



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور - خنشلة -



كلية الحقوق والعلوم السياسية

نيابة العمادة للدراسات وشؤون الطلبة

قسم الحقوق

التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون إداري

من إعداد الطالبة:

* قادي نهاد

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	الأستاذة
رئيسا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر أ-	سلامي نادية
مشرفا ومقررا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر ب-	حشوف لبنى
عضوا ممتحنا	جامعة خنشلة	أستاذ محاضر ب-	خليفة وردة

الموسم الجامعي 2024/2023



الشكر والتقدير

قَالَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ: "مَنْ اصْطَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَجَاؤُهُ فَإِنْ عَجَزْتُمْ عَنْ مُجَازَاتِهِ فَادْعُوا لَهُ، حَتَّى يَعْلَمَ أَنَّكُمْ شَكَرْتُمْ فَإِنَّ اللَّهَ شَاكِرٌ يُحِبُّ الشَّاكِرِينَ".
فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الشكر أولاً لله عز وجل الذي لا فوز إلا في طاعته ولا حياة إلا في رضاه

أتقدم بخالص الشكر لكل من كان له الفضل علي، وكان عوناً لي في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر الاستاذة المشرفة " حشوف لبنى" التي تفضلت بالإشراف علي، والتي لم تبخل علي بنصائحها وتوجيهاتها القيمة، في إنجاز هذا العمل.

كما أن واجب الوفاء يقتضي تسجيل الشكر الخالص لجميع أساتذة قسم الحقوق وأساتذة الكلية عامة، الذين ساهموا في تكويننا وتعليمنا.

كما اشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد واو بالكلمة الطيبة.

الإهداء

بسم الله والحمد لله الذي أوجدني فكننت، وهداني فاستهديت، ورزقني وشكرت، فأعطاني
وإلى مبتغاي أوصلني وإلى طريق المعرفة أرشدني وبالصبر والقوة بغربتي أحياني.

أهدي ثمرة جهدي نجاحي إلى:

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار،
إلى من يتعب في الليل والنهار من اجلنا أرجوا من الله أن يمد في عمرك لتري ما كنت تتمناه، إلى من
ستبقى توصياته شموع تنور حياتي اليوم وغداً وإلى الأبد والدي العزيز.

إلى من فتحت الطريق أمامي، إلى من غرست في نفسي روح الثقة والوفاء إلى من وهبت حياتها من
أجلي والتي صاغت حروفها واقعات الزمان إلى الدفاء حيث صقيع الغربة، إلى النور الهادي في وحشة
الأيام، إلى من كانت سنداً لي في حزني وأفراحي، إلى نبع الحياة ومعنى الحب والحنان، إلى ست
الحبائب أُمي الحبيبة.

أقدم لكم نجاحي الذي لطالما تمنيتماه وسعيتما جاهدان لأجل هذا اليوم
وكنتم نعم الوالدين حفظكم الله وأطال في عمركما وأتمنى لكما دوام الصحة والعافية، وأدامكم الله تاجاً فوق
رأسي.

إلى سواعدي ومقلة عيني إخوتي وأخواتي، كلاً باسمه

إلى من جلسنا معاً على مقاعد الدراسة

إلى من كانوا خير رفيق لخير طريق الى من كانوا عوناً لي وكنت عوناً

أصدقائي الأعزاء.

مقدمة

المقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويلها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو للمكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها، وبالتالي فهي وسيلة لتوجيه ودفع عجلة اقتصاد الدولة وبخاصة ما تعلق بشقها المالي، فهي تسعى بذلك إلى تحقيق السياسة المالية والاقتصادية للدول من حيث نجاعتها في التنمية و الانتعاش الاقتصادي، لذا كانت ولا زالت الضريبة أهم مصدر رئيسي لإيرادات الدول، والتي تعتمد عليها من أجل إنفاقها العام وكذا تمويل خزينتها العامة.

والضريبة هي الاقتطاع الإجباري لمبلغ من المال من الذمة المالية للمكلفين بها، وهذا دون مقابل وذلك وفقا لقواعد وإجراءات منظمة تهدف إلى تغطية جزء هام من أعباء الدولة الكثيرة لذا فالضريبة تعتبر من أهم الميكانزمات السياسية الاقتصادية، لذا السبب بدأت الدول تولي اهتماما كبيرا للضرائب في تشريعاتها وخصت بأنظمة وقوانين تتولى السلطة التشريعية وضعها وفق أسس ومبادئ تحكم الضريبة. وحتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة وأن لا تكون عبئ كبير على المجتمع الضريبي بعناصره المختلفة من جهة ثانية لا بد من تشريعات و قوانين تكفل ذلك ومن ثم فقد رتب القانون الضريبي للإدارة الضريبية الامتيازات والحقوق والأساليب للوصول إلى تحديد المادة الخاضعة لتقدير مقدار دينها بطريقة دقيقة لكن عمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وكيفية تطبيقها تنشأ علاقة متبادلة بين الطرفين الطرف الأول هو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة والطرف الثاني هو المكلف بالضريبة يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة و تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بإجراءات المتابعة والتحصيل و بلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعني مختلف المشاكل والاختلافات التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية بخصوص

فرض الضريبة وتحصيلها ومن الفقهاء من يرى أن المنازعة الضريبية لا تتوقف فقط عند النزاع الذي يثور بين الطرفين بخصوص وعاء الضريبة أو تحصيلها، فقد يتعدى مفهوم المنازعة الضريبية إلى الأخذ بعين الاعتبار تلك الخلافات الناشئة بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى بخصوص وضعية يمكن أن تحل بالمكلف على غرار حالة الإعسار التي تلحق به أو حالة هلاك وتلف أمواله، الأمر الذي يجعله عاجزاً عن تسديد قيمة الضريبة إلى الإدارة الضريبية فيلجأ إليها من أجل محاولة مخرج لهذه الحالة التي حلت به و المحاولة تسوية النزاع الضريبي والفصل فيه يقتضي المرور بالمرحلة الإدارية التي هي موضع دراستنا باعتبارها مرحلة مهمة لتقادي اللجوء إلى القضاء والتي تتضمن تقديم شكاية أو تظلم أمام مديرية الضرائب و اللجوء إلى لجان الطعن.

1- أهمية الموضوع

- الأهمية النظرية تكمن الأهمية النظرية في موضوع دراستنا من خلال النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات الإدارية.

- الأهمية العلمية يعتبر موضوع المنازعات الضريبية من الموضوعات الجدير بالبحث والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية بتحديد طبيعة المنازعات وخصائصها و أسبابها، بل تتجاوز إلى المجال العملي حيث يتعلق الأمر بالإجراءات الإدارية لهذه المنازعة و تشكيل اللجان المختصة بها، ومدى تطبيق هذه الإجراءات عند قيام النزاعات الضريبية.

2- أهداف الموضوع

لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يتمكن في الوصول إلى عدة أهداف أهمها :

- محاولة شرح المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية وتبيين الهدف من مرور المنازعة الضريبية بهذه المرحلة.

- توضيح الفائدة من أحداث اللجان الإدارية مع أن اللجوء إليها اختياري من طرف المكلف بالضريبة أن يستعمل حقه أو يتنازل عنده ويلجأ مباشرة إلى القضاء.

- تبيان دور اللجان الإدارية وتشكيلها واختصاصاتها.

3- الاشكالية

- ماهي الآليات المتخذة من قبل المشرع الجزائري للفصل في الدعاوى الضريبية؟

الاسئلة الفرعية

- فيما يمثل دور لجان الطعن وتكوينها وسير عملها ونتائج أعمالها؟.

- ما هي القواعد الإجرائية الواجب إتباعها لمنازعات الوعاء الضريبي؟.

- فيما تتمثل إجراءات المنازعة في التحصيل الضريبي؟.

4- المنهج المتبع

اعتمدنا في موضوعنا المنهج الوصفي ويتجلى من خلال التطرق إلى جملة من التعاريف واختصاصات والإجراءات، فيقوم هذا المنهج على تعريف وتوضيح بعض المفاهيم الخاصة الموضوع.

5- أسباب اختيار الموضوع

- الأسباب الشخصية:

- تكمن في الرغبة في معرفة جانب المنازعات الجبائية والتعمق في فهم موضوع التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية على إعتبار أنها تدخل في صميم إختصاصنا.

- الإحاطة والإلمام بالموضوع والبحث فيه وخاصة مجال المنازعات الضريبية.

-الأسباب الموضوعية

محاولة تسليط الضوء على مرحلة في غاية الأهمية من مراحل المنازعات الضريبية وهي المرحلة الإدارية لتسوية النزاع الضريبي نظرا لتميزها بإجراءات خاصة ومختلفة عن باقي المنازعات الأخرى، والتي تتعرض إلى التعديل والتغيير المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية وكذا تسليط الضوء على الآليات الإدارية الكفيلة.

6- الدراسات السابقة:

إن موضوع تسوية النزاع الضريبية لم يصل إلى القدر الكافي من البحث على غرار وجود بعض من المذكرات المتناولة للموضوع و من أهم الدراسات:

- رسالة ماجستير الباحث بدايرية يحي تحت عنوان " الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري عن جامعة الحاج لخضر باتنة سنة 2011-2012. وكانت رسالته مشابهة لموضوع بحثنا ، خاصة فيما يتعلق بتعريف بعض المصطلحات المتعلقة بالموضوع.

