

دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية

The role of tax disputes in resolving the dispute between taxpayers and tax administration

ط.د. محمد أمين كويدمي، مخبر تحديات النظام الجبائي الجزائري في ظل التحولات الاقتصادية (DFACE)، جامعة البليدة 2.

البريد الإلكتروني: koudmimed@gmail.com

د. سامية بوضياف، مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في تحقيق التنمية (LGCLRD)، جامعة البليدة 2.

البريد الإلكتروني: docteur.boudiaf.s@gmail.com

تاريخ القبول : 31 / 01 / 2020

تاريخ الاستلام: 26 / 11 / 2019

ملخص: يكتسي موضوع المنازعات الجبائية أهمية كبيرة، حيث تظهر الأهمية النظرية من خلال النصوص القانونية التي أقرها المشرع في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات، ومن من حيث تطبيق النصوص والإجراءات القانونية التي أقرها المشرع عند قيام النزاع الجبائي ومدى نجاعتها في تسويته إداريا وقضائيا. إن الدور الأساسي للمنازعات الجبائية في حل الخلاف أو النزاع هو الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية والفصل في الدعوى على مستوى القضاء، بحيث يوجد نوعين من النزاعات منها ما هو متعلق بالوعاء ومنها ما هو متعلق بالتحصيل.

الكلمات المفتاحية: المنازعات الجبائية؛ الإدارة الجبائية؛ الإجراءات الجبائية.

Abstract: The subject of tax disputes is of great importance, as the theoretical importance is reflected through the legal texts approved by the legislator in the various laws governing this type of disputes, and in terms of the application of legal texts and procedures approved by the legislator in carrying out the tax disputes and the effectiveness of its administrative and judicial settlement.

The primary role of tax disputes in resolving a dispute is the adjudication of a complaint at the level of the tax administration and adjudication of the case at the level of the judiciary, so that there are two types some of the conflicts are related to the receptacle and some related to collection.

Keywords: tax disputes; tax administration; tax measures.

المنازعة في الميدان الجبائي لمفهومها الواسع تعبّر عن معنيين إحداهما تلك التي تثور بين المكلف بالضريبة فيما يخص فرضها أو تحصيلها، أو قد تكون بناءً على حالة المكلف قد أهلك في أمواله أو أعسر فيلجأ إلى الإدارة من أجل تعديل الضريبة المفروضة عليه، وبالتالي فالمنازعة الجبائية تقوم في حالة عدم صحة أو شرعية فرضها، أو بناءً على خطأ متعلق في إرسال إنذارات وغيرها. فالنزاع الجبائي يمرّ بمرحلتين أساسيتين أولهما تتميز بطابع إداري أمام الإدارة الضريبية، يشمل نزاع وعائي أو تحصيلي مروراً بالطعون أمام اللجان الإدارية، أما المرحلة الثانية هي التسوية القضائية للنزاع الضريبي بدءاً من المحكمة الإدارية إلى طعن أمام مجلس الدولة.

إشكالية الدراسة:

من خلال هذا التقديم للموضوع يمكننا طرح الإشكالية التالية:
ما دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ؟
للإجابة على إشكالية الدراسة ارتأينا طرح الأسئلة التالية :

1. ما المقصود بالمنازعات الجبائية ؟
2. فيما تتمثل التشكيلية القانونية للإدارة الجبائية لتسوية النزاع الجبائي ؟
3. ما مدى صلاحيات القاضي الإداري أثناء الفصل في المنازعات الجبائية ؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا على الفرضيات التالية :

1. تنشأ المنازعات الجبائية بسبب تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الجبائي بصورة مباشرة على المكلف بالضريبة.
2. يؤدي التحصيل الضريبي إلى نقل الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً لقواعد القانون.
3. يكون حل الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية فقط دون اللجوء إلى الاستئناف.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مراحل في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الجبائية وهما مرحلة التسوية الإدارية ومرحلة التسوية القضائية، وتبيان الجهات التي تفصل في النزاع وهذا بهدف توضيح وشرح مختلف الإجراءات التي ينبغي إتباعها لتسوية هذه المنازعات.

منهج الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: منازعات الوعاء الضريبي

المحور الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

المحور الثالث: دراسة حالة بناية المديرية الفرعية للمنازعات -مديرية الضرائب ولاية البليدة-

المحور الأول: منازعات الوعاء الضريبي

يعدّ الطعن أمام الإدارة الجبائية أول مرحلة يجب أن يمرّ عليها المشتكي قبل اللجوء إلى القضاء الإداري، ويمرّ الطعن أمام الإدارة بإجراءات تختلف حسب طبعه لطعن المقدم فقد يكون هذا النزاع خاص بالوعاء الذي تفرض عليه الضريبة أو قد يكون متعلق بعملية التحصيل، حيث أنّ المكلف بالضريبة لا يطعن في حساب الضريبة وإنّما في التحصيل في حدّ ذاته أو في الإجراءات التي تمّ بها التحصيل على أساس أنّ الإدارة الجبائية لم تحترم هذه الإجراءات سواء كان التحصيل ودياً أو جبرياً.

1- ماهية المنازعات الجبائية: وبهذا الصدد سننطلق إلى الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية وأهم الأسباب والأنواع.

1-1- تعريف المنازعات الجبائية وعناصرها

"المنازعة لغة تعني الخصومة أي نزاع أو دعوى ، فبالنسبة لكلمة منازعة في إطار الضرائب لها مفهوم محدد يتضمّن كل الأعمال والإجراءات من أجل التحقيق أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها. (زعزوعة، 2004، صفحة 29)

"المنازعة الضريبية هي كل ما ينتج عن أيّ خلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية والذي يمكن حلّه من خلال إجراءات إدارية أو قضائية". (خيري و عبد العال، 2013، صفحة 08)

"المنازعة هي مجموعة من القواعد المطبّقة على النزاعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلفين بالضريبة والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة ثانية". (امزيان، 2005، صفحة 07)

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا القول أنّ المنازعة الجبائية هي تلك المنازعة التي يحرّكها المكلف بالضريبة أمام الإدارة الجبائية والتي تتضمّن كل رفض أو طعن أو احتجاج مهما كانت صفة هؤلاء الأشخاص على كل أنواع الضرائب والرسوم والغرامات

المستحقة والمفروضة عليهم، ويرجع ذلك لوجود خطأ لتأسيس وعدم مشروعية أو حسابها أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

2-1- عناصر النزاع الضريبي: لا يمكن التكلم عن نزاع ضريبي إلا بوجود ثلاثة عناصر تتمثل في: (كوسة، 2010، صفحة 09)

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرف في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناءً على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.
- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزانة الدولة.

