ثانيا:الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بأنه " : مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها وبيعه لاستيفاء حقوقها ، وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب "ويمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة وفقا للشروط والإجراءات المحددة في المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية، واحترام م القواعد العامة للحجز الإداري واحترام م المواعيد[2].

ثالثا :الغلق المؤقت للمحلات

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري من بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية، حيث يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديديا إلى جانب الحجز والبيع الذي يصدره مدير الضرائب للولاية ، وذلك بناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع[3]، ويبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إلى جانب هذا تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد العامة التي تضبط عملية الغلق المؤقت للمحل التجاري لإجبار المكلف بالضريبة على الوفاء بمستحقاته،الضرائب للولاية بناء. كما احتوت هذه المادة على الإجراءات والشروط الخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري و المتمثلة فيما يلي[1]

---

[1]:حسين فريحة، مرجع سابق، ص21

[2]:عزيز أمزيان مرجع سابق،ص28

[3]:يحي بدايرية ، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الإدارية، تخصص قانون إداري و إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2012/2011 ، ص 21

– يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية، وذلك بناءا على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ هذا القرار من طرف العون لمتابعة الموكل قانونا، أو المحضر القضائي.

– لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق(06) أشهر.

– إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة خلال أجل (10) أيام ابتدءا من تاريخ التبليغ، حيث يقوم هنا المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الطعن ضد قرار الغلق المؤقت، وذلك بتقديم عريضة إلى قاضي الأمور المستعجلة، الذي يقوم باستدعاء إدارة الضرائب من أجل سماعها وذلك وفقا لأحكام المواد، 929، 930، 948، من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2] ، ويتم تقديم هذه العريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، وذلك بعد سماع الدارة الضريبية أو استدعاؤها قانونا.

كما لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع لرخصة تعطى للقابض، وذلك بعد اخذ أ ري مدير الضرائب للولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في اجل (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرخص قانونا لقابض الضر ائب المباشرة لمتابعة الشروع في البيع .[3]

المطلب الثاني :إجراءات منازعة التحصيل الضريبي

تأخذ الشكايات المقدمة من المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي باشرها قابض

---

[1]:حسين فريجة، مرجع سابق، ص2 .

[2]:المواد 292 و 237 و 232 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في2008/02/25 ، المتضمن قانون الإجراءات المدنية الإدارية ، الجريدة الرسمية عدد21،سنة 2008.

(3):العيد صالحي، مرجع سابق،ص137

الضرائب ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العامة، شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو شكل اعتراض على التحصيل الجبري. تبدأ المتابعات مباشرة بموجب تبليغ سند إجراءات المتابعة، بعد يوم من استحقاق الضريبة، وإتمام الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل و الحجز ثم البيع وفق لأحكام المادة 145 ، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة .[1]

الاعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الضريبية، كما يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة. وبالمقابل منح للمكلّف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية. [2] وهذا يظهر من خلال اعتراضه على إجراءات التحصيل وطلب إيقافها ،وهذا على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة فان الاعتراض على التحصيل الجبري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به كان يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة أو بالتسديد الكلي أو الجزئي لها،وطبقا لنص المادة153 مكرر 1من قانون الإجراءات الجبائية تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري ، تحت طائلة البطلان في أجل شهرين اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة

قسمنا هذا المطلب إلى ثلاثة فروع أساسية : شكل ومحتوى الشكوى ، ثم ندرس أجال الشكوى ، ثم التحقيق والبت في الشكوى .

الفرع الأول: شكل ومحتوى الشكوى

لقد أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب في شكل معين و تحتوى على بيانات ومعلومات تتمثل في ما يلي[3]:

(1): فضيل كوسة، مرجع سابق، ص29

(2): سليم قصاص، مرجع سابق، ص 51 و 52.

(3):المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولا: شكل الشكوى :

حتى يمكن النظر في المنازعة الجبائية بالطريق الإداري لابد من أن يتوافر فيها ط شكلية معنية و تتمثل هذه الشروط فى ضرورة أن يقدم الطعن من ذي صفة و مصلحة وفي إحدى الحالات المنصوص عليها قانونا وخلال المواعيد و الإجراءات القانونية[1].

قبل التطرق إلى الشروط الواجب توافرها فى الشكوى تجدر الإشارة إلى أن الجهات المختصة بالنظر فى الشكاوى هي حسب الحالة إما مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية .وتثمل هذه الشروط فيما يلى :

تقدم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة ،على شكل :

أ-أن تكون شكوى فردية : كقاعدة عامة يجب أن تكون الشكوى فردية أي أن يتقدم المكلف بالضريبة إلي مدير الضرائب بالولاية بصفة فردية طالبا إما[2]:

- الاعتراض على إجراءات المتابعة .
- الاعتراض على التحصيل القصري .
- طلب إرجاء الدفع[3].
- طلب استرجاع المحجوزات [4]

ولكن الاستثناء يمكن لأعضاء شركات الأموال الذي يعترضون على الضريبة المفروضة على شركاتهم أن يقدموا شكوى جماعية [5].

ب- تقديم شكوى منفردة عن كل قضية :

يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة أي تقديم شكوى عن كل بلدية يوجد بها نشاط الشخص المعني، وعندما تتضمن الشكوى الضرائب المؤسسة بالنسبة

(1):عبد الباسط وفا،**المنازعة الجبائية**،دار النهضة العربية ،القاهرة،مصر،السنة 2007/2006 ،ص56.

(2):عبد الباسط وفا،المرجع السابق ، ص56.

(3):المادة 153-الفقرة 2من قانون الإجراءات الجبائية.

(4):المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية.

(5):المادة 154 من قانون الاجراءات الجبائية.

لعدة بلديات فلا تكون مقبولة إلا بالنسبة لتلك المتعلقة بالبلدية المذكورة أولا [1].

ج- تحرير الشكوى على ورق عادي .

تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة إلي مدير الضرائب للولاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورقة عادية إلا تخضع لقانون الطابع[2].

ثانيا: محتوى الشكوى

اشترط قانون الإجراءات الجبائية في المادة 73- 4 أن تتضمن الشكوى النزاعية عدة بيانات تحت طائلة عدم قبولها وتتمثل في ما يلي :

-ذكر نوع الضريبة المعترض عليها مثل:(الضريبة على الدخل الإجمالي IRG أو الرسم على القيمة المضافة TVA).

-بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار .وفي حالة التي لا يستوجب الضريبة وضع جدول ترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع. [3]

-ذكر اسم ولقب وعنوان المكلف رافع الشكوى وكما إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلي غير ذلك من الوثائق التي توضح بدقة الضريبة المحل النزاع .

-عرض ملخص الاستنتاجات الطرف والطلبات لها هدف وهو تحديد موضوع الشكوى ، وبمعنى أدق مقدار التقدير للضريبة. (عرض ملخص وسائل الطرف باستعراض الوسائل المدعمة لطلباته ، والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الحجج و الأساليب الواقعية و القانونية النى تدعم الشكوى لكي تستطيع الرد عليه) [4] .

-توقيع بخط اليد من قبل المعني أو وكيله الرسمي بالرغم من أن الشكوى لا تخضع لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط إلزامية التوقيع .

---

(1):المادة 73 الفقرة1 من قانون الاجراءات الجبائية.

(6) direction générale des impôt, direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuse, 2018, p3.,.

(3):حسين فريحة،**إجراءات المنازعات الإدارية في الجزائر**،دار العلوم للنشر والتوزيع،عنابة ،السنة 2008،ص19

(4):عزيز امزيان المرجع السابق،ص14

-كل مشتكي أجنبي عليه أن يتخذ موطنا له بالجزائر أما بالنسبة للمكلف المقيم في الجزائر يكون موطنه مقر سكناه أو نشاطه أو بواسطة محاميه .

-كما يشترط في الشكوى أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، وفي حالة ارتكاب أحد هذه الأخطاء الجوهرية :

أ – غياب توقيع المشتكي بخط اليد .

ب –الشكوى الجماعية والشكوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات .

وفى هذه الحالة يؤدي إلى عدم قبول الشكوى و بالتالى رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب ،ويمكن لإدارة الضرائب حسب المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية . غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه و قابلة لدعم نزاعه في أجل (30) يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 ,77 من قانون الإجراءات الجبائية إلا اعتبارا من تاريخ استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما المذكورة أعلاه وكان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول . و فى هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا ،الطعن في هذا القرار، أمام المحكمة الإدارية ضمن الشروط المحددة على التوالي فى المواد 80، 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية [1]. بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول.

ثالثا : طلب إرجاء دفع الضريبة:

الصورة من صور منازعات التحصيل نصت عليها المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية حيث جاء فيها ما يلي؛" يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72, 73 و75 ،أدناه ،في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ،أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوى 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك

(1):حدة سوفلي ، **عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة 2013/2012،ص51.

في شكواه" . من خلال تحليل محتوى هذا النص ، يبدو جليا بأن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة الذي ينازع في شكواه المقدمة في حصة المبالغ المطالب بها ، حق إرجاء دفع الضريبة إلي غاية اتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها [1]، شريطة استيفائه للشروط الآتية :

-التقدم بشكوى لدى مدير الضرائب بالولاية للاعتراض على حصة المبالغ المطالب بها .

-أن يطلب في شكواه الاستفادة من مقتضيات المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، بخصوص إرجاء الدفع حصة الضرائب التي هي موضوع الشكوى .

-تحديد المبلغ أو على الأكل إبراز أسس التخفيض المطالب به .

-دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب .بعد استلام شكوى المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع الضريبة ، وقبوله من حيث الشكل ، تقوم مصلحة المنازعات لدى مديرية الضرائب بالولاية بتحديد مبلغ الضريبة الذي هو موضوع طلب الإرجاء الدفع ، وإبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا بذلك بموجب رسالة ، والذي يتخذ كل الاحتياطات اللازمة التي تجعل المكلف بالضريبة يقدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل الضريبة التي سيؤجل دفعها [2].

-ولقابض الضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة ، وفي حالة الرفض يبلغ المكلف بالضريبة[3] ، كما يجب وفي كل الأحوال على قابض الضرائب أن يبلغ مدير الضرائب بالولاية الإجراء المتخذ إزاء الطلب ، سواء كان ذلك القبول أو بالرفض .

وفي حالة رفض إدارة الضرائب طلب المكلف بالضريبة يجوز له اللجوء إلي المحكمة الإدارية المختصة إقليميا ، لأن طلب إرجاء الدفع يمثل شكلا من أشكال وقف المتابعة [4].

---

(1):أحمد فنيدس، **منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر** ،المكتبة المصرية للطباعة والنشر والتوزيع ،مصر،2014، ص58 .

(2):وزارة المالية ، **المديرية العامة للضرائب** ، رسالة المديرية العامة للضرائب ، رقم 51، السنة 2011 ص70.

(3):مرحوم محمد الحبيب، **إرجاء دفع الضريبة** ، مقال بمجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعة الجبائية، 2003، ص51.

(4):عزيز أمزيان ، مرجع سابق ص34.

الفرع الثاني: آجال الشكوى

أوجب المشرع إرسال الشكوى المتعلقة بتحصيل الضرائب و الرسوم المعدة من طرف إدارة الضرائب في حدود الآجال التالية:

-تقديم الشكوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراءات المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهرين(02) اعتبارا من تاريخ تبليغ الأول للإجراء المحتج عليه. [1]

-تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان في أجل شهرين(02) اعتبارا من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة[2].

-تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل طلب إرجاء الدفع تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو الأحداث الموجبة لهذه الشكوى [3].

- تقديم الشكاوى التي تكتسي شكل طلب استرداد الأشياء المحجوزة تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويسلم وصل عن طلب إلى المكلف بالضريبة المحتج[4].

الفرع الثالث :التحقيق و البت في الشكوى

بعد تسليط الضوء على الشكوى من حيث الشروط الشكلية الواجب توافرها و البيانات التي يجب أن تتضمنها و الآجال التي يجب أن تقدم فيها، نحاول فيما يأتي توضيح التحقيق في الشكوى و كيفية البت فيها و اتخاذ القرار .

أولا : إجراءات و إلزامية التحقيق في الشكوى

يقوم مدير الضرائب بتسليم وصل للمكلفين و ذلك بعد تسليمه الشكوى وفقا لما نصت عليه المادة 153 مكررة قانون الإجراءات الجبائية ، و يتم تسجيل الشكوى فى سجل خاص و يتم إخبار قابض الضرائب بذلك، بعدها تحال إلى مفتش أو مراقب الضرائب المباشرة ليتم التحقيق فيها إذا رأي المفتش أن الشكوى يشوبها عيب عليه إطلاع المدير بذلك الذي يطلب

(1):المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

(2): المادة 153 مكرر الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3):المادة 74 من قانون الإجراءات الجيائية

(4):المادة 154 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية

تسديد الضريبة من قبل المكلف أو تصليح الأخطاء التي يشوبها، كما يمكن لمدير الضرائب رفضها إذا رأى أن الشكوى بها عيب شكلي مثل فوات الآجال القانونية [1].

أما بالنسبة للشكوى المقبولة يعمل مدير الضرائب للولاية بالتحقيق فيها بواسطة مفتش الضرائب الذي يتولى هذه المهمة،كما يستطيع المفتش أن يرسل ملخص الشكوى إلى الرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما [2].

كما يحق للمفتش استدعاء صاحب الشكوى من أجل بعض التوضيحات الضرورية لحل الإشكال المطروح و له أيضا أن يقوم بالتحقيق في عين المكان والإطلاع على الوثائق الموجودة لدى المؤسسات و الجماعات المحلية التي تساعده في التحقيق وبعد الانتهاء من التحريات و التحقيقات يعمل المفتش على تحرير تقرير مبدئيا يتضمن الحلول المقترحة الموافقة للمعطيات الموجود لديه و المطابقة للنصوص القانونية و يذكر أيضا في التقرير الأدلة والحجج التي بني عليها التقرير، و عند الانتهاء من إعداد التقرير يقوم المفتش بإرساله إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار المناسب، و المدير هنا ليس ملزما بما توصل إليه رئيس المفتشية[3] .

ويجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول نهائي[4].

ويتم فحص الشكوى بمعرفة العناصر المعروضة من طرف الشاكي قبل التحقيق في الشكوى، حيث يجب حصر جميع نقاط النزاع و في جميع الحالات يجب أن يشمل التحقيق من الناحية الشكل من جهة و من الناحية محتوى الشكوى من جهة أخرى:

(1):العمري زينب،**النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر**،مذكرة مذكرة لنيل شهادةالماستر في الحقوق ،تخصص قانون إداري ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2014/2013، ص 13 .

(2):أحمد فنيدس، المرجع السابق ص87.

(3):أمزيان عزير ، مرجع سابق ، ص20 .

(4):المادة 76 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية .

أ -من ناحية الشكل:

هناك فرضيتان يمكن أن تكونا محل نظر[1]:

إذا كانت الشكوى صحيحة يكتفي بالإشارة في الإطار الخاص من ورقة التحقيق إلى الوصف طلب مقبول ."إذا كانت الشكوى تتضمن سببا أو أكثر لعدم قبولها هذه بدقة و مهما كان سبب هذه الشكوى غير مقبولة شكلا يجب أن تفحص من حيث المحتوى، و مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل للحكم على ما إذا كانت الشكوى غير مقبولة، و الأكثر من ذلك يمكنه تطبيق إجراء التخفيض لتلقائي للشكاوى المعترف بتأسيسها، و لكنها غير صحيحة من حيث

ب-من ناحية الموضوع :

تعتمد نتيجة قرار عادل و نهائي على العناية المقدمة أثناء فحص الشكوى، فمهمة المفتش هي إثبات صحة الضريبة محل التنازع أو العكس إعادة النظر فيها كليا أو جزئيا و إعطاء الحق للحجج الموضحة في الشكوى[2] .والتحقيق في الشكوى يتطلب دراسة و كشف و تفسير الوقائع و فحص ما إذا كانت ألفاظ وفحوى القانون قد طبقت تطبيقا صحيحا، ففي الشكوى المقبولة شكلا و المؤسسة بوضوح يصوغ المفتش رأيا مختصرا .

وإذا أثار الشاكي مسألة ميدانية ، يجب على المفتش أن يقوم بالإثبات الدقيق لمبرراته ويذكر الإجراءات القانونية التنظيمية أو القضائية التي بنا عليها رأيه بالقول أو الرفض .

ثانيا: البت في الشكوى

يفصل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل حسب اختصاصه، في الشكوى المقدمة إليه، في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديم الاعتراض، ويمكن للمشتكي في حال غياب قرار الصادر لم يرضه في هذه الحالة يستطيع أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الآجال البت في الشكوى [3] .

---

(1):المواد من 45 الى 58 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2):التعليمة رقم 219الصدرة عن وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب،مديرية المنازعات، بتاريخ 09/ 04/ 1996.

(3):عائشة الشابى، مروة بن سديرة، **الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة08 ماي 1945 ، قالمة،2013 /2014، ص29.

ومما سبق ذكره يمكن القول أن المشرع لم يولي لهذا الإجراء (الشكاية) في مجال المنازعات التحصيل نفس القدر من الأهمية كما هو الحال بالنسبة للشكوى في مجال مادة الوعاء الضريبي ، وقد يرجع سبب ذلك إلي قلة المنازعات الضريبية المتعلقة بالتحصيل

الضريبي عكس المنازعة الجبائية في مجال الوعاء، كما أن النزاع الضريبي بالمعني الحقيقي يثور بشأن تحديد وتقدير وعاء الضريبة .

وبعد الانتهاء من التحقيق في الشكوى يقوم مفتش الضرائب المختص إقليميا بإعداد تقرير مفصل إلى مدير الضرائب بالولاية أو الجهة الضريبية المختصة حسب الحالة مبين في ذات التقرير أهم الاقتراحات والحلول التي يراها مناسبة ووفقا لمعطيات المتحصل عليها في مرحلة التحقيق مع إلزامية ذكر مختلف النصوص القانونية التي ارتكزت عليها بخصوص هذا القرار[1]، ثم يرسل التقرير إلي مدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة يقوم باتخاذ قرار نهائي بخصوص الشكوى والذي قد يتخذ عدة أوجه نذكرها فيما يلي :

أ -حالة الرفض الكلي للشكوى

يحق مدير الضرائب بالولاية إصدار قرار بالرفض الشكوى المسجلة بشرط أن يكون قرار الرفض مسببا ومعللا ،حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه ، إذا أراد أن يعرض نزاعه على الجهة القضائية المختصة ، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لا تحتمل التأويل ، ويتم رفض الشكوى من ناحية

1. **رفض الشكوى شكلا :** ويتم هذا في حالة دفع الشكوى خارج الآجال أو تكون مفتقرة لبيانات جوهرية مشار إليها في المادة 73من قانون الإجراءات الجبائية بعد دعوة المكلف دون جدوى .
2. **رفض الشكوى موضوع:** و يتم رفض الشكوى من الناحية الموضوعية عندما يتضح من خلال عملية التحقيق أن الشكوى غير مؤسسة [2].

(1):يحيى بدايرية ،مرجع سابق،ص60

(2):أحمد فنيدس، مرجع سابق ، ص97 .

ب- حالة القبول

نكون أمام هذه الحالة عندما تكتشف الإدارة الضريبية وقوع أخطاء أثناء التحقيق وهذا ما يدفع مدير الضرائب بالولاية بقبول طلبات المكلف الواردة فى شكواه، وإصدار قرار بقبول الشكوى يتضمن مبلغ تخفض والذي قد يكون كليا أو جزئيا .

1. **القبول الكلي** : إذا كان القرار يتضمن تخفيض كليا أي إعفاء المكلف بالضريبة المفروضة عليه ففي هذه الحالة يبلغ قرار مدير الضرائب بالولاية إلي كل من مفتشية الضرائب المختصة وقابضة الضرائب والمكلف بالضريبة ،موضحا بدقة مبلغ التخفيض ،حيث يقوم قابض الضرائب بإلغاء هذا المبلغ من الحقوق الواجبة التحصيل أو إعادته إلي المكلف إذا كان قد دفع كل مستحقاته ،مع إلزامية تبليغ قرار الإدارة الضريبية إلي المكلف مع ضرورة توجيه نسخة إلى المفتشية ونسخة إلى قابض الضرائب .
2. **القبول الجزئي:** إذا كان القرار يتضمن تخفيضا جزئيا، أي إنقاص جزء من الضريبة المفروضة على المكلف كإن القرار يرسل إلى الجهات الثلاثة (المفتشية ،القباضة ،المكلف) ،فيقوم قابض الضرائب بإنقاص قيمة الجزء المخصص من المستحقات ،كما يقوم رئيس المفتشية بتسجيله في سجل خاص وحفظه وتسجيله في الملف الجبائي للمكلف ،أما المكلف بالضريبة عندما يبلغ بقرار التخفيض الجزئي له خيارين :

-حالة قبوله للقرار: وفي هذه الحالة يكون النزاع قد انتهى [1].

-حالة عدم قبوله للقرار (التخفيض الجزئي) فللمكلف إمكانية اللجوء إلي الجهات القضائية المختصة للمطالبة بالجزء المرفوض من شكواه [2].

ج- حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى :

عمليا يقل حدوث هذه الصورة لكن في حالة سكوت الإدارة في هذه العملية تفسيرها القانوني الصحيح هو رفض الإدارة ، فالسكوت معناه الرفض الضمني [1].

---

(1): سليم قصاص ، **منازعات الجبائية للضرائب المباشرة فى القانون الجزائري** ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير فى القانون الخاص مجامعة منتوري ، قسنطينة ، سنة 2007/2008 ص47.

(2):حيزية بن ساسي ، **الشكاية الضريبية،** مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 /2013 ،ص35 .

رابعا: تبليغ القرار

عندما تصدر الإدارة الضريبية قرارها فهي تكون ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي،الذي اختاره [2].يبلغ قرار الإدارة الضريبية إلى المكلف بالضريبية شخصيا أو إلى من ينوب عنه موصى عليها مع إشعار العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة بالاستلام، ومن هنا يبدأ حساب الميعاد الممنوح للمكلف لكي يطعن في القرار الصادر .

أما تبليغ المكلف بالضريبة الموجود خارج الجزائر فيصح توجيهه إليه في الموطن المختار فى الجزائر من قبل إدارة الضرائب مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى . ويجب أن تتضمن وثيقة التبليغ الموجهة للمكلف أسباب الرفض الكلي أ والجزئي لشكواه،

حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه إذا أراد أن يطرح النزاع على الجهات القضائية[3]. غير أن الواقع العملي يواجه مشكلات وصعوبات عديدة بخصوص التبليغ ، فالرسائل التي توجه عن طريق البريد رغم أنها مضمونة إلا أن نسبة 70 % منها ترجع إلي المصالح مما يؤدي لصعوبة في الإثبات .

المطلب الثالث :الطعون من أجل العفو[4]

هناك نوع آخر من الطعون التي تأخذ شكل المنازعة والمتمثلة في طلب للإدارة من أجل مراجعة قرارها، وذلك لما يعانيه المكلف من عسر مالي. وفي هذا الصدد قسمنا هذا المطلب إلى فرعين هما : طلبات المكلف بدفع الضريبة ، وطلبات قابضي الضرائب.

الفرع الأول :طلبات المكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي للمكلفين بدفع الضريبة من خلال قانون الإجراءات الجبائية الحق في طلب التماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها، وذلك في

---

(1): متينة دالية العيد، **التسوية الإدارية للمنازعات الجبائية** ، مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء ، مجلس محكمة شلغوم ، الدفعة الثامنة عشر ، الجزائر ، السنة 2010/2007، ص11.

(2):أحمد فنيدس،مرجع سابق ص102.

(3):أحمد فنيدس،مرجع سابق ص103.

(4): حسين فريحة، مرجع سابق،ص28.

حالة عوز أو ضيق الحال يحول دون سداده لدينه الضريبي، والتماس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الضريبية[1]. التي يتعرضون لها بسبب عدم المراعاة للنصوص القانونية.

أولا :تقديم الطلب

تقدم الشكوى من طرف المكلفين الضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية على ورق غير خاضع لحقوق الطابع، مع إرفاقها بالإنذار في حالة عدم إمكانية تقديمه تذكر رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحته الضريبة، ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لأخذ رأيه إذا تعلق الأمر بالضريبة و الرسوم المخصصة لميزا نية البلدية.

ثانيا :البت في الطلب واتخاذ القرار.

سلطة البت في شكوى المكلفين بالضريبة هو من اختصاص و صلاحيات المدير الجهوي للضرائب، أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه، وفقا للمعيار المالي الذي يجد أساسه في قيمة الحصة الضريبي أو الغرامة وذلك وفقا لما يلي[2]:

- ✓ **بالنسبة للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا :**يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات المكلفين التي تفوق حصتها الضريبية أو الغرامة مبلغ 5.000.000 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو الجهوية، ويتم تبليغ القرار إلى المعني بالضريبة.
- ✓ **بالنسبة للمدير ا لولائي للضرائب :**يبت المدير الولائي للضرائب في طلبات المكلفين التي تقل حصتها الضريبية أو الغرامات عن مبلغ 5.000.000 دج، وذلك بعد اخذ رأي لجنة الطعن من أجل العفو.

والقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب قابل للطعن فيه أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، ويتم التبليغ بنفس كيفية تبليغ قرارا ت المدير الجهوي للضرائب، كما يجوز تقديم طلبات العفو في أي وقت فهي غير مقيدة بأجل [1].

(1):حيزية بن ساسي ، مرجع سابق ص35.

(2):المادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثاني :طلبات قابضي الضرائب.

أعطى المشرع الجبائي لقابضي الضرائب بموجب المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية صلاحية تقديم هذه الطلبات(طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل، أو طلبات إلغاء أو تخفيف المسؤولية)، ويتم تقديم هذه الطلبات والتحقيق فيها واتخاذ القرار بشأنها وفقا لإجراءات قانونية.

أولا :تقديم الطلب.

في الحالات التي يكون فيها التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب المكلف أو وفاته أو إعساره، ويمكن لقابضي الضرائب أن يقدموا نوعين من الطلبات:

طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل :يقدم هذا الطلب إبتداءا من السنة الخامسة لإدراج الجدول في التحصيل، ويكون مدعم بأسباب وحجج عدم قابلية هذه الحصص للتحصيل، ويقدم هذا الطلب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة حسب السنة التي دخل فيها الجدول حيز التنفيذ، وحسب نوع وطبيعة الضريبة وقيمة حصصها، وهذه الطلبات تؤدي إلى رفع المسؤولية عن القابض، والحصص غير قابلة للتحصيل تعتبر في حكم الملغاة عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، ويصدر حكم الإلغاء من قبل المدير الولائي للضرائب خلافا للطلبات الأخرى التي تأخذ رأي اللجان بشأنها [2].

طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية :تقدم هذه الطلبات من طرف قابض الضرائب بشان الحصص غير القابلة للتحصيل التي تم إدراجها في كشوف ثم شطبت منها.

ثانيا :التحقيق في الطلب واتخاذ القرار.

---

(1): الماذة 23 من القانون رقم21/01 ،المعدلة بموجب المادة 18 من القانون رقم12/12 ،المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية الجريدة الرسمية، العدد 39 ، سنة 2013.

(2): فتيحة مقراني، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر ،2005، ص.39

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحيل تحصيلها في سجلات خاصة تشبه السجلات الخاصة بتقييد شكاوى المكلفين، حيث يتم توجيه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، كما يتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي التوصل إلى استحالة التحصيل، وإذا اختلفت الآراء بين القابض ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب.

الفرع الثالث :اختصاصات النظر في الطعون من أجل العفو.

يعود الاختصاص بالنظر في التماسات المكلف إلى السلطات الإدارية في المصالح الضريبية، سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، وذلك بناءا على نص المادة الأولى والثالثة من القرار رقم 61 المؤرخ في 1991/05/28[1] .

لذلك أنشأ المشرع هذه اللجان لتخفيف العبء على المكلف في الحالات التي يكون فيها عوز أو ضيق، وفي هذا الصدد سنتناول اختصاص وتشكيلة كل من اللجنتين.

أولا :اللجنة الولائية للطعن من أجل العفو.

أ- **تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:**

تتكون لجنة الطعن الولائية من أجل العفو من:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.
- المدير الفرعي للمنازعات عضوا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا.
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية عضوا.
- رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

(1): فتيحة مقراني،المرجع السابق، ص 42.

ب- **اختصاص اللجنة الولائية للطعن وسير أعمالها:**

تختص هذه اللجنة بمعالجة الطلبات التي يتقدم بها المكلفين بالضريبة أو قابض الضرائب، والتي يكون كل حصة ضريبية فيها أقل أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج، وذلك من أجل تقديم رأيها إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتخذ القرار لاحقا.

كما تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في الأسبوع بدعوة من رئيسها الذي يخطر الأعضاء بتاريخ الاجتماع بأجل (08) أيام قبل انعقاد الاجتماع، ويحضر الاجتماع ثلثي الأعضاء على الأقل، كما يقوم رئيس اللجنة الولائية قبل بداية كل اجتماع بوضع جدول لسير أعمال المداولات .[1]

ويتم اتخاذ القرار بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتكون آراء هذه اللجنة ملزمة للإدارة الضريبية، ويتم تبليغ هذه الآراء إلى مقدم الطلب(سواء المكلف أو قابض الضرائب) خلال (15) يوما التالية لتاريخ انعقاد اجتماع الجلسة، تدون أعمال اللجنة في محضر يذكر فيه أسماء الحاضرين وتوقيعاتهم كما ترفق نسخة منه مع الملف.

ثانيا :اللجنة الجهوية للطعن من أجل العفو

أ- **تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:**

تتكون هذه اللجنة من :[2]

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

(1):عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص89 .

