

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

إشكالية المنازعات الجبائية في إدارة الضرائب

دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب

تحت إشراف الأستاذة:

أسية حجار

مقدمة من طرف الطالبة:

يسمينة بن سي قدور

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن حليلة خيرة	أستاذة مساعدة - أ -	جامعة مستغانم
مقررا	حجار أسية	أستاذة محاضرة - ب -	جامعة مستغانم
مناقشا	قبايلي الحاجة	أستاذة مساعدة - أ -	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017

الشكر و التقدير

نحمد الله المستعان على كل النعم التي أنعمها علينا

أما بعد،

الشكر و التقدير إلى السيدة الدكتورة حجار أسية على قبولها الإشراف على هذه المذكرة، و على جميع التوجيهات العلمية التي أفادتنا في بحثنا هذا؛

الشكر و التقدير للسيد بن قوّة عمر رئيس مختش مركزي على كل الملاحظات و التوجيهات العلمية التي مدنا بها؛

الشكر و التقدير إلى كل من ساهم في إيماننا على

إكمال بحثنا هذا.

إهداء

إلى والدي الكريمين؛

إلى أخي؛

إلى أخواتي؛

إلى أحبائي وأصدقائي.

نهدي هذا العمل المتواضع

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	النسب المطبقة في مجال الضريبة على الدخل الاجمالي	01
12	النسب المطبقة في مجال الضريبة على أرباح الشركات	02
13	المعدل العام للرسم على النشاط المهني	03
14	المعدل المرتفع للرسم على النشاط المهني	04
14	المعدل المنخفض للرسم على النشاط المهني	05

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
38	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	01
39	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	02
40	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	03
42	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب	04

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
58	استدعاء لطلب وثائق تبريرية	01
59	التصريح (G50)	02
60	إشعار بالتبليغ النهائي للدفع (C9)	03

قائمة المختصرات

الدلالة		الاختصار
	صفحة	ص
	طبعة	ط
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la Valeur Ajoutée	TVA
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	IBS
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Global	IRG
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'Activité Professionnelle	TAP
المديرية العامة للضرائب	Direction Générale des Impôts	DGI
المديرية الجهوية للضرائب	Direction Régionale des Impôts	DRI
المديرية الولائية للضرائب	Direction des Impôts de Wilaya	DWI
المركز الجوّاري للضرائب	Centre Proximité des Impôts	CPI

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة

الموضوع

إهداء

شكر

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المختصرات

المقدمة العامة.....1-3

الفصل الأول: الإجراءات القانونية في تسوية المنازعات الجبائية

تمهيد.....05

المبحث الأول: ماهية الضريبة والمنازعات الضريبية.....06

المطلب الأول: الإطار العام للضرائب.....06

الفرع الأول: مفهوم الضرائب و خصائصها.....06

الفرع الثاني: أنواع الضرائب.....08

المطلب الثاني: النزاعات الضريبية.....16

الفرع الأول: ماهية المنازعة الضريبية و أنواعها.....16

الفرع الثاني: أسباب قيام المنازعة الضريبية.....17

المبحث الثاني: التسوية الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية.....18

المطلب الأول: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية.....18

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء.....18

22.....	الفرع الثاني: الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات التحصيل.....
23.....	الفرع الثالث: الطعن أمام اللجان الإدارية.....
26.....	المطلب الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية.....
26.....	الفرع الأول: التقاضي أمام المحكمة الإدارية.....
31.....	الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس الدولة.....
34.....	خلاصة الفصل الأول.....
	الفصل الثاني: دراسة المنازعات الجبائية في المركز الجوّاري للضرائب
36.....	تمهيد.....
37.....	المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب لعين تادلس.....
37.....	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.....
37.....	الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب.....
38.....	الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب.....
39.....	الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب.....
40.....	المطلب الثاني: المركز الجوّاري للضرائب.....
40.....	الفرع الأول: التقديم العام للمركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس.....
42.....	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب.....
43.....	الفرع الثالث: مهام هياكل المركز الجوّاري للضرائب.....
45.....	المبحث الثاني: مجال صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب في تسوية المنازعات الضريبية.....
45.....	المطلب الأول: المصلحة الرئيسية للمنازعات الضريبية.....
45.....	الفرع الأول: تعريف المصلحة الرئيسية للمنازعات الضريبية.....
46.....	الفرع الثاني: مهام مصالح المصلحة الرئيسية للمنازعات الضريبية.....

47.....	المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة لتسوية المنازعات الجبائية في المركز الجوّاري للضرائب.....
47.....	الفرع الأول: كتابة طلب خطي " شكوى ".....
47.....	الفرع الثاني: جلب الوثائق.....
48.....	الفرع الثالث: إعادة فحص ملف المكلف.....
50.....	خلاصة الفصل الثاني.....
52.....	الخاتمة العامة.....
55.....	المراجع.....
58.....	الملاحق.....

المقدمة العامة

قد لا يختلف اثنين في كون الضرائب، سواء المباشرة أو غير المباشرة، تلعب دورا محوريا في تمويل خزينة الدولة لدرجة أمكن معها القول أن الضرائب تعد رافدا من روافد الإيرادات العامة ووسيلة من وسائل التنمية، لهذا فالدولة تعتمد بشكل أساسي على موارد الجبائية من اجل تمويل مشاريعها الاقتصادية، فالضريبة أو الجبائية هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الاشخاص و المؤسسات بهدف تمويل نفقاتها.

فالضريبة تفرض اعتمادا على معلومات جبائية عبارة عن بطاقات تتوافر لدى مصلحة الضرائب لإعلام بأن مكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي قد قام بنشاط تجاري أو صناعي (إنتاجي أو خدماتي)، وتأتي هذه البطاقات عادة من متعاملين مغايرين عن الإدارة الجبائية عن الإدارة الجبائية مثل (الجمارك، المؤسسات الاقتصادية بكل أنواعها، الخزينة، البنوك...الخ) فالمواطن يجب أن يتحمل الضريبة على قدر مقدرته التكليفية و ذلك يتطلب تأسيس و حساب الضريبة بطريقة سليمة و مطابقة لأحكام القانون.

حيث تقوم المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف بالضريبة، عدم صحة او عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها فنقطة البداية في المنازعة الضريبية تكون حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذار موجه له من إدارة الضرائب و هو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها بشروط وجوب الاداء و كذا تاريخ الشروع في التحصيل. بعد تلقي المكلف بالضريبة لهذه الوثيقة يكون امام حالتين:

الأولى: يرضى المكلف بالضريبة و يرى أنها مناسبة فيسددها طوعا فلا داع للخضوع في المنازعة و المخاصمة؛

الثانية: عدم رضا المكلف بالضريبة المطلوب تسديدها، أي سبب يحتج به على أنها مرهقة أو خاطئة.

و انطلاقا من الحالة الثانية تبدأ المنازعة الضريبية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب. ويتم الفصل في المنازعة الضريبية على مرحلتين، إدارية و قضائية:

فالمرحلة الإدارية تتمثل في وجوب عرض المكلف بالضريبة النزاع عن طريق شكوى (تظلم إداري) على إدارة الضرائب ذاتها، كما يمكنه عرض النزاع على لجان الطعن الإدارية، و ذلك بعد فصل مدير الضرائب في شكواه سواء بالرفض الكلي او الجزئي؛

أما المرحلة القضائية فتتمثل في عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة (المحكمة الإدارية كمرحلة أولى و مجلس الدولة كمرحلة ثانية)، و حق اللجوء إلى القضاء لا يقتصر على المكلف بالضريبة فقط و إنما هو حق مقرر أيضا لإدارة الضرائب. سوف نعالج من خلال هذه الدراسة اجراءات تقديم الشكوى الضريبية إلى غاية البث فيها و إصدار القرار المناسب بشأنها.

و منه نطرح الإشكالية التالية: ماهي الإجراءات القانونية لتسوية المنازعات الجبائية؟

و من هذه الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

1- ما هو أول إجراء للخوض في المنازعة الضريبية؟

2- ماهي شروط رفع التظلم الإداري ضد الإدارة الضريبية؟

3- ماهي مراحل تسوية النزاعات الجبائية على مستوى المركز الجزائري للضرائب؟

الفرضيات:

1- الشكوى تعتبر من الإجراءات الممكن الاستغناء عنها في المنازعة الضريبية؛

2- تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة.

أسباب اختيار الموضوع:

- 1- تم اختيار الموضوع على حسب التخصص؛
 - 2- الرغبة الشخصية في البحث في مجال الضرائب.
- أهمية الدراسة: تظهر أهمية في ما يلي:
- 1- المكانة التي تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني في تمويل الخزينة العمومية؛
 - 2- ان المكلف بالضريبة هو عنصر من العناصر التي تمول الخزينة العمومية؛
 - 3- الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها الدعوى الضريبية من حيث حماية حقوق المكلف بالضريبة و في الرقابة على أعمال إدارة الضرائب.

أهداف الدراسة:

- 1- توضيح الإجراءات المتخذة للمكلفين بالضريبة عند رفع الشكوى أمام إدارة الضرائب و النصوص القانونية الواجب الاستناد عليها؛
 - 2- تحديد المصالح المخول لها قانونا النظر في الشكوى الضريبية في كلتا المرحلتين (الإدارية و القضائية)؛
 - 3- مدى مساهمة مراكز الضرائب و المراكز الجوية للضرائب في تخفيف العبء عن المدير الولائي للضرائب، و بالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- محددات الدراسة: يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى جزئين:

- 1- حدود زمنية: القيام بالدراسة في مصلحة الضرائب لبلدية عين تادلس من 2016/12/19 إلى غاية 2017/02/02؛
- 2- حدود مكانية: يتمثل في التعريف بالمركز الجوي للضرائب لبلدية عين تادلس.

المنهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث اعتمدنا في الطرح النظري على المنهج الوصفي من خلال تقديم مختلف النصوص القانونية المتعلقة بإجراءات تسوية المنازعات سواءً كانت إدارية أو قضائية بالإضافة إلى، قانون الإجراءات الجبائية و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و غيرها من القوانين التي تحكم هذا الجانب من النزاع الجبائي. و اعتمدنا على المنهج التحليلي في محاولة لإسقاط الطرح النظري على المؤسسة محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة و التي تتعلق بموضوع البحث أو جانب منه، لاحظنا أن موضوع المنازعات الجبائية في الجزائر على حد علمنا لم يصل إلى القدر الكافي من البحث و الدراسة و الذي كان بشكل عام لا يعتمد على الدراسات الميدانية، فنجد بعض المؤلفات منها كتاب بعنوان " إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر " للدكتور/ فريجة حسين، و الذي تناول فيه و ركز على منازعات الوعاء الضريبي دون التطرق إلى المنازعات التحصيل إضافة إلى كتاب بعنوان " منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر " للأستاذ أحمد فنيديس الذي تطرق إلى هذا الموضوع من خلال الاقتصار على مجال الضرائب المباشرة فقط. و أما فيما يخص رسائل الماجستير و الدكتوراه، فمهما رسالة ماجستير للأستاذ قصاص سليم تحت عنوان " المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة في القانون الجزائري " كذلك هو الآخر تطرق إلى الموضوع من خلال الاقتصار على مجال الضرائب المباشرة فقط.

تقسيم الموضوع:

من خلال الأسئلة التي أثّرت في الإشكالية فإن الإجابة عليها ستكون وفق خطة من خلالها تبرز المراحل التي مرّ بها النزاع و الإجراءات التي يتبعها سواء في المرحلة الإدارية أو القضائية، حيث انتهجنا لذلك خطة ثنائية قسمت إلى فصلين: ويتضمن الفصل الأول المنازعات الضريبية حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين، يعالج المبحث الأول مطلبين، الأول تناولنا فيه بعض المفاهيم عن الضريبة، خصائصها وكذا أنواعها، و الثاني عن النزاع الضريبي، أنواعه وأسباب قيامه. و المبحث الثاني تضمن أيضا مطلبين، الأول تناولنا فيه التسوية الإدارية للنزاعات الجبائية. و الثاني التسوية القضائية للنزاعات الجبائية.

أما الفصل الثاني، فسوف نتناول فيه دراسة تطبيقية حيث يتضمن كذلك مبحثين، الأول تناولنا فيه تقديم حول المركز الجوّاري لبلدية عين تادلس و قسمناه إلى مطلبين، الأول تجلّى في الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر، و الثاني تمثل في المركز الجوّاري للضرائب. أما المبحث الثاني سنتحدث فيه عن مجال صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب في تسوية النزاعات الجبائية و قسمناه هو الآخر إلى مطلبين، الأول تمحور حول المصلحة الرئيسية للمنازعات الجبائية، و الثاني حول الإجراءات المتخذة في تسوية النزاعات الجبائية في المركز الجوّاري للضرائب.