2- أسباب المنازعات الجبائية: أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الجبائية: (السبتي، 2008، صفحة 31)

2-1- أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي: انحراف التشريع الجبائي عن القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الجبائية ومخالفة التشريع الجبائي لمبدأ العدالة الجبائية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمّل العبء الجبائي.

و يعد التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف التشريعات ذات الصلة بالجبائية، في الواقع العملي نجد أنّ التشريع الجبائي يكون من خلال عدّة قوانين وذلك حسب نوع الجبائية المراد سنّها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة وكثرة التعديلات المدخلة على التشريع الجبائي من جهة أخرى، كل ذلك يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة وعدم قياس المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية مما يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

2-2- أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية: إن تعسّف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم، ومن أشكالها قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الجبائي أكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع القدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية أثناء فرض الجبائية وتحصيلها.

كما انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يسري في الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى تفويض العملية المهنية لأعوان هذه الإدارة مما ينتج عنه محاباة لبعض المكلفين بالضريبة ومغالة بخصوص الوعاء الجبائي وتحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين بالضريبة إلى الخزانة العمومية.

2-3- أسباب مرتبطة بالمكلفين: نقص الوعي الجبائي لدى المكلفين بدفع الضريبة ممّا يؤدي إلى عدم وفائهم بالتزاماتهم اتجاه الدولة، وهذا النقص سببه قلة الثقافة المالية لدى مكلف بالضريبة في المجال الجبائي يتجلى في نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي في الإهمال الذي يقوم به المكلف تجاه التزاماته الجبائية. (مصباح، 2004، صفحة 180)

3- أنواع المنازعات الجبائية: تنقسم المنازعات الجبائية وفق العديد من المعايير التي يتم الاستناد إليها، ومن بين أنواع المنازعات الضريبية ما يلي: (قاشي، 2015، صفحة 71)

3-1- حسب نوع الجبائية: وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات متعلقة بالضرائب المباشرة وأخرى متعلقة بالضرائب غير المباشرة، فالضرائب المباشرة هي التي تصيب بشكل مباشر المال وتقطع منه بلا مقابل، أما الضرائب غير المباشرة هي الضرائب التي تصل إلى الدخل أو المال بطريقة غير مباشرة وذلك أثناء استعماله أو تداوله.

3-2- حسب المرحلة التي تمرّ بها الجبائية: حسب هذا المعيار تقسم المنازعات الجبائية إلى منازعات مرتبطة بالوعاء الجبائي وأخرى بالتحصيل الجبائي، فمنازعات الوعاء الجبائي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الجبائي المتخذ كأساس لحساب قيمة الجبائية الواجبة الأداء من المكلف بالضريبة، أما منازعات التحصيل الجبائي ترتبط بطرق التحصيل الجبائي الملاحظ أنّ منازعات التحصيل تنجرّ عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي فهذا الأخير يتم من خلاله إيقاف المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طوعية إلى الخزينة العمومية، أمّا منازعات التحصيل الجبري تنشأ بسبب امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه الخزينة العمومية.

3-3- من حيث الجهة التي تعرض أمامها المنازعات الجبائية: وفق هذا المعيار تنقسم المنازعات الجبائية إلى نوعين، إمّا أن تكون منازعات إدارية أو منازعات قضائية فالمنازعات الجبائية الإدارية يكون فيها النزاع معروضا أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار، حيث يقوم المكلف بالضريبة برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام منازعات الوعاء أو التحصيل، كما أنّ عرض المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية والذي يعتبر اختيارياً يدخل ضمن المنازعات الإدارية، أمّا المنازعات الجبائية القضائية تكون على مستوى القضاء حيث أنّ المكلف بالضريبة يرفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية ومن ثم إلى مجلس الدولة إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه.

4- الطعن الأولي أمام إدارة الضرائب: يمثل الطعن الأولي لدى الإدارة الجبائية مرحلة إجبارية يجب أن يمرّ عليها المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى نوع آخر من الطعون أو يلجأ للقضاء الإداري حيث يجب أن تتوفر في الشكوى شروطاً حتى يتم قبولها، وتتمثل هذه الشروط في:

- نصّت المواد من 73 إلى 75 من قانون إجراءات الجبائية على الشروط التي يجب أن تتوفر في الشكاية يجب:
 - أن تحرر الشكاوي في ورق حرّ ولا تكون خاضعة لحقّ الطابع.
 - أن تكون الشكاوي فردية، غير أنّه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدّموا شكوى جماعية. (قانون الإجراءات الجبائية، 2007)
 - ذكر الإدارة الذي له حق التعامل معها والشكوى على مستواها (الإدارة الولائية للضرائب، مركز الضرائب، مركز الجوّاري للضرائب مديريات كبريات المؤسسات).
 - تبيان رقم المادة من الجداول التي سجلت تحتها الضريبة وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جداول، ترفع الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
 - يشترط على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتّخذ موطناً له في الجزائر.
 - ذكر الضريبة المعترض عليها والتوقيع باليد من طرف المشتكي على الطعن، وفي حالة تقديم شكوى لحساب الغير من طرف شخص آخر يجب عليه أن يستظهر وكالة قانونية، وتقديم الوكالة لا يكون لازماً في الحالات التالي: (صالح، 2011، صفحة 89)
- ✓ الورثة لحساب المتوفي.
- ✓ المحامين المسجلين في نقابة المحامين.
- ✓ المصفي الذي يقوم بعملية تصفية الشركة.
- حدد المشرّع الجبائي آجالاً ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها من أجل تقديم شكواه لدى الإدارة الضريبية إذ عدم احترام هذه الآجال يستلزم رفض الشكوى من طرف الإدارة الجبائية فتعدّ مسألة هامّة يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة، ويمكن أن نلاحظ نوعين من الآجال:
 - الآجال العامّة: نصّت الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على الآجال العامة لقبول الشكاية حيث تقبل الشكاوى قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل.
 - الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة: استثنى المشرّع الجبائي بعض الحالات التي يستطيع المكلف الخروج عن الإطار العام لتقديم الشكاوى. (قانون الإجراءات الجبائية، 2007)