(2):المادة 1و3 من القرار رقم 61 المؤرخ في 1991/05/28،الصادر عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن على المستوى الولائي و الجهوي.

ب- اختصاص اللجنة الجهوية للطعن وسير أعمالها:

المكلف الذي لم يجد لطلبه ردا إيجابيا من اللجنة الولائية بخصوص التماسه، سواء كان الرد إما بالرفض كليا أم جزئيا، و إذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 5.000.000 دج. [1]

وتجتمع هذه اللجنة مبدئيا مرة كل شهر بناءا على استدعاء من الرئيس الذي يعلم الأعضاء بتاريخ الاجتماع خلال (08) أيام على الأقل قبل انعقاد الاجتماع ، ولا تعقد الجلسة إلا بعد حضور ثلثي الأعضاء، ويتم دراسة الملفات المطروحة خلال الاجتماع ويتم اتخاذ القرار بشأنها. ويتم توقيعها من طرف الأعضاء الحاضرين ثم تحول الملفات إلى مكتب الإعلام ليتم تبليغ القرار إلى المعنيين بواسطة رسالة مع وصل الإشعار بالاستلام، وفي حالة رفض طلبه يحق للمكلف الطعن أمام المدير الجهوي للضرائب .

المبحث الثاني: منازعات إيقاف التحصيل.

قبل التطرق إلى منازعات إيقاف التحصيل لا بد أن نشير إلى أن الإدارة الجبائية في تحصيلها للأموال الخزينة العمومية تستند إلى التحقيق الجبائي الذي يقصد به "مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلّف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتحقق من مسك الدفاتر التجارية الواجبة قانونا مع التأكد من مدى مطابقتها مع العمليات المادية وغيرها حتى يتسنى لإدارة الضرائب معرفة مدى مصداقيتها."

ويأخذ التحقيق عدة أشكال من بينها التحقيق في الوثائق حيث أن تصريحات المكلّفين بالضريبة تعتبر حقيقية عملا بمبدأ "حسن النية" وللتأكد من صحتها خول المشرع لإدارة الضرائب صلاحية رقابتها حيث تقوم بعمليات التحقيق في إطار قانوني مراعاة للضمانات الممنوحة للمكلّفين بالضريبة وسعيا للمحاربة التهرب الجبائي.

(1):عزيز أمزيان ، مرجع سابق، ص83 .

ويتم هذا التحقيق من طرف مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلّف بالضريبة التابع لها وذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المكلّف ومقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي.

أما فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة فهو عبارة عن وسيلة يتم من خلالها مراقبة تصريحات المكلّفين بالضريبة، وما يمكن أن ينجم من خلل وإخفاء يضر بالخزينة العامة.

ومن المميزات الخاصة بالتحقيق في المحاسبة تتمثل في الأجهزة المكلّفة بالمراقبة وبالسلطة المخولة للمراقبين وما يقابلها من ضمانات يتمتع بها المكلّفون بالضريبة.

ويمارس المراقبون مهامهم بالبحث عن الأخطاء، شريطة توفر لديهم الصفة المتمثلة في الاختصاص المكاني والرتبة.[1]

وإذا نتج عن التحقيق في تصريح المكلّف بالضريبة إعادة التقرير، فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلّف وفي بعض الأحيان يقوم بالاطلاع على الوثائق المحاسبية، ويحدد أجل تقديم التوضيحات بـ 30 يوما، فإذا انقضى هذا الأجل جاز للمفتش المحقق تحديد أساس الضريبة تلقائيا لتدخل حيز التنفيذ، وفي اليوم الموالي الذي ينتهي فيه هذا الأجل، نصت عليه المادة 59 من قانون المالية لسنة 2002.

فبعد مرور هذه الآجال المذكورة أعلاه، ودخول الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع ويبدأ قابض الضرائب بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته.

إذن تعتبر كلّ هذه الإجراءات استثنائية وذلك مقارنة بالقواعد العامة للالتزام بحيث نجد أن المشرع منح للقابض باعتباره المسؤول الأول عن هذه العملية إجراءات عدة يلجأ من خلالها لاستفاء ما للخزينة لدى الغير. وبالمقابل منح للمكلّف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية. [2]

(1): زوبيدة كريبي، "**المراقبة الجبائية كسبب رئيس المنازعة الجبائية**". مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005، ص 12، 13 و 14.

(2): سليم قصاص، مرجع سابق ص 51 و 52.

وهذا يظهر من خلال اعتراضه على إجراءات التحصيل وطلب إيقافها هذا ما سنتطرق إليه من خلال المطالب التالية: الاعتراض على إجراءات المتابعة ، طلب تأجيل الدفع.

المطلب الأول: الاعتراض على إجراءات المتابعة.

يتم ذلك من خلال اعتراض المكلّف بالضريبة على إجراء المتابعة في حد ذاته، ولقد أوجب المشرع لحل هذه المنازعات لجوء المكلّف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية كمرحلة أولية أي أنه اشترط التظلم الإداري المسبق، فإذا لم يتم حل النزاع على مستوى الإدارة يحق له حينئذ اللجوء إلى القضاء ، حيث نجد أن المنازعات المتعلقة بالاعتراض على التحصيل القسري كإجراء إجباري، أوجب المشرع الجبائي فيها على المكلّف المعترض تقديم شكوى أمام مدير كبريات المؤسسات أو إلى مدير الضرائب بالولاية ابتداء من تاريخ تبليغ السند الذي يقضي بالتصرف.

وطبقا للتشريع الجزائري فإن المرحلة التمهيدية لإجراءات التحصيل تشمل إصدار السند التنفيذي وإعلانه ثمّ إنذار المكلّف بالوفاء ثمّ إصدار الأمر بالتنفيذ الجبري على أمواله.ففكرة اشتراط السند التنفيذي كمفترض ضروري للبدء في التنفيذ الجبري القضائي لا تجد لها تطبيقات كثيرة في التنفيذ الإداري على العكس بالنسبة لإجراءات التحصيل الجبري للضريبة، وأصل قيام الإدارة الضريبية بإصدار سند تنفيذي تؤكد به وجود حقها في التنفيذ على أموال المكلّف عند البدء في التنفيذ.

أما بالنسبة للمنازعات المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، فإن المشرع منح للمكلّف بالضريبة حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، وذلك من خلال المواد التالية: 153، 153 مكرر، 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية. [1]

وفي هذا يمكن للمكلّف بالضريبة الاعتراض على سند التحصيل، أو على التحصيل القسري.

الفرع الأول: الاعتراض على سند التحصيل.

"تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان في أجل شهرين(02) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه". [1]

---

[1]: عبد الرزاق زاغز، وفاء شيعاوي،" **منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ** "، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008، ص 75 و 76.

ويجب أن تدعم الشكاوى المشكلة للاعتراض على المتابعة بكل وسائل الإثبات المفيدة.

ويسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلّف بالضريبة ،ويبت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر ين (02) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

ويمكن للمشتكي، في حالة غياب القرار في هذا الأجل، أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهر ين (02) ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور أعلاه.

ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا للشروط وتبعا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالنظر إلى هذه الطعون نجدها لا توقف عمليات الدفع.

الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري.

"تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين(02) اعتبارا من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة".[2]

وبالنظر إلى الاعتراض على سند إجراء المتابعة والمتعلق أساسا بشكل الإجراء نجده يختلف عن الاعتراض على التحصيل الجبري الذي يمس أساسا بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به.

وبالتالي فالاعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها، ويباشر الاعتراض هنا بنفس الإجراءات بالنسبة للاعتراض على إجراء المتابعة، سواء تعلق الأمر بوجوب التظلم أمام مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي، أو رفع الأمر أمام القضاء والملاحظ هنا أن الاعتراض لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع.[3]

---

[1]: المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]: المادتين 153 مكرر و 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]: سليم قصاص، مرجع سابق، ص 55.

المطلب الثاني: طلب تأجيل الدفع " طلب إيقاف التسديد".

لقد نصت المادة 64 من دستور 1996 على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.[1]

غير أن المواطن المكلّف بدفع الضريبة قد يكون ضحية أخطاء في حساب الضريبة أضف إلى ذلك أن مرونة القواعد الجبائية قد تؤدي إلى صدور تعديلات تصب في فائدة المكلّف، وهنا يكون من حقه طلب إصلاح الأخطاء أو الاستفادة من التدبير التشريعي أو التنظيمي الجديد، وفي حالة عدم حصول المكلّف على تسوية مرضية لمشكلته وتم استنفاذ جميع الإجراءات الإدارية، يمكنه التقدم بطعن قضائي، ويدخل حق المكلّف في التظلم الإداري والقضائي في حقه في الدفاع الذي هو حق دستوري.[2]

بالإضافة إلى ذلك فقد أتاح المشرع الجزائري للمكلّف بالضريبة فرصة تقديم طلب تأجيل الدفع سواء كان ذلك أمام الإدارة الضريبة أو أمام الجهة القضائية وموضوع دراستنا ينصب على طلب تأجيل الدفع أمام الجهة الإدارية.

"حيث يقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب ثانوي موافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء (تأجيل) دفع المقدار المتنازع فيه، وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة ".[3]

ولممارسة هذا الحق والمتمثل في تأجيل دفع الضريبة لابد من احترام الشروط والإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفروع التالية:

---

[1]: المادة 64 من الدستور الحالي الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب عام 1417 الموافق 7 ديسمبر 1996، المتضمن إصدار نص تعديل الدستور، المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76.

[2]: محمد هاملي، " **شرط الميعاد في المنازعة الجبائية** ". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008، ص 120.

[3]: العيد صالحي، مرجع سابق، ص 90.

شروط طلب تأجيل الدفع الفرع الأول، اتفاق الضمان الفرع الثاني، وأخيرا صدور قرار تأجيل الدفع.

الفرع الأول: شروط طلب تأجيل الدفع " شروط إيقاف التسديد".

بالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، نجدها تجمع كلها على إلزامية هذا الإجراء.

وهذا إن دل على شيء إنما يدل على الدور الذي يمثله لأنه يتعدى كونه مجرد تأشيرة للمرور إلى الطعن القضائي، خاصة مع توفر قاعدة القرار السابق من خلال قرار فرض الضريبة أو سند تحصيلها في نزاع الوعاء أو القرار المتابعة في نزاع التحصيل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعقد المنازعة الجبائية في حد ذاتها والحاجة في حلها إلى معارف وتقنيات متميزة في هذا المجال يلح على ضرورة هذا الإجراء.

فالتظلم في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته وأهميته تظهر بالنسبة للإدارة والمكلّف أيضا. [1]

وبالرغم من الأهمية التي يحضى بها هذا الإجراء إلا أنه لا يوقف تسديد المبالغ المتنازع عنها، غير أنه بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري فإنه يجوز لمن قدم شكايته ضمن الشروط المنصوص عليه في المواد: 72، 73، 75، 76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري أن يطلب إيقاف التسديد بخصوص المبالغ المتنازع عنها لكن بتوفر الشروط التالية:

أولا: أن تكون الشكاية قدمت ضمن الآجال والشكل المنصوص عليه في المواد 72 و 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: أن يذكر المكلّف في شكواه بأنه يطلب صراحة تطبيق نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع عنها. [2]

حيث تنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز للمكلّف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73، 75 في صحة أو مقدار

---

[1]: إلهام خرشي، "**النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية** "، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008، ص 157.

[2]: عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص43.

الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب، لدى قابض الضرائب المختص، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه ، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالنظر إلى هذا الإجراء نجده يتعلق بالمنازعات المترتبة عن الاحتجاجات الناجمة عن المراقبة المذكورة في المواد 18 و19 و20 و20 مكرر و21 من قانون الإجراءات الجبائية.[1]

ثالثا: ويجب على المكلّف بالضريبة تقديم الضمانات الإدارية الكافية لتغطية الدين المطالب به هذا ما جاء في قضية (ز.ح) عضو شريك في شركة ضد مديرية الضرائب لولاية وهران.

حيث أن الاستئناف يتضمن إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بالأمر بوقف المتابعة ووقف تنفيذ الإشعار بالحجز الصادر عن قابضة الضرائب لولاية وهران بمبلغ 622.034.171,00 دج.

حيث أن المستأنف يستند إلى كونه تقدم بضمانات لتسديد الدين تتمثل في بضائع مخزونة مملوكة لشركة طرابلس وشهادة تثبت إجماع الجمعية العامة غير العادية لشركة طرابلس جاء فيها أن الجمعية تعطي للمستأنف كفالة ضمان بمبلغ 784.250.148,51 دج، كما قدم شهادة بنكية تثبت أنه ميسور الحال.

وإلى جانب تصريحات إدارة الضرائب أثناء إجراءات الدعوى الأولى بأن السلع المذكورة أنفا قد تم التصرف فيها فإن الضمانات المنصوص عليها يجب أن تقدم للإدارة [2] للمحافظة على أموال الخزينة العمومية وإنها مادامت في حوزة المستأنف نفسه فلا يمكن أن تشكل ضمانا كافيا.

لذا فإن الاستئناف الحالي غير مؤسس ويتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف[3].

---

[1]: المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]: القرار رقم 004039 المؤرخ في 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 96.

[3]: القرار رقم 004039، نفس المرجع.

الفرع الثاني: اتفاق الضمان.

إن القابض المختص إقليميا وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلّف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بتأجيل الدفع، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها، يقوم باستدعاء المكلّف المعني ليبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب تأجيله مع الأخذ بعين الاعتبار سيرة المكلّف بخصوص وضعيته اتجاه الإدارة كقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة و إيداع تصريحاته في أجلها هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع عنه.

أما إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية المبلغ المتنازع عنه فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي بذلك ليتخذ بدوره القرار اللازم وفي الوقت المحدد لذلك مع تبليغه للمكلّف المعني لتمكينه من اتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا، بحيث يجوز له وبناءًا على قرار الرفض الصادر من المدير الولائي، أن يلجأ إلى رفع دعوى استعجالية، أمام قاضي الاستعجال المختص في الأمور الإدارية.

وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي وفي المادتين 1/1952، 2/1952 من القانون العام للضرائب الفرنسي نجده قد أجاز للمكلّف بالضريبة عند لجوئه لقاضي الاستعجال بخصوص تأجيل الدفع أن يطلب إعفاءه من تقديم الضمان، أما في حالة قبول الضمان فيجب على المدير الولائي للضرائب أن يتخذ إجراءات النظر في شكوى المكلّف في أجل لا يتعدى الأربعة (04) أشهر على أن يعلم القابض بالقرار الصادر بخصوص المنازعة لتمكينه في حالة رفض طلب المكلّف من مباشرة إجراءات التحصيل اللازمة غير أننا نود أن نشير هنا بأن المشرع الجزائري، لم يحدد نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان لتسديد الدين الضريبي في حالة رفض طلبات المكلّف.[1]

واكتفى فقط بالنص على وجوب تقديم ضمانات كفيلة لتغطية الضريبة محل النزاع، وترك تقدير القيمة من حيث كفايتها أو عدمها إلى القابض القائم بالمتابعة باعتباره المسؤول الأول والأخير عن التحصيل.