الفصل الأول

الإجراءات القانونية لتسوية

المنازعات الجبائية

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، ولا يرجع ذلك إلى كون الضريبة تمثل أهم مصدر من مصادر الإيراد الوطني، وإنما أيضا إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة أو عند تطبيقها، هذه المشكلات قد تثير منازعات ضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، إما بمناسبة عمليات تحديد وعاء الضريبة وتصفيتهما، حيث لا يرضي قرار الإدارة الضريبية المكلف بها، وإما بمناسبة عمليات التحصيل، حيث إذا تخلف المكلف عن أداء الضريبة المستحقة، تقوم الإدارة الضريبية بإتباع إجراءات الحجز الإداري والتنفيذ على أمواله، ويرى المكلف بالضريبة أن هذا القرار قد ظلمه.

و على هذا الأساس سنتطرق أولا إلى تعريف الضريبة ثم استعراض خصائصها، و سنحاول توضيح مفهوم المنازعة الضريبية، أنواعها وأسباب قيامها و سنتطرق إلى الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية النزاعات الضريبية.

المبحث الأول: ماهية الضريبة والمنازعات الضريبية

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بموضوع الضريبة و المنازعات التي يمكن أن تثيرها، و عليه سنتطرق إلى تعريف الضريبة و استعراض خصائصها و أنواعها (المطلب الأول) لنأتي فيما بعد إلى تقديم مفهوم المنازعة الضريبية، أنواعها و أسباب قيامها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الاطار العام للضريبة

تحتل الضرائب مكانة واسعة في قوانين المالية العامة و تعتبر من العلوم التي تهتم بالبحث على نفقات الدولة و إيراداتها، حيث أن للضريبة أثر مهم على النشاط الاقتصادي كونها تشارك في تغطية النفقات العامة للدولة و لها دور في توجيه الاقتصاد.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها

1/ مفهوم الضريبة:

لقد حاول الكثير من رواد الفكر المالي العام تعريف الضريبة، و قد جاءت أغلبية التعريفات من الاستعانة من أغلب الكتاب و حتى تتمكن من الإحاطة بموضوع الضريبة سنتطرق إلى الكثير من الامور النظرية و العديد من الجوانب التقنية و الفنية للإلمام بمفهوم الضريبة، و من بين هذه التعريفات سنذكر ما يلي:

1-1 التعريف الأول: فقد عرفها الاستاذ جينز قاستون على أنها: " اداء نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة."¹

2-1 التعريف الثاني: تعرف كذلك على أنها: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو احدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الاعباء العامة، دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة."²

3-1 التعريف الثالث: قد عرف بعض رواد الفكر العربي الضريبة بأنها: " اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله

الممول و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة منه في تحمل الاعباء العامة او لتدخل السلطة

لتحقيق اهداف معينة."³

¹ بدائية يعي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الادارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2011-2012، ص 09.

² محمد عباس محرز، المدخل الى الجبائية و الضرائب، دون ط، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، 2010، ص 10.

³ سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، بدون ط، دار حامد للنشر و التوزيع منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015، ص 122.

و في تعريف اخير للضريبة: "انها اقتطاع مبلغ من المال تحصله الحكومة يلزم الافراد بشكل اجباري و بدون مقابل لقواعد مقررة من اجل تغطية اعباء الدولة و السلطات الجمهورية و لإشراك الافراد في تحمل اعباء الدولة وفقا لأغراضها المتنوعة."¹

2/ خصائص الضريبة:

تتميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات العامة بالخصائص التالية:

2-1- الضريبة ذات شكل نقدي: هذا يعني أن الضريبة يجب أن تسدد بتسليم مبلغ من النقود², لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية, كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم الا في نطاق ضيق و في الظروف الاستثنائية البحتة, حالة الحروب مثلا, وهذا الاستثناء عن القاعدة لا يجب التوسع فيه, فإنها ترغب في توسيع دائرة ملكيتها ولذا فيمكن أن تحصل الدولة جزء من الضرائب في شكل اجبار الافراد على التنازل عن جزء من ممتلكاتهم. ويتفوق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة اوجه.

أ- أن الدولة تتحمل تكاليف و نفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية و هي في طريقها لجمع و نقل و تخزين المحاصيل بالإضافة الى امكانية تعرضها للتلف و كلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة.

ب- أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة, إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول, دون الاخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الانتاج التي يتحملها كل شخص في انتاج محصوله ج- عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية و المالية الحديثة.

2-2- ذات الطابع الاجباري والنهائي للضريبة: فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) و تحصل باستعمال الجبر, حيث يوجد جهاز كامل للجبر و العقوبات مؤلف بهدف الزام المكلف بالضريبة عن الدفع , ففي حالة رفض المكلف أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه الضريبي.³ بالإضافة الى ذلك, فإن الافراد يدفعون الضريبة الى الدولة بصورة نهائية, بمعنى أن المكلف بها لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه كضريبة, بل قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها على الدولة.⁴

2-3- ضريبة تدفع بدون مقابل: و يعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة, و غن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة باعتباره فردا في الجماعة, و

¹سمير صلاح الدين حمدي, المرجع نفسه, ص 123.

²أحمد فنيديس, منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر, ط الأولى, المكتبة المصرية للنشر و التوزيع, مصر, 2014, ص 17.

³محمد عباس محرز, مرجع سبق ذكره, ص 12.

⁴أحمد فنيديس, مرجع سبق ذكره, ص 21.

ليس باعتباره ممولا للضرائب، و يترتب على هذا أنه لا يجوز، و لا يمكن النظر الى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها، بل ينظر الى مدى قدرة الفرد على تحمل الاعباء العامة لتقدير هذه المقدرة. ذلك يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منظم هو الدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الافراد في تحمل الاعباء العامة عن طريق دفع الضرائب الى الدولة، بل يتعين أيضا أن تكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة الى غيره من الافراد على تحمل هذه الاعباء العامة.¹

4-2 يتم فرض الضريبة بقانون: أي انه يتم فرضها و كذلك ربطها و تحصيلها و الغائها و الاعفاء منها بموجب نصوص قانونية و يترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة و هي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، فالقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانون الجنائي، فكما انه لا توجد جريمة و لا عقوبة الا بنص قانوني فإنه لا تفرض ضريبة و لا تلغى أو تعدل إلا بنص قانوني.²

5-2 يعتبر دين الضريبة دين ممتاز و له أولوية قبل غيره من ديون الممول ولا يسبقه في ذلك اي دين الا المصروفات القضائية.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب

تقسم إلى ضرائب مباشرة المتمثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني، أما الضرائب الغير المباشرة فتتمثل في الرسم على القيمة المضافة، إلا أنهما يعتبران وسيلتان متكاملتان و تتجلى هذه الأنواع فيما يلي:

1/ الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG):

المادة 01: تؤسس ضريبة سنوية وحييدة على دخل الاشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الاجمالي" و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98.

المادة 02: يتكون الدخل الصافي الاجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- الارباح الصناعية و التجارية و الحرفية؛
- أرباح المهن الغير التجارية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الايرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و الغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛

¹ تابتى خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم

الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة ابو بكر لقايد تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص 10.

² سمير صلاح الدين حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

- عائدات رؤوس الاموال المنقولة:

- المرتبات و الاجور و المعاشات و الريع العمرية.¹

الاشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي:

وفقا للمادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي ما يلي:²

(1) يخضع لضريبة الدخل, على كافة مداخيلهم الاشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر:

(2) يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ) الاشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له, أو منتفعين به, أو مستأجرين له, عندما يكون الايجار في هذه الحالة الاخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد او باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الاقل:

ب) الاشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان اقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الرئيسية:

ج) الاشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.

(3) يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر, أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفهم بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم:

(4) يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر ام لا, الاشخاص من جنسية جزائرية

أو أجنبية, الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

• الاعفاءات من ضريبة الدخل الاجمالي:

بموجب المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يعفى من ضريبة الدخل الاجمالي الاشخاص التالية:³

(1) الاشخاص الذين يساوي دخلهم الاجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الادنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الاجمالي:

(2) السفراء و الاعوان الدبلوماسيون و القناصل و الاعوان القنصلين من جنسية أجنبية عندما تمنح لهم البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصلين الجزائريين.

¹ وزارة المالية, قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, ط 2011, ص22.

² وزارة المالية, قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, المرجع نفسه, ص22.

³ وزارة المالية, قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, مرجع سبق ذكره, ص23.

• حساب الضريبة على الدخل الاجمالي:

يتم حساب الضريبة على الدخل الاجمالي، بتوضيح الدخل الاجمالي أولا و الذي يتكون من مجموع المداخل الصافية التي تتكون من العناصر المذكورة سلفا في المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

و إضافة إلى هذه العناصر نتحصل على الدخل الاجمالي الصافي بخصم الاعباء المحصاة قانونيا، و المأخوذة في الحساب كتخفيضات على الدخل الاجمالي و تتضمن ما يلي¹:

- الخسائر؛

- فوائد القروض المبرمة بطريقة عملية عندما لا يوجد مجال للتخفيض على الايرادات الفلاحية و كذلك مع القروض المبرمة لشراء أو لبناء المساكن؛

- المنح الغذائية؛

- اشتراكات تأمينات الشيخوخة و التأمينات الاجتماعية المدفوعة من قبل المكلفين بالضريبة بشكل شخصي؛

- وثيقة تأمين مبرمة من طرف المالك المؤجر.

يتم تطبيق جدول الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة للمداخل الاجمالية الصافية.

جدول رقم (01): النسب المطبقة في مجال الضريبة على الدخل الاجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120,000 دج
20%	من 120,001 دج إلى 360,000 دج
30%	من 360,001 دج إلى 1.440000 دج
35%	أكثر من 1.440000 دج

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، ط 2014، ص 49.

¹ نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013-2014، ص 159.

2/ الضريبة على أرباح الشركات IBS:

بموجب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الاشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136. و تسمى هذه الضريبة " الضريبة على أرباح الشركات"¹.

• الاشخاص الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

بموجب المادة 136 تخضع للضريبة على أرباح الشركات:²

(1) الشركات مهما كان شكلها و غرضها, باستثناء:

أ) شركات الاشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري, إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. في هذه الحالة, يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛

ب) الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم, باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. و في هذه الحالة, يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. و لا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة؛

ج) هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة و المعتمدة حسب الأشكال و الشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الجاري بهما العمل؛

د) الشركات و التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

(2) المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

(1) الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12؛

(2) الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

¹وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

²وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، الجزائر، ط 2016، ص 51-52.

• الاعفاءات:

بموجب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يعفى من الضريبة على أرباح الشركات:

(1) النشاطات الممارسة من طرف الشباب للاستفادة من صندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب, تعفى إعفاء كلياً من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات من بداية النشاط, و تمتد إلى 6 سنوات إذا كان الغرض منها ترقية المنطقة التي أقيم فيها النشاط, و تضاف لها سنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث عمال على الأقل لمدة غير محددة:

(2) تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على الدخل الاجمالي:

(3) تستفيد من إعفاء 10 سنوات, المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين او أجانب, باستثناء

الوكالات السياحية و الاسفار و كذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي¹:

(4) تستفيد من إعفاء لمدة 03 سنوات ابتداءً من تاريخ بداية ممارسة النشاط, وكالات السياحة و الاسفار و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة:

(5) تستفيد من إعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة و لاسيما:

- عمليات البيع الموجهة للتصدير:

- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

يمنح الاعفاء المذكور في البندين 4 و 5 من هذه المادة حسب نسبة رقم الاعمال المحقق بالعملة الصعبة².

جدول رقم (02): النسب المطبقة في مجال الضريبة على أرباح الشركات

نسبة الضريبة	الربح الخاضع للضريبة
19%	- الأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية: - الأنشطة السياحية و أنشطة الوكالات السياحية و الاسفار ; - الأنشطة المختلطة, في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة يساوي من رقم الأعمال الاجمالي أو يفوقه. 50%
25%	- الأنشطة التجارية و الخدمات; - الأنشطة المختلطة, عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات من رقم الأعمال الاجمالي خارج الرسم. 50% كثر من

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على, الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة, مرجع سبق ذكره, ص 52.

¹نابتي رحمة, مرجع سبق ذكره, ص 161.

²وزارة المالية, قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, مرجع سبق ذكره, ص 70.

و تحسب الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة على ارباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} \times \text{معدل الضريبة}$$

3 / الضريبة على النشاط المهني TAP :

بموجب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يستحق الرسم بصدد:¹

- الإيرادات الاجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي, في صنف الارباح غير التجارية, ماعدا مداخيل الاشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الاشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة²;

- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الاجمالي, في صنف الارباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

و يقصد برقم الاعمال, مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه. غير أنه تستثني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

• الحدث المنشئ بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

بموجب المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يشمل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:

(أ) بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة؛

(ب) بالنسبة للأشغال العمومية و تأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

• حساب الضريبة على النشاط المهني:

بموجب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و لرسوم المماثلة يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يأتي:

جدول رقم(03): المعدل العام للرسم على النشاط المهني

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	العائدة للبلدية	الحصة العائدة	الحصة للولاية	الرسم على النشاط المهني
2%	0,11%	0,30%		0,59%	المعدل العام

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 99.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 95.

²وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 112.

جدول رقم(04): المعدل المرتفع للرسم على النشاط المهني:

فيما يخص رقم الاعمال الناتج نشاط لنقل المحروقات بواسطة الانابيب 3%يرفع معدل الرسم على النشاط المهني إلى

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة للبلدية	الحصة العائدة	الحصة للولاية
3%	0,16%	1,96%		0,88%

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 99.

جدول رقم(05): المعدل المنخفض للرسم على النشاط المهني:

بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الانتاج 1%يخفض معدل هذا الرسم إلى

المجموع	الصندوق المشترك للجماعات المحلية	الحصة للبلدية	الحصة العائدة	الحصة للولاية
1%	0,05%	0,66%		0,29%

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 99.

4/ الرسم على القيمة المضافة TVA:

• تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يعرف هذا الرسم على أنه ضريبة غير مباشرة، تفرض على رقم الاعمال أي على مبيعات السلع النهائية و الخدمات، و يكون معدل الضريبة موحدا على جميع السلع المباعة.¹

• العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

من بين العمليات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة ما يلي:²

- عمليات البيع و الأشغال العقارية و كذا تقييم الخدمات ذات الطابع الصناعي و التجاري أو الحرفي؛

- عمليات الاستيراد؛

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون؛

- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛

- عمليات البيع بالتجزئة؛

¹نابتي رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 163.

²وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر، ط 2016، ص 07-08.

- عمليات البيع الخاصة بالكحول و الخمور و المشروبات الأخرى؛
- الأشغال العقارية؛
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم قصد إعادة بيعها؛
- عمليات نقل الأشخاص و السلع؛
- مبيعات المواد الغذائية و المشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم, الحلويات, قاعات الشاي, الخمرات...).

• معدل الرسم على القيمة المضافة:

- بموجب أحكام المواد 26، 27 من قانون المالية، يحصل الرسم على القيمة المضافة كما يلي¹:
- 9% (معدل منخفض): يطبق على المنتوجات و المواد الغذائية الضرورية و ذات الاستعمال الواسع و الخدمات؛
 - 19% (معدل عادي): يطبق على العمليات، الخدمات و المنتجات الغير الخاضعة للمعدل المنخفض.

• الاعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

- تحدد العمليات التي تعفى من الرسم على القيمة المضافة فيما يلي²:
- (1) في المجال الاقتصادي: الاعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على الاعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و البحث عنها و استغلالها و تمبيعها أو نقلها عن طريق الانابيب التي تقتنمها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك"؛
 - (2) في المجال الاجتماعي: ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق... الخ)، الادوية و المطاعم معتدلة الاسعار و التي لا يهيمها الربح و كذا السيارات الموجهة للمعطوبين... الخ؛
 - (3) في المجال الثقافي: تمس هذه الاعفاءات المظاهر الثقافية أو الفنية و كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، و كذا كل المؤلفات و الاعمال المتعلقة بالإبداع و الانتاج.

¹ وزارة المالية، مديرية التشريع و التنظيم الجبائين، كيفيات تنفيذ معدلات جديدة للرسم على القيمة المضافة، ط 2017، ص 01.

² وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

المطلب الثاني: النزاعات الضريبية

كلمة منازعة تعني نزاع أو دعوى أو خصومة تهدف إلى كل شيء متنازع فيه و بالنسبة للضرائب فعبارة (منازعة) لها مفهوم محدد و شامل حيث يتضمن كل الأعمال و الإجراءات التي تهدف إلى تخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها، و عليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المنازعة الضريبية و سنحاول معرفة أنواعها و أسباب قيامها.

الفرع الأول: ماهية المنازعة الضريبية و أنواعها:

1/ مفهوم النزاع الضريبي:

تكون المنازعة الضريبية كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواءً الضريبة المفروضة عليه أو الاجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية¹.

فكلمة المنازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف و الادارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها، و الآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناءً على ذلك للإدارة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه.

و التنازع: التخاصم، و تنازع القوم: اختصموا، و بينهم نزاعة أي خصومة في الحق².

2/ أنواع النزاع الضريبي:

إن إدارة الضرائب من حيث تنظيمها الاقليمي تبدو موحدة، بحيث توجد على مستوى كل ولاية مديرية واحدة للضرائب، و لكنها من الناحية التقنية مقسمة إلى مصلحتين³:

1/2 منازعات الوعاء و التصفية: إن تحديد وعاء الضريبة و تصفيتها، يتم إما وفق نظام التقدير الجزافي⁴، و إما وفق نظام الريح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعية و التجارية⁵، أو وفق نظام التقدير الإداري أو التصريح المراقب بالنسبة لأرباح المهن الغير التجارية⁶.

¹بدايرية يحي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

²أبن منظور الافريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثامن، دار بيروت للطباعة و النشر، بيروت، ص 325.

³أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁴وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، ط 2010، ص 07.

⁵وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 08.

⁶المادة 16 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 13.

و الهدف من هذه المنازعات بالنسبة للمكلف بالضريبة، هو الحصول على تصحيح أخطاء وقعت في وعاء الضريبة، أو في حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب.

هذه الأفعال يكون القصد من ورائها هو الاعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف، أو الاعتراض على تأسيس الضريبة المفروضة عليه، من حيث مبدئها، من حيث الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الضريبية للحصول على النتائج، و مثال ذلك الاستفادة من التخفيضات و الاعفاءات.

2/2 منازعات التحصيل: تحصل الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله². يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. و يبين هذا التاريخ في الجدول و كذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة³

يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب. و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها و شروط الاستحقاق،

و كذا تاريخ الشروع في التحصيل⁴، و يرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا، ترسل هذه الإنذارات إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.

الفرع الثاني: أسباب قيام المنازعة الضريبية

يرجع الكثير من الفقهاء أسباب النزاع الضريبي إلى القضايا التي تزدهم بها المحاكم الإدارية من خلافات عديدة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، حيث إذا أخل بالتزاماته يتعرض للجزاءات و العقوبات حتى يجبر على دفع ديونه، أما الإدارة فهي الطرف القوي حيث هي المعنية بتنفيذ القوانين الضريبية.

و يعود تضخم عدد القضايا لعدة أسباب نذكر منها⁵:

1 إن قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بأنها تخضع للتعديل و التبديل المستمر مما يؤدي تعدد النصوص و تعقدها و صعوبة تفسيرها و تطبيقها، و بالتالي جهل المكلفين بها في كثير من الأحيان؛

2 إن الضرائب المباشرة و بصفة خاصة الضرائب على الدخل، تثير الكثير من المنازعات بين المكلفين بالضريبة

و الإدارة الضريبية، نتيجة التدخل المستمر لتلك الإدارة و لإحساس المكلفين بها؛

¹المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 45.

² المادة 1-143 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

³المادة 2-143 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 81.

⁴المادة 1-144 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 82.

⁵أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

3 تعديل قانون الضرائب المباشرة أو إلغاء نص تشريعي، و قد يترتب عليه استفادة فئة من المكلفين بالضريبة من التشريع الجديد؛

4 امتناع المكلف بالضريبة أو المدين عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية؛

5 تهرب المكلف بالضريبة من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي (و هذه تأخذ الصفة الجزائية و تكون من اختصاص القضاء الجزائي تمثله المحاكم).

و إضافة إلى هذه الأسباب هناك أسباب أخرى¹:

- تعقد في إجراءات تطبيق الضريبة، فلكل ضريبة الكثير من اللوائح و القرارات و التعليمات و التفسيرات التي تستعصي أحيانا على الخبراء القانونيين و المحاسبين معرفة مدلولها الدقيق؛

- صعوبة في فهم المصطلحات الضريبية و إدراك مدلولها من قبل الشخص العادي.

المبحث الثاني: التسوية الإدارية و القضائية للمنازعات الضريبية

للطعن الإداري أهمية في فض الخلافات بين المكلفين بالضريبة و الإدارة و هو المرحلة الأساسية في هذا السبيل

و إن المرحلة القضائية اللاحقة عليها إنما هي مرحلة تكميلية لها، يراد بها توفير بعض الضمانات للمكلف بالضريبة، و إدخال الطمأنينة إلى قلبه، و عليه سنقدم كمطلب أول التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، لتأتي التسوية القضائية للمنازعات الضريبية كمطلب ثاني و هذا ما سنحاول التعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

الطعن الإداري يتمثل في اللجوء إجباريا إلى الإدارة الضريبية ذاتها عن طريق الشكوى، و اللجوء اختياريًا إلى لجان الطعن الإداري، و هذا ما سنتعرض له في هذا المطلب.

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية المتعلقة بمنازعات الوعاء

1/ تقديم الشكوى و ميعادها:

1/1 تقديم الشكوى و شروطها:

يمكن للمكلف بدفع الضريبة المباشرة تقديم شكوى إلى مدير الضرائب للولاية إما لتصحيح خطأ مادي ارتكب أثناء تقدير وعاء الضريبة لإعادة النظر في القاعدة الضريبية أو للاستفادة من امتيازات قانونية تم إقرارها

بنص قانوني².

¹ محمد خير عكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، تاريخ الاطلاع: 2017/02/17، ص02.

<https://fr.scribd.com/doc>

² فريحة حسين، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، بدون ط، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص15.

وقد قسم المشرع شروط تقديم الشكوى إلى قسمين المتعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما شروط شكلية و شروط موضوعية التي هي كالآتي¹:

• شروط شكلية: حسب نص المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية يجب أن تكون الشكوى:

- 1- فردية: يعني أن يكون المدعي مشخصا بمفرده؛
- 2- منفردة بالنسبة لكل محل (ملف جبائي) خاضع للضريبة، يحمل رقم مادة خاص به؛
- 3- التوقيع: يشترط المشرع أن تكون الشكوى موقع من طرف المعني بالأمر نفسه أو وكيله القانوني؛
- 4- الموطن: على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، فإذا كان مقيما بالخارج فيجب عليه أن يتخذ موطناً في الجزائر.

• شروط موضوعية: يجب أن تتضمن الدعوى الشروط الموضوعية التالية²:

- 1- ذكر الضريبة و القيمة المالية المتنازع عليهما؛
 - 2- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، و إرفاق الجدول بقيمة الاقتطاع أو الدفع؛
 - 3- مناقشة ملخص طبيعة النزاع و الدفع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الاداري، و تحديد طلباته سواء بالتخفيض أو الالغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع .
- و كنتيجة عامة، فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، و بالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي، و هذه الأخطاء الجوهرية هي:
- 1-3 غياب توقيع المدعي بخط اليد؛

2-3 في حالة غياب الوكالة المسجلة قبل تقديم الشكوى؛

3-3 الشكاوي الجماعية (المتفرقة) و الشكاوي المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات.

و يعتبر كل خطأ آخر، خطأ قابلاً للتصحيح من قبل المدعي.

2/1 ميعاد الشكوى: يتمثل أجل الشكوى في³:

1- تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى؛

2- ينقضي أجل الشكوى في:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، بدون ط، دار هوما للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 87، 88.

² العيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 88، 89.

³ وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، الجزائر، ط 2008، ص 52.

2-1 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة

أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها؛

2-2 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

3- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:

3-1 إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر؛

3-2 إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسماها.

2/ شكل الشكاوى ومحتواها:

1/2 شكل الشكاوى:

و تكون الشكاوية على شكل رسالة عادية مكتوبة (على ورق عادي) و لا يجوز أن تكون الرسالة المقدمة

شفاهية¹.

و إذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة و الكتابة أو غير قادر على الامضاء فإنه بإمكانه تقديم الشكاوية عن طريق محامي أو شخص يمكنه التصرف قانونا باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر².

1/2 محتوى الشكاوى:

يجب أن تحتوي الشكاوى عن عرض موجز التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة و يعترض على تسديدها كأن يدفع أن الضريبة جاءت مرهقة و مبالغ فيها أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب و وضعية المكلف و نشاطه المهني

أو التجاري³.

و لابد للمكلف أن يوضح طبيعة نشاطه المهني أو التجاري و تاريخ شروعه في النشاط المهني أو التجاري.

و لابد للمكلف في نهاية الشكاوى أن يوضح طلباته كأن يلتمس تخفيض الضريبة أو إعفائه منها كليا إن وجد مصوغ قانوني لذلك و يوقع الشاكي بيده.

¹ فريحة حسين، مرجع سبق ذكره، ص16.

² طاهري حسين، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007، ص10.

³ طاهري حسين، المرجع نفسه، ص11.

3/ التحقيق والفصل في الشكوى:

1/3 التحقيق في الشكوى:

عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك، و تسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض و إخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع (إن وجد ذلك) ثم تحال الشكاية لمفتش أو مراقب الضرائب المباشرة كما تنص عليه المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية¹: "يتم النظر في الشكاوي من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب". يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، و في حالة إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر (15) يوما، يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته، و ذلك من اجل القيام بالتحقيق فيها، و إذا رأى مفتش الضرائب² بأن الشكاية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه، يمكنه إطلاع المدير عليه و هذا الأخير يطلب من المكلف بدفع الضريبة أن يصلح هذا العيب الشكلي الوارد بشكايته و يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بأن هذه الشكاية يشوبها عيب شكلي، مثل تقديم شكاية بعد فوات المدة المحددة قانونا.

2/3 الفصل في الشكوى:

حسب أحكام المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية³ "يبث المدير الولائي للضرائب في أجل ستة (06) أشهر التابع لاختصاصه و رئيس مركز الضرائب، و كذا المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في أجل ستة (04) أشهر، اعتبارا من تاريخ تقديمها. كما يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية".

و يقلص هذا الاجل إلى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. غير أنهم يبتون فورا في الشكاوى الغير الجدير بالقبول نهائيا، و خاصة تلك المقدمة بعد انقضاء الأجل. و في هذه الحالة يتم النطق بالرفض.

مع مراعاة أحكام المادة 77 من قانون الاجراءات الجبائية⁴ يبت رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوازي للضرائب، باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات التابعة لمجال اختصاصهما.

تمارس سلطة البت من قبل رئيس مركز الضرائب للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض المتعلقة بقضايا ذات مبلغ اجمالي لا يتجاوز خمسون مليون دينار (50.000.000 دج).

¹وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

²فريحة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

⁴وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

و تمارس صلاحية البت الخاصة برئيس المركز الجوّاري للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه عشرون مليون دينار (20.000.000 دج).

الفرع الثاني: الإجراءات الادارية المتعلقة بمنازعات التحصيل

1/ إجراءات المتابعة:

بعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي تأتي مرحلة تحصيل الضريبة بنقل قيمتها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة وهناك طريقتين للتحصيل، التحصيل الودي و يكون من إرادة المكلف الذي يقوم بتسديد ما عليه من ضرائب إلى خزينة الدولة ، وإما التحصيل الجبري الذي تلجأ فيه الإدارة باتباع الطرق القانونية التي تكفل لها الحصول على الدين الضريبي من ذمة المكلف بها¹. و من هذا تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهي و الحجز و البيع. غير أنّ الغلق المؤقت

و الحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة².

1/1 الغلق المؤقت للمحلات: بموجب المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع. ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.

و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد ، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي بالفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

2/1 الحجز على الممتلكات: بموجب المادة 147 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص " في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

¹ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج بويرة، الجزائر، 2014-2015، ص 88.

² وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 83.

2/ طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب سواء في تقديرها للضريبة، أو إجراءات التسديد و مهما كان موضوع المنازعة¹ فهذا لا يوقف التسديد للمبالغ المستحقة من الضريبة لكن بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على ما يلي: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 72 ، 73 و 75، أدناه، في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه ، أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب ، لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه.

و يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المحددة في المادة 79 من

قانون الإجراءات الجبائية".

الفرع الثالث: الطعن أمام لجان الادارية

1/ اللجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة:

يحق للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي².

في تشكيل اللجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة، في سيرها و تنظيمها و عملها

1/1 تشكيلة اللجنة الدائرة للطعن: تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة و تتشكل من³:

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه، لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه؛

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، رئيساً؛

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً، أو حسب الحالة، رئيس مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب؛

- عضوين (02) كاملي العضوية و عضوين (02) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

و في حالة غيابها يختار رئيس المجلس الشعبي البلدي هؤلاء الاعضاء من بين المكلفين بالضريبة على مستوى البلدية و تكون لديهم معارف كافية فيما يخص تنفيذ الأشغال المعهودة للجنة. و يتم تعينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتحديد العام للمجالس الشعبية البلدية. يجب أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية و أن يكون سنهم خمسة و عشرون (25) سنة على الأقل، و أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية⁴.

¹ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 27.

² طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 64.

2/1 مهام اللجنة الدائرة للطعن:

تبدي اللجنة رأيها بشأن الطلبات الرامية إلى الحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء أو حساب الضريبة و إما الاستفادة من تدبير تشريعي¹.

يجب أن تكون الطلبات محل الدراسة من قبل اللجنة جدول أسعار الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي تقل عن مبلغ 2.000.000 دج أو تساويه و التي أصدرت الادارة بخصوصها قرار بالرفض الجزئي أو الكلي مسبقا².

3/1 في تنظيم اللجنة وسير عملها:

تجتمع اللجنة بطلب من رئيسها مرة كل ثلاثة (03) اشهر على الاقل و يمكن للجنة أن تدعوا المكلفين أو موكلهم سماع أقوالهم و ذلك قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع و يجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الاعضاء الحاضرين و في حال تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

و تكون هذه الآراء معللة و أن تبين مبالغ التخفيضات، و تبلغ هذه الآراء للمكلفين بالضريبة المعنيين عن طريق مدير الولاية للضرائب المختص في غضون ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة³.

2/ اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة:

1/2 تشكيلة اللجنة الولائية للطعن: تتكون لجنة الطعن الولائية من⁴:

- المدير الولائي للضرائب، رئيسا؛
- المدير الفرعي للمنازعات، عضوا؛
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضوا؛
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية، عضوا؛
- رئيس مفتشية الضرائب و قابض الضرائب، يعينهما المدير الولائي للضرائب؛
- و يعين كاتب اللجنة من طرف رئيس مكتب المنازعات الادارية و القضائية.

2/2 مهام اللجنة الولائية للطعن: تبدي اللجنة رأيها حول⁵:

¹ فريحة حسين، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ طاهري حسين، مرجع نفسه، ص 13، 14.

⁴ العمري زينب، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁵ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، ط 2008، ص 68.

- الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تفوق 50.000.000 دج و تقل أو تساوي 20.000.000 دج؛

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعة لاختصاص مراكز الضرائب.

3/2 تنظيم وعمل اللجنة الولائية للطعن:

يجب أن تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو استلام رأي اللجنة البلدية للطعن، و تعقد اللجنة اجتماعها بدعوى من رئيسها و لا يصح اجتماعها إلا إذا توفر النصاب القانوني المحدد بسبعة أعضاء، يمكن للجنة باستدعاء المكلفين لسماع أقوالهم أو من ينوب عنهم قانونا و تشعرهم للحضور أمامها قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع¹.

يجب الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين و في حال تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

3/ اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة:

1/3 تشكيلة اللجنة المركزية للطعن: تتشكل اللجنة المركزية للطعن من²:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، 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 للفلاحة؛

- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى؛

- المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفتها مقررا.

2/3 مهام اللجنة المركزية للطعن: تبدي اللجنة رأيها في³:

- تسعيرات الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة لها التي تزيد عن 100.000.00 دج و التي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي؛

¹ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، وثيقة جبائية، بدون رقم، 2016، ص 06.07.

³ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 16.

- الطعون التي كانت محل الرفض من قبل لجنة الطعن التابعة للولاية.

تقدم هذه الطلبات على اللجنة خلال شهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو استلام رأي اللجنة التابعة للولاية.

3/3 تنظيم وسير اللجنة المركزية للطعن:

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل¹، و يبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشر (10) أيام من تاريخ اجتماعها ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثلهم لسماع اقوالهم، و لهذا الغرض، يجب عليها تبليغهم

الاستدعاء قبل عشرون (20) يوما من تاريخ الاجتماع².

و يمكن للجنة كذلك لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، و في حال تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا. تبليغ الآراء التي يرضيها الرئيس بواسطة الكاتب، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في اجل عشرون (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام اشغال اللجنة.

المطلب الثاني: التسوية القضائية للمنازعات الضريبية

لقد حاولت التشريعات الضريبية حل المنازعات التي تقوم بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، عن طريق تقديم هذا الأخير تظلم إلى مصدر القرار أو إلى رئيسه أو إلى لجنة إدارية خاصة. و يترتب على ذلك أن طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من إجراءات هو أنجح الضمانات للمكلفين بالضريبة، فهو يحقق الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، و من تم يضمن حقوق الأفراد ضد ما يشوب قرارات تصفية الضريبة

و تحصيلها من تعسف أو خطأ، و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى الإجراءات القضائية لتسوية النزاعات الضريبية.

الفرع الأول: التقاضي أمام المحكمة الإدارية

تنصب الدعوى الضريبية إلى إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو رد المصاريف التي تكبدها المكلف في سبيل ربط الضريبة، فكيف تسير الدعوى الضريبية؟ و كيف يتم الفصل فيها؟

¹ بلمقراني شهرزاد، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص37.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص71.

1/ سير الدعوى الضريبية

1/1 رفع الدعوى: أوجب قانون الاجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة تقديم شكوى (تظلم)، إلى مدير الضرائب بالولاية وذلك قبل اللجوء إلى القضاء¹، حرصاً منه إلى تقليل عدد القضايا المرفوعة أمام الجهات القضائية بإنهاء المنازعات و منح الإدارة الفرصة لمراجعة مواقفها عسى أن تعيد النظر في قراراتها قبل اللجوء إلى القضاء². كما يمكن لمدير الضرائب الولائية اللجوء إلى المحكمة الإدارية ليس حكراً على المكلف بالضريبة. بل يجوز لإدارة الضرائب أيضاً أن تلجأ إليها و ذلك في الحالتين³:

الحالة الأولى: عرض مدير الضرائب بالولاية شكوى المكلف بالضريبة تلقائياً على المحكمة الإدارية؛

الحالة الثانية: طعن مدير الضرائب بالولاية في رأي اللجنة الولائية للطعن أو رأي اللجنة المركزية للطعن، و ذلك بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، و هذا يكون في الحالة التي يكون فيها رأي اللجنة مخالفاً لنص قانوني صريح.

- ميعاد رفع الدعوى: يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر، ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة، بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواءً أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الأجل المنصوص عليها في المواد 2-76 و 3-76

و 77 من هذا القانون⁴.

و إذا تعلق الشكوى بمبلغ مالي 150.000.000 دج فإنه يتعين على مدير الضرائب للولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية

(المديرية العامة للضرائب) و الأجل في هذه الحالة يمدد إلى شهرين⁵.

يمكن للمشتك أن لم يتحصل على إشعار من المدير الضرائب بالولاية في الأجل المنصوص عليها في المادتين 2-76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الأشهر الأربعة الموالية للأجل المذكور أعلاه.

2/1 عريضة الدعوى: تفتح الدعوى أمام المحكمة الإدارية (غرفة الإدارة بالمجلس القضائي) بعريضة تودع

و تسجل لدى كتابة الضبط تلك المحكمة، سواء من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب (مدير الضرائب بالولاية)⁶.

¹ وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 45.

² طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ أحمد فنيدس، مرجع سبق ذكره، ص 137.

⁴ وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁵ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 22.

⁶ أحمد فنيدس، مرجع سبق ذكره، ص 138.

يجب توقيع العريضة من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل¹. كما يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضاً صريحاً للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه². كما لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية³.

و استثناءً عن عدم التوقيع على الشكوى الأولية، يمكن أن تغطى العيوب الشكلية، المنصوص عليها في المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية، في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، و ذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية⁴.

2/ الفصل في الدعوى

1/ إجراءات التحقيق في العريضة: بعد تقديم العريضة و تسجيلها في كتابة الضبط المحكمة الإدارية، يتم التحقيق فيها وفق إجراءات التحقيق العامة و الخاصة

1/1 إجراءات التحقيق العامة: هي إجراءات كتابية يشرف على سيرها قاض و هو مستشار، و تنص هذه الإجراءات حول⁵:

- تبليغ العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بشأن يودع مذكرة جواب مرفقة بعدد من النسخ و في المواعيد التي يحددها القاضي؛

- استبعاد و عدم الأخذ بالمذكرات المقدمة بعد مضي ميعاد إيداعها؛

- إعداد الملف و الامر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية؛

- يودع تقريره المكتوب و يحيل الملف على النيابة العامة التي تودع تقريرها و جوبا خلال شهر،

- يحدد المقرر بالموافقة مع الرئيس تاريخ الجلسة سواء قدمت النيابة العامة طلباتها أم لم تقدمها في الوقت المحدد؛

- يأمر كاتب الضبط بإخطار النيابة و الخصوم بتاريخها قبل ثمانية أيام على الأقل قبل انعقادها.

2/1 الإجراءات الخاصة للتحقيق: إجراءات التحقيق الخاصة في مجال منازعات الضرائب المباشرة تقتصر على ثلاثة إجراءات خاصة، و المتمثلة في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق و الخبرة⁶.

¹ المادة 83-1 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² المادة 83-2 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ المادة 83-3 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 58.

⁴ المادة 83-4 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع نفسه، ص 58.

⁵ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص 26، 25.

⁶ المادة 85-1 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

1/2/1 التحقيق الإضافي: يكون التحقيق الإضافي إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل صدور الحكم. وإذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يتم إعلام المكلف بالضريبة بذلك ويجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقاً لأحكام الفقرة 2 من المادة 84 من قانون الاجراءات الجبائية¹.

2/2/1 مراجعة التحقيق: في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، و ذلك بحضور المدعي أو وكيله

و في الحالات المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الاجراءات الجبائية، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي

أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة .

يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضراً، و يضمه ملاحظات المشتكي، و كذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يبدي رأيه. و يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته².

3/2/1 الخبرة: يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، و ذلك إمّا تلقائياً و إمّا بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية. و يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء. تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية. غير أنها تسند إلى ثلاثة (03) خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك. و في هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، و لا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق. لكل طرف أن يطلب ردّ خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الآخر. و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة³.

يجب أن يكون طلب رد الخبير مسبباً، يوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل 08 أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يتسلم فيه الطرف المعني بتبليغ اسم الخبير الذي يسعى إلى رده، و على الأكثر قبل بداية إجراء الخبرة، و يبث في الطلب بتأجيل⁴ بعد رفع الدعوى من طرف الخصم. في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها يعين خبيراً آخر بدلاً منه⁵. يقوم بأعمال الخبرة، خبير تعيينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم و ساعة بدء العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي ، و إذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، و ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات⁶، كما جاء في الفقرة 7 من المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك المشتكي و/أو ممثله، و إذا اقتضى الأمر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

يقوم عون الإداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. و يقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك و إمّا تقارير منفردة.

¹ المادة 85-2 من قانون اجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² المادة 85-3 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 60.

³ المادة 86 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 60.

⁴ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 162.

⁵ المادة 86-5 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

⁶ المادة 86-6 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

كما نصت الفقرة 8 من نفس المادة، يودع المحضر و تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانونا، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة. و جاء في فقرة 9 من نفس المادة، يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم و مصاريفهم و أتعابهم. و تتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، طبقا للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. لا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر. و يجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (03) أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبليغهم بقرار رئيس المحكمة الإدارية أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرفة استشارية. كما نصت المادة 10 من نفس المادة أيضا، إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه.

2/ في القرارات المتخذة في الغرفة الإدارية:

1/2 صدور القرار: يصدر القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأى المجلس أن في العلنية خطرا على النظام العام، فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد، يتم الاستماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب و ملاحظات الأطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، و أخيرا طلبات النيابة العامة، ثم تحال الدعوى حينئذ للمداولة قصد دراسة القضية، و إعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن بيانات إلزامية و أن يبلغ بعدها للأطراف¹.

2/2 محتوى أو شكل القرار: يجب أن يتضمن القرار البيانات التالية²:

- الجهة القضائية التي أصدرته؛

- أسماء و القاب و صفات القضاة الذين تداولوا في القضية؛

- الإشارة إلى تلاوة التقرير؛

- تاريخ النطق بالقرار؛

- اسم و لقب ممثل النيابة عند الاقتضاء...إلخ.

كما يجب أن يتضمن غلق التحقيق أو فتحه مرة ثانية إذا تم ذلك، مع ذكر اسم قاضي المحكمة الإدارية

و مقرها، بيان حضور أو تغير الخصوم مع بيان أعضاء المحكمة الإدارية الذين اشتركوا في القرار و بيان قيمة التخفيض إذا وجدت أو الرفض الكلي للدعوى.

¹ كويسى لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص22.

² رئاسة الجمهورية، الامانة العامة للحكومة، المادة 553، قانون الاجراءات المدنية و الإدارية، ط2008، ص66.

3/2 في تبليغ القرار وأثاره: تبليغ القرارات المتخذة من طرف الغرفة الإدارية إلى أطراف الدعوى بواسطة كاتب الضبط أو المحضر و يجب أن ينفذ القرار سواء من المكلف أو إدارة الضرائب¹.

إن الآثار المترتبة عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة هي تنفيذه، مالم يطعن فيه خلال الأجل القانونية.

فإذا كان ضد إدارة الضرائب، فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيذ القرار القضائي، وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها.

وإذا كان لمصلحة إدارة الضرائب، فعلى المكلف بتنفيذ قرار القضاء، وتكون الإجراءات التي قامت بها إدارة الضرائب قصد تحصيل ديون الخزينة صحيحة وتستمر في مباشرتها.

و بإمكان المكلف بالضريبة أن يستأنف هذا القرار أمام مجلس الدولة إذا لم يرضه، كما يجوز لإدارة الضرائب أيضا أن تستأنف قرار المحكمة الإدارية².

وما تجدر الإشارة إليه هو أن الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من طرف المحكمة الإدارية.

الفرع الثاني: الاستئناف أمام مجلس الدولة

لا يوجد في مجال الضرائب المباشرة سوى جهة قضائية واحدة لاستئناف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية وهي مجلس الدولة نصت عليها المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية بقولها: "يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف...".

1/ إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

1/ إيداع عريضة الاستئناف: يمارس المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب حقهما في تقديم عريضة امام مجلس الدولة كدرجة ثانية في هرم القضاء الإداري من اجل استئناف حكم المحكمة الإدارية، مبينين عدم رضاهما بما قضى به، و طالبين إعادة النظر بإجراءاته الشكلية و الموضوعية و القانونية، وفقا لأحكام المادتين 90 و 91 من قانون الاجراءات الجبائية.

و حق الاستئناف تم تكريسه في المادة 335 من قانون الاجراءات المدنية و الإدارية لجميع الأشخاص الذين كانوا خصوما على مستوى الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم³.

2/ ميعاد رفع الاستئناف: يرفع الطعن في خلال شهر واحد من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه بالاستئناف

و يحسب ميعاد الاستئناف كاملا، فإذا صادف آخر يوم عطلة أسبوعية أو رسمية أمتد إلى أول يوم يليه.

¹ طاهري حسين، مرجع سبق ذكره، ص32.

² وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص63.

³ فضيل كوسي، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، بدون ط، دار هوما للطباعة و النشر، الجزائر، 2011، ص170.

ولا يمكن مد الميعاد حسب ما هو منصوص عليه في قانون الاجراءات المدنية في المادة 104، لأنه في مجال المنازعات الضريبية تطبق المقتضيات الواردة في قانون الاجراءات الجبائية.

فالمادة 75 فقرة 04 تنص على أنه: "... يجب على كل مشتك مقيم بالخارج ان يتخذ موطن له في الجزائر."

كما تنص المادة 99 فقرة 02 على أنه: "... إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني ، مع مراعاة جميع الإجراءات الأخرى."

يستفاد من هاذين النصين وجوب اختيار موطن في الجزائر ووجوب التبليغ في الموطن المختار، و بالتالي فلا مجال لتطبيق محتوى المادة 104 من قانون الاجراءات المدنية في مجال منازعات الضرائب، و منه لا يمدد أجل الاستئناف.¹

و يسري ميعاد الشهر بالنسبة لإدارة الضرائب اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ لمدير الضرائب بالولاية² لأنه يجوز لمدير الضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة³.

3/ شروط قبول الاستئناف أمام مجلس الدولة:

1/3 شروط متعلقة بالمستأنف: يشترط في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية المطعون فيها بالاستئناف أمام مجلس الدولة ما يلي⁴:

- أن يكون الحكم المستأنف ابتدائيا بمعنى أنه حكم صادر من محكمة الدرجة الأولى و قابل للطعن فيه؛
- أن يكون الحكم المستأنف قضائيا، بمعنى أن مجلس الدولة يختص بالفصل استئناف الاحكام الابتدائية الصادرة عن المحاكم الإدارية المرفوعة إليه، فإنه مما و لا شك فيه أن هذه الاحكام هي أحكام قضائية؛
- أن يكون الحكم القضائي الابتدائي المستأنف صادر عن المحكمة الابتدائية، بمعنى أن مجلس الدولة يفصل في القرارات الصادرة من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

2/3 شروط متعلقة بالاستئناف: لكي يقبل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، لابد ان تتوفر الشروط التالي⁵:

- أن تكون عريضة الطعن موقعة من طرف محامي مقبول لدى مجلس الشعب؛
- أن تتضمن العريضة بيانات معينة، التي نص عليها المشرع بمقتضى المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية

و المتمثلة في:

¹ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 173.

² المادة 91-2 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

³ المادة 91-1 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع نفسه، ص 63.

⁴ سهيلة حيدر، طرق الطعن في المادة الإدارية، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 30، 31.

⁵ أحمد فنيديس، مرجع سبق ذكره، ص 179-184.

- أن تتضمن عريضة الاستئناف أسماء و ألقاب و مهن و صفات و محل إقامة أطراف الخصومة، كما يجب أن تتضمن ملخصاً للوقائع و الوسائل التي يبني عليها الطعن؛

- أن ترفق العريضة بصورة رسمية من القرار المطعون فيه، و بنسخ منها بعدد الخصوم في عريضة الاستئناف؛

- أن تحتوي العريضة على موجز للوقائع و على الأوجه التي يبني عليها الطعن.

- أن تحرر عريضة الطعن على ورق مدموغ، يجب لزوما ان تكون عريضة الاستئناف مدموغة بطابع الدمغة و إلا فإن العريضة تعتبر غير مقبولة.

إن الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في قرارات المحكمة الإدارية، يسمح له بالفصل فيه من جديد و يعيد مجلس الدولة الحكم في القضية التي سبق أن حسمتها المحكمة الإدارية و ذلك بالتقيد بالطلبات الواردة في طلب الاستئناف، و فحص المسائل التي سبق عرضها على المحكمة الإدارية دون أن يتطرق إلى فحص مسائل جديدة.

ولا يحق لمجلس الدولة قبول طلبات جديدة لأنه لا يملك الفصل في طلبات جديدة لأن الاستئناف لا يطرح على محكمة الدرجة الثانية إلا ما رفع عنه الاستئناف من قضاة محكمة الدرجة الأولى.

و يشرف على التحقيق المستشار المقرر كما هو معمول به أمام المحكمة الإدارية، فإذا تبين لمجلس الدولة أن التحقيق الذي أجرته المحكمة الإدارية غير كاف، يجوز له أن يأمر بإجراءات التحقيقات اللازمة.

و عندما تكون القضية مهياً للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم، تاريخ اختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل للطعن، و يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمّنة مع إشعار بالاستلام أو بأي وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر يوماً قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر، و يتم النطق بالقرار في جلسة علنية، بحضور جميع القضاة الذين اشتركوا في المداولة. و يكون قرار مجلس الدولة نهائياً و حائزاً لحجية الشيء المقضي فيه، ينهي المنازعة الضريبية.

خلاصة

لقد توصلنا من خلال هذا الفصل بصفة عامة إلى الإحاطة بموضوع المنازعات الضريبية في الجزائر و الذي يوضح لنا العناصر الأساسية التي تبين حقيقة الضريبة بداية بأخذ نظرة عامة حول الضريبة و ذلك بالإشارة إلى مفهومها، خصائصها و أنواعها و انتهاءً بالمنازعات التي تحدث جراء هذه الضرائب، و ذلك بالتعرض إلى تعريفها، أنواعها و كذا أسباب قيامها. و قد أحطنا كذلك في هذا الفصل بالإجراءات الإدارية و كذا القضائية لتسوية هذا النزاع

فمن خلال ما تناولناه في هذا الفصل نستخلص أن الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لفك النزاع القائم وديا، أي أن المكلف بالضريبة إذا لم يرضه القرار الصادر من الإدارة الضريبية أن يرفع نزاعه أمام الجهة الإدارية التي أصدرته، و ذلك من خلال تقديم شكواه وفقا للشروط المحددة قانونا. و في حال أن المكلف لم يرضه أيضا القرار الصادر من الإدارة الضريبية أو من لجان الطعن بخصوص شكواه المتعلقة بالوعاء أو التحصيل عليه أن يرفع نزاعه أمام الجهات القضائية الإدارية و ذلك بالتقيد بالإجراءات المرتبطة برفع الدعوى و ذلك وفقا للشروط القانونية لرفع الدعوى القضائية أمام الجهات المختصة، و في حالة ما إذا كان الحكم الصادر من طرف المحكمة الإدارية في القضية موضوع النزاع لم ترض أحد الأطراف يجوز للطرف المتضرر من الحكم استئنافه أمام مجلس الدولة

و لكن مع وجوب احترام آجال الاستئناف و شروط الإجراءات استئناف الدعوى أمام مجلس الدولة.

الفصل الثاني

دراسة المنازعات الجبائية في

المركز الجوي للضرائب

تمهيد

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه في هذا الفصل بعدما تطرقنا إلى الدراسة النظرية كمدخل تمهيدي للمنازعات الضريبية هذا من جهة و من جهة أخرى تعرفنا على الإجراءات الإدارية و القضائية لتسوية المنازعات الضريبية، و عيله سوف نقوم بإسقاط ما تمت دراسته على الواقع التطبيقي، حيث قمنا أولاً بتقديم الإدارة الجبائية من إدارة عامة و جهوية و كذا الولائية للضرائب، ثم تطرقنا بعدها إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و هذا كان في المبحث الأول و اتجهنا ثانياً إلى مصلحة المنازعات الضريبية و كذا الإجراءات الواجب اتخاذها لتسوية المنازعات الضريبية في المركز الجوّاري للضرائب و هذا كان في المبحث الثاني.

و عليه ينقسم هذا الفصل كما يلي:

- تقديم المركز الجوّاري للضرائب لعين تادلس؛

- مجال صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب في تسوية المنازعات الضريبية.

المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب CPI لعين تادلِس

يتمثل اختصاص الإدارة المركزية للضرائب في تنفيذ القوانين و المساهمة في التعديلات و التشريعات لكي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان و الكمال، حيث نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المنح بين الوسائل الإدارية، القانونية، الفنية و المالية التي تقوم بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي أنشئت من أجله و بين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأس مال الإدارة الجبائية. و عليه سنتناول في هذا المبحث بدايةً بالهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر، لننتهي فيه بالتقديم عام للمركز الجوّاري للضرائب.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

الواقع أن الإدارة الجبائية، كبقية المرافق العمومية، تشتغل وفق قوانين و مراسيم و دوريات، و تخضع للمراقبة، سواءً الداخلية أو الخارجية و تعمل تحت رقابة القضاء الإداري الذي يراقب عملها، مما يجعل الادارة الجبائية أكثر حرصا على التطبيق السليم للقانون.

الفرع الأول: المديرية العامة للضرائب DGI

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني، التي تعتمد عليها الدولة لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات.

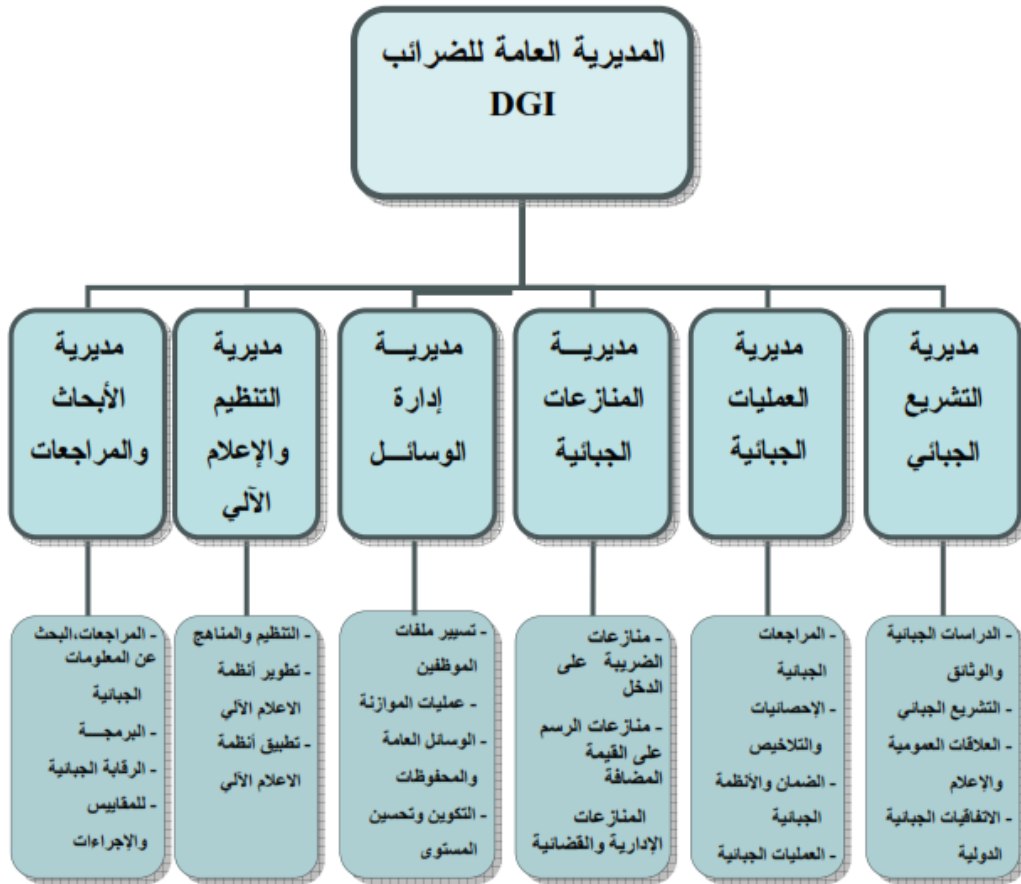
و بهذه الصفة تتولى المديرية العامة للضرائب عدة مهام تنحصر أهمها فيما يلي¹:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب و تصفيتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية؛
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تاريخ الاطلاع: 2017/03/15.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل و المتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على 6 مديريات مركزية و بكل واحدة 4 مديريات فرعية، الموضحة كما يلي:

شكل رقم(01): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص99.

الفرع الثاني: المديرية الجهوية للضرائب DRI

تمثل المديرية الجهوية للضرائب همزة وصل بين المديريات الولائية للضرائب و بين المديرية العامة، فالمديريات الجهوية للضرائب تضمن تمثيل المديرية العامة على المستوى الجهوي. فهي تسهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي مع توجيهها و تنسيقها و تقويمها و مراقبتها، بالإضافة إلى عدة مهام نذكر أهمها:

- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية:

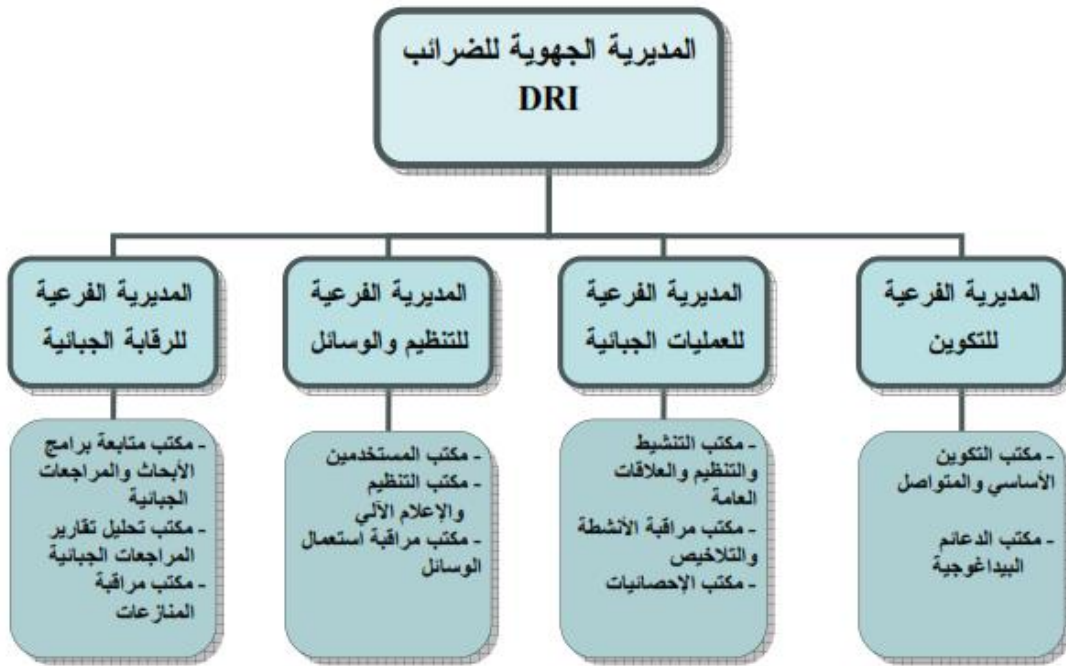
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي؛

- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛

و تنظم المديرية الجهوية البالغ عددها تسع (09) مديريات والتي سيحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، تتواجد هذه المديريات في كل من: شلف، بشار، بليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة، وهران

و تنظم المديرية الجهوية في أربعة (04) مديريات فرعية

شكل رقم(02): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06 327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، ص 08.

الفرع الثالث: المديرية الولائية للضرائب DWI

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب و المراكز الجوّارية للضرائب، و بهذه الصفة تسهر على إحترام التنظيم و التشريع الجبائي، و متابعة و مراقبة نشاط المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها. و من بين المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب نذكر منها:

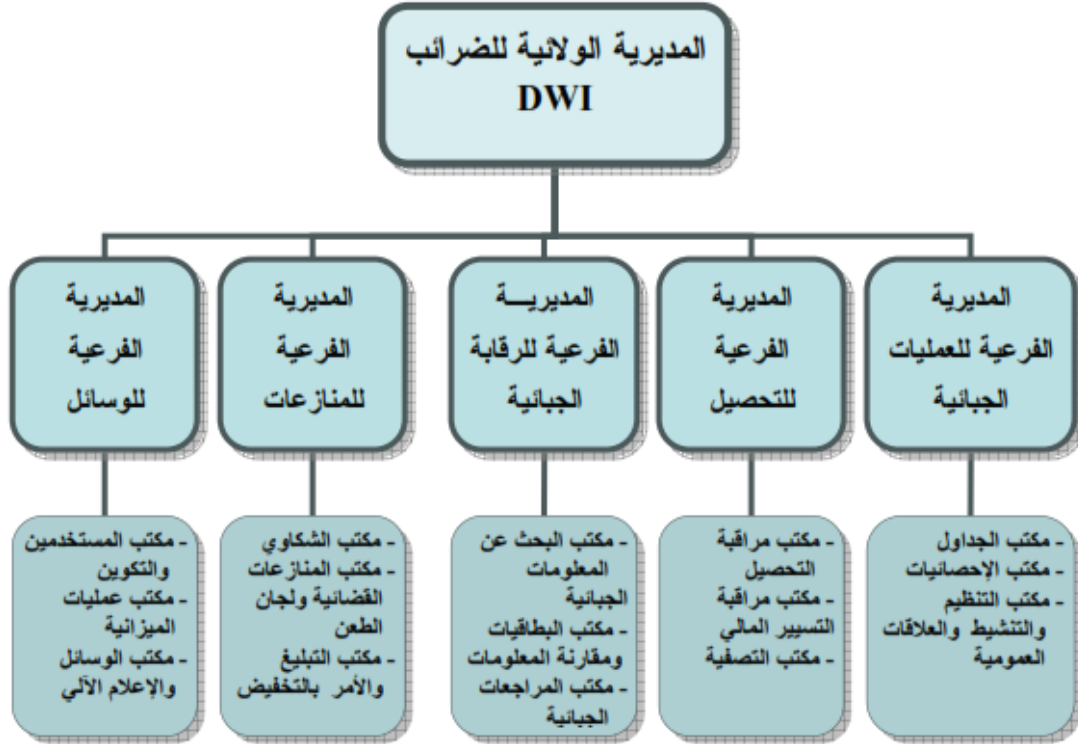
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛

- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛

- دراسة العرائض و تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- و تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمسة (05) مديريات فرعية و كل مديرية تتفرع إلى مجموعة من المكاتب

شكل رقم(03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06 327 المؤرخ في 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثاني: المركز الجوّاري للضرائب CPI

الفرع الأول: التقديم العام للمركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلّس

تأسس المركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلّس سنة 2012، و من بين الدوائر التابعة لدائرة عين تادلّس نجد، بلدية الصور، واد الخير، بلعطار. و الذي كان يسمى في الأول المفتشية الجبائية و وفقا للإصلاحات التي خضعت لها النظم الجبائية و التي تهدف منها إلى إصلاح جذري للإدارة الضريبية و التي تمخضت حوصلتها (عصرنة النظم الجبائية)، في ظهور مراكز جوارية على مستوى دوائر لتقريب المواطن من الإدارة الضريبية و مراكز الضرائب، و تقوم هذه المراكز بالاهتمام بالمؤسسات و الخاضعين لها هم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم 30.000.000 دج، يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية و المتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي؛

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية؛

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

الأشخاص الخاضعين للمركز الجوّاري للضرائب: يتبع لمجال اختصاص المركز الجوّاري للضرائب¹:

1 الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة (الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري أو حرفي أو مهنة غير تجارية و التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري 30.000.000 دج).

كما يخضع للضريبة الجزائرية الوحيدة المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلين للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"

أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"؛

2 الأشخاص الطبيعيون الذين يؤجرون:

- عقارات مبنية أو جزء عقارات مبنية لاستعمال سكني؛

- أملاك غير مبنية مهما تكن طبيعتها.

3 الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل فلاحية؛

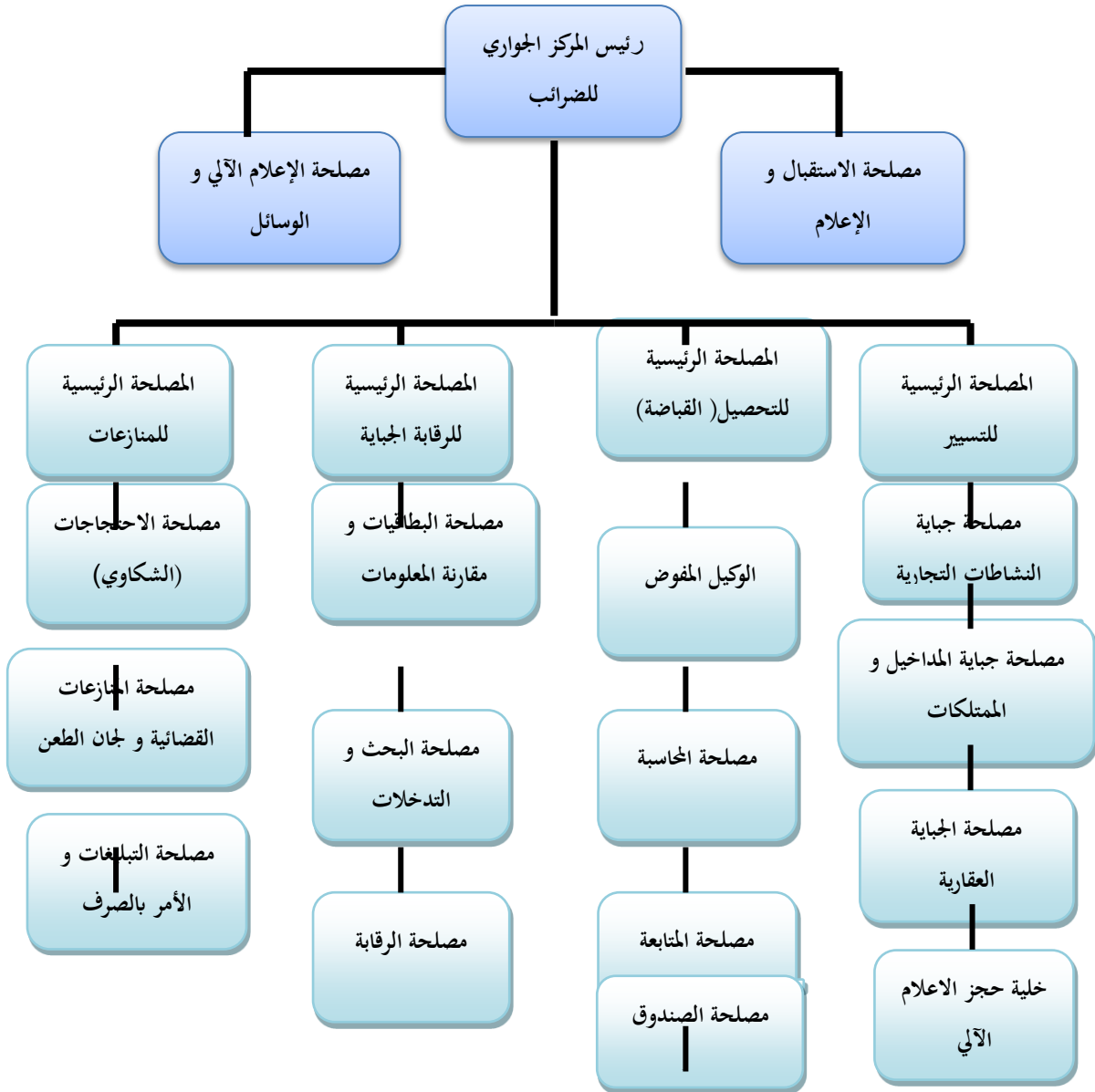
4 الأشخاص الطبيعيون الساكنون في الجزائر، الذين في حوزتهم أملاك في الجزائر و أيضا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم إقامة في الجزائر و لكن لهم أملاكا فيها؛

5 الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المالكين لعقارات مبنية أو غير مبنية.

¹ CPI_Champ_de competence_2016_ar, p01.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب

شكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة، اعتمادا على تصريح بن قوة عمر، رئيس مفتش مركزي للضرائب

الفرع الثالث: مهام هيكل المركز الجوّاري للضرائب

يسير المركز الجوّاري للضرائب من طرف رئيس المركز، و هو يتشكل من¹:

1/ ثلاث (03) مصالح رئيسية:

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات؛

- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث؛

- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

2/ القباضة.

3/ مصلحتين (02):

- مصلحة الاستقبال و الاعلام؛

- مصلحة الاعلام الآلي و الوسائل.

1/ المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف بما يأتي:

- إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب و كذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛

- المصادقة على جداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

تعمل على تسيير:

1/1 مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية؛

2/1 مصلحة الجباية الزراعية؛

3/1 مصلحة جباية المداخيل والممتلكات؛

4/1 مصلحة الجباية العقارية.

¹ المادة 102 من القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، ص22.

2/ المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: و تكلف لا سيما بضمان ما يأتي:

- تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقديم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

1/2 مصلحة البطاقيات والمقارنات؛

2/2 مصلحة البحث والتدخلات؛

3/2 مصلحة المراقبة.

3/ المصلحة الرئيسية للمنازعات: و تكلف لا سيما بما يأتي:

- دراسة كل الطعون النزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب؛

- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر؛

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

1/3 مصلحة الاحتجاجات؛

2/3 مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛

3/3 مصلحة التبليغ والأمر بالصرف.

4/ القباضة: و تكلف لا سيما بما يأتي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

- تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .

تعمل على تسيير:

1/4 مصلحة الصندوق؛

2/4 مصلحة المحاسبة؛

3/4 مصلحة المتابعات.

5/ مصلحة الاستقبال والاعلام؛ و تكلف لا سيما بما يأتي:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم؛

- نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب .

6/ مصلحة الاعلام والوسائل؛ و تكلف لا سيما بما يأتي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها؛

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

- الاشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات.

المبحث الثاني: مجال صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب في تسوية المنازعات الضريبية

يختص رئيس المركز الجوّاري للضرائب، بالفصل في الشكاوى المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة لمجال اختصاصه

و تمارس صلاحية البتّ الخاصة به للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه مليون دينار 500.000 دج. و اختصاص رئيس المركز الجوّاري للضرائب في مجال الشكاوي تمارس باسم المدير الولائي للضرائب

و منها نستنتج أن صلاحية المركز الجوّاري للضرائب ماهي إلا عبارة عن عمل إداري و هو التقليل من عبئ الوظائف المنوطة بالمدير الولائي للضرائب.

المطلب الأول: المصلحة الرئيسية للمنازعات الضريبية

الفرع الأول: تعريف المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتتكلف المصلحة الرئيسية للمنازعات في المركز الجوّاري للضرائب بمعالجة الطعون وطلبات استرجاع الدفع المسبق للرسوم على القيمة المضافة ودراسة التظلمات وكل النزاعات الجبائية حيث تضم تحت سلطتها ثلاث (03) مصالح هي:

- مصلحة الاحتجاجات؛

- مصلحة لجان الطعن و المنازعات القضائية؛

- مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف.

أما المهام الموكلة لهذه المصلحة متمثلة في:

- دراسة الشكاوي و معالجتها؛

- متابعة النزاعات الإدارية و القضائية؛

- دراسة طلبات التخفيض الإداري.

الفرع الثاني: مهام مصالح المصلحة الرئيسية للمنازعات الضريبية

تنحصر مهام هذه المصلحة في ثلاث مصالح التي هي كالآتي:

1/ مصلحة الاحتجاجات (الشكاوي): و تكلف لا سيما، بما يأتي :

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم المتنازع عليها؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها؛

- استقبال الطلبات الرامية إلى الاعفاء من الزيادات أو تخفيضها و حتى عقوبات التأخير التي تطبقها قباضات

الضرائب لدراستها و البث فيها؛

- اقتراح كل التدابير اللازمة و التي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الجبائية.

2/ مصلحة المنازعات القضائية و لجان الطعن: و تكلف لا سيما، بما يأتي:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و لجان

الطعن الإعفائي؛

- متابعة الطعون و الشكاوي التي تقدم أمام الهيئات القضائية و ذلك بالانصال مع المصلحة المعنية في المديرية

الولائية للضرائب؛

- تلقي و دراسة الطلبات الرامية إلى تخفيض أو الغاء مختلف الضرائب و الرسوم و الزيادات و العقوبات التي

تفرضها مختلف المصالح الجبائية لعرضها على لجنة الطعن المختصة للبث فيها؛

- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات و الأحكام التي ليست في

صالح الإدارة الجبائية، و الصادرة عن المحاكم الإدارية المختصة.

3/ مصلحة التبليغ و الأمر بالصرف: في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوّاري للضرائب ، و تكلف لاسيما ، بما

يأتي:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية؛

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها؛

- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، و تبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

المطلب الثاني: الإجراءات المتخذة لتسوية المنازعات الجبائية في المركز الجوّاري للضرائب

تقدم الشكاوي إلى مصالح الضرائب حسب المبالغ المفروضة و اختصاص مصلحة الضرائب المحددة وفق قانون الاجراءات الجبائية، فيجب أن توجه الشكوى إلى الجهة التي قامت بتأسيس الوعاء و من تقوم بتحصيله في حدود الأجل القانونية مع تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه و كل ما يتعلق بها، و هذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المطلب الذي سيدور حول مدى صلاحية المركز الجوّاري للضرائب في تسوية المنازعات الضريبية على مستواه¹.

الفرع الاول: كتابة طلب خطي " شكوى"

الشكوى الضريبية هي إجراء إلزامي في المنازعة الجبائية يجب أن يتضمن الطلب موضوع المنازعة الجبائية أي ذكر الضريبة المعترض عليها. و عند تقديم الشكاية إلى رئيس المركز الجوّاري للضرائب يقوم هذا الأخير بتسليم وصل للمكلفين، و تسجل الشكاية في سجل خاص محدد لهذا الغرض و يكون الطلب إما لتخفيض الحقوق أو إلغائها و استنادا إلى ما هو منصوص عليه قانونا يتم قبول الطلب مراعاة للشكل والمضمون. فالشكل أن تكون مقبولة وعلى ورق عادي و كما قال بن قوة عمر رئيس مفتش مركزي أنه لا حرج أن تكون الشكوى على نصف ورقة المهم أنها موافقة للشروط. أما المضمون أن يحتوي الطلب أو الشكوى المادة محل المنازعة، إمضاء المكلف باليد، ميعاد رفع الشكوى الضريبة المتنازع عليها تكون في المكان الذي تمت فيه الشكوى (إقليم الشكوى الضريبية) وكذا الأسباب التي أدت إلى عدم قبول المكلف للضريبة و دفعها أو على إجراءات تحصيلها كما يتضمن الطلب تبرير الضرائب التي فرضت عليه ظلما و عدم دفعها و يجب أن ينازع المكلف بالضريبة عن الحقوق التي فرضته عليه ظلما فقط دون سواها.

فشكل الشكوى و محتواها يعتبران من شروط قبول الشكوى الضريبية التي لا بد على المكلف أن يستوفيهما في شكايته و في حال الاخلال بأحد هاذين الشرطين يؤدي إلى عدم قبول الشكوى.

الفرع الثاني: جلب الوثائق

بعد تقديم الشكوى و تسجيلها تحال إلى مفتش، يأمر بالتحقيق و جمع المعلومات الضرورية، كما بإمكانه أن يستدعي الشاكي² ليقدم له التوضيحات الضرورية قصد الوصول إلى حل فيقوم المكلف بجلب الوثائق التي تبرر ظلمه من طرف الإدارة الضريبية في أجل 30 يوما من تاريخ استلام الاستدعاء الموجه له من طرفها، و في حالة عدم امتثال المكلف بالضريبة لذلك بعد انتهاء الاجل تصبح شكواه غير مقبولة هنا يصدر رئيس المركز الجوّاري للضرائب قراره بالرفض. ويتم تحصيل هذه الضرائب في مصلحة التحصيل "القباضة" و تبعت نسخة من ورقة الدفع الخاصة بالمكلف الى مصلحة التسيير و تتمثل هذه الوثائق في سندات التحصيل التي تجعل من حق المكلف بالضريبة ان ينازع عن هذه الحقوق التي فرضت عليه ظلما و تتمثل سندات التحصيل التي بها يستطيع قابض الضرائب من تحصيل الضرائب من المكلف بالضريبة فيما يلي:

¹ اعتمادا على تصريح بن قوة عمر رئيس مفتش مركزي، و رئيس المركز الجوّاري للضرائب لبلدية عين تادلس.

² أنظر الملحق رقم 01.

- 1- تصريح رقم 50 (G50): هي وثيقة تطبق شهريا يلتزم بها المكلفون بالضريبة الجدد باكتتاب التصريح رقم 150¹ المتعلق برقم الأعمال المحقق على مستوى المفتشية التابعين لها، و تكون إما فصلية أو ثلاثية و يستخدم هذا السند في تحصيل TVA , IRG, TAP، و لدى المكلف بالضريبة مدة 20 يوم من كل شهر للدفع؛
- 2- سلسلة رقم 9 (C9): يتم التحصيل بهذا السند² من المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أي الضريبة على المؤسسات الفردية التي يقل رأسمالها عن 30.000.000 دج، المتمثلة في أربعة نسخ واحدة تبقى في ملف المكلف لدى إدارة الضرائب و واحدة لدى المكلف و نسختين لدى مصلحة التحصيل و من جراء الاصلاحات الجبائية أصبحت تحل محلها البطاقات 5 بطاقات (4 فصلية و 1 كلية).
- 3- الأحكام القضائية (K4): تكون صادرة من المحكمة بخصوص الغرامات إلى مديرية الضرائب بها يتم تحصيل قيمة الغرامة، فبعد صدورها من المحكمة ترسل إلى إدارة الضرائب و هذه الأخيرة ترسلها إلى مصلحة البريد ليتم بعثها إلى المكلف و بمجرد ختم هذا السند من قبل مصلحة البريد تبدأ مدة 8 أيام بعدها يأتي تاريخ الاستحقاق؛
- 4- عناوين التحصيل (Les titres de perceptions): يتم التحصيل بهذا السند في حال وجود زيادة في حق المكلف هنا قابض الضريبة له الحق في نزع هذه الزيادة مثلا شخص يعمل في الخزينة من المفروض أن يحصل على دخل 30000 دج و حصل على دخل 50000 دج إذا هناك فرق 20000 دج لا تخص المكلف فهنا باستطاعة قابض الضرائب اللجوء إلى حساب المكلف و سحب قيمة 20000 دج من حسابه.