4-1- التحقيق في الشكوى: يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاية إلى الجهة التي أصدرت الإنذار من أجل المباشرة في عملية التحقيق، إذ قد ترسل الشكاية سواء إلى المفتشية أو إلى الأعوان الذين قاموا بعملية الرقابة الجبائية من أجل دراسة هذه الشكاية. ويعتمد المفتش في هذه الدراسة على الوثائق التبريرية المقدّمة من طرف المكلف والقوانين والملف الموجود بحوزته، وبعد الانتهاء من هذه الدراسة يرسل مفتش الضرائب إلى مدير الضرائب ملخص عن الشكاية المقدّمة من طرف المشتكي والنتائج المتوصّل إليها ليقوم مدير الضرائب بالردّ على المكلف حيث يمكن أن يقوم مدير الضرائب بـ:

- ✓ رفض الشكاية المقدّمة من طرف المكلف بالضريبة في حالة عدم التأسيس القانوني لها.
- ✓ منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف من الدين الواقع على عاتقه.
- ✓ منح تخفيض جزئي، أي أنّ الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف على جزء من طلباته.

4-2- البث في الشكوى: كما منح المشرع الجبائي أجلاً للمكلف بالضريبة بتقديم شكواه منح كذلك للإدارة آجال يجب أن لا تتجاوزها في دراسة الطعون، وتتحدد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة كما يلي:

- الشكوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب: تحدد المدة بستة (6) أشهر ويمدد الأجل إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا محلّ النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلّص هذا الأجل إلى شهرين (2) بالنسبة للشكاوى المقدّمة من طرف المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.
- الشكاوى التابعة لاختصاص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب: تحدد المدة بأربعة (4) أشهر ابتداءً من تاريخ استلام الشكوى.
- الشكاوى التابعة لاختصاص مديريات كبريات الشركات: تحدد المدة بستة (6) أشهر انطلاقاً من تاريخ استلام الشكوى، وتمدد إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية.

كما أشارت المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية للصلاحيات المخوّلة لرئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمدير الولائي للضرائب ومدير

كبريات الشركات للبحث والشكاوى، وفي حالة غياب الرد على الطعن الأولي وانقضاء مدة أربعة (4) أشهر يمكن للمكلف بالضريبة التقدم بشكوى أمام لجان الطعن أو أمام المحكمة الإدارية.

3-4- الطعن أمام اللجان: بعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة خلال الطعن الأولي بالرفض الكلي أو الجزئي له أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض للجوء إلى لجان الطعن.

فلجان الطعن تفصل في النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسوم على رقم الأعمال الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حسابات الضريبة وإما الاستفادة من حقّ ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي. (قانون المالية، 2016) يمكن ملاحظة ثلاث لجان مكلفة بدراسة الطعون تتمثل في: لجنة طعن ولائية، لجنة طعن جهوية، اللجنة المركزية للطعن.

1-3-4- الآجال الممنوحة لدراسة الطعون: (قانون الإجراءات الجبائية، 2007) تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل (4) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وإن لم تبد اللجنة قرارها فإنّ صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل (4) أشهر ابتداءً من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبثّ في الطعن.

وفي حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة تعلّل آراء اللجنة وتحدد مبالغ التخفيضات أو الإعفاءات ويبلغ القرار للمكلف في أجل شهر واحد (1) حسب الحالة من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو المدير الجوّاري للضرائب.

2-3-4- صلاحيات لجان الطعن: يتم تحديد صلاحية كل لجنة كما يلي: (قانون الإجراءات الجبائية، 2007)

- اللجنة الولائية: تتعلق صلاحية هذه اللجنة بالقضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم (غرامات وحقوق)، والتي يكون مجموع مبالغها أقل أو يساوي عشرون (20) مليون دينار.

حيث تجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتّين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ اجتماعها لسماع أقوالهم كما يجب تبليغ آراء اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيّام ابتداءً من اختتام أشغال اللجنة.

- اللجنة الجهوية: تتمحور صلاحيتها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي تفوق مجموع مبالغها (ضرائب مباشرة والرسوم على رقم الأعمال) من الحقوق والغرامات عشرين (20) مليوناً ويقل أو يساوي (70) مليون دينار التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.
- وتجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل (20) يوماً من تاريخ اجتماعها لسماع أقوالهم، كما تبلغ آراء اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب خلال (10) أيام ابتداءً من اختتام أشغال اللجنة.
- اللجنة المركزية: تتعلق صلاحية هذه اللجنة من الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي، والتي يفوق مبلغ الحقوق أو الغرامات السبعين (70) مليون دينار.
- تجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر وتستدعي المكلفين بالضريبة قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ اجتماعها.

المحور الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الصدد.

1- المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة والتحصيل القصري: تبدأ إجراءات المتابعة بعد حلول آجال استحقاق الضريبة، فيقوم قابض الضرائب بتبليغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة وهذا يعني الشروع في الإجراءات التنفيذية ضد المكلف الذي لم يسدد الضريبة وهذا باللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجز ثم البيع، فمن خلال هذه الإجراءات رخص التشريع الجبائي للمكلف حق الاعتراض على إجراءات المتابعة كما منحه الحق في الاعتراض على التحصيل القصري.

1-1- الاعتراض على إجراءات المتابعة: يحق للمكلف الاعتراض على إجراءات المتابعة في حالة وجود عيوب شكلية وإجرائية، فحسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان معتمدين قانوناً كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيستند إلى المحضرين القضائيين، وممارسة المتابعات تتم بحكم

القوة التنفيذية الممنوحة للجدول الضريبية بمجرد سريان تاريخ تحصيل الضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في:

- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز.
- البيع.

1-2- الاعتراض على التحصيل القصري: الاعتراض على التحصيل القصري يمسّ أساساً بالموضوع على عكس الاعتراض على سند إجراء المتابعة المتعلق بشكل الإجراء فالاعتراض على التحصيل القصري يتعلق سواء بوجود الالتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به، ويباشر الاعتراض بنفس شروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلّق بالتظلم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء، والاعتراض ليس له أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنّه يتعلّق بالموضوع إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد قدّم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب. (امزيان، 2005)

2- الطعون من أجل العفو: لضمان تحقيق التوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة في طريقة تحصيل ديون الخزينة العمومية رعاية من المشرّع في إعادة النظر في طلبات المكلف بالضريبة للجان الطعن من أجل العفو.