- أطروحة دكتوراه للباحث محمد أحمد عبد الرؤوف محمد والتي كانت بعنوان المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن ، جامعة عن الشمس القاهرة، 1996، وكانت أيضا مشابهة لموضوعنا.

7- صعوبات الدراسة

وبالرغم من أن الموضوع متناول وكان محل العديد من الدراسات كما ذكرنا سابقا إلا أنه واجهتنا عدة صعوبات أهمها كثرة التعديلات التي طرأت على النصوص القانونية المنظمة للموضوع محل الدراسة خصوصا في الثلاث سنوات الأخيرة.

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

8- خطة الموضوع

ومن أجل الاجابة عن الاشكالية المطروحة أعدنا خطة بحث متكونة من فصلين فكان عنوان الفصل الأول ماهية المنازعات الضريبية وأسبابها، والذي بدوره قسمناه الى مبحثين، بحيث كان عنوان المبحث الاول مفهوم الضريبة، والمبحث الثاني تحت عنوان مفهوم المنازعات الضريبية.

وفيما يخص الفصل الثاني فعنوانه آليات التسوية الادارية للمنازعات الضريبية والذي قسمناه الى مبحثين، المبحث الأول خصصناه منازعات الوعاء الضريبي، أما المبحث الثاني فكان بعنوان منازعات التحصيل الضريبي. وفي الأخير توجنا مذكرتنا بخاتمة تناولت مجموعة النتائج والاقتراحات.

الفصل الأول: ماهية المنازعات الضريبية

وأسبابها

الفصل الأول: ماهية المنازعات الضريبية وأسبابها.

تبدأ المنازعة الضريبية عندما يتلقى المكلف إنذارا موجها له من الإدارة الضريبية وهو عبارة عن وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أداءها، فإما أن يرضى المكلف بالضريبة فيسددتها أو يرفضها لأي سبب يحجبه كأن يدفع بأنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر لنشاطه و حجمه ونسبة أرباحه.

وعلى المكلف بالضريبة قبل أن يلجأ إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية أن يبدأ بمرحلة أولية تتم إجراءاتها على مستوى الإدارة وتختلف هذه الإجراءات باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر بها الضريبة¹.

تثور المنازعة الضريبية عادة عندما تخطأ الإدارة المكلفة بتحديد الوعاء الضريبي، أو عدم التزام المكلف بواجباته القانونية سواء المحاسبية أو الجبائية، وله في هذا الإطار الشكوى أمام الإدارة المصدرة للقرار، أو الطعن الإداري على مستوى لجان الطعن المختصة، كما له أن يسلك الطريق القضائي في حال رفض طعنه أمام لجان الطعن المختصة، و ما يمثل هذا الخيار من حماية حقوق المكلف بالضريبة كون الطرف الضعيف في العلاقة الضريبية²، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان مفهوم الضريبة، والمبحث الثاني سنتطرق إلى مفهوم المنازعات الضريبية.

¹ حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح القانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة الجزائر، 2007، ص 9

² بوعافية رضا، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري (الرسم على القيمة المضافة نموذجا)، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، العدد 02، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021، ص 1525.

المبحث الأول: مفهوم الضريبة.

إن الضريبة هي من بين أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدولة، من أجل تمويل الإنفاق العام وتكمن أهميتها أيضا في وقتنا الحاضر إذ أصبحت تؤثر على النشاط الاقتصادي وهي أيضا أداة من أدوات تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة من جهة أخرى فإن فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل إن هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظرا لتعدد وتشابك الأنشطة للتدخل والأرباح التي تفرض عليها الضريبة¹، عليه سنتناول في هذا المبحث تعريف الضريبة وعناصرها في (المطلب الأول)، وإلى قواعد وأهداف الضريبة في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.

لم تكن الضريبة في بادئ الأمر تهدف الى أية غاية اقتصادية أو التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي بل الهدف الأساسي هو تغذية خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات غير أنه لما تخلت الدولة عن طابعها الحيادي التقليدي لجأت الى توجيه الاقتصاد الوطني وإدارة قطاعات أساسية فيه، وعملت على التوسع في برنامج الخدمات الاجتماعية والاقتصادية العامة بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وزيادة الإنتاجية ورفع مستوى المعيشة والحد من التفاوت في توزيع الثروات والدخل²، وعليه سنحاول تقسيم هذا المطلب في هذه الفروع.

¹ عبد الكريم يعقوب، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، المجلد الثاني، العدد الثامن، جامعة الجلفة، 2019، ص229.

² عبد الكريم يعقوب، المرجع السابق، ص229.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

للضريبة تعريفات متعددة منها الكلاسيكي ومنها الحديث، فقد عرفها الأستاذ "جنز قاستون" على أنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".¹

الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

الضريبة اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص بدافعها، وذلك بغرض تحقيق نفع عام.³

كما عرف بعض رواد الفكر العربي الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكلفة مساهمة منه في تحمل الاعباء العامة أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة.⁴

الضريبة اقتطاع نقدي و جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقا لقدرته التكلفة ومساهمة في الأعباء العامة أو بتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة.⁵

الضريبة فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة.⁶

¹ عبد الكريم يعقوب، المرجع السابق، ص 230.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 115.

³ السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1970، ص 219

⁴ سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، بدون ط، دار حامد للنشر والتوزيع، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015، ص122.

⁵ عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987، ص69.

⁶ محمد خالد المهائني، خالد الخطيب الحيش المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص175.

الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية¹.

وعرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها "اقتطاع مالي ونقدي، اجباري ونهائي دون مقابل وفقا للقواعد القانونية تفرضها الدولة على الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية²".

فمن خلال هذه التعريفات يتضح أن مفهوم الضريبة يتشابه في كل من المالية العامة والمحاسبة الضريبية فالإحصائيين في المالية والاقتصادية يرون أن هذه الأخيرة هي الوسيلة التي يتم بواسطتها تمويل النفقات العامة للدولة وهو يختلف عما يراه رجال السياسة والذين يعتبرونها أداة التنمية الاجتماعية والتكافل الاجتماعي إذ انها اقتطاع عن طريق السلطة العامة يهدف الى تحقيق أهداف عامة. أما رجال القانون فان معظمهم اجمعوا على أنها اقتطاع مالي اجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية يتم عن طريق تحويل نهائي للملكية وبدون مقابل بفرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة³.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

تتمتع الضريبة بجملة من الخصائص أهمها:

أولا: أنها ضريبة عامة

حيث تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة لذلك يعتبرها المشرع عادلة نظريا لأنها توزع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المواطنين ، ومن جهة أخرى قابلة للتطبيق بنسب متفاوتة أو بالإعفاء التمييزي أو بالمعدل الصفري وبحسب طبيعة السلع والخدمات والتوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للسلطات الحاكمة⁴.

¹ صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988، ص 109

² رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزء الأول، بوزريعة، الجزائر، 2005، ص 12.

³ عبد الكريم يعقوب، المرجع السابق، ص 230.

⁴ عبد المنعم عبد الغني على، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، 1995، ص 18.

ثانيا: الضريبة ذات شكل نقدي

إن فرض الضريبة وتحصيلها بصورة نقدية لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، كل ما في الأمر أن هذه العملية لا تتم إلا في نطاق ضيق وفي الظروف الاستثنائية البحتة، حالة الحروب مثلا أو في حالات التي تكون فيها الدولة في فترة انتقالية من النظام الاشتراكي إلى النظام الليبرالي وبالتالي وموازة مع السياسة الاقتصادية الجديدة فإنه ترغب في توسيع دائرة ملكيتها¹.

وإضافة إلى هذا فإن تحصيلها بشكل نقدي يسهل على الدولة عملية جبايتها.

ثالثا: الضريبة ذات طابع إجباري

لقد اعتبر الاقتصادي Paul Marie Gandment الضريبة على أنها شكل سيادة الدولة وبذلك يكون المكلف مجبرا على تأدية الضريبة إلى الهيئات المخولة بذلك، فتخلف الشخص عن أدائها يجعل الإدارة الجبائية تمارس تعسفها والذي يظهر في شكل تهريب بسيط وفي حالة رفضه عن أدائها بصفة نهائية تفرض عليه عقوبات تصل حد الإكراه البدني.

رابعا: ضريبة تفرض بصفة نهائية

أي أن المكلف الملزم بدفعها لا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها، ولا يحق له المطالبة بأي فوائد عليها لأن فرضها عليه يكون نهائيا. ومن هنا نرى بأن الضريبة تفرض على المكلفين، الذي يدفعها هو المكلف التي تستحق عليه، إذا تحقق له دخل خاضع غير معني سواء أكان شخصا طبيعيا أم معنويا، أو كان وطنيا أو أجنبيا².

¹ محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004، ص15.

² خصاونة جهاد، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، 2000، ص ص98،99.

المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها.

بعد ما تناولنا في المطلب الأول مفهوم الضريبة ومختلف الخصائص التي تتوفر عليها، وعلمنا أن أساس فرض الضريبة هو الجبر، أي إخبار المكلفين بالدفع فأي قانون ينص على أي نوع من الضرائب يلزم المكلفين بدفعها والذين حددهم هذا الأخير بأدائها دون أي تماطل وإلا فرضت عليه عقوبات التأخير طبقا لقوانين التهرب الضريبي.