الفرع الثالث: إعادة فحص ملف المكلف بالضريبة

بعد عملية جلب الوثائق التبريرية من طرف المكلف و إعادة فحص ملفه في مصلحة المنازعات، تقوم هذه الأخيرة بإرسال ملف المكلف إلى مصلحة الرقابة لإعادة فحصه و دراسته من جديد وإذا اتضح لها أن المكلف معه الحق في رفع الشكوى مثلا: عدم وصول البطاقات إلى مصلحة المراقبة التي تدل على دفعه للضريبة هنا يكون خطأ الإدارة. تقوم مصلحة المنازعات بالتعاون مع مصلحة الرقابة بإرسال قرار إلغاء الضريبة أو تخفيضها مع التصحيح إلى مصلحة التحصيل لإعادة رد الاعتبار للمكلف، يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف رئيس المركز الجوارى للضرائب أن يلجأ إلى لجان الطعن في أجل أقصاه أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ قرار الإدارة للمكلف بالضريبة بالرفض الكلي أو الجزئي، كما يجب ان ترسل الطعون من طرف المكلف بالضريبة الى رئيس اللجنة و يتم اللجوء إلى لجان الطعن على حسب المبلغ المتنازع عليه، فلجنة الطعن المركزية، يتم اللجوء إليها من طرف المكلفون بالضريبة الذين يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق و الغرامات المتنازع فيه سبعين مليون دينار

70 000 000 دج. أي المكلفون بالضريبة الخاضعين لاختصاص مديرية كبيرات المؤسسات، أما اللجنة الولائية للطعن يلجأ إليها المكلفون بالضريبة الخاضعين لاختصاص مراكز الضرائب و الذين لا يتجاوز المبلغ الإجمالي للحقوق

¹ أنظر الملحق رقم 02.

² أنظر الملحق رقم 03.

و الغرامات المتنازع فيه مليونين 2 000 000 دج و يقل أو يساوي سبعين مليون دينار 70 000 000 دج وأخيرا لجنة الطعن على مستوى الدائرة يلجأ إليها المكلفون بالضريبة الخاضعين لاختصاص المراكز الجوّارية للضريبة الذين المبلغ الإجمالي للحقوق و الغرامات المتنازع فيه يقل أو يساوي 2 000 000 دج كما أن الطعن أمام لجان الطعن لا يعلق الدفع و لكن يمكن للمشتكي أن يستفيد من تأجيل الدفع و هذا من خلال تسديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق و الغرامات المتنازع فيها للاستفادة من عدم زيادة الغرامات المفروضة عليه، يدفع هذه النسبة لإيقاف متابعة الإدارة له (دين يؤجل متابعة المكلف) و في حالة الصمت لجنة المعنية للطعن يعتبر قرار الرفض منتهيا و هنا يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى للمحكمة في غضون 4 أشهر من انقضاء اجل البث في الطعن و يجب أن تعلق أراء اللجان في اجل شهر 1 و الطعن لدى المحكمة الإدارية يفيد أن الشكوى الضريبية في مرحلتها الأخيرة من الإجراءات النزاعية المسماة بالقضائية و يجب إيداعها لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية المختصة إقليميا

و يمكن رفع الدعوى في المحكمة الإدارية في حالة إشعار بقرار رفض كلي أو جزئي بعد انقضاء الأجل المحددة للبث في الشكاوي النزاعية أو الطعون النزاعية إذا لم تتسلموا اشعار القرار الخاص بها.

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

يجب تقديم الطعن إلى كتابة الضبط لمجلس الدولة على شكل شكوى ممضية من محامي معتمد.

يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية.

خلاصة

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بالمركز الجوّاري للضرائب لدائرة عين تادلس اتضح لنا أن موضوع المنازعات الضريبية نظري أكثر ما هو تطبيقي، و تناولنا في بداية هذا الفصل تقديم للمركز الجوّاري للضرائب مع التطرق إلى نشأته و محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام كل مصلحة تنتهي إليه، فإضافة إلى الدور الذي تقوم به مراكز الضرائب و المراكز الجوّارية للضرائب في تخفيف العبء عن المدير الولائي للضرائب اتضح لنا أنها تقوم بدور أكثر فعالية ألا و هو المساهمة في زيادة الميزانية العامة للدولة و الحد من انتشار ظاهرتين التهرب و الغش الضريبي.

و بعدما تطرقنا إلى المركز الجوّاري للضرائب فتحنا المجال للكلام عن المصلحة الرئيسية للمنازعات و مجال صلاحيات المركز الجوّاري للضرائب في تسوية المنازعات الضريبية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

بعد الدراسة التي قمنا بها حول المنازعات الجبائية، وجدنا أن المشرع منح للمكلف عدة سبل و طرق لكي يدافع عن حقوقه عند انتهاكها تجاه إدارة الضرائب على مرحلتين بداية بالمرحلة الإدارية و ذلك برفع المكلف بالضريبة لتظلمه (شكواه) أمام إدارة الضرائب، و كذا إمكانية لجوئه إلى لجان الطعن الإدارية، و وصولاً إلى المرحلة القضائية بمرحلتها المحكمة الإدارية كدرجة أولى و مجلس الدولة كدرجة ثانية و قد سبق و أن تناولنا هذه المراحل لتسوية النزاع الضريبي عبر فصول الدراسة. و من خلالها تبين لنا أن:

الفرضية الأولى غير محققة (خاطئة)، " الشكوى تعتبر من الإجراءات الممكن الاستغناء عنها في المنازعة الضريبية "، لأن لإجراء الشكوى الضريبية أهمية بالغة في مجال المنازعات الجبائية، سواء تعلقت بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل، فقد نص المشرع على هذا الإجراء و افرد له قواعد خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، و فيما يتعلق بالفرضية الثانية " تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة "، فهي محققة ذلك أن الضرائب و الرسوم تعتبر من أهم الموارد المالية لميزانية الدولة و الجماعات المحلية، و تساهم بشكل فعال في تمويل النفقات العامة، و انتعاش الحياة الاقتصادية.

ومنه توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- التظلم الإداري يعتبر إجراء إجباري في الدعوى الضريبية فبدونه لا تكون هناك منازعة ضريبية؛
- 2- رفع التظلم الإداري أمام إدارة الضرائب يعطي للمكلف حقه في الدفاع عن نفسه أمامها من جهة و مراجعة الإدارة لقراراتها من جهة أخرى؛
- 3- المشرع أخضع المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين انطلاقاً من المحكمة الإدارية كدرجة أولى وصولاً إلى مجلس الدولة كدرجة ثانية؛
- 4- عدم وضوح الإجراءات المتبعة في رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية لاتسامها بالتعقيد خاصة أثناء التحقيق في الدعوى، يحث يلجأ القاضي إلى تحقيق إضافي و في حالة عدم اقتناعه يلجأ إلى مراجعة التحقيق؛
- 5- تبليغ المكلف بمحتوى القرار إلزامي لكن الواقع يخالف ذلك مما يترتب عليه وجود نزاعات في حساب الأجال؛
- 6- كذلك ما يمكن استخلاصه هو أن التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة لاسيما في جانب المنازعات الذي يصعب على المكلفين بالضريبة و القضاة الإداريين و حتى الباحثين في هذا المجال التحكم و الإلمام به، خاصة أنه من التشريعات التي تدخل عليها عدة تعديلات سنوياً من خلال قوانين المالية.

الخاتمة العامة

و بعد معرفة مختلف النتائج المتوصل إليها يمكن أن نقترح النقاط التالية:

- 1- توحيد القوانين الضريبية من خلال إدماجها في تشريع ضريبي مستقر وواضح يراعي كل القواعد الجبائية نظرا لتعقدها و صعوبة فهمها من طرف المكلف؛
- 2- باعتبار أن إدارة الضرائب عضو في تشكيلة لجان الطعن و هي التي تقدر و تحدد المخالفة و هي من تقوم بتبليغ آراء اللجان للمكلف و تنفرد بسلطة القرار، نأمل إعادة النظر في تشكيلة اللجان، و سحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرفا في النزاع الضريبي؛
- 3- على المشرع توسع اختصاصات لجان الطعن الإداري و منحها الطابع الإلزامي لآرائها للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء؛
- 4- على المشرع الجزائري إعادة النظر في إجراءات سير الدعوى و العمل على توضيحها و تبسيطها ليسهل على اطراف الدعوى فهمها، و تمكين القاضي من الفصل في الموضوع في أسرع وقت؛
- 5- يلاحظ أن أغلبية الخبراء المعينون من طرف القاضي الإداري هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية كافية في الميدان الجبائي، و بالتالي نأمل أن يعتمد على خبراء متخصصين في الميدان الضريبي.

المراجع

- المؤلفات:

- 1- أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ط الأولى، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، مصر، 2014.
- 2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، بدون ط، دار هوما للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- 3- سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، دار حامد للنشر و التوزيع منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015.
- 4- طاهري حسين، ، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الاجراءات الجبائية)، ط2، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، القبة القديمة، الجزائر، 2007.
- 5- فريحة حسين، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، بدون ط، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- 6- فضيل كوسى، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون ط، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- 7- محمد عباس محرزى، المدخل الى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، 2010.

- الرسائل الجامعية:

- 1- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مشروع أولي لمذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
- 2- بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية و الادارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2011-2012.
- 3- بلمقراني شهرزاد، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013.
- 4- تابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة و القطاع الخاص، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، تخصص: تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة ابو بكر لقائد تلمسان، الجزائر، 2011-2012.
- 5- سهيلة حيدر، طرق الطعن في المادة الإدارية، مذكرة مكملة مقدمة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
- 6- كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص قانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013.
- 7- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- 8- نابتي رحمة، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، 2013-2014.

- النصوص القانونية و الوثائق:

قائمة المراجع

- 1- قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، 2008.
 - 2- قانون الإجراءات الجبائية، 2008.
 - 3-- قانون الإجراءات الجبائية، 2010.
 - 4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2011.
 - 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2014.
 - 6- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسوم على القيمة المضافة، الجزائر، 2016.
 - 7- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، الجزائر، طبعة 2016.
 - 8- المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، وثيقة جبائية، بدون رقم، 2016.
 - 9- وزارة المالية، مديرية التشريع و التنظيم الجبائين، كيفيات تنفيذ معدلات جديدة للرسوم على القيمة المضافة، ط 2017، ص 01
- الجرائد:
- 1- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06 327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل و المتمم و المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006.
 - 2- القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20.
- مواقع إلكترونية:
- 1- محمد خير عكام، تسوية النزاعات الضريبية بالطرق الإدارية، تاريخ الاطلاع: 17/02/2017.
<https://fr.scribd.com/doc>
 - 2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تاريخ الاطلاع: 15/03/2017.
WWW. MF DGI. GOV.DZ

ملخص

يعد موضوع المنازعات الجبائية أحد المواضيع الجبائية المعقدة التي يصعب التحكم والإمام بكل جوانبه، يتولد النزاع الضريبي بسبب امتناع المكلف بالضريبة عن دفعها لدى إدارة الضرائب، و هنا يقوم النزاع بينهما. و من مميزات و خصوصيات هذا النوع من النزاع، أنه يمر عبر مرحلتين لأجل فضه و تسويته و تتلخص هاته المرحلتين فيما يلي:

الأولى إجراء الطعن الإداري، و الطعن النزاعي، و الثانية تكون في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار الرفض الكلي أو الجزئي يلجأ إلى رفع تظلمه أمام المحكمة الإدارية ضد إدارة الضرائب كدرجة أولى في التقاضي و المعارضة في الأحكام الصادرة تعتبر مرحلة أخرى بالاستئناف أمام مجلس الدولة حيث يعمل هذا الأخير على دراستها و تصحيحها.

و توصلنا إلى أنه على الرغم من كل هذه الضمانات التي منحت للمكلف في الدفاع عن نفسه إلا أننا نجد أنه هو الحلقة الأضعف في النزاع بحكم أن الإدارة الضريبية تشغل دائماً مرتبة الحكم و الخصم في الوقت ذاته.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، منازعات الوعاء، منازعات التحصيل، الدعوى الضريبية.

Résumer

Le sujet des litiges fiscaux est l'un des sujets de l'impôt complexe qui est difficiles à contrôler l'exercice et de la connaissance dans tous ses aspects, Litige fiscal est généré en raison de l'échec du contribuable pour l'impôt payé à l'administration fiscale, et qui amène un conflit entre eux.

Les caractéristiques et les particularités de ce type de conflit, il passe par deux étapes pour les phases d'ajustement et de solution, et ces circonstances sont résumées comme suit :

un recours administratif, et Le recours à des comités d' une part, Phase judiciaire : Dans le cas de non-satisfaction en charge de l'impôt la décision du rejet total ou partiel il recourt à soulever la plainte devant le tribunal administratif contre l'administration fiscale. D'une autre part, on conclut que, malgré toutes ces garanties accordées au contribuable de se défendre, mais nous trouvons qu'il est le maillon le plus faible dans le conflit en vertu de l'administration fiscale est toujours bien rangé de jugement et la remise en même temps.

Mots-clés : chargé de l'impôt, l'administration fiscale, Règlement des différends, litiges de recouvrement, affaire fiscale