1-2- مفهوم الطعون من أجل العفو: قد يواجه المكلف بالضريبة مصاعب مالية تحول دون قدرته على تسديد ما عليه اتجاه الخزينة، فمن حقه عند العسرة أن يلتمس من الإدارة الجبائية طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي يتعرّض لها.

2-2- الشروط التي يجب أن تتوفر في الطعون من أجل العفو: هناك بعض الشروط التي يجب أن يتضمّنها الطعن من أجل العفو حيث يستلزم إرسال الطعن في ورق عادي ويصحب هذا الطلب بالإنذار، وفي حالة تعذرّ تقديم الإنذار يجب ذكر رقم المادة من الجداول التي سجّلت تحتها الضريبة المعنية، ويعتمد مدير الضرائب الولائي في الإجابة على هذا النوع من الطعون على فحص الملف الجبائي وملاحظة مدى قدرة هذا المشتكي على تسديد الحقوق الواجبة عليه ومراقبة تصرّفاته تجاه الإدارة الجبائية وكذا جهوده المبذولة للتخلّص من ديونه ولا يسمح هذا الطعن الولائي في حالة الغش الضريبي. ويمسّ الطعن الولائي الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة غرامات الوعاء الضريبي، غرامات تأخير التحصيل. ولا يقبل الطعن في الرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وحقوق الطابع والتسجيل، ولا يمكن التماس تخفيض أو تحقيق الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين إلاّ بعد تسديده للحقوق الأصلية.

وتحوّل مسؤولية الفصل في شكاوى المكلفين بالضرائب كما هو موضّح في الجدول (1):

الجدول رقم (1): مسؤولية الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة

الإدارة المسؤولة	مبلغ الشكاوى (الوحدة: دج)	رأي اللجنة
مديرية الضرائب للولاية	أقل أو يساوي 5000000	اللجنة الولائية
المديرية الجهوية للضرائب	أكبر من 5000000	لجنة جهوية (يتم إحداثها لهذا الغرض)
مديرية المؤسسات الكبرى	مهما كان المبلغ	لجنة المؤسسات الكبرى

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية

3-2- لجان الطعن الولائي للضرائب: أنشأ المشرع هذه اللجان لتحقيق العبء على المكلف بالضريبة حالة عوز، ضيق، لا يسمح الوضع المالي له بتبرئة ذمته لذا تميّز نوعين من اللجان منها الولائية والجهوية.

3-2-1- لجنة الطعن من أجل العفو الولائي

3-2-1-1- التشكيلة القانونية لأعضاء لجنة العفو الولائية تتكوّن لجنة العفو الولائي من أعضاء ممثلة في (صالح، 2011، صفحة 117):

- مدير الضرائب للولاية رئيس.
- نائب المدير المكلف بالمنازعات.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية.
- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.
- رئيس المفتشية.
- قابض الضرائب.

3-2-1-2- سير أعمال اللجنة وإصدار رأيها: تجتمع اللجنة مرة في الأسبوع بعد دعوة كل من قابض الضرائب ورئيس المفتشية ويحضر الأعضاء بالتشكيلة سابقة الذكر ويضع رئيس اللجنة جدول لسير أعمال المداولات ويتخذ القرارات بأغلبية الآراء، ويكون في محضر به أسماء الأعضاء الحاضرين وتوقيعاتهم، ويتم تبليغ المكلف بالضريبة بعد (15) يوماً من الاجتماع، وإذا لم يقنع المكلف بالطعن أمام اللجنة الجهوية من أجل العقود.

3-2-2- اللجنة الجهوية للطعن: التشكيلة القانونية لأعضاء اللجنة الجهوية:

- مدير الضرائب الجهوي، رئيساً.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية، عضواً.
- مديرين ولأثنين يعيّنهم المدير الجهوي.
- نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية، عضواً.
- كاتبة اللجنة معيّن من طرف مكتب الطعن.

-سير أعمال اللجان الجهوية من أجل العفو والآراء التي تتخذها: تجتمع هذه اللجنة مرة كل شهر، ولا يتم انعقاد الجلسة إلا بحضور ثلثي الأعضاء، ويتم سير المداولات عن طريق جدول الأعمال يوضّحه رئيس اللجنة ثم يتخذ في الاجتماع قرار ويوقع بشأنه الأعضاء الحاضرين والكاتب المعيّن، وتحوّل الملفات إلى مكتب الإعلام من أجل تبليغ بالقرارات للمعنيين بموجب رسالة موصى عليها مع وصل الإشعار بالاستلام. (قانون الإجراءات الجبائية، 2007) مع التوضيح، للمكلف بالضريبة له الحق في الطعن أمام المدير الجهوي في حالة رفض طلبه.

3-النزاع الضريبي أمام القضاء: يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوي التي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام القضاء، حيث يمكن أن يطعن المكلف بالضريبة في أجل لا يتعدى أربعة (4) أشهر ابتداءً من يوم استلام الإشعار الذي يبلغه بالقرار المتخذ بشأن شكواه على مستوى الإدارة الجبائية أو أمام لجان الطعن.

3-1- النزاع أمام المحكمة الإدارية: عرّفت المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية الدعوى الإدارية بأنها الدعوى التي تكون الدولة أو الولاية أو البلديات أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفاً فيها، فالمحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والتفسيرية ودعوى فحص المشروعية الصادرة عن:

- الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية.
- البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية.
- المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

باعتبار الإدارة الضريبية تابعة للمصالح غير الممركزة الموجودة على مستوى الولايات، فالمنازعات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تتّبع من حيث الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية بغضّ النظر عن نوع وطبيعة المنازعة الإدارية، فالدعوى الاستعجالية في مادة الضرائب يرجع اختصاصها والفصل فيها أمام المحاكم الإدارية حيث يقدّم الطلب إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، وذلك

وفقاً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة 229 من قانون الإجراءات الجبائية ليفصل فيه ويصدر أمراً في المنازعة الضريبية.

2-3- الفصل في الدعوى الضريبية: بعد التأكد من أنّ العريضة تتوفر على جميع الشروط الشكلية والموضوعية تبدأ المحكمة في إجراءات البثّ في النزاع المعروض أمامها وإصدار قرارها بشأن ذلك النزاع، ومن هذا نتطرق إلى إجراءات التحقيق والبثّ في النزاع وصدور قرار المحكمة.