الفرع الأول: قواعد الضريبة

هي قواعد تعود الى الاقتصادي آدم سميث Adam Smith في كتابه ثروة الأمم و هذه القواعد لازالت سارية أهميتها الى حد الآن و هي تركز غالبا على أربعة قواعد وسنتناولها كالآتي:

1- قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة

على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكلفة بمعنى تناسبا مع دخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة، ووفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد وتكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله، وبالتالي فالعدالة لا تعني أن المكلفين بدفع الضريبة مطالبون بنفس المبلغ وإنما تعني مشاركة كل فرد معنوي أو طبيعي في الأعباء العامة لدولة وذلك حسب القدرة التكلفة، وقد أوجد المفكرون الماليون في الضريبة التصاعدية الأداة المثلى لتحقيق مبدأ العدالة والحد من التفاوت في توزيع الدخل.¹

وقد عرفت قاعدة العدالة الضريبية بأن يتحمل كل عضو من أعضاء المجتمع قسطا من الأعباء العامة يتناسب مع قدرته التكلفة ومع مراعاة ظروف المكلف الشخصية، وكما يجمع المهتمون بعلم الضرائب على ضرورة أن يكون التشريع الضريبي عادلا، ويرى هؤلاء أن للعدالة الضريبية وجهان أساسيان من خلال العدالة الأفقية والعدالة الرأسية.²

¹ علي العربي، وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، (د س ن)، 84.

² يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، 1984 ص ص 44-46.

فالأولى تعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات المتساوية من حيث الدخل بمعدلات ضريبية متساوية، وبحيث يدفعون نفس المقدار من الضريبة، وأما الثانية فتعني معاملة دافعي الضريبة ذوي القدرات غير المتساوية بمعدلات ضريبية غير متساوية، وبحيث يتباين ما يدفعه كل مكلف منهم عن الآخر بحسب قدرة كل منهم على الدفع .

وبالتالي فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة سواء كانوا داخلها أو خارجها، ودونما تمييز، إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعبائها بين مختلف الممولين بصورة عادلة من دون إرهاب الفئات الفقيرة به.

2- قاعدة اليقين والوضوح

يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها، أن تكون يقينية و ليست عشوائية، كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها ووعائها ومواعيد تحصيلها والإعفاءات الخاصة بها حتى يكون المكلف بها على دراية تامة بالنصوص القانونية بها وهذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة وثابتة وليست عرضة للتبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين¹

3- قاعدة الملائمة في التحصيل

يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة وبالكيفية الأكثر تيسيرا له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول الى مفهوم الملائمة في جباية الضرائب، أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول الي الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة².

بالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، حيث تدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد الفنية والإجرائية المتعلقة بكل

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1965، ص 95.

² نفس المرجع، ص 95.

ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك، ومن بين التطبيقات الشهيرة لهذه القاعدة ما يعرف بقاعدة "الاقطاع عند المنبع" والخاصة بالضريبة على الدخل والمطبقة خصوصا على الأجور والمرتببات، وذلك باعتبار أن الاقطاع عند المنبع أكثر ملاءمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب¹.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات

المقصود في الاقتصاد في النفقات الجبائية هو أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها الى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها ولذلك تسعى إدارة الضرائب باختيار أسلوب الجباية والتحصيل الأقل لكي لا تضطر الدولة الى التوسع في فرض الضرائب، وفي الوقت الحاضر يتم استعمال الإعلام الآلي الذي تسيره طاقة بشرية مكونة بهدف التقليل من التكاليف وبالرغم من هذا فان قاعدة الاقتصاد ليس من السهل تطبيقها، فهناك ضرائب يستدعي جمعها عددا كبيرا من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء و نفقات مالية مرتفعة².

الفرع الثاني: أهداف الضريبة

تطورت اهداف الضريبة في العصر الحديث مع تطور مفهوم الدولة، إذ أصبحت تلك الأداة التي تستعملها الدولة بغرض تحقيق أهدافها السياسية والاجتماعية والاقتصادية، فالضريبة تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية³، وتقسم أهم أهداف الضريبة كما يلي:

1- الأهداف المالية

¹ لبدائية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2011-2012، ص15.

² علي العربي، عبد المعطى عساف، المرجع السابق، ص84.

³ حابي عبد اللطيف، جباية المؤسسة، مطبوعة بيداغوجية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022-2023، ص20.

يمكن تسميتها بالأهداف التقليدية ويبقى دائما الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو تغطية الأعباء العامة، أي أن الربية تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة.

2- الأهداف الاقتصادية

تتمثل أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تحقيق الاستقرار الاقتصادي عن طريق تخفيض الضرائب خلال فترة الانكماش لزيادة الاستهلاك، والرفع من معدلاتها في فترة التضخم من أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة في الاقتصاد.

- استخدام الضريبة كوسيلة لتشجيع وتوجيه النشاط الاقتصادي، وذلك من خلال توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات والمشاريع التي ترغب الدولة في تطويرها، عن طريق منح فتح إعفاء لهذه المشاريع، بالإضافة إلى تحقيق التوازن الجهوي، وذلك من خلال إعفاء أو تخفيض الضرائب المستحقة على المؤسسات الاقتصادية في المناطق النائية.

- العمل على حماية الصناعة الوطنية و معالجة العجز في ميزان المدفوعات، وذلك من خلال فرض رسوم جمركية بنسب مرتفعة على الواردات وإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا، وتعتبر الرسوم الجمركية أو الضرائب التي تم استخدامها لهذه الغاية، ومع مرور الوقت وانفتاح اقتصاديات أغلب البلدان مع انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة أصبح من الصعب استعمال الضريبة لتحقيق الحماية للصناعة الوطنية خصوصا على المدى المتوسط والطويل¹.

3- الأهداف الاجتماعية

الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيمكن استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات، ويتم ذلك

¹ حابي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 21.

بفرض الضرائب على الطبقة الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة، وهذا ما سماه الباحثون الاقتصاديون "إعادة توزيع الدخل القومي"¹.

تعتبر الضريبة أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية فهي تحاول الحد لبعض من الفوارق الاجتماعية من خلال فرض مختلف الضرائب كضريبة (IRG) ضريبة على الدخل الإجمالي وهي ضريبة مباشرة تطبق على دخل الفرد.

تعتبر الأهداف الاجتماعية من الأسباب القديمة التي أدت إلى فرض الضرائب اين ذكر آدم سميت في كتابة ثروة الأمم أن من أركان التنظيم الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية، ومحاولة خلق توازن اجتماعي بين أفراد المجتمع، حيث يتم بواسطة خدمة الطبقة الفقيرة في المجتمع وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على سلع كمالية مثلا كذلك إعادة توزيع المداخل بين المواطنين وتقليل الفوارق الاجتماعية إضافة إلى النفقات العامة التي تنفقها الدولة لتحقيق متطلبات الأفراد الاجتماعية كبناء مساكن والمرافق العمومية و إنجاز الطرقات².

¹ عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1984، ص 172

² علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ص 177.

المبحث الثاني : مفهوم المنازعات الضريبية.

تعتبر المنازعة الضريبية من أكثر المنازعات انتشارا على الصعيد العملي، وذلك نظرا للدور الهام الذي تضطلع به الضرائب في تمويل النفقات العامة والتأثير في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب حينما تباشر هذه الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية في تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها أو حرمان المكلف من حق من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، وسيتم التطرق في هذا المبحث الى تعريف وأنواع المنازعات الضريبية في (المطلب الاول)، والى الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف وأنواع المنازعات الضريبية.

وضع الفقه عدة مفاهيم للمنازعة الضريبية، فهناك من اعتمد مفهوما ضيقا للمنازعة الضريبية، وحصرها في المنازعات التي تنشأ عند فرض وتحصيل الضريبة، أي هي كل مشكلة تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو بعملية حسابها أو بعدم شرعيتها أو بمخالفتها للنصوص القانونية و هناك من اعتمد مفهوما واسعا حيث اعتبر أنها تشمل كل الخلافات و الادعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة²، وسنحاول من خلال هذا المطلب تعريف المنازعة الضريبية ثم تبيان أنواعها.

¹ فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، العدد16، 2017، ص439.

² ولد رايح صافية اقلولي، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945قالمه، الجزائر، 2014-2015، ص 2.

الفرع الأول: تعريف المنازعات الضريبية.

تعني المنازعة لغة نزاع أو دعوى أو خصومة، ويقابل كلمة منازعة باللغة الفرنسية Contentieux، يقصد بها وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لحل النزاع، وفي الغالب يكون القاضي هو الحكم¹، ولا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة ادعاءات الأطراف ويزنها بميزان القانون².

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

والتنازع التخاصم، وتنازع القوم اختصموا وبينهم نزاعة أي خصومة في الحق³.

أما في مادة الضرائب، تحتوي كلمة منازعة معنيين، المعنى الأول، يظهر عند استعمال اللفظ في المنازعات التي تحدث بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة والذي يكون موضوعه إما تحديد طرق تحصيل الضريبة أو وعاء الضريبة أو مبلغها أو الإعفاء منها، والمعنى الثاني، يظهر حين استعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والادارة، بل هناك وضعية معينة قد حلت به كحالة إفسار المكلف أو هلاك أمواله.

تعددت تعريفات المنازعة الضريبية في الفقه، فهناك من يأخذ بالتعريف الضيق للمنازعة الضريبية وهناك من يأخذ بالتعريف الواسع.

¹رحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، جامعة سعد دحلب، البلية، 2007، ص 247.

²محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، اطروحة دكتوراه، جامعة عن الشمس القاهرة، 1996، ص22.

