

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة، الدكتور طاهر مولاي



كلية الحقوق والعلوم السياسية

مفازعات الوعاء الضريبي  
"المرحلة الإدارية"

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في قانون الأعمال

تحت إشراف: الدكتور هيشور أحمد

الطالبة الباحثة: ملال إيمان

لجنة المناقشة والحكم

الدكتور فليح كمال، أستاذ محاضر (ب)، جامعة سعيدة،..... رئيساً

الدكتور هيشور أحمد، أستاذ محاضر (أ)، جامعة سعيدة،..... مشرفاً ومقرراً

الدكتور هني عبد اللطيف، أستاذ محاضر (أ)، جامعة سعيدة،..... عضواً

الدكتور بوادي مصطفى، أستاذ محاضر (أ)، جامعة سعيدة،..... عضواً

السنة الجامعية: 2019 - 2020

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

- ① رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي ①
- ② وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ②
- ③ وَأَحْلِلْ عُقْدَةَ مِنِّ لِسَانِي ③
- ④ يَفْقَهُوا قَوْلِي ④

# إِهْدَاء

إِلَى أُمِّي ...  
لَا أَحَدَ مِثْلُ أُمِّي،  
أَدُوبُ فِيهَا حِينَ أَرَى صُورَتِي فِي مُقْلَتَيْهَا،  
حِينَ أُبُوحُ لَهَا بِأَسْرَارِي فَتَحْضُنُنِي،  
وَتَغْسِلُ - كَالغَيْمَةِ الْكَرِيمَةِ - أَحْزَانِي

إِلَى أَبِي ...  
لَا أَحَدَ مِثْلُ أَبِي،  
أَعَشَقُ اسْمِي حِينَ يُنَادِينِي،  
وَرَسَمِي حِينَ يَضُمُنِي،  
وَيُدَاعِبُنِي كَمَا لَوْ كُنْتُ أَحَبُّو،  
وَيَقُولُ لِي: إِيْمَانِي.

• • •

النِّقَاءُ، كُلُّ النَّقَاءِ، قَلْبُ أُخْتٍ ...  
إِلَى فَتِيحَةَ وَنَبِيلَةَ.  
الْأَمَانُ، كُلُّ الْأَمَانِ، عَطْفُ أَخٍ ...  
إِلَى أَمِينٍ وَمُصْطَفَى.

سلطان (اسمان)

# شكر وثناء

أتقدم بشكري الجزيل وثنائي العطر، لكل من مدَّ لي يد العون لإكمال هذا النتاج المتواضع، وأخص بفيض التقدير وعظيم العرفان، أساتذتي في طور "الماستر" وعلى رأسهم أستاذي الكريم الدكتور هيشور أحمد، الذي كان لتوجيهاته الأثر الكبير في إخراج هذه المذكرة، أشكره على الاهتمام وتحمُّم عناء المتابعة، خاصةً في ظل هذه الظروف العصيبة، ندعوا الله أن يرفع عنا البلاء.

ملال إسمان

## قائمة المختصرات باللغة العربية

- ج.ر.ج.ج: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
- د.س.ط: دون سنة طبع
- ص: صفحة
- ط: طبعة

## Liste des abréviations en français

- CDI: Centre des impôts
- CPI: Centre de proximité des impôts
- DC/DCTX: Direction du contentieux
- DGE: Directeur des grandes entreprises
- DGI: Direction général des impôts
- DIW: Directeur des impôts de wilaya
- Ibid: De même
- MF: Ministère des finances
- N°: Numéro
- Op.cit: Opus citatum/Opere citato « dans l'œuvre citée »
- P/PP: Page/Pages

# مُقَدِّمَةٌ

من القواعد الكبرى التي ينبغي أن تلازم الفعل الضريبي في كل مراحله، أن تقوم الضريبة على أساس من العدالة، توخياً لتحقيق أهدافها على أكمل وجه، وعلى الرغم من عدم قابلية هذه القيمة للقياس المادي، فإنه يُجْزَى لقيامها شعور غالبية أفراد المجتمع بوجود معاملةٍ ضريبيةٍ منصفةٍ<sup>(1)</sup> يتحمل في كنفها كل مكلفٍ عبئ الضريبة حسب قدرته التكليفية، وفق مساواةٍ توزيعيةٍ نصت عليها 64 من دستور 1996م بقولها: « كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية (...) كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون.»<sup>(2)</sup>، هذا من جهة.

من جهة أخرى، لا يمكن تجسيد هذه القاعدة، إلا إذا بوشرت الضريبة في نطاق مبدأ المشروعية، وهو ما أشار إليه المشرع الدستوري في المادة سالفه الذكر بقوله: « ... لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون.»، وينصرف لفظ المشروعية في هذا المقام إلى معنيين، أولهما وظيفي، قوامه اختصاص السلطة التشريعية - باعتبارها ممثلةً للشعب - بإحداث الضريبة<sup>(3)</sup> عن طريق قانون يحدد وعاءها، قواعد تحصيلها، وكيفية التظلم بشأنها، في نطاقٍ من التوازن بين الحقوق والحريات الفردية وحقوق الخزينة العمومية<sup>(4)</sup>، وثانيهما تطبيقي يقتضي التزام الإدارة الجبائية - بوصفها الجهاز التنفيذي القائم على شؤون

(1) يونس أحمد البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 312 .

(2) المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 26 رجب 1417هـ، الموافق ل 7 ديسمبر 1996م، المتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، ج.ر.ج. عدد 76 بتاريخ 8 ديسمبر 1996م، المعدل بمقتضى القانون رقم 03/02 المؤرخ في 10 أبريل 2002م، ج.ر.ج. عدد 25 بتاريخ 14 أبريل 2002م، وبمقتضى القانون رقم 19/08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008م، ج.ر.ج. عدد 63 بتاريخ 16 نوفمبر 2008م، وبمقتضى القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016م، ج.ر.ج. عدد 14 بتاريخ 7 مارس 2016م.

(3) تنص المادة 12/140 من دستور 1996 المعدل على أنه: « يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في

المجالات الآتية: (...) إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها.».

(4) محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 76 و 77.

الضريبة - بإعمال هذه النصوص دون القيام - تحت غطاء تفسيرها - بإنشاء ضرائب جديدة أو التوسع فيما هو مقنن منها.

ومع ذلك يثير الواقع العملي - الناشئ عن العلاقة غير المتوازنة بين الإدارة الجبائية صاحبة السيادة والسلطان بما تملكه من أدوات القانون العام والمكلف المدعن - إمكانية تقاعس هذا الأخير عن الوفاء بدينه الضريبي أو التهرب من أدائه وما ينفك عن ذلك من إخضاع تلقائي وتحصيل قسري، أو تعسف الأولى في استعمال سلطاتها بمناسبة الاضطلاع بمهامها، وهو ما سيفضي حتماً إلى نشوب الخلاف بينهما، ويدفع المكلف إلى رفض الضريبة دفاعاً عن مصالحه، فتنشأ بذلك المنازعة الجبائية.

هذا ويمكننا تصنيف المنازعة الضريبية - بالاعتماد على معيار التنظيم الفني للضريبة - إلى منازعة متعلقة بالوعاء، وأخرى متعلقة بالتحصيل - وبالارتكاز على معيار الجهة المختصة بنظر النزاع - إلى منازعة إدارية، وأخرى قضائية.

أما منازعات الوعاء فتصيب المرحلة الأولى من أطوار الضريبة قبل دخولها حيز التحصيل، ابتداءً من جمع الاستدلالات، مروراً بربط الضريبة، إلى غاية استقرارها ديناً في ذمة المكلف بأدائها<sup>(1)</sup>، وهو تحديد يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة، واستنزال ما يتيح القانون من إعفاءات لمصلحة المكلف، ثم إخضاع صافي الأساس لسعر الضريبة المقرر قانوناً، عندها فقط تدخل الضريبة طور التحصيل<sup>(2)</sup>.

وعليه، فإن النزاع في مادة الوعاء ينصب أساساً على الخطأ في تحديد قاعدة الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق أو امتياز يقره القانون أو التنظيم، كما نصت على ذلك المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. ».

وأما منازعات التحصيل، فتتمثل في اعتراض المكلف على شكل إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري للضريبة<sup>(3)</sup>، بمناسبة قيام الإدارة الجبائية بذلك على يد أعوانها المؤهلين قانوناً، أو عن طريق

(1) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2008، ص18.

(2) منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مصر، 2004، ص169.

(3) تنص المادة 2/153 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « وتكتسي هذه الشكاوى: إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة، وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على

المحضرين القضائيين، بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من قبل وزير المالية، ومن أهم هذه الاجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز والبيع، وهو ما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل هذه الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع...».

هذا وتكتسي المنازعة الجبائية الصبغة الإدارية، عندما تُطرح أمام هيئات إدارية للبتّ فيها، وهي على نوعين، فإما أن تتم أمام المصلحة الضريبية مصدره القرار، فنكون - والحالة هذه - بصدد الطعن الوجوبي، الذي لا مفر للمكلف منه، إذا اتجهت إرادته لمنازعة الإدارة، وإما أن تُباشَر على مستوى لجان إدارية متخصصة، وهو ما يعرف بالطعن الجوازي، إذ يسوغ للمكلف تخطيه واللجوء إلى القضاء الإداري مباشرةً.

في مقابل ذلك، توصف المنازعة الجبائية بكونها قضائية إذا تم نقلها إلى أروقة القضاء الإداري لعدم جدوى المسلك الإداري، نتيجة رفض الإدارة الجبائية الاستجابة لتظلم المكلف بالضريبة. يستفاد مما سبق عرضه، أن المنازعة الجبائية إما أن تتعلق بطور الوعاء الضريبي، أو مرحلة التحصيل، وإما أن تكون إدارية، أو قضائية، ما يعيننا منها - في هذا المقام - منازعات الوعاء في مرحلتها الإدارية، فخرج بهذا التحديد من نطاق دراستنا، منازعات الوعاء أمام القضاء، ومنازعات التحصيل في طورها الإداري والقضائي.

والحاصل أنّ المنازعة الضريبية تُعبّر - بمفهومها العام - عن الخلاف الناشئ بين المكلف والإدارة الجبائية، بمناسبة قيام هذه الأخيرة بوظائفها، وما أقره القانون من طرائق لحسم هذا الخلاف<sup>(1)</sup>، وبذلك فإن منازعة الوعاء في مرحلتها الإدارية، تُعبّر عن الخصومة القائمة بين المكلف والإدارة حول الأخطاء المرتكبة من قبل هذه الأخيرة في تحديد وعاء الضريبة أو في حسابها، أو في حرمان المكلف من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وما يوفره المشرع من حلولٍ للفصل في هذا النزاع إدارياً.

---

وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبمحاسب الضريبة.»، صدر قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 21/01 المؤرخ في 7 شوال 1422هـ، الموافق ل 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج. عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001م.

(1) رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص1.

وما يميز هذه المنازعة مرورها بمرحلتين، أولهما وجوبية تتم أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، وفي ذلك تمكين لها من مراجعة موقفها وتصحيحه بنفسها، فالمفترض أنها لا تتمسك بما تدعيه إذا كان مخالفاً للقانون، من منطلق استهدافها للصالح العام، وانتفاء الخصومة - فيما بينها وبين المكلف - من كل نزعة شخصية<sup>(1)</sup>، أما المرحلة الثانية فاختيارية، وتباشر أمام لجان إدارية للطعن، تعتبر بمثابة قناة إضافية قررها المشرع لحسم النزاع إدارياً، بل وتمتد لتشمل أيضاً - بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية - التماس المكلف المعسر أمام لجان العفو، تخفيض الضرائب المفروضة عليه أو الغائها<sup>(2)</sup>.

للإشارة، تكمن أهمية الموضوع من الناحية العملية في فرز المرحلة الإدارية لمنازعات الوعاء الضريبي، عن غيرها من المنازعات الضريبية الأخرى، ووضعها تحت المجهر، قصد استبيان الوسائل القانونية التي أتاحتها المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة مباشرة هذا النوع من النزاع، وسبل الفصل فيه، وهو ما نعتبره إلى حد ما دليلاً عملياً لكل مهتم.

بينما نسعى من الناحية العلمية لإثراء المكتبة بدراسةً مَحِنَّةً في هذا الشق من المنازعات، بملاحظة حركية وتطور القانون الجبائي في ضلعه الاجرائي الذي شهد تعديلات عميقة ومكثفة - ابتداءً من صدور قانون الإجراءات الجبائية بالتزامن مع التعديل الهيكلي للمصالح الجبائية - مسايرةً للتحويلات الاقتصادية، وحماية لمصالح الخزينة، من جهة، وتكريساً لدولة القانون من جهة أخرى.

وهو ما يحملنا على القول بعدم وجود دراسة متخصصة في هذا الموضوع على النحو الذي تمّ تحديده، وإن تعددت الدراسات - وتواترت في شأن المنازعة الضريبية عموماً، أو منازعة الوعاء الجبائي بشقيها الإداري والقضائي - التي تناولت هذه المادة بلا ريب، لكنها أشارت إليها باقتضاب، ولم تفها حقها من البسط والتحليل، ناهيك عن تجاوز الزمن لها، جراء التعديلات المكثفة والمتلاحقة التي طالت قانون الإجراءات الجبائية.

لقد جنح المشرع الجبائي باستمرار - من خلال هذه التعديلات - إلى إرساء إجراءات فعالة ومبسطة في متناول المكلف، بغرض إنهاء المنازعة على مستوى الإدارة، وبالتالي زرع الثقة فيما بينها وبين المكلف، والحد من المنازعات القضائية، وما يوفره ذلك من هيبة للإدارة، واقتصاد في المال والجهد للمكلف.

غير أن القانون الضريبي بوصفه فرعاً من فروع القانون العام، يُعَلَّب بطبيعته مقتضيات المصلحة العامة، وتتصرف في ظلّه الإدارة باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة، مما يجعل المخاطبين بأحكامه في مراكز

(1) أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، طبعة 2014، ص 26.

(2) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 8.

قانونية أدنى من مركزها، وهذه حال تدفعنا للتساؤل بإلحاح، عن المستوى الذي بلغه المشرع الجبائي في تلطيف عدم التوازن الحاصل في علاقة المكلف بالإدارة الضريبية في نطاق منازعات الوعاء، عندما تنبري هذه الأخيرة خصماً وحكماً في الوقت نفسه، أو عندما يُنقل النزاع إلى لجان الطعن، وما مدى سلاسة، بساطة وسرعة الاجراءات المتبعة في المرحلتين لحسم الخلاف.

وهي التساؤلات التي سنحاول الإجابة عنها من خلال استعراضنا لإجراءات التظلم أمام الجهة الضريبية مصدرة القرار، وعلى مستوى لجان الطعن، مستخدمين في ذلك المنهجين الوصفي والتحليلي لاتفاقهما وطبيعة الموضوع الذي نتوخى طي أطرافه في فصلين، نخصص الأول منهما للوقوف على الشكاية الضريبية من حيث طبيعتها، وشروط تقديمها والإجراءات المتبعة للفصل فيها، بينما نعكف في الثاني على دراسة التظلم أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا لجان التوفيق، ولجان التماس العفو.

# الفصل الأول

التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية

تعددت التسميات المستخدمة من قبل المشرع الجزائري في وصف الطعون المقدمة أمام الإدارة الجبائية، سواء في نطاق القواعد الإجرائية على مستوى القوانين الضريبية سابقاً، أو من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية فيما بعد، حيث تمّ نعتها بالشكوى أو الشكاية حيناً، وبالاعتراض أو الطلب أو الالتماس أحياناً أخرى، وإن كان تعدد هذه التسميات مرتبط - إلى حد ما - بتعدد أشكال المنازعة الضريبية، بحيث استعمل المشرع مصطلح الشكوى أو الشكاية إذا تعلق الأمر بوعاء الضريبة وحسابها وربطها، وتسمية الاعتراض، بخصوص الطعن في إجراءات تحصيل الضريبة، بينما أطلق لفظ الالتماس، على الطلبات التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية في حالة عجزه عن الوفاء بما في ذمته من ديون ضريبية في إطار ما يسمى بالتماس العفو.

على كل - وأياً كانت التسمية - يتمثل التظلم الضريبي المسبق عموماً في مجموعة القواعد القانونية المنظمة لسير المنازعة الضريبية أمام الإدارة الجبائية، من حيث بيان السلطة المختصة بقبول التظلم، وتحديد ميعاد وإجراءات تقديمه ونظرة والفصل فيه<sup>(1)</sup>، وتتميز الشكوى المسبقة في مادة الوعاء الضريبي عن غيرها من أنواع التظلم الضريبي الأخرى، بإجراءات خاصة إن من حيث شروط تقديمها ومعالجتها (المبحث الثاني) أو من حيث طبيعتها (المبحث الأول).

(1) محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، د.س.ط، ص 163 و 164.

## المبحث الأول

## طبيعة التظلم الضريبي المسبق

المراد بطبيعة التظلم الضريبي المسبق، تحديد صفته من حيث الجهة المقدم إليها فيما إذا كان ولائياً أو رئاسياً (المطلب الأول) وكذا من حيث الالتزام القانوني بتقديمه فيما إذا كان اختيارياً أو وجوبياً (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

## طبيعة التظلم الضريبي من حيث الجهة المؤهلة لاستقباله

لتحديد طبيعة التظلم الضريبي المسبق من حيث الهيئة المقدم إليها (الفرع الثالث)، ينبغي أن نعكف في المقام الأول، على بيان أنواع التظلم الإداري عموماً من حيث جهة استقباله (الفرع الأول)، ثم تحديد الجهة الجبائية التي يخولها القانون صلاحية النظر في هذا التظلم من خلال استعراض التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

## أنواع التظلم الإداري من حيث جهة استقباله

التظلم الإداري من حيث جهة استقباله على ثلاثة أضرب، تظلم ولائي، تظلم رئاسي وتظلم أمام لجان خاصة أنشأها القانون لهذا الغرض، وسوف نتناول بشيءٍ من الاختصار تعريف هذه الأنواع الثلاثة تباعاً.

**أولاً: التظلم الولائي:** هو طلب يتوجه به صاحب الشأن إلى الجهة الإدارية التي أصدرت القرار موضوع التظلم، يسألها فيه مراجعة قرارها هذا وإعادة النظر فيه، لغرض تعديله أو إلغائه أو سحبه بما يتفق وقواعد المشروعية، وبما يتلاءم مع الاعتبارات المحيطة، بعد أن يُوضَّح المتظلم أوجه المخالفة في قرار الإدارة، مشيراً إلى الأسباب التي يستند إليها<sup>(1)</sup>.

(1) نورة موسى، الطعن الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مقال منشور بمجلة فكر ومجتمع، العدد الثامن، 2011، ص163. فاروق أحمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1988، ص78. فاروق الحكيم، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1987، ص266.

**ثانياً: التظلم الرئاسي:** ويتمثل في الطلب الذي يقدمه ذو الشأن، إلى الجهة الرئاسية للهيئة الإدارية مصدرة القرار، ملتمساً منها إلغاء أو تعديل أو سحب القرار محل الشكوى<sup>(1)</sup>، وهو ما قد ينص عليه القانون ابتداءً كسبيلٍ للتظلم، وقد يلجأ إليه المتضرر من القرار الإداري بعد استيفائه طريق التظلم الولائي، بحيث يكون في وسعه تقديم تظلمٍ إلى الجهة الرئاسية للجهة مصدرة القرار التي سبق أن رفضت تظلمه الولائي<sup>(2)</sup>، هذا وقد يكون التظلم رئاسياً بدرجةٍ واحدة، أو متعدد الدرجات، بأن يتم أمام الجهة الرئاسية للهيئة مصدرة القرار، ثم أمام السلطة التي تعلوها<sup>(3)</sup>.

**ثالثاً: التظلم أمام اللجان الإدارية:** وهو التظلم الذي يقدمه صاحب الشأن في صورة شكوى أمام اللجان الإدارية الخاصة التي تحددها القوانين، وتتكون هذه اللجان عادةً من موظفين إداريين من طبقةٍ معينة، وتحقق للأفراد بعض الضمانات التي لا تتوفر في التظلمات الولائية والرئاسية، وقد شكّل هذا النمط من معالجة التظلمات، حلقة وصلٍ بين نظام الإدارة القاضية ونظام المحاكم الإدارية بمعناها الفني، ومن بين هذه اللجان في التشريع الجزائري، لجان الطعن الضريبية التي سنتصدى لها في الفصل الثاني من هذه المذكرة، وبالتالي سنوجه ناصية الحديث - في هذا المقام - تلقاء طبيعة التظلم الضريبي المسبق من حيث كونه ولائياً أو رئاسياً.

## الفرع الثاني

### التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية، والجهات المختصة منها باستقبال التظلم المسبق

يقتضي تحديد الجهات المخول لها قانوناً صلاحية استقبال ومعالجة التظلمات الضريبية المسبقة (ثانياً)، بيان التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية (أولاً).

**أولاً: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية:** تتوزع المصالح الجبائية إلى مصالح مركزية، وأخرى خارجية.

(1) نورة موسى، المرجع السابق، ص 162. فاروق أحمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1988، ص 78. فاروق الحكيم، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1987، ص 266.

(2) فاروق أحمد خماس، المرجع السابق، ص 79.

(3) المرجع نفسه، ص 80.

## 1- المصالح المركزية للإدارة الجبائية: وتتمثل في المديرية العامة للضرائب، التابعة لوزارة

المالية<sup>(1)</sup>، وهي هيئة مكلفة بدراسة، اقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب، الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية وتصفيتهما وتحصيلها، والسهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الدولية في المجال الجبائي وشبه الجبائي، ناهيك عن اختصاصها بتنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين، وتوفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية الإدارة الجبائية، لاسيما من حيث قياس نجاعتها، بالإضافة إلى العمل على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة، والسهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب، الحقوق والرسوم أيضاً كانت طبيعتها، هذا وتتكون هذه الهيئة من ثمان مديريات مركزية، من بينها مديرية المنازعات، التي تشرف على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة شؤون المنازعات<sup>(2)</sup>.

## 2- المصالح الخارجية للإدارة الجبائية: تنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06

المؤرخ في 18 سبتمبر 2006م<sup>(3)</sup>، على أن هذه الأخيرة تتكون مما يلي: مديرية كبريات المؤسسات، المديريات الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديريات الولائية للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

## أ- مديرية كبريات المؤسسات<sup>(4)</sup>: اشارت المادة 3 من المرسوم سالف الذكر إلى صلاحيات

هذه الهيئة، التي تتكفل - فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها - بمهام الوعاء والتحصيل

(1) المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 18 ذي القعدة 1428هـ، الموافق ل 28 نوفمبر 2007م، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر.ج. ج. عدد 75 بتاريخ 2 ديسمبر 2007م.

(2) المادة 5 من المرسوم التنفيذي 364/07 سابق الذكر.

(3) المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان 1427هـ، الموافق ل 18 سبتمبر 2006م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر.ج. ج. عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006م.

(4) أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423هـ الموافق ل 28 سبتمبر 2002م، ج.ر.ج. ج. عدد 64 بتاريخ 29 سبتمبر 2002م، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 8 شعبان 1411هـ الموافق ل 23 فبراير 1991م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج.ر.ج. ج. عدد 9 بتاريخ 27 فبراير 1991م، وقد عدل هذا المرسوم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 24 ذي القعدة 1426هـ الموافق ل 26 ديسمبر 2005م، ثم صدر المرسوم التنفيذي رقم 327/06 سالف الذكر، والذي ألغى بموجب المادة 33 منه أحكام المرسوم التنفيذي 60/91 المعدل والمتمم سابق الذكر، كما نصص المشرع على الأحكام الوظيفية المتعلقة بهذه الهيئة بمقتضى المادة 60 من القانون 11/02 المؤرخ في 20 شوال عام 1423هـ، الموافق ل 24 ديسمبر 2002م المتضمن قانون المالية لسنة 2003،

والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمجمّعات القانونية أو الفعلية، أو الكيانات أياً كان شكلها القانوني، وبصرف النظر عن تواجد محل مؤسسها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مقرها، وتضطلع هذه الهيئة في مجال المنازعات بدراسة التظلمات ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية، وكذا معالجة طلبات التخفيض الإداري، وتتكون على الصعيد الهيكلي، من خمس مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للمنازعات<sup>(1)</sup>.

**ب- المديريات الجهوية للضرائب<sup>(2)</sup>:** وعددها تسع مديريات على المستوى الوطني<sup>(3)</sup>، تضمن كل واحدة منها تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، وتسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، كما تضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، وتتولى تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي، وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته، حيث تباشر - بهذه الصفة في المجال النزاعي - تنظيم أشغال لجنة الطعون المنشأة على المستوى الجهوي لدى الجهات المصدرة للقرار<sup>(4)</sup>، وتضم هذه الهيئة أربع مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات<sup>(5)</sup>.

**ج- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات:** وعددها ثلاثة مصالح، تتواجد على مستوى كل من الجزائر، وهران وقسنطينة<sup>(6)</sup>، وتختص بتنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمراجعات وإعداد الاحصائيات المتعلقة بها، بالإضافة إلى مهام أخرى<sup>(7)</sup>، ولا علاقة لهذه المصالح بالقضايا النزاعية.

ج.ر.ج. عدد 86 بتاريخ 25 ديسمبر 2002م، وأدرجت أحكامها ضمن المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتمة.

(1) المواد من 14 إلى 17 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 25 صفر 1430هـ، الموافق ل 21 فبراير 2009م، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ج.ر.ج. عدد 20، بتاريخ 29 مارس 2009م.

(2) أنشئت المديريات الجهوية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 60/91، المعدل والمتم، سابق الذكر، الذي ألغي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 327/06 سالف الذكر.

(3) المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(4) المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(5) المادتان 38 و 41 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009م، سابق الذكر.

(6) المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(7) المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

د- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: وعددها أربعة مراكز، موجودة على مستوى كل من الجزائر، وهران، قسنطينة وورقلة<sup>(1)</sup>، وتتكفل على وجه الخصوص بتنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية المحلية، كما تضطلع بمهام أخرى<sup>(2)</sup>، ولا صلة لها بمنازعة المكلف للإدارة الجبائية.

هـ- المديرية الولائية للضرائب<sup>(3)</sup>: تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، حيث تسهر بهذه الصفة على احترام التشريع والتنظيم الجبائين، بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة نشاط المصالح، هذا وتضطلع - في مجال المنازعات - بدراسة العرائض، وتنظيم أشغال لجان الطعن، ومتابعة المنازعات والمسك المنتظم للملفات المرتبطة بها، وكذا متابعة تطور القضايا الضريبية المرفوعة أمام القضاء<sup>(4)</sup>، وتضم هذه الهيئة خمس مديريات فرعية<sup>(5)</sup>، من بينها المديرية الفرعية للمنازعات<sup>(6)</sup>.

و- مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات - الخاضعة للنظام الحقيقي - غير التابعة لاختصاص مديرية كبيرات المؤسسات، وكذا مجموعة المهن الحرة، حيث يغطي اختصاصها مجالات الوعاء، التحصيل، الرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بعنوان أنشطتهم المهنية، هذا وتضطلع في مجال المنازعات بدراسة الشكاوى ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية<sup>(7)</sup>، وتضم مراكز الضرائب، ثلاث مصالح رئيسية من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات<sup>(8)</sup>.

(1) المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(2) المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(3) أنشئت مديريات الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 60/91، المعدل والمتم، سابق الذكر، الذي ألغي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 327/06 سالف الذكر.

(4) المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(5) المادة 59 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009م، سابق الذكر.

(6) المواد من 69 إلى 73 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009م، سابق الذكر.

(7) المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(8) المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر. المواد من 95 إلى 98 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009م، سابق الذكر.

ز- المراكز الجوية للضرائب: وتتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي، والمستثمرات الفلاحية، والأشخاص الطبيعيين، برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية، وكذا الرسوم الواجبة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية، بالإضافة إلى الملفات الجبائية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والجمعيات أو أي تنظيم آخر، برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، وملفات المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، بخصوص الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل هذه الهيكل، حيث يغطي اختصاصها مجالات الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات في شأن الضرائب والرسوم المستحقة على هذا الصنف من المكلفين، هذا وتضطلع في مجال المنازعات بدراسة الشكاوى ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية<sup>(1)</sup>، وتضم ثلاث مصالح رئيسية، من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات<sup>(2)</sup>.

ثانياً: تحديد الجهات الضريبية المستقبلية للتظلمات: يستفاد مما سبق عرضه بشأن صلاحيات المصالح الجبائية في مختلف مستوياتها، أن المختصة منها باستقبال ومعالجة التظلمات النزاعية المسبقة، تنحصر في كل من مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، فخرج بهذا الحصر - من نطاق الطعن النزاعي بمفهوم المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية - كل من المديرية العامة للضرائب والمديرية الجهوية للضرائب، باعتبارهما جهتين مشرفتين فقط، وكذا المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، والمراكز الجهوية للإعلام والوثائق، التي لا علاقة لها بالقضايا النزاعية، وهي الأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 71 القاضية بأنه: « يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.»، وكذا المادة 1/172 التي تنص على أنه: « يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة، جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها. ».

(1) المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر.

(2) المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06، سابق الذكر. المواد من 112 إلى 115 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 21 فيفري 2009م، سابق الذكر.

### الفرع الثالث

#### تحديد طبيعة التظلمات الضريبية من حيث الجهة المستقبلة لها

يُستشف - مما تقدم سرده - أن التظلمات التي يؤول الاختصاص فيها لمديرية كبريات المؤسسات، هي تظلمات ولائية، طالما أنها الجهة المختصة بإصدار القرارات الضريبية في مواجهة المكلفين التابعين لها، واستقبال كل الشكاوى النزاعية المتعلقة بها، والبت فيها.

وهي الخاصة التي تسري أيضاً على التظلمات المقدمة إلى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، في حدود معينة سقفاً المشروح الجبائي بمبلغ أقل من 50.000.000 دج أو يساويه بالنسبة للأولى<sup>(1)</sup>، وأقل من 20.000.000 دج أو يساويه بالنسبة للثانية<sup>(2)</sup>، حتى إذا تجاوزت ذلك، انعقد الاختصاص في الحالتين للمدير الولائي للضرائب، فتصبح التظلمات تبعاً لذلك رئاسية، باعتبار هذا الأخير هو السلطة السلمية المباشرة للمراكز المذكورة، ناهيك عن اختصاصه ابتداءً باستقبال الشكاوى المتعلقة بالتسويات المتمخضة عن عمليات تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة والفصل فيها<sup>(3)</sup>، فتكون التظلمات الخاصة بهذه العمليات تظلمات ولائية بالتبعية.

لكن مما يثار في هذا الموضوع أمران أولهما، وجوب التماس مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب - حسب الحالة - الرأي المطابق للمديرية العامة للضرائب بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها 300.000.000 دج بالنسبة للأول<sup>(4)</sup>، و 150.000.000 دج بالنسبة للثاني<sup>(5)</sup>،

(1) تنص المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون دينار جزائري (50.000.000 دج) أو يساويها... ».

(2) تنص المادة 3/77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمارس رئيس المركز الجوارى للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000 دج)... ».

(3) تنص المادة 1/77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « ... يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي... ».

(4) تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مئة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج)... ».

(5) تنص المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الاجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون دينار جزائري (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) ... ».

فهل يغير هذا الإجراء من طبيعة التظلمات المرفوعة إليهما، فتقلب في ظله إلى تظلمات رئاسية متعددة الدرجات بالمعنى الذي حددناه آنفاً؟

في الواقع تبقى هذه التظلمات على الوصف الذي ذكرنا، من منطلق اختصاص الجهات التي حددها القانون، باستقبالها والبت فيها، وأن الرأي المطابق للإدارة المركزية، لا يمكن تكييفه - بأي حال - بالتظلم متعدد الدرجات أمامها، بل يندرج ضمن عملية الرقابة التي تمارسها هذه الأخيرة على المصالح الخارجية التابعة لها، عملاً بمقتضيات التنظيم الإداري المركزي.

أما الأمر الثاني، فمتعلق بسلطة رؤساء مراكز الضرائب والمركز الجوارية للضرائب، الذين يبتون في الشكاوى المقدمة إليهم باسم المدير الولائي للضرائب حسب نص المادة 2/77 و3 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>، وبالتالي تدفعنا هذه العبارة للتساؤل عن طبيعة سلطة مدير الضرائب على رؤساء المراكز والمراكز الجوارية - في شأن القضايا النزاعية - باعتباره سلطة سُلّمية هؤلاء، وهل يتعلق الأمر بتفويضٍ لاختصاص، لا يستقيم معه القول بمباشرتهم النظر في الشكاوى النزاعية على نحو أصيل.

على كل، وأياً كانت دلالة هذه العبارة، فإنها لا تغير حتماً من طبيعة التظلمات المقدمة للمراكز والمراكز الجوارية للضرائب باعتبارها تظلمات ولائية، لأن قرار البت في الشكاوى يضاف - حتى في ظل تفويض الاختصاص - إلى هؤلاء، وما يستتبع ذلك من مسؤولية على عاتقهم، لا في مواجهة السلطة المفوضة، وهو ما سنعود إليه لاحقاً بشيءٍ من التفصيل<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني

### طبيعة التظلم الضريبي المسبق من حيث اللزوم

وستعرض فيه لبيان ماهية التظلم الإداري من حيث الالتزام بتقديمه في ضوء القانون الاجرائي العام (الفرع الأول)، ثم تحديد طبيعة التظلم الضريبي المسبق من هذا الوجه (الفرع الثاني).

(1) تنص المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الثانية على أنه: «... بيت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه»، وفي فقرتها الثالثة على أنه: «... بيت رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه».

(2) انظر لاحقاً، ص من 41 إلى 43.

## الفرع الأول

### ماهية التظلم الإداري من حيث اللزوم

وسنعكف فيه على الإحاطة بأنواع التظلم الإداري من حيث اللزوم (أولاً) وبيان موقع هذا التظلم في القانون الإجرائي العام من خلال تطوره (ثانياً).

**أولاً: أنواع التظلم الإداري من حيث اللزوم:** ينقسم التظلم الإداري من حيث الالتزام القانوني بتقديمه إلى تظلم اختياري وهو الأصل، وتظلم وجوبي يتعين على ذي المصلحة إتيانه قبل اللجوء إلى القضاء متى نص القانون على ذلك.

**1- التظلم الاختياري:** قد يلجأ الفرد اختياريًا - قبل الادعاء أمام القضاء - للتظلم من قرار الإدارة، متى قَدَّر أن هذا الأخير قد أضر بمصلحته، متوخياً من وراء ذلك تجنب مشقة التقاضي وتكاليفه، فيكون بعدها معذوراً إذا رفع الأمر إلى القضاء، أي أن صاحب الشأن لا يلزم قانوناً بتقديم هذا التظلم، بل هو الذي يقدر ذلك وفقاً لما يراه محققاً لمصلحته.

للإشارة، فإن التظلم الاختياري - كما سبق القول - هو الأصل العام في التظلم، من منطلق اختصاص القضاء - كقاعدة عامة - بسلطة البت في المنازعات، الأمر الذي يجعل منه تديراً غير مستوجب لشكل معين أو إجراءات خاصة أو مدد محددة إلا في الحالات التي ينص فيها القانون على خلاف ذلك، وترتيباً عليه، فإن انقضاء آجال الطعن القضائي لا يشكل مانعاً من لجوء الفرد إلى الإدارة في أي وقت يراه للتظلم من القرار، ولا يحول دون تصدي الإدارة لهذه التظلمات، واتخاذ ما تراه مناسباً بشأنها من القرارات، إذ ليس ثمة - على الأرجح - أثر لهذه القرارات على ما انقضى من مواعيد الطعن القضائي<sup>(1)</sup>.

وهو ما يحمل على القول، بتماشي هذا النوع من التظلم مع اعتبارات الثقة في الإدارة واحترامها، وتوافقه مع استقلالها، بإعطائها الفرصة لإصلاح أخطائها بنفسها، وهذه اعتبارات هامة تزيد الإدارة هيبة والمحكومين ثقةً فيها.

**2- التظلم الوجوبي:** استثناءً من الأصل العام - باعتبار التظلم اختياريًا - قد يوجب المشرع على ذي الشأن تقديم تظلم من القرار أمام الإدارة قبل اللجوء إلى القضاء، فيكون التظلم حينها وجوبياً، وهو تظلم يحدد القانون شكله وإجراءاته ومدداً معينة لتقديمه.

(1) محمد كامل ليلة، نظرية التنفيذ المباشرة، دار الاتحاد العربي، القاهرة، 1985، ص 1087.

وقد عارض جانب من الفقه شرط التظلم الوجوبي وعده امتيازاً غير مبرر لصالح الإدارة، وإجراءً مستهجنًا وتحكماً غريباً من المشرع، وأنه غالباً ما يؤدي إلى ضياع الدعاوى بسبب السهو عنه، وطالب المشرع بالعدول عنه تحقيقاً للعدالة<sup>(1)</sup>.

في المقابل، أيد جانب آخر شرط التظلم الوجوبي المسبق، على أساس أنه ينطوي على فائدة كبيرة، فهو يكشف للإدارة عما في قرارها من أوجه البطلان، ويدفعها لإعادة النظر فيه، وإزالة ما يعتريه من عوار، وما ينفك عن ذلك بالضرورة من تخفيف العبء عن القضاء، بالحد من عدد الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم الإدارية، فالتظلم الإداري، عميم الفائدة على أطراف الدعوى، وحسن سير العدالة، حيث تتفادى بمقتضاه الإدارة المكلفة بتسيير المرافق العامة مفاجأة مقاضاتها، ويُمكن الأفراد من تحقيق مطالبهم عن طريق التصالح معها، ناهيك عن فائدته في حصر النزاع أمام القاضي الإداري، وتمكينه من الإحاطة بمحتواه.

**ثانياً: موقع التظلم المسبق من حيث اللزوم في القانون الجزائري:** يرتد إجراء التظلم الإداري المسبق في نشأته لنظرية الوزير القاضي في القانون الفرنسي، حيث كان الوزير يختص بنظر الشكاوى والتظلمات المرفوعة إليه ابتداءً، بينما يتولى مجلس الدولة النظر فيها استثناءً، وعنهما آلت قاعدة التظلم الإداري التي تبناها المشرع الجزائري، غير أن التظلم فيها يبقى إدارياً وليس قضائياً، لأنه يؤدي إلى خلق قرارٍ ذي صبغةٍ إداريةٍ يُطعن فيه أمام القاضي الإداري كأول درجة، لا استثناءً أمام مجلس الدولة، كما هو سائد في نظرية الوزير القاضي.

وهي المفاعيل التي كرسها المشرع الجزائري من خلال المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية بمقتضى تعديل 1969<sup>(2)</sup> التي تنص على أنه: « لا يجوز رفع الدعوى إلى المجلس القضائي من أحد الأفراد إلا بطريق الطعن في قرار إداري، ولا يقبل هذا الطعن إلا إذا سبقه طعن عن طريق التدرج الرئاسي يرفع أمام السلطة الإدارية التي تعلق من أصدر القرار مباشرةً أو طعن ولائي يوجه إلى من أصدر القرار...»، وكذا المادة 275 من ذات القانون التي تقضي بأنه: « لا تكون الطعون بالبطلان مقبولة ما

(1) سامي جمال الدين، دعاوى التسوية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986، ص 122.

(2) الأمر 77/69 المؤرخ في 7 رجب 1389هـ، الموافق ل 18 سبتمبر 1969م، المتضمن تعديل وتتميم الأمر رقم 154/66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ، الموافق ل 8 جوان 1966م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ج.ج عدد 82 بتاريخ 26 سبتمبر 1969م.

لم يسبقها الطعن الإداري التدرجي الذي يرفع أمام السلطة الإدارية التي تعلو مباشرة الجهة التي أصدرت القرار فإن لم توجد فأمام من أصدر القرار نفسه.»

غير أن المشرع الجزائري ورغبةً منه في تبسيط إجراءات التقاضي وتفادي تعقيدها<sup>(1)</sup>، عمد - بمقتضى تعديل قانون الإجراءات المدنية لسنة 1990<sup>(2)</sup> من خلال المادة 169 مكرر منه - إلى استبعاد إجراء التظلم المسبق أمام الإدارة كشرطٍ لمباشرة الطعن القضائي لدى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية، غير أنه أثر الاحتفاظ به فيما يخص قرارات الهيئات المركزية، والمنازعات الإدارية النوعية عملاً بمقتضيات المادة 168 من ذات القانون، التي تنص في فقرتها الثانية على أنه: «... أما المواد التي تحكمها إجراءات خاصة وعلى الأخص مواد الضرائب والجمارك والمعارضة في إجراءات المتابعة والتحصيل والعقارات الآيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعةً بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد.»

ومن خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008 أسقط هذا الشرط الإجرائي على مستوى درجتي التقاضي، وجعله جوازيًا لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار<sup>(3)</sup>.

## الفرع الثاني

### تحديد طبيعة التظلم الضريبي من حيث اللزوم

على الرغم من عدول المشرع الجزائري عن إجراء التظلم الإداري المسبق كقاعدة عامة - بمقتضى تعديل القانون الاجرائي العام على النحو الذي أشرنا إليه سالفًا - أوجبت القوانين الجبائية المختلفة هذا التدبير، واعتبرته شرطاً ضرورياً لمباشرة الدعوى القضائية في مادة الضرائب، وهو المبدأ الذي كرسه قانون الإجراءات الجبائية، وأكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 25 مارس 2003م بالقول: « حيث

(1) إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004، ص1.

(2) القانون 23/90 المؤرخ في 27 محرم 1411هـ، الموافق ل 18 أوت 1990م، المعدل والمتمم للأمر 154/66 المؤرخ في 8 جوان 1966م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر.ج. عدد 36 بتاريخ 22 أوت 1990م.

(3) المادتان 830 و 907 من القانون 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429هـ، الموافق ل 25 فبراير 2008م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر.ج. عدد 21 بتاريخ 23 أبريل 2008م.

يشترط في كل نزاعٍ ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، وأنه يعتبر هذا الاجراء من النظام العام.<sup>(1)</sup>

لقد حاول المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية تجميع وتوحيد الأحكام الإجرائية المتناثرة في مختلف القوانين الضريبية، وعليه لا مناص من التساؤل حول مدى إدراكه لهذه الغاية، لاسيما وأن أغلب مواد هذا القانون وردت عامةً لا تخص نوعاً معيناً من الضرائب، حين أوجب في مادته 71 توجيه التظلمات إلى الإدارة الجبائية، دون أن يخص بالذكر صنفاً ضريبياً محدداً، ولما كان هذا الأخير قانوناً عاماً بالنسبة لغيره من التقنينات الجبائية، وجب المصير إليه ما لم تنص هذه القوانين على ما يخالف أحكامه، وهو ما سنتبينه من خلال فحصها.

**أولاً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>:** لقد نصص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على وجوب التظلم المسبق في هذه المادة<sup>(3)</sup>، وهو التدبير الذي أُغني بموجب قانون المالية لسنة 2002 وأدرج ضمن قانون الإجراءات الجبائية<sup>(4)</sup>، ومن ثمة أصبحت الشكوى في نطاق وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاضعةً لأحكام هذا الأخير.

(1) فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 127.

(2) المادة 38 من القانون 36/90، المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411هـ، الموافق ل 31 ديسمبر 1990م، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ج عدد 57 بتاريخ 31 ديسمبر 1990م. حيث أن المادة 38 السابقة الذكر، احتوت جميع أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي كانت مدرجة بالأمر 101/76 بالإضافة إلى تعديلها، وقد أدرج المشرع أحكام المادة 38 من القانون 36/90 في قانون أطلق عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك بموجب المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1413هـ، الموافق ل 11 أكتوبر 1992م، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ج.ر.ج.ج عدد 73 بتاريخ 11 أكتوبر 1992م. وبعد ذلك ومن خلال المادة 93 من المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 15 رجب 1414هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 1993م، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر.ج.ج عدد 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993م تم تعديل المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 04/92 وذلك بجعل أحكام المادة 38 من القانون 38/90 محل الأحكام الملحقه بالأمر رقم 101/76 المؤرخ في 29 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتلغيها، وبالتالي فإن القانون الحالي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو القانون 36/90 المعدل والمتمم، وليس الأمر 101/76.

(3) المادتين 329 فقرة 1 و 330 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائهما.

(4) المادة 200 من القانون 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001م سابق الذكر.

ثانياً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب غير المباشرة<sup>(1)</sup>: لم يكن التظلم المسبق واجباً في مادة الضرائب غير المباشرة قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما نصت عليه المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة بقولها: « إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم، تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.»<sup>(2)</sup>، وفيها إحالة صريحة إلى قواعد القانون الإجرائي العام، الذي لا يشترط التظلم الإداري المسبق لمباشرة الطعن القضائي، ما لم تقض النصوص الخاصة بخلاف ذلك، وهي المادة التي استبقى عليها المشرع الجبائي بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، القاضية أحكامه بوجوب توجيه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات أمام الإدارة الضريبية في مقام أول، حيث طُرح هذا النص في صيغة العموم شاملاً لكل أنواع الضرائب.

وقد تمخض عن هذا التضارب بين النصين، تباين في الآراء حول مدى وجوب إجراء التظلم المسبق في مادة الضرائب غير المباشرة، حتى أن الإدارة الجبائية نفسها بدت مضطربة في حسم المسألة عن طريق التنظيم، حيث أقرت تارةً بعدم لزوم الشكاوى في مادة وعاء الضرائب غير المباشرة<sup>(3)</sup>، ودفعت تارةً أخرى بخلافه أمام القضاء<sup>(4)</sup> متحججةً بسريان أحكام قانون الإجراءات الجبائية على جميع المنازعات دون استثناء<sup>(5)</sup>، وتبعها الفقه في ذلك بين مُعمِّمٍ لوجوب الاجراء بشأن كل أنواع الضرائب<sup>(6)</sup>، ومُخصِّصٍ للزومه في أنواعٍ معينةٍ دون سواها<sup>(7)</sup>.

(1) الأمر 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 6 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر.ج. عدد 70 بتاريخ 2 أكتوبر 1977م.

(2) ورد في النص المقابل باللغة الفرنسية مصطلح les droits بمعنى الحقوق، وهو الأصح لأنه شامل لجميع أنواع الضرائب غير المباشرة على خلاف مصطلح الرسوم.

(3) «... il en ressort que la réclamation contentieuse préalable, comme étant une condition obligatoire pour la recevabilité de l'action en justice, n'est pas retenue en matière de contentieux relatifs aux droits d'enregistrement et des impôts indirects.» Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005, p37.

(4) قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007م، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 9، 2009، ص68.

(5) Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005, MF, DGI, DC, 2005.

(6) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص84.

(7) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص70.



وبصدور قانون المالية لسنة 2002 قام المشرع بإلغاء المادة 359 من قانون التسجيل إلا أنه أبقى على المادة 355 من هذا القانون، غير أن المتمعن في تبويبهما، وبصرف النظر عن مضمونها، يدرك أنهما واردتين ضمن الباب الرابع عشر الخاص بتحصيل الرسوم، وبالتالي لا علاقة لهما بالمنازعة في مادة وعاء ضريبة التسجيل، ناهيك عما يكتنف المادة 355 سارية المفعول من غموض، فهي تفيد للوهلة الأولى أن الطعن القضائي يوقف الطعن أمام إدارة الضرائب، كما تحتمل معنى آخر، قوامه إمكانية اللجوء إلى القضاء مباشرة دون الحاجة إلى تظلم مسبق أمام الإدارة في مجال نزاع تحصيل حقوق التسجيل.

وعليه لا مناص من الاحتكام - في مادة المنازعة الخاصة بوعاء ضريبة التسجيل - إلى المواد من 101 إلى 108 من قانون التسجيل - التي ألغيت من هذا التقنين بموجب قانون المالية لسنة 2011<sup>(2)</sup> وأدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية - من خلال إجراء خاص، يماثل في فحواه تدبير التظلم المسبق، ويتمثل في وجوب ممثل المكلف أمام لجنة التوفيق لدى إدارة الضرائب في حال عدم رضائه بتقدير المصالح الجبائية، الأمر الذي حمل البعض على القول باعتباره تظلماً مسبقاً في قالب قانوني مغاير<sup>(3)</sup>، وهو ما سنعود إلى بيانه في الفصل الثاني من هذه المذكرة<sup>(4)</sup>.

**رابعاً: مدى وجوب التظلم في مادة الرسم على رقم الأعمال<sup>(5)</sup>:** تناول قانون الرسم على رقم الأعمال معالجة المسائل النزاعية في الفصل السابع من جزئه الأول تحت عنوان قواعد المنازعات من خلال المادة 109 منه المتعلقة بفرض الضريبة، التي أوجبت شرط التظلم أمام إدارة الضرائب قبل اللجوء

الإداري المسبق غير وجوبي في منازعات حقوق التسجيل يكون قد أصاب في تطبيق القانون القرار رقم 033940 سابق الذكر مجلة مجلس الدولة، عدد 9، السابق الذكر، ص 67 و 68.

(1) تنص المادة 359 من قانون التسجيل الملغاة على أنه: « إن المكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة الشكوى أو حصة المبالغ المطالب بها يمكنه أن يقدم اعتراضاً خلال الشهرين لاستلام تبليغ سند التحصيل، إلى الغرفة الإدارية التابعة للمجلس للقضائي.».

(2) المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011.

(3) عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص 85.

(4) انظر لاحقاً، ص 71 وما يليها.

(5) المادة 65 من القانون رقم 36/90 سابق الذكر، المعدلة بموجب المادة 94 من المرسوم التشريعي رقم 18/93 سابق الذكر، حيث جاء في هذه الأخيرة ما نصه: « يؤسس قانون ويسمى قانون الرسوم على رقم الأعمال، تلغي أحكامه أحكام الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976م، والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويشمل الرسم على القيمة والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات.».

إلى لجان الطعن أو القضاء الإداري بنصها على أنه: « يمكن الطعن في قرارات الرضا الكلي أو الجزئي الصادرة عن مديري الضرائب الولائية، وكذلك في حالة عدم الرد على الشكاوى المقدمة للاحتجاج على كل أو جزء من حصص مبالغ الحقوق المطالب بها بصدد فرض الضريبة التلقائي سواء أمام لجان الطعن المنصوص عليها في المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو أمام الغرفة الإدارية لدى المجلس القضائي المختص...»، وقد ألغيت هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2002 ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>، وعليه أصبح إجراء التظلم في مادة الوعاء بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال خاضعاً لهذا القانون.

**خامساً: مدى وجوب التظلم في مادة الطابع<sup>(2)</sup>:** لم ينطو قانون الطابع على أي تدبير متعلق بالمنازعات، مكتفياً بالإحالة إلى الإجراءات المتبعة في قانون التسجيل، من خلال المادة 23 منه التي تنص على أنه: « يلاحق تحصيل رسوم الطابع وغرامات المخالفة المتعلقة بذلك، كما أن الدعاوى تحقق ويحكم فيها حسب القواعد المنصوص عليها في أحكام قانون التسجيل والمتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم التي تحصيلها يرجع إلى الإدارة الجبائية...»، وهي الإحالة التي تستهدف صراحةً إعمال قواعد قانون التسجيل المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم، ولا علاقة لها بالوعاء الضريبي، ومن ثمة لا مفر من إخضاع الشكاوى في مادة وعاء حقوق الطابع للقواعد المقررة في قانون الإجراءات الجبائية - باعتباره قانوناً عاماً - في ظل عدم وجود نص خاص يعالج المسألة في قانون الطابع.

وعليه يمكننا القول أن منازعات الوعاء المتعلقة بمختلف الضرائب أصبحت خاضعةً - في مختلف مراحلها الإدارية والقضائية - لقانون الإجراءات الجبائية، وأن التظلم المسبق بشأن منازعات الوعاء صار في ظله وجوبياً بالنسبة لجميع الضرائب، حيث تناوله بالتنظيم من خلال المواد من 70 إلى 79 وكذا المادة 172، أو من خلال أحكام خاصة كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء في مادة التسجيل.

(1) المادة 109 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 1998، وقد تم إلغاؤها ونقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من القانون رقم 21/10 سابق الذكر.

(2) الأمر 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 09 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر.ج. عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977م.

## المبحث الثاني

### إجراءات التظلم المسبق

لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني قبل صدور جدول التحصيل باستحقاقها، وبالتالي لا مجال للاحتجاج عليها قبل حصول الحدث الموجب لها، فالقاعدة أنه لا يسوغ للمكلف أن يتظلم بشأن وعاء الضريبة إلا بعد الفراغ من ربطها وتحديد مقدارها وإشعار المكلف بوجود سدادها، حينها فقط تصبح ديناً ثابتاً في ذمته اتجاه الخزينة العامة، وعندها فقط يحق له منازعة الإدارة بشأنها، عن طريق التظلم المسبق الذي نظمه المشرع الجبائي تنظيمًا مفصلاً ابتداءً من تقديم الشكوى وما اقتضاه من شروطٍ لرفعها (المطلب الأول) إلى غاية التحقيق وصدور قرارٍ بالفصل فيها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### شروط تقديم الشكوى

وتتمثل في الآجال التي يتعين على المكلف بالضريبة التقيد بها لتقديم شكواه وإلا وقعت تحت طائلة عدم القبول (الفرع الأول) بالإضافة إلى الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها في هذه الشكاية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### آجال تقديم الشكوى

وهي الآجال التي نظمتها المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، حين حددت قاعدة عامة (أولاً) وجملةً من الاستثناءات الواردة عليها (ثانياً) دون تنظيمها لكيفية ضبطها (ثالثاً).

**أولاً: القاعدة العامة:** وتقضي بقبول الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، كما نصت على ذلك المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.»، أي أنه يجوز لمكلفٍ معينٍ تقديم شكواه بشأن الضرائب المتضمنة في الجدول الذي تم إدراجه في التحصيل خلال السنة (س)، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة (س+1)، وهو المعنى الذي أكدت عليه المحكمة العليا في قرارٍ لها قضت بموجبه رفض الدعوى لورودها خارج الآجال القانونية، لكون المدين بالضريبة قدم تظلمه بتاريخ 23 أوت 1983م، بعد تبليغه بإنذار سدادها في 28 ديسمبر 1981م، أي عقب

انقضاء الأجل القانوني لتقديم الشكوى والمحدد ب 31 ديسمبر 1982م تطبيقاً للقاعدة الواردة بالمادة المذكورة أعلاه<sup>(1)</sup>.

ومع ذلك قد تحملنا صياغة النص ساري المفعول على القول بامتداد الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، لا 31 ديسمبر من السنة الموالية لهذه الواقعة، فإذا طبقنا النص بهذا الفهم على القضية السابقة، امتد أجل تقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر 1983م، وهي السنة الموالية لسنة تبليغ المكلف بإنذار سداد الضريبة، ولعل الصياغة الأقرب إلى الدقة والوضوح تلك الواردة بنص المادة 1/331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - قبل إلغائها وتحويل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية - والقاضية بأنه: «... تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل...».

**ثانياً: الاستثناءات الواردة على الأجل العام:** خروجاً عن الأصل العام - الذي يُرتكز فيه على تاريخ إدراج جدول الضريبة في التحصيل لبدء حساب أجل تقديم الشكاية - حدد المشرع الجبائي لبدء حساب هذا الأجل تواريخ حصول بعض الوقائع المرتبطة عموماً بعملية التحصيل أو بنوعية الضريبة.

**1- عندما لا تتطلب الضريبة وضع جدول:** وهي الحالة التي لا يستوجب فيها القانون وضع جدولٍ لتحصيل الضريبة، حيث تُورَد هذه الأخيرة إلى الخزينة العامة وفق طرقٍ تحصيلٍ أخرى، ويتحقق هذا الفرض، عندما تُحصَل الضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر، كما هو الشأن بالنسبة للضرائب على الأجور، وبمناسبة التسديد الفوري لبعض أنواع الضرائب من قبل المكلف مباشرةً على مستوى قباضة الضرائب، كما هو الشأن بالنسبة لدفع حقوق الطابع على الجداول، ففي هاذين الفرضين - على التوالي - يبدأ حساب الأجل ابتداءً من السنة التي تم فيها الاقتطاع من المنبع بالنسبة للحالة الأولى، والسنة التي تم فيها سداد الدين الضريبي بالنسبة للحالة الثانية، وهو ما نصص عليه المقطع الأول من المادة 3/72 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله: « عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.»، والمقطع الثاني من ذات المادة المذكورة أعلاه

(1) المحكمة العليا، القرار رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989، ص62.

بالقول: «... إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسماها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.».

**2- الخطأ في ارسال الإنذارات، والضرائب المفروضة بغير وجه حق:** وهي حالة يمتد فيها الأجل القانوني لتقديم الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة استلام المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة من طرف المصلحة الجبائية التي يتبعها، نتيجة وقوع أخطاء في الإرسال، سواء تعلق تعدد التبليغ هذا، بمجرد تدارك الإدارة لخطئها، أو نتيجة ظهور عناصر جديدة في الملف الجبائي للمعني بالأمر دفعته لتجديد انذارها له، حيث نصص المقطع الأول من المادة 2/72 على أنه: «ينقضي أجل الشكوى في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.»، هذا من جهة، من جهة ثانية يبدأ حساب أجل تقديم الشكوى - في الأحوال التي يُطالب فيها المكلف بضرائب أخضع لها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار - ابتداءً من السنة التي تأكد فيها هذا الأخير من وجود هذه الضرائب، كما نصص على ذلك المقطع الثاني من المادة سابقة الذكر بقوله: «... 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.».

**3- الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>(1)</sup>:** تنص المادة 5/72 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، في أجل ستة (6) أشهر، ابتداءً من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم.»، وفيها خروج صريح عن القاعدة العامة والاستثناءات الواردة عليها المذكورة أعلاه، حيث عمد المشرع إلى تحديد مدة تقديم التظلم وتقليصها إلى ستة (6) أشهر يبدأ حسابها ابتداءً من تاريخ تبليغ المكلف بالإشعار النهائي للتقييم، ويعزى ذلك إلى بساطة نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، سواء من حيث الإطار القانوني المنظم لها، أو الأشخاص المشمولين بمجال تطبيقها.

(1) استحدثت هذه الحالة بموجب المادة 39 من القانون رقم 21/08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 سابق الذكر.

#### 4- الشكاوى المتعلقة بقرارات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة: وهي حالة

استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2017<sup>(1)</sup>، وتعلق بالاحتجاجات المنصبة على القرارات الصادرة بشأن طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، وفيها حدد المشرع الجبائي مدة تقديم التظلم بأربعة (4) أشهر ابتداءً من تاريخ تبليغ القرار المتنازع حوله إلى المكلف بالضريبة، كما نصت على ذلك المادة 6/72 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد. ».

والحاصل أن المشرع الجزائري اعتمد طريقتين لتحديد آجال تقديم الشكاوى النزاعية في مادة الوعاء الضريبي، أولهما قاعدة السنة التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث القانونية المسببة لهذه الشكاوى، وثانيهما طريقة المدة المحددة.

#### ثالثاً: كيفية ضبط الآجال: تعتبر مسألة الآجال من النظام العام، بحيث يترتب على عدم

احترامها رفض الشكاية شكلاً قبل الخوض في موضوعها<sup>(2)</sup>، لذا يتوجب من باب المنطق ضبطها تشريعياً على نحوٍ حدي، غير أن المتأمل في النصوص السابقة، يدرك بأن قاعدة " إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الواقعة التي يبدأ منها احتساب الأجل " وإن كانت لا تطرح إشكالاً بشأن بداية حساب الأجل، لعدم تعلقها بعددٍ معينٍ من الأيام أو الأشهر، فإنها تثير بلا ريب إشكالية ضبط اليوم الأخير باعتباره حداً لانقضاء الأجل القانوني المقرر لتقديم الشكاية.

هذا يقودنا للحديث عن الطرق التي اعتمدها المشرع لتوجيه التظلمات إلى الإدارة الجبائية، حيث قرر في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية وجوب توجيه الشكاوى إلى المصالح الضريبية المعنية مقابل وصلٍ باستلامها، وهو ما يعني، إما إيداع المكلف بالضريبة لتظلمه لدى الإدارة يدأً بيد، ويبقى الأجل سارياً في حقه، حتى وإن باشر إيداع الشكاية في اليوم الأخير من الميعاد المحدد، وإما أن يوجه تظلمه - وهو الدارج - إلى الإدارة الجبائية عن طريق البريد المسجل مع إشعارٍ بالوصول، وهي الحالة التي تثير إشكالاً بشأن التاريخ الذي يعتد به في حساب المواعيد، لاسيما عندما يُرسل التظلم قبل

<sup>(1)</sup> استحدثت بموجب المادة 45 من القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438هـ، الموافق ل 28 ديسمبر 2016م، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج. عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016م.

<sup>(2)</sup> Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses: contentieux de l'assiette de l'impôt - procédures de recours gracieux, MF, DGI, DC, 2010, p: 4.

انقضاء الأجل المحدد، ويصل إلى الإدارة الضريبية بعد فواته، بالإضافة إلى إمكانية تمديد الأجل من عدمها، إذا حدث وأن صادف اليوم الأخير منه عطلة رسمية، هذا من جهة. من جهة أخرى، تطرح قاعدة " المدة المحددة " التي تبدأ من تاريخ التبليغ، إشكالاً بشأن احتساب يوم الاضمار واليوم الأخير من الأجل، ناهيك عن سريان ما أثير في الفقرة السابقة عليها. لقد تم التصدي لحلّ جلّ هذه الإشكالات عن طريق التنظيم، ومنه اعتداد الإدارة الجبائية بتاريخ استلام الشكوى، حتى وإن كانت المصلحة الضريبية المستلمة غير مختصة بنظرها، أيضاً ومن باب التوسعة على المكلفين، تأخذ الإدارة بعين الاعتبار تاريخ ختم مصالح البريد في الأحوال التي تُرسل فيها الشكاية بواسطتها، ويمدد الأجل - في حالة ما إذا صادف آخر يوم منه عطلة رسمية - إلى يوم العمل الذي يليه<sup>(1)</sup>.

والواقع أن هذه الأحكام مقتبسة من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأن قواعد هذا الأخير هي التي تطبق - في شأن ضبط آجال تقديم الشكاوى النزاعية باعتباره الشريعة العامة - في حالة عدم وجود قواعد خاصة تقيدها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، عملاً بنص المادة 146 من هذا القانون.

## الفرع الثاني

### الشروط الشكلية والموضوعية للشكاية

فضلاً عن وجوب مراعاة آجال محددة لتقديمها، يقتضي القانون لقبول الشكاية أن تكون مستوفية لمجموعة من الشروط الشكلية (أولاً) والموضوعية (ثانياً).  
أولاً: الشروط الشكلية: وهي الشروط المتضمنة في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية ويتعلق الأمر ب:

**1- يجب أن تكون الشكوى فردية:** والمقصود بها أن تتعلق كل شكاية بمكلف واحد، أو مكلف فرد، لا أن يتم الاحتجاج أمام الإدارة الجبائية بمقتضى تظلمات جماعية، كأن تقوم مجموعة من المكلفين المنتمين لطائفة مهنية معينة بتقديم شكوى جماعية بخصوص الضريبة الصادرة في حقهم، ومع ذلك أجاز المشرع الجبائي استثناءً للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص عندما يتعلق الاحتجاج بضرائب مفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية، كما نصت على ذلك المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجب أن تكون الشكاوى

(1) Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p :3.

فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.<sup>(1)</sup>

**2- شرط الصفة:** الأصل ألا تُرفع الشكوى إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه، أي من قبل المدين بها شخصياً أو المكلف بسدادها قانوناً، فالمكلف هو وحده صاحب الحق في التظلم، وهذا ما يُعبّر عنه قانوناً بالصفة، فلا يحق لمن لا صفة له، أن يجل محل المكلف في تقديم الشكوى النزاعية، كدائن المكلف في سعيه للحفاظ على الضمان العام، فإنه غير ذي صفة - في هذا المقام - لمباشرة التظلم نيابة عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصلحة الضرائب<sup>(1)</sup>.

غير أن القانون حوّل الغير - في أحوال معينة - القيام مقام المكلف بالضريبة في التظلم أمام الإدارة الجبائية، وهي صور الانابة، وفقاً للقواعد العامة ويتعلق الأمر ب:

**أ- النيابة الاتفاقية:** ومصدرها العقد، أو اتفاق الأطراف، (المادة 571 من القانون المدني الجزائري)، ويتعين على النائب هنا الاستظهار بالوكالة التي أحاطها المشرع الجبائي بمجموعة من الأحكام، أهمها أن تكون وكالة خاصة، صادرة عن المكلف أو المدين بالضريبة شخصياً، وأن يتقيد الوكيل بما ورد في نص الوكالة من سلطات دون أن يتخطاها، ولا يجوز لهذا الأخير أن يوكل غيره فيما هو موكل فيه، وأنّ الوكالة المحررة لتمثيل المكلف أمام القضاء، يجوز التصرف بها أمام المصالح الجبائية، والعكس غير صحيح<sup>(2)</sup>.

هذا ولا تخضع الوكالة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، بل تُحرر على مطبوعة تسلّمها الإدارة الجبائية، مع تصديق الأصيل فيها على توقيعه لدى المصالح البلدية.

**ب- النيابة القضائية:** وهي نيابة يحددها القانون ابتداءً، في حين يتولى القضاء تعيين النائب فيها انتهاءً كما هو الشأن بالنسبة لتسميته المقدم (المادة 93 من القانون المدني الجزائري) ، ووكيل التفليسة أو السنديك أو الوكيل المتصرف القضائي كما يطلق عليه في القانون التجاري الجزائري<sup>(3)</sup>،

(1) عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2006/2007، ص56.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 6.

(3) المادة 2 من الأمر 23/96 المؤرخ في 23 صفر 1417هـ، الموافق ل 9 جويلية 1996م، المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي، ج.ر.ج. عدد 43 بتاريخ 10 جويلية 1996م.

حيث يتولى النائب القضائي التصرف - في هذه الفروض - باسم ولحساب المكلف المحجور عليه في الحالة الأولى، والتاجر المفلس في الحالة الثانية، وتُثبت هذه الانابة بموجب الحكم القضائي الذي قررها.

**ج- النيابة القانونية:** وهي نيابة بإقامة من المشرع مباشرة، كنيابة المحامي المسجل قانوناً في نقابة المحامين، وأجراء المؤسسة المعنية، والموقع الذي أعذر شخصياً بسداد الضرائب المذكورة في الشكوى، ونيابة الأشخاص الذين يستمدون من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، كنيابة الولي المنصوص عليها في قانون الأسرة<sup>(1)</sup>.

هذه المقتضيات أشير إلى بعضها في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: « يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعةٍ تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل. يتعين على المكلف بالضريبة الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني، الذي عين ممثلاً عنه، بصفته موكلاً التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً. غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين، ولا على أجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك، إذا كان الموقع قد أعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.».

**3- وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة:** ليس المقصود في هذا المقام بلفظ "المحل الخاضع للضريبة" مادة هذه الأخيرة، كما توحى بذلك صياغة النص الرسمي للمادة 3/73 من قانون الإجراءات الجبائية، بل يراد به "مكان الإخضاع" أو "مكان فرض الضريبة" كما هو ثابت من النص المقابل باللغة الفرنسية: « Il doit être présenté une réclamation distincte par lieu d'imposition. ».

وبالتالي يكون النص بالعربية أقرب للصواب إذا حُرر كالتالي: « يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل مكان إخضاعٍ على حدى.»، وتكمن الغاية المتوخاة من وراء هذا الشرط، في تفادي تداخل الاختصاص الإقليمي فيما بين الجهات المكلفة بفرض الضريبة عند التحقيق في الشكاوى النزاعية المتعلقة بها، وهو فرض لا يتحقق في ظل التنظيم الهيكلي الحالي إلا في حالة تعدد مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب على مستوى المديرية الولائية الواحدة، عندما تكون هذه الأخيرة مختصة بنظر التظلمات الخاصة بالمكلفين التابعين لهذه المراكز، ففي هذه الحالة وحدها، قد ترتبط شكوى المكلف

(1) فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 123 و 124.

الواحد بالاختصاص المكاني لأكثر من مركز، لذا ينبغي أن تنفرد كل شكاية بالضريبة أو الضرائب المفروضة من قبل كل مركز أو مركز جوارى على حدى، ومن باب أولى وجوب تفردا إذا كانت الضرائب موضوع التظلم غير متحدة الاختصاص النوعي، كأن يكون بعضها صادر عن مركز الضرائب، والبعض الآخر عن المركز الجوارى.

**4- شرط الكتابة:** لم يتم التنصيص صراحةً على شرط كتابة الشكاية، إذ لا فائدة من تحديده تشريعياً، طالما أنه يؤول تلقائياً عن الشرط الخاص المتمثل في توقيع الشكاية بخط اليد وعدم خضوعها لحقوق الطابع، كما جاء في المادة 2/73 و4 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.  
وعليه لا يمكن للاحتجاج الشفهي أن ينقل المنازعة بأي مجال لطور النظر والمعالجة أمام الإدارة الجبائية، بل يجب أن يفرغ في قالب مكتوب على ورقٍ عادي غير مدموغ<sup>(2)</sup>.

**5- تحديد واثبات الضريبة محل الشكوى:** يتعين على المتظلم - تحت طائلة عدم القبول - أن يذكر في شكايته الضريبة المعترض عليها، وأن يستظهر بالإندار الذي صار بمقتضاه مديناً بها، فإن تعذر ذلك وجب عليه بيان رقم المادة من الجدول التي سُجلت تحتها هذه الضريبة، أو إرفاق تظلمه بالوثائق المثبتة لمبالغ الاقتطاع أو الدفع في الأحوال التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول للتحصيل، وهو ما أشارت إليه 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية.

**6- تعيين موطن بالجزائر للمشتكي المقيم بالخارج:** تنص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجب على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر... ».

**7- التوقيع على الشكاية بخط اليد:** يجب أن تكون الشكاية ممضية بخط اليد من قبل المكلف شخصياً، غير أنه لا مانع من أن يحل الغير محله في توقيعها شريطة استظهاره بوكالة قانونية قبل تقديم الشكاية<sup>(3)</sup>، ويعفى من هذا الإجراء صاحب الانابة القانونية على النحو الذي ذكرناه سابقاً<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> تنص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثانية على أنه: « لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع » وفي فقرتها الرابعة على أنه: « تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى (...) توقيع صاحبها باليد... ».

<sup>(2)</sup> « La réclamation contentieuse est établie sous la forme d'une simple lettre. En outre, elle n'est en aucun cas soumise au droit de timbre, quelles que soient la nature et l'importance des impôts et taxes contestés. » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 3.

<sup>(3)</sup> حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص34.

ثانياً: الشروط الموضوعية: وتتمثل في عرض المكلف بالضريبة لطلباته أو استنتاجاته حول المسألة موضوع الشكوى، وتدعيمها بكل ما يراه ضرورياً من الوسائل التي تقوي مركزه في النزاع، وهو ما عبر عنه المشرع الجبائي من خلال المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: « تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى (...) عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف. ».

**1- عرض الطلبات:** وتتمثل في الطلبات الأصلية المتعلقة بمحل النزاع الواجب على المكلف بالضريبة عرضها بوضوح في شكايته، وهي المقصودة من نص المادة المذكورة أعلاه، يضاف إليها الطلب الجوازي الخاص بإرجاء دفع الحقوق موضوع الشكوى، ويكون المكلف بالخيار بين التماسه أو عدم اثارته.

**أ- الطلبات الأصلية:** ويتعلق الأمر بطلبات المكلف بالضريبة المتصلة بموضوع النزاع، المعبر عنها في نص المادة أعلاه بالاستنتاجات، وهي على ثلاثة أضرب، فإما أن يكون الغرض منها تصحيح أخطاءٍ ماديةٍ أو حسابيةٍ بسيطة، أو أن يتعلق موضوعها بإعادة النظر في كيفية ربط الضريبة أو حسابها، أو أن يسعى المكلف من خلالها للاستفادة من حقٍ ناتجٍ عن حكمٍ تشريعيٍّ أو تنظيميٍّ<sup>(2)</sup>.

**- طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط:** ويرتكز طلب المكلف في هذا الموضوع على بيان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الجبائية مع التماس تصحيحه<sup>(3)</sup>، وهي الحالة التي تتصدى فيها هذه الأخيرة لدراسة الشكوى والبت فيها دون إجراءات التحقيق كما سيأتي بيانه لاحقاً.

**- طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة:** وتنصب طلبات المكلف هنا على إعادة النظر في فرض الضريبة من حيث تحديد قاعدتها أو ربطها أو كيفية حسابها، وبالتالي طلب إلغائها أو تخفيضها<sup>(4)</sup>، وهي الحالة التي تمر فيها الشكاية بكل المراحل الإجرائية للمنازعة متى جاءت مستوفيةً لشرائطها.

(1) انظر سابقاً، ص 29 و 30.

(2) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص 17.

(3) المرجع نفسه، ص 28 و 29.

(4) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994، ص 35.

- طلب الاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام تشريعية أو تنظيمية: وهي الحالة التي يستهدف المكلف بالضريبة من خلالها الحصول على حقوق أو امتيازات جبائية مقررة بمقتضى نصوصٍ تشريعيةٍ أو تنظيمية، أغفلت الإدارة أخذها بعين الاعتبار عند فرض الضريبة. وتعتبر الطلبات الأصلية عن شرط المصلحة، المتمثلة في المنفعة العائدة من وراء تقديم الشكوى، لذا ينبغي أن تكون شخصية، فردية، وفورية تتعلق بضريبة قد فرضت أصلاً<sup>(1)</sup>، ومادية تستهدف إلغاء الضريبة أو تخفيضها، وليست مصلحةً معنويةً، بخلاف ما هو سارٍ في مجال المنازعات الإدارية عموماً، حيث تقبل هذه الأخيرة<sup>(2)</sup>.

ب- طلب إرجاء الدفع: القاعدة أنه لا أثر لتقديم التظلم على استمرار عملية تحصيل الحقوق محل الشكوى، غير أنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس من الإدارة الجبائية - حال تظلمه - إرجاء دفع ما عليه من الدين الضريبي موضوع المنازعة، وهو ما نصت عليه المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73 و75 من هذا القانون، في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة...»، وعليه تقوم الإدارة بالضريبة بإجابة طالب الإرجاء بالقبول، متى جاء التماسه بذلك مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية المقررة قانوناً.

- الشروط الشكلية لطلب إرجاء الدفع: يُشترط لقبول طلب إرجاء الدفع وجود تظلمٍ نزاعيٍّ مسبق، وهذا شرط جوهرى اشارت إليه المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر. بالإضافة إليه، يتعين على المتظلم الراغب في الحصول على إرجاء الدفع، أن يطلبه صراحةً من الإدارة الجبائية، بأن يعلن رغبته في الحصول عليه كتابياً، يستوي في ذلك أن يكون طلب الإرجاء هذا ضمن الشكاية ذاتها، أو أن يرد منفصلاً عنها، كما لو اغفل المكلف طلبه عند تقديمها، جاز له حينها

(1) سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص23.

(2) Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif - contentieux fiscal, France, Paris, Dalloz, 1995, pp: 10.

تدارك التماسه لاحقاً ما لم تنقض المواعيد المحددة قانوناً لإيداع الشكاية نفسها، وقبل أن تصدر الإدارة قرار الفصل فيها، من منطلق خضوعه لذات القواعد المتعلقة بها<sup>(1)</sup>.

**- الشروط الموضوعية لطلب إرجاء الدفع:** يُشترط للحصول على إرجاء الدفع أن يتقدم المكلف بضمانات تؤمن تغطية سداد دين الضريبة المتنازع فيها أو جزء منها، بالإضافة إلى اقتصار سريانه على عمليات ضريبية معينة دون غيرها.

أما بالنسبة للشروط الأولى، فالأصل أن يتقدم طالب إرجاء الدفع بضمانات حقيقية لتأمين سداد الحقوق المتنازع فيها، تطبيقاً لأحكام المقطع الأول من المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: «... شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.»، ويُراد بلفظ الضمانات الحقيقية في هذا المقام، التأمينات العينية المتمثلة في الرهن العقاري، الرهن الحيازي ورهن القيم المعنوية، دون التأمينات الشخصية المتمثلة في الكفالة والضمان الاحتياطي، التي استبعدتها المشرع الجبائي من نطاق الضمانات دون مبرر مقبول.

وفي حالة تعذر تقديم طالب الإرجاء لهذه الضمانات، يجوز له دفع ما نسبته 30% من مبلغ الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص<sup>(2)</sup>، وتُطبق هذه النسبة، على كل من المبلغ الرئيسي للضريبة المطالب بها، إضافة إلى الحقوق والغرامات والزيادات المالية المترتبة عن عدم الدفع أو التأخير، قياساً على الحكم المتضمن في المادة 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بإرجاء الدفع أمام لجان الطعن<sup>(3)</sup>، هذا ويُعفى من تقديم الضمانات أو دفع 30% من مبلغ الضريبة المتنازع فيها، طالب تأجيل الدفع متى كان محلاً لفرضٍ ضريبيٍّ مزدوج، أو خطأً ماديٍّ تم إثباته من قبل الإدارة كما نصت على ذلك المادة 5/74 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض

(1) تنص المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى (...) في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة...».

(2) تنص المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية في مقطعها الثاني على أنه: «... وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص...».

(3) تنص المادة 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «... يمكن للشاكي (...) الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع...».

ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطراً إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها...». أما عن الشرط الثاني، فقد حصر المشرع الجبائي تطبيق إرجاء الدفع في نطاق المنازعات الناتجة عن عملية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الضريبية، والمتعلقة بإحدى الحالات المنصوص عليها في المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تخص الرقابة عن طريق طلب التوضيحات والتبريرات، الرقابة على التصريح من خلال التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للشخص الطبيعي، فخرج بهذا الشرط من مجال تطبيق إرجاء الدفع القانوني، باقي المنازعات المتمخضة عن حالات الاخضاع الضريبي الأخرى، وهو ما نصت عليه المادة 2/74 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « ويخص تطبيق هذا التدبير، فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية...».

غير أنه لا مناص من التساؤل في هذا المقام، عن مستوى السلطة التقديرية للإدارة الضريبية إزاء طلب إرجاء الدفع المستجمع للشرائط المذكورة أعلاه، وهل تكون المصالح الجبائية مجبرة - والحالة هذه - على قبوله؟

في الواقع لا يطبق إرجاء الدفع بقوة القانون متى جاء مستوفياً لشروطه، بحيث تتحرى الإدارة الجبائية لقبوله وضعية المكلف، فإذا ثبت ضده التلبس الجبائي جابحت طلبه بالرفض<sup>(1)</sup>، ناهيك عما تتمتع به من سلطة تقديرية في تقويم الضمانات الحقيقية، بل ويحق لها إنهاء إرجاء الدفع بعد قبوله، في حال ظهور أحداثٍ من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع الإرجاء<sup>(2)</sup>.

ومن أهم آثار قبول طلب إرجاء الدفع تأجيل تحصيل الحقوق المتبقية إلى غاية صدور القرار النزاعي، وهو ما نصت عليه المادة 3/74 من قانون الإجراءات الجبائية.

**2- عرض الوسائل:** يتعين على المكلف بالضريبة أن يقوم بعرضٍ موجزٍ في شكايته لجميع الحجج، والأسانيد القانونية التي من شأنها تعزيز وجهة نظره، مع تدعيم تظلمه بالوثائق الثبوتية،

(1) تنص المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية في مقطعها الثاني على أنه: « ويخص تطبيق هذا التدبير (...) مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي...».

(2) تنص المادة 4/74 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يمكن أن يكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل انهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداثٍ من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإرجاء...».

كمستخرجات سجلات المحاسبة، والفواتير والرسائل، أو أية شهادة أو وثيقة معتبرة يمكن من خلالها استجلاء ما شاب عملية اخضاعه من خطأ، كما يحق له التطرق إلى إجراءات فرض الضريبة محل الشكاية، ومناقشة مدى احترام الإدارة للقواعد المقررة لفرضها، وبيان ما اعترافها من خلل، على أن يلتزم بتسبيب طلباته تسبيبا قانونياً في حدود وضعيته هو، لا على سبيل المقارنة بوضعية مكلف آخر<sup>(1)</sup>.

للإشارة فإن عبء الاثبات يتوزع بين المكلف بالضريبة والمصالح الجبائية تبعاً لطبيعة المنازعة، ومن ثمة لا يمكن تصنيفه على نحوٍ بات لاخلافه من وضعٍ لآخر، ففي أحوالٍ معينة يقع عبؤه على الممول المتظلم، كأن يتم تحديد وعاء الضريبة وفقاً لتصريحات المكلف بها، ويقع في أحوالٍ أخرى على عاتق الإدارة الجبائية، كأن تقوم هذه الأخيرة بفرض الضريبة، دون مراعاة ملاحظات المكلف، على الرغم ابدائه لها داخل الآجال القانونية المقررة للرد<sup>(2)</sup>.

## المطلب الثاني

### التحقيق والفصل في الشكوى

قبل شروعها في عملية التحقيق في الشكوى (الفرع الأول)، والبت فيها (الفرع الثاني) تقوم الإدارة الجبائية - المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة للمكلفين التابعين لاختصاصها، والمصالح الخارجية الأخرى، المؤهلة لاستقبال الشكاوى والتابع لها مكان فرض الضريبة، وهي المديرات الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب، حسب الحالة، وفي حدود المبالغ المالية المقررة قانوناً كما سيأتي بيانه - تُقيد الشكاوى فور استلامها في سجلٍ خاصٍ معدٍ لهذا الغرض، مع اشعار الشاكي بوصولٍ يفيد استلام الإدارة لشكواه، تثبيتاً لتاريخ وصولها، بسبب ارتباط هذه الواقعة بحساب الآجال التي تعتبر من النظام العام، وهو ما أشارت إليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات (...) إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة.»، وكذا المادة 1/172 من ذات القانون بالنص على أنه: « يجب على المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى إيداع لدى هذه الهيئة جميع الشكاوى المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها والتي تختص بها، ويسلم وصل للمكلفين بالضريبة. ».

(1) إلهام خرشي، المرجع السابق الذكر، ص36.

(2) عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص25-28.

## الفرع الأول

## التحقيق في الشكوى

فور استقبالها للشكاوى النزاعية، وفيدها على النحو الذي ذكرنا سابقاً، تقوم المصالح الجبائية بدراسة التظلمات دراسة أولية تؤدي إلى غربلتها، والبت الفوري في أنواع منها (أولاً) وإحالة أنواع معينة إلى مرحلة التحقيق (ثانياً).

**أولاً: الدراسة الأولية للشكاية:** وتباشر فيها الإدارة الجبائية - عن طريق مصالح المنازعات التابعة لها - دراسة الشكوى دراسة أولية من حيث استجماعها للشروط القانونية، وهي المرحلة التي تفضي بالضرورة - بناءً على التقرير المعد تنويجاً لهذه الدراسة<sup>(1)</sup> - إلى أحد الفروض الأربعة التالية:

**1- دعوة المكلف لاستكمال ملف شكواه:** وذلك في حالة نقصانه، كافتقاره للوثائق الثبوتية المذكورة في تظلمه والتي من شأنها أن تعزز دعواه، وذلك في أجل ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الشكوى، وفي حالة عدم استجابة المشتكي، أو ورود رده ناقصاً - في حدود الأجل المذكور - تقوم الإدارة الجبائية برفض التظلم لعدم القبول، مع تبليغ قرارها بالرفض للمكلف المعني، الذي يجوز له - إذا رأى مصلحةً في ذلك - الطعن فيه، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، علماً أن المدة الممنوحة للطاعن قصد تكملة ملفه، تؤدي إلى تمديد الآجال المخولة للإدارة للبت في الشكوى، فلا تسري هذه الأخيرة إلا ابتداءً من تاريخ استلام المصالح الجبائية لجواب المكلف بالضريبة، وهي المفاعيل التي نصت عليها الفقرة الأخيرة من المادة 3/73 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: «... غير أن الإدارة تستدعي المكلف بالضريبة، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتكملة ملف الشكوى، وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرفه وقابلة لدعم نزاعه، في أجل ثلاثين (30) يوماً، اعتباراً من تاريخ الاستلام، ولا تسري الآجال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 إلا اعتباراً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوماً المذكورة أعلاه أو كان الرد ناقصاً، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول، ويمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيداً، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية...».

(1) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, pp: 20-30.

ومع ذلك يبقى هذا الاجراء قاصراً على الشروط الواردة في الفقرة الرابعة من نص المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية على سبيل الحصر، دون أن يمتد إلى الشروط الأخرى، التي تضع الشكاية - في حالة تخلفها - موضع الرفض النهائي، ولا مجال لاستدراكها إلا بشكوى جديدة قبل انقضاء الآجال القانونية.

**2- الرفض الفوري للشكوى:** متى اعتراها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول النهائي، كتلك المقدمة خارج الآجال القانونية، كما نصت على ذلك المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: «... ويجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً...».

**3- البت الفوري في موضوع الشكوى:** متى كان محلها واضحاً لا يحتاج إلى تحقيق، كتلك المتعلقة بتصحيح أخطاءٍ ماديةٍ أو حسابيةٍ بسيطة، وهو ما جاء في المادة 7/172 من قانون الإجراءات الجبائية القاضي بأنه: «يجوز لمدير المؤسسات الكبرى وطبقاً لأحكام المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية النطق تلقائياً بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة.»، ونصت عليه المادة 1/95 من ذات القانون بالقول: «يمنح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال اختصاصه، وفي أي وقت وتلقائياً، تخفيضاً لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند اعدادها.».

**4- إحالة الشكوى للتحقيق:** إذا جاءت الشكوى مستوفية لشروطها الشكلية، ولم تقع تحت طائلة أي من الفروض الثلاثة السابقة، فإنها تدخل مرحلة جديدة، هي مرحلة التحقيق.

**ثانياً: مباشرة عملية التحقيق:** نصت المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة.»، وهو نص يفيد وجوب مباشرة عملية التحقيق في الشكوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة محل التظلم، من منطلق إحاطته بكل العناصر المتعلقة بوعائها، ربطها وحسابها، مما يجعله العون الأقدر على إعادة النظر فيها بناءً على تبريرات المكلف وملاحظاته، وقد منحته القواعد العامة لقانون الإجراءات الجبائية صلاحيات واسعة في هذا الشأن، إذ يجوز له - في سبيل ذلك، وفوق ما هو موجود بين يديه من أوراق التظلم، وكذا الملف الجبائي للمتظلم - استدعاء صاحب الشكوى للحصول على ما يراه ضرورياً من التوضيحات، كما يمكنه

الانتقال إلى عين المكان لإجراء التحقيقات اللازمة<sup>(1)</sup>، وله أيضاً حق زيارة ومعاينة الأمكنة إذا تطلب الأمر ذلك<sup>(2)</sup>، وحق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص<sup>(3)</sup> على كل الوثائق التي من شأنها مساعدته في التحقيق<sup>(4)</sup>.

على أن يقوم المفتش المحقق - بعد إنجازه لهذه العملية - بتحرير تقرير يثبت فيه ما توصل إليه من حلول بناءً على ما هو متوافر لديه من معطيات، مع ذكر النصوص والأسانيد القانونية التي ارتكز عليها عند تأسيسه للضريبة محل التظلم، ليرفع التقرير عقبها، إلى سلطة البت في الطعن، بعد اطلاع رئيس مصلحة المنازعات لدى هذه الأخيرة عليه وإبداء رأيه في موضوعه، دون أن تكون سلطة اتخاذ قرار الفصل في النزاع - وهي مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة - ملزمة بما توصل إليه مفتش التحقيق من نتائج في تقريره حول الشكوى موضوع النظر<sup>(5)</sup>.

## الفرع الثاني

### الفصل في الشكوى

وستتناول فيه تحديد الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى (أولاً) ثم بيان الآجال القانونية التي يتعين على هذه الجهات الالتزام بها للبت في التظلمات (ثانياً) وأخيراً التطرق إلى صدور قرار الفصل في الاحتجاجات بكل متعلقاته (ثالثاً).

**أولاً: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى:** تختص الجهات التي حددها القانون، بالبت في التظلمات المرفوعة إليها أصالةً، أو عن طريق تفويض سلطة قرارها لبعض الأعوان التابعين لها.

(1) المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر. قصاص سليم، المرجع السابق، ص44.

(2) المادة 22، من نفس القانون.

(3) مقرني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2005، ص1.

(4) المواد من 45 إلى 61. شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008، ص65.

(5) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص86.

**1 - تحديد اختصاص البت في الشكاوى:** تعود سلطة البت في الشكاوى - طبقاً لأحكام المادتين 77 و172 من قانون الإجراءات الجبائية إلى كل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوازي للضرائب، كل في حدود اختصاصه، الذي زواج فيه المشرع بين معيارين، أولهما جهة فرض الضريبة، وثانيهما مقدار المبالغ الضريبية محل الشكاوى، وهي شاملة للحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة، الناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة<sup>(1)</sup>.

**أ- مدير كبريات المؤسسات:** يفصل مدير هذه الهيئة في الشكاوى التابعة لمجال اختصاصه، وهو ما نصت عليه المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 160 من هذا القانون...»، مع وجوب أخذه بالرأي المطابق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب إذا تجاوز مبلغ الشكاية الإجمالي من الحقوق والغرامات السقف المحدد في عجز ذات الفقرة من المادة سابقة الذكر التي تنص على أنه: « عندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الاجمالية من الحقوق والغرامات ثلاثمائة مليون (300.000.000 دج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب)...».

**ب- المدير الولائي للضرائب:** تنص المادة 1/77 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « دون المساس بأحكام المادة 79 أدناه، يبت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي...»، مما يعني أنه يختص بالفصل في الشكاوى المتعلقة بالتسويات المتمخضة عن عمليات تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة مهما كانت مبالغها، بالإضافة إلى اختصاصه بالبت في تظلمات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، متى تجاوزت مبالغها 50.000.000 دج بالنسبة للأولى، و20.000.000 دج بالنسبة للثانية<sup>(2)</sup>، غير أنه ملزم بالأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة للشكاوى النزاعية التي تفوق مبالغها 150.000.000 دج، وهو ما نصت عليه المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

**ج- رئيس مركز الضرائب:** يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التابعة لمجال اختصاصه، شريطة ألا تتجاوز مبالغ هذه الشكاوى 50.000.000

(1) المادة 4/77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 88.

دج، وهو ما نصت عليه المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « مع مراعاة أحكام المادة 78 من هذا القانون يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه، يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها عن خمسين مليون (50.000.000 دج) أو يساويها.».

**د- رئيس المركز الجوارى للضرائب<sup>(1)</sup>:** يفصل رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التابعة لمجال اختصاصه ما لم تتجاوز مبلغها 20.000.000 دج، كما نصت على ذلك المادة 3/77 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: « مع مراعاة أحكام المادة 78 من هذا القانون، يبت رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، يمارس رئيس المركز الجوارى للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون (20.000.000 دج)».

**2- تفويض سلطة القرار:** نصص قانون الإجراءات الجبائية في مادته 78 على أنه: « يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته (...) يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما...»، وفي مادته 6/172 على أنه: « يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطته في البت في الشكاوى النزاعية للأعوان الخاضعين لسلطته...»، هذا من جهة، كما نصص من جهة أخرى في مادته 2/77 على أنه: « ... يبت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه.»، وفي الفقرة الثالثة من ذات المادة على أنه: « ... يبت رئيس المركز الجوارى للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه.».

لا شك أن الغاية من وراء هذا التدبير بشقيه، تكمن في تخفيف العبء عن السلطة المكلفة بالبت في الشكاوى أصالةً، وهو ما سيفضي حتماً إلى تقليص مُدد الفصل في الطعون النزاعية، وتكريس عدم تركيز القرار في معالجتها، وتقريب الإدارة من المكلف بالضريبة، غير أنه يدفعنا - من حيث

(1) الفقرة 3 من المادة 76، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر. ونشير إلى أن هذه الفقرة معدلة و متممة بمقتضى المواد: 59 من قانون المالية لسنة 2003، و 39 من قانون المالية لسنة 2005، و 46 من قانون المالية لسنة 2007 .

التكليف - للتساؤل عن طبيعته القانونية، وهل يتعلق الأمر في الفرضين بتفويض للاختصاص أم مجرد تفويض للإمضاء، وما ينفك عن ذلك من مخرجات.

أما عن الشرط الأول من المسألة، فقد سبق وأن أشرنا في مبتدأ هذه الفقرة إلى أن سلطة البت في الطعون النزاعية تتعقد أصالةً بيد مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، وأن هذه الجهات هي وحدها من يخول لها القانون تفويض سلطتها للأعوان التابعين لها<sup>(1)</sup>، ويكيف هذا التفويض على أنه تفويض امضاء لا تفويض اختصاص، ومن ثمة فهو يكتسي صبغة شخصية (intuitu-personae) بالنسبة لطرفيه، أي أنه يأخذ بعين الاعتبار شخصية المفوض إليه، فهو ينطوي على ثقة الرئيس فيه، وينقضي بتغير أيٍ منهما، كما يمارس الأصيل من خلاله كامل سلطته الرئاسية على أعمال المفوض إليه، عن طريق إصدار التعليمات والتوجيهات، بالإضافة إلى سلطته في الحلول، وكذا تعديل، إلغاء وسحب القرارات والوثائق محل التفويض، ولا يجوز قيام المفوض بممارسة العمل المفوض إلى جانب المفوض إليه، كما لا يجوز لهذا الأخير أن يفوض الامضاء الذي آل إليه عن طريق التفويض، إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته<sup>(2)</sup>.

وترتيباً عليه، فإن المسؤولية المدنية الناجمة عن الاضرار التي تلحق الغير من جراء الاعمال الموقع عليها بناء على التفويض تنصرف الى الأصيل، نظراً لتصرف المفوض إليه باسم المفوض ولحسابه وتحت رقابته ومسؤوليته، وأن القرارات الموقع عليها من طرف المفوض إليه تعتبر قرارات صادرة عن المفوض، وتأخذ مرتبة مكانته في السلم الإداري.

وأما عن الشرط الثاني من المسألة - حتى وإن ذهب التنظيم إلى تكليف هذا التفويض باعتباره تفويض إمضاء<sup>(3)</sup> - فإننا نرجح فكرة كونه تفويض اختصاص كما ذكرنا سابقاً<sup>(4)</sup>، لأنه تفويض اجباري عام، شامل لمنازعات الوعاء والتحصيل والرقابة الجبائية، محدد بمقتضى القانون، لا يملك المدير الولائي للضرائب إعماله أو انهاءه، كما أنه تفويض موضوعي قائم على أساس الصفة الوظيفية وليس الشخصية،

(1) يجب التنويه إلى أن المدير الولائي للضرائب لا يمكنه تفويض امضائه إلا للأعوان التابعين له، الموجودين على مستوى المديرية، أي لا يجوز له تفويض الامضاء للأعوان التابعين له، الموجودين على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

(2) Instruction sur les mesures relatives au contentieux fiscal, N°01 MF/DGI/DCTX, en date du 15 février 2015, p6.

(3) Ibid.

(4) انظر سابقاً، ص15.

أي أنه موجه إلى المفوض إليه بصفته لا بشخصه، ومن ثمة فإنه لا ينقضي إلا بشغل موظف آخر لوظيفة المفوض إليه، ويجوز لهذا الأخير في نطاقه، أن يفوض ما هو مفوض فيه أو جزءاً منه، لبعض الأعوان التابعين له، تفويض إمضاء.

وتفويض الاختصاص تصرف حاجز، يمنع الأصيل من الحلول محل المفوض إليه في مباشرة الاختصاصات أو السلطات المفوضة ما دام التفويض قائماً، وأن المفوض إليه يكون مسؤولاً عن التصرفات التي مارسها في إطار الاختصاص الممنوح له، وبالتالي يعتبر القرار الصادر عنه في إطار التفويض قراره هو، لا قرار المفوض، غير أن للأصيل حق ممارسة السلطة الرئاسية من حيث التوجيه والتعقيب على أعمال المفوض إليه، لأن المفوض يعد رئيساً إدارياً بالنسبة للمفوض إليه، وهذا ما تقتضيه أركان التنظيم الإداري المركزي.

**ثانياً: آجال الفصل في الشكوى:** تتحدد آجال البت في التظلمات النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكوى، بحيث يتعين الفصل في الشكاوى المنظورة من قبل مدير كبريات المؤسسات في أجل ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية<sup>(1)</sup>.

وتسري عين الأحكام على التظلمات التي يختص المدير الولائي للضرائب بالفصل فيها، إذ يمنحه القانون - للقيام بذلك - مدة ستة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية<sup>(2)</sup>.

بينما يتحدد أجل البت في الشكاوى المنظورة من طرف رؤساء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب بمدة أقصاها أربعة (04) يبدأ احتسابها من تاريخ استلامها<sup>(3)</sup>.

هذا ويجب الفصل في الشكاوى المتعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين اعتباراً من تاريخ استلامها<sup>(4)</sup>.

(1) المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

(2) الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 2/76، من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

(3) الفقرة الأولى من المادة 2/76، من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

(4) الفقرة الأخيرة من المادة 2/76، من قانون الإجراءات الجبائية، سابق الذكر.

وفي حالة انقضاء الآجال المذكورة أعلاه، دون اتخاذ الإدارة موقفاً إيجابياً إزاء الشكاوى المقدمة إليها، وكيف سكوتها هذا، على أنه رفض ضمني للتظلم، يجوز للمكلف في اعقابه - إذا رأى مصلحةً في ذلك - أن يتظلم أمام لجان الطعن أو أن يتجه إلى القضاء مباشرةً.

**ثالثاً: قرار البت في الشكوى:** بعد استكمال إجراءات التحقيق، تعكف السلطة المختصة على إصدار قرار الفصل في الشكوى، وهو القرار الذي ينبغي تسيبه، وأن يكون موضوعه محمداً، وأن يتم تبليغه إلى الشاكي.

**1- موضوع القرار النزاعي:** تُتوج المنازعة الجبائية المتعلقة بالتظلم المسبق بإصدار الجهة الضريبية - المختصة بنظرها - لقرارها الذي يتخذ موضوعه أحد الأوجه التالية<sup>(1)</sup>:

**أ- القبول الكلي للشكوى:** ومعناه صدور قرار من الجهة المختصة، بقبول كل طلبات المتظلم المتضمنة في شكايته، إما بمنحه التخفيضات المطلوبة، أو إعفائه كليةً من الضريبة محل الشكوى، أو تمكينه من الامتيازات المرتبطة بها.

**ب- القبول الجزئي للشكوى:** ومعناه صدور قرارٍ عن الجهة المختصة بالاستجابة لطلبات المكلف بالضريبة في جزءٍ منها ورفضها في الجزء الآخر، كمنحه جزء من التخفيض المطلوب.

**ج- الرفض الكلي للشكوى:** وهي الحالة التي يصدر فيها قرار صريح من قبل الجهة المختصة برفض الشكاية كليةً دون قبول أي طلبٍ من طلبات المكلف.

**2- تسبب القرار النزاعي:** نصص المشرع من خلال المادة 5/77 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب تسبب القرارات النزاعية مهما كانت طبيعتها، مع بيان الأحكام القانونية التي بنيت عليها بقوله: « يتعين أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي بنيت عليها. »، وهو ما نصص عليه أيضاً في المادة 9/172 بقوله: « يجب أن يبين قرار مدير كبريات المؤسسات، مهما كانت طبيعته، الأسباب وأحكام المواد التي بني عليها. ».

**3- تبليغ القرار النزاعي:** نصص قانون الإجراءات الجبائية على وجوب تبليغ القرار النزاعي للمكلف بالضريبة من خلال المادة 5/77 بقوله: « يجب إرسال القرار النزاعي إلى المكلف بالضريبة

(1) « Le DGE, DIW, le chef du CDI ou du CPI statuent sur les réclamations quelque soit la nature de la décision à rendre (admission totale, admission partielle ou rejet) dans leur domaine de compétence » : Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 21.

مقابل إشعار بالاستلام.»، وكذلك من خلال المادة 9/172 التي تنص على أنه: « يجب أن يرسل القرار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.».

هذا وقد أشارت المادة 1/99 من قانون الإجراءات الجبائية إلى الكيفية التي يتم بها التبليغ بنصها على أنه: «... توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلى المكلفين بالضريبة ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة»، في حين نصت المادة 292 سالفه الذكر على أنه: « يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه.»، وعلى الرغم من استهداف النصين لكيفية توجيه الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا مانع من سريانه على التبليغات في نطاق الضرائب الأخرى، لاسيما وأنه متضمن في قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر قانوناً عاماً بالنسبة لغيره من التقنينات الجبائية، بحيث يتعين المصير إليه ما لم تنص هذه القوانين على ما يخالف أحكامه.

ويتم توجيه التبليغ إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة، ويظل التبليغ في هذا الموطن صحيحاً حتى وإن اتخذ المكلف موطناً مختاراً، أما إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن الذي أختاره هذا الأخير في الجزائر، وهو ما نصت عليه المادة 2/99 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف، حتى لو كان هذا الأخير قد اتخذ وكيلاً له واختار موطناً له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني بالأمر...».

لقد تناول المشرع الجبائي تنظيم التظلم المسبق بشأن منازعات الوعاء الضريبي، تنظيمًا مفصلاً بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية، الذي وحد من خلاله قواعد مباشرة الشكوى بالنسبة لكل أنواع الضرائب، حيث حدد آجال تقديمها أمام المصالح الجبائية، وعالج مضمونها وشكلها، وبين إجراءات التحقيق والفصل فيها.

كما جعل من هذا التدبير إجراءً وجوبياً يمكن الإدارة من مراجعة قراراتها وتصحيح أخطائها، وفي ذلك صون لهيبتها، وضمان لاحترامها من قبل الأفراد، وبمنح المكلف حق المطالبة بحقوقه أمامها، مع ما في ذلك من اقتصادٍ للوقت والمال.

حتى إذا أخفق المكلف بالضريبة في نيل مبتغاه بموجب الشكاية، جاز له حينها اللجوء إما إلى القضاء، أو نقل نزاعه أمام لجان الطعن المختصة، وهذا المسلك الأخير يعتبر مرحلةً أخرى من مستويات الطعن الإداري، وضعه المشرع في متناول المكلف كضمانة إضافية من منطلق استقلالية هذه اللجان، وهو ما سنتعرض له بالبحث في الفصل الموالي.

# الفصل الثاني

التظلم أمام اللجان الإدارية

تتمثل هذه اللجان في: لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لجان التوفيق، واللجان الولائية، لكن حتى وإن كانت هذه اللجان الثلاث تتَّحَدُ في صلاحية دراسة مسائل جبائية تصل المكلف بالإدارة الضريبية، إلا أن ثمة تباين في طبيعة وظائفها.

أما الأولى، فهي لجان مستقلة عن الإدارة الجبائية، تنظر في قضايا نزاعية ناشبة بين الإدارة والمكلف، في شأن وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ويقتصر حق الطعن أمامها على المكلف بعد استنفاده لمرحلة الطعن الوجودي، وأنَّ هذا الحق واقع على سبيل الجواز، إذ يسوغ للمكلف تخطيه ونقل النزاع مباشرة إلى القضاء، ومع ذلك أثبت الواقع أن هذه المرحلة من الطعن تعتبر بديلاً ناجعاً لحل المنازعات الجبائية، حيث تشهد الاحصائيات المتعلقة بها، على دور المصفاة التي تلعبه هذه اللجان مع قلة ميول المكلفين بالضريبة في اللجوء إلى المحكمة الإدارية<sup>(1)</sup> (المبحث الأول).

وأما الثانية والثالثة، فهي لجان تابعة للإدارة الجبائية، بحيث تختص لجنة التوفيق بدراسة المنازعات المتعلقة بوعاء حقوق التسجيل، وأن نقل النزاع إليها قاصر على الإدارة الجبائية دون المكلف، كما أنَّها مرحلة وجوبية ينبغي المرور عليها في حال عدم اقتناع المكلف بمراجعة الإدارة للتقدير المصرح به من قبله، لذلك كيفها البعض باعتبارها طعناً أولياً يغني عن التظلم المسبق أمام الإدارة، في حين تختص اللجان الولائية بنظر التماسات المكلفين بشأن الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليهم قانوناً في حالة عوزهم وضيق حالهم، أو التماس تخفيف الغرامات الجبائية والزيادات دون شرط مسبق (المبحث الثاني).

(1) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، والمتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن.

## المبحث الأول

### لجان الطعن خارج الإدارة الجبائية

#### ( لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال )

نصص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية لجوء المكلف بالضريبة - الذي لم يرضه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، بحسب الحالة - إلى لجنة الطعن المختصة<sup>(1)</sup>، أي أن المكلف الذي لم يرض بقرار الإدارة عقب الطعن الوجودي، بإمكانه منازعة هذا القرار أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال قبل أن يسلك طريق القضاء، وعليه سنحاول تسليط الضوء على هذه اللجان من خلال دراسة اختصاصها وتشكيلتها (المطلب الأول)، ثم بحث إجراءات سير عملها وطبيعة الآراء الصادرة عنها (المطلب الثاني).

#### المطلب الأول

##### اختصاص وتشكيل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

قبل الحديث عن اختصاص هذه اللجان (الفرع الأول)، وتشكيلها (الفرع الثاني)، تجدر الإشارة إلى أنها أنشئت أول الأمر على المستوى البلدي والعمالي والجهوي والمركزي<sup>(2)</sup>، وبموجب القرار المؤرخ في 6 أكتوبر 1969م تمّ وضع ثلاث لجان، اللجنة البلدية على مستوى المجلس الشعبي البلدي<sup>(3)</sup> واللجنة الولائية على مستوى المجلس الشعبي الولائي<sup>(4)</sup> واللجنة المركزية لدى وزارة الدولة المكلفة بالمالية

(1) المادة 1/80 من قانون الاجراءات الجبائية الصادر بمقتضى القانون 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 سابق الذكر.

(2) « غير أنه تحدث لجان للطعن، يمكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها (...) وتنصب هذه اللجان على المستوى البلدي والعمالي والجهوي والمركزي.» المادة 23 مكرر من الأمر 654/68 المؤرخ في 11 شوال 1388هـ الموافق ل 30 ديسمبر 1968م، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج.ر.ج. ج عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968م.

(3) « توضع لجنة الطعن الخاصة بالضرائب (...) على مستوى البلديات، لدى كل مجلس شعبي بلدي.» المادة 1 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها.

(4) « توضع لجان الطعن الخاصة بالضرائب (...) لدى كل مجلس شعبي للولاية.» المادة 1 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها.

والتخطيط<sup>(1)</sup>، وهو الحكم الذي أكده قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند صدوره سنة 1976م<sup>(2)</sup>، واستمر العمل بهذه الأحكام إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1994 الذي ألغى اللجنة البلدية وأحل محلها لجنة الدائرة<sup>(3)</sup>، ليقوم المشرع بإلغاء هذه الأخيرة من خلال قانون المالية لسنة 2016<sup>(4)</sup>، منشئاً ثلاث لجان هي: لجنة ولائية لدى كل ولاية<sup>(5)</sup>، لجنة جهوية لدى كل مديرية جهوية<sup>(6)</sup> ولجنة مركزية لدى الوزارة المكلفة بالمالية<sup>(7)</sup>.

(1) « توضع لجنة الطعن الخاصة بالضرائب (...) على المستوى المركزي ولدى وزارة الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط. » المادة 1 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفية سيرها.

(2) « تنشأ لدى كل مجلس شعبي بلدي، لجنة للطعن للضرائب المباشرة... » المادة 1/359 من الأمر 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 9 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، عدد 102 بتاريخ 22 ديسمبر 1976م. « تنشأ لدى كل مجلس شعبي للولاية، لجنة للطعن للضرائب المباشرة... » المادة 1/360 من الأمر نفسه. « تنشأ لدى وزارة المالية، لجنة مركزية للطعن للضرائب المباشرة... » المادة 1/361 من الأمر نفسه.

(3) « تلغى عبارة "لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة" المستعملة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعوض بعبارة "لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة". » المادة 90 من المرسوم التشريعي 18/93 المؤرخ في 15 رجب 1414هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 1993م، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر.ج.ج، عدد 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993م.

(4) نظراً « لعديد النقائص التي تتعلق أساساً بلجان الدائرة، وبنسبة أقل باللجان الولائية، حيث ثبت أن هناك خلط بين مجال الطعن الولائي ومجال المنازعات، وميول لجان الدائرة في معالجتها بعض الملفات للجانب الاجتماعي، وتجاهل قواعد القانون الجبائي... » المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م سابق الذكر.

(5) « تنشأ لدى كل ولاية، لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال... » المادة 27 من القانون رقم 18/15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2015م، المتضمن لقانون المالية 2016، ج.ر.ج.ج، عدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015م، المعدلة للمادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(6) « تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال... » المادة 27 من القانون رقم 18/15، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر، المعدلة للمادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(7) « تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال... » المادة 27 من القانون رقم 18/15، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر، المعدلة للمادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

## الفرع الأول

### اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

يتحدد اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بناءً على عدة معايير هي: موضوع الطعون وطبيعة الضرائب المحتج عليها (أولاً)، وكذا مبلغ الضريبة موضوع الاحتجاج والجهة المسيرة للملف الجبائي (ثانياً).

**أولاً: موضوع الطعون وطبيعة الضرائب المحتج عليها:** اختلف موقف المشرع الجبائي - على مر الزمن - إزاء طبيعة الضرائب التي يمكن أن تكون محلاً للطعن أمام هذه اللجان، حيث قصر - بمقتضى قانون المالية لسنة 1969 - إمكانية الطعن لديها على تصحيح الأخطاء المرتكبة بمناسبة عملية تأسيس أو حساب الضريبة، أو للحصول على حق تخوله الأنظمة والقوانين<sup>(1)</sup>.

يستفاد من هذا الحكم - الذي جاء تنمّةً لنص المادة 1/337 من قانون الضرائب المباشرة - أن عملية الطعن لا تمس سوى مرحلة الوعاء الضريبي، وأنها قاصرة على مادة الضرائب المباشرة دون سواها، إلا أن المشرع وبمقتضى المادة 23 مكرر 2 من قانون المالية سابق الذكر، أحال إلى التنظيم لتحديد تشكيل، تنظيم، اختصاصات وكيفيات تسيير لجان الطعن، حيث قرر بمقتضى هذه النصوص - بعد صدورها - أنها تبدي رأيها بشأن الطلبات الرامية إلى تصحيح أخطاءٍ متعلقة بتحديد أساس الضريبة أو حسابها، أو للاستفادة من حق ناتج عن حكم قانوني أو تنظيمي، وأن اختصاصها يتناول الطلبات المنصبة على جداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقط<sup>(2)</sup>.

ليعكف المشرع بعد ذلك على توسيع صلاحياتها، حيث أصبحت مؤهلة لإبداء رأيها بخصوص طلبات العفو الولاية الرامية لتخفيض الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها<sup>(3)</sup>، وهي الأحكام التي

(1) المادة 23 مكرر من الأمر 654/68، المتضمن قانون المالية لسنة 1969 سابق الذكر.

(2) المادة 3 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. المادة 3 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 2، بتاريخ 06 يناير 1970م.

(3) المادة 3 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتنمّة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. المادة 3 من القرار الصادر عن وزارة المالية

التي استبقى عليها بمقتضى الأمر 101/67 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(1)</sup>، ومدد العمل بها بموجب قانون المالية لسنة 1991 فيما عدا تجريده لهذه اللجان من صلاحية النظر في الطعون الولائية<sup>(2)</sup>.

وبمقتضى قانون المالية لسنة 1998 وسَّع المشرع الجبائي من نطاق اختصاصها ليشمل - بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - الرسم على القيمة المضافة<sup>(3)</sup>، واكتفى قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره، بالإحالة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في شأن القواعد المتعلقة بلجان الطعن دون أي تغيير يُذكر<sup>(4)</sup>، حتى صدور قانون المالية لسنة 2007 حيث أُدرجت هذه القواعد ضمن القانون الاجرائي<sup>(5)</sup> الذي نصص في المادة 1/81 منه على ما يلي: « تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، بما يضمن إما تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي».

إلا أنَّ قَصْرَ اختصاص اللجان على النظر في منازعات الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، يؤدي بالضرورة إلى معالجاتٍ نزاعيةٍ مختلفة، عندما تتعلق التسوية برسوم أخرى على رقم الأعمال، طالما أن المكلف لا يملك - والحالة هذه - نفس طرق الطعن المتاحة بالنسبة للرسم على

والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتنمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. المادة 4 من القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتنمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. ج.ر.ج.ج، عدد 31 بتاريخ 03 أبريل 1970م.

(1) المادة 2/359 و4، المادة 2/360 و5 والمادة 2/361 و5 من الأمر 101/76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سابق الذكر.

(2) المادة 38 من القانون 36/90 سابق الذكر. ( المواد 2/300، 2/301 و2/302 من المادة 38).

(3) المواد 17، 18 و19 من القانون 02/97 المؤرخ في 2 رمضان 1418هـ، الموافق ل 31 ديسمبر 1997م، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر.ج.ج، العدد 89 بتاريخ 31 ديسمبر 1997م.

(4) المادة 120 من القانون 21/01 المؤرخ في 7 شوال 1422هـ، الموافق ل 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج.ج عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001م.

(5) المادة 49 من القانون رقم 24/06، المؤرخ في 6 ذي الحجة 1427هـ، الموافق ل 26 ديسمبر 2006م، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر.ج.ج عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

القيمة المضافة، لذلك بادر المشرع بمقتضى قانون المالية لسنة 2016<sup>(1)</sup> إلى التوسعة من صلاحيات لجان الطعن لتشمل - بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - الرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي أصبحت مختصةً بنظر الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، الضريبة الجزافية الوحيدة...)، وتلك الخاصة بالرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتوجات البترولية...)، وكذا الطعون المتعلقة بالضرائب غير المقننة التي تكون قواعد الوعاء، المراقبة والمنازعات الخاصة بها هي ذاتها المنصوص عليها بالنسبة لأنواع الضرائب المتقدم ذكرها، هذا بالنسبة لطبيعة الضرائب المحتج عليها، أما عن موضوع الطعون، فيقتصر الأمر على الاحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة، أي عندما يتعلق الاحتجاج بتصحيح الأخطاء المترتبة عن فرض ضريبة بدون وجه حق (طلب إلغاء)، أو بتسوية مبالغ فيها (طلب تخفيض) أو بدفوعات غير مستحقة (طلب استرداد)، أو للاستفادة من حقٍ ناجم عن حكمٍ تشريعيٍّ أو تنظيميٍّ، كاسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

وبالتالي خرج من نطاق اختصاص لجان الطعن - بهذا الحصر - المنازعات المتعلقة بحقوق الطابع وحقوق التسجيل والحقوق غير المباشرة، وكذا المنازعات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

**ثانياً: مبلغ الضريبة موضوع الاحتجاج والجهة المسيرة للملف الجبائي:** لقد اعتمد المشرع الجبائي - قبل تعديل 2016 - الموازنة بين معيار العتبة المالية للاحتجاج، ومعيار المصلحة المسيرة لملف الممول صاحب الشكوى، بحيث ينعقد الاختصاص للجنة الدائرة عندما يكون المبلغ المحتج عليه يقل أو يساوي مليوني دينار، وعندما يتعلق الأمر بالمكلفين التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب، ويؤول الاختصاص للجنة الولاية عندما يكون المبلغ المحتج عليه يفوق مليوني دينار جزائري ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار، وعندما يتعلق الأمر بالمكلفين التابعين لاختصاص مراكز الضرائب، في حين تختص اللجنة المركزية عندما يكون المبلغ المحتج عليه يفوق سبعين مليون دينار جزائري، وعندما يتعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات<sup>(3)</sup>.

(1) المادة 26 من القانون رقم 18/15، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر.

(2) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

(3) المادة 81 مكرر 1، 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر بعد تعديلها بموجب المادة 43 من القانون 21/08 سابق الذكر.

هذا يعني أن لجنة الدائرة تختص بنظر طعون المكلفين التابعين للمراكز الجوية للضرائب شريطة ألا تتجاوز مبالغها مليوني دينار، حتى إذا تعدت ذلك، انعقد الاختصاص، إما للجنة الولائية في حال كان المبلغ أقل أو مساوٍ لسبعين مليون دينار، وإما للجنة المركزية إذا فاق هذا السقف. وتختص اللجنة الولائية بنظر طعون المكلفين التابعين لمراكز الضرائب مهما كانت مبالغها شريطة ألا تتعدى سبعين مليون دينار، حتى إذا فاق ذلك أصبحت من اختصاص اللجنة المركزية، كما تختص اللجنة الولائية أيضاً بنظر طعون المكلفين التابعين للمراكز الجوية للضرائب متى تجاوزت مليوني دينار وقلت عن أو كانت مساويةً لسبعين مليون دينار جزائري على النحو الذي ذكرنا سابقاً. وينعقد الاختصاص للجنة المركزية بالنسبة لطعون المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات مهما كانت مبالغها، ولطعون المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب متى تجاوزت مبالغها سبعين مليون دينار.

وبموجب المادتين 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2016 أُلغى المشرع الجبائي العمل بلجنة الدائرة، وأنشأ ثلاث لجانٍ هي: اللجنة الولائية واللجنة الجهوية واللجنة المركزية، ووزع الاختصاص فيما بينها على أساس ماليٍّ صرفٍ عدا ما تعلق منها باختصاص اللجنة المركزية حيث أبقى - بالإضافة إلى المعيار المالي - على معيار المصلحة المسيرة للملف الجبائي.

أي أن اختصاص هذه اللجان يتحدد وفق عتبة المبلغ المالي المتنازع فيه، مع احتساب الغرامات وزيادات الوعاء، وخصم التخفيضات التي يكون قد استفاد منها المكلف في مرحلة التظلم المسبق، وعليه تكون اللجنة الولائية مختصة إذا كان باقي الضرائب المتنازع عليها يقل عن/ أو يساوي عشرين مليون دينار، وينعقد الاختصاص للجنة الجهوية متى كان باقي الضرائب المتنازع عليها يفوق العشرين مليون دينار ويقل عن/ أو يساوي سبعين مليون دينار، وتختص اللجنة المركزية عندما يكون باقي الضرائب المتنازع عليها يفوق سبعين مليون دينار.

وبالتالي فإن هذه العتبات تشكل المعيار الوحيد لاختصاص لجان الطعن مهما كان الجهة مصدرة القرار المطعون فيه أمامها، باستثناء المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات الذين يقدمون طعونهم لدى اللجنة المركزية بصرف النظر عن مقدار المبلغ المتنازع عليه<sup>(1)</sup>.

(1) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م سابق الذكر.

## الفرع الثاني

تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

تختلف تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال باختلاف درجتها، هذا وقد شهدت - منذ نشأتها - تعديلات متلاحقة في تكوينها، سنقتصر في هذا المقام على عرض ما يتعلق منها باللجان المعمول بها حالياً، ويتعلق الأمر باللجنة الولائية (أولاً)، اللجنة الجهوية (ثانياً) واللجنة المركزية (ثالثاً).

أولاً: تشكيلة اللجان الولائية للطعن: عرفت تركيبة هذه اللجان عدة تغييرات منذ نشأتها،

حيث تشكلت في أول ظهور لها على مستوى المجالس الشعبية الولائية من (1):

- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله رئيساً.

- ممثل الحزب.

- الوالي أو ممثله.

- المدير الجهوي للضرائب المباشرة.

- المدير الجهوي للضرائب المختلفة.

- ممثل الغرفة التجارية بالولاية.

- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يعينهم رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء

المجلس الولائي، والذين لهم دراية كافية للقيام بأعمال اللجنة.

وبصدور الأمر 101/76 تم استبعاد الوالي من عضوية هذه اللجان بموجب المادة 360 منه،

ليعاد تمثيله فيها بمقتضى قانون المالية لسنة 1991، مع حذف ممثل الحزب ورئيس المجلس الشعبي

الولائي، وإسناد منصب الرئاسة فيها لقاضٍ يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً، حيث

أصبحت تشكيلتها كما يلي (2):

- قاضٍ يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً.

- ممثل عن الوالي.

(1) القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م سابق الذكر.

(2) المادة 1/301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المنصوص عليها بموجب المادة 38 من القانون رقم 36/90 المتضمن

لقانون المالية 1991 سابق الذكر.

- المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية.
- ممثل عن الغرفة التجارية الموجودة في الولاية، وفي حالة عدم وجودها، الغرفة التجارية التي يمتد اختصاصها إلى الولاية المذكورة.
- خمسة أعضاء مرسومين وخمسة أعضاء نواب تعينهم الجمعيات او الاتحادات المهنية وفي حالة عدم وجودها يختارهم رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي، تكون لديهم معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة للجنة.
- واكتفى قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره، بالإحالة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في كل ما يتعلق بلجان الطعن<sup>(1)</sup>، وبموجب قانون المالية لسنة 2007 عزز المشرع الجبائي تشكيلة هذه اللجان بممثلين جديدين ( عضو من المجلس الشعبي الولائي، وممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة )<sup>(2)</sup>، واستمر العمل بهذه التركيبة إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2016<sup>(3)</sup>، حيث أعاد المشرع الجبائي تشكيل هذه اللجان على النحو التالي<sup>(4)</sup>:
- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، رئيساً.
- عضو عن المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة للكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

(1) المادة 120 من القانون رقم 21/01، المتضمن لقانون المالية 2002 سابق الذكر.

(2) المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر المحدثة بموجب المادة 50 من القانون 24/06، المتضمن قانون المالية 2007 سابق الذكر.

(3) المادتين 27 و 28 من القانون رقم 18/15، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر.

(4) المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

ويتولى مهام أمين اللجنة ومقررها عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعينه المدير الجهوي للضرائب.

ويمكن للجنة أن تطلب - إذا اقتضت الضرورة - رأي خبير موظف لتقديم توضيحاته في شكل استشارة، حول المسائل التي لا يملك الأعضاء المؤهلات الضرورية بشأنها من أجل معالجة النزاع المعروض عليهم.

هذا ويعين أعضاء هذه اللجنة - فيما عدا ممثلي إدارة الضرائب - لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وفي حالة وفاة، استقالة أو اقالة أحد الأعضاء يتم القيام بتعيينات جديدة<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: تشكيلة اللجان الجهوية للطعن:** أنشئت هذه اللجان لأول مرة عقب تعديل المادتين 81 و 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى المواد 26، 27 و 28 من قانون المالية لسنة 2016، وأصبحت عملية ابتداءً من 01 يناير 2017م<sup>(2)</sup>، وهي تتشكل مما يلي:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
  - المدير الجهوي للضرائب، أو ممثله برتبة نائب مدير.
  - ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
  - ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
  - ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.
  - ممثل عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
  - ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
  - ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

(1) المادة 5/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) القانون رقم 18/15، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر.



- ممثل عن وزارة التجارة، تكون له على الأقل رتبة مدير.
  - ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير.
  - ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة، تكون له على الأقل رتبة مدير.
  - ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
  - ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
  - مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.
  - المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا.
  - رئيس مكتب لدى مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للجان الطعن، أميناً للجنة<sup>(1)</sup>.
- ويمكن للجنة أن تطلب إذا اقتضت الضرورة رأي خبير موظف يمكنه تقديم توضيحات حول المسائل التي لا يملك الأعضاء المؤهلات المطلوبة بشأنها من أجل معالجة بعض نقاط النزاع، على أن يقدم رأيه في شكل استشارةٍ دون مشاركته في مداولات اللجنة.
- هذا ويتولى المدير العام للضرائب تعيين أعضاء اللجنة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة الضرائب<sup>(2)</sup>، وفي حالة وفاة استقالة أو اقالة أحدهم يتم القيام بتعيين جديد.
- يستخلص مما سبق عرضه بشأن تشكيلة اللجان الثلاث، أن المشرع لم يمنح لتكريس استقلاليتها بقدر جنوحه المستمر لتحسين نوعية تشكيلها، من أجل تجويد القرارات الصادرة عنها، نظراً للنقائص المسجلة خاصة بالنسبة للجان المحلية، حيث ثبت - على هذا المستوى - أن ثمة خلط بين مجال الطعن الولائي، ومجال الطعن النزاعي، واحتكام اللجان المحلية في معالجتها لبعض الملفات إلى الجانب الاجتماعي، وتجاهلها لقواعد القانون الجبائي، ولعل تفسير ذلك يُعزى في المقام الأول إلى تشكيلة هذه الهيئات - قبل تعديل قانون المالية لسنة 2016 - على اعتبار أن أعضائها باستثناء ممثل الإدارة الجبائية، غير مختصين في مادة القانون الضريبي، القانون التجاري وقانون المحاسبة، في حين عليها دراسة ملفات معقدة، لاسيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي<sup>(3)</sup>.

(1) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

(2) المادة 5/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م سابق الذكر.

## المطلب الثاني

### الإجراءات أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وطبيعة آرائها

بعد أن طوينا بالبحث مختلف لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال في حالة السكون، سنعكف من خلال هذا المطلب على دراستها في حالة الحركة، ببيان إجراءات التظلم أمامها (الفرع الأول) والوقوف على الطبيعة القانونية للآراء المتمخضة عن أعمالها (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### إجراءات التظلم أمام لجان الطعن

نعني بإجراءات الطعن أمام هذه اللجان، ما ينبغي على المكلف بالضريبة احترامه من شروط كي يحظى تظلمه بالقبول (أولاً)، وكيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي حتى لا يقع عملها تحت طائلة البطالان (ثانياً).

**أولاً: ما يتعلق بشكوى الطاعن:** وينصرف الأمر إلى مجموعة الشروط التي ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها بمناسبة تقديم شكايته أمام لجان الطعن، وما ينفك عن تقديمها من آثار.

**1- شروط الشكوى:** وهي الأجل الذي حدده المشرع للمكلف لتقديم طعنه، ومحتوى هذا الطعن، والشكل الذي ينبغي أن يفرغ فيه، والجهة التي يوجه إليها.

**أ- أجل تقديم الطعن<sup>(1)</sup>:** لقد خضع الأجل القانوني - الواجب مراعاته من قبل المكلف عند تقديم طعنه - لتعديلات متلاحقة، حيث اشترط المشرع في البداية وجوب تقديم الطاعن لاحتجاجه أمام اللجنة المعنية في أجل شهرٍ من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة<sup>(2)</sup>، وتمّ تمديد هذا الأجل إلى شهرين

(1) المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) المادة 3 الفقرة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م سابق الذكر. المواد 2/359، 2/360 و 2/361 من الأمر 101/76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر. المواد 2/300، 2/301 و 2/302 من المادة 38 من القانون 36/90 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 سابق الذكر.

بمقتضى قانون المالية لسنة 2007<sup>(1)</sup>، ثم إلى أربعة أشهر بموجب قانون المالية لسنة 2010<sup>(2)</sup>، وهي توسعة زمنية تصب في مصلحة المكلف بالضريبة انتهاءً.

ولما كان احتساب هذا الأجل مرتبط في أساسه بتاريخ استلام المكلف لقرار الإدارة، فإنه لا مفر من الاحتكام إلى القواعد العامة في حالة عدم رد هذه الأخيرة، إذ يعتبر سكوتها قراراً تجوز منازعته أمام لجان الطعن، حيث يبدأ حساب المواعيد - والحالة هذه - ابتداءً من تاريخ انقضاء المهلة القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل البتّ في طعن المكلف أمامها.

**ب- شكل ومحتوى الطعن:** تنص المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « ترسل الطعون من طرف المكلفين (...) وتخضع للقواعد الشكلية المنصوص عليها في المادتين 73 و75 من هذا القانون. »، وهو التدبير الذي قرره المشرع الجبائي بمقتضى المادة 40 من قانون المالية لسنة 2012<sup>(3)</sup>.

وعليه يجب أن تكون الشكاوى فردية، ما عدا في حالة المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب الواقعة على الشركة، حيث أجاز لهم المشرع تقديم شكوى جماعية، كما يجب أن تكون الشكاوى متعلقة بمحل إخضاع واحد، وفي هذه الفروض جميعها، تحرر الشكاوى على ورقٍ عاديٍّ غير خاضعٍ لحقوق الطابع.

من جهة ثانية، يتعين - تحت طائلة عدم القبول - أن تتضمن كل شكوى ذكر الضريبة المعترض عليها مع بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وعندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، مع عرضٍ ملخصٍ للأسباب والاستنتاجات، دون أن تتجاوز طلبات المكلف في جميع الأحوال تلك التي سبق وأن قدمها في شكواه أمام إدارة الضرائب<sup>(4)</sup>، على أن تُحتم الشكاية بتوقيع صاحبها يدوياً.

(1) المادة 40 من القانون رقم 24/06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 سابق الذكر.

(2) المادة 42 من القانون رقم 21/08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 سابق الذكر.

(3) القانون رقم 16/11 المؤرخ في 3 صفر 1433هـ، الموافق لـ 28 ديسمبر 2011م، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج. عدد 72 بتاريخ 29 ديسمبر 2011م.

(4) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, (contentieux de l'assiette de l'impôts-procédures de recours gracieux), op.cit. p: 27 .

هذا ويتعين على الشخص - في الأحوال التي يقدم فيها، أو يساند شكوى لحساب الغير - أن يستظهر بوكالة قانونية محررة على مطبوعة غير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل تسلمها الإدارة الجبائية لهذا الغرض، كما يتعين على المكلف الذي لا يتدخل بعنوان نشاطه التجاري أو المهني - والذي عين ممثلاً عنه بصفته موكلاً - التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً، غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة بالنسبة للمحامين المسجلين قانوناً لدى نقاباتهم، وأجراء المؤسسات المعنية، والموقع إذا أعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

وأخيراً يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ له موطناً في الجزائر.

**ج- توجيه الطعون:** تنص المادة 4/80 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: « ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون...»، وبالتالي فإن الطلبات توجه - حسب الحالة - من قبل المكلفين بالضريبة إلى رؤساء لجان الطعن المعنية كل في نطاق صلاحياته، وفقاً لمعيار مبلغ الطعن على النحو الذي فصلنا فيه سابقاً.

**2- ما يترتب عن تقديم الشكوى:** يترتب عن تقديم الشكوى أمام لجان الطعن أثاران هما:

**أ- سلوك طريق القضاء يسقط الحق في الطعن أمام اللجان<sup>(1)</sup>:** لا يمكن للمكلف الطعن أمام اللجان بعد رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة، لكن إذا حدث وأن سلك الطريقتين معاً، كأن يباشر دعوى قضائية بشأن نزاع مطروح لدى لجنة الطعن، فإن شكواه أمام هذه الأخيرة تكون لاغية، بتعبير آخر، يُسقط الطعن أمام القضاء حق المكلف بالضريبة في اللجوء إلى لجان الطعن، بينما العكس غير صحيح، لأن سلوك طريق هذه الأخيرة - حتى وإن بوشر - لا يجمد حق الشاكي في الذهاب إلى القضاء، ويكفي ذلك على أنه عدول عن المنازعة الإدارية إلى المنازعة القضائية، طالما أن الأمر معقود بيده منذ المبتدأ، لكون الطعن أمام هذه اللجان جوازي، وفي وسع المكلف تجاوزه كليةً.

**ب- الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع وإجراءات المتابعة:** لا يترتب عن تقديم الشكوى أمام لجان الطعن أثر موقف للدفع وإجراءات المتابعة بغرض تحصيل الضريبة، غير أنه يمكن للطاعن في هذه المرحلة أن يستفيد من إجراء تأجيل الدفع على غرار مرحلة التظلم المسبق، وفقاً لأحكام المادة 74

(1) المادة 03/80 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغاً يساوي 20% من الحقوق والعقوبات موضوع النزاع<sup>(1)</sup>.

وعليه يمكن للمكلفين الذين لم يستفيدوا من التأجيل القانوني للدفع - خلال مرحلة الطعن الأولى نتيجة عدم تقديم طلبٍ بذلك - الاستفادة منه أمام لجان الطعن شريطة سداد الحصتين معاً، أي ما نسبته 50% من مجموع الحقوق والعقوبات محل النزاع<sup>(2)</sup>.

**ثانياً: سير عمل اللجان:** وهي مجموعة الإجراءات التي نصص عليها القانون تأطيراً لسير عمل لجان الطعن عند النظر في ما هو معروض عليها من قضايا ابتداءً من كيفية اجتماعها إلى غاية صدور قراراتها وتبليغها إلى طرفي النزاع.

**1- اجتماع اللجان:** تجتمع لجان الطعن سواء كانت ولائية أو جهوية أو تعلق الأمر باللجنة المركزية، مرتين في الشهر بناءً على استدعاءٍ من رئيسها، ولا يصح اجتماع اللجان الثلاث إلا بحضور، أغلبية أعضائها<sup>(3)</sup>، ويقصد بالأغلبية حضور خمسة أعضاء على الأقل باعتبار كل لجنة من اللجان الثلاث مشكلة من ثمانية أعضاء، فإذا لم يكتمل النصاب وجب تأجيل اجتماع اللجنة إلى تاريخ لاحق<sup>(4)</sup>.

**2- استدعاء المكلف وأعضاء اللجنة:** تستدعي لجنة الطعن المكلف بالضريبة المعني أو ممثليه القانوني وجوباً لسماع أقواله بمقتضى استدعاءٍ يوقعه رئيس اللجنة ويبلغ إلى المكلف الذي تمت برجة ملف طعنه قبل عشرين يوماً من تاريخ اجتماعها<sup>(5)</sup>، وهي ذات المدة المقررة لاستدعاء أعضاء اللجنة<sup>(6)</sup>.

**3- كتابة اللجان:** طبقاً للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في فقراتها الثلاث، يتكفل بمهمة أمانة اللجنة الولائية والجهوية عون برتبة مفتش رئيسي يعين على التوالي من طرف المدير

(1) المادة 02/80 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2011، ص 94.

(3) المادة 81 مكرر 1، 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(4) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

(5) المادة 81 مكرر 1، 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(6) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب بموجب مقرر، في حين يتولى أمانة اللجنة المركزية رئيس مكتب هذه الأخيرة على مستوى مديرية المنازعات<sup>(1)</sup>.

#### 4- آجال الفصل<sup>(2)</sup>: أوجب المشرع على لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

والرسوم على رقم الاعمال إصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض الصريح، في أجل أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وبفوات هذا الأجل - دون قيامها بذلك - يعتبر سكوتها رفضاً ضمناً، يجوز في أعقابه للمكلف بالضريبة أن ينقل النزاع إلى القضاء المختص.

#### 5- دراسة الطعون، صدور آراء اللجان ووجوب تعليلها: بعد التأكد من استفاءها للشروط

الشكلي، تعكف اللجان على دراسة الطعون موضوعياً، انطلاقاً من الأساس الذي ارتكزت عليه الإدارة الجبائية في فرض الضريبة، وما أثاره المكلف من الأوجه التي حملته على الطعن في القرار موضوع النظر، وما انطوت عليه تقارير إدارة الضرائب في هذا الشأن، وما خلص إليه الأعضاء من استنتاجات حول الملف النزاعي المعروض عليهم<sup>(3)</sup>، دون أن تُرجح اللجان في ذلك كله، مصلحة أحد الطرفين على الآخر، باعتبارها هيئة مستقلة تقف على مسافة واحدة من المكلف والإدارة الجبائية، عند نظرها في المنازعة المطروحة عليها<sup>(4)</sup>.

وتتم المصادقة على آراء اللجان بأغلبية أصوات الأعضاء الحضور، وفي حالة التساوي، يكون صوت الرئيس مرجحاً<sup>(5)</sup>، على أن تكون هذه الآراء معللة، ومتضمنة لمبالغ التخفيض أو الاعفاء الممنوحة للمكلف في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب<sup>(6)</sup>.

#### 6- إمضاء آراء اللجان وتبليغها<sup>(7)</sup>: بعد صدور رأي اللجنة يقوم رئيسها بإمضائه، ويُبلغ إلى

طرفي النزاع.

(1) المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

(2) المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 40.

(4) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص49.

(5) المادة 81 مكرر 1، 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر. المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

(6) المادة 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(7) المادة 81 مكرر 1، 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

أ- إدارة الضرائب: تبلغ اللجان الولائية واللجان الجهوية آراءها عن طريق كاتبها إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام من تاريخ اختتام أشغالها، في حين تبلغ اللجنة المركزية رأيها بذات الأسلوب - وحسب الحالة - إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في أجل عشرين يوماً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ب- المكلف بالضريبة: يتم إعلام المكلف بالضريبة من طرف رئيس لجنة الطعن بالتخفيضات أو الإعفاءات المقررة إثر انتهاء اجتماع اللجنة، وهو ما عبر عنه المشرع الجبائي في المادة 3/80 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله: «... وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس...»، يضاف إلى إجراء الاعلام هذا، وجوب تبليغ قرار الاعفاء أو التخفيض أو الرفض للمكلف بالضريبة من قبل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب - حسب الحالة - في أجل شهرٍ واحدٍ ابتداءً من تاريخ استلامه لرأي اللجنة، وهو ما نصص عليه المشرع في الفقرة الأخيرة من المادة 3/80 سابقة الذكر بقوله: « ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداءً من تاريخ استلام رأي اللجنة.».

## الفرع الثاني

### الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

يراد بالطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، مدى الزاميتها في مواجهة المخاطبين بحكمها (أولاً)، بالإضافة إلى مدى جواز الطعن فيها أمام القضاء إن من قبل المكلف أو الإدارة الجبائية (ثانياً).

أولاً: مدى إلزامية آراء لجان الطعن: لقد نصص المشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - عبر تعديلاته المتلاحقة - أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تبدي رأياً بخصوص الطعون المطروحة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة، وهي عين المقتضيات التي تنبأها في قانون الإجراءات الجبائية حين نصص في الفقرة الأولى من المادة 81 منه على أنه: « يمكن أن تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال...»، وفي الفقرة الثالثة على أنه: « يجب أن تُعلل الآراء الصادرة عن اللجان...»، وفي الفقرة الرابعة على أنه: « تعتبر آراء اللجان نافذةً باستثناء تلك

الآراء المخالفة صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول.»، غير أنه زاحم - في الآن نفسه - هذا الوصف بمصطلح القرار، حين استخدمه في الفقرة الثانية من ذات المادة بقوله: « تُلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر (...). فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه...»، وفي الفقرة الثالثة على أنه: « ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة...»، وهو ما يدفعنا للتساؤل عما إذا كان هذا العمل يكتسي صبغة القرار الإداري بالمعنى الفني للمصطلح، أم أنه مجرد رأي لا يرقى بالمفهوم القانوني إلى هذا المستوى، وما ينفك عن ذلك من آثارٍ لعل أهمها، إمكانية الطعن عليه من عدمها أمام القضاء<sup>(1)</sup>.

ذهب البعض إلى القول بأن ما يصدر عن لجان الطعن ليست سوى آراء يُتوخى من ورائها إحداث مصالحٍ بين المكلف وإدارة الضرائب<sup>(2)</sup>، بل وكيّفها البعض الآخر باعتبارها آراء استشارية لتقريب وجهات النظر بين طرفي النزاع غير ملزمة للإدارة في شيء، على غرار ما نَحَى إليه مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 05 ديسمبر 1960م<sup>(3)</sup>.

هذا وقرر بعض الشراح، أن آراء هذه اللجان في نطاق التشريع الجزائري تميزت - قبل تعديل المواد 300، 301 و302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 1997 - بطبيعة مزدوجة، حيث كانت تكتسي صفة القرار الإداري الملزم في مواجهة الإدارة، وصفة الرأي غير الملزم بالنسبة للمكلف، واصطبغت بعد التعديل بخاصية عدم الالتزام في مواجهة الفريقين<sup>(4)</sup> عملاً بأحكام الفقرة المقحمة بمقتضى المواد 29، 30 و31 من قانون المالية<sup>(5)</sup> سالف الذكر التي تنص على أنه: « يمكن للمدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليه أعلاه إذا كان يخالف صراحةً حكماً من أحكام قانون الجباية، بشرط إبلاغ المعني بالأمر...».

(1) عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص59.

(2) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص53.

(3) Louis Trotabas et Jeans Marie Cotteret, Droit fiscal général, 4<sup>eme</sup> édition, Dalloz, France, 1980, p: 302.

(4) سليم قصاص، المرجع السابق، ص74 و75. عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص59.

(5) الأمر 31/96 المؤرخ في 19 شعبان 1417هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 1996م، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج.ر.ج. عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 1996م.

والواقع أن المشرع الجبائي لم يشر في مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 1997 إلى مدى الزامية آراء لجان الطعن من عدمها لإدارة الضرائب والمكلف، ومن ثمة يجب الأخذ بالنص على اطلاقه من حيث حكم اللزوم للمخاطبين بأحكامه. غير أن المشرع خول - بمقتضى التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 1997 - المدير الولائي للضرائب إمكانية تأجيل تنفيذ رأي اللجان، متى كان مخالفاً على نحو صريح، لحكم من أحكام القانون الجبائي، شريطة إبلاغ المعني بالأمر<sup>(1)</sup>.

وهو المعنى الذي تبناه في قانون الإجراءات الجبائية المعدل بموجب قانون المالية لسنة 2007، حين منح مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب سلطة تعليق تنفيذ رأي اللجان إذا كان غير مؤسس على أن يبلغ الشاكي بذلك<sup>(2)</sup>.

ثم أعاد صياغته عن طريق المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، ليصبح نص المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي: « تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول. عندما يصدر رأي اللجنة مخالفاً صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرارٍ مسببٍ بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي.»

وهي الأحكام التي تؤكد - بما لا يدع مجالاً للشك - أن آراء لجان الطعن اكتست في ظل كافة النصوص المتعاقبة الصبغة الإلزامية في مواجهة الإدارة الجبائية، وأن ما جاء به المشرع لا يعدو أن يكون خروجاً عن هذه القاعدة، فالأصل أن تلتزم الإدارة الضريبية بتنفيذ آراء اللجان، باستثناء تلك المخالفة صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم ساري المفعول.

**ثانياً: مدى جواز الطعن في آراء اللجان أمام القضاء:** يقتضي التصدي لهذا التساؤل المتفرع عن الاشكال السابق، التمييز بين فرضين، أولهما حق المكلف في منازعة رأي اللجنة أمام القضاء عند

<sup>(1)</sup> المواد 29، 30 و 31 من الأمر 31/96 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 سابق الذكر، المعدلة على التوالي للمواد: 3/300، 4/301 و 4/302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

<sup>(2)</sup> المادة 49 من القانون رقم 24/06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 سابق الذكر، المعدلة للمادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

الرفض الكلي أو الجزئي لشكواه، وثانيهما إمكانية طعن الإدارة في هذا الرأي - عقب قرارها بوقف تنفيذه أو تعليقه أو رفضه - لتقديرها بمخالفته لصريح القانون أو التنظيم.

**1- بالنسبة للمكلف:** لا يُسقط التظلم الاختياري أمام لجان الطعن - بعد استنفاده - حق المكلف في اللجوء إلى القضاء، وهو ما أشارت إليه المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «تلزّم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذا الحالة يجوز للمكلف بالضرية أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.» دون أن يحدد النص الجهة المطعون ضدها، فيما إذا كانت لجنة الطعن أو الإدارة الجبائية.

بديهي أن يقع طعن المكلف - في حالة صمت اللجنة بعد انقضاء الأجل الممنوح لها للبت في الشكوى - في مواجهة قرار الإدارة الضريبية المترتب عن عملية الطعن الوجودي أمامها، لأن اللجنة وقفت إزاء الشكاية موقفاً سلبياً ولم تبد بشأنها رأياً حتى وإن اعتبر المشرع موقفها رفضاً ضمناً، وأن ذلك لا يفيد المكلف في شيء، عدا ما تعلق منه بالأجل الممنوح له لرفع دعواه أمام القضاء.

أما في حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكاية، فقد صدر من اللجنة موقفاً إيجابياً مجسداً في رأي يُبرر التقاضي ضدها، فإذا سلمنا جدلاً، أن طعن المكلف سينصب على رأي اللجنة، فإن الأمر لا يستقيم من منطلق عدم تمتع هذه الهيئة بالشخصية القانونية، وعدم تبعيتها للإدارة الجبائية التي تعتبر من أشخاص القانون العام (الدولة)، وهو ما لا يؤهلها للوقوف طرفاً في منازعة أمام القضاء، الأمر الذي حدا بالمشرع - في تقديرنا - إلى التنصيص على وجوب تبليغ رأي اللجنة عن طريق قرار موافق من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ استلام رأي اللجنة<sup>(1)</sup>، وأن الطعون تنصب على القرارات التي تمّ تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية<sup>(2)</sup>.

(1) تنص 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضرية حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر ابتداءً من تاريخ استلام رأي اللجنة.»

(2) تنص المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تمّ تبليغها من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.»

**2- بالنسبة للإدارة:** نصص المشرع الجبائي من خلال المواد 29، 30 و31 من قانون المالية لسنة 1997 على امكان تأجيل المدير الولائي للضرائب تنفيذ قرار لجنة الطعن إذا خالف صراحةً حكماً من أحكام قانون الجباية بشرط ابلاغ المعني، ومن خلال المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 على تعليق مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب - حسب الحالة - تنفيذ رأي اللجنة متى كان غير مؤسسٍ على أن يبلغ الشاكي بذلك، على أن تقوم هذه السلطات الجبائية برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ اصدار ذلك الرأي<sup>(1)</sup>.

وعليه يكون المشرع قد أعطى بموجب هذا النص سلطة تقديرية واسعة للإدارة الجبائية في مواجهة الآراء الصادرة عن لجان الطعن، من حيث تقرير مدى مطابقتها للقانون، وبالتالي وقف تنفيذها أو تعليقها إذا خالفت حكماً تشريعياً أو تنظيمياً، والطعن عليها أمام القضاء تبعاً لذلك، وهو ما يعد اهداراً لقيمتها، وتنفيراً للمكلف من اللجوء إلى مخاصمة الإدارة أمام اللجان المصدرة لها، ودفعه لسلوك طريق القضاء اقتصاداً للوقت<sup>(2)</sup>.

لقد اثار هذا الحكم التشريعي جدلاً من الناحية الفنية، إذ كيف يسوغ للإدارة الطعن في قرار كانت شريكاً في إصداره<sup>(3)</sup>، ومنازعة هيئة لا تتمتع بالشخصية المعنوية<sup>(4)</sup>، وهو الاشكال الذي تلقفه مجلس الدولة، غير أنه اضطرب في حسمه، حيث قضى في قراره الصادر بتاريخ 19 فبراير 2001م بجواز منازعة إدارة الضرائب لآراء لجان الطعن أمام القضاء، وأكد ذلك بموجب قرار آخر له بتاريخ 23 أبريل 2001م بالاستناد إلى حكم المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997، إلا أنه سرعان ما تراجع

(1) المواد 3/300، 4/301 و4/302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر بعد التعديل الوارد بالأمر 31/96 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 سابق الذكر. المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر بعد التعديل بموجب القانون 24/06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 سابق الذكر.

(2) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 18 و19.

(3) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 56 و57.

(4) « عملياً ثمة غموض يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، فضلاً عن ذلك فإن السؤال المتثار باستمرار هو معرفة ضد من يوجه هذا الطعن، باعتبار أن هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية المعنوية» المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، سابق الذكر.

عن قضائه هذا بمقتضى قرار له بتاريخ 28 يناير 2002م مقررًا عدم جواز الطعن في رأي اللجنة الولائية من طرف المدير الولائي للضرائب باعتباره عضواً فيها<sup>(1)</sup>.

وهو ما دفع بالمشرع إلى حسم المسألة بمقتضى قانون المالية لسنة 2016 حينما نصص في المادة 26 منه على أنه: « عندما يصدر رأي اللجنة مخالفاً صراحةً لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرارٍ مسببٍ بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي. »<sup>(2)</sup>، وهو ما يعني انتهاءً أن الإدارة هنا لا توقف أو تعلق تنفيذ رأي اللجنة، وإنما تقرر رفضه على نحوٍ بات، ومن ثمة فهي ليست في حاجةٍ إلى منازعته أمام القضاء.

(1) عبد العزيز أمقران، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 19.

(2) عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 20.

## المبحث الثاني

### لجان الطعن التابعة للإدارة الجبائية

لقد سبق القول أن هذه اللجان تختلف عن لجان الطعن للضرائب المباشرة من حيث تبعيتها للإدارة الجبائية من جهة، وطبيعة تخصصها من جهة أخرى، حيث يقتصر دور لجنة التوفيق على المصالحة بين الإدارة الضريبية والمكلف في مادة منازعات وعاء التسجيل (المطلب الأول)، ويتحدد دور لجان العفو بالنظر في التماس المكلف بالإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه قانوناً في حالة عوزه وضيق حاله (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### لجان التوفيق<sup>(1)</sup> أو المصالحة

لجان التوفيق، هي لجان مؤسسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تضطلع أساساً بمهمة التوفيق بين مصالح الإدارة الجبائية من جهة، ومصالحه المكلف في مادة ضرائب التسجيل من جهة أخرى، ويعتبر المثل أمامها من قبيل الطعن الوجودي أمام الإدارة الجبائية وإن لم تتجه إرادة المكلف إليه، وسنستعرض فيما يلي: اختصاص وتشكيلة هذه اللجنة (الفرع الأول) ثم الإجراءات المتبعة لسير عملها وطبيعة آرائها (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### اختصاصات وتشكيلة لجان التوفيق

سنتناول في هذا الفرع دراسة لجان التوفيق من حيث امتداد صلاحياتها (أولاً) وتركيبها البشرية (ثانياً).

**أولاً: اختصاصات لجان التوفيق:** وتتحدد هذه الاختصاصات نوعياً ومكانياً.

**1- الاختصاص النوعي:** تختص هذه اللجان حسب المادة 38 مكرر 2<sup>(1)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية بتقدير أو إعادة تقدير الأوعية الضريبية للأموال - المعتمدة كأساس لتحصيل الرسم

<sup>(1)</sup> أطلق المشرع على هذه اللجان تسمية "لجان التوفيق" بمقتضى المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر، بقوله: « تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات لجنة توفيق... »، في حين أطلق عليها من خلال النص المقابل باللغة الفرنسية تسمية "لجان المصالحة" بقوله: « Il est institué, auprès des directions des impôts de wilaya, une commission de conciliation... »

النسبي أو التصاعدي - التي تمّ نقلها أو تبيانها، في حالة ثبوت نقصانها عن القيمة الحقيقية أو التجارية بالنسبة لجميع العقود والتصريحات المثبتة لنقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن، والسفن والبواخر، وكذا الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.

يستفاد مما سبق، أن تدخل هذه اللجان يكون وجوبياً متى تبين للإدارة الجبائية نقصان الأثمان المصرح بها أو التقديرات المقدمة من قبل المكلفين، حيث تقوم بإعادة تقديرها بما يتفق وقيمتها التجارية الحقيقية، ثم عرضها على لجنة المصالحة، وهو ما يعني بدهاءة أنّ تدخل هذه اللجان يكون سابقاً لعملية ربط الضريبة ووضعها موضع التحصيل بمقتضى سندٍ يجعلها واجبة الأداء.

## 2- طبيعة التظلم: اعتبر الكثير من الباحثين عملية التوفيق - التي تباشرها هذه اللجان -

بمناخ تظلم إداري سابق في مادة حقوق التسجيل معادلٍ للتظلم الأولي فيما سواها من الضرائب الأخرى، لاسيما من حيث وجوبه قبل سلوك طريق القضاء، وهي الخاصية التي تُعفي المكلف - بعد استنفاده - من التظلم مجدداً أما الجهة الإدارية مصدره القرار، لأن القول بخلافه يعد من قبيل العبث، طالما أن الممول قد اتصل بقرار الإدارة البات، الصادر بعد الفحص والتمحيص، وبالتالي لا فائدة من الطعن فيه ثانيةً أمامها.

وعليه، لا مناص من القول أنّ وظيفة المصالحة التي تجريها هذه اللجان، تعد تظلماً مسبقاً أمام الإدارة الجبائية، لا مفر للمكلف من الخضوع إليه باعتباره شرطاً وجوبياً للاحتكام إلى القضاء، هذا من جهة.

من جهة أخرى، تشكل عملية التوفيق التي تباشرها هذه اللجنة قناةً حقيقية للحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف، وفرصةً يوفرها القانون لهذا الأخير، لإبداء رأيه من خلالها، حول التقديرات المقترحة من قبل الإدارة جراء عدم اقتناعها بتصريحه، ومن ثمة محاولة التوصل عن طريق اللجنة، إلى اتفاقٍ بين الطرفين.

(1) تنص المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « إذا كان الثمن أو التقدير، الذي أعتمد كأساس لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي، يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبيّنة، تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان: - الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن أو البواخر. - الحق في إيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.»

يتحدد على أساسه مبلغ حقوق التسجيل واجبة الأداء، وهو ما سيخفف العبء عن القضاء بالحد من نقل كل المنازعات الضريبية إلى أروقتة.

**3- الاختصاص المكاني:** يتحدد الاختصاص الاقليمي لهذه اللجان بمكان وجود الأموال موضوع العقود أو التصاريح المسجلة، بينما ينعقد الاختصاص - بالنسبة للأموال التي تشكل استغلالاً واحداً وتتنوع على أكثر من ولاية واحدة - للجنة الولاية التي يتواجد على ترابها محل الاستغلال، وفي حالة عدم وجود المقر، يعود الاختصاص للجنة الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأملاك، وهو ما أشارت إليه 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.

**ثانياً: تشكيلة لجان التوفيق:** تنص المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات، لجنة توفيق تتشكل من:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيساً.

- مفتش التسجيل.

- مفتش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية والعقارية.

- قابض الضرائب المختلفة.

- رئيس مفتشية الضرائب المباشرة.

- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- ممثل عن إدارة الولاية.

وقد أشارت المادة 38 مكرر 2 ب في فقرتها الثانية إلى عهدة الأعضاء غير الموظفين باللجنة، حيث قضت بامتدادها لمدة عامين قابلة للتجديد، مع ضرورة التزام هؤلاء بالسر المهني<sup>(2)</sup>، دون أن يشير النص إلى ولاية الأعضاء الموظفين وواجباتهم، مما يعني عدم تقييد عضويتهم بمدّة معينة، إن بالنسبة للأعضاء المعيّنين بحكم صفتهم النوعية كما هو الشأن بالنسبة لمفتش التسجيل، وعدم غل يد السلطة

<sup>(1)</sup> تنص المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يكلف بالحضور (...). أمام لجنة التوفيق الولاية التي توجد في نطاقها الأملاك أو المسجلة بها، إذا كان الأمر يعلق بشحن على متن السفن.

وإذا كانت الأملاك التي تشكل استغلالاً واحداً، توجد في عدة ولايات، فإن اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها مقر الاستغلال، وفي حالة عدم وجود المقر، الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأملاك...».

<sup>(2)</sup> تنص المادة 38 مكرر 2 ب من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... ويعين الأعضاء غير الموظفين للجنة لمدة عامين تكون وكالتهم قابلة للتجديد، كما يخضعون لالتزامات السر المهني...».

الرئاسية بمدة محددة بشأن عضوية الموظف التابع لها في هذه اللجنة، كمثل إدارة الولاية، مع التزام الجميع بما يقتضيه قانون الوظيفة العامة والقوانين الأساسية الخاصة من واجبات مهنية باعتبارهم موظفين عموميين.

وعلى الرغم من التركيبة المتخصصة والمختلطة لهذه اللجان، وما يوفره ذلك من دراية فنية بمجال اختصاصها، إلا أن المشرع قد راعى عنصر التنوع في جانب الإدارة وأغفل كليةً تمثيل الممول مع أنه طرفاً في المنازعة، وهو ما يعد في نهاية المطاف ترجيحاً لكفة الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة.

## الفرع الثاني

### الإجراءات أمام لجان التوفيق وطبيعة آرائها

وسندرس فيه سير عمل هذه اللجان (أولاً) والطبيعة القانونية للآراء الصادرة عنها تنويهاً لهذه الإجراءات (ثانياً).

**أولاً: الإجراءات أمام لجان المصالحة:** تبدأ هذه الإجراءات بالكيفية التي يتم عن طريقها اخطار هذه اللجنة، إلى غاية صدور رأيها بشأن الحقوق محل النزاع، وتتمثل على وجه العموم فيما يلي:

**1- كيفية الطعن أمام لجان المصالحة:** في حالة عدم اقتناع الإدارة الجبائية بتقديرات المكلف، تستطيع هذه الأخيرة أن تقدر أو تعيد تقدير مبالغ الأموال - الواردة في جميع العقود أو التصريحات - التي اعتمدت كأساس لحساب الرسوم النسبية والتصاصدية<sup>(1)</sup>، لتقوم عقبها باستدعاء المكلف قصد إعلامه بالتقييم الجديد الذي حددته كأساس لاستخلاص الحقوق طبقاً للقيمة التجارية الحقيقية للأموال موضوع عملية التسجيل، وترتيباً عليه، إذا اذعن المكلف لتقدير الإدارة، أفرغت هذه الأخيرة رضاه بتقييمها في محضر يوقعه الطرفان، ويلتزم بمقتضاه المكلف بدفع فارق الحقوق الناتج عن فارق التقدير بين تقييم الإدارة والمبلغ المصرح به من قبله، أما إذا أعرض عن الاستجابة للإدارة أو رفض تقديرها، تعيّن على هذه الأخيرة اخطار لجنة المصالحة وجوباً<sup>(2)</sup>.

وبالتالي فإن طريقة التظلم أمام لجان التوفيق تختلف كليةً عن نظيرتها أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حيث يستأثر المكلف وحده بحق التظلم على مستوى هذه الأخيرة متى رغب في سلوك طريقها، وهو ما لا يحق له أمام لجان المصالحة التي تنفرد الإدارة الجبائية

(1) المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 72.

بحق نقل النزاع إليها حال عدم امتثال المكلف لها أو قبوله بتقديراتها، كما أنه يختلف عن التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية - حتى وإن كُتِف كذلك في مادة حقوق التسجيل - لعدم اتجاه إرادة المكلف للقيام به ابتداءً.

**2- اجتماع لجان المصالحة:** تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها، ويشترط لصحة مداواتها حضور خمسة من أعضائها على الأقل، بما فيهم الرئيس<sup>(1)</sup>، هذا ولم يحدد المشرع آجالاً معينة لانعقادها، بل ترك السلطة التقديرية في ذلك للإدارة الجبائية لكونها الجهة الأقدر على ضبط هذه المواعيد تبعاً لكثافة الملفات النزاعية من جهة، وكذا لتبعية هذه اللجنة لسلطتها من جهة أخرى.

ويتولى مهام كتابة لجنة المصالحة، مفتش التسجيل الذي يعتبر من بين أعضائها، غير أنه يحضر جلساتها بصوت استشاري فقط<sup>(2)</sup>.

**3- استدعاء المكلف بالضريبة:** يُستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون أمام لجنة التوفيق عشرين يوماً على الأقل قبل تاريخ اجتماعها، مع وجوب الإشارة في الاستدعاء إلى إمكانية الإدلاء المباشر بأقوالهم أمامها أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبةً إليها، بالإضافة إلى حقهم في الاستعانة بأي مستشارٍ يختارونه، أو وكيلٍ مؤهلٍ قانوناً يعينونه<sup>(3)</sup>، وإلا كان اجراء الاستدعاء برمته مشوباً بالبطلان. ويعد هذا الاستدعاء - الذي يتعين على الإدارة توجيهه للمكلف خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح - بمثابة تكليفٍ بالحضور يكون مستوفياً لشرائطه الشكلية بمجرد إعلام الخاضع للضريبة بمكتوبٍ موصى عليه مع إشعار بالاستلام، من آثاره القانونية - بالإضافة إلى أثر الاعلام - أنه قاطع للتقادم الرباعي<sup>(4)</sup>.

**4- صدور آراء لجان المصالحة:** إذا حدث وأن وافق المكلف على تقدير الإدارة أمام لجنة التوفيق، تُفَرِّغُ مصالح التسجيل رضاه هذا في تعهدٍ يوقعه اقراراً بذلك، ويصبح نافذاً في مواجهة الإدارة الجبائية والمكلف معاً بمجرد المصادقة عليه من قبل المدير الولائي للضرائب، وهي الحالة التي لا تُصدر

(1) الفقرة الثالثة من المادة 38 مكرر 2 ب من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) الفقرة الأولى من المادة 38 مكرر 2 ب من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) الفقرة الأخيرة من المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(4) الفقرة الأولى والثالثة من المادة 38 مكرر 2 ج من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

فيها لجنة المصالحة رأياً، بل ينتهي دورها بانقضاء المنازعة وحدوث التوافق بين الطرفين، ويعد ذلك بلا ريب الغاية الأصلية، والمسعى الأول من وراء انشاء هذه اللجنة.

أما إذا أصر المكلف على رفضه لتقدير الإدارة على مستوى لجنة التوفيق، أو عزف عن الحضور أمامها، أو إرسال ملاحظاته مكتوبةً إليها، أصدرت هذه الأخيرة رأياً - فيما هو معروض عليها بخصوصه - يُبلغ إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام<sup>(1)</sup>، حيث تناول المشرع بالتنظيم كيفية تبليغ اللجنة لرأيها إلى المكلف دون تحديده لآجال خاصة يتعين عليها التقيد بها لتبليغ هذا الرأي.

وبالتالي لا مناص من القول بأن رأي لجنة التوفيق لا يصدر إلا رديفاً لحالة السلب المقترنة بعدم الاتفاق، أو غياب الأطراف، أو عزوفهم عن إبداء ملاحظاتهم مكتوبة.

الأمر الذي يجعل من التقدير الذي قدمه المكلف بالضرية عرضةً للمراجعة بالزيادة التلقائية من قبل الإدارة في أجل عشرين يوماً ابتداءً من تاريخ تبليغ رأي لجنة التوفيق، وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضرية بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام<sup>(2)</sup>، فإذا لم يبادر بدفع ما وقع على عاتقه بمقتضاها من رسوم وزيادات خلال عشرة أيام، حُرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها بالمادة 354 وما يليها من قانون التسجيل<sup>(3)</sup>.

مع ملاحظة أن المشرع الجبائي لم يقيد عمل لجنة التوفيق بأية إجراءات، إن من حيث تحديده لآجال يتعين على لجنة المصالحة احترامها لإبداء رأيها، أو من حيث توضيحه لكيفية تصويت أعضاء هذه اللجنة لإصدار رأيها، أو من حيث إلزامه لها بتسبيب آرائها كما هو الشأن بالنسبة لآراء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

**ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل:** إذا وقف المكلف موقفاً سلبياً من تقدير الإدارة الجبائية أمام اللجنة، تُصدر هذه الأخيرة - بعد فحص ملفه - رأياً في المنازعة المعروضة عليها يكون نافذاً في مواجهته، حتى إذا امتنع عن الوفاء بما نشأ في ذمته من دين تجاه الخزينة العامة جراء هذا الرأي، يحرر مفتش التسجيل في حقه سند تحصيل يوضع موضع التنفيذ بعد مهره

(1) المادة 38 مكرر 2 د من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) الفقرة الأولى والثانية من المادة 38 مكرر 2 هـ من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) الفقرة الثالثة من المادة 38 مكرر 2 هـ من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

بالتأشير التنفيذية من قبل المدير الولائي للضرائب، ثم يُرسل إلى القابض المختص للقيام بمتابعة تحصيله<sup>(1)</sup>.

من هذا المنطلق يمكننا القول، أن رأي لجنة التوفيق حدث مرتباً لمراكز قانونية إن في مواجهة الإدارة أو المكلف بالضريبة، حيث يضع هذا الأخير في مركز المدين بالحقوق المتنازع حولها على نحو بات، كما تنتقل الإدارة بمقتضاه من طرف في المنازعة إلى دائنٍ بحقوقٍ حالّة، الأمر الذي يجعل من آراء هذه اللجان قرارات إدارية بالمعنى الفني للاصطلاح، حتى وإن جرت العادة على منازعة المكلف للإدارة الجبائية أمام القضاء على أساس سند التحصيل الصادر عن المدير الولائي للضرائب، جراء عدم امتثال المكلف طواعيةً لدفع الحقوق والزيادات المقررة من قبل اللجنة، وهو الإجراء الذي لا يمكن تصوره إلا بناءً على الرأي الصادر عن اللجنة ابتداءً، ونكول المكلف عن الوفاء بالتزامه انتهاءً، ومن ثمة لا مشاحنة في اعتبار رأي لجنة التوفيق قراراً إدارياً بما ينشئه من مراكز قانونية للمخاطبين، بل وأساساً للقرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب متى احجم المكلف عن دفع ما بذمته تجاه الخزينة العمومية من حقوق.

هذا ويكتسي الطعن أمام لجان التوفيق - كما سبق القول - صفة التظلم الإداري المسبق - الذي يعتبر شرطاً لرفع المنازعة أمام القضاء - في حال عدم رضا المكلفين بما استقرت عليه آراء اللجان في شأن قضاياهم، دون حاجة إلى التظلم من جديد أمام الإدارة الجبائية، من منطلق تجسيد رأي اللجنة لرأي إدارة الضرائب.

## المطلب الثاني

### لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)

لجان الطعن الولائي أو التماس العفو، هي لجان أحدثتها المشرع من أجل طلب المكلف لإعفاءً أو تخفيفٍ من الضرائب المفروضة عليه قانوناً في حالة عوزه وضيق حاله، أو التماس تخفيف الغرامات الجبائية والزيادات دون شرط مسبق، وهي المفاعيل التي سنحاول الوقوف عليها بالتفصيل من خلال دراسة اختصاص وتشكيلة هذه اللجان (الفرع الأول) والإجراءات المتبعة أمامها وطبيعة آرائها (الفرع الثاني).

(1) الفقرة الثالثة من المادة 38 مكرر 2 هـ من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

## الفرع الأول

### اختصاصات وتشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)

سنتناول بالبحث من خلال هذا الفرع نطاق صلاحيات لجان الطعن الولائي (أولاً)، وتشكيلتها (ثانياً).

أولاً: اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو): يتحدد اختصاص هذه اللجان وفق أربعة معايير هي، موضوع الطلبات، طبيعة الضرائب محل الطلبات، حدود المبلغ المالي موضوع الالتماس، وأخيراً الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة صاحب الطلب.

**1- موضوع الطلبات:** ينبغي أن يكون موضوع التماس المكلف منصباً على الاعفاء، من الضريبة المفروضة عليه قانوناً، أو التخفيف منها في حالة العوز وضيق الحال، التي تجعل منه عاجزاً عن الوفاء بها، كما يمكنه التماس الاعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي تعرض إليها جراء عدم مراعاته للنصوص القانونية شريطة حسن نيته، وهو ما أشارت إليه الفقرة الأولى من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية، وتُكفي العملية في هذه الحالة، على أنها تصرف بالإرادة المنفردة من جانب الإدارة في مواجهة المكلف.

كما يجوز أن يكون موضوع الطلب، التماس تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية دون شرط مسبق، وهو ما يعرف بالتخفيض المشروط، الذي يُكفي على أنه عملية تعاقدية فيما بين الإدارة والمكلف، حسبما ما ورد في نص المادة 93 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

**2- طبيعة الضرائب محل الطلبات:** وتختلف طبيعة هذه الضرائب باختلاف الطلب فيما إذا كان متعلقاً بالتماس العفو أو خاصاً بالتخفيض المشروط.

**أ- بالنسبة للتماس العفو:** لقد اتجهت إرادة المشرع منذ المبتدأ إلى قصر هذا النوع من الطلبات على مادة الضرائب المباشرة وما يتعلق بها من عقوبات وغرامات جبائية، لتنظيمه إياها بمقتضى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دون غيره من التقنيات الجبائية الأخرى، وعلى الرغم من صيغة العموم التي انطوت عليها المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عند صدوره، من حيث عدم تحديدها لطبيعة الضرائب المعنية بالتماس العفو، فقد تكفلت النصوص التطبيقية<sup>(1)</sup> ببيان ذلك، حيث نصت هذه الأخيرة على اختصاص لجان العفو بنظر الالتماسات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

(1) Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 2005, op.cit, p: 63.

عقوبات الوعاء الضريبي، العقوبات والغرامات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وتلك الخاصة بالضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل، باستثناء الغرامات القضائية باعتبارها ديوناً خارجية ذات طبيعة غير جبائية<sup>(1)</sup>.

وقد أكد المشرع الجبائي هذا التوجه بمقتضى قانون المالية لسنة 2011 حين عدل المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، على نحو يجعلها قاصرةً على الطلبات المتعلقة بالضرائب المباشرة فقط. وعليه أصبحت طلبات العفو الولائي - بحسب نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية في صيغته سارية المفعول - تخص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>، والعقوبات والغرامات الجبائية الخاصة بمادتي الوعاء والتحصيل بالنسبة لجميع أنواع الضرائب<sup>(3)</sup> إلا ما استثني منها بنص ويتعلق الأمر بعدم سريان العفو على الحقوق، الغرامات والعقوبات في حالة الغش<sup>(4)</sup>، وعلى الغرامات المفروضة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>(5)</sup>.

**ب- بالنسبة للتخفيض المشروط:** يغطي اجراء التخفيض المشروط عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية في كل المواد الضريبية، مما يعني سريانه في شأن العقوبات المطبقة بعنوان الضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، والضرائب غير المباشرة بالإضافة إلى الحقوق والرسوم غير المقننة، التي تختص التقنينات الجبائية الموضوعية والإجرائية بتنظيم احكام وعائها، تحصيلها، والمنازعات المتعلقة بها.

(1) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 83.

(2) تنص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على ما يلي: « تتلقى السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتزم من حضرتها بصفةٍ ولائيةٍ، الاعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية... ».

(3) تنص المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الثانية على ما يلي: « يجوز للمكلفين (...) ويمكنهم أيضاً أن يلتمسوا الاعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية. »

(4) تنص المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الأخيرة على ما يلي: « لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي. »

(5) تنص المادة 2/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الأولى على ما يلي: « في مجال الرسوم على رقم الأعمال، لا تكون الغرامات المعدة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال موضوع الاعفاء الولائي كلياً أو جزئياً من طرف الإدارة. »

يستفاد مما سبق، ومن نص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، أن العقوبات الجبائية التي تعطي الحق في طلب التخفيض المشروط تتعلق في الأساس بعقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المرتبطة بضرائب مفروضة، ناجمة عن إعادة تقييم تالٍ لعملية رقابة جبائية (تحقيق على الوثائق، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) موضوع احتجاج أو قابلة لأن تكون محلاً لذلك.

وعليه، يستبعد من نطاق تطبيق التخفيض المشروط، عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المطبقة في حالة الغياب الكلي أو التأخير في التصريحات السنوية أو الشهرية، العقوبات الناجمة عن الدفع المتأخر للضرائب، عقوبات الوعاء المحررة بمناسبة مناورات غش تحكمها إجراءات خاصة بهذه المادة، عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي انقضت بشأنها آجال الطعن المسبق، عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المرتبطة بحقوق محل قبولٍ صريحٍ من قبل المكلف - دون أي تحفظٍ شكليٍّ أو موضوعيٍّ - عقب رده على تبليغٍ بمقتراحٍ لإعادة التقييم، عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المتصلة بضرائب محل احتجاجٍ أمام لجان الطعن أو على مستوى المحكمة الإدارية، ومع ذلك تقبّع هذه العقوبات - المستبعدة من نطاق تدبير التخفيض المشروط - قابلةً لأن تكون موضوع التماسٍ للعفو، باستثناء تلك المتعلقة بمناورات الغش<sup>(1)</sup>.

### 3- حدود المبلغ المالي موضوع الالتماس: يتحدد اختصاص اللجان بحسب المعيار المالي

الذي اعتمده المشرع على أساس مبالغ الطلبات - سواء تعلق الأمر بالتماس العفو للعوز، أو التخفيض المشروط - على النحو التالي<sup>(2)</sup>:

أ- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب: وتختص هذه اللجنة بنظر طلبات المكلفين المعروضة عليها من طرف المدير الولائي للضرائب لأخذ رأيها، والتي تقل مبالغها عن 500.000 دينار جزائري أو تساويها.

ب- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب: وتختص بنظر طلبات المكلفين عندما تفوق الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 500.000 دينار جزائري، وكذا اختصاصها بنظر

(1) L'instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, relative a la remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF, DGI, pp: 4.5. A. RAOUYA, LA Remise conditionnelle: Un instrument d'atténuation des litiges contentieux, La lettre de la DGI n° 73, 2014, pp: 2 et 3.

(2) المادة 3/1/93 والمادة 93 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

الطلبات بمناسبة الطعون المقدمة بشأن قرارات لجان العفو الولائية وإن قلّت مبالغها عن 500.000 دج.

ج- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات: ولا مجال لإعمال المعيار المالي لتحديد اختصاصها، طالما أنها تستأثر بنظر كل التماسات العفو للمكلفين التابعين لها بغض النظر عن مبالغ طلباتهم.

4- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة: يتوزع اختصاص لجان الطعن للعفو على أساس هذا المعيار كما يلي<sup>(1)</sup>:

أ- لجنة الطعن بالمديرية الولائية: تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب في إطار السقف المالي للطلبات.

ب- لجنة الطعن الجهوية: تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب في إطار السقف المالي للطلبات.

ج- لجنة الطعن الولائي لمديرية كبريات المؤسسات: تختص بطلبات المكلفين المسيرة ملفاتهم من طرف مديرية كبريات المؤسسات دون اعتبارٍ للسقف المالي.

ثانياً: تشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو): تتواجد لجان الطعن الولائي - كما سبق القول - على ثلاث مستويات من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، وهي المديرية الولائية للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب، ومديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة.

1- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب: تتشكل لجنة التماس العفو أو الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مما يلي<sup>(2)</sup>:

- المدير الولائي للضرائب، رئيساً.
- المدير الفرعي للمنازعات، عضواً مقررًا.
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضواً.
- المدير الفرعي للتحصيل، عضواً.
- المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، عضواً.

(1) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 84.

(2) Article 4: de la décision n° 381 du 18 avril 2013, Portant création, Composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux.

- رئيس مفتشية و قابض ضرائب مختلفة معينين من طرف المدير الولائي للضرائب كعضوين لمدة سنة.

- رئيس مركز الضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه، عضواً.

- رئيس المركز الجوي للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه، عضواً.

ويقوم بمهام كتابة اللجنة، رئيس مكتب مكلف من طرف لجنة الطعن.

**2- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب:** تتشكل هذه

الجان مما يلي<sup>(1)</sup>:

- المدير الجهوي للضرائب، رئيساً.

- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، مقررًا.

- المدير الفرعي للعمليات الجبائية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب، عضواً.

- مديرين ولائيين للضرائب، يعينهما المدير الجهوي للضرائب لمدة سنة، كعضوين.

ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب مكلف تابع للمنازعات.

**3- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات:** تتألف هذه اللجنة

مما يلي<sup>(2)</sup>:

- مدير مديرية كبريات المؤسسات، رئيساً.

- المدير الفرعي للمنازعات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.

- المدير الفرعي للتسيير على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.

- المدير الفرعي للجباية البترولية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.

- المدير الفرعي للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.

- قابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.

- المدير الفرعي للجان الطعن بمديرية المنازعات لكبريات المؤسسات، عضواً.

(1) Article 5: de la décision n° 381 du 18 avril 2013, Op.cit.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p: 84. Décision du Directeur Général des impôts N°: 083 du 29 Mars 2008 portant création, composition et fonctionnement de la commission compétente à l'égard des contribuables dont le dossier fiscal est géré par la D.G.E , et modifiée par: décision N° : 187 du 28 Juin 2009, DGI, MF.

- المدير الفرعي للتقويمات الجبائية بمديرية العمليات الجبائية و التحصيل على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، عضواً.  
وتسند كتابة اللجنة لرئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

ولما كانت الطعون في الأساس متعلقةً بضرائبٍ وزياداتٍ وغراماتٍ جبائيةٍ مؤسسيةٍ قانوناً، وبالتالي لا سند للمكلفين للطعن في مشروعيتها، وطلب إلغائها بالتبعية، أتاح القانون تبعاً لذلك للعاجزين منهم عن الوفاء بها، والواقعين تحت طائلة الزيادات والغرامات الجبائية - جراء عدم امتثالهم لأحكام القوانين الضريبية - من التماس العفو بشأنها، وهو ما يبرر طبيعة تشكيل هذه اللجان في مستوياتها الثلاثة، بحيث يقتصر التمثيل فيها على الإدارة الجبائية دون غيرها، لما لها من سلطة تقديرية مطلقة عند النظر والبت في مثل هذه الطعون، تحصنها من كل رقابة للقاضي عليها.

### الفرع الثاني

#### الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي وطبيعة آرائها

تتمثل هذه الإجراءات، في كيفية الطعن أمام اللجان الولائية، وكذا إجراءات سير أعمالها، إلى غاية صدور آرائها (أولاً)، وهو ما يدفعنا بالضرورة للتساؤل عن طبيعة هذه الآراء وتكييفها القانوني (ثانياً).

أولاً: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

**1- تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي:** تخضع طلبات التماس العفو بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لجملة من الشروط الشكلية والموضوعية، إلا أنه ينبغي التمييز بين حالتين، حالة التماس العفو للعوز، وحالة طلب التخفيض المشروط.

أ- حالة التماس العفو للعوز: وتتمثل شروطها فيما يلي:

- الشروط الشكلية: تقضي أحكام قانون الإجراءات الجبائية بوجوب إرسال المكلفين لطلباتهم<sup>(1)</sup> - المحررة على ورقٍ عادي - إلى المدير الولائي للضرائب التابع لاختصاصه مكان فرض

(1) وصفت الفقرة الثالثة من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر الطلبات بالشكاوى حين نصت على ما يلي: « يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية...»، في حين استخدم النص المقابل باللغة الفرنسية عبارة الطلبات، حيث نصص

الضريبة موضوع التماس العفو، مع إرفاق الطلب بكل الوسائل التبريرية المتاحة ( ملخص الجدول، نسخة من الإنذار بالدفع ...) وفي حالة تعذر تقديم ذلك، يجب ذكر رقم المادة التي قُيدت تحتها الضريبة، الزيادة أو الغرامة - المعنية بهذا الطلب - ضمن الجدول الضريبي، وبالمحصلة يجب أن يكون الطلب مستوفياً لذات الشروط الواجب توافرها في الشكوى النزاعية، باستثناء ما هو مقررٌ بشأن آجال تقديم هذه الأخيرة، حيث لا تخضع طلبات العفو أمام اللجان الولائية لشرط المدة، باعتبارها طلبات غير نزاعية، قائمة على تفضل الإدارة<sup>(1)</sup>.

هذا ويتعين على المكلفين تقديم طلباتهم بخصوص العفو إلى المدير الولائي للضرائب، سواء تعلق الأمر بضرائب أو زياداتٍ أو غراماتٍ مفروضةٍ على مستواه، أو صادرةٍ عن مركز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب التابعة له، وبصرف النظر عن مبالغ هذه الطلبات، حتى وإن كانت موجبةً لاختصاص اللجنة الجهوية - باعتبار مبلغ الالتماس، معيار لتحديد الاختصاص في هاذين المستويين - وتبقى إحالة الطلب على اللجنة المختصة إجراءً داخلي تتولى الإدارة الجبائية الاضطلاع به<sup>(2)</sup>.

بينما توجه طلبات العفو - مهما كانت مبالغها - للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات إلى هذه الجهة حصراً، والمخول لمديرها قانوناً سلطة البت في هذه الطلبات بعد الأخذ برأي لجنة العفو المركزية<sup>(3)</sup>.

**- الشروط الموضوعية:** ينبغي على المكلف بالضريبة الملتمس للعفو أن يُعلّل طلبه بتقديم الحجج والبراهين الدالة على صدق دعواه، ويختلف التسبب بالنسبة لطلبات الإعفاء أو التخفيف من الحقوق الأصلية المتمثلة في الضرائب المفروضة قانوناً، عنه بالنسبة لالتماسات الإعفاء أو التخفيف من الزيادات أو الغرامات الجبائية الناتجة عن عدم مراعاة النصوص القانونية<sup>(4)</sup>.

على أنه: «... Les demandes doivent être adressées au Directeur des Impôts de la Wilaya ...» وبعترادنا فإن التعبير الوارد بالنص الفرنسي هو الأصوب.

(1) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2005, op.cit, p: 63.

(2) تنص الفقرة الثالثة من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة...».

(3) تنص الفقرة الأولى والثانية من المادة 1/173 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولاتية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية. تخول سلطة البت في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مدير كبريات المؤسسات بعد الأخذ برأي اللجنة المنشأة لهذا الغرض.».

(4) الفقرة الأولى من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

أما عن الفرض الأول، فقد أجاز القانون للمكلف التماس الاعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه قانوناً، عند عجزه عن الوفاء بها، نتيجة عوزه وضيق حاله، وله أن يُثبت ذلك بكافة الوسائل القانونية المتاحة<sup>(1)</sup>، في حين يتوجب عليه في الفرض الثاني عرض الأسباب والظروف التي أدت إلى عدم مراعاته للنصوص، مع تدعيم التماسه بالحجج اللازمة، وكذا اثبات ما يفيد سداده للحقوق الأصلية في مادة الرسوم على رقم الأعمال، حيث يعتبر الوفاء بها شرطاً لطلب إلغاء أو تخفيض الزيادات والغرامات الجبائية المرتبطة بها<sup>(2)</sup>، ودليلاً على حسن نيته فيما عداها من الحقوق الأصلية للضرائب والرسوم الأخرى<sup>(3)</sup>.

**ب- حالة التخفيض المشروط:** يستفاد من نص المادة 93 مكرر 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية، أن المشرع يستوجب في هذا النوع من التخفيض، تقديم المكلف للالتماس كتابةً، وما يلتناط بذلك - ضمناً - من مقتضياتٍ تبعيةٍ لا تخرج في عمومها عما سبق وأن سقناه من شرائط شكلية بشأن طلب العفو للعوز، بحيث يتعين تقديم التماسٍ مكتوبٍ على ورقٍ عاديٍّ موقعٍ من قبل المكلف، مع وجوب ارفاقه بما يلزم من الوثائق المحددة لغرامات الوعاء محل الطلب، وكذا مرجعية فرضها ( جدول الاخضاع، الاشعار بتصحيح الوضعية الجبائية)، بالإضافة إلى الاثباتات المتعلقة بحالة المكلف بخصوص المنازعات والتحصيل ( الشكوى، ملخص الجدول الضريبي).

كما يُشترط أيضاً، أن تتجه إرادة المكلف صراحةً وحصراً إلى التماس تطبيق المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بالإشارة إلى ذلك في الطلب، مع بيان الغرامات التي يلتمس تخفيضها. هذا ويتعين تقديم طلب التخفيض المشروط وجوباً من قبل المكلف شخصياً، لأن الوكالة المقررة بمقتضى المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية قاصرة على طرق الطعن النزاعية دون سواها، وهو ما يفيد عدم قبول الطلب المقدم من غير المكلف المعني<sup>(4)</sup>.

(1) الفقرة الأولى من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) وهو ما نصت عليه المادة 2/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الأولى بالقول: «...لا يمكن التماس تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال من طرف المدين بالرسم إلا بعد تسديده للحقوق الأصلية.»

(3) تنص الفقرة الأخيرة من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيفات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعاً لعناصر يجب البحث عنها (...) وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.»

(4) L'instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, op.cit, p: 7.

بالإضافة إلى ذلك يقتضي هذا الطلب - وبخلاف ما هو مقرر في حالة التماس العفو لضيق الحال - احترام المكلف لشرط الأجل المحدد من قبل الإدارة الجبائية، بحيث يتعين عليه تقديمه قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذا الطلب، وهي عين الآجال المقررة بالنسبة للتظلم الأولي أمام الإدارة الجبائية في مادة الوعاء الضريبي، أو تقديمه خلال نزاع مسبق طور المعالجة، باعتبار طلب التخفيض المشروط يستهدف انتهاءً تفادي أو إنهاء اجراءات نزاعية متعلقة بتظلم مسبق<sup>(1)</sup>.

توجه طلبات التخفيض المشروط - حسب الحالة - إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب.

## 2- اجتماع لجان الطعن الولائي وصدور آرائها: تجتمع لجان الطعن الولائي مرة واحدة على

الأقل في الشهر بدعوة من رؤسائها، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور ثلثي أعضائها، الذين يتعين اخطارهم قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع<sup>(2)</sup>، ويمكن عرض الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات على رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني لإبداء رأيه فيها<sup>(3)</sup>. وتتخذ هذه اللجان قراراتها - واجبة التسبيب - بناءً على أغلبية أصوات أعضائها الحضور، على أن يكون صوت رئيسها مرجحاً في حالة تساوي الأصوات<sup>(4)</sup>، وتفرغ مداولات اللجان وما انبثق عنها من قرارات في محضر يوقعه الحضور.

ليجسد بعدها - المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة - رأي اللجنة في قرار مطابق يُبلغ إلى المكلف - في حالة التماس العفو للعوز - بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعارٍ بالاستلام في أجل 15 يوماً من تاريخ اختتام المداولات<sup>(5)</sup>، وفقاً للشروط المحددة في الفقرة الأخيرة من المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما نصت على ذلك المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة.

(1) L'instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, op.cit, p: 7. A. RAOUYA, Op.cit, p: 4.

(2) Article 6: de la décision N°: 381 du 18 avril 2013, Op.cit.

(3) تنص الفقرة الرابعة من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات.»

(4) Article 8: de la décision N°: 381 du 18 avril 2013, Op.cit.

(5) Article 11: de la décision N°: 381 du 18 avril 2013, Op.cit.

أما في حالة التخفيض المشروط، فيبلغ الاقتراح بذلك إلى المكلف عن طريق رسالةٍ موصى عليها مع إشعارٍ بالاستلام في أجل أقصاه 30 يوماً، ويمنح 30 يوماً أخرى من أجل إبداء قبوله أو رفضه، على أن يبلغ بقرار التخفيض المشروط - في حالة قبوله - بنفس الكيفية، ومتى أصبح هذا التخفيض نهائياً بعد استفاء المكلف لالتزاماته، سقط حقه في مباشرة أي تدبير نزاعي أو إعادة سيرٍ بغية مراجعة الغرامات والعقوبات - موضوع التخفيض - وكذا الحقوق المرتبطة بها، وهو ما نصت عليه المادة 1/93 و2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي: تعتبر آراء لجان الطعن الولائية قرارات إدارية ملزمة للإدارة الجبائية والمكلف معاً، غير أن المشرع قد حصنها من كل طعنٍ اداريٍّ أو قضائيٍّ عليها، عدا ما قرره بشأن إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن لجان العفو الولائية أمام نظيرتها الجهوية<sup>(1)</sup>.

(1) الفقرة الأخيرة من المادة 3/1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

خلاصة القول، إذا استثنينا اللجان الولائية التي يقوم تدخلها على فكرة التفضل، طالما أنها تجيل بصرها في طلبات تنصب بالأساس على التخفيف أو الاعفاء من ضرائب مؤسسة قانوناً، حالت ظروف عوز المكلف وضيق حاله دون سدادها، وهو ما يفسر إلى حد بعيد إطلاق المشرع ليد الإدارة في التقدير بشأنها، وتحصين القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية بخصوصها من كل طعن، بما في ذلك التظلم أمام القضاء، وإن كنا نرجح انتهاءً، ضرورة إخضاعها لرقابة ملاءمة، خاصةً بالنسبة للعفو المشروط الذي يُكَيَّف على أنه اتفاق بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

فإن الأمر يختلف بالنسبة للجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا لجان التوفيق، أما بالنسبة للأولى، حتى وإن كان الطعن أمامها جوازياً، لا شك في كونها هيئةً حقيقيةً لفض المنازعات الضريبية بين الإدارة الجبائية والمكلف، من منطلق عدم تبعيتها للإدارة الضريبية، ورحابة نطاق اختصاصها، غير أن المشرع - كما لاحظنا - قد قوض باستمرار عنصر الاستقلالية فيها عبر التعديلات المتلاحقة للنصوص المنظمة لها، بل وأعطى للإدارة حق رفض قراراتها في حال مخالفتها للقانون بتقديرٍ منها، وهو ما ينال حتماً من اقتناع المكلف بالطعن أمامها. وأما بالنسبة للجان التوفيق فلا يعدو المثل أمامها أن يكون تظلماً وجوبياً - أمام الإدارة الجبائية بسعيٍ من هذه الأخيرة - في مادة التسجيل، وأن عملها ينصب أساساً حول إقناع المكلف بتقدير الإدارة وحثه على الرضاء به والامتثال له.

## خاتمة

تعتبر المنازعات الضريبية على وجه العموم، من أكثر المنازعات الإدارية حدوثاً وضطراباً، لارتباطها بعمليات دورية متكررة، وبعلاقة مباشرة ومستمرة بين الدولة - القائمة على الشأن العام - والمكلف باعتباره ممولاً للخزينة العامة، وتستحوذ منازعات الوعائي الضريبي - مقارنةً بمنازعات التحصيل - على حصة الأسد من المنازعات الضريبية، لتعلقها بتحديد أساس الضريبة وكيفية حسابها أو عدم الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، كما تحتل تلك المعروضة منها على الجهات الإدارية - للنظر فيها - مكان الصدارة إذا ما قورنت بمنازعات التحصيل أمام نفس الجهات، أو قيست بمجموع المنازعات الضريبية (وعاءً وتحصيلاً) أمام القضاء الإداري<sup>(1)</sup>، لذلك أولاهها المشرع الجبائي عناية خاصة، حيث أحاطها بتدابير مكثفة على مستوى عتبي نظر النزاع، ابتداءً من الطعن الوجودي أمام الجهة الضريبية مصدرة القرار، ثم التظلم - في حالة رفض هذا الأخير - على مستوى لجان الطعن، متى رأى المكلف مصلحةً في ذلك، لورود هذا النوع من التظلم على سبيل الجواز، كما سبق وأن بينا ذلك.

وقد خلصنا - بعد الدراسة والتحليل - إلى قيد مجموعة من الملاحظات، ينصرف النوع الأول منها إلى المرحلة الوجودية، أو التظلم المسبق أمام الجهة الضريبية مصدرة القرار، الذي نظمته المشرع في نطاق قانون الإجراءات الجبائية بموجب قواعد إجرائية غايةً في التعقيد، يأتي على رأسها تنوع آجال تقديم الشكوى وتعددتها إلى مواعيد عامة ومواعيد خاصة، تتوقف على أحداثٍ معينة، يبدأ منها حساب هذه الآجال، وهو تعقيد يؤدي لا محالة إلى عدم إلمام جانبٍ كبيرٍ من المكلفين بها، مما يجعل حقوقهم عرضة للسقوط، لمجرد فوات شرط الأجل باعتباره مسألةً من مسائل النظام العام.

كما كرس المشرع الجبائي - بهذه المناسبة - ازدواجيةً في الطرح تصب في مصلحة الإدارة الجبائية دون المكلف بالضريبة، ذلك أن الحقوق في نطاق المالية العامة تخضع لقاعدة التقادم الرباعي، فهي وإن كانت سارية بهذا التحديد في حق الإدارة، التي يمنحها القانون مدة أربع سنوات لمطالبة المكلف بالضرائب الواقعة على عاتقه ابتداءً من تاريخ استحقاقها، نجد أنها لا تتعدى في حق المكلف بالضريبة مدة السنتين كأقصى تقدير، بل وتنتقل □ أحياناً لتصل إلى ستة أشهر بالنسبة للضريبة الجرافية الوحيدة وأربعة أشهر بالنسبة للاحتجاجات المنصبة على القرارات الصادرة بشأن طلب استرداد قروض الرسم على

(1) Statistiques relatives au traitement du contentieux par nature d'impôts (2010-2014), DGI, MF.

القيمة المضافة، وهو ما يفيد انتهاءً وجود أجلين للتقادم في المادة نفسها، أحدهما موسع لمصلحة الإدارة الجبائية، وآخر ضيق مخصص للمكلف.

هذا ومن مثالب عملية التحقيق - في هذه المرحلة - أن يُعهد فح التظلم إلى جهة الوعاء نفسها، التي قامت بتأسيس الضريبة أو حسابها أو حرمان المكلف من أحد الحقوق المنصوص عليها قانوناً، وهو ما سينال حتماً من جدية وعدالة التحقيق، لأن المفتش القائم بذلك سيعمد في غالب الأحيان إلى تبرير موقفه بشأن سلامة فرضه للضريبة، أكثر من بحثه عن مدى قانونيتها، الأمر الذي سينعكس قطعاً على نتيجة التحقيق وعلى قرار البت في التظلم بالتبعية.

يضاف إلى ذلك كله تعدد وطول آجال الفصل في الشكايات، حيث تتراوح بين شهرين كأدنى حد، عندما يتعلق الأمر بالفصل في تظلمات الضريبة الجزافية الوحيدة، وثمانية أشهر كأقصى حد في الأحوال يقتضي فيها القانون الحصول على الرأي المطابق للإدارة المركزية، وهي آجال طويلة نسبياً إذا أخذنا بعين الاعتبار تكريس فكرة الإدارة الجوارية، والإدارة الالكترونية، وغيرها من أساليب التسيير الحديثة.

أما الملاحظات المتعلقة بمرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية، فقد أحسن المشرع صنعاً بإلغائه للجنة الدائرة من ضمن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، نظراً لخلطها عند نظر الطعون، بين المجالين النزاعي والوَلائي وميلها المستمر لتغليب الجانب الاجتماعي وتجاهل قواعد القانون الجبائي في معالجتها للكثير من الطعون النزاعية، كما يحسب له أيضاً، توسعة صلاحيات هذه اللجان لتشمل - بالإضافة إلى منازعات الوعاء المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - المنازعات الخاصة بوعاء الرسوم على رقم الأعمال بدل الرسم على القيمة المضافة، ناهيك عن حسمه للجدل الدائر حول إمكانية طعن الإدارة في القرارات الصادرة عن هذه اللجان أمام القضاء، عندما قرر بمقتضى قانون المالية لسنة 2016 وجوب اصدار الجهة الجبائية المعنية لقرارٍ برفض رأي لجنة الطعن، في حالة مخالفته الصريحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وهو ما يعني انتهاءً أن الإدارة لا توقف أو تعلق تنفيذ رأي اللجنة كما كان معمولاً به من قبل، وإنما تقرر رفضه على نحوٍ بات، ومن ثمة فهي ليست في حاجةٍ إلى منازعته أمام القضاء.

ومما يؤخذ على المشرع الجبائي في شأن تركيبة هذه اللجان، جنوحه المستمر لتحسين نوعية تشكيلها، من أجل تجويد القرارات الصادرة عنها، على حساب تكريس استقلاليتها وتنويع التمثيل فيها.

ولعل أكثر المنازعات خروجاً عن النسق العام لمنازعات الوعاء، تلك المتعلقة بحقوق التسجيل، التي أفرد لها المشرع نظاماً خاصاً، حيث يتم نظرها من قبل لجنة خاصة هي لجنة التوفيق أو المصالحة، بإثارة من الإدارة لا تظلماً من قبل المكلف، ويكيف هذا الاجراء على أنه تظلم مسبق يجوز للمكلف في أعقابه رفع النزاع إلى القضاء مباشرة، يبدأ أن التصور الأقرب إلى المنطق - في تقديرنا - أن تقوم الإدارة بإخضاع المكلف المخالف وفقاً للمعطيات التي تحوزها، وفي حالة عدم قبوله بقرارها يجوز له - إذا رأى مصلحة في ذلك - أن يتظلم بنفسه أمام لجنة التوفيق، وأن يخضع هذا التظلم لذات القواعد المطبقة على الشكاية في مجال الوعاء توحيداً للإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة لطلبات العفو لدى اللجان الولائية، فهي تخرج بطبيعتها من نطاق الطعن النزاعي لقيام تدخل هذه اللجان على فكرة التفضل، طالما أنها تنظر في طلبات تنصب أساساً على التخفيف أو الاعفاء من ضرائب مؤسسة قانوناً، حال عوز المكلف وضيق حاله دون سدادها، وهو ما يفسر إلى حد بعيد إطلاق المشرع ليد الإدارة في التقدير بشأنها، وتحصين القرارات الصادرة عن الإدارة الجبائية بخصوصها من كل طعن، بما في ذلك التظلم أمام القضاء، وإن كنا نرجح انتهاءً، ضرورة إخضاعها لرقابة ملاءمة، خاصة بالنسبة للعفو المشروط الذي يُكِّيف على أنه اتفاق بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

## قائمة المصادر والمراجع

### باللغة العربية

#### قائمة المصادر

#### أولاً: الدستور الجزائري

الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 26 رجب 1417هـ، الموافق ل 7 ديسمبر 1996م، ج.ر.ج.ج عدد 76 بتاريخ 8 ديسمبر 1996م، المعدل بمقتضى القانون رقم 03/02 المؤرخ في 10 أبريل 2002م، ج.ر.ج.ج عدد 25 بتاريخ 14 أبريل 2002م، وبمقتضى القانون رقم 19/08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008م، ج.ر.ج.ج عدد 63 بتاريخ 16 نوفمبر 2008م، وبمقتضى القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016م، ج.ر.ج.ج عدد 14 بتاريخ 7 مارس 2016م.

#### ثانياً: النصوص التشريعية والتنظيمية

- 1- القانون 23/90 المؤرخ في 27 محرم 1411هـ، الموافق ل 18 أوت 1990م، المعدل والمتمم للأمر 154/66 المؤرخ في 8 جوان 1966م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر.ج.ج عدد 36 بتاريخ 22 أوت 1990م.
- 2- القانون 36/90، المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411هـ، الموافق ل 31 ديسمبر 1990م، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ج عدد 57 بتاريخ 31 ديسمبر 1990م.
- 3- القانون رقم 25/91 المؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1412هـ، الموافق ل 18 ديسمبر 1991م، المتضمن لقانون المالية 1992، ج.ر.ج.ج العدد 65، بتاريخ 18 ديسمبر 1991م.
- 4- القانون 02/97 المؤرخ في 2 رمضان 1418هـ، الموافق ل 31 ديسمبر 1997م، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر.ج.ج، العدد 89 بتاريخ 31 ديسمبر 1997م.
- 5- القانون 21/01 المؤرخ في 7 شوال 1422هـ، الموافق ل 22 ديسمبر 2001م، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج.ج عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001م.
- 6- القانون 11/02 المؤرخ في 20 شوال عام 1423هـ، الموافق ل 24 ديسمبر 2002م، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر.ج.ج عدد 86 بتاريخ 25 ديسمبر 2002م.
- 7- القانون رقم 24/06، المؤرخ في 6 ذي الحجة 1427هـ، الموافق ل 26 ديسمبر 2006م، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر.ج.ج عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006م.

- 8- القانون 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429هـ، الموافق ل 25 فبراير 2008م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر.ج.ج عدد 21 بتاريخ 23 أبريل 2008م.
- 9- القانون 21/08 المؤرخ في 2 محرم 1430هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2008م، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر.ج.ج عدد 74 بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
- 10- القانون رقم 16/11 المؤرخ في 3 صفر 1433هـ، الموافق ل 28 ديسمبر 2011م، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج عدد 72 بتاريخ 29 ديسمبر 2011م.
- 11- القانون رقم 18/15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2015م، المتضمن قانون المالية 2016، ج.ر.ج.ج عدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015م.
- 12- القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438هـ، الموافق ل 28 ديسمبر 2016م، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016م.
- 13- الأمر 654/68 المؤرخ في 11 شوال 1388هـ الموافق ل 30 ديسمبر 1968م، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج.ر.ج.ج عدد 106، بتاريخ 31 ديسمبر 1968م.
- 14- الأمر 77/69 المؤرخ في 7 رجب 1389هـ، الموافق ل 18 سبتمبر 1969م، المتضمن تعديل وتتميم الأمر رقم 154/66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ، الموافق ل 8 جوان 1966م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية، ج.ر.ج.ج عدد 82 بتاريخ 26 سبتمبر 1969م.
- 15- الأمر 101/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 9 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج عدد 102 بتاريخ 22 ديسمبر 1976م.
- 16- الأمر 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 09 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977م.
- 17- الأمر 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 6 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج عدد 70 بتاريخ 2 أكتوبر 1977م.
- 18- الأمر 105/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 09 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977م.
- 19- الأمر 23/96 المؤرخ في 23 صفر 1417هـ، الموافق ل 9 جويلية 1996م، المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي، ج.ر.ج.ج عدد 43 بتاريخ 10 جويلية 1996م.
- 20- الأمر 31/96 المؤرخ في 19 شعبان 1417هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 1996م، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج.ر.ج.ج عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 1996م.
- 21- المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1413هـ، الموافق ل 11 أكتوبر 1992م، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ج.ر.ج.ج عدد 73 بتاريخ 11 أكتوبر 1992م.

- 22-** المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 15 رجب 1414هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 1993م، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر.ج.ج عدد 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993م.
- 23-** المرسوم التنفيذي 60/91 المؤرخ في 8 شعبان 1411هـ الموافق ل 23 فبراير 1991م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتم، ج.ر.ج.ج عدد 9 بتاريخ 27 فبراير 1991م.
- 24-** المرسوم التنفيذي 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423هـ الموافق ل 28 سبتمبر 2002م، المعدل والمتم للمرسوم التنفيذي 60/91 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر.ج.ج عدد 64 بتاريخ 29 سبتمبر 2002م.
- 25-** المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان 1427هـ، الموافق ل 18 سبتمبر 2006م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر.ج.ج عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006م.
- 26-** المرسوم التنفيذي 364/07 المؤرخ في 18 ذي القعدة 1428هـ، الموافق ل 28 نوفمبر 2007م، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر.ج.ج عدد 75 بتاريخ 2 ديسمبر 2007م.
- 27-** القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 25 صفر 1430هـ، الموافق ل 21 فبراير 2009م، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ج.ر.ج.ج عدد 20، بتاريخ 29 مارس 2009م.
- 28-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 2، بتاريخ 06 يناير 1970م.
- 29-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها. ج.ر.ج.ج، عدد 2، بتاريخ 06 يناير 1970م.
- 30-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م المتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 2، بتاريخ 06 يناير 1970م.
- 31-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتتمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 31 بتاريخ 03 أبريل 1970م.
- 32-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتتمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 31 بتاريخ 03 أبريل 1970م.
- 33-** القرار الصادر عن وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتتمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر.ج.ج، عدد 31 بتاريخ 03 أبريل 1970م.

34- المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017م، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، والمتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن.

### ثالثاً: القَراراتُ القَضائيةُ

- 1- قرار المحكمة العليا رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989.
- 2- قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007م، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 9، 2009.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع العامة

- 1- سامي جمال الدين، دعاوى التسوية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986.
- 2- فاروق أحمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1988.
- 3- فاروق الحكيم، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1987.
- 4- مُجَدِّ كامل ليلة، نظرية التنفيذ المباشرة، دار الاتحاد العربي، القاهرة، 1985.
- 5- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مصر، 2004.
- 6- يونس أحمد البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.

#### ثانياً: المراجع الخاصة

- 1- أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، طبعة 2014.
- 2- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008.
- 3- حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، 1994.
- 4- رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- 5- عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2007/2006.
- 6- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2008.

- 7- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008.
- 8- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 9- مُجَّد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، د.س.ط.
- 10- محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.

### ثالثاً: الرسائل الجامعية

- 1- إلهام خرشي، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، رسالة ماجستير في القانون العام، جامعة فرحات عباس، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، سطيف، 2004.
- 2- سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.
- 3- شهبوب رحماني فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008.
- 4- مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، سنة 2011.
- 5- مقرني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2005.

### رابعاً: المقالات العلمية

- 1- عبد العزيز أمقران، "عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.
- 2- نورة موسى، الطعن الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مقال منشور بمجلة فكر ومجتمع، العدد الثامن، 2011.

### خامساً: المحاضرات

- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2015/2014.

## باللغة الفرنسية

### **I- Textes réglementaires**

- 1- Décision du Directeur Général des impôts N°: 083 du 29 Mars 2008 portant création, composition et fonctionnement de la commission compétente à l'égard des contribuables dont le dossier fiscal est géré par la D.G.E , et modifiée par: décision N° : 187 du 28 Juin 2009, DGI, MF.
- 2- Décision n° 381 du 18 avril 2013, Portant création, Composition et fonctionnement des commissions de recours gracieux.
- 3- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005.
- 4- Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005, MF, DGI, DC, 2005.
- 5- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses: contentieux de l'assiette de l'impôt – procédures de recours gracieux, MF, DGI, DC, 2010.
- 6- Instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, relative a la remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF, DGI.
- 7- Instruction sur les mesures relatives au contentieux fiscal, N°01 MF/DGI/DCTX, en date du 15 février 2015.

### **II- Ouvrages**

- 1- Louis Troabas et Jeans Marie Cotteret, Droit fiscal général, 4<sup>eme</sup> édition, Dalloz, France, 1980.
- 2- Jean Lamarque, Répertoire du contentieux administratif - contentieux fiscal, France, Paris, Dalloz, 1995.

### **III-Articles**

- A. RAOUYA, LA Remise conditionnelle: Un instrument d'atténuation des litiges contentieux, Lettre de la DGI n° 73, 2014.

## فهرس

رقم الصفحة	العنوان
1	مقدمة
6	الفصل الأول: التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية
8	المبحث الأول: طبيعة التظلم الضريبي المسبق
8	المطلب الأول: طبيعة التظلم الضريبي من حيث الجهة المؤهلة لاستقباله
8	الفرع الأول: أنواع التظلم الإداري من حيث جهة استقباله
8	أولاً: التظلم الولائي
9	ثانياً: التظلم الرئاسي
9	ثالثاً: التظلم أمام اللجان الإدارية
9	الفرع الثاني: التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية والجهات المختصة منها باستقبال التظلم المسبق
9	أولاً: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية
10	1- المصالح المركزية للإدارة الجبائية
10	2- المصالح الخارجية للإدارة الجبائية
10	أ- مديرية كبريات المؤسسات
11	ب- المديريات الجهوية للضرائب
11	ج- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات
12	د- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
12	هـ- المديريات الولائية للضرائب
12	و- مراكز الضرائب
13	ز- المراكز الجوية للضرائب
13	ثانياً: تحديد الجهات الضريبية المستقبلية للتظلمات
14	الفرع الثالث: تحديد طبيعة التظلمات الضريبية من حيث الجهة المستقبلية لها
15	المطلب الثاني: طبيعة التظلم الضريبي المسبق من حيث اللزوم
16	الفرع الأول: ماهية التظلم الإداري من حيث اللزوم

16	أولاً: أنواع التظلم الإداري من حيث اللزوم
16	1- التظلم الاختياري
16	2- التظلم الوجوبي
17	ثانياً: موقع التظلم المسبق من حيث اللزوم في القانون الجزائري
18	الفرع الثاني: تحديد طبيعة التظلم الضريبي من حيث اللزوم
19	أولاً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
20	ثانياً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب غير المباشرة
21	ثالثاً: مدى وجوب التظلم في مادة التسجيل
22	رابعاً: مدى وجوب التظلم في مادة الرسم على رقم الأعمال
23	خامساً: مدى وجوب التظلم في مادة الطابع
24	<b>المبحث الثاني: إجراءات التظلم المسبق</b>
24	<b>المطلب الأول: شروط تقديم الشكوى</b>
24	الفرع الأول: آجال تقديم الشكوى
24	أولاً: القاعدة العامة
25	ثانياً: الاستثناءات الواردة على الأجل العام
25	1- عندما لا تتطلب الضريبة وضع جدول
26	2- الخطأ في ارسال الإنذارات، والضرائب المفروضة بغير وجه حق
26	3- الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة
27	4- الشكاوى المتعلقة بقرارات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة
27	ثالثاً: كيفية ضبط الآجال
28	الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية للشكاية
28	أولاً: الشروط الشكلية
28	1- يجب أن تكون الشكوى فردية
29	2- شرط الصفة
29	أ- النيابة الاتفاقية
29	ب- النيابة القضائية
30	ج- النيابة القانونية
30	3- وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة

31	4- شرط الكتابة
31	5- تحديد واثبات الضريبة محل الشكوى
31	6- تعيين موطن بالجزائر للمشتكي المقيم بالخارج
31	7- التوقيع على الشكاية بخط اليد
32	ثانياً: الشروط الموضوعية
32	1- عرض الطلبات
32	أ- الطلبات الأصلية
32	- طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط
32	- طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الضريبة
33	- طلب الاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام تشريعية أو تنظيمية
33	ب- طلب إرجاء الدفع
33	- الشروط الشكلية لطلب إرجاء الدفع
34	- الشروط الموضوعية لطلب إرجاء الدفع
35	2- عرض الوسائل
36	<b>المطلب الثاني: التحقيق والفصل في الشكوى</b>
37	الفرع الأول: التحقيق في الشكوى
37	أولاً: الدراسة الأولية للشكاية
37	1- دعوة المكلف لاستكمال ملف شكاواه
38	2- الرفض الفوري للشكوى
38	3- البت الفوري في موضوع الشكوى
38	4- إحالة الشكوى للتحقيق.
38	ثانياً: مباشرة عملية التحقيق
39	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى
39	أولاً: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى
40	1- تحديد اختصاص البت في الشكوى
40	أ- مدير كبريات المؤسسات
40	ب- المدير الولائي للضرائب
40	ج- رئيس مركز الضرائب

41	د- رئيس المركز الجواربي للضرائب
41	2- تفويض سلطة القرار
43	ثانياً: آجال الفصل في الشكوى
44	ثالثاً: قرار البت في الشكوى
44	1- موضوع القرار النزاعي
44	أ- القبول الكلي للشكوى
44	ب- القبول الجزئي للشكوى
44	ج- الرفض الكلي للشكوى
44	2- تسبب القرار النزاعي
44	3- تبليغ القرار النزاعي
46	خلاصة الفصل الأول
47	<b>الفصل الثاني: التظلم أمام اللجان الإدارية</b>
49	<b>المبحث الأول: لجان الطعن خارج الإدارة الجبائية (لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال)</b>
49	<b>المطلب الأول: اختصاص وتشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال</b>
51	الفرع الأول: اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
51	أولاً: موضوع الطعون وطبيعة الضرائب المحتج عليها
53	ثانياً: مبلغ الضريبة موضوع الاحتجاج والجهة المسيرة للملف الجبائي
55	الفرع الثاني: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
55	أولاً: تشكيلة اللجان الولائية للطعن
57	ثانياً: تشكيلة اللجان الجهوية للطعن
58	ثالثاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن
60	<b>المطلب الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وطبيعة آرائها</b>
60	الفرع الأول: إجراءات التظلم أمام لجان الطعن

60	أولاً: ما يتعلق بشكوى الطاعن
60	1- شروط الشكوى
60	أ- أجل تقديم الطعن
61	ب- شكل ومحتوى الطعن
62	ج- توجيه الطعون
62	2- ما يترتب عن تقديم الشكوى
62	أ- سلوك طريق القضاء يسقط الحق في الطعن أمام اللجان
62	ب- الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع وإجراءات المتابعة
63	ثانياً: سير عمل اللجان
63	1- اجتماع اللجان
63	2- استدعاء المكلف وأعضاء اللجنة
63	3- كتابة اللجان
64	4- آجال الفصل
64	5- دراسة الطعون، صدور آراء اللجان ووجوب تعليلها
64	6- إمضاء آراء اللجان وتبليغها
65	أ- إدارة الضرائب
65	ب- المكلف بالضريبة
65	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن
65	أولاً: مدى إلزامية آراء لجان الطعن
67	ثانياً: مدى جواز الطعن في آراء اللجان أمام القضاء
68	1- بالنسبة للمكلف
69	2- بالنسبة للإدارة
71	المبحث الثاني: لجان الطعن التابعة للإدارة الجبائية
71	المطلب الأول: لجان التوفيق أو المصالحة
71	الفرع الأول: اختصاصات وتشكيلة لجان التوفيق
71	أولاً: اختصاصات لجان التوفيق
71	1- الاختصاص النوعي
72	2- طبيعة التظلم

73	3- الاختصاص المكاني
73	ثانياً: تشكيلة لجان التوفيق
74	الفرع الثاني: الإجراءات أمام لجان التوفيق وطبيعة آرائها
74	أولاً: الإجراءات أمام لجان المصالحة
74	1- كيفية الطعن أمام لجان المصالحة
75	2- اجتماع لجان المصالحة
75	3- استدعاء المكلف بالضريبة
75	4- صدور آراء لجان المصالحة
76	ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل
77	<b>المطلب الثاني: لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)</b>
78	الفرع الأول: اختصاصات وتشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
78	أولاً: اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
78	1- موضوع الطلبات
78	2- طبيعة الضرائب محل الطلبات
78	أ- بالنسبة لالتماس العفو
79	ب- بالنسبة للتخفيض المشروط
80	3- حدود المبلغ المالي موضوع الالتماس
80	أ- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب
80	ب- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب
81	ج- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات
81	4- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة
81	أ- لجنة الطعن بالمديرية الولائية
81	ب- لجنة الطعن الجهوية
81	ج- لجنة الطعن الولائي لمديرية كبريات المؤسسات
81	ثانياً: تشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
81	1- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب
82	2- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب
82	3- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

83	الفرع الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي وطبيعة آرائها
83	أولاً: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي
83	1- تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي
83	أ- حالة التماس العفو للعوز
83	- الشروط الشكلية
84	- الشروط الموضوعية
85	ب- حالة التخفيض المشروط
86	2- اجتماع لجان الطعن الولائي وصدور آرائها
87	ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي
88	خلاصة الفصل الثاني
89	خاتمة
92	قائمة المصادر والمراجع
98	الفهرس