1-2-3- إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية: نصّت الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي أنّ التحقيق الإضافي في مادة الضرائب المباشرة ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها بعد إلغاء التحقيق العامي المنصوص عليه في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائي وهذا وفقاً للمادة 29 من قانون المالية لسنة 2008، وعلى هذا الأساس تتمثل إجراءات التحقيق في:

- التحقيق الإضافي: إلزامي في مجال الضرائب المباشرة.
- مراجعة التحقيق: تتم إلا في حالة ضرورة ملحة.
- إجراءات الخبرة القضائية: عملية مسندة من طرف شخص إلى أناس ذوي خبرة لأيّ علم لديهم عن بعض الوقائع لاستخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، ولا يمكنه الإتيان بها بنفسه. (هنولي و نراعي، 2007، صفحة 27)

2-2-3- إجراءات الخبرة القضائية: تناولت المادة 86 من قانون .إ.ج الفقرة 6 إجراءات الخبرة، وذلك من خلال القيام بأعمال الخبرة من طرف الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية، حيث يتم تحديد يوم وساعة بدء العمليات مع إعلام المصلحة الضريبية المعنية وكذا الشاكي، وعند الاقتضاء يتم إعلام الخبراء الآخرين ويتم ذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدء العمليات، ثم يتّجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الضريبية وكذلك المشتكي أو ممثله، حيث يقوم الخبراء بتأدية المهمة الموكلة لديهم من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون إداري بتحرير إمّا تقارير مشتركة أو تقارير منفردة وفي الأخير يتم وضع محاضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف الإطلاع على هذه المحاضر والتقارير خلال مدة (20) يوماً كاملة، ويحق للمحكمة الإدارية إذا رأت أنّ الخبرة غير سليمة أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة جديدة.

3-3- إصدار قرار المحكمة الإدارية وتبليغه: عندما يتم الانتهاء من الإجراءات والخبرة يتم البث في النزاع من طرف المحكمة وفقاً لإجراءات وشكليات قانونية للإجراءات المدنية والإدارية واتخاذ قرار للفصل في القضية المتنازع فيها.

3-3-1- صدور القرار ومحتواه: يتم إصدار القرار في جلسة علنية تنعقد في ميعادها المحدد لها ولرئيس الجلسة أن يقرر جعلها سرية إذا رأى في العلنية خطر على النظام العام. (بودريوة، 2005، صفحة 27)

حيث تنعقد الجلسة بعد تلاوة التقرير، ويحق للخصوم إبداء ملاحظاتهم الشفوية دعماً لما قدّموه، كما يمكن لرئيس التشكيلة الحكم بالاستماع إلى أعوان الإدارة وملاحظاتهم وبعدها تُحال القضية للمداولة وذلك بحضور النيابة العامة أو الخصوم أو وكلائهم أو كاتب الجلسة، وذلك قصد دراسة القضية واتخاذ القرار المناسب، ويجب أن يحتوي القرار على البيانات الواردة في المادة 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. كما يتضمن الحكم أيضاً الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار إلى الاستماع للقاضي المقرر ومحافظ الدولة والاقتضاء إلى الخصوم وممثليهم، وهذا ما جاءت به المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

3-3-2- تبليغ القرار: تقوم المحكمة الإدارية بتبليغ القرارات التي تتخذها إلى أطراف الدعوى حيث يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر في موطنهم عن طريق محضر قضائي كما يجب أن ينفذ القرار المبلّغ سواء من قبل الإدارة أو من قبل المكلف بدفع الضريبة بحيث إذا كان القرار الصادر ضد مصلحة الضرائب فيجب على المدير أن يضع تحت تصرف المكلف التخفيضات المعلن عنها ويقوم بإبلاغ قابض الضرائب بتوقيف المتابعات.

4- الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة: إذا لم يرض المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية بالقرار الصادر من المحكمة الإدارية يمكن لهم استئناف الحكم أمام مجلس الدولة. **4-1- استئناف قرارات المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة:** يحق للجهات المتنازعة الطعن عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة كدرجة أخيرة للتقاضي وفق شروط حددها المشرع في القانون رقم 01/98 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة.

تتم عملية الاستئناف وفق شروط إجراءات يجب التقيد بها، ومن بين شروط الطعن بالاستئناف نجد:

- شرط متعلق بمحل الطعن.
- شرط متعلق بالآجال الذي يكون ابتداءً من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى أطراف الخصومة.
- بالإضافة إلى إجراءات الطعن بالاستئناف التي تكون مرفقة بالوثائق والعرائض المدعمة للاستئناف لدى أمانة ضبط الدولة.

4-2- صدور قرارات مجلس الدولة وتبليغها: يتم إصدار القرار في الوقت الذي يرى المستشار المقرر أنّ القضية جاهزة للفصل فيها والوصول إلى حكم بشأن القضية، ويتم النطق بهذا الحكم في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة قراره في الدعوى الضريبية ملزماً بذلك بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المحور الثالث: دراسة حالة بناية المديرية الفرعية للمنازعات -مديرية الضرائب ولاية البلدة-

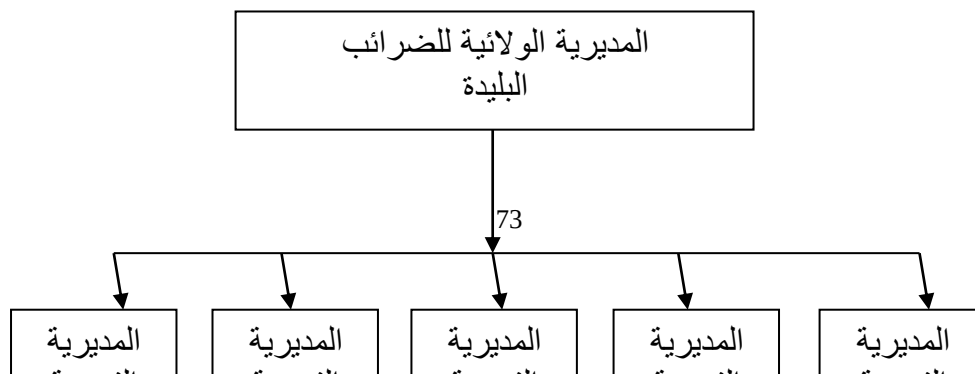
سنتطرق إلى الجانب الميداني للمنازعات الضريبية وكيفية سير إجراءاتها على المستوى الإداري والقضائي من خلال دراسة ملف لشخص قام بتقديم دعوى أو شكاية للإدارة الضريبية لولاية البلدة.

