

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيجل

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مدرسة الدكتوراه في القانون الأساسي والعلوم السياسية

النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائي

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تخصص : القانون العام للأعمال

إشراف الأستاذ:

د. سمار نصر الدين

إعداد الطالبة:

فاطمة

لجنة المناقشة:

- د . بوجريوة عبد الكريم ، أستاذ محاضر " أ " ، جامعة بجاية رئيسا .
د . سمار نصر الدين ، أستاذ محاضر " أ " ، جامعة جيجل مشرفا ومقررا .
د . آيت منصور كمال ، أستاذ محاضر " أ " ، جامعة بجاية مناقشا .

السنة الجامعية :

. 2012/2013

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ .

((يَرْفَعِ اللّٰهُ الَّذِیْنَ ءَامَنُوْا مِنْكُمْ
وَالَّذِیْنَ ءَوْتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللّٰهُ
بِمَا تَعْمَلُوْنَ خَبِیْرٌ)) .

سورة المجادلة الآية 11 .

إهداء .

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدة الكريمة
وإلى الذي لم يكفني حنانه ، وافتقده في صغري ،
والذي العزيز رحمة الله عليه .
إلى صفيّة ، خديجة ، كوثر وكل إخوتي وأخواتي .
إلى زوجي ووالديه الكريمين وإخوته .
الذين ساعدوني في إنجاز هذا العمل المتواضع .

كلمة شكر

أشكر جزيل الشكر جميع أساتذتي زملائي بكلية الحقوق جامعة
محمد الصديق بن يحيى جيجل ، وأخص بالذكر الأستاذ المشرفه :
- سمار نصر الدين .

الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته ،
دون أن ننسى السيد : هليط ولقاسم بصفته أستاذ جامعي
ومحامي معتمد لدى المحكمة العليا ، وكذا السيد بوسقيرة
نور الدين رئيس قسم المنازعات ولجان الطعن الإدارية
بمديرية الضرائب لولاية جيجل .

◆

الطمة.

قائمة المختصرات .

باللغة العربية .

-1

- ب س : بدون سنة نشر .
- ج ر ج ج : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .
- ص : الصفحة أو الصفحات.
- ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائية .
- ق م : قانون المالية .

باللغة الفرنسية: -2

D. G . I : Direction générale des impôts.
L .G .D . J : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence .
M. F. D. G .I : Ministère Des finances, Direction générale des impôts.
N° : Numéro .
OP CIT : Ouvrage Précédemment Cité .
P : Page .
P.U. F : Presses Universitaires de France .

مقدمة :

مقدمة :

تعتبر الضريبة موردا أساسيا تمويل به خزينة الدولة والجماعات المحلية ، باعتبارها اقتطاع نقدي إجباري من دون مقابل - وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم الذي يكون له مقابل مباشر ومحدد؛ حتى وإن كان من الاقتصاديين من يسلم بأن الضريبة لها مقابل غير مباشر يتجلى في انتفاع المكلف بمواردها في

إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة¹ - ويتم ذلك في الأطر القانونية - حيث أقر المشرع الجزائري ذلك عبر أحكام الدستور² من خلال أحكام المادتين 64 و 122 منه -

لكن الضريبة لا تحقق أهدافها إلا إذا تم تحديدها على أساس أربع مبادئ نادى بها " آدم سميت"³ . والمنطوية على كل من مبدأ العدالة الذي يجعلها تفرض حسب القدرة التكليفية للممول ، زد له مبدأ اليقين حتى يكون المخاطب بموجب النصوص القانونية على دراية كافية بما يدور حول التزامه عبر العلم بنسبة الضريبة وطبيعة التصريح كونه تصريح حقيقي أو جزافي ، وقت دفع الضريبة... إلخ.

يضاف إليهما كل من مبدأي الملائمة والاقتصاد في تحصيل الضريبة ، حتى لا تعدم الأهداف الضريبية التي تصبو الدولة إلى تحقيقها ، باعتبارها قد أخذت على عاتقها هذه المهمة التي ترمي عبرها إلى تحقيق أهداف مالية واجتماعية ، اقتصادية....

غير أنه ورغم ذلك فقد تنور نزاعات - هناك اختلاف بين النزاع والمنازعة ، فالأول يتعلق بكل ما يدور خارج دائرة القضاء والثاني بالعكس منه - فيما بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وتكون نقطة البداية فيها حينما يتلقى المكلف إنذارا موجها له ؛ وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص الضريبية المطلوب أدائها بشرط وجوب الأداء ، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل⁴ ؛ فبعد تلقي المكلف لهذه الوثيقة لا يرضى بتأسيس الضريبة وتصفيته بمعنى ربط الضريبة وتحصيلها لخطأ في التقدير أو الحساب ، أو أن الإدارة الضريبية قد تقوم بفرض ضريبة خلافا لنص قانوني أو تنظيمي يستفيد منه المكلف المحتمل .

ورغبة منه في حل النزاع بعيدا عن دائرة القضاء أقرّ المشرع التسوية الإدارية، وكأول خطوة في هذه التسوية نجد الشكوى الضريبية كما ورد في قانون الإجراءات الجبائية⁵ أو التظلم⁵ ، كونه إجراء ومرحلة حاسمة وضرورية لا مناص منها .

جعل القانون هذا الإجراء لعدة مبررات من أهمها:

- تخفيف العبء على القضاء . خاصة وأن المنازعة الضريبية في الوقت الحالي تعد

الأكثر انتشارا في أروقة العدالة مقارنة بالاختصاصات الأخرى ، ومرد ذلك هو الانفتاح

الاقتصادي الذي عرفته الساحة الجزائرية من خلال فتح الآفاق أمام العنصر البشري للاستثمار في

¹ - بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية : مع تمارين محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 01 .

² - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96/483 ، المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 ، ج ر ج عدد 76 ، المؤرخ في 08 ديسمبر 1996 ، انظر في ذلك الموقع الإلكتروني للأمانة العامة للحكومة .

³ - السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 20 .

⁴ - طاهري حسين ، المنازعات الضريبية : شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار الخلدونية ، الجزائر ، 2007 ، ص

. 09

⁵ - الإجراء الأولي أمام الإدارة الضريبية أطلق عليه المشرع باللغة العربية مصطلح الشكوى وما يقابله باللغة الفرنسية RECLAMATION الذي يعني الاحتجاج وليس الشكوى PLAINTE ، وبغض النظر عن هذا وذاك وتطبيقا لمبدأ الدستور الجزائري الوارد في المادة الثالثة منه الذي يعتبر اللغة العربية لغة وطنية ورسمية أخذ بمصطلح الشكوى في دراستي هذه لكن ليس بمعناها في الجزائري إنما في النزاع الضريبي .

جميع الميادين . الأمر الذي أدى إلى زيادة عدد المكلفين بالضريبة خاصة المباشرة منها ومن ثم ارتفاع حجم المنازعات الضريبية .

- كذلك التظلم يعطي فرصة للمكلف بالضريبة . لأنه قد يجنبه الإجراءات الطويلة أمام المحاكم الإدارية التي تعد في أغلب الأحيان مضيعة للوقت والمال .

- وعن طريق التظلم يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس الرقابة الذاتية على أعمالها.

ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي محل البحث الذي وقع اختيارنا عليه من دون مواضيع كثيرة أخرى ، لما يمثله من أهمية وصعوبة في نفس الوقت . سواء للمواطن البسيط الذي غالبا ما يكون همه الوحيد السعي وراء الأرباح وجهله لمختلف الإجراءات التي يتبعها في حالة عدم اقتناعه بالقرار الإداري المتضمن ضريبة غير مناسبة لنشاطه أو مخالفة لنص من نصوص القانون الجبائي ، مما يدفع به إلى طلب الاستشارة والتنوير من الجهات التي يفترض فيها الدراية الكاملة .

و حتى بالنسبة لدارسي القانون عموما بالنظر لنقص الأبحاث والدراسات المتخصصة في المجال من كتب ومجلات ومقالات سيما الوطنية منها ، إضافة إلى الاجتهادات القضائية غير الواضحة على قلتها - التي نفيدنا في تفصيل الجانب الإجرائي للنزاع الضريبي - وكذا الطبيعة التحفظية لدى الإدارات الضريبية و الذي ربما يكون مرده إلى طابع السرية الذي يحيط بعمل هذه الأخيرة - أغلب أعمال الإدارة الضريبية تكون منصبة حول نشاطات أشخاص لا يقبلون إطلاع الغير عليها نظرا لعدة اعتبارات - .

لكن وعلى الرغم من ذلك فالأهمية النظرية للموضوع تجعلني لا أنكر بأن موضوع النزاع الضريبي في هذه المرحلة قد عولج من طرف الفقهاء والباحثين ، لكن هذه الدراسات على قلتها لم تول العناية اللازمة به لا سيما بعد الإصلاح الضريبي لسنة 1990 الذي دخل حيز التطبيق في سنة 1992⁶ ، و صدور قانون الإجراءات الجبائية لأول مرة سنة 2002⁷ الذي جمع من خلاله المشرع شتات النصوص التي كانت مبعثرة بين عدة قوانين ، وهذا ما دفع بنا إلى إلقاء المزيد من الضوء حول هذا الموضوع الهام الذي يحتاج لدراسات واسعة من شأنها إثراء الفكر القانوني في هذا المجال حيث :

- لاحظنا الخصوصية التي يحضى بها قانون الإجراءات الجبائية مقارنة بالقواعد العامة ، وما تم دراسته يدخل في إطار مواضيع سطحية وعامة .

- محاولة منا في إثراء المكتبة الجامعية وفتح المجال لدراسات أخرى مرتبطة بالموضوع.

⁶ - قانون رقم 90/36 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر ج ، عدد 57 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 .

⁷ - قانون رقم 01/21 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ج ، عدد 79 ، مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .

- ما دام أن المرحلة إدارية فهذا يدفعنا للتركيز على الضمانات المقررة ولاسيما أنّ المكلف بالضريبة هو الطرف الضعيف في هذا النزاع ، كون الطعن أمام الجهة القضائية المختصة بالمقابل له ضمانات موسعة.

ويعد موضوع النزاع الضريبي من المواضيع الأساسية والحساسة التي تحضى بأهمية بالغة لدى المكلف بالضريبة ، وذلك مرده إلى أن الفصل في النزاع متوقف على هذه المرحلة بالخصوص في شقها الأول- التظلم أمام الإدارة الضريبية - باعتباره إجراء لا مناص منه قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية أم المحكمة الإدارية ، إذ يتحدد على ضوء هذا الإجراء حقوق والتزامات كل طرف من أطراف النزاع وبالتالي مصير حقوق المكلف ، ومن هنا تبدو الأهمية العملية والتطبيقية لهذا الموضوع .
لذلك ومن أجل الوقوف على عناصر هذا الموضوع كان لابد من المبادرة بالدراسة ، خاصة وأنّ ما طرح على المحكمة الإدارية من مشاكل للفصل في المنازعة هو عدم المرور بالدور الأول للفصل فيه - المرحلة الإدارية تحت راية التظلم أمام الإدارة الضريبية التي أسست الضريبة - والمرور مباشرة للدور الثاني الذي يعد مضيعة للوقت والمال، بالنظر لبروز إرادة تشريعية جديدة تتجه نحو تفعيل النظام الضريبي ككل .

تأخذ هذه الدراسة إذن على عاتقها استظهار الدور الذي تعطيه القواعد الخاصة بالنزاع الضريبي من تحديد الجهة المختصة بالطعن ، وهذا ما يتطلب بطبيعة الحال الرجوع إلى قواعد القوانين في هذا الصدد؛ وفيما يخص الطبيعة القانونية للأراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية والبحث في إمكانية الطعن في الأراء الصادرة عنها أمام الجهة القضائية المختصة ، كما ترمي هذه الدراسة إلى تبيان أهم وأبرز مرحلة تقاديا لدخول المكلف بالضريبة في متاهات التقاضي دون خبرة وتخصص كافيين ، طالما أنّ الموضوع يتطلب من الخبرة الفنية والتقنية ما يلزمه ، و حتى أهل الاختصاص بات المشرع يخط عليهم بعض الأمور تهدف الدراسة إلى تبيانها، كما تركز على بحث حقيقة ونية المشرع وتناقش الدور الذي حضي به المدير الولائي للضرائب خلال هذه المرحلة الضرورية .

وبناء على ما سبق ، فإن موضوع النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية الإجبارية أم الاختيارية يأخذ منحى مهما ومحوريا ، ومن المواضيع الجديرة بالاهتمام والدراسة والتحليل والإثراء في حقل القانون العام ، لا سيما في ظل الضبابية التي تميّز هذا الموضوع بالنسبة للمكلفين بالضريبة والمجتمع ككل حتى تسود الثقافة التقنية لحل النزاعات الضريبية التي تعرف تزايدا ملحوظا في الفترة الأخيرة .

فإذا كان المشرع قد كرّس مرحلة إدارية في مجال النزاعات الضريبية سابقة على المرحلة القضائية النابعة من حق التقاضي المكرس دستوريا، وإذا علمنا أن القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام ، ومن ثم يغلب عليه اعتبارات القانون العام - من حيث التوفيق بين مقتضيات المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة العامة وامتيازاتها من ناحية وبين حماية حقوق الأفراد ومصالحهم الشخصية من ناحية أخرى - يثير فعلا إشكالية حقيقية حول مدى تكريس المشرع ضمانات للمكلف بالضريبة خلال هذه المرحلة تمكنه من تسوية النزاع؟.

للإحاطة بالموضوع الذي يبنى على الإشكالية السابقة يتعين علينا إتباع منهجين هما :**المنهج التحليلي والوصفي** والاستعانة بالمنهج **المقارن** حسب مقتضيات الدراسة مع القانون الفرنسي ، فطبيعة الموضوع تتطلب الجمع بين أكثر من منهج :

- التحليلي أساسا لكونه يساعد على تحليل المواد القانونية التي عالجت مسألة النزاع الضريبي في المرحلة الإدارية.

- المنهج المقارن في بعض مواضع الدراسة عند المقارنة بين التشريع الوطني وقوانين الدول الأجنبية .

ولقد كانت دراستنا عملية فكان لا بد علينا الاستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية سواء الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا سابقا أو مجلس الدولة .

فقصد الإلمام بالموضوع اتبعنا خطة تتماشى ومراحل سير النزاع الضريبي ابتداء من المسار الإجباري مرورا للإجراء الاختياري وبالتالي قسمنا البحث إلى فصلين :

نتناول في الفصل الأول التظلم أمام الإدارة التي أسست الضريبة ونظرا للإجراءات التي يتم وفقها قسمت هذا الفصل إلى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول : حول الشكوى أمام الإدارة الضريبية و المبحث الثاني خصصناه لدراسة الشكوى بعد قبولها أمام الإدارة الضريبية هذه المرة .

ثم نتطرق في الفصل الثاني إلى الطعن لدى لجان الطعن الإدارية ، والذي قسمناه إلى مبحثين نتناول في الأول منها التظلم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، والآخر ندرس فيه لجنة المصالحة في مجال حقوق التسجيل .

بناء على ما تقدم يتم الولوج في تفصيل العناوين الكبيرة وفق ما يأتي .

الفصل الأول : الشكوى الإجبارية أمام الإدارة التي أسست الضريبة .

الفصل الأول:
الشكوى أمام الإدارة التي أسست الضريبة .

يتخذ النظام الضريبي الجزائري الطابع التصريحي ، لذا يتوجب على المكلفين أن يكتتبوا ويرسلوا إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريح خاص تحدد الإدارة الضريبية نموذجيه وبناء عليه تقوم هذه الأخيرة بتحديد مقدار الضريبة الواجب الدفع⁸ ، فتبعا للمعطيات المقدمة من المكلف تقوم الإدارة الضريبية -المفتش المختص- بتحديد المبلغ الضريبي المحتمل.

لكن الحساب الأولي الذي تجريه الإدارة للوعاء الضريبي لا يكون دقيقا في كل مرة بل قد يعتريه خطأ أو نقصان لاسيما أن المجال الضريبي مجال فني وتقني يحتاج إلى الدقة والعناية اللازمتين ، زيادة على ذلك التعديلات السنوية التي تطال قانون الإجراءات الجبائية - قانون المالية وقانون المالية التكميلي- كل هذا يدفع برجل الضرائب إلى الوقوع في أخطاء في تقدير المطرح والمادة الخاضعة للضريبة أو حساب الضريبة وحتى الغبن في استفادة الممول من حق تشريعي أو تنظيمي .

كل ما سبق ذكره من حالات إنما يعني مادة الوعاء الضريبي ، هذا إن دل على شيء إنما يدل على عدم ورود أسباب أساسها التسديد الضريبي ، فتثور بناء على ذلك نزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية ويمكنها بذلك أن تأخذ شكل نزاع حول أساس الفرض الضريبي L'assiette - الوعاء الضريبي- أو التحصيل الضريبي recouvrement⁹ الذي يرفع أمام الإدارة التي أسست الضريبة للنظر فيه قبل رفع النزاع أمام المحكمة الإدارية هذا دليل على الخصوصية التي يتميز بها النزاع الضريبي عن النزاع الإداري بصفة عامة.

إذن يقوم النزاع بين المكلف والإدارة المختصة حول المبلغ المقدر كضريبة ، وللمكلف بالدفع إذا لم يرضه تقدير المبلغ له طريقتين لحل النزاع ، مع الإشارة أنه لا يمكن اللجوء إلى المسلك الثاني دون المرور بالطريق الأولي الإلزامي والضروري الذي من دونه يضيع الحق الذي يصبو إليه إن كان له مقتضى . يتجلى الدور الأول في التظلم المسبق أمام الإدارة - الشكاية على حد نص المشرع أو الاحتجاج أو الالتماس¹⁰ - ، أما الآخر يتمثل في الطعن لدى اللجان الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية .¹¹

المبحث الأول :

عن الشكوى أمام الإدارة الضريبية .

⁸ - تتبع الإدارة في تقديرها للضريبة الواجبة السداد وفق نظام الربح الحقيقي أو التقدير الإداري (الجزافي) . انظر المواد 41 ، 42 ، إلى المادة 59 من قانون رقم 01/21 ، المرجع السابق .

⁹ LAMULLE Thery , Droit fiscal , édition 2004 – 2005 , GUALINO éditeur , PARIS , 2004 , P 235 -- .

¹⁰ - للمزيد من التفصيل راجع : عبد العزيز نويري ، " المنازعة الإدارية في الجزائر : تطورها وخصائصها - دراسة تطبيقية - " ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 08 ، 2006 ، ص 73 وما بعدها .

¹¹ للإشارة فالطريق الإداري الثاني سوف نتطرق لتفصيله في الفصل الموالي من هذا البحث ، لكن المرحلة القضائية تخرج تماما عن - مجال دراستنا .

نظم المشرع أحكام التظلم أمام الإدارة فيما يتعلق بالنزاعات المرتبطة بالوعاء الضريبي أو التي لها علاقة بالتحصيل الضريبي ضمن أحكام المواد من 70 إلى المادة 79 ق.إ.ج وكذا المواد 153 ، — 153 مكرر، 154، 172، 173 ق.إ.ج¹² ، ويعتبر بذلك التظلم أمام الإدارة الضريبية وسيلة من وسائل تحريك عملية الرقابة الذاتية لإدارة الضرائب ووسيلة من وسائل حل المنازعة الضريبية¹³ ، وهذا ما يدفعنا قبلولوج في دراسة هذه الشكوى من حيث التحقيق والبت فيها¹⁴ إلى تقديم مفاهيم تخص هذا السبيل الخصوصي في مجال يكرس فيه نفوذ الدولة وسيادتها وسلطانها على إقليمها ، فلا تقبل أن يمتد سلطان أي دولة أخرى على إقليمها¹⁵ ؛ وذلك من خلال تقديم مفهوم للشكوى الضريبية (المطلب الأول) وكذا الشروط المتعلقة بتقديم التظلم أمام الإدارة التي أسست الضريبة (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: مفهوم الشكوى.

يتطلب منا الأمر وضع تعريف للتظلم أمام الإدارة الضريبية في هذه الدراسة (الفرع الأول) طالما أن المشرع لم يقدم لنا تعريف خاص به ، وهذا توجه محمود للقانون الجزائري لأن وضع التعاريف من عمل الفقه وليس المشرع خاصة وأنه بهذه الميزة لم يقيد المهتمين بدائرة الضريبة من هذا الجانب ، مع ضرورة إبراز أطراف وموضوع هذا الإجراء (الفرع الثاني) ، الشيء الذي يدفعنا إلى البحث فيما يخص مدى إلزامية هذا الإجراء من خلال النصوص الضريبية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية.

يعرف التظلم في المنازعة الإدارية بصفة عامة على أنه : " الالتماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية و الوصائية والرئاسية طاعنين في قرارات

¹² - نشير إلى أن النزاعات الضريبية سابقا أي: قبل صدور قانون المالية لسنة 2002 كانت أحكامها مشتتة ومبعثرة عبر خمسة قوانين مختلفة : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الرسم على رقم الأعمال ، وكل من قانوني التسجيل والطابع ؛ لكن بعد صدور القانون المذكور أعلاه قام المشرع في المادة 40 منه بإحداث قانون الإجراءات الجبائية كقانون جامع لمختلف إجراءات الفرض الضريبي - من المادة 41 إلى المادة 200 منه- وما يعاب عليه أنه ورد بدون تقسيم ولا تبويب بمعنى أنه خال من أي عنوان يذكر، مما يضع المعنيين بالمجال الجبائي في صعوبة كبيرة لفهمه ، لكن سنة من بعد وضع المشرع حكما يوضح الشكل الذي يلبسه قانون الإجراءات الجبائية إذ تنص المادة 72 من قانون المالية لسنة 2003 ، قانون رقم 02-11 ، مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر ج ج ، عدد 86 ، مؤرخ في 25 ديسمبر 2003 على : " تشكل المواد من 41 إلى 199 من القانون رقم 01/21 المؤسسة لقانون الإجراءات الجبائية ، وكذا المواد من 199 _ أ إلى 199 - ع المنصوص عليها في المادة 59 من هذا القانون ترقبها من 01 إلى 175 ، وهذا من أجل ضبط قانون الإجراءات الجبائية .

تحدد عناوين الأجزاء والأبواب والفصول والأقسام بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية " .

¹³ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1990 ، ص 25.

¹⁴ - نتطرق لهذه النقطة بشيء من التفصيل في المبحث الموالي .

¹⁵ - برحمان محفوظ ، " النطاق المكاني والزمني لسريان الضرائب العقارية " ، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، عدد 02، 2007 ، ص 249.

وأعمال إدارية بعدم الشرعية وطالبن بإلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال الإدارية غير المشروعة بما يجعلها أكثر اتفاقاً مع مبدأ المشروعية¹⁶ .

ويعرّف حسب الأستاذ " مسعود شيهوب " أنه: " طعن إداري مسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالباً ما تكون هذه الدراسات دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضورية¹⁷ " .

وحسب الأستاذ " خلوفي رشيد " فإن النظم الإداري المسبق: " الطريقة القانونية التي تمكن المتظلم الحصول على قرار إداري مطابق للقانون أمام الجهة الإدارية¹⁸ " .

يستخلص أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريف للنظم الإداري إلا أنه جعله إجراء وجوبي في نص المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية وبعض النصوص الخاصة التي ظل النظم الإداري ذو طابع إجباري فيها¹⁹ .

لكن بعد صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية أصبح النظم الإداري المسبق إجراء اختياري حسب المادة 830 منه والتي تنص: " يجوز للشخص المعني بالقرار ، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدره القرار .."²⁰

إذن فالتظلم أمام الإدارة الضريبية لا يخرج في معناه العام عن التظلم الإداري المسبق لكن ما دام أن موضوع الضريبة يتميز بتقنيات وعناصر فنية حسابية يصعب أحياناً اكتشافها وفهمها من قبل المكلف خاصة مع التعديلات المتكررة²¹ وهذا المجال يحتاج إلى أهل الاختصاص جعله المشرع إجراء مسبق قبل اللجوء إلى المحكمة الإدارية خاصة وأنه لدينا قاض جالس في القضايا الإدارية وليس بقاض متخصص ، وفي ذلك حاولنا وضع تعريف للتظلم أمام الإدارة الضريبية إذ أنه: " الطعن المسبق الذي يتعين أن يقدمه المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني إلى إدارة الضرائب يرمي من خلاله إلى استدراك الأخطاء المرتكبة عند حساب الضريبة و/أو تقدير وعائها و/أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي أو الاعتراض على المتابعات؛ وفق ما حدده المشرع من شروط " .

¹⁶ - عوايدي عمار ، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري : نظرية الدعوى الإدارية ، الجزء الثاني ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 366 .

¹⁷ - شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الهيئات والإجراءات أمامها ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 310 .

¹⁸ _ خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية : شروط قبول الدعوى الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004 ، ص 100 .

¹⁹ - أمر رقم 66/154 ، مؤرخ في 08 جوان 1966 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية ، ج ر ج ج ، عدد 47 لسنة 1966 . (ملغى)

²⁰ - قانون رقم 08/09 ، مؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ج ر ج ج ، عدد 21 ، مؤرخ في 23 أبريل 2008 .

²¹ - شيهوب مسعود ، مرجع سابق ، ص 312 .

أو كما عرفه Charles Debbasch , Jean Claude Ricci ²² : " هو تظلم أمام السلطة الجبائية ضد قرار أولي والذي يتميز بطابع الإلزامية " .

c'est un recours porté devant l'autorité fiscale contre une décision préalable » .

« et qui a un caractère obligatoire

الفرع الثاني: أطراف التظلم وموضوعه.

نتطرق لتبيان هذا المحل بتحديد أطراف النزاع (أولا) وكذا الأسباب التي تدفع بالمكلف إلى تقديم طعونه في القرار الصادر عن الإدارة الضريبية (ثانيا).

أولا: أطراف الشكاية .

للتظلم الإداري المسبق طرفين هما: 1- المكلف بالضريبة (الطاعن في قرار الإدارة الضريبية) ؛

2-الإدارة الضريبية (الجهة المختصة باستقبال التظلم) .

1-الأشخاص المعنيين بتقديم التظلم .

الأصل في التظلم أمام الإدارة الجبائية أن يقدم من طرف المكلف بالضريبة نفسه ، لكن واستثناء يمكن أن يقدم من قبل وكيل قانوني .

أ-المكلف بالضريبة:

هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي تفرض عليه الدولة الضريبة وتجبها منه، ولهذا فهو وحده المخول بمنازعة الإدارة الضريبية ، بحسب الأصل ، إذا ما تطلب الأمر ذلك.

ب- الوكيل القانوني للمكلف بالضريبة:

استثناء وحماية لمصالح المكلفين ، يمكن للمكلف بالضريبة أن يوكل شخصا آخر لتقديم التظلم مكانه ، وذلك مع مراعاة الشروط المنصوص عليها قانونا وهي :

- حيازة وكالة قانونية تكون محررة على وثيقة تسلمها الإدارة الجبائية ،

- التصديق على التوقيع لدى المصالح البلدية.

إلا أن هذه الشروط يمكن استبعادها بالنسبة للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحاماة ، أو على ممثل

المؤسسة ، أو إذا كان الموقع قد أعذر شخصيا بتسديد الضريبة المذكورة في الشكوى.²³

2-الجهة المختصة باستقبال التظلم.

²² - DEBBASCH Charles et RICCI Jean claude , Contentieux administratif , 7e édition , DALLOZ , Paris , 1999, P 787

²³ - المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

لقد عرف التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية عدة تغييرات وتحولات ، فقد انتقل المشرع من التنظيم الإقليمي للإدارة الجبائية بعدما كانت المديرية الولائية للضرائب صاحبة الاختصاص العام في مجال الجباية إلى التنظيم النوعي العمودي قصد الوصول إلى مشروعية جبائية مثالية .

وما تجدر الإشارة إليه أنه كان في السابق يختص بتلقي التظلم المسبق مدير الضرائب بالولاية ، لكن وبسبب كثرة النزاعات الضريبية ، بات من غير الممكن أن يقوم مدير الضرائب باستقبال جميع الشكاوى ، وحماية لحقوق المكلفين بالضرائب فقد عدلت المادة 71 ق . إ . ج وكان آخر تعديل مسّها سنة 2006 ، وأصبح يختص بتلقي التظلمات كل من :²⁴

أ- المدير الولائي للضرائب ؛

ب- رئيس مركز الضرائب ؛

ج- رئيس المركز الجوّاري للضرائب .

د- مدير المؤسسات الكبرى .²⁵

هذه الجهات²⁶ المختصة بتلقي التظلمات مرتبطة بمادة الوعاء الضريبي ، وبالمقابل ففي مادة التحصيل الجبائي ينحصر تلقي التظلمات في المدير الولائي للضرائب وكذا مدير المؤسسات الكبرى فقط²⁷ ، ولا نجد سببا للتحديد في هذه الحالة .

ومع ذلك فإنّ هياكل الإدارة الضريبية غير مستقرة لاسيما وأنّ المشرع الضريبي باستحداثه لهياكل نوعية يعقد المسألة أكثر من ناحية مبدأ الاقتصاد المعمول به في المادة الضريبية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فيه فائدة للمكلف بالضريبة لأنّه يعمل على تبسيط النظام الضريبي بالنسبة له .

ثانيا : أهداف التظلم لدى الإدارة الضريبية المختصة.

إن المنازعة الضريبية تعني بصفة عامة كل دعوى تهدف إلى إلغاء كلي أو جزئي للضريبة أي أنها تشمل جميع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب وبالتالي فهي مرتبطة بعمل إدارة الضرائب فيما يتعلق : - بتأسيس الضريبة أي تحديد وعاء الضريبة بما فيها إعادة تقييم رقم الأعمال الخاص بالمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجرافي ، التعديل الضريبي الناتج عن التحقيق في الوثائق " le controle sur

²⁴ - حيث تنص المادة 71 ، بعد تعديلها بموجب قانون رقم 06 / 24 ، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، ج ر ج ج ، عدد 85 ، مؤرخ في 27 ديسمبر 2006 ، على ما يلي : " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات ... ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ... "

²⁵ - تنص المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية ، معدلة بالقانون رقم 07 / 12 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر ج ج ، عدد 82 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 2007 على : " يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى أن تودع لدى هذه الهيئة ، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها . " .

²⁶ - نتولى دراسة هذه الجهات بنوع من التفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل .

²⁷ - راجع المادة 153 وما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2011 ، قانون رقم 10/13 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر ج ج ، عدد 80 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2010 .

“ piece ” أو عن التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة “controle sur place” في حالة النقص في التصريح أو انعدام التصريح وهذا ما يعرف بمنازعات الوعاء .

- بتحصيل الضريبة وخاصة عند استعمال التدابير الجزئية لاستثناء الدين الضريبي،

كإصدار إشعار الغير الحائز والغلق الإداري ... وهذا ما يكيف بأنه منازعة تحصيل²⁸.

وهذا التصنيف والتمييز بين منازعات الوعاء ومنازعات التحصيل يعتبر من أهم خصوصيات

المنازعات الجبائية التي تتفرد بالازدواجية من حيث الموضوع .

إذن الهدف الذي يرمي من خلاله المتظلم بإتباعه هذا الإجراء يختلف بين كون النزاع يتعلق بالوعاء

الضريبي أو خاص بالتحصيل الجبائي .

فحسب المواد 70 ، 153 ، 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على التوالي :

...عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها ،

وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي " ، "عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء

المحجوزة ، في حالة حجز المنقولات ...يقدم هذا الطلب في المقام الأول على مدير الضرائب بالولاية

وعلى مدير كبريات المؤسسات ، حسب الحالة ... " ، " ... تكتسي هذه الدعاوى إما شكل اعتراض على

إجراء المتابعات وإما شكل اعتراض على التحصيل القصري...".

بمعنى أنّ موضوع التظلم يختلف في كونه يتعلق بالوعاء الضريبي أم بإجراءات التحصيل وندرس

الهدف منه في الحالتين التاليتين :

1- بالنسبة للنزاعات المرتبطة بالوعاء الضريبي .

يتمحور الهدف بالنسبة لموضوع الوعاء فيما يلي :

أ - تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي و/ أو ؛

ب- الحساب الضريبي و/أو ؛

ج - المطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

أ-استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة .

إنّ وعاء الضريبة أو الربح الخاضع للضريبة يتمثل في الواقعة المنشئة للضريبة حسب صنف الأرباح

المحققة.

وبناء على ذلك فقد يحدث وأن تخطيء الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة ، أي أنها تدخل ما

لا يتم إدخاله قانونا في تحديد المطرح الضريبي.

²⁸ - كريبي زوبيدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية " ، مجلة مجلس الدولة ، العدد رقم 07 ، 2005 ، ص ص 20

إنّ مسألة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من مهام واختصاص مفتشية الضرائب وليس القبضة . إذن عند ورود خطأ على هذا الأساس للمكلف حق التقدم بشكوى إلى الجهة التي أسست الضريبة ملتصقا منها تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها .

ب- تصحيح الأخطاء المرتكبة في حساب أو تصفية الضريبة .

بعد إتمام المراحل السابقة على تصفية وحساب الضريبة يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة وهنا فقط تصبح واجبة التحصيل²⁹ .

أمام هذا الهدف الذي يصبوا إليه الطاعن نجد وأنّ الأمر يتعلق بالخطأ في حساب الضريبة ، وهذا الأخير قد نجده بمعزل عن الخطأ في تحديد الوعاء الضريبي أو يكون ناتج عنه³⁰ . هذا ما عبّرت عنه ب " و/أو" . والوضع في هذه الحالة من اختصاص مفتشية الضرائب فقط أو بالمفتشية و القبضة الضرائبية معا ، حسب الحالة .

فقد يتقدم الممول بتظلم أمام الإدارة الضريبية على أساس أخطاء في الحساب الضريبي ومع ذلك لا توجد أخطاء في نظر الإدارة الضريبية ، لكنها في نظر الطاعن موجودة ، وبناء على اعتقاداته لا يسدد مبلغ الضريبة المبلّغ له في الأجل المحدد قانونا وتتدخل قبضة الضرائب لإجراء عملية المتابعة وفق ما يحدده القانون الجبائي فيقوم بذلك نزاع له صلة بالتحصيل الضريبي (نزاع في الوعاء الضريبي قد يؤدي إلى حدوث نزاع في التحصيل الضريبي).

لذا كان على المشرع أن يدرج داخل كل إدارة ضريبية مصلحة في شكل شبك وحيد قصد التسهيل والتبسيط على المكلف . وهاتين المصلحتين هما : مفتشية و قبضة الضرائب لأنّ هاتين المصلحتان تقومان بعملهما بشكل متكامل ومنسق .

ج- الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي:

إنّ المجال الخصب للحديث عن هذا الهدف يتجلى في مادة الاستثمار طالما أن المشرع حريص على جلب الرساميل الوطني والأجنبي من خلال تقديمه جملة من الامتيازات للمستثمرين³¹ . إذ ينص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات التظلم ولم يميّز في ذلك بين كون المكلف مستثمرا أم لا ، وبالتالي حتى المستثمر يتبع هذا الطريق الإجباري الضروري والحاسم ، كما يجوز له الطعن أمام اللجان الإدارية

²⁹ محرز محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة : النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة للدولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 304 .

³⁰ - الوعاء الضريبي زائد الحساب الضريبي يساوي في مجموعه الربط الضريبي والذي نعني به كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة الجبائية منذ استلامها لإقرار المكلف إلى أن يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على المكلف بصفة نهائية . راجع في ذلك دراز حامد عبد المجيد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، لبنان ، 1994 ، ص 163 .

³¹ - راجع المواد 09 وما بعدها من أمر رقم 01/03 ، مؤرخ في 20 أوت 2001 ، يتعلق بتطوير الإستثمار ، معدل ومتمم ، ج ر ج ج ، عدد 47 ، مؤرخ في 22 أوت 2001 .

وكذا أمام لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار المنصوص عليها بالمادة 07 مكرر من قانون تطوير الاستثمار ، والتي يحيل بشأنها القانون على التنظيم .³²

وما دمنّا في موضوع الضرائب فإنه وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المادة 102 وما بعدها نجد تقديم المشرع إعفاءات وتخفيضات ضريبية في مواضع معينة وبتوفر شروط محددة .
فلتقريب الفكرة أكثر للأذهان بإعمال المادة السالفة الذكر - الاستثمار - نضرب المثال التالي: قد يحدث وأن يوجد هنالك شخص ، سواء طبيعي أو معنوي ، كان مكلف قانونا بدفع الضرائب في ظل قانون سابق ، لكن بعد تعديل أو إلغاء هذا الأخير يتوفر في المكلف المذكور شروط الإعفاء أو التخفيض الضريبي عملا بمقتضيات التطبيق الفوري للقوانين الجديدة³³ ، ومع ذلك تبقى الإدارة الضريبية ترسل إليه الإنذار الضريبي من أجل الدفع كما في السابق ، أي : رغم الإعفاء القانوني إلا أنه لم يتم شطب اسمه من قائمة المكلفين أو لم يدرج اسمه ضمن قائمة المكلفين المستفيدين من تخفيضات جبائية ، فيتقدم تبعا لذلك بشكوى يمكن أن يتحصّل بموجبها على ما يريد ، وإن لم تتحقق طلباته له أن يتبع اتجاهين أحدهما إداري والآخر قضائي كلاهما اختياري أولهما الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أم التوجه مباشرة للطريق القضائي ، لكن هذا الأخير لا بد أن يتم إتباعه كآخر إجراء .³⁴

وحسنا فعل المشرع عندما جعل الشكوى بشأن الغبن من نص تشريعي على السواء مع النص التنظيمي خاصة وأنّ المشرع الجزائري كثير الإحالة إلى التنظيم .

في الأخير نقول أنّ النزاعات التي لها علاقة بالمادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) لا يتم دراستها كل هدف لوحده وبمعزل عن الأسباب التي تدفع المكلف للطعن ، بل يمكن في بعض الحالات أن تجتمع الأهداف مع بعضها البعض وتكون سببا لتقديم الشكوى ، لهذا كان على المشرع الجبائي أن يدرج عبارة "و/أو" بين كل هدف وآخر .

2- فيما يتعلق بالنزاع حول المتابعات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحصيل الضريبي :

بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة و تقديرها ثم حساب مبلغ الاقتطاع الجبائي يستوجب الأمر تحصيله ، وهناك عدّة كفاءات ممكنة في هذا المجال حيث يمكن أن يكون الدّفع كليا أي : مرة واحدة أو

³² - أمر رقم 06-08 ، مؤرخ في 15 يوليو 2006 ، يعدل وينتم الأمر رقم 01-03 ، والمتعلق بتطوير الإستثمار ، ج ر ج ج ، عدد 47 ، مؤرخ في 19 يوليو 2006 . وصدر المرسوم التنفيذي الذي يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال الإستثمار وتنظيمها وسيرها (مرسوم تنفيذي رقم 06-357 ، مؤرخ في 09 أكتوبر 2006 ، يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال الإستثمار وتنظيمها وسيرها ، ج ر ج ج ، عدد 6 ، مؤرخ في 11 أكتوبر 2006) . للمزيد من التفصيل حول الفكرة راجع المقال المنشور ل : حسان نادية ، " خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الإستثمار " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، يومي 21 ، 22 أفريل 2008 ، ص ص 176 - 184 .

³³ - راجع المادة 07 من القانون المدني . نبيل صقر ، القانون المدني ، دار الهدى ، الجزائر ، 2008 ، ص 03 .

³⁴ - وللإشارة فقط فالطريق القضائي بعيد وأجنبي تماما عن محور بحثنا هذا.

بالتسبيق على شكل أفساط و هي حالة الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدّخل الإجمالي أو بالدفع الشهري كحالة الرّسم على القيمة المضافة.³⁵

وقد ألزم المشرع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل ، هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناتجة : عن تقدير عادي ، عن تحقيق محاسبي حول الوضعية الجبائية للمكلف ، أو تصحيح لقيم بمناسبة مراقبة تصريح المكلف .

عن تقدير عادي : في هذه الحالة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل ، بداية من آخر يوم من الشهر الثاني الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول ، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل ، معناه أنّه إلى غاية هذا التاريخ لا يمكن لقاibus الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل وإلاّ عد إجراءه باطلا³⁶.

حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف : سواء كان هذا التحقيق في المحاسبة أو تحقيقا مصوّبا أو كان في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف .

إذا توصل الأعوان المحققون إلى نتيجة تتضمن إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف، فإنّ الإدارة الضريبية هنا تكون ملزمة بإشعار المعني بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ويكون هذا الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله بها، وهذه الأخيرة تتم في غضون (40) يوما ، وعدم الرد في هذا الأجل يعد بمثابة قبول ضمني. هذا بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة (المادة 20 ، 21 ق إ ج) .

أمّا ما يقال عن التحقيق المصوب فإنّ الأجل مقدر قانونا ب 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقييم وتصبح بعده الضريبة واجبة التحصيل من قبل القاibus المختص إقليميا (المادة 20 مكرر ق إ ج) .

ويمنح هذا الأجل سواء كانت محاسبة المكلف مقبولة أو مرفوضة لعدم مطابقتها للقوانين الجبائية ، إذن الضريبة لا تدخل حيز التنفيذ إلاّ بعد مرور هذا الأجل.³⁷

التحقيق في تصريحات المكلفين : إذا توجّ التحقيق في تصريح المكلف إعادة تقدير ، فإنّه يتوجب على المفتش المحقق طلب توضيحات وتبريرات من المكلف شريطة أن تكون مكتوبة فلا تقبل التبريرات الشفوية ، وقد حدد القانون أجل تقديم هذه التوضيحات ب 30 يوما ، وإذا انقضى هذا الأجل جاز للمحقق تحديد أساس الضريبة تلقائيا لتدخل حيز التنفيذ في اليوم الموالي لليوم الذي ينتهي فيه هذا الأجل (المادة 19 ق إ ج) .

³⁵ - فلاّح محمد ، السياسة الجبائية : الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر) ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 44 .

³⁶ - تنص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، المرجع السابق ، على : " تصبح الضرائب المباشرة والحصائل والرسوم المماثلة المشار إليها في هذا القانون واجبة التحصيل في اليوم الأخير من الشهر الثاني التالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل " .

³⁷ - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 ، ص 26 .

لكن قد يمتنع المكلف عن تسديد ما عليه من ديون للخرينة العمومية وتتدخل تبعا لذلك الأعوان الجبائية قصد اقتضاء هذه الحقوق جبرا عن طريق الجداول الضريبية التي تتصف بالقوة التنفيذية إذ لا حاجة لتدخل القضاء للتسديد مع ذلك وقد تقع الإدارة خلال عمليات التحصيل الجبري في عيوب تمس الناحية الشكلية أو الموضوعية لإجراءات المتابعة وقد يصل الوضع إلى حد ممارسة حجوزات على أموال المدين المنقولة ، فينقدم هذا الأخير بشكوى أو طلب³⁸ أمام مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب على مستوى الولاية يهدف من ورائه إلى :

1- رفع عدم الشرعية الشكلية أو الموضوعية لإجراء المتابعة ؛

2- إلغاء الحجز واسترداد الأشياء المحجوزة .

نتولاها بالتفصيل في الآتي :

أ-رفع عدم الشرعية الشكلية أو الموضوعية لإجراءات المتابعة :

تنص المادة 49 من قانون المالية لسنة 2011 في فقرتها الثانية التي عدلت المادة 153 ق إ ج على

: " وتكتسي هذه الشكاوى :

- إمّا شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على شكلية إجراء المتابعة ،
- وإمّا شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ السدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة " .

أ-1 - الاعتراض على سند التحصيل :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قباضة الضرائب ضدّه لغرض تحصيل ديون الضريبة لديه وتتعلق أسباب هذا الاعتراض أساسا بورود عيب شكلي في إجراء المتابعة ويعد الشرط الأساسي لقبول الاعتراض ، مع ضرورة أن يقدم في شكل شكوى لدى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى ، كل حسب مجال اختصاصه، شريطة احترام الآجال في تقديمها - نأتي لاحقا على تفصيل ذلك في المطلب والمبحث المواليين - وقضت المحكمة العليا في هذا الشأن حيث : " اعتبرت إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف ، إجراء غير قانوني باعتبار أنّ هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم . وبالتالي فإنّ إجراء التحصيل هذا معيب مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده ، باعتبار أنّ المدعي قد غير محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد " ³⁹ .

³⁸ - لم يحدد المشرع للتظلم في ميدان التحصيل الجبائي أية شروط خاصة به ، فهو مجرد طعن بسيط حيث يسميه القانون طلب . هذا لتمييزه عن الشكاية في النزاعات التي يكون موضوعها متصل بالوعاء الجبائي .

³⁹ - المحكمة العليا ، قرار مؤرخ في 27/01/1991 ، " قضية بين (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط ونائب مدير الضرائب لولاية غرداية " ، المجلة القضائية للمحكمة العليا ، عدد 04 ، 1992 ، ص 157 .

أ-2-الاعتراض على التحصيل الجبري :

الاعتراض في هذه الحالة مرتبط بموضوع المتابعة لا بشكلها ، ويتم هذا الطعن بنفس الشكليات والآجال المذكورة سابقا في الاعتراض على شكل الإجراء وتجدر الملاحظة أنّ هذا الإجراء لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه مرتبط بالموضوع ، إلا في حالة تقديم المكلف جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الخزينة العامة .⁴⁰

ب-إلغاء الحجز واسترداد المحجوزات :

المشرع وحفاظا منه على توازن المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف بالضريبة فإنّه بالرغم من إجازته للإدارة بحجز أموال المكلف لاستثناء ديون الخزينة العامة فإنّه أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا هذا من جهة⁴¹ ، ومن جهة أخرى أجاز للمكلف أن يعترض على هذا التصرف ولكن ألزمه كذلك باحترام إجراءات معينة .

فبالرجوع إلى ما نصت عليه المادة 154 ق إ ج⁴² على : "عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة ، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة ، ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية ، كل حسب مجال اختصاصه " .

فالجهة المختصة باستقبال الطعن وبمجرد تلقّيها طلب رفع الحجز واسترداد المحجوزات تبادر بتبليغ قابض الضرائب المختص إقليميا لتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار بشأنه سواء كان بالقبول أو الرفض ، مع ضرورة الإشارة إلى أنّ الطعن لا يوقف عمليات الدفع .

بعد تقديم تعريف للتنظّم وتبيان أهدافه يثار تساؤل حول قيمته القانونية؟.

الفرع الثالث: تقدير مدى إلزامية الشكوى .

إنّ الأمر الذي دفع للبحث في كون الشكوى الجبائية لها دور حاسم في النزاع الضريبي أم لا يبرز من خلال عدم وضوح قيمته القانونية بالنسبة للأحكام المتضمنة هذا الإجراء ذاته ، لدى نبيّن مدى ضرورتها من خلال النصوص المتعلقة بالمراحل التي يمر بها النزاع الضريبي (أولا) ، ضف إلى ذلك محاولة المشرع جمع شتات النصوص التي كانت مبعثرة في قوانين مختلفة يجرنا لطرح السؤال التالي:

⁴⁰ - للمزيد راجع المادة 158 ق إ ج ، مرجع سابق .

⁴¹ - راجع نص المادة 147 ، 145 ق إ ج ، المرجع السابق .

⁴² - لقد تم إدخال تعديل على المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2011 ، مع أنّ مضمون التعديل يمسّ بحكم المادة 153 ق إ ج وليس مضمون المادة 154 ق إ ج ، المرجع السابق .

هل وفق القانون الجبائي في جمع ولم الأحكام المبعثرة في قانون خاص بالإجراءات الجبائية لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2002 ؟ ، وبخلقه هذا القانون أتراه يزيل الغموض الواضح حول حتمية الشكوى الجبائية لا سيما من زاوية الصنف الضريبي ؟ (ثانيا).

أولا : فيما يخص إجراءات الطعن .

المكلف بالضريبة الذي ينازع في قرار الإدارة الضريبية له طريق هو الطريق الإداري الحتمي في أغلبية أنواع الفرض الضريبي والمرفوع أمام الإدارة التي أسست الضريبة بالنسبة لكل مواضيع النزاع وعاء وتحصيلا⁴³ و الطعن أمام اللجان للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

1 _ الأحكام المتضمنة الشكاية .

لم يتضمن قانون الإجراءات الجبائية أي نص صريح حول إلزامية الشكوى ، أي من المادة 71 حتى المادة 79 منه ، هذا بالنسبة للنزاع المرتبط بربط الضريبة ، أمّا وأنّ النزاع له علاقة بالتحصيل الجبائي فالشكوى به إلزامية وذلك باعتراف وتصريح من المشرع حسب المادتين 153 ، 154 ق إ ج ، هذا من الناحية القانونية .

لكن عمليا نجد قرارين صادرين عن مجلس الدولة ، الأول عن الغرفة الثانية بالمجلس يحمل الرقم : 152508 تحت عنوان : منازعات التحصيل ومحتواه كالاتي : "حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة .

ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها " .⁴⁴

أما الثاني فصادر عن الغرفة الأولى منح له الرقم : 207171 ، و مضمونه يتمثل في : " حيث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على أنه في حالة حجز أموال المدين بالضريبة كما هو الشأن في قضية الحال لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل

⁴³ - FERRADJ Belinda , Le contentieux issu des Vérifications , Mémoire de fin d'études en vue de

l'abstention du diplôme de post graduation , spécialisé en Finances Publiques , Institut d'économie

. Douanière et fiscal créé par la convention Algerio – tunisienne du 03 septembre , 1981 , 2010 , P22

⁴⁴ - مجلس الدولة ، قرار مؤرخ في 22/03/1999 ، " قضية مديرية الضرائب ضد (ك . ب) " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص :

المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 106 .

فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب وما دام أن المستأنف لم يقيم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعين عدم قبول الدعوى شكلاً".⁴⁵

2- الطعن لدى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

تنص المادة 80 الفقرة الأولى ق إ ج⁴⁶ على ما يلي : " يمكن ، حسب الحالة ، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ،... اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة " .

أي أنه لا يمكن المرور للدور اللاحق على التظلم إلاّ عبوراً به ، ويتم الطعن أمام هذه الجان في القرار الصادر عن الإدارة الضريبية موضوع الطعن .

3- الطعن أمام المحكمة الإدارية .

نضمّ المشروع النزاع المتعلق بربط الضريبة في المادة 82 وما بعدها من قانون إ ج ، حيث تنص في فقرتها الأولى بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2008 على : " ... ترفع الدعوى ... ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة القرار المتخذ بشأن شكواه ... " ، كما تنص المادة 83 في فقرتها الثالثة بعد تعديلها سنة 2008 كذلك على : " لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة للمدير الولائي للضرائب ... " .

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 25/02/2003 : " ... وحيث أنه فيما يخص الدفع الشكلي فإنّ المستأنف يطالب بقبول دعواه شكلاً لكون أنّ إجراء التظلم المسبق الذي شكلت سبب القرار المطعون فيه ، إجراء غير ملزم بل أنه ألغى بموجب قانون رقم 90/23 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية وحيث أنه بالرجوع إلى القانون المذكور في مادتيه 169 ، 169 مكرر ، فإنّه يجوز فعلاً رفع الدعوى الإدارية مباشرة أمام الجهات القضائية الإدارية الابتدائية التابعة للمجالس القضائية دون حاجة إلى تظلم مسبق .

ولكن حيث أنّ المادة 168 من نفس القانون تنص صراحة على أنّ المنازعات الخاصة ومن بينها المنازعات الضريبية تحكمها إجراءات خاصة.

وحيث أنّ التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهي من النظام العام طبقاً للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

⁴⁵ - مجلس الدولة ، قرار مؤرخ في 09 / 04 / 2001 ، " قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية " ، المرجع نفسه ، ص 92 .

⁴⁶ - بعد تعديلها بموجب المادة 42 من قانون رقم 08/21 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر ج ج ، عدد 74 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 2008 .

وحيث أنّ رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً

وحيث أنّ قضاة الدرجة الأولى أصابوا عند عدم قبولهم الدعوى شكلاً لذا يتعين تأييدهم في قرارهم المستأنف فيه المطابق للقانون " 47 .

أمّا كون النزاع متصل بالتحصيل الجبائي وبالضبط في مجال الاعتراض على إجراءات المتابعة الشكالية والموضوعية فتتنص المادة 153 مكرر 1 ق إ ج المحدثه بموجب قانون المالية لسنة 2011 ، على : " يمكن المشتكي في حالة غياب القرار في هذا الأجل أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه ، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل (1) شهر واحد ابتداء من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو انقضاء الأجل المتعلق بالفصل في الشكاية . " ، وفي مجال رفع الحجز واسترداد المحجوزات فتتنص المادة 154 ق إ ج : " ... ويجب أن يرفع في أجل شهر واحد ابتداء إمّا من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب بالولاية للبت وإمّا من إبلاغ قراره .

لا يجوز إبلاغ المحكمة الإدارية قبل انقضاء الأجل الممنوح للمدير للفصل " .

وبالرجوع للاجتهاد القضائي في هذا المقام نجد القرار الصادر عن مجلس الدولة بتاريخ 02 / 25 / 2003 : " حيث أنّ المستأنف انتظر اتخاذ إجراء غلق محله التجاري أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الجزرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب

وحيث أنّ كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة .

وحيث أنّ عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً .

وحيث أنّ قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلاً وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطأوا في تطبيق القانون لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف وفصلاً من جديد والقضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً " 48 .

إذن نجد وأن الشكوى إجراء لا بد منه لإمكانية الطعن أمام المحكمة الإدارية (طعن إداري مسبق) . ما يجدر الإشارة إليه أنّ الإجراءات التابعة للتظلم تتجلى في سبيلين هما على التوالي : الطعن أمام اللجان الإدارية والطعن أمام المحكمة الإدارية - كل هذا إن لم يتم الدفع من طرف المكلف ويستمر النزاع ، ويتم اتخاذهما بهذا الترتيب وليس العكس لأن معه يفقد المكلف ضماناً لحل الخلاف هو الطعن أمام

47 . راجع مجلة مجلس الدولة ، ملف رقم 6509 ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، مرجع سابق ، ص ص 75 ، 76 - 47

48 - مجلة مجلس الدولة ، قضية (ش ع ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية ، ملف رقم 006325 ، المرجع نفسه ، ص

اللجان الإدارية حسب المادة 80 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009⁴⁹ إذ تنص : " لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد إخطار المحكمة الإدارية ".

ثانياً: بالنظر لنوع الضريبة.

تصنّف الضرائب قانوناً إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، إذن هل يتم إعمال هذه الإلزامية في تقديم الشكوى على إطلاقها أي مهما كانت راية الضريبة وهذا هو المتوقع أم أن الوضع بخلاف ذلك ؟.

بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فالتنظيم فيها ضروري ولازم كشرط سابق لقبول الدعوى القضائية اعتبار من نص المادة 388 / 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁵⁰ : " إن الشكايات المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب المباشرة هي من اختصاص طعن المنازعات ... " والتي ألغيت بنص المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وأحالت بشأنها إلى قانون الإجراءات الجبائية ، أي إلى المادة 70 منه (المادة 110 ق م 2002) إذ تنص : " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي ... " .

أمّا بخصوص الرسم على القيمة المضافة T.V.A المؤسس بموجب قانون المالية لسنة 1991⁵¹ في المادة 65 منه متضمناً 178 مادة متعلقة بهذا النوع من الضرائب وتدلنا المادة 108/02 منه على جواز تقديم شكوى تخص الفرض التلقائي للرسوم أمام المفتش القسمي للضرائب التابع للولاية الذي يبيت فيها في أجل 03 أشهر .

ومع صدور قانون الإجراءات الجبائية تم إلغاء المادة 108/02 من قانون الرسم على رقم الأعمال وكانت الإحالة إلى قانون المالية لسنة 2002 في مواده من 40 إلى 200 . والنص المقصود من الإلغاء والإحالة هو نص المادة السابقة الذكر فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 110 ق م 2002) . لأنها جاءت بعباراتها العامة والشاملة من خلال " أو الرسوم " وبذلك منح المشرع نفس درجة الإلزامية بالنسبة للطعن في الفرض التلقائي للرسم على القيمة المضافة .

لكن يبقى هذا المبدأ نسبي التطبيق إذا ما انتقلنا إلى مجال الضرائب غير المباشرة الأخرى وحقوق التسجيل ، حيث لا تسري على المنازعات في مجالها قاعدة التظلم الإجباري بنص المادتين 489 و المادة 359 على التوالي .

⁴⁹ - قانون رقم 08/21 ، مرجع سابق .

⁵⁰ - أمر رقم 76/101 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج ر ج ج ، عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .

⁵¹ - قانون رقم 90/36 ، المرجع السابق .

فتتص المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 1976⁵² على : " إن المكلف بالضريبة والذي ينازع ... يمكنه أن يقدم اعتراضا خلال الشهرين من استلام تبليغ سند التحصيل، ويكون الاعتراض معللا مع التكاليف بالحضور أمام الغرفة الإدارية...". وبالتالي فلا حاجة إلى التظلم المسبق مادام أن المشرع أجاز التوجه إلى القضاء مباشرة .

ولقد أدخل المشرع تعديلا على هذه المادة في سنة 1991 بموجب قانون المالية لسنة 1992⁵³ في المادة 106 منه ولم يتدارك هذا الموقف غير المعلن بنصه : " إن المكلف بالضريبة الذي يحتج على صحة الشكاوى أو على صحة المبلغ المحتج عليه أن يقدم دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية في أجل (4) أشهر ابتداء من تبليغ سند التحصيل ...".

وتتص المادة 359 من قانون التسجيل⁵⁴ على : " إن المكلف الذي ينازع في صحة الشكاوى أو صحة المبالغ المطالب بها يمكنه أن يقدم اعتراضا خلال الشهرين التابعين لاستلام تبليغ سند التحصيل إلى الغرفة الإدارية ...".

ونفس المنحى اتبعه المشرع في مجال حقوق التسجيل حيث أدخل على هذه المادة تعديلا سنة 1991 بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1992 والتي تنص : " يمكن للمدين بالضريبة الذي يحتج على صحة الشكاوى أو على جزء من المبالغ المطلوبة أن يقدم اعتراضا أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي خلال أربعة أشهر الموالية لاستلام سند التحصيل ...".

وبما أن المشرع وضع قانونا شاملا للإجراءات الجبائية تضمن إلغاء و إحالة من قوانين مختلفة إلى قانون وحيد (الإجراءات الجبائية) وطالت الإحالة المادة 489 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 359 من قانون التسجيل .

لقد كانت الإحالة المقصودة من المشرع بعد الإلغاء إلى المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 (المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية) التي تنص : " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال أربعة (04) أشهر من استلام تبليغ سند التحصيل⁵⁵ ".

ففيما يتعلق بعدم خضوع منازعات حقوق التسجيل للطعن المسبق نجد أن الطعون الخاصة بهذا النوع من القضايا الجبائية يمكن أن ترفع مباشرة أمام الجهة القضائية المختصة ، وفي ذات السياق أصدر مجلس الدولة قرار يحمل الرقم 033940 تضمن ما يلي : " ... حيث أن الإشكال الإجرائي المطروح من طرف

⁵² - أمر رقم 76/104، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر ج ج، عدد 70، مؤرخ في 02 أكتوبر 1977.

⁵³ - قانون رقم 91/25، مؤرخ في 16 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج ر ج ج، عدد 65، مؤرخ في 18 ديسمبر 1991.

⁵⁴ - أمر رقم 76/105، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر ج ج، عدد 81، مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.

⁵⁵ - في مجال الضرائب المباشرة يتم التحصيل الجبائي بواسطة الجداول - المادة 143 ق إ ج -، لكن الضرائب غير المباشرة فيتم تحصيلها بموجب سندات التحصيل .

المستأنفة يتعلق بمدى استيفاء الدعوى الأصلية لشرط شكلي جوهري المتمثل في مدى احترامه للطعن الإداري المسبق قبل رفع الدعوى .

وحيث أن النزاع الضريبي الحالي نزاع في حقوق التسجيل المفروضة على المدعي بموجب سندي التحصيل رقمي 24 و 36 المبلغين في 08/01/2005 وهو النزاع الذي كانت تحكمه سابقا المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وبالتالي يطرح السؤال حول أحكام قانون الإجراءات الجبائية الواجبة التطبيق في هذا النوع من المنازعات أي ما هو النص الذي حل محل المادة 359 الملغاة .

وحيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72، 73 و 74 من قانون الإجراءات الجبائية بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملا بالتعليمية رقم 1208 المؤرخة في 07/12/2005 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم الدعوى . حيث ولكن بالرجوع إلى مقتضيات قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن نص المادة 158 منه وإن ورد في أحكام وقف التنفيذ (أي المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002) هو الذي حل محل المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة ذلك لأن المنازعات المنصبة على سند التحصيل لا تتطلب تقديم تظلم مسبق بل تباشر الدعوى التي تخصها خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ المعني بسند التحصيل .

وحيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 72 ، 73 و 75 من ق.إ.ج المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة ، الرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع مما يتعين معه القول أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الأجل القانوني بعد استبعاده للتعليمية الوزارية المحتج بها من طرف مديرية الضرائب والتي لا تلزمه وبعد اعتباره أن الطعن الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل يكون قد أصاب في تطبيق القانون وفي تفسير المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية الواجبة التطبيق على إجراءات رفع الدعوى الخاصة بحقوق التسجيل والتي يثيرها القاضي تلقائيا كون الآجال من النظام العام عكس ما جاء في دفوع المستأنفة ⁵⁶ .

فبالنسبة لقانون الطابع لا نلمس أي نص ضمن قانون الطابع يدل على ضرورة الشكاية الضريبية في هذا المجال ⁵⁷ ، وهذا إن دلّ على شيء إنما لا يدل على إبعاد التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية في تلك المنازعات المتعلقة بالطابع ⁵⁸ إنما تسري عليها المواد 71 ، 72 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية ⁵⁹ .

⁵⁶ - مجلس الدولة ، قرار مؤرخ في 11/07/2007 ، " قضية مديرية الضرائب لولاية باتنة ضد المستأنف " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، 2009 ، ص ص 67 ، 68 .

⁵⁷ - أمر رقم 76/103 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الطابع ، ج ر ج ج ، عدد 39 ، مؤرخ في 15 ماي 1977 .
⁵⁸ - République Algérienne Démocratique et Populaire ، Ministère des finances ، Direction générale des Impôts ، direction du contentieux ، Instruction générale sur les procédures contentieuses ، 2005 ، p04 .

⁵⁹ - نص المشرع على النزاع الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دون غيره من قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الرسم على رقم الأعمال وقانوني التسجيل والطابع ، إذ كان يكتفي في النزاع حولها بالعودة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

من هنا يمكنني إبراز خصوصية في النزاع الضريبي مقارنة بالنزاع في المادة الإدارية بصفة عامة. فالنظام الإداري المسبق إلزامي وضروري في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وذلك بالاستناد إلى قانون الإجراءات الجبائية ، وهذه حالة استثنائية عن القواعد العامة إذ تسري عليها قاعدة الخاص يفيد العام ، أمّا باقي أنواع الفرض الضريبي فلا نلمس أي خصوصية مما يجعل الشكوى اختيارية تماشياً مع القواعد العامة (المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية) .
وعليه لا يوجد أي سبب قانوني يجعل المشرع الجزائري يميّز في تطبيق قاعدة التظلم الإجباري بين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حقوق التسجيل والضرائب غير المباشرة.⁶⁰
إذن كأننا أمام عدّة مشرّعين أحدهم في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وآخر في نطاق الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل .

ما يجدر التنويه إليه أنّ النزاع فيما سبق مرتبط بالوعاء والمطرح الذي تستند إليه إدارة الضرائب لتقدير المبلغ الضريبي ، أمّا كون الخلاف متصل بالتحصيل الجبائي فلا مجال للتمييز بين أنواع الفرض الضريبي والقانون يعمم الطلب أو الشكوى في هذا الموضوع بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم.⁶¹
والآن وبعد تقديمنا لأمر مفاهيمية ننقل لمعرفة الشروط التي تستلزمها الشكوى أمام الإدارة الضريبية

المطلب الثاني: شروط تقديم الشكاية .

لكي تقبل الشكوى لابد أن تقدم في آجالها المحددة (الفرع الأول) وفي شكلها المطلوب وأن تحتوي على المعلومات التي تمكّن الإدارة الضريبية من دراستها وفقاً لمحتوى المواد 72 إلى 74 من ق.إ. الجبائية (الفرع الثاني والثالث والرابع) التي نظمت إجراءات تقديم الشكوى للإدارة الضريبية وحددت شكل ومواعيد ذلك.

الفرع الأول: شرط الميعاد .

يشترط في المتظلم كأصل عام أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة ، فإن لم توجد يتم الرجوع للأجل المحددة في القواعد العامة⁶² (قانون الإجراءات المدنية والإدارية) ، وما دما بصدد دراسة الشكوى في الميدان الجبائي فإننا نرجع للقواعد الخاصة بذلك وبالأخص

⁶⁰ - خرشي إلهام ، " النظام القانوني للتظلم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21- 22 أبريل 2008 ، ص 158 .

⁶¹ - تنص المادتين 153 / 01 ، 154 ق إ ج ، مرجع سابق ، على التوالي على : " يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية". عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة ، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الآثا المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة ... " .

⁶² - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 12.

المادة 72 من ق.إ.ج بعد أن شملها التعديل بموجب قانون المالية لسنة 2007 ولسنة 2009 فيما يتعلق بالنزاع حول الوعاء الضريبي. وقمت بدوري بتقسيم هذه الأجال إلى: حالة وجود جدول في التحصيل (أولا)، عند عدم وجود جدول في التحصيل (ثانيا) و في الحالات المتبقية (ثالثا).

أولا: حالة وجود جدول في التحصيل.

نتطرق لأجل تقديم الشكاية في هذه الحالة من خلال التمييز بين مرحلتين ، بمعنى نبين ميعاد تقديم الشكاوى قبل تعديل المادة 72 وبعده بموجب قانون المالية لسنة 2007⁶³ إذ كانت تنص على: "تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى .".

وأصبحت تنص (بعد التعديل) على: "... تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى .".

فيهذا التعديل مددّ المشرع في ميعاد تقديم التظلم باعتباره إجراء سابق في النزاعات الضريبية اعتبارا لمصلحة المكلف وعدم ضياع حقوقه مسوياً في ذلك مع الأجل الذي يأخذ به المشرع الفرنسي حيث كان مماثلا لما كان عليه الوضع في الجزائر قبل التعديل ، وذلك قبل صدور القانون رقم 63/1316 المتعلق بتوحيد الإجراءات والأجال في مادة الضرائب ، لكن بعد دخول هذا الأخير حيز النفاذ أصبح الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يبدأ الأجل فيها بالسريان⁶⁴.

والجدول هو: القائمة الاسمية للمكلفين بالضريبة تصدر عن المدير العام للضرائب حسب كل ولاية ويرسل لقاibus الضرائب وفيه الأسماء والضريبة وتاريخ الاستحقاق ثم يقوم القاibus بإرسال مستخرج منه وتبليغه للمكلف⁶⁵.

فالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تُحصّل بموجب هذه الجداول التي يدخلها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله حيز التنفيذ⁶⁶.

ومفهوم الحدث أمر من الصعب تحديده بدقة فقد عرفه الاجتهاد القضائي الفرنسي كالتالي: "تحقق الحدث يجب أن يعبر عن وضعية جديدة كانت غير معلومة بالنسبة للمكلف في الوقت الذي كان يمكنه فيه أن

⁶³ - قانون رقم 24/06، المرجع السابق .

⁶⁴ - لقد كان التعديل من اقتراح اللجنة المالية لمجلس الشيوخ بحجة أنّ مدة سنة غير كافية للسماح للمكلف بالمطالبة بحقه . أنظر:

LAMARQUE Jean , Répertoire du contentieux administratif : contentieux fiscal , , Dalloz , Paris, 1995 , PP27-28. Et RACINE (P F) , « La notion d'impôt et ses conséquences juridiques , l'organisation fiscale et le contrôle fiscal , le contentieux de l'assiette et du recouvrement » , Revue du Conseil d'Etat , Numéro spécial : Le contentieux fiscal, 2003 ,P22

⁶⁵ -حركات بوبكر و قروش أنس ، تسوية المنازعات الضريبية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2007 ، ص 04 .

⁶⁶ - المادة 183 من قانون المالية لسنة 2002 ، أي : (المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية) ، المرجع السابق .

يقدم شكايته ، أو هو الواقعة أو الظرف الذي تكون نتيجته إما المنازعة في صحة الضريبة أو مبلغها أو تعديل الوعاء أو حساب الضريبة " .⁶⁷

تطبيقاً لذلك نقدم المثال التالي : يفترض أن إدراج الجدول في التحصيل كان في يوم 25 أوت سنة 2009 ، إذن يقبل تقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر سنة 2011 ، أي الأجل يفوق سنتين بعدما كانت الشكوى في ظل قانون المالية لسنة 2002 تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج.... أي مدد الأجل وهذا يؤدي إلى إطالة أمد النزاع ، إلا أنه يعد في المقابل ضماناً ومرونة للمكلف بالضريبة تجسيدا لمبدأ العدالة الضريبية .

لكن في الواقع لا يوجد أي مكلف يهدر هذا الأجل ككل إنما هو شديد الحرص على حقوقه ولا يتفانى في تقديم التظلم إن كان له وجه حق فيه مع احتساب بداية الميعاد .

ثانيا : عند عدم وجود جدول في التحصيل .

توجد حالات لا يستوجب فيها المشرع تحصيل الضريبة بواسطة جداول⁶⁸ وآجال قبول الشكوى فيها كالتالي :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات ، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر⁶⁹ ،

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسماها ، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى ،

- قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عندما يكون موضوع الدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي .⁷⁰

ثالثا: في الحالات الخاصة.

خصّ المشرع بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة تنتقضي آجال رفع هذه الشكاوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي :

⁶⁷ - خرشي إلهام ، المرجع السابق ، ص 159 .

⁶⁸ - المادة 72 الفقرة الثالثة والرابعة من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل سنة 2006 ، مرجع سابق .

⁶⁹ - يعرف الاقتطاع من المنبع بأنه ضريبة مباشرة مقتضاها أن يقوم صاحب العمل أو المكلف القانوني الذي يدفع الدخل إلى المكلف الفعلي بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه وأن يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة بمعنى أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل وليس عند استلامه . للمزيد من التفصيل حول ضريبة الاقتطاع من المصدر راجع ما كتبه الأستاذ محرز محمد عباس في المرجع المذكور سابقا ، الصفحة 308 وما بعدها .

⁷⁰ - لقد ورد خطأ بنص المادة 72 / 04 ق إ ج بإحالتها لنص المادة 255 والمقصود منها هو المادة 259 . للمزيد من التوضيح في مجال الضريبة العقارية انظر برحمان محفوظ ، الضريبة العقارية: في القانون الجزائري دراسة مقارنة ، الجامعة الجديدة ، الجزائر ، 2009 .

-السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال .⁷¹

- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار .⁷²

الأمر تظهر مبدئياً صعوبة الإثبات من خلال عبارة " تأكد " ، لكن كما يقال بالمثال يتضح المقال : ففرضا أن المكلف بالضريبة يقطن بالخارج مخطراً بذلك الإدارة الضريبية ، وبعد دخوله الجزائر يجد أن إدارة الضرائب أرسلت له إنذار ولم يرض تبعاً لذلك بما أسسته أو هناك ازدواج ضريبي⁷³ ، ففي هذه الحالة تقبل الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة تأكده من وقوع الإدارة الضريبية في خطأ أو ازدواج كون الأجل في هذه الحالة مرتبط بواقعة التأكد .

هنالك أجل آخر خاص أتى به المشرع في قانون المالية لسنة 2009 يتجلى في :

- تقديم الشكاوى المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة⁷⁴

⁷¹ - المادة 72 الفقرة الثانية ، قانون رقم 06/24 ، مرجع سابق .

⁷² - المادة 72 الفقرة الثانية ، قانون رقم 24 /06 ، المرجع السابق .

⁷³ - المقصود بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص ، وعن نفس المال ، في نفس المدة . للمزيد راجع : حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص 54 إلى المادة 59 . وكذا شعاوي وفاء ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، كلية الحقوق ، قسم : القانون الخاص ، جامعة باجي مختار ، عنابة ، ص 42 .

تهتم الدول بإبرام الإتفاقيات الضريبية لتجنب الإزدواج الضريبي نظراً لأهميتها في تشجيع وجذب الإستثمارات الأجنبية وانتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة قصد تخفيف العبء الضريبي عليه في البلد الذي يقيم فيه والذي يزاول نشاطه فيه ، وفي حالة نشوء نزاع ضريبي يتطلب الأمر تطبيق بنود الإتفاقية المتعلقة بتجنب الإزدواج الضريبي المبرمة بين الدولة الجزائرية ودولة المشتكي لتعلق النزاع بطرف أجنبي. انظر : عكاكة فاطمة الزهراء وخضراوي الهادي ، " تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية " ، الملتقى الدولي الأول حول : تطبيق القانون الأجنبي ، أيام 08-09-10 أبريل 2007 ، ص 01 ، غير منشورة . تأخذ أمثلة عن هذه الإتفاقيات :

- مرسوم رئاسي رقم 06/288 ، مؤرخ في 24 يوليو 2006 ، يتضمن التصديق على الإتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة الجمهورية الكورية لتجنب الإزدواج الضريبي وتفايدي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001 ، ج ر ج ج ، عدد 44 ، مؤرخ في 04 يونيو 2006 .

- مرسوم رئاسي رقم 06/171 ، مؤرخ في 22 ماي 2006 ، يتضمن التصديق على الإتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية اللبنانية لتفادي الإزدواج الضريبي والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة الموقعة ببيروت في 26 مارس 2002 ، ج ر ج ج ، عدد 35 ، مؤرخ في 28 ماي 2006 .

⁷⁴ - استحدث المشرع هذا الصنف الضريبي سنة 2006 ، مرجع سابق ، وهذه الضريبة تعوض الضرائب الثلاث: على الدخل الإجمالي ، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ، ولا تخص إلا الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم في بيع البضائع والأشياء أو الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تآدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) شريطة أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري 10000000 دج ، وفي حالة تجاوز رقم الأعمال المذكور يخضع المكلف في هذه الحالة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي بالنسبة لمجمل مداخيله .

في أجل 06 أشهر⁷⁵ ابتداء من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي .⁷⁶

كل ما تقدم من آجال مرتبط بالنزاع في الوعاء الضريبي ، لكن في نزاع التحصيل الضريبي أجل رفع الطعن النزاعي هو شهر واحد فقط ابتداء من تاريخ تبليغ سند الإجراء ، وفي أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إن تعلق الأمر باعترض على تحصيل قصري ، وإذا كان الطلب حول رفع الحجز واسترداد الأشياء المحجوزة فإن أجل الشهر يسري من تاريخ العلم بالحجز ، وكل طعن سابق أو لاحق على أجل الشهر المقرر لتقديم الطلب يعد غير جدير بالقبول قانونا إذ تنص على ذلك المادة 193 الفقرة الثانية من قانون المالية لسنة 2002 أي المادة 153 ق إ ج⁷⁷ على : "يحرر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الإثبات المفيدة ، تحت طائلة البطلان ، في أجل شهر واحد ابتداء من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز ، ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضريبة المحتج ." والمادة 153 مكرر في فقرتها الأولى والثانية المستحدثة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2011 التي تنص : " تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة ، تحت طائلة البطلان ، في أجل شهر اعتبار من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه ، تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري ، تحت طائلة البطلان ، في أجل شهر اعتبار من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة ... " .

الملاحظة المسجلة على آجال الشكاية سواء ارتبط موضوع النزاع بالوعاء أو التحصيل الضريبي أنه في الحالة الأخيرة الأجل قصير وهذا يرجع لحساسية موضوع الطعن وطبيعته .

الفرع الثاني : الشروط الشكلية.

ككل طعن إداري ، يجب أن تتضمن الشكاوى المرفوعة إلى الإدارة الضريبية بيانات وشكليات متعلقة بمظهر الشكاية والمحددة بنص القانون . فما هي الشكليات التي يجب أن تصدر الشكاوى وفقها ؟ .

لم تشترط المادة 73 من قانون الإجراءات صراحة أن تكون الشكاوى مكتوبة ، لكن يستفاد ذلك ضمنا من الشروط الشكلية الأخرى والموضوعية التي تتطلب الكتابة ، بما فيها شرط التوقيع على الشكاوى من طرف صاحبها باليد والمنصوص عليها بالمادة 73/4 ق.إ. ج .

(راجع تعديل المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 03 من قانون رقم 11/11 ، مؤرخ في 18 يوليو 2011 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ، ج ر ج ج ، عدد 40 ، مؤرخ في 20 يوليو 2011) .

(هذا المبلغ كان مقدرا ب 3000000 دج سنة 2007 وتم تحيينه بموجب قانون المالية لسنة 2010 وأصبح يقدر ب 5000000 دج إلى غاية آخر تحيين له في سنة 2011) .

⁷⁵ - المشرع الجزائري ينوع في حساب الأجال وتمييزه بين مختلف الضرائب ففي الحالة السابقة يعتد بالأيام وفي هذه الحالة يعتد بالأشهر ، وهذه حالة خاصة في قانون الإجراءات الجبائية عنها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، هذا الأخير الذي يأخذ في حساب الأجال بالأشهر (المادة 829 ، 830 منه ، المرجع السابق) .

⁷⁶ - المادة 72 الفقرة الخامسة ، قانون الإجراءات الجبائية ، معدل ومتم بموجب قانون رقم 08/21 ، المرجع السابق .

⁷⁷ - بعد التعديل بموجب قانون رقم 10/13 ، المرجع السابق .

وهذه الشكاية يتم كتابتها على ورق عادي فهي غير خاضعة لحقوق الطابع . وذلك لغرض تسهيل المهمة على المكلف بالضريبة للمطالبة بحقوقه بدون أية نفقات أو تكاليف⁷⁸ .
تكون الشكوى إذن مكتوبة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله ، ويجب أن تكون فردية ومنفردة .

أولا : أن تكون الشكوى فردية .

استلزم المادة 73/1 من ق .إ.ج. أن تكون الشكاوى المرفوعة فردية أصالة وأوردت عليها استثناء .

فالقاعدة إذن أن تكون الشكوى تخص شخصا واحدا فقط والمتمثل في صاحب الصفة والمصلحة ، أي أنه لا تقبل الشكوى الجماعية بحسب الأصل ، غير أن المشرع أعطى استثناء على هذه القاعدة العامة عندما تفرض الضريبة على المكلفين جماعيا كما هو حال الورثة الذين ورثوا أموالا وحصصهم فيها غير مفرزة ، وكذا حالة الأعضاء الذين ينتمون إلى شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية .

ثانيا : الشكوى منفردة .

المقصود هنا تعلق الشكاية بضريبة مفروضة على كل بلدية على حدى ، فالشكوى المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليست مقبولة إلا للبلدية المسماة الأولى أي المذكورة أولا في الشكوى⁷⁹ ، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات⁸⁰ .

وفي هذا الشرط يثار إشكال بخصوص ما إذا فرضت ضريبة جزافية وحيدة على ممول ما كونها تجمع كل من : الضريبة على الدخل الإجمالي ، والرسم على القيمة المضافة ، والرسم على النشاط المهني . فلو حدث وأن كان (أ) مكلف قانونا بدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بقيمة 3000000 د ج مفروضة على نشاطات موزعة بين 03 بلديات (مجمل المداخل) ، ولم يرضه قرار الإدارة الضريبية بدفع هذا المبلغ وتقدم على إثرها بشكوى ، ومن شروطها أن تكون منفردة عن كل محل خاضع للضريبة وإلا عدت غير مقبولة قانونا .

إذن وفي هذه الحالة يتوجب على المكلف الطاعن بقرار الإدارة الضريبية تسديد هذه القيمة أن يقدم 03 ثلاث شكاوى أمام جهات مختلفة تجسيدا لهذا الشرط .