³أحمد فليدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر من الأولى المكتبة المصرية للنشر والتوزيع مصر، 2014، ص51.

بالنسبة للتعريف الضيق، فإن "المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها والقواعد القانونية المقررة للفصل فيها"¹.

ويعرفها البعض الآخر على أنها "مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بمناسبة ممارسة الإدارة لصلاحياتها، والقواعد القانونية للفصل فيها، على أن تقتصر هذه القواعد خصوصاً على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية"².

ومما يلاحظ حول التعاريف السابقة، أنها تناولت النزاع الضريبي من جميع أوجهه، وبصورة شاملة احتوت الجانب الإداري له إضافة إلى الجانب الجزائي والمتعلق بالغش والتهرب الضريبي، وكما ينطبق الأمر ذاته بالنسبة للأستاذ طاهري حسين، والذي يرى أن المنازعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب، وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية، أو في حالة تهريبه من دفع الضريبة، أو قيامه بالغش الضريبي³.

الفرع الثاني: أنواع المنازعات الضريبية.

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق العديد من المعايير والأسس التي يتم الاستناد إليها.

أولاً: من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظراً لأهمية هذا التقسيم، وبالرغم من وجود معايير متعددة للفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب، فقد كانت كل هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداها فقط لضمان الوصول إلى نتيجة

¹ محفوظ رحمانى، المرجع السابق، ص 248.

² ولد رابح صافية اقلولي، المرجع السابق، ص 3.

³ حسين طاهري، المرجع السابق، ص 5.

سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري، والمعيار الاقتصادي، والمعيار الفني¹.

1- المعيار الإداري

أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جباية وتحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم إسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن شخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية فالضريبة هنا مباشرة، ونظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار الشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة، ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على اتصال مباشر بإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين على القوائم الإسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف إسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها، وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت².

2- المعيار الاقتصادي

وما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون

¹ يحي لبدائرية، المرجع السابق، ص 23.

² العيد سلامي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017، ص 19

الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير متحملاً لها ومثال النوع الأول الضريبة على الأجر والمرتبات¹.

3- المعيار الفني

يقوم المعيار الفني على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالأستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرض للنقد باعتباره ليس محكماً بدرجة كافية ولا يمكن بالتالي الاعتماد عليه لتصنيف بعض الضرائب، كالضريبة على التركات، التي يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن بالاعتماد على المعيار نفسه اعتبارها ضريبة غير مباشرة، كونها تفرض على واقعة انتقال التركة من المورث إلى الوارث، باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية². وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير، فكلها عرضة للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقصه الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن اعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكالات، وخاصة أمام القاضي الإداري حين نظره في هذا النوع من المنازعات، وذلك لصعوبة التمييز بين هذين النوعين، وخاصة إذا كان النزاع بصدد نوع معين من الضرائب لم يصنفها المشرع

¹ علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990، ص 133.

² يحي لبدائية، المرجع السابق، ص 24.

ويحدد طبيعتها مسبقاً، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد انتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي المرحلة زمنية¹.

ثانياً: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة.

1- منازعات الوعاء والتصفية.

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 تنظيمي، أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو من إدارة الضرائب.

هذه الأفعال يكون القصد من ورائها هو الإعفاء أو تخفيض الضريبة المفروضة على المكلف، أو الاعتراض على تأسيس الضريبة المفروضة عليه، ومثال ذلك الاستفادة من التخفيضات أو الإعفاءات².

وهو نزاع في أساس الضريبة أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقاً للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطاً جزئياً أو كلياً لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهذا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع³.

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كلياً، ونكون هنا أمام نزاع قانوني و على هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وفرض الضريبة.

¹ يحي ليدارية، المرجع السابق، ص25.

² أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص9.

³ محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر (د س ن)، ص29.

2- منازعات التحصيل

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الاجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية¹.

ثالثا: من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع.

يطرح النزاع الضريبي عموما أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلا على المستوى الإداري، وقد انتهجت كل التشريعات تقريبا هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء².

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تتسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة، وتمتاز في الوقت نفسه بنوع من الخصوصية على كل من الصعيدين الشكلي أو الموضوعي، فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين، إحداهما إجبارية والأخرى اختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجوبي أمام إدارة الضرائب، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولا إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في فض النزاع.

¹ يحي لبدائيرية، المرجع السابق، ص26.

² المرجع نفسه، ص .

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية.

يمكننا معرفة طبيعة المنازعات الضريبية من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته.

الفرع الأول: العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بها والآخر الإدارة الضريبية، وتستمد هذه العلاقة أسسها من القانون، لكون الضريبة واجبة قانونيا تفرض من طرف الدولة، وتطبق من خلال الإدارة الضريبية وهذا يترتب عليه نتائج العلاقة التنظيمية، كما يمكن اعتبار أن العلاقة بين الطرفين، تقوم على أساس المديونية بين دائن ومدين.

يرى جانب من الفقه أن تقدير وعاء الضريبة يتم بناء على اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية واسندوا في ذلك أن التشريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلف وإدارة الضرائب حول عناصر التقدير، والغاية من ذلك هو ايجاد اتفاق يحقق مصلحة الطرفين في تحديد قيمة الضريبة، والتقدير هنا يكون حقيقيا عكس التقدير الجزافي، الذي يكون بطريقة آلية استنادا على أسس موضوعية ... فالعلاقة التعاقدية تقوم على أساس العقد المبرم ما بين إدارة الضرائب والمكلف بدفعها، وهنا نكون بصدد التكلم عن العقد في المجال الضريبي¹.

الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والادارة الضريبية.

يرى الجانب الآخر من الفقه، أن العلاقة بين الطرفين يحددها عادة القانون الضريبي وقوانين المالية المتعاقبة، وتحدد أيضا القرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذا له، ولا تقوم هذه العلاقة على الاتفاق بين الطرفين، هذا هو الرأي الراجح والشائع في التطبيقات القضائية، فالقانون هو الذي يحدد حقوق والتزامات كل طرف، ولا دخل للطرفين في

¹ حسينة بلعوجة، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الجزائر، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016-2017، ص250.

تحديدها، وبالتالي لا تعتبر الإدارة الضريبية خصماً أو شريكاً للمكلف، ولقد حظيت هذه العلاقة التنظيمية بالقبول، مقارنة مع العلاقة التعاقدية نظراً لتمييزها بخصائص وهي¹:

1- العمومية

أي أن جميع الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط وحالات واقعية، يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق والواجبات، وبدون تمييز وفقاً لضوابط موضوعية محددة بالقانون.

2- القابلية للاستمرار

إن المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار، حتى بعد قيام الإدارة الضريبية بمباشرة سلطتها في ربط وفرض الضريبة، وبعد أداء المكلف بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأن المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.

3- القابلية للتعديل

إن القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أي وقت، وبالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة وفي مقابل ذلك، فإن الإدارة الضريبية لها حق التعديل في هذه المراكز، ولكي يتوفر شروط الحماية للمكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، ومنع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة، بناء على اعتبارات شخصية وهذه الشروط هي:

- أن تكون التعديلات عامة ومجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، وإلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان.

- أن يتم التعديل وفقاً لمبدأ تدرج القواعد القانونية، أي بنفس الأداة القانونية التي أنشئت المركز القانوني أو بمستوى أعلى.

- عدم رجعية القواعد القانونية بأثر رجعي إلا إذا نص القانون صراحة².

¹ فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2013، ص ص85،84.

² حسينة بلعوجة، المرجع السابق، ص253.

الفرع الثالث: القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته.

يشكل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب القواعد والمقومات وإجراءات محددة وتتكون من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، والإدارة التي تتولى تنفيذه وإصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين و الإدارة الضريبية، وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير باعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته¹.

وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي واستقلاليتها عن القوانين الأخرى، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق ومدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية.

ويرى بعض فقهاء القانون أنه يجب أن تختص بالمنازعات الضريبية محاكم ضريبية مستقلة عن القضاء العادي والقضاء الإداري على أساس أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي والتي تجعل له ذاتية مستقلة تستوجب أن يكون لهذا النوع من النزاع قضاة متخصصون قادرين على تأصيل وتوحيد المبادئ القانونية المتعلقة بتفسير وتطبيق نصوص التشريع الضريبي الذي يقوم على قواعد تختلف عن تلك التي يقوم عليها القانون الخاص

¹ محمد محي سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر، 1998 ص 134.

والقانون العام، وقد أخذت بعض القوانين بهذا الرأي و أنشأت محاكم متخصصة في المنازعات الضريبية¹.

خلاصة الفصل الاول

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة في تمويل الاستثمار بالدرجة الأولى وهذا باعتبارها المحرك الأساسي والقلب النابض للنمو تطور المجتمع للوصول إلى أعلى مستويات الرقي والازدهار حيث لا يمكن للدولة تحقيق ذلك إلا إذا كانت تقوم على سياسة اقتصادية ناجحة تعتمد على تحفيز الاستثمار من جهة، وعلى فرض الضريبة من جهة أخرى.

¹ حميدة صولي، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020، ص21.

الفصل الثاني: آليات التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية

إن المرحلة الأولى للمنازعة الضريبية تكون على مستوى الإدارة الضريبية مصدره القرار وتعد مرحلة وخطوة اجبارية، سواء كانت هذه المنازعة الضريبية متعلقة بالوعاء الضريبي (المبحث الأول)، أو كانت المنازعة الضريبية متعلقة بالتحصيل الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: منازعات الوعاء الضريبي

إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي قد تثار بشأن العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف بالضريبة قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى فإن المكلف قد يقدم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية وطالما للرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الضريبية، فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف وهنا تثار إشكالية النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية¹، وسنتطرق في هذا المبحث إلى التظلم الإداري المسبق وهذا في (المطلب الأول)، وإلى التظلم أمام اللجان الإدارية وهذا في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق

التظلم الإداري يتقدم به المكلف بدفع الضريبة إلى مدير الضرائب للولاية أي إلى مصدر القرار، ويوضح له فيه الخطأ الذي ارتكبه والأسباب التي يستند إليها ومما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشر يلزم المكلف بدفع الضريبة بأن يتقدم أولاً بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة، كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة²، كما أجمعت النصوص الجبائية على شرط وجوبية تقديم الشكاية أمام جهة الإدارية المعنية، والهدف من هذا التظلم أو الطعن الذي جاءت به المادة 70 من

¹ يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة أكلي محند أولجاح البويرة، 2014-2015، ص 79.

² نفس المرجع، ص 79.

قانون الإجراءات الجبائية هو: استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذلك الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

الفرع الأول: تعريف التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

هناك العديد من التعريفات التي قالها الفقهاء في هذا الصدد وسوف نقتصر على بعض التعريفات لأن مجملها يصب في قالب واحد.

ومن هذه التعريفات عرف التظلم الإداري على أنه: "بأن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا للإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي أحدث ضررا بمركزه القانوني، لكي تقوم بسحبه أو تعديله، أو بعبارة أخرى هو عرض الفرد حالة على الإدارة طالبا منها إنصافه²."

وعرف أيضا على أنه شكوى أو التماس يتقدم به صاحب الشأن إلى السلطة المختصة، يعرب فيها عن اعتراضه عن القرار ويطلب سحبه أو إلغاءه³.

وعرفه البعض بأنه هو الوصول إلى حل المشكلات الإدارية بصورة ودية، في وقت قصير وبدون اللجوء إلى الطريق القضائي⁴.

أما عمار عوابدي فعرفه على أنه: عبارة عن التماس أو الشكوى التي يقدمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطة الإدارية الولائية والرئاسية والوصائية، وإلى اللجان الإدارية، طاعنين في قرارات وأعمال إدارية الغير مشروعة، بما يجعلها أكثر اتفاقا مع مبدأ الشرعية، أو أكثر اتفاقا مع مبدأ الملائمة والفعالية والعدالة⁵.

¹ المادة 70 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22-12-2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 79، المعدلة والمتممة بموجب المادة 41 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 26-12-2006، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 85 لسنة 2007.

² مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، الطبعة الثانية، مطبعة الأمانة، القاهرة، 1978، ص 170

³ إبراهيم محمد علي، لقضاء الإداري، دار النهضة العربية، مصر، 2004، ص 367.

⁴ عبد الله طلبه، القانون الإداري والرقابة القضائية على أعمال الإدارة والقضاء الإداري، منشورات جامعة حلب ط2، سوريا 1997، ص 243.

⁵ عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء 2، الجزائر 1995، ص 536

أما الأستاذ رشيد خلوفي فيرى بأنه: عبارة عن الشكوى أو الطلب المقدم من طرف المتظلم لحصوله على حقوقه أو تصحيح وضعيته لذلك يعتبر عملاً إدارياً يوجه إلى سلطة إدارية مختصة ضد عمل قانوني أو مادي تقوم به الإدارة، فهو إجراء ذو طابع غير قضائي يسبق الدعوى الإدارية¹. "

وقد عرفته المحكمة الإدارية العليا المصرية بقولها إن التظلم يمتد ليشمل: "كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه ومطالبته بإقتضائه"².

والهدف من تقرير نظام التظلم هو إتاحة الفرصة للأفراد المراجعة الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء لحماية حقوقهم، ومصالحهم، وإفساح المجال كذلك أمام الإدارة لكي تراجع نفسها، وتعيد النظر فيما أصدرته من قرارات قد تكون جائرة في حق من صدرت في مواجهته، بحيث يكون في إمكانها أن تسحب القرار، أو تعدله، إذا ما اقتنعت بصحة التظلم المقدم إليها. وهكذا يسوى النزاع في مهده، بحيث لا يتطور الأمر إلى منازعة قضائية تطرح أمام القضاء وفي هذا توفير للجهد، والمال، والوقت، وتخفيف للعبء الواقع على كاهل القاضي الإداري، يضاف إلى ذلك أن الحكمة من التظلم قبل رفع الدعوى يتمشى مع إعتبار الثقة في الإدارة، بإعطائها الفرصة لإصلاح أخطائها بنفسها، مما يغني عن السير في منازعة إدارية ومباشرة الدعوى، ومن هنا يعد التظلم إجراء مقررًا لصالح الإدارة والمتنازعين معها على حد السواء³.

¹ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية الشروط قبول الدعوى الإدارية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006، ص 102.

² المرجع نفسه، ص .

³ خميس السيد إسماعيل، دعوى الإلغاء ووفق تنفيذ القرار الإداري وقضاء التنفيذ وإشكالية والصيغ القانونية أمام مجلس الدولة مع المبادئ العامة للقضاء المستعجل، ط1، مصر، 1993، ص 35.

الفرع الثاني: شروط وآجال تقديم التظلم ومحتواها

ألزم المشرع الجبائي تقديم الشكاية في شكل معين، وأن تحتوي على معلومات وبيانات معينة لتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها، ولم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي.

أولا : شروط تقديم الشكاية

1 - الشروط الشكلية للشكاية

بينت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية وشروط قبولها المتمثلة في¹:

- أن تكون الشكاوي فردية كأصل عام غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية كما هو الحال في شركات الأشخاص.
- أن تقدم الشكاية منفردة عن كل قضية: أي تتعلق بعدة أنشطة أو أن تضم عدة أنواع من الضرائب والرسوم، أو تضم نوعين من الطلبات كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيف في حالة عوز المكلف بالضريبة.
- أن تتضمن الشكاية تحت طائلة عدم القبول بعض المعلومات الأساسية نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة، بالإضافة إلى اسم ولقب عنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع².
- تعيين موطن المشتكي حسب المادة 75 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية على المدعي أن يذكر بدقة موطنه في الجزائر، وإذا كان مقيما بالخارج عليه أن يتخذ موطننا في الجزائر، أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، هنا وجب على هذه المؤسسات أن تعتمد على ممثل ينوبها ويكون مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب، ويقع على عاتقه الالتزام بكل التصرفات

¹ خميس السيد إسماعيل، المرجع السابق ص 35.

² عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى الجزائر، 2005، ص 15.

التي تقوم بها المؤسسة، أما فيما عدا ذلك فتعود إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تقاديا للازدواج في فرض الضريبة، ونقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص وعن نفس المدة.

التوقيع: بالرغم من أن الشكاية غير خاضعة لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بالضريبة بنفسه أو وكيله القانوني¹.

2- الشروط الموضوعية للشكاية

إضافة إلى الشروط الشكلية الواجب توفرها في الشكوى عند تقديمها أوجب المشرع شروطا موضوعية بحيث يلزم المشتكي تفصيل شكواه وذلك بالعرض المفصل المحتوى الشكاية والدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات وحججها ومبرراتها، بتالي يقع عبء إثبات سوء تقييما لوعاء أو الغلط المادي الذي ارتكبه المصلحة الضريبية على المشتكي وعليه يجب أن تتضمن الشكاية الشروط الموضوعية التالية²:

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.
- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة.
- مناقشة ملخص طبيعة النزاع والدفوع التي يقدمها لتصحيح الخطأ الإداري، وتحديد طلباته سواء بالتخفيض والإلغاء الكلي لمبلغ الاقتطاع.
- وكننتيجة عامة فإن ارتكاب خطأ جوهري يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة، وبالتالي يتم رفضها من قبل المدير الولائي للضرائب، وهذه الأخطاء الجوهرية تتمثل في:
- غياب توقيع المشتكي بخط اليد الشكاوى الجماعية (المتفرقة والشكاوى المتعلقة بعدة بلديات أو نشاطات)³.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2001، ص 129.

² لعيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2011، ص 89.

³ نفس المرجع، ص .

3- محتوى الشكاية

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها¹:

أوجب المشرع أن تحتوي شكاية المكلف على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على أن يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها.

هنا نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة، وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في كيفية حساب الضريبة أو التي يسعى من خلالها المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تنظيمي أو تشريعي:

- **حالة الخطأ البسيط:** في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكاية في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ مع طلب تصحيح هذا الخطأ.

- **حالة إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:** نفرق بين حالتين هما:

- إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري ورفض اقتراح الإدارة من قبل المكلف في هذه الحالة عبئ إثبات الخطأ يقع على الشاكي، فعليه تقديم أدلته لاثبات وجود الخطأ في التقدير.

- إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فالمشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأمالك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة لغرض إثبات الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها أعباء الإثبات في موضوع النزاع².

¹ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص16.

² المرجع نفسه، ص .

ثانيا: آجال تقديم الشكاية

ليتم قبول الشكاية وجب على المكلف أن يتقدم بها خلال مدة معينة، وهي المدة الزمنية الرفع الشكاية أمام مدير الضرائب لهذا حدد المشرع بصرامة هذه الآجال لخصوصيات هذه المنازعات وطبيعة المعنيين بها¹، هناك آجال عامة وآجال خاصة

1- الآجال العامة.

حددت المادة 72 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية الآجال العامة لتقديم الشكاية²، حيث تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 2010 يسري الأجل المحدد لرفع الشكاية بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31 ديسمبر 2011

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15-06-1985 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ.ع) ضد نائب المدير الضرائب بتلمسان، حيث سدد المدين بالضريبة دينه بتاريخ 26-01-1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28-12-1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم الا بتاريخ 23-12-1983 انقضاء الآجال المنصوص عليها قانونا والمحدد أساسا في 31-12-1982 صادقت عليه المحكمة بعد التصريح بعدم قبول الدعوى وذلك لفوات الآجال المحددة³.

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

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

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 117.

² المادة 72/1 من القانون رقم 01/21، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 08/21، المؤرخ في 30-12-

2008 المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 74، لسنة 2009

³ فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 118.

- أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة كما هو الحال في القضية السابقة الذكر، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد، فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع¹.

2- الآجال الاستثنائية.

- السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال. خص المشرع الجبائي الجزائري بعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة بأجال خاصة وتتمثل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي:

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

- السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار².

المطلب الثاني: التظلم امام لجان الطعن الادارية

حسب نص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحق لمقدمي للشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية، وتتدخل لجان الطعن الإدارية بطلب من المكلف، وهنا يكون النزاع المطروح على هذه اللجان أمر اختياري بالنسبة للمكلف، وفي حالة ما إذا اختار المكلف الطريق القضائي فلا يجوز له التوجه إلى اللجان الإدارية.

الفرع الأول: لجنة الدائرة

تشكل مثل هذه اللجنة على مستوى كل دائرة و تتشكل من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا لها .
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه .
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوارى للضرائب.

¹فضيل كوسة، المرجع السابق، ص118.

² فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 119.

- عضوين دائمي العضوية وعضوين مستخلفين عن كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية¹.
- موظف عن مصلحة الضرائب برتبة مفتش على الأقل يضطلع بمهام أمانة اللجنة.
- هنا وتختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين اللذين تلقوا قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو في حالة عدم حصولهم على أي رد فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، شرط أن تكون الحصة محل النزاع تساوي أو تقل عن مليونين دينار جزائري، في حين تتخذ قراراتها بأغلبية أعضائها الحاضرين²، وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس وتقدم هذه الطعون أماما اللجنة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار إدارة للضرائب لفصل فيه خلال مهلة أربعة أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الرئيس اللجنة مع العلم ان الطعن أمام لجان الطعن الإدارية ليس له اثر موقف للتنفيذ.
- وأحدث المشرع الجزائري هذا النوع من اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالة التي يكون فيه في عوز وضيق، أي أن قدراته المالية لا تسمح له بتبرئة ذمته من خلال تسديد ما عليه.
- هنا يلجأ إلى اللجنة الولائية يلتمس منها المساعدة أو إعفاء من الضرائب المفروضة عليه قانونا³.

¹ عبد الحليم سعدي، الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 29، العدد 2، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2018، ص 404.

² عبد الحليم سعدي، المرجع السابق، ص 404.

³ نفس المرجع، ص .

الفرع الثاني: اللجنة الولائية

عكس لجنة الدائرة فان لجنة الطعن للولاية التي تؤسس لدى كل مجلس شعبي ولائي يرأسها قاض من قضاة المجلس المختص إقليمياً، و إضافة على هذا القاضي فان اللجنة تتشكل من:

- ممثل عن الوالي.
 - عضو عن المجلس الشعبي الولائي.
 - مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
 - ممثل لغرفة التجارة على مستوى الولاية أو ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليمياً لهذه الولاية في حالة غياب الممثل عن مستوى الولاية.
 - خمسة (5) أعضاء دائمي العضوية وخمسة (5) أعضاء مستخلفين معينين من قبل الجمعيات المهنية أو الاتحادات المهنية وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من قبل رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين المنتخبين في المجلس نظراً لمعارفهم الكافية فيما يتعلق بتنفيذ الأشغال المعهود بها إلى اللجنة¹.
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية
- ويتمثل دور اللجنة الولائية في إبداء رأيها بشأن الطعون الرامية إلى الحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- ويتحدد اختصاص لجنة الطعن الولائية بنظر الطعون في الحصص الضريبية التي تزيد عن 2.000.000 دج و تقل عن 20.000.000 دج أو تساويها وكذا في قرارات الرفض الصادرة عن لجنة الدائرة في نفس الأجل المذكور بشأن الطعن أمامها.

¹ عبد الحليم سعدي، المرجع السابق، ص407.

ونلاحظ هنا أن اختصاص اللجنة الولائية مماثل لاختصاص لجنة الدائرة، أي أنها تنظر في الطلبات الرامية إما بتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تعتبر اللجنة المركزية للطعن ثالث جهة يتجه إليها المكلف بالضريبة للطعن في القرار الصادر عن اللجنة الولائية أو عن مدير الضرائب.
أولاً: تشكيل اللجنة.

حسب نص المادة 302 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من²:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله أو ممثله المفوض قانوناً، رئيساً.
- ممثل وزير العدل، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل وزير التجهيز والسكن، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة، برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثله، برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثله، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية، أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك
- ممثل الإتحاد المهني المعني.
- ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر ذلك.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقرراً³.

¹ حسين طاهري، المرجع السابق، ص 61.

² حاكم الطاهر ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014-2015 ، ص 56.

³ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 14.

كما أنه يخضع أعضاء هذه اللجنة للالتزامات الخاصة بالسفر المهني¹.
تعقد هذه اللجنة اجتماعاتها وفقا لمحتوى المادة 302 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل، ويكون ذلك بناء على طلب من رئيسها، ويجب أن يطلع جميع أعضاء هذه اللجنة على جدول الأعمال بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ انعقاد الجلسة الذي لا يكون صحيحا إلا بحضور أربعة أعضاء على الأقل أي ما يعادل نسبة قدرها أكثر من 50-100، ويمكن للجنة الاستماع إلى مدير الضرائب الذي يقدم إيضاحاته التي تراها ضرورية².

ثانيا: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تختص اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، بنظر الطلبات الرامية للحصول، إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي، وهذه الطلبات يجب أن تنصب على أقساط الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 2.000.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة الذي يزيد عن 2.000.000 دج، والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي، كما تختص بالنظر في الطعون التي تكون محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لعدم الاختصاص³.

وكذلك القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج)، والتي اتخذت الإدارة بشأنها مسبقا قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

ويجب أن تقدم هذه الطلبات إلى اللجنة في أجل شهرين إبتداء من تاريخ تبليغ القرار إلى الإدارة⁴.

¹ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 15.

² عزيز مزيان، المرجع السابق، ص 40.

³ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 114.

⁴ نفس المرجع، ص .

المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

لا تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بحساب الضريبة كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الوعاء، بل تخص الكيفية التي اتبعتها الإدارة في اقتطاع حقوقها لهذا يطلق عليها بمنازعات الإجراءات.

في هذه المرحلة يقبل المكلف بأساس فرض الضريبة، ولكنه يقر بأن الإدارة قد خالفت إما الأجال أو كيفية التحصيل، و هذا فهو ملزم بتقديم تظلمه أمامها قبل اللجوء إلى القضاء، ويكون التظلم هنا بنفس الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاية، ولكن الاختلاف في الموضوع حيث الهدف من التظلم في منازعة التحصيل الضريبي هو الاعتراض على إجراءات المتابعة¹، وعليه سنتطرق الى اجراءات التحصيل الضريبي وهذا في (المطلب الاول)، والى اجراءات المتابعة وهذا في (المطلب الثاني)

المطلب الاول: اجراءات التحصيل الضريبي

سندرس في هذا المطلب فرعين أساسيين المتمثلين في إجراءات التحصيل الودية (فرع أول)، وإجراءات التحصيل الجبرية (فرع ثاني).

الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية.

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، وهذه العملية تعني توجه المكلف من تلقاء نفسه إلى الإدارة الضريبية، وتولي عملية دفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وفي أجلها المحددة².

¹فتيحة مقراني، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدورة 16، سنة 2005-2008، ص24.

²مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل، 2008، ص51.

ولقد حددت مذكرة المديرية العامة للضرائب رقم 167 المؤرخة في 2 ماي 1995 أحكام التحصيل الودي للضريبة حيث أوجبت على قابض الضرائب توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الضريبية.

كما جاءت هذه المذكرة لإنعاش التحصيل قبل اللجوء إلى الإجراءات الردعية، هذا لكي لا تخرج عن نطاق التحصيل الودي¹، حيث ارتكزت على فكرة إعلام الجمهور، وتعليق الأحكام التنظيمية الجديدة في مجال إجراءات التحصيل الضريبي في مقر البلدية والأماكن العامة ومقرات المصالح الضريبية وتقديرا للصعوبات التي يعاني منها المكلفين من الجانب المالي حاولت الإدارة الضريبية وضع رزمة زمنية تحت المكلف على الالتزام والتقيد بها، وكل هذا من أجل مساعدة المكلفين بالضريبة وإضافة لذلك يتضمن التحصيل الودي نظام التصريح الذي يمثل 60% من إجمالي التحصيل الضريبي وهو نوعان النظام الشهري بالمدخل الذي يودع لدى المكتب الدراسات أو مقابلة الانجاز قبل 20 من كل شهر، وفي حالة التأخر يتعرض صاحبه لغرامة تأخيرية قدرها 500 دج، كما يوجد النظام التصريحي السنوي بالمدخل حيث يجب على كل مكلف بالضريبة أن يؤديه مرة كل سنة وذلك خلال شهر مارس.

كما تناولت المذكرة العامة للضرائب على أنه بعد توجيه الاستدعاءات الودية للمدينين بالضريبة تلجا الإدارة هنا إلى اختيار 30 مدين، وهذه العملية يقوم بها قابض الضرائب المختص الذي يوجه استدعاءات موزعة على ثلاث فئات:

- الفئة الأولى: تتكون هذه الفئة من 10 مدينين مبلغ دينهم الضريبي يفوق 50000000 دج.

- الفئة الثانية: تتكون هذه الفئة من 15 مدين مبلغ دينهم الضريبي ما بين 10000000 دج و50000000 دج

- الفئة الثالثة: تتكون من 5 مدينين مبلغ دينهم الضريبي أقل من 10000000 دج.

¹ مراد ميهوبي، المرجع السابق ص 51.

وفي حالة عدم الالتزام بالاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود 5 أيام لتسوية وضعيته الضريبية¹

الفرع الثاني: اجراءات التحصيل الجبرية

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل معروفة منها، التنبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني ... الخ.

أولاً: التنبيه

هو إجراء يسمح للقابض الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية مثل البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري حيث يتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي²: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرضها، نوعا العقوبات، وإمضاء قابض الضرائب وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعا يلجأ قابض الضريبة إلى وسيلة أكثر ردا وهي: غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

ثانياً: الحجز والغلق المؤقت

توجد عدة أشكال للحجز نعرض أهمها في ما يلي:

- الحجز التنفيذي: هو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة التي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه³.
- الحجز على التحصيل الزراعي: وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصلاً ملكاً للمتقاعس عن دفع الضريبة.

¹ مراد ميهوبي، المرجع السابق، ص 22.

² وفاء شيعاوي، اجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص193.

³ نفس المرجع، ص .

- **الحجز على الأثاث والمبيعات:** وهو إجراء يسمح بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعجالات أو رئيس المحكمة¹.
- **حجز ادعائي أو مطلبى** هو إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير يكون مستعدا لتسليمه.
- **الحجز التوقيفي أو الحدي:** هو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف لأنه يخص ثلاثة أشخاص هم الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو أيضا دين على آخر ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي.
- **الحجز العقاري للعقارات:** وهو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيصا بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي على عاتقه².
- والملاحظ أنه في إطار نشاطها الردعي ضد المتقاعسين عن دفع الضريبة، فإن الإدارة الضريبية مدعوة للجوء إلى الإجراءات القضائية التي تضاف أو تتم طرق التنفيذ خارج القضاء، وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وذلك بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالضريبة، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع ويجب أن يسبق الغلق المؤقت والحجز وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي³

¹ وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص194.

² نفس المرجع، ص .

³ نفس المرجع، ص .

المطلب الثاني: اجراءات المتابعة

في حالة عدم وصول الى التسوية الودية تلجأ إدارة الضرائب الى الأسلوب الردعي والذي تقوم بتطبيقه مصلحة المتابعة تحت إشراف قابض الضرائب.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات

منح المشرع إجراءات استثنائية لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة بمقتضى قانون المالية 1998 والتي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المدين، حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر¹.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلاً للاستحقاقات صراحة، في أجل عشر 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق وسنتناول أسباب حالة الغلق ومنازعة قرار الغلق فيما يلي:

أولاً: حالة الغلق لأسباب موضوعية وقانونية

تفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية متى كان الشخص يمارس نشاط مربحاً ففي حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته تجاهها، ورغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلاً غير قانونية واللجوء للطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها².

¹ فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، 2011، ص 26.

² نفس المرجع، ص 27.

بحيث إذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل وبعد التنبيه، دون محاولة منه تبرئة ذمته تجاه مديرية الضرائب بالولاية تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتاً هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 18-11-2003 حيث أن إجراء الغلق الإداري للمحل هو من إجراءات التحصيل الجبري تتخذها إدارة الضرائب متى كان الدين ذا طابع ضريبي طبقاً الأحكام المادة 392 الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فاللجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية.

ثانياً : منازعات قرار غلق المحل

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملاً تهديدياً إلى جانب الحجز والبيع يصدره مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي¹.

الفرع الثاني: الحجز الإداري

يعرف الحجز الإداري بالإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها.

وتعتبر إجراءات الحجز الإداري والبيع الجبري نظاماً خاصاً، وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة وهو نظام أكثر اختصاراً ومن خلال ذلك تقوم السلطة العامة خصماً وحكماً في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ، وهي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة ومع ذلك يضل للقاضي الإداري الاختصاص للنظر والفصل في المنازعات المتعلقة بإجراءات الحجز الإداري أو إلغائها أو عدم الاعتداد بها. ومباشرة الحجز على أموال المدين تكون وفق شروط وإجراءات وقد جاء في قانون الإجراءات الجبائية ما يلي حيث تتم المتابعات

¹فضيلة كوسة، المرجع السابق، ص 27.

على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين¹.

¹ نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري المكتبة القانونية، اليمن، 2005، ص9.

خلاصة الفصل الثاني

نخلص في هذا الفصل إلى أن الإجراءات الإدارية التي أقرها القانون الجبائي لتسوية النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب تعد من الإجراءات القانونية لفك النزاع الناشئ وديا، أي مخاصمة القرار الصادر في حق المكلف أمام نفس الجهة الإدارية المختصة التي أصدرته، حيث منح المشرع للمكلف حق الطعن فيه أمامها، وذلك من خلال تقديم تظلمه الإداري المسبق (شكواه) وفقا لشروط وأجال محددة قانونا، وهذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف، كما يعد من الإجراءات الجوهرية وأي إخلال بها يعد مخالفا للنظام العام، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة للمكلف من قبل المشرع الجبائي.

خاتمة

الخاتمة

من خلال ما تعرضنا إليه من دراسة المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري وهي مرحلة بالغة الأهمية لما تثيره من جدل ونقاش وذلك نظر للعديد والعديد من الأسباب الداعية إلى ذلك على الصعيدين النظري والواقع العملي، ومن ذلك إعطاء جهة الإدارة سلطات واختصاصات أكثر وأكثر والسبب في ذلك يرجع إلى أن تفعيل دور الشكاية والتسوية الإدارية يؤدي إلى تحقيق العديد من النتائج الإيجابية الملموسة على أرض الواقع.

حيث يأتي على رأس هذه النتائج الإيجابية، أن التسوية الإدارية توفر السبيل لصاحب الشأن في حل منازعاته الإدارية داخل أجهزة الدولة بسهولة ويسر مما يوصله لحقه المراد الوصول إليه بأيسر السبل وبأقل مجهود كما أنها تؤدي إلى توفير أموال المكلف في حالة لجوئه إلى القضاء، إضافة إلى ذلك فإن التسوية الإدارية من شأنه أن يؤدي إلى إشاعة الألفة والثقة المتبادلة ما بين كل من الموظف وجهة الإدارة مما يشبع رغبته في أن تقوم الجهة الإدارية بإعادة حقه إليه عما إذا كان ذلك من قبل القضاء.

حيث نخلص إلى أن التسوية الإدارية في حالة كونها تسوية وجوبية تحقق مصلحة مرفق القضاء، فهو يحد من الكم الهائل من أعداد الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم والتي تتزايد بصورة مطردة ما يدفع إلى الحديث أكثر عن تسوية ودية جدية بإيجاد حل تشريع فمن الأفضل أن تكون الجهة مرافعة الجزاء هي ذاتها تقوم برد الإعتبار مما ينعكس على واجب المكلف بالضريبة وتفانيه في العمل.

ووفقا لهذه الدراسة خرجنا بمجموعة النتائج:

- تتمتع الإدارة الضريبية في إطار ممارستها للرقابة السابقة على المنازعات الضريبية بنوعيتها (منازعات الوعاء والتحصيل) بسلطات واسعة مقارنة بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة التي تكون محصورة ومحدودة.

- تتسم الشروط والإجراءات التي يخضع لها الطعن النزاعي عند تقديم الشكاية من طرف المكلف بالتعقيد مما يؤدي إلى رفض الكثير منها، لهذا يستلزم وضع شكل محدد للشكاية وتبسيط شروطها وإجراءاتها وذلك من أجل تمكين المكلف من عدم فقدانه لحقه القانوني.
 - تمتلك الإدارة الضريبية بصفقتها سلطة إدارية حق رفض الضريبة أو خفضها من تلقاء نفسها، فالإدارة هنا لها سلطة واسعة في خفض المبلغ المحتج عليه أكثر مما طلبه المكلف، وفي الأخير فإن القرار الذي تصدره الإدارة لا يكتسي حجية الأمر المقضي فيه، أي أن للإدارة حق العدول عن القرار الصادر عنها.
 - تمثل الإجراءات الجبرية في تنفيذ الغلق المؤقت مع احترام شروطه ثم متابعته عن طريق الحجز بمراعاة الضوابط الأساسية التي تحكمه، ثم بيع المحجوزات كآخر مرحلة للمتابعة ولا يتم ذلك إلا بترخيص للبيع ثم إشهاره، بعد ذلك يتم البيع العلني عد 10 أيام من ذلك ويحرر محضر البيع ويتم إعادة تحويل الملكية عن طريق إعادة صياغة العقد ثم نشر البيع.
 - بالإضافة الى أننا اقترحنا مجموعة من المقترحات والتمثلة في:
 - إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية ووضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى الضريبية لتكون أكثر وضوحا.
 - تجنب أو التقليل من اللجوء إلى القضاء والعمل لإيجاد حلول للمنازعات الضريبية على مستوى إدارة الضرائب للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.
 - تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي حتى يتمكنوا من فض خلافات أطراف النزاع على وجه السرعة والفعالية.
- " تم الانتهاء من اعداد المذكرة بعون الله الحمد لله حمدا كثيرا والصلاة والسلام على رسول الله سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم".

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

- القوانين

- القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22-12-2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،
الجريدة الرسمية العدد 79، المعدلة والمتممة بموجب المادة 41 من القانون رقم 06-24
المؤرخ في 26-12-2006، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية، العدد 85 لسنة
2007.

- القانون رقم 01/21، المعدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 08/21، المؤرخ في
30-12-2008 المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية العدد 74، لسنة 2009.

ثانياً: المراجع

1- الكتب

- حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح القانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية،
دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة الجزائر، 2007.

- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية،
2000.

- السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1970.

- سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، بدون ط، دار حامد للنشر والتوزيع،
منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، 2015.

- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987.

- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات
جامعة دمشق، 2006.

- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة
الثانية، 1988.

- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزء الأول، بوزريعة، الجزائر، 2005.
- عبد المنعم عبد الغني على، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، 1995.
- محمد عباس المحرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط3، 2004.
- خصاونة جهاد، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، 2000.
- علي العربي، وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، (د س ن).
- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، 1984.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1965.
- عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1984.
- علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- أحمد فليدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر من الأولى المكتبة المصرية للنشر والتوزيع مصر، 2014.
- علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين الشمس، 1990.
- محمد زكرياء، المنازعات الضريبية في تحصيل وربط الضرائب، مصر، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي، مصر (د س ن).
- محمد محي سعد الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دار الإشعاع الفنية، مصر 1998.
- مصطفى كمال وصفي، أصول إجراءات القضاء الإداري، الطبعة الثانية، مطبعة الأمانة، القاهرة، 1978.

- إبراهيم محمد علي، لقضاء الإداري، دار النهضة العربية، مصر، 2004.
- عبد الله طلبة، القانون الإداري والرقابة القضائية على أعمال الإدارة والقضاء الإداري، منشورات جامعة حلب ط2، سوريا 1997.
- عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء2، الجزائر 1995.
- رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية الشروط قبول الدعوى الإدارية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- خميس السيد إسماعيل، دعوى الإلغاء ووفق تنفيذ القرار الإداري وقضاء التنفيذ وإشكالية والصيغ القانونية أمام مجلس الدولة مع المبادئ العامة للقضاء المستعجل، ط1، مصر، 1993.
- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى الجزائر، 2005.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2001.
- لعيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2011.
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، 2011.
- نجيب أحمد عبد الله ثابت الجبلي، الحجز الإداري المكتبة القانونية، اليمن، 2005.
- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة ألكلي محند أولجاح البويرة، 2014-2015.
- حابي عبد اللطيف، جباية المؤسسة، مطبوعة بيداغوجية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2022-2023.

2- الرسائل العلمية

أ_ أطروحات الدكتوراه

- رحماني محفوظ، الإطار القانوني و التنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه في القانون، جامعة سعد دحلب، البليدة ، 2007.
- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، اطروحة دكتوراه ، جامعة عن الشمس القاهرة، 1996.
- حسينة بلعوجة، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الجزائر، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016-2017.
- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2013.

ب_ رسائل الماجستير

- حاكم الطاهر ، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر ، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق فرع الإدارة والمالية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2014-2015.
- لبدائرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر ، باتنة 2011-2012.

ج_ مذكرات الماستر

- العيد سلامي، التسوية الإدارية للنزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص إدارة مالية، جامعة زيان عاشور الجلفة 2016-2017.
- حميدة صولي، التظلم الاداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة نيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019-2020.

3- المقالات العلمية

- بوعافية رضا، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري(الرسم على القيمة المضافة نموذجاً)، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد06، العدد02، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021
- عبد الكريم يعقوب، الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي، مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والإنسانية، المجلد الثاني، العدد الثامن، جامعة الجلفة، 2019
- فاطمة الزهراء عربوز، تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الاداري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، العدد16، 2017.
- عبد الحليم سعدي، الطعن الاداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي، مجلة العلوم الانسانية، المجلد29، العدد2، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2018.
- مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قالمة، بتاريخ 21 و 22 أبريل، 2008.
- وفاء شيعاوي، اجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الانسانية، العدد الثامن عشر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.
- ولد رابح صافية اقلولي، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945قالمة، الجزائر، 2014-2015.

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
	شكر وتقدير
	إهداء
4-1	مقدمة
07	الفصل الأول:
08	المبحث الأول: مفهوم الضريبة
08	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
08	الفرع الأول: تعريف الضريبة
10	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
12	المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها
12	الفرع الأول: قواعد الضريبة
14	الفرع الثاني: أهداف الضريبة
17	المبحث الثاني: مفهوم المنازعات الضريبية
17	المطلب الأول: تعريف وأنواع المنازعات الضريبية
18	الفرع الأول: تعريف المنازعات الضريبية
19	الفرع الثاني: أنواع المنازعات الضريبية
24	المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للمنازعات الضريبية
24	الفرع الأول: العلاقة الضريبية بن المكلف والإدارة الضريبية
24	الفرع الثاني: القانون المنظم للعلاقة الضريبية بن المكلف والإدارة الضريبية
27	الفرع الثالث: القانون المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته
28	خلاصة الفصل الأول
30	الفصل الثاني: آليات التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية
30	المبحث الأول: منازعات الوعاء الضريبي
30	المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق
31	الفرع الأول: تعريف التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

33	الفرع الثاني: شروط وآجال تقديم التظلم ومحتواها
37	المطلب الثاني: التظلم أمام لجان الطعن الإدارية
37	الفرع الأول: لجنة الدائرة
38	الفرع الثاني: اللجنة الولائية
40	الفرع الثالث: اللجنة المركزية للطعن
42	المبحث الثاني: منازعات التحصيل الضريبي
42	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الضريبي
42	الفرع الأول: إجراءات التحصيل الودية
44	الفرع الثاني: إجراءات التحصيل الجبرية
46	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة
46	الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات
47	الفرع الثاني: الحجز الإداري
49	خلاصة الفصل الثاني
51	خاتمة
54	قائمة المصادر والمراجع
58	فهرس الموضوعات
63	الملخص

المخلص

إن دراسة التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري تعد من المواضيع المهمة والقيمة خاصة من الناحية العملية، نظراً لتعدد قوانين الضرائب وتعقيدها والتعديلات المستمرة التي تطرأ عليها وتعقيد الإجراءات وتنوعها موازناً بتعدد الضرائب، مما ينتج عن ذلك كم هائل من المنازعات متراكمة أمام القضاء مما تؤدي إلى إثقال كاهله. وبدورها تساهم التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية في تخفيف العبء المتراكم على الجهات القضائية، باعتبارها طريق حاسمة وضرورية من خلالها يقوم المكلف بالضريبة بالدفاع عن حقه عن طريق تقديم تظلم أمام إدارة الضرائب دون اللجوء للطريق القضائي المتمسك بالتعقيد والتكلفة المادية ولمنح الإدارة فرصة لاستدراك أخطائها، ويعد هذا الإجراء وجوبي ويترتب على مخالفته رفض الدعوى من قبل الجهات القضائية. وكذلك منح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة حرية اللجوء لتقديم طعن إداري أمام لجان الطعن الإدارية، والتي لم تحظى بقبول كبير من قبل المكلفين لعدة أسباب أهمها هيمنة إدارة الضرائب على هذه اللجان والتي تفتقر للكادر القضائي بتشكيلاتها، ومن أهم الأسباب أيضاً أن آراء هذه اللجان تعد استشارية وإدارة الضرائب غير ملزمة بها، لذلك تبقى إدارة الضرائب هي المهيمنة عليها وصاحبة السيادة.

abstract

The study of the administrative settlement of tax disputes in Algerian legislation is an important and particularly valuable topic in practice, given the multiplicity of tax laws, their complexity, the continuous amendments to them, the complexity of the procedures and their diversity, as opposed to the number of taxes, resulting in an enormous backlog of disputes before the courts, which overburdens them.

In turn, administrative settlement of tax disputes contributes to alleviating the accumulated burden on the judiciary, as a crucial and necessary way through which the taxpayer defends his right by filing a

complaint with the tax administration without resorting to the complex and costly judicial route and giving the administration an opportunity to rectify its mistakes. This procedure is compulsory and its violation entails the dismissal of proceedings by the judicial authorities. The tax legislator also granted the taxpayer the freedom of asylum to file an administrative appeal before the Administrative Appeals Committees which has not been accepted by the commissioners for several reasons, the most important of which is the domination of these committees by the tax administration, which lacks judicial staff in its composition; One of the most important reasons is that these committees' opinions are not binding on them, so the tax administration remains dominant and sovereign.