1- التعريف بالمديرية الولائية للضرائب -البلدة-

أنشأت المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 14 شعبان عام 1411 هـ الموافق لـ 23 فيفري 1991 المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الذي صدر في الجريدة الرسمية تحت رقم 09. حيث شهد هذا المرسوم التنفيذي عدة تعديلات وتغييرات للمصالح الخارجية للإدارة في كل سنة، فأخر تعديل كان بموجب قرار وزاري مؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية في الإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، حيث عرفت مصالحها تنظيماً هيكلياً، في شكل مديريات كبريات المؤسسات ومديريات جهوية كذا إلى مديريات ولائية التي بها مراكز الضرائب والمركز الجوّاري للضرائب.

1-1- التنظيم الداخلي للمديرية الولائية للضرائب بالبلدة: الشكل يوضح لنا المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب بالبلدة.

الشكل رقم (01): تقسيم المديريات الفرعية لمديرية الضرائب



المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على وثائق المديرية

1-1-1 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: حسب المادة 60 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 في الجريدة الرسمية العدد 20، تكلف هذه المديرية بما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار؛
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

1-1-2 المديرية الفرعية للتحصيل: التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتوى؛

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

1-1-3 المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: تقوم بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

1-1-4 المديرية الفرعية للوسائل وتكلف لاسيما بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

2- الإطار التنظيمي للمديرية الفرعية للمنازعات

وتكلف هذه المديرية لاسيما بضمان ما يأتي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإغائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية؛
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (4) مكاتب.

2-1- مكتب الاحتجاجات: يكلف بتسيير استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة، واستلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2-2- مكتب لجان الطعن: يهتم بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإغائي المختصة. وتلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإغائي المختصة.

2-3- مكتب المنازعات القضائية: أهم مهامه إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

2-4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: يقوم بتبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف الطعون، والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

3- دراسة ملف للمكلف (ب- بلال):

سنتطرق إلى شكاوى موجهة إلى مدير الضرائب بولاية البليدة من طرف المكلف بالضريبة (ب- بلال) من أول مرحلتها الإدارية إلى الاستئناف أمام مجلس الدولة.

-الطعن الأولي (التظلم الإداري) أمام نيابة المديرية الفرعية للمنازعات

الطعن الأولي لدى الإدارة الجبائية مرحلة إجبارية يجب أن يمر عليها المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى نوع آخر من الطعون أو أن يلجأ للقضاء الإداري، حيث يجب أن تتوفى الشكوى شروطاً والآجال المحددة لها.

3-1- تقديم الشكوى من طرف (السيد ب- بلال) إلى نيابة مدير المنازعات الجبائية

قام السيد ب- بلال بتقديم تظلم إداري إلى نيابة مدير مديرية المنازعات الجبائية من خلال طلبه الخطي الذي كان يستهدف فرض ضريبة على الدخل الإجمالي وطلب تسويتها مع ذكره لعنوان إقامته ورقمه الجبائي وتاريخ إيداع تظلمه الإداري مع ذكر سبب ذلك مرفوق بوثائق تبريرية من طرفه.

محتوى الشكوى:

السيد: مدير الضرائب لولاية البليدة

الهدف: فرض ضريبة على الدخل الإجمالي

يشرفني أن أعرض على خدماتك دعوى للتقاضي تتعلق بالضرائب التي بشأنها مفتشية الضرائب ع- يوسف عميلك المالي لنشاط 2006 واستهدف ضريبة الدخل الإجمالي بمبلغ 317.678.00 دج.

في المقام الأول، يجب أن تعلم أنّ مصلحة الضرائب لم تحترم ولم تتبع إجراءات الاسترداد المنصوص عليها في المادة 19 من ق.إ.ج، أو إشعار التعديل أو التسوية أو المهلة المحددة للرد، لم يتم اقتراح 30 يوماً لي.

فيما يتعلق بالمحتوى الضريبي، يبدو من المعلومات التي تم جمعها من قبل مفتشية الضرائب أنّه بعد استلام إعادة تعيين المورد الذي انتقلت الخدمة إليه. سيدي المدير في انتظار الإخلال التام بهذا التعديل، يرجى قبول هذا. من بين أسباب التظلم ما يلي:

- ضريبة لم تحترم إجراءات التسوية المنصوص عليها.
- لم يصله إشعار بالتسوية ولم يتم منحه آجال 30 يوم للتسوية.

3-2- التحقيق والبت في الشكوى: تقوم مديرية الضرائب لولاية البليدة بتقديم إشعار بالاستلام للمشتكي (السيد ب- بلال) عند تقديمه للطعن، ويتم تسجيل شكايته في سجل وملف خاص أين يتم التحقيق في الشكوى بعد التأكد من استيفائها لجميع الشروط.

3-2-1- التحقيق في الشكوى: يقوم مدير الضرائب لولاية البليدة بإرسال الشكاية إلى مصلحة أو مفتشية الضرائب "ع- يوسف" التي أصدرت وفرضت ضريبة على الدخل الإجمالي للسيد "ب- بلال" من أجل دراسة ملف الشكاية، ويعتمد المفتش في هذه

الدراسة على الوثائق التبريرية المقدمة من طرف السيد "ب- بلال" والقوانين والملف الموجود بحوزته.

خلال دراسة الشكوى تبين للمفتش أنّ السيد "ب- بلال" حقق رقم أعمال ولم يصرح به، وذلك بناءً على معلومات وردت إلى المفتشية من خلال كشف مشتريات.

حيث أرسلت المصلحة إشعار إلى السيد "ب- بلال" عن طريق البريد ومنحه الأجل القانونية للرد، لكن لم يتم بالرد على الإشعار المتمثل في وثيقة (س) (04).

منه صدور قرار مفتش مصلحة الضرائب "ع- يوسف" بـ: "إنّ الضرائب المثبتة في مقالكم مؤسسة طبقاً لأحكام المادة رقم 11 من قانون الضرائب المباشرة والاستفادة من مراجعة في الضريبة على الدخل الاجمالي يجب تقديم طلب أولاً للاستفادة من مراجعة رقم الأعمال".

بعد الانتهاء من القرار يرسل مفتش الضرائب لمصلحة الضرائب "ع- يوسف" إلى مدير الضرائب البلدية ملخص عن قراره عن الشكاية المقدمة من طرف "ب- بلال" والنتائج المتوصل إليها.

3-2-2- البث في الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب (البلدية):

- تقوم نيابة مديرية المنازعات بعد وصولها لملف "ب- بلال" من قبل المصلحة بإعادة دراسة الشكوى من قبل مكتب الاحتجاجات والنظر في الوثائق التبريرية إن كان هناك تقديم جديد لها والأخذ برأي مفتش مصلحة "ع- يوسف" بعين الاعتبار.
- بعد دراسة الطعن المقدم من طرف "ب- بلال" يقوم مدير الضرائب لولاية البلدية بالرد على المكلف باقتراحه لرفض معلن بأساس قانوني، وذلك في آجال دراسة شكوى دامت 6 أشهر.

3-3- الطعن أمام لجان الطعن الولائية (البلدية): بعد حصول المكلف "ب- بلال" لقرار

الإدارة خلال الطعن الأولي بالرفض الكلي، له أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام الإشعار بالرفض للجوء إلى لجان الطعن الولائية وطلب المثول أمامها. تقديم المكلف "ب- بلال" بتظلم إداري أمام لجنة الطعن الولائية بنفس الهدف بتسوية فرض الضريبة على الدخل الإجمالي.

3-3-1- دراسة شكوى المكلف من قبل لجان الطعن الولائية

- تقوم لجنة الطعن الولائية بفتح ملف "ب- بلال" وإعادة دراسته من جديد، مع النظر في قرار المدير الولائي للضرائب.
- طلب لجنة الطعن من السيد "ب- بلال" المثلث أمامها لكن لم يستجيب لذلك.
- خلال دراسة الملف وجدت اللجنة الشكاية مؤسسة قانوناً ولكن السيد "ب- بلال" لم يقدم أي معطيات أو وثائق جديدة فيما يخص الطعن.
- كما لا يمكن أن تجتمع لجان الطعن إلا بحضور أغلبية أعضائها على الأقل 5 أعضاء في مدة 4 أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطلب إلى رئيس اللجنة.

3-2-3- صدور رأي اللجنة الولائية وإبلاغ المكلف

- تجتمع اللجنة بناءً على استدعاء من رئيسها لمرتين (2) في الشهر وتستدعي المكلف "ب- بلال" قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ اجتماعها لسماع أقوالهم.
- أصدرت اللجنة رأياً بالرفض في الشكاية المقدمة من طرف "ب- بلال" بعد المصادقة على آراء أغلبية أعضاء الحاضرين مع تقديم التعليل من القانون.
- ويتم تبليغ آراء اللجنة بواسطة الكاتب إلى المدير الولائي للضرائب بالبلدية خلال (10) أيام ابتداءً من اختتام أشغال اللجنة.

ومن ثم إبلاغ الإدارة المكلف "ب- بلال" برأي لجنة الطعن الذي كان مرفوضاً كما أنّ رأي لجنة الطعن هي واجبة التنفيذ من الإدارة والمكلف معاً.

4- الطعن أمام المحكمة الإدارية: بعد استلام المكلف "ب- بلال" للإشعار برأي الرفض أمام لجنة الطعن الولائية والتي لم يتم تقبله، حيث لجأ هذا المكلف "ب- بلال" بطعن أمام القضاء (المحكمة الإدارية) في آجال لا يتعدى (4) أشهر من تاريخ استلامه الإشعار بالرفض.

4-1- تحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية

- قام المكلف "ب- بلال" بتحرير عريضة افتتاحية للمحكمة الإدارية بالبلدية عن طريق المحضر القضائي السيد الأستاذ "ب- عبد القادر" محامي لدى المحكمة العليا ضد مديرية الضرائب لولاية البلدية الممثلة من طرف مديرها الكائن مقرها بالمركز المالي بالبلدية (إرسال نسخة للمديرية) متضمن فيها:

شكلاً: قرار اللجنة الولائية للطعون (نسخة وصل استلام مرفقة) وكذا فإنّ العارض أي "ب- بلال" يرفع دعواه في الآجال القانونية ممّا يستلزم قبولها شكلاً. **موضوعاً:** شرح العارض كل ما قامت به المدعى عليها أي "مديرية الضرائب لولاية البلدية" من التحقيق المحاسبي له من خلال ضريبة الدخل الاجمالي وفرضت عليه بموجب ورد فردي مبلغ 317.678.00 دج.

حيث كانت رفع الدعوى أو عريضة افتتاحية من قبل السيد "ب- بلال" أمام المحكمة مطالب بإلغاء الورد الضريبي محل التصحيح وأنه لم يبلغ بالتصحيح الضريبي المفروض عليه.

كما وضح أنه قام بالطعن أمام الإدارة ولجنة الطعن الولائية ورأي كلاهما بالرفض أمامه.

2-4- التحقيق في الدعوى وصدور قرار المحكمة الإدارية: بعد العريضة الافتتاحية تبدأ المحكمة الإدارية في التحقيق في الدعوى بانعقاد في جلساتها وفي مناقشتها القانونية حيث عارض الدعوى "ب- بلال" قام بإثبات ما أدعى عليه من خلال:

- عدم استلامه لإشعار بتصحيح التصريحات (أدلة مواد جبائية).
- عدم إعطائه الحق في الرد على التصريحات طبقاً لنص المادة 19 من قانون إجراءات جبائية.
- تحصله على نسخة من التصحيح الضريبي من الإدارة والذي لا يحتوي على مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.
- تبليغه بقرار رفض مدير الضرائب للطعن على أساس معلومات متواجدة بمصالحه دون تقديم أي بيان أو مواجهة العارض بها، يبقى دون أساس.
- التصحيح الضريبي الذي فرض على "ب- بلال" جاء تعسفي، ولهذه الأسباب ومن أجلها:

✓ يتعين على المحكمة الموقرة بقبول الدعوى شكلاً وموضوعاً ببطالان التصحيح الجبائي المفروض على السيد "ب- بلال" بموجب ورد فردي 07/303 بمبلغ 317.678.00 دج شكلاً لمخالفته مقتضيات المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

✓ بعد إصدار قرار المحكمة يتم إصدار محضر تبليغ من أجل تنفيذ قرار المحكمة الصادر من قبل مدير الضرائب والعارض "ب- بلال" وذلك من خلال نسخة من تكليف بالوفاء وسند تنفيذي وضعية تنفيذية.

