



جامعة العربي التبسي تبسة - الجزائر-

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص : تنظيم إداري

بعنوان :



# التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

تحت إشراف الدكتور :

موسى نورة

إعداد الطلبة :

بورناني ليليا

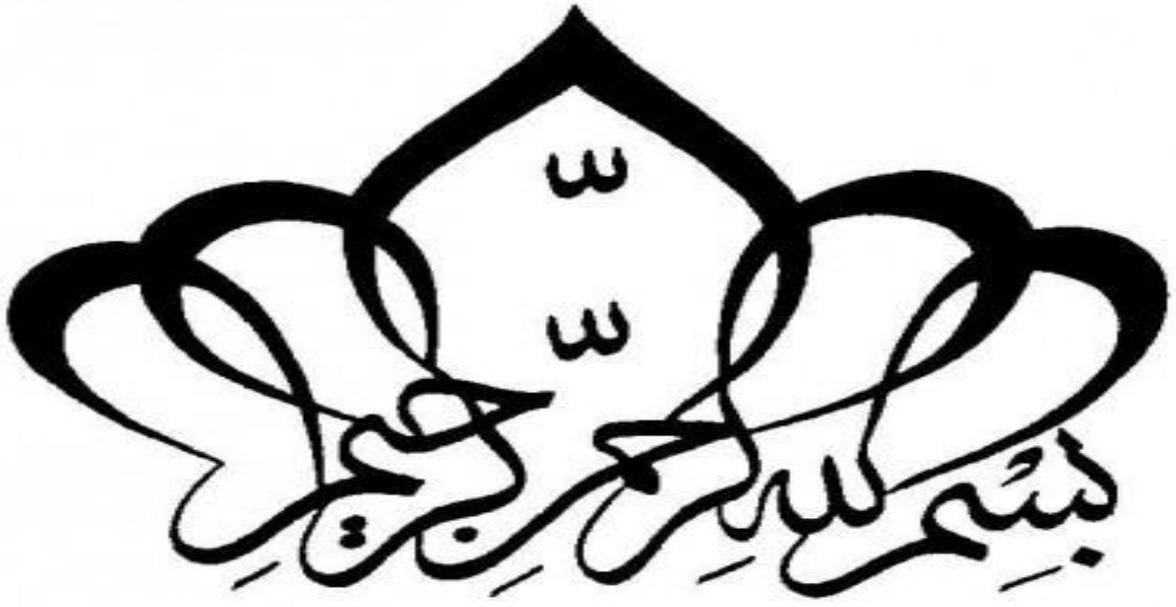
مساعدة جابر

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة في البحث	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ تعليم عالي	عمار بوضياف
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر -أ-	موسى نورة
ممتحنا	أستاذ مساعد -ب-	نويوة نوال

السنة الجامعية :

2018/2017



قال الله تعالى في سورة العلق  
اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ {1} خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ  
عَلَقٍ {2} اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ {3} الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ {4}  
عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ {5}

صدق الله العظيم



# شكرتكم

" الحمد لله رب العالمين الذي انزل القرءان المعجز والذي خلق الانسان من نطفة،  
وعلمه البيان وميزه عن كل الكائنات بنعمة العقل، فله سبحانه الجلال والشكر والحمد  
كله لله، الذي اتانا من العلم ما لم نكن نعلم ووقفنا وساعدنا على انجاز مذكرتنا هذه "  
اعترافا بالود وحفاضا للجميل وتقديرا للامتنان نتقدم بجزيل الشكر والاحترام إلى كل  
من ساهم في انجاز هذه المذكرة ونخص بالذكر أستاذتنا ومشرفتنا " نورة موسى " التي



لم تبخل علينا بنصائحها وإرشاداتها من خلال إشرافها على هذا العمل خطوة بخطوة

وبكل جدية وتفاني فجزاك الله خيراً.

كما أتقدم بالشكر الخالص إلى اللجنة المناقشة لهذا العمل والتي تحملت عبء قراءة

ومناقشة المذكرة.

ولا يفوتني أن أتقدم بشكري وتقديري إلى كل أستاذة الحقوق بجامعة العربي التبسي

تبسة.

وإلى كل طلبة الحقوق، كما لا يفوتنا ان نشيد بجهود كل من مد الينا يد العون طيلة فترة

اعداد المذكرة كل باسمه قريبا كان او بعيدا ونخص بالذكر الأستاذ عمار بوضياف

والأستاذ كنازة محمد والأستاذ بدائرية يحي، فجزاهم الله عنا خيرا.

وأتمنى في الأخير التوفيق والسداد من الله عز وجل وأن ينتفع ببحثنا هذا كل من يقرأه.

## إهداء

اهدي هذا العمل الى من جاء في حقهم قوله تعالى: \* وَقُلْ رَبِّ ارْحَمُهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي

صَغِيرًا \*

الى من احمل اسمه بكل فخر واعتزاز الى من اضاء لي درب العلم شموعًا، وعلمني أنّ

الدنيا تؤخذ غلابا، أبي العزيز، رحمه الله واسكنه فسيح جنانه.

الى من عزني الله بعزتها، وغمرتني بدعوتها المباركة، وفتحت لي طريق العلم والتعلم،

امي حبيبي غاليتي، قرّة عيني.

الى شراعي وشاطئي الامين خطيبي العزيزة نسرين لها جزيل الشكر والتقدير، لما قدمته

لي من مساندة وعلى ما ابدته من تفهم، والى عائلتها الكريمة.

الى اعز الناس اخواتي لبنى، خولة، بلقيس، آية واخوتي، أيوب، جبير، أحمد.

إلى كلّ اصدقائي وزملائي وكل من احبّه قلبي ولم تسعفه صفحتي.

الى من لم استطع ذكره في هذا المقام فإنه يبقى في ذاكرة الأيام،

الى

كل هؤلاء اهدي ثمرة نجاحي.

جابر

## إهداء

أهدي ثمار جهدي إلى أسباب النجاح وأسرار الصّلاح والفلاح

إلى من قال فيهما عزّ وجل:

«وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا»

الوالدين الكريمين، فاللهم ربّ اغفر لهما واحفظهما

إلى جدّاي رحمة الله عليهما، وجدّتاي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي مهدي ومروان، أختي حبيبتني رانيا

إلى روح من روحي «أمير»

إلى صديقي وأخي «حاتم»

جعل الله سعيهم سعيًا مشكورًا وجزاهم جزاءً موفورًا

إلى كلّ أخوالي وأعمامي، خالاتي وعمّاتي وباقي أقاربي

إلى كلّ أصدقائي وزملائي في الدراسة وخارج الدراسة

إلى كلّ من أحبّه قلبي ولم تسعه صفحتي

ليليا

مفصلة

## مقدمة:

اعتمد المشرع الجزائري في ظل الفراغ التشريعي الذي عرفته الجزائر بعد الاستقلال تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما تعارض منها بالسيادة الوطنية، ومن بين هذه القوانين النظام المتعلق بالجباية الفرنسي إلى غاية سنة 1975 أين وضع المشرع الجزائري الأمر 85/75 المؤرخ في 1975/12/03.

إن النظام الجبائي بشكل عام يقصد به مجموعة من الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة و كيفية تحصيلها، وتشمل هذه الإجراءات قواعد قانونية تحدد كيفية تقدير الوعاء الضريبي، حساب الضريبة المستحقة، المجال الذي تطبق فيه هذه الضريبة، أساليب التحصيل و كذلك الإجراءات الجزائية و العقوبات المترتبة عن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية حيث تكتسي الجباية أهمية بالغة نظرا لارتباطها الوثيق بالمواطن في إطار منظومتها القانونية و الدولة بدورها الساهر على تحقيق الأمن و العدالة وتدعيم الاقتصاد، حيث تتجه الدولة نحو إيجاد آليات لتحويلها حق الحصول على جزء من مداخيل الأفراد، و عرف هذا الحق تطورات تاريخية ليستقر الأمر على اعتماد قوانين مالية سنوية تبرز شفافية نفقات الدولة و مواردها من جهة، و إقرار توازن فيها من جهة أخرى، و لهذا تعد الضريبة من أقدم و أهم الإيرادات العامة في الدولة، باعتبارها أداة تساهم في إنعاش الاقتصاد الوطني، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة الجزائرية والجماعات المحلية.

إذ تساهم وبشكل فعال في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للبلاد. وقد عهد المشرع الجزائري للإدارة الضريبية والخزينة العمومية أمر فرضها وتحصيلها، وزودها من الصلاحيات والامتيازات العامة بما يكفي من أداء وظائفها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة ذلك لأجل حمايتهم من كل

تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية ولكن الإدارة الضريبية عند قيامها بوظيفتها في حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة، أو تجاوزا لصلاحياتها القانونية في حق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بإجراءات المتابعة والتحصيل، من دون شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها وبذلك تقوم المنازعة الضريبية. يمكن تعريف المنازعة الضريبة، بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها القانون ولمحاولة تسوية المنازعة الضريبية والفصل فيها يقتضي المرور بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن تسوية النزاع الضريبي وهي موضوع دراستنا، وبعدها تأتي المرحلة التالية المتمثلة في الخصومة القضائية.

وتعتبر المرحلة ما قبل رفع الدعوى القضائية أو ما يصطلح على تسميتها بالتسوية الإدارية للمنازعة الضريبية، مرحلة هامة تفتح مجالا واسعا للحوار والتحاور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بحيث تعطي للأطراف وسيلة من أجل إيجاد تسوية للخلاف من جهة و تجنب هذه المرحلة عرض الخلاف الضريبي على القضاء من جهة أخرى، ومن هذه الوسائل تبقى الشكوى الضريبية أهم إجراء، ذلك أن المنازعة الضريبية لا يمكن رفعها أو عرضها على الجهات القضائية المختصة إلا بعد الانتهاء من إجراء مسبق إجباري وإلزامي يتمثل في الشكوى الضريبية، التي تقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية متبوع بقرار صريح أو ضمني يصدر عن هذه الأخيرة.

وإلى جانب هذه الشكلية كإجراء ضروري يسبق المرحلة القضائية في تسوية المنازعات الضريبية هناك وسيلة أخرى تحاول جاهدة إنهاء المنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى، بدون أن تكون هذه المرحلة شرطا أساسيا قبل التوجه إلى القضاء، هذه

الوسيلة تتمثل في لجان الطعن والتي من شأن تدخلها في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية أن تمكن هذه الأخيرة من إجراء فحص ثانٍ للطعون المقدمة أمامها.

وعلى ضوء ما سبق تظهر أهمية الموضوع في النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات، باعتبارها نصوصاً تتضمن قواعد وأحكاماً استثنائية.

وللإمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها، يقتضي البحث وطرح الإشكالية الآتية:

ما مدى فعالية التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية؟

#### أهمية الدراسة:

وبالنظر إلى موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية نجد أنه يحظى بأهمية كبيرة سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الإدارة الضريبية في حد ذاتها ويتضح ذلك من خلال النقاط التالية:

- التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية تمنح للمكلف حق الدفاع عن نفسه أمام إدارة الضرائب، كما أنها تعطي للإدارة فرصة تصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.

- تعتبر الشكاية المقدمة أمام إدارة الضرائب وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة للحوار مع إدارة الضرائب وبالتالي تساهم في تقليل طرح المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري.

- في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالقرار الصادر عن إدارة الضرائب يمكنه أن يلجأ إلى لجان الطعن فالغاية من هذه الأخيرة إيجاد حلول للخلافات وحماية المكلف من تعسف إدارة الضرائب.

- تظهر كذلك أهمية منازعات التحصيل بالنسبة للمكلف بالضريبة من خلال تقديمه للشكاية حيث تتعلق هذه الأخيرة سواء بالاعتراض على التحصيل الجبري أو الاعتراض على إجراءات المتابعة أو تقديم طلب يتعلق باسترداد المبالغ المدفوعة والمحجوزات أو طلب الإعفاء من الضرائب وكذلك المنازعات المتعلقة بالتقادم.

- كما تظهر كذلك أهمية دراسة هذا الموضوع من خلال أنه يتعلق بأموال الخزينة العمومية التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق التنمية الاقتصادية.

- وتبرز كذلك أهمية موضوع البحث من خلال أنه يساهم في معرفة كل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية بالحقوق والواجبات المحددة قانونا لكل منهما.

وعليه فإن اهتمامنا بدراسة موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية وفقا للتشريع الجزائري كان نتيجة لدوافع وأسباب تتمثل في ما يلي:

- الرغبة الشخصية في معرفة مختلف الإجراءات والطرق التي يلجأ من خلالها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب لتسوية هذه المنازعات إداريا وفقا لما جاء في قانون الإجراءات الجبائية.

\_ الطرق المعتمدة في تسوية هذه المنازعات الضريبية بحيث تتفرد بإجراءات خاصة بها غير تلك المألوفة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في بعض الحالات، وهذا ما يثير الفضول للبحث في هذا الموضوع لتطوير معارفنا أكثر في هذا المجال.

\_ قلة المراجع المتخصصة في هذا المجال حيث أن موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية يقوم على أساس منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الجبائي، فهاتين النقطتين لم تحظيا باهتمام كبير أو بأي نوع من التفصيل.

- نشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وذلك بهدف معرفة حقوقهم وواجباتهم وفي نفس الوقت حمايتهم من تعسف الإدارة الجبائية.

\_ كذلك المساهمة في إعطاء حافز لمن يلينا من الباحثين للتوغل أكثر في هذا الموضوع، وأيضا لإثراء مكتبتنا بمثل هذه البحوث.

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

- قلة الكتب 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.

- كثرة تشعب موضوع المنازعة الضريبية، وذلك من خلال الإجراءات المعقدة والغير مفهومة مما صعب علينا دراستها وعدم الإلمام بكافة الإجراءات المرتبطة بها.

## الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات السابقة لهذا الموضوع:

- الإطار القانوني لتسوية النزاع القانوني في ظل التشريع الجزائري، من إعداد الطالب بدايرية يحي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012
- المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، من إعداد الطالب قصاص سليم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008

## المنهج المتبع:

وقد كانت دراستنا لهذا الموضوع من خلال الاعتماد على كل من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، ويظهر ذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية المطبقة عند الفصل في المنازعة الضريبية، وكذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الضريبي. وترتبط على ذلك فإن إشكالية البحث تعالج المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية في ظل مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات. وذلك بإتباع أسلوب تحليلي نقدي، الذي يتناسب مع معطيات الإشكالية المطروحة التي لا تتوقف معالجتها على مجرد استقراء وصفي لظاهرة النصوص التشريعية وإنما بتحليلها للوقوف على حقيقة مضامينها ومعرفة مدى تناسبها لتسوية الخلافات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، تسوية تظهر نجاعتها دون توسع الخلافات لتتخذ مسارا قضائيا أمام جهات القضاء الإداري.

وبناء على ما تقدم ولغرض دراسة الإشكالية المطروحة. اعتمدنا على التقسيم الثنائي في خطة البحث. فقمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصل تمهيدي تضمن مفهوم النزاع الضريبي وفصلين يتضمن الفصل الأول تسوية المنازعة امام إدارة الضرائب، وقسمنا هذا الفصل إلى مبحثين وتناولنا في المبحث الأول منه لتسوية النزاع في مادة الوعاء والمبحث الثاني تطرقنا فيه لتسوية النزاع في مادة التحصيل الضريبي أما الفصل الثاني فتمت عنونته بتسوية النزاع امام لجان الطعن الضريبية حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين الأول تحت عنوان تشكيل واختصاصات لجان الطعن والمبحث الثاني حول الإجراءات امام لجان الطعن.

# فصل تمهيدي

فصل تمهيدي: مفهوم النزاع الضريبي.

المبحث الاول: تعريف المنازعة الضريبية وعناصرها.

المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية.

## فصل تمهيدي: مفهوم النزاع الضريبي

ان كلمة منازعة بمجرد النطق بها يتبادر الي الذهن حصول مشاكل وخلافات بين أطراف المنازعة، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة علي الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والادارة الضريبية من جهة اخري حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة اخري. اذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من اجل إعادة النظر في تحديد الوعاء، او في التحصيل وطرقه.

## المبحث الاول: تعريف المنازعة الضريبية وعناصرها

تقوم الإدارة الضريبية بأداء مهامها من اجل توفير المداخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة اعبائها ونفقاتها، واثاء قيامها بعملها قد تنشأ نزاعات بينها وبين المكلف حول مقدار الوعاء او طرق واليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة فمن خلا هذا المبحث سوف نتطرق لـ:

- مفهوم المنازعة الضريبية.

- عناصر النزاع الضريبي.<sup>1</sup>

## الطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية هي كل ما ينتج عن أي خلاف بين المكلفين والادارة الضريبية والذي يمكن حله من خلال إجراءات إدارية او قضائية<sup>2</sup>، فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الإدارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها. فقد يكون هذا الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الإجراءات، او يكون ناتجا عن أخطاء

<sup>1</sup> - فوضيل كوسة، الدعوي الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 07.

<sup>2</sup> - خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال، انهاء المنازعة الضريبية علي الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية،

القاهرة ، 2012-2013 ، ص 08.

في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن ان يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، فكل ما يتعلق بالضريبة ابتداء من تحديد الوعاء الي غاية التحصيل قد ينشب عنه نزاع مع الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

فبالرجوع الي التشريع الضريبي خاصة منه قانون الإجراءات الجبائية نجد ان المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية وانما تطرق الي شروطها ومضامينها ففي المواد المتعلقة بالمنازعة الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية لا نجد ان المشرع الجزائري قد اعطي تعريفا للمنازعة الضريبية بل باستقراء هذه المواد نجد انه حدد شروط ومواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ماتعلق بمنازعات الوعاء او التحصيل ، او حتي المنازعة امام لجان الطعن الإدارية المنشأة لهذا الغرض وكذلك الامر للمنازعة الضريبية علي مستوي القضاء فقد تضمنت هذه المواد البيان الدقيق للمنازعة الضريبية وشروطها ومواعيد رفعها بمعني الآجال القانونية التي ترفع في ضلها النزاع الضريبي سواء علي مستوي الإدارة الضريبية او علي مستوي لجان الطعن او القضاء .

بالنظر الي المادتين 92 و93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد ان المشرع الجزائري قد اخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي ، بحيث اعتبر ان طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين الي المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانونا او التخفيف منها نتيجة حالة العوز او ضيق الحال والتي تأدي بهم الي العجز عن ابراء ذمتهم اتجاه الخزينة ، او حتي تلك التي يكون مضمونها الاعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلا تقديم شكوي الي مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط ارفاقها بنسخة من العذار الصادر من الإدارة الضريبية او ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى<sup>2</sup>

1 - فوضيل كوسة، المرجع السابق، ص09.

2 - قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، قانون المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011، المادة 93 منه.

## المطلب الثاني: عناصر قيام المنازعة الضريبية

بالنظر الي المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية يمكن لنا ان نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع والتي تتمثل في الجوانب التالية:<sup>1</sup>

- امتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته.
- قد تنشأ المنازعة الضريبية في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع قيمتها واستعماله مختلف طرق واساليب الغش والتدليس الضريبي.
- ينشأ النزاع الضريبي نتيجة المطالبة باستدراك الاخطاء الناتجة عن قيام الادارة الضريبية بعملية تحديد الوعاء وتصفية الضريبة، وحين ذاك ترتكب اخطاء مادية او مبالغة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة، او عدم الاخذ بعين الاعتبار حق استفادة المكلف من الاحكام التشريعية التي تعفي او تخفض قيمة الضرائب علي المكلف، وحين ذاك يلتمس المكلف من الادارة الضريبية مراجعة هذه الاخطاء.
- واستنادا الي المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي سواءا كان المفهوم الواسع او المفهوم الضيق نجد انه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والادارة الضريبية لا بد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاع ضريبيا، هذه العناصر تتمثل في:<sup>2</sup>

1- وجوب ان تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.