[1]: عزيز امزيان، المرجع السابق، ص 44.

بينما نجد المشرع الفرنسي حدد ذلك بربع المبلغ محل النزاع.

إن إجراءات تأجيل الدفع هذه المباشرة أمام المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات، تتعلق أساسا بالضرائب المباشرة فقط دون سواها فإننا لا نجد لهذا الإجراء أي أساس قانوني بالنسبة للضرائب والرسوم الأخرى كالرسم على القيمة المضافة، الضرائب غير المباشرة، وحقوق التسجيل .وترجع سلطة تقدير كفاية الضمان من عدمه إلى إدارة الضرائب (قابض الضرائب المختص إقليمًا).[1]

الفرع الثالث: صدور قرار تأجيل الدفع "صدور قرار إيقاف التسديد".

بالنظر إلى تأجيل الدفع نجده يصدر سواء من الإدارة الجبائية وذلك بتطبيق الشروط المنصوص عليها في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية من قبل المكلّف بالضريبة بتسديده نسبة 20% من الضرائب.

وفي حالة لم يرضه القرار الصادر عن الإدارة الجبائية يمكنه أن يدفع من جديد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع أمام لجان الطعن بشرط أن لا يتجاوز المبلغ الإجمالي المسدد خلال المرحلتين نسبة 40% من المبلغ المتنازع فيه.[2]

ولقد أكدت كذلك المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية على تأجيل الدفع بحيث "يجوز لقابض الضرائب مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، أجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب".

وتطبيقا لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالا للدفع.

وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.[3]

---

[1]: عزيز امزيان، المرجع نفسه، ص 46، 47.

[2]:المديرية العامة للضرائب ،**الدليل التطبيقي للمكلّف بالضريبة**، وزارة المالية، ص 100، 101.

[3]: المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد يصدر قرار وقف تسديد الإشعار بالدفع من طرف قاضي الاستعجال حيث أن هذا الوقف لا يمس بأصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة العمومية التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده حين الفصل في الموضوع.

وهذا ما يؤكد القرار الصادر عن مجلس الدولة رقم 5671 بتاريخ 2002/12/17 حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة المفروضة عليه، فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خبير ولأن القضية ما زالت لم يتم الفصل فيها.[1]

حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى استعجالية ملتمسا توقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع.

حيث ما دام أنه تم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها وان الفصل بإيقاف تسديد الإشعار بالدفع لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده إلى حين الفصل في الموضوع.

وقد استقر قضاء مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف.[2]

المبحث الثالث: منازعات الاسترداد والإعفاءات والتقادم.

تعد الضرائب الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية، بما تمثله من أداة تستخدم لتنظيم المسار المالي للدولة من خلال استخدامها كمصدر هام ورئيسي من مصادر الإيرادات العامة، فهي ممول الدولة في النفقات العامة المقدمة للأفراد، إلى جانب دورها في تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والمالية.[3]

---

[1]: القرار رقم 5671، المؤرخ في 2002/12/17، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 68.

[2]: القرار رقم 5671، المرجع السابق، ص 68.

[3]: نصيرة بوعون يحياوي، **الضرائب الوطنية والدولية**. مطبعة متيجة، الجزائر، 2010، ص 33.

حيث يعتبر فرض الضريبة من أهم مظاهر القانون، أين تتجلى سلطة وسيادة الدولة في إنشاء التزامات على الغير من جانب واحد.

هذا الالتزام الذي فرض قديما واحتفظ بطابعه الإجباري كحق سيادي للدولة ولكن دولة القانون تحرص على أن تضفي على هذا الالتزام طابعا توافقيا.

فإلى جانب رسم إطار قانوني واضح للطابع الإجباري للضريبة فإن السياسة القانونية تهدف إلى تكييف هذا الإجبار بطابع المشاركة أين يتحلى المكلّف بالضريبة بروح المسؤولية في تنفيذه لهذا الالتزام.

والنقطة الأساسية في الفكرة هي أنه في مقابل الطابع الإجباري للضريبة فإن تنفيذه يعتمد على حسن ضن الدولة بالمكلّف.

فالنظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، ويعني ذلك أن تأسيس الضريبة يتم من خلال العناصر التي يدرجها المكلّف في التصريحات التي يسلمها إلى الإدارة الجبائية فالمكلّف يحدد في تصريحاته حقيقة نشاطه التجاري والعمليات والأرباح المحققة ومن خلالها تقدر نسبة مساهمته في النفقات العامة بشكل يتوافق مع قدرته فالدولة تفترض في المواطن حسن النية، ولكن هذه الفكرة ليست مطلقة لأن الإدارة الجبائية تحتفظ بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبة وسلامة الأسس التي أنشئت عليها الضريبة.[1]

وفي حالة عدم قيام المكلّف بالضريبة بتسديد ما عليه في المواعيد القانونية يتعرض إلى المتابعة لتحصيل أموال الخزينة العمومية من طرف أعوان الإدارة أو المحضرين القضائيين. وذلك من خلال الغلق المؤقت للمحل المهني أو الحجز أو البيع.[2]

وفي مقابل ذلك يمكن للمكلّف بالضريبة أن يطالب باسترداد الأشياء المحجوزة وذلك بموجب نص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يمكنه طلب الإعفاء من الضرائب المفروضة بموجب نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ويمكنه كذلك الاستفادة من

---

[1]: عادل بن عبد الله، عادل مستاري، المرجع السابق، ص 40.

[2]: نور الدين شادلي، " **المراقبة والمنازعات الضريبية** ". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 8 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية ، قالمة، أفريل 2008، ص 6،7.

التقادم المنصوص عليه في المادة 159 من نفس القانون هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال المطالب التالية:

استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات ، والإعفاءات الضريبية ، والتقادم الضريبي.

المطلب الأول: استرداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات.

يمكن لإدارة الضرائب مباشرة الحجز على أموال المكلّف بالضريبة وفقا للشروط والإجراءات المحددة في المادتين 145 و 146 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بعد توجيه إخطار للمكلّف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون مستحقة ويجب على قابض الضرائب أن يعلم المكلّف بالضريبة، بأن الإخطار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثمّ بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يسدد ما عليه في الآجال الممنوحة، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القابض القائم بالمتابعة .

وبالمقابل يمكن للمكلّف بالضريبة الذي مسّت أمواله بهذا الإجراء المباشر أن يطلب إلغاءه، وأن يبادر بطلب استرداد أمواله المحجوزة، شريطة أن يقدم طلب كمرحلة أولى أمام المدير الولائي للضرائب، الذي يقوم بمجرد تلقيه طلب إلغاء الحجز واسترداد المحجوزات، بتبليغ قابض الضرائب المختص لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع.

فالمكلّف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بخصوص طلبه، أو لم يتلق أي جواب في الآجال المحددة، يجوز له أن يرفع دعوى ضريبية ضد المحاسب القائم بالحجز أمام القاضي الإداري المختص محليا وذلك بعد انقضاء الأجل [1] القانوني الممنوح للقابض المؤهل للبت في الموضوع والمحدد بشهر (01) كامل أو بعد انتهاء أجل الشهر من تاريخ تلقي القرار بالرفض بشرط أن لا يكون المكلّف بالضريبة مدينا بضرائب أخرى.

فإذا كانت عليه ديون يتم خصمها قبل استرداد أمواله المحجوزة، أما إذا كان بريء الذمة، فله الحق في المطالبة باسترداد أمواله.

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/05/20. حيث أنه تبين للخبير من خلال تحققه من رقم أعمال المستأنف أن النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على

---

[1]: فضيل كوسة، **منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**. مرجع سابق ، ص 96، 97.

الربح والضريبة على الدخل الإجمالي غير مطابقة للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مما يجعل الضريبة المدفوعة من طرف المستأنف تفوق الضريبة المستحقة.

حيث أن مناقشة المستأنف عليها من مديرية الضرائب للخبرة وطلبها رفض نتائجها غير مبرر لعدم استنادها على أي نص قانوني لإثبات احترامها للمادة 141 من قانون الضرائب المباشرة عند تأسيسها للضريبة.

حيث أنه يتعين بالتالي المصادقة على الخبرة المنجزة بتاريخ 2001/08/26 ونتيجة لها إلزام إدارة الضرائب بإرجاعها للمستأنف (ب.خ) مبلغ 1.282.609,00 دج الممثل للفارق ما بين المبالغ المدفوعة والمحصل عليها من طرف قابض الضرائب وقدرها 2.709.585,00 دج والمبالغ المستحقة المقدرة من طرف الخبير بـ 2.420.011,00 دج يخصم منها المبلغ الإجمالي للتخفيض الذي استفاد منه المستأنف في إطار الشكوى الضريبية السابقة للدعوى وقدره بـ 993.035,00 دج.

ويتبين من قرار مجلس الدولة أن جزاء مخالفة مبدأ المشروعية من طرف إدارة الضرائب، بخصوص النسب المعتمدة لاحتساب الضريبة على الربح، والضريبة على الدخل الإجمالي غير المطابقة للقانون يكون إلغاؤها.[1]

فالنص الضريبي إذن يتوجب تفسيره في ضوء المصلحة الاجتماعية المبتغاة من القانون، وفي ضوء الوحدة العضوية لمجموع النصوص، ذلك أن النصوص التشريعية لا تصاغ من فراغ ولا يجوز انتزاعها من واقعها محددا بمراعاة المصلحة المقصودة منها، ويفترض أن المشرع يرمي دوما إلى بلوغ مصلحة اجتماعية يتعين أن تدور هذه النصوص في فلكها متخذا من صياغته للنصوص التشريعية سبيلا إليها بما يزيل التعارض بين أجزائها ويكفل اتصال أحكامها وتكاملها وترابطها فيما بينها، لتبدو منصرفة إلى الوجهة التي ابتغاها المشرع من وراء تقريرها.[2]

---

[1]: فضيل كوسة، **منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**. المرجع السابق ، ص 98،99.

[2]: وفاء شيعاوي، "**تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية** "، مجلة الاجتهاد القضائي. جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد الثالث، بسكرة، مارس 2006 ، ص 145 و 146 .

فالمشرع الجزائري يسعى من وراء هذه النصوص التشريعية حماية أموال المكلّف بالضريبة، حيث يمكن لهذا الأخير استرجاع مبالغه المدفوعة إلى الإدارة الجبائية دون وجه حق، هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: تقديم الطلب إلى إدارة الضرائب.

يقدم طلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه.

وتحت طائلة البطلان يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة، وذلك خلال شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز.

ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلّف بالضريبة المحتج.

يبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه في أجل شهر واحد (01) ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى.

يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار في أجل شهر واحد أو إذا كان القرار قد صدر ولم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية.[1]

وبالنظر إلى هذا الطعن المقدم أمام المحكمة الإدارية نجد أنه لا يوقف الدفع ويكون ذلك خلال أجل شهر (01) واحد ابتداء إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية وإما من تاريخ إبلاغه بالقرار.

لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل، وثبت المحكمة الإدارية حصريا وفقا للتبريرات المقدمة لمدير الضرائب ولا يرخص للمحتج بتقديم وثائق ثبوتية أخرى غير تلك المدعمة لطلبه أو تصريح بوقائع غير تلك المعروضة في طلبه.[2]

---

[1]: المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]: المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع إلى الطعن المسبق أمام إدارة الضرائب من أجل استرجاع الأشياء المحجوزة نجد أنه شرط جوهري حيث أنه لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت الدعوى مسبوقة برفع الطلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب.

هذا ما تم التأكيد عليه في القرار الصادر عن مجلس الدولة في قضية مديرية الضرائب لولاية "مستغانم" ضد المؤسسة الوطنية العمومية بالمواد الغذائية.[1]

وبعد استفاء هذا الإجراء والمتمثل في التظلم (الشكوى) يحق للمكلّف بالضريبة اللجوء إلى القضاء الإداري من خلال رفع دعوى استرداد الأشياء المحجوزة حيث تقوم هذه الأخيرة على شقين، يتمثل الأول في إدعاء باستحقاق المنقولات المحجوزة والثاني المطالبة ببطلان الحجز الواقع على هذا المنقول لوقوعه على غير محله.

الفرع الثاني: مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض.

تظهر مسؤولية إدارة الضرائب في التعويض بالنسبة لأخطائها الناتجة عن تصرفاتها الايجابية أو السلبية عند رفضها رد ما تحصلت عليه بدون وجه حق تنفيذا لقرار قضائي نهائي.[2]

وهذا ما يؤكد القرار رقم 7470 الصادر عن مجلة مجلس الدولة بتاريخ 2003/03/18.

وتتلخص وقائع القضية في أن المؤسسة المدعية بصفتها مستثمّرة في إطار برامج الاستثمّار في النشاط السياحي معفية من الضرائب إلا أنها فرضت عليها دون وجه حق مما أدى بها إلى رفع دعوى قضائية انتهت بإبطال الضريبة المنازع فيها، فاستنادًا لهذا القرار وبعد إثبات المدعية تسديدها لجميع مبالغ الضريبة المفروضة عليها نتيجة استعمال إدارة الضرائب لإجراءات التحصيل تقدمت المدعية لرفع دعوى ثانية من أجل المطالبة باسترجاع المبالغ

---

[1]: القرار رقم 207171 المؤرخ 2001/04/09، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الأولى، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 92.

[2]: زوبيدة كريبي، **دعوى استرجاع أموال تم تحصيلها بدون وجه حق** . التعليق على القرار رقم 7470 المؤرخ في 2003/03/18، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003، ص 57 و58.

المدفوعة بدون وجه حق وبتعويض من أجل حرمانها من أموالها التي بقيت لدى إدارة الضرائب رغم صدور القرار المبطل لسبب تحصيلها.

فدفعت المدعى عليها مديرية الضرائب لولاية وهران بأوجه تتمثل في عدم قبول الدعوى لسبق الفصل فيها، وعدم تقديم المؤسسة المدعية لشكوى مسبقة وأخيرا لعدم تأسيس طلب التعويض حيث رد عليها مجلس الدولة أن القرار المحتج به والمؤرخ في 1994/12/24 ولو أنه يتعلق بنفس الأطراف إلا أن موضوعه يخص إلغاء ضريبة بعد ثبوت حق المدعية في الاستفادة من إعفاء مقرر قانونا بينما يتعلق موضوع الدعوى الحالية طلب استرجاع مبالغ الغي سند تحصيلها وكذا طلب تعويض.

ويعتبر الدفع بسبق الفصل في الدعوى غير جدي لعدم توفر الشروط المنصوص عليها بالمادة 338 من القانون المدني الأمر الذي أدى بمجلس الدولة إلى استبعاده.

أما فيما يخص الدفع الثاني المتعلق بوجوب تقديم شكوى مسبقة، فكان رد مجلس الدولة أن لا مجال لتطبيق شرط تقديم الشكوى في قضية الحال كونها تخص منازعات التحصيل في مجال المتابعات الجبائية بالنظر إلى موضوع الدعوى الذي يظهر منه أن المدعية لا تنازع عملية التحصيل وإنما تصرف إدارة الضرائب المتمثل في استمرارها في إبقاء لديها المبالغ المحصل عليها رغم صدور قرار قضائي يبطل سند تحصيلها وبالتالي يتعين استبعاد الدفع.

