ثانيا:المرحلة الادارية لحل المنازعة الضريبية.

تكريسا لمبدأ العدالة الضريبية(الذي نص عليه الدستور الجزائري في المادة 82 منه2)، خول المشرع الجزائري بمقتضى النصوص ذات الصلة بالمادة الضريبية للمكلف بالضريبة الحق في مناقشة المصالح المعنية في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه، وفي حال عدم اقتناعه فبإمكانه اللجوء إلى الطريق النزاعي غير أن ذلك مقرون بضرورة احترام الشروط والاجراءات التي سطرها المشرع والتي سعى من خلالها إلى حماية حقوق المكلفين بالضريبة من جهة ومن جهة أخرى ضمان مداخيل الخزينة العمومية، إذ يقع عليه لزاما استفاء شرط التظلم الإداري الوجوبي وفي حال عدم استجابة إدارة الضرائب للتظلم المرفوع أمامها بخصوص وعاء الضريبة ورفضها له، يمنح للمعني حرية الاختيار إما سلوك طريق الطعن الإداري(التظلم الاختياري)عن طريق رفع طعن ضد القرار الصادر عن الإدارة الجبائية أمام لجان الطعن الإدارية وإما سلوك الطعن القضائي من خلال رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة.

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

وسوف نتناول منازعة الوعاء الضريبي أولا ثم ننتقل إلى منازعة التحصيل الضريبي .

1-منازعة الوعاء الضريبي.

تنشأ المنازعات في الوعاء الضريبي عند ارتكاب الإدارة الجبائية أخطاء في حساب الضريبة والقواعد المعتمدة في تأسيسها لهذا فالمكلف بالضريبة يظهر في القواعد التي تم على أساسها فرض الضريبة من أجل مراجعته، لذلك ألزم المشرع الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة ويتم ذلك بتقديم تظلم الإداري المسبق أو كما سماه في القوانين الجبائية الشكاية أمام إدارة الضرائب كإجراء إجباري ملزم للمكلف.

أ- التظلم الإداري الوجوبي(الشكوى الجبائية)

إن قاعدة اللجوء المسبق إلى الإدارة قبل طرق باب القضاء تجد جذورها في القانون الإداري العام، ومفادها أن القضاء قبل البت في دعوى المتظلم يجب أن يعرف موقف الإدارة وسندها .وعلى مستوى القانون الضريبي فقد أجمعت أغلب التشريعات المقارنة وكذلك التشريع الجزائري على

فرض قاعدة التظلم الوجوبي قبل اللجوء إلى القضاء .ولعل هذا الخروج على نص المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جعلت مسألة التظلم الإداري جوازية في جميع المنازعات الإدارية مردّهُ جملة من الاعتبارات أهمها:

- إغراق القضاء بعدد كبير من القضايا المتعلقة بالمنازعة الجبائية
- طبيعة المنازعة الضريبية التقنية والتي تحتاج موقف الإدارة منها مما يسهل عمل القاضي

الإداري، السماح باستمرار ر الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بهدف حصر محتوى النزاعي وضبطه مما يسهل عمل القاضي، ولما لا يمكن الوصول إلى حل نهائي لجميع الإشكالات الواردة في الشكوى. وعليه تعرف الشكوى الجبائية بأنها" **تظلم إداري يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الجبائية قصد استدراك الأخطاء الواقعة وتعد سابقة إجبارية للمكلف الذي يجب عليه إيداعها في الآجال القانونية**"

- **شروط صحة التظلم الوجوبي :**

قسم المشرع شروط تقديم التظلم إلى القسمين المتعارف عليهما لدى رجال القانون، وهما الشروط الشكلية والشروط الموضوعية.

- **الشروط الشكلية:**

لقد حدد المشرع الشروط الواجب توافرها في التظلم لقبوله من حيث الشكل من خلال المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، وتتمثل فيما يلي:

- أن تكون الشكوى فردية يعني أن يكون المدعي مشخصا بمفرده إلا إذا كانت الضريبة جماعية، كما هو الحال في شركة التضامن أين تقدم التظلمات بصفة جماعية .
- تقدم الشكوى على ورق عادي حيث لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع.
- 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 وعنوان المتظلم، كما يمكن إرفاقها بسند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة إلى غير ذلك من الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل النزاع.
- يجب أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من طرف المكلف أو وكيله القانوني، ويجب على هذا الأخير أن يستظهر وكالته القانونية الغير خاضعة لحق الطابع والإجراءات التسجيل

- أن تقدم الشكوى في رسالة بسيطة، إذ لم يشترط المشرع إلزام المكلف بإرسال الشكوى بواسطة رسالة موصى عليها، رغم أن البعض يفضل أن تكون الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

ومع ذلك فالإدارة ملزمة قانونا في حالة تقديمها طلب للمكلف بتكملة ملف الشكوى أن يكون طلبها هذا برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام .وذلك في أجل 30 يوم اعتبارا من تاريخ الاستلام.

- **الشروط الموضوعية:**

يجب على المكلف تفصيل شكواه، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفوع التي يتقدم بها وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، فيقع بذلك تلقائيا عبء إثبات سوء تقييم وعاء الضريبة أو الغلط المادي الذي ارتكبته المصلحة الجبائية على المكلف بالضريبة، وعليه تتمثل الشروط الموضوعية فيما يلي:

– ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها،

– بيان رقم الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذار،

– تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع في صورة ما إذا كانت الضريبة لا تحصل بواسطة الجدول،

– تقديم المكلف ملخص لطبيعة النزاع والطلبات والدفوع، والتي يقدمها لتصحيح الأخطاء الإدارية.

لقد حدد المشرع الجزائري لصحة الشكوى الجبائية الوجوبية مجموعة من الشروط الشكلية التي حددتها المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية . رغم أن أهم هذه الشروط هي الشروط المتعلقة بالآجال المحددة في المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية

إن أجال رفع الشكوى الجبائية كأصل عام تكون إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إد ا رج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.

- **من هي الجهة المختصة بتلقي الشكوى الجبائية والبت فيها؟**

لقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بضرورة توجيه الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى الجهة المختصة حسب الحالة، وما تجدر الإشارة إليه أنه قبل قانون المالية لسنة2007 كان المدير الولائي للضرائب هو الجهة الوحيدة المختصة بتلقي الشكاوى الجبائية والبت فيها، ونظرا للتمركز الكثيف

للشكاوى والتظلمات فتح المشرع قنوات أخرى ينعقد فيها الاختصاص بتلقي الشكاوى معتمدا في ذلك معيار مقدار وقيمة المبلغ المتنازع عليه على النحو التالي:

-**رئيس المركز الجواري للضرائب** :يمارس رئيس المركز الجواري للضرائب سلطة البت في الشكاوى الجبائية باسم مدير الضرائب للولاية للنطق بقرار التخفيض أو القبول الجزئي أو الرفض في القضايا النزاعية التي يكون فيها مجموع المبالغ المتنازع عليها يقل أو يساوي ثلاثون مليون (دينار جزائري 30.000.000دج) **المادة 77 فقرة3**

-**رئيس مركز الضرائب** :يمارس رئيس مركز الض ا رئب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يتجاوز مبلغها ثلاثون مليون دج 30.000.000 دج ويقل مبلغها عن سبعين مليون دج (70.000.000دج)أو يساويها. **المادة 77 فقرة2**

-**المدير الولائي للضرائب** :يتلقى ويفصل المدير الولائي للض ا رئب الشكاوى المتعلقة بالقضايا التي يكون المبلغ المتنازع فيها أكثر من سبعين مليون 70.000.000 دج.

ويتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية(المديرية العامة للضرائب) ، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها ثلاثة مائة مليون دينار جزائري 300.000.000دج . **المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية .**

-**مدير الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى** :حددت المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية مجموع المؤسسات التي تصنف ضمن المؤسسات الكبرى ونصت المادة 172 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يجب على جميع المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب لدى مديرية المؤسسات الكبرى التي تختص بالفصل فيها.

إذا تجاوز مجموع المبالغ المتنازع عليها ستما ئة مليون دينار 600.000.000 دج يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية(المديرية العامة للضرائب).

- **مرحلة التحقيق في الشكاية:**

عند إيداع المكلفون بالضريبة شكاويهم لدى المصالح الضريبية، تسجل في سجل مخصص لذلك.بعد ذلك يتم إخبار قابض الضرائب بطلب تأجيل الدفع، وتحال الشكاية لمفتشي أو مراقب الضرائب الذي يتبعه مكان فرض الضريبة المتنازع عليها من أجل القيام بالتحقيق فيها،

لكن بالنسبة للشكاوي التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول النهائي، فإنه يجوز البت فيها فورا. ولمفتش الضرائب أن يقوم بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس الشعب ي البلدي

لإبداء رأيه ويعتبر ذلك أمرا اختياريا أي ليس إلزاميا.

في حالة تلقي مفتش الضرائب رأيا من رئيس المجلس الشعبي البلدي يقوم بدراسة الشكاية شكلا وموضوعا وله الحق في استدعاء المكلف بالضريبة للحصول على التوضيحات الضرورية المتعلقة بالموضوع .كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان.

كما له الحق الإطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية على الوثائق التي يرى أنها تساعده في تحقيقه.

بعد قيام المفتش بجمع المعلومات والتحريات، يحرر تقريرا يثبت فيه المقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع، ثم يحول الملف إلى المدير الولائي للضرائب أو لرئيس مركز الضرائب أو لرئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة ليتخذ بشأنه القرار المناسب

- **الفصل في الشكوى الضريبية.**

يفصل رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب في الشكاوى التابعه لاختصاصهم في اجل اربعه 04 اشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى. **الماده 76 فـ2**

- يبث المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التابعه الاختصاصه في اجل 06 اشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى، ويمدد الأجل الى 08 اشهر بالنسبه للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للاداره المركزيه **المادة 76.**
- يبث مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمه من طرف الاشخاص المعنويين المذكورين في الماده 160 من قانون الاجراءات الجبائيه في أجل 06 اشهر ابتداء من تاريخ تقديمها .وعندما تتعلق هذه الشكاوى في القضايا التي يفوق مبالغها 600.000.000مليون دينار جزائري يحدد أجل الفصل في الشكوى 08 اشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى **الماده 172.**

قبل اتخاذ القرار في الشكوى المقدمه يستوجب القانون في **المادة 76** منه فتح تحقيق يباشره المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب والقائم بتسيير الملف الجبائي للمشتكي .

وبناء على المعطيات وما أسفر عليه التحقيق يتم تبليغ القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب أو مدير الهيئه المكلفه بتسيير المؤسسات الكبرى الى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه الى العنوان المحدد في الشكوى. ويكون هذا التاريخ هو بدايه احتساب الاجال الممنوحه للمكلف كي يطعن في قرارات الاداره الجبائيه أمام لجان الطعنه الاداريه أو أمام المحاكم الادارية.