3-4- استئناف قرار المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة

بعد إطلاع مدير الضرائب لولاية البليدة على قرار المحكمة الإدارية الصادر لصالح المكلف "ب- بلال" بإلغاء الورد الفردي رقم 07/303 بمبلغ 317.678.00 دج، قامت مديرية الضرائب لولاية البليدة والممثلة في شخص مديرها العام بعريضة استئناف لهذا الحكم عن طريق محضر قضائي للمحامية الأستاذة "أ.ح.ي-نصيرة" ضد المكلف السيد "ب- بلال" تاجر بالجملة للمشروبات الغازية الكائن بالبليدة، تبين وتوضح من خلالها سبب استئنافها لقرار المحكمة ببطالان إجراءات التصحيح الضريبي المفروض على المدعي "ب-"

بلال" بموجب ورد فردي وُقِم 07/303 بمبلغ 317.678.00 دج وكذا عرض الوقائع والإجراءات من طرف الإدارة.
منه بعد الإطلاع ومناقشة كل ما قدم من طرف الإدارة وبعد المداولة القانونية أصدر بمجلس الدولة القرار الآتي:

- يقرر مجلس الدولة علنياً، حضورياً بالنسبة للمستأنفة وغيبياً بالنسبة للمستأنف عليه في الشكل: قبول الاستئناف، في الموضوع: إلغاء الحكم المستأنف والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس.
- وأخيراً تنفيذ قرار مجلس الدولة من قبل كل من المحكمة الإدارية، الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، تبين بأن النزاع المتعلق بالضرائب يمر بمراحل وإجراءات، بحيث نجد المشرع الجبائي منح لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية عدة طرق وسبل تؤدي إلى تنظيم حماية حقوقهم، كذلك أقر على إلزامية دفع مبلغ الضريبة.
كما لاحظنا أن الفصل في الشكوى على مستوى الإدارة الجبائية والفصل في الدعوى على مستوى القضاء هو ما يقوم به المنازعات الجبائية.

نتائج اختيار الفرضيات:

الفرضية الأولى: توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية من خلال التعرف إلى أسباب التي تؤدي إلى الخلاف أو النزاع الذي يثور بين المكلف والإدارة الضريبية.
الفرضية الثانية: توصلنا إلى صحة هذه الفرضية وأن الضريبة فريضة نقدية تقتطعها الدولة من أموال الأفراد (المكلفين) جبرا وبصفة نهائية ودون مقابل نحو مقتضيات العامة للدولة.

الفرضية الثالثة: توصلنا إلى عدم صحة هذه الفرضية " يكون حل الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف على مستوى مصلحة المنازعات الجبائية فقط دون اللجوء إلى الاستئناف" بحيث يكون الطعن على مستوى المحكمة الإدارية بعد رفض اللجنة الولائية للشكوى، ويتم اللجوء أيضا إلى الاستئناف لدى مجلس الدولة بعد سماع حكم المحكمة الإدارية، والذي بدوره يقرر بشأن الملف.

نتائج الدراسة:

- التميز في المنازعات الإدارية وجود نوعين من المنازعات أولهما منازعات الوعاء، أما الثانية فهي منازعات التحصيل.

- المشرع الجزائري حاول إلمام بالأجال المتعلقة بإيداع الشكوى حسب طبيعة النزاع، إضافة يسر على المكلف بالضريبة من تعيين وكيل عن طريق وكالة، إذا كانت الضرورة تستعدي ذلك.
- يكون قرار الإدارة الجبائية إما القبول أو الرفض للمحتوى الشكوي إذا كان الرد بالقبول فلا إشكال، أما حالة الرفض فيسر قانون على المكلف بالضريبة اتجاهين غما التوجه للقضاء الإداري مباشرة أو لجان الطعن دون حق اللجوء إلى القضاء.
- رفع دعوى جبائية عن طريق أحد أطراف النزاع للمحكمة الإدارية بواسطة عريضة افتتاحية فهي تصدر أحكام ابتدائية ولكل مصلحة حق في طلب الإستئناف أمام مجلس الدولة هذا الأخير يصدر قرار بشأنهم وقد يتعرض هو الآخر إلى الطعن النقض أمام مجلس الدولة.
- دور المنازعات الجبائية أثناء رفع دعوى جبائية أو تظلم إداري هو الميعاد من أجل الفصل في النزاع.

التوصيات و الإقتراحات:

- بناء على ما تقدم يمكن تقديم جملة من التوصيات و الإقتراحات هي:
- نشر الوعي الثقافي الضريبي بين المكلفين وتوعيتهم بضرورة دفع الضرائب وكذلك الإهتمام بالتأطير.
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من خلال التوجيه والمعاملة الحسنة.
- الصرامة في تطبيق القوانين الضريبية خاصة فيما يخص ظاهرة التهرب الضريبي وهذا للحد منه.
- استعمال التكنولوجيا في مصلحة الضرائب والمديريات الفرعية للضرائب عامة كالإعلام الآلي.
- تشجيع البحوث والدراسات التي تهدف إلى تطوير الإدارة الجبائية والتقليل إلى أقصى حد من هذه النزاعات.

المراجع:

- شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2004، الأردن.
- عبد الكريم بودريوة (2005)، القضاء الإداري في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09.

عثمان خيرى-عبد العادل فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريقة الاتفاق، دار النهضة العربية، 2013، القاهرة.

عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، 2005، الجزائر.

العبد صالحى، الوجيز في شرح قانون إجراءات الجبائية، دار هومة، 2014، الجزائر.
فارس السبتي، المنازعات الضريبية في الجزائر في التشريع والقضاء الجزائري والجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، الجزائر.

فاطمة زعزوعة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، (منشورة جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، حقوق، 2004-2005)، الجزائر.

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

قانون الإجراءات الجبائية 2007.

قانون المالية 2016، المادة 26، العدد 72 المؤرخ في 2015/12/31 المعدل لأحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

نصر الدين هنولي-نعيم نراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2007، الجزائر.

يوسف قاشي، المنازعات الجبائية، جامعة البويرة، كلية الاقتصاد، 2015، الجزائر.