2- ان يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع اليه ولا يغير من الامر في شيء، ان يشاركه في ذلك قانون اخر.

1 - فوضيل كوسة، المرجع السابق، ص09.

2 - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 09.

3- ان ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الاعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين الي خزينة الدولة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية

لقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع، وذلك سواء بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

### المطلب الأول: من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم ، وبالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب ، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد ، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري ، و المعيار الاقتصادي ، و المعيار الفني<sup>2</sup>.

1 - خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال، المرجع السابق، ص 10.

2 - موفق سمور علي المحاميد، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، عمان ، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، (د ، س، ن) ، ص 37.

## الفرع الأول: المعيار الإداري

أو ما يعرف بالمعيار القانوني ، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة ، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها ، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي ، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية ، فالضريبة هنا مباشرة ، نظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط ، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون إعتبار لشخص المكلف بالضريبة ، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له ، فالضريبة هنا غير مباشرة ، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات ، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على إتصال مباشر بإدارة الضرائب ، وليسو مدرجين على القوائم الإسمية ،<sup>1</sup>

ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: المعيار الاقتصادي

أو ما يعرف بمعيار راجع الضريبة ، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية ، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية ،<sup>3</sup> وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه ، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملا لها

<sup>1</sup> - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مصر، 2004، ص 125-126.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الجزائر: دار هومة، الطبعة الرابعة، 2008، ص 63.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، المرجع نفسه، ص 67.

ومثال النوع الأول الضريبة على الأجور والمرتببات حيث يتحملها المكلف بها ولا يستطيع تحميلها للغير ، ومثال النوع الثاني الضرائب الجمركية التي يستطيع المستورد الذي دفعها أولاً أن ينقلها إلى شخص ثالث هو مشتري السلعة أو مستهلكها ، ولقي هذا المعيار نقداً على أساس أن التجربة دلت على أن ضرائب الدخل مثلا تعتبر من الضرائب المباشرة ، ولكن يمكن نقل عبئها في كثير من الحالات ، فإذا عمدت السلطة العامة إلى رفع أسعار هذا النوع من الضرائب ، فيلجأ بذلك المكلفون بها إلى نقل عبئها إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ، فتصبح هذه الضريبة غير مباشرة<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث المعيار الفني

فيقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها ، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والإستمرار النسبيين ، كالملكية أو ممارسة المهنة ، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالإستهلاك والتداول ، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد بإعتباره ليس محكما بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الإعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب ، كالضريبة على التركات ، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة بإعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر ، وكما يمكن بالإعتماد على المعيار نفسه إعتبارها ضريبة غير مباشرة ، كونها تفرض على واقعة إنتقال التركة من المورث إلى الوارث ، بإعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية<sup>2</sup> .

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الإعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن إعتبار

<sup>1</sup> - علي لطفي، علي لطفي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990، ص:133.

<sup>2</sup> - منصور ميلاد يونس، المرجع السابق الذكر، ص ص: 129-130.

نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى ، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب ، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة ، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال ، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات ، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين ، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشوع المالي ويحدد طبيعتها مسبقا ، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد إنتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

### المطلب الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ربطها أي حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة أيضا بمرحلة ميلاد الضريبة " LA NAISSANCE DE L'IMPOT"، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي إستيفاء الدولة لدين الضريبة<sup>1</sup>

### الفرع الأول: النزاع في الوعاء Le contentieux de l'assiette

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من إحتمالين اثنين،<sup>2</sup> إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي إعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

<sup>1</sup> - عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص 09.

<sup>2</sup> - محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مصر، القاهرة ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب

الجامعي ، (د.س. ن) ، ص ، 3 .

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كليا، ونكون هنا أمام نزاع قانوني، وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة. وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة، وأما الثاني فيرتبط بتحصيلها.

### الفرع الثاني: نزاع التحصيل: Le contentieux de recouvrement

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع

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

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تتسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين، إحداها إجبارية والأخرى اختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب، وأما الثانية فتتمثل في الطعن

<sup>1</sup>– Jean Pierre Casimir، Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement) ،Paris ، Group Revue Fiduciaire ،10<sup>eme</sup> édition ،2007،p ،481.

الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع<sup>1</sup>.

وفيما يخص النزاع الضريبي أمام القضاء عموماً، نجد أن هناك نزاعاً ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائية، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارسات التدليسية التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري، وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعياً منه لإنتزاع حقوقه من الإدارة الجبائية عبر المسلك القضائي، والذي يشكل له الضمانة الأساسية في ذلك، وبما أن دراستنا تنصب على الشق الإداري للمنازعات الضريبية وعلى هذا الأساس سنتطرق من خلال دراستنا للتسوية الإدارية للمنازعات الضريبية إلى كل ما يتعلق بها عبر كل المراحل الإدارية التي تمر بها، ونستهل الدراسة ضمن الفصل الأول حول تسوية المنازعة أمام إدارة الضرائب ضمن بحثين الأول حول تسوية النزاع في مادة الوعاء والثاني حول تسوية النزاع في مادة التحصيل

<sup>1</sup> - حسين طاهري، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، القبة، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية 2007، ص 5-6.

# الفصل الاول

الفصل الاول: تسوية المنازعة أمام إدارة الضرائب.

المبحث الاول: تسوية النزاع في مادة الوعاء.

المبحث الثاني: تسوية النزاع في مادة التحصيل الضريبي.

## الفصل الأول: تسوية المنازعة أمام إدارة الضرائب.

نظرا لتعدد واختلاف أنواع النزاع في التشريع المالي الضريبي الجزائري تعددت المصطلحات والتسميات المستخدمة من طرف المشرع الجزائري بشأن الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية، وذلك سواء عبر النصوص الإجرائية في قوانين الضرائب سابقا أو من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بذلك فيما بعد ، فقد تمت تسميتها وصياغتها في أغلب الحالات في إطار الشكوى أو الشكاية و أحيانا أخرى في صيغة الاعتراض أو الطلب، و مرات أخرى في إطار الإلتماس، والجدير بالملاحظة أن هذه التسميات اختلفت وتنوعت بحسب نمط أو نوع النزاع، حيث يتضح ذلك كل مرة من خلال ما جاء في النصوص الإجرائية في القوانين الضريبية على حد سواء، فإذا تعلق الأمر بتحديد وعاء الضريبة و حسابها و ربطها أطلق المشرع على إجراء التظلم أمام إدارة الضرائب ، الشكوى أو الشكاية، و أما إذا كان الأمر بصدد ممارسة إدارة الضرائب لعملية التحصيل الضريبي قابل المشرع ذلك بإستخدامه مصطلح الاعتراض على هذه الإجراءات من طرف المكلف بالضريبة في حال منازعته للإدارة الجبائية، و في هذا الإطار نفسه حين لا يتمكن هذا الأخير من تسديد ما عليه، ولا يكون لديه المبرر القانوني لا للشكاية ولا للإعتراض، فإنه يلجأ إلى ما عرفه المشرع بالإلتماس العفو أو الطعن الولائي.<sup>1</sup>

وبالتالي فإنه ومن خلال ما سبق ذكره حول التظلم الضريبي يجعلنا لا محالة أمام مجموعة من التساؤلات، يثور أبرزها حول ماهية أحكام هذا الإجراء وهل ينفرد بأحكام خاصة ومتميزة مقارنة بالتظلمات في إطار النزاع الإداري عموما؟ وما هو الدور الذي يلعبه هذا الإجراء في تسوية النزاع الضريبي؟ وما هو المبرر أو الداعي الذي جعل المشرع الجزائري يبقي عليه في مثل هذا النوع من النزاع؟

<sup>1</sup> - يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في فرع القانون الإداري والإدارة العامة، جامعة باتنة، كلية الحقوق، 2011/2012، ص، 29.

وسنجيب عن هذه التساؤلات من خلال التطرق إلى موضوع التظلم في المادة الضريبية، وذلك عبر مختلف أنواع النزاع الضريبي في المنظومة الجبائية الجزائرية، وفي إطار تحديد وعاء الضريبة وربطها وعملية تحصيلها وما ينشأ عن ذلك من خلاف ونزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

وعليه قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين الأول حول تسوية النزاع في مادة الوعاء والثاني حول تسوية النزاع في مادة التحصيل

### المبحث الأول: تسوية النزاع في مادة الوعاء.

ان عملية تحديد الوعاء الضريبي قد تثير العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية ففي كثير من الاحيان لا يتقبل المكلف بالضريبة قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة، ومن جهة اخرى قد يقدم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية وطالما للادارة الجبائية الحق في مراجعة ومراقبة تصريحاته، فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار ذلك، وهنا تنثور اشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والادارة الضريبية.<sup>1</sup>

ومن خلال قراءة التعديلات المتكررة للنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة نجدها تجمع كلها على إلزامية التظلم الإداري المسبق (الشكاية في مجال الوعاء)، وهذا ما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء، لأنه يتعدى كونه مجرد إجراء للمرور إلى الطعن القضائي، وإنما يعد وسيلة للتقليل من طرح المنازعات الجبائية أمام القضاء هذا في حالة التوصل لحل النزاع على مستوى الإدارة الضريبية، مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معاً، وعليه وجب على المكلف بالضريبة تقديم شكواه أمام الإدارة أولاً لأنها الوسيلة الفعالة للحوار معها وبالتالي احتمال التوصل إلى حل للنزاع قبل اللجوء للقضاء، لاسيما وأن الإدارة الضريبية تملك التقنيات الفنية والحسابية التي يصعب على المكلف فهمها، بالإضافة إلى معرفة دوافع ومبررات اتخاذ القرار من طرف الإدارة مما يعزز الثقة بين المكلف والإدارة.

<sup>1</sup> - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدي، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 10.

وكما ان هذا الاجراء المسبق من شأنه أن يساهم في توفير الوقت والجهد والمال، وحتى إذا لم يسفر ذلك عن الغاء الضريبة او تخفيضها، فإن الشاكي قد حقق على الأقل شرطا اجرائيا يعد من النظام العام لقبول دعواه امام القضاء المختص اذا أراد رفعها وتظهر أهمية الشكوى كذلك او كما سماها المشرع الشكاية في اغلب النصوص في تجنيب الادارة التقاضي مع المكلف مما يخلق الثقة بينها وبين المكلف، ويرجع بالنفع على سرعة تحصيل الديون الضريبية المتفق على مشروعيتها بين اطراف هذا الخلاف.

وكما تجدر الإشارة أن عددا لا يستهان به من الشكاوى في مجال الوعاء سببها أخطاء مادية بسيطة يمكن تعديلها في مرحلة الشكوى.<sup>1</sup>

ونظرا لما يحيط بهذا الاجراء الجوهرى ألا وهو الشكوى من احكام وتفصيلات هامة سنتناول هذه الأخيرة من خلال مفهومها ومن ثم لشروط تقديمها امام إدارة الضرائب الى غاية الفصل فيها.

### المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية.

نصت اغلب القوانين الضريبية على شرط تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية يطالب فيها المكلف بالضريبة أن تعدل عن قرارها، ويهدف تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وهذا وفقا لنص المادة 70 من ق إ ج،<sup>2</sup> وكما ان الشكوى إجراء إلزامي اعطاه المشرع أهمية كبيرة ويتضح ذلك من خلال الشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتضمنها وحيثان عدم استيفائها لإحدى هذه الشروط قد يرتب رفضها شكلا في اغلب الحالات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - 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.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 123.

<sup>3</sup> - قرار مجلس الدولة، رقم 6509، مؤرخ في 2003/02/25. مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية،

2004/2003، ص ص، 75-77.

الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية.

إن الشكوى من بين الإجراءات الأولية الإلزامية التي اشترطها المشرع قبل اللجوء إلى القضاء، ومن أهم تعريفاتها وأبرزها نذكر ما يلي:

أولاً: من جانب الفقه المتخصص.

عرفها البعض ومن بينهم الأستاذ خلوفي رشيد بأنها "التظلم الإداري<sup>1</sup> المسبق أو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي.<sup>2</sup>

ويرى الأستاذ عبد الغني بسيوني التظلم عموماً بأنه " أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماساً إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضراراً بمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله.<sup>3</sup>

كما عرفها الأستاذ أمزيان عزيز كونها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما، تجنب إغراق الجهات القضائية بالمنازعات التي يمكن حلها من طرف الإدارة، كذلك السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية.<sup>4</sup>

وأما الأستاذ فضيل كوسة فيرى "الشكوى الضريبية مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الاستفادة من بعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - الشكوى إجراء يعبر عنه بعدة مصطلحات ، هناك من يطلق عليه بالشكاية أو الشكوى النزاعية و هو المصطلح الأكثر تداولاً في المواد الجبائية، و هناك من يطلق عليه بالطعن النزاعي أو التظلم الإداري المسبق الذي يجد أساسه في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<sup>2</sup> - نورة موسى، " الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011، ص، 157.

<sup>3</sup> - طاهري حسين، المرجع السابق، ص9.

<sup>4</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص10.

<sup>5</sup> - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999، ص 30 .

وأما الأستاذة رحمانى فتيحة فتعرفها على أنها ذلك النظام الذي يفرض فيه المشرع على المتضرر من القرار الإداري، أو الإجراء الإداري تقديمه إلى الجهة الإدارية قبل إقامة دعواه كإجراء شكلي جوهري ينبغي مراعاة اتخاذه قبل ولوج الدعوى القضائية وبترتب على عدم تقديمه قبل إقامة الدعوى وجوب الحكم بعدم قبولها. شكلا لعدم تسبيق التظلم إلى الجهة الإدارية التي حددها القانون.<sup>1</sup>

وعليه ومما سبق يمكن أن نعرف الشكوى على أنها إجراء وجوبي يسلكه المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب مصدره القرار بقصد الغائه أو تعديله.

### ثانيا: من جانب المشرع.

لم يعرف المشرع الجزائري الشكوى الضريبية ب اقتصر على ذكر حالات وجودها من خلال نص المادة 70 من ق إ ج، التي وردت كما يلي:

"تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضح 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."<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أطراف الشكوى الضريبية.

ان العلاقة الضريبية عادة بين طرفين هما: المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف بالضريبة مطالب ومدين وملزم بدفع الضرائب، أم الطرف الثاني من هذه العلاقة

<sup>1</sup> - شهبوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في

الحقوق، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008-2009، ص 11.

<sup>2</sup> - أنصر المادة 70 من ق إ ج، المحدثه بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 2001/12/22،

المتضمن قانون المالية، لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 2001/12/23.

ألا وهو الإدارة الضريبية فهي التي تتابع وتراقب وتفرض الضرائب<sup>1</sup>، لذلك سنتناول في هذا الفرع ما يلي:

- أولا: الجهة المعنية بتقديم الشكوى
- ثانيا: الجهة المختصة باستقبال الشكوى

#### أولا: الجهة المعنية بتقديم الشكوى.

تقدم الشكوى كقاعدة عامة من طرف المكلف بالضريبة أو الوكيل القانوني كاستثناء

#### أ- المكلف بالضريبة.

يعتبر المكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة أمام الإدارة الضريبية وهو وحده المخول لمنازعة الإدارة الضريبية وبذلك يكون القانون قد اعتبر كل شخص سواء كان طبيعيا أو معنويا مثل الشركات على اختلاف أنواعها، والمؤسسات، والهيئات الأخرى خاضعة لأحكام قانون الضرائب<sup>2</sup>.

#### ب- الوكيل القانوني.

هو من يختاره المكلف بالضريبة ليقدم التظلم مكانه مع مراعاة الشروط المنصوص عليها قانونا، وحسب المادة 75<sup>3</sup> من قانون الإجراءات الجبائية تمكن الوكيل من التصرف قانونا باسم المكلف بالضريبة وذلك بشرط:

<sup>1</sup> - حسام فايز، احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المنازعة الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، ص3.

<sup>2</sup> - فاطمة بن حديد، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الادارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013، ص 9.

<sup>3</sup> - حاسم فايز أحمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص 3.

- حيازة الوكيل وكالة قانونية وفقا لنموذج مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب
- التصديق على توقيع المكلف المعني ضمن هذا النموذج لدى المصلحة المؤهلة قانونا

إلا أن هذه الشروط يمكن استبعادها بالنسبة للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحاماة.<sup>1</sup>

ثانيا :الجهة المختصة باستقبال الشكوى.

حددت المواد 71 و172 فقرة 1،<sup>2</sup> من قانون الإجراءات الجبائية الجهة المختصة باستقبال الشكوى النزاعية، وهي الإدارة الضريبية متمثلة:

- مدير مديرية كبريات المؤسسات.
- المدير ألولائي للضرائب.
- رئيس مركز الضرائب.
- رئيس المركز الجوارى للضرائب.

### الفرع الثالث: خصائص الشكوى الضريبية.

تتميز الشكوى في المجال الجبائي بمجموعة من الخصائص يتجلى أبرزها مبدئيا

فيما يلي:

أولاً: الخاصية الإجرائية والمسبقة

ثانيا: خاصية الشكل

ثالثاً: الأثر النسبي

<sup>1</sup> - أنضر المادة 75 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 24 من الأمر بقم 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر، عدد 42، المصادر في 27 يوليو 2008.

<sup>2</sup> - أنضر المادة 71 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 42 من الأمر رقم 03/07، المؤرخ في 24 يوليو لسنة، 2007 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة، 2007، ج ر ، عدد 47، الصادر في 27 يوليو 2007، وانظر كذلك المادة 172 من نفس القانون.

## أولاً: الخاصية الإجرائية والمسبقة.

حيث نصت المادة 70،<sup>1</sup> من ق إ ج على «تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة 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».

وعليه نجد الشكاوى الضريبية الزامية، حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم تظلمه أمام الإدارة الضريبية، أو الجهة المختصة حتى ينازع في مشروعية ربط أو تحصيل الضريبة، وفق الإجراءات والاحكام والآجال التي حددها القانون، ومنه فالمرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية لا تبدأ إلا بعد ربط الضريبة، ولهذا تعتبر الدعوى الضريبية غير مقبولة ما لم تكن مسبقة بالتظلم الضريبي الذي يقدم للإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

## ثانياً: خاصية الشكل.

بحسب المادة 73،<sup>3</sup> من ق إ ج يتم تقديم الشكاوى في شكل محدد كأن يتم تقديمها كتابة أو بتضمينها بيانات محددة كذكر رقمها ونوعها وملخص عن موضوعها إضافة لجملة من الشروط الشكلية الأخرى .

وكما ان تخلف هذه الشكلية تؤدي إلى عدم قبولها شكلا (عيب شكلي)، في حين توجد هناك بعض العيوب التي قد تمس بالشكل لكن يمكن تصحيحها بناء على استدعاء من إدارة الضرائب.<sup>4</sup>

1 - أنظر المادة 70، كتاب قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، منشورات المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008.

2 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص15.

3 - أنظر المادة 73، من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 35، من الأمر رقم 11/16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر، عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر، 2012، ق م لسنة، 2011.

4 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 16.

## ثالثا: الأثر النسبي.

التظلم الإداري المسبق له طابع نسبي من حيث الأثر حيث ينفرد بالاستفادة منه من قدمه فالتظلم الذي يقدمه الشريك في شركة التضامن<sup>1</sup>، أو التوصية، أو الوارث لا يستفيد منه باقي الشركاء أو الورثة، لأن الضريبة تفرض على كل منهم على وجه الاستقلال، وهو ما ورد النص بشأنه صراحة ضمن المادة 73 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حين اوجبت ان تكون الشكوى لأعضاء شركة التضامن بجميع أسمائهم.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: شروط قبول الشكوى.

يعتبر هذا النوع من الإجراءات السابقة إجباريا للمكلف بالضريبة ، تلزم هذا الأخير التوجه إلى إدارة الضرائب من أجل إيداع الشكاية في الآجال القانونية ، و هذه الأخيرة يجب أن تحتوى على مجموعة من التتويهاات و الشروط حتى يسمح بقبولها و قبل إعلام الإدارة فإنها توجه إلى الجهة المختصة التي تشتمل مكان فرض الضريبة و يسلم الوصل إلى المكلف بالضريبة ، و من أجل أن تكون الشكاية قانونية و بالتالي مقبولة، فهي تستند على مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية ، لذلك سنتطرق إلى الشروط الشكلية في الفرع الأول ، ثم الشروط الموضوعية في الفرع الثاني، و الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكوى الضريبية في الفرع الثالث.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - شركة التضامن: لم يعرف المشرع الجزائري شركة التضامن بل اكتفى بذكر خصائصها، إذ يعرفها كما يلي :  
«للشركاء بالتضامن من صفة التاجر، وهو مسئولون من غير تحديد بالتضامن عن ديون الشركة -» حورية لشهب،  
تحديد الطبيعة القانونية لشركة التضامن "مجلة المفكر"، العدد الخامس، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (د.س)، ص  
227.

<sup>2</sup> - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 16.

<sup>3</sup> - a. Bouderbail, la fiscalité a la portée de tous, formulaire, 2eme Edition, la maison de livre Alger, p. 125.

### الفرع الأول: الشروط الشكلية.

الشكاية هي عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف إلى إدارة الضرائب مكتوبة، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها<sup>1</sup> وقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة عدم قبول الشكاية جملة من الشروط.<sup>2</sup>

### أولا- أن تكون الشكاية فردية.

تقدم الشكاية في المنازعات الضريبية بصفة عامة من طرف المكلف بالضريبة أي المدين بها شخصيا، إلا انه لكل قاعدة استثناء والاستثناء هنا انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يحتجون على الضرائب المفروضة على الشركة، إن يقدموا شكاية جماعية،<sup>3</sup> كما هو الحال في شركات التضامن.

من هذا المنطلق يمكن قول أن الأصل في الشكاية أن تكون فردية، إلا انه في كثير من الأحيان يكون المكلف بالضريبة شخصا معنويا، هذا ما يحتم وجود من يمثله قانونا ، أو ارتباطها أحيانا أخرى ببعض الحالات الخاصة كأن يكون المكلف بالضريبة ناقص أو عديم الأهلية مما يستوجب تدخل ممثل عن هذا الأخير أو متصرفا باسمه و كذا الأمر بالنسبة للمحجوز عليه و غير ذلك من الحالات ، نصت المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب استظهار الوكالة في مثل هذه الحالات .<sup>4</sup>

1 - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 10.

2 - محفوظ برحمان، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص ص 353-354.

3 - تنص المادة 73 الفقرة الأولى من ق.ا.ج " يجب أن تكون الشكاوى فردية .غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية."

4 - أنصر المادة 75 من ق.ا.ج، السابق ذكره.

ثانيا- وجوب تقديم شكاية منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

يجب أن تكون الشكاية مرتبطة بمكان فرض الضريبة، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة أو الضرائب الواقعة في حدود بلدية فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للبلدية المذكورة أولا.<sup>1</sup>

ثالثا- تحديد موطن المشتكي.

ينبغي على المشتكي الذي يكون موطنه في الخارج أن يتخذ له موطنًا في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، إلا أنه إذا كان المكلف بالضريبة مؤسسة أجنبية تمارس أعمالها في الجزائر ففي هذه الحالة تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، كما ينبغي على مثل هذه المؤسسات أن تعتمد لدى إدارة الضرائب ممثلًا عنها مقيمًا في الجزائر ، على أن يلتزم بجميع التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بشأن هذه الضرائب.<sup>2</sup>

رابعا- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول البيانات الأساسية.

ذكرت هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر ومن بين هذه البيانات، ذكر الضريبة المعترض عليها بالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق الجزائر، لسنة 1985

<sup>2</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 15 .

<sup>3</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص

## خامسا- تحرير الشكاية.

تعتبر الشكاية شكلا من أشكال التظلم الإداري لذا ينبغي أن تكون مكتوبة رغم انه لم توجد مادة في القوانين الضريبية تنص صراحة على ذلك، وقد قرر مجلس الدولة الفرنسي في هذا الشأن أن الاحتجاجات والشكاوى الشفوية التي يقوم بها المكلفون بالضريبة عند استقبالهم من طرف مصالح الضرائب لا ترقى أن تكون شكاوى، إن لم تكن في قالب مكتوب.<sup>1</sup> وقد اشترط المشرع أن تكون الشكاوى موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني<sup>2</sup> تحت طائلة بطلان الإجراءات، الا انه الزم إدارة الضرائب بدعوة المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بإشعار بالاستلام إلى تصحيح شكواه بالتوقيع عليها خلال اجل 30 يوما.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: الشروط الموضوعية.

حددت المادة 73 الفقرة الرابعة من ق إ ج الشروط الموضوعية المتعلقة بالشكاوى الضريبية وذلك بنصها أنه: تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكاوى ما يلي :

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم الجدول الضريبي.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

<sup>1</sup> - عبد العزيز أمقران، الشكاوى الضريبية في المنازعات الضريبية المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص المنازعات الضريبية، الجزائر، 2003، ص 33.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008 ، ص 19.

<sup>3</sup> - عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 14.

**أولا: ذكر الضريبة المعترض عليها.**

وفي هذا الصدد لا يعتد بموضوع الشكوى ولا يمكن معرفته أساسا إذا لم يذكر الشاكي طبيعة الضريبة المعترض عليها وهذا لغرض معرفة موضوع النزاع من طرف الإدارة الضريبية.<sup>1</sup>

**ثانيا: بيان رقم الجدول الضريبي.**

وهو الذي سجلت تحته الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي حالة لم تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة مبلغ الاقتطاع او وصل الدفع.<sup>2</sup>

**ثالثا: عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.**

وهي الاستنتاجات التي يجب أن تتضمنها الشكوى الضريبية وغرضها هو تحديد موضوع الشكوى، وبمعنى أدق مقدار الإلغاء او التخفيض المرغوب فيه، كما يمكن للمكلف أن يقدم طلبات ملحقة كطلب إرجاء الدفع.

كما يجب على المكلف بالضريبة أن يستعرض الوسائل المدعمة لطلباته والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب بالحجج التي يستند عليها في شكواه والأسباب الواقعية والقانونية التي تدعمها.<sup>3</sup>

**رابعا تحديد الموطن بالنسبة للأجانب.**

نص قانون الإجراءات الجبائية علنانه بالنسبة للمكلف الذي يقيم خارج الوطن

أن يختار موطن له في الجزائر ويبينه بدقة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص33.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص75.

هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وأما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلزم بالأخذ على عاتقه كلا التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بخصوص الرسم المذكور، أما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإنها ترجع نشأتها أولاً إلى الاتفاقيات، والمعاهدات تفادياً للازدواج في فرض الضريبة.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: آجال تقديم الشكوى.

تخضع الشكوى الضريبية المقدمة أمام إدارة الضرائب إلى آجال عامة وآجال استثنائية حيث تختلف هذه الآجال باختلاف موضوع الشكاية، لذلك سنتناول:<sup>3</sup>

- أولاً: الآجال العامة
- ثانياً: الآجال الاستثنائية

#### أولاً: الآجال العامة.

نصت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.<sup>4</sup>

فالجداول الذي إدراج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر 2011.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها بتاريخ 15 جوان 1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (ع.خ) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، حيث سدد المدين

1 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 76.

2 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 15.

3 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 12.

4 - أنصر المادة 70، من ق ا ج، السابق الذكر.

بالضريبة دينه بتاريخ 1982/12/31 بعد التبليغ الذي استلمه في 1981/12/28 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم الا بتاريخ 1983/12/23 بعد انقضاء الآجال المنصوص عليها قانونا، والمحددة أساسا في 31/12/1982 وهذا ما صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى وذلك لفوات الآجال المحددة.

### ثانيا :الآجال الاستثنائية.

خص المشرع الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب باجال خاصة وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فتكون الآجال كالتالي:

\_ إذا تعلق الأمر باقتطاعات من مصدر الضريبة محل النزاع، فالشكاية تقبل إلى غاية 31ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.

\_ السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال.

\_السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر، وذلك عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول.

\_ السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

### المطلب الثالث :التحقيق والفصل في الشكوى.

إجراءات التحقيق وكيفيات البت في الشكاوى تسمح بالتأكد من صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار المناسب والفاصل<sup>1</sup> في هذا المطلب سنتناول في الفرع الاول إجراء التحقيق في الشكوى وضمن الفرع الثاني البت في فيها.

<sup>1</sup> - قصاص سليم، المرجع السابق، ص39.

## الفرع الأول: إجراء التحقيق في الشكوى.

فور إستلام شكوى المكلفين من طرف مصالح إدارة الضرائب، تقوم هذه الأخيرة بوضع طوابع خاصة على هذه الشكاوى تحدد من خلالها تاريخ وصولها ، ومن ثم تقوم بتحويلها إلى مصلحة المنازعات لتقوم بتسجيلها على دفتر خاص بذلك ويتم إرسال وصل يشير إلى إستلامها إلى المعني، ومن هنا تأتي مرحلة الدراسة الأولية للشكوى من طرف أعوان مؤهلين لذلك، حيث يتم في هذه المرحلة التأكد من إستيفاء الشكوى شروطها القانونية اللازمة، وبناء على التقرير المعد من هذه المصلحة تتخذ الشكاوى أحد السبل التالية<sup>1</sup> :

- البت الفوري في الشكاوى التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، وخاصة تلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال.

- إصدار قرار مباشر في الشكاوى التي تكون موضوعاتها واضحة لا تحتاج إلى تحقيق كتلك المتعلقة بأخطاء مادية أو حسابية بسيطة.

- إرسال الشكوى للنظر والتحقيق من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب محل الشكوى، وفي هذه الحالة تأتي مرحلة التحقيق في الشكوى ومن ثم الفصل فيها.

وقد نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم النظر والتحقيق في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب، وقد منح المشرع لجهة التحقيق هذه صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية ممارسة التحقيق، فله في سبيل ذلك إستدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات الضرورية، وكما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان، وله أيضاً حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص على كل الوثائق التي يرى أنها تساعد في التحقيق، وله حق المعاينة والزيارة إلى الأماكن إذا تطلب الأمر ذلك.

وفي الأخير وبعد تكملة هذه الأعمال التحضيرية يحرر المفتش المختص تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه، وطبقاً للنصوص

<sup>1</sup> -، قصاص سليم، المرجع السابق، ص40.

القانونية السارية المفعول مع ذكر كل الأسانيد التي أسس عليها تقدير الضريبة محل النزاع، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، لإتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هاذين الأخيرين ملزمين بما توصل إليه المفتش المحقق.

### الفرع الثاني: البت في الشكاوى.

#### أولاً: من حيث مدة الفصل.

تبت مصالح إدارة الضرائب المختصة في الشكاوى، في أجل ستة أشهر إعتباراً من تاريخ تقديمها، كما يمدد الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية<sup>1</sup>، ويقلص أجل الستة أشهر إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>2</sup> وكما يمكن البت فوراً بالرفض في الشكاوى غير الجديرة بالقبول نهائياً، كذلك المقدمة بعد إنقضاء الآجال<sup>2</sup>.

ومما تجدر الإشارة إليه أن مدة الفصل تصل إلى ثمانية أشهر، حيث تعتبر هذه المدة طويلة مقارنة بالآجال التي تمنحها إدارة الضرائب للمكلف لتسديد ضرائبه، والتي تصل إلى ثلاثة أشهر في أحسن الحالات، ومن الحالات التي تستوجب التحصيل الفوري<sup>3</sup>.

#### ثانياً: من حيث الجهة المختصة بالفصل.

نظم المشرع الضريبي إختصاص الفصل في الشكاوى من طرف الجهات المعنية بالإدارة الجبائية وفق معيارين إرتبط الأول بمجال إختصاص كل جهة في فرض

1 - أنظر المادة 76 فقرة 2، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 76 فقرة 1، من نفس القانون.

3 - أنظر المادة 354، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الضرائب، في حين إعتد معيارا ماليا حدد به سلطة بت هذه الجهات، وسنبين ذلك من خلال سلطة الفصل لكل من هذه الجهات.

- **مدير مديرية المؤسسات الكبرى:** بيت مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه<sup>1</sup>، إلا أنه عندما تتعلق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية ثلاثمائة مليون دينار جزائري، فإنه يتعين على مدير هذه الهيئة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب.

- **المدير الولائي للضرائب:** يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل في الشكاوى التابعة لمجال إختصاصه<sup>2</sup>، وغير أنه إذا تعلق الشكاوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز سبعون مليون دينار جزائري، يتوجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

ونشير أنه وفيما يخص مجال إختصاص المدير الولائي للضرائب، أنه نظرا لعدم إنشاء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، فإن هذا الأخير يبقى مختصا بجميع أنواع الضرائب ما عدا تلك الداخلة في مجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات.<sup>3</sup>

- **رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب.**<sup>4</sup> بيت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب بإسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصهما.

وغير أنه تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بالقرارات في القضايا ذات مبلغ إجمالي لا يتجاوز خمسة ملايين دينار، وتمارس سلطة البت من طرف رئيس المركز الجوارى في القضايا التي تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه مليون دينار جزائري.

ومما يثار حول سلطة رؤساء هذه المراكز، أن هؤلاء يبتون في الشكاوى بإسم المدير الولائي للضرائب، في حين لم يوضح المشرع في النصوص الجديدة طبيعة العلاقة بينهم

1 - أنظر المادتين 160 و172، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 79 فقرة 1، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

3 - أنظر المادة 32، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، السابق الذكر.

4 - أنظر الفقرة 3 من المادة 76، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

وبين المدير الولائي للضرائب، وكما أن المشرع من خلال تحديد السقف المالي للقضايا التي يمكن لهم الفصل فيها، لم يحدد جهة الإختصاص في حالة تجاوز هذا السقف، إلا أن الإشكال قد يطرح على الصعيد القانوني فقط، نظرا لعدم بداية العمل بهذه المراكز في الوقت الحالي.

ونشير في الأخير أن لرؤساء الجهات السابقة الذكر تفويض جزء من صلاحياتهم للفصل في الشكاوى للمفتشين التابعين لهم مباشرة، وذلك لتخفيف العبء<sup>1</sup>.

### ثالثا: من حيث قرار الفصل.

وسنرى ذلك من حيث أوجه القرار ومضمونه وتبليغه.

1- **أوجه القرار:** تتخذ وتصدر الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها في إحدى الأوجه التالية<sup>2</sup>:

- قرار بالقبول الكلي للشكوى: وهنا تفصل الجهة المختصة بالإستجابة الكلية لطلبات المتظلم، ويكون ذلك من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه.

- قرار بالقبول الجزئي للشكوى، وهنا يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجزء الآخر، كمنحة جزء من التخفيض الذي طلبه.

- قرار بالرفض الكلي للشكوى: وفي هذه الحالة تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الإستجابة لكل طلبات الشاكي.

ب- **مضمون القرار:** يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي إستندت عليها الجهات الفاصلة لإتخاذ قرارها بشأن

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة 5 من المادة 172، والفقرة 3 من المادة 78، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses، 2010 ، dgi ,mf,alger ، p ، 21.

الشكوى المقدمة، و قد نص على ذلك قانون الإجراءات الجبائية من خلال أول صدور له على النحو التالي >> عندما لا يستجيب تمام الإستجابة للشكوى يبين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي بني عليها<sup>1</sup>، و تم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتصبح كالتالي: >> يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعته أسباب و أحكام المواد التي بني عليها<sup>2</sup>، و قد كان المشرع أكثر صرامة فيما يتعلق بتسبيب القرار مهما كان نوعه هذه المرة، و لكن يتضح أن هذا الإجراء مجرد من أي جزء في حال عدم قيام الجهة المختصة به، و من هنا فإن غياب تسبيب القرار أو الخطأ في ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي، و ما له إلا اللجوء إلى الطعن الإختياري أمام لجان الطعن أو إلى الطعن القضائي، و على هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقة و أساسيه للمكلف من دون إقتران عدم احترامه بجزاء معين، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصر أو تهمل في الكثير من الحالات الدراسة الجيدة و المعمقة للشكاوى المطروحة أمامها، و خاصة في حال كثرتها، على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها.

**ج-تبليغ قرار الفصل:** لم تنص قوانين الضرائب بمختلف أنواعها على قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بتبليغ قراراتها، وإستمر الوضع كذلك إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009، والذي تم بموجبه تتميم الفقرة الثالثة من نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي: >> ويجب تسليم الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.<<.

- وأما فيما يتعلق بكيفية التبليغ فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة،<sup>3</sup> وفي حين

1 - أنظر الفقرة 3، من المادة 79، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

2 - أنظر المادة 46، من قانون المالية لسنة 2011.

3 - أنظر المادة 99 فقرة 1، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

نصت هذه المادة على أن تكون التبليغات في ظرف مغلق لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة.

- ويتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر، وكما أنه يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للشاكي حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلًا له وأختار موطنًا له عنده.<sup>1</sup>

- وبالنسبة لتبليغ الشاكي من طرف الإدارة فقد ذهبت بعض الآراء الفقهية إلى وجوب استدعاء الشاكي شخصيًا وتسليمه القرار المتخذ،<sup>2</sup> وذهبت آراء أخرى إلى توظيف أعوان خاصين بذلك على مستوى الإدارة الجبائية حتى تزول كل الإشكالات المتعلقة بالتبليغ.<sup>3</sup>

- وأما فيما يخص شكل قرار التبليغ فقد حدده المشرع الجزائري من خلال وثيقة خاصة بذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - أنظر الفقرة 2 من المادة 99، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص، 28.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق الذكر، ص، 32.

<sup>4</sup> - أنظر الفقرة 3 من المادة 99، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

## المبحث الثاني: تسوية النزاع في مادة التحصيل الضريبي.

يعتبر التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهي المرحلة التي تلي عملية تحديد الوعاء التي تقوم بها الإدارة وفقا للتصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما تلي عملية تصفية الضريبة وذلك بحساب قيمتها المستحقة للخزينة العامة ومرحلة التحصيل أهم مرحلة كونها تهدف لجمع الحصيد كما أن غيابها يمكن أن يجعل جميع الخطوات السابقة لها، لا قيمة لها.<sup>1</sup>

ومن خلال هذا المبحث سنرى ما تناولته قوانين الضرائب بمختلف أنواعها حول ممارسة المتابعات في مجال تحصيل الضريبة، والتظلم أو الاعتراض الإداري على هذه المتابعات، وكذا الضمانات أو الإمكانيات الممنوحة للمكلفين أثناء القيام بإعتراضاتهم لدى إدارة الضرائب، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: كيفية ممارسة المتابعات الضريبية

المطلب الثاني: الاعتراض على المتابعات

المطلب الثالث: طلب إرجاء التسديد

## المطلب الأول: كيفية ممارسة المتابعات الضريبية.

إكتفى المشرع المالي الجزائري بإجراء إرسال الإنذارات الضريبية إلى أصحابها أثناء المرحلة الودية لتحصيل الضريبة ، في حين تناول إجراءات التحصيل الجبري للضريبة من خلال الباب الثاني من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان ممارسة المتابعات،<sup>2</sup> و تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين،<sup>3</sup> و قد أناط المشرع الجزائري عملية المتابعة في الأساس بقابضي

<sup>1</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156.

<sup>2</sup> - انظر قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر، ص 107، وأنظر كتاب قانون الإجراءات الجبائية، منشورات برتي، الطبعة الثانية، 2002، ص، 117 / أو أنظر: مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003، ص 183.

<sup>3</sup> - أنظر المادة، 145 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

الضرائب وأعاون المتابعة على مستوى قباضات الضرائب، و تجري عمليات المتابعة عن طريق الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحلات المهنية و الحجز و البيع.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات المهنية.

إستحدثت المشرع الجزائري هذا الإجراء بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2007،<sup>2</sup> والتي عدل من خلالها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي كانت تقتصر على إجراءات الحجز والبيع فقط، وتم فيما بعد إلغاء هذه المادة الأخيرة وتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>، وقد نظمت أحكام هذا القانون الأخير إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفق مجموعة من الخطوات والشروط،<sup>4</sup> نبرزها في ما يلي:

- **التنبيه أو الإخطار "le commandement"** : يجب أن يكون قرار الغلق مسبقا بتنبيه يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة ، و يعتبر التنبيه أول إجراء وجوبي يسبق عمليات المتابعة<sup>5</sup> يترتب على غيابه أو عدم إحترام شكله القانوني بطلان المتابعة ، حيث يشترط أن يحتوي الإخطار على إسم و لقب و عنوان المكلف بالضريبة و تحديد الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها و تواريخ إستحقاقها ، بالإضافة إلى إسم و لقب عون المتابعة ، وكما يجب أن يكون مؤرخا ومصادقا عليه من

<sup>1</sup> - أطلق المشرع الجزائري على عملية إرسال الجداول والإنذارات قبل استحقاق الضريبة إجراءات التحصيل، في حين نجده أطلق على إجراءات المتابعة بعد استحقاق الضريبة، الإجراءات التنفيذية، وذلك من خلال نص المادة 145 ، من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - أنظر الأمر رقم 96-31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر، عدد 85 بتاريخ، 31 ديسمبر 1996.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 200، من قانون المالية لسنة 2002.

<sup>4</sup> - أنظر المواد 145 و 146، من قانون الإجراءات الجبائية أو المواد 195 و 196، من قانون المالية لسنة 2002.

<sup>5</sup> - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses، op.cit ، P.55.

طرف قابض الضرائب المختص، ويشير في مضمونه على وجوب تسديد الضريبة وما ينجر عن عدم تسديدها من حجز لأموال المكلف و بيعها بالمزاد العلني.

- من حيث الجهة المختصة بإصدار قرار الغلق: يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه ، و يتم ذلك بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ، و يتمثل هذا الأخير في قابض الضرائب المختص بعملية متابعة و تحصيل الضريبة ، فبالنسبة للمدير الولائي يكون قرار الغلق بناء على تقرير قابض الضرائب الحالي أو قابضي الضرائب على مستوى مراكز الضرائب عند إنشائها ، وأما بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات فيكون ذلك بناء على تقرير قابض الضرائب على مستوى هذه الهيئة.

- من حيث تبليغ قرار الغلق: يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

- من حيث مدة الغلق: لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق للمحلات المهنية وفي جميع الأحوال مدة الست (06) أشهر.<sup>1</sup>

- من حيث المهلة القانونية لتنفيذ قرار الغلق: نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

وكما أن المشرع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراء الحجز والبيع، وترك الحرية لإدارة الضرائب لإختيار الإجراء التنفيذي المناسب لمتابعة وتحصيل الضرائب، وقد لا يتناسب ذلك في حالات المتابعة للمكلفين الذين يستغلون محلات مهنية، فمن الأولى أن تمارس إدارة الضرائب وفي جميع

<sup>1</sup> - أنظر المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية / أو المادة 187 من قانون المالية لسنة 2002، السابق الذكر.

الأحوال إجراء الغلق المؤقت تجاههم كوسيلة أولية للتحصيل قبل إجراء الحجز على محلاتهم المهنية.

وكما أن اقتصار المشرع على المحلات المهنية يطرح إشكالا حول نوعية هذه المحلات أو بالأحرى أنواع الأنشطة التي يشملها هذا الإجراء، وهل قصد المشرع بذلك أصحاب المهن فقط أو أن مجال إجراء الغلق المؤقت يتعدى ذلك إلى أصحاب الأنشطة التجارية الأخرى.

### الفرع الثاني: الحجز.

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقابض الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ التنبيه.<sup>1</sup>

ومن هنا كان المشرع الجزائري صارما في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنة بما هو ساري في قواعد القانون العام.

ومن أهم أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري.

و يعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراء إستثنائيا و صارما ، و كما أنه يختلف تماما عن إجراء حجز ما للمدين لدى الغير<sup>2</sup> و الحجز التنفيذي على أموال المدين الموجودة عند الغير<sup>3</sup> في القانون العام ، حيث بإمكان قابض

<sup>1</sup> - أنظر المادة 147، من قانون الإجراءات الجبائية / أو المادة 187 من قانون المالية لسنة 2002، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة، 667، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 681، من نفس القانون.

الضرائب و بموجب إشعار خاص<sup>1</sup> يعرف بالإشعار للغير الحائز L'avis à tiers "détenteur" حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير، و يقصد بالغير الحائز كل من المؤسسات المالية العمومية و الخاصة و كل المحاسبين العموميين لدى الإدارات و الهيئات العمومية ، و كذا الموثقين و المحضرين القضائيين و محافظي البيع ، والخبراء المحاسبين عند قيامهم بعمليات التصفية ، و كما يتوجب على هؤلاء المستأمنين على أموال المكلف بالضريبة التسديد عن المكلف من مبلغ الأموال التي بحوزتهم أو التي ستكون بين أيديهم إلى غاية إقطاع كل الضرائب المستحقة أو جزء منها.<sup>2</sup>

و أما الحجوز التنفيذية الأخرى و بما فيها حجز المحل التجاري فقد إكتفى المشرع المالي من خلال قانون الإجراءات الجبائية بالنص على أحكام التتبيه السابق للحجز و كذا تحديد الأحكام الخاصة بتكاليف حراسة المحجوزات<sup>3</sup> ، و على أن يتم تنفيذ الحجوز على يد أعوان المتابعة المؤهلين و تحت سلطة قابضي الضرائب ورقابة المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة ، و كما يمكن أن يسند تنفيذ الحجز إلى محضر قضائي بموجب تكليف من قابض الضرائب<sup>4</sup>، وأحال المشرع فيما يخص باقي الأحكام المتعلقة بالحجز إلى قواعد القانون العام.<sup>5</sup>

### الفرع الثالث: البيع.

بعد تنفيذ إجراء الحجز على أموال المكلف بالضريبة، تأتي مرحلة آخر إجراء تنفيذي لتحصيل الضريبة والمتمثلة في إجراء بيع المحجوزات.

<sup>1</sup> - نصت المادة 401، من قانون الضرائب المباشرة على أنه " ينتج الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المدين، في مجال الضرائب الامتيازية، من الطلب المنصوص عليه في المادة 384، الذي يكتسي مبدئيا شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 384، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 150، من قانون الإجراءات الجبائية.السابق ذكره.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 145، من نفس القانون.

<sup>5</sup> - أنظر المادة 146، من نفس القانون.

ويخضع تنفيذ المتابعات عن طرق البيع للشروط التالية:<sup>1</sup>

- أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية: حيث يتعين على قابض الضرائب أخذ رأي السلطة الرئاسية له والمتمثلة في كل من مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بحسب الحالة، ونلاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة هذا الرأي من حيث مدى وجوب التقيد به من طرف قابض الضرائب، في حين نجد التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب تنص صراحة على الترخيص من طرف المدير الولائي للضرائب.

- الترخيص بالبيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه: بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع.

- ويسقط شرط الترخيص من طرف الوالي في الحالات المستعجلة والتي يتعلق الأمر فيها بمحجوزات قابلة للتلف أو تلك التي تشكل خطرا على الجوار، حيث يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه.<sup>2</sup>

- وكما نص المشرع المالي على أن تتم البيوع العلانية لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي

<sup>1</sup> - أنظر المادة 146 فقرة أخيرة، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 146 ،من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 39 من القانون رقم، 05-16، المؤرخ في 31 ديسمبر 2005، و المتضمن قانون المالية لسنة 2006، (ج ر عدد 85 الصادرة في: 31 ديسمبر 2005).

البيع بالمزاد،<sup>1</sup> و حدد شروط البيع بالتراضي من خلال الفقرة الثانية من نص المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ، و لكنه لم يحدد الإجراءات الأخرى للبيع كتلك المتعلقة بالإعلان و الشهر و تقييم المحجوزات و المزاد العلني إلا فيما تعلق ببيع المحل التجاري ، و الذي تناول إجراءات بيعه بالتفصيل من خلال المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية و عبر ثلاث فقرات ، و بالتالي تخضع أحكام و إجراءات البيع فيما لم يرد فيه نص خاص بقوانين الضرائب إلى أحكام القانون العام.

وبعد أن تعرضنا إلى أهم الإجراءات التنفيذية لممارسة المتابعة، نشير إلى أن المشرع المالي تناول إجراء آخر ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتمثل هذا الأخير في الرهن العقاري.

### الرهن العقاري.

#### **L'hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables.**

بإمكان قابض الضرائب القيام بإجراء الرهن العقاري على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة لدى المحافظ العقاري على مستوى مديرية أملاك الدولة، وذلك بالنسبة لتحصيل جميع أنواع الضرائب والغرامات الجبائية المسند تحصيلها إليه، وتعفى إدارة الضرائب من حقوق تسجيل الرهن العقاري، ويحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل الأملاك العقارية ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو عند الإقتضاء جدول الدفع بالتقسيط بإسم المدين.<sup>2</sup>

بعد أن إستعرضنا ممارسة المتابعات لتحصيل الضرائب والرسوم نتناول التظلم في مجال التحصيل الضريبي بشأن هذه المتابعات أو الاعتراض على المتابعات كما عبر عنه المشرع من خلال الفصل الثالث من الجزء الرابع من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

<sup>1</sup> - أنظر المادة 152 فقرة 1، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - انظر المادة 17، من قانون المالية لسنة، 2006.

## المطلب الثاني: الاعتراض على المتابعات.

إن الاعتراضات التي يقدمها المكلف بالضريبة يمكن أن تكون على شكل اعتراض على إجراءات المتابعة التي تتعلق إما بعيب شكلي، أو موضوعي

## الفرع الأول: الاعتراض على سند التحصيل.

كل اجرا تقوم به قباضة الضرائب بغرض تحصيل الديون الجبائية يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بالاعتراض عليه، وهذا الاعتراض يجب أن ينصب على السند لوجود عيب شكلي في اجراء المتابعة ومثال على ذلك خلو الإنذار أو التنبيه من رقم الجدول مثلا قيام إدارة الضرائب بمباشرة تحصيل الضريبة في مكان الإقامة الجديد للمكلف<sup>1</sup>، ويشترط في هذا السند احترام آجال تقديم هذا الاعتراض، إذ يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان بالاعتراض في أجل شهرين اعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء وذلك يكون في حالة تقديم الاعتراض أمام الإدارة<sup>2</sup>، وذلك بحسب المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: الاعتراض على التحصيل الجبري.

عكس ما تطرقنا إليه بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلق أساسا بشكل الإجراء، فإن الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الالتزام في كل أو في جزء منه أو وجوب الوفاء به، والاعتراض يكون في

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر، 2011، ص 69.

<sup>2</sup> - عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 58.

<sup>3</sup> - نص المادة 153 مكرر 1، من قانون الإجراءات الجبائية (بعد تعديلها بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017).

موضوع المتابعة لا شكلها<sup>1</sup>، ويكون ضمن نفس الآجال المذكورة أي شهرين من تبليغ سند المتابعة

### الفرع الثالث: إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات.

ان المشرع بالرغم من إجازته للإدارة حجز أموال المكلف أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا من جهة، ومن جهة ثانية مكن المكلف بالضريبة بطلب إلغاء الحجز إذا ظهر له أن هناك أخطاء ارتكبت في حقه أثناء تنفيذ الحجز، ولكي يكون الحجز الذي تقوم به الإدارة قانونيا يجب توجيه الإعدار للمكلف بتسديد ما عليه من ديون.<sup>2</sup>

ونجد كذلك المشرع أجاز للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية أن يطالب باسترجاعها بشرط أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز أو الى مدير مديرية كبريات المؤسسات بحسب الحالة، ويكون ذلك خلال شهرين ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز وعلى أن يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ سواء بالرفض أو بقبول الطلب.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: طلبات إرجاء دفع الضريبة.

أجازت أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب، في إطار جملة من الشروط الآتي ذكرها.<sup>4</sup>

### الفرع الأول: التقدم بشكاية لدى إدارة الضرائب.

1 - أنضر المادة، 94، من قانون المالية، لسنة، 2002.

2 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 56.

3 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 30، وانظر أيضا المادة 153 و153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل بموجب قانون المالية، لسنة، 2017.

4 - مرحوم محمد الحبيب، "إرجاء دفع الضريبة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص: المنازعات الضريبية، 2003 ص ص 49 أو 52/ أنظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى الجهة المختصة بإدارة الضرائب، ينازع من خلالها في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، وكما يجب أن تكون شكايته ضمن الشروط المحددة في المواد 72.73.75.76. من قانون الاجراءات الجبائية.

### الفرع الثاني: المطالبة صراحة بالإستفادة من إجراء تأجيل الدفع.

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الإستفادة من إجراء إرجاء أو تأجيل دفع الضريبة المتنازع فيها، يجب عليه أن يطلب في شكواه الإستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية مع إبرازه بصراحة طلب إرجاء دفع حصة الضرائب التي هي موضوع نزاع.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: تقديم الضمانات.

نصت أحكام المادة 74 حين أول صدور لها بموجب المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 ، على إمكانية إستفادة المكلف بالضريبة من إجراء إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب شريطة أن يقدم ضمانات كافية لضمان تحصيل الضريبة، غير أن المشرع لم يحدد صراحة طبيعة ونوع هذه الضمانات. إلا أنه يجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية تودع لدى أمين الخزينة في حساب خاص أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة<sup>2</sup> و كما أن الحكمة من تقديم هذه الضمانات تتعلق بحالة رفض شكوى المكلف حول صحة أو مقدار الضرائب المتنازع بشأنها ، و من ثم وجود ما يغطي و يضمن تحصيل هذه الضرائب بعد تأجيل تسديدها و الفصل برفض شكوى المكلف، وبصدور قانون المالية 2005<sup>3</sup> حددت المادة 38 من هذا القانون آلية

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 44.

2 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 45.

3 - قانون رقم 04-21، مؤرخ في: 29 ديسمبر 2004 . والمتضمن قانون المالية لسنة 2005. ج ر. عدد 85. بتاريخ 30 ديسمبر 2004.

وصيغة واضحة للضمان المقدم من طرف المكلف بالضريبة المعني بطلب تأجيل التسديد ، و ذلك بأن يدفع هذا الأخير مبلغا يساوي 30% من قيمة الضرائب المتنازع بشأنها لدى قابض الضرائب المختص ، و كما حصر التعديل الوارد بموجب هذه المادة الأخيرة مجال تطبيق إجراء إرجاء الدفع على المنازعات المترتبة عن عمليات مراقبة التصريحات و التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية .الشاملة والمحددة في المواد : 18. 19. 20. 21 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup>، وكما تم تخفيض نسبة مبلغ الضمان إلى نسبة 20% من قيمة الضرائب محل النزاع بموجب التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2007 على نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>، وبصدور قانون المالية لسنة 2009 تم تعميم إجراء تأجيل الدفع على جميع أنواع الضرائب مهما كانت الجهة أو المصلحة التي فرضتها، وذلك من خلال إلغاء الفقرة الأخيرة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

وبمجرد صدور قانون المالية لسنة 2010 رجع المشرع، عن رأيه، وذلك بإعادة إدراج الفقرة الأخيرة التي تم إلغاؤها بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2009، و من ثم إقتصار تطبيق إجراء تأجيل الدفع مرة أخرى على الضرائب الواردة أو المترتبة على عمليات الرقابة الجبائية فقط.

<sup>1</sup> - أنظر المادة، 74 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر .

<sup>2</sup> - أنظر المادة 45، من القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 /12/2006. والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007، ج .ر . عدد 85. بتاريخ 27/12/2007.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 40، من القانون رقم 08\_21، المؤرخ في 30/12/2008. والمتضمن لقانون المالية لسنة 2009. ج .ر . عدد 74، بتاريخ 31/12/2008.

## ملخص الفصل الأول.

تعتبر دراسة تسوية المنازعات الضريبية أمام الإدارة الضريبية من المراحل الهامة والفعالة، فهي عبارة عن مرحلة حاسمة وضرورية.

فقد أوجب المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة اللجوء الى هذه التظلم الاداري وجعله شرط أساسي ليتمكن من اللجوء الى اللجان الإدارية أو لرفع دعوى أمام القضاء المختص للدفاع عن حقه واعتبر منازعة إدارة الضرائب في نفس الوقت وسيلة الإدارة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، فكلما تبين للمكلف عدم مشروعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها يمكنه اللجوء إلى الإدارة الضريبية من خلال تقديمه شكايته وفقاً للشروط والإجراءات القانونية ومن هنا الإدارة الجبائية يمكنها أن تستدرك الأخطاء المرتكبة من قبلها أو تصدر قراراً يتضمن رفضاً كلياً لطلبات المكلف أو تخفيضاً جزئياً أو كلياً للضريبة محل النزاع.

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

وفي مقابل ذلك نجد أن المشرع الجزائري منح للمكلف حق الاعتراض على هذه الإجراءات كما يمكنه أن يطلب إيقاف التسديد إلى غير ذلك من الحقوق الممنوحة له. وقد قيد المشرع الضريبي المكلف بعدة إجراءات وشروط منها ما يتعلق بالشكل والمحتوى وأخرى فيما يخص الآجال، والتي تتميز هذه الأخيرة عن غيرها من التظلمات الإدارية الأخرى والتي توجب على المكلف بالضريبة احترامها، حتى تتمكن إدارة الضريبة من التحقيق فيها، واتخاذ القرار بشأنها.

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

# الفصل الثاني

الفصل الثاني: تسوية النزاع امام لجان الطعن.

المبحث الأول: تشكيل واختصاص لجان الطعن.

المبحث الثاني: الإجراءات امام لجان الطعن.

ان اللجوء إلى اللجان أمر اختياري من قبل المكلف بالضريبة في حال عدم رضاه عن القرار المتخذ بشأن شكواه أمام الإدارة الجبائية، إلا أن لجوء المكلف بالضريبة إلى القضاء يمنعه من امكانية اللجوء إلى هذه اللجان<sup>1</sup>، ونلاحظ أن المشرع يسعى لمنح فرصة لحل منازعات الضرائب عن طريق هذه اللجان الإدارية إلى إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات لتحقيق العدالة الضريبية، وتوفير الوقت والجهد، وعدم إقبال الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات<sup>2</sup>، و يلجأ المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان الإدارية، إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>3</sup>

وقد كان اول ظهور لهذه اللجان في الجزائر من خلال إنشاء لجان خاصة بالضريبة المباشرة وفق الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، وأدخلت عليها فيما بعد تغييرات جوهرية لتصبح تختص بالنظر في المنازعات الخاصة بالضريبة المباشرة، والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال، واطافة الى هذه اللجان اوجد المشرع لجان المصالحة فيما تعلق بحقوق التسجيل ولجان الطعون الولائية المتعلقة أساسا بالتماسات العفو.<sup>4</sup>

وسنتناول هذا الفصل عبر مبحثين الأول ندرس فيه تشكيل اللجان واختصاصاتها وأما الثاني فسنخصصه للإجراءات امامها.

<sup>1</sup> - انظر المادة 80 فقرة 3، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - احمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص 106.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 36.

<sup>4</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماستر في الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق- الجزائر، 2011، ص 88.

### المبحث الأول: تشكيل واختصاصات لجان الطعن.

منح المشرع الضريبي فرصة لحل منازعات الضرائب عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصا للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، لكن يختلف اختصاص وكذا تشكيل لجان الطعن الإدارية بحسب أنواع اللجان.

ومما سبق سنحاول دراسة تشكيلة لجان الطعن الإدارية في المطلب الأول ونخصص المطلب الثاني لدراسة اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

### المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية.

ذكرنا سابقا بأن المشرع الجزائري قد أقر للمكلف بالضريبة الحق في تقديم الطعون أمام اللجان، وهذه الأخيرة تختلف تشكيلتها فيما كان موضوع منازعة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال أو حقوق التسجيل فلجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال تتضمن من بين أعضائها أشخاص يمثلون المكلف بالضريبة، عكس ما هو عليه الحال في لجنة المصالحة او لجان الطعن الولائي تكون تشكيلتها إدارية بحتة تقريبا،<sup>1</sup> وفيما يلي تشكيلة كل نوع من خلال الفرعين المواليين.

### الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال.

نصت عليها المواد 80 و81 وكذا 81 مكرر<sup>2</sup> من ق إج وقد تغيرت تشكيلتها وتسميتها اخر مرة بموجب قانوني المالية لسنتي 2016 و 2017، وقسمت هذه اللجان إلى لجنة الولاية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن واللجنة المركزية للطعن.

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 89.

<sup>2</sup> - انظر قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر (بعد التعديل بموجب المواد 21 و28 من قانون المالية 2016 و48 من قانون المالية 2017).

أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.

حسب نص المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج فإن تشكيلة لجنة الولاية للطعن تتكون من:

- ✓ محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.
- ✓ عضو 1 من المجلس الشعبي الولائي.
- ✓ ممثل 1 عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة و برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل 1 عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ✓ ممثل 1 عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ممثل 1 عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ✓ ممثل 1 عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ✓ المدير الولائي للضرائب ناو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليه الذي لهم على التوالي: رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة الضرائب يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.<sup>1</sup>

✓ يتولى مهام الكتابة موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه المدير الولائي ونلاحظ هنا استغناء المشرع عن رئاسة هذه اللجنة من طرف قاض قبل تعديل ق ا ج وتعويضه بمحافظ حسابات كرئيس للجنة، وكما نلاحظ ان إدارة الضرائب عضو فيها رغم انها تمثل خصماً للطاعن امام اللجنة، وكما ان كتابة او امانة اللجنة مسندة لها واما عن شروط العضوية في لجنة الولاية للطعن فقد حدد الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 وكذلك قانون الضرائب

<sup>1</sup> - انظر المادة 81 مكرر فقرة 1، من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 27، من الأمر رقم 16/14 المؤرخ في 28 ديسمبر، 2016، ج ر، عدد 77، الصادرة في 29 ديسمبر، 2016.

المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 360 فقد اشترطت في تحديد اختصاصات وتكوين وتنظيم لجنة الطعن للولاية أن يتوافر عضو اللجنة على ما يلي: <sup>1</sup>

- التمتع بالجنسية الجزائرية.
- التمتع بالحقوق المدنية.
- ان يكون للعضو معرفة كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- وكما يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط في حالة الوفاة، أو الاستقالة أو العزل.
- ويلتزم كل من أعضاء اللجنة المذكورة أعلاه بالسر المهني المنصوص عليه ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

ومن خلال الشروط التي يجب توفرها في الأعضاء الذين يكونون اللجنة الولائية للطعن غير انه يحق لنا أن نتساءل ما معنى أن يعين عضو من المجلس الشعبي للولاية في لجنة الطعن للضرائب المباشرة ثم يشترط في هذا العنصر أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية، وأن يكون متمتعا بحقوقه المدنية وإزاء هذه الوضعية فإنه يجب التأمل هل يمكن إيجاد عضو في المجلس الشعبي الولائي لا يحمل الجنسية الجزائرية أو يتمتع بحقوقه المدنية، وهنا نرى أنه قد يكون من الأحسن إعادة النظر في هذا الشرط،<sup>2</sup> وفيما يتعلق بالشروط الخاصة بتعيين الأعضاء فالمشروع يلزم توفر الشروط التالية:

أن يتم تعيين أعضاء لجنة الطعن الولائية بعد انتخاب المجلس الولائي.<sup>3</sup> ومدة العضوية فيها محددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، ذلك حسب المادة 81 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 47.

<sup>3</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 95.

وكما أن الأعضاء ملزمين بالمحافظة على أسرار المداولات والمناقشات التي بدونها كما انه في رأينا ملزمين بالمحافظة على أسرار التقارير التي تقدم من الادارة الضريبية والمكلفين وأعضاء لجنة الطعن للضرائب المباشرة ملزمون بالحضور لجلسات اللجنة، كما أن اللجنة ملزمة بإبداء رأيها في النزاع المطروح أمامها.<sup>2</sup>

وتعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرتين في الشهر و لا يكون اجتماعها صحيحا إلا بحضور أغلبية الأعضاء أو يمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة او ممثليهم للاجتماع و ذلك حسب المادة 81 مكرر 1 من ق. إ.ج.<sup>3</sup>

### ثانيا: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن.

بصدور قانون المالية لسنة 2016،<sup>4</sup> وبموجب نص المادة 27 منه تم انشاء اللجنة الجهوية للطعن وجاء نص المادة على النحو الآتي: تعدل أحكام المادة 81 مكرر من ق إ.ج وتحدد كما يأتي:

"تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال".<sup>5</sup>

حددت نص المادة 81 مكرر 1 من ق. إ.ج المعدلة تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن المتمثلة في:

1 - انظر المادة 81 فقرة 5، من ق. إ.ج، السابق ذكره.

2 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 41.

3 - أنصر المادة 81 مكرر 1، من ق إ.ج، السابق ذكره.

4 - عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 73.

5 - قانون رقم 15-18 مؤرخ في 18 ربيع الاول عام 1437، الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون الولاية لسنة 2016، ج ر، عدد 72، الصادر في 31 ديسمبر 2015.

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .
- ممثل (01) عن المديرية الجهوية للخرزينة برتبة نائب مدير .
- ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير .
- ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية. للضرائب برتبة نائب مدير .
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- مثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.<sup>1</sup> ومن خلال هذه التشكيلة نلاحظ محاولة المشرع اشراك العديد من القطاعات بغية تحقيق نوع من التعاون فيما بين الإدارة حيث أصبحت تقريبا ذات تشكيلة إدارية بحتة، ويظهر ذلك في غياب ممثلين عن المكلف، هذا ما يثير القلق بشأن حقوق المكلف التي كانت مضمونة من طرف القاضي عوض الخبير المحاسب، لذلك نقترح تعيين ممثلين عن المكلفين بالضريبة من اجل خلق نوع من التوازن بين المراكز القانونية.
- ونلاحظ ان أعضاء اللجنة الجهوية للطعن ملزمون بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.
- وتعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها 2 مرتين في الشهر ولا يصح اجتماعها غلا بحضور أغلبية الأعضاء ويمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة

<sup>1</sup> - أنصر المادة 81 مكرر 03، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

لسماع أقوالهم وعليه يجب إشعارهم بذلك قبل (20) عشرين يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع وذلك حسب المادة 81 مكرر فقرة 03 من ق. إج.<sup>1</sup>

### ثالثا: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن.

نظمتها المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، وتعتبر اللجنة المركزية للطعن أعلى لجنة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية، ويمتد اختصاصها بالنظر في الطعون والطلبات المقدمة إليها على كامل الإقليم الجزائري وعلى كل الضرائب المحصلة لفائدة خزينة الدولة والتي تزيد قيمتها عن (70.000.000 دج) ونظمها المشرع الضريبي بموجب المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية وتتشكل هذه الأخيرة مما يأتي:

- الوزير المكلف بالمالية او من يمثله يكون رئيسا للجنة.
- ممثل عن وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
- مثل الوزارة المكلفة بالتجارة برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزية للخزينة أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة الوطنية للتجارة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- مدير مديرية كبريات المؤسسات للضرائب او ممثله برتبة نائب مدير.

<sup>1</sup> - أنصر المادة 81 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

- كتاب اللجنة يعينهم المدير العام للضرائب من موظفي مصالح المديرية العامة للضرائب.

ونلاحظ أن أعضاءها ينتمون إلى عدة وزارات من جهة ولغياب الكلي لممثلي المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، حيث تمثل طرف واحد في النزاع وهي الغدارة الضريبية هذا ما ينقص من فعالية وحياء هذه اللجنة، لذلك نقترح أن يكون رئيس اللجنة من القضاة وتعين أعضاء.

وتجدر الملاحظة ان القوانين المحددة لتكوين أعضاء اللجنة المركزية للطعن لم تتعرض إلى شروط محددة بذاتها ويتضح لنا من خلال النظرة الأولية بان هذه اللجنة تضم ممثلي عدة وزارات هم برتبة مدير على الأقل كما انه يشترك في هؤلاء المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتجها الدولة من اجل الاستقرار العام ودفعة عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.<sup>1</sup>

واما عن كتابة اللجنة فتتكفل بها مصالح المديرية العامة للضرائب، حيث يعين المدير العام للضرائب أعضائها ويشترط في أعضاء اللجنة أن لا تقل أعمارهم عن 25 سنة وان يتمتعوا بحقوقهم المدنية.<sup>2</sup>

وكما ان ومدة العضوية في هذه اللجنة باستثناء ممثله إدارة الضرائب محددة بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد عملا بنص المادة 81 مكرر فقرة 05 من ق. إ.ج.<sup>3</sup>

وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة لأحد أعضاء اللجنة المركزية للطعن يتم القيام بتعيين جديد وذلك حسب نص المادة 81 مكرر فقرة 03 من ق. إ.ج.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 96.

<sup>3</sup> - انظر المادة 81 مكرر الفقرة 05، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

<sup>4</sup> - أنظر المادة 81 مكرر الفقرة 3، المرجع نفسه.

ويخضع أعضاء اللجنة المركزية للطعن إلى الالتزام بالسر المهني وهذا طبقاً لقانون الإجراءات الجبائية ، وهم ملزمون بالحضور لاجتماعات اللجنة التي تعقد مرتين في الشهر حسب جديد قانون المالية لسنة 2016 وكذا 2017، كما ألزم المشرع أعضاء اللجنة بالإطلاع على جدول الأعمال بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ، وتقوم اللجنة المركزية بإبداء آرائها فيما يتعلق بالطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة وأما للإستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي وتجتمع اللجنة لإبداء رأيها في الطلبات التي تقدم إليها من قبل المكلفين ولا يكون اجتماع اللجنة صحيحاً إلا إذا حضر اغلبية اعضائها.

ويجوز أن تقوم اللجنة المركزية للطعن باستدعاء المكلفين أمامها لسماع أقوالهم وتطلب منهم التوضيحات اللازمة المتعلقة بالموضوع.

وتتم هذه الإستدعاءات خلال عشرة أيام قبل تاريخ اجتماع اللجنة المركزية للطعن.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تشكيلة لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.

بالإضافة إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة ، و الرسوم على رقم الاعمال فإنه توجد لجان إدارية أخرى بإمكان المكلف اللجوء إليها في حالتين، الأولى في حالة ما إذا كان في عوز أو ضيق في حالة المالية، والتي لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون أمام الإدارة الجبائية، والثانية يتم اللجوء إليها إذا كان الموضوع احتجازه يتعلق بحقوق التسجيل، والتي أراد المشرع إخضاعها إلى لجان خاصة حيث تتمثل الأولى في لجان المصالحة، والثانية تتمثل في لجان الطعن الولائي، والهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريبا وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

1 - حسين فريجة، مرجع السابق ذكر، ص 43.

2 - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 109.

أولاً: تشكيلة لجان المصالحة للطعن.

تلجأ الادارة إلى لجنة المصالحة فيما يخص حقوق التسجيل من أجل إعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل، المصرح بها من المكلف بالخرينة لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة وقد تم استحداث هذه اللجان على مستوى المديریات الولائية للضرائب بموجب قانون التسجيل، حيث كانت تسمى لجنة التوفيق الولائية، قبل صدور قانون المالية لسنة 1991<sup>1</sup> وبعد التعديل بموجب قانون التسجيل تم استحداث هذه اللجنة بتسمية أخرى وهي لجنة المصالحة.

وبالرغم من هذا التعديل إلا أن المشرع لم يغير من تشكيلتها ولا في اختصاصاتها، والمشكل المطروح أمامنا هل هذا اللجوء اختياري أو إجباري؟ لذلك سنتناول في هذا الفرع تشكيلة لجنة المصالحة.

وفقا للمادة 38<sup>2</sup> مكرر 2 من ق إ ج وجدها تتكون من:

- ✓ مدير الضرائب الولائية رئيسا.
- ✓ مفتش التسجيل.
- ✓ مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.
- ✓ قابض الضرائب المختلفة.
- ✓ مفتش الضرائب المباشرة.
- ✓ موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعينة.
- ✓ ممثل عن إدارة الولاية.

<sup>1</sup> - قانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر، عدد 57، الصادرة في 31 ديسمبر 1990.

<sup>2</sup> - انظر المادة 38 مكرر 2، من ق. إ ج، السابق ذكره.

وما يمكن ملاحظته في القانون الجزائري أن هذه اللجنة يترأسها المدير الولائي للضرائب عكس ما هو معمول به في فرنسا، فلجنة المصالحة يترأسها قاضي عادي وتضم 08 أعضاء من كل الفئات المعينة وتتمثل هته الأعضاء في:

✓ مدير المصالح الجبائية.

✓ ثلاثة موظفين من المديرية العامة للضرائب.

✓ موثق.

✓ ممثلين عن المكلفين.<sup>1</sup>

ثانيا: تشكيلة لجان الطعن الولائية (لجان التماس العفو).

أ-تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب.

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 يعينها المدير الولائي للضرائب.

ويعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.<sup>2</sup>

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 58.

2 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 53.

ب-تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.

وتتشكل من:

- ✓ المدير الجهوي كرئيس.
  - ✓ المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالمنازعات.
  - ✓ المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالعمليات الجبائية.
  - ✓ مديرين ولائيين يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة.
- ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب.<sup>1</sup>

ج-تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

وتتشكل هذه اللجنة من:

- ✓ مدير كبريات المؤسسات عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للمنازعات لدى المديرية عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للتسيير لدى المديرية عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للحماية البترولية عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للرقابة الجبائية لدى المديرية عضوا.
- ✓ - قابض المديرية عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للجان الطعن لدى مديرية المنازعات الجبائية عضوا.
- ✓ - المدير الفرعي للتقييم الجبائي لدى مديرية العمليات الجبائية والتحصيل عضوا.

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص ص، 54-55.

ويقوم بكتابة رئيس المكتب المكلف بالمنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

سنتعرض في هذا المطلب على توضيح اختصاصات كل لجنة على حدا لان اختصاصات كل لجنة تختلف من حيث نظرها للحصص الضريبية من حيث القيمة، وهذا يقتضي منا أن نقوم بتوضيح دور كل لجنة<sup>2</sup>، وهذا ما ستدرسه خلال هذا المطلب، وذلك بتقسيمه إلى:

(الفرع الأول) سنعرض فيه اختصاصات لجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال و (الفرع الثاني) نتناول فيه اختصاصات لجان المصالحة ولجان الطعن الولائي.

### الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتقييم على رقم الأعمال.

حتى ينعقد إختصاص هذه اللجان يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد اختار اللجوء إليها وأنه لم يقدم طعنا بخصوص النزاع أمام الجهات القضائية المختصة ويقدم طعنه أمام هذه اللجان في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تلقيه لقرار المدير الولائي وحيث كانت هذه المدة في السابق شهرين فقط، سواء برفض شكواه كلياً أو جزئياً ويختلف اختصاص كل لجنة حسب قيمة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 119.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 48.

<sup>3</sup> - انظر المادة 80 فقرة 1، بعد تعديلها بموجب المادة 40، من قانون المالية، 2012.

ونشير إن اللجان الإدارية للطعن لا تثبت بشأن جباية الغير المباشرة وحقوق التسجيل.

وعند الحديث عن الاختصاص نجد بأن هذه الأخيرة مقيدة في إطارها نوعيا و مكانيا وإقليميا، فمن حيث الاختصاص النوعي مثلا تدخلها لا يشمل إلا منازعات الوعاء، دون منازعات التحصيل، فهذه الأخيرة لا يمكن الطعن فيها أمام لجان الطعن الإدارية هذا ما يفهم خلال أحكام المادة 1/81 من ق إ ج<sup>1</sup> التي تنص على أنه: "يمكن أن تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلف بالضريبة المتعلقة بالضريبة المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حق تشريعي أو تنظيمي" وكما ان مجال اختصاص هذه اللجان مختلف عن بعضها البعض باختلاف الحصص الضريبية المتنازع عليها.

#### أولا: اختصاص لجنة الولاية للطعن.

تختص لجنة الولاية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها من طرف المكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه وتبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة والرامية إلى:

- الطلبات التي تتعلق بالعمليات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال) التي تقل على مليونين دينار أو تساويها، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>2</sup>

ويجب أن تقدم الطلبات أمام اللجنة خلال 04 أشهر من تاريخ رد المدير الولائي عن الطعن الإداري

<sup>1</sup> - أنظر المادة 1،/81 من ق إ ج، السابق ذكره.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 81 مكرر/1، من ق ا ج، (بعد التعديل بموجب احكام قانون المالية 2016).

وعلى المكلف تقديم الطعن في اجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

أما عن اجتماعات اللجنة فتكون بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر.<sup>1</sup> ويشترط لقبول الطعن أمام اللجنة ألا يكون الطعن قد رفع للجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.<sup>2</sup>

### ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

تبدي اللجنة الجهوية للطعن رأيها فيما يتعلق بالطلبات والطعون التي ترمى للحصول إما على إصلاح أخطاء مرتكبة في حساب الضريبة أو وفائها، وإما لاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا عملا بأحكام المادة 1/81 من ق إ ج.<sup>3</sup>

ويكون اختصاص هذه اللجنة للنظر في الطعون المرفوعة بالنسبة للحقوق للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال التي تفوق (20.000.000 دج) ونقل أو تساوي (70.000.000 دج)، وذلك بحسب المادة 81 مكرر فقرة 02 من ق إ ج وكما يشترط المشرع الجبائي لقبول الطعون المدفوعة من طرف المكلفين بالضريبة أمام هذه اللجنة عدم رفع طعن أمام المحكمة الإدارية، وهو شرط عام ينطبق على مختلف اللجان وهذا حسب المادة 80 فقرة 03، من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>4</sup>

1 - انظر المادة 80، من ق إ ج، السابق ذكره.

2 - ريم مراحي، الضريبة على العقار أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة الجزائر، السنة الجامعية، 2015/2016، ص 46.

3 - انظر المادة 3/81، من ق إ ج، السابق ذكره.

4 - انظر المادة 3/80، من ق إ ج، السابق ذكره.

### ثالثا: اختصاص اللجنة المركزية للطعن.

- تختص اللجنة المركزية للطعن طبقا لنص المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها من طرف المكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، وتبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة والرامية إلى:
- إما تصحيح الأخطاء المرتبكة في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>1</sup>
  - الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق ان أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.
  - القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: اختصاصات لجان التوفيق ولجان الطعن الولائية.

على عكس اللجان في مادتي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال التي يتقدم إليها المكلف بالضريبة بطعونه بعد رد الإدارة على تظلمه فإن لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل تدخلها يكون سابقا على صدور سند التحصيل، فدور اللجنة هنا يعتبر دورا توفيقا بين مصلحة الخزينة ومصلحة المدينين بالضريبة.<sup>3</sup> أما لجان الطعن الولائية تختلف صلاحيتها على المستوى الولائي والجهوي والمركزي، لذلك سنتناول في هذا الفرع ما يلي:

#### أولا: اختصاص لجان الطعن الولائية.

<sup>1</sup> - انظر المادة 1/81، من ق إ ج، السابق ذكره.

<sup>2</sup> - انظر المادة 81 مكرر/3، من ق إ ج، السابق ذكره.

<sup>3</sup> - خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 67.

ثانيا: اختصاص لجان الطعن المصالحة.

أولا: اختصاص لجان الطعن الولائية.

ويختلف اختصاص لجان الطعن الولائية حسب قيمة ومقدار القيم الضريبية المتلمس الإعفاء أو التخفيض.

أ - اختصاص لجنة الطعن على المستوى المدرسة الولائية.

تختص هذه اللجنة للنظر في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب والمعروضة عليها من طرف هذا الأخير لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ 5.000.000 دج أو تساويه ويوجد نوعين.

1-الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية.

الأصل أنه لا يجوز طلب الإبداء أو التخفيض من الضرائب بالأخص للحقوق الاصلية، واستثناءا يوجد ذلك إذا اثبت المكلف عوزه أو ضيق الحال وهذا ما ورد في نص المادة 192<sup>1</sup> من قانون الإجراءات الجبائية

2-الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية.

يجوز للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم طلبه إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون مرفقا بالوثائق اللازمة، ويجب على هذا المكلف أن يرفق طلبه بكشف تسديد الحقوق الأصلية، لان تسديد هذه الأخيرة يعد إجباري قبل اللجوء إلى هذه اللجنة.<sup>2</sup>

1 - أنظر المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

2 - خرشى إلهام، المرجع السابق، ص 68.

إذا فلجنة الطعن الولائي على مستوى الولاية تختص باستقبال الطعون التي يرمي المكلف بدفع الضريبة من وراء ذمته تجاه الحصص المفروضة عليه، سواء الطلبات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة أو قابضي الضرائب المختلفة، والحصة الضريبية التي تتعلق باختصاص هذه اللجنة أيضا تشمل مبلغ الضريبة الرئيسي بالإضافة إلى مبلغ الزيادات المتعلقة بالوعاء الضريبي، وكذلك الشأن بالنسبة لغرامات التحصيل، و للإشارة فقط إلى قيمة الحصة التي تختص بها لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية فقط كانت الحصة إلي تخص فيها اللجنة تكون اقل من 2.500.000 دج ولكن أثر التعديل أصبحت اقل 5000.000 دج.<sup>1</sup>

#### ب- اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية.

إذا لم يجد المكلف ردا إيجابيا لطلبه من اللجنة الولائية بخصوص التماسه سواء كان الرد إما بالرفض الكلي أو الجزئي، وإذا تجاوزت الحصة الضريبة موضوع الالتماس هنا يجوز له أن يلجا إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي وصاحبه الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 5000.000 دج.<sup>2</sup>

#### ج- اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديريات المؤسسات الكبرى.

نصت المادة 173-3 من ق إ ج على انه يمكن للمكلفين بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 94،<sup>3</sup> من ق إ ج حيث لم تحدد هذه المادة مجالا ماليا لهذه الطلبات.

<sup>1</sup> - انظر المادة 4 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 229 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة، 2005، ج ر، عدد 52 الصادر في، 26 يوليو 2005.

<sup>2</sup> - خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 68.

<sup>3</sup> - أنظر المادة 94 من ق إ ج، القانون السابق ذكره.

وكما انه جاء في التعليمات العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2010 أن هذه اللجنة تختص بطلبات العفو للمكلفين التابعين لها مهما كانت مبالغ طلباتهم، وأما بخصوص الحصة الضريبية موضوع الطلب الإعفاء أمام أي لجنة من لجان العفو السابق ذكرها فتشير أنها قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات المتعلقة بها، ومثال ذلك ضريبة الدخل الاجمالي على الأرباح مضاف عليها غرامة الوعاء وعقوبة التأخير المرتبطة بها، أي أنها تختص بطلبات المكلفين المسيرة ملفاتهم من طرف مديرية كبريات المؤسسات.<sup>1</sup>

### ثانيا: اختصاص لجنة المصالحة.

عندما تتأكد الإدارة من وجود نقص من الثمن المصرح به أو في التقديرات المقدمة من طرف المعنين فإنها تلجأ أولاً إلى الطريق الودي قبل أن تعيد الثمن في محاولة منها الحصول على اعتراف بهذا النقص، وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المعنى، فتستدعي الأطراف لتعرض عليهم الاتفاق على مبلغ النقص، فإذا قبل ذلك فإنهما يقومان بإنشاء عقد يلتزمان من خلاله يدفع الرسوم المستحقة والتي تمثل المبلغ الناقص، وفي حالة عدم وجود اتفاق ترفع الإدارة الأمر على لجنة المصالحة<sup>2</sup>، أين تختص هذه الاخيرة بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة في ميدان التسجيل والمتعلقة بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية ن أو حث الانتفاع بالأموال العقارية وحق الاتجار والمحلات التجارية والسفن.

وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والغرامات التي هي مطالب بها خلال 10 أيام يحدد في حقه سند التحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في القانون.

<sup>1</sup> - بدائية يحي، المرجع السابق، ص ص 102-103.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 80.

وفي حالة النقص في الثمن أو في التقدير تضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها النسب التالية:

✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه.

✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج أو يقل أو يساوي 200.000 دج.

✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

وبالتالي فعن دور هذه اللجان يعتبر دورا توفيقا وممرا إجباريا في نفس الوقت قبل تحديد ضريبة التسجيل.

كما أن اختصاص هذه اللجنة يمتد إلى مجال الضرائب على الأملاك المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث انه في حالة وجود اعتراض على تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة، فإنه يمكن التماس لجنة المصالحة لإبداء الرأي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 97.

### المبحث الثاني: الإجراءات امام لجان الطعن.

للمكلف بالضريبة قبل ان يتبع طريق الطعن القضائي ان يسلك طريق الطعن لدى لجان الطعن الضريبية، لكن رغم كون الطعن أمام هذه الأخيرة إجراء اختياري بالنسبة للمكلف إلا أن المشرع الجزائري قد حاول من خلاله إدراج جميع المواد المتعلقة بتنظيم وتكوين لجان الطعن إلى توضيح الرؤية للإدارة والمكلف على حد سواء فيما يتعلق بإجراءات وشروط تقديم الطعون من جهة ولتحديد كيفية سير أعمالها من جهة أخرى.<sup>1</sup>

لذلك سوف نحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم الإجراءات التي يقوم عليها الطعن أمام اللجان كمطلب أول وصدور آراء اللجان كمطلب ثاني.

#### المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية وسير أعمالها.

نقصد بإجراءات الطعن أمام اللجان، كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي، وفي هذا الصدد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصالح إدارة الضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، حيث جعل المشرع الجزائري اللجوء إلى هذا النوع جوازياً ومنه فالمكلف الذي لم يرض بقرار إدارة الضرائب له الاختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه.

وبالرغم من أن هذا الإجراء اختياري إلا أن المشرع أحاطه بمجموعة من الشروط يترتب على احترامها بطلان هذا النوع من الطعون<sup>2</sup>، لذلك سوف نحاول أن نسلط الضوء على إجراءات وسير عمل لجان الطعن للضرائب والرسوم على رقم الاعمال كفرع أول وإجراءات وسيسر عمل لجان الطعن في مادة حقوق التسجيل كفرع ثاني، ونحصر الفرع الثالث للجان الطعن الولائي

<sup>1</sup> - عبد الوروف مسعودي، المرجع السابق، ص 90.

<sup>2</sup> - بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 113.

الفرع الأول: إجراءات سير عمل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة.

حتى تكون الطعون المقدمة أمام لجان الطعن على مستوى الولاية أو اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية مقبولة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط الشكلية وأخرى موضوعية هي نفسها الواردة في الشكوى الأولية المقدمة إلى الجهة المختصة إضافة إلى شروط أخرى.

وسوف نتناول في هذا الفرع ما يلي:

أولاً: إخطار لجان الطعن الإدارية.

ثانياً: شروط قبول طلب المكلف.

ثالثاً سير عمل لجان الطعن الإدارية.

أولاً: إخطار لجان الطعن الإدارية.

بعد أن تتخذ ادارة الضرائب قرارها بالرفض وعندما يصل قرار للمكلف بالضريبة فإن المكلف إذا رضي بالقرار المتخذ فهنا تنتهي المنازعة، أما إذا لم يرضه القرار المتخذ كان من حقه أن يتقدم بطلب إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال.<sup>1</sup>

ثانياً: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن.

منح القانون الحق للمكلف بأن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة بعد اطلاعه على قرار إدارة الضرائب، لكن باحترامه لبعض الشروط وهي:

أ: الشروط الشكلية لقبول الطلب.

<sup>1</sup> - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية للضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 66.

لم ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابقا ولا القوانين المعدلة أي شروط فيما يتعلق بالطلبات المقدمة لهذه اللجان، ولا شكل خاص بها إلا فيما يتعلق بالجهة التي يتم توجيه التظلم إليها أي رئيس لجنة، لكن في سنة 2010 صرح القانون بالشروط الشكلية الأخرى بعدما كانت سابقا تستشف ضمنا من أحكام قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

**1-الصفة والمصلحة:** يجب أن يكون المكلف هو نفسه صاحب الحق الذي اعتدى عليه كما يمكن لغير المكلف بالضريبة أن يتقدم بالطعن وفقا لأحكام الوكالة المذكورة سابقا في الفصل الأول.

**2- صدور قرار التظلم الإداري المسبق:** يجب أن يكون المكلف قد تقدم بالشكوى إلى المدير الولائي للضرائب، والزامية هذا الشرط لتقديم الطعن أمام اللجان الإدارية وفقا للمادة 80،<sup>2</sup> الفقرة الأولى التي تنص:

يمكن حسب الحالة المكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.<sup>3</sup>

**3-عدم رفع المكلف دعوى أمام المحكمة الإدارية:** اللجوء إلى المحكمة الإدارية يوقف الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية، وبذلك يعتبر الطعن أمام الجهة القضائية المختصة آخر طريق أمام المكلف، حيث تنص المادة 80 من ق إ ج الفقرة الثالثة منه على: "... لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية..."<sup>4</sup>

1 - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص 84.

2 - انظر المادة 80، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

3 - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص 85.

4 - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص 86.

4- شرط الميعاد: أوجب المشرع في البداية المكلف بتقديم طعنه في أجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 تم تمديد هذا الأجل إلى مدة شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، وبصدور قانون المالية 2009 جعل المشرع الأجل هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب، ولا يفهم لماذا قام المشرع بتمديد الأجل وخاصة أن هذا الطعن اختياري.<sup>1</sup>

أما فيما يخص أجل فصل هذه اللجان في الطعون المرفوعة إليها فقد حددتها المادة 80 فقرة 1 الفقرة الثانية من ق إج التي تنص على : "تلتزم 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 تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن...".

5- أن يقدم الطعن إلى رئيس لجنة الطعن المختصة: ويتم ذلك بناء على الحصة الضريبية المفروضة وعلى المعيار الإقليمي، حيث يتولى المكلف بتقديم تظلم إداري مسبق على الطعن القضائي لدى لجنة من اللجان الإدارية للطعن، وإلا عاد غير سليم من زاوية اختصاص إحداها دون غيرها،<sup>2</sup> وعليه يجب على المتظلم تقديم طلبه لإحدى اللجان الثلاث المختصة حسب قيمة الضريبة.

#### ب- الشروط الموضوعية.

<sup>1</sup> - بدائية يحي، المرجع السابق، ص ص، 113 و 114.

<sup>2</sup> - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص 87.

من مصلحة المكلف أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة، حيث يتعرض للأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب ويمكن للمشتكي أن يعرض على لجان الطعن الإدارية ما يلي:

**1- ذكر الضريبة المعترض عليها:** وذلك بعرضه الأسباب التي تدفعه إلى رفض تأسيس الضريبة، وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة جلية وان يرفق إن أمكن وثائق الإثبات.<sup>1</sup>

**2- استعراض الطلبات والدفع:** إن لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية فإنه بإمكانه أن يوضح العمليات التي قامت بها، وعليه أن يبحث على من يقع عليه عبء الإثبات، فإذا كان بيد الإدارة على المشتكي أن لا يتأخر في الإشارة إليه بوضوح في طلبه، وأما إذا وقع عبء الإثبات عليه، وجب عليه أن يثبت ذلك بكل وسائل الإثبات، وهذه الأخيرة تتمثل في مختلف الحجج والمبررات والواقعية والقانونية التي تدعم طعنه وبعد عرض الدفع على المكلف أن يبين بوضوح في طلبه المقدم إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مبلغ التخفيض المرغوب، وذلك بدقة وإما أن يبين بوضوح إدعاءاته دون غموض، ويبين القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة.<sup>2</sup>

### ثالثا: سير عمل لجان الطعن الإدارية.

تقوم لجان الطعن بدراسة الملفات وفحصها، وتطلع على التقارير المرسلة من طرف المدير الولائي، وتقوم باستدعاء المكلفين أو ممثليهم القانونيين لسماعهم.<sup>3</sup> وتجتمع اللجان الثلاث لدراسة طعون المكلفين مرتين في الشهر بدعوة من رئيسها

1 - فاطمة بن حديد، المرجع السابق، ص 88.

2 - المرجع نفسه، ص 90.

3 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 75.

ولا يكون الاجتماع صحيحا إلا إذا بلغ عدد الأعضاء النصاب القانوني المتمثل في أغلبية الأعضاء.<sup>1</sup>

وتقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم، لذلك يجب ان تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعاتها، حيث نجد مجلس الدولة اعتبر خرق الإدارة للإجراء الجوهري المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة هو الإخلال بحقه في الدفاع وذلك في قرار رقم 006526، المؤرخ في 25/03/2003.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.

إذا كانت إجراءات الطعن أما لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم رقم الاعمال تتم بصفة عادية إثر تلقي المكلف قرار الرفض الكلي أو الجزئي من مدير الضرائب للشكاية، فإن إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة تتميز عن الأولى من منطلقين:

- الأول: من منطلق وقت تقديم الطلب حيث أنه بالنسبة للطعن أمام لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل فإن ذلك يتم قبل صدور القرار النهائي المتعلق بالزيادات في الحقوق
- الثاني: من منطلق كيفية اللجوء إلى اللجنة أو اللجنة التي يوجه لها المكلف طعنه.<sup>3</sup>

### أولاً: إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة في مادة حقوق التسجيل.

تتم الإجراءات أمام لجنة المصالحة على إثر إثبات الإدارة نقصان الثمن المصرح به، أو التقديرات المقدمة من الأطراف وقبل أن تعيد تقييم الثمن، تحاول بطريقة ودية أن

<sup>1</sup> - خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 71.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 72.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 74.

تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين، وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي فإنه يطرح النزاع على لجنة المصالحة، وعليه فإن هذا يتم على مرحلتين:<sup>1</sup>

#### أ-مرحلة الاتفاق الودي.

وفيها تقوم الادارة بدعوة طرفي العقد، أي البائع والمشتري لتقوم بالتقييم الذي توصلت إليه، فإذا قوبل التقييم بقبول الطرف المقابل للإدارة، وهما البائع والمشتري يقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه بدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، وبشكل هذا التعهد بعد الإمضاء عليه من الأطراف والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، عقد يلتزم بمحتواه كل الأطراف المعنية.<sup>2</sup>

#### ب-مرحلة المصالحة الإدارية.

تقوم هذه المرحلة في غياب الاتفاق الودي، فترفع الإدارة الأمر إلى لجنة المصالحة.<sup>3</sup> كما نصت المادة 438 مكرر 2 ج من ق إج على ان يستدعى المكلفون للاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيلًا مؤهلاً قانوناً.

وحيث ان قانون الإجراءات الجبائية غير واضح بهذا الخصوص، فإذا كان من حق المكلف اللجوء إلى لجنة المصالحة، فهل تستطيع الإدارة رفض هذا الأمر؟ وبعبارة أخرى، المشرع لم يوضح مدى إلزامية اللجوء إلى هذه اللجنة، وهل الإدارة مجبرة على إحالة

1 - عبد الرؤوف مسعود، المرجع السابق، ص 127.

2 - المرجع نفسه، ص 128.

3 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 57.

4 - انظر المادة 38 مكرر 2، من ق إج، معدلة بموجب المادة 38، من الامر رقم 13/10، المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن ق م لسنة 2011، ج ر، عدد 80، الصادر في 30 ديسمبر، 2010.

محضر المعاينة المتعلق بإعادة تقدير الأملاك قبل إصدار قرارها النهائي المتضمن الزيادة في رسوم التسجيل خاصة في حالة عدم طلب المكلف ذلك.

وإذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف، أو إذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة تصدر اللجنة رأياً يبلغ إلى المكلف بالضريبة، يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية، وذلك في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ تبليغ رأي اللجنة، وتبلغ هذه الزيادات إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

وتتص المادة 38 مكرر 2 من ق إج، أن إدارة الضرائب تستطيع أن تثبت الفارق في تصريح المكلف بشتى وسائل الإثبات الملائمة مع الإجراءات الخاصة في مادة التسجيل وفي اجل أربعة (04) سنوات ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح.<sup>1</sup>

### ثانياً: سير عمل لجنة المصالحة.

تجتمع اللجنة بدعوى من رئيسها المتمثل في المدير الولائية للضرائب وذلك بعد بلوغ انصاب القانوني لعدد الأعضاء، وإلا اعتبرت المداولات غير صحيحة.

يكلف بالحضور الخاضع للضريبة بموجب رسالة مع الإشعار بالاستلام، والذي يجب أن يرسل خلال أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح، وهذا الإجراء هو إجراء جوهري يترتب على خرقه إلغاء الضريبة المفروضة، وهذا ما أكده مجلس الدولة الضريبية في قراره رقم 98/31، المؤرخ في 25/02/2003، وجيب ان تبلغ الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعاتها.

### ثالثاً: إجراءات الطعن وسير عمل لجان الطعن الولائية.

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 49.

تختص هذه اللجان في النظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب المختلفة، ولكن كما هو الحال بالنسبة للجان السابقة سيوف نتناول فيما يلي: شروط قبول تقديم الطلب وسير عمل اللجان.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائية.

سنحاول تسليط الضوء على شروط قبول الطلب والتحقيق في الطلب واتخاذ القرار.

#### اولا-شروط قبول الطلب.

إن مجال اختصاص هذه اللجان يتمثل في طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومبالغ عقوبات تحصيل الغرامات والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل، وتحتاج طلبات المكلفين حتى في هذه الحالة إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية تستوجب توفرها حتى يكون الالتماس مقبولاً.<sup>2</sup>

#### أ-الشروط الشكلية.

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرسال الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية الذي يقع له مكان فرض الضريبة مع إرفاقها بالإنداز الخاص بالدفع، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يجب ذكر رقم المادة التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات وضمن الجدول الضريبي، وورد في التعليمات التوضيحية للإدارة الجبائية أن تحرر هذه الطلبات على ورق عادي، على أن ترفق بجميع الوثائق الضرورية، وفي حالة عدم وجودها على المكلف ذكر رقم المادة الضرورية موضوع الطلب.

1 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 50.

2 - نفس المرجع، ص 51.

كما ورد أن الشروط الشكلية لهذه الطلبات هي نفسها المطلوبة في الشكوى باستثناء شرط الميعاد المتعلق بهذه الأخيرة وذلك باعتبار الطلب غير نزاعي ويرتبط بالتماس عفو ومساعدة الإدارة الضريبية.

وبالتالي فمن خلال ما جاء في المادة 93،<sup>1</sup> من ق إج فإن جميع طلبات العفو الخاصة بالمكلفين الموجودة ملفاتهم على مستوى المديرية الولائية للضرائب توجه إلى المدير الولائي للضرائب لتلك الولاية بما في ذلك طلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وبغض النظر عن مبالغ هذه الطلبات لأن الإحالة على اللجنة الجهوية للطعن إجراء داخلي للإدارة الجبائية، أما فيما يخص طلبات المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه بإمكان هؤلاء تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93،<sup>2</sup> من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى أنه تخول سلطة البت في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مدير المؤسسات الكبرى بعد أخذ رأي اللجنة المختصة.

وعلى هذا الأساس فإن طلبات العفو المتعلقة بهؤلاء المكلفين ترسل إلى مدير المؤسسات الكبرى ومهما كانت المبالغ المرتبطة بهذه الطلبات.<sup>3</sup>

#### ب- الشروط الموضوعية.

إن إلتماس الإبراء أو التخفيض من الضريبة يجب أن يكون ومبررا، وعلى المكلف أن يقدم الحجج الأزمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار، غير أنه لا بد أن نفرق بين الطلبات المتعلقة بحقوق الأصلية والطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية.<sup>4</sup>

1 - انظر المادة 93، من قانون الاجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة، 42 من القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر، عدد، 72 الصادر في 29 ديسمبر، 2011.

2 - انظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

3 - يحي بدائرية، المرجع السابق، ص ص، 126-128.

4 - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 52.

**1-الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية:** يجوز للمكلفين بالضريبة التماس الإعفاء من الضرائب المرفوضة قانونا أو التخفيف منها بشرط توفر حالة العوز أو ضيق الحال والتي تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة ويجب على هؤلاء إثبات الحالة أو الوضعية بجميع وسائل الإثبات.<sup>1</sup>

**2-الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية:** يمكن للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم التماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون طلبه مرفقا بالوثائق اللازمة، وذلك في أي وقت دون أن يكون مقيدا بفترة زمنية محددة للإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي تعرض لها سواء تعلقت بالوعاء أو بالتحويل.<sup>2</sup>

ولتمكين اللجنة من إبداء رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها يجب على المكلف المعني أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية وبالأخص بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء الى هذه اللجنة.<sup>3</sup>

### ثانيا: سير عمل لجان الطعن الولائية.

تجتمع اللجنة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مرة كل شهر على الأقل، وذلك بناء على استدعاء من رئيسها ويكون اجتماع لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية مرة في الشهر على الأقل باستدعاء من رئيسها، واما فيما يخص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات فتجتمع باستدعاء من رئيسها مرة

<sup>1</sup> - يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 128.

<sup>2</sup> - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 111.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 52.

في الشهر على الأقل، ولا تصح اجتماعات لجان الطعن الولائي إلا بحضور ثلثي أعضائها.

ويتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية (08) أيام من تاريخ الاجتماع، ويتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية، أما على المستوى الجهوي فيستند مهام كتابة اللجنة إلى رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب

وكذلك الأمر بالنسبة للجنة الطعن الولائي على مستوى مديريات كبريات المؤسسات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية.

سنتناول هذا المطلب من خلال الفرعين التاليين

الأول: آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال

الثاني: آراء لجان المصالحة

### الفرع الأول: آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال.

إن البت في الطعون المقدمة امام هذه اللجان تتم على مرحلتين الأولى يتم فيها إصدار آراء من قبل هذه اللجان، الثانية يتم فيها تنفيذ هذه الآراء عن طريق إصدار قرارات من قبل السلطات الإدارية المختصة حسب الحالة، لذلك نجد المشرع قد أخضع المرحلتين لجملة من الشروط والإجراءات الواجبة الإلتباع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - يحي بدابرية، المرجع السابق، ص 130.

<sup>2</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر، 2011.

- أولاً: إصدار آراء لجان الطعن الإدارية .
- ثانياً: التوقيع على آراء لجان الطعن .
- ثالثاً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن .

#### أولاً: إصدار آراء اللجان.

حسب نص المادة 81،<sup>1</sup> من ق ا ج فان لجان الطعن ملزمة بأبداء رأيها حول الطعون المرفوعة امامها في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة المختصة للنظر فيه

وبانتهاء الأجل الممنوح للجنة لإبداء رأيها دون إصدار هذه الأخيرة لرأيها حول الطعون المقدمة، فهذا يعني وفق القانون رفضاً ضمناً للطعن، وهذا أجاز المشرع للمكلف المعني اللجوء للمحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر، ابتداءً من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن.

وتقوم لجان الطعن بالفصل بالطعون المقدمة لها بعد اطلاعها على تقارير إدارة الضرائب، وتصدر آراءها بأغلبية الأصوات وعند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

وقد ألزم المشرع اللجنة أثناء إصدار آرائها حول الطعون المختلفة القيام بما يلي:

- ✓ عرض ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة.
- ✓ تعليل الآراء الصادرة وذلك بتسبيب الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.

<sup>1</sup> - أنصر المادة، 81 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر (معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية 2016).

✓ تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي يمنح للمكلف الطاعن وذلك في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة.<sup>1</sup>

### ثانيا :التوقيع على اراء اللجان.

طبقا للقواعد العامة فإن المصادقة على محاضر جلسات اللجان يوقعها رئيس الجلسة وكتبتها ويكون ذلك على النسخة الأصلية المشتملة على وقائع القضية وإذا رجعنا الي قانون الضرائب المباشرة فنجد المشرع لم ينص على أية كيفية للتوقيع وإنما ترك ذلك للقواعد العامة.<sup>2</sup>

### ثانيا :تبليغ اراء اللجان.

بعد صدور الرأي من طرف لجان الإدارية للطعن يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس.

وحسب التعديل الوارد على ق ا ج ضمن المادة 80 فقرة 3 وذلك بموجب احكام قانون المالية لسنة 2016 فإن قرار اللجان يبلغ للمعني من طرف رئيس اللجنة عند انتهاء اجتماعها ونصت في نفس الوقت من طرف إدارة الضرائب في اجل شهر واحد من استلام هذه الأخيرة لرأي اللجنة.

أما فيما يتعلق بالقرار الذي تصدره اللجنة قد يكون صريحا أو ضمنيا، بحيث يصدر القرار خلال 04 أشهر من يوم تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة،<sup>3</sup> يجب أن يشمل رأي اللجنة البيانات التالية:

1- اسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في المداولة للإصدار الرأي.

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف مسعودي، المرجع السابق، ص 204.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 76.

<sup>3</sup> - انصر المادة 81، ق.إ.ج، السابق ذكره.

- 2- تاريخ صدور الرأي.
- 3- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع، وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف بالضريبة.
- 4- الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها
- 5- رأي اللجنة وتسيبها لهذا الرأي.<sup>1</sup>

### ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء اللجان.

بما أن إجراء اللجوء إلى لجان الطعن إجراء اختياري فكيف يمكن تكثيف الآراء التي تصدرها هذه اللجان، هل هي ملزمة أم غير ملزمة؟ وهل لها حجتها القانونية في مواجهة أطراف النزاع وقابلة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء.<sup>2</sup>

وفي هذا الصدد نصت المادة 80 فقرة 4 بعد تعديلها بموجب قانون المالية مكنت إدارة الضرائب اصدار قرار مسبب بالرفض حين يكون قرار اللجان مخالف صراحة للقانون، ففي هذه الحالة يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب رفض قرار هذه اللجان، ويشترط تبليغ المكلف بذلك .

وما يمكن استخلاصه عن آراء اللجان أنها آراء استشارية تسعى لتقريب وجهات النظر بين المتخاصمين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، ص55 .

<sup>2</sup> - عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص79 .

<sup>3</sup> -أنظر المادة 4/81، من ق ا ج، معدلة بموجب المادة 19. من قانون رقم 10-13. مؤرخ ف 22 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج ر، عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010.

### الفرع الثاني :آراء لجان المصالحة.

ليس كما هو عليه بالنسبة للجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الاعمال أين يقوم المكلف برفع طعنه أمام اللجان، فبالنسبة للجان التوفيق فإن الإدارة الجبائية هي من يحيل الأمر إلى لجنة المصالحة.

### أولا :صدر آراء لجان المصالحة.

إذا لم يتم الإتفاق بين الإدارة و المكلف بالضريبة أو إذا لم يحضر هذا الأخير أو لم يرسل ملاحظاته مكتوبة ، تصدر اللجنة رأيا، و بالتالي فإنه و بحسب أحكام قانون التسجيل فإن لجنة المصالحة تصدر رأيا<sup>1</sup> في الحالة السلبية فقط و المقترنة بعد الإتفاق أو غياب الأطراف و عدم إرسال ردهم الكتابي، حيث أنه في الحالة الإيجابية و المقترنة بإتفاق المكلف و الإدارة ، يتم التوقيع على تعهد من المكلف ويصادق عليه المدير الولائي للضرائب ، و يصبح نافذا في مواجهة الطرفين. و في حال عدم الإتفاق فإن التقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية ، و ذلك في أجل عشرين يوما ابتداء من تبليغ رأي لجنة التوفيق ، و تبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام.

وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والزيادات المطالب بها خلال عشرة أيام، يحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها بالمادة 354 وما يليها من قانون التسجيل،<sup>2</sup> ولم يقيد المشرع اللجنة بأجال محددة لإبداء رأيها بالإضافة إلى عدم توضيحه لكيفية تصويت أعضاء اللجنة على هذا الرأي، كما لم يلزم هذه اللجان بتعليل أو تسبيب آرائها.

1 - يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 123.

2 - نفس المرجع، ص 124.

**1-تبليغ رأي لجان التوفيق:** تصدر هذه اللجان رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام،<sup>1</sup> وفي هذا الصدد لم يتناول المشرع آجال خاصة لتبليغ هذا الرأي، واكتفى بذكر طريقة التبليغ فقط، وكذلك الأمر بالنسبة للتدابير الداخلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

### ثانيا :الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل.

تكون آراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل نافذة في حق المكلف بالضريبة ، حيث أنه إذا لم يدفع هذا الأخير الرسوم و الغرامات المطالب بها من طرف اللجنة ، يحرم مفتش إدارة التسجيل في حقه سند تحصيل ، و يعمل على تنفيذه المدير الولائي للضرائب ، و ذلك من خلال وضع التأشيرة التنفيذية عليه و إرساله إلى قابض الضرائب المختص للقيام بمتابعة تحصيله<sup>2</sup> في هذا النوع من الحقوق الجبائية ، وكذلك بإعتبارها الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء اللجان ، و كذا توقيع الجزاءات عند عدم الإمتثال لهذه الآراء و ذلك من خلال تحرير سندات التحصيل و من ثم متابعة المكلفين بها ، مما يجعل آراء لجان المصالحة ترقى إلى مرتبة القرارات الإدارية بما تخلفه من مراكز قانونية للمخاطبين بها.و أما بالنسبة للمكلفين الذين لم ترضهم آراء لجان المصالحة فيرى البعض أن بإمكان هؤلاء الطعن أمام القضاء المختص ، من دون اللجوء إلى إجراء التظلم أو الشكوى أمام الإدارة الجبائية، لأن رأي اللجنة في الحقيقة يجسد رأي إدارة الضرائب.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أنظر المادة 105 ، من القانون رقم 76-105، السابق ذكره.

<sup>2</sup> - أنظر المادة 356 ، من قانون التسجيل، السابق الذكر /وللتوضيح أكثر أنظر المواد 357-358 من نفس القانون.

<sup>3</sup> - يحي بدائرية، المرجع السابق، ص 132 .

ملخص الفصل الثاني.

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

حيث تختص هذه اللجان في ابداء رأيها حول الطلب المقدم من قبل المكلف، والذي يرمي من خلاله الى تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل إدارة الضرائب في مجال نزاع الوعاء دون التحصيل، أو للاستفادة من حكم تنظيمي أو تشريعي، وفيما يتعلق بآراء هذه اللجان فهي غير ملزمة حيث يمكن رفضها من إدارة الضرائب خاصة في حال كان رأي اللجان لا يتماشى مع نص قانوني وفي حال كان رأي هذه اللجان غير مؤسس.

وبالتالي أصبحت هذه اللجان عديمة الفعالية ويصبح المكلف بعد ذلك مضطرا لأن يتفادى اللجوء اليها، والذهاب الى القضاء الإداري مباشرة.

واما لجان المصالحة فهي لجان ضريبية بحتة تصدر قرارات في مجال نزاع المكلف مع إدارة الضرائب في مجال حقوق التسجيل ويمكن للمكلف بالضريبة اللجوء للقضاء إذا لم يرض بقراراتها.

واما لجان الطعن الولائي وبالأحرى لجان طلبات العفو فهي لجان ضريبية مستقلة تماما ولا يمكن الطعن قضائيا في قراراتها لأن المكلف هنا بصدد التماس العفو امامها فقط وليس بصدد نزاع حول تأسيس الضريبة او طريقة تحصيلها.

# خاتمة

## خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية بمختلف مراحلها وإجراءاتها، تبين بأن النزاع المتعلق بالضرائب يمر بمراحل وإجراءات، بحيث نجد المشرع الجبائي منح لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية عدة طرق وسبل تؤدي إلى تنظيم حماية حقوقهم، كذلك أقر على إلزامية دفع مبلغ الضريبة.

وحيث حاولنا التركيز على مختلف الطرق والوسائل التي منحت للمكلف بالضريبة للطعن في قرارات الإدارة الضريبية، وبالتالي هل وفق المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الضريبية أن يخلق التوازن في المراکز القانونية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

وحيث توصلنا أن المشرع الجبائي منح لإدارة الضرائب سلطات واسعة تبدأ في تقديرها للوعاء الضريبي وصولاً إلى تحصيلها. وبعد تعرفنا لطبيعة الشكوى ثم التوصل إلى النتائج التالية:

\_الشكوى إجراء إلزامي من النظام العام يترتب عن عدم وجوده رفض الدعوى شكلاً.  
\_التظلم المسبق حسب قانون الإجراءات الجبائية يتميز بإجراءات معقدة، كذلك المتعلقة بمواعيد تقديمه والمنقسمة إلى مواعيد عامة ومواعيد خاصة حسب الحالة ، وتختلف كذلك باختلاف نوع المنازعة الضريبية ، هذا ما يؤدي إلى صعوبة إمام المكلفين بها وفي كثير من الحالات يعرض حقهم للضياع.

- كما تعد أجال الفصل في تظلمات المكلفين بالضريبة طويلة خاصة إذا ألزم الأمر الرأي المطابق للإدارة المركزية، حيث تصل إلى ثمانية أشهر، ومن الممكن أن تتعدى ذلك ومن دون أن تتحمل الإدارة الضريبية أي مسؤولية، في حين نجد أن آجال التحصيل لا تتعدى في أقصى حالة ثلاثة أشهر وفي حال تجاوزها تفرض على المكلفين بالضريبة عقوبات تأخيرية.

\_عدم فرض جزاء معين على إدارة الضرائب حين عدم التزامها بتسبيب قرار رفض التظلم.

\_اقتصار الطعن الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية على المنازعات المرتبطة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال ، دون الضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل بالرغم من أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية.

- تقليص حجم استقلالية وحياد اللجان عبر التعديلات المختلفة بقوانين المالية، حيث غلب ضمن تشكيلاتها جهات الإدارة على تمثيل المكلفين بالضريبة، وغياب القضاء بالإضافة إلى افتقارها إلى الكفاءات المختصة بموضوع المنازعة الضريبية.

\_ اختصاص لجان الطعن محدود وطبيعة آرائها غير واضحة حيث يمكن رفض آرائها من طرف إدارة الضرائب وهذه الأخيرة هي التي تحدد مخالفة الآراء للقانون بالرغم من أنها عضو في هذه اللجان.

وبعد معرفة مختلف النتائج المتوصل عليها يمكن أن نقترح النقاط التالية:

\_ إعادة ترتيب قانون الإجراءات الجبائية لاسيما فيما يتعلق بموضوع الشكاوي بالترتيب في مجال الوعاء ثم في مجال التحصيل ثم الهيئات المخولة لها البت والفصل في كل شكاية على حده.

\_ إحداث آليات قانونية فعالة لضمان وصول القرارات للمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بالشكاوي.

\_إعادة النظر في تشكيلة اللجان الإدارية للطعن و مدى فعالية قراراتها وتقليص دور وسلطة إدارة الضرائب فيها نظرا لكونها طرفا في النزاع.

\_ وكما انه ومن خلال قراءة وتحليل الاحصائيات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب للسنوات من 2010 الى غاية 2014 يتضح ان الإجراءات الحالية للمرحلة الإدارية لم تخدم المكلف حقيقة ففي مرحلة النزاع امام إدارة الضرائب نجد النسبة المتوسطة للنظلمات المرفوضة تفوق 55 بالمئة من مجموع الشكاوى على مدار السنوات الخمس، وفي حين نجد أن قرارات الطعون الاختيارية امام اللجان لم تنفذ في اغلبها من طرف إدارة الضرائب (انظر الملاحق المرفقة والصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر)

وضع دليل إداري للمكلفين بالضريبة حسب نوعية الوعاء وكيفية تحصيله تشرف عليه إدارة الضرائب، يبين حقوق والتزامات المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب.

وفي الأخير نخلص إلى أنه بالرغم من بعض المزايا التي يشملها الطعن الإداري عموماً سواء أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان المختصة للطعن، تبقى الإدارة مقارنة بالمكلف بالضريبة تشغل دائماً مرتبة الخصم والحكم في نفس الوقت.



أولاً: المصادر

**01-: القوانين والأوامر**

- قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991 جريدة عدد 57 الصادرة في 31 ديسمبر 1990.
- الأمر رقم 96-31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85 بتاريخ، 31 ديسمبر 1996.
- قانون رقم 01-21، المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية، لسنة 2002، ج ر، العدد 78، صادر بتاريخ 23/12/2001.
- قانون رقم 04-21، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004، والمتضمن قانون المالية لسنة 2005. ج ر، عدد 85، بتاريخ 30 ديسمبر 2004.
- القانون رقم: 05-16 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2005، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، (ج ر عدد 85 الصادرة في: 31 ديسمبر 2005).
- قانون رقم 6-24، المؤرخ في 26/12/2006، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007، ج ر، عدد 85، بتاريخ 27/12/2007.
- قانون رقم 08\_21، المؤرخ في 30/12/2008، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2009، ج ر ، عدد 74، بتاريخ 31/12/2008.

- قانون رقم 10-13، مؤرخ ف 22 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر، عدد 80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
- قانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر، عدد 72، الصادر في 229 ديسمبر 2011.
- قانون رقم 15-18، مؤرخ في 18 ربيع الاول عام 1437، الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون الولاية لسنة 2016، ج.ر، عدد 72، الصادر في 31 ديسمبر 2015.
- الامر رقم 14/16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر، عدد 77، الصادر في 29 ديسمبر 2016.

### ثانيا: قائمة المراجع

\*-باللغة العربية

#### أ-الكتب والمؤلفات

- 1-أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
- 2-حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية -الجزائر، القبّة، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2007.

- 3- حسين فريجه، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 4- خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال، انتهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008. العربية، القاهرة، 2012-2013.
- 5- طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الدار الخلدونية، ط2، الجزائر، 2007.
- 6- علي لطفي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990.
- 7- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 8- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 1999.
- 9- فنيديس احمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- 10- محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 11- محفوظ برحمانى، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.

12- محمد زكريا، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مصر، القاهرة،

مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، (د. س. ن).

13- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة ( النفقات العامة - الإيرادات العامة -

الميزانية العامة )، مصر 2004.

14- موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل (دراسة

مقارنة ) ، عمان : الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ،(د ، س، ن).

15- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر.

#### ب- الرسائل والاطروحات:

1. ريم مراحي، الضريبة على العقار أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باجي مختار

عنابة الجزائر، السنة الجامعية، 2015.

2. شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة ،مذكرة لنيل

شهادة الماجستير في الحقوق، فرع قانون الأعمال ،كلية الحقوق ،جامعة يوسف بن خدة

،الجزائر، 2008-2009 .

3. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري،

تيزي وزو، 2010.

4. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري،

تيزي وزو.

5. فاطمة بن حديد، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة الماجستير في القانون العام للأعمال لكلية الحقوق والعلوم السياسية، جيجل

2013.

6. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة للحصول

على شهادة الماجستير في الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر، 2011.

7. 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.

8. يحي بدايرية، الاطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة

ماجستير في فرع القانون الإداري والإدارة العامة، جامعة باتنة، كلية الحقوق ،

. 2012/2011

9. إيدري عدنان، التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010 .

10. حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، مذكرة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المنازعة الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

11. خرشي إلهام، المنازعة الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.

12. حسين فريجة، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق الجزائر، لسنة 1985 .

### ج-: المقالات:

1. حورية لشهب، تحديد الطبيعة القانونية لشركة التضامن "مجلة المفكر"، العدد الخامس، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

2. نورة موسى، "الطعن الإداري المسبق في الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011.

3. مرحوم محمد الحبيب، "إرجاء دفع الضريبة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص: المنازعات الضريبية، 2003 .

المراجع باللغة الفرنسية

1. - Jean Pierre Casimir, Le Control fiscal (Contentieux-Roucouvrement), Paris : Group Revue Fiduciaire ,10<sup>eme</sup> édition ,2007
2. -A. Bouderval, la fiscalité a la portée de tous, formulaire, 2eme Edition, la maison de livre Alger
3. - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, dgi, mf,alger

إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات حسب طبيعة الضريبة (2010-2014)

1. الطعن المسبق

1. التكلفة الاجمالية للطعون المسبقة

عدد السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للمدريات الولائية	87 090	83 544	72 388	71 718	66 645
التكلفة الاجمالية لمديرية كبريات المؤسسات	456	544	670	623	565

II. توزيع التكلفة الاجمالية حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

1. المديرية الولائية للضرائب

التكلفة الاجمالية	2010	2011	2012	2013	2014
التفتيش					
الضريبة الجزائرية الوحيدة / جزافا	23 229	23 609	18 685	20 536	19 151
التسويات	46 545	43 280	39 445	38 903	36 190
فائض الدفع	3 154	2 975	2 458	1 766	1 165
أخطاء مادية أو ازدواج الوظيفة	7 717	7 364	6 893	5 750	5 044
مجموع التفتيش (1)	80 645	77 228	67 481	66 955	61 550
المراقبة الجانبية					
التحقيق في المحاسبة	1 380	1 277	1 054	967	945
التحقيق المعمق في الوضعية الجانبية الشاملة	241	209	129	116	138
التحقيق التصويبي	/	/	02	09	17
إعادة التقييمات العقارية	3 999	3 499	3 083	2 835	2 946
مجموع المراقبة الجانبية (2)	5 620	4 985	4 268	3 927	4 046
الجدول الضريبي العام (3)	/	703	176	257	299
التحصيل (4)	825	628	463	579	750
المجموع العام (1) + (2) + (3) + (4)	87 090	83 544	72 388	71 718	66 45

## 2. مديرية كبريات المؤسسات

### أ) توزيع الشكاوى المستلمة حسب طبيعة الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	الضرائب والرسوم
<b>116</b>	<b>151</b>	<b>250</b>	<b>135</b>	<b>140</b>	الضرائب المباشرة
20	05	12	28	47	الضريبة على أرباح الشركات
04	/	01	/	05	الضريبة على الدخل الاجمالي / للشركاء
/	03	07	/	/	الضريبة على الدخل الاجمالي / للأجراء
07	05	07	5	16	الرسم على النشاط المهني
08	04	05	4	06	الرسوم على التكوين المهني
77	134	218	98	66	الضريبة على أرباح الشركات
<b>18</b>	<b>03</b>	<b>12</b>	<b>21</b>	<b>09</b>	الرسم على رقم الأعمال
18	02	12	<b>21</b>	09	الرسم على القيمة المضافة
/	01	/	/	/	حقوق الطابع
43	88	37	87	34	ضرائب مختلطة (الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الاجمالي - الرسم على النشاط المهني - الرسم على القيمة المضافة- حقوق الطابع)
<b>177</b>	<b>242</b>	<b>299</b>	<b>243</b>	<b>183</b>	المجموع العام

### ب) توزيع الشكاوى المستلمة حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	المستلمة
27	17	29	40	50	أخطاء مادية أو ازدواج الوظيفة
72	71	49	92	64	التسويات
77	134	218	108	67	فائض الدفع
01	20	03	03	02	التحصيل
<b>177</b>	<b>242</b>	<b>299</b>	<b>243</b>	<b>183</b>	المجموع العام

### III. عدد الملفات المعالجة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
55 586	60 607	59 825	70 600	73 038	القضايا المعالجة (المديريات الولائية للضرائب )
296	235	289	173	155	القضايا المعالجة (مديرية كبريات المؤسسات)

مخطط بياني

## IV. طبيعة القرارات المتخذة

### 1. المديرية الولائية للضرائب

السنة	عدد القضايا المعالجة	قرار الرفض الكلي	قرار القبول الكلي	قرار القبول الجزئي
2010	73 038	43 640	12 150	17 248
2011	70 600	39 856	13 545	17 199
2012	59 825	32 619	13 105	14 101
2013	60 607	32 732	12 656	15 219
2014 <sup>2</sup>	55 586	28 963	12 389	14 34

### 2. مديرية كبريات المؤسسات

السنة	عدد القضايا المعالجة	قرار الرفض الكلي	قرار القبول الكلي	قرار القبول الجزئي
2010	155	62	79	14
2011	173	72	54	47
2012	289	53	209	27
2013	235	51	168	16
2014	296	138	79	79

### 2. وضعية طلبات تسديد قروض الرسم على القيمة المضافة

#### المديرية الولائية للضرائب

السنة	التكلفة الاجمالية	الطلبات المعالجة	الدعاوى	عدد القبول الكلي	عدد القبول الجزئي	عدد الرفض
2010	1 310	603	707	46	192	365
2011	1 261	486	775	65	159	262
2012	1 428	644	784	39	209	396
2013	1 379	622	757	57	206	359
2014	1 456	783	673	74	267	442

#### مديرية كبريات المؤسسات

السنة	التكلفة الاجمالية	الطلبات المعالجة	الدعاوى	عدد القبول الكلي	عدد القبول الجزئي	عدد الرفض
2010	510	80	430	01	27	52
2011	735	168	567	06	106	56
2012	840	239	601	03	125	111
2013	364	128	236	00	52	76
2014	514	176	338	00	82	94

## المديريات الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات

عدد الرفض	عدد القبول الجزئي	عدد القبول الكلي	الدعاوى	الطلبات المعالجة	التكلفة الاجمالية	السنة
417	219	47	1137	683	1820	2010
318	265	71	1342	654	1 996	2011
507	334	42	1385	883	2268	2012
435	258	57	993	750	1 743	2013
536	349	74	1011	959	1 970	2014

### الطعون المقدمة للجان الطعون الخاصة بالضرائب المباشرة والريم على القيمة المضافة

#### ا. لجان طعون الدائرة

##### 1. التكلفة الاجمالية

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للجان طعون الدائرة	18735	17409	14825	14 562	14 067
طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب	/	17513	13700	12 211	12960

##### 2. القضايا المعالجة

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
الطعون المعالجة من طرف لجان طعون الدائرة	10 650	9985	6951	6945	6897
عدد الاجتماعات	1141	1107	880	890	866

##### 3. طبيعة الآراء المقدمة

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
الرأي بالرفض	7187	5916	4151	4045	4309
الرأي بالقبول الجزئي	3463	2820	1892	1789	1860
الرأي بالإعفاء		1249	864	941	649

#### ا. لجان الطعون الولائية

##### 1. التكلفة الاجمالية

السنوات / العدد	2010	2011	2012	2013	2014
التكلفة الاجمالية للجان الطعون الولائية	2573	1961	1511	1489	2050
طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب	/	1836	1421	1146	1647

##### 2. القضايا المعالجة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
2050	1489	1511	1961	2573	التكلفة الاجمالية للجان الطعون الولائية
1647	1146	1421	1836	/	طعون مقدمة من المديريات الولائية للضرائب

### 3. طبيعة الآراء المقدمة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
464	357	378	610	1037	الرأي بالرفض
252	170	182	309	429	الرأي بالقبول الجزئي
124	566	58	100		الرأي بالإعفاء

### III. اللجان المركزية للطعون

#### 1. التكلفة الاجمالية

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
287	260	221	274	684	الطعون التابعة للمديريات الولائية
140	118	105	84	45	الطعون التابعة لمديرية كبريات المؤسسات
427	378	326	385	729	التكلفة الاجمالية
6**	6	4	12	368*	الملفات المعادة

(\* ) 386 طعن تمت إعادته للمديريات الولائية للضرائب من جهة تطبيقا لأحكام المادة 24 من قانون

المالية التكميلي لسنة 2010 ومن جهة أخرى لعدم الاختصاص للجان المركزية للطعون.

(\*\*) من بين الملفات المعادة تمت دراسة ملف عن طريق التخفيض التلقائي من طرف المديريات الولائية

للضرائب التي تسير ملف المكلف بالضريبة.

#### 2. الطعون التي عولجت بحل

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
76	61	55	103	99	الطعون التي عولجت بحل والتابعة للمديريات الولائية
30	31	13	15	10	الطعون التي عولجت بحل والتابعة لمديرية كبريات المؤسسات
106	92	68	118	109	المجموع
15	19	13	18	22	عدد الاجتماعات

### 3. توزيع الطعون التي عولجت بحل حسب أصل الضرائب المتنازع عليها

2014	2013	2012	2011	2010	المصلحة التي فرضت الرسم
59	47	35	89	83	المفتشية
32	43	32	29	26	التحقيق في المحاسبة
15	2	1	-	-	تسديد الرسم على القيمة المضافة
<b>106</b>	<b>92</b>	<b>68</b>	<b>118</b>	<b>109</b>	المجموع العام

#### 1. طبيعة الآراء المقدمة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
47	46	43	83	84	الرأي بالرفض
46	39	15	28	21	الرأي بالقبول الجزئي
13	7	10	7	4	الرأي بالإعفاء

#### 4. القضايا المرفوعة أمام مجلس الدولة

##### 1. التكلفة الاجمالية

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
3127	3083	2823	2807	2421	التكلفة الاجمالية للمديريات الولائية
9	9	7	2	4	التكلفة الاجمالية لمديرية كبريات المؤسسات

#### 2. توزيع التكلفة الاجمالية حسب أصل الضرائب المتنازع عليها (المديريات الولائية للضرائب)

2014	2013	2012	2011	2010	التكلفة الاجمالية
					التفتيش
256	258	240	243	239	الضريبة الجزائرية الوحيدة / جزافا
1879	1898	1789	1729	1451	التسويات
29	52	17	59	45	فائض الدفع
<b>2164</b>	<b>2208</b>	<b>2046</b>	<b>2031</b>	<b>1735</b>	مجموع التفتيش (1)
					المراقبة الجبائية
565	541	469	497	451	التحقيق في المحاسبة
119	109	91	80	60	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
0	0	0	0	0	التحقيق التصويبي
154	145	132	111	94	إعادة التقييمات العقارية
<b>838</b>	<b>795</b>	<b>692</b>	<b>688</b>	<b>605</b>	مجموع المراقبة الجبائية (2)
125	80	85	88	81	التحصيل (3)
					المجموع العام (1) + (2) + (3) + (4)

### 3. القضايا التي تم الفصل فيها

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
577	712	529	346	294	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف المديرية الولائية للضرائب
4	/	2	/	1	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف مديرية كبريات المؤسسات

### 4. طبيعة القرارات الصادرة

2014	2013	2012	2011	2010	السنوات / العدد
577	712	529	346	295	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف المديرية الولائية للضرائب
457	509	382	249	237	فائدة الإدارة
120	203	147	97	58	فائدة المكلف بالضريبة
4	/	2	/	1	القضايا التي تم الفصل فيها من طرف مديرية كبريات المؤسسات
4	/	2	/	1	فائدة الإدارة
0	/	0	/	0	فائدة المكلف بالضريبة

1	مقدمة
8	<u>الفصل التمهيدي: مفهوم النزاع الضريبي</u>
10	<u>المبحث الاول: تعريف المنازعة الضريبية وعناصرها</u>
10	<u>المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية</u>
12	<u>المطلب الثاني: عناصر قيام المنازعة الضريبية</u>
13	<u>المبحث الثاني: أنواع المنازعات الضريبية</u>
13	<u>المطلب الأول: من حيث نوع الضريبة</u>
14	<u>الفرع الأول: المعيار الإداري</u>
14	<u>الفرع الثاني: المعيار الاقتصادي</u>
15	<u>الفرع الثالث المعيار الفني</u>
16	<u>المطلب الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة</u>
16	<u>الفرع الأول: النزاع في الوعاء Le contentieux de l'assiette</u>
17	<u>الفرع الثاني: نزاع التحصيل: Le contentieux de recouvrement</u>
17	<u>المطلب الثالث: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع</u>
19	<u>الفصل الاول: تسوية المنازعة أمام إدارة الضرائب</u>
21	<u>المبحث الاول: تسوية النزاع في مادة الوعاء</u>
22	<u>المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية</u>
23	<u>الفرع الاول: تعريف الشكوى الضريبية</u>
23	<u>من جانب الفقه المتخصص</u>
24	<u>ب- من جانب المشرع</u>

- 24.....الفرع الثاني: أطراف الشكوى الضريبية
- 25.....أولا: الجهة المعنية بتقديم الشكوى
- 26.....ثانيا: الجهة المختصة باستقبال الشكوى
- 26.....الفرع الثالث: خصائص الشكوى الضريبية
- 27.....أولا: الخاصية الإجرائية والمسبقة
- 27.....ثانيا: خاصية الشكل
- 28.....ثالثا: الأثر النسبي
- 28.....المطلب الثاني: شروط قبول الشكوى
- 29.....الفرع الأول: الشروط الشكلية
- 29.....أولا - أن تكون الشكاية فردية
- 30.....ثانيا - وجوب تقديم شكاية منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة
- 30.....ثالثا - تحديد موطن المشتكى
- 30.....رابعا- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول البيانات الأساسية:
- 31.....خامسا - تحرير الشكاية
- 31.....الفرع الثاني: الشروط الموضوعية
- 32.....أولا: ذكر الضريبة المعترض عليها
- 32.....ثانيا: بيان رقم الجدول الضريبي
- 32.....ثالثا: عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف
- 32.....رابعا تحديد الموطن بالنسبة للأجانب
- 33.....الفرع الثالث: آجال تقديم الشكوى
- 33.....أولا: الآجال العامة

34	.....	<u>ثانيا: الآجال الاستثنائية</u>
34	.....	<u>المطلب الثالث: التحقيق والفصل في الشكوى</u>
35	.....	<u>الفرع الاول : إجراء التحقيق في الشكوى</u>
36	.....	<u>الفرع الثاني :البت في الشكوى</u>
36	.....	<u>أولا) من حيث مدة الفصل:</u>
36	.....	<u>ثانيا) من حيث الجهة المختصة بالفصل</u>
38	.....	<u>ثالثا) من حيث قرار الفصل:</u>
41	.....	<u>المبحث الثاني: تسوية النزاع في مادة التحصيل الضريبي</u>
41	.....	<u>المطلب الأول: كيفية ممارسة المتابعات الضريبية</u>
42	.....	<u>الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات المهنية</u>
44	.....	<u>الفرع الثاني: الحجز</u>
45	.....	<u>الفرع الثالث: البيع</u>
48	.....	<u>المطلب الثاني: الاعتراض على المتابعات</u>
48	.....	<u>أولا: الاعتراض على سند التحصيل:</u>
48	.....	<u>ثانيا: الاعتراض على التحصيل الجبري:</u>
49	.....	<u>ثالثا: إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات</u>
49	.....	<u>المطلب الثالث : طلبات إرجاء دفع الضريبة</u>
49	.....	<u>الفرع الاول :التقدم بشكاية لدى إدارة الضرائب:</u>
50	.....	<u>الفرع الثاني: المطالبة صراحة بالإستفادة من إجراء تأجيل الدفع:</u>
50	.....	<u>الفرع الثالث: تقديم الضمانات:</u>
52	.....	<u>ملخص الفصل الأول</u>

53 ..... الفصل الثاني: تسوية النزاع أمام لجان الطعن

55..... - المبحث الأول: تشكيل واختصاصات لجان الطعن

55..... المطلب الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية.

الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على

55..... رقم الاعمال

56..... أولاً: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

58..... ثانياً: تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن

60..... ثالثاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

62..... الفرع الثاني: تشكيلة لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.

63..... أولاً: تشكيلة لجان المصالحة للطعن:

64..... ثانياً: تشكيلة لجان الطعن الولائية ( لجان التماس العفو )

64..... أ- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب:

65..... ب- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب

65..... ج- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:..

66..... المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية:

الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتقييم

66..... على رقم الأعمال:

67..... أولاً: اختصاص لجنة الولائية للطعن

68..... ثانياً: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن:

69..... ثالثاً: اختصاص اللجنة المركزية للطعن

69..... الفرع الثاني: اختصاصات لجان التوفيق ولجان الطعن الولائية.

70..... أولاً: اختصاص لجان الطعن الولائية:

72	<u>ثانيا: اختصاص لجنة المصالحة</u>
74	<u>- المبحث الثاني: الإجراءات امام لجان الطعن</u>
74	<u>المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية وسير أعمالها</u>
75	<u>الفرع الأول: إجراءات سير عمل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة</u>
75	<u>أولا: إخطار لجان الطعن الإدارية</u>
75	<u>ثانيا: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن</u>
78	<u>ثالثا: سير عمل لجان الطعن الإدارية</u>
79	<u>الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية</u>
79	<u>أولا: إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة في مادة حقوق التسجيل</u>
81	<u>ثانيا: سير عمل لجنة المصالحة</u>
82	<u>الفرع الثالث: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائية</u>
82	<u>1أولا—شروط قبول الطلب</u>
84	<u>ثانيا: سير عمل لجان الطعن الولائية</u>
85	<u>المطلب الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية</u>
85	<u>الفرع الأول: آراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة والرسوم على رقم الاعمال</u>
86	<u>أولا: إصدار آراء اللجان</u>
87	<u>ثانيا: التوقيع على آراء اللجان</u>
87	<u>ثانيا: تبليغ آراء اللجان</u>
88	<u>ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء اللجان</u>
89	<u>الفرع الثاني: آراء لجان المصالحة</u>

89	أولا : <u>صدور آراء لجان المصالحة</u>
90	ثانيا : <u>الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل:</u>
91	<u>ملخص الفصل الثاني</u>
92	الخاتمة
96	قائمة المصادر و المراجع
102	الملاحق
110	الفهرس