أما عن التعويض فأجاب مجلس الدولة أن أساس التعويض لا يرجع إلى خطأ في وعاء الضريبة أو احتسابها أو إجراءات تحصيلها بل أنه راجع إلى عمل مرفق إدارة الضرائب [1] الذي يعتبر خطأ نظرا لعدم استجابة هذه الأخيرة لقرار قضائي نهائي، حيث يشكل امتناعها إرجاع المبالغ المحصل عليها تصرف تعسفي يترتب عنه مسؤولية إدارة الضرائب.

فالمشكل القانوني الأول المطروح على القاضي الإداري هو ربط الدعوى الحالية الرامية إلى استرجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق بالدعوى المفصول فيها نهائيا، حيث أنه لا داعي لتقديم طعن مسبق للدعوى الثانية التي لا تعتبر دعوى جبائية خاضعة للإجراءات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة.

---

[1]: زوبيدة كريبي، المرجع السابق، ص 57، 58.

أما المشكل القانوني الثاني فيتمثل في الفصل بين موقف إدارة الضرائب الخاطئ الذي لا يستوجب معه التعويض وتصرفها الذي يترتب عنه التعويض.

فالسؤال المطروح هنا هو ما هي طبيعة الخطأ المؤدي إلى مسؤولية إدارة الضرائب ويرجع التمييز بين الدعوى الحالية وباقي الدعاوى الجبائية في وجود قرار قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه ألغى الضرائب التي تم تحصيلها من طرف إدارة الضرائب فتنصب رقابة القاضي الإداري هنا ليس في مدى احترام إدارة الضرائب للقوانين الضريبية عند فرضها للضريبة بل تنصب على التحقق من شرعية تصرف الإدارة عند رفضها إرجاع المبالغ التي تم تحصيلها والقول هل يشكل خطأ في إطار دعوى المسؤولية أم لا. [1]

وفي الأخير يتضح من فحوى القرار الصادر عن مجلس الدولة أن الأخطاء البسيطة المندرجة ضمن المنازعات الجبائية المنصوص عليها قانونا لا ترتب أي مسؤولية، أما الأخطاء التي تتمثل في عدم تنفيذها القرار قضائي نهائي فإنها تشكل مسؤولية إدارة الضرائب وتستلزم التعويض.

المطلب الثاني: الإعفاءات الضريبية.

يجوز للمكلّف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيض منها، وذلك في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما يمكنه أيضا، بموجب النصوص القانونية، أن يلتمس الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.[2]

ولقد حددت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات الخاصة بالإعفاءات والجهات المخولة بالبت فيها، حيث ترسل الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى.

---

[1]: زوبيدة كريبي، المرجع السابق، ص 58، 59.

[2]: المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي حالة ما إذا كانت الشكاية تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات يمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها.

تخول سلطة البت في الشكاية المقدمة من طرف المكلّف بالضريبة إلى:

-المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج).

-مدير الضرائب بالولاية، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أقل أو يساوي خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) ويتم إحداث اللجان المذكور وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب وتعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليما، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين. [1]

الفرع الأول: الإعفاءات المؤقتة

منح المشرع للمكلّف بالضريبة القائم ببعض المشاريع والانجازات، حق الإعفاء المؤقت جزئيا أو كليا من تسديد الضرائب عند ممارسته لهذه الأنشطة بحيث تقتصر هذه الإعفاءات على فئة من المكلّفين، سنتناولهم فيما يلي:

أولا: الإعفاءات الجزئية:

1 -تستفيد المنشآت السياحية المحدثة من مستثمّرين وطنيين من الإعفاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 1998/09/28 حيث أنه بمقتضى قانون المالية لسنة 1990 تعفى المنشآت السياحية من دفع الضرائب لمدة عشر (10) سنوات.

2 -يستفيد النشاط ذو الطابع الفلاحي من الإعفاء الضريبي لمدة أربع (04) سنوات وذلك ابتداءً من تاريخ بداية النشاط.[2]

3 -تنص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين

---

[1]: المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]: فضيل كوسة، **منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**. مرجع سابق، ص 68 و69.

على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست (06) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وتمدد هذه الفترة بسنتين (02) عندما يتعهد المستثمّرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد"

ثانيا: الإعفاءات الكلية:

1 -يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.[1]

2- تستفيد النشاطات المعلن عن أوليتها ضمن المخططات التنموية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات.

3- تستفيد لمدة خمس (05) سنوات، ابتداء من السنة المالية 2001 عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، عدا النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك، ولا يمنح هذا الأخير إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمّار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات وذلك وفق الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. [2]

الفرع الثاني: الإعفاءات الدائمة.

أولا: يعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة الذين لم يمارسوا أي نشاط قبل إنشاء التعاونية في إطار تشغيل الشباب.

ثانيا: إعفاء المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوّقين المعتمة، وكذا الهياكل التابعة لها.

---

(1): المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2): فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 112

ثالثا: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي والصناديق الجهوية التابع له بالنسبة للعمليات المرتبة بتأمين الأخطار الفلاحية، باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري .

رابعا: تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية على أرباح الشركات.

ويفقد المكلّف بالضريبة الحق من الإعفاء المؤقت أو الكلي:

-في حالة عدم تقديم المكلّف بالضريبة التصريحات الجبائية .

-وفي حالة عدم احترام المكلّف بالضريبة الآجال القانونية المخولة له لتبليغ إدارة الضرائب بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه. (1)

المطلب الثالث: التقادم الضريبي.

مثلما سبق الإشارة إليه فإن عمل الإدارة المالية استوجب وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في تحصيل مستحقاتها المالية، كما وضعت قواعد أخرى لتنفيذ هذه القرارات بأساليبها القمعية القانونية.

وقد حددت المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية الأجل المتاح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة. (2)

الفرع الأول: بداية سريان التقادم.

لقد حددت نفس المادة قواعد حساب التقادم كما يلي:

أولا: فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم السالف الذكر اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيه فرض الرسوم على المداخيل.

ثانيا: وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

---

(1):نفس المرجع، ص 117.

(2): العيد صالحي، المرجع السابق، ص 130، 131.

غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.

ثالثا: كما يتاح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتبارا من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها.

الفرع الثاني : تمديد أجل التقادم.

حدد المشرع عوامل تمديد أجل التقادم بسنتين (02) ولم يضع حالات لوقف التقادم وقد جاءت كما يلي:

أولا: التدليس

وهي أهم عوامل عرقلة العمل الإداري، سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي، أو أثناء مرحلة التحصيل، وفي الحالة الأخيرة يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بسنتين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلّف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده كما تنص المادة 104 من نفس القانون على أنه يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية، للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية.[1]

ثانيا: استدراك الإغفالات والأخطاء.

"يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى وكل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر فتح تركة مكلّف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالآجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى، أو التي تم فيها التصريح بالتركة.[2]

(1): العيد صالحي، المرجع السابق، ص 131.

(2): المادة 1/107 و2 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا في هذا الفصل للمنازعات الجبائية في التحصيل الضريبي معتمدين في ذلك على التشريع الجزائري، حاولنا تسليط الضوء على الازدواجية التي تتميز بها و هذا من منطلق تبيان مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها هذه المنازعات وكيفية تسويتها أمام إدارة الضرائب.

و بالنظر إلى طبيعة المنازعات نجد أن المرحلة الأولى التي تمر عملية التحصيل الضريبي من خلال إجراءات التحصيل الودي مرورا بعملية التحصيل الجبري انتهاء بإجراءات المتابعة قد تكون هنالك أخطاء قد ارتكبت من قبل الإدارة الضريبية ، و من هذا المنطلق منح المشرع الجزائري من خلال القوانين الجبائية الحق للمكلّف بالضريبة بأن يعارض أي إجراء متخذ في حقه لأي سبب يتمسك به شريطة أن يكون مرتبط بعملية التحصيل الجبري أو إجراءات المتابعة، حيث يكون المكلف بالضريبة في هذه الحالة ملزما بتقديم شكواه إلى الجهة المختصة وفقا للشروط المحددة قانونا لاستصدار قرار بشأن النزاع المطروح أمامها.

وما يمكن ملاحظته من خلال مختلف النصوص و المواد التشريعية ، أن المشرّع منح سبلا عديدة للمكّلف بالضَّريبة، ليدافع بها عن حقوقه تجاه إدارة الضرائب ، بدءًا من طرح شكواه أمام الإدارة الضريبية المختصّ إقليميا، وأخيرا إمكانيّة رفع دعواه أمام القاضي الإداري ، دون أن يكون له الحق للجوء إلى لجان الطعن ، و هذا ما يعطى منازعات التحصيل الضريبية الخصوصية و التميز عن غيرها من المنازعات.

الفصل الثالث

حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد:

هناك تحديات عديدة من جانب النزاع الجبائي يواجها رجال الاقتصاد و المالية ، فمن خلال الفصلين السابقين تم التعرف على منازع ات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، وسبل تسويتها خلال المرحلة الإدارية أمام الإدارة الضريبية و لزيادة توضيح ما سبق ذكره، ارتأينا أن نقوم بدراسة حالة تتعلق بمنازعة الوعاء بحيث قدم فيها شخص طبيعي شكاية متعلقة بمنازعة الوعاء يطلب من خلالها استدراك الأخطاء في تحديد مبلغ الحقوق والغرامات التي على عاتقه اتجاه مصالح الضرائب و إظهار أهم المراحل المتبعة من أجل دراسة هذهالشكاية وتسويتها خلال المرحلة الإدارية من طرف الأعوان ستكون الدراسة حول منازعة الوعاء وتسويتها وديا.

المبحث الأول: مديرية الضرائب لولاية المدية:

إن مديرية الضرائب لولاية المدية التي أجرينا فيها تربصنا التطبيقي هي المديرية المحلية الأساسية الوحيدة على المستوى المحلي وتحتوي بالتقريب على 500 موظف من إطارات وأعوان تنفيذ.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب، مهامها و هياكلها:

الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية

تم إنشاء نظام المديريات الجهوية و المديرية الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المتضمن تنظيم و تحديد مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 155/98 المؤرخ 1998/05/16، الذي صدر في الجريدة الرسمية رقم 09 أين عرفت المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظيما هيكليا مستقلا في شكل مديريات ولائية ومفتشيات الضرائب وقبضاتها طبقا لقرار الوزاري المؤرخ في 1991/04/30 و الذي طرأت عليه تعديلات نص عليها القرار الوزاري 1991/02/12 أما فيما يخص المرسوم 06/91 المؤرخ في 1991/02/23 في مواده 43-45 يحدد صلاحيات المديرية الجهوية المتمثلة في تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي حيث يقوم بتوجيه و تقويم و مراقبة هذه الأخيرة.

و بهذه الصفة فإن المديرية الجهوية للضرائب:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية .
- تعد دوريا حصائل عن أعمال المصالح الجبائية الجهوية.
- تقديم الاقتراحات اللائقة لتكييف التشريع الجبائي.
- كما توافق على استفادة الخاضعين للضريبة من نظام المشتريات المعفاة من الرسم حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

الفرع الثاني:مهام مديرية الضرائب لولاية المدية

أولا: مجال أساس الضريبة

- تنظيم جميع المعلومات الجبائية و استغلالها أفضل استغلال.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إعداد برامج التدخل للذين يمولون الضريبة و متابعة تنفيذها و تقييم نتائجها.
- دراسة العرائض والشكاوى والعمل على تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات الجبائية ومسك الملفات المرتبطة بها.
- القيام بالرقابة فيما يخص القيم و الأسعار و الإذن بالزيادة إن اقتضى الأمر.
- التحليل والتقويم الدوري لعمل المفتشيات و إعداد ملخص عن ذلك والقيام بأي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ثانيا: مجال التحصيل

- القيام بالرقابة القبلية لحسابات و تسيير الضرائب و تصنيفها.
- متابعة قبلضات الضرائب في تحملها مسؤولياتها.
- تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات و الضبط المستمر للملفات المتعلقة بها.
- متابعة تطور الدعاوى أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- تحلل و تقوم دوريا عمل القابضات و تعد تخليا عن ذلك و تقترح أي تدبير من شأنه أن يحسن عملها.

الفرع الثالث: هيكل مديرية الضرائب لولاية المدية:

إن المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية تتضمن ما يلي:

- نيابة مديرية الوسائل.

- نيابة مديرية التحصيل.

- نيابة مديرية العمليات الجبائية.

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

أولا: نيابة مديرية الوسائل:

هي مكلفة بتسيير المستخدمين و متابعة حياتهم الوظيفية و تحضير اللجان المتساوية الأعضاء والمساهمة في تحضير و تحقيق برنامج تحسي مستوى الموظفين كما تقوم بعمليات الالتزامات والتصفية و الدفع المتعلقة بنفقات التسيير و التجهيز الخاصة بالمديريات و تقييم احتياجات المديرية الولائية فيما يخص الإعتمادات الولائية و تقدير تحاليل حول استهلاكها و تقوم كذلك باقتناء المنقولات و العتاد و تجهيزات المكتب و مواد التنظيم و الصيانة اللازمة لحسن سير مصالح المديرية.

ثانيا: نيابة مديرية التحصيل:

تتكفل هذه المديرية بمراقبة وضعية تحصيل مختلف الضرائب و الغرامات و بصفة عامة كل المواد المستحقة للقابضة مع متابعة الوضعيات المالية لبعض الخاضعين للضريبة و اتخاذ إجراءات التحصيل في مواجهتهم كما تقوم باتخاذ المبادرة للمحافظة على مصلحة الخزينة في مجال عمليات نقل الملكية التي تتم من قبل الموثق و تقييم الدوري لوضعية التحصيل من قبل كل قابضة و تحليل النقائص المتعلقة بتحقيق التحصيل أو التأخر في ذلك و تحديد أسبابه و تقوم كذلك بتدقيق حسابات التسيير القابضين و مراقبة قانونية و دفع نفقات.

ثالثا: نيابة مديرية العمليات الجبائية:

هي مكلفة بمتابعة و مراقبة أشغال المتفشيات فيما يخص الأعمال المكلفة بها و توجيه الإرشادات إلى رؤساء المفتشيات و رؤساء مصالحها بضمان حسن سير أعمالها كما تقوم بنشر و توزيع كل التعليمات و المناشير و اللوائح المتوخاة من طرف الإدارة المركزية و مديرية

الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع الجبائي. و تقوم كذلك بالسهر على حسن استقبال موظفين و توجيههم و إعلام الخاضعين للضريبة بالتشريع الجبائي.

رابعا: نيابة مديرية الرقابة الجبائية:

و هي مكلفة بتكوين بطاقات الجماعات و المؤسسات و الإدارات الشركات و الأشخاص و برمجة تدخلات المفتشيات في إطار تقديم الإقتراحات القابلة لتحسين البحث كما تقوم بالمحتفظة على حزم العقود بكل أنواعها و الخاضعة لإجراءات التسجيل و استلام المعلومات المتعلقة بالمواد الخاضعة للضريبة و تقوم ببرمجة قضايا التشريع و القوانين السارية المفعول و مراقبة تقارير هذه الفرق مع تحرير و إرسال الإحصائيات الدورية الخاصة بالتحقيقات إلى المكتب المختص.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

من خلال هذا المطلب نتطرق إلى أهم تقسيمات المديرية الولائية للضرائب و سوف نلخص ذلك في الشكل التالي:

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

و تتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب:

-مكتب الجداول.

-مكتب الإحصائيات.

-مكتب تنظيم و العلاقات العامة.

-مكتب التنشيط و المساعدة.

حيث تكلف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بما يلي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات الاعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات و مراقبتها.
- متابعة نظام الإعفاء و الامتيازات الجبائية. [1]

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للوسائل:

و تتكون من أربعة مكاتب:

-مكتب المستخدمين.

-مكتب عمليات الميزانية.

-مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشيف.

-مكتب الإعلام الآلي.

و تكلف المديرية الفرعية للوسائل بما يلي:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل. [2]

الفرع الثالث: مديرية الفرعية للمنازعات:[3]

و تتكون من أربعة مكاتب و هي:

-مكتب الاحتجاجات.

-مكتب لجان الطعن.

---

[1]:حسب المادة 60 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يتضمن تنظيم المصالح الخارجية سنة 2009، للإدارة الجبائية و صلاحياتها، ص 09.

[2]: حسب المادة 79، المرجع السابق، ص 12.

[3]:حسب المادة 65، مرجع سابق، ص 10.

-مكتب المنازعات.

-مكتب التبليغ و الأمر بالصرف.

و تكلف بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين النزاعي أو المرحلة الإعفائية و تبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أما الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الجبائية للإدارة.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للتحصيل:

تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

-مكتب مراقبة التحصيل.

-مكتب التصفية

-مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله.

حيث تكلف المديرية الفرعية للتحصيل بما يلي:

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها.
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

تتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب و هي:

-مكتب البحث عن المعلومات.

-مكتب البطاقات.

-مكتب المراجعات الجبائية.

-مكتب مراقبة التقييمات.

و تكلف بإعداد البرامج (برامج البحث) و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.

إلا أننا سوف نتطرق في هذا النوع بدراسة هذه المديرية بالتفصيل من حيث مهام مكاتبها.[1]

أولا: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

و من مهامه ما يلي:

- تشكيل فهرس المصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها.
- تنفيذ البرامج و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيادة بالتنسيق مع مصالح و المؤسسات المعنية. [2]

ثانيا:مكتب البطاقيات و المقارنات:

و من مهامه مايلي:

- تكوين و تسيير مختلف البطاقيات الممسوحة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية للمعطيات المقارنة و إعداد وضعية إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب. [3]

ثالثا: مكتب المراجعات الجبائية:

و من مهامه ما يلي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

---

[1]: حسب المادة 74، المرجع السابق، ص 11.

[2]: حسب المادة 79، المرجع السابق، ص 12.

[3]: حسب المادة 76، المرجع السابق، ص 11.

- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.[1]

رابعا: مكتب مراقبة التقييمات:

و من مهامه مايلي:

* استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا.

* مشاركة في أشغال تطبيق للمعايير المرجعية.

* متابعة أشغال الخبرة في أطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية. [2]

المبحث الثاني: دراسة حالة لولاية المدية:

صاحب الملف و الذي يتمثل في مؤسسة مقاولة الأشغال العمومية لولاية المدية (أحد الخاضعين للضريبة) حيث تخضع هذه المؤسسة للنظام الحقيقي كما تخضع لمختلف الضرائب بحكم نشاطها، حيث تركزت الدراسة في هذا الملف على مادة الأجر.

1- الضرائب المباشرة: تخضع هذه المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب ما جاءت به المواد من 85 إلى 95 من قانون الضرائب المباشرة كما أنها خاضعة للرسم على النشاط المهني طبقا للمواد 27-29 من قانون الضرائب المباشرة بمعدل (2%) ابتداء من السداسي الثاني لسنة 2017.

2- الرسم على رقم الأعمال: هذه المؤسسة خاضعة للرسم على رقم القيمة المضافة حسب قانون المالية لسنة 2017 بالنسبة (19%).

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق (الشكاية).

تقدم التاجر (م. و) بتظلم مسبق (شكاية) إلى المديرية الولائية للضرائب بتاريخ 2015/01/04 (ملحق رقم 01) ويشمل احتجاج يطلب من خلاله إلغاء مبلغ حقوق الرسوم

[1]: حسب المادة 77، المرجع السابق، ص 12.

[2]: حسب المادة 78، المرجع السابق، ص 12.

والغرامات ،والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. (IRG)حسب الجدول رقم 2014/200 (ملحق رقم 02)، وبالتالي نحن أمام حالة طعن النزاعي (طلب تصحيح أخطاء مادية)، وليس طلب مساعدة.

أولا: آجال تقديم الشكوى:

الآجال العامة لقبول التظلم (الشكاية) المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى، إي حسب الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

- ✓ تاريخ إدراج الجدول يوم 2014/12/15
- ✓ الآجال إلى غاية 2016/12/31
- ✓ تاريخ تقديم الشكاية يوم 2015/01/04

الشكوى مقبولة من حيث الآجال .

ثانيا: شكل ومحتوى الشكوى:

أ -من حيث الشكل:

1) الشكاية فردية تتعلق بضريبة واحدة
2) نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول الذي يرفق الشكاية.
3) عنوان المشتكي مرج شكير المدية
4) الشكاية محررة على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع.
5) الشكاية موقعة من طرف صاحبها بخط اليد،
6) الشكاية موجهة إلى المدير الولائي الضرائب،
7) ذكر نوع الضريبة: الضريبية على الدخل الإجمالي ،الرسم على القيمة المضافة ، والرسم على النشاط المهني

8) عرض الشرح و الاستنتاجات، حيث طلب الشاكي إلغاء الضرائب والرسوم (الحقوق والغرامات) المفروضة عليه ،بموجب الجدول الفردي رقم 2014/200 ، والتي تقدر ب: 2.689.714 دج

الشكاية مقبولة من حيث الشكل .

ثالثا: التحقيق والبت في الشكاية

أ -**التحقيق في الشكاية** :عند وصول الشكاية إلى مديرية الضرائب ، يأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليميا بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية لأن هذا الأخير المكلف بتحديد الوعاء الضريبي وبالتالي يكون الأعلم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكاية، كما يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها بشأن ما توصلوا إليه هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف وذلك بغرض تقديم تبريرا إعادة تقدير مدا خيل المكلف بالضريبة، وما نود الإشارة إليه أن مفتش الضرائب إذا رأى أن الشكاية يشوبها عيب شكلي عليه بإخبار المدير الولائي للضرائب الذي يطلب من المكلف تسديد قيمة الضريبة أو تصليح الأخطاء البسيطة الموجودة في الشكاية.

ب – مجال اختصاص وآجال البت في الشكوى

وتتحدد آجل البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة الناظرة في الشكوى وكذا حسب طبيعة الضريبة كما يلي:

- (06) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاية 2015/01/04؛
- مبلغ الحقوق(الضرائب والرسوم)المتنازع حولها تساوي: 2.689.714 دج
- المنازعة في مجال اختصاص المدير الولائي للضرائب.

القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب بتاريخ 2016/06/01 هو **الرفض الكلي للشكوى بسبب عدم التأسيس** (ملحق رقم 03).

المكلف بالضريبة في هذه الحالة أمام حلين :

- إما أن يتوجه مباشرة للقضاء
- وإما الطعن أمام اللجان، والتي تعتبر الآلية الثانية من المرحلة الإدارية التي أوجبها المشرع الجزائري حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: الطعن أمام اللجان.

بعد صدور القرار من طرف المدير الولائي بالرفض الكلي للشكاية ، وعدم قبول هذا القرار من طرف التاجر (م .و) ، قام هذا الأخير بتقديم طعن أمام اللجان (لجنة الولاية).بتاريخ 2016/08/15 يلتمس إلغاء الضرائب والرسوم المفروضة عليه بموجب الجدول الفردي رقم2014/200، والمقدرة بـ 2.689.714 دج. مدعما ملفه بحجج توضيحية

الفرع الأول: دراسة الطعن من حيث الشكل:

أولا: آجال تقديم الطعن

تاريخ صدور قرار الرفض :2016/06/01

وصل استلام قرار الرفض من طرف التاجر (م.و) بتاريخ :2016/06/04
أجال تقديم الطعن أمام اللجان (04) أشهر من تاريخ استلام القرار من طرف المكلف بالضريبة ،أي إلى غاية 2016/10/04.
بالتالي الطعن أمام اللجنة الولائية مقبول من حيث الآجال
من حيث الشكل:

ثانيا :قرار أعضاء اللجنة

إن الطعن مقبول من حيث الشكل

الفرع الثاني: دراسة الطعن من حيث الموضوع :

تم برمجة هـ ذا الملف خلال الجلسة المنعقدة بتاريخ 2017/04/01، والتي قرر أعضاؤها تأجيل البت فيه إلى جلسة 2017/05/07 من اجل الاطلاع على فواتير المشتريات والتأكد من ورود أسماء الممونين في قائمة الغش الجبائي.

من خلال دراسة الملف تبين ما يلي:

- إن الطاعن(الشاكي) كان محل تحقيق في التصريحات الذي نتج عنه تسوية في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي،الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنوات 2011.2012.2013 حسب الجدول الفردي رقم 2014/200.

- إن التسوية تمت تبعا لقيامه بشراء سلع من ممونين مسجلين في قائمة الغش الجبائي لسنة 2011 بمبلغ خارج الرسم 4.701.720 دج الذي ادمج في الربح وفي الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بمبلغ 786.376 دج.

- إن التسوية لسنة 2012 تمت تبعا لمراجعة حساب الزبون المقدرة بمبلغ 7.409.700 دج ورقم الأعمال المصرح به في G50 بمبلغ 7.037.92دج نتج عنه فرق قدره 371.778 تم إخضاعه للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- ان التسوية لسنة 2013 تمت لشراء سلع من ممونين مسجلين في قائمة الغش الجبائي .بمبلغ 792.900 دج الذي تم إدماجه في الربح وفي الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بمبلغ 134.793 دج. والفرق المقدر بـ 453.328 دج الذي نتج عن حساب الزبون بمبلغ 2.709.663 دج ورقم الأعمال المصرح به في G50 بمبلغ 2.256335 دج والذي اخضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- إن الشاكي يطلب إلغاء التسوية مبررا ذلك (ملحق رقم 04) بما يلي:

- ✓ الفواتير الصادرة عن الممونين لسنتي 2011 و2013 صحيحة وسليمة تمت طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 486/05 المؤرخ في 2015/12/10.لهم محلات والتعامل معهم تم قبل الإعلان عنهم ضمن قائمة الغش الجبائي.
- ✓ لا وجود للفرق ما بين رقم العمال المصرح به في G50 وحساب الزبون لسنتي 2011و2013 كما هو مبين في الحساب التفصيلي للعملاء.

- إن أعضاء اللجنة يعتبرون أن فواتير المشتريات لسنة 2011 المقدمة من طرف الممونين تتوافق مع ما جاءت به المذكرة رقم 1392 المؤرخة في 2008/11/02، لكونهم مسجلين في قائمة الغش الجبائي،وتم رفض باقي النقاط المتنازع عنها(إلغاء التسوية التي نتج عنها حقوق + غرامات).

ثانيا: إبداء الرأي من طرف اللجنة الولائية:

بعد المداولة (ملحق رقم 05) قرر أعضاء اللجنة الولائية ، وبالأغلبية إبداء رأي بالتخفيض الجزئي، وذلك بإلغاء إدماج فواتير المشتريات في الربح لسنة 2011 بمبلغ 4.701.720 دج، وإلغاء إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بمبلغ 786.376 دج.

مبلغ التخفيض الإجمالي الذي تم منحه يقدر بـ 2.158.400 دج يفصل كما يلي:

الحقوق الأصلية:1.726.720 دج.

الغـرامات:431.680 دج

يقوم كاتب اللجنة بتدوين كل حيثيات الاجتماع وقرارات اللجنة الولائية الخاصة بالطعن في مداولة تحت رقم 10 ومؤرخة في 2017/05/17 ، متضمنة طعن السيد (م.و) تحت رقم 2017/08 ضد قرار الرفض الصادر عن مديرية الضرائب لولاية المدية. وإبداء رأي لجنة الطعن الولائية بتاريخ 2017/06/04. ويتم تبليغها للمدير الولائي للضرائب من أجل إصدار قراره النهائي ، إما بتأييد رأي اللجنة أو رفضها ، كما يبلغ القرار حسب الإجراءات القانونية للطاعن (الشاكي) ، مع إعلام أمانة اللجنة.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة التطبيقية التي قمنا بها رأينا أن الشكاية هي أهم خطوة يلج أ إليها المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب لفض النزاع القائم أو حالة اللاتفـاهم بالطرق الإدارية التي أقرها المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية، والذي يسهر على إيجاد الحلول اللازمة لفض النزاع القائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة ، بدون أي تكلفة أو الدخول في صراعات في أروقة المحاكم، والتي تكلف أموالا وتأخذ وقتاطويلا من أجل الوصول إلى حل يرضي الطرفين ، وعلى المكلف أن يلتزم بمسك محاسبة جيدة تمكنه من الالتزام بمواعيده الضريبية (التصريحات الدورية، دفاتر محاسبة منتظمة، الاطلاع علي القوانين الجبائية لمواكبة التغيرات الحاصلة، والاستفادة من التحفيزات الجبائية، ...) حتى يجنب نفسه دفع غرامات وتكاليف ، كما يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتكوين موظفيها خاصة في الجانب المحاسبي، مع تعريفهم بمختلف القواعد القانونية الواجب عليهم تطبيقها، و العمل بها لتجنب الوقوع في أخطاء سيستفيد منها المكلف ، وهذا بصدد التقليص من حجم المنازعات الضريبية وتقريب الإدارة من المواطن ، من خلال تحسين الخدمة العمومية.

الخاتمة

الخـاتـمـــــة

إن أهم التجليات الظاهرة من خلال دراستنا لهذا البحث اهتمام المشرع بمسألة الضريبة بصفة عامة والمنازعات الجبائية بصفة خاصة، تجعله يبحث في كل مرة عن آليات قانونية تمكنه من تحقيق أهدافه بالمقابل وهو بذلك يحاول إيجاد نوع من التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإذا كانت الإدارة تتمتع بامتيازات مستمدة من سلطة السيادة، والتي تجعلها في موقع أقوى مقارنة مع المكلف بالضريبة والذي يعتبر الطرف الضعيف، فإن ذلك لا يعني أن ممارسة الإدارة لوظيفتها تتم بشكل مطلق، بل إن التشريعات في الدول الديمقراطية بما فيها التشريع الجزائري عمد إلى إرساء قواعد تضبط كيفية تدخل الإدارة أثناء ممارسة وظيفتها، وبيان حدود هذا التدخل، حرصا على توفير ضمانات قانونية لفائدة المكلف بالضريبة تفاديا لأي تعسف أو تجاوز في استعمال السلطة.

لذا فإنه من خلال دراستنا لموضوع آليات تسوية المنازعات الجبائية في مرحلتها الإدارية باعتمادنا على التشريع الجزائري، حاولنا تسليط الضوء على مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها هذه المنازعات وكيفية تسويتها أمام الإدارة الضريبية.

ونظرا لأسباب معينة إما اقتصادية أو اجتماعية مرتبطة بجانب عقلية ودرجة وعي المواطن الخاضع للضريبة، فإنه غالبا ما لا يقتنع هذا الأخير بالضريبة المفروضة عليه وينازع إما في مبدأ وشرعية فرضها، حيث يعتبر نفسه أنه غير ملزم قط بهذه الضريبة، وإما أنه ينازع في مبلغها وطريقة حسابه ا إذا كانت الإدارة تعسفت في استعمال الحق المخول لها قانونا وهو ما يدخل في حالات المنازعات في الوعاء الضريبي ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى قد ينازع في تحصيل الضرائب حيث يطعن في الإجراءات والعمليات المتبعة من قبل الإدارة المكلفة بالتحصيل ويعتبرها غير قانونية، وهو ما يعرف بالمنازعات في التحصيل .

وأوضحنا من خلال دراستنا للموضوع أن النزاع الجبائي هو مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق القوانين الضريبة من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة".

وتبرز أهمية دراستنا في كون أن مرحلة المنازعة ما قبل القضائية في المادة الضريبية من أهم الإجراءات التي يتعين دراستها ومعرفتها وتوضيحها لارتباطها الوثيق ولتأثيرها المباشر على حقوق المكلف الخاضع للضريبة وعلى مصالح الإدارة أيضا ، فهذه الإجراءات تعتبر ذات أهمية بالغة نظرا لعدة اعتبارات ففي حالة ما إذا أراد المكلف للضريبة الدفاع عن حقوقه في مواجهة الإدارة يتعين عليه أن يتقدم بمطالبة أمامها ليتفادى عدم قبول دعواه شكلا، إذ أن القضاء يحكم بعدم قبول الدعوى شكلا في حالة اللجوء إليه رأسا دون سلوكها ، كما أن هذه الإجراءات تتم على مستواها حل العديد من الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية لكون هذه الأخيرة على دراية كبيرة بالمجال الضريبي وتفاديا لطول الإجراءات في حالة سلوكها بجميع أطوارها، وبالتالي تفادي لضياع الجهد والوقت والمال بالإضافة إلى التخفيف على القضاء من عبئ كثرة القضايا.

النتائج المتوصل إليها:

بعد معرفتنا لطبيعة التظلم الإداري المسبق أو الشكاية مرورا بإجراءات تسويتها إلى غاية صدور القرار، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- للتظلم الإداري المسبق أهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجوهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وبالتالي يستطيع المكلف بالضريبة أن يتفادى بواسطة هذا الإجراء طريقا مكلفا وطويلا أمام القضاء، مما يؤدي إلى دعم وزيادة الثقة بين الطرفين خاصة عندما تتراجع الإدارة الضريبية عن قراراتها الخاطئة.
- تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة المسبقة على المنازعات الجبائية بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
- إن آجال التظلم في نزاع الوعاء الضريبي أطول منه في نزاع التحصيل، وبالتالي يعتبر المشرع الجزائري قد راعى مصلحة المكلف في نزاع الوعاء في إطالة الأجل نظرا لجهل

الكثيرين من المكلفين به حيث جعله سنتين ، وفي نزاع التحصيل بتقصير الأجل شهرين نظرا لخطورة هذا الإجراء عليه.

- أراء لجان الطعن الإدارية غير ملزمة، حيث منح المشرع للمدير الولائي للضرائب السلطة التقديرية في تأجيل وتنفيذ ورفض رأي اللجان، مما يجعلنا نتساءل عن مدى فعالية هذه اللجان وما الفائدة من اللجوء إليها.
- المشرع الجزائري غير ثابت في استعمالها لبعض المصطلحات فكما نعلم أن اللجان الإدارية تصدر رأيًا إلا أن المشرع تارة يستعمل رأيًا وتارة أخرى قرارًا ،حيث أن هذا الأخير يكون ملزمًا على عكس الرأي الذي يكون غير ملزم.
- نجد أن المشرع الجزائري حصر اختصاص لجان الطعن الإدارية في مجال منازعات الوعاء الضريبي دون منازعات التحصيل، وذلك في مادة الضرائب المباشرة.
- كثرة التعديلات التي تشهدها التشريعات الضريبية والتي بدورها تؤدي إلى البطء في عملية التحصيل الضريبي وعدم استيفاء حقوق الدولة في وقتها.

اختبار الفرضيات:

من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية لنرى ما يلي :

- أن التظلم الإداري المسبق (الشكاية) شرط إجباري من الناحية العملية لابد منه قبل اللجوء إلى المرحلة القضائية، إذ يسمح بالحوار وتبادل وجوهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- أن المنازعات الجبائية في المرحلة الإدارية تسمح للمكلف بالضريبة الدفاع عن نفسه أمام الإدارة الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى تعطي للإدارة فرصة استدراك وتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء حيث يتم ذلك وفق قانون الإجراءات الجبائية، وهذا يثبت صحة الفرضية الثانية.

- أن لجان الطعن الجبائية تعمل على إيجاد حلول للخلافات وحماية المكلّف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية، وهي بالغة الأهمية من أجل تخفيف العبء على المحاكم القضائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

الاقتراحات :

- مـحاولة خلق نوع من الاستقرار و تفادي التعديلات المتكررة في القوانين الضريبية وهذا لاستحالة إلمام المكلف بالضريبة بكل جديد في المجال الضريبي.
- محاولة وضع آليات قانونية تساهم في تسريع إجراءات التحصيل الضريبي ، و هذا من خلال التأطير الجيد للأعوان المكلفين بها و منحهم كل الدعم و كذا الحماية القانونية أثناء تأديتهم لمهامهم ، و كذا تكوينهم حتى يتسنى لهم الإلمام أكثر بمجال الضريبي.
- استدراك المشرّع الضَّريبي مسألة تجاهل مبدأ التَّعويض عن الأضرار، الَّتي تلحق بالمكلَّف بالضّريبة، من جراء تعسُّف أو خطأ صادر عن الإدارة الضريبية.
- فتح المجال للبحث العلمي في المجال الضريبي ، و هذا من أجل خلق آليات قانونية جديدة نابعة من البيئة الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية و كذا القانونية لمجتمعنا، دون أن يكون المشرع بحاجة لاستعانة بقوانين و تشريعات أجنبية.
- نشر الوعي و الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، وذلك من خلال الأيام الدراسية والحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة.
- محاولة تدعيم القطاع بتكنولوجيات الإعلام و الاتصال، من أجل تسهيل عمليات التواصل بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية وربح الجهد والوقت.

مما لا شك فيه أن هذه الاقتراحات تعطي أولا فرصة للمشرع لإعادة تنظيم القوانين الضريبية وجعلها في تقنين واحد جامع لكافة النصوص المتعلقة بالمنازعات الضريبية سواءا كانت في التحصيل أو في الوعاء ، و خاصة بعد تعاقب التعديلات على القوانين الضريبة كل سنة من خلال قانون المالية .

آفاق البحث :

تعتبر المرحلة الإدارية مرحلة مهمة في مجال المنازعات الجبائية، لأنها تكتسي طابعا إلزاميا، كونها تلعب دورا مهما في تخفيف المنازعات الجبائية أمام الإدارة مما يساعد على خلق حوار بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى كونها تخفف العبء على المحاكم، إلا أنه ما يعاب على هذه الإجراءات أمام الإدارة هو طولها، وعدم إلزامية الإدارة بالبت داخل الأجل المحدد بصورة إجبارية مادام للإدارة الخيار في الرد أو السكوت.

لكن عدم نجاح الإدارة الضريبية أو لجان الطعن في حسم النزاع الجبائي بطريقة ودية في المرحلة الإدارية، فيتم آنذاك اللجوء إلى القضاء كمرحلة ثانية لفض المنازعات الجبائية.

وعليه نرى تفعيل دور لجان الطعن من خلال جعل قراراتها فعالة وإلزامية للإدارة الضريبية للأخذ بها، وإعطائها أكثر مصداقية، مما يفتح آفاقا لدراستها في المستقبل.

وفي الأخير، نرجو أن تكون الاقتراحات السابقة قد فتحت الباب على مصرعيه للبحث في مثل هذه المواضيع المتخصصة، وترسم آفاقا لدراسات أخرى كالمنازعات الجبائية أمام الجهة القضائية والمنازعات الجبائية الدولية ، خصوصا أنه في المجال الضريبي نادرا ما نجد أبحاث علمية نظرا لصعوبتها والتعقيدات التي قد تحيط بها.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أولا: المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب:

أ/ الكتب المتخصصة:

1. أحمد فنيدس ، **منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر** ،المكتبة المصرية للطباعة والنشر و التوزيع ،مصر، 2014.

2. العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**. ط3، دار الهدى، الجزائر، 2008.

3. حسين طاهري، **المنازعات الضريبية**. ط2، دار الخلدونية، الجزائر، 2007،.

4. حسين فريجة، **إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**. دار العلوم، الجزائر، 2008.

5. عزيز أمزيان، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**. ط2، دار الهدى، الجزائر، 2008.

6. عبد الباسط وفا، **المنازعة الجبائية** ، دار النهضة العربية، القاهرة،مصر، 2007/2006.

7. فضيل كوسة، **الاحكام الاجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية**. دار هومة، 2010.

8. فضيل كوسة، **الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**. دار هومة، 2010

9. فضيل كوسة،**منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**،دار هومة،الجزائر، 2011.

10. مصطفى عوادي، نصر رحال، **جباية المؤسسات بين النظرية والتطبيق**، مطبعة سخري، الجزائر2011

11. مصطفى عوادي ،**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة**. ط1، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

ب/ الكتب العامة:

1. أعاد حمود القيسي، **المالية العامة**. ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

2. حسين طاهري، **شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية**. دار الخلدونية، الجزائر، 2005.

3. رشيد خلوفي، **قانون المنازعات الإدارية تنظيم واختصاص القضاء الإداري** . ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

4. طالب نور الشرع، **الجريمة الضريبية**. ط1، دار وائل، الأردن ، 2008.

5. عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**. ط1، دار الحامد، الأردن 2007.

6. محفوظ برحماني، **الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارن** ة. دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.

7. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، **المالية العامة**. دار العلوم، الجزائر 2003.

8. محمد الصغير بعلي، **الوسيط في المنازعات الإدارية**. دار العلوم، الجزائر، 2009

9. محمود حسين الوادي، **مبادئ المالية العامة**. ط2، دار الميسرة، الأردن، 2010.

10. نصيرة بوعون يحياوي، **الضرائب الوطنية والدولية**. مطبعة متيجة، الجزائر ،2010.

11. هشام محمد البدري، **النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير التشريعي**. ط1، منشأة المعارف، مصر، 2005.

2/ الأطروحات والمذكرات الجامعية:

4. وفاء شيعاوي، **الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية** . أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، بسكرة، 2010.

5. سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري** . مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسنطينة، 2008/2007.

6. يحي بدايرية، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري** . مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم والقانونية الادارية ، تخصص قانون اداري وادارة اعمال، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، 2012/2011.

7. متينة دالية العيد، **التسوية الادارية للمنازعات الجبائية** ،مذكرة تخرج من المدرسة العليا للقضاء،مجلس محكمة شلغوم، الدفعة الثامنة عشر ،الجزائر ،السنة2010/2009

8. عائشة شابي، مروة بن سديرة، **الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة08 ماي 1945 ، قالمة،2013 /2014.

6. زينب العمري ، **النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر**،مذكرة مذكرة لنيل شهادةالماستر في الحقوق ،تخصص قانون إداري ،كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2014/2013 .

7.فتيحة مقراني ، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر ،2005.

8.حيزية بن ساسي ، **الشكاية الضريبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون إدارة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

3/المجلات و المقالات:

1. إلهام خرشي، "**النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية** "، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008.

2. زوبيدة كريبي، " **دعوى استرجاع اموال تم تحصيلها بدون وجه حق** " . مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية،عدد خاص بالمنازعات الضريبية2003،

3. زوبيدة كريبي، "المراقبة الجبائية كسبب رئيس المنازعة الجبائية". مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005.

4. عادل بن عبد الله، عادل مستاري، " **حقوق المكلّف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية** "، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق، العدد الرابع، أفريل 2009.
5. عبد الرزاق زاغز، وفاء شيعاوي، "**منازعات التحصيل الجبري ووقف التنفيذ**"، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008.
6. عبد العزيز أمقران، "**الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة**". المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
7. مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية،عدد خاص بالمنازعات الضريبية،2003.
8. محمد هاملي، " **شرط الميعاد في المنازعة الجبائية** ". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008.
9. مراد ميهوبي، "**إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية** "، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 08 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية، قالمة، أفريل 2008 .
10. مرحوم محمد الحبيب، " **إرجاء دفع الضريبة** ". المنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
11. نور الدين شادلي، " **المراقبة والمنازعات الضريبية** ". الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية. جامعة 8 ماي 1945، كلية الحقوق والآداب والعلوم الاجتماعية ، قالمة، أفريل 2008.
12. نورة موسى،الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08 الجزائر،2011
13. وفاء شيعاوي، "**تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية**"، مجلة الاجتهاد القضائي. جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد الثالث، بسكرة، مارس 2006.

4/النصوص التشريعية " المصادر، القوانين والأوامر"

أ/ المصادر:

1/ دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96- 438 المؤرخ في 26 رجب عام 1417 الموافق 7 ديسمبر 1996 المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 08- 19 المؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1429 الموافق 15 نوفمبر 2008 المتضمن تعديل الدستور، جريدة رسمية العدد 63 المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 16- 01 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437

الموافق 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية العدد 14 بتاريخ 07 مارس 2016.

ب/ القوانين:

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

2.القانون رقم 02-11، المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية سنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86.

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

4.القانون رقم 05/07 المؤرخ في 13ماي2007 المعدل والمتمم للأمر 75-58، المتضمن القانون المدني الجريدة الرسمية العدد 31.

5.القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428، الموافق 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008 الجريدة الرسمية العدد 82.

6.القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

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

8.القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية سنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78.

9. القانون رقم 11-16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72.

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

11. قانون الرسم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

12. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2012.

13. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلّف بالضريبة، طبعة 2012 وطبعة 2018.

14. قانون المالية سنة 2018، ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

ج/ الأوامر:

1.الأمر رقم 96-02 المؤرخ في 19 شعبان عام 1916 الموافق 10 يناير 1996، المتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة، الجريدة الرسمية العدد 03.

5/ النصوص التنظيمية:

1.المرسوم التنفيذي رقم 96-291 المؤرخ في 18 ربيع الثاني 1417 الموافق 02 سبتمبر 1996، المتضمن شروط الالتحاق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها الانضباطي، ويضبط قواعد تنظيم المهنة وسير أجهزتها، الجريدة الرسمية العدد 51.

2.المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 64.

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

6/القرارات الوزارية:

1.القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 20.

2.القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير 2012، يحدد قائمة المعدات والتجهيزات المنتجة في الجزائر والمقتناة في إطار القرض الإيجاري والتي يعفى إيجارها من الرسم على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية العدد 62.

7/اجتهادات فقهية:

1. قرار مجلس الدولة رقم 004039 صادر بتاريخ2002/01/28 ، مجلة مجلس الدولة،الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية،2003

2. قرار مجلس الدولة رقم 004399 صادر بتاريخ2002/10/15 ، مجلة مجلس الدولة،الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية،2003 .

3. قرار مجلس الدولة رقم 5671 صادر بتاريخ2002/12/17 ، مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية،2003.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1. L. Trotabas : Contentieux Fiscal et Juridiction adm. En Droit Français. Mel . Paul Negulesco, Bucarest , 1935, 830.
2. direction générale des impôt, direction du contentieux, instruction générale sur les procédures contentieuse, 2018.

الملاحق

الملاحـــــــــــق

ملحق رقم 01: الشكاية المقدمة من طرف السيد (م. و)

المدية في 04 جانفي 2015 .

م . و

تاجر

مديرية [illegible]
04 JAN 2015 رقم : 48

إلى السيد : مدير الضرائب لولاية المدية
المدير الفرعي للمنازعات

المديرية الفرعية للمنازعات
الـــــواردات
رقم 01
2015 في
مدفوعة

الموضوع : إشعار بالدفع رقم 175 / 2014 .

سيدي ،

تبعا لإشعار بالدفع رقم 175/2014 المتعلق بمختلف الضرائب والرسوم (IRG ، TVA ، TAP، الرسم على المشتريات) لكل من السنوات : 2011 - 2012 و 2013 :

إجابة على هذا الأخير أعلمكم بأنه تم الرد والإجابة على إرساليتكم بالاقتراح و ذلك قبل صدور التعديل النهائي بتاريخ 13/11/2014 مرفق لكم نسخة من الإرسالية وليكن تم ضبطها كما يلي :

بسنة 2011 :

* الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

لا يوجد فرق في المشتريات المصرح بها حسب ما تقوله الإدارة لأن المشتريات تم تعدادها من بين

ـ تصريح G50 ، ومنه إدماج الخرق إلى الربح المحقق
لا يطبع غير صحيح ، وعليه أطلب الإبقاء عليه كما هو

* الوسم على المشتريات :

هذه النقطة مرتبطة بما قبلها فمن عدم وجود فو
يستلزم عدم استرجاع الوسم هذا من جهة .

ومن جهة أخرى ، المشتريات الواردة من عند
الموردين المذكورين بالإشعار كلها صحيحة لأنها تمت
وفق ما ينص عليه القانون بأساليب صحيحة بدليل أن :

1 . الموردون لمقرهم محليين (localisés) .

2 . تحرير الفواتير تم طبقا لأحكام المادة 12 من
القانون 04 . 08 الذي حدد كيفية تحرير الفاتورة ،
وكذا المرسوم التنفيذي رقم 05 . 468 المؤرخ في :
08 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 10 ديسمبر 2005 المحدد
لشروط تحرير الفاتورة .

3 . تاريخ تحرير الفواتير وعملية نقل الملكية
كان قبل الإعلان عنهم ضمن قائمة المدرجين الجبائيين أي :
في الوقت الذي كانوا فيه في وضعية جيدة تجاه مصالح الضرائب .

4 - وإثباتا لما سبق ذكره ستجدون مرفق لكم نسخ
مصادق عليها من : - السجل التجاري
- البطاقة الجبائية
- التصريح بالنشاط .
- إتفاقية الحل

ملحق رقم 02: إشعار بالدفع الجدول الفردي الخاص بالسيد (م. و)

Série D - n° 37

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.C.

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° ... Année : 2014

مديرية الضرائب لولاية

M. ... (nom et prénom - Raison sociale)

Activité ou Profession : ...

Adresse : ...

Article d'Imposition : ...

Numéro d'Identification Statistique : ...

Numéro d'Identification Fiscale : ...

السيد (ة) (اللقب، الاسم، اسم الشركة)

النشاط أو المهنة

العنوان

رقم المادة

رقم التعريف الإحصائي

رقم التعريف الجبائي

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	DROITS RESULTANT De la base imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES Taux	PENALITES Montant	TOTAL des droits et pénalités à payer
I.R.G.	2009/14	5.918.235	1.216.515	4.701.720	20 %	1.183.643.203	243.303	✓	940.334	25 %	235.086	1.178.429
	2012/14	978.316	815.486	162.830	20 %	193.697	37.697	✓	158.158	15 %	23.723	118.367
Majorations et Amendes (VF+IRG) à												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire	2011/14	✓	✓	✓	5 00	✓	✓	✓	500	✓	✓	500
T. P. F												
T. P. F	2013/14	✓	✓	✓	5 00	✓	✓	✓	500	✓	✓	500
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2011/14	7.409.760	7.037.822	371.938	20 %	1.481.904	140.758	✓	7.433	10 %	743	1.174.876
	2013/14	2.769.663	2.256.335	513.328	20 %	154.193	45.126	✓	9.066	10 %	906	9.972
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2011/14	7.409.760	7.037.822	371.938	17 %	1.183.649.196	196.496	✓	63.802	15 %	9.570	73.688
	2013/14	2.769.663	2.256.335	513.328	17 %	146.696.393	87.576	✓	77.185	15 %	11.559	86.844
Réintégration TVA/achats	2011/14	✓	✓	✓	✓	✓	196.376	✓	98.188	25 %	24.547	98.923
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	2013/14	✓	✓	✓	1 %	1.134.703	✓	✓	134.703	25 %	33.676	168.379
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE						11.334.149.046.316		✓	2.444.581	✓	511.853	2.680.744

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2012)

ملحق رقم 03: قرار رفض الشكوى الخاص بالسيد (م. و)

SERIE I 26 **جمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية المدية

قرار الرفض لشكوى
المدية..... في..... 06 JUN 2016

السيد .....
.....
.....
.....

بعنتكم لى احتجاج يخص الضريبة المدكورة في الجانب المقابل بعد دراسة هدا الأحتجاج من حيث أنه منازعة قررت بتاريخ 2016/06/01 الرفض الكلي لشكواكم للأسباب المذكورة في الخلف.

و إذا أرتئيتم مخاصمة هدا قراريمكنكم اللجوء اما
* لجنة الطعن المختصة المنصوص عنها في المادة 81 مكرر من قانون الأجراءات الجبائية في ظرف (04) أشهرمن تاريخ أستلام هدا القرار
* المحكمة الأدارية بالمدية في ظرف (04) أشهر من تاريخ أستلام هدا الأعلام (المادة 82 من قانون الأجراءات الجبائية)

تقبلوا سيدي تحياتنا الخالصة

مدير الضرائب للولاية

قرار الرفض
رقم.....
بتاريخ.....

مرجع تسجيل الشكوى
رقم.....15.....
في.....2015.....
في.....

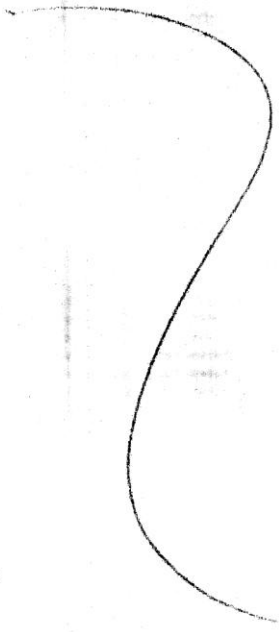
جدول ' تصريح متعلق بالدفع التلقائي أو الأقتطاع من المصدر
رقم.....
في.....
المبلغ الأجمالي الواجب الدفع
.....

الضرائب و الرسوم
موضوع النزاع
.....
.....
المبلغ الأجمالي المنازع فيه
.....

ن هيئة التشكل : مقبوله .

هيئة الموضوع : الشاكي اقضع إلى تسويه بناءاً على مراجعة جهة
زبون وكذلك اعادة إدماج فواتير محررة من طرف موردين تجار
نشاط قار بدون محل تجاري . وعليه يبقى التأسيس صحيحا لان
لا من قانون الضريبات المباشرة

تشكل غير مؤسسة



ملحق رقم 04: وثيقة مرفقة لملف الطعن الخاص بالسيد (م. و)

Médéa le :02/11/2015.

M. ... Commerçant Médéa

Médéa

A
Monsieur le Directeur des Impôts
Sous Directeur de Contentieux
Wilaya de Médéa

30 NOV 2015

Objet : ***Ma Requête***
Avis de rôle à payer individuel.
N° :200/2014.

Monsieur le Directeur,

Suite à votre envoi d'avis à payer du rôle individuel sous ***N° :*** ***/2014*** en date du : 15/12/2014 concernant les fournisseurs demandés pour les années 2011 et 2013.

On réponse, j'ai l'honneur de vous permettez détailler les éclaircissements comme suit :

- ***Identification des fournisseurs*** :

Ils ont possèdent des registres de commerces et sont inscrits régulièrement de leurs services fiscaux.

- ***Mode de règlement*** :

Année 2012 :

Fournisseurs (nom et prénom)	*Montant facturé*	*Mode de règlement*	*Date de règlement*
DAHMANI Abdennour	*775.581,30*	*Chèque*	*13/10/2011*
BOUKABOUS Khaled	*704.925,00*	*Chèque*	*12/10/2011*
BRAHIMI Abdelmalek	*1.109.019,60*	*Chèque*	*16/10/2011*
DAHMANI Abdelwahab	*812.272,50*	*Chèque*	*10/10/2011*

Année 2013:

Fournisseurs (nom et prénom)	*Montant facturé*	*Mode de règlement*	*Date de règlement*
Eurl Nour El Feth	*623.961,00*		*17 /05/2013*

Comme le confirme relevé de compte CPA. année 2011 et 2013 (ci-joint copie)

Nous restant a votre entière dispositions pour d'éventuels renseignements et entre temps, Veuillez Agréer Monsieur de Directeur l'Expression de mes meilleurs salutations.

ملحق رقم 05: مداولة لجنة الطعن

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب بالمدية

لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
و الرسوم على رقم الأعمال
(المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية)
لجنة الطعن لولاية المدية
المداولة للجلسة رقم 10 المؤرخة في 17/ ماي /2017
رأي اللجنة

المدية في: 04 جوان 2017

الطعن رقم:08/2017.

طعن مقدم من السيد/ [illegible]

ضد القرار الصادر عن مديرية الضرائب لولاية المدية.

- **نظرا** للطعن المقدم للجنة الطعن لولاية المدية بتاريخ 2016/08/15 من السيد/ [illegible] المزاول لنشاط [illegible] ببلدية المدية الذي يلتمس إلغاء الضرائب و الرسوم المقدرة بمبلغ 2.689.714 دج المفروضة عليه بموجب الجدول الفردي ر 2014/200.
- **نظرا** للوثائق المرفقة بملف الطعن.
- **نظرا** لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.
- **نظرا** لأحكام قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- **نظرا** لأحكام قانون الرسم على رقم الأعمال.

بعد سماع:

- تقرير الكاتب المقرر السيد/ غزازي فؤاد.
- ملاحظات السيد/ سنوسي عبد الناصر.

حيث:

- أن أعضاء اللجنة قرروا أن الطعن الحالي مقبول شكلا و هذا بالنظر إلى:
  - ✓ تاريخ صدور قرار الرفض بخصوص التظلم المسبق: 2016/06/04 (انظر وصل الاستلام).
  - ✓ تاريخ تقديم الطعن الحالي: 2016/08/15.
- أنه سبق برمجة هذا الملف خلال الجلسة المنعقدة بتاريخ 2017/04/01 و التي قرر أعضاء اللجنة تأجيل البت فيه إلى الجل 2017/05/07 من أجل الاطلاع على فواتير المشتريات و التأكد من ورود أسماء الممونين في قائمة الغش الجبائي.

4

انه من خلال دراسة هذا الملف تبين أن الطاعن كان محل تحقيق في التصريحات الذي نتج عنه تسوية في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنوات 2011، 2012 و 2013 حسب الجدول الفردي رقم 209 /2014.

- أن التسوية تمت تبعا لقيامه بشراء سلع من ممونين مسجلين في قائمة الغش الجبائي لسنة 2011 بمبلغ خارج الرسم قدره 4.701.720 دج الذي ادمج في الربح و في الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بمبلغ 786.376 دج
- إن التسوية لسنة 2012 تمت تبعا لمراجعة حساب الزبون المقدر بمبلغ 7.409.700 دج و رقم الأعمال المصرح به في G50 بمبلغ 7.037.922 دج نتج عنه فرق قدره 371.778 دج تم إخضاعه للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.
- أن التسوية لسنة 2013 تمت لشراء سلع من ممونين مسجلين في قائمة الغش الجبائي بمبلغ خارج الرسم قدره 792.900د الذي تم إدماجه في الربح والرسم على القيمة المضافة على المشتريات بمبلغ 134.793دج وللفرق المقدر بمبلغ 453.328د الذي نتج عن حساب الزبون بمبلغ 2.709.663 دج و رقم الأعمال المصرح به في G50 بمبلغ 2.256.335 دج والذ اخضع للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة.
- أن الطاعن يطلب إلغاء التسوية مبررا ذلك:
  - ✓ الفواتير الصادرة عن الممونين لسنتي 2011 و 2013 صحيحة و سليمة تمت طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 468/05 المؤرخ في 2015/12/10 لهم محلات و التعامل معهم تم قبل الإعلان عنهم ضمن قائمة الغش الجبائي.
  - ✓ لا وجود للفرق ما بين رقم الأعمال المصرح به في G50 و حساب الزبون لسنتي 2012 و 2013 حسب ما هو مبين في الحساب التفصيلي للعملاء.
- أن الأعضاء اللجنة يعتبرون أن فواتير المشتريات لسنة 2011 المقدمة من الممونين: دحماني عبد النور، ابراهيمي عبد المالك دحماني عبد الوهاب و بوكابوس خالد تتوافق و ما جاءت به المذكرة رقم 1392 المؤرخة في 2008/11/02 لكون أنهم مسجلين في قائمة الغش الجبائي، ورفض باقي النقاط المنازع فيها.

و عليه قرر أعضاء اللجنة، بعد المداولة، بالأغلبية، إبداء رأي بالتخفيض الجزئي، وذلك بإلغاء إدماج فواتير المشتريات في الربح لسنة 2011 بمبلغ 4.701.720 دج و إلغاء إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات لنفس السنة بمبلغ 786.376دج.

مبلغ التخفيض الإجمالي الذي تم منحه يقدر بـ 2.158.400 دج و يفصل كما يلي:

الحقوق الأصلية : 1.726.720 دج.

الغرامات : 431.680 دج.

يبلغ القرار حسب الإجراءات القانونية و إعلام أمانة اللجنة.

رئيس اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال

بلقاسم بلوش

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية