



جامعة 8 ماي 1945 - قالمة

كلية الحقوق والعلوم السياسية.



قسم العلوم القانونية والإدارية

تخصص قانون أعمال (النظام القانوني للاستثمار)

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الطعن الاداري في منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر

تحت إشراف

الدكتور: نجاح عصام

إعداد الطلبة:

- عائشة شابي
- مروة بن سعيدة.

تشكيل لجنة المناقشة

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
1	د/ عصام نجاح	قالمة	أستاذ محاضر قسم أ	مشرفاً
2	د/ خليل بوصنوبرة	قالمة	أستاذ محاضر قسم ب	رئيساً
3	د/ محمد علي حسون	قالمة	أستاذ محاضر قسم ب	عضواً مناقشاً

السنة الجامعية: 2013 - 2014

خطة المذكرة

المقدمة

الفصل الأول: الطعن أمام إدارة الضرائب

المبحث الأول: ماهية الطعن الإداري أمام إدارة الضرائب

المطلب الأول: مفهوم الشكوى مجالها و أنواعها

- الفرع الأول: مفهوم الشكوى

- الفرع الثاني: مجال تطبيق الشكوى

- الفرع الثالث: أنواع الشكوى

المطلب الثاني: تقديم الشكوى

- الفرع الأول: شكل الشكوى

- الفرع الثاني: محتوى الشكوى

المطلب الثالث: آجال تقديم الشكوى

- الفرع الأول: الآجال العامة

- الفرع الثاني: الآجال الاستثنائية

المبحث الثاني: إجراءات سير الطعن أمام إدارة الضرائب

المطلب الأول: سلطة البث في الشكوى

- الفرع الأول: المدير الولائي للضرائب

- الفرع الثاني: رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب

المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى

- الفرع الأول: إلزامية التحقيق

- الفرع الثاني: الأعوان المكلفين بالتحقيق

- الفرع الثالث: تلقي الرأي و فحص الشكوى

المطلب الثالث: إصدار القرار و تبليغه

- الفرع الأول: السلطة المختصة بإصدار القرار

- الفرع الثاني: سلطة الإدارة في اتخاذ القرار

- الفرع الثالث: شكل و محتوى القرار

- الفرع الرابع: تبليغ و آثار القرار

الفصل الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

المبحث الأول: تشكيلة و سير أعمال لجان الطعن الإدارية

المطلب الأول: تشكيلة و سير أعمال لجنة الدائرة

- الفرع الأول: تشكيلة لجنة الدائرة للطعن

- الفرع الثاني: سير أعمال لجنة الدائرة للطعن

المطلب الثاني: تشكيلة و سير عمل اللجنة الولائية للطعن

- الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

- الفرع الثاني: سير أعمال اللجنة الولائية للطعن

المطلب الثالث: تشكيلة و سير اللجنة المركزية للطعن

- الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

- الفرع الثاني: سير أعمال اللجنة المركزية للطعن

المبحث الثاني: إختصاصات لجان الطعن و قراراتها

المطلب الأول: إختصاصات لجان الطعن

- الفرع الأول: إختصاصات لجنة الدائرة للطعن

- الفرع الثاني: إختصاصات اللجنة الولائية للطعن

- الفرع الثالث: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن

المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

- الفرع الأول: شروط قبول الطعن

- الفرع الثاني: تقديم الرأي

المطلب الثالث: طبيعة قرارات لجان الطعن الإدارية وسلطة المدير الولائي للضرائب

عليها

- الفرع الأول: طبيعة آراء لجان الطعن الإداري

- الفرع الثاني: سلطة المدير الولائي للضرائب

الخاتمة.

المقدمة

إن مبدأ العدالة الضريبية على وجه العموم يعتبر أهم موضوع في مجال الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، نظرا لما يكتسبه من أهمية قصوى في مجال المالية العامة . من أجل ذلك نجد أن كل الدول على اختلافها سواء كانت متطورة أو في طور النمو، تعمل جاهدة لكي تجعل من تشريعاتها تتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية لمجتمعاتها ، فتنظم من خلالها كل ما يتعلق بالضريبة إنطلاقا من إلزاميتها إلى تحديد أنماط دفعها وأنواعها ونسبها ، ومن هنا تعرف الضريبة بأنها " إقتطاع مالي يفرض جبرا من طرف الإدارة إلى المكلف بها دون مقابل قصد تحمل الأعباء العامة "

والضرائب تمس بصفة مباشرة كل فئات المجتمع ، كل فئة حسب مقدرتها التكليفية ، الأمر الذي يتطلب ضرورة تقدير وعاء الضريبة وعملية حسابها وربطها بطريقة سليمة مطبقة مع أحكام القانون، إن المكلف بالضريبة في الجزائر يصطدم في بعض الأحيان لتجاوزات الإدارة الضريبية في مجال تقدير الوعاء الضريبي وحتى في مجال تحصيلها، إلا أن المكلف بالضريبة إذا رأى بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها ، أو هي غير قانونية ، أجاز له القانون أن يلتجأ إلى الشكوى (التظلم) لدى الجهة مصدرة القرار وهي إدارة الضرائب ، لعل هذه الجهة تراجع نفسها وتعديل أو تلغي القرار المتخذ عند تحصيلها للضريبة ، وذلك بإتباع إجراءات بسيطة وغير معقدة .

لهذا فإن موضوع الطعن الإداري في منازعات الضرائب المباشرة يكتسي أهمية بالغة من جهة هو موضوع حديث نوعا ما ومن جهة أخرى هو موضوع يحتاج الى البحث المستمر نظرا للتغير المستمر للقواعد الإجرائية في مجال المنازعة الضريبية ومن أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع ونقوم بدراسته هي :

تدخل المشرع الجزائري لمحاولة مسايرة التطور الاقتصادي وذلك بتعديله لقوانين و سنه لأخرى جديدة .

هذا ما نتج عنه كم كبير من التشريعات جعلت من الصعب على الموظفين والمكلفين بالضريبة بل الدارسين لقانون الضرائب الإلمام بها جميعا.

كون هذا الموضوع تم تناوله بشكل رائع في الفروع العلمية الاقتصادية ولم ينل حظه اللازم في الفروع العلمية القانونية.

ولهذه الأسباب حاولنا توضيح إجراءات الطعن الإداري ، وتسهيل قراءة المواد المتعلقة بها و فهمها .

ولقد واجهتنا في دراسة الموضوع عدة صعوبات تتمثل في ندرة المراجع المتخصصة في الطعن الإداري في مجال المنازعات الضريبية ، والتغيرات المستمرة في نصوص قانون الإجراءات الجبائية بموجب قوانين المالية .

هذا ما دفعنا لطرح الإشكال التالي :

هل تجسد إجراءات الطعن الإداري في المنازعات الضريبية - وفق التشريع الجزائري- حماية فعالة لحقوق المكلف بالضريبة ؟ ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية الإشكالات التالية:
هل الإجراءات الإدارية التي منحها المشرع للمكلف بسيطة وسهلة أم هناك نوع من التعقيد والبطء؟ كيف تشارك إدارة الضرائب في التحقيق وهي خصم في أن واحد ؟ هذا ما سنحاول الإجابة عنه بإتباعنا المنهج الوصفي لوصف المراحل التي يمر بها الطعن الإداري وكذلك المنهج التحليلي لتحليل نصوص قانون إجراءات الجبائية مع استخدام المنهج المقارن عند اقتضاء الأمر .

و من تم فقد قسمنا بحثنا هذا إلى :

الفصل الأول : فقد تناولنا فيه الطعن أمام إدارة الضرائب وذلك في مبحثين أولهما خاص بماهية الطعن أمام إدارة الضرائب بالتطرق لمفهوم الشكوى ، مجالها و أنواعها ، تقديم الشكوى و آجالها .

والثاني خصصناه لإجراءات سير الطعن أمام إدارة الضرائب ، بالتطرق إلى سلطة البث في الشكوى، و التحقيق فيها ، وإصدار القرار و تبليغه .

أما الفصل الثاني : فنعرض فيه الطعن أمام لجان الطعن الإدارية ، و ذلك في مبحثين.

الأول خاص بتشكيلة و سير أعمال لجان الطعن الإدارية و نتناول فيه تشكيلة و سير لجنة الدائرة واللجنة الولائية، و اللجنة المركزية للطعن .

الثاني متعلق باختصاصات لجان الطعن و قراراتها وذلك بإستعراض إختصاصات لجان الطعن و إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية و طبيعة قرارات لجان الطعن الإدارية و سلطة المدير الولائي للضرائب عليها.

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها وذلك وفق أنظمة متعددة نذكر منها نظام التقرير الجزافي ونظام الربح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية ونظام التقدير الإداري أو التصريح بالنسبة لأرباح المهن غير التجارية⁽¹⁾.

حيث اوجب المشرع الجزائري ان يباشر المكلف طريق التظلم الاداري أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية وهذا طبقا لنصوص مواد قانون الإجراءات الضريبية الجزائري،⁽²⁾ ، وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها فالشكوى الضريبية كما ورد تعريفها من طرف فقهاء القانون الجزائري هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين وهما تجنب إتهام كاهل الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها لدى إدارة الضرائب السماح بإستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف⁽³⁾ .

نظرا للخصوصيات التي ميز بها المشرع الجزائري مرحلة تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية كقطع نزاعي في المادة الضريبية ، فإننا ارتأينا أن نخصص مبحثا لدراسة الشكوى، و شكلها ومحتواها والأجال التي تقدم فيها ، ثم ندرس كيفية التحقيق في الشكوى وإتخاذ القرار فيها.

1_ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى ، الجزائر، 2005 ، ص 10.
2_ حسين فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية الضريبية ، دار العلوم لنشر والتوزيع، الجزائر ، 2008 ، ص 10.
3_ سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص جامعة منتوري، قسنطينة ، ص 90 .

والفصل في

المبحث الأول

ماهية الطعن الإداري أمام إدارة الضرائب

الطعن الإداري هو نوع من أنواع الإحتجاجات التي يقدمها الشخص المتعامل مع الإدارة العامة للإدارة العامة نفسها قصد معالجة النزاعات قبل طرحها أمام القضاء ، و بنفس الطريقة التي تطرح أمام القضاء لهذا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة ماهية الطعن الإداري .

المطلب الأول

مفهوم الشكوى مجالها وانواعها

من المبادئ المستقرة في نطاق القانون الإداري ان المصلحة العامة تتفوق على المصالح الخاصة وعلى هذا الاساس تقوم الادارة العامة في معرض تسييرها للمواقف العامة باتخاذ قرارات إدارية هي سبيلها لوضع المصلحة العامة حيز التطبيق الفعلي.

وقد اوجد المشرع للمتضرر مسلكا يتم اللجوء اليه قبل اللجوء الى القضاء وهو "الشكوى" الذي بموجبها يطلب المتضرر من الجهة التي اصدرت القرار ان تعدل عنه.

وهذا ما جعلنا نتناول الشكوى في ثلاثة فروع نبين فيها مفهوم الشكوى ومجال تطبيقها وانواعها

الفروع الأول

مفهوم الشكوى

عرف الفقه الشكوى الضريبية بأنها: "وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

- تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلالها لدى إدارة الضرائب.

-السماح باستمرار الحوار بين المكلف والإدارة⁽¹⁾

وتكون الشكوى شرطا لازما لقبول الدعوى في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وغير لازمة بالنسبة للضرائب غير المباشرة.

وقد ألزم المشرع أن تقدم الشكوى في الشكل المطلوب وفي الآجال المحددة قانونا.⁽²⁾

أولا: المفهوم التشريعي للشكوى .

لا نجد في التشريع الجزائري والتشريع المقارن خاصة الفرنسي تعريف لشكوى بل تحدث عنه فقط واعتبر شرط لازما لقبول بعض الدعاوى الإدارية وأما جهات قضائية معينة.

إذ تنص المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية "لا تجوز رفع الدعوى الى المجلس القضائي من احد الافراد الا بتطبيق الطعن في قرار اداري" ويجب أن يرفع الطعن المشار إليه آفا خلال أربعة 4 أشهر التابعة لتبليغ القرار المطعون فيه أو نشره" لهذه المادة معدلة بموجب قانون 23/90 وتنص كذلك المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية "لا تكون الطعون بالبطلان مقبولة مالم يسبقها الطعن الإداري التدريجي الذي يرفع أمام السلطة الإدارية التي تعلق مباشرة الجهة التي أصدرت القرار فان لم توجد فأمام من اصدر القرار نفسه" وبذلك نلاحظ إن التشريع نص على التظلم الإداري المسبق (الشكوى) وذكر أحكامه دون إعطاء تعريف له لأنه ذلك مهمة الفقه والقضاء⁽³⁾ .

ثانيا: المفهوم القضائي للشكوى

من خلال قراراته واجتهاداته وبمناسبة فصله في القضايا التي تعرض عليه نجد أن القضاء خاصة القضاء الإداري حاول إعطاء تعريف للشكوى وذلك من خلال شرح أحكامها فمثلا الغرفة

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 10.

2- أحمد فنيديس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة ، مذكرة ماجستير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، ص 57.

3- عمار معاشو عزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر 1999. ص 13

الإدارية في المحكمة العليا في العديد من قراراتها تؤكد على وجوب الشكوى المسبقة كشرط لقبول بعض الدعوى، كذلك اشتراط الطعن الإداري المسبق قبل أي طعن آخر أمام لجنة أخرى كذلك آجال الطعن المسبق (تقديمه) والآجال التي يجب على الإدارة الإجابة فيها⁽¹⁾ .

الفرع الثاني

مجال تطبيق الشكوى

تعني الشكوى ان هناك قرار إداريا معيبا او على الاقل غير ملائم في نظر الشخص المتضرر من هذا القرار وهذا يستوجب ان تنصب الشكوى على قرار إداري معين، وان تكون قائمة على سبب يدل على ما ورد في موضوعه وتمكن الادارة المختصة من استقاء عناصر المنازعة على نحو يمكنها من فحصه.

ويلاحظ أن معاد الطعن بالقرار الإداري لا يبدأ في السريان الا من تاريخ النشر إذا كان عاما أو من تاريخ التبليغ إذا كان فرديا بالاضافة الى العلم اليقيني للشاكي إذا اثبت بأنه كان على علم شامل بمحتويات القرار لان العلم اليقيني هنا يقوم مقام الاعلان لصاحب الشان وهذا يعني بأنه يتوجب على الشاكي أن يضمن شكواه عبارات واضحة محددة للاسباب التي دعتة الى الشكوى من قرار إداري معيب معين والا فإن للادارة ان ترفض اي شكوى تتضمن عبارات عامة ولا تنصب على قرار معين لانه ينبئ بجهالة رافع الشكوى ومن ثم تكون هذه الشكوى غير منتجة لاثارها القانونية.

ومن الجدير بالذكر انه يجب ان تتضمن الشكوى اسم الشاكي ووظيفته وعنوانه وتاريخ صدور القرار المشتكي منه بالاضافة الى الاسباب التي يثبت عليها الشكوى وتاريخ نشرها و إعلانها إلى الشاكي وموضوع القرار المشتكي منه ثم يرفق الشاكي جميع الوثائق التي تدعم وجهة نظره وترسل الشكوى الى الجهة التي الصدرت القرار لتبدئ رايها فيه وقد اشترط القانون ان يكون قرار

1- قرار 525 جلسة 15 مارس 2003 منشور بمجلة مجلس الدولة عدد 2003/2 كذلك قرار 6509 بتاريخ 25 فيفري 2003 عن مجلس الدولة منشور بمجلة مجلس الدولة عدد خاص المنازعات الجبائية 2003 .

الإدارة الراض للشكوى معللا حتى يسهل على الطاعن والقضاء مراقبة مشروعة القرار ويكون ذلك في حدود 60 يوما من تاريخ تقديم الشكوى ، وفي حال عدم الرد في المدة المحددة قانونا يعد هذا قرارا ضمنيا بالرفض يحق بعده لصاحب الشأن ان يقدم دعوى يطالب فيها بإلغاء هذا القرار أمام القضاء الإداري.

الفرع الثالث

أنواع الشكوى

الشكوى في مجال الطعن الإداري أمام الإدارة الضريبية نوعان ، شكوى اختيارية يمكن للمكلف بالضريبة التنازل عنها و اللجوء إلى القضاء ، و شكوى إجبارية أو وجوبية لا يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء إلا بعد صدور قرارها و تصريحها به صراحة أو ضمنا .

أولاً: الشكوى الوجوبية.

أي الإلزامية الذي يوجب على الشخص المتضرر من القرار الإداري التقدم بشكوى إدارية امام الجهة الادارية المختصة في المدة المحددة في القانون ، وهي مدة 60 يوما وذلك قبل رفع الدعوى امام القضاء وهذا يكون في مجال دعاوى الالغاء وفي حال رفع الدعوى امام القضاء مباشرة من دون شكوى إدارية فإن الدعوى ترد شكلا لان الشكوى في مثل هذه الدعوى تعد إلزامية⁽¹⁾.

ثانياً: الشكوى الاختيارية.

تعد الشكوى في دعاوى التسوية إختيارية إذ تمتد فيها المواعيد إلى مدة تقادم الحق المدعي به أو سقوطه و هذا يعني أن الشكوى امام الجهة الادارية المختصة في مجال دعاوى القضاء الكامل قبل اللجوء إلى القضاء ليس إجباريا، وبالنتيجة يستطيع الفرد التظلم إن أراد أو رفع الدعوى مباشرة أمام القضاء المختص وهذا مرهون بإرادة الشخص صاحب العلاقة.

1- فاطمة بن سنوسي، دور التظلم الإداري في حل المنازعة الإدارية في القانون الجزائري، دار مدني، 2003، الجزائر، ص 17.

المطلب الثاني

تقديم الشكوى

إن النزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة منها قواعد التظلم الاداري المسبق الذي يقدم من طرف المكلفين متضمنة في نصوص قانونية خاصة غير قانون الإجراءات المدنية وبالتالي يكون على المدعي أن يلتزم بها والا رفض تظلمه(شكواه).

والقاضي ملزم بتطبيقها امتثالا لقاعدة الخاص يقيد العام⁽¹⁾.

وهذا أكدته المحكمة العليا بوجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص

عليها في مختلف القوانين الضريبية وذلك بموجب القرار رقم 96798 المؤرخ في 14/02/1993

الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى⁽²⁾.

إن قواعد قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الطعن الإداري المسبق أمام الإدارة

الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء هي قواعد أمره يؤدي تخلف قاعدة من قواعدها بسقوط

الدعوى شكلا.

تنص المادة 110 من قانون الاجراءات الجبائية على:"تدخل الشكوى المتعلقة بالضرائب

أو الرسوم أو التحقيق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن

النزاعي ما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الاخطاء المرتكبة في غطاء الضريبة

أو في حسابها وأما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي" وهي نفسها المادة "329

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 11.

2- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة ، الجزائر، 2003. ص 83

فالشكوى توجه من الشخص المكلف بالضريبة محل التظلم ، وهو عموما ذلك الشخص المخاطب بقرار فرض الضريبة الصادرة عن الادارة الجبائية ونجد ان مواد الإجراءات الجبائية آثار إليه بمصطلح "المكلف بالضريبة" في العديد من المواد المتعلقة بالشكوى النزاعية (نذكر المواد 72،74 من قانون الإجراءات الجبائية).

غير انه هناك استثناء اشارت اليه المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها "يجب على كل شخص يقدم او يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية".

وعليه يجوز تقديم الشكوى من غير الشخص المكلف بالضريبة ولكن يكون ذلك بناء على وكالة خاصة من المكلف بالضريبة . واشترط المشرع في المادة 75 ان تحرر الوكالة على ورق مدموغ. ويطرح السؤال هنا هل المقصود بهذه الوكالة تلك التي تحرر بموجب الموثق أو أمام عون البلدية؟

وأعفت المادة 75 من نفس القانون المحامين من تقديم وكالة وكذلك الاشخاص الذين يستمدون من وظائفهم او من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة ، وهم عادة الممثلين القانونيين للأشخاص المعنوية وعلى المكلف بالضريبة أن يختار موطنا له إذا كان مقيما بالخارج (المادة 75).

أما الشخص الذي توجه له الشكوى هو مدير الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة وهذا ما اشارت إليه المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية غير ان نص المادة 330 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لم يشر الى رئيس مركز الضرائب ويكتفي بمدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 25

الفروع الأول

شكل الشكوى

يحق للمكلف بدفع الضريبة التقدم بشكوى، الغرض منها الحصول إما على استدراك أخطاء وقعت في الحساب أو المطالبة بإعادة النظر في مختلف القواعد الضريبية والشكوى هي رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي ، ولا يجوز ان تكون هذه الرسالة مقدمة شفهيًا ، ويجب ان يتوجه المكلف بالضريبة اولا الى مدير الضرائب للولاية الذي يشمل مكان فرض الضريبة ويسلم استلام بذلك المكلف.

حيث حددت المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى في ميدان الضرائب المباشرة وحددت شروط قبولها المتمثلة فيما يلي:

- أن تكون الشكوى فردية كأصل عام غير أنه واستثناء يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا واعضاء شركات الاشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة ان يقوموا بشكوى جماعية.

- لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع.

- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.

- تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى :

*اختيار الموطن بالرجوع إلى نص المادة 4/75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجدها تنص على انه يجب على كل مسك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنًا له في الجزائر وذلك على أساس أن كل المراسلات الخاصة بشكاويهم ترسل إليهم حسب العنوان المختار هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعية أما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يجب على هذه المؤسسة اعتماد ممثل عنها مقيم بالجزائر لدى إدارة الضرائب والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم

المذكور إما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها أولاً إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفادياً للازدواج في فرض الضريبة⁽¹⁾.

* ذكر الضريبة المعترض عليها.

* بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار. وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتراع أو الدفع وعرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف ، توقيع صاحبها باليد⁽²⁾ غير انه يمكن ان تكون ممضية من الغير كالوكيل شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى ويجب ان تحرر الوكالة على ورق مدموغ⁽³⁾ ويعفى من هذا الإجراء المحامون المسجلون قانوناً في نقابة المحامين والأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة⁽⁴⁾.

الفرع الثاني

محتوى الشكوى

إن مضمون الشكوى يختلف باختلاف موضوعها ، غير ان المشرع قد اوجب في جميع الحالات ان تحتوي على عرض موجز لطلبات والأسانيد التي بنيت عليها على أن يكون موضوعها متوافقاً مع طبيعة الضريبة المتنازع عليها.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 38

2- المادة 73 من قانون اجراءات الجباية.

3- المادة 75 ف 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

4- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 16

أولا : حالة الخطأ المادي البسيط..

يمكن في هذه الحالة أن يكون عرض الأسباب موجزا بظهور الخطأ بصفة جلية حيث يتقدم بطلبه ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه.

ثانيا : منازعات الترتيب في احدى المذكرات او البيانات.

حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر أهمية للعمليات التي تقوم بها واهمية تلك العمليات ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق اثباتية مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل شهادات وكل وثيقة من شأنها ان تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف.

ثالثا: منازعات تقييم الضريبة.

فيما يتعلق بالضرائب المنشأة طبقا للاجراءات المسماة التسعيرة الإدارية فان عبء الإثبات يقع على المشتكي. اما فيما يتعلق بالضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فان المشتكي يحدد في طلبه الوضعية والحالة الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة وفي جميع الظروف والحالات تحول الشكايات من طرف مصلحة الضرائب المباشرة الى السلطات البلدية التي تبدي رأيها في الشكوى، وعندما تتعلق الشكوى بضريبة مباشرة مشار اليه في الطلب وهنا بإمكان مقدم الشكوى أن يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبة وهل اقتضت القواعد المقررة لفرضها من قبل مصلحة تحديد وعاء الضريبة لانه في الحالة العكسية يمكن للمشتكي طلب إلغاء فرض الضريبة لعيب في الإجراء فإذا لم يكن اجراء فرض الضريبة متنازع فيه وعلى المشتكي حسب الظروف أن يقوم بالبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الاثبات فاذا كان الاثبات بيد الادارة فما على المشتكي الا ان يبين ذلك بوضوح في شكلية الشيء الذي يمكنه من اعطاء عرض موجز لوجهة نظره أما إذا وقع الإثبات على عاتقه وجب على المكلف بدفع الضريبة ان يقوم باثبات ذلك بكافة طرق الإثبات⁽¹⁾.

- **الطلبات (عرض الاستنتاجات):**

بعد ان يستعرض المكلف في شكواه الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد أن يقدم الدفوع التي يراها مناسبة يلجأ بعد ذلك إلى تبيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة دون أي غموض. كما يمكن للمكلف ان يقدم استنتاجات ملحقه كطلب ارجاء الدفع الى غاية الفصل في الشكوى⁽¹⁾.

المطلب الثالث

آجال تقديم الشكوى

إن مسألة الاجال في اي اجراء قانوني هي مسألة مهمة ودقيقة لانه في حالة عدم احترام هذه الآجال قد يسقط الحق في ذلك الاجراء واجال تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوعها حيث اننا نجد نوعين من الاجال.

الفرع الاول

الآجال العامة

كقاعدة عامة تقبل الشكوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي⁽²⁾.

فالجداول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 1997 يسري الاجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة الى غاية 31 ديسمبر 98.

هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 85/06/15 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ. ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان فوفقا لما هو ثابت في قضية الحال فان المدين

1 - احمد فنيديس، المرجع السابق، ص 5.

2- محمد عباس محرزوي، المرجع السابق. ص 85

بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 82/01/26 بعد تبليغ الذي (شمله ف 81/12/28 في حين ان طلب التخفيض لم يقدم الى بتاريخ 83/08/23 اي بعد انعقاد الاجل المنصوص عليه قانونا والمحدد اساسا ل 82_12_31 و عليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الاجال المحددة اما اذا تعلق الامر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فان الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع اما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة الذكر لو لم يسبق ذلك تبليغ للضريبة الواجبة التسديد فان الشكاية تقبل الى غاية 31ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع أي إلى غاية 83-12-31⁽¹⁾.

الفرع الثاني

الأجال الاستثنائية

استثناءا على نص المادة 01/72 من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري نصت المادة 3-2/72 من ذات القانون على الاجال خاصة لبعض الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة فتقدم الشكاوى قبل 31ديسمبر من السنة الثانية التي:

- 1- علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ او الازدواج في فرض الضريبة.
- 2- حالة الخطأ في توجيه الانذارات سواء كان الخطأ راجع الى الادارة او الى ظهور جديد في الملف فعن الاجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكل الانذار الجديد.
- 3- تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه يغير اساس قانوني من جراء خطأ او تكرار.

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 12

4- تمت فيها الاقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع فان الشكوى تقبل الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة تم فيها الاقتطاع

5- في حالة التخفيضات الخاصة بالرسم العقاري كالمنزعات التي ظهرت فيها واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة.

اجل الشكوى يعتبر من النظام العام يمكن للقاضي اثارته من تلقاء نفسه او في اية مرحلة كانت عليها الدعوى⁽¹⁾.

1- المادة 72 ف 1، ف 2، ف 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

إجراءات سير الطعن أمام إدارة الضرائب

بعد صدور التصرف الذي يكون محل للشكوى من طرف الإدارة الضريبية يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكوى من اجل مراجعة تصرفها، ومن هنا تبدأ إجراءات سير الطعن أمام إدارة الضرائب لهذا سندرس في هذا المبحث سلطة البث في الشكوى ، التحقيق في الشكوى وإصدار القرار و تبليغه.

المطلب الأول

سلطة البث في الشكوى

بالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية في المادة 76-77 يتضح لنا أن الجهة المختصة في الشكوى تعود لمدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب والإدارة المركزية.

الفرع الأول

المدير الولائي للضرائب

يبث في الشكاوى المتعلقة باختصاصه وهي الشكوى المتعلقة بالاعمال التي لا يتجاوز مبلغها الاجمالي للحقوق والعقوبات 10 ملايين دينار جزائري⁽¹⁾ وذلك في اجل ستة اشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها ويمد الاجل الى ثمانية اشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية⁽²⁾. ولمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره او جزء منها لقبول او رفض الشكاوى إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي، وتمارس صلاحية البث في الشكوى عن طريق

1- المادة 77 ف 2، قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 76 ف 2، قانون الإجراءات الجبائية.

التفويض بالنسبة الى تسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليون دينار وهذا ماورد في نص المادة 2/78 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب

يختصان بالبت في الشكوى المتعلقة باختصاصهما في اجل ستة اشهر من تاريخ تقديمها او يمدد الاجل الى ثمانية اشهر اذا كانت القضايا تتطلب الراي المطابق للادارة المركزية المادة 2_76 ف 1 من القانون الاجراءات الجبائية ويثبت كلاهما باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والغرامات التابعة لمجال اختصاصه مع مراعاة احكام المادة 77 من قانون الاجراءات الجبائية.

ويتمتع كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب على التوالي بنفس الصلاحية بالنسبة لتسوية القضايا التي لا تتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات مليون دينار خمسمائة ألف دينار⁽¹⁾.

وتمارس صلاحية البت الخاصة برئيس المركز الجوي للضرائب للنطق بالقرارات الصادرة في قضايا تتعلق بمبلغ إجمالي أقصاه مليون دينار⁽²⁾.

المطلب الثاني

التحقيق في الشكوى

إذا رأى رئيس مفنتشية الضرائب أن الشكلية مشوبة بعيب لا يمكن إصلاحه فله أن يطلع نائب مدير الضرائب عليه، هذا الاخير الذي يطلب من المكلف لدفع الضريبة بأن يصلح هذا العيب الشكلي

1- المادة 78 ف 02 من قانون الاجراءات الجبائية

2- المادة 76 ف 03 من قانون الاجراءات الجبائية.

الوارد في شاكيتته ويمكن لنائب مدير الضرائب أن يرفض الشكاية مباشرة، وبالنسبة للشكايات المقبولة شكلا فيتولى رئيس مفتشية الضرائب التحقيق فيها لكونه هو الذي قام برفض الضريبة موضوع التنازع ولكونه أعلم من غيره بوقائعها، ويستطيع المفتش أن يقوم بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء راية خلال 15 يوما. وبعد تلقيه رأي المجلس الشعبي البلدي⁽¹⁾.
ويبث مدير الضرائب للولاية في الشكاوي المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الاجتماعي 10.000.000 دج.

أما بالنسبة للشكاوي ذات الصلة بالتدقيق والشكاوي المنصبة على مبالغ تفوق 10.000.000 دج، فلا بد من رأي الإدارة المركزية التي لا يستطيع المدير الولائي للضرائب البث فيها.

أ) البث في الشكاوي المتعلقة بالتحقيقات والتدقيقات:

إن القرارات المتعلقة بالشكاوي النزاعية المقدمة على اثر التدقيقات التي يقوم بها الهيكل المكلف بالرقابة الضريبية على المستوى الوطني أي مصلحة الابحاث والتدقيقات تتخذ بناء على الراي الصادر عن الإدارة المركزية اذن فالقضايا المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة الوطنية المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني مهما كان المبلغ المتنازع فيه يتم التحقيق فيها بتدخل الإدارة المركزية مع بقائه على المستوى المحلي.

وحسب التعليم الصادر عن المديرية العامة لضرائب فان جميع القضايا النزاعية ذات الصلة بالتدقيقات المنجزة من طرف مصلحة البحث والتدقيق تخضع لاختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المنازع فيها وطريقة التسوية المتمسك بها من طرف الاعوان المدققين اثناء عملية التدقيق مثل الرفض التلقائي... الخ واجل البث في الشكاوي هو ستة اشهر كاملة.

1- حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، 2007، الجزائر

ويتم التحقيق في الشكوى على مستويين:

- المستوى المحلي أربعة أشهر؛

- المستوى المركزي شهرين.

وترسل الشكوى وجوبا الى الى مدير الضرائب بالولاية المختصة اقليميا في إطار الآجال المقررة قانونا. وبعد التحقيق في الشكوى محليا يحيل مدير الضرائب لولاية الملف مصحوبا وجوبا بموقفه من القضية الى الادارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات التي تحيل الملف بدورها الى مديريات الابحاث والتدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها، وتتولى مديرية المنازعات دراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حوله وتصدر بدورها رايها ملزما لادارة الضرائب للولاية المختصة اقليميا عند اتخاذها القرار الواجب تبليغه المكلف بالضريبة، ويتم التبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مصحوبة بالاشعار بالاستلام ويجب ان تتضمن رسالة التبليغ الاسباب الكاملة للرفض الجزئي او الكامل الشكوى كما يتعين على مديرية الضرائب للولاية وبمجرد تبليغ المكلف بالضريبة ارسال نسختين من القرار المذكور الى مديرية المنازعات ومديرية الأبحاث والتدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها.

وتتولى مديرية المنازعات دراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حوله وتصدر بدورها رأيا ملزما لادارة الضرائب للولاية المختصة اقليميا عند اتخاذها القرار الواجب تبليغه المكلف بالضريبة، ويتم التبليغ برسالة موصى عليها مصحوبة بالاشعار بالاستلام ويجب أن تتضمن رسالة التبليغ الأسباب الكاملة للرفض الجزئي او الكامل للشكوى كما يتغير على مديرية الضرائب للولاية وبمجرد تبليغ المكلف بالضريبة ارسال نسختين من القرار المذكور الى مديريات المنازعات ومديرية الابحاث والتدقيقات.

(ب) البث في الشكوى المتعلقة بمبلغ تفوق العشرة ملايين دينار جزائري.

- حيث لا يفصل فيها إلا بالاخذ بالرأي المطابق والشكاوى النزاعية التي تختص بها الادارة المركزية في هذا المجال في الشكاوى التي تهدف الى اعتراض على:

- الضرائب والتسويات المؤسسة بواسطة المصالح الضريبية حيث المبلغ الاجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز عشرة ملايين دينار في مجال الضرائب المباشرة⁽¹⁾.

- التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديرية للرقابة الضريبية حيث المبلغ الاجمالي للحقوق والعقوبات يتجاوز عشرة ملايين دينار جزائري في مجال الضرائب المباشرة.

الفرع الأول

إلزامية التحقيق

يجب ان تخضع الشكاوى للتحقيق قبل اتخاذ القرار فيها ، و الزامية التحقيق ليست مؤكدة بوضوح في قانون الاجراءات الجبائية حيث نصت المادة 76 فقرة 01 على "يتم النظر في الشكاوي من قبل" ونصت في فقرتها 03 على " ويجوز البت فورا في الشكاوي التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا " وهذه الامكانية ممنوحة لمدير الضرائب بالولاية وحده .

ما نصت المادة 79 فقرة 2 على " يمكنه ايضا ان يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الادارية شريطة ابلاغ المشتكي تبعا للاجراءات المنصوص عليها في المادة 84 فقرة 2 " من هذه النصوص تتضح محدودية التحقيق .

1- المادة 77 ف 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني

الأعوان المكلفين بالتحقيق

كقاعدة عامة التحقيق في الشكاوي أنيط بالمفتش⁽¹⁾ الذي أسس أو ضمن تصفية الضريبة موضوع التنازع⁽²⁾ والمفتش المكلف بالتحقيق هو المفتش الرئيسي وأحيانا يمكنه أن يسند مهام التحقيق إلى الأعوان الموجودين تحت سلطة والذين لهم على الاقل رتبة مراقب والذين يتمتعون ازاء المكلف بالضريبة بنفس السلطات التي يتمتع بها المفتشون وهذا حسب ماجاءت به المادة 317 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ولما تستهدف الشكاوي ارجاع حقوق نقدية او اقتطاعات من المصدر مدفوعة دون وجه حق من قبل المكلف بالضريبة ،يجري التحقيق من طرف المفتش المرسل اليه التصريحات وكشوف الدفع المتعلقة بهذه الحقوق.

وفيما يخص الشكاوي المنصوص عليها بالمادتين 153،154 من قانون الاجراءات الجبائية والمتعلقة بصحة اجراء المتابعات واجراءات التحصيل القصري ، التحقيق فيها يكون من قبل القابض الذي باشر العملية محل التنازع .

ان التحقيق في الشكاوي شخصي في جميع الحالات ، والمكلف به يجب ان يوضح على ورقة التحقيق في الخانة المخصصة في ذلك الاجراء اسمه ورتبته .

ولضمان التحقيق في الشكاوي التي تظهر صفة استثنائية وخاصة تلك التي تمس نزاهة الأعوان الذين ساهموا في تأسيس الضرائب محل التنازع " يمكن لمدير الضرائب بالولاية ان يعين من خارج الهيئة المعنية عونا تسند إليه مهمة التحقيق بدلا من المفتش الرئيسي ، وهذا العون لا يتعدى تدخله سوى فحص الجانب التقني للنزاع" ويقدم رأيه حول أساس الاعتراضات المقدمة من طرف

1- المادة 77 ف 1 من قانون الاجراءات الجبائية.

2- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 41

المكلف بالضريبة " وعلى صحة الضرائب المتنازع فيها ويقترح إما الإبقاء وإما التخفيض. ولما يقترح العون المكلف تعديل أسس فرض الضريبة" الشكوى ترسل إلى رئيس المفتشية والذي يقدم رأيه.

الفرع الثالث

تلقي الرأي ونص الشكوى

أولاً: تلقي الرأي .

يتم التحقيق في الشكوى بعدة طرق ،فيمكن ان يكون عن طريق الاطلاع واستدعاء المكلف بالضريبة او بإستشارة هيئات خارج ادارة الضرائب حيث يمكن للمفتش ان يلجأ الى الرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الشكوى وهذا من نصت عليه المادة 76 الفقرة 02 من قانون الاجراءات الجبائية حيث جاء فيها " يرفع ملخص الشكوى الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، وفي حالة ما إذا لم يصله الرأي في اجل خمسة عشر يوم (15) ،يقوم المفتش بتحرير اقتراحاته .