إن كان الأمر يبدو تسهيلا وتبسيطا على الإدارة الضريبية قصد دراسة الشكاوى ، فبالنسبة للطرف الضعيف المشرع يعقد الأمور أمامه . فكيف لإصلاح ضريبي يقوم بتجميع أنواع الفرض الضريبي ، وفي

78 - سقلاب فريدة ودموش حكيمة ، المرجع السابق ، ص 174 .

79 - فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية : في الجزائر ، دار العلوم ، الجزائر ، 2008 ، ص 19 .

80 - سقلاب فريدة ودموش حكيمة ، مرجع سابق ، ص 175 .

حالة تقديم الشكاية قصد النزاع في الوعاء أو الحساب الضريبي أو الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي يتوجب فصلها وإلا يتم دراسة سوى المتعلقة بالبلدية المدرجة أولا ؟ .

ثالثا: لا بد أن تكون موقعة من المكلف أو وكيله القانوني .

أوجب المشرع الجزائري على مقدم الشكاية أن يوقع عليها شخصا بخط اليد والتوقيع يشمل ذكر الاسم واللقب ، لكن هذا لا يمنع أن تكون ممضية من الغير كالكوكل القانوني بتوفر شروط وهي :

- أن تكون الوكالة قانونية ومحركة على نموذج تسلمه الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل ؛

- يتعين على الوكيل التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونا .

هذا بحسب الأصل ، ويستثنى من هذا الإجراء المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين ، وأجراء المؤسسة المعنية . والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى .⁸¹

يفسر هذا الإعفاء بالنسبة للمحامين بواسطة وكالة شفعية ، أما كون الموقع قد أعذر شخصا بتسديد الضرائب المعترض عليها يطبق ذلك بالقياس على الشخص المتضامن مع المكلف بتسديد الضرائب حسب ما نصت عليه المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة عن استغلال هذا المحل التجاري " والمادة 209 من القانون التجاري : " يكون مؤجر المحل التجاري مسؤولا بالتضامن مع المستأجر المسير عن الديون التي يعقدها هذا الأخير بمناسبة استغلال المتجر وذلك لغاية نشر عقد تأجير التسيير وطيلة مدة 06 أشهر من تاريخ النشر " .⁸²

وكذلك الأمر بالنسبة للزوجة التي تعيش مع زوجها فيما يخص الضريبة على الدخل وفقا للمادة 376 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص : " يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا الزوجين إذا تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال و المداخل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم زوجه برسم الضريبة على الدخل " .

إذن خارج هذه الحالات الخاصة يتوجب الأمر تقديم وكالة خاصة في تقديم الشكوى وإلا عدت غير مقبولة شكلا .

وكان على المشرع في هذا المقام أن لا يستعمل العبارات الفضفاضة لأنّ الأمر يتعلق باستثناء والاستثناء لا يقاس عليه .

رابعا : الموطن بالنسبة للأجانب .

⁸¹ - المادة 75 من قانون 07/12 ، مرجع سابق .

⁸² - ديدان مولود ، القانون التجاري ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2006 ، ص 67 .

الأصل أنّ الضريبة تربط على الممول الأجنبي المقيم في الدولة شأنه شأن الممول الوطني ، فالدولة تستند في فرض الضريبة على الأجانب إلى ما لها من سيادة ضريبية على إقليمها *souveraineté fiscale* لا تتمثل في سلطتها المطلقة والكاملة والعليا على جميع ما يوجد على إقليمها من أشخاص أو أموال ولا يجوز مباشرة هذه السيادة خارج حدودها الإقليمية إلا بموجب اتفاقيات دولية . وما يقال على الممول الأجنبي المقيم بالجزائر يقال عن الممول الأجنبي غير المقيم والذي قدّم شكاية أمام الإدارة الضريبية الجزائرية والمختصة. لذا يلزم على كل مشتكّ مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر⁸³ على أساس أنّ كل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار من قبلهم .⁸⁴

ويكون شرط اختيار موطن في الجزائر متوفراً في نظر الفقه القانوني في الحالات الأربعة الآتية⁸⁵:

- اختيار الشاكي موطنه بمكتب محاميه ، يعني أنّ المكلف بالضريبة المقيم بالخارج قدّم شكوى باسمه من طرف محام ؛

- تقديم شكوى من طرف وكيل قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع ؛

- يعد المكلف اختار موطنه بإحدى مراكز مصالحه بالداخل ، في حال ما صدرت الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم بالخارج وله في الداخل مركز أو عدة مراكز (إقامة ثانوية ، وكالة ، شركة فرعية ...).

الفرع الثالث : الشروط الموضوعية.

فتحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى في فحواها ما يلي :

- ذكر الضريبة المعترض عليها .

- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف .

- بيان رقم المادة من الجدول ، أو إرفاق الشكوى بوثيقة إثبات .

أولاً: ذكر الضريبة المعترض عليها.

حيث أنّ الطلب لا يكون له هدف محدد ، إلاّ إذا ذكر الشاكي طبيعة الضريبة المعترض عليها⁸⁶ ، وهذا لتبسيط الأمر وتيسيره على الإدارة الضريبية . والملاحظ على هذا الشرط الموضوعي أنّه بديهي طالما أنّ المكلف ومن خلال اعتراضه يذكر الضريبة التي يفترض المنازعة بشأنها .

ثانياً: عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف.

⁸³ - المادة 75 الفقرة الأخيرة ق إ ج ، المرجع السابق .

⁸⁴ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة : في الجزائر ، المرجع السابق ، ص ص 32 ، 33 .

⁸⁵ - راجع :

.NOEL Gilles La Réclamation préalable devant le service des impôts , L G D J , 1985 , p 391

⁸⁶ - سقلاب فريدة ودموش حكيمة ، المرجع السابق ، ص 175 .

يجب على المكلف بالضريبة أن يستعرض جميع الوسائل و الدفع المدعمة لطلباته ، والتي يقدم من خلالها للإدارة الحجج والأسباب الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى لكي تستطيع الرد عليه . ويجب هنا أن نبحت عن الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات ، فإذا كان واقعا على الإدارة فما على المشتكي إلا أن يبين ذلك بوضوح في شكواه ، أما إذا كان عبء الإثبات واقعا عليه فيجب أن يقوم بذلك بالطرق الممكنة⁸⁷ .

فمثلا في حالة خضوعه للفرض التلقائي للضريبة يجب أن يثبت إذا أراد المعارضة أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها .⁸⁸

وفيما يتعلق بعرض الوسائل يسمح من جهة بتحديد نوع الشكوى ، أي إذا ما كانت شكوى نزاعية أو ولائية . ويجب عرض الشكوى بصورة كافية ، ولا تقبل إذا كانت غير مسببة تسببيا كافيا .⁸⁹

وبعد استعراض المكلف في شكواه ، الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه والدفع التي يراها مناسبة ، يلجأ بعد ذلك إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة دون أي غموض .⁹⁰

ثالثا: بيان رقم المادة من الجدول ، أو إرفاق الشكوى بوثيقة إثبات .

يجب تبيان رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار ، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع .

وبناء على ما تقدم وبعد عرضنا للشروط الواجب توافرها في الشكوى الضريبية هنالك تساؤل يتبادر للذهن يحوم حول الجزاء المترتب عن تخلف أي شرط من الشروط المظهرية أو المرتبطة بالفحوى ؟.

للإجابة عن هذا التساؤل نميز فيما بين مرحلتين من المراحل الزمنية الجبائية التالية :

- ما قبل سنة 2007 : ميّز خلالها القانون بين نوعين من العيوب التي يمكن أن تصيب الشكاية وهي :

- 1- عيوب يمكن تصحيحها وهي المذكورة بالمادة 73/01، 02 ، 03 ق إ ج .
- 2 - عيوب لا يمكن تصحيحها وهي المتعلقة بالمادة 73/04 والإشكال الذي كان مطروحا آنذاك أنّ النشرات الداخلية الصادرة من وزارة المالية تجيز تصحيح تلك العيوب.⁹¹ وذلك بتوجيه إدارة الضرائب رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام للمكلفين تدعوهم فيها إلى تصحيح الشكاية في أجل شهر ، وإذا لم يلتزم المكلف في الأجل الممنوح له بتصحيح شكواه يمكن للمدير أن ينطق بعدم قبولها⁹² ، هذا على خلاف

⁸⁷ - لقد حدد القانون المدني الجزائري في مواده من 323 إلى المادة 350 طرق الإثبات بالكتابة ، بالشهود ، القرائن و الإقرار ، اليمين . صقر نبيل ، مرجع سابق ، ص ص 82 ، 92 .

⁸⁸ - خرشي إلهام ، مرجع سابق ، ص 161 .

⁸⁹ - سقلاب فريدة ودموش حكيمة ، مرجع سابق ، ص 176 .

⁹⁰ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة : في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 36 .

⁹¹ - Instruction générale sur les procédures contentieuses , Op cit , P 08 .

⁹² -

النصوص الضريبية إذ يمكن للإدارة التعسف وعدم المطالبة بتكملة الملف الناقص في ظل جهل المكلف بإمكانية التصحيح الواردة في النشرات والتعليمات الداخلية .

- ما بعد سنة 2007 إلى غاية الآن : فبعد تتميم المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في سنة 2006 بموجب قانون المالية لسنة 2007 أقر المشرع ما كان يرد من نشرات وتعليمات في ق إ ج ، بإلزام إدارة الضرائب توجيه رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى المعني لتكملة ملف الشكوى في أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ استلام الرسالة ؛ وبهذا يكون المشرع قد حافظ على مصلحة المكلف وضمن عدم إمكانية تقويت الإدارة الفرصة عليه لتصحيح ملفه .

ما يجدر التنويه إليه أنه قد يحدث أن يتقدم المكلف بطعنه في آخر يوم من الأجل المسموح به قانوناً ومع ذلك يشوبها نقص ما فيستفيد من أجل 30 يوماً المضافة للأجل المقرر لتقديم الشكوى .
فيعد هذا التوجه الجديد أكبر وأهم ضمانة للطرف الضعيف في علاقة المديونية إذ قدم له المشرع في سنة 2007 أملاً أكبر لقبول شكواه .

وفي حقيقة الأمر فإن إهمال الالتزام بتلك الشكليات لا يستحق أن يثير رفض الملف ما دام هناك طريقة لتصحيحها حيث تنص المادة 83 / 04 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : " 4- باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية ، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه ، في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية ، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية " .

إن تحرير هذه المادة باللغة العربية ركيز على العكس من تحريره باللغة الفرنسية وهو التعبير الدقيق، فكان على المشرع أن يهتم بتحديد ودقة المصطلحات المستعملة وتحريرها الأصح كالاتي : " باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأصلية ، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه ، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية ، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية " .

ولا يوجد سبب يجعل المشرع يميز بين شكلية التوقيع وغيرها ، لكن كنتيجة ورغم عدم قبول الشكوى لخطأ ما فهو قابل للتصحيح ما دام أن أجل تقديمها لم ينقض بعد - الآجال من النظام العام - ويستطيع المكلف تقديم شكوى أخرى ، أمّا عند فوات الأجل فإنها تعد غير مقبولة وهذا الجزاء جد خطير على مصلحة المكلف ويتمثل في حرمانه من سلوك السبل اللاحقة على التظلم واقتضاء حقه في حالة وجوده .

تبقى فقط فرصة أخيرة يمنحها المشرع للمكلف عن طريق إجراء الإدارة الضريبية التخفيض التلقائي إذا كان مبرراً بعد دراسة الشكوى ، لكن ذلك لا يعد حقاً للمكلف.⁹³

لكن يتساءل كل واحد الآن عن مصير الضريبة المتنازع بشأنها ؟ .

⁹³ - خرشي إلهام ، مرجع سابق ، ص 162 .

الفرع الرابع : استحقاق الضريبة المتنازع بشأنها.

هل يتم تحصيل الضريبة أثناء تقديم الشكوى ، أم ينتظر حتى يفصل القاضي في ذلك بقرار نهائي ؟ .
سؤال طرحه رئيس المحكمة الإدارية الفرنسية⁹⁴ وأجاب عنه باتجاهين هما:

-إرجاء الدفع : **Sursis légal de paiement** إذ لا بد من تقديم ضمانات للمحاسب الجبائي ، ولا بد من الموافقة عليها . والمستفيد من إرجاء الدفع لا يسدد قيمة الضريبة المتنازع بشأنها إلى غاية رفع النزاع أمام الجهة القضائية الابتدائية " هذا دون رفض من الإدارة الضريبية لقبول الإرجاء " . وتحدد تبعاً لذلك الإجراءات الأساسية المستعجلة أمام القضاء ، وبعده يتم تقرير مدى كفاية الضمانات التي تقدم بها المكلف ، مع الإشارة إلى أنّ هذا الإرجاء يتم أمام قاضي الدرجة الأولى وبالتالي لا بد من تقديم طلب أمامه (القضاء الإستعجالي) قصد تأجيل التسديد إلى غاية الفصل في النزاع .

-تعليق الإجراء الإستعجالي (إرجاء الدفع) : هذا إجراء حديث ومستحدث في سنة 2000 ، والفرق بينه وبين إرجاء الدفع هو التأخير في التحصيل مع إعفاءه من تقديم الضمانات بموجب طلب⁹⁵ ، بمعنى أن إرجاء الدفع لا يتم أمام القضاء ، إنما يتم أمام الإدارة الضريبية المختصة ولكن بشروط محددة قانوناً . وهذا هو المعمول به .

كل ما تقدم يخص القانون الفرنسي فأين موقف المشرع الضريبي الجزائري ؟ . بما أن المكلف بالضريبة عند تظلمه أمام الإدارة الجبائية يهدف إلى إلغاء أو تخفيض قيمة الضريبة ، فهل تبقى مستحقة الدفع رغم تقديم طعن بذلك ؟ (أولاً) ، أم أنها تصبح مؤجلة الدفع إلى ما بعد ؟(ثانياً) .

أولاً: دفع الضريبة كقاعدة عامة .

يقوم العمل الجبائي وفق القاعدة الجبائية المعروفة " الدفع ثم الاسترداد " وعليه فإن المكلف يبقى ملزم بدفع قيمة الضريبة رغم عدم رضاه بها وإلاّ تعرض للغرامات التأخيرية ، وبالمقابل فإن إدارة الضرائب في حالة قبول التظلم والبت فيه لصالح المكلف ، ترد قيمة الضرائب المدفوعة للمكلف حتى يمكن أن يقوم باستثمارها .

ثانياً : طلب إرجاء الدفع كاستثناء .

يقصد بهذا الإجراء أن التظلم يمكن أن يكون سبباً في تأجيل دفع قيمة الضريبة ، ولقد نص المشرع على مثل هذا الإجراء مراعاة لأوضاع المكلف بالضريبة ، لكن هذا التأجيل لا يكون تلقائياً ولا يكون في كل مبلغ الضريبة ، وإنما يكون في جزء منها ذلك حسب ما هو وارد في نص المادة 74 من قانون إ ج بعد

94 .- RACINE (P F) , Op , Cit , P P 22, 23 .

95

- راجع :

. DEBBASCH (CH) , Contentieux administrative, 2eme édition , Dalloz , Paris ,1978 , P 838-

تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2010⁹⁶ التي تخص النزاع الذي يعقد فيه الاختصاص للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب إذ تنص " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 112 و 113 و 115 و 116 أدناه في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه أن يرجيء دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20 بالمائة من هذه الضرائب لدى القابض المختص ، إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه...".

أما كون النزاع متعلق باختصاص مديرية المؤسسات الكبرى . فتتص المادة 172 / 04 من ق إ ج التي تحيل إلى نص المادة 74 من نفس القانون على: " يستفيد المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والذين يقدمون شكوى ضمن الشروط المحددة في الفقرتين 2 و 3 أعلاه ، من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بالتأجيل القانوني للدفع " .

ويتم ذلك حسب الشروط الآتية :

- أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكواه حسب ما هو وارد في نصوص المواد 72، 73، 75 و 76، 153، 154 من قانون الإجراءات الجبائية ، باعتبار أن طلب التأجيل جوازي وهو طلب لاحق على التظلم⁹⁷ ولا يخص هذا الطلب إلاّ الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة حسب المواد 112 ، 113 ، 115 ، 116 ق م 2002 ، أي من دون الضرائب غير المباشرة الأخرى وحقوق التسجيل التي يكون فيها طلب التأجيل مرفقا بالعريضة المقدمة أمام المحكمة الإدارية .
- أن يتضمن التظلم طلب التأجيل بالدفع ؛
- أن يقوم المكلف بدفع مبلغ يساوي 20% من المبلغ المتنازع فيه⁹⁸ ، هذه النسبة مقررة للنزاع

حول الوعاء الضريبي ، أما كون النزاع مرتبط بالتحصيل الضريبي هذه النسبة تركها القانون من دون تحديد وما على المشتكي إلاّ تحديد المبلغ المراد تأجيل دفعه⁹⁹.

⁹⁶ - قانون رقم 09/09 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ج ر ج ج ، عدد 78 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 2009 .

⁹⁷ - صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية : الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 90 . THIERRY Lamulle , OP CIT , P 235 .

⁹⁸ - كانت نسبة التخفيض يطلبها المكلف بالضريبة وغير محددة قانونا في إطار قانون المالية لسنة 2002 وقدرت ب 30 بالمائة سنة 2005 فتتص المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005 ، قانون رقم 04/21 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، ج ر ج ج عدد 85 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2004 . التي عدلت المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 على : " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى من خلال دفع مبلغ يساوي 30 بالمائة من هذه الضرائب لدى القابض المختص ، إذا طلب الإستفادة من ذلك في عريضة المنازعة (تارة يسميها شكوى وتارة أخرى عريضة فالمرشح يخلط بين كون النزاع في المرحلة الإدارية أم المرحلة القضائية لاسيما وأن لكل منهما شروطه وإجراءاته الخاصة أي أنهما مختلفان تماما وكما ذكرت فكأننا أمام عدة مشرعين في المجال الجبائي)... " إلى أن تم تخفيضها سنة 2007 إلى نسبة 20 بالمائة ، قانون رقم 06 / 24 ، مرجع سابق .

إلا أن المشرع الفرنسي وبالرجوع إلى المادتين 1952/1 و 1952/2 من القانون العام للضرائب الفرنسي حدد هذه النسبة بربع المبلغ أي ما يعادل 25 بالمائة من المبلغ المتنازع فيه.¹⁰⁰ فما الحكمة التشريعية من دفع هذه النسبة بالتحديد ؟ .

لعل الهدف الذي يرمي إليه المشرع من خلال تقريره هذه النسبة يكمن في ضمان حد أدنى لتمويل الخزينة العامة ، وبالمقابل حماية المكلف وعدم إرهاقه لا سيما تلك الحالة التي يطالب فيها المكلف باستفادته من الإعفاء القانوني .

- لا يخص هذا الطلب إلا المنازعات المترتبة على عمليات المراقبة والتحقيق حسب ما هو وارد في نصوص المواد 18 ، 19 ، 20 ، 20 مكرر و 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

فبعد استلام شكوى المكلف المتضمنة طلب إرجاء الدفع وقبولها شكليا ، تقوم مصالح المنازعات بإبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا بطلب المكلف بواسطة رسالة ، وبعد استلامه الرسالة يتخذ قابض الضرائب الاحتياطات اللازمة ، التي من خلالها يستطيع المكلف أن يقدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل حصّة الضرائب التي سيؤجل دفعها .

فلقابض الضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها المكلف بالضريبة ، وعادة ما يتخذ قراره على أساس جدية هذه الضمانات وكذا سلوك الشاكي إزاء إدارة الضرائب من حيث تسديده للضرائب في آجالها ، واحترامه لجداول التسديد بالنقسيط الممنوحة له ، ويتوقف عن متابعة الشاكي بخصوص تحصيل مبلغ الضريبة مؤجلة الدفع ، إلى غاية اتخاذ قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب . في حالة الرفض ، على قابض الضرائب أن يبلغ المكلف ومديرية المنازعات بقرار رفض إرجاء دفع الضريبة .¹⁰¹

وتبعاً لذلك يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة مدة أربع (4) سنوات متتالية ، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق ، حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة .¹⁰²

إذن وبعد استيفاء الشكوى لكامل شروطها وتقديمها في الآجال القانونية، ما الطريق الذي تسلكه الآن ؟ .

⁹⁹ - تنص المادة 158 ق إ ج " ... غير أنه يمكن المكلف بالضريبة أن يرجي دفع المبلغ الرئيسي المتنازع فيه إذا طلب ذلك في اعتراضه مع تحديد مبلغ التخفيض الذي يطالب به أو بيان أساس ذلك ... " .

¹⁰⁰ - DEBBASCH (CH) , Op cit , P 838 .

¹⁰¹ - مرحوم محمد الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، المرجع السابق ، ص 51 .

¹⁰² - المادة 159 ق إ ج ، مرجع سابق .

المبحث الثاني :

الإجراءات اللاحقة على تقديم الشكوى .

تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : " يجب أن توجه الشكاوى ... ، يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة " .

كما تنص المادة 172 / 01 ق إ ج على : " يجب على المؤسسات الكبرى ... ، ويسلم وصل للمكلفين بالضريبة ... " .

وبناء على ما تقدم ، وعند تسلم الإدارة الضريبية الشكاية تقوم بتسليم وصل بذلك - لديه أهمية من ناحية الإثبات في حالة عدم رد الإدارة الضريبية وفائدته الكبرى في حساب الميعاد لأجل المرور للمرحلة اللاحقة - ، وتسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض ليتم بعدها إخطار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع إن وجد ¹⁰³ .

يتعين على الإدارة الضريبية عند قبولها الشكوى كأصل عام وقبل اتخاذ أي قرار بشأنها أن تحقق فيها (المطلب الأول) ، لكن استثناء وبالنظر لطبيعتها ومضمونها يتم البت فيها من دون تحقيق وذلك تبعا للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية كالحالة التي تتعلق بخطأ في الحساب الضريبي أو وقوع المكلف في غبن الاستفادة من حق منصوص عليه قانونا أو حتى اعتراض على المتابعات ¹⁰⁴ ، ففي هذه الحالات لا يتم إحالة الشكوى على التحقيق ولا يتطلب الأمر التأكد من ادعاءات المكلف .

ما تجدر الإشارة إليه أن التظلم في مثل هذه الحالات لا يرقى إلى كونه نزاع بآتم معنى الكلمة ، فقد تكون هنالك أخطاء بسيطة يتم تصحيحها حتى من دون فتح أي تحقيق بشأنها من طرف الموظف المختص ، إذ يبت فيها المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبيرة مباشرة .

فإجراء التحقيق إذن هو الذي يسمح بالتعرف على صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار الفاصل في التظلم (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : التحقيق في التظلم المودع لدى الإدارة الضريبية المختصة .

لا يقوم المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى بإحالة كل الشكاوى للتحقيق ، بل لهما كامل السلطة التقديرية في إصدار قرار يتعلق برفض الشكوى مباشرة ، كما يجوز البت فورا في الشكاوى التي يشوبها إسقاط أو يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا ، وخاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل ، وفي هذه الحالة ، يتم النطق بالرفض ¹⁰⁵ .

¹⁰³ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة : في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 38 .

¹⁰⁴ - للعلم فإننا سنقتصر في هذا المبحث على دراسة الشكاية في إطار نزاع الوعاء من دون نزاع التحصيل لكون جميع القوانين والنشرات والتعليمات الصادرة من وزارة المالية خالية تماما من أي حكم يخص التحقيق وإجراءاته في مجال نزاع التحصيل الضريبي .

¹⁰⁵ - المادة 76/01 ، 02 ق إ ج ، مرجع سابق .

فيا ترى ما هي الجهة المحال لها الملف قصد التحقيق فيه ؟ (الفرع الأول) ، وفيما تبرز إجراءاته وكم تدوم مدته ؟ (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الجهة المختصة بالتحقيق في التظلم .

تنص المادة 76/01 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : " يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب .

يرفع ملخص الشكاوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي للإبداء الرأي ، وفي حالة إذا لم يصله هذا الرأي في أجل 15 يوما ، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته " .

إن الجهة المخولة قانونا باستقبال الشكاية الضريبية تقوم بتوجيه أمر إلى المفتش المختص إقليميا ، القائم بتسيير الملف الجبائي للمكلف بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح (أولا) ، كما أن هناك من الشكاوى ما يستدعي رفع ملخص لرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي في موضوعها (ثانيا) .

أولا : المفتش الذي أسس الضريبة .

حسب المادة 76 الفقرة الأولى ق إ ج فإنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي أسس الضريبة ، كما يمكن أن تمارس الصلاحيات المسندة لمفتشي الضرائب المباشرة من قبل مراقبي الضرائب المباشرة الذين يتمتعون بإزاء المكلفين بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون .

كما يجوز أن تمارس الصلاحيات من قبل موظفي إدارة الضرائب المباشرة وإدارة الضرائب المختلفة وإدارة التسجيل والطابع وإدارة أملاك الدولة والتنظيم العقاري وإدارة الجمارك التابعين للوحدة أو الأخرى من هذه الإدارات ضمن شروط محددة ويخضع هؤلاء الموظفين لنفس الالتزامات وخاصة في مجال السر المهني ولهم من السلطات إزاء المكلفين بالضرائب ما للموظفين الذين يمارسون مهامهم¹⁰⁶ .

وفي سلك مفتشي الضرائب توجد خمس رتب هي : - رتبة مفتش الضرائب ، رتبة مفتش رئيسي للضرائب ، رتبة مفتش قسم للضرائب ، رتبة مفتش رئيس للضرائب .

إن الموظف الذي يحمل رتبة مفتش للضرائب هو الذي يقوم بعملية التحقيق المسندة له ، ويكلف على الخصوص بما يأتي : ...

- معالجة منازعات الضريبة¹⁰⁷ .

لكن وبالإضافة للمهام المسندة لمفتشي الضرائب يكلف المفتشون الرؤساء للضرائب لاسيما بما يأتي :

¹⁰⁶ - المادة 317 الفقرة الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المرجع السابق .

¹⁰⁷ - المادة 21 ، 22 ، مرسوم تنفيذي رقم 10/299 ، مؤرخ في 29 نوفمبر 2010 ، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتميين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية ، ج ر ج ج ، عدد 74 ، مؤرخ في 05 ديسمبر 2010 .

- الإشراف وتوجيه أشغال الوعاء والتحصيل الضريبي والمراقبة ومنازعات الضرائب والتحليل وكذا التدقيق ،

- إعداد وتطبيق كل الدراسات والنصوص المتعلقة بالإستراتيجية والسياسة الجبائيتين.¹⁰⁸

إن كان إجراء عملية التحقيق يتم من قبل المفتش الذي أسس الوعاء الضريبي بشكل مبدئياً ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال استفادته من الوقت باعتبار هذا المفتش يعرف معايير تقدير هذه الضريبة وعلى دراية تامة بما ينازع فيه المكلف هذا من جهة ، لكنه لا يخدم عنصر الاستقلالية والحياد في اتخاذ القرارات من جهة أخرى .

إذن كيف للشخص الذي أسس الضريبة أن يتراجع ويناقض ما بني عليه تقديره ويدخل تشكيكا في قناعته . فحبذا لو منحت هذه المهمة لمفتش جبائي آخر غير ذلك الذي قام بتأسيس الضريبة ضمنا لحقوق المكلف واعتبارا لعنصر الحياد .

ثانيا: رئيس المجلس الشعبي البلدي في حالات خاصة.

يمكن أن يكون التحقيق الجبائي باستشارة هيئات خارج إدارة الضرائب تتجلى في الجماعات المحلية، فمنحها هذه الصلاحيات يهدف إلى تقريب إدارة الجباية من المواطن للوصول إلى رفع مردودية الضرائب ، وباعتبار الجماعات المحلية عموما والبلدية خصوصا هي المستفيدة الأولى من الجباية المحلية وهي بحاجة للأموال وجب عليها البحث عنها وتحصيلها¹⁰⁹ ، حيث يمكن للمفتش أن يرفع ملخص عن الشكوى لرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي في موضوع التظلم¹¹⁰ .

والأكثر من هذا أنّ المشرع لم يبين حالات طلب الرأي من عدمه وكأن رئيس المجلس الشعبي البلدي يبدي الرأي في جميع الحالات من دون استثناء.¹¹¹

لكن هل يتم إرسال الملف في كل الحالات إلى هذه الجهة ؟ .

لقد أجابت التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب¹¹² على هذا التساؤل بحيث حصرت الوضع في الطعون المتعلقة بالرسم العقاري باعتبار البلدية هي الأكثر إماما بحالة العقارات الموجودة داخل إقليمها إذ تؤكد ذلك المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة بنصها : " يؤسس رسم

¹⁰⁸ - المادة 26 ، المرسوم التنفيذي رقم 10/299 ، المرجع نفسه .

¹⁰⁹ - رحمانى موسى و السبتي وسيلة ، " واقع الجماعات المحلية في ظل الإصلاحات المالية وآفاق التنمية المحلية " ، أعمال الملتقى الدولي المتعلق بتسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، مقال غير منشور ، ص 5.

¹¹⁰ - كيف يمكن للمشرع أن يجعل لرئيس المجلس الشعبي البلدي رأي في مجال يفتقر فيه إلى الدراية والتخصص اللازمين .

¹¹¹ - تنص المادة 197 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة على : " تتوفر الولايات والبلديات والصناديق المشتركة للجماعات المحلية على الضرائب الآتية : 1- 2- الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها : - الرسم العقاري على الملكيات المبنية ، - رسم التطهير " .

¹¹² - Instruction générale sur les procédures contentieuses , Op cit , P 12 -2

عقاري سنوي على المنازل والمصانع وبصفة عامة على كل ملك مبني " ، أو إذا تعلق الأمر بالرسم على رفع القمامة المنزلية (رسوم التطهير) حسب نص المادة 263 / 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يؤسس رسم تطهير سنوي على الملكيات المبنية لفائدة البلديات التي تشتغل بها مصلحة رفع القمامات المنزلية ومجهزة بشبكة للقنوات " .

وفي ختام هذا العنصر من الدراسة نجد وأن المشرع قام بتعديل أحكام المادة 76 من ق إ ج ¹¹³ وخوّل مهمة النظر في الشكاوى للمصلحة الجبائية التي قامت بتأسيس الضرائب وجعل بذلك الأمر في غاية الغموض بالنسبة للمكلف بالضريبة بإطلاقه العنان أمام المصلحة بصورة عامة ومن دون تحديد .

الفرع الثاني : كيفية القيام بإجراء التحقيق وأجاله .

تستفيد الإدارة الجبائية من صلاحيات واسعة للتحقيق في الشكوى ، وكل التصرفات التي تقوم بها لتحقيق هذه المهمة تمنح لها إمكانيات عديدة للتحقق .
فلو قدمت الشكوى في آجالها المحددة ولزم الأمر فتح تحقيق بشأنها . كيف يتم هذا الإجراء ؟ (أولا) ، وما هي الآجال المتطلبة لإجرائه ؟ (ثانيا) .

أولا : كيفية إجراء التحقيق .

أكد أن المرحلة الأولى للتحقيق تتعلق بالشكل الذي اتخذته الشكوى وفحواها ، وبعدها إما أن يتم التحقيق مع المتظلم بطلب توضيحات وتبريرات ومعلومات منه أو التنقل لمكان مزاولته النشاط لممارسة الرقابة على مداخله في الدفاتر والسجلات المحاسبية .

1-دراسة التظلم من الناحيتين المظهرية والموضوعية :

يتم دراسة الشكوى من الناحية الشكلية والموضوعية وعند تتويج هذه الدراسة بالقبول تحال إلى رئيس المفتشية المختصة قصد التحقيق . فأول انطلاقة للتحقيق تتم في مظهر الشكوى و مضمونها . فإذا تبين أنها تحمل نقص ما تتم المطالبة بتكملة الملف في غضون 30 يوم بطلب من الإدارة وإلا فقد المكلف سبيلا لضمان وكفالة حقه ومطالبه باعتبار أن الآجال من النظام العام .

2-استدعاء المكلف و طلب توضيحات منه :

يمكن للمفتش استدعاء المكلف بالضريبة المحتج قصد طلب توضيحات لطلباته الواردة بالشكاية ، وفي هذا الصدد تحدد على مستوى المديرية الولائية للضرائب والمفتشيات في إطار تنظيم العلاقات مع

¹¹³ - بموجب المادة 36 من قانون رقم 11/16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر ج ج ، عدد 72 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2011 .

المواطنين أيام خاصة لاستقبالهم وهذا ما يسمح بتبادل وجهات النظر والحوار بين الإدارة والمكلف فيتمكن هذا الأخير من توضيح صحة طلباته .¹¹⁴

3- القيام بالتحقيق في عين المكان :

إذا تم تحديد الضريبة على أساس وثائق محاسبية ، يجوز للإدارة الجبائية التحقيق في محاسبة المكلف وبعين المكان Vérification de comptabilité ، ويشمل هذا النوع من التحقيق الأنواع الأربعة الآتية :

أ- التحقيق العام في المحاسبة¹¹⁵:

يتم أساسا في مكان مزاولة المكلف لنشاطه ، إلا إذا طلب هذا الأخير كتابيا من الإدارة الجبائية نقل الوثائق إلى مقرها أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة ، ولا يتم التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أجهزة الإعلام الآلي ، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية .

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة :

يمكن إجراءه لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة ، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ولا يطلب من المكلفين أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم ولا يمكن أن ينتج عنه بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹¹⁶ .

والتحقيق في عين المكان يكون مقرون بضمانات قانونية محددة هي :

- لا بد من إعلام المكلف قبل الشروع في المراقبة بواسطة إشعار ، مع استفادته من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار مع ضرورة ذكر أسماء وألقاب ورتب المحققين ، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها ؛
- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ؛

¹¹⁴ - خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص : قانون عام ، كلية الحقوق والعلوم الإدارية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2004 ، ص 50 .

¹¹⁵ - المادة 20 ق إ ج ، المرجع السابق .

¹¹⁶ - أسس هذا النوع من التحقيق سنة 2008 ، المادة 20 مكرر ق إ ج ، أمر رقم 08/02 ، مؤرخ في 24 يوليو 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، ج ر ج ج ، عدد 42 ، مؤرخ في 27 يوليو 2008 .

- لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة هذا في التحقيق العام ، أما كون التحقيق مصوب يمكن للإدارة الجبائية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة .

- تحت طائلة بطلان عملية الرقابة ، لا تتجاوز مدتها 04 أشهر في حالات معينة ولا تتجاوز 06 أشهر في حالات أخرى وفقا لمعيار مالي قانوني هذا في التحقيق العام في المحاسبة ، ولا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين في حالة التحقيق المصوب¹¹⁷ .

الملاحظ على هذا النوع من الرقابة أنها تخص الأشخاص المعنوية فقط دون غيرهم من المكلفين الطبيعيين .

4- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف :

لا يخص هذا النوع من التحقيق إلا الأشخاص الطبيعيين وكذا الضريبة الوحيدة المباشرة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف¹¹⁸ .

هذا النوع من الضرائب تجمع في وعائها كافة الدخول النوعية ، إذن الأمر يتعلق بضريبة تركيبية أو شمولية¹¹⁹ .

وفي هذا النوع من التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة ، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى .

إن الامتيازات الواسعة للإدارة الجبائية مقيدة بالحقوق الممنوحة من طرف المشرع للمكلف الخاضع للتحقيق والتمثلة فيما يلي :

- حق المكلف بالإعلام مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحق في وضعيته الجبائية ، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب 15 يوما ، ابتداء من تاريخ الاستلام .

- أن يحتوي الإشعار صراحة ، تحت طائلة البطلان ، بإمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره .

¹¹⁷ - المادة 20 مكرر الفقرة الخامسة بعد تعديلها بموجب قانون رقم 09/09 ، المرجع السابق .

¹¹⁸ - على الرغم من الإصلاح الجبائي سنة 1990 الذي دخل حيّز التطبيق سنة 1992 - أي كانت هناك فترة انتقالية لهذا الإصلاح الجبائي الهام الذي أتى المشرع خلاله بالضريبة على الدخل الإجمالي I . R . G . تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " ضريبة الدخل " وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة " - لا يزال المشرع يسميها في سنة 2011 بالضريبة على الدخل I . R في المادة 21 ق .

إ . ج .

¹¹⁹ - محرز محمد عباس ، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، فرع : النقود والمالية (نظام جديد) ، جامعة الجزائر ، ص 141 .

- لا يتجاوز التحقيق فترة السنة الواحدة ، هذا كأصل عام ، ولا يعتد بها في حالة تقديم المكلف معلومات ناقصة أو خاطئة ، أو عندما لا يُرد في الآجال على طلبات التفسير أو التبرير المنصوص عليها فيما يتعلق بمراقبة التصريحات ، استعماله مناورات تدليسية¹²⁰ .

فبناء على الضمانات الصارمة المفروضة قانونا على الإدارة الضريبية والممنوحة للمكلف تجعله يرقى بمركزه إلى الموقع الإمتيازي والسيادي الذي تحتله الإدارة لاسيما ونحن في إطار نزاع جبائي في مرحلته الإدارية وليس القضائية ، هذه الأخيرة التي توفر للشخص ضمانات موسّعة .

5- حق الإطلاع لدى الإدارات ، الهيئات العمومية والمؤسسات :

تسمح هذه السلطة للإدارة الضريبية بالحصول على وثائق ومعلومات متعلقة بالمكلفين بالضريبة¹²¹ ولم يعرف المشرع الجزائري سلطة الاطلاع ، وأشار فقط إليها بواسطة الغاية المتوخاة من ممارستها، في مادتين منفصلتين من قانون الإجراءات الجبائية¹²² ، وكان على المشرع على الأقل جمع النص القانوني وعدم تشتيته .

ويمكن تعريف سلطة الاطلاع على أنها الوسيلة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية لإتمام المعلومات المحصلة والتأكد من صحتها¹²³ .

أ - ممارسة سلطة الإطلاع :

لمّا منح المشرع الجزائري سلطة الاطلاع للأجهزة الضريبية، بين في قانون الإجراءات الجبائية طرق ممارسة هذه السلطة ، حيث يمكن أن نكون أمام الممارسة التلقائية لسلطة الاطلاع ، أو أمام الممارسة الذاتية لسلطة الاطلاع .

أ - 1 - الممارسة التلقائية لسلطة الاطلاع:

حيث تمارس الإدارة الضريبية تلقائيا، حتى ولو لم تطلب معلومات من بعض الإدارات ونجد مثل هذا الأمر لدى :

- **هيئات الضمان الاجتماعي:** حيث يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكتشفات الأطباء ، أطباء الأسنان ، ... المعرفين جبائيا.¹²⁴

¹²⁰ - ذكر القانون ما هي الأفعال التي تدرج ضمن المناورات التدليسية على سبيل المثال لا الحصر من خلال عبارة " على الخصوص " وهي : ممارسة نشاط غير مصرح به ، تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية ... للمزيد راجع المادة 36 ق إ ج ، المرجع السابق .

¹²¹ - فنيدس أحمد ، " إجراءات مراقبة الضريبة " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، يومي 21/22 أفريل 2008، ص 25.

¹²² - أشار إلى الغاية في المادتين 45، 59/فقرة أخيرة من ق إ ج ، المرجع السابق.

¹²³ - عبد الرزاق عباس ، منازعات التحقيق الجبائي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008، ص 8.

¹²⁴ - المادة 46/3 من ق إ ج ، مرجع سابق.

-**السلطة القضائية:** ألزم قانون الإجراءات الجبائية السلطة القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية بكل المعلومات المتحصل عليها والتي تسمح بافتراض وجود غش أو مناورة .¹²⁵

أ- 2-الممارسة الذاتية لسلطة الاطلاع :

ويتم ذلك بتحريك حق الاطلاع ، حيث تطلب المعلومات اللازمة من أي هيئة سواء كانت عمومية أو خاصة.

-**الاطلاع في الإدارات والمؤسسات العمومية:** كل إدارات الدولة تخضع لهذا الحق بما فيها البلديات والولايات وكذا المؤسسات العمومية الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية .¹²⁶

-**الاطلاع في المؤسسات الخاصة:** كل الأشخاص الخاصة الذين لهم صفة التاجر سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، يجب عليهم تقديم الدفاتر التجارية الإلزامية وكل المعلومات المحتواة في سجلات تحويل الأسهم والالتزامات.¹²⁷

ب- خصائص سلطة الإطلاع :

تمتاز سلطة الاطلاع بعدة مميزات، تجعلها تختلف عن باقي السلطات التي تتمتع بها الأجهزة الضريبية، وهذه المميزات هي:

ب-1-عدم وصول درجة سلطة الاطلاع إلى درجة التحقيق:

يمكن أن تكون سلطة الاطلاع أكثر دفعا لدرجة ارتقائها إلى أن تكون مماثلة لإجراء التحقيق في المحاسبة¹²⁸ ، وهذا يؤدي إلى بطلان الإجراءات لأن التحقيق في المحاسبة له عدة ضمانات لصالح المكلف بالضريبة.

ب-2-عدم الاحتجاج بالسر المهني :

نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على هذه الميزة كقاعدة عامة في عدم الاحتجاج بالسر المهني نجد أن كل المعايينات المذكورة أعلاه¹²⁹ لا يمكننا الاحتجاج بالسر المهني أمام الأجهزة الضريبية . والقاعدة العامة المذكورة آنفا لا تعمل على إطلاقها، بل ترد عليها عدة استثناءات نص عليها قانون الإجراءات الجبائية وهي:

¹²⁵ - المادة 47/2، المرجع نفسه .

¹²⁶ - فنيدس أحمد ، مرجع سابق ، ص 26.

¹²⁷ - المرجع نفسه ، ص 27.

¹²⁸ - فنيدس أحمد ، مرجع سابق ، ص 27.

¹²⁹ - المعايينات المذكورة في طرق ممارسة سلطة الاطلاع من هذا البحث .

- لا يمكن استعمال المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي والمالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية لأغراض الرقابة الجبائية.¹³⁰

- ممارسة حق الاطلاع في إدارات الولاية والدوائر والبلديات لا يكون إلا على عقود محددة¹³¹ .
هذه العقود محددة في قانون التسجيل¹³² .

وكخلاصة لما تقدم وبعد تكملة الأعمال التحضيرية ، يحرر رئيس المفتشية تقريراً مبدئياً يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة وفقاً للمعطيات الموجودة لديه ، وطبقاً للنصوص القانونية السارية المفعول ، مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي بني عليها تقدير ضريبة المكلف محل الشكوى ، ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب لاتخاذ القرار المناسب دون أن يكون هذا الأخير ملزماً بما توصل إليه رئيس المفتشية.¹³³

6- التأكد من عبء الإثبات في الشكوى .

يقوم مفتش الضرائب بتحليل المعلومات المقدمة من طرف المشتكي تحليلاً دقيقاً ، وفي هذا الصدد نفرق بين حالتين :

أ-وقوع عبء الإثبات على المشتكي :

يمكن حصر الحالات التي يقع عبء الإثبات فيها على المشتكين فيما يلي :

- في حالة ارتكابه خطأ في التصريح ، وقامت الإدارة الجبائية بإخضاعه عن طريق التسعيرة الإدارية .

- في حالة ما إذا كان الإخضاع، قد تم عن طريق تقييم إداري ، استناداً لما جاء في تصريح المشتكي.

- بعد منع عملية الرقابة أو رفض إعطاء معلومات للأعوان ، فالإدارة هنا تقوم بالتقييم ثم اقتراح الوعاء الضريبي، وحساب الضريبة.

كما أنه في هذه الحالة ، إذا صرح المشتكي أو وافق على الإخضاع الذي قامت به الإدارة الجبائية ثم بعدها قدم شكوى ضد هذا الإخضاع ، فإن عبء الإثبات يقع عليه . ويتم ذلك بكافة طرق الإثبات من : الكتابة ، الشهود ، القرائن و الإقرار، اليمين .

ب-حالة وقوع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية :

¹³⁰ - المادة 46/2 من ق إ ج ، مرجع سابق .

¹³¹ - المادة 49 ، المرجع نفسه .

¹³² - المادة 58 و 61 من الأمر رقم 76/105 ، المرجع السابق .

¹³³ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 20 .

على مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق، أن يبحث من أجل إثبات أن الإخضاع الذي يقع على المشتكي صحيح ، ومنه عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية في الحالات الآتية :¹³⁴

- الإدارة الجبائية أخضعت المكلف بالضريبة دون وجود تصريح منه .
- عندما تقوم بحساب الضريبة وفق تصريح المشتكي وينكره هذا الأخير.
- حالة عدم تبليغ المشتكي بالإخضاع الذي وقع عليه في الآجال القانونية.
- ارتكبت الإدارة الجبائية أثناء تسلمها الشكاية خطأ في التحقيق من وجود كل الوثائق المرسلة معها، فالمكلف هنا يثبت أنه قدم الشكوى مع عرض كل الإثباتات اللازمة لقبولها .

وفي هذه الحالات يتعين على مفتش الضرائب البحث على النصوص التشريعية والتنظيمية التي يقابل بها ادعاءات المكلف بالضريبة .

وبعد أن يفرغ مفتش الضرائب من التحقيق في الشكوى في جانبها الشكلي والموضوعي ، يحرر تقريرا يبين فيه ملخصا للشكوى والمقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع ، ثم يرسلها إلى مكتب المنازعات ممثل في نائب المدير الولائي المكلف بالمنازعات الضريبية الذي يقوم بدوره بمراجعة الملف ليصحح بعض الأخطاء ويقدم اقتراحاته ، ثم يقدم الملف للمدير الولائي للضرائب الذي يختص بالرد عن الشكوى .

ثانيا : آجال التحقيق في التظلم أمام الإدارة الضريبية :

لم يخص المشرع الجبائي التحقيق في الشكاوى التي تستلزم هذا الإجراء موعدا خاصا إذ جعله مدمجا مع ميعاد الفصل في الشكوى التي يقدمها المكلف بالضريبة .

1- وجود تداخل بين آجال التحقيق والبت :

ينص القانون في المادة 76/02 ق.إ.الجبائية على : " **بيت** رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل أربعة (04) أشهر **اعتبارا من تاريخ تقديمها** .¹³⁵

وبيت المدير الولائي للضرائب في أجل ستة (06) أشهر اعتبارا من تاريخ تقديم الشكاية . كما حدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية ."

ونفس الأمر اتبعه المشرع فيما يخص الشكوى المقدمة أمام مديرية كبريات الشركات وفي القضايا التي تدخل ضمن اختصاصها، إذ تنص المادة 172 في فقرتها الخامسة : " **بيت** مدير الهيئة المكلفة بتسيير

¹³⁴ - برحمانى محفوظ ، الضريبة العقارية ... ، المرجع السابق ، ص ص 358، 359 .

¹³⁵ - بعد التعديل بالقانون رقم 11/16، المرجع السابق .

المؤسسات الكبرى في كل الشكاوى المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية في أجل 06 أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها".

إن السلطة التقديرية التي أولاها المشرع للإدارة الضريبية فيما يخص مدة التحقيق بقدر ما تخدم الإدارة من حيث البت الفوري من دون تحقيق أصلا - إذ منحها الحرية التامة في توزيع المواعيد بين هاذين التدبيرين لاسيما وأن الموضوع يتطلب التقنية والدقة الضروريتين للتحقيق لأنه بموجبه يتم تنوير الجهة المخولة قانونا بالبت إذ لو قيده المشرع بأجل لضيق الجهة المعنية بالتحقيق العملية - بقدر ما تمس بحقوق المكلف بالضريبة ، لأن الإدارة الجبائية قد تتماطل في إجراء عملية التحقيق وتضع أمامه فرص استثمارية كثيرة .

حيث أخط المشرع فيما بين مواعيد الفصل في الشكاوى¹³⁶ وأجال التحقيق .

دراسة حالة : لو رفعت شكاوى بتاريخ 01 جوان 2008 من طرف أحد المكلفين الذي يرى في تقدير الإدارة الضريبية خطأ ما ، فقامت الإدارة بتسليم وصل بذلك . علما أن البت في الشكاية يتم كقاعدة عامة في غضون 04 أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها في حالة عدم الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية من قبل المدير الولائي للضرائب .

إن فتاريخ صدور القرار بذلك هو 01 أوت 2008 وربما يتم الأمر بالتحقيق في الشهر الأخير من ضمن الأربعة أشهر . فهذا يخدم المرونة في التحقيق الدقيق كما يدل كذلك على التماطل .

2-تحديد الأجل في الجباية المحلية .

تنص المادة 76 ق إ ج على: " يرفع ملخص الشكاوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي ، وفي حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل 15 يوما ، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته ...".
فمن خلال ذلك نجد أن المشرع قدّم أجلا لرئيس المجلس الشعبي البلدي وهو 15 يوما لإبداء الرأي ، لكن هذا الرأي غير ملزم بالنسبة للمفتشية طالما أنه مجرد رأي ، ويفهم ذلك من عبارة : "... وفي حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل ... يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته " .

لم يبين نص المادة 76 ق إ ج المعدلة سنة 2006 من الشخص الذي يرفع الملخص عن الشكاوى لرئيس المجلس الشعبي البلدي لأن صياغتها وردت مبنية للمجهول " يرفع " ، بالإضافة إلى أنه لم يحدد بداية حساب أجل تقديم ملخص الشكاوى الضريبية لرئيس البلدية .

ما تجدر الإشارة إليه أن تحديد الأجل الممنوح لرئيس المجلس الشعبي البلدي ما هو إلا مضيعة للوقت بالنسبة للمكلف بالضريبة .

وقد عدلت المادة 76 ق إ ج بموجب قانون المالية الأخير وترك الميعاد مفتوح للتحقيق من قبلها .
وكل أمر فلكل بداية نهاية ، إذن ما هي خاتمة هذا التظلم الذي قدم للإدارة الضريبية مستوفيا للشروط المطلوبة قانونا وتم التحقيق فيه تبعا لذلك ، والخروج بمحضر من طرف الجهة المخولة قانونا بذلك ؟.

¹³⁶ - نتطرق لأجل البت في المطلب الموالي بالتفصيل .

المطلب الثاني : اتخاذ القرار بشأن التظلم أمام الإدارة الضريبية .

بنقصد قانون الإجراءات الجبائية نجد وأن للمدير الولائي للضرائب صلاحيات محورية ، ويتأكد ذلك من خلال إمكانية البت تلقائياً في الشكاوى التي يشوبها إسقاط وغير جديرة بالقبول نهائياً ، زيادة على ذلك نجد وأن البت لا يتم إلا باسم المدير الولائي للضرائب¹³⁷ ، حسب المادة 76 الفقرة الثالثة من ق إ ج¹³⁸ ، حتى ولو تعددت الجهات القانونية لاستقبال الشكاوى .

فمن خلال ما تقدم هل تنحصر سلطة البت في شخص المدير الولائي للضرائب (الفرع الأول) أم توجد إلى جانبه جهات أخرى ؟ ، والشيء الأهم بالنسبة للمكلف بالضريبة لا يخرج عن محور الوقت الذي يستغرق للبت قصد التطلع على نتائج شكاواه (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الجهة المخولة قانوناً بالبت في التظلم .

لقد انتقل المشرع من التنظيم الإقليمي بعدما كانت المديريات الولائية للضرائب صاحبة الاختصاص العام في مجال الجبائية ، إلى التنظيم النوعي قصد الوصول إلى مشروعية جبائية أمثل ذلك بالنظر إلى إقامة هياكل جديدة لتحسين الدخول الضريبية و هذا ما سنحاول تفصيله .

فلا تنحصر سلطة البت في شخص المدير الولائي للضرائب (ثالثاً) إنما تتعداه إلى رئيس مركز الضرائب (رابعاً) ورئيس المركز الجوارى للضرائب (خامساً) ، مديريةية المؤسسات الكبرى (ثانياً) والإدارة المركزية أي وزارة المالية ممثلة في الوزير المكلف بالمالية (أولاً) .

أولاً : الإدارة المركزية :

تتواجد إلى جانب إدارة الجمارك و إدارة أملاك الدولة بوزارة المالية إدارة الضرائب ، التي تعرف بالمديرية العامة للضرائب ، و هي بدورها تتكون من مجموعة من المديريات .

1- تكوين الإدارة العامة للضرائب .

إذ توجد على مستوى وزارة المالية ، و طبقاً للمادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95/55¹³⁹ الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية تتكون المديرية العامة للضرائب من:

- المفتشية العامة للمصالح الجبائية.
- مديريةية التشريع الجبائي.
- مديريةية العمليات الجبائية.

¹³⁷ - وزارة المالية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديريةية العلاقات العمومية والإتصال ، منشورات الساحل ، 2010 ، ص 102.

¹³⁸ - بالعودة إلى المادة 36 من قانون المالية لسنة 2012 نجد أنها ألغت الفقرة الثالثة من المادة 76 ق إ ج ، لكن قام المشرع بنقل محتواها على حاله إلى المادة 79 من ق إ ج بموجب المادة 37 من ق 11/16 ، المرجع السابق .

¹³⁹ - مرسوم تنفيذي رقم 95/55 ، مؤرخ في 15 فبراير 1995 ، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ، ج ر ج ج عدد 15 ، مؤرخ في 19 مارس 1995 .

- مديرية الوسائل و المستخدمين.
 - مديرية التنظيم و الإعلام الآلي.
 - مديرية التحقيقات الجبائية .
 - مديرية المنازعات: و تعد أهم مديرية بالنسبة لموضوعنا نظرا لدورها المرتبط بالمنازعات الجبائية فهي تستقبل الطعون التي تعود لها، أي التي من اختصاص الإدارة المركزية كما تراقب و تتابع كل الردود التي تتم على المستوى اللامركزي و تظم مديريات فرعية و هي:
 - المديرية الفرعية لمنازعات ضرائب الدخل .
 - المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة .
 - المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية .
 - المديرية الفرعية للجان الطعن .
- كما تجدر الإشارة أن المديرية العامة للضرائب تقوم و تسهر على تنظيم و تسيير العمل الإداري لمختلف المصالح الجبائية .

2- اختصاص الإدارة العامة للضرائب .

خول لها القانون بعض الصلاحيات في مجال المنازعات لكن لا تصل إلى حد البت ، إنما يتوجب على الجهة المعنية بالفصل أخذ الرأي من وزير المالية ووفق معايير ومقاسات نوعية ومالية محددة قانونا ، وهذه نقطة تحسب للمشرع كون الوزراء وعلى غرار وزير المالية لهم الكثير من الانشغالات أكثر أهمية سيما تلك التي تستدعي إخراج أموال من الخزينة العامة حفاظا على توازنها المالي واستقرار السيولة المالية في السوق... إلخ .

وعدد القانون حالات طلب الرأي إذ تنص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2012 وتتعلق بالمنازعات التي يجب على المدير الولائي للضرائب الأخذ بالرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب بالإضافة إلى الشكاوى التي تتقدم بها البعض من المؤسسات و سنأتي على ذكرها في العنصر الموالي (ثانيا) و هي:

- الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي من الحقوق و العقوبات خمسين مليون دينار 50000000

د.ج.

- عندما تكون الطلبات مرتبطة باسترداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة و بنفس القيمة هذا بالنسبة لأي مكلف سواء طبيعي أو معنوي لكن خارج اختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى .

بمفهوم المخالفة من المادة 160 من ق إ ج المعدلة بقانون المالية لسنة 2003 نجد هاتين الحالتين التي يعقد فيهما الاختصاص في نوعين من المؤسسات فقط هما :

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يقل رقم أعمالها السنوي تماما عن مائة مليون دينار جزائري 100000000 د ج .

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يقل رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار 100000000 د ج .

لكن الشكاوى التي تختص بها مديريةية المؤسسات الكبرى وتتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية نجد حالتين هما :

- عندما تتعلق هذه الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات مائة مليون دينار 100000000 د ج . (المادة 172 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية والمعدلة في سنة 2008 بموجب القانون رقم 07/12) .

- كذا في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة . عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز مائة مليون دينار 100000000 د ج . (المادة 172 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة سنة 2008) .

ثانيا : مديريةية المؤسسات الكبرى :

كما سبق الإشارة إليه لقد انتقل التشريع الجبائي الجزائري من التنظيم الإقليمي للإدارة الجبائية إلى التنظيم النوعي العمودي وليس الأفقي ، ذلك بعدما أنشأ ما يعرف بمديرية كبريات الشركات و التي تختص بدراسة ملفات كبار المكلفين بالضريبة وبعد أن كانت مسيرة من قبل المفتشيات على المستوى الإقليمي ، إلى جانب عملية دمج هذه المفتشيات مع قباضات الضرائب تم خلق هذا النوع من المديريات قانونا في المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 .

1- تكوين مديريةية المؤسسات الكبيرة .

جاءت المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية التي عدلتها المادة 60 من قانون المالية 2003¹⁴⁰ بهيئة جديدة مكلفة بتسيير ملفات المكلفين الكبار .

تنظم هذه المديرية في خمس مديريات فرعية هي :¹⁴¹

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات .

- المديرية الفرعية للتسيير .

- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات .

¹⁴⁰ - انظر قانون رقم 02-11 ، المرجع السابق .

¹⁴¹ - المواد من 02 إلى 24 ، قرار وزاري مشترك ، مؤرخ في 21 فبراير 2009 ، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، ج ر ج ج ، عدد 20 ، مؤرخ في 29 مارس 2009 .

- المديرية الفرعية للمنازعات : وتكلف لاسيما بما يأتي :
- فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها ،
- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها .

- تبليغ القرارات والأمر بصرفها .

وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (3) مكاتب هي :

مكتب الشكاوي ، مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية ومكتب التبليغ والأمر بالدفع .
-المديرية الفرعية للوسائل .

إذن تتواجد حاليا هذه المديرية في بن عكنون بالجزائر العاصمة على أن يتم إنشاء فرعين لها في كل من قسنطينة ووهران مستقبلا . وقد انطلق عمل مديرية المؤسسات الكبرى فعليا في جانفي 2006 ، على

الرغم من الانطلاقة الرسمية لعملها في 15 جوان 2005.¹⁴²

وتهدف هذه المديرية فيما تهدف إليه إلى ما يلي:¹⁴³

- ضبط تفعيل الجباية البترولية، جباية المحروقات.

- تبسيط الإجراءات القانونية الجبائية من خلال تنظيم كل المصالح وعاء، تحصيل، رقابة جبائية، منازعات، استقبالات في هيئة واحدة وملف واحد.

- التخصص في التسيير والرقابة على الملفات ، وفي عين المكان للشركات البترولية وشبه البترولية.

- تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية العادية) .

- تسهيل وتبسيط الإجراءات من بينها : " إلغاء جداول الضريبة على أرباح الشركات واستعمال التصريح التلقائي المصحوب بالتسديد مع السماح للمكلفين باسترداد فوائض التسبيق، أو الرسم على القيمة المضافة بشكل أسرع والنشر الآلي لكل العمليات الجبائية، تأسيس ، رقابة ، تحصيل منازعة، التسيير، الجباية البترولية ، مع التعيين الأوتوماتيكي لتاريخ التصريح والتحصيل ."

إن إنشاء هذه المديرية راجع لرغبة المشرع الجزائري في إنقاص الضغط أولا على المديرية الولائية للضرائب، و ثانيا نظرا لكون معظم المؤسسات الخاضعة لهذه المديرية تتمركز في الجنوب الجزائري أين تنقص الكفاءات المادية و البشرية في تسيير الملفات الجبائية لهذه المؤسسات الضخمة، في حين أن هذه المديرية أنشأت على المستوى المركزي و هي تحتوي على القدرات اللازمة لتسيير هذه الملفات.

2-اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى .

¹⁴² - بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 125 .

¹⁴³ - _____ ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي (1992 - 2004) ، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص 86 .

نجد أنها تهتم بملفات نوع معين من الأشخاص المعنوية دون الطبيعية ، إذ نصت المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 على المؤسسات الخاضعة لهذه الهيئة المذكورة على سبيل الحصر لا المثال و هي:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا ، العاملة في ميدان المحروقات ، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86/14¹⁴⁴ المؤرخ في 13 ذي الحجة عام 1406 الموافق ل 19 أوت سنة 1986 والمتعلق بأعمال التتقيب والبحث على المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب ، المعدل والمتمم ، وكذا النشاطات الملحقه بها .

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي **يفوق** أو يساوي رقم أعمالها السنوي **مائة مليون دينار جزائري 100000000 د ج** .

إذن يفهم خروج اختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى في هذا النوع من المؤسسات عندما **يقبل** رقم الأعمال السنوي تماما عن **100000000 د ج** .

- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية و كذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر، كما هي مذكورة في المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي **يفوق** أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها **مائة مليون دينار 100000000 د ج** .

إذن لا مجال كذلك لاختصاص مدير المؤسسات الكبرى عندما **يقبل** رقم الأعمال السنوي تماما عن **100000000 د ج** .

إن المؤسسات السالفة الذكر والتي تختص بملفاتها هذه المديرية تمثل قانونا ما يعرف بالمعيار النوعي العمودي .

لكن المعيار المالي محدد قانونا بموجب المادة 172/5 و 7 ق إ ج المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2008 المذكورة سابقا . والتي تنص في الفقرة الخامسة على : " ... عندما تتعلق الشكاوى بعمليات **تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات مائة مليون دينار 100000000 د ج**، فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية ...".

الفقرة السابعة : " يبت مدير المؤسسات الكبرى في طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة . عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز **مائة مليون دينار 100000000 د ج** ، فإنه يتعين على مدير المؤسسات الكبرى الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية ...".

144 - لكن ما يمكن قوله في هذا المقام أن القانون رقم 86/14 ألغي في سنة 2005 بموجب المادة 114 ، قانون رقم 05/07 ، مؤرخ في 28 أبريل 2005 ، يتعلق بالمحروقات ، ج ر ج ج ، عدد 50 ، مؤرخ في 19 يوليو 2005 . ونحن في سنة 2012 و ق.إ. الجبائية يعدل مرتين في السنة الواحدة بموجب قانون المالية وقانون المالية التكميلي ومع ذلك لم يدخل المشرع تعديلا على هذا النص .

إذن وبمفهوم المخالفة تختص مديرية المؤسسات الكبرى بالبت في كل الشكاوى التي تتقدم بها المؤسسات السابقة الذكر شريطة احتواء المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات المتنازع بشأنها أو طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة عندما يقل المبلغ أو يساوي 100000000 دج باستثناء الحالات الواردة في المطة الأولى والثالثة من تعداد هذا النوع من المؤسسات في حالة كون المبلغ يزيد تماما عن المذكور في المادة 160 من ق إ ج لأنه متصل بضرورة الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية .

ويمكن لمدير المؤسسات الكبرى أن يفوض كلياً أو جزئياً سلطته بالنسبة لقبول أو رفض الشكاوى ، لكن شريطة أن يتم التفويض لعون يحمل رتبة مفتش مركزي على الأقل . وتمارس سلطة الفصل بالتفويض بالنسبة لتسوية العمليات التي لا تتجاوز سقف خمسة ملايين دينار 5000000 د ج .¹⁴⁵

في مسألة تفويض اختصاص الفصل في الشكاوى يستدعي منا الأمر الوقوف عند عدم الدقة في استخدام العبارات من قبل المشرع وأقصد أنه تطرق لاحتمال القبول الكلي لها أو الرفض التام دون ذكر احتمال حدوث حالة القبول الجزئي ، ففي هذه الحالة نطبق قاعدة " لا اجتهاد مع وجود النص " .

ثالثا : المديرية الولائية للضرائب :

لقد كانت المديرية الولائية للضرائب قبل سنة 2003 صاحبة الاختصاص العام في جميع الشكاوى الضريبية إلى غاية سنة 2003 تم إنشاء هيئات إلى جانبها .

1- هيكلية المديرية الولائية.

إن الهيكل الذي تقوم عليه المديرية الولائية للضرائب يتكون من خمس مديريات فرعية وهي¹⁴⁶ :

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية ،
- المديرية الفرعية للتحصيل ،
- المديرية الفرعية للمنازعات ،
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية ،
- المديرية الفرعية للوسائل .

ما يهم في هذا الموضوع (التظلم أمام الإدارة الضريبية) هي المديرية الفرعية للمنازعات التي تكلف بضمان معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي ، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة زيادة على ذلك مراجعة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة ، مع تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف وتبليغ القرارات المتخذة . تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب من بينها:

¹⁴⁵ - المادة 172 الفقرة السادسة ، ق إ ج ، المرجع السابق .

¹⁴⁶ - المادة 59 وما بعدها ، قرار وزاري مشترك ، مرجع سابق .

- مكتب الاحتجاجات الذي يكلف باستلام دراسة الطعون الهادفة إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة وكذا استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

- مكتب لجان الطعن الذي يكلف بدوره بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضرية وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي .

- مكتب المنازعات القضائية .

- مكتب التبليغ والأمر بالصرف .¹⁴⁷

ما يلاحظ على المديرية الولائية للضرائب أنه لا تتواجد على مستواها قبضة للضرائب كغيرها من الهياكل المختصة باستقبال الشكاوى والفصل في النزاعات الجبائية ، وهذا لا يخدم المكلف ولا الإدارة ماديا ولا زمنيا كذلك .

2- صلاحيات البت من قبل المدير الولائي للضرائب .

حسب المادة 76 الفقرة الثالثة والمادة 77 و 79 من ق إ ج بعد التعديل بموجب قانون المالية لسنة 2012 وكذا المادة 160 من ق إ ج نستنتج ما يلي :

وبمفهوم المخالفة من المادتين 77 و 79 يفصل المدير الولائي للضرائب من دون الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية في الحالتين الآتيتين :

- النطق بالقرار فيما يتعلق بالشكاوى موضوع النزاع بمبلغ إجمالي يتجاوز عشرة ملايين دينار **10000000** دج ولا يتعدى **50000000** دج لكن يمكن أن يساويه .

- طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تقل أو تساوي **50000000** دج . أما ما يقال عن الأوضاع التي يستلزم القانون الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية نجد :

- البت في الشكاوى النزاعية التي تتجاوز **50000000** دج .

- طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة بمبالغ تتجاوز **50000000** دج .

- شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي يقل رقم أعمالها السنوي تماما عن مائة مليون دينار جزائري **100000000** دج .

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يقل رقم أعمال أحد أعضائها تماما عن مائة مليون دينار **100000000** دج .

زيادة على ذلك فقد خول المشرع للمدير الولائي صلاحية تفويض¹⁴⁸ اختصاص البت في الشكاية مع إقرانها بشروط يتعين احترامها وهي :

¹⁴⁷ - الفصل الخامس ، قرار وزاري مشترك ، المرجع السابق .

- أن يتم التفويض لشخص يحمل رتبة مفتش رئيسي على الأقل ،
- أن يتعلق الأمر بالقضايا التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي مليوناً دينار 2000000 دج .¹⁴⁹
لكنه تفويض خارج الإختصاص بالنسبة له لأن المبلغ في هذه الحالة يدخل في إختصاص رئيس
المركز الجوّاري للضرائب . وبالتالي سوف يكون هنالك إشكال قانوني وتداخل في الإختصاص بين كل من
المدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب عند التنصيب الهيكلي التام واقعياً لهذه المصلحة

رابعاً : رئيس مركز الضرائب .

تم خلق مركز الضرائب بمقتضى قانون المالية لسنة 2003¹⁵⁰ ، نتولى دراسة تنظيم هذا المركز
ومجال إختصاص رئيسه في الآتي :

1- تنظيم مركز الضرائب .

ينظم مركز الضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين تتجلى فيما يلي :

- المصلحة الرئيسية للتسيير .

- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث .

- المصلحة الرئيسية للمنازعات: تكلف بدراسة كل طعن نزاعي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن
فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز ، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم
على القيمة المضافة .

وتنظم هذه المصلحة الأخيرة كل من :

- مصلحة الإحتجاجات : وتكلف بدراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض

الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و / أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر
التصريحات المكتتبه ، وتهتم بدراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة كما تتولى
دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة
بالأشياء المحجوزة وزيادة على كل ذلك تتولى معالجة منازعات التحصيل .

- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية : تهتم بدراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان الطعن.

¹⁴⁸ - المشرع غير منظم في ترتيب أحكام قانون الإجراءات الجبائية بحجة نصه في المادة 78 منه على تفويض مدير الضرائب
بالولاية لسلطته وفي المادة 79 تناول مجال إختصاص المدير الولائي للضرائب والمنهجية القانونية تفرض العكس .

¹⁴⁹ - المادة 78 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

¹⁵⁰ - المادة 59 قانون رقم 02/11 ، مرجع سابق . والتي بموجبها تم تعديل المادة 111 ق المالية لسنة 2002 التي تنص : " توجه
الإحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 110 ق م 2002 ، في بداية الأمر ، وحسب
كل حالة ، إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب " .

- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع : حيث تتولى تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة .

كما توجد إلى جانب هذه المصالح الرئيسية قبضة تتولى التكفل بكامل التسديدات ، صف إلى ذلك تنفيذ التدابير المنصوص عليها قانونا والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .
بالإضافة إلى أنه جعل للمكلف بالضريبة مصلحة خاصة به قصد الاستقبال والإعلام موضوعة تحت سلطة رئيس المركز تعمل بدورها على نشر المعلومات حول حقوقه وواجباته الجبائية التابع ملفه لاختصاص المركز .¹⁵¹

تهدف مراكز الضرائب إلى :

- توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد ،

- الملف الواحد لمختلف عمليات تحديد الوعاء ،

-التحصيل ،

-النزاع ، الرقابة الجبائية .¹⁵²

2- اختصاص مركز الضرائب .

يختص هذا المركز بملفات المكلفين بالضريبة من الحجم المتوسط و كذا المهن الحرة أي بدلا من المفتشيات و القباضات¹⁵³ ، وتمارس سلطة أخذ القرار من قبل رئيس مركز الضرائب من أجل إعلان قرارات التخفيض الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ إجمالي أقصاه 000000 10 دج .¹⁵⁴
إن اعتمد المشرع في توزيع الاختصاص بين هذه الجهة وغيرها على معيار مالي وكذا معيار إقليمي إذ بين لنا بصفة صريحة السقف المالي الذي لا يمكن تجاوزه من قبل رئيس المركز ولم يحدد الحد الأدنى بهذه الصفة ، زيادة على ذلك حصر اختصاصه في الفصل في القضايا التي تتوج بإعلان التخفيض الجزئي أو الرفض من دون التخفيض الكلي . فكان على المشرع أن يورد عبارة مطاطة تدخل تحتها الاحتمالات الثلاث كما فعل مع المركز الجوارى للضرائب (راجع خامسا بعده) .

لو فرضا زيادة المبلغ عن 1000000 دج ببضعة سنتيمات يبدأ دور المدير الولائي للضرائب ويخرج دور رئيس مركز الضرائب .

لكن لو يقل أو يساوي بضع دنانير عن 500000 دج يخرج دور واختصاص رئيس مركز الضرائب ويبدأ دور رئيس المركز الجوارى للضرائب .

¹⁵¹ - القرار الوزاري المشترك ، الفصل السادس ، مرجع سابق .

¹⁵² - Instruction générale sur les procédures contentieuses , Op cit , P 13. - 2

¹⁵³ - بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي ، المرجع السابق ، ص 84 .

¹⁵⁴ - حسب المادة 79 ق إ ج ، المرجع السابق .

كما يتمتع رئيس مركز الضرائب بصلاحيات تفويض اختصاصه - وبنفس شروط تفويض المدير الولائي للضرائب - بالنسبة لتسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات مليون دينار 1000000 د ج .

ما يجدر التنويه إليه أن المشرع لم يعترف له بصفة التقاضي حيث تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الشكاوى توجه إلى المدير الولائي للضرائب وكذا رئيس مركز الضرائب ، في حين تنص المادة 79 من نفس القانون على أن رئيس مركز الضرائب يبت في الشكاوى باسم المدير الولائي للضرائب وذلك في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات التابعة لمجال اختصاصه أي اختصاص رئيس مركز الضرائب نظرا لعدم اعتراف القانون لهذا الأخير بصفة التقاضي .
تجدر الإشارة أنه ورغم الوجود القانوني لمركز الضرائب إلا أنه لم يتم إنشاء سوى مركز ضرائب واحد على المستوى الوطني متواجد بالجزائر العاصمة على أن يتم تعميمه على كامل ولايات القطر الوطني مستقبلا¹⁵⁵ .

ويلقى إنشاء مراكز الضرائب دعما من طرف خبراء صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ، وكان متوقعا تعميم انطلاقتها سنة 2003¹⁵⁶ .

خامسا : البت من قبل رئيس المركز الجوارى للضرائب :

لقد تم استحداث قانوني لهذا المركز عن طريق أحكام المادة 42 من القانون رقم 06/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 .

1- تنظيمه .

ينظم المركز الجوارى للضرائب كمركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين كالتالي :

- المصلحة الرئيسية للتسيير ؛
 - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث ؛
 - المصلحة الرئيسية للمنازعات : تكلف لا سيما بما يأتي :
 - دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب .
 - التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة .
- وتظم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث مصالح هي :
- مصلحة الاحتجاجات ؛

¹⁵⁵ - بن قبرين فافا و بن نور غنية و مصطفىاوي جازية و بودهري فلة و شاكلي أمال ، عطوي نجية و حنصالي نوال ، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2005 ، ص 20 .

¹⁵⁶ - بوزيدة حميد ، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي (1992-2004) ، المرجع السابق ، ص 85 .

- مصلحة التبليغ ومصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية¹⁵⁷ .

لكن لا نجد لغاية اليوم تجسيد ميداني لهذا المركز فهو مجرد مشروع نرتقب إحداثه من طرف وزارة المالية على أرض الواقع¹⁵⁸ .

2- اختصاصاته .

لم يعترف المشرع باختصاص المركز الجوّاري للضرائب في مجال المنازعات الجبائية إلا بموجب القانون رقم 06-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 . إذ يختص رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتسيير الملفات الجبائية للممولين في النظام الحقيقي حسب رقم الأعمال المحدد قانوناً¹⁵⁹ ، كما يمارس صلاحية البت الخاصة للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه 5000000 دج .

وكغيره من الأجهزة والهيكل المكلفة بالبت في الشكاوى حول المشرع للمركز الجوّاري للضرائب صلاحية تفويض اختصاصه لمفتش رئيسي على الأقل قصد تسوية القضايا التي لا يتجاوز مبلغها من الحقوق العقوبات خمسمائة ألف دينار 500000 دج .

زيادة على ذلك وكرئيس مركز الضرائب الذي لم يمنح له المشرع أهلية التقاضي وبيت في القضايا باسم المدير الولائي للضرائب على الرغم من توجيه الشكاوى له فعل مع مدير المركز الجوّاري للضرائب ، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن المدير الولائي للضرائب له حصة الأسد للبت في الشكاوى . وعليه هنالك ملاحظة تبرز في هذا الفرع من الدراسة نجد وأنه في مسألة تفويض الاختصاص هنالك تعقيد وتداخل في الصلاحيات بين مختلف الأجهزة والهيكل المستقبلية للشكاوى خاصة عند التنصيب الهيكلي التام لمراكز الضرائب والمراكز الجوّارية وخلق مديريات المؤسسات الكبرى في الشرق والغرب الجزائري .

الفرع الثاني: آجال البت وصدور القرار الخاص بالنتظم .

أعطى ق . إ . الج لمدير الضرائب صلاحية واسعة للفصل في التظلمات ، فما هي آجال البت ؟ (أولاً) ، وهل توجد هناك التزامات توقع عليه في ظل ما يصدره من قرارات (ثانياً) .

أولاً: آجال البت في التظلم :

نميز في هذا العنصر بين كون النزاع مرتبط بمادة الوعاء الجبائي أم بالتحصيل الضريبي .

1- ارتباط النزاع بالمادة الخاضعة للضريبة .

¹⁵⁷ - القرار الوزاري المشترك ، الفصل السابع ، مرجع سابق .

¹⁵⁸ - جبوري أحمد وبن خاوة جلول ، مرجع سابق ، ص 03 .

¹⁵⁹ -- بوزيدة حميد ، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الإقتصادي (1992-2004) ، مرجع سابق ، ص 21 .

يهدف التظلم الذي له اتصال بالمطرح الضريبي إما إلى استدراك الأخطاء المرتكبة في الوعاء و/ أو الحساب الضريبي وكذا إمكانية الاستفادة من حق ناتج عن حكم سواء كان تشريعي أم تنظيمي .
وعليه لدينا قاعدة عامة يعمل بها في مجال الفصل في التظلم نتولاها بالعبارة ، لكن نتساءل عن مدى إلزامية أعمالها على إطلاقها ؟ .

أ- القاعدة العامة :

نص المشرع الجزائري على القاعدة العامة لأجل البت في الشكوى - حتى وإن كان قد انتقدنا المشرع من هذا الجانب لأنه لم يفصل فيما بين آجال التحقيق والفصل - بنص المادة 76/02 من ق.إ.ج بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2012 وحدده بمدة ستة أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تقديم الشكوى في حال تقديمها للمدير الولائي للضرائب .

كما حدده بمدة أربعة أشهر فيما يتعلق بالبت من قبل رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب .

وبالمقارنة مع المشرع الفرنسي نجده يضيف إلى الستة أشهر إمكانية طلب مدير الضرائب قبل انقضاء هذه المدة الزمنية أجلا إضافيا متى قدر ضرورته للفصل والذي لا يمكن أن يفوق ثلاثة أشهر مع تبليغ المكلف بذلك .¹⁶⁰

وقد أحسن المشرع الفرنسي في تقديره لتلك المدة من جهة لما يتطلبه التحقيق في الشكاية من ترو وثبات إضافة إلى الوقت الذي تستغرقه إحالتها بين جهات التحقيق المختصة تبعا لما رأيناه من قبل ، ولكن ذلك أيضا له جانبه السلبي والمتمثل في إطالة مدة البت في التظلم من جهة أخرى .

ب - الحالات الخاصة :

نفس الأساس القانوني المعمول به في الأصل ذكر من خلاله المشرع الحالات الاستثنائية وتتنحصر في حالتين هما :

- في حالة ضرورة الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية وفقا للمعيار المالي المذكور سالفًا

يمدد أجل البت إلى ثمانية أشهر ؛ بمعنى يضاف له مدة شهرين على الحالة العادية .

السؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام يتمحور حول مدى إلزامية ذلك الرأي الصادر عن الإدارة المركزية بالنسبة للجهة الملزمة قانونا بإتباع هذا التدبير ؟.

إن مدير الضرائب بالولاية ومدير المؤسسات الكبرى لا يفصلا قانونا في الشكاوى المذكورة والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، إلا إذا أخذ مسبقا برأي الإدارة المركزية والتزم به .¹⁶¹

- . DEBBACH (CH) et RICCI Jean claude , Op Cit , P 788¹⁶⁰

¹⁶¹ - أمقران عبد العزيز ، " عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة : عدد خاص ، المرجع السابق ، ص 10 .

- في حالة الأشخاص الخاضعين لنظام لضريبة الجزافية الوحيدة يقلص الأجل إلى شهرين فقط

لكن لا نجد مؤشرا قانونيا يجعل المشرع يميز فيما بين أنواع الضرائب من هذا الجانب كونه أجل قصير جدا بالمقارنة بالحالة العادية إلى درجة جعله يصل إلى ثلث الحالة الأصلية .

لكن يطرح سؤال يدعونا للتوقف عنده . هل يتم استمرار آجال البت في حالة تقديم شكاية يعترضها نقص ما ؟ بمعنى : أتحسب مدة 30 يوم لتكملة الملف على المكلف أم له ؟.

لقد أجاب المشرع عن هذا التساؤل عبر أحكام المادة 73 ق .إ. الجبائية التي تنص : " ... لا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 , 77 إلا اعتبارا من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة " .

مثلا : لو قدم المكلف شكوى بتاريخ 1 جانفي 2006 ولم يبق أمامه سوى 03 أيام لنهاية أجل تقديمها فوفقا للمادة 72 ق.إ. الجبائية¹⁶² يستفيد من 30 يوم لتكملة الملف .

وعليه يمدد أجل لتقديمها تبعا لذلك فيحسب للمكلف وهي أكبر ضمانة قدمها المشرع للمكلف بالضريبة لأنه لو ضاع حقه في هذه المرحلة فما عليه إلا الدفع فلا يمكنه الالتحاق بالسبل اللاحقة .

2- آجال الفصل في التظلم بالنسبة لموضوع التحصيل الجبائي .

إن اتصال النزاع الضريبي بالتسديد الجبائي قد يكون في موضوعه بواسطة الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به ، أو إجراءاته من خلال أخذ النزاع شكل الاعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل هذا الإجراء إذ نجد أنه تم استحداث المادة 153 مكرر 1 من ق .إ. ج بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 وتولت بالعبارة ميعاد الفصل في الشكوى والمحدد بأجل شهر واحد ابتداء من تاريخ تقديمها .

وهناك حالة ثالثة يكون فيها النزاع يهدف إلى المطالبة باسترداد الأشياء المحجوزة ببيت المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى ، كل حسب مجال اختصاصه ، في أجل شهر ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى .

ثانيا : صدور قرار البت في التظلم :

يصدر المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى ، حسب الحالة ، قراره في الموضوع مع اعتبار رأي المفتش الذي قام بالتحقيق له دور استشاري لا إلزام على الجهة المختصة بالبت في الأخذ به من عدمه ، حيث يمكن أن يتضمن إلغاء أو تخفيض جزئي للضريبة المتنازع بشأنها ، أو رفض كلي لطلبات الشاكي .

1 - صدور قرار بالقبول :

¹⁶² - له حصته من الدراسة في المبحث الأول .

يمكن أن يكون هذا القرار يتضمن تخفيضا جزئيا للضريبة ، كما يمكن أن يكون التخفيض كلي للضريبة المتنازع بشأنها (إلغاء ضريبي) معناه : إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها كليا بناء على طلب منه وقبول ذلك الطلب (إرجاء الدفع) ، فإن سددها يسترد المبلغ الذي دفعه لا سيما وأن المكلف بالضريبة يحمل صفة التاجر ، وهذا الأخير حتما يستثمر أمواله . إذن لا بد من استرداد المبالغ المدفوعة بدون وجه حق مع تعويضه عن ما فاتته من كسب وما لحقته من خسارة إن كان هناك مقتضى .

وهذه المبالغ المالية تخرج من المكان الذي وجهت إليه ، أي سواء من خزينة البلدية أو الولاية أم الخزينة العمومية ، حسب الحالة .

2- صدور قرار برفض التظلم :

يمكن أن يكون قرار الرفض صريح كما قد يكون ضمنى سواء كان جزئيا أو كليا ، فإذا كان قرار الرفض صريحا يستوجب أن يكون هذا القرار مسببا ومعللا حتى يتمكن المكلف من تقديم دفوعه إذا أراد الطعن أمام اللجان الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية ، بحيث لا بد أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة ولا تحمل أي تأويل ، لكن سكوت الإدارة بعد فوات أجل الفصل في الشكاية يساوي رفضها لطلبات الشاكي ضمنا .

ففي حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق منها ورفضها في الشق الآخر، أو كان قرار برفض التخفيض يجوز للمكلف اللجوء إما إلى لجان الطعن الإدارية أو الطعن أمام القضاء أو يتبع سبيل يسير على الإدارة الضريبية هو تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية .

ويتم تبليغ القرار الصريح للمكلف وهذا ما نصت عليه المادة 79/03 من ق.إ. الجبائية بعد تعديلها بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 رقم 08/21 كالتالي : " عندما يترتب على شكوى نزاع رفض كلي أو جزئي ، فإنه يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها ، يجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام " .

الملاحظ على هذا النص أن المشرع خص تسبيب القرار في حالتي الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى ، ويعد هذا أكثر من عادي لأنه وبناء على تلك الأسباب يتمكن المكلف من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة ، أو أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية .

والمشرع دائم الحرص على مصالح الطرف الضعيف في علاقة المديونية حتى يلطف الجو فيما بينهما من خلال تعميمه لحالات تسبيب القرار فأدخل تعديلا في المجال حسب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2011 كالتالي : " . يتعين أن يبين قرار المدير الولائي مهما كانت طبيعته أسباب وأحكام المواد التي بني عليها " .

مقابل هذه الالتزامات الواقعة على مدير الضرائب بالولاية من تسبيب وتبليغ للقرار يستطيع هذا الأخير عدم الفصل تماما في الشكوى أو عدم تبليغ المكلف بذلك من دون توقيع أي جزاء على الجهة المعنية بالبت .

إذن ما يقال عن هذا النص أنه مجرد خطاب سياسي قد لا يلقى مجاله الصحيح للتطبيق .
فيمكن لمدير الضرائب يطعن مباشرة أمام المحكمة الإدارية وذلك بتطبيق أحكام المادة 119 الفقرة الثانية من ق المالية لسنة 2002 التي تنص على : " 2 - يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 124-2 أدناه ."
ربما كان الهدف من وراء إعطاء المشرع هذه الإمكانية للمدير الولائي للضرائب الإسراع في حل النزاع وعدم إضاعة الوقت ، خاصة إذا رأت الإدارة أن قرارها لن يغير شيئا في النزاع .¹⁶³
لكن هذه الرخصة القانونية المقدمة للمدير الولائي للضرائب لم تعمر طويلا بل قام المشرع بإلغاء هذا الإجراء في المادة 26 من قانون المالية لسنة 2008 نظرا لما له من سلبيات تغرق المحكمة الإدارية بالملفات الجبائية والتي كان على الجهة المعنية بالبت أن تصدر قرارها ولو بالرفض الذي يقنع المكلف بالضريبة .
ما تجدر الإشارة إليه أن القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى ، حسب الحالة ، في الشكوى ليس له أثر إلا في مواجهة المكلف ذاته ولا يستفيد منه الغير لأنه قرار فردي .
أما ما قيل عن التداخل فيما بين آجال البت وآجال التحقيق يقال عن تبليغ القرار للمكلف بالضريبة ، فلم يلزم القانون الإدارة الضريبية بآجال محددة لإعلام المكلف .

ثالثا: مصير القرار الصادر عن الإدارة بالرفض .

كما ذكرنا سابقا فالإدارة الضريبية المختصة بالبت في النظم (المدير الولائي للضرائب ، مديرية المؤسسات الكبرى) يمكن أن تصدر قرارها بصورة صريحة أو ضمنية ، وهذه الحالة الأخيرة دليل على رفض طلبات الشاكي من تصحيح للأخطاء الواردة في حساب الضريبة و/ أو الماسّة بالمطرح الضريبي و/أو حتى الاستفادة من أحكام تشريعية كانت أو تنظيمية .

1- الطعن في القرار أمام اللجان الإدارية للطعن :

يحافظ المشرع من خلال هذا الإجراء على استمرار لغة الحوار بين المكلف بدفع الضريبة وبين الإدارة الضريبية ، وهذا شريطة عدم الطعن أمام القضاء لأنه يعتبر آخر مرحلة يلجأ إليها المدين بالدفع .¹⁶⁴

2- الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة :

يستطيع المكلف بالضريبة استنباطا من حق التقاضي المكرس دستوريا الطعن أمام المحكمة الإدارية مباشرة دون اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية.

¹⁶³ - إلهام خرشي ، المرجع السابق ، ص 57 .

¹⁶⁴ - الفصل الثاني خصصناه لدراسة اللجان الإدارية للطعن .

3-تسديد الضريبة وقطع دابر النزاع :

يسدد المكلف بالضريبة ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العامة ويتوقف النزاع بمجرد الدفع وتبرأ ذمة المكلف على هذا الأساس ، وهو الطريق اليسير بالنسبة للطرفين .

خلاصة القول في نهاية هذا الفصل أن التظلم أمام الإدارة الضريبية وعلى الرغم من أنه إجراء ومسار إجباري وضروري قصد المرور إلى الأدوار اللاحقة ، وكونه مرحلة خاصة بالمكلف بالضريبة دون الإدارة الجبائية صاحبة السلطة والسيادة في فرض الضرائب بموجب قرارات إدارية مسبقة يقيه اللجوء إلى المحكمة الإدارية ، سيما ونحن ليس لدينا قضاة متخصصين في المجال لأن الميدان الجبائي يعرف العديد من التعقيد والتقنية ، سمح له المشرع بالطعن وأمام الجهة مصدرة القرار تجسيدا للغة الحوار بينها وبين المكلف بالدفع الجبائي . إلا أنه لم يقدم للطرف الضعيف ضمانات فعالة قصد الشعور بنوع من المساواة في مركزه القانوني مع الإدارة التي تبقى تتمتع بامتيازات عديدة تجعلها في مركز أقوى ، ضف إلى ذلك أن القانون لم يقدم حماية كافية لحقوق المدين وأبسط مثال على ذلك عدم توقيع أي جزاء على الجهة المختصة بالفصل في الشكوى في حالة عدم البت نهائيا في الطعن المقدم إليها يجعل هذه المرحلة في نظر المكلف مجرد تأشيرة لازمة للمرور إلى الحل اللاحقة على الشكوى .

بالإضافة لما تقدم نجد وأن النصوص بعيدة كل البعد عن الواقع والميدان وذلك مرده إلى استيراد النصوص القانونية واستقبالها على حالها التي لا تليق والوضع الاقتصادية للدولة الجزائرية .

- الفصل الثاني خصصناه لدراسة اللجان الإدارية للطعن .

: الفصل الثاني التظلم الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية .

الفصل الثاني :

التظلم أمام لجان الطعن الإدارية .

مما لا شك فيه أن المشرع أبقى على الحلول الإدارية الودية ، الاختيارية¹⁶⁵ لا الإجبارية منها، فيما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة التي تتم عن طريق الطعن في القرار الإداري الصادر عن الإدارة الضريبية المختصة المتضمن الرفض الجزئي أو الكلي ويدخل ضمن هذه الحالة الأخيرة سكوتها عن الرد أمام لجان الطعن الإدارية قصد التوصل إلى حل يرضي المدين ويقتنع به وبعيدا عن دهاليز القضاء سيما ونحن بصدد نزاع جبائي يحتاج إلى ذوي الخبرة والتخصص في هذا المجال .

يعد بذلك التظلم أمام لجان الطعن أكبر وأهم ضمانة على الإطلاق بالنسبة للمكلف بالضريبة في هذا النزاع ، حيث أن المشرع لم يخلق هذه اللجان اعتباطا إنما لها دور مهم الحد للعديد من النزاعات وبعيدا عن الإدارة التي أسست الضريبة والمحكمة الإدارية .

¹⁶⁵ - الطعن أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة إجراء جوازي حسب نص المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص : " يمكن المكلف بالضريبة" .

إذن منحت هذه المرة تأشيرة البت في النزاع لجهة يفترض فيها الحياد والاستقلالية في قيامها بأعمالها .

وتلعب هذه اللجان دورا مهما في تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية وإعادة النظر في النزاع ، وقد تساهم تبعا لتشكيلتها أو تكوينها في حماية المكلفين من تعسف الإدارة الضريبية ، بالإضافة لما قد تحققه الإجراءات أمامها من ضمانات لا يستهان بها ، ذلك أن تخويل المكلفين بالضريبة إمكانية عرض نزاعاتهم على لجان متخصصة إلى حد ما كان في فرنسا نتيجة حتمية لانعدام المساواة بين المكلفين والإدارة الضريبية ، وذلك لما تتمتع به من مركز أسمى من مراكز الأفراد ، وما يتميز به القانون الجبائي من طابع السلطة العامة بشكل أكبر بكثير من القانون الإداري ، بالإضافة إلى أن المشرع الفرنسي كان يهدف إلى التخفيف عن طريق هذه اللجان من الخاصية الإجبارية للضريبة حيث نظم تعاون بين الإدارة التي تفرض الضريبة والمكلفين بدفعها للخزينة العامة .¹⁶⁶

والملاحظ على لجان الطعن هذه أن القانون يميز فيما بينها تبعا لموضوع النزاع ولنوع الضريبة المتنازع بشأنها إذ نجد :

- **بالرجوع لموضوع النزاع :** نلمس النزاع المرتبط بمادة الوعاء الضريبي والمتصل بالتحصيل الجبائي : المشرع ومن خلال حكم المادة 81 من ق . إ . ج ينص على موضوع النزاع الذي يرفع أمام اللجان : " ... ، بما يضمن إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة ، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي " .

إذن حصر القانون التظلم أمام هذه اللجان بالنسبة لمادة الوعاء الضريبي دون الطعن في أسباب قيام النزاع المتصل بالتحصيل الجبائي .

- **بالنظر لنوع الضريبة :** من هذا الجانب عمل المشرع على وضع لجان الطعن الإدارية المختصة في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط (المبحث الأول) ولجنة للطعن في مادة حقوق التسجيل (المبحث الثاني)¹⁶⁷ .

¹⁶⁶ - GILTARD DANIEL , Commissions administratives juris classeur fiscal : Fascicule fiscal impôt direct - traité n° 10 , édition TECHNIQUES , PARIS , 1991 , P 02 .

¹⁶⁷ - وهناك نوع ثالث من اللجان الخاصة بالطعون الولائية وهي اللجنة الولائية واللجنة الجهوية . فحسب القرار رقم 16 - 1991 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب نجد أنه : يترأس اللجنة الولائية مدير الضرائب بالولاية ، أما الأعضاء الآخرون فهم كالتالي :

- نائب مدير الضرائب المكلف بالمنازعات ؛
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية ؛
- نائب المدير المكلف بالتحصيل ؛
- نائب المدير المكلف بالمراقبة الجبائية ؛
- رئيس مفتشية وقابض الضرائب المختلفة المعين من طرف مدير الضرائب بالولاية لفترة سنة . ويقوم بمهام أمين اللجنة : عون برتبة رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية .

ولا يوجد أي سبب قانوني واضح يجعل المشرع يخلق هذا النوع من التمييز بين اللجان الخاصة بالضرائب المباشرة عنها بالنسبة للضرائب غير المباشرة والتميز كذلك بين لجان الطعن في مادة الضرائب غير المباشرة فيما بينها أي : بين لجنة الطعن في مادة الرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل ، حيث أجاز القانون الطعن في القرار الصادر عن الإدارة الضريبية المتضمن رفضا كلياً أو جزئياً لطلبات المكلف وكذا حالة سكوتها عن الرد أمام لجان الطعن الإدارية في مادة الرسم على القيمة المضافة ، وتختلف هذه الأخيرة جذريا عن تلك اللجنة التي يتم التظلم أمامها بالنسبة لحقوق التسجيل .

وقد عرف القانون الفرنسي هذين النوعين من اللجان وكانت تعتبر لجانا تحكيمية نظرا لتشكيلتها المتساوية والتي انشأت في سنة 1941 وهي : اللجنة البلدية للضرائب المباشرة ، اللجنة المركزية للضرائب المباشرة وأهمها لجنة المحافظة للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال ولجنة التوفيق في مادة حقوق التسجيل ، ولجان أخرى متخصصة من أهمها لجنة منع التعسف أو التعدي على الحقوق .¹⁶⁸

تجتمع اللجان الولائية على الأقل مرة كل أسبوع باستدعاء من رئيسها ، ويعد الاجتماع صحيحا إذا حضر ثلثي الأعضاء الذين يتم إعلامهم ثمانية أيام على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ، تصدر قراراتها بالأغلبية مسببة وملزمة لمدير الضرائب ، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الفريق الذي فيه الرئيس ، تبلغ قراراتها للمكلفين بالضريبة طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .

فالمادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل نجدها تخول سلطة البت في طلبات التخفيف أو الإعفاء الجبائي للمدير الولائي للضرائب عندما تقل الحصة الضريبية عن مبلغ 5000000 د ج أو تساويه .

كما تعتبر قرارات المدير الولائي للضرائب قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا .

2- اللجنة الجهوية للطعن .

وبالرجوع للقرار السابق الذكر الذي يحدد تشكيلة اللجنة نجدها تتشكل من :

- المدير الجهوي للضرائب ، رئيسا ؛

- نائب المدير المكلف بالمنازعات ؛

- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية ؛

- مديرين ولائيين للضرائب يعينهما المدير الجهوي ؛

تمسك أمانة اللجنة من طرف رئيس مكتب الطعون الولائية .

=== تجتمع اللجان الجهوية بدعوة من رئيسها كل شهر ، وتخول سلطة البت للمدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا ، بعد

أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي ، عندما تفوق الحصة الضريبية مبلغ 5000 000 د ج .
فإن اتخاذ القرار سواء من المدير الولائي أم الجهوي ، تكون هناك تخفيضات لصالح المكلف يقوم المدير الولائي بتبليغ قرار التخفيض إلى قابض الضرائب ورئيس المفتشية لاتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص ذلك .

. للمزيد راجع :

- قنطار رابح ، " النزاع الجبائي Contentieux Fiscal "، نشرة القضاة ، العدد 53 ، 1998 ، ص ص 52 ، 53 .
- République Algérienne Démocratique et Populaire ، Ministère des finances ، Direction générale des Impôts ، direction du contentieux ، Instruction générale sur les procédures contentieuses ، M . F , D. G . I , 1995 . , P 01

. DUVERGER Maurice , Finances Public , 6 eme édition , P.U.F , Paris , 1968 , PP 438- 440-¹⁶⁸

المبحث الأول :

التظلم أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

تتواجد لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على ثلاث مستويات هي: لجنة الطعن على مستوى الدائرة حاليا أي التي كانت تتواجد على مستوى البلدية سابقا و لجنة الطعن الولائية ، لجنة الطعن المركزية .

اللجان الإدارية للطعن المتعلقة بالضرائب المباشرة ، فقط ، نظمتها على التوالي أحكام المواد 300 و 301 ، 302 من قانون المالية لسنة 1991 المتضمن الإصلاح الجبائي بعد أن كانت تحكمها نصوص المواد 359 و 360 ، 361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، لكن وفي ظل قانون المالية لسنة 2002 المتضمن إحداث قانون الإجراءات الجبائية في المادة 120 منه كان المشرع يحيل فيما يتعلق بهذه اللجان إلى المواد 300 و 301 ، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دون التطرق لتشكيلتها وسير أعمالها في قانون الإجراءات الجبائية على الرغم من أنه يفترض فيه لم وجمع شتات الأحكام وتوضيحها من دون إحالات في هذا القانون .

إذن كانت لجان الطعن الإدارية تخص الضرائب المباشرة دون غيرها من الضرائب غير المباشرة واستمرت تعنى بهذا المجال إلى غاية صدور القانون رقم 97/02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 في

المادة 17 منه أين أدمج المشرع مادة الرسم على القيمة المضافة ضمن راية هذه اللجان وأصبحت تحمل اسم لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة كذلك .

وبهذا التعديل يكون المشرع الجزائري قد حذى حذو المشرع الفرنسي بمنحه اختصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة ، غير أن هذا الأخير منح اختصاص أوسع لهذه اللجان ، إذ أنها تتشارك مع إدارة الضرائب في إعداد التقديرات الجزافية¹⁶⁹ .

كل هذا الوضع (الإحالة إلى المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) استمر إلى غاية صدور قانون رقم 06/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 في المادة 23 منه أين تم إلغاء أحكام المواد 300 و 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة واستحدثت المادة 81 مكرر التي أدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية في المادة 50 من نفس القانون ، تضمنت أحكام هذه الأخيرة تشكيلة واختصاصات هذه اللجان (المطلب الأول) كما تطرقت لكيفيات وإجراءات الطعن أمامها (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : اختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

قبل التطرق لاختصاصات لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة (الفرع الثاني) يستدعي منا الأمر دراسة هذه اللجان من خلال تشكيلتها البشرية مع العناية بالشروط والصفات التي يستلزم القانون توفرها في الأعضاء المكونين لها (الفرع الأول) .

الفرع الأول : تكوين لجان الطعن الإدارية .

ككل لجنة إدارية فإن لجنة الطعن في مادة الضرائب تعرف تشكيلة بشرية يحدد القانون الصفات التي يحملها أعضائها (أولا) وكذا الشروط اللازم توفرها فيهم (ثانيا) .

أولا : صفة الأعضاء .

نميز في هذه الحالة وكما فعل المشرع بين صفات الأعضاء على المستويات الثلاث :

1- لجنة الدائرة للطعن :

لقد كانت هذه اللجنة في ظل الأمر رقم 68-654¹⁷⁰ و المتضمن قانون المالية لسنة 1969 تسمى اللجنة البلدية للطعن . إذ تنص المادة 23 مكرر منه على : " ... تنتصب هذه اللجان على المستوى البلدي والعمالي و الجهوي والمركزي " .

¹⁶⁹ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 41 .

¹⁷⁰ - أمر رقم 68/654 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 1968 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1969 ، ج ر ج ج ، عدد 106 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1968 .

وتنص المادة 300 في فقرتها الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تكوين هذه اللجنة حيث تتشكل من الأعضاء :

- قاض يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليمياً ، رئيساً لها ،
 - خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية .
- لكن وحسب المادة 29 من المرسوم التشريعي رقم 93/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 التي عدلت المادة 300 / 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة استبدلت لجنة البلدية للطعن بلجنة الدائرة للطعن¹⁷¹ وتتشكل من الأعضاء الآتية :
- رئيس الدائرة ، رئيساً ؛

- عضوين (02) دائمين وعضوين (02) إضافيين ، في كل بلدية ، تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، وفي حالة انعدام هذه الأخيرة ، يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بين الخاضعين للضريبة في البلديات ، الذين لهم معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة إلى اللجنة .

الملاحظات المسجلة على التركيبة البشرية لهذه اللجنة تتمحور فيما يلي :

- أن رئاستها أسندت لرئيس الدائرة لا غير بحيث لم يضع القانون احتمال غياب هذا الأخير ، إذ لا اجتهاد مع وضوح النص .
 - رئيس الدائرة يمثل السلطة المركزية أما العضوين الآخرين يجسدان ما يعرف بالاستقلالية في اتخاذ اللجنة لآرائها .
 - عدد الأعضاء فيها ثلاثة والغلبة تتميز بالحياد وهذا ما يجعل المكلف بدفع الضريبة يعيش في كنف من الراحة والطمأنينة .
- وعلى الرغم من ذلك لم تسلم هذه التركيبة البشرية من التعديل سنة بعد إنشاءها عبر أحكام المادة 22 من الأمر رقم 94/03 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 التي أضاف خلالها المشرع عضوين آخرين هما :

- رئيس البلدية لمقر ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه ؛
- رئيس المفتشية المختص إقليمياً .

وهذين العضوين أدري من حيث وظيفتهما بحديثات النزاع¹⁷² .

ولكن بالمقابل يمكن أن يغلب على تشكيلة هذه اللجنة الطابع الإداري بالنظر لطغيان الأعضاء الإداريين على ممثلي الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، مع تراجع مبدأ الحياد بإلغاء عضوية القاضي¹⁷³ .

¹⁷¹ - بموجب المادة 90 من هذا القانون والتي تنص على ما يلي : " تلغى عبارة لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة المستعملة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعوض بعبارة لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة " .

¹⁷² - خرشي إهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، المرجع السابق ، ص 65 .

¹⁷³ - _____ ، " النظام القانوني للتنظيم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية " ، المرجع السابق ، ص 166 .

فنتساءل هنا عن سر عدم تمثيل القضاة في هذه اللجنة في حين أن لجنة الطعن البلدية تنص على مثل هذا التمثيل ، خاصة وأن من شأن ذلك إضفاء توازن وشفافية أكبر على أعمالها .¹⁷⁴

وكان آخر حكم نظم التشكيلة البشرية لهذه اللجنة هو نص المادة 81 مكرر في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية ، بعد إلغاء المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2007 ، التي تنص : " تنشأ لدى كل دائرة لجنة الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة وتتشكل من :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة ، رئيسا ؛
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه ، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه ؛
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو ، حسب الحالة ، مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب ؛
- عضوين (2) كاملي العضوية و عضوين (2) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية .

وفي حالة غياب هؤلاء ، يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للبلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة " .
فحسب نفس المادة يتم تعيين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية . وربط المشرع عهدتهم بنفس عهدة المجلس الشعبي البلدي .
وفي حالة وفاة أو استقالة أو عزل نصف أعضاء لجنة الدائرة ، على الأقل ، يتم القيام بتعيينات جديدة وضمن نفس الشروط .

ما يميز تشكيلة لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة أنها ثرية متنوعة و متكافئة ، فبالنظر إلى صفات أعضائها نجد أن المشرع أراد تحقيق التوازن بين مصلحة الإدارة الضريبية التي تسعى إلى تحصيل الأموال إلى الخزينة العمومية و مصلحة المكلف بدفع الضريبة الذي يرمي إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة و /أو في حسابها و /أو الاستفادة من حق نابع من حكم أو أحكام تشريعية كانت أم تنظيمية .

فلما نجد رئيس الدائرة يتزأس هذه اللجنة ، و يعتبر ممثل للإدارة المركزية ، نفهم أن المشرع يضع دائما المصلحة العامة ضمن الأولويات ثم تأتي بعد ذلك المصلحة الخاصة و هي مصلحة المكلف بدفع الضريبة - حسب هذه الحالة - و يمثله رئيس المجلس الشعبي البلدي الذي يفترض فيه الحرص على مصلحة أحد رعيته و هو المكلف بدفع الضريبة ، مما يزرع الطمأنينة في نفسه .

¹⁷⁴ - هاملي محمد ، " شرط الميعاد في المنازعة الضريبية " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق ، ص ص 124 ، 125 .

لكن فيما يخص صفة رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا ، أو مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب في حال غياب هذا الأخير ولأسباب قانونية . يحدد المشرع في ذلك كونه اشترط رتبة العضو الذي يكون متخصص في المجال مما يسمح بالوصول إلى رأي صائب . وعلى الرغم من ذلك يعاب على المشرع كونه جعل صوت واحد فقط إزاء الأصوات الأخرى لا يجدي ، وهذا ما يؤدي إلى الوصول لآراء غير مؤسسة ومخالفة للنصوص القانونية ، هذا ما رأيناه في الواقع ، فلا يسلم المكلف من شق مسلك القضاء الذي يصبح ضروريا لحل النزاع .

أما بالنسبة للعضوين الآخرين لكل بلدية ، فهنا نلتزم الحياد والاستقلالية من طريقة تعيينهم و ليس من صفتهم ، حيث يتم تعيينهم من قبل الجمعيات أو الاتحادات المهنية وليس من قبل الإدارة المركزية كما أن عددهم يمكن أن يتجاوز عدد الأعضاء الآخرين إذا تعدد عدد البلديات التي تدخل ضمن التقسيم الإداري للدائرة التي تتبعها هذه البلديات .

لقد أورد المشرع الحالة التي يمكن تعذر وجود جمعيات أو اتحادات مهنية وأوكل بذلك مهمة تعيين العضوين لكل بلدية إلى رؤساء المجالس الشعبية البلدية . الأمر الذي يعاب على المشرع في هذه الفقرة أنه أتى بأربع مطبات ثم أتى بعدها بعبارة في بداية السطر وهي : " وفي حالة غياب هؤلاء ... " .

إن يفهم أن هذه العبارة ترجع على كل ما سبقها ، لكن يعني بها في هذا المقام الجمعيات والاتحادات المهنية دون سواها وكان عليه إذن أن يدرج هذه الحالة ضمن المطبة الرابعة ويرفع بذلك اللبس الذي وقع فيه .

ولا بد من الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اشترط حيازة هذين العضوين لمعلومات كافية عن أشغال اللجنة ، في حين نجد أن المشرع الفرنسي قد اشترط ضرورة أن يكونا من بين المكلفين بالضريبة القدامى¹⁷⁵ . وهذا ما لا نجده في القانون الضريبي الجزائري ، إنما أكد على أن يكونوا من بين المكلفين بدفع الضريبة فقط ولم يحدد ما إذا كانوا من المكلفين الجدد أو القدامى . هذا إن دل على شيء إنما لا يدل على التمييز بين الزمنين بل يؤخذان على قدم المساواة .

2- لجنة الطعن الولائية :

حسب محتوى الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر من ق إ ج المذكورة سابقا فإن " اللجنة الولائية للطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تتشكل من :

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا ، رئيسا ؛
- ممثل عن الوالي ؛
- عضو من المجلس الشعبي الولائي ؛
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو ، حسب الحالة ، رئيس مركز الضرائب ؛

¹⁷⁵ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 47 .

- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية ، و في حالة غيابه ، ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا بهذه الولاية ؛

- خمسة (5) أعضاء دائمي العضوية و خمسة (5) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية ، و في حالة غياب هؤلاء ، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي ، يشترط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة ؛

هذا في القانون الجزائري بينما نجد في القانون الفرنسي أن هؤلاء الأعضاء يعينون من بين ممثلي المكلفين بالضريبة وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة ، وذلك لخلق نوع من التوازن في المراكز القانونية .¹⁷⁶

- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة " .

يتم تعيين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين التاليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية ، وتكون مدة عهدتهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي ، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل ، يتم القيام بتعيينات جديدة وضمن نفس الشروط .

نسجل إذن تزايد عدد أعضاء تشكيلة اللجنة الولائية للطعن بالمقارنة مع عدد أعضاء تشكيلة لجنة الدائرة للطعن ، و ما يفسر هذا حسب رأيي هو زيادة تعقد المهمة المنوط بها للجنة ، فالمستويات الثلاث تم تصنيفها وفقا للمعيار المالي والإقليمي ، و من خلال نص نفس المادة نجد أن قيمة الضريبة المتنازع فيها كلما انتقلنا من مستوى إلى آخر نجدها تتزايد .

فبالنسبة لرئيس التشكيلة و هو قاض يطرح إشكالا حسب النقاط الآتية :

أول نقطة أن اللجنة من طبيعة إدارية و ليست ذات صبغة قضائية ، فبمراعاة مبدأ الفصل بين السلطات يتوجب استبعاد هذه الصفة من هذه التركيبة و ثاني نقطة تثار بشأن ذلك هي أن القاضي من صلاحياته إصدار أحكام و قرارات و ليس آراء و من اختصاصه القمع و المعاقبة على المخالفات ، فنرى بأن الدور المنوط به هنا لا يليق به .

لكن ومع ذكر عيوب هذه الصفة - حتى ولو تنسم بتأثيرها على التخصص والطبيعة القانونية للجنة - إلا أنها تخدم وبصورة كبيرة ما يعرف بمبدأ الحياد ، الاستقلالية والشفافية في توقيع الآراء .

ومن جهة المشرع الجزائري ، لم يحدد رتبة مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية ، فحبذا لو حددها لأنها مهمة جدا ، فكلما كانت الرتبة أعلى كانت الضمانات أكبر للتوصل إلى رأي صائب .

على الرغم مما تقدم نجد أن هذا لا ينفي وجود تكافؤ و تنوع ضمن هذه التركيبة حيث يتساوى تقريبا عدد ممثلي المكلفين مع عدد ممثلي الإدارة .

3- اللجنة المركزية للطعن:

¹⁷⁶ - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 39 .

تنص الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر على :

" تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تتشكل من :

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا مثل رئيس المفتشية العامة للمالية¹⁷⁷ ، رئيسا ؛
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير ؛
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير ؛
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير ؛
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير ؛
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية ، و إذا تعذر الأمر ، ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة ؛
- ممثل عن الاتحاد المهني المعني ؛
- ممثل عن الغرفة الفلاحية الولائية المعنية ، و إذا تعذر الأمر ، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة ؛
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى ؛
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا " .

رغم الزيادة في عدد أعضاء تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بالمقارنة مع اللجنتين للدائرة و الولاية ، إلا أن المشرع يؤكد على المنحى الذي سلكه إذ كلما زادت قيمة الضريبة المتنازع فيها رفع ذلك من فرص تحصيل الضريبة ، إذن أصبح يغلب مصلحة الإدارة الضريبية بصورة واضحة وصريحة لتعلقها بمصلحة الخزينة العمومية .

ونلاحظ بأن الشخصيات التي تكوّن لجنة الطعن على المستوى المركزي هي من كبار الشخصيات في الدولة ، مما يجعلها تتصف المشتكي إن رأت بأن ظلما ألحق به وذلك قبل توجهه إلى الجهات القضائية¹⁷⁸ . ونسجل بالمقابل أن معظم الأعضاء من الإدارة المركزية بالإضافة إلى خلو اللجنة من ممثلي المكلفين بدفع الضريبة على الإطلاق ، وبذلك يعود بروز التشكيلة الإدارية بعد تلاشيها تقريبا على مستوى اللجنة الولائية¹⁷⁹ .

ثانيا : الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجان الطعن الإدارية .

ليس كل من توافرت فيه الصفة المنصوص عليها قانونا لتكوين لجنة من اللجان الثلاث للطعن في ميدان الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة يكون مؤهلا لأن يكون عضوا فيها ، ذلك لأن المشرع وطبقا لنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية عدد جملة من الشروط يجب توافرها لإمكانية المشاركة في عضوية اللجان .

¹⁷⁷ - La Lettre de la D.G.I, Lettre D'information Mensuel , D .G.I , N° 7 , Mai , 2002 , P 04

¹⁷⁸ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 59 .

¹⁷⁹ - خرشي إلهام ، " النظام القانوني للتظلم ... " ، مرجع سابق ، ص 167 .

1- شرط الجنسية الجزائرية .

يشترط المشرع الجزائري توافر شرط مهم في أعضاء اللجان هو الجنسية الجزائرية ، غير أنه لم يشر إلى كونها جنسية أصلية أم مكتسبة ؛ المهم أن المشرع لن يتخلى عن أفكاره و هي التأكيد على توافر هذا الشرط .

- بالنسبة للجنة الدائرة للطعن :

يا ترى ما ضرورة ذكر هذا الشرط من قبل المشرع ؟ .

- رئيس الدائرة : و هو منصب حساس ، لا يمكن تولي هذا المنصب دون التمتع بالجنسية الجزائرية الأصلية .

- رئيس المجلس الشعبي البلدي: يكتسب هذا المنصب بالانتخاب و من أهم الشروط شرط الجنسية الجزائرية .

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب : لا يمكن للأجنبي شغل هذا المنصب ، إذن لا بد من أن يكون جزائري الجنسية .

- و نفس الشيء مع العضوين كاملي العضوية و العضوين المستخلفين لكل بلدية .

وهو الوضع ذاته بالنسبة للجنة الطعن الولائية ، فلا ضرورة لإعادة تكرار هذا الشرط لأنه لا يمكن

هؤلاء الأشخاص تولي المناصب التي يشغلونها دون أن يكونوا حاملين للجنسية الجزائرية .

-بالنسبة للجنة المركزية للطعن :

ليس سهوا من المشرع عدم ذكر هذا الشرط سيما وأن معظم أعضاء هذه اللجنة ممثلين لعدة وزارات

و يشغلون كلهم وظائف سامية لا يمكن بلوغها إلا إذا كانوا حاملين الجنسية الجزائرية الأصلية .

2- شرط أن لا تقل أعمارهم عن 25 سنة .

يرى المشرع الجزائري لزوم توافر شرط النضج في الأعضاء و قد حدده بـ 25 سنة فما فوق ،

لكنه أغفل عن ذكر هذا الشرط في اللجنة المركزية للطعن ، ليس سهوا منه نظرا للمناصب السامية التي

يشغلها الأعضاء فيفترض فيهم بلوغ العمر 25 سنة فما فوق .

3- التمتع بالحقوق المدنية .

نفس الملاحظة بالنسبة لشرط التمتع بالحقوق المدنية ، إذ لا يمكن شغل تلك المناصب من طرف

المحرومين من الحقوق المدنية أو الذين ليسوا أهلا لمباشرتها .

زيادة على ما تقدم من شروط يستلزم القانون توافرها في الأعضاء المكونين للجان وقع عليهم التزام يتجلى في المحافظة على السر المهني وإلا كانوا عرضة لتوقيع الجزاءات المقررة ضمن قانون العقوبات . هذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية في المادة 81 مكرر، والتي بدورها توجهنا بالعودة إلى أحكام المادة 65 الفقرة الأولى منه التي تنص : " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة . كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به " .

إذن يلتزم الأعضاء بالحفاظ على السر المهني كون المكلفين بدفع الضريبة هم في غالبيتهم تجار يعيشون في جو من التنافس والتزاحم قصد تحقيق أكبر ربح وفي مدة قياسية ، إذن بفضل هذا الالتزام الملقى على عاتق الأعضاء يستطيع المتظلم الطعن أمام هذه اللجان دون اضطراب أو تخوف من كشف أسرارته التجارية .

وتنص المادة 301 الفقرة الأولى من قانون العقوبات¹⁸⁰ على ما يلي : " يعاقب بالحبس من شهر (01) إلى ستة (06) أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج ... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك " .

إذن من لم يلتزم بموجبات السر المهني يعاقب بالحبس زائد الغرامة المالية بمعنى : يوقع الحبس والغرامة بشكل متلازم .

الملاحظة الملفتة للانتباه أن المشرع وهو بصدد النص على لجنة الطعن المركزية لم يشر إلى مسألة الالتزام بالسر المهني كما فعل مع شروط العضوية ضمن هذه اللجان ، لكن عدم ذكرها ليس سهوا منه ، بل المنطق لا يستدعي إعادة ذكرها .

لكن هذا الالتزام وبحكم وظائفهم يوقع عليهم ، أما بحكم عضويتهم فلا نجد في مقتضيات التي يستند إليها الكتاب القانوني المتعلق بالإجراءات الجبائية ولا قوانين المالية ما يعرف بقانون العقوبات إذن نخلص إلى أنه لا التزام بالنسبة لهؤلاء الأعضاء .

الفرع الثاني : معايير توزيع الاختصاص بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة

المضافة .

¹⁸⁰ - العيش فضيل ، قانون الإجراءات الجزائية - قانون العقوبات - قانون مكافحة الفساد ، منشورات بغدادي ، 2007 ، ص 233 .

من استظهار النصوص الواردة في قانون الضرائب والقوانين المعدلة له يتبين أن لجان الطعن لا اختصاص لها في تقدير وعاء الضريبة ابتداءً إنما تختص بالفصل في خصومة بين الممول ومصلحة الضرائب في حالة عدم اتفاقهما على مبلغ الربح الخاضع للضريبة أو كانت أوجه الخلاف قانونية.¹⁸¹ لقد اعتمد المشرع إذن وكما ذكرت معيارين لتوزيع الاختصاص فيما بين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هما :

- المعيار المالي (أولاً) ؛
- المعيار الإقليمي (ثانياً) .

أولاً: المعيار المالي .

كما ذكرت سابقاً فلجان الطعن هذه تتواجد على ثلاث مستويات إذ كلما انتقلنا من مستوى آخر نجد القيمة المالية المتنازع حولها تتزايد تبعاً لذلك ، وفي كل مرة وبشكل طبيعي يقوم المشرع الجبائي بتحيين المبالغ التي توضح معالم اختصاص كل لجنة من اللجان الإدارية وكان آخر تعديل سنة 2008 بمعنى في الأطر القانونية الواردة بقانون المالية لسنة 2009 حسب نص المادة 43 منه التي ادخل بفضلها تعديلاً على المادة المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2007 .

ما تجدر الإشارة إليه أن المبلغ المتنازع حوله أمام هذه اللجان الثلاث هو الأصلي والأولي وليس تلك القيمة بعد التخفيض الصادر بموجب قرار إداري من الإدارة الضريبية التي أسست الضريبة .

مثال : تم فرض ضريبة مباشرة بقيمة 1000000 دج وورد خطأ في حسابها ، وبعد طعن من المكلف أو وكيله أمام الإدارة الضريبية التي أسست هذه الضريبة حصل بموجبه على تخفيض جزئي قدره 500000 دج ، إذن لا يمكن اعتماد هذا المعيار بعد إجراء عملية الطرح ، بل يتحدد الاختصاص بالرجوع إلى المبلغ المفروض كضريبة .

1- بالنسبة للجنة الدائرة :

تختص هذه اللجنة بنظر طعون المكلفين بدفع الضريبة سواءً الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو الذين لم يصدر بشأن شكاويهم أي رد شريطة أن تحترم آجال تقديم الطعون¹⁸² . ويكون اختصاص هذه اللجنة للنظر في طعون المكلفين مقيداً بقيمة الحصاة بحيث يكون لها حق نظر سوى الطعون التي تتعلق بالعمليات التي يقل مجموع مبلغها من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عن مليوني دينار (2.000.000 دج) أو يساويها . بعدما كانت في ظل قانون المالية لسنة 2007 تتعقد اللجنة عندما يكون المبلغ المتنازع فيه يساوي أو يقل عن 500000 دج .

¹⁸¹ - عطية نعيم وصلاح الدين عبد الوهاب ، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة : في الضرائب والرسوم معلقاً عليها ، مكتبة القاهرة الحديثة ، مصر ، 1957 ، ص ص 54 ، 55 .

¹⁸² - أمزيان عزيز ، المرجع السابق ، ص 41 .

الملاحظة المسجلة تبرز في تحديد المشرع الحد الأقصى لقيمة الضريبة المتنازع بشأنها دون الإشارة للقيمة الأدنى لها لكي ينعقد اختصاص لجنة الدائرة للطعن ، أي عمل المشرع على تسقيف مبلغ الضريبة المتنازع حولها من دون تحديد الحد الأول لها . هذا يؤدي حتما إلى تراكم التظلمات على مستوى هذه اللجنة بحيث يمكن أن لا تتعدى قيمة الضريبة المتنازع فيها 1000 دج مما يجعل إجراءات البت فيها أعقد وأكثر من قيمتها .

2- اللجنة الولائية للطعن .

تقدم لجنة الولاية آرائها وفقا للمادة 81 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية بعد تعديلها سنة 2008 في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) مليوني دينار (2.000.000 دج) وتقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) أو تساويها ، و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

وقد كانت سابقا تختص في المجال المالي والمحدد بالطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي تفوق 500000 دج وتقل أو تساوي 2000000 دج . بالإضافة إلى صلاحية المدير الولائي بالطعن في آراء لجنة الدائرة أمام هذه اللجنة¹⁸³ ، حيث كان للمدير الولائي للضرائب إمكانية الطعن في آراء لجنة الدائرة أمام اللجنة الولائية ، وما تصدره هذه الأخيرة من آراء لا يمكنه الطعن فيها لدى اللجنة المركزية ، بل يتم الطعن في الآراء الصادرة عنها أمام الجهة القضائية المختصة .

3- اللجنة المركزية للطعن :

تختص اللجنة المركزية للطعن بإبداء رأيها في القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

لقد كان مجال اختصاص هذه اللجنة غير واضح ودقيق إذ كانت تختص بالقضايا التي يفوق مبلغها من الحقوق والغرامات عشرة ملايين دينار (10000000 دج) وكذا المبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق مليوني دينار (2000000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي .

كل ما تقدم لا يطبق على إطلاقه بل يمكن للمشرع أن يعمل على إحالة بعض الملفات القائمة للفصل فيها من قبل لجنة دون أخرى وهو الأمر الذي وقع مع القضايا المعروضة لدى مكتب اللجنة المركزية للطعن

¹⁸³ - راجع المادة 29 من أمر رقم 96/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 .

إذ تم إحالة الفصل فيها للجان الأخرى المتواجدة إقليمياً بالدائرة أو الولاية¹⁸⁴ ، وفي هذا المقام تنص المادة 24 من أمر رقم 10-01¹⁸⁵ على ما يلي : " تحول الطعون القائمة لدى اللجنة المركزية للطعون في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة إلى لجان الطعن في الولاية أو الدائرة المختصة إقليمياً تبعاً لحدود الاختصاص المنصوص عليها في المادة 43 من القانون رقم 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ."

يخلق نص هذه المادة الكثير من المشاكل لا سيما من الناحية التطبيقية نظراً لتواجد اللجنة المركزية بوزارة المالية والاجتماع يتم على مستواها وليس على مستوى الدائرة أو الولاية ولكون المكلف بدفع الضريبة له الحق في أن يحضر الاجتماع الذي تجريه اللجنة بصدده ملفه .

زيادة على ذلك لو تمت الإحالة إلى لجنة الدائرة فقط أو اللجنة الولائية للطعن دون سواها لكان الأمر يسيراً وبسيطاً . فكيف يتم توزيع اختصاص لجنة من اللجان على جهتين بشكل عام ومن دون تفصيل ما يؤدي إلى تداخل في اختصاص الإحالة ، أي أن الملفات القائمة لدى اللجنة المركزية لسنة 2009 يمكن أن تبقى عالقة من دون فصل فيها تبعاً لحدوث تنازع سلبي أو تنازع إيجابي للاختصاص بشأنها .

ثانياً : المعيار الإقليمي .

إن الاختصاص المنعقد لكل لجنة من لجان الطعن ، فضلاً عن تحديده استناداً لمعيار قيمة الضريبة المتنازع بشأنها ، فإنه يتحدد كذلك على أساس معيار إقليمي ، فيما يعبر عنه بالاختصاص المحلي أو المكاني فحسب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2009 تختص لجنة الدائرة بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب - والتي سبق أن جرى التفصيل بشأنها في الفصل الأول من هذا البحث - .

أما بالنسبة للجنة الولاية للطعن فإنها هي الأخرى تختص بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب ، ونفس الأمر يقال عن اللجنة المركزية إذ تختص بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي .

المطلب الثاني : إجراءات التظلم .

في المطلب السابق قمنا بدراسة القواعد الموضوعية لقانون الإجراءات الجبائية ، لكن الآن لابد من دراسة الجانب الإجرائي لهذه القواعد الموضوعية إذ لا معنى لهذه الأخيرة وهي بمعزل عن القواعد الإجرائية التي تعمل على إسقاطها على أرض الواقع وتطبيقها .

¹⁸⁴ - بن اعمارة منصور ، المرجع السابق ، ص 115 .

¹⁸⁵ - أمر رقم 01/10 ، مؤرخ في 26 أوت 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، ج ر ج ج عدد 49 ، مؤرخ في 29 أوت 2010 .

إنّ الجانب الإجرائي في القانون الإداري بصفة عامة ، والقانون الجبائي بصفة خاصة لم يحظ بالعناية الكافية و الاهتمام اللذين حظيت بهما القواعد الموضوعية ، إلا أنّ هذه الأخيرة لا بد لها من سبيل لدخولها معترك العمل القانوني في الميدان ، وإسقاط الأحكام الكامنة فيها على الوقائع التي قد تشكل أو تشكل نزاعاً أو خصومة تكون موضوع دعوى مدنية أو إدارية، وإنّ عملية الإسقاط هذه لن تكون آلية، بل ستمرّ حتما عبر القاعدة الإجرائية، والتي لا بد من البحث عن مصدرها، فهنا يبدأ العمل الشاق للقاضي الإداري .

وبناء على ما تقدم نتولى أولاً العناية بشروط قبول التظلم لدى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة (الفرع الأول) ثم نتعرف لاحقاً على نتائج قبول الطعن من خلال معرفة مصير الضريبة المتنازع بشأنها سواء يتم دفعها كلية أم تؤجل نسبة معينة منها كما فعل المشرع مع الضريبة المتنازع بشأنها في الإجراء الأولي الحتمي . ثم نعتني بعدها بطريقة سير أعمال اللجان ، ونتولى دراسة المرحلة الأخيرة لهذا الطعن التي تتوج بإصدار آراء من قبل لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : شروط تقديم التظلم أمام اللجان الإدارية .

لكي تكون الطعون المقدمة أمام لجان الطعن المختصة على مستوى كل من الدائرة ، الولاية و المركز مقبولة ، يجب أن تتوفر فيها شروط شكلية (أولاً) و أخرى موضوعية (ثانياً) .

أولاً: الشروط الشكلية .

لم يشترط قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا القوانين المعدلة له أي شرط فيما يتعلق بالطلبات المقدمة لهذه اللجان ولا شكل خاص بها إلا فيما يتعلق بالجهة التي يتم توجيه التظلم إليها ، أي رئيس اللجنة .

لكن وفي سنة 2012¹⁸⁶ صرّح القانون بالشروط الشكلية الأخرى - بعدما كانت سابقاً تستشف ضمناً من أحكام قانون الإجراءات الجبائية وهذا بالفعل له من الأهمية بالنسبة للمكلفين بالدفع - من خلال نص المادة 40 الفقرة الرابعة التي تنص : " 4 - ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون ، وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 و 75 من هذا القانون " .

إنّ من البديهي أنها بنفس شكل ومضمون الشكاية النزاعية المقدمة للإدارة التي أسست الضريبة ، أي ان تكون مستوفية للشروط التي قمنا بتفصيلها في المبحث الأول الفصل الأول :

- محررة على ورق عادي وبدون دمغة .
- أن تكون فردية .
- أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة .
- أن لا يكون المكلف قد تقدم بعريضة أمام القضاء .

¹⁸⁶ - قانون رقم 16 / 11 ، المرجع السابق .

مع ضرورة الإشارة إلى أنّ المكلف لا يفقد حقه قانوناً في الطعن عند تخلف إحدى تلك الشروط .¹⁸⁷

1- صدور قرار التظلم الإداري المسبق .

يقصد بها أن يكون المكلف قد تقدم بالشكوى إلى المدير الولائي للضرائب ، فيقوم المفتش بالتحقيق فيها و يتم استعراض كل جوانبها بإعداد ملف يتضمن اقتراحه لاتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو من قبل رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى .
وإلزامية هذا الشرط لتقديم الطعن أمام اللجان الإدارية الثلاث يستتشف قانوناً من نص المادة 80 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص : " يمكن ، حسب الحالة ، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ... اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل ... ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة " .

إذن ما دمنا توصلنا في السابق إلى نتيجة مفادها أن إصدار قرار الإدارة وتبليغه إلزامي على الجهة الإدارية المعنية لكن من دون توقيع أي جزاء في الحالة العكسية يؤدي بنا الأمر إلى دراسة الحالة التي تسكت فيها الإدارة . ففي هذا الأمر يؤخذ بالإشعار المسلم كدليل لتسجيل الشكاية لدى إدارة الضرائب .

2- عدم رفع المكلف دعوى أمام المحكمة الإدارية .

إن اللجوء إلى لجان الطعن لا يمكن أن يتوازي مع إحالة القضية على المحكمة الإدارية ، لذلك فإن اختيار اللجوء إلى هذه اللجان على مستوى الدائرة و الولاية و المركزية يجعل من إحالة الطعن أمام المحكمة الإدارية ممكناً خلال نفس الأجل المذكور في الحالة العادية (أربعة أشهر) في القرارات المبلغة من طرف الإدارة بعد أخذ رأي اللجان¹⁸⁸ ، لكن إذا تم اللجوء إلى المحكمة الإدارية فلا يجوز الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية وبذلك يعتبر الطعن أمام الجهة القضائية المختصة آخر طريق أمام المكلف .
وقد نصت على هذا الشرط الشكلي الثاني المادة 80 الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية كالتالي : " لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد إخطار المحكمة الإدارية " .

3- ميعاد التظلم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

لقد كان أجل تقديم الطعن أمام هذه اللجان محدد قانوناً بشهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة وهذا في ظل قانون المالية لسنة 2007 التي عدلت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية .

¹⁸⁷ - خرشي إلهام ، المرجع السابق ، ص 80 .

¹⁸⁸ - صالح العبد ، المرجع السابق ، ص 105 .

ثم تم تمديد وتوحيد آجال الطعن هذه مع ميعاد الطعن أمام المحكمة الإدارية في سنة 2008 بموجب قانون المالية لسنة 2009 في المادة 42 منه إلى أربعة أشهر بدلا من شهرين ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة .

لكن يثار تساؤل بصدد سكوت الإدارة كون الميعاد يبدأ حسابه من تاريخ استلام قرار الإدارة ؟. القانون كان قد قدم لنا الحل لهذا السؤال بنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية في الفترتين الأولى والثانية التي تنص : " يمكن كل مشتك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب بالولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 76-2 و 77 أعلاه ، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه " .

ليس بخطأ مني أخذ هذا الأساس القانوني الذي يعالج الطعن أمام المحكمة الإدارية ، نظرا لكون الطعن أمام اللجان إجراء اختياري بالإضافة لتوحيد آجال الطعن الإداري الاختياري والقضائي فليس هناك أي لبس بتناولي هذا التأسيس في هذه المرحلة من الطعن .

إذن في حالة عدم رد الإدارة على المكلف بالضريبة احتساب الميعاد المقرر قانونا للفصل في الشكوى مع إضافة له أجل أربعة أشهر لإمكانية رفع التظلم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وأخذ الإشعار المسلم من قبل إدارة الضرائب كدليل لرفع التظلم أمام الإدارة التي أسست الضريبة .

4- أن يقدم الطعن إلى رئيس لجنة الطعن المختصة .

ويتم ذلك بناء على الحصة الضريبية المفروضة و المعيار الإقليمي حيث يتولى المكلف بتقديم تظلم إداري مسبق على الطعن القضائي لدى لجنة من اللجان الإدارية للطعن وإلا عدّ غير سليم من زاوية اختصاص إحداها دون غيرها ، وإذا حدث العكس يؤدي ذلك بالمكلف إلى إهدار الوقت لا سيما حالة انتظار الطاعن مرور أربعة أشهر المحددة قانونا كميعاد لرفع التظلم أمام لجان الطعن فيصبح أمامه أمل وحيد قضائي لإمكانية تحقيق مطالبه .

فعمليا نجد المادة 80 الفقرة الرابعة قبل تعديلها اشترطت توجيه الطعون أمام رئيس اللجنة المختصة دون تحديدها لمكان الإيداع ، حيث كان للمكلفين بالضريبة إمكانية مباشرة هذا العمل على مستوى مقر اللجنة أو على مستوى المديرية الولائية للضرائب التي تعمل هذه الأخيرة بعد تحضيرها للملف ترسله بدورها إلى مقر اللجنة .

لكن قانون المالية لسنة 2012 في المادة 40 منه أدخل المشرع تعديلا على نص المادة 80 الفقرة الرابعة اشترط من خلاله توجيه الطعن إلى رئيس اللجنة ، بمعنى آخر على المكلفين بالضريبة توجيه التظلم إلى مقر عمل رئيس اللجنة مباشرة ، ولا يتم إيداعه على مستوى المديرية الولائية .

إذن أوجب القانون تقديم التظلم إلى رئيس اللجنة دون سواه فعلى مستوى لجنة الدائرة يتم تقديمه إلى رئيس الدائرة أو الأمين العام لها ، أمّا بالنسبة للجنة الولائية للطعن المختصة بمادتي الضرائب المباشرة

والرسم على القيمة المضافة يقدم لدى القاضي الذي يعينه رئيس المجلس القضائي ويتم تقديم الطعن لدى اللجنة العليا لوزير المالية أو ممثله القانوني والذي تحدده النشرات الداخلية الصادرة من وزارة المالية . وفي حالة تقديم الطعن أمام أعضاء غير هؤلاء يعد الطعن باطل وغير صحيح يتوجب إعادة تقديم طعن لدى هؤلاء الأشخاص إن كان الميعاد كاف لتحقيق هذا الإجراء ، وإن انتهى الأجل من حوزة الطاعن لن يبقى له إلا السبيل القضائي أو دفع المبلغ المتنازع فيه .

ثانيا : الشروط الموضوعية .

يكون من فائدة المكلف أن يوفق بين طلبه وطبيعة الضريبة المتنازع فيها وظروف إنشاء هذه الضريبة حيث يتعرض للأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب ، فيمكن للمشتكي أن يعرض على لجان الطعن الإدارية الصور التالية :

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

- الصورة الثانية : إذا لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه إدارة الضرائب فإنه بإمكانه أن يوضح العمليات التي يقوم بها .¹⁸⁹

إن تتجسد هذه الشروط في كون المكلف يقدم في طعنه أمام اللجان المختصة الأسباب الكافية التي تتوافق مع طبيعة الضريبة المتنازع فيها من حيث تبيانه للأخطاء التي ارتكبت في حقه من طرف الإدارة الضريبية سواء من حيث تقييم الوعاء الضريبي أو من حيث حساب الضريبة . كما يستوجب عليه عرض الأسباب التي جعلته يرفض دفع الضريبة الواقعة على عاتقه و تبيان مبلغ التخفيض الذي يرغب فيه أو تبيان القاعدة الجبائية التي يراها مناسبة .

الفرع الثاني : نتائج قبول إجراء الطعن .

بعد تقديم المكلفين بالضريبة لطعونهم إلى رئيس اللجنة المختصة و عرض الأسباب التي جعلتهم يرفضون دفع الضريبة المفروضة عليهم و تبيان مبلغ التخفيض الذي يرغبون فيه و القاعدة الجبائية التي يرونها مناسبة ، تقوم اللجنة المختصة بالاطلاع على تقارير المدير الولائي للضرائب و على المذكرات و الوثائق الإثباتية المقدمة من الأطراف المتنازعة ، و تقوم بفحص الملفات من كل جوانبها للتأكد من قابلية الفصل فيها.

نتساءل بعدها حول الضريبة المتنازع بشأنها (أولا) ، وكذا حول الكيفية التي تسير وفقها أشغال لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة (ثانيا) ؟.

¹⁸⁹ - فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سابق ، ص 61 .

أولاً: مصير الضريبة المتنازع بشأنها .¹⁹⁰

إذن وبعد دفع نسبة 20 بالمائة من نسبة الضريبة المتنازع بشأنها عند تقديم المكلف لشكواه أمام الإدارة الضريبية المختصة - هذا كله طبعاً بعد التقدم بطلب إلى الجهة القانونية - يتم تأجيل دفع نسبة 80 بالمائة من هذه القيمة المقدرة من قبل مصلحة الضرائب التي يتبعها المتظلم إلى غاية الفصل في الشكوى .

1- دفع الضريبة وهذا في الحالة العادية .

لابد على المكلف بالضريبة أن يدفع قيمة الضريبة المتنازع حولها بحسب الأصل تطبيقاً لقاعدة الدفع ثم الاسترداد .

2_ إرجاء الدفع كاستثناء.

حوّل القانون للمكلف بالضريبة إمكانية طلب تأجيل دفع المبلغ المتنازع حوله لكن وفق شروط منصوص عليها في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية .

الجديد في تأجيل دفع الضريبة عندما يتم التظلم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والذي نصت عليه المادة 80 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية والتي اعتبر من خلالها المشرع أن الطعن لا يعلق الدفع¹⁹¹، مع إمكانية الشاكي الذي رفع القضية أمام لجنة الطعن المختصة الاستفادة من إرجاء الدفع شريطة تسديده من جديد مبلغ 20 بالمائة من الحقوق والعقوبات محل النزاع .

وكذا استفادة المكلفين التابعين لاختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى من نفس الإجراء لكن المشرع لم يتولّ النص عليه إلا في سنة 2011 .¹⁹²

السؤال المطروح الآن : بعد رفع المكلف بالضريبة الشكوى أمام الإدارة المختصة وفصلها في الطعن بقرار إداري يتضمن التخفيض الجزئي لمبلغ الضريبة . هل يتم الطعن أمام اللجنة المعنية في المبلغ الجبائي بعد التخفيض الجزئي أم في القيمة المبلغة بموجب الإنذار - المبلغ الأصلي المقدم لأجله الشكوى - ؟ .

يتم الطعن في المبلغ بعد التخفيض أي أن اللجنة تفصل في الطعن وفي الأمور والنقاط غير المتفق عليها بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أي : تحال أوجه الخلاف دون غيرها إلى لجان الطعن وفقاً

190 - راجع الصفحة 28 وما بعدها من هذا البحث .-

191 - للمزيد راجع : الدليل التطبيقي لمكلف بالضريبة ، المرجع السابق ، ص 109 .

192 - راجع المادة 172 ق إ ج ، بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2011 ، مرجع سابق .

للأوضاع والإجراءات المنصوص عليها قانونا .¹⁹³ فحسب نص المادة 80 الفقرة الأولى من ق . إ . ج المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009 : " يمكن ، حسب الحالة ، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه ، ... اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ... " .

والمادة 172 من ق . إ . ج التي تنص : " يمكن الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية والذين لم يرضهم قرار مدير المؤسسات الكبرى حول شكواويهم طبقا للمادة 80 ق . إ . ج اللجوء إلى لجنة الطعن المركزية ... " .
نخلص من خلال ما تقدم أنه يتم الطعن في القرارات التي يصدرها إما المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى .

ثانيا : كيفية سير أعمال لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .
نتولى دراسة طريقة سير أشغال هذه اللجان من خلال التطرق لعقد اجتماعاتها ، ثم العناية بالنصاب القانوني واحترام مبدأ المواجهة لصحة جلساتها .

1- عقد الاجتماعات .

تجتمع لجنة الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة وعلى مستوى الولاية بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر بمعنى تتعقد اثنا عشرة مرة خلال سنة كاملة ، لكن اللجنة المركزية فتجتمع مرة واحدة في الشهر على الأقل أي أنه يمكن أن يرى الرئيس حالة ضرورية واستثنائية لعقد أكثر من جلسة واحدة في الشهر¹⁹⁴ فيتم تحديد تاريخ الاجتماع من طرف الرئيس 3 ، ولا يصح اجتماع اللجان إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتقوم باستدعاء المكلفين المعنيين أو ممثليهم من أجل سماع أقوالهم حول موضوع النزاع ، لهذا الغرض تتولى اللجنة تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ عقدها لاجتماعاتها هذا ما يعرف بحق الإطلاع على الملف إذ يتم إعلام صاحب الشأن بالوقائع المنسوبة إليه لتمكينه من تقديم ملاحظاته¹⁹⁵ وكذا تحضير دفاعه¹⁹⁶ .

¹⁹³ - عطية نعيم و ، مرجع سابق ، ص 152 .

¹⁹⁴ - انظر المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

République Algérienne Démocratique et Populaire , Ministère des finances, Direction générale des 3
impôts , Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses, 2010, p 40

¹⁹⁵ - حدري سمير ، السلطات الإدارية المستقلة الفاصلة في المواد الاقتصادية والمالية ، مذكرة لنيل درجة الماجستير في الحقوق ، فرع : قانون الأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2006 ، ص ص 141 و 142 .

¹⁹⁶ - أعراب أحمد ، السلطات الإدارية المستقلة في المجال المصرفي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع : قانون الأعمال ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2007 ، ص 145 .

هذا إن دل على شيء إنما يدل على احترام مبدأ المواجهة¹⁹⁷ وكذا مبدأ الاستعانة بمدافع من قبل المكلف . فبهذا الوضع لم يناقض المشرع الجبائي المشرع الدستوري حيث ينص في المادة 151 من الدستور على أن : " الحق في الدفاع معترف به ...".

إذن نخلص إلى أن الحق في الدفاع مضمون تطبيقا لمقتضيات أحكام الدستور La loi fondamentale¹⁹⁸.

أما بالنسبة لكتابة اللجنة فيتولاها موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش ، يعينه ، حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب فيما يتعلق باللجنتين على المستوى المحلي ، أما اللجنة المركزية فتمسك وتتكفل بكتابتها مصالح المديرية العامة للضرائب التي يعين المدير العام للضرائب أعضائها .

2- إصدار الآراء .

بعد التأكد من أن الملفات أصبحت جاهزة للفصل فيها و توافر النصاب القانوني ، يقوم كل عضو خلال الاجتماع بإبداء رأيه و تناقش اللجنة جميع الآراء ، فبعد هذه المداولة القانونية يصدر الرأي بأغلبية الأصوات أما في حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس .

يمكن أن يكون قرار اللجنة صريحا أو ضمنيا ، فبصدور القرار صريحا بالقبول أو الرفض يجب أن يكون ذلك خلال أربعة (4) أشهر يبدأ حسابها زمن يوم تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة ، و إذا انقضت هذه المهلة دون صدور قرار اللجنة يعد ذلك بمثابة الرفض الضمني للطعن ، و في هذه الحالة يجوز للمكلف رفع طعنه القضائي أمام المحكمة الإدارية¹⁹⁹ أو اختيار الحل الأيسر للإدارة الجبائية وهو الدفع .

فلا بد أن تصدر آراء اللجنة معللة و مسببة و ذلك تحت طائلة تعليقها من قبل مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ، تتضمن تحديد مبالغ التخفيضات و الإعفاءات التي استفاد منها الشاكي في حالة قبول طلبه و عدم المصادقة على تقرير الإدارة ، كما تصدر الآراء موقعة و مصادق عليها من قبل رئيس اللجنة و الكاتب .

يبلغ رأي اللجان إلى المكلف بالضريبة و إلى الإدارة الجبائية كذلك .

بالنسبة لرأي لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة تبلغ في مهلة (10) عشرة أيام انطلاقا من تاريخ اختتام أشغال اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ، حسب الأحوال ، .

¹⁹⁷ - مبدأ المواجهة يحترم من خلال استدعاء المكلف بالضريبة وتمكينه من حضور الاجتماع ، وهذا الإجراء الوجاهي يضمن للأطراف نتيجة عادلة ، لأن اللجنة يمكن لها الاستعانة بأقوال المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات الضرورية واللازمة .

¹⁹⁸ - دستور الجمهورية الجزائرية لسنة 1996 ، مرجع سابق .

¹⁹⁹ - راجع المادة 81 الفقرة الثانية ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

أمّا رأي اللجنة الولائية ، فيبلغ بنفس الإجراءات السابقة المتبعة أمام لجنة الدائرة . إلا أنه يبلغ ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب .
ورأي اللجنة المركزية ، فيبلغ من طرف الكاتب ، حسب الحالة ، إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى في مهلة (20) عشرين يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة .
أما في حالة صدور رأي يتضمن التخفيض أو الإعفاء من الضريبة ، فيتم تبليغ المكلف بدفع الضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من قبل رئيسها ، كما يبلغ للمكلف بالضريبة خلال أجل شهر واحد ، حسب الحالة ، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب²⁰⁰ .
فهل يتم بداية حساب أجل شهر من تاريخ اختتام أشغال اللجنة أم انطلاقاً من انتهاء مهلة عشرة أو عشرين يوماً ، حسب الحالة . ؟ .

زيادة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية تعليق تنفيذ رأي اللجان والطعن أمام المحكمة الإدارية في غضون شهرين تحتسب انطلاقاً من تاريخ استلام رأي اللجنة .
فأمام الإدارة الضريبية بعد إصدار الرأي من قبل اللجنة الإدارية للطعن طريقتين : إما تبليغ المكلف بالرأي بعد صبغه بصفة القرار الإداري في أجل شهر واحد ، أم الطعن أمام المحكمة الإدارية في ميعاد شهرين وتبليغ الممول بذلك .
إنّ فهم من خلال ما تقدم تبليغ المكلف مزدوج إذ يتم تبليغه مباشرة بعد انتهاء الاجتماع من طرف الرئيس ، كما يتم ذلك من قبل مصلحة الضرائب المختصة في أجل شهر واحد .
المشروع ليس بغبي إلى هذه الدرجة ، كون هذا الوضع له حكمة تشريعية مفادها - في اعتقادي - أن الأمر متصل بالطبيعة القانونية لتلك الآراء التي نتولاها بالعناية في المطلب الموالي .
الملاحظة المسجلة في ميعاد التبليغ أن القانون تارة يحسب الآجال بالأيام وتارة بالأشهر الحالة التي تدفعنا إلى الشعور بأنه لدينا عدة مشرعين في القانون الجبائي ، وهذا ما هو إلا تقليد انتقائي من المشرع الجزائري عن المشرع الغربي .

المطلب الثالث : تقدير مدى إلزامية الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

إذا أردنا أن نقيس درجة فعالية الطعون لدى اللجان ، فيجب أن يكون بناءً على مدى إلزامية قراراتها

201 .

200 - المرجع نفسه .

201 - " النظام القانوني لتنظيم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية " ، المرجع السابق ، ص 169 .

إذن نهتم بتقدير وبحث درجة إلزامية القرار بالنسبة للإدارة الضريبية على وجه الخصوص وذلك من خلال الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية (الفرع الأول) وكذا عبر ما توصل إليه الإجتهد القضائي من قرارات قضائية (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : تقدير الإلزامية في قانون الإجراءات الجبائية .

لم يوضح قانون الإجراءات الجبائية بصورة صريحة مدى إلزامية الآراء الصادرة عن لجان الطعن المختصة لذلك نحاول استخلاص هذا الأمر من خلال موقف الفقه و استقراء نصوص القانون وذلك قبل التعديل و بعده .

إذن نجد المشرع الجزائري غير واضح في هذا الشأن حيث تارة يذكر وفي نفس المادة ونفس المقام عبارتين كل منها تدل على شيء يختلف تماما عن الآخر .

فبناء على ذلك تنص المادة 81 ق إ ج بعد تعديلها بالقانون رقم 06/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 والأمر رقم 10-01 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 كآلاتي :

" 1- تبدي لجان الطعن رأيا un avis " حول طلبات المكلفين

2- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها " se prononcer " حول الطعون المرفوعة إليها

3- يجب أن تعطل الآراء " Les avis " الصادرة عن اللجان ، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة ، أن تحدد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد منح للشاكي ، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس ، ويبلغ القرار " La décision " للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد ، حسب الحالة ، من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبيرة أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب .

4- عندما يعتبر رأيا " avis " للجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي " avis" على أن يبلغ الشاكي بذلك ، وفي هذه الحالة ، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأيا " " avis للجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لاستلام ذلك الرأي " avis " .

نستنتج أن القانون يخلط في عباراته بين القرار والرأي باللغة العربية والفرنسية كذلك ، فالرأي حسب القواعد العامة غير ملزم واستشاري للطرفين ولا يمكن الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية ، لكن القرار الإداري فهو تقريرى وملزم التطبيق على الجهتين سواء الإدارة الضريبية أم المكلف بالضريبة مع إمكانية الطعن فيه أمام الجهة القضائية المختصة .

حسب الفقرات الأولى والثالثة والرابعة نجد أن اللجان تصدر آراء فقط " Les avis " ، لكن الفقرة الثانية تنص على إصدارها قرارات "Les décisions" . هذا باللغة العربية لكن بالرجوع للنص بلغته الفرنسية نجده ينص على الإعلان "prononcer" .

إذن هذا ليس بقرار ملزم إنما تصدر اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة آراء غير ملزمة ولا يمكن الطعن مباشرة فيها أمام المحكمة الإدارية .

في الفقرة الثالثة نجد أن ما تبديه هذه اللجان من آراء " les avis " استشارية تبلغ للمكلف بالضريبة إثر انتهاء أشغال اللجنة ، كما تبلغ لهذا الأخير بعد إصباغها بلون القرار " la decisions " من قبل الإدارة الضريبية .

وبالتالي نجد وأن اللجان تصدر آراء لا تسمو إلى مرتبة القرار ولا تعد بذلك ملزمة التطبيق²⁰² بالنسبة للطرفين .

ما سبق ذكره نقوم بدراسته انطلاقا من عبارة الرأي أم القرار . لكن من زاوية التطبيق يعد الرأي إلزامي بالنسبة للإدارة الجبائية كونها تصدر قراراتها مطابقة لرأي اللجان ، كما أن الآراء الصادرة عن هذه الأخيرة تكون معللة . ومع ذلك فإن إلزامية الرأي النابع من لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة لم يعمر طويلا .

فنجد قبل الإصلاح الجبائي الذي تم بموجب قانون المالية لسنة 1991 و 1992 ، أن لجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة كانت تصدر آراء غير ملزمة للإدارة إذ يمكن لكل طرف رفع دعوى قضائية ضد هذا الرأي إن لم يقتنع به²⁰³ ، لكن بعد صدور قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أصبح لها دورا تقريريا بعد أن كان تفسيريا وأصبحت آراءها تشبه القرارات الإدارية وتعد بذلك ملزمة للإدارة الضريبية ولا يمكن الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة .

تقدم المشرع بخطوة للأمام من خلال تفعيله لدور اللجان وضرب بخطوتين للوراء في قانون المالية لسنة 1997 عبر المواد 29 ، 30 ، 31 منه التي أدخل بموجبها تعديلا على أحكام المادة 300 ، 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، منحت للإدارة سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان الثلاث²⁰⁴ . حيث مكن من خلالها مصلحة الضرائب من تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت تخالف صراحة حكما في التشريع الجبائي ، و ذلك بعد إبلاغ المكلف بالضريبة .

TROTABAS Louis et COTTERET Jean- Marie , Droit Fiscal , 8 eme édition , DALLOZ ,1997 , P- 202 . 302

²⁰³ - معاشو عمار وعزاوي عبد الرحمن ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري : تطبيقاتها على العقود الإدارية - قانون الأحزاب - نزع الملكية - الضرائب ، دار الأمل ، 1999 ، ص 34 .

وكذا قنطار راجح ، المرجع السابق ، ص 33 .

²⁰⁴ - أمقران عبد العزيز ، المرجع السابق ، ص 18 .

ومنه نستنتج أنه لا يمكن للمدير الولائي أن يرفض تنفيذ رأي اللجان إلا في حالة مخالفتها للقانون - لأنه في حالة عدم مخالفة الآراء للتشريع الجبائي يصبح هذا الرأي قرار يصدره المدير الولائي للضرائب ، وفي حالة مخالفة الرأي للتشريع لا يمكن تحويله من قبل الإدارة إلى قرار بالرفض وتطعن فيه بنفسها أمام القضاء بل يبقى مجرد رأي - ، أي أنه لا يمكن للإدارة الجبائية الامتناع عن تنفيذ الرأي الوارد إليها من لجان الطعن الإدارية عدا في حالة وحيدة و هي : عندما تزد مخالفة للقانون فقط ، مما يجعلها تتسم بالطابع غير الإلزامي بالنسبة للإدارة ، لكن المكلف إن لم يقتنع بالرأي الصادر عن هذه اللجان له طريق آخر و هو اللجوء إلى القضاء .

والقول بأن رأي اللجنة غير مؤسس قانونا بدون سند قانوني غير مقبول من طرف مجلس الدولة²⁰⁵ ، إذ نجده قد أصدر في هذا المقام قرار ومضمونه كالآتي :

" حيث أن الدعوى المرفوعة من قبل مديرية الضرائب ترمي إلى إلغاء قرار اللجنة الولائية المؤيد لقرار لجنة الدائرة .

حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تجيز لمديرية الضرائب عندما يصدر رأي اللجنة الولائية ويخرق القانون خرقا فادحا وقف التنفيذ ورفع دعوى أمام الجهة المختصة.

حيث أن مدير الضرائب لم يبين الخرق الفادح لمقتضيات القانون الجبائي من طرف اللجنة بل اكتفى بالقول بأن قرار اللجنة غير مؤسس على سند قانوني ، وأنه لا يمكن إلغاء الضرائب بناء على تصريحات المستأنف عليه . "

الملاحظة التي يثيرها هذا التعديل هي سبب تركيز نص المادة على ذكر المخالفة الصريحة ؟ ، فهل يعني ذلك أنه لا يعتد بالمخالفة الضمنية ؟ ، وماذا نعني بالمخالفة الصريحة هل يقصد بها المخالفة الجسيمة ؟

206 .

قد أعطت التعليمات رقم 11 المؤرخة في 07 ماي 1997 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المتعلقة بلجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مفهوم مخالفة القانون بأنها تعني: حذف صريح لنص قانوني أو غياب الأساس القانوني لفرض الضريبة مثل : منح إعفاء غير منصوص عليه قانونا أو إعفاء من عبء غير معفى أو مبرر، وتبقى هذه الحالات مجرد أمثلة .

وتطبيقا لذلك أصدر مجلس الدولة قرار²⁰⁷ يدل على ذكر حالات مخالفة نصوص القانون الجبائي واردة على سبيل المثال وكون القضاء يعتد بالمخالفة الضمنية ، فحول الطلبات :

²⁰⁵ - مجلس الدولة ، قرار رقم 30134 ، مؤرخ في 14 / 06 / 2006 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 08 ، المرجع السابق ، ص ص 198 197 .

²⁰⁶ - خرشى إلهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، المرجع السابق ، ص 89 .

²⁰⁷ - مجلس الدولة ، القرار الأول رقم 033289 ، مؤرخ في 13 / 06 / 2007 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد رقم 09 ، 2009 ، المرجع السابق ، ص 74 .

" حيث أن المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة تعطي الحق لمدير الضرائب في رفع دعوى ضد رأي اللجنة أمام القضاء ، عندما تخالف هذه الأخيرة حكما من أحكام قانون الإجراءات الجبائية . حيث أن المستأنفة لم تبين ما هي المخالفة للقانون المرتكبة من قبل اللجنة بل اكتفت بالقول بأن اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت زعم المستأنف عليه بكون عدد الوحدات في الكيلوغرام للكبسولات يكون مابين 392 و 400 وحدة .

حيث أن مجلس الدولة يرى بأن هذا لا يمثل خرقا للإجراءات الجبائية وإنما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يجعله يصرح برفض الدعوى لعدم التأسيس "

إذن هناك من يرى في هذا التعديل تعطيلاً لفعالية هذه اللجان بما يمنحه للإدارة الجبائية من سلطة وصلاحيات تقدير مدي مخالفة هذه الآراء للقانون ، إذ يصبح اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن يثير الشك من حيث فعاليته .

ومهما كانت النتيجة التي تنتهي إليها اللجنة يبقى المكلف بالضريبة في أغلب الأحيان مضطرا للوصول إلى القضاء . وبالتالي فإنه كقاعدة عامة رأي هذه اللجان استشاري لتقريب وجهات النظر بين الطرفين المتنازعين .²⁰⁸

الفرع الثاني : الاجتهاد القضائي .

لا يكفينا معرفة القيمة القانونية للآراء عبر مواد قانون الإجراءات الجبائية في إطار نظري محض ، فلا بد من الأخذ بالمجال العملي التطبيقي في قياس درجة الفعالية والإلزامية لما تصدره لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة .

ما يهمننا في هذا المقام هو دراسة المجال التطبيقي لنص المادة 81 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية قبل و بعد تعديلها سنة 2010 ، أي تحليل القرارات القضائية الإدارية .

يمكن تقسيم القرارات القضائية الإدارية إلى ثلاث أقسام وهي :²⁰⁹

- القرارات الإبتكارية : ويسمى البعض بالقرارات المبدئية ، وهي التي تخلق قاعدة قانونية جديدة لم يتوصل إليها المشرع ، أو يخرج فيها القاضي الإداري عن نصوص القانون ، بما له من حق في خلق قواعد القانون وابتكار الحلول .

- القرارات التفسيرية : وهي القرارات التي يفسر بموجبها القاضي الإداري قاعدة قانونية موجودة والتي تكون غامضة أو تختلف بشأنها الغرف الإدارية بالمجالس القضائية .

208 - تصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص : قانون الأعمال ، جامعة قسنطينة ، 2008 ، ص 74 .

209 - آت ملويا لحسين بن الشيخ ، المنتقى في قضاء مجلس الدولة ، الجزء الأول ، الطبعة الخامسة ، دار هومة ، 2010 ، ص 14 .

- القرارات التأكيدية : وهي الغالبة ، وتتمثل في القرارات المؤكدة لما جاء في القانون ، ولا تمثل ابتكاراً ، خاصة وأنه من بين مهام مجلس الدولة ، مهمة تطبيق القانون والسير على احترام الغرف الإدارية بالمجالس القضائية للقانون .

إنه ورغم ذلك ، فإن بعض الغرف الإدارية²¹⁰ نطقت بعدم قبول طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي لجنة الطعن ضد المكلف بالضريبة كما يلي :

"يحق لمدير الولاية الطعن في قرار لجنة الطعن .

يطعن المدير في القرار ضد اللجنة (نعم) .

يطعن المدير في القرار ضد المكلف (لا) .

حيث أن المطالب بالضريبة عندما فرضت عليه الضريبة قدم تظلماً أمام لجنة الدائرة للطعون وأن هذه الأخيرة قد خفضت له الضريبة بتسديدها .

حيث أن المستأنف عليه حالياً ملزم بتسديد قيمة الضريبة المفروضة عليه ، وأن مدير الولاية من حقه الطعن في قرار لجنة الطعن وليس ضد المكلف بتسديد الضريبة وأن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجيهها غير صحيح يستوجب رفضها " .

من خلال ما تقدم نستنتج أن رأي اللجنة يرقى إلى درجة القرار الإداري ويتم الطعن ضد الجهة المصدرة له وليس ضد الطرف الذي رفع الطعن أمامها لأنه لم يصدر القرار بنفسه هذا من جهة ، ومن جهة أخرى نجد أن اجتهاد مجلس الدولة استقر على أن الطعن القضائي في قرار اللجنة يوجه ضد المكلف بالضريبة إلا أن توجيه الدعوى ضد اللجنة مع إدخال المكلف بالضريبة في الخصام لا يؤثر في موضوع القضية كونها دعوى إلغاء موجهة ضد مقرر اللجنة ومن ثمة لا يعتبر خرقاً للأشكال الجوهرية²¹¹ . في هذا القرار نجد وكأن قرار اللجنة يصدر بتوقيع من المكلف بدفع الضريبة حتى يتم رفع القضية ضده وليس ضد اللجنة ؟ .

الملاحظة العريضة المسجلة هي التناقض الواضح والصريح الذي وقع فيه قضاة مجلس الدولة إذ تارة يجعلون تعليق تنفيذ قرار اللجنة يرفع أمام الجهة القضائية المختصة ضد اللجنة لا ضد المكلف بالدفع ، وتارة يتم الطعن ضد المكلف وليس ضد اللجنة .

إن التراجع على اجتهاد قضائي من طرف مجلس الدولة أمر ممكن ، لكن لا بد في أن يتم ذلك باللجوء إلى صدور قرار من جميع غرف المجلس والذي ينعقد في شكل غرف مجتمعة .

²¹⁰ - مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، قرار رقم 004399 ، مؤرخ في 15/10/2002 ، ، " قضية مديرية الضرائب لولاية البيض ضد : ع. ش " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، المرجع السابق ، ص 98 .

²¹¹ - مجلس الدولة ، راجع القرار الأول رقم 033289 ، مؤرخ في 13 / 06 / 2007 ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 09 ، 2009 ، المرجع السابق ، ص 73 .

ولغاية هذا اليوم لم يصل إلى علمنا ، أن مجلس الدولة قد اجتمع في شكل غرف مجتمعة ، بالرغم من
تراجعته في قراراته .

وسواء كان قرار مجلس الدولة من النوع الابتكاري أو التفسيري أو التأكيدي فإنه يعد اجتهادا قضائيا ،
خاصة وأن مجلس الدولة يعد هيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية ، ويضمن على توحيد الاجتهاد
القضائي في البلاد كما يسهر على احترام القانون .²¹²

ما قيل سابقا يتعلق بالطرف الثاني في الخصام سواء اللجنة أم المكلف . لكن الآن نتولى معرفة موقف
القضاء الإداري عندما يرفع الطعن من قبل المكلف ضد قرار اللجنة ، فعلى من يرفع يا ترى على اللجنة
مصدرة القرار أم ضد المدير الولائي للضرائب ؟ .

الإجابة واضحة عبر ثنايا قرار صادر عن مجلس الدولة الجزائري سنة 2008²¹³ كالتالي :
" إن الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلف بالضريبة ضد قرار لجنة الطعن مهما كان مصدره
سواء عن لجنة الدائرة أو عن اللجنة الولائية أو حتى عن اللجنة المركزية يوجه ضد المدير الولائي
للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية .
حيث أن مديرية الضرائب كطرف مدعى عليه كونه مجرد عضو في لجنة الطعن للدائرة وليس بمصدر
القرار المطعون فيه .

وحيث أن الدفع المذكور غير مؤسس ويتعين رفضه ذلك لأن مدير الضرائب هو ممثل لإدارة
الضرائب مهما كان مصدر القرار المطعون فيه أي سواء صدر القرار محل النزاع عن لجنة الطعن للدائرة
أم عن اللجنة الولائية للطعن أو حتى عن اللجنة المركزية للطعن وذلك عملا بالمواد 300 ، 301 ، 302
من قانون الضرائب المباشرة وبأحكام قانون الإجراءات الجبائية وبالخصوص المادة 82 منه التي تحدد
إجراءات رفع الدعوى في حالة فشل الطعن الإداري المسبق وهي الإجراءات الموجهة ضد المدير الولائي
للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية ."

إن فالدبير الولائي للضرائب هو صاحب حق الصفة في التمثيل أمام المحكمة الإدارية دون غيره
وهذا يدخل الشك واللبس في نفسية المكلف بالضريبة للطعن أمام هذه اللجان ولا يعبر بذلك من خلالها مادام
أنها تأشيرة اختيارية لدخول معترك قضائي ، ولا يعتبرها إلا مضيعة للوقت نظرا لكون المشرع وسّع من
دائرة الأشخاص الذين يمكن لهم الطعن لدى القضاء ضد الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية للضرائب
المباشرة والرسم على القيمة المضافة من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة .

212 - آث ملويا لحسين بن الشيخ ، المرجع السابق ، ص ص 14 و 15 .

213 - مجلس الدولة ، راجع القرار الثاني رقم 038542 ، مؤرخ في 13/02/2008 ، عدد 09 ، 2009 ، المرجع السابق ، ص ص

هذا بالنسبة لمجلس الدولة الجزائري ، لكن مجلس الدولة الفرنسي اعتبر رأي اللجان استشاري لا يلزم الإدارة في أي شيء .²¹⁴

المبحث الثاني :

لجنة المصالحة في مجال حقوق التسجيل .

²¹⁴ - تصاص سليم ، المرجع السابق ، ص ص 74 و 75 .

لقد عرف نظام المصالحة تطبيقا واسعا في العديد من المجالات . فلم يقتصر على النزاعات المدنية البحتة ، بل تعداها ليشمل النزاعات الإدارية ، وتعتبر المنازعات ذات الطابع المالي والاقتصادي وعلى رأسها المنازعات الضريبية من المجالات الرائدة التي عرفت تطبيق نظام المصالحة لما لها من خصوصية من جهة ، ولما تحققه من مزايا من جهة أخرى .

والملاحظ على التشريع الجزائري بخصوص المصالحة في المنازعات المالية والاقتصادية هو انفراده بعدم تعميم المصالحة على كافة المنازعات الضريبية ذلك أنها قائمة في مادة التسجيل فقط .

على عكس ما هو معمول به في التشريعات المقارنة ، ففي فرنسا يرجع هذا النظام إلى قوانين ما قبل الثورة إلى غاية صدور القانون العام للضرائب في 21 جوان 1873 الذي أجازت مادته 1879 صراحة المصالحة في المسائل الضريبية .²¹⁵

والمصالحة طريقة ودية لتسوية الخلاف القائم بين طرفين أو أكثر .²¹⁶

يطلق على ضريبة التسجيل²¹⁷ رسوم التوثيق أو التسجيل ، فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلى آخر أو عند توثيق عقد الملكية ، فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه ، وكما نعلم ، أن معدل الضريبة هنا غير ثابت ، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل .

تتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة ، كما أنها تحقق اعتبارات الملائمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع ، كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات الملكية في مواجهة الجميع ، فمن مصلحة الشخص أن يوفي بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها .

هذه اللجنة أقرها المشرع الجزائري في ميدان حقوق التسجيل ، ونصت عليها المواد من 101 إلى 107 من قانون التسجيل ، إلا أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص عليها ، كما أن المادة 200 من قانون رقم 01/21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 لم تلغ أحكام هذه المواد .

وفي إطار قوانين المالية السنوية أو التكميلية يحاول المشرع أن يغطي كل الإجراءات الجبائية ، وذلك بجمعها في قانون واحد ووحيد . هكذا إذن عمل مع قواعد وأحكام قانون التسجيل المرتبطة بالمنازعات من المادة 101 حتى المادة 107 منه بتحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية علما أن عملها يدخل في إطار الرقابة الجبائية ، أي إعادة تقييم الوعاء .

²¹⁵ RICHER Daniel , Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal , L .G .D.J , 1997 , Paris ,P 81

²¹⁶ - خلوفي رشيد ، المرجع السابق ، ص 152 .

²¹⁷ - محرز محمد عباس ، المرجع السابق ، ص 289 .

كل ذلك يؤدي إلى تسهيل وتبسيط تلك الإجراءات المعقدة والتقنية للمهتمين بالمجال وعلى نطاقه الواسع ، كما يقضي على تعدد واختلاف الإجراءات .

فتنص إذن المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011 على : " تحول أحكام المواد ... 101 و 102 و 103 و 104 و 105 و 106 و 107 ... من قانون التسجيل إلى قانون الإجراءات الجبائية وتصيح على التوالي : 38 مكرر 2 (أ) ، 38 مكرر 2 (ب) ، 38 مكرر 2 (ج) ، 38 مكرر 2 (د) ، 38 مكرر 2 (هـ) و 38 مكرر 2 (و) و 38 مكرر 2 (ي) ... " .

وعليه تم إدراج الأحكام المتعلقة بالتنظيم لدى لجنة المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل ضمن قانون الإجراءات الجبائية المحدث بموجب قانون المالية لسنة 2002 .

وتهدف المصالحة إلى تجنب إغراق المحاكم الإدارية بالقضايا الضريبية بفتح لغة الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ، كما تؤدي إلى حسم النزاع وكذا تثبيت الحقوق الجبائية في ذمة المكلف بالضريبة ، حيث يتم البت في إعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف ، ويكون بدل المصالحة هو دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ، وذلك عن طريق رأي بموجبه تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحويل .

وبالنظر إلى هذا العنصر من الدراسة نجد وأن الهيئة المحدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب تهتم بمحاولة التوفيق بين مصالح الخزينة العامة من جهة ومصالح المكلف من جهة أخرى في مجال حقوق التسجيل ، ويتم الاستعانة بهذه اللجنة في ما إذا تبين نقصان الثمن المصرح به ، أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد للإدارة الجبائية .

وبنفس النهج والطريقة التي قمنا فيها بالدراسة الخاصة بلجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة نتولى العناية بتفاصيل هذه اللجنة النوعية من حيث تشكيلتها واختصاصاتها وإجراءات الطعن أمامها ونختتم بطبيعة الآراء الصادرة عنها .

المطلب الأول : تشكيلتها واختصاصات لجنة المصالحة الولائية .

تختلف تشكيلتها لجنة المصالحة للطعن في مجال حقوق التسجيل كليا عن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، وما يقال عن التشكيلة البشرية لها يقال عن اختصاصاتها التي تبتعد كذلك عن مجال تدخل اللجان السابقة .

الفرع الأول : تكوين لجنة المصالحة .

لكي تكون أية هيئة تركيبها متكاملة ومنسجمة في ميدان الضرائب لا بد أن تكون ثرية ومتنوعة والصفات التي يحملها أعضاؤها تكون كالاتي :

- ممثلين عن إدارة الضرائب ؛
- ممثلين عن المكلفين بالضريبة .

لكن عدد الأعضاء من الصنفين يكون مناصفة وبنسبة متقاربة وليس بشكل متفاوت .
وعليه تتشكل لجنة التوفيق المنصبة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالولايات حسب المادة
102 من قانون التسجيل من الأعضاء الآتية :

- نائب مدير الضرائب للولاية ، رئيسا ؛
- مفتش التسجيل ؛
- مفتش الضرائب المختلفة ؛
- مفتش الضرائب المباشرة ؛
- موثق يعينه النائب العام للولاية ؛
- ممثل عن الحزب ؛
- ممثل عن إدارة الولاية .

الملاحظ على هذه التركيبة أنها إدارية بصفة مطلقة ، ما عدا صفة الموثق ، وذلك بغض النظر عن
الجهة التي تعينه ، لكن عضو وحيد من بين ست أعضاء إداريين لا يخدم راحة المكلف ولا يحمي مصلحته
على الإطلاق .

وتتكون لجنة المصالحة²¹⁸ في مجال حقوق التسجيل حسب المادة 40 من قانون المالية لسنة 1991
التي عدلت المادة 102 من قانون التسجيل من هؤلاء الأعضاء ، وهم :

- المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية ، رئيسا ؛
- مفتش التسجيل ؛
- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارات ؛
- مفتش الضرائب المباشرة ؛
- موثق يعينه النائب العام للولاية ؛
- ممثل عن إدارة الولاية .

لم يعدل القانون تشكيلة لجنة المصالحة إلا من حيث التسمية فقط ، ومنح رئاسة اللجنة للمفتش القسمي
للضرائب على مستوى الولاية بدلا من تخويلها للمدير الولائي للضرائب ، لكن هذا التعديل نزع رئاسة اللجنة
لعنصر إداري وخوله لآخر مماثل لا يغير من شيء .

وشمل المادة 102 من قانون التسجيل تعديل بموجب المادة 32 من المرسوم التشريعي رقم 93/18
بجعل عضو الموثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين ، بعدما كان يعين سابقا من قبل النائب العام للولاية

²¹⁸ - في ظل القانون الذي احتوى هذه اللجنة كانت تسمى بلجنة التوفيق ، لكن بموجب قانون المالية لسنة 1991 سميت بلجنة المصالحة
مع أنها مجرد تسمية فقط لأن المشروع لم يغير من تركيبها البشرية أو اختصاصاتها ولا الإجراءات أمامها .

وبعد إعادة هيكلة المصالح الجبائية في سنة 1994 ، أصبح الاختصاص لمفتش من مصلحة التقويمات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، بدلا من مفتش التسجيل .

يلاحظ على تشكيلة لجنة المصالحة أنها تشكيلة إدارية بحتة باستثناء حضور الموثق ، وذلك لا ينبئ بأي شكل من الأشكال المحافظة على حقوق المكلفين ، من خلال غياب تمثيل المكلفين ضمن هذه اللجنة وهذا عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للجنة التوفيق في القانون الفرنسي والتي تتكون من قاضي عادي رئيسا وثمانية (08) أعضاء يمثلون المكلفين والإدارة على السواء وهم :

- مدير المصالح الجبائية ؛
- ثلاثة (03) موظفين من المديرية العامة للضرائب ؛
- موثق ؛

- ثلاثة (03) ممثلين عن المكلفين .²¹⁹

يعين الأعضاء غير الموظفين للجنة لمدة عامين وتجدد وكالتهم²²⁰ ، ويخضعون لالتزامات السر المهني مثلهم مثل أعضاء اللجان الثلاث السابقة الدراسة حيث بالعودة إلى أحكام المادة 65 الفقرة الأولى منه التي تنص : " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة . كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به " .

إذن يلتزم الأعضاء بالحفاظ على السر المهني كون المكلفين بدفع الضريبة هم في غالبيتهم تجار يعيشون في جو من التنافس والتزاحم قصد تحقيق أكبر ربح وفي مدة قياسية ، إذن بفضل هذا الالتزام الملقى على عاتق الأعضاء يستطيع المتظلم الطعن أمام هذه اللجنة دون اضطراب أو خوف من كشف أسرارته التجارية .

وتنص المادة 301 الفقرة الأولى من قانون العقوبات²²¹ على ما يلي : " يعاقب بالحبس من شهر (01) إلى سنة (06) أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج ... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك " .

²¹⁹- BOUVIER Michel , Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt , 3eme édition, L.G.D.J , PARIS , 2000 , p148 . GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe , Droit fiscal , édition DALLOZ , PARIS , 1998 , P 47 .

²²⁰ - ما معنى الأعضاء غير الموظفين للجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل ؟ . بالإضافة إلى اعتبار عهدهم لمدة سنتين قابلة للتجديد : إذن يمكن أن تجدد العضوية كما يمكن أن لا تجدد إطلاقا ، زد على هذا الأمر لم يحدد القانون عدد العهديات مما يفتح المجال واسعا لتجديدها أكثر من مرة واحدة .

²²¹ - العيش فضيل ، المرجع السابق ، ص 233 .

إذن من لم يلتزم بموجبات السر المهني يعاقب بالحبس زائد الغرامة المالية بمعنى : يوقع الحبس والغرامة بشكل متلازم .

لكن هذا الالتزام وبحكم وظائفهم يوقع عليهم أما بحكم عضويتهم فلا نجد في المقتضيات التي يستند إليها الكتاب القانوني المتعلق بالإجراءات الجبائية - ما دام أنه تم إدخال الأحكام التي تنص على لجنة المصالحة ضمن هذا القانون ، ولا حتى قوانين المالية - ما يعرف بقانون العقوبات إذن نخلص إلى أنه لا التزام بالنسبة لهؤلاء الأعضاء .

لم ينص المشرع على أية شروط خاصة بأعضاء لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل - عدا التزامهم بالسر المهني - عكس ما فعل مع لجان الطعن الإدارية في كل من الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، ويعد ذلك توجه محمود وبارك للمشرع الجزائري كي لا يقع في تكرار وضحية للنقد .
فيحكم صفات الأعضاء الذين تتركب منهم اللجنة نجد أن قانونهم الخاص ينص على تلك الشروط التي لا مغزى من إعادة ذكرها في قانون التسجيل .

الفرع الثاني : اختصاص لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل .

على عكس اللجان في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي يتقدم فيها المكلف بطعونه بعد رد الإدارة على تظلمه ، يحق لإدارة التسجيل إعادة النظر في تقدير القيمة المالية للأموال العقارية أو المنقولة أو المبيعة ، إذا تبين لها بأن طرفي العقد قاموا بتقويم المبيع على أساس سعر يقل بكثير عن ثمنه الحقيقي بغية الحصول على تخفيض الرسوم المدفوعة لإدارة التسجيل²²² .

إذن فإن لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل تدخلها يكون سابقا على صدور سند التحصيل ، ودور اللجنة هنا يعتبر دورا توفيقيا بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف بالضريبة وعليه تشكل ممرا إجباريا في بعض الحالات للوصول إلى فرض الضريبة و تدخل اللجنة محدود في حالة :²²³

* اكتشاف الإدارة أن الثمن أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل رسم التسجيل يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية ، حيث تستطيع الإدارة هنا إعادة تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان :

- ملكية الأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها ، والزبائن والسفن أو البواخر أو حق الانتفاع والتمتع بها .

- الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه .

222 - بلحو نسيم ، " مهنة التوثيق كآلية إجرائية لتحصيل الضرائب " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق ، ص 71

223 - راجع المادة 101 من قانون التسجيل ، المرجع السابق .

وتكون اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي توجد في نطاقها الأموال أو المسجلة بها إذا كان الأمر يتعلق بشحن على مستوى السفن ، وإذا كانت الأموال التي تشكل استغلالا واحدا توجد في عدة ولايات فإن اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها مقر الاستغلال ، وفي حالة عدم وجود المقرر .
الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأموال .²²⁴

للإشارة فإن نفقات التسجيل والطابع ورسوم الإعلان العقاري ، والتوثيق وغيرها تكون على المشتري ما لم تكن هناك نصوص قانونية تقضي بغير ذلك .²²⁵

لكون جعل مصاريف التسجيل على عاتق المشتري من القواعد المفسرة ، فإنه في أغلب الأحيان يحصل اتفاق على اقتسام ذلك الرسم بين البائع والمشتري .²²⁶

في نفس السياق تنص المادة 112 من قانون التسجيل على : " إن الرسوم والحقوق والعقوبات المترتبة على نقصان الأثمان أو التقدير المبنيين على نقل ملكية عقارات أو حقوق عقارية لقاء عوض ، وعلى نقل ملكية محل تجاري وزبائن لقاء عوض ، تستحق على أطراف العقد بصفة مشتركة وبالتضامن . "

إذن وتطبيقا لقاعدة الخاص يقيد العام نعمل القاعدة الواردة في قانون التسجيل .

ففي معنى ما تقدم نجد أنه إذا رأت الإدارة الضريبية بعد التحقيق والتفتيش - الذي يتم مع المكلف أو في عين المكان أو سواء بالاعتماد على المعلومات التي تتحصل عليها من الإدارات والجهات القضائية وهيئات الضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات والمؤسسات التي تفيد الإدارة الجبائية وتسهل عليها عمليات التفتيش والتحقق - التي يقوم بها أعوانها المختصين قانونا بأن هناك نقص في تقدير الأموال السابقة تبعا لما صرح به المكلف بالضريبة أو الموثق ، فتستطيع بعد القيام بمحضر معاينة وتبليغ المكلف بقرار التقويم الجديد أن تطلب استدعاء اللجنة للاجتماع للتحقق من الثمن الحقيقي .

يمثل نفس الاختصاص تقريبا الذي منحه المشرع الفرنسي للجنة التوفيق بنص المادة 59 من القسم التشريعي من كتاب الإجراءات الجبائية ، والتي تنص على ما يلي : " تتدخل لجنة التوفيق الإقليمية في حالة نقص الأثمان أو التقديرات التي شكّلت أسس فرض حقوق التسجيل أو رسم الإشهار العقاري " .²²⁷

المطلب الثاني : سير أعمال لجنة المصالحة في ميدان حقوق التسجيل .

بالنظر لكون لجنة المصالحة في مجال حقوق التسجيل لجنة ذات طبيعة إدارية بحتة نتوصل إلى أنه هنالك إجراءات وتدابير قانونية لأبد من إتباعها وإلا عدت بذلك أعمالها وجلساتها غير قانونية .

224 - انظر المادة 104 ، قانون التسجيل ، المرجع السابق .

225 - راجع في ذلك المادة 393 ، القانون المدني ، المرجع السابق .

226 - بلحو نسيم ، المرجع السابق ، ص 69 .

227 - خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، المرجع السابق ، ص 77 .

الفرع الأول : كيفية عقد جلسات لجنة المصالحة .

بالنسبة لسير العمل أمام اللجنة فيتم استدعاء الأطراف ويكلف بالحضور الخاضع للضريبة المعني بموجب رسالة مع الإشعار بالاستلام ، والذي يجب أن يرسل خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح .

يستدعى بذلك الخاضعون للضريبة المعنيون عشرون (20) يوما على الأقل قبل تاريخ اجتماع اللجنة ، ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم شفاهة أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة ، وفي حالة عدم القيام بهذا الإجراء يتم إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف .

في هذا المضمار أصدر مجلس الدولة قرار بتاريخ 25/02/2003²²⁸ يتعلق بخرق إدارة الضرائب الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 104 من قانون التسجيل المتمثل في استدعاء المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح يؤدي إلى إلغاء الضريبة المفروضة عليه :

" حيث أن النزاع المطروح يتعلق بمنازعة حول وعاء ضريبة المفروضة على فائض القيمة المحقق إثر عملية تنازل على عقار وذلك نتيجة تصحيح قامت به إدارة الضرائب .

حيث أن إدارة الضرائب بعد تلقيها لتصريحين متناقضين من المستأنف وتحققها من أن التنازل كان لعقار مبني وليس لقطعة أرض قامت بإعادة تقييم السكن بمبلغ 447446900 د ج علما أنها وجهت جدول أول للمستأنف بقيمة 208583 د ج وجدول ثاني بقيمة 633036 د ج المبلغ الذي خفض منه مبلغ 45942503 د ج إثر التظلم المقدم من قبل المستأنف .

وحيث أنه فيما يخص دفع المستأنف بعدم احترامها إدارة الضرائب للإجراءات عند إعادة تقييم العقار فيتضح من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لن تثبت استدعاءها للمكلف بالضريبة المستأنف الحالي لتمكينه من تقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح قبل اتخاذها للإنذار بالدفع موضوع النزاع .

وحيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 104 الفقرة الرابعة من قانون التسجيل وليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ يستوجب معه إبطال الإنذار موضوع النزاع وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة المقدرة بمبلغ 63303608 د ج " .

بالإضافة لما يستساغ للمكلف بالضريبة من تقديم ملاحظات يجوز له أيضا الاستعانة بمستشار من اختياره أو يعين وكبلا مؤهل قانونا .

وينعقد اجتماع اللجنة أساسا بدعوة من رئيسها ، وتكون مداولاتها صحيحة شريطة أن يحضر خمسة أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس ، وهذا حسب المادة 103 من أمر رقم 76/105 الذي يتضمن قانون التسجيل .

²²⁸ - مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، قرار رقم 006526 ، مؤرخ في 25/02/2003 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، المرجع السابق ، ص ص 78 و 79 .

بمعنى لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتقوم باستدعاء المكلفين المعنيين أو ممثليهم من أجل سماع أقوالهم حول موضوع النزاع ، ولهذا الغرض تتولى اللجنة تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ عقدها لاجتماعاتها وهذا ما يعرف بحق الإطلاع على الملف إذ يتم إعلام صاحب الشأن بالوقائع المنسوبة إليه لتمكينه من تقديم ملاحظاته²²⁹ وكذا تحضير دفاعه²³⁰. هذا إن دل على شيء إنما يدل على احترام مبدأ المواجهة²³¹ و مبدأ الاستعانة بمدافع من قبل المكلف وبهذا لم يناقض المشرع الجبائي المشرع الدستوري حيث ينص في المادة 151 منه على أن : " الحق في الدفاع معترف به ...". إذن نخلص إلى أن الحق في الدفاع مضمون تطبيقا لمقتضيات أحكام الدستور La loi fondamentale²³².

أما بالنسبة لكتابة اللجنة فيتولاها موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش للتسجيل ، ويحضر الجلسات بصوت استشاري .

إذن دعوة الأطراف هذه يمكن أن تتوج بنتيجتين هما :

- توصل اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين فيتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف .
- في حالة ما إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والمكلفين أو لم يحضروا لاجتماع اللجنة ولم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة²³³ تصدر اللجنة رأيها الذي يبلغ به المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وفي العشرين (20) يوما الموالية للتبليغ تصبح الزيادة المقررة من اللجنة سارية المفعول وقابلة للتحويل وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، وإذا لم يدفع الضريبة والرسوم والغرامات التي هو مطالب بها خلال (10) أيام فيحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 من قانون التسجيل التي تنص على:
" إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل يسوى من قبل إدارة الضرائب عندما لا يكون موضوع طعن قضائي " .

الفرع الثاني : مراحل إعادة تصحيح القيم المصرح بها .

فعندما تثبت الإدارة الضريبية نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة إليها بعد التفيتش والتحقيق فيها - ويتم إثبات واقعة عدم كفاية الأثمان المعبر عنها والتقديرات المقدمة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي أو التصاعدي هو أربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو

229 - حدري سمير ، المرجع السابق ، ص ص 141 و 142 .

230 - أعراب أحمد ، المرجع السابق ، ص 145 .

231 - مبدأ المواجهة يحترم من خلال استدعاء المكلف بالضريبة وتمكينه من حضور الاجتماع ، وهذا الإجراء الو جاهي يضمن للأطراف نتيجة عادلة .

232 - دستور الجمهورية الجزائرية لسنة 1996 ، مرجع سابق .

233 - حسب المادتين 105 و 106 من قانون التسجيل .

التصريح²³⁴ - ، وقبل أن تعيد التقييم فإنها تحاول وبطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المكلف المعني ، أو ترفع الأمر إلى لجنة المصالحة .
وتمر عملية إعادة تصحيح القيم المصرح بها من الأطراف بمرحلتين نتولاهما بالدراسة في العنصرين التاليين .

أولا : مرحلة الاتفاق الودي .

تقوم الإدارة أولا بدعوة الطرفين - البائع والمشتري - لتعرض عليهما التقييم الذي توصلت إليه ، فإن قبلا بهذا التقدير ، فيقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص ، ويشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه .
إذن وبعد صدور محضر المعاينة من إدارة الضرائب ، والذي أسفر عن إعادة تقييم الأموال وإعلام المكلف بالزيادة التي وقعت عليه بعد التحقيقات التي قام بها أعوان إدارة الضرائب ، ويقبل بمبلغ الزيادة ويوقع الاتفاق ولا يلجأ إلى لجنة المصالحة .
هذه المرحلة خلصت إذن بتوقيع اتفاق يرضى به كلا الطرفين دون اختلاف فيما تعرضه الإدارة على المكلف نظرا لحقيقة ما تقدمت به .

لكن وعلى الرغم من قبول المكلف بالضريبة بالتقييم الجديد غير ذلك الذي ورد في العقد لخطأ معين و شريطة أن يكون تصرف بحسن نية ، ويعاني بذلك من إفسار مادي ، فتح المشرع أمامه باب آخر وهو بإمكانه اللجوء إلى لجان العفو المتواجدة على المستوى المحلي أو الجهوي .
مع ضرورة الإشارة إلى أن هذا الالتماس الذي يتقدم به المكلف بالضريبة لا يخص حقوق التسجيل فقط ، بل يمس جميع أصناف الفرض الضريبي عدا الرسم على القيمة المضافة نظرا لأن من يتحملها هو الممول الاقتصادي- المستهلك الأخير - ، و المشرع في نص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية أورد عبارة الضرائب فقط .

ومعنى ذلك أن الالتماس يشمل كل أنواع الضرائب المباشرة والبعض من الضرائب غير المباشرة .

ثانيا : مرحلة المصالحة .

في غياب الاتفاق الودي ترفع الإدارة الأمر إلى لجنة المصالحة .
لكن الملاحظ أن قانون التسجيل غير واضح بخصوص إمكانية رفع المكلف الأمر إلى لجنة المصالحة ، بل يقتصر الحال على تقديم الطعن من طرف إدارة الضرائب فحسب ، كما لم يوضح هذا القانون مدى إلزامية الإدارة في تحويل محضر المعاينة للجنة أم لا .

²³⁴ - المادة 121 من قانون الإجراءات الجبائية ، المرجع السابق .

نصوص قانون التسجيل تولت العناية فقط بالتشكيلة البشرية للجنة وتوضيح كيفية سير العمل على مستواها .

لقد كان القانون الفرنسي واضح في هذا المجال على عكس نظيره الجزائري ، فمن خلال نص المادة 59 من القسم التشريعي من كتاب الإجراءات الجبائية ، وعندما يحدث خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على مبلغ الزيادة الذي بلغ به ، تحيل الإدارة النزاع على لجنة التوفيق إذا طلب ذلك المكلف نفسه ، نستنتج بمفهوم المخالفة أن المكلف يمكن أن يقبل الزيادة التي قدرتها الإدارة الضريبية في رسم التسجيل ، وبالتالي لا داعي للجوء إلى اللجنة ، لكن متى طلب المكلف ذلك فلا تستطيع الإدارة حرمانه من هذا الإجراء ، وهذا منطقي بما أن هذا الأخير يعتبر من إحدى ضماناته الممنوحة له بواسطة القانون أو هو إجراء مقرر لصالحه وبالتالي يستطيع الاستغناء عنه متى قبل تلك الزيادة .

وحكمت محكمة النقض الفرنسية ببطان قرار تحصيل الزيادة في رسوم التسجيل لعدم احترام الإدارة الضريبية الإجراء المتمثل في عرض الخلاف بينها وبين المكلف حول تقدير الثمن على لجنة التوفيق ، حيث لم تذكر في ردها على ملاحظات هذا الأخير أن له الحق في اللجوء إلى هذه اللجنة .²³⁵ وينتج عن الاجتهاد القضائي لمحكمة النقض الفرنسية أن إمكانية اللجوء إلى لجنة التوفيق تشكل ضمانا بالنسبة للمكلف ، ويجب على الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق عند ردها على ملاحظاته ، وفي حالة مخالفة هذا الإجراء ، للمكلف رفع شكوى يطلب فيها تخفيض المبلغ المطالب به على أساس عدم شرعية إجراء فرض الضريبة أو رسم التسجيل لحرمانه من اللجوء إلى لجنة التوفيق .

ففي المجال التطبيقي رغم عدم وضوح النص أن اللجوء إلى اللجنة يكون آليا أو أوتوماتيكيا بمجرد توجيه إدارة الضرائب الإنذار للمكلف بالضريبة بإعادة التقييم ومعارضة هذا الأخير في التسديد ، فإن النزاع يحال مباشرة إلى لجنة المصالحة دون اشتراط طلب ذلك صراحة من المكلف ، وبالتالي طلب المكلف أو منازعة في مبلغ إعادة التقييم لا يتم للجنة مباشرة وإنما لمدير الضرائب .

وفي الحقيقة نخلص من مقارنة كيفية تنظيم كل من المشرع الجزائري والفرنسي لكيفية اللجوء إلى لجنة التوفيق أنه من الأضمن للمكلف عندما يكون اللجوء إلى تلك اللجان يتم آليا أي بمجرد وجود الاختلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول إعادة تقييم الأملاك ، لكن المشرع الفرنسي قد ضمن للمكلف علمه بهذا الإجراء بإلقائه على الإدارة الالتزام بإعلامه بحقه في ذلك بخلاف المشرع الجزائري .²³⁶

المطلب الثالث : طبيعة الرأي الصادر عن لجنة المصالحة في مجال رسوم التسجيل .

²³⁵ - خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية في ... ، المرجع السابق ، ص 85 .

²³⁶ - المرجع نفسه ، ص 85 .

تنص المادة 105 من قانون التسجيل على أنه : " إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف أو إذا لم يحضر هؤلاء الأخيرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة ، فتصدر اللجنة رأياً يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام " .

إذن في الحالة السلبية التي تجمع الطرفين بعدم توصلهم إلى نتيجة محددة ، أو رفض المكلف الحضور أمام اللجنة بعد إخطاره من قبل الإدارة الضريبية المختصة للإدلاء بأقواله شفاهة ، وفي حالة عدم الحضور الشخصي للمكلف أو وكيله القانوني تصدر لجنة المصالحة رأياً يشكل محضر مصالحة ، أي يجب أن تثبت المصالحة في محضر .

ولكن في القانون الفرنسي يأخذ المحضر شكل " قرار المصالحة " أو " قرار إداري " ²³⁷ .

يعد هذا الرأي ملزماً للإدارة الضريبية ويبلغ للمكلف من قبل اللجنة وليس من طرف الإدارة الضريبية بواسطة رسالة مضمونة الوصول من دون أية وساطة ، هذا على عكس ما هو معمول به على مستوى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة حيث يبلغ المكلف من قبل اللجنة المختصة مباشرة بعد انتهاء الاجتماع ، كما تبلغ رسمياً من قبل الإدارة الضريبية في غضون شهر ، وذلك من دون تحديد بداية حساب هذا الميعاد .

وفي هذا الصدد حكمت محكمة النقض الفرنسية في إحدى قراراتها ببطان إجراء الزيادة في رسم التسجيل على أساس أن الإدارة عوض أن تبلغ قرار اللجنة مباشرة للمعني أبلغته برسالة أن اللجنة قد أبقّت على القيمة المبلغة في قرار الزيادة ²³⁸ .

والمكلف الذي لم يرضه رأي اللجنة يستطيع رفع دعوى قضائية .

يعد كل من الإنذار بالدفع ورأي لجنة المصالحة قرارين إداريين يخضعان لرقابة القضاء الإداري ، وبالتالي عدم القيام بالاعتراض على قرار لجنة المصالحة في الأجل المحدد بالمادة 105 من قانون التسجيل وهو (20) يوماً من يوم التبليغ بالزيادة يؤدي إلى عدم طلب إلغاء التقييم .

وهذا ما أخذ به مجلس الدولة الجزائري في إحدى قراراته ²³⁹ التي جاء في منطوقه :

" حيث أصدر مجلس قضاء بشار قرار قضى فيه برفض الدعوى شكلاً لكون أن الإنذار بالدفع لا يرقى إلى درجة القرار الإداري القابل للإلغاء من قبل الغرفة الإدارية .

حيث أن الإنذار بالدفع ورأي لجنة المصالحة في التنظيم يعد قرار إداري قابل للإلغاء و إلى رقابة القضاء الإداري .

²³⁷ - GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe ,OP Cit , P 173

²³⁸ - خرشي إهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، المرجع السابق ، ص 90 .

²³⁹ - مجلس الدولة ، قرار رقم 2005773 ، مؤرخ في 05 / 02 / 2001 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص ، المرجع السابق ، ص ص

حيث أن إدارة الضرائب عندما اعتمدت في إعادة تقييم العقار على مساحة محددة في عقد البيع ونظرا لنقل الملكية المسجل والمشهور وأن خطأ الموثق أو المستفيد ليس من صلاحيات إدارة الضرائب وأنها قيمته على المساحة المصرح بها في العقد .

حيث أنه وفقا لأحكام المادة 105 من قانون التسجيل فإن المستفيد بالضريبة لم يرق بالتعرض لقرار لجنة المصالحة في الآجال المحددة بالمادة 105 وهي 20 يوما من يوم تبليغه بالزيادة المفروضة عليه من طرف لجنة المصالحة مما يجعل طلبه في إلغاء التقييم على أساس خاطيء في المساحة باطل لجواز مدة التعرض المنصوص عليها في المادة 105 من قانون التسجيل " .

إذن على خلاف رأي لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وعلى المستويات الثلاث _ الذي يعد غير إلزامي لجهة الإدارة اعتبار من سنة 1997- يعد رأي لجنة المصالحة إلزامي وإجباري بالنسبة للإدارة الضريبية ويمكن تبعا لذلك الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية من قبل المكلف فقط ولا يجوز لمدير الضرائب الطعن ضد قرارات لجنة المصالحة ، بل عليه أن يصدر سند التحصيل الذي يبلغ به المكلف بالضريبة .

الملاحظة المسجلة على المشرع الجزائري أنه لم ينص على تسبيب وتعليل الرأي الصادر عن لجنة المصالحة في مجال حقوق التسجيل على العكس من الرأي الذي تصدره لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وحتى ما يصدره كل من المدير الولائي للضرائب وكذا رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى والمديرية العامة للضرائب التي تبنت في الشكوى المقدمة ، وهذا يعد من النقائص التي نعيبها على مثل هذا الإغفال ، نظرا لكون التسبيب من الأمور التي تجعل المكلفين على دراية دقيقة بالأسس والأسانيد التي بررت رأي هذه اللجنة ، هذا على العكس من نظيره الفرنسي فطبقا للمادة 60 - 3 من القسم التشريعي من قانون الإجراءات الجبائية الذي يلزم لجنة التوفيق بتسبيب قراراتها وأن خرق هذه الشكلية الضرورية تؤدي إلى بطلان الضريبة .²⁴⁰

في ختام هذا الفصل نجد وأن لجان الطعن الإدارية أكبر وأهم ضمانات قانونية على الإطلاق بالنسبة للطرف الضعيف في علاقة المديونية نظرا لتشكيلتها المتنوعة والثرية وجلساتها التي لا تتعقد من دون حضور المكلف أو ممثله القانوني تجسيدا واحتراما لمبدأ المواجهة وحقوق الدفاع فغالبا ما تبعث فيه جو من الراحة النفسية التي كان قد فقدها في تظلمه أمام الإدارة الضريبية مما يضيف على عملها كامل الفعالية المنشودة ، لأن القانون لم ينظم هذه اللجان عبثا ، بل يهدف من ورائها إلى الحد من ثقل سلطة الإدارة على المكلف بالضريبة وتجنبنا لخوض غمار النزاع الذي يطول أمده وأمام أشخاص ليس لديهم الدراية والخبرة الكافية في المجال .

لكن على الرغم من مزايا التظلم أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة أو اللجان من أجل العفو أم اللجنة النوعية إلا أنه له عيوبه والتي نسوقها للمشرع والقضاء الجزائري ، لأن

²⁴⁰ - خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، المرجع السابق ، ص 90 .

المكلف بالضريبة أمامه فرصة لا تعوض يمكن من خلالها الحصول على طلباته من هذا النزاع فلا بد عليه من استغلالها ، لكن الملتزم بالضريبة همه الوحيد هو النتيجة التي تخلص بها هذه اللجان فبالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة نجد وأن الرأي الذي تخرج به اللجنة يبلغ للمكلف من قبل المدير الولائي للضرائب و من طرف اللجنة كذلك .

فيحسب المكلف تبعا لذلك أنه لا يزال في إطار تظلم أمام الإدارة الضريبية ، زد على ذلك أنه رأي غير ملزم للإدارة الضريبية إذ يمكن للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى تعليق تنفيذ الرأي والطعن أمام المحكمة الإدارية ، أي : أن اللجان لا تباشر نشاطها وأعمالها إلا برقابة من الإدارة الضريبية وليس بمعزل واستقلالية عنها ، هذا ما دفع بالمكلفين إلى عدم اللجوء للجان الطعن الإدارية هذه التي غالبا ما تخرج بآراء مطابقة لقرار الإدارة الضريبية .

بالإضافة إلى ذلك نجد وأن لجنة المصالحة تشكيلتها إدارية بحتة مما يجعلها لا تخدم المكلف بالضريبة ، زيادة على ذلك ليس للمشرع الحق بحصر الأمر في يد الإدارة فقط مما يجعل المكلف يشك في نزاهة أعمال اللجنة وشفافيتها بعيدا عن الإدارة ، كذلك عدم نص المشرع على إلزامية تسبيب قرار اللجنة حتى يتمكن المكلف من تأسيس طعنه عند ممارسته لحق التقاضي المحمي دستوريا .

خاتمة :

خاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية الأولية السابقة على المرحلة القضائية - التي تخرج عن محور بحثنا هذا - سلطنا الضوء على الوسائل القانونية الكفيلة بحل النزاع الضريبي ومدى تحقيق الفعالية المنشودة من قبل المشرع الذي ذهب في العديد من أحكامه إلى إهتزاز المركز الذي تحتله الإدارة الضريبية خدمة لمكانة المكلف بالضريبة نظرا لعلاقة المديونية الناشئة بينهما . الوسائل التي حاولنا الاعتناء بها في هذه الدراسة عاشت وتعيش في بيئة ووسط يسوده التغير والتحرك والتعقيد ما دفعنا للبحث في شروطها وإجراءاتها ، مدى تفوق المشرع الضريبي في وضع الأحكام التي تخلق نوع من التوازن في المراكز القانونية لطرفي النزاع والتوفيق في ذلك بين المصلحة العامة - الخزينة العمومية - والمصلحة الخاصة - المكلف أو المكلفين بالضرائب - من خلال خطة مقترحة عملنا على تقسيمها إلى فصلين تناولنا فيهما على التوالي :

- الشكوى أمام الإدارة التي أسست الضريبة .

- التظلم لدى لجان الطعن الإدارية الاختيارية .

وعملنا على دراسة هذا الإجراء الإداري بالنسبة للنزاعات المتصلة بالوعاء الضريبي وكذا المرتبطة بالتحصيل الجبائي .

ومن خلال ما قدمناه في الموضوع سنحاول إبراز أهم النتائج التي توصلنا إليها في بحث المسار الإداري سواء الإجمالي أم الاختياري منه .

أولاً: ما يلفت انتباهنا ويشدنا في الإجراءات التي يتم بواسطتها حل النزاع الضريبي المرحلة الإدارية الإجبارية والضرورية التي اعتبرها المشرع كذلك لإمكانية المرور لإجراءات الطعن اللاحقة عليها عن طريق تقديم شكوى للمدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أم رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى ، حسب الحالة ، .

1- لعل المشرع الجزائري لم يجعله بهذه الدرجة من الإلزامية إلا لأمر عدة توصلنا إليها من

خلال البحث وهي :

1- الحد من المنازعات التي ترفع أمام المحاكم الإدارية ، نظرا لتعدد المنازعة الضريبية في حد ذاتها والحاجة في وضع حل لها إلى معارف وتقنيات متميزة عن تلك المتواجدة على مستوى المحاكم ، تتمثل في الجهة التي يفترض فيها التخصص والتقنية كون المجال الضريبي مجال حسابي دقيق ، فالقضاة في المجال الضريبي يلجأون إلى الخبرة الأولى والثانية لوضع حل للقضايا الضريبية ، إذن الشكاية أمام الإدارة التي أسست الضريبة لم يجعلها القانون بهذه الصفة اعتبارا ودورا لذاتها قصد تفادي ضياع الحقوق ، إنما لها من الأهمية التي تجعلها تقلل من الوارد للمحاكم الإدارية فمن غير المنطقي اللجوء مباشرة إلى القاضي بينما الإدارة

قادرة على تصحيح الأخطاء التي تكون قد وقعت فيها ، وفي بعض الأحيان لا يرقى الأمر إلى درجة نزاع حقيقي .

2- بالنظر لدخول الجزائر معترك اقتصاد السوق في سنوات التسعينيات ، الذي يعمل على تشجيع المبادرة الفردية والذي كان متزامنا مع صدور القانون رقم 90/36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ودخل حيز التنفيذ سنة 1992 - عرفت الجزائر خلالها مرحلة انتقالية - شهدت عمليات الوعاء الضريبي والتحصيل الجبائي ارتفاعا ملحوظا ، وبالمقابل فنية وتعقد النظام الضريبي سيما أمام الإصلاحات التي شهدتها الساحة الضريبية والتعديلات السنوية وحتى في مدة أقل من سنة مما يؤدي إلى خلق تناسبا مع الأخطاء التي يحتمل أن تقع فيها الإدارة سواء في الوعاء الضريبي و / أو الحساب و / أو الاستفاداة من حق ناجم عن حكم تشريعي كان أو تنظيمي ، مما يؤدي إلى استفادة المكلفين من هذا المسلك الإلزامي بتفادي إمكانية ضياع الوقت و المال لاسيما في حالة تراجع الإدارة الضريبية عن قراراتها .

3- الإدارة الضريبية وأمام هذا الوضع مكنها المشرع من القيام بعمليات الرقابة الذاتية على أعمالها ومهامها ، مما يدفع في نفسية المكلفين راحة واطمئنانا حول عملياتها .

2- المشرع الجزائري لم يأخذ بالإلزامية المذكورة على إطلاقها بالنسبة لمختلف أنواع الفرض الضريبي ، بل أخذ بضرورة الشكاية في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط من دون الضرائب غير المباشرة الأخرى وحقوق التسجيل ، وعدم وضوحه فيما يخص حقوق الطابع ، إذن لم يسو في ذلك بين مجال الإجبارية في النزاع المتصل بالوعاء الضريبي عنه في المتعلق بالتحصيل الجبائي ، لأنه في الحالة الأخيرة الشكاية تكون حتمية بالنسبة لجميع الضرائب والرسم والحقوق المعترض عليها .

ولا أجد سببا قانونيا واضحا يجعل المشرع يفرق بين الضريبة التي تكون الشكوى بها إلزامية والتي لا تكون فيها كذلك بالنسبة لمادة الوعاء الضريبي سيما وأنه لم يميز بين الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة بل شمل تفرقة بين الضرائب غير المباشرة في حد ذاتها ، الأمر الذي يدفعنا للقول أنه وكأننا أمام عدة مشرعين في الميدان الجبائي .

فحبذا إذن لو عمم المشرع إجبارية هذا الإجراء على كل أنواع الفرض الضريبي لكي تتحقق الأهداف المسطرة من قبل الإرادة التشريعية .

3- لقد أحاط القانون الضريبي التظلم أمام الإدارة الضريبية بجملة من الشكليات والشروط التي يتخلفها يفقد المكلف حقه في العبور للمراحل اللاحقة على الشكوى ، لكن المشرع سلك اتجاهها في خدمة المدين من خلال النص على إمكانية تكملة الملف الذي يشوبه نقص ما عن طريق استدعاء

المكلف للمصلحة ومنحه أجل 30 يوما بالإضافة للأجل المقرر لتقديم الشكاية مما يجعل الطرف الضعيف في مركز مريح مع مركز الإدارة الضريبية .

ففي حالة انتهاء أجل تقديم التظلم أو تقديمه ويعتريه نقص ما وينتهي أجل 30 يوما من دون تكملة الملف من قبل المكلف يفقد المرور للمراحل الاختيارية اللاحقة على المرحلة الإلزامية كما ذكرت ولا يبقى أمامه سوى طلب المساعدة أو التماس العفو من الإدارة الضريبية شريطة إثبات حالة إعساره وقد ميزنا في بحثنا بين الشكاية وطلب المساعدة .

4- بالنسبة لتقديم الشكاية والبت فيها : تقدم أمام عدة مصالح مختلفة من مدير الضرائب ، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب وكذا مدير المؤسسات الكبرى ، لكن عملية الفصل فيها نجد كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب يفصلان باسم المدير الولائي للضرائب مما يجعل لهذا الأخير صلاحيات واسعة ومهمة في النزاع الضريبي .

5- منح القانون للإدارة الضريبية كامل سلطتها التقديرية بالنسبة لميعاد التحقيق والبت في التظلم المقدم أمامها ، فحسنا ما فعل المشرع نظرا لعدم تقييد الإدارة بميعاد للتحقيق لا يكفي وتركيبه النزاع ، بينما عملية البت لا تستغرق زمنا طويلا ما دام التظلم قد تم التحقيق فيه .

6- أزم المشرع الإدارة الضريبية تبليغ المكلف بالضريبة القرار الصادر في الشكاية المقدمة وتسببها ، لكن مقابل هذه الإلزامية لم يبين ما هي الجزاءات التي يمكن أن توقع على المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبيرة في حالة المخالفة ، هذا ما يجعل الجهة المعنية تتماطل في إصدار وتبليغ قرارها للمكلف بالضريبة سيما وأن سكوتها دليل على رفضها قبول الطلبات المقدمة من المتظلم سواء جزئيا أو كليا .

ثانيا: نولي اهتمامنا هذه المرة بالمرحلة الاختيارية للطعن أمام اللجان الاختيارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، وكذا على مستوى لجنة التوفيق الخاصة بحقوق التسجيل فقط دون سواها . حيث توصلنا إلى ما يلي :

1- جعل المشرع هذه المرحلة اختيارية ليس بدليل على أنها غير مهمة واعتباطية نظرا للتخصص والإنصاف الذي قد يحقق للمكلف والذي لم يتحصل عليه عند الطعن أمام الإدارة الضريبية ، فعلى المكلفين إذن استغلال كل السبل القانونية الكفيلة بحل النزاع لعل وعسى يتحقق مبتغاهم ، خاصة وأن حقهم في الطعن أمام المحكمة الإدارية يبقى قائم ولا يفقدونه ، بالإضافة لتشكيلة البشرية للججان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي تخدم مصلحة المكلف نظرا لتنوعها وتكافؤها ، هذا على العكس من التركيبة التي تعرفها لجنة التوفيق في ميدان حقوق التسجيل التي تعد إدارية بحتة ولا تخدم مصلحة المدين بالدفع ، زيادة على ذلك تمكين هذا الأخير من حضور اجتماعات اللجان مع حقه في الاستعانة بمدافع من اختياره ، أي يعد بذلك احتراماً لحقه في مبدأ المواجهة .

2- في مقابل الأهمية التي تدفع بالمكلف إلى الطعن لدى اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة نجد وأن المشرع قصر عمليات تدخلها بميدان الوعاء الضريبي من دون التحصيل الجبائي التي لم نجد بخصوصها أي نص أو نشرة أو تعليمة تذكر .

3- بالإضافة إلى ذلك ما تصدره لجان الطعن هذه لا يرقى إلى درجة القرار الإداري ، بل يحمل وصف الرأي الذي تستأنس به الإدارة الضريبية و غير ملزم لها سيما بعد سنة 1997 أين جعل المشرع للإدارة الحق في تعليق تنفيذ رأي اللجان عند مخالفتها لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والطعن فيها أمام المحكمة الإدارية المختصة .

4- زيادة على ما تقدم نجد بان عملية تبليغ الرأي تتم مرتين بالنسبة للمكلف . مرة أولى أثناء انتهاء أشغال اللجنة مباشرة والمرة الثانية من قبل المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو من قبل رئيس المركز الجوارى للضرائب أو من طرف مدير المؤسسات الكبرى ، حسب الحالة ، بمعنى أنه لا يتم فقط من قبل اللجنة مباشرة ، بل يتم بوساطة من طرف الإدارة هذا ما يدخل الشك في نفسية المكلفين ويجعلهم يحدون عن اتباع هذا الطريق الذي يمكن أن يعمل على التقليل من المنازعات الضريبية على مستوى المحاكم الإدارية .

في الأخير نقول بأن المشرع عمل ولا يزال يجمع شمل الإجراءات الجبائية في قانون خاص به بعدما كان مشتت بين خمسة قوانين خاصة ، هذا إن دل على شيء إنما لا يدل على الإحاطة التامة بكل الإجراءات الضريبية نظرا للاستعانة بالنشرات والتعليمات الواردة للإدارة من وزارة المالية التي نأمل أن تنشر على المكلفين ولا تبقى حبيسة الإدارة ، كما لا نلمس الثبات والاستقرار لدى أحكام هذا القانون لا سيما وأنه قانون إجرائي ومع ذلك يتعرض للتعديلات بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية منها مما يعقد الأمور على المهتمين بالمجال الضريبي من مكلفين وموظفين وقضاة و ... إلخ .

وبالنظر للدور الهام الذي يؤديه الاجتهاد القضائي في بحث المسائل التي وقع المشرع عرضة لتأخره بتقديم حلول بشأنها والتي تساعد في فهم الجانب التطبيقي العملي وليس العلمي للنزاع الضريبي . نأمل أن يكثف ويعزز عملية تقديم الحلول اللازمة لرفع التضارب واللبس والغموض الذي يحيط بمحتوى النصوص القانونية ونشرها بالمجلات القانونية لنشر الثقافة القانونية الضريبية ، مع الإشارة فقط للانتقاة المحتشمة من طرف مجلس الدولة الجزائري بإصداره سنة 2003 عدد خاص بالمنازعات الضريبية تتخلله مداخلات تعتمد على نصوص قانونية ملغاة وأخرى معدلة ومتممة .

قائمة المراجع :

قائمة المراجع :
باللغة العربية .

أولا : الكتب.

- 1- أت ملويا لحسين بن الشيخ ، المنتقى في قضاء مجلس الدولة ، الجزء الأول ، الطبعة الخامسة ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 .
- 2- السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008.
- 3- العيش فضيل ، قانون الإجراءات الجزائية - قانون العقوبات - قانون مكافحة الفساد ، منشورات بغدادي ، 2007 .
- 4- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005 .
- 5- برحمانى محفوظ ، الضريبة العقارية : في القانون الجزائري دراسة مقارنة ، دار الجامعة الجديدة ، البلدة ، 2009 .
- 6- بن اعمارة منصور ، الضريبة على أرباح الشركات IBS ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 .
- 7- بوزيدة حميد ، التقنيات الجبائية : مع تمارين محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
- 8- حسين مصطفى حسين ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون سنة .
- 9- خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية : شروط قبول الدعوى الإدارية ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2006 .
- 10 - دراز حامد عبد المجيد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، لبنان ، 1994 .
- 11- ديدان مولود ، القانون التجاري ، دار بلقيس ، الجزائر ، 2006 .
- 12- شيهوب مسعود ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية : الهيئات والإجراءات أمامها ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999.
- 13- صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية ، الطبعة الثالثة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 .
- 14- صقر نبيل ، القانون المدني ، دار الهدى ، الجزائر ، 2008 .
- 15- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية : شرح لقانون الإجراءات الجبائية ، دار الخلدونية ، الجزائر ، 2007 .
- 16- عوابدي عمار ، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري : نظرية الدعوى الإدارية ، الجزء الثاني ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .
- 17- فريجة حسين ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1990 .
- 18- فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية: في الجزائر ، دار العلوم ، الجزائر ، 2008 .

- 19- محرزى محمد عباس ، اقتصاديات المالية العامة : النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة للدولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .
- 20- معاشو عمار وعزاوى عبد الرحمان ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية فى المنازعة الإدارية فى النظام الجزائرى : تطبيقاتها على العقود الإدارية - قانون الأحزاب - نزاع الملكية - الضرائب ، دار الأمل ، 1999 .
- 21- نعيم عطية وصلاح الدين عبد الوهاب ، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة : فى الضرائب والرسوم معلقا عليها ، مكتبة الجامعة الحديثة ، مصر ، 1957 .
- ثانيا : الرسائل الجامعية والمذكرات العلمية .**
- 1- بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي (1992-2004) ، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة فى العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006.
- 2- فلّاح محمد ، السياسة الجبائية : الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر) ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه فى العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2006 .
- 3- محرزى محمد عباس ، نحو تنسيق ضريبي فى إطار التكامل الاقتصادي المغاربي ، أطروحة دكتوراه فى العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، فرع : النقود والمالية (نظام جديد) ، جامعة الجزائر .
- 4- أعراب أحمد ، السلطات الإدارية المستقلة فى المجال المصرفي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فى القانون ، فرع قانون الأعمال ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2007 .
- 5- تصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة فى القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فى القانون الخاص ، تخصص قانون الأعمال ، جامعة قسنطينة ، 2008 .
- 6- حدري سمير ، السلطات الإدارية الفاصلة فى المواد الاقتصادية والمالية ، مذكرة لنيل درجة الماجستير فى الحقوق ، فرع قانون الأعمال ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2007 .
- 7- خرشي إلهام ، المنازعات الضريبية فى المواد الإدارية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فى القانون ، تخصص قانون عام ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2004 .
- 8- شيعاوي وفاء ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فى القانون الخاص ، جامعة باجي مختار ، عنابة .
- 9- حركات بوبكر وقروش أنس ، تسوية المنازعات الضريبية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2007 .
- 10- بن قيرين فافا و بن نور غنية و مصطفىاوي جازية ، بودهري فلة وشاكلي آمال ، عطوي نجية وحنصالي نوال ، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2005 .
- 11- عباس عبد الرزاق ، منازعات التحقيق الجبائي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2008 .

ثالثا : المقالات .

- 1- أمقران عبد العزيز ، " عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص: المنازعات الضريبية ، 2003، ص ص 07 - 19 .
- 2- برحمانى محفوظ ، " النطاق المكاني والزمني لسريان الضرائب العقارية " ، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، عدد 02 ، 2007 ، ص ص 247 ، 275 .
- 3- بلحو نسيم ، " مهنة التوثيق كآلية إجرائية لتحصيل الضرائب " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21 - 22 أبريل 2008 ، ص ص 62 - 72 .
- 4- حسان نادية ، " خصوصية الإجراءات الجبائية في قانون تطوير الاستثمار " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21 - 22 أبريل 2008 ، ص ص 176 - 184 .
- 5- خرشي إلهام ، " النظام القانوني للتنظيم الإداري المسبق في المنازعات الضريبية " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21 - 22 أبريل 2008 ، ص ص 155-172 .
- 6- رحمانى موسى ، السبتي وسيلة ، " واقع الجماعات المحلية في ظل الإصلاحات المالية وآفاق التنمية المحلية " ، أعمال الملتقى الدولي في تسيير وتمويل الجماعات المحلية في ضوء التحولات الاقتصادية ، غير منشورة.
- 7- سقلاب فريدة ودموش حكيمة ، " إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21 - 22 أبريل 2008 ، ص ص 173 - 189.
- 8- عكاكة فاطمة الزهراء وخضراوي الهادي ، " تسوية المنازعات الضريبية الناشئة عن اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي أمام المحاكم الوطنية " ، الملتقى الدولي الأول حول: تطبيق القانون الأجنبي ، أيام 08 - 09 - 10 أبريل 2007، غير منشورة .
- 9- فنيديس أحمد ، " إجراءات مراقبة الضريبة " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21 - 22 أبريل 2008 ، ص ص 24 - 38 .
- 10- قنطار رابح ، " النزاع الجبائي Contentieux fiscal " ، نشرة القضاة ، العدد 53 ، 1998 ، ص ص 15-43.
- 11- كريبي زوييدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية " ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 07، 2005 ، ص ص 09 - 35.
- 12- مرحوم محمد الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 49 - 53 .
- 13- نويري عبد العزيز ، " المنازعة الإدارية في الجزائر : تطورها وخصائصها - دراسة تطبيقية " ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 08 ، 2006 ، ص ص 11 - 114 .

14- هاملي محمد ، " شرط الميعاد في المنازعة الضريبية " ، أعمال الملتقى الوطني الثاني حول : الإجراءات الجبائية ، يومي 21-22 أفريل 2008 ، ص ص 120 - 135

رابعا : الوثائق .

وزارة المالية ، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، منشورات الساحل ، 2010 .

خامسا : النصوص القانونية .

I - الدستور .

دستور الجمهورية الجزائرية لسنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96 / 483، مؤرخ في 07 ديسمبر 1996 ، جريدة رسمية عدد 76، لسنة 1996.

II-الاتفاقيات الدولية .

1- مرسوم رئاسي رقم 06 / 171 ، مؤرخ في 22ماي 2006 ، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية اللبنانية لتفادي الازدواج الضريبي والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة الموقعة ببيروت في 26 مارس 2002 ، ج ر ج ج عدد 35 ، مؤرخ في 28 ماي 2006 .

2- مرسوم رئاسي رقم 06 / 288 ، مؤرخ في 24 يوليو 2006 ، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة الجمهورية الكورية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001 ، ج ر ج ج عدد 44 ، مؤرخ في 04 يونيو 2006 .

- III النصوص التشريعية.

1- أمر رقم 66 - 154 ، مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات المدنية ، ج ر ج ج عدد 47 ، لسنة 1966 (ملغى) .

2- أمر رقم 68- 654 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 1968 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1969 ، ج ر ج ج عدد 106 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1968 .

3- أمر رقم 76-101 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر ج ج عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976.

4- أمر رقم 76- 103 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الطابع ، ج ر ج ج عدد 39 ، مؤرخ في 15 ماي 1977.

5- أمر رقم 76- 104 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، ج ر ج ج عدد 70 ، مؤرخ في 02 أكتوبر 1977.

6- أمر رقم 76- 105 ، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، ج ر ج ج عدد 81 ، مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.

- 7- قانون رقم 90-36 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر ج ج عدد 57 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 .
- 8- قانون رقم 91-25 ، مؤرخ في 16 ديسمبر 1991 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، ج ر ج ج عدد 65 ، مؤرخ في 18 ديسمبر 1991 .
- 9- أمر رقم 01-03 ، مؤرخ في 20 أوت 2001 ، يتعلق بتطوير الاستثمار ، ج ر ج ج عدد 47 ، مؤرخ في 22 أوت 2001 .
- 10- قانون رقم 01-21 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ج ج عدد 79 ، مؤرخ في 23/12/2001 .
- 11- قانون رقم 02-11 ، مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر ج ج عدد 86 ، مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .
- 12- قانون رقم 04-21 ، مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، ج ر ج ج عدد 85 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2004 .
- 13- قانون رقم 05-07 ، مؤرخ في 28 أبريل 2005 ، يتعلق بالمحروقات ، ج ر ج ج عدد 50 ، مؤرخ في 19 يوليو 2005 .
- 14- أمر رقم 06-08 ، مؤرخ في 15 يوليو 2006 ، يعدل ويتمم الأمر رقم 01/03 ، المتعلق بتطوير الاستثمار ، ج ر ج ج عدد 47 ، مؤرخ في 19 يوليو 2006 .
- 15- قانون رقم 06-24 ، مؤرخ في 26 ديسمبر 2006 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، ج ر ج ج عدد 85 ، مؤرخ في 27 ديسمبر 2006 .
- 16- قانون رقم 07-12 ، مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر ج ج عدد 82 ، مؤرخ في 31 ديسمبر 2007 .
- 17- أمر رقم 08-02 ، مؤرخ في 24 يوليو 2008 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، ج ر ج ج عدد 42 ، مؤرخ في 27 يوليو 2008 .
- 18- قانون رقم 08-09 ، مؤرخ في 25 فيفري 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، ج ر ج ج عدد 21 ، مؤرخ في 23 أبريل 2008 .

- 19- قانون رقم 08- 21، مؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر ج ج عدد 74، مؤرخ في 31 ديسمبر 2008.
- 20- قانون رقم 09- 09، مؤرخ في 23 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر ج ج عدد 78، مؤرخ في 31 ديسمبر 2009.
- 21- أمر رقم 10- 01، مؤرخ في 26 أوت 2010 ن يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر ج ج عدد 49، مؤرخ في 29 أوت 2010 .
- 22- قانون رقم 10- 13، مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر ج ج عدد 80 مؤرخ في 30 ديسمبر 2010 .
- 23- قانون رقم 11- 11، مؤرخ في 18 يوليو 2011، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، ج ر ج ج عدد 40، مؤرخ في 20 يوليو 2011 .
- 24- قانون رقم 11- 16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر ج ج عدد 72، مؤرخ في 29 ديسمبر 2011 .

VI . النصوص التنظيمية-

- 1- مرسوم تنفيذي رقم 95- 55، مؤرخ في 15 فبراير 1995، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج ج عدد 15، مؤرخ في 19 مارس 1995 .
- 2- مرسوم تنفيذي رقم 06- 357، مؤرخ في 09 أكتوبر 2006، يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار وتنظيمها وسيرها، ج ر ج ج عدد 06، مؤرخ في 11 أكتوبر 2006 .
- 3- مرسوم تنفيذي رقم 10- 299، مؤرخ في 29 نوفمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج ر ج ج عدد 74، مؤرخ في 05 ديسمبر 2010 .
- 4- قرار وزاري مشترك، مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج عدد 20، مؤرخ في 29 مارس 2009 .

V . الاجتهاد القضائي -

- 1- المحكمة العليا، قرار مؤرخ في 27 /01/1991، " قضية بين (ز. م) ضد مدير الضرائب لولاية الأغواط ونائب مدير الضرائب لولاية غرداية "، المجلة القضائية للمحكمة العليا، عدد 04، 1992، ص 157 .
- 2- مجلس الدولة، قرار مؤرخ في 22/03/1999، " قضية مديرية الضرائب ضد (ك. ب) "، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص : المنازعات الضريبية، 2003، ص 106 .

- 3- مجلس الدولة ، قرار مؤرخ في 09 / 04/2001 ، " قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائية " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 92 .
- 4- مجلس الدولة ، قرار رقم 2005773 ، مؤرخ في 05/02/2001 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص : المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 110 - 111 .
- 5- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، رقم 004399 ، مؤرخ في 15/10/2002 ، " قضية مديرية الضرائب لولاية البيض ضد (ع.ش) " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 98 .
- 6- مجلس الدولة ، قرار رقم 6509 ، مؤرخ في 25 فيفري 2003 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 75 - 76 .
- 7- مجلس الدولة ، قرار رقم 006325 ، مؤرخ في 25 فيفري 2003 ، " قضية (ش . ع . ب) ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 104 .
- 8- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، قرار رقم 006526 ، مؤرخ في 25 فيفري 2003 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص المنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 78 - 79 .
- 9- مجلس الدولة ، قرار رقم 30134 ، مؤرخ في 14 / 06 / 2006 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 08 ، 2006 ، ص ص 197-198 .
- 10- مجلس الدولة ، القرار الأول رقم 033289 ، مؤرخ في 13/06/2007 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، 2009 ، ص 74 .
- 11- مجلس الدولة ، قرار مؤرخ في 11/07/2007 ، " قضية مديرية الضرائب لولاية باتنة ضد المستأنف " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، 2009 ، ص ص 67-68 .
- 12- مجلس الدولة ، القرار الثاني رقم 038542 ، مؤرخ في 13 / 02 / 2008 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 09 ، 2009 ، ص ص 75 و 76 .

II باللغة الفرنسية -

Ouvrages:- I

- 1-BOUVIER (M), Introduction au droit fiscal général et théorie de l'impôt , 3eme édition , L.G.D.J , Paris , 2000.
- 2-DEBBASH (CH) et RICCI (J – C) , Contentieux Administratif , 2eme édition , DALLOZ , Paris , 1978 .
- 3------ , ----- ,7eme ,-----,-----,1999.
- 4-DUVERGER (M) , Finances public , 6eme édition , P .U .F , Paris .
- 5-GILTARD (D), Commissions administratives Juriclasseur fiscal : fascicule fiscal impôt direct , traité n°10 , édition TECHNIQUES , Paris , 1991 .
- 6- GROSCLAUDE (J) et MARCHESSOU (PH), Droit fiscal , édition DALLOZ , Paris , 1998 .
- 7-LAMARQUE (J), Répertoire du contentieux administratif :contentieux fiscal , DALLOZ , Paris , 1995 .
- 8-LAMULLE (TH), Droit fiscal , édition 2004/2005 , Gualino éditeur , Paris , 2004 .
- 9 – NOEL Gilles , La réclamation préalable devant le service des impôt , L .G.D.J , 1985 .

10- RISHER Daniel , Les Droit du contribuable dans le Contentieux fiscal , L.G.D.J , Paris , 1997

11-TROTABAS Louis et COTTERET Jean- Marie , 8eme édition , DALLOZ , 1997.

II- Mémoire :

FERRADJ Belinda , le Contentieux issu des Vérifications , Mémoire de fin d'études en vue de l' abstention du diplôme de post graduation , spécialisé en Finances Publiques , Institut d'économie Douanière et fiscal créé par la convention Algerio – tunisienne du 03 septembre , 1981 , ALGER , 2010 .

III- ARTICLE :

1- RACINE(P F) ," La notion d'impôt et ses conséquences juridiques , L'organisation de l' administration fiscale et le contrôle fiscal, Le contentieux de l'assiette et du recouvrement", Revue du Conseil d'Etat, Numéro spécial , 2003 ,P07 – 26.

IV- DOCUMENTS :

1-République Algérienne Démocratique et Populaire , Ministère Des finances, Direction générale des impôts :Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses,1995 .

2- Le Contentieux de L'assiette de L'impôt , Bulletin des services fiscaux , M.F.D.G , N° 13 , 1995 .

3- La lettre de la D.G.I, lettre D'information Mensuel , D.G.I , N°07 , 2002 .

4-République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction générale des impôts : Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses,2004 .

5- République Algérienne Démocratique et Populaire , Ministère Des finances, Direction générale des impôts :Direction du contentieux, Instruction générale sur les procédures contentieuses,2010 .

فهرس الموضوعات:

01 مقدمة

06	الفصل الأول : الشكوى أمام الإدارة التي أسست الضريبة
07	المبحث الأول : حول الشكوى أمام الإدارة الضريبية
07	المطلب الأول : مفهوم الشكوى
08	الفرع الأول : تقديم تعريف للشكوى الضريبية
09	الفرع الثاني : أطراف التظلم وموضوعه
09	أولاً: أطراف التظلم
09	الجهة المختصة بتقديم التظلم -1
09	أ- المكلف بالضريبة
09	ب - الوكيل القانوني للمكلف بالضريبة
10	الجهة المعنية باستقبال التظلم -2
10	أ - المدير الولائي للضرائب
10	ب - رئيس مركز الضرائب
10	ج - رئيس المركز الجوارى للضرائب
10	د - مدير المؤسسات الكبرى
11	ثانياً : أهداف التظلم
12	بالنسبة للنزاعات المرتبطة بالوعاء الضريبي -1
12	أ- تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي
12	ب- المرتكبة في الحساب الضريبي
13	ج- المطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي
14	فيما يتعلق بالنزاع حول المتابعات الإدارية المتعلقة بالتحصيل الضريبي - 2
16	أ- رفع عدم الشرعية الشكلية أو الموضوعية لإجراء المتابعة
16	أ - 1- الاعتراض على سند التحصيل
16	أ - 2- الاعتراض على التحصيل الجبري
17	ب - إلغاء الحجز واسترداد الأشياء المحجوزة
17	الفرع الثالث : تقدير مدى إلزامية الشكوى
18	أولاً : فيما يخص إجراءات الطعن
18	الأحكام المتضمنة الشكوى -1
19	الطعن لدى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة -2
19	الطعن أمام المحكمة الإدارية -3
21	ثانياً : بالنظر لنوع الضريبة

25	المطلب الثاني : شروط تقديم التظلم
25	الفرع الأول : شرط الميعاد
25	أولا : حالة وجود جدول للتحصيل
27	ثانيا : عند عدم وجود جدول في التحصيل
27	ثالثا : في الحالات الخاصة
30	الفرع الثاني : الشروط الشكلية
30	أولا : أن تكون الشكوى فردية
30	ثانيا : الشكوى منفردة
31	ثالثا: أن تكون موقعة من المكلف أو وكيله القانوني
32	رابعا : الموطن بالنسبة للأجانب
33	الفرع الثالث: الشروط الموضوعية
33	أولا : ذكر الضريبة المعترض عليها
33	ثانيا : عرض ملخص لوسائل واستنتاجات المكلف
34	ثالثا : بيان رقم المادة من الجدول أو إرفاق الشكوى بوثيقة إثبات
35	الفرع الرابع : استحقاق الضريبة المتنازع بشأنها
36	أولا : دفع الضريبة كقاعدة عامة
36	ثانيا : طلب إرجاء الدفع كاستثناء
39	المبحث الثاني :الإجراءات اللاحقة على تقديم الشكوى
39	المطلب الأول : التحقيق في التظلم
40	الفرع الأول : الجهة المختصة بالتحقيق في التظلم
40	أولا : المفتش الذي أسس الضريبة
41	ثانيا : رئيس المجلس الشعبي البلدي في حالات خاصة
42	الفرع الثاني : كيفية القيام بإجراء التحقيق وآجاله
42	أولا : كيفية القيام بإجراءات التحقيق
43	دراسة التظلم من الناحيتين المظهرية والموضوعية -1
43	استدعاء المكلف وطلب توضيحات منه -2
43	التحقيق في عين المكان -3
43	أ - التحقيق في المحاسبة
44	ب- التحقيق المصوب في المحاسبة
44	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف -4

- 45 حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات 5-
- 46 أ - ممارسة سلطة الإطلاع
- 46 أ- 1 - الممارسة التلقائية لسلطة الإطلاع
- 46 أ- 2 - الممارسة الذاتية لسلطة الإطلاع
- 47 ب- خصائص سلطة الإطلاع
- 47 ب - 1- عدم وصول درجة سلطة الإطلاع إلى درجة التحقيق
- 47 ب- 2 - عدم الاحتجاج بالسر المهني
- 48 التأكيد من عبء الإثبات في الدعوى 6-
- 48 أ- وقوع عبء الإثبات على المشتكي
- 48 ب- وقوعه على الإدارة الضريبية
- 49 ثانيا : آجال التحقيق في التظلم
- 49 وجود تداخل بين آجال التحقيق والبت 1-
- 50 تحديد الأجل في الجباية المحلية 2-
- 50 *المطلب الثاني* : اتخاذ القرار بشأن التظلم
- 51 الفرع الأول : الجهة المخولة قانونا بالبت
- 51 أولا : الإدارة المركزية
- 51 تكوين الإدارة العامة للضرائب 1-
- 52 اختصاص الإدارة العامة للضرائب 2-
- 53 ثانيا : مديرية المؤسسات الكبرى
- 53 تكوينها 1-
- 55 اختصاصاتها 2-
- 56 ثالثا : المديرية الولائية للضرائب
- 56 هيكلية المديرية 1-
- 57 صلاحيات البت من قبل المدير الولائي للضرائب 2-
- 58 رابعا : رئيس مركز الضرائب
- 58 تنظيم مركز الضرائب 1-
- 60 اختصاص رئيس المركز 2-
- خامسا : البت من قبل رئيس المركز الجوارى للضرائب
- 61
- 61 تنظيم المركز 1-

61	اختصاصات رئيس المركز -2	.....
62	الفرع الثاني : آجال البت و صدور القرار الخاص بالتظلم	.....
62	أولا : آجال البت	.....
62	ارتباط النزاع بالمادة الخاضعة للضريبة -1	.....
63	أ- القاعدة العامة	.....
63	ب- الحالات الخاصة	.....
64	آجال الفصل في التظلم بالنسبة لموضوع التحصيل الجبائي -2	.....
64	ثانيا : صدور قرار التظلم	.....
65	صدور قرار بالقبول -1	.....
65	صدور قرار بالرفض -2	.....
66	ثالثا : مصير القرار الصادر من الإدارة بالرفض	.....
67	الطعن في القرار أمام اللجان الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة - 1	.....
67	المضافة	.....
67	الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة -2	.....
67	تسديد الضريبة وقطع دابر النزاع - 3	.....
68	الفصل الثاني : التظلم أمام لجان الطعن الإدارية	.....
71	المبحث الأول: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة	.....
72	المطلب الأول : اختصاصات لجان الطعن	.....
72	الفرع الأول : تكوين لجان الطعن	.....
72	أولا: صفة الأعضاء	.....
72	1- لجنة الدائرة	.....
75	2- لجنة الطعن	.....
77	3- اللجنة المركزية	.....
78	للطعن	.....
78	ثانيا : الشروط الواجب توافرها في أعضاء لجان الطعن الإدارية	.....
78	1- شرط الجنسية	.....

	الجزائرية
79	2- أن لا تقل أعمار الأعضاء عن 25 سنة
79	3- التمتع بالحقوق المدنية
80	الفرع الثاني : معايير توزيع الاختصاص بين لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة
81	أولا : المعيار المالي
81	1- بالنسبة للجنة الدائرة
82	2- اللجنة الولائية للطعن
82	3- اللجنة المركزية
83	ثانيا : المعيار الإقليمي
84	المطلب الثاني : إجراءات التظلم لدى اللجان الفرع الأول : شروط تقديم التظلم أمام اللجان الإدارية
84	أولا : الشروط الشكلية
85	1- صدور قرار التظلم الإداري المسبق
86	2- عدم رفع المكلف دعوى أمام المحكمة الإدارية
86	3- ميعاد التظلم أمام لجان الطعن الإدارية
87	4- أن يقدم الطعن إلى اللجنة المختصة
88	ثانيا : الشروط الموضوعية
88	الفرع الثاني : نتائج قبول إجراء الطعن
89	أولا : مصير الضريبة المتنازع بشأنها
89	1- دفع الضريبة في الحالة العادية

89	2- إرجاء الدفع
	كاستثناء
90	..... ثانيا : كيفية سير أعمال لجان الطعن الإدارية
90	1- عقد
	الاجتماعات
91	2- إصدار
	الآراء
93	..... المطلب الثالث : تقدير مدى إلزامية الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية
93	..... الفرع الأول : تقدير الإلزامية في قانون الإجراءات الجبائية
97	..... الفرع الثاني : الإجتهد القضائي
101	..... المبحث الثاني : لجنة المصالحة في مجال حقوق التسجيل
103	..... المطلب الأول : تشكيلة واختصاصات لجنة المصالحة الولائية
103	..... الفرع الأول : تكوين لجنة المصالحة
106	..... الفرع الثاني : اختصاص لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل
108	..... المطلب الثاني : سير أعمال لجنة المصالحة
108	..... الفرع الأول : كيفية عقد جلسات لجنة المصالحة
110	..... الفرع الثاني : مراحل إعادة تصحيح القيم المصرح بها
101	..... أولا : مرحلة الاتفاق الودي
111	..... ثانيا : مرحلة المصالحة
112	..... المطلب الثالث : طبيعة الرأي الصادر عن لجنة المصالحة
117	..... خاتمة
122	..... قائمة المراجع
133	..... فهرس الموضوعات

التلخيص :

يعد موضوع المنازعات الضريبية من بين المواضيع الحساسة التي لها أهمية نظرية وعملية ، وتمثل بذلك إطاراً متميزاً في محيط المنازعات الإدارية ككل .
ومن خصوصيات الفصل في مثل هذه المنازعات أنها تمر على مراحل وأن القضاء ليس الجهة الوحيدة الفاصلة فيها ، بل لابد من المرور أولاً عبر مرحلة الطعن الإداري والتي تبدأ ب:

- التظلم لدى المدير الولائي للضرائب كإجراء سابق وشرط ضروري لقبول الطعن القضائي ، والذي حصره المشرع في نزاع الوعاء في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ، ونزاع التحصيل ، رغم ما أثبتته من نجاعة وفعالية في إنهاء معظم المنازعات قبل وصولها للقضاء .
- التظلم لدى لجان الطعن الإدارية ، وهو إجراء اختياري يقتصر مجاله على نزاع الوعاء في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة من دون الضرائب الأخرى ، حيث يفقد للكثير من الفعالية والمصدقية بالنسبة للمكلف ، نتيجة التشكيلة الإدارية البحتة لهذه اللجان واختصاصاتها الضيقة وتبعيتها للإدارة فيما يخص سير عملها .

Résumé:

Le contentieux fiscal est un sujet sensible qui une très grande importance théorique et pratique , et constitue un cadre particulier dans le domaine du contentieux administratif d'un façon global .

Par mis les particularités des résolutions de ces conflits, c'est qu'il faut qu'il se déroulent par plusieurs étapes et que la justice n'est pas le seul intervenant pour le résoudre car il faut d'abord donner accès à un administratif :

- Le recours administratif auprès du directeur des impôts comme étant une procédure préalable et une condition nécessaire pour accepter le recours judiciaire et que le législateur a délimité son application dans le cadre du contentieux de l'assiette, dans le domaine des impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée, et le contentieux du recouvrement, malgré qu'il a prouvé son efficacité pour mettre fin à beaucoup de conflits avant même qu'ils se posent devant le juge.
- Le recours auprès des commissions administratives, une procédure facultative délimitée dans le cadre du contentieux de l'assiette dans le domaine des impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée, qui s'appauvrit de plus en plus de son efficacité et de sa crédibilité à cause de sa composition administrative, sa compétence étroite et sa dépendance de l'administration.