ثانياً : فحص الشكوى

كل تحقيق يجب أن يسبق بمعرفة العناصر المعروضة من طرف الشاكي حيث يجب حصر جميع نقاط النزاع ، فإذا وقع اغفال في الاجابة على اية نقطة يكون التحقيق ناقص ويجب ان يشمل التحقيق في جميع الحالات شكل ومحتوى الشكوى.

1- من ناحية الشكل:

هناك فرضيتان يمكن أن تكونا محل نظر¹.

✓ اذا كانت الشكوى صحيحة يكتفي بالاشارة في الاطار الخاص من ورقة التحقيق الى الوصف.

1- المادة 95 ف 1، من قانون الاجراءات الجبائية.

✓ إذا كانت الشكوى تتضمن سببا او اكثر لعدم قبولها هذه تذكر بدقة ومهما كان سبب، وهذه الشكاوى غير المقبولة، والأكثر من ذلك يمكنه تطبيق إجراء التخفيض المباشر للشكوى المعترف بتأسيسها ولكنها غير صحيحة من حيث الشكل .

2 - من ناحية المحتوى :

تعتمد نتيجة قرار عادل ونهائي على العناية المقدمة أثناء فحص الشكوى، فمهمة المفتش هي إثبات صحة الضريبة محل التنازع او العكس اعادة النظر فيها كليا أو جزئيا، وإعطاء الحق للحجج الموضحة في الشكوى.

والتحقيق في الشكوى يتطلب دراسة وكشف وتفسير الوقائع وفحص ما إذا كانت ألفاظ وفحوى القانون قد طبقت تطبيقا صحيحا ففي الشكوى المقبولة شكلا والمؤسسة بوضوح يصوغ المفتش رأيا مختصرا ويحدد التخفيضات المقترحة، ولما يثير الشاكي مسألة مبدئية يجب على المفتش ان يقوم بالاثبات الدقيق لمبرراته ويذكر الاجراءات القانونية التنظيمية او القضائية التي بنى عليها رأيه بالقبول او الرفض.

وإذا كان سبب الشكوى لا يقوم إلا على افعال يجب اثباتها وللحاجة يستدعى الشاكي للحصول على جميع التوضيحات الضرورية المتعلقة بالموضوع

ويصدر المفتش رايه وفقا لمخطط عام يتكون من ثلاثة أجزاء أساسية هي:

2-1- ملخص القضية :

يتبع الملخص ترتيب الزماني ويحدد الشروط التي تم فيها تأسيس الضريبة ثم توضيح مبررات الشكوى، وإذا كانت الشكوى تطرح العديد من المسائل، فكل مسألة تتطلب ملخصا خاصا، حيث يسهل متابعة تحليل كل نقطة من نقاط الخلاف مباشرة.

2-2- المناقشة

أ- من ناحية الشكل.

يجب على المفتش ان يعلن عن عيوب الشكل وينطلق مباشرة في فحص المحتوى.

ب- من ناحية المحتوى

صياغة الأي يمكن ان يتبع المخطط الاتي :

-النصوص المطبقة:

نصوص قانونية ،تفسيرات الاجتهاد القضائي ،فكل قرار يجب ان يبنى ان امكن على نص قانوني

او اجراء تنظيمي أو اجتهاد قضائي.

- نتائج التحقيق

يركز على الافعال المهمة وتعرض بترتيب منطقي وبطريقة واضحة ودقيقة ،وإذا استعمل

المفتش معلومات ذات اهمية في تصريحات او محاسبة بعض المكلفين بالضريبة.

2-3- الاستنتاجات

نقد المكلف بالضريبة ، ويجب تبيان بان المبادئ المطبقة في الافعال المعروضة بموضوعية هي

مرتبطة بنصوص تشريعية او تنظيمية ،ويجب ان يكون الاستنتاج مقنعا ،وذلك باستعمال الفاظ

بسيطة وصياغة واضحة سهلة الفهم ، والاستدلال بعقل يتسم بالموضوعية⁽¹⁾.

المطلب الثالث

اصدار القرار وتبليغه

بعد دراسة ملف الشكوى من طرف الإدارة الضريبية صاحبة الاختصاص يصدر القرار من طرفها، لهذا سندرس من خلال هذا المطلب السلطة المختصة في إصدار القرار، سلطة الإدارة في اتخاذ القرار، شكل القرار و محتواه وتبليغ و آثار القرار.

الفرع الأول

السلطة المختصة في اصدار القرار

حسب المادة 334 ف 2، يتبين مدير الضرائب للولاية في الاحتجاجات خلال 04 اشهر حسب تاريخ تقديمها.

إن اقتضاء الاجل الممنوح للمدير لا يعفيه من اصدار القرار، بشأن الطلبات المقدمة إليه.

أولاً: الاجراءات السابقة لاتخاذ القرار

عند وصول الشكوى إلى المديرية توجه إلى مكتب المنازعات الجبائية الذي يقوم بمقارنة الشكوى مع التحقيق والملف الجبائي للمكلف⁽¹⁾.

والقانون الخاص بالقاعدة الضريبية ثم يقدم رئيس مكتب المنازعات الجبائية كل من ورقة التحقيق والشكوى لأحد أعوانه لكتابة التقرير النهائي في ورقة التحقيق والتي تتضمن:

- جدول التخفيض ونوع الضريبة.

- كتابة مبلغ التخفيض بالاحرف.

1- سليم قصاص، المرجع السابق، ص 30

* أسباب رفض أو قبول الشكوى سواء من ناحية الشكل أو الموضوع، يقوم رئيس المنازعات الجبائية بالمصادقة على تقرير رئيس المفتشية ويقدمه إلى المدير الفرعي للمنازعات الجبائية، عملاً بمبدأ التسلسل الإداري مرفقاً بورقة التحقيق التي تقوم بتوقيعها.

ثانياً: الإجراءات الخاصة باتخاذ القرار

ترسل الشكوى و ورقة التحقيق إلى مدير الضرائب للولاية، الذي يتخذ القرار النهائي والوحيد فيها، والذي يكون إما التخفيض الجزئي أو الكلي أو الإلغاء أو الرفض⁽¹⁾.

الفرع الثاني

سلطة الإدارة في اتخاذ القرار

تمتلك الإدارة سلطة واسعة على اتخاذ القرار في الشكوى، ويتجلى ذلك من خلال:

أولاً: عدم إجبارية البت:

بالرجوع إلى المادة 76 ف 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على "يبث مدير الضرائب بالولاية في الشكوى في أجل 6 أشهر اعتباراً من تاريخ تقديمها".
فالإدارة ليست ملزمة بالبت في الشكوى ولا بالبت في أجل معين، حيث يمكن أن تمتنع أو ترفض البت، ولا يوجد إجراء تشريعي أو تنظيمي و يعتبر سكوت الإدارة لـ 06 أشهر إقراراً بالتأسيس الصحيح لشكوي.

و إذا لم يبت مدير الضرائب بالولاية في أجل 6 أشهر، فهذه الوحيد هو فوات الأوان، أي فوات أجل الطعن القضائي، لكن هذا الوضع لا يعيب إجراءات فرض الضريبة وليس له أثر على قرار لرفض المتخذ من طرف مدير الضرائب بالولاية، بعد إنقضاء أجل 6 أشهر.

(1) رشيد خلوفي، قانون المنازعة الإدارية (شروط قبول الدعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، د.م.ج. الجزائر، 1995، ص 29

ثانيا: رفع الشكوى مباشرة إلى المحكمة الإدارية.

نصت المادة 79 فقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية على "يمكنه ايضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الادارية شريطة ابلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليه في المادة 84 أدناه".

وبفتح امكانية اخضاع الشكوى مباشرة لقرار المحكمة الادارية كان هدف المشرع هو تسريع الاجراءات في حالة ما إذا كان القرار الصادر عن المدير لا يحسم النزاع⁽¹⁾.

ويلجأ لهذا الاجراء عند فحص الشكوى منقبل الاعوان المؤهلين توحى لهم بأن المكلف بالضريبة يريد رفع النزاع إلى المحكمة الإدارية. فيجب على مدير الضرائب بالولاية أن رفع الشكاوى بصفة تلقائية إلى المحكمة ليس إجباريا، وعليه تجنب الإلتقال غير اللازم للمحاكم

الفرع الثالث

شكل القرار ومحتواه

أولاً: شكل القرار

لقرار مدير الضرائب للولاية شكلين أساسيين يتمثلان في القرار الصريح أو القرار الضمني:
- القرار الصحيح هو الذي ترد الادارة فيه على طلبات المشتكي في شكل قرار مكتوب.
- أما القرار الضمني فهو ناتج عن سكوت الادارة على الطلبات الموجه لها، وهو يشكل عرقلة للمكلف ومانعا له من التقاضي و لتفادي ذلك عالج قانون الضرائب المباشرة الجزائري لسنة 1994 هذا النوع من القرار في المادة 337 فقرة 2 تنص على أنه "يعتبر سكوت الادارة على ابداء رايها في الشكاوى المقدمة طيلة 4 اشهر قرارا ضمنيا بالرفض يستطيع المكلف عند انتهاء هذه المدة رفع طعن قضائي أمام الجهة المختصة بالنزاع".

1) Jean la marque, Réclamation préalable. Répertoire de contentieux administratif, 16^{ème} année, Tome I, Encyclopédie Dalloz, Paris, 1999. P 35

ومن هنا يتضح بأن قرار مدير الضرائب بالولاية قرارا ذو طبيعة إدارية يهدف من خلاله حل النزاع اداليا قبل اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾.

ثانيا: محتوى القرار

يعتبر مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل لإتخاذ القرار الذي يراه مناسبا، وفيمايلي سنتعرض إلى الحالة التي يتخذ فيها مدير الضرائب قرار بالرفض الكلي للشكوى وحالة اتخاذ قرار بالتخفيض الجزئي أو الكلي للشكوى.

- حالة الرفض:

لمدير الضرائب بالولاية سلطة رفض الشكوى وقرار الرفض الجزئي او الكلي يجب ان يكون مسببا ولو بصورة موجزة لكي يتمكن المكلف بالضريبة من تقديم دفوعه اذا اراد ان يعرض النزاع على لجان الطعن الادارية المختصة او يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية⁽²⁾. وقرار الرفض الجزئي يمكن ان يؤسس علم العاقل في جزء منه على الحق في المقاصة اوحق استبدال الاساس القانوني.

- حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

وهي حالة ممكنة الوقوع حيث أنه بإمكان مفتشي الضرائب اكتشاف اخطاء وقعوا فيها وبالتالي يقومون بتقديم تقارير الى مدير الضرائب للولاية يخبرونه فيها عن الخطأ المرتكب الذي يجعل مدير الضرائ ب يسارع باتخذ القرار بالتخفيض الكلي وهذا كثيرا ما يوجد في الواقع العملي كما انه يحق لمدير الضرائب قبول الشكاية في جزء منها ورفضها في جزء آخر وهذا القرار يثير مشكلة من نوع خاص

1- رشيد خلوفي، المرجع السابق، ص 30.

1 - المادة 79 ف 3 من الإجراءات الجبائية.

تتطلب الملاحظة حيث أن المكلف الذي قبلت شكايته في شق ورفضت في شق آخر له الحق في رفع الأمر الى المحكمة المختصة.

وحالة التخفيض الكلي معناه قبول شكاية المكلف كليا وإعفاءه من دفع الضريبة المباشرة المفروضة عليه أما التخفيض الجزئي فمعناه إنقاص جزء من الضريبة، وعندما يتخذ مدير الضرائب للولاية قرارا بالتخفيض الجزئي او الكلي فانه يامر بالتخفيض ويحرر قرارا يوجه الى قابض الضرائب المختص حتى يتمكن هذا الاخير من عدم التحصيل او اعادة مبلغ التخفيضات اذا كان المبلغ قد حصل من المكلف فعلا كما انه يحق لمدير الضرائب ان يعرض النزاع على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي لتصدر حكمها في النزاع وفي هذه الحالة على المدير يشعر المكلف بذلك. وللغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أن تثبت في النزاع دون أن تطلب من المكلف ان يقوم بتقديم شكايته على ورق مدمغ⁽¹⁾.

كما انه يحق لمدير الضرائب أن يعدل قرار رفض الضريبة قبل مضي مدة التقادم، وفي هذا المجال أحمد ثابت عويضة بأن مصلحة الضرائب سحب القرار الذي شابه خطأ في التطبيق القانوني، ولو بعد فوات ميعاد الطعن اي انها تمارس رخصة شائعة لها، و ليس من سبيل لإرغامها إذا لم تنشأ ممارستها بعد أن ينتهي ميعاد الطعن في القرار⁽²⁾.

1- حسين فريجة ، المرجع السابق، ص 27

2- أحمد ثابت عويضة، ضريبة الارباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، القاهرة ، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، 1967، ص 462

الفرع الرابع

تبليغ وأثار القرار

اولا: تبليغ القرار

يبلغ القرار بواسطة مدير الضرائب للولاية أو العون المفوض المؤهل للبت، السؤال الذي يطرح هنا هو ومن يبلغ القرار وما هي طرق تبليغه؟

(1) الأشخاص الذين يجب أن يبلغ لهم القرار:

نصت المادة 99 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية "يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف حتى لو كان هذا الأخير قد أخذ وكيلا له وأختار موطنا له عنده" وإذا كان المكلف بالضريبة خارج الجزائر يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعاة جميع الاجراءات الخاصة الأخرى.

فتبليغ قرارات مدير الضرائب بالولاية يكون إلى المكلف بالضريبة شخصا، أو إلى وكيله بالعنوان المذكور في الشكوى.

يجب أن تقيد اسباب قرارات الرفض الكلي أو الجزئي في وثيقة التبليغ التي توجه إلى المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

(2) طرق تبليغ القرار

يتم تبليغ قرار اللجان الصادرة بخصوص النزاعات المطروحة أمامها للمكلفين المعنيين وفق الاجراءات التي نصت عليها المادة 99 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية على "باستثناء الاستدعاءات إلى جلسة المحكمة الادارية توجه جميع الإشعارات والتبليغ المتعلقة بالشكاوي

1- المادة 99 من قانون الاجراءات الجبائية

والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة ضمنا الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

وحسب المادة 292 فقر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم، بخصوص الضرائب المباشرة يجب تبليغها في ظرف مغلق ويكون تبليغ القرار عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويأخذ هذا التاريخ كبدية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة كي يطعن في قرار مدير الضرائب بالولاية سواء أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

ثانيا: آثار القرار

آثاره بالنسبة للشاكي وآثاره بالنسبة للغير.

1) الآثار بالنسبة للشاكي:

هنا يجب التمييز بين قرار الرفض وقرار القبول.

- **قرار الرفض:** إن أثر قرار مدير الضرائب بالولاية برفض الشكوى، هو فتح الطريق لطرق الطعن أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية، سواء كان قرار المدير بالرفض الجزئي أو بالرفض الكلي.

وقرار الإدارة بالرفض لا يتميز بالطابع النهائي بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا يمنعه ذلك من تقديم شكوى أخرى مادام الأجل لم ينته فيمكنه تقديم الشكوى بخصوص الضريبة نفسها لسنداتها.

ومن ثم فليس للشاكي أن يتخذ من تكرار التظلمات وسيلة لإطالة ميعاد رفع الدعوى على أن هذا لا يمنع جهة الإدارة أن تفحص ما يقدم من الشكوى، وأن تجيب على طلبات الشاكي إذا كان لها وجه⁽²⁾.

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 24

2- أحمد سلامة بدر، إجراءات القادم أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003. ص 290

أما بالنسبة للإدارة فإنها لما ترفض الشكوى تحتفظ لنفسها بالحق في النطق بالتخفيض المباشر طبقاً لنص المادة 95 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية وهذا التخفيض يمكن أن يحدث في أي وقت من أوقات الاجراءات.

- قرار القبول:

إن قرار الإدارة بالقبول الكلي أو الجزئي لا يتخذ الطابع النهائي، حقا مكتسبا للمكلف بالضريبة فالإدارة بعد النطق بالتخفيض بسبب عدم صحة الإجراءات تأسس ضريبة جديدة تبعاً لإجراءات صحيحة، إذا ما كانت في أجل المراجع وهو الأجل الذي من خلاله تمارس إدارة الضرائب سلطتها في إجراء تصحيحات الضريبة، وبانتهاء هذا الأجل يسقط حقها.

(2) الآثار بالنسبة للغير.

من المفروض أن القرار المتخذ من طرف الإدارة الضريبة على شكوى المكلف بالضريبة ليس له اثر على الغير، فالغير لا يمكنه النجاح في الحصول على الإعفاء أو التخفيض حتى لو أستعمل مبدأ العدالة أمام الضريبة.

خلاصة الفصل الأول

تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة فإن القانون المتعلق والمتعلق بالإجراءات الجبائية وضع الآليات الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصلحة الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم بها، تناولنا في هذا الفصل المرحلة الإدارية والهدف من هذه المرحلة يتمثل في الإبقاء على الحوار على المكلف بالضريبة والادارة قصد عدم إغراق القضاء بالمنازعات الضريبية وإيجاد حل ودي هذا من جهة وامتن جهة أخرى لضمان حسن سير الدعوى القضائية عند الاقتضاء من جهة أخرى،

- النظم لدى المدير الولائي للضرائب: يجب على المكلف قبل اللجوء إلى القضاء أن يتظلم ويطعن أمام المدير الولائي للضرائب قبل 31 ديسمبر من السنة الموالية وذلك من أجل:
- إصلاح و استدراك الخطأ المرتكب في وعاء الضريبة.
- أو للاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي.
- أو استرجاع مبالغ مدفوعة دون وجه حق.

دفعات وخصم

إذا كان الطعن الإداري المسبق أمام إدارة الضرائب إجراء إجباري على المكلف بالضريبة القيام به تحت طائلة عدم قبول دعواه أمام القضاء الإداري فإن اللجوء إلى لجان الطعن المنصوص عليها قانوناً يبقى أمراً اختيارياً يمكن للمكلف اللجوء إليه كفرصة أخيرة عسى أن يسوى ووضعه خارج مساحة القضاء، حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب. وفكرة اللجوء إلى لجان الطعن هي فكرة مبدعة في فرنسا حيث انبثقت عن قانون الضرائب وأعيد تنظيمها في سنة 1941⁽¹⁾.

وقد أحدث المشرع الضريبي هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب والتي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة وتحصيل الضرائب وفرض العقوبات المتعلقة بذلك⁽²⁾.

الهدف من إنشاء هذه اللجان، هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من جهة ومن جهة أخرى حماية المكلفين بالضريبة عندما تتعسف الإدارة في فرض الضريبة عليهم.

ويبدو أن المشرع يسعى من خلال منح الفرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق هذه اللجان الإدارية إلى إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات لتحقيق العدالة الضريبية ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الجهد والوقت وعدم إقبال الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات.

إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع غير إلزامي واختياري⁽³⁾ إذا لجأ المكلف إلى القضاء

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 50

2- عزيز أمزيان، مرجع سابق، ص 35

3- المادة 80 قانون الإجراءات الجبائية.

مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى هذه اللجان⁽¹⁾.

و سوف نتعرض بهذه اللجان الإدارية الثلاثة: لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة على القيمة المضافة، اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، و اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و ذلك من حيث:

- تشكيلها و سير أعمالها.

- إختصاصاتها.

- إجراءات الطعن أمامها

- طبعة أرائها و سلطة مدير الضرائب بالولاية.

و قبل ذلك نقدم لمحة موجزة عن لجان الطعن الإداري في كل من مصر و فرنسا. ففي فرنسا، تجدر الإشارة إلى انه توجد في كل بلدية لجنة بلدية للطعن في الضرائب المباشرة، تساعد المفتش في التقويمات العقارية و في تصنيف الاستثمارات الفلاحية الخاضعة للنظام الجزافي، و ليس لها دور في حلل المشاكل بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب.⁽²⁾

كما يوجد في كل محافظة لجنتان إحداهما ذات اختصاص محدود في مسائل التقويم في مجال حقوق التسجيل، و الأخرى مختصة بجميع الضرائب، حيث تتدخل في مجال الضرائب المباشرة في تقويم الأرباح الصناعية والتجارية، فتكون لها سلطة استشارية لها تفرض الضريبة على الربح الحقيقي، و سلطة التقدير لما يكون المكلف خاضعا للنظام الجزافي، هذه اللجنة المتساوية الأعضاء تعمل على حل المشاكل المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي و ذلك قبل حدوث النزاع.

1- المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أحمد فنيديس، المرجع السابق. ص 89

بالإضافة إلى ثلاث لجان وطنية، تتمثل في لجنتين وطنيتين دائمتين الأولى تختص بالفصل في الجراف الفلاحي، و الثانية تختص بالفصل في الاستئناف المقدم من طرف رئيس البلدية، و مدير الضرائب المباشرة أو الملاك في مجال تقويم العقارات، أما الجمعية الاستشارية فيمكنها التدخل لتوضيح الخصائص القانونية لبعض التصرفات القانونية أمام القضاء⁽¹⁾.

في مصر يتم نظر المنازعات الضريبية من طرف ثلاث لجان هي لجان الطعن الداخلية، لجان الطعن لجان إعادة النظر في الربط النهائي⁽²⁾.

تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب في المنازعات المتعلقة بالضرائب، فهي تملك ولاية عامة على هذه المنازعات باعتبارها ذات اختصاص إداري و شبه قضائي معا و تلزم بالأصول و المبادئ العامة لإجراءات التقاضي⁽³⁾.

1- Lowis TRATABAS, Droit fiscal, 4^{ème} édition Dalloz, Paris, 1980, P 301 - 302

2- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الإشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، ط1، 2000، ص 140.

3- سالم الشوابكة، مقال، تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة 24، عدد 2، جوان 2000

المبحث الأول

تشكيلة و سير أعمال لجان الطعن الإدارية

يختلف تشكيل و إجراءات سير أعمال لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب حسب نوع اللجنة تبعا لنوع الضريبة، حيث نجد نوعين من اللجان المنصوص عليها قانونا⁽¹⁾.

* لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة وهي:

- لجان الدائرة.

- اللجنة الولائية.

- اللجنة المركزية.

* لجان المصالحة الولائية والخاصة لحقوق التسجيل:

ونحن نتطرق هنا إلى اللجان الثلاثة الأولى المذكورة أعلاه (لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، اللجنة المركزية) فقط لأن دراستنا مخصصة للضرائب المباشرة دون الضرائب الأخرى (كقانون التسجيل الذي يتطرق إلى لجان المصالحة).

و قد عرف القانون الفرنسي هذين النوعين من اللجان و اعتبرها لجانا تحكيمية نظرا لتشكيلتها المتساوية، حيث نصت المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تشكيل لجان الطعن الإدارية. و لقد أدخلت على هذه المواد تعديلات بدء من القانون رقم 30-36 المؤرخ في 12/31/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 وإلى غاية التعديل الذي جاء به قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2014 للمادة 81 مكرر.

1- عبد العزيز أمقران، مقال، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص، 2003.

و سنتطرق في المطالب الأول إلى تشكيلة و سير عمل لجنة الطعن للدائرة تشكيلة و سير عمل اللجنة الولائية للطعن و أخيرا إلى تشكيلة و سير اللجنة المركزية للطعن

المطلب الأول

تشكيلة و سير عمل لجنة الطعن للدائرة

سنقوم بتسليط الضوء على تشكيلة هذه اللجنة ثم على إجراءات سير أعمالها

الفرع الأول

تشكيلة لجنة الدائرة للطعن

لقد أدخل المشرع الجزائري عدة تعديلات بموجب قوانين المالية المختلفة فكانت هذه اللجنة تسمى اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة و التي أصبحت بموجب المؤرخ في: 1993/12/29 لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة⁽¹⁾ وفقا للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كمباشرة فإن تؤسس لدى كل مجلس شعبي بلدي لجنة في الضرائب المباشرة المتكونة من:
_ قاضي يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا لهذه اللجنة⁽²⁾.

- خمسة (05) أعضاء مرسمين و خمسة (05) أعضاء نواب لهم، تعينهم الجمعيات أو الاتحاديات، و في حالة غيابهم يختارهم رئيس مجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة على مستوى البلدية الذين لديهم معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة للجنة.

- أما بعد إلغاء اللجنة البلدية و تعويضها بلجنة الدائرة أصبحت تشكيلها كما يلي:

1- المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص "تلغي عبارة لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة المستعملة في قانون الضرائب المباشرة وتعوض بعبارة لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة" هذه المادة التي عدلت المادة 300 ف من قانون الضرائب المباشر قوانين الضرائب أكثر القوانين عرضة لتعديل
2- منحت رئاسة اللجنة إلى قاضي رغم هذا تبقى اللجان ذات طابع إداري و قراراتها بالنتيجة هي قرارات إدارية أنظر، مسعود شيهوب المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، دم.ج. الجزائر، 1998 ص 55.

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
- رئيس المفتشية (الضرائب) المختص إقليميا.
- عضوين (02) دائمين و عضوين (02) إضافيين في كل بلدية، تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، و في حالة عدم وجود الجمعيات و الاتحادات المهنية، يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية، الذين لهم معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم:
- يجب أن يكون الأعضاء من:
- جنسية جزائرية.
- أن لا يقل منهم عن خمسا و عشرين (25) سنة.
- أن يتمتعوا بحقوقهم المدنية، ويتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية.
- وتكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي. وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة، على الأقل، يتم القيام بتعيينات جديدة ضمن نفس الشروط. يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.
- ويخضع أعضاء اللجنة لالتزامات السر المهني⁽¹⁾، لأن العضو بسبب مشاركته في عضوية اللجنة يمكنه الاطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أو أرباح تاجر وعلى ذلك فإنه ملزم بالمحافظة على أسرار هؤلاء المكلفين بالضريبة.

1- المادة 81 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

ولقد نصت المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على "... يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة...".

إذن فإن عضو لجنة الدائرة للطعن ملزم بالمحافظة على المعلومات التي وصلت إليه بسبب عضويته في هذه اللجنة.

الفرع الثاني

سير أعمال لجنة الدائرة للطعن

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء وتستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعينين أو ممثلهم لسماع أقوالهم حيث يجب على اللجنة أن تشعرهم بذلك قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يجب أن تحكم تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا⁽¹⁾.

تبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁽²⁾.

المطلب الثاني

تشكيلة وسير أعمال اللجنة الولائية

سنعرض في الفرع الأول إلى التشكيلة هذه اللجنة ثم إلى إجراءات سير أعمالها.

1- حسين طاهري ، المرجع السابق، ص 15

2- المادة 81 مكرر ف 2 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

حسب المادة 81 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية: تنشأ لدى كل ولاية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، رئيسا.
 - ممثل عن الوالي.
 - عضو من المجلس الشعبي الولائي
 - مسؤول إدارة الضرائب بالولاية، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب.
 - ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، وفي حالة غيابه، ممثل غرفة التجارة التي يمتد اختصاصها إقليميا لهذه الولاية.
 - خمسة (05) أعضاء دائمي العضوية وخمسة (05) أعضاء مستخلفين تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء، يتم اختيار أعضاء آخرين من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي.
- من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة.

بينما في القانون الفرنسي نجد أن هؤلاء الأعضاء يعينون من بين ممثلي المكلفين بالضريبة وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة وذلك لإحداث نوع من التوازن بين المراكز القانونية⁽¹⁾.

ولو قمنا بمقارنة بسيطة بما جاء به هذا التعديل مقارنة بما هو موجود في المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية لعرفنا بأن تكوين هذه اللجنة أصبح يخضع لمعايير قانونية وواقعية من حيث وجود قاض يعينه رئيس المجلس القضائي بصفته رئيسا وممثلين عن الاتجاهات بمهنية والحرفية وممثلا عن الغرفة على مستوى الولاية.

كما يلاحظ بان الأعضاء المرسمين والنواب الخمسة يتم اختيارهم من الجمعيات أو الاتحادات المهنية، غير أن يقوم بتعيينهم من بين أعضاء المجلس الولائي ويشترط في هؤلاء الأعضاء أن تكون لديهم معارف كافية للقيام بالمهام المنوطة لهم وليس من بين المكلفين بدفع الضريبة على مستوى الولاية. ويتعين هؤلاء الأعضاء يتم بعد شهرين من انتخاب المجلس الشعبي الولائي وفي حالة وفاة عضو أو الاستقالة أو العزل لثلاثة على الأقل من أعضاء اللجنة فيقوم رئيس المجلس الشعبي الولائي بتعيين أعضاء حدد بنفس الشروط التي نصت عليها المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما فيما يتعلق بمهام السكرتارية فإنه يتولاها مفتشا تابعا للضرائب المباشرة يعينه المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية.

وقد كان يعين هذا الكاتب قبل تعديل المادة 81 مكرر فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من قبل نائب مدير الضرائب على مستوى الولاية⁽¹⁾.

إن تعيين سكرتير سواء على مستوى اللجنة البلدية للطعن للضرائب المباشرة او على مستوى لجنة الطعن للولاية هو من اختصاص المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية.

ولقد حدد الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30/12/1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 وقرارات التطبيق الصادرة في 06/10/1969 الشروط الواجب توافرها في أعضاء اللجنة الولائية

1- المادة 81 مكرر ف 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

للطعن للضرائب المباشرة ، وكذلك الأمر بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية في نص المادة 81 مكرر فقرة 02 واشترطت في تحديد اختصاصات وتكوين وتنظيم لجنة الطعن للضرائب المباشرة للولاية أن توافر عضو اللجنة ما يلي:

- أن يكون العضو متمتعاً بالجنسية الجزائرية.
 - أن يكون العضو بالغاً 25 سنة من العمر على الأقل.
 - أن يكون العضو متمتعاً بحقوقه المدنية.
- كما أن الأعضاء ملزمون بالمحافظة على أسرار المداولات والمناقشات التي يدونها كما أنه في رأينا ملزمين بالمحافظة على أسرار التقارير التي تقدم من الإدارة الضريبية والمكلفين وأعضاء لجنة الطعن للضرائب المباشرة ملزمون بالحضور لجلسات اللجنة كما أن اللجنة ملزمة بإبداء رأيها في النزاع المطروح أمامها.

الفرع الثاني

سير اللجنة الولائية للطعن

تجتمع اللجنة الولائية لطعن على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر⁽¹⁾ ولا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلاثي الأعضاء ويجب على اللجنة أن تستدعي المكلفين المبرمجة لشكاويهم في الاجتماع بـ 20 يوماً من تاريخ انعقاد الجلسة⁽²⁾؛ وكان من الأحرى لكي يتمكن المكلف من إعداد دفوعه أمام لجان الطعن أن يسمح له بالاطلاع على التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية بخصوص شكواه وعلى الوثائق المرفقة بالملف، وحق الاطلاع هذا غير عليه في القوانين الجبائية.

1- أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 94.

2- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 70.

حيث نجد أن المشرع الفرنسي نص على ذلك صراحة.

المطلب الثالث

تشكيلة وسير أعمال اللجنة المركزية للطعن

كانت تتكون اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة من شخصيات سامية من الحزب والدولة حيث انشأت هذه اللجنة لدى وزارة المالية لتتظر في الطعون المقدمة إليها من طرف المكلفين ولقد انشأت هذه اللجنة بموجب الأمر 68-654 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969 وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بموجب الأمر رقم 76-01 بتاريخ 1976/12/9⁽¹⁾ غير أن بعد الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة أدخلت تعديلات على تكوين وتشكيل اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومن هنا سنسلط الضوء على تشكيلة اللجنة ثم على إجراءات أعمالهما.

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

حسب نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإن اللجنة المركزية للطعن تتشكل من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ممثل عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر، ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.

1- حسين فريجة، مرجع سابق، ص 41.

- ممثل عن الاتحاد المهني المعني.
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
 - ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
 - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.
- تتقل بكتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، وعين المدير العام للضرائب أعضائها.
- ومن هنا فإنه يتضح لنا من خلال النظرة الأولية بأن هذه اللجنة تظم ممثلي عدة وزارات وهم برتبة مدير على الأقل كما انه يشترط في هؤلاء المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتهجها الدولة من اجل الاستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام⁽¹⁾.
- ولقد أخضع قانون الاجراءات الجبائية أعضاء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة إلى الالتزام بالسر المهني.

الفرع الثاني

سير اللجنة المركزية للطعن

تجتمع اللجنة لإبداء رأيها في الطلبات التي تقدم إليها من قبل المكلف ببناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل عشرة أيام من تاريخ اجتماعها.

لا يصح اجتماع هذه اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم. ولهذا لغرض يجب عليها تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ الاجتماع.

1- فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير

ويمكن للجنة كذلك أن تستمع حسب الحالة لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة.

يجب أن يوافق أغلبية الأعضاء الحاضرين على آراء اللجنة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً.

تبلغ الآراء التي يمضيها الرئيس بواسطة الكاتب حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب

المختص أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين(20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة⁽¹⁾.

1- المادة 81 مكرر ف 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

المبحث الثاني

اختصاصات لجان الطعن وقراراتها

بعد رفع الشكوى إلى مدير الضرائب بالولاية، يتم التحقيق فيها، ثم يتخذ مدير الضرائب بالولاية قراره فيها يبلغ هذا الأخير إلى المكلف بالضريبة. ولما يبلغ المكلف بالقرار المتخذ في شكواه من طرف مدير الضرائب بالولاية، فإذا رضي بالقرار تنتهي المنازعة، وإذا لم يرضه القرار جاز له أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، حيث يرفع طلبه إلى اللجنة الإدارية المختصة. في هذا السياق سنتطرق إلى اختصاصات لجان الطعن الإدارية، وذلك حسب ما هو وارد في المواد 80 - 81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

المطلب الأول

اختصاصات لجان الطعن

يتمثل اختصاص هذه اللجان في إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف والإدارة الجبائية وذلك في حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف والتي الغرض منها أساساً إما الحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي⁽²⁾.

بعد صدور قانون المالية لسنة 2002 تدارك المشرع النقص الملحوظ في النصوص السابقة والتي كانت تسمح باللجوء إلى هذه اللجان لمكلف دون الإدارة وقام بتعديل المواد 300 - 302 من قانون الضرائب المباشرة، وأعطى بذلك الحق للإدارة أن تطعن هي الأخرى في أراء هذه اللجان ولكن بشروط.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 64

2- عبد عزيز أمقران، مرجع سابق.

وضمن قانون المالية لسنة 1988 وبموجب القانون رقم 97-02 الصادر بتاريخ: 1997/12/31. لجأ
المشرع ثانية إلى تعديل أحكام المواد سالفة الذكر، حيث مسا اختصاص هذه اللجان وتسميتها وأصبحت
تختص بالنظر حتى في الطعون المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصبحت تمس لجان الطعن
الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

إذن أصبحت هذه اللجان تستطيع النطق بمدى شرعية أو قانونية ضريبة التي فرضت على رقم
الأعمال، في حالة الزيادة أو التحديد الجزافي أو الإعفاءات أو نسب الرسم عند الطعن من المكلف.
وبهذا التعديل نلاحظ أن المشرع الجزائري اتبع النهج الذي النهج الذي رسمه المشرع الفرنسي
بإعطائه اختصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة، غير أن هذا الأخير أعطى
اختصاصات أوسع لهذه اللجان، بحيث أنها تشارك مع إدارة الضرائب في إعداد التقديرات الجزافية⁽¹⁾.

الفروع الأول

اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

تختص هذه اللجنة بالنظر في شكاوي المكلفين سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي
لتظلماتهم أو الذين لم يصدر بشأن تظلماتهم أي رد بشرط أن تحترم آجال تقديم الطعون وهو شهر
ابتداء من نهاية مهلة الـ 04 أشهر المعطاة للمدير للرد على تظلمات المكلفين، وتهدف طلبات المكلفين
بالضريبة إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو في حسابها
أو الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي أو تنظيمي⁽²⁾.

ويجب أن تشمل هذه الطلبات أفساط الضرائب المباشرة التي تساوي أو تقل عن 20.000.000 دج.
و يكون من فائدة المكلف بالضريبة اللجوء لهذه اللجنة، لأنه يستفيد من هذا الإجراء المرن المميز
لمرحلة التنازع الإدارية كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية

1) Jacques Groclaude et Philippe Marches, Droit fiscal général. Dalloz. 1997. P 47

(2) المادة 300 ف 1، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من شأنه أن يمكن مدير الضرائب بالولاية من إجراء فحص ثاني للشكوى المقدمة له والرجوع عن قراره الأول إن أقتضى الأمر ذلك⁽¹⁾، ويبقى باب اللجوء إلى القضاء المختص مفتوحاً.

الفرع الثاني

اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

يكون اختصاص هذه اللجنة للنظر في طعون المكلفين بذلك كذلك مقيدا بقيمة الحصة محل النزاع التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات مليوني دينار 2.000.000 دج وتقل عن عشرين مليون دينار 20.000.000 دج⁽²⁾.

وأن تكون الإدارة أصدرت قرار بخصوص النزاع سواء أكان ذلك بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف، شريطة أن لا يكون المكلف المعني قد قدم طعنا بخصوص النزاع أمام المحكمة الإدارية، وأن يكون طعنه أمام اللجنة قد قدم في أجل شهرين ابتداء تلقيه من تاريخ لقرار المدير الولائي للضرائب. ولها كذلك أن تنتظر في الطعون الخاصة بآراء لجان الدوائر، بحيث تبدي هذه اللجنة برأيها في الطلبات المتعلقة أساسا بالحصول إما على تصحيح أخطاء ارتكبت في وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل نيل حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

الفرع الثالث

اختصاصات اللجنة المركزية

تختص اللجنة المركزية بالنظر في كل الطعون المتعلقة بالضرائب والرسوم والتحصيلات التي يقدمها إليها المكلفين سواء تعلق الأمر:

1) الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية لعدم الاختصاص، أو التي صدر بشأنها رأي لم يرضي المكلف به.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 65

2- المادة 81 مكرر ف 2 من قانون الاجراءات الجبائية.

أما بالنسبة للطعون التي يعود الاختصاص فيها أساسا إلى على لجنة الدائرة والتي تقل حصتها أو تساوي 200.000 دج ، وصدر بشأنها رأيا لم يرض صاحبه، تتضمن اختصاص اللجنة المركزية نجدها قد حددت الاختصاص بالنظر في الطعون التي تفوق مجموع مبالغها 2.000.000 دج، والتي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية؛ وبالتالي فإننا نجد أن المشرع قد اغفل ذكر الطعون الخاصة بهذه الحصة. هذا الإغفال في رأينا لا يعد نقصا، فالأمر بديهي ما دام الطعن قد رفض من اللجنة الولائية فإنه من الممكن مباشرة هذا الطعن بنفس الكيفيات والإجراءات المذكورة بالنسبة للطعون المرفوضة من اللجنة الولائية والتي حصتها تتجاوز 2.000.000 (2) الشكاوي التي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض سواء كلياً أو جزئياً والتي تتجاوز حصتها 2.000.000 على أن تقدم هذه الطلبات الى اللجنة خلال شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو تاريخ استلام رأي اللجنة الولائية⁽¹⁾.

المطلب الثاني

إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

تتدخل لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة بطلب من المكلف وهنا بأن طرح النزاع على لجان الطعن الإدارية للضرائب أمر اختياري بالنسبة للمكلف فهو مخير بإتباعها لإجراء المسبق أو يخطر هذه اللجان أو يباشر الدعوى القضائية وذلك بلجونه إلى الجهات القضائية المختصة ويكون من فائدة المكلف بدفع الضريبة أتباع الطريق الأول لأنه يستفيد من هذا الإجراء المسبق وهو إجراء مرن يميز مرحلة التنازع الإدارية كما أن تدخل اللجان في الحوار بين المكلف والإدارة الضريبية

من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثانٍ للنظم المقدم له والرجوع عن قراره الأول إذا كان ذلك مقتضى⁽¹⁾، والسؤال المطروح هو: ما هي شروط قبول الطعن؟ وكيف يتم تقديم الرأي؟.

الفرع الأول

شروط قبول طلب المظالم أمام لجان الطعن الإدارية

لقد أعطى القانون الحق للمكلف، بأن يلتجئ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة أو يلتجئ إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي المختص بعد إطلاعه على قرار مدير الضرائب للولاية ولقد نصت المادة 359 من قانون الضرائب المباشر على وجوب أن تعرض الإشكالية على اللجنة خلال شهر واحد من تبليغ قرار الإدارة.

لكن السؤال الذي يمكننا طرحه الآن، هل يخضع الطلب المقدم إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة إلى بعض الشروط وفيما يلي سنحاول الإجابة على هذا السؤال بتعرضنا إلى النقاط التالية:

أولاً: شكل الطلب

لقد حدد المشرع شروط الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية، وبيّن أن الإشكالية لا تخضع لرسم الطابع ويمكن تحريرها على ورق مدفوع كما يجب أن تكون فردية، ويجب أن تتعلق هذه الشكاية أو العريضة بالضريبة الواقعة في حدود بلدية محددة. وفي رأينا فإن هذه الشروط يجب أن تتوفر في الطلب المقدم إلى لجنة الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.

1- احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1992. ص 26

كما أن الشرط الأساسي لقبول طلب المكلف بدفع الضريبة أن يكون قد تقدم أولاً بطلبه إلى مدير الضرائب للولاية وهذا أن يكون المكلف بدفع الضريبة قد تقدم بدعواه أمام الغرفة الإدارية .

ثانياً محتوى الطلب.

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

الصورة الأولى:

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

الصورة الثانية:

إذا لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية فإنه بإمكانه أن يوضح العمليات التي يقوم بها ، والمشتكي عند ما ينازع في فرض الضريبة ويقدم طلبه إلى لجنة الطعن الإدارية للضرائب المباشرة عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبئ الإثبات فإذا كان بيد الإدارة على المشتكي أن لا يتأخر في الإشارة إليه بوضوح في طلبه، أما إذا وقع عبئ للإثبات على المشتكي وجب عليه أن يثبت ذلك بكل وسائل الإثبات⁽¹⁾.

وبعد عرض الدفوع على المكلف أن يبين بوضوح في طلبه المقدم إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة إما ببيان مبلغ التخفيض المرغوب وذلك بدقة، وإما أن يبين بوضوح إدعاءاته دون غموض ويبين القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة.

1- المواد من 323 إلى 350، من القانون المدني الجزائري.

وعندما يرد الطلب من المكلف إلى لجنة الطعن الإدارية للضرائب المباشرة تقوم اللجنة بالاجتماع لإعطاء رأيها في الطلب المقدم إليها ، وهذا بناء على دعوة من رئيسها.

الفرع الثاني

تقديم الرأي

ضمن مجال اختصاص اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة، وبعد ورود طلبات المكلفين بالضريبة إليها، فإنها تقوم بفحص ودراسة الملفات المعروضة عليه وتطلع على تقرير مدير الضرائب بالولاية.

كما تقوم بإستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل (20) يوما من تاريخ الاجتماع⁽¹⁾.

وبعد تأكد هذه اللجان من أن الملفات المعروضة عليها أصبحت صالحة للفصل تعقد هذه اللجان جلساتها ، لتبدي رأيها في النزاعات المعروضة أمامها.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن آجال النظر في الطعون بالنسبة لهذه اللجان غير محدد ، فهذا يؤدي إلى بطئ حل النزاع، ومنه الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة. وسنتناول في هذا الفرع أولا كيفية تقديم الرأي وثانيا تبليغ الرأي.

أولا : كيفية تقديم الرأي.

تجتمع اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ويتوفر النصاب المحدد قانونا والمتمثل في 2/3 أعضاء لجنة الدائرة للطعن. وسبعة أعضاء بالنسبة للجنة الولائية للطعن. وأربعة أعضاء بالنسبة للجنة المركزية للطعن.

1- حسين فريجة، المرجع السابق، ص 74،75،76

فإذا إما توفر النصاب القانوني، تعقد اللجنة اجتماعها، ويبيدي كل عضو رأيه في القضية المطروحة مع تقديم الأسانيد والأدلة في ذلك، وتناقش اللجنة هذه الآراء، وفي الأخير وبعد المداولة تصدر رأيها. وذلك بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس. ولقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن توقع الآراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن من طرف الرئيس، ويتضمن رأي اللجنة البيانات الآتية:

- إسم الرئيس، وأسماء الأعضاء الذين اشتركوا في المداولة لإصدار الرأي.
- تاريخ صدور الرأي.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.
- الحثيات والاعتبارات التي بنت عليها اللجنة رأيها.
- رأي اللجنة وتسببه وتعليله، ويجب أن يبين مبالغ التخفيضات أو الإعفاءات الممكن منحها إلى الطالبين.

ثانيا : تبليغ الرأي

بعد إصدار الرأي من قبل اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة⁽¹⁾، يبلغ الكاتب تلك الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة، وهذا في ما يخص لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائي للطعن، أما بالنسبة لتبليغ رأي اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة، فإن الكاتب يقوم بتبليغها إلى مدير الضرائب بالولاية خلال أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة. وتبليغ قرارات التخفيض أو الرفض، والتي يجب أن تكون مطابقة لرأي اللجنة، الى المكلفين بالضريبة المعنيين من قبل مدير الضرائب بالولاية المختص ، ضمن أجل (30) يوما من تاريخ إستلام رأي اللجنة.

1- حسن السيد البسيوني، دور القضاء في المنازعة الادارية، عالم الكتب، القاهرة، مصر، 1981، ص 81

المطلب الثالث

طبيعة آراء لجان الطعن الإداري وسلطة المدير الولائي للضرائب عليها

نتناول في هذه النقطة أولاً طبيعة الآراء التي تصدرها اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة ثم إلى سلطة مدير الضرائب بالولاية.

الفرع الأول

طبيعة آراء لجان الطعن الإدارية

تقوم اللجان الإدارية للطعن في الضرائب المباشرة بتقديم الرأي في النزاعات المطروحة أمامها كما أشرنا سابقاً، هذه الآراء لا تسمو إلى مرتبة القرار. ولا تعد الآراء ملزمة. ولكن بالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بهذه اللجان ، نجد أن المشرع الضريبي نص على حالة واحدة يمكن فيها لمدير الضرائب بالولاية تأجيل تنفيذ رأي اللجان وهي الحالة التي يكون الرأي فيها يخالف صراحة حكماً من أحكام قانون الجبائية. وعليه فإنه كقاعدة عامة يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والإستثناء هو ما ورد في الحالة المذكورة آنفاً⁽¹⁾. هذا بالنسبة للإدارة، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إذا لم يرضيه ذلك.

الفرع الثاني

سلطة مدير الضرائب بالولاية

يقوم مدير الضرائب بالولاية بتبليغ آراء اللجان إلى المكلفين بالضريبة، ويجب أن تتطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية مع آراء اللجان.

1- عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 45.

ولكن عندما تكون آراء اللجنة الإدارية للطعن تخالف صراحة أحكام القانون الجبائي ، يمكن مدير الضرائب بالولاية في هذه الحالة توقيف تنفيذ رأي هذه اللجنة شريطة إبلاغ المعني بالأمر. ففي حالة كون الرأي صادر عن لجنة الدائرة للطعن ، يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام اللجنة الولائية للطعن ، وهذا في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره.

وفي حالة صدور الرأي عن اللجنة الولائية للطعن أو عن اللجنة المركزية للطعن يقوم مدير الضرائب بالولاية بتقديم طعن ضد هذا الرأي أمام الغرف بالمجالس القضائية ، وهذا في أجل شهر واحد من تاريخ صدوره. وهذا ما أقره مجلس الدولة في قرار صادر عنه في 15/10/2002 جاء فيه مايلي :

يحق مدير الولاية الطعن في قرار لجنة الطعن الولائية ويطعن المدير في القرار ضد اللجنة. وبالتالي فإن آراء اللجان يمكن الطعن فيها أو إرجاء تنفيذها، وهذا في الحالة التي يكون فيها قرار اللجنة مخالفا لنص قانوني صريح حسب رأي مدير الضرائب بالولاية، ويمكن لهذا الرأي أن لا يكون صائبا مما يترتب عنه الإضرار بمصالح المكلفين بالضريبة(1). وما تجدر الإشارة إليه أن يجوز لكل من إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة أن يطعن في قرار لجان الطعن الإدارية، وهذا يدل على أن هذه اللجان هي لجان محايدة لا تتأثر برغبة إدارة الضرائب. و بالتالي أعطي الحق لإدارة الضرائب للطعن في قرارات هذه اللجان.

(1) عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 111.

خلاصة الفصل الثاني:

تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة فان القانون المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وضع الآليات الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصلحة الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم بها.

ولتقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة لجا القانون إلى إنشاء وإحداث هيئات إدارية هي لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، لجنة الطعن على مستوى الولاية ولجنة الطعن المركزية.

كما أن الآراء التي تبديها لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة غير ملزمة ، فيحق لمدير الضرائب بالولاية وقف تنفيذها والطعن فيها.

وفي ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة وتتمتع بسلطات وامتيازات معتبرة في مواجهة مكلف يعتبر ضعيف بالنسبة إليها ، وبالتالي يختل التوازن في المراكز القانونية بين الطرفين.

دعوى

لقد ألزم المشرع الجزائري المكلف بدفع الضريبة وفي حالة عدم قبوله للضريبة المقدرة من طرف إدارة الضرائب ، يمكن له اللجوء إلى تقديم شكوى (تظلم) إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية التابعة له محل تحصيل الضريبة لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ، قبل اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية ، أو رفعه إلى القضاء الإداري.

ولا شك أن مزايا الالتجاء إلى هذه المرحلة الإدارية ، هي إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة نفسها وتدارك الخطأ إن وجد والعدول عنه ، ومن ثم تخفيف العبء عن الجهات القضائية المختصة وتوفير الوقت للمكلف والمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى.

- فمن خلال دراستنا هذه سجلنا الملاحظات التالية :

- الشكوى أو ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق هو إجراء وجوبي في منازعات الضرائب يترتب على مخالفته عدم قبول الدعوى شكلا.

بخصوص الطعن الإداري أمام مدير الضرائب فهي تعتبر بمثابة فرصة متاحة للمكلف بالضريبة من جهة وذلك عند رفضه تسديدها لأي سبب يتمسك به يدفع بأنها غير مؤسسة أو تعسفية أو مجحفة ، ومن جهة أخرى فهي فرصة تتاح لإدارة الضرائب لإعادة النظر في قراراتها على ضوء الوقائع والدفع التي يتقدم بها المكلف بالضريبة.

- لقد رسم المشرع المنازعة الضريبية ونظمها وأحاطها بقيود زمنية وأوضاع شكلية لا بد من مراعاتها وإحترامها من قبل المكلف.

- كما أن تخلف أحد البيانات الإلزامية في الشكوى كسهو المكلف بالضريبة عن توقيعه يؤدي إلى بطلانها ويترتب عن ذلك ضياع حق المكلف بالضريبة.

- بل أكثر من ذلك ، فحتى مواعيد الشكوى (التظلم) في القرارات الإدارية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فهي غير معمول بها ، والمشرع نص على مواعيد أخرى ، فبدلاً من أن

تحسب مهلة الشكوى من تاريخ نشر أو تبليغ القرار المراد الطعن فيه فإنه يكون دائما الى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي نشأ فيها حق الدولة.

-وكما يلاحظ أيضا أن إجراءات التحقيق في الشكوى التظلم المقدم إلى مدير الضرائب تتميز بالبطء الشديد ، وهذه الإجراءات ليست لها فاعلية في حماية المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب ، فمدير الضرائب بالولاية غير ملزم بالبحث في الشكوى وكذا مردودية التحقيق الذي يتولاها العون المسير للملف الضريبي ، وعدم حضور المكلف بالضريبة في عملية التحقيق.

كذلك ما يثير الانتباه أن التحقيق عادة ما يتم على يد أعوان إدارة الضرائب ، فكيف تشارك إدارة الضرائب في التحقيق وهي خصم في آن واحد ؟ فكأن المشرع افترض حسن نية الضرائب على الإطلاق.

-أما بخصوص الطعن أمام لجان الطعن الإدارية فإنه يحق لكل من المكلف بالضريبة ومدير الضرائب بالولاية الطعن فيها وهذا مؤشر على حيادها ، ولكن الآراء التي تصدرها هذه اللجان غير ملزمة ، إذ أنها تبدي مجرد آراء في المنازعات التي تعرض عليها. وكذلك آجال النظر في الطعون بالنسبة لهذه اللجان غير محدد ونظرا لطبيعة نشاط المكلف بالضريبة والذي يتسم أساسا بالسرعة في التعاملات هذا ما يؤدي إلى الإضرار بمصالحه حيث أن حسن جباية الضريبة مع تخفيض نفقاتها يجب أن تقوم به مصلحة منظمة تنظيما علميا مما يحقق التبسيط والسرعة والاتفاق ومن أجل الوصول إلى ذلك فإنه :

- يجب توفير قدرة إدارية ، ولن يتأتى ذلك إلا بمراعاة حسن اختيار موظفي الضرائب والاهتمام بتكوينهم وتدريبهم باستمرار وتوفير الحصانة اللازمة لهم في عملهم وتقرير المرتبات الكافية حتى لا نقضي على حماسهم في أداء واجبهم.

- إلزام مدير الضرائب بالبحث في الشكوى المعروضة عليه.

- تحديد الحالات والشروط التي يمكن فيها مدير الضرائب بالولاية ، رفع النزاع مباشرة أمام المحكمة الإدارية.

- يجب تبسيط الإجراءات الضريبية وتبسيط إجراءات رفع الشكوى من المكلف أمام مدير الضرائب وذلك بإنشاء مكتب خاص لإستقبال المكلفين وتسجيل تظلماتهم في أسرع وقت ممكن.
 - إسناد التحقيق في الشكوى إلى غير العون المكلف بتسيير الملف الضريبي حماية للمكلف بالضريبة.
 - النص على تصحيح شكوى المكلف بالضريبة في حالة سهوه عن توقيعها وفي أجل معين حماية لمصلحة المكلف بالضريبة.
 - إحاطة لجان الطعن الإدارية بالإجراءات التي تضمن إستقلالها عن إدارة الضرائب وحيادها عند الفصل في الطعون المعروضة عليها ، كما يجب عليها أن تلتزم الأصول والمبادئ العامة للتقاضي.
 - إعادة النظر في تشكيلة اللجان من أجل تحقيق العدالة بين المكلف والإدارة.
 - تدخل المشرع لتحديد آجال لهذه اللجان للفصل في الطعون المعروضة عليها.
 - جعل آراء لجان الطعن الإدارية ملزمة ، وذلك للحد من القضايا المرفوعة أمام القضاء.
- وعليه فان بحثنا هذا يفتح المجال لبحث جديد ويكون قاعدة لبحث آخر فمثلا كانت الدراسات السابقة أساسا لبحثنا فبحثنا سيكون أساسا لبحث آخر.

قائمة والمراجع

أولاً: النصوص القانونية

- 1- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي يحتوي قانون الاجراءات الجبائية (المواد من 41 - 175)، الجريدة الرسمية عدد 79 سنة 2001. والمعدل والمتم بقانون المالية سنة 2014.
- 2- القانون رقم 90 - 306 الصادر في 31/12/1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 57 سنة 1970. المعدل والمتمم لقانون المالية 2014.

ثانياً: المؤلفات

I- المؤلفات باللغة العربية :

- 1- احمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري ، دراسة مقارنة القاهرة دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، 1967.
- 2- احمد سلامة بدر، إجراءات التقاضي أمام محاكم مجلس الدولة، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، 2003.
- 3- احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1992.
- 4- حسين طاهري، المنازعات الضريبية (شرح لقانون الإجراءات الجبائية)، دار الخلدونية الجزائر، 2007.
- 5- حسين فريجة ، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب الجزائر، 1994.
- 6- حسين فريجة ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، د.م.ج ، الجزائر ، 1990.
- 7- رشيد خلوفي، قانون المنازعة الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007.
- 8- عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في لتشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر ، 2005.
- 9- عمار معاشو، عبد الرحمن عزوي ، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل ، الجزائر ، 1999.
- 10- فاطمة بن سنوسي، دور التظلم الإداري في حل المنازعات الإدارية في القانون الجزائري ، دار مدني، الجزائر، 2003.

- 12- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية الإسكندرية ، مصر ، 2000.
- 13- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعة الإدارية ، د.م.ج ، الجزائر، 1999.

II - المؤلفات باللغة الأجنبية:

- 1- jaque groclaude et Philippe marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, 1997.
- 2- jean lamarque. contentieux fiscal (généralités), répertoire de contentieux administratif. 16^{ème} année . tome 1 , encyclopédie Dalloz , paris , 1999.
- 3- Louis trotabas , droit fiscal , 4^{ème} édition , Dalloz , paris , 1980.
- 4-Philippe Bern , la nature juridique des contentieux de l'imposition poria , librairie générale de droit et de jurisprudence , 1972.

ثالثا : الرسائل

- 1- احمد فنيدس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة ، مذكرة ماجستير ، جامعة 8 ماي 1945 قالمة الجزائر ، 2006/2005.
- 2- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري ، قسنطينة 2008./2007.
- 3- فاتح خلوفي، الخصوصية الإجرائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005.

رابعا : المجلات

- 1- مجلة مجلس الدولة، العدد 02، سنة 2003.
- 2- مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، 2003.

خامسا: المقالات

- 1- احمد ثابت عويضة، مقال ، حجية ربط الضريبة ، مجلة مجلس الدولة المصري، السنوات الثامنة والتاسعة والعاشر ، مطابع مؤسسة أخبار اليوم ، مصر ، 1960.
- 2- سالم الشوابكة، مقال، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن فيه ، مجلة الحقوق، جامعة الكويت السنة الرابعة والعشرون، العدد الثاني ، جوان 2000.

3- عبد العزيز أمقران، مقال، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص ، 2003.

الفوس

01	مقدمة:
03	الفصل الأول: الطعن أمام إدارة الضرائب:
04	المبحث الأول: ماهية الطعن الإداري:
04	المطلب الأول: مفهوم الشكوى مجالها و أنواعها:
04	الفرع الأول: مفهوم الشكوى:
05	أولاً: المفهوم التشريعي للشكوى:
05	ثانياً: المفهوم القضائي للشكوى:
06	الفرع الثاني: مجال تطبيق الشكوى:
07	الفرع الثالث: أنواع الشكوى:
07	أولاً: الشكوى الوجوبية:
07	ثانياً: الشكوى الاختيارية:
08	المطلب الثاني: تقديم الشكوى:
10	الفرع الأول: شكل الشكوى:
11	الفرع الثاني: محتوى الشكوى:
12	أولاً: حالة الخطأ المادي البسيط:
12	ثانياً: منازعات الترتيب في احدى المذكرات او البيانات:
12	ثالثاً: منازعات تقييم الضريبة:
13	المطلب الثالث: آجال تقديم الشكوى:
13	الفرع الأول: الآجال العامة:
14	الفرع الثاني: الآجال الاستثنائية:
16	المبحث الثاني: إجراءات سير الطعن أمام إدارة الضرائب:
16	المطلب الأول: سلطة في الضرائب:
16	الفرع الأول: المدير الولائي للضرائب:
17	الفرع الثاني: رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب:

17	المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى:.....
20	الفرع الأول: إلزامية التحقيق:.....
21	الفرع الثاني: الأعوان المكلفين بالتحقيق:.....
22	الفرع الثالث: تلقي الرأي و فحص الشكوى:.....
22	أولا: تلقي الرأي:.....
22	ثانيا: فحص الشكوى:.....
25	المطلب الثالث: إصدار القرار و تبليغه:.....
25	الفرع الأول: السلطة المختصة بإصدار القرار:.....
25	أولا: الإجراءات السابقة لاتخاذ القرار:.....
26	ثانيا: الإجراءات الخاصة لاتخاذ القرار:.....
26	الفرع الثاني: سلطة الإدارة في اتخاذ القرار:.....
26	أولا: عدم إجبارية البث:.....
27	ثانيا: رفع الشكوى مباشرة إلى المحكمة الإدارية:.....
27	الفرع الثالث: شكل القرار و محتواه:.....
27	أولا: شكل القرار:.....
28	ثانيا: محتوى القرار:.....
30	الفرع الرابع: تبليغ و آثار القرار:.....
30	أولا: تبليغ القرار:.....
31	ثانيا: آثار القرار:.....
33	خاتمة الفصل الأول:.....
34	الفصل الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية:.....
37	المبحث الأول: تشكيلة و سير أعمال لجان الطعن الإدارية:.....
38	المطلب الأول: تشكيلة و سير أعمال لجنة الدائرة:.....
38	الفرع الأول: تشكيلة لجنة الدائرة للطعن:.....
40	الفرع الثاني: إجراء سير أعمال لجنة الدائرة للطعن:.....
40	المطلب الثاني: تشكيلة و سير عمل اللجنة الولائية للطعن:.....

41	... الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:
43	... الفرع الثاني: إجراء سير أعمال اللجنة الولائية للطعن:
44	... المطلب الثالث: تشكيلة و سير اللجنة المركزية للطعن:
44	... الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن:
45	... الفرع الثاني: إجراء سير أعمال اللجنة المركزية للطعن:
47	... المبحث الثاني: اختصاصات لجان الطعن و قراراتها:
47	... المطلب الأول: اختصاصات لجان الطعن:
48	... الفرع الأول: اختصاصات لجنة الدائرة للطعن:
49	... الفرع الثاني: اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:
49	... الفرع الثالث: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن:
50	... المطلب الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية:
51	... الفرع الأول: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن الإدارية:
51	... أولاً: شكل الطلب:
52	... ثانياً: محتوى الطلب:
53	... الفرع الثاني: تقديم الرأي:
53	... أولاً: كيفية تقديم الرأي:
54	... ثانياً: تبليغ الرأي:
55	... المطلب الثالث: طبيعة قرارات لجان الطعن الإدارية وسلطة المدير الولائي للضرائب عليها:
55	... الفرع الأول: آراء لجان الطعن الإداري:
55	... الفرع الثاني: سلطة المدير الولائي للضرائب:
57	... خاتمة الفصل الثاني:
58	... الخاتمة:
70-61	... الملاحق
72-71	... قائمة المراجع: