

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة، الدكتور طاهر مولاي



كلية الحقوق والعلوم السياسية

المنازعات الضريبية

" المرحلة الإدارية "

مجموعة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر

تخصص قانون الأعمال

د/ هيشور أحمد

السنة الجامعية: 2021/2020

العمومية⁽¹⁾، وثانيهما تطبيقي يقتضي التزام الإدارة الجبائية - بوصفها الجهاز التنفيذي القائم على شؤون 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 وتحصيلٍ 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 منازعةٍ متعلقةٍ بالوعاء، وأخرى متعلقة بالتحصيل - وبالارتكاز على معيار الجهة المختصة بنظر النزاع - إلى منازعة إدارية، وأخرى قضائية.

أما منازعات الوعاء فتُصيب المرحلة الأولى من أطوار الضريبة قبل دخولها حيز التحصيل، ابتداءً من جمع الاستدلالات، مروراً بربط الضريبة، إلى غاية استقرارها ديناً في ذمة المكلف بأدائها⁽²⁾، وهو تحديد يقتضي التأكد من الواقعة المنشئة للضريبة، واستتزال ما يتيح القانون من إعفاءات لمصلحة المكلف، ثم إخضاع صافي الأساس لسعر الضريبة المقرر قانوناً، عندها فقط تدخل الضريبة طور التحصيل⁽³⁾.

وعليه، فإن النزاع في مادة الوعاء ينصب أساساً على الخطأ في تحديد قاعدة الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حقٍّ أو امتيازٍ يقره القانون أو التنظيم، كما نصصت 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

⁽¹⁾ محمود إبراهيم القلموني، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 76 و 77.

⁽²⁾ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط 2، 2008، ص 18.

⁽³⁾ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مصر، 2004، ص 169.

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⁽¹⁾، بمناسبة قيام الإدارة الجبائية بذلك على يد أعوانها المؤهلين قانوناً، أو عن طريق 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 لبت فيها، وهي على نوعين، فإما أن تتم أمام المصلحة الضريبية مصدرة القرار، فنكون - والحالة هذه - بصدد الطعن الوجوبي، الذي لا مفر للمكلف منه، إذا اتجهت إرادته لمنازعة الإدارة، وإما أن تُباشر على مستوى لجان إدارية متخصصة، وهو ما يعرف بالطعن الجوازي، إذ يسوغ للمكلف تخطيه واللجوء إلى القضاء الإداري مباشرة.

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 - المنازعات الضريبية في مرحلتها الإدارية، فخرج بهذا التحديد من نطاق الدراسة، المرحلة القضائية لهذه المنازعات.

⁽¹⁾ 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 وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب 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.

والحاصل أن 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⁽¹⁾، وبذلك فإن المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية، تُعبّر عن الخصومة القائمة بين المكلف والإدارة حول وعاء الضريبة أو تحصيلها، وما يوفره المشرع من حلولٍ للفصل في هذا النزاع إدارياً. وما يميز هذه المنازعة مرورها بمرحلتين، أولهما وجوبية تتم أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء (الفصل الأول) أو منازعات التحصيل (الفصل الثاني) وفي ذلك تمكين للإدارة 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 نزعةٍ شخصية⁽²⁾، أما المرحلة الثانية فاختيارية، وتباشر أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى لجان التوفيق، بل وتمتد لتشمل أيضاً - بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية - التماس المكلف المعسر أمام لجان العفو، تخفيض الضرائب المفروضة عليه أو الغائها⁽³⁾ (الفصل الثالث).

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

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

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

الفصل الأول

الطعن المسبق في منازعات الوعاء الضريبي

لقد سبق القول أن المنازعة الضريبية في مادة الوعاء تنصب 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. ».

وبالتالي يمكننا تعريف الطعن المسبق بشأن منازعات الوعاء بمجموعة القواعد القانونية المنظمة لسير هذه المنازعات أمام الإدارة الجبائية، من حيث بيان لزوم التظلم وتحديد السلطة المختصة بقبوله (المبحث الأول)، وكذا تحديد ميعاد وإجراءات تقديمه ونظره والفصل فيه⁽¹⁾ (المبحث الثاني)..

⁽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 وِلائيّاً 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 وِلائي، تظلم رئاسي وتظلم أمام لجانٍ خاصةٍ أنشأها القانون لهذا الغرض، وسوف نتناول بشيءٍ من الاختصار تعريف هذه الأنواع الثلاثة تباعاً.

أولاً: التظلم الولاوي: 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 يُوضّح المتظلم أوجه المخالفة في قرار الإدارة، مشيراً إلى الأسباب التي يستند إليها⁽¹⁾.

⁽¹⁾ نورة موسى، الطعن الإداري المسبق في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مقال منشور بمجلة فكر ومجتمع، العدد الثامن، 2011، ص 163. 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.

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⁽¹⁾، 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⁽²⁾، هذا وقد يكون التظلم رئاسياً بدرجة واحدة، أو متعدد الدرجات، بأن يتم أمام الجهة الرئاسية للهيئة مصدرة القرار، ثم أمام السلطة التي تعلوها⁽³⁾.

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 طبقة 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 ستتصدى 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.

أ- المصالح المركزية للإدارة الجبائية: وتمثل في المديرية العامة للضرائب، التابعة لوزارة المالية⁽¹⁾، وهي هيئة مكلفة بدراسة، اقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب، الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية وتصفياتها 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 أيًا 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⁽²⁾.

ب- المصالح الخارجية للإدارة الجبائية: تنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006م⁽³⁾، على أن هذه الأخيرة تتكون مما يلي: مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الجهوية للضرائب، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

1- مديرية كبريات المؤسسات⁽⁴⁾: أشارت 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. 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. 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. 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. 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

والمراجعات وإعداد الاحصائيات المتعلقة بها، بالإضافة إلى مهامٍ أخرى⁽¹⁾، ولا علاقة لهذه المصالح بالقضايا النزاعية.

4- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق: وعددها أربعة مراكز، موجودة على مستوى كل من الجزائر، وهران، قسنطينة وورقلة⁽²⁾، وتتكفل على وجه الخصوص بتنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية المحلية، كما تضطلع بمهامٍ أخرى⁽³⁾، ولا صلة لها بمنازعة المكلف للإدارة الجبائية.

5- المديرات الولائية للضرائب⁽⁴⁾: تضمن المديرات الولائية للضرائب ممارسة السلطة 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⁽⁵⁾، وتضم هذه الهيئة خمس مديريات فرعية⁽⁶⁾، من بينها المديرية الفرعية للمنازعات⁽⁷⁾.

6- مراكز الضرائب: تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات - الخاضعة للنظام الحقيقي - غير التابعة لاختصاص مديرية كبريات 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

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

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

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

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

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

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

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

ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية⁽¹⁾، وتضم مراكز الضرائب، ثلاث مصالح رئيسية من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات⁽²⁾.

7- المراكز الجوارية للضرائب: وتكفل 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 الهياكل، 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⁽³⁾، وتضم ثلاث مصالح رئيسية، من بينها المصلحة الرئيسية للمنازعات⁽⁴⁾.

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 كلٍ من مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية 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

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

(2) 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.

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

(4) 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.

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. ».

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 الخاصية التي تسري أيضاً على التظلمات المقدمة إلى مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، في حدودٍ معينةٍ سقفها المشرع الجبائي بمبلغ أقل من 50.000.000 دج أو يساويه بالنسبة للأولى⁽¹⁾، وأقل من 20.000.000 دج أو يساويه بالنسبة للثانية⁽²⁾، 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⁽³⁾، 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

⁽¹⁾ تنص المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يارس 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: « يارس رئيس المركز الجوي 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: « ... بيت المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي. »..

نزاعية يتجاوز مبلغها 300.000.000 دج بالنسبة للأول⁽¹⁾، و150.000.000 دج بالنسبة
للثاني⁽²⁾، فهل يغير هذا الإجراء من طبيعة التظلمات المرفوعة إليهما، فتتقلب في ظلّه 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 77/2 و3 من قانون
الإجراءات الجبائية⁽³⁾، وبالتالي تدفعنا هذه العبارة للتساؤل عن طبيعة سلطة مدير الضرائب على
رؤساء المراكز والمراكز الجوارية - في شأن القضايا النزاعية - باعتباره سلطة سُلّمية لهؤلاء، 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

⁽¹⁾ تنص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق
للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكاوى نزاعية يتجاوز مبلغها مئة وخمسين مليون دينار (150.000.000 دج) »..

⁽²⁾ 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) ... ».

⁽³⁾ 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 الجوارية للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة
التابعين لاختصاص مركزه. ».

ظل تفويض الاختصاص - إلى هؤلاء، وما يستتبع ذلك من مسؤولية على عاتقهم، لا في مواجهة السلطة المفوضة، وهو ما سنعود إليه لاحقاً بشيء من التفصيل⁽¹⁾.

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).

الفرع الأول

ماهية التظلم الاداري 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.

أ- التظلم الاختياري: قد يلجأ الفرد اختياريًا - قبل الادعاء أمام القضاء - للتظلم من قرار الإدارة، متى قدر 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 لمصلحه.

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 تدبيراً 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

⁽¹⁾ انظر لاحقاً، ص من 40 إلى 42.

تراه مناسباً بشأنها من القرارات، إذ ليس ثمة - على الأرجح - أثر لهذه القرارات على ما انقضى من مواعيد الطعن القضائي⁽¹⁾.

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 هيبةً والمحكومين ثقةً فيها.

ب- التظلم الوجوبي: استثناءً من الأصل العام - باعتبار التظلم اختياريًا - قد يوجب المشرع على ذي الشأن تقديم تظلم من القرار أمام الإدارة قبل الالتجاء إلى القضاء، فيكون التظلم حينها وجوبيًا، وهو تظلم يحدد القانون شكله وإجراءاته ومددًا معينة لتقديمه. وقد عارض جانب من الفقه شرط التظلم الوجوبي وعده امتيازاً غير مبررٍ لصالح الإدارة، وإجراءً مستهجنًا وتحكمًا غريبًا من المشرع، وأنه غالباً ما يؤدي إلى ضياع الدعاوى بسبب السهو عنه، وطالب المشرع بالعدول عنه تحقيقاً للعدالة⁽²⁾.

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

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

⁽²⁾ سامي جمال الدين، دعاوى التسوية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986، ص 122.

خلق قرارٍ ذي صبغةٍ إداريةٍ يُطعن فيه أمام القاضي الإداري كأول درجة، لا استئنافاً 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⁽¹⁾ 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 تعلو 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 لم يسبقها الطعن الإداري التدرجي الذي يرفع أمام السلطة الإدارية التي تعلو مباشرةً الجهة التي أصدرت القرار فإن لم توجد فأمام من أصدر القرار نفسه.».

غير أن المشرع الجزائري ورغبةً منه في تبسيط إجراءات التقاضي وتفادي تعقيدها⁽²⁾، عمد - بمقتضى تعديل قانون الإجراءات المدنية لسنة 1990⁽³⁾ 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.».

(1) 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.

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

(3) 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 (ملغى)، ج.ج.ج عدد 36 بتاريخ 22 أوت 1990م.

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⁽¹⁾.

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 يشترط في كل نزاعٍ ضريبي تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، وأنه يعتبر هذا الاجراء من النظام العام.»⁽²⁾.

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⁽³⁾: لقد نصص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على وجوب التظلم المسبق في هذه المادة⁽¹⁾، وهو التدبير الذي ألغى

⁽¹⁾ المادتان 830 و907 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.

⁽²⁾ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 127.

⁽³⁾ المادة 38 من القانون 90/36، المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411هـ، الموافق ل 31 ديسمبر 1990م، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.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 76/101 بالإضافة إلى تعديلها، وقد أدرج المشرع أحكام المادة 38 من القانون 90/36 في قانون أطلق عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك بموجب المادة 54 من المرسوم التشريعي رقم 92/04 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1413هـ، الموافق ل 11 أكتوبر 1992م، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة

بموجب قانون المالية لسنة 2002 وأدرج ضمن قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾، ومن ثمة أصبحت الشكوى في نطاق وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاضعةً لأحكام هذا الأخير.

ثانياً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب غير المباشرة⁽³⁾: 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. »⁽⁴⁾، 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 استتبعى 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 الشكوى في مادة وعاء الضرائب غير المباشرة⁽⁵⁾،

1992، ج.ر.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. 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 الملحقة 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.

⁽¹⁾ المادتين 329 و 330 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها.

⁽²⁾ المادة 200 من القانون 21/01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001م سابق الذكر.

⁽³⁾ 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.

⁽⁴⁾ ورد في النص المقابل باللغة الفرنسية مصطلح (les droits) بمعنى الحقوق، وهو الأصح لأنه شامل لجميع أنواع الضرائب غير المباشرة على خلاف مصطلح الرسوم.

⁽⁵⁾ «... 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

ودفعت تارةً أخرى بخلافه أمام القضاء⁽¹⁾ متحججةً بسريان أحكام قانون الإجراءات الجبائية على جميع المنازعات دون استثناء⁽²⁾، وتبعها الفقه في ذلك بين مُعمِّمٍ لوجوب الاجراء بشأن كل أنواع الضرائب⁽³⁾، ومخصصٍ للزومه في أنواعٍ معينةٍ دون سواها⁽⁴⁾.

وبصدور قانون المالية لسنة 2009⁽⁵⁾، انعقد الاختصاص صراحةً لقانون الإجراءات الجبائية بإحالةٍ مباشرةٍ من المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة - سالفه الذكر - بعد تعديلها، حيث أصبحت تنص في ثوبها الجديد على أنه: « تسوى النزاعات التي يكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المواد من 70 إلى 79 ومن 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية. »، وإن كان التنظيم التشريعي للمسألة على هذا النحو مجافٍ لمبدأ توحيد مادة الإجراءات الجبائية في قانون جامع، فلو قام المشرع بإلغاء هذه المادة من قانون الضرائب غير المباشرة كليةً، لأصبحت الإحالة إلى قانون الإجراءات الجبائية آلياً، لانتفاء وجود النص الخاص الذي يقيد النص العام.

ثالثاً: مدى وجوب التظلم في مادة التسجيل⁽⁶⁾: نظم قانون التسجيل هذه المسألة تنظيمياً مبهماً، فتذبذب - في ضوئه - موقف الإدارة بين عدم اقتضاء التظلم المسبق في هذا النوع من الضريبة عملاً بأحكام المادة 355 من قانون التسجيل⁽⁷⁾، وبين الدفع بلزومه - أمام القضاء - كما هو الشأن بالنسبة

contentieux relatifs aux droits d'enregistrement et des impôts indirects.». Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, MF, DGI, DC, 2005, p. 37.

⁽¹⁾ قرار مجلس الدولة رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007م، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 9، 2009، ص 68.

⁽²⁾ Instruction n° 1208 du 12 juillet 2005, MF, DGI, DC, 2005.

⁽³⁾ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص 84.

⁽⁴⁾ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص 70.

⁽⁵⁾ المادة 34 من القانون 21/08 المؤرخ في 2 محرم 1430هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2008م، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر.ج. عدد 74 بتاريخ 31 ديسمبر 2008.

⁽⁶⁾ الأمر 105/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 09 ديسمبر 1976م، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر.ج. عدد 81 بتاريخ 18 ديسمبر 1977م.

⁽⁷⁾ تنص المادة 355 من قانون التسجيل على أنه: « إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من قبل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي. ».

للضرائب الأخرى تطبيقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والتنظيم المعمول به⁽¹⁾، إلا أن مجلس الدولة خالفها وقضى بما يوافق موقفها الأول⁽²⁾ تطبيقاً للمادتين 355 و359 من قانون التسجيل⁽³⁾، وهو الرأي الذي ساندته الكثير من الشراح.

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 تبويبها، وبصرف النظر عن مضمونها، يدرك أنها 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⁽⁴⁾ وأدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية - من خلال إجراء خاص، يماثل في فحواه تدبير تدبير التظلم المسبق، ويتمثل في وجوب مثول المكلف أمام لجنة التوفيق لدى إدارة الضرائب في حال

(1) «وحيث أن مديرية الضرائب تدفع بالمواد 72، 73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية بحجة أنها تطبق على جميع المنازعات مهما كان نوعها عملاً بالتعليمية رقم 1208 المؤرخة في 12/07/2005 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم تظلم مسبق قبل رفعهم الدعوى...». القرار رقم 033940 سابق الذكر مجلة مجلس الدولة، عدد 9، السابق الذكر، ص 67 و68.

(2) «... وحيث أنه لا مجال إذن لتطبيق المواد 72، 73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمنازعات الوعاء المنصبة على الضرائب المباشرة، الرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع مما يتعين معه القول أن القرار المستأنف بتصريحه بقبول الدعوى الأصلية لرفعها في الأجل القانوني بعد استبعاده للتعليمية الوزارية المحتج بها من طرف مديرية الضرائب والتي لا تلزمه وبعد اعتباره أن الطعن 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 و68.

(3) 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.».

(4) المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011.

عدم رضائه بتقدير المصالح الجبائية، الأمر الذي حمل البعض على القول باعتباره تظلماً مسبقاً في قالب قانوني مغاير⁽¹⁾، وهو ما سنعود إلى بيانه في الفصل الثاني من هذه المذكرة⁽²⁾.

رابعاً: مدى وجوب التظلم في مادة الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾: 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 إلى لجان الطعن أو القضاء الإداري بنصها على أنه: « يمكن الطعن في قرارات الرفض 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⁽⁴⁾، وعليه أصبح إجراء التظلم في مادة الوعاء بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال خاضعاً لهذا القانون.

خامساً: مدى وجوب التظلم في مادة الطابع⁽⁵⁾: 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

⁽¹⁾ عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص 85.

⁽²⁾ انظر لاحقاً، ص 71 وما يليها.

⁽³⁾ المادة 65 من القانون رقم 90/36 سابق الذكر، المعدلة بموجب المادة 94 من المرسوم التشريعي رقم 93/18 سابق الذكر، حيث جاء في هذه الأخيرة ما نصه: « يؤسس قانون ويسمى قانون الرسوم على رقم الأعمال، تلغي أحكامه أحكام الأمر رقم 76/102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 م، والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ويشمل الرسم على القيمة والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على عمليات البنوك والتأمينات...».

⁽⁴⁾ 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 10/21 سابق الذكر.

⁽⁵⁾ الأمر 76/103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ، الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر.ج. عدد 39 بتاريخ 15 ماي 1977 م.

والرسوم التي تحصلها يرجع إلى الإدارة الجبائية.»، وهي الإحالة التي تستهدف صراحةً أعمال قواعد قانون التسجيل المتعلقة بتحصيل الحقوق والرسوم، ولا علاقة لها بالوعاء الضريبي، ومن ثمة لا مفر من إخضاع الشكوى في مادة وعاء حقوق الطابع للقواعد المقررة في قانون الإجراءات الجبائية - باعتباره قانوناً عاماً - في ظل عدم وجود نصٍ خاصٍ 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 أحكامٍ خاصة كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء في مادة التسجيل.

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 بوجوب 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 تنظيمياً 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 نصصت على ذلك المادة 72/1 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 1983 م، بعد تبليغه بإنذار سدادها في 28 ديسمبر 1981 م، أي

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

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 331/1 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 يتركز فيه على

تاريخ إدراج جدول الضريبة في التحصيل لبداية حساب أجل تقديم الشكاية - حدد المشرع الجبائي لبداية حساب هذا الأجل تواريخ حصول بعض الوقائع المرتبطة عموماً بعملية التحصيل أو بنوعية الضريبة.

أ- 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 72/3 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

⁽¹⁾ المحكمة العليا، القرار رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989، ص 62.

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

ب- 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 دفعتها 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 أُخضع لها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار - ابتداءً من السنة التي تؤكد 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 تؤكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق. ».

ج- الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة⁽¹⁾: 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.

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

استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2017⁽¹⁾، وتتعلق 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 الشكاوى 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⁽²⁾، 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 يدأ 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

⁽¹⁾ 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.ج.ج. عدد 77 بتاريخ 29 ديسمبر 2016م.

⁽²⁾ 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 يومٍ منه عطلةً رسمية - إلى يوم العمل الذي يليه⁽¹⁾.

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 آجالٍ محددةٍ لتقديمها، يقتضي القانون لقبول الشكاية أن تكون مستوفيةً لمجموعةٍ من الشروط الشكلية (أولاً) والموضوعية (ثانياً).

أولاً: الشروط الشكلية: وهي الشروط المتضمنة في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية ويتعلق الأمر ب:

أ- يجب أن تكون الشكوى فردية: والمقصود بها أن تتعلق كل شكاية بمكلفٍ واحد، أو مكلفٍ 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

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

نصت على ذلك المادة 1 / 73 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعياً، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية.».

ب- شرط الصفة: الأصل ألا تُرفع الشكاوى 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 يحل محل المكلف في تقديم الشكاوى النزاعية، كدائن المكلف في سعيه للحفاظ على الضمان العام، فإنه غير ذي صفة - في هذا المقام - لمباشرة التظلم نيابةً عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصلحة الضرائب⁽¹⁾.

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

1- 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، وأن الوكالة المحررة لتمثيل المكلف أمام القضاء، يجوز التصرف بها أمام المصالح الجبائية، والعكس غير صحيح⁽²⁾.

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

2- النيابة القضائية: وهي نيابة يحددها القانون ابتداءً، في حين يتولى القضاء تعيين النائب فيها

انتهاً 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⁽³⁾، حيث يتولى

(1) عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، مصر، 2006/2007، ص 56.

(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.ج.ج. عدد 43 بتاريخ 10 جويلية 1996م.

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

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

هذه المقتضيات أُشير 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 أُعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.».

ج- 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 إخضاع 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

⁽¹⁾ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 123 و 124.

مختصة بنظر التظلمات الخاصة بالمكلفين التابعين لهذه المراكز، ففي هذه الحالة وحدها، قد ترتبط شكوى المكلف 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 تفردتها إذا كانت الضرائب موضوع التظلم غير متحدة الاختصاص النوعي، كأن يكون بعضها صادر عن مركز الضرائب، والبعض الآخر عن المركز الجوارى.

د- 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 و 4 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

وعليه لا يمكن للاحتجاج الشفهي أن ينقل المنازعة بأي بحال لطور النظر والمعالجة أمام الإدارة الجبائية، بل يجب أن يفرغ في قالب مكتوب على ورقٍ عادي غير مدموغ⁽²⁾.

ه- تحديد واثبات الضريبة محل الشكوى: يتعين على المتظلم - تحت طائلة عدم القبول - أن يذكر في شكايته الضريبة المعترض عليها، وأن يستظهر بالإنذار 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.

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

ز- 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⁽³⁾، ويعفى من هذا الإجراء صاحب الانابة القانونية على النحو الذي ذكرناه سابقاً.

⁽¹⁾ 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. ».

⁽²⁾ « 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.

⁽³⁾ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق الذكر، ص 34.

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... ».

أ- 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.

1- 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 أخطاءً مادية أو حسابية بسيطة، أو أن يتعلق موضوعها بإعادة النظر في كيفية ربط الضريبة أو حسابها، أو أن يسعى المكلف من خلالها للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾.

- طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط: ويرتكز طلب المكلف في هذا الموضوع على بيان الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الجبائية مع التماس تصحيحه⁽²⁾، 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⁽³⁾، وهي الحالة التي تمر فيها الشكاية بكل المراحل الإجرائية للمنازعة متى جاءت مستوفية لشرائطها.

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

(2) المرجع نفسه، ص 28 و 29.

(3) 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.

وتعبر 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⁽¹⁾، ومادية تستهدف إلغاء الضريبة أو تخفيضها، وليست مصلحةً معنويةً، بخلاف ما هو سارٍ في مجال المنازعات الإدارية عموماً، حيث تقبل هذه الأخيرة⁽²⁾.

2- 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 الضريبة بإجابة طالب الإرجاء بالقبول، متى جاء التماسه بذلك مستوفياً للشرائط الشكلية والموضوعية المقررة قانوناً.

- الشروط الشكلية لطلب إرجاء الدفع: يُشترط لقبول طلب إرجاء الدفع وجود تظلمٍ نزاعيٍّ مسبق، وهذا شرط جوهري 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، ص 23.

⁽²⁾ J. LAMARQUE, Répertoire du contentieux administratif - contentieux fiscal, France, Paris, Dalloz, 1995, p. 10.

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

- **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⁽²⁾، 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⁽³⁾، 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

⁽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...».

فيها نتيجة فرض 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 والتحقيق 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 جابهت طلبه بالرفض⁽¹⁾، 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⁽²⁾.

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.

⁽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.».

ب- عرض الوسائل: يتعين على المكلف بالضريبة أن يقوم بعرض موجز في شكايته لجميع الحجج، والأسانيد القانونية التي من شأنها تعزيز وجهة نظره، مع تدعيم تظلمه بالوثائق الثبوتية، 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 قانونيا في حدود وضعيته هو، لا على سبيل المقارنة بوضعية مكلف آخر⁽¹⁾.

للإشارة فإن عبئ الاثبات يتوزع بين المكلف بالضريبة والمصالح الجبائية تبعاً لطبيعة المنازعة، ومن ثمة لا يمكن تصنيفه على نحوٍ بات لاختلافه 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⁽²⁾.

المطلب الثاني

التحقيق والفصل في الشكوى

قبل شروعه 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 المديريات الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب، حسب الحالة، وفي حدود المبالغ المالية المقررة قانوناً كما سيأتي بيانه - بقيد الشكاوى فور استلامها في سجل خاصٍ معدٍ لهذا الغرض، مع اشعار الشاكي بوصول يفيد استلام الإدارة لشكواه، تثبتاً 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 الجوارى

⁽¹⁾ إلهام خرشي، المرجع السابق الذكر، ص 36.

⁽²⁾ عزيز أمزيان، المرجع السابق الذكر، ص 25-28.

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.».

الفرع الأول

التحقيق في الشكوى

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

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

أ- 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 إرسالية الإدارة، 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

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

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...».

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.

ب- الرفض الفوري للشكوى: متى اعترها 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...».

ج- 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 الجوارى للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال اختصاصه، وفي أي وقت وتلقائياً، تخفيضاً لخصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند اعدادها.».

د- 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 منحتة 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⁽¹⁾، وله أيضاً حق زيارة ومعاينة الأمكنة إذا تطلب الأمر ذلك⁽²⁾، وحق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين الخواص⁽³⁾ على كل الوثائق التي من شأنها مساعدته في التحقيق⁽⁴⁾.

على أن يقوم المفتش المحقق - بعد إنجاز هذه العملية - بتحرير تقرير يثبت فيه ما توصل إليه من حلولٍ 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⁽⁵⁾.

(1) المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر. قصاص سليم، المرجع السابق، ص 44.

(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، ص 1.

(4) المواد من 45 إلى 61. شهبوب رحامي فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2008، ص 65.

(5) قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2014/2015، ص 86.

الفرع الثاني

الفصل في الشكاوى

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 الشكاوى: تختص الجهات التي حددها القانون، بالبت في التظلمات المرفوعة إليها أصالةً، أو عن طريق تفويض سلطة قرارها لبعض الأعوان التابعين لها.

أ - تحديد اختصاص البت في الشكاوى: تعود سلطة البت في الشكاوى - طبقاً لأحكام المادتين 77 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية إلى كل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى 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⁽¹⁾.

1- 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)... ».

2- 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

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

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⁽¹⁾، 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.

3- 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 دج، وهو ما نصت عليه المادة 77/2 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.».

4- رئيس المركز الجوّاري للضرائب⁽²⁾: يفصل رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التابعة لمجال اختصاصه ما لم تتجاوز مبالغها 20.000.000 دج، كما نصت على ذلك المادة 77/3 من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: «مع مراعاة أحكام المادة 78 من هذا القانون، يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم مدير الضرائب للولاية، في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه، يمارس رئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحياته من أجل إصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل أو يساوي مبلغها عشرين مليون (20.000.000 دج).».

ب- 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 الجوّاري للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان

⁽¹⁾ قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 88.

⁽²⁾ 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.

الموضوعين تحت سلطتها...»، 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: « ... بيت رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه.»، وفي الفقرة الثالثة من ذات المادة على أنه: « ... بيت 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 التكييف - للتساؤل عن طبيعته القانونية، وهل يتعلق الأمر في الفرضين بتفويضٍ للاختصاص أم مجرد تفويضٍ للإمضاء، وما ينفك عن ذلك من مخرجات.

أما عن الشطر الأول من المسألة، فقد سبق وأن أشرنا في مبتدأ هذه الفقرة إلى أن سلطة البت في الطعون النزاعية تنعقد 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⁽¹⁾، 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 أيٍّ منهما، كما يمارس الأصيل من خلاله كامل سلطته الرئاسية على أعمال المفوض إليه، عن طريق إصدار التعليقات والتوجيهات، بالإضافة إلى سلطته في الحلول، وكذا تعديل، إلغاء وسحب القرارات والوثائق محل التفويض، ولا يحول دون قيام المفوض بممارسة العمل المفوض إلى جانب المفوض إليه،

⁽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.

كما لا يجوز لهذا الأخير أن يفوض الامضاء الذي آل إليه عن طريق التفويض، إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته⁽¹⁾.

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 الشطر الثاني من المسألة - حتى وإن ذهب التنظيم إلى تكييف هذا التفويض باعتباره تفويض إمضاء⁽²⁾ - فإننا نرجح فكرة كونه تفويض اختصاص كما ذكرنا سابقاً⁽³⁾، 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، 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 اطار 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 الشكاوى: تتحدد آجال البت في التظلمات النزاعية حسب الجهة الناظرة

في الشكاوى، بحيث يتعين الفصل في الشكاوى المنظورة من قبل مدير كبريات المؤسسات في أجل ستة

(1) Instruction sur les mesures relatives au contentieux fiscal, N°01 MF/DGI/DCTX, en date du 15 février 2015, p. 6.

(2) Ibid.

(3) انظر سابقاً، ص 14.

(06) أشهر ابتداءً من تاريخ استلامها، ويمدد هذا الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية⁽¹⁾.

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⁽²⁾.

بينما يتحدد أجل البت في الشكاوى المنظورة من طرف رؤساء مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب بمدة أقصاها أربعة (04) يبدأ احتسابها من تاريخ استلامها⁽³⁾. هذا ويجب الفصل في الشكاوى المتعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين اعتباراً من تاريخ استلامها⁽⁴⁾.

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 الشكاوى: بعد استكمال إجراءات التحقيق، تعكف السلطة المختصة على إصدار قرار الفصل في الشكاوى، وهو القرار الذي ينبغي تسيبه، وأن يكون موضوعه محددًا، وأن يتم تبليغه إلى الشاكي.

أ- موضوع القرار النزاعي: تُتوج المنازعة الجبائية المتعلقة بالتظلم المسبق بإصدار الجهة الضريبية - المختصة بنظرها - لقرارها الذي يتخذ موضوعه أحد الأوجه التالية⁽⁵⁾:

(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.

(5) « 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.

1- 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.

2- 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.

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

ب- 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 الجوارى 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.».

ج- 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 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 التقنيات 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 اختاره هذا الأخير في الجزائر، وهو ما نصبت 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، تنظيمياً 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، ويمنح 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

الطعن المسبق في منازعات التحصيل الضريبي

إذا كان للدائن العادي مطلق الحرية في مطالبة مدينه بما له في ذمته من دينٍ بعد حلول أجل الوفاء به، فإنه لا خيار - في المقابل - أمام الإدارة الجبائية إزاء ديونها في مواجهة المكلف بالضريبة، إذ يتعين عليها القيام باستيفائها وجوباً بما في يدها من وسائل الاجبار في حال نكوله عن الوفاء بها طوعاً، وهي المرحلة الطبيعية لمباشرة منازعة التحصيل الضريبي، إذ لا يسوغ للإدارة قبلها تحريك إجراءات المتابعة وإلا وقع تصرفها باطلاً، ولا للمكلف الاعتراض على عملية التحصيل وإلا كان احتجاجه غير مقبولٍ لرفعه قبل أوانه.

يستفاد مما سبق، وجوب استنفاد الإدارة الجبائية لمرحلة التحصيل الودي للضريبة دون قيام المكلف خلالها بسداد ديونه اتجاه الخزينة العمومية (المبحث الأول) للشروع في إجراءات التحصيل الجبري قصد حمله على أدائها، وهي المرحلة التي تعتبر - على وجه العموم - الحدث المنشئ لمنازعات التحصيل الضريبي (المبحث الثاني)، بحيث يمكن للمكلف خلالها الطعن أمام الإدارة في سلامة إجراءاتها (المبحث الثالث).

المبحث الأول

تخلف الدفع الطوعي كشرط لمباشرة الإجراءات القسرية

(التحصيل الودي)

يتعين على المكلف بالضريبة - بعد استقرار الدين الضريبي في ذمته - أن يتحرر منه في المواعيد القانونية المقررة لسداده، وقد منحته التشريعات الجبائية آجالاً - للقيام بذلك - لا يحق للإدارة الضريبية خلالها حملها على الوفاء ما بذمته اتجاهها، وبالتالي يتوجب عليها عدم الشروع في أي إجراء من إجراءات التحصيل الجبري قبل انقضاء هذه الآجال، لذلك يعتبر تخلف المكلف بالضريبة عن دفع ديونه طوعياً داخل الآجال القانونية شرطاً من شروط مباشرة التحصيل الجبري.

هذا ولم يعرف المشرع الجزائري التحصيل الودي، بل اكتفى من خلال المادة 18 من قانون المحاسبة⁽¹⁾ بتعريف التحصيل بوجه عام، حيث نصص على أنه: « يعد التحصيل الاجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية. ».

وتختلف طرق التحصيل الودي من ضريبة إلى أخرى، حيث يلتزم المكلف - كقاعدة عامة - بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً وتسمى بالتوريد المباشر أو التحصيل الفوري (المطلب الأول)، أما الطريقة الثانية فتتمثل في مطالبة الإدارة للمكلف بمبالغ الضريبة عن طريق الجداول الضريبية وهو ما يسمى بنظام الأسس المعتمدة أو التحصيل الممدد (المطلب الثاني).

المطلب الأول

التحصيل الفوري

وفحوى هذا النمط من التحصيل، أن يقوم المكلف بدفع الضريبة من تلقاء نفسه، دون مطالبة الإدارة له بذلك، أو سعيها لحمله على أدائها، أو سبق وأن أخضعت لها، ويتفرع هذا النظام إلى ثلاث طرق لعل أهمها هي طريقة التصفية الذاتية (الفرع الأول) ثم تأتي طرق أخرى تتفق وطبيعة الضرائب المحصلة بمقتضاها (الفرع الثاني).

⁽¹⁾ القانون رقم 90/21 المؤرخ في 24 مجرم 1411هـ، الموافق ل 15 أوت 1990م، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج. عدد 35 بتاريخ 15 أوت 1990م.

الفرع الأول

التصنيفية الذاتية

وقوامها أن يبادر المكلف من تلقاء نفسه - عند حلول ميعاد أداء الضريبة - إلى تصنيفيتها، باستخلاص مجموع الحقوق والرسوم الواجبة، مع القيام بسدادها الفوري دون سابق إشعارٍ من قبل الإدارة، عن طريق تصاريح هي في الوقت نفسه بمثابة إشعارات⁽¹⁾، يتعين على الممول أن يضمنها كافة العناصر المعتمدة في وعاء الضريبة، من رقم الأعمال، إلى قاعدة ونسبة الضريبة، إلى التخفيضات، إلى الحقوق وغيرها، وتتمثل الحقوق المصفاة - الخاضعة لهذا النوع من التوريد على وجه العموم - في الحقوق التي يتحملها المكلف كخاضعٍ للضريبة، ومنها الرسم على النشاط المهني والتسبيقات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية) والضريبة الجزافية الوحيدة ونحوها، وتلك التي يتحملها كمدین لزبائنه، أو يقتطعها من المصدر على المبالغ المستحقة لبعض مومنيه أو مستخدميه، ومنها الرسم على القيمة المضافة، وحقوق الطابع المدرجة في الجداول، والضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر وغيرها.

ونظراً لتعدد الضرائب المحصلة بهذه الكيفية باعتبار النظام الضريبي الجزائري تصريحي في مجمله من جهة، واختلاف النظام التصريحي بين الحقيقي والجزائي، وتباين آجال الدفع تبعاً لذلك، وتناثر الضرائب الموردة إلى الخزنة العامة وفق هذا الأسلوب على مستوى أكثر من تقنين، بل وكقواعد جبائية غير مقننة من جهة أخرى، سنحاول تطويع المسألة باعتماد التصنيف الذي تبناه المشرع الجزائري، ويتعلق الأمر بالضرائب المباشرة (أولاً) وغير المباشرة (ثانياً)، مع الاكتفاء ببيان شروط تحصيل أهمها.

أولاً: الضرائب المباشرة: من الضرائب المباشرة الخاضعة لنظام الدفع عن طريق التصنيفية الذاتية نشير - وفق معيار التخصيص الذي ارتكز عليه المشرع الجبائي لتصنيفيتها - إلى الضرائب المحصلة لفائدة الدولة (أ) وتلك المحصلة لصالح الجماعات المحلية (ب) والضرائب ذات التخصيص الخاص (ج).

⁽¹⁾ التصاريح G50، G50A، G51..ألخ.

أ- الضرائب المحصلة لحساب الدولة: وهي الضريبة على الدخل الإجمالي (1) والضريبة على أرباح الشركات (2).

1- الضريبة على الدخل الإجمالي: ويتم تحصيل هذه الضريبة في شكل تسبيقات على الحساب (1.1) أو كإقتطاع من المصدر (2.1).

1.1 نظام التسبيقات: يقع على عاتق المكلف التزام قانوني بسداد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل تسبيقات على الحساب مقسطة على دفعتين، مبلغ كل واحدة منها 30٪ من مجموع الحصص الضريبية المفروضة عليه خلال السنة الأخيرة التي وجبت على عاتقه الضريبة برسمها، ويتم سداد التسبيق الأول بين 20 فبراير و20 مارس، والتسبيق الثاني بين 20 ماي و20 جوان من السنة التي تلي السنة التي تحققت فيها الأرباح أو المداخل المعتمدة كأساس لحساب هذه الضريبة.

وتؤرد الحقوق المصفاة إلى قابض الضرائب التابع له الموطن الجبائي للمكلف عن طريق التصريح سلسلة (G 50)، خلال العشرين (20) يوم الأولى من شهر مارس بالنسبة للتسبيق الأول، و20 جوان بالنسبة للتسبيق الثاني كأقصى حد، أي يتعين أن تكون الأقساط مدرجة في تصريح شهر فبراير وشهر ماي على التوالي.

هذا ويتم تصفية الرصيد المتبقى من طرف المكلفين بالضريبة والقيام بدفع المبلغ المتعلق به - من تلقاء أنفسهم ودون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق أداؤها - بواسطة التصريح السابق ذكره في أجل أقصاه 20 من الشهر الذي يلي يوم تسليم التصريح السنوي بالدخل الإجمالي⁽¹⁾، أي يكون متبقى التصفية مدرجا في تصريح شهر أبريل من السنة الموالية لسنة أداء التسبيقات، بحيث يجب إيداعه خلال العشرين (20) يوماً الأولى من شهر ماي⁽²⁾.

2.1 الاقتطاع من المصدر: وينصب على المرتبات والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين، مداخل رؤوس الأموال المنقولة، والمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية.

⁽¹⁾ تنص المادة 1/99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: « يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية...».

⁽²⁾ المادة 1/355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

- المرتبات والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين: يجب أن تدفع الاقطاعات المستحقة عن شهر معين، خلال العشرين (20) يوماً الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي أجريت خلاله الاقطاعات، إلى صندوق قباضة الضرائب التي يتواجد بها مكان الدفع⁽¹⁾ عن طريق التصريح سلسلة (G 50) أو (G 50 A)⁽²⁾.

غير أنه في حالة وفاة المستخدم أو المدين يجب توريد الضريبة خلال العشرين (20) يوماً التالية لتاريخ الوفاة، وتورد فوراً في حالة تحويل المسكن، أو المؤسسة، أو المكتب إلى خارج دائرة القباضة، أو التنازل عن المؤسسة أو وقف نشاطها⁽³⁾.

- مداخليل رؤوس الأموال المنقولة: تُسدد الاقطاعات المتعلقة بالمبالغ المدفوعة أثناء شهر معين خلال العشرين (20) يوماً الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تستحق فيه هذه الحقوق لصندوق محصل الضرائب المختلفة الذي يتبع له المدين⁽⁴⁾، وهذا بواسطة استمارة التصريح سلسلة (G 50).

- المداخليل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية: يؤدي مبلغ الضريبة المستحق لدى قباضة الضرائب لمكان تواجد العقار في أجل أقصاه ثلاثون يوماً ابتداءً من تاريخ تحصيل الإيجار، بموجب جدول إشعار بالدفع الخاص بالمداخليل العقارية سلسلة (G 51).

وفي حالة عدم ذكر الأجل المتفق عليه في العقد، تستحق هذه الضريبة في أول يوم من كل شهر، ويطبق هذا الحكم حتى وإن لم يسدد المستغل أو شاغل الأمكنة بدل الإيجار.

في حين تستحق الضريبة على مبالغ الإيجار المحصلة مسبقاً في أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ تحصيلها، وفي حالة الفسخ المسبق للعقد، يمكن للمؤجر أن يطلب استرداد الضريبة المتصلة

(1) المادة 1/129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(2) يكتب التصريح سلسلة ج 50 اللون الأزرق من طرف المكلفين التابعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، والتصريح ج 50 أ من طرف الإدارات العمومية.

(3) المادة 1/129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(4) المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

بالمحلة المتبقية من مدة الايجار شريطة تبرير استرجاع المستأجر لمبلغ الأجرة المحصلة عن المدة غير المستهلكة من الإيجار⁽¹⁾.

2- الضريبة على أرباح الشركات: وتحصل بدورها في شكل تسبيقات على الحساب (1.2) أو في صورة اقتطاع من المصدر (2.2).

1.2 نظام التسبيقات على الحساب: يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات في شكل تسبيقات موزعة على ثلاثة أقساط تلقائية، مبلغ كل واحد منها 30٪ من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي، أي الربح المحقق خلال السنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، وتحدد نسبة تسبيقات المؤسسات المنشأة حديثاً ب 30٪ من الضريبة على حاصل مقداره 5٪ من الرأسمال الاجتماعي المسخر.

وتسدد الأقساط بعد تصفيتهما إلى قابض الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها عن طريق التصريح سلسلة (G 50) في الفترة ما بين 20 فبراير و 20 مارس بالنسبة للتسبيق الأول، و 20 ماي إلى 20 جوان بالنسبة للتسبيق الثاني، و 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر بالنسبة للتسبيق الثالث، أي يجب أن تكون الأقساط الثلاثة مدرجة على التوالي في تصاريح شهر فبراير، شهر ماي وشهر أكتوبر⁽²⁾.

هذا وتتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من قبل المكلف بها، الذي يتعين عليه أداؤها بواسطة جدول الإشعار بالدفع المذكور أعلاه بعد خصم الأقساط المدفوعة في أجل أقصاه (20) من الشهر الذي يلي تاريخ إيداع التصريح السنوي المنصوص عليه في المادة 1/151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽³⁾، وهو ما يفيد وجوب توريده خلال العشرين (20) يوم الأولى من شهر ماي بمقتضى تصريح شهر أبريل⁽⁴⁾.

(1) المادة 3/42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(2) المادة 2/356، 3، و 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(3) تنص المادة 1/151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: « يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.»

(4) المادة 6/356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

- حالة خاصة: تخضع عمليات تنظيم الاعياد السوقية وكذا عمليات إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات - ماعدا تلك الواقعة في المؤسسات ذات الطابع السياحي أو الفندقية - لدفع تسبيق لحساب مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي أو للضريبة على أرباح الشركات، حسب الحالة، يتم حسابه بتطبيق معدل 10٪ على المبلغ الاجمالي من الإيرادات المحققة خلال الشهر، ويدفع هذا التسبيق لدى قباضة الضرائب لمكان تواجد القاعة أو المساحة خلال العشرين يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تحقيق الإيرادات⁽¹⁾.

2.2 الاقتطاع من المصدر: يخص هذا النظام بعض المداخل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، ومنها: عوائد الديون والودائع والكافلات، مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر... الخ⁽²⁾.

وتدفع الحقوق المقتطعة وجوباً خلال العشرين (20) يوماً الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تمت فيه الاقتطاعات إلى صندوق قبض الضرائب الذي يتبع له مقر أو سكن المكلفين المدينين بالمبالغ الخاضعة للضرائب⁽³⁾، وذلك بموجب التصريح سلسلة (G 50).

ب- الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية: ويتعلق الأمر بالرسم على النشاط المهني الذي يخضع لنظام الدفع التلقائي وجوباً (1) ونظام التسيقات على سبيل الجواز (2).

1 - نظام الدفع التلقائي: يلزم المكلف باكتتاب تصريح ودفع الرسم على النشاط المهني لدى قباض الضرائب لمكان فرض الضريبة خلال العشرين يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر أو الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية⁽⁴⁾، بواسطة التصريح سلسلة (G 50).

2 - نظام التسيقات على الحساب: يجوز للمؤسسات، التي تمارس منذ سنة على الأقل وبطلب منها أداء الرسم على النشاط المهني وفقاً لنظام التسيقات على الحساب، على أن تقدم الطلب إلى رئيس

(1) المادة 371 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(2) المادة 2 / 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(3) المادة 1 / 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(4) المادة 1 / 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

المصلحة الرئيسية لتسير الملفات بمركز الضرائب قبل أول أبريل من السنة المعنية ويكون اختيار هذا النظام صالح لمجمل السنة المالية إلا إذا حصل تنازل أو توقف فيمدد بالتجديد الضمني⁽¹⁾.

ويكون كل دفع شهري أو فصلي مساوياً - حسب الحالة - لجزء من اثني عشر (12 / 1) أو ربع (4 / 1) مبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة في السنة المالية المغلقة⁽²⁾.

هذا ويتم دفع التسيقات عن طريق جدول إشعاري سلسلة (G 50) يحمل عبارة " اختيار نظام التسيقات على الحساب"⁽³⁾ لدى محصل مركز الضرائب لمكان مزاوله النشاط خلال العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو الفصل المدني الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية، يصفى المكلف بالضريبة رصيد الرسم، وتدفع الحقوق المطابقة له، بعد خصم التسيقات المسددة وذلك من دون سابق إنذار إلى محصل مركز الضرائب لمكان مزاوله النشاط في أجل أقصاه 20 فبراير من السنة الموالية بواسطة جدول إشعاري سلسلة (G 50)، في حين تتم - على سبيل الاستثناء - تصفية رصيد الرسم بالنسبة لأنشطة النقل والبنوك والتأمينات ويورّد إلى قابض الضرائب بالكيفيات السابقة خلال العشرين يوماً الأولى الموالية لأجل اكتتاب التصريح السنوي، أي قبل أول أبريل من كل سنة⁽⁴⁾.

ج- الضرائب ذات التخصيص الخاص: ويتعلق الأمر بالضريبة الجزافية الوحيدة، وسنشير إلى طريقة دفعها (1) ودفع ضريبة الدخل الاجمالي على الأجور في نطاقها (2).

1- طرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة: يختار المكلف بهذه الضريبة إبراء ذمته من دينها إما عن طريق الدفع الكلي (1.1) أو الدفع الجزئي (2.1).

1.1 الدفع الكلي للضريبة الجزافية الوحيدة: عند إيداعه للتصريح التقديري سلسلة (G 12) بين 1 و 30 جوان من كل سنة⁽⁵⁾ يقوم المكلف من تلقاء نفسه بدفع إجمالي الضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به لدى قابض الضرائب على مستوى المركز الجوارى لمكان

(1) المادة 362 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(2) المادة 1 / 363 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(3) المادة 3 / 363 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(4) المادة 1 / 364 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(5) المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

مزاولة النشاط، وذلك بموجب الإشعار بالدفع الملحق بالتصريح سالف الذكر خلال الأجل المقرر لإيداع هذا الأخير⁽¹⁾.

2.1 الدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة: يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام

الضريبة الجزافية الوحيدة، اللجوء للدفع الجزئي للضريبة، وفي هذه الحالة يجب عليهم، عند إيداع التصريح سلسلة (G 12) ما بين 1 و30 جوان دفع 50 ٪ من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب الإشعار بالدفع الملحق بالتصريح، أما 50 ٪ المتبقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين من 1 إلى 15 سبتمبر ومن 1 إلى 15 ديسمبر لدى قابض الضرائب المختص عن طريق إشعار بالدفع الجزئي للضريبة الجزافية الوحيدة سلسلة (G 50 BIS)⁽²⁾.

أما المكلفين الجدد الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيتعين عليهم اكتتاب التصريح برقم الأعمال التقديري سلسلة (G 12 BIS) قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق تلقائياً⁽³⁾.

كما يتوجب على المكلفين بهذه الضريبة، اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فيفري من السنة ن + 1 ودفع الضريبة المتعلقة بها في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن، على مستوى قباضة الضرائب المعنية⁽⁴⁾ بواسطة التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة سلسلة (G 12 TER).

2- الضريبة على الدخل الاجمالي على الأجور: يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين

لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، دفع المبالغ المستحقة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور خلال العشرين 20 يوماً الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات⁽⁵⁾ الاقتطاعات⁽⁵⁾ عن طريق إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الأجور (نظام الضريبة الجزافية الوحيدة) سلسلة (G 50 TER).

⁽¹⁾ المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

⁽²⁾ المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

⁽³⁾ المادة 3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

⁽⁴⁾ المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

⁽⁵⁾ المادة 1/129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة: من أهم الضرائب غير المباشرة التي تورد إلى الخزنة العامة بهذه الكيفية الرسم على القيمة المضافة (أ) والرسم الداخلي على الاستهلاك (ب) وحقوق الطابع المدرجة في الجداول (ج).

أ- الرسم على القيمة المضافة: يتوجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو أن يرسل - خلال العشرين يوماً من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه - كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق، مع التسديد المتزامن للحقوق⁽¹⁾ عن طريق التصريح سلسلة (G) (50).

يمكن الترخيص للمدينين بالضريبة الذين يملكون إقامة دائمة والذين يمارسون نشاطاتهم منذ ستة أشهر على الأقل بأن يسددوا الضريبة بناءً على طلب منهم طبقاً لنظام دفع أقساط مسبقة على الضريبة، ويحدد مقدار كل قسط بنسبة الضريبة الموافقة، مطبقة على رقم أعمال مساوٍ للجزء الثاني عشر (12 / 1) من رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة، يتم سداده بالكيفية السابقة، على أن يتم دفع تمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلاً والأقساط المدفوعة على النحو السالف ذكره، وذلك في أجل أقضاه 20 أبريل من كل سنة⁽²⁾.

ب- الرسم الداخلي على الاستهلاك: تسري على الرسم الداخلي للاستهلاك القواعد الخاصة بالتحصيل المطبقة على الرسم على القيمة المضافة بحيث يكتب المدينون بالرسم خلال العشرين يوم من كل شهر - وفي نفس الوقت الذي تقدم فيه البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة - تصريحاً شهرياً يتضمن كميات المنتجات الخاضعة للضريبة والمروجة لاستهلاك مع الدفع المتزامن للرسم⁽³⁾.

ج- حقوق الطابع على الجداول: يلزم بتسديد حقوق الطابع بهذه الكيفية المكلفون الخاضعون لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة، ومستغلو نقل المسافرين والأشخاص الذين يقومون بكراء المساحات وكتاب الضبط لحساب المستعملين والموثقين لحساب زبائنهم، كما يمكن لغيرهم من المكلفين أن يختاروا هذا النمط من الدفع عن طريق تقديم طلباتهم إلى إدارة الضرائب للترخيص لهم

(1) المادة 1 / 76 و 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر.

(2) المادتين 102 و 103 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر.

(3) المادتين 26 و 27 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر.

بذلك، وفي كل الحالات يعوض وضع الطوابع بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها⁽¹⁾، ويتم سداد الحقوق من قبل المدين بها إلى قابض الضرائب المختص خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر أو الثلاثي الذي تستحق فيه الحقوق⁽²⁾ بواسطة التصريح سلسلة (G 50).

الفرع الثاني

طرق أخرى

وتتمثل هذه الطرق، في طريقة التسديد عن طريق اقتناء منتج ضريبي (أولاً) والتصفية عن طريق الإدارة (ثانياً).

أولاً: طريقة التسديد عن طريق اقتناء مواد ضريبية: وهي العملية التي يتزامن فيها الحدث المنشئ للضريبة مع واقعة التخليص، كنظام الدفع عن طريق الطوابع الجبائية المنفصلة، الورق المدموغ، الرسم المترتب على معاملات بيع السيارات والآليات المتحركة، الطابع مقابل تسليم وصل، قسائم السيارات وغيرها، وتتميز بكونها عمليات عرضية⁽³⁾ متلازمة المراحل غير مترخٍ وعأؤها عن تحصيلها، تنجز أمام المحاسب كتلة واحدة.

ثانياً: التصفية عن طريق الإدارة: وتتعلق بعمليات تسجيل جميع العقود المدنية الإدارية وشبه القضائية، وكذا القرارات والأحكام القضائية والتصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بها فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه ونحوها مما هو منصوص عليه في قانون التسجيل، بحيث تُصفى حقوق هذه العمليات بمعرفة الإدارة الجبائية ويتم سدادها من قبل المكلف لدى قابض الضرائب المختص بناءً على أوامر بالدفع.

(1) المادة 4 من قانون الطابع سابق الذكر.

(2) المادة 19 من قانون الطابع سابق الذكر.

(3) فيها عدا قسيمة السيارات.

المطلب الثاني

التحصيل الممدد

(نظام الجداول الضريبية)

ويتعلق هذا النظام بالتخليص عن طريق الجداول الجماعية أو الفردية، ويتميز بتراخي مرحلة تحصيل الضريبة عن وعائها، أي أن يتخلل المرحلتين فارق زمني، والتحصيل عن طريق الجداول إما أن يكون إجراءً أصيلاً ارتأى المشرع الجبائي تبنيه لتوريد بعض أنواع الضرائب لاتفاقه وطبيعتها، وهو ما يعرف بالحقوق المعاينة (الفرع الأول) وإما أن يكون إجراءً احتياطياً ناتجاً عن حق الرقابة المخول للإدارة لتدارك أخطاء التصفية، أو لإجراء التصحيحات في حالة عدم مطابقة التصريحات للواقع، أو للقيام بالإخضاع التلقائي جراء انتفائها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

نظام الحقوق المعاينة

سبق وأن أشرنا إلى اتسام هذا النظام بعدم فورية سداد الضريبة بالتزامن مع الحدث المنشئ لها، ويعزى ذلك في الأساس إلى اعتباراتٍ متعلقة بالملاءمة، إن بالنسبة للإدارة أو الممول، ذلك أن عنصر الزمن ضروري من جهة، لقيام المكلف بتقديم تصريحه في الوقت الملائم، وبالتالي استكمالها لكافة المعطيات المتعلقة بالعملية محل الضريبة، كما أنه يوفر من جهة ثانية لمصالح الوعاء حيزاً ضرورياً يمكنها من مراقبة تصريح المكلف وتحديد المادة الضريبية على نحوٍ مناسب، ثم الشروع في تصفية الحقوق، قبل تبليغها إلى المحاسب العمومي للتكفل بها ودعوة المكلف للتحرر منها.

ويتعين على المكلف كقاعدة عامة توريد الحقوق موضوع الجدول إلى قابض الضرائب المختص⁽¹⁾ خلال الفترة الممتدة ما بين تاريخ إدراج الجدول في التحصيل إلى غاية اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر الإدراج.

في حين يتوجب على المدين بالضريبة محل إصدار تكميلي أو إضافي لجدول الضرائب أن يبرأ ذمته منها ابتداءً من تاريخ إخطاره إلى غاية اليوم الثلاثين (30) من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل،

⁽¹⁾ المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

وتقلص هذه المدة إلى خمسة عشر يوماً (15) من تاريخ التبليغ بالنسبة للإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن انعدام التصريحات أو نقصانها.

وتصبح الضريبة واجبة التحصيل الفوري بمجرد رحيل المكلف عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب المختصة أو بيعه الطوعي أو الاضطراري للمال محل الضريبة إلا أن يقوم بتعريف مسندٍ لموطنه الجديد، ويسري هذا الحكم في حالة التنازل، وفي حالة توقف المؤسسة، أو توقف الاستغلال، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

ويتعلق هذا النظام ببعض الضرائب المباشرة على التفصيل التالي:

- **الرسم العقاري:** يتم تسديد الرسم العقاري لدى صندوق قابض الضرائب لمكان تواجد الملكية تبعاً لشروط القانون العام، بمعنى اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

- **الضريبة على الأملاك:** يتم تسديد الضريبة على الأملاك لدى صندوق قابض الضرائب الممسك للجدول تبعاً لشروط القانون العام، بمعنى اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

- **رسم التطهير:** يتم تسديد رسم التطهير لدى صندوق قابض الضرائب لمكان تواجد الملكية تبعاً لشروط القانون العام، بمعنى اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

الفرع الثاني

الجداول في حالة المراجعة والتقدير التلقائي

صحيح أن النظام الضريبي الجزائري قائم على مبدأ التصريح والدفع التلقائي للضريبة من قبل المكلف بها على النحو الذي رأينا، لكنه يخول الإدارة في الوقت نفسه سلطة تحصيلها في حال نكول المكلف عن الوفاء بها ضمن الآجال القانونية.

ومن ثمة فإن تحصيل الضرائب بهذه الكيفية هو نتاج عملية المراقبة التي تباشرها الإدارة، سواء كانت هذه الرقابة منصبة على التصريحات من حيث مدى وفاء المكلف بها أو من حيث صدق

⁽¹⁾ المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

البيانات الواردة فيها⁽¹⁾، أو متعلقة بالتحقيقات الجبائية بأنواعها ابتداءً من التحقيق في المحاسبة إلى التحقيق المصوب إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة⁽²⁾ إلى التحقيقات الخاصة ببعض أنواع الضرائب⁽³⁾.

وفي حال ما إذا تمخضت عمليات المراقبة عن انتفاء التصريح أو نقصانه أو قيام المكلف بمناورات للتملص من أداء الضريبة أو جزء منها تباشر الإدارة الجبائية إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها أو القيام بالإخضاع التلقائي - حسب الحالة - عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية الموافقة⁽⁴⁾ طبقاً للإجراءات المنصوص عليها قانوناً، ويتم الإعلان عن تنفيذ الجدول من قبل المدير الولائي للضرائب⁽⁵⁾، ويبلغ إلى المكلف المعني في صورة إنذار بدفع الحقوق المستحقة على الفور⁽⁶⁾، وهي المفاعيل المشار إليها في مختلف التقنينات الجبائية⁽⁷⁾.

ونشير في هذا المقام إلى حالتي التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة وعدم كفاية الثمن والتقدير في مادة التسجيل.

أولاً: التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة: يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في حالات نصت عليها المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، وتنصرف إلى استحالة

(1) المواد 18 إلى 19 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) المواد 20 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) المواد 22 إلى 38 مكرر 9 ب من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(4) المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(5) المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(6) تنص المادة 487 من قانون الضرائب غير المباشرة سابق الذكر التي تنص على أنه: « يبلغ السند التنفيذي إما بواسطة رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام، وإما بواسطة أعوان الضرائب. ويتم التبليغ باختصار إذا كان الأمر يتعلق بسند تحصيل أو كشف أو جدول منتجات أو بيان حقوق عليه مسبقاً التأشير التنفيذية. ويتضمن التبليغ إنذاراً بدفع الحقوق المطلوبة من دون أجل، وتكون تلك الحقوق مستحقة على الفور، ويبقى السند الأصلي في قبضة الضرائب المختلفة ».

(7) المادة 19 وما يليها من قانون من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر. وكذا المادة 486 من قانون الضرائب غير المباشرة سابق الذكر التي تنص على أنه: « إن الحقوق والرسوم والأتاوى وبصفة عامة الضرائب والمبالغ من أي نوع كانت والتي يتوجب تحصيلها عادة على إدارة الضرائب تكون، في حالة عدم الدفع، موضوع سند تحصيل فردي أو جماعي يعده موظفو هذه الإدارة ويعلن عن تنفيذه من قبل مدير الضرائب للولاية لهذه الإدارة نفسها. ويمكن أن تعطى التأشير التنفيذية مباشرة على الكشوف أو جداول المنتجات أو بيانات الحقوق وقت تسليمها إلى قاضي الضرائب المختلفة ».

المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعل المدين أو فعل الغير، أو عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به⁽¹⁾، أو عدم اكتتابه لكشوف رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من اعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام للقيام بتسوية وضعيته⁽²⁾، وفي حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة⁽³⁾، وإذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق، وعندما لا تقدم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام⁽⁴⁾، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، وفي حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها، أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء، يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخيل العينية⁽⁵⁾.

ثانياً: عدم كفاية الثمن أو التقديرات: إذا قلَّ الثمن أو التقدير - الذي أعتمد كأساسٍ لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي - عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال العقارية والمنقولة، 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⁽⁶⁾.

فالتقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية، وذلك في أجل عشرين يوماً ابتداء من تبليغ رأي لجنة التوفيق، وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، فإذا لم يبادر بدفع دينه الضريبي خلال عشرة أيام، يجرر في حقه سند تحصيل وتكون هذه الرسوم واجبة الأداء فوراً⁽⁷⁾.

(1) المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر.

(2) المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر.

(3) حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(4) المنصوص عليه في المادة 20 / 9 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(5) المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر.

(6) المادة 38 مكرر 2 من قانون المنازعات الجبائية سابق الذكر.

(7) المواد 356 و 357 و 358 من قانون التسجيل سابق الذكر، والمادة 38 مكرر 2 من قانون المنازعات الجبائية سابق الذكر.

يستفاد من مجموع ما سبق أن المرحلة الودية للتحويل هي الآجال القانونية التي يمنحها المشرع للمكلف من أجل الوفاء بدينه الضريبي، وتختلف هذه المدة باختلاف طبيعة الضريبة وطريقة تقديرها وفرضها ونوع النظام التصريحي الذي يخضع له المكلف بها، ففي نطاق التوريد باقتناء منتج ضريبي يندمج هذا الأجل بالحدث المنشئ للضريبة بحيث يتعذر الفصل بينهما وينقضي بحصول طالب الخدمة عليها، ويتسع في إطار التصفية الذاتية إلى عشرين (20) يوماً الأولى الموالية للشهر أو الثلاثي الذي تُستحق فيه الحقوق على وجه العموم وإن كانت ثمة آجال خاصة بالدفع المقسط، أو الوفاء ببعض الضرائب على النحو الذي رأينا سابقاً، هذا وتهمين قاعدة الفورية أيضاً في نطاق تصفية الحقوق عن طريق الإدارة حيث يتم أداؤها بمجرد الأمر بدفعها.

للإشارة فإن انقضاء الأجل الودي أو القانوني في هذا النوع من التحويل (التصفية الذاتية) لا يخول القابض حق مباشرة المتابعات - لغياب سند التحويل - بخلاف نظام التوريد عن طريق الجداول، لكن إذا حدث وأن قام المكلف من تلقاء نفسه - بعد تاريخ الاستحقاق - بسداد ما بذمته من حقوق تسري في حقه غرامات التأخير عن الدفع، المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أما إذا نكل عن الوفاء بها كان لجهة الوعاء - المخول لها حق الرقابة وتحديد أسس فرض الضريبة - سلطة اخضاعه تلقائياً بمقتضى جدولٍ ضريبي.

في المقابل، إذا صدرت الضريبة ضمن جدولٍ فالقاعدة العامة أن يمتد أجل الوفاء بها إلى الشهر الثالث الموالي لشهر إدراج الجدول في التحويل، ويتقلص إلى ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من ذات التاريخ بالنسبة للإصدارات التكميلية أو الإضافية لجداول الضرائب، إلا أن تصدر هذه الأخيرة جراء انتفاء التصريحات أو نقصانها فيكون الأجل حينها خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ.

وتصبح الضريبة المدرجة في الجداول واجبة التحويل الفوري في أحوال منها مخالفة المكلف للتشريع الضريبي، أو قيامه بمناورات من شأنها المساس بعملية توريد الحقوق المستحقة وتفويت فرصة تحصيلها على الإدارة، كرحيله النطاق عن الإقليمي للقابضة المختصة، أو بيعه لأملاكه التي تشكل ضماناً للخزينة العمومية، يستوي في ذلك أن يكون البيع طوعياً أو قسرياً، أو تنازله عن المؤسسة محل الضريبة أو توقفها عن النشاط، أو شهر إفلاسه وخضوعه للتسوية القضائية، كما تخضع للتوريد الفوري أيضاً مجموع الحقوق - موضوع جدولٍ - المنصوص عليها في المواد 33، 54، 60

و74 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالإضافة إلى الجداول الصادرة نتيجة عدم تنفيذ الاستثمارات المحددة في مقرر منح الامتيازات الجبائية.

وعليه ينبغي أن نميز في هذه الفرض بين أجلين، الأجل القانوني والأجل الاستحقاق، حيث يمثل الأول المهلة القانونية الممتدة ما بين تاريخ إدراج الجدول في التحصيل وتاريخ انقضاءها، وفيها يكون المكلف المدين محصناً من ممارسة متابعات التحصيل في حقه، بحيث يقع باطلاً كل إجراء تنفيذي يباشره قابض الضرائب اتجاهه إبان هذه المرحلة.

وبانتهاء الأجل القانوني لسداد الضريبة يبدأ سريان تاريخ استحقاقها الذي يخول القابض سلطة تحريك إجراءات المتابعة أو التحصيل الجبري، وإن جنح المشرع إلى حرمان المكلف من الأجل الودي بشأن الضرائب - المدرجة في الجدول - واجبة التحصيل فوراً للأسباب التي ذكرنا سلفاً، وهو ما يفيد دخول تاريخ استحقاق الضريبة بصدور الجدول المتضمنة فيه.

المبحث الثاني

التحصيل الجبري كحدث منسئ للمنازعة

بعد انقضاء الآجال القانونية لسداد الضريبة دون تحرر المكلف منها، تدخل هذه الأخيرة طور الاستحقاق، وفيه يتعين على الإدارة الجبائية مباشرة إجراءات المتابعة اتجاه المكلف بالضريبة لتحصيل ديونها (المطلب الثاني)، لكن المشرع الجبائي أقحم بعض التدابير السابقة لهذه المرحلة من أجل استخلاص ديون الخزينة العمومية ودياً قبل تحريك الإجراءات القسرية (المطلب الأول).

المطلب الأول

الإجراءات السابقة للمتابعة

تسبق إجراءات التحصيل الجبري شكليات تتراوح بين الجواز والوجوب، حيث أجاز المشرع لقاطب الضرائب إجراء مقاصة بين ما في ذمة المكلف من ديون ضريبة اتجاه الإدارة الجبائية، وما له عليها (الفرع الأول)، وألزمه بتوجيه رسالة تذكير للمكلف بالضريبة تدعوه للتحرر من ديونه الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

المقاصة الجبائية

تعد المقاصة إحدى طرق الوفاء القانونية، وتتحقق عندما يتلاقى دينان في ذمة شخصين اجتمعت في كل منهما صفة الدائن والمدين، فينقضي الدينان بقدر أقل منهما، وقد نظمها القانون المدني الجزائري في مواده من 297 إلى 303، وهي الآلية التي اقتبسها المشرع الجبائي كأداة لسداد الديون الضريبية، ونصص عليها في المادتين 96 (أولاً) و144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية (ثانياً) بما يتفق وطبيعة القانون العام، وما تتمتع به الإدارة الضريبية من امتيازات السلطة العامة.

أولاً: المقاصة النزاعية: لقد عرف قانون الإجراءات الجبائية قبل سنة 2017 نوعاً واحداً من

المقاصة الضريبية، ويتعلق الأمر بالمقاصة النزاعية، وهو ما نصص عليه المشرع الضريبي في المادة 96

من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، حيث أجاز بموجبها لإدارة الضرائب - بمناسبة الطلبات التي يتقدم بها المكلفون من أجل الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة - التمسك - في نطاق الضريبة موضوع النزاع - بجميع المقاصد بين التخفيضات المعترف بثبوتها قانوناً وأوجه القصور أو الإغفالات - أيّاً كان نوعها - المعاينة في وعاء أو حساب الضريبة المعترض عليها أثناء التحقيق في الطلب.

إلا أنه وبمقتضى قانون المالية لسنة 2017⁽²⁾ وسَّع المشرع من نطاق المقاصة النزاعية، بحيث أصبحت شاملةً لكل أنواع الضرائب، وهو ما نصت عليه المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية في شكلها الجديد بالقول: « عندما يطلب مكلف بالضريبة، الإعفاء من ضريبة ما، أو التخفيض منها، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الآجال العامة للتقادم على فعل الإدارة، المحدد بموجب هذا القانون بخصوص كل حق أو ضريبة أو رسم، أن تعارض جميع المقاصد في حدود الضريبة موضوع النزاع بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها في وعاء الضريبة أو في حسابها أثناء التحقيق في الطلب...».

يستفاد مما سبق، أن المقاصة النزاعية في مجال الضرائب حق للإدارة وحدها، تمارسه على سبيل الجواز بمناسبة النظر في الطلبات التي يتقدم بها المكلفون للإعفاء أو التخفيف من الضرائب والحقوق والرسوم بكل أنواعها، شريطة أن يقتصر التقاص على الضريبة موضوع النزاع، بين التخفيضات المعترف بثبوتها وأوجه القصور والإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها في وعاء أو حساب هذه الضريبة أثناء التحقيق في الطلب.

(1) تنص المادة 1/96 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « عندما يطلب مكلف بالضريبة، الإعفاء من ضريبة ما، أو التخفيض منها، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الآجل العام للتقادم في مجال الضرائب المباشرة، المحدد في المادة 106 أدناه أن تعارض جميع المقاصد بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها... ».

(2) المادة 53 من القانون رقم 16/14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016م سابق الذكر.

ثانياً: مقاصة التحصيل: وهي المقصودة في هذا المقام، وقد نظمها المشرع الضريبي بمقتضى المادة 144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ التي تنص في فقرتها الأولى على أنه: « يمكن لقاطب الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير...».

يستشف من هذا النص، أن مقاصة التحصيل مقاصة قانونية واقعة على سبيل الجواز، حيث رخص القانون لقاطب الضرائب وحده بمباشرتها على نحو انفرادي، وهو ما لا يسوغ للمكلف بالضريبة التمسك به، حتى وإن توافرت شروط تطبيقها، ومع ذلك، ليس ثمة ما يحول دون مطالبة هذا الأخير بإعمالها متى رأى أنها محققة لمصالحه، إلا أنها وبحكم طبيعتها تبقى خاضعة في إنفاذها للسلطة التقديرية للإدارة.

كما أنها مقاصة جبائية محضة، أي أنها وسيلة وضعها المشرع في يد القاطب لتحصيل المواد الضريبية من ضرائب وحقوق ورسوم وغرامات دون غيرها من موارد الميزانية الأخرى كالغرامات القضائية، وإتاوات أملاك الدولة، والرسوم الجمركية ونحوها، هذا وتنصب المقاصة على ما للمكلف بالضريبة اتجاه الإدارة من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات المترتبة عن الدعاوى النزاعية، ولا يشترط لمباشرتها أن تكون مسبقةً بتذكير المكلف بالضريبة أو اعداره أو تنبيهه بالدفع لأنها ليست إجراءً من إجراءات المتابعة.

وقد ألزم المشرع قاطب الضرائب عند مباشرة المقاصة أن يخطر المدين بالضريبة عن طريق إشعارٍ يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ المقتطعة سداداً للديون الضريبية المقيدة في سجلاته، وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « ... عندما يجري قاطب الضرائب المقاصة المنصوص عليها في المادة، فإن هذا الأخير يكون ملزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته...»، مع وجوب تبليغ هذا الإشعار عن طريق رسالة موصى عليها مع إفادة بالاستلام، لما يترتب عن ذلك من آثار كما سيأتي بيانه.

⁽¹⁾ التي استحدثت سنة 2017 بموجب المادة 55 من القانون 14/16 سابق الذكر.

ومع أن المقاصة - كما سبق القول - ليست إجراءً من إجراءات المتابعة، إلا أن المشرع حوّل للمكلف بالضريبة حق الطعن فيها أمام الإدارة وفقاً للكيفيات المقررة للاعتراض على المتابعات، حيث نصص في الفقرة الثالثة من المادة 144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « ... يمكن الطعن في آثار هذه المقاصة وفق الآجال والأشكال المنصوص عليها في المادتين 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.».

والحاصل أنه يجوز أن تقع مقاصة التحصيل - إذا توافرت شروطها - بين دين الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب على الممول، وبين الدين المستحق لهذا الممول على المصلحة نتيجة أدائه أكثر من المستحق عليه أو نتيجة الحكم لصالحه برد مبالغ أياً كانت، وبالتالي فإن المقاصة الضريبية تمارس في الكثير من جوانبها طبقاً للقواعد العامة وفق شروط المقاصة القانونية، إلا ما استثنى منها بمقتضى النص المذكور أعلاه.

وعلى ذلك، يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التي من نوع واحد، كما يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التي من أنواع مختلفة، كأن تجري المقاصة بين ما سدده الممول بالزيادة في ضريبة الرسم على القيمة المضافة وبين ما يستحق هذا الممول من الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يجوز أيضاً أن تقع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما، وبين ما يُستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو سابقة، طالما تمّ التلاقي بين ما وجب في ذمة الممول للإدارة، وبين ما وجب لهذا الممول في ذمة الإدارة، في وقتٍ كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائماً لم ينقض بالتقادم، وكانت شروط المقاصة متوافرة.

هذا ويراعى في قبول مقاصة التحصيل، أن تثار صراحةً من قبل قابض الضرائب، أو أن تلمس من قبل المكلف بالضريبة شريطة قبول الإدارة لها، لأن المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها، فهي ليست من النظام العام وإنما لا بد من التمسك بها أو طلبها.

كما تجب التفرقة بين كون إيقاع المقاصة - أي إجراؤها - لا يتم إلا بعد التمسك بها من قبل القابض أو طلبها من قبل المكلف، وبين أن المقاصة تصبح ممكنة منذ الوقت الذي يتلاقى فيه الدينان اللذان توافرت فيهما صلاحية التقاص، وأنها ترتب أثرها منذ ذلك الوقت، أي يترتب عليها انقضاء الدينين انقضاءً يستند أثره إلى وقت تلاقي الدينين بقدر الأقل منهما، فإذا ما تم التمسك بها من قبل

القابض أو تم قبول طلب المكلف لها من قبل الإدارة، أصبحت المقاصة ممكنة منذ الوقت الذي تلاقي فيه الدينان.

هذا ويشترط لوقوع المقاصة - إذا ما أصبحت ممكنة - أن تكون الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة كل منهما دائن ومدين للآخر، وأن يكون الدينان خاليين من النزاع، مستحقي الأداء، وأن يكونا صالحين للمطالبة بهما قضاء، ومن ثمة لا تقع المقاصة إذا كان الدين الذي يراد وقوع المقاصة به قد سقط بالتقادم وقت تلاقيه مع الدين الآخر الذي يمكن أن يتقاص معه (أي في الوقت الذي أصبحت فيه المقاصة ممكنة).

ومع ذلك، فإن سقوط الدين بالتقادم لا يحول دون وقوع المقاصة مادام هذا السقوط لم يكن قد تم في الوقت الذي أصبح فيه التقاص ممكناً، فالمقاصة تصبح ممكنة وترتب أثرها مادام الدين الذي توافرت فيه صلاحية التقاص قائماً لم ينقض بالتقادم وقت تلاقي الدينين، ولم تمّ اكتمال مدة التقادم وقت طلب التقاص.

والمقاصة في حد ذاتها لا تقطع التقادم، ومن ثم فلا ينبغي على وقوع المقاصة عدم إمكان التمسك بتقادم الجزء الباقي من الدين المتقادم الذي وقعت المقاصة به، بل يسري التقادم بالنسبة لهذا الجزء الذي لم يتقاص، فإذا كان الدينان غير متساويين، استمر التقادم بدون انقطاع بالنسبة للجزء الباقي من الدين كما لو لم تكن هناك مقاصة.

نخلص مما سبق ذكره إلى أنه إذا تم التمسك بالمقاصة بعد أن كان الدين قد سقط بالتقادم، فإن ذلك لا يمنع وقوع المقاصة، بشرط أن يكون هذا الدين الذي توافرت فيه صلاحية التقاص قائماً لم ينقض بالتقادم وقت تلاقيه مع الدين الآخر الذي سيتقاص معه، فالعبرة إذن بالوقت الذي تم فيه التلاقي بين الدينين، فإذا تلاقيا قبل انقضاء مدة التقادم، أمكن أن تقع المقاصة بعد التمسك بها حتى ولو حدث ذلك بعد انقضاء هذه المدة، أما إذا لم يتم التلاقي بين الدينين إلا بعد سقوط أحدهما بالتقادم فإن المقاصة في هذه الحالة لا تقع، إذ تكون مدة التقادم قد تمت قبل أن تصبح المقاصة ممكنة.

الفرع الثاني

رسالة التذكير (La Lettre de Rappel)

بانتهاؤ الأجل القانوني لسداد الضريبة وبداية سريان تاريخ استحقاقها، يتعين على قابض الضرائب - قبل شروعه في عملية المتابعة - تذكير المكلف بالضريبة المتخلف عن سداد دينه الضريبي

عن طريق رسالة مكتوبة بضرورة دفعه للمبالغ المستحقة للخزينة العمومية في أجل خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ التبليغ، مع إعلامه بمباشرة إجراءات المتابعة في حقه متى نكل عن الوفاء بدينه في الآجال المحددة، أو طلب تأجيل دفع هذا الدين في نطاق شكوى نزاعية، وهو ما نصصت عليه المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « في حالة عدم تسديد الضريبة أو رسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه في المادتين 74 و80-2 من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل خمسة عشر (15) يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة. ».

ولا تعتبر رسالة التذكير إجراءً من إجراءات المتابعة بل مجرد خطوة إدارية تستهدف حث المكلف بالضريبة على أداء دينه، تحت طائلة إكراهه بكافة الطرق القانونية، لكنها وعلى الرغم من ذلك تكتسي أهمية إجرائية بالغة باعتبارها شرطاً جوهرياً لصحة عملية التحصيل الجبري، بحيث يؤدي تخلفها إلى بطلان جميع إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

هذا ولا تخضع رسالة التذكير لأية شكلية خاصة، عدا أن يكون موضوعها دعوة المكلف المتخلف عن دفع الضريبة خلال خمسة عشر (15) يوماً تحت طائلة مباشرة إجراءات المتابعة ضده، فهي مجرد بريد بسيط غير مقيد ببيانات معينة، تتوخى الإدارة الضريبية من وراءه تفادي اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري المعقدة، وما ينفك عنها من ترهيب للموليين.

ومن الطبيعي أن تكون هذه الرسالة - بخصوص البيانات المتضمنة فيها - استنساخ للإنذار على الجدول المنصوص عليه في المادة 1/144 من قانون الإجراءات الجبائية، بانطوائها على بيان هوية المرسل والمرسل إليه، تحديد الديون المستحقة، سنة فرض الضريبة، الجدول الضريبي أو السند الذي تم على أساسه اتخاذ إجراءات التحصيل، وكذا صيغة المطالبة بالدين تحت طائلة الإجبار بكل الوسائل والطرق القانونية.

للإشارة فإنه يتعين على الإدارة الجبائية الامتناع عن مباشرة أي إجراء من إجراءات المتابعة خلال الفترة المحددة تحت طائلة سقوط الحق في المتابعة، وبانقضاء هذه المهلة دون قيام المكلف بسداد دينه الضريبي ينتقل قابض الضرائب وجوباً إلى مرحلة الإجراءات القسرية، ولا تشكل رسالة التذكير

(1) CAA Paris 11 mars 1999 n°96PA02207 et 96PA04462, Mangeard, RJF 99 n°995.

-باعتبارها آخر اشعار قبل المتابعة - إجراء من إجراءات هذه الأخيرة، نظراً لعدم انطوائها على أي نوع من الاكراه، ويترتب على ذلك عدم جواز الاعتراض عليها في إطار منازعات التحصيل⁽¹⁾ .
وعليه يمكننا القول أن رسالة التذكير تؤدي إلى تمديد الأجل القانوني لسداد الضريبة لمدة خمسة عشر (15) يوماً إضافية - رغم انقضاء هذا الأجل بانتهاء المدة الممنوحة للمكلف بالضريبة للتححرر من دينه ودياً اتجاه الخزينة العامة - وبمروره تدخل الضريبة طور الاستحقاق على نحوٍ بات.

المطلب الثاني

إجراءات المتابعة

إجراءات المتابعة، هي الأدوات التي وضعها المشرع في يد الإدارة الجبائية لاستخلاص ديونها الضريبية قسراً، بعد استنفاد التدابير السابقة، وتتمثل في التنبيه بالدفع (الفرع الأول) والإجراءات التنفيذية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التنبيه بالدفع (Le Commandement de Payer)

يعتبر التنبيه بالدفع عديلاً للتكليف بالوفاء في نطاق القانون الخاص الذي نظمته المشرع الجزائري بمقتضى المواد من 612 إلى 614 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كإجراءٍ وجوبي سابقٍ للتنفيذ الجبري، وهو ما نصصت عليه المادة 612 من القانون سابق الذكر بقولها: « يجب أن يسبق التنفيذ الجبري، التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء، بما تضمنه السند التنفيذي في أجل خمسة عشر (15) يوماً...».

فالتكليف بالوفاء في نطاق القانون الخاص وعلى الرغم من عدم اعتباره جزءاً من إجراءات الحجز القضائي، إلا أنه مقدمةٌ ضروريةٌ لا بد من إتمامها لمباشرة، وإلا أعتبر الحجز نفسه باطلاً بجميع إجراءاته ما لم ينص القانون على إجازته دونها⁽²⁾، هذا وتُعرَّف مقدمات التنفيذ - المتمثلة في الإعلان والتكليف - باعتبارها وقائع قانونية يقتضي المشرع تحققها قبل البدء في التنفيذ القضائي، من خصائصها أنها سابقة على التنفيذ، لا تدخل في تكوينه ولا تعد جزءاً من أجزائه، غير أنها لازمة

(1) CE 17 mars 1982 n°38316, RJF 82 p.265. CE 1er décembre 1982 n°28082, RJF 83 p.143, DF 83 n°1011 concl.

(2) عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم، عنابة،

لصحته⁽¹⁾، وهي مقدمة واحدة أيا كانت طرق التنفيذ المتبعة، أو سند التنفيذ، أو طبيعة المال الذي يراد الحجز عليه، والعلة من وجوب إعلان المدين وتكليفه بالوفاء قبل التنفيذ عليه، هي إتاحة الفرصة أمامه للوفاء بدينه اختيارياً كي يتجنب إجراءات التنفيذ الجبري ونفقاته، والتنبيه بالوفاء يبقى حافظاً لأثره في قطع التقادم ولو لم يعقبه حجز أو أعقبه حجز باطل⁽²⁾.

وهي ذات المقتضيات التي اقتبسها المشرع الجبائي في مجال القانون الضريبي وأضفى عليها بعضاً من خصوصيات القانون العام، بحيث يترتب على عدم وفاء الممول بدينه الضريبي - فور حلول أجل استحقاقه - تدخل الإدارة لاستخلاصه جبرياً، عن طريق مجموعة من التدابير يتقدمها إصدار تنبيه بالدفع⁽³⁾ كإجراء تمهيدي لعملية التحصيل القسري، وتبليغه للمكلف بالضريبة بعد انقضاء مهلة خمسة عشر (15) يوماً المخولة له بمقتضى رسالة التذكير المشار إليها أعلاه لسداد ما عليه من ديونٍ للخبزينة العامة⁽⁴⁾.

وقد ثار خلاف حول طبيعة التنبيه بالدفع فيما إذا كان إجراءً من إجراءات التنفيذ، أو مجرد تدبير تمهيدي من التدابير التي تسبقها، حيث ذهب البعض إلى القول بأن التنبيه بالدفع في مجال التحصيل الجبري لا يخرج عن كونه إجراءً اخطارياً يقوم قابض الضرائب عن طريقه بإعلام الممول بما في ذمته من مبالغ ضريبية مستحقة الأداء، وما تستهدف الإدارة القيام به من إجراءات في حقه إن هو

(1) وجدي راغب، نظرية العامة للتنفيذ القضائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973، ص 33. نجيب أحمد عبد الله، قانون التنفيذ الجبري في المسائل المدنية والتجارية، دراسة للتنفيذ المباشر وغير المباشر طبقاً لقانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني رقم 40 لسنة 2002 الطبعة الثالثة، منشورات مكتبة مركز الصادق، صنعاء الجمهورية اليمنية، 2006، ص 159.

(2) محمد عزمي البكري، موسوعة القضاء والفقه والتشريع في القانون المدني الجديد، المجلد الرابع، دار محمود، القاهرة، ص 656.

(3) المذكور عليه في المادة 145 والفقرة الأخيرة من المادة 146 والمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(4) TH. GASCET, Action en recouvrement « Poursuites », Juriclasseur 2000, fasc. N° 550, p. 18.

نكل عن الوفاء بديونه اتجاهها في الأجل المحدد⁽¹⁾، في المقابل ذهب البعض الآخر إلى اعتباره أول إجراء من اجراءات التنفيذ⁽²⁾.

هذا واعتبره المشرع الجزائري - بالنظر لتبويبه في قانون الإجراءات الجبائية - جزءاً من إجراءات المتابعة حين نصص عليه في المادة 145 من ذات القانون تحت عنوان ممارسة المتابعات بقوله: «... تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار...»، فالتنبيه بالدفع وإن كان منفصلاً عن الإجراءات التنفيذية فهو جزء من إجراءات المتابعة، يتوجب على قابض الضرائب إصداره في مواجهة كل ممولٍ تخلف عن سداد ديونه الضريبية داخل آجالها القانونية قبل ممارسة الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت والحجز على سبيل الحصر ويجوز للقابض تبليغه للمكلف بعد يومٍ كاملٍ من استحقاق الضريبة⁽³⁾، أي بعد يومٍ من انقضاء مدة خمسة عشر (15) يوماً الممنوحة للممول بموجب رسالة التذكير المشار إليها آنفاً.

إلا أنه يجوز لقابض الضرائب توجيه التنبيه بالدفع إلى المكلف بالضريبة مباشرة عقب صدور الجدول بالتحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الأحوال التي يُحدّد فيها وجوب تحصيل الضريبة بمقتضى أحكامٍ خاصةٍ كما أشرنا إلى ذلك بمناسبة حديثنا عن نظام الحقوق المعاينة في نطاق التحصيل الممدد، وهي المفاعيل التي أشار إليها قانون الإجراءات الجبائية في مادته 147 بالقول: « في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل... ».

(1) « Le commandement de payer constitue non pas un acte d'exécution mais un acte préparatoire à celle-ci. » Cour de Cassation, Chambre civile 1, du 10 juillet 1996, 94-17.141, Publié au bulletin 1996 I N° 308 p. 216.

(2) M. MASCLÉ DE BARBARIN, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, L.G.D.J, Paris, n.d, p. 150.

(3) حيث تنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يومٍ كاملٍ من تاريخ استحقاق الضريبة... ».

ولم ينصص المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية على الشروط الواجب توافرها في التنبيه بالدفع، وبالتالي يتعين الرجوع في شأنها للشريعة العامة المتمثلة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أن الممارسة الإدارية - وبالنظر لخصوصية الديون الضريبية - تفرض نموذجاً خاصاً (Série R, n° 9) يشتمل على بيان الجهة الإدارية المصدرة للتنبيه، لقب، اسم وعنوان المكلف بالضريبة، تحديد الضريبة أو الضرائب محل المتابعة مع تعيين أرقام جداولها وتواريخ استحقاقها، بالإضافة إلى بيانات عون المتابعة، كما يجب أن يكون التنبيه مؤرخاً وموقعاً عليه من طرف قابض الضرائب المختص، على أن يشار فيه إلى تنبيه المنفذ عليه بالوفاء بما تضمنه السند التنفيذي خلال مدة أقصاها ثلاثة (03) أيام وإلا نفذ عليه جبراً، وتقلص هذه المدة إلى يومٍ واحدٍ في حالات التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، هذا وبلغ التنبيه بالدفع كقاعدة عامة عن طريق أعوان المتابعة لدى قباضة الضرائب المؤهلين قانوناً، كما يمكن تبليغه عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها⁽²⁾.

ويترتب على تبليغ التنبيه بالدفع مجموعة من الآثار القانونية تأتي في مقدمتها بداية حساب الآجال من أجل الاعتراض على التحصيل الجبري، وانقطاع التقادم الرباعي واستبداله آلياً بالتقادم المدني⁽³⁾.

⁽¹⁾ تنص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهاً بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يومٍ من تبليغ التنبيه.»

⁽²⁾ تنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر في فقرتها الأخيرة على أنه: « تخضع العقود من حيث الشكل لقواعد القانون العام غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها وتكتسي عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغة قانوناً.»

⁽³⁾ تنص المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضدّ مكلف بالضريبة، طيلة أربع (04) سنوات متتالية، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضدّ المكلف بالضريبة. (...) إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطاراً أو إشعاراً للغير الحائز أو حجزاً أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع سنوات، المنصوص عليه أعلاه، يستبدل آلياً بتقادم مدني.»

الفرع الثاني

الإجراءات التنفيذية

وتتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني (أولاً)، والحجوز الإدارية بمختلف أنواعها (ثانياً) وأخيراً البيع (ثالثاً).

أولاً: الغلق المؤقت للمحل المهني: وهو إجراء استحدثه المشرع الجبائي بمقتضى المادة 17 من قانون المالية لسنة 2001⁽¹⁾ التي عدل بموجبها المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي كانت قاصرة على الحجز والبيع فقط، قبل أن يتم إلغاؤها وتحويل أحكامها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002⁽²⁾ إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي تناول تنظيم الغلق المؤقت للمحل المهني من خلال مادتيه 145 و 146 وفق مجموعة من الخطوات نوردتها فيما يلي:

بعد استنفاد إجراء التنبيه بالدفع - على النحو الذي ذكرنا سابقاً - والذي ينبغي توجيهه إلى المكلف بالضريبة قصد حثه على التحرر من دينه وإلا بوشر في حقه إجراء غلق محله المهني، وهو ما نصصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «... غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقها وجوبا إخطار...»، فالتنبيه بالدفع إجراء وجوبي يتعين على الإدارة القيام به قبل مباشرة غلق المحل المهني وإلا وقعت المتابعة برمتها تحت طائلة البطلان.

وبعد انقضاء الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة - قصد التحرر من ديونه الضريبية محل التنبيه ونكوله عن الوفاء بها - يقوم مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب - كل في حدود اختصاصه - باتخاذ قرار الغلق المؤقت للمحل المهني بناءً على تقرير مقدم من قبل المحاسب المعني بعملية متابعة وتحصيل الضريبة (أي قابضو الضرائب على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، وقابض الضرائب على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة لمدير هذه الهيئة)، على ألا تتجاوز مدة الغلق موضوع القرار في كل الأحوال ستة (06) أشهر كما نصصت على ذلك المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال

(1) القانون رقم 06/2000 المؤرخ في 27 رمضان 1421هـ، الموافق ل 23 ديسمبر 2000م، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر.ج. عدد 80 بتاريخ 24 ديسمبر 2000م.

(2) القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001م، سابق الذكر.

اختصاصه بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر.».

ليتم بعدها تبليغ قرار الغلق المؤقت إلى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، اللذان ينفذانه وجوباً بعد عشرة (10) أيام من تاريخ تبليغه في حالة عدم تحرر المكلف بالضريبة مما في ذمته من ديون جبائية، أو عدم اكتتابه سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة وفقاً للمادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، وهي المفاعيل التي أشارت إليها المادة 146 من ذات القانون بقولها: «... ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.».

يتضح مما سبق أن الغلق المؤقت للمحل المهني لا ينقل مبالغ الدين الضريبي من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، بل يعد مجرد إجراءً تهديدياً لحمله على الوفاء بها، وعقابي طالما أنه سيؤدي إلى افتقار ذمة المكلف، وهي في رأينا نتيجة عكسية لما تتوخاه الإدارة الجبائية من وراء الإجراءات التنفيذية، خاصة وأنها تضعف بهذا التدبير مقدرة الممول على سداد ديونه الضريبية لاسيما في الأحوال التي يكون فيها هذا المحل مصدر دخله الوحيد.

هذا وقد أجاز المشرع للمكلف المعني أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد أمام رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل فيه كما هي الحال في المواد الاستعجالية، دون أن يكون لهذا الطعن أثر موقوف بالنسبة لتنفيذ قرار الغلق، وهو ما نصصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية سابقة الذكر بقولها: « يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن

⁽¹⁾ تنص المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمكن لقابض الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب. يمنح التأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه 36 شهراً مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي. وتطبيقاً لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالاً للدفع. وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها.».

يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً. لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت».

ثانياً: الحجز الإداري: على الرغم من كون الإدارة الجبائية طرفاً في هذه العلاقة باعتبارها دائناً، إلا أنها هي من يباشر الحجز ويشرف عليه دون تدخل القاضي، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ، فهذا الأخير لا يأمر بإجراء الحجز الإداري، ولا يتولى الاشراف عليه، بل تضطلع الإدارة الضريبية بإجرائه ومتابعته تحت مسؤوليتها⁽¹⁾ وتمثل الحجوز الإدارية في الاشعار للغير الحائز (أ) حجز المنقولات بمختلف أنواعها (ب) والحجز العقاري (ج).

أ- الاشعار للغير الحائز (L'avis à tiers détenteur): وهو نظير إجراء حجز ما للمدين لدى الغير في نطاق القانون الخاص المنصوص عليه في المادة 667 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع تكييف المشرع له بما يتناسب وامتناسبات السلطة العامة التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، وقد تناوله بالتنظيم - وفق هذا المنظور - من خلال المواد 384، 387 و 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 145 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وكذا الفقرة الأخيرة من المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويعتبر الإشعار للغير الحائز إجراءً سريعاً، بسيطاً ومرناً - غير محفوفٍ بإجراءات التنفيذ الجبري المنصوص عليها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وما تقتضيه من شكلية وإجراءات معقدة - يمارسه قابض الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة المتخلف عن سداد ديونه الضريبية بعد حلول أجل استحقاقها من خلال أمر وإلزام الغير (وهو الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو الدائن لهذا الأخير) من أجل اقتطاع مبالغ الدين الضريبي مما بحوزته من تلك الأموال ودفعها إلى الخزينة العمومية⁽²⁾.

1. نطاق الاشعار للغير الحائز: لقد تناول المشرع تنظيم هذا الاجراء - كما سبق القول - ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا قانون الرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي

⁽¹⁾ فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، ص 424.

⁽²⁾ C-B. YELLES, La Pratique de l'avis à tiers détenteur. Revue de l'entreprise et commerce, n° 01, 2005, p. 97.

يفترض أن يقتصر إعماله على تحصيل الضرائب المتضمنة في هذين التقنينين دون غيرها، خاصةً وأنه اكتفى في قانون الإجراءات الجبائية - باعتباره قانوناً إجرائياً عاماً لغيره من القوانين الموضوعية - بالإشارة فقط من خلال مادته 159 إلى الأثر الموقوف للتقدم المترتب عن سندات المتابعة بما فيها الاشعار للغير الحائز دون أن يستأثر هذا التقنين بتنظيمه أو ينصص على انصراف إعماله بالنسبة لكافة الضرائب والرسوم بصرف النظر عن طبيعتها، وهو ما يدفعنا إلى القول بعدم امتداد نطاقه إلى الضرائب غير المباشرة، حقوق الطابع ورسوم التسجيل.

ومع ذلك لا تتورع الإدارة الجبائية من الناحية العملية عن مباشرة هذا الاجراء بالنسبة لكافة ديونها الضريبية، حيث أنها لا تنذر الممول - عند حلول أجل استحقاق هذه الديون - بشأن كل ضريبة أو رسمٍ على حدى، بل توجه إليه إنذاراً واحداً شاملاً لكافة ما في ذمته من ديونٍ اتجاهها، حتى إذا نكل عن الوفاء بها، جاز حينها لقبض الضرائب أن يمارس في حقه هذا الاجراء بالنسبة لكل الديون الضريبية الواردة في الانذار دون أن يتخير من بينها ديون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الرسوم على رقم الأعمال باعتبارها الضرائب المعنية قانوناً بهذا التدبير، وهو ما يشكل في نهاية المطاف خرقاً لأحكام القانون، يمكن للمشرع معالجته بإلغاء أحكام الاشعار للغير الحائز من القوانين الموضوعية ونقله إلى قانون الإجراءات الجبائية.

وينصب الاشعار للغير الحائز على ما يكون للمكلف بالضريبة من حقوقٍ في ذمة الغير، كحق المؤجر على الأجرة في ذمة المستأجر، أو أن تكون للمدين أموال مودعة لدى الغير كالحزينة أو البنك أو الموثق، أو أن تكون للمدين منقولات ملك له وموجودة وقت الحجز في حيازة الغير مثل المنقولات المودعة في مخزن الودائع أو منقول اشتراه المدين ولا يزال في حيازة البائع⁽¹⁾.

2. المقصود بالغير الحائز: يراد بالغير في هذا المقام كل مدينٍ للمكلف بالضريبة أو حائزٍ لأمواله بما في ذلك الأموال التي سيحصل عليها هذا الغير مستقبلاً، فهو ينصرف إذن إلى الأشخاص الذين تتوافر فيهم صفة الغير مع حيازتهم لأموال المكلف بالضريبة المدين للحزينة العمومية عند إرسال الاشعار، وقد أشار المشرع إلى بعضهم على سبيل المثال لا الحصر بمقتضى المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أنه: « يتعين على جميع المستأجرين والقابضين

⁽¹⁾ فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 439.

والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على أموال صادرة من المدين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية، أن يدفعوا بناءً على طلب ذلك منهم، لقابض الضرائب المختلفة كتسديد عن المدين المذكورين، من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدين أو جزء منها (...). تطبق أيضاً أحكام هذه المادة على المسيرين والمتصرفين والمدراء العامين والمدراء والقائمين بتصفية الشركات بالنسبة للضرائب المستحقة عليها، وكذا على الأعوان المحاسبين أو أمناء مال الشركات الفلاحية للاحتياط وجميع هيئات القرض الفلاحي أو غير الفلاحي والتعاونيات والتجمعات المهنية.».

3. شروط أعمال الإشعار للغير الحائز: باعتباره من قبيل الحجوز ينبغي أن يكون أعمال

الإشعار للغير الحائز مسبقاً بإجراء التنبيه بالدفع المنصوص عليه في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية القاضية بأنه: «... غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يومٍ كاملٍ من تاريخ استحقاق الضريبة.»، وفي حالة امتناع المكلف عن سداد ما بذمته من دين ضريبي يجوز للقابض اللجوء إلى أعمال هذا التدبير كأحد الإجراءات التنفيذية.

هذا ولم يقيد المشرع إجراء الإشعار للغير الحائز بأية شكلية، إلا أن الممارسة الإدارية تستوجب - كما هو ثابت من خلال استمارة الإشعار (Série R n° 2) - ضرورة اشتماله على بيان الجهة مصدره الإشعار، وكذا الغير الحائز، وبيانات المكلف المدين بالضريبة، والمبلغ الإجمالي للمدين الضريبي، بالإضافة إلى تاريخ إصدار السند وتوقيع القابض عليه، مع تخصيص خانة للغير قصد الإفادة بالاستلام، وأخيراً تفصيل الديون الضريبية على النقيض مما قرره القضاء الفرنسي حول عدم تضمينها في الإشعار للحيلولة دون اطلاع الغير عليها⁽¹⁾.

ويبلغ الإشعار - باعتباره إجراءً من إجراءات المتابعة - إلى الغير عن طريق أعوان الإدارة الجبائية المعتمدين أو المحضرين القضائيين كما نصت على ذلك المادة 145 من قانون الإجراءات

(1) « L'avis à tiers détenteur ne doit pas renfermer de précisions susceptibles de renseigner le tiers détenteur sur l'importance des affaires du contribuable poursuivi, ni spécifier la nature exacte des taxes ainsi recouvrées, ni indiquer la période sur laquelle porte l'imposition.». Instruction codificatrice N° 02-063-A-M du 22 juillet 2002, Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique, Recouvrement contentieux. P. 13.

الجبائية بقولها: « تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين...»، دون أن يتناول المشرع مسألة تبليغ المكلف بالضريبة المعني بالإجراء.

4. الآثار المترتبة عن الإشعار للغير الحائز: يتسم الإشعار للغير الحائز في القانون الجزائري

بالتابع التنفيذي، إذ يلزم الغير بتنفيذه فور تبليغه إياه، وإلا كان مسؤولاً بصفة شخصية عن سداد الديون الضريبية محل الإشعار، وقد يصل الأمر إلى حد وقوعه تحت طائلة المساءلة الجزائية إذا ما ثبت تورطه في مناورات تدليسية مشتركة مع المدين بالضريبة.

ويبقى الإشعار للغير الحائز نافذاً لمدة سنة بالنسبة للأشخاص الطبيعية وأربع سنوات بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ابتداءً من تاريخ استلامه، بحيث يتعين في الفرضين على الحائز أن يقوم خلال هذه المدة بدفع أموال المدين بالضرائب تبعاً لاستلامها وهو ما أشارت إليه المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقولها: « ... 2) تبقى الطلبات المقدمة قانوناً والتي لم تسمح بسداد كل ما للخزينة صحيحة طيلة أجل مدته سنة ويبقى المستأمنون والحائزون، حتى في حساب جار على الأموال المشار إليها أعلاه، والمدينون بها ملزمين طيلة نفس الأجل اعتباراً من الطلب بالقيام بدفع الأموال الصادرة عن المدين بالضرائب تبعاً لاستلامها (... 3) عندما يكون المدين بالضريبة شخصاً معنوياً، يحدد أجل إلزام المستأمنين والحائزين بمدة (4) أربع سنوات.»، على أن يقوم قابض الضرائب بتسليم وصلٍ بالمبالغ المدفوعة للحائز الذي قام بالدفع كما نصت على ذلك الفقرة الرابعة من المادة سالفة الذكر⁽¹⁾.

للتذكير فإن الإشعار للغير الحائز - كغيره من سندات المتابعة يؤدي إلى قطع التقادم الرباعي واستبداله آلياً بالتقادم المدني وهو ما نصت عليه المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « ... إن تبليغ أحد سندات المتابعة المذكورة أدناه، سواء كان إخطاراً أو إشعاراً للغير الحائز أو حجزاً أو أي إجراء آخر مماثل الذي يوقف تقادم الأربع سنوات، المنصوص عليه أعلاه، يستبدل آلياً بتقادم مدني.».

ب- حجز المنقولات: ويقصد به التنفيذ على منقولات المدين بالضريبة من أجل بيعها

لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها.

⁽¹⁾ تنص المادة 4/384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: « تخصم المدفوعات من المبالغ المستحقة. ويسلم وصل من قبل قابض الضرائب المختلفة للمستأمن أو الحائز الذي قام بالدفع.».

1. نطاق الحجز: ينصب هذا النوع من الحجز على كل الأموال المنقولة بما فيها المحل التجاري وبعض المنقولات التي تعتبر عقاراً بالتخصيص⁽¹⁾ عدا الحقوق التي للمكلف بالضريبة في ذمة الغير والخاضعة - كما سبق القول - لإجراء الأشعار للغير الحائز، وقد اقتصر المشرع الجبائي على تنظيم بعض أحكامها من خلال قانون الإجراءات الجبائية وأحال إلى القواعد العامة فيما لم يرد بشأنه نص خاص كما قضت بذلك الفقرة الأخيرة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: «... تخضع العقود من حيث الشكل لقواعد القانون العام...».

2. إجراءات الحجز على المنقول: بعد استثناء قابض الضرائب لإجراء التنبيه بالدفع الواجب اتخاذه قبل مباشرة الحجز كما نصت عليه المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾ بقولها: «... غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار...»، وفي حالة تخلف المكلف المدين عن التحرر من دينه الضريبي أو اتخاذ ما من شأنه الحيلولة دون المتابعة داخل الآجال القانونية، يعكف أعوان الإدارة الجبائية المعتمدين قانوناً أو المحضر القضائي المكلف من قبل إدارة الضرائب بتنفيذ قرار الحجز، وهو ما جاءت به المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: «تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية»، حيث ينتقل أعوان الإدارة الضريبية المعتمدين، أو المحضر القضائي المكلف إلى مكان تواجد الأموال المنقولة المراد حجزها، وبعد جردها وتعيينها تعييناً دقيقاً مع وصفها يُجرر محضر حجزٍ وجردها يُذيل بالتوقيع عليه مع المدين بالضريبة المحجوز عليه إذا كان حاضراً أو

⁽¹⁾ تنص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: «يُمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحويل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتباراً من إدراج الجدول في التحويل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يمتلكها المدينون بالضريبة أينما وجدت. ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقاراً، تطبيقاً لأحكام المادة 683 من القانون المدني.».

⁽²⁾ تنص المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار...».

التنويه عن غيابه أو رفضه التوقيع، على أن يعين القائم بالحجز حارساً على الأشياء المحجوزة⁽¹⁾ الذي تسلم له وللمحجوز عليه نسخة من محضر الجرد، وبتمام هذا الاجراء توضع المنقولات محل الحجز تحت يد الإدارة الجبائية⁽²⁾.

ج- الحجز العقاري: لم ينصص المشرع الجبائي - لا في قوانين الضرائب الموضوعية ولا في القانون الاجرائي - على الحجز العقاري وكيفيات مباشرته بمقتضى قواعد خاصة على الرغم من خطورته، تعقيده وبطء اجراءاته كما هو منصوص عليه في القانون العام⁽³⁾، واكتفى بالإشارة إلى كون الدولة صاحبة امتياز متمثل في الرهن القانوني على جميع الأملاك العقارية التابعة للمولين المدينين للخبزينة العمومية من أجل تحصيل مختلف الضرائب والغرامات الجبائية، وهو رهن مقرر بمقتضى القانون يبدأ سريان مفعوله تلقائياً بالنسبة للضرائب غير المباشرة⁽⁴⁾ وكذا الرسوم على رقم الأعمال⁽⁵⁾ ابتداءً من تاريخ إرسال مصالح الوعاء لجداول وسندات التحصيل وكشوف الحواصل إلى قابض

⁽¹⁾ تنص المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية تبعاً للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. يمكن أن يستفيد الحارس المعين، زيادةً على المصاريف المذكورة أعلاه، من استرداد كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة. غير أنه إذا ما أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها. تقع على كاهل المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة في هذه المادة وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة. ».

⁽²⁾ M. KADI HANIFI, Le Contentieux fiscal Algérien , ED Sahel, Algérie, 2009, p. 65.

⁽³⁾ M. DONNIER, J-B. DONNIER, Voies d'exécution et procédure distribution, Lexis Nexis/Litec, 8^e édition, 2009, p. 08.

⁽⁴⁾ تنص المادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة سابق الذكر على أنه: « إن للخبزينة رهناً قانونياً على جميع الأموال العقارية التي يملكها المكلفون بالضريبة وتعفى من تسجيله في مكتب الرهون وذلك من أجل تحصيل من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يعود تحصيلها إلى إدارة الضرائب. ويأخذ هذا الرهن تلقائياً مرتبته ابتداءً من تاريخ إرسال الكشوفات وسندات التحصيل وجداول المنتجات من قبل مصالح وعاء الضرائب إلى المحصلين المكلفين بالتحصيل. ويحظر على محافظ الرهون القيام بتسجيل من أجل الالتزام بمبلغ من دون أن يقدم له المدين شهادة براء الذمة من الضرائب. ».

⁽⁵⁾ تنص المادة 146 من قانون الرسوم على رقم الأعمال سابق الذكر على أنه: « من أجل تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية التي يؤول تحصيلها إلى مصلحة الضرائب المختلفة، تتمتع الخبزينة برهن قانوني على مجموع الأموال العقارية للمدين بالضريبة، وتعفى من تسجيله في مكتب الرهون، ويبدأ مفعول هذا الرهن تلقائياً، اعتباراً من تاريخ الإرسال من طرف مصالح وعاء الضريبة، لجداول وسندات التحصيل وكشوف الحواصل، إلى محصل الضريبة المكلف بتحصيلها. لا يحق لمحافظ الرهون القيام بتسجيل، من أجل الالتزام بمبلغ، دون أن تقدم له شهادة إبراء الذمة من الضرائب، محررة باسم المدين بالضريبة. ».

الضرائب المكلف بتحصيلها دون حاجةٍ إلى تسجيله في مكتب الرهون العقارية، بينما يبدأ سريانه بخصوص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾ وكذا حقوق التسجيل والطابع⁽²⁾ ابتداءً من تاريخ قيده في المحافظة العقارية بعد نشأة الدين الضريبي في ذمة المكلف.

هذا ويمارس الحجز العقاري من قبل الإدارة الجبائية طبقاً للقواعد المقررة في القوانين الضريبية، على أن تتمم هذه الأخيرة - في حالة النقص - بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية شريطة عدم تعارضها مع الحجز الإداري⁽³⁾، وفي كل الأحوال ينبغي أن يسبق الحجز العقاري وجوباً - كغيره من الحجوز - إجراء التنبيه بالدفع المنصوص عليه في المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

وكما هو الشأن بالنسبة للحجوز جميعها، ينتقل أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين قانوناً أو المحضر القضائي إلى مكان تواجد العقار المراد حجزه، بحيث تباشر العملية بحضور مالكة المدين بالضريبة، ويمكن لأعوان التنفيذ - في حالة عدم وجوده - الاستعانة بأي شخص يرونه مناسباً لمتابعة إجراءات الحجز، مع تحرير محضرٍ بذلك، من أهم مشتملاته تعيين العقار تعييناً وافياً، وتحديد تاريخ

⁽¹⁾ تنص المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: « للخبزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المذكورة في هذا القانون. ويأخذ هذا الرهن رتبته تلقائياً اعتباراً من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، حيث لا يمكن تسجيله إلا ابتداءً من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامة لعدم الدفع.».

⁽²⁾ تنص المادة الفقرة الثانية من المادة 366 من قانون التسجيل سابق الذكر على أنه: « للخبزينة فضلاً عن الامتياز المشار إليه أعلاه، أن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، ويسري أثر هذا الرهن من يوم تسجيله في المحافظة العقارية ضمن الشكل والطريقة المحددين بموجب القانون.» وتنص المادة 367 من ذات القانون على أنه: « للخبزينة رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية التابعين للمدينين بالضريبة وذلك من أجل تحصيل مختلف الضرائب والغرامات الجبائية المشار إليها في هذا القانون. ويسري أثر هذا الرهن عند تسجيله في المحافظة العقارية. ولا يمكن تسجيل هذا الرهن إلا ابتداءً من التاريخ الذي استحق فيه المدين بالضريبة زيادة أو عقوبة لعدم الدفع.».

⁽³⁾ فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 434.

⁽⁴⁾ حيث قضى مجلس الدولة: «... حيث أنه وطبقاً لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن إدارة الضرائب ملزمة بتبليغ إشعار بالحجز قبل مباشرة الحجز. حيث دون تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة تكون قد خالفت القانون مما يجعل هذا الحجز تعسفياً يترتب بطلانه.» قرار رقم 009805، بتاريخ 18 نوفمبر 2003م، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص "المنازعات الضريبية"، 2003، ص 89.

ومكان تحرير محضر الحجز، على أن تقوم الإدارة بإيداعه - طبقاً للقواعد العامة - لدى مصلحة الشهر العقاري المتواجد في دائرة اختصاصها العقار المحجوز⁽¹⁾، ويرتب الحجز أثره ابتداءً من تاريخ قيده بالمحافظة العقارية، ويقع على عاتق الإدارة التزامٌ بإعلام المحجوز عليه بصورةٍ من المحضر في حالة عدم حضوره الحجز لتمكينه من ممارسة حقه في الطعن أو الاعتراض⁽²⁾.

وتنجر عن توقيع الحجز الإداري - أيًا كان موضوعه - مجموعة من الآثار القانونية يأتي في مقدمتها قطعه للتقادم الرباعي، وإخضاعه للأموال المحجوزة وملحقاتها لنظام قانوني خاص، بحيث تستمر مملوكةً للمحجوز عليه دون حقه في استعمالها أو استغلالها أو إدارتها، ومن باب أولى التصرف فيها⁽³⁾، فالأموال المحجوزة تنفصل عن بقية أموال المدين بقصد تحقيق الغرض من الحجز عليها، وهو التمهيد لعملية بيعها.

ثالثاً: البيع: بعد تنفيذ الحجز، وفي حالة عدم رفعه جراء دفع أو معاودة تحمل الدين الضريبي من قبل المالك المحجوز عليه، يجوز لقابض الضرائب مباشرة بيع الأملاك المنقولة أو العقارية المحجوزة واقتطاع الديون الضريبية المستحقة من ثمنها كما نصت على ذلك المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽⁴⁾، وقد نظم المشرع الجبائي جوانب من هذه العملية بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية، كتحديد الترخيص المسبقة⁽⁵⁾، بيع المنقولات⁽¹⁾، وبيع المحل التجاري⁽²⁾، إلا أنه

(1) فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، المرجع السابق، ص 435.

(2) تنص المادة 2/154 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «يجوز طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقاً بجميع وسائل الاثبات المفيدة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر واحد (01) ابتداءً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز...».

(3) تنص المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: «... لا يجوز أن يرخص قابض الضرائب المختلفة المباشر بمتابعة استعمال أو استغلال الأملاك المنقولة أو العقارية المرتهنة قصد اتخاذها رهينة أو ضماناً للخزينة صاحبة الامتياز، إلا إذا رفع هذا المحاسب الحجز عنها رفعاً قانونياً...».

(4) تنص المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر على أنه: «يُمارس الامتياز الذي خصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل (...). يتوقف رفع الحجز على دفع أو معاودة تحمل الدين الجبائي من قبل أصحاب تلك الأملاك المقصرين ويجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يبيعوا الأملاك المحجوزة ويقتطعوا من ثمنها الضريبة المستحقة...».

(5) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

أنه أغفل التطرق إلى بيع العقار، وهو ما يدفعنا للقول بخضوع تنظيمه إلى أحكام وإجراءات القانون العام فيما لم يرد بشأنه نص في القوانين الضريبية، وبالتالي سنتكسر في هذا المقام على عرض بيع المنقولات المحجوزة بما في ذلك المحل التجاري، نظراً لتنظيم المشرع الجبائي لهما بمقتضى نصوص خاصة وانطباق ذات الإجراءات عليهما كما نصت على ذلك المادة 151/2 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، يجري البيع الإجمالي لمحل تجاري (...) وفقاً للأشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات بمقتضى المادة 152، الفقرة الأولى من هذا القانون، المتممة بالأحكام الواردة أدناه.».

هذا وتباشر عملية البيع العلني إما من قبل أعوان المتابعة المؤهلين قانوناً أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد كما قضت به المادة 152/1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، وتمت هذه العملية بمجموعة من المراحل نلخصها فيما يلي:

أ- الترخيص بالبيع: تخضع مباشرة عملية بيع الأموال المحجوزة لرخصة تمنح لقبض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، بعد أخذ رأي مدير كبريات المؤسسات أو مدير الولائي للضرائب حسب الحالة كما نصت على ذلك المادة 146/3 من قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾.

وتجسد هذه الخطوة عن طريق إرسال وثيقة خاصة - تسمى بورقة البيع - إلى الوالي، مشفوعة برأي الموافقة لمدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، معززة بشهادة الخضوع للضريبة، ونسخة من محضر الحجز وأخرى من محضر تقويم الأملاك المحجوزة⁽⁵⁾، وتمنح للوالي مهلة 30 يوماً ابتداءً من تقديم الطلب لإصدار رخصة البيع، يجوز بفواتها لمدير كبريات المؤسسات أو المدير

(1) المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(2) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

(3) تنص المادة 152/1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « تتم البيوع العلنية لمنقولات المكلفين بالضريبة المتأخرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد.».

(4) تنص المادة 146/3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « ... يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقبض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.».

(5) Instruction générale du contentieux de recouvrement d'impôt, MF/DGI/DCTX, 2012 p. 13.

الولائي للضرائب - دون اتخاذ الوالي لأي قرار - أن يرخص للقباض المعني بالشروع في عملية البيع وهو ما نصت عليه المادة 4/146 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، وتعفى من ترخيص الوالي السابق ذكره عمليات البيع المتعلقة بالمواد والسلع المحجوزة القابلة للتلف أو التحلل أو تلك التي تشكل خطراً على الجوار أو المحيط، بحيث يشرع في بيعها المستعجل بناءً على ترخيص من قبل مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب كل في مجال اختصاصه حسبما قضت به الفقرة الخامسة من المادة سالفه الذكر⁽²⁾.

ب- إجراءات الإشهار: بعد استصداره للترخيص بالبيع على النحو الذي ذكرنا سابقاً، يشرع قابض الضرائب قبل مباشرته للبيع في الإشهار له عن طريق إعلانات متضمنة لجملة من البيانات الإلزامية المنصوص عليها في المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، بحيث يتم إلصاق هذه الإعلانات وجوباً بسعي من القابض المباشر للمتابعة في أماكن حددها المادة سالفه الذكر، كما يتعين إدراجها في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث توجد الأشياء المحجوزة⁽⁴⁾، للإشارة ينبغي القيام بإجراء الالصاق والتنشير قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ عملية البيع⁽¹⁾، ويؤدي تخلف أي من هذه الإجراءات إلى بطلان عملية البيع⁽²⁾.

⁽¹⁾ تنص المادة 4/146 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانوناً لقباض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع...».

⁽²⁾ تنص المادة 5/146 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلف أو للتحلل أو تشكل خطراً على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناءً على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه...».

⁽³⁾ تنص المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... يجري (...) إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقباض المباشر للمتابعة واسميهما وموطنيهما والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته، ووضعته، وتقدير ثمنه المطابق لتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة...».

⁽⁴⁾ تنص المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... وتلصق هذه الإعلانات وجوباً بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع. ويدرج الإعلان (...) في جريدة مؤهلة لنشر

ج- إنجاز البيع: تتم عملية البيع علناً، حيث يتم فتح المزاد بإعلان الثمن الأساسي المحدد في محضر الحجز، ويرسَى المزاد على العرض الأعلى شريطة أن يكون مساوياً للسعر الافتتاحي على الأقل، وإذا لم تصل العروض - التي استقرت عندها جلستا البيع بالمزاد العلني لنفس الأشياء - إلى مبلغ السعر الافتتاحي يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي السعر الافتتاحي وذلك بترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير الضرائب بالولاية وفقاً لقواعد الاختصاص المحددة بموجب قرار من المدير العام للضرائب⁽³⁾.

الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع...».

⁽¹⁾ تنص المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات (...). ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية...».

⁽²⁾ تنص المادة 2/151 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... وإذا لم تراعى شكليات الأشهار لا يجوز إجراء البيع...».

⁽³⁾ المادتان 3/151 و 2/152 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

المبحث الثالث

مباشرة الطعن المسبق

لقد تناول المشرع الجبائي تنظيم التظلم في مجال منازعات التحصيل الضريبي تحت مسمى الاعتراض حيناً والشكاية أحياناً أخرى، ويمكننا تعريف التظلم في هذا النطاق باعتباره آلية قانونية لفض المنازعات الناشئة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة فيما يتعلق بالعمليات الفنية الخاصة بتوريد الضريبة جبراً - إلى الخزينة العمومية- في شكلها ومحتواها، لذلك نجد الشكاية في مجال منازعات التحصيل تختلف في جل جوانبها عن نظيرتها في إطار منازعات الوعاء الضريبي، لاسيما من حيث موضوعها وطبيعتها (المطلب الأول) وإجراءاتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول

طبيعة وموضوع التظلم

بغرض فرزها عن الشكاية في مادة منازعات الوعاء، سنعكف من خلال هذا المطلب على بيان طبيعة التظلم في مجال منازعات التحصيل الضريبي (الفرع الأول) وأهم المعايير التي اعتمدها المشرع للتمييز بين موضوعي النزاعين تفادياً لتداخلهما، وبالتالي تداخل التظلمات بشأنهما (الفرع الثاني).

الفرع الأول

طبيعة التظلم

المراد بطبيعة التظلم المسبق في مادة التحصيل الضريبي، تحديد صفته من حيث الجهة المقدم إليها فيما إذا كان ولائياً أو رئاسياً (أولاً) وكذا من حيث الالتزام القانوني بتقديمه فيما إذا كان اختيارياً أو وجوبياً (ثانياً).

أولاً: من حيث الجهة المؤهلة لاستقباله: لقد أشرنا - بمناسبة معالجتنا لطبيعة التظلم المسبق في نطاق منازعات الوعاء الضريبي - إلى أنواع التظلم الإداري من حيث جهة استقباله، والذي ينقسم إلى ثلاثة أضرب، تظلم ولائي، تظلم رئاسي وتظلم أمام لجان خاصة أنشأها القانون لهذا الغرض، هذا من جهة، من جهة أخرى، توصلنا من خلال استعراضنا للتنظيم الهيكلي وصلاحيات المصالح الجبائية في مختلف مستوياتها أن المختصة منها بعمليات وعاء وتحصيل الضريبة وبالتالي استقبال ومعالجة التظلمات النزاعية المسبقة، تنحصر في كل من مديرية كبريات المؤسسات، المديرات الولائية

للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وعليه سنحاول - في ضوء هذه المحددات - بيان طبيعة التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية من حيث الجهة المختصة بقبوله في نطاق منازعات التحصيل الضريبي.

تنص الفقرة الأولى من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: « يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.»، كما تنص المادة 154 من ذات القانون على أنه: « عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية حسب مجال اختصاصه. ».

لقد فرق المشرع الجبائي من خلال هاتين المادتين بين فرضين، يتعلق أولهما بتقديم الشكاوى المنسوبة على استرداد الأشياء المحجوزة - على نحو ما جاء في المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية - وفيها يؤول اختصاص استقبال الاعتراضات والفصل فيها إلى كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب، فتكون التظلمات التي يرجع فيها الاختصاص لمديرية كبريات المؤسسات، تظلمات ولائية، طالما أنها الجهة المختصة بإجراء الحجز، واستقبال الشكاوى النزاعية المتعلقة بها، والبت فيها، أما طلبات استرداد الأشياء المحجوزة المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب فهي تظلمات رئاسية باعتبار هذا الأخير هو السلطة السلمية المباشرة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب المخول لها قانوناً بصلاحيات ممارسة المتابعات.

في حين يتعلق ثاني الفرضين بالشكاوى الخاصة بتحصيل الضرائب والرسوم - التي تأخذ إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة أو اعتراض على التحصيل الجبري كما نوهت بذلك الفقرة الأولى من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية - وفي ضوءها ينعقد اختصاص استقبال التظلمات والبت فيها إلى كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب، فتكون التظلمات التي يؤول فيها الاختصاص لمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب تظلمات ولائية، لأن هذه الجهات هي التي تمارس عمليات التحصيل عن طريق قابضي الضرائب الموجودين على مستواها، وهو المعيار الذي اعتمده

المشروع لإثبات الاختصاص في الفقرة الأولى من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله: « يجب أن ترسل الشكاوى (...) إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.»، وقد كان هذا النص قاصراً - قبل أن يُعدل بمقتضى المادة 19 من قانون المالية لسنة 2019⁽¹⁾ - على انعقاد الاختصاص باستقبال التظلمات لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب دون رئيس مركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب، وهو ما يدفعنا للقول باعتبار الشكاوى الموجهة في ظلّه للمدير الولائي للضرائب هي تظلمات رئاسية لكونه السلطة السلمية المباشرة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، المختصة بعمليات التحصيل، غير أن الأمر يستشكل في كنف النص المعدّل باعتماد المعيار سالف الذكر في شأن إثبات الاختصاص للمدير الولائي للضرائب، لكون مصالحه جهةً مشرفة لا علاقة لها بعمليات التحصيل الضريبي، لكن المشروع الجبائي تدارك هذا اللبس بمقتضى المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: « بيت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة...»، حيث عدّل المشروع عن معيار القابض الممارس للمتابعة إلى معيار المكلف بالضريبة، وهذا الأخير يستقيم معه طرح اختصاص المدير الولائي للضرائب بالنسبة للاعتراضات المتعلقة بتحصيل الضرائب الخاصة بالتسويات المتمخضة عن عمليات تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة، فهي وإن كانت خاضعةً من حيث ممارسة إجراءات التحصيل لقابضى الضرائب على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، فإن الملفات الجبائية للمكلفين محل التسوية تتبع المدير الولائي للضرائب عند تنفيذ برنامج المراجعة، لا ضطلاع مصالحه بهذه المهمة، وعلى أساسها ينعقد له الاختصاص، فتكون التظلمات المشار إليها أعلاه - والحالة هذه - تظلمات ولائية.

ثانياً: من حيث اللزوم: لقد سبق القول أن التظلم الإداري ينقسم 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، كما توصلنا إلى أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية لسنة 2008

⁽¹⁾ القانون رقم 18/18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440هـ، الموافق ل 27 ديسمبر 2018م، المتضمن لقانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج. عدد 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2018م.

أسقط هذا الشرط الإجرائي على مستوى درجتي التقاضي، وجعله جوازياً لمن أراد تقديمه أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار ما لم تقض القوانين الخاصة بخلاف ذلك⁽¹⁾، وهو ما سنحاول أن نتبينه بخصوص منازعات التحصيل الضريبي من خلال فحص قانون الإجراءات الجبائية، والقوانين الموضوعية باعتبارها قوانين خاصة مقيدة له.

أ- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: لقد نصص هذا القانون على وجوب التظلم المسبق في شأن منازعات التحصيل الضريبي⁽²⁾، وهو التدبير الذي أُلغي بموجب قانون المالية لسنة 2002 وأدرج ضمن قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾، ومن ثمة أصبح الاعتراض في نطاق تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاضعةً لأحكام هذا الأخير.

ب- قانون الضرائب غير المباشرة: كان التظلم المسبق في منازعات الضرائب غير المباشرة - قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية - إجراءً وجوبياً يتعين على المكلف بالضريبة إتيانه قبل اللجوء إلى القضاء، وهو ما نصصت عليه المادة 493 من قانون الضرائب غير المباشرة بقولها: « إن الاعتراض على إجراء الملاحقات (...) ويفصل في الاعتراض ضمن الشروط المحددة في المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وأن الجهة القضائية المختصة للبت في ذلك تكون الغرفة الإدارية للمجلس القضائي. وأن الموظف الذي له الصلاحية للبت في طلبات الأشياء المحجوزة وفي الاعتراضات على إجراءات الملاحقات ضمن الشروط المحددة في المادتين 444 و 445 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو نائب مدير الضرائب للولاية المختص.»، وقد ألغيت هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2002 وأدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية⁽⁴⁾، وبالتالي أصبح الاعتراض في منازعات تحصيل الضرائب غير المباشرة خاضعاً لأحكام هذا الأخير.

ج- قانون الرسوم على رقم الأعمال: نصصت المادة 142 من قانون الرسم على رقم الأعمال قبل إلغائها على أنه: « يتم تحصيل الرسم على القيمة المضافة والملاحقات الخاصة به، كما في مجال الضرائب المختلفة والجمارك، بحسب الإدارة التي تقوم بالتحصيل، ويتم البت في القضايا المتعلقة بها

(1) المادتان 830 و 907 من القانون 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008م، سابق الذكر.

(2) المادة 397 و 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر قبل إلغائها.

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

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

وإصدار الحكم بشأنها من طرف الجهات القضائية المختصة...»، وقد ألغيت هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2002⁽¹⁾، وعليه أصبح إجراء التظلم في مادة التحصيل بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال خاضعاً لهذا القانون.

د- قانون التسجيل: نظم قانون التسجيل هذه المسألة من خلال المادة 355 التي تنص على أنه: « إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من قبل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي.»، وكذا المادة 359 القاضية بأنه: « 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.»، وبصدور قانون المالية لسنة 2002 قام المشرع بإلغاء المادة 359 من قانون التسجيل إلا أنه أبقى على المادة 355 من هذا القانون، مما يعني انتهاء عدم وجوب التظلم أمام إدارة الضريبة فيما يتعلق بتحصيل حقوق التسجيل، باعتبار أحكام قانون التسجيل أحكاماً خاصةً مقيدةً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ه- قانون الطابع: لم يتضمن قانون الطابع أي تدبير متعلقٍ بالنازعات، 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 أعمال قواعد قانون التسجيل المتعلقة بمنازعات تحصيل الحقوق والرسوم، مما يفيد بدهاءة عدم وجوب التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية في المنازعة المتعلقة بتحصيل حقوق الطابع عملاً بالمقتضيات الواردة في قانون التسجيل حول هذه المنازعات.

وبالتالي يمكننا القول أن منازعات التحصيل المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال أصبحت خاضعةً لقانون الإجراءات الجبائية الذي يوجب التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية بمقتضى مادتيه 1/153 و154، ما عدا الحالة المنصوص عليها في المادة 146 من هذا القانون والمتعلقة بالطعن في قرار الغلق المؤقت للمحل المهني من أجل

⁽¹⁾ ألغيت بموجب المادة 200 من القانون رقم 21/10 سابق الذكر.

رفع اليد، بحيث يوجه مباشرة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، أما منازعات التحصيل الخاصة بحقوق التسجيل والطابع فيرفع أمرها إلى القضاء مباشرة دون المرور بإجراء الاعتراض أمام الإدارة.

الفرع الثاني

طبيعة موضوع التظلم

ينصب التظلم في مجال منازعات الوعاء الضريبي 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. »، بينما ينصرف التظلم في مجال منازعات التحصيل الضريبي إلى الاعتراض على شرعية شكل إجراءات المتابعة (أولاً) أو الاعتراض على وجوب التحصيل الجبري، أو غير ذلك من الأسباب المتعلقة بتحصيل الضريبة والتي لا تمس بوعاء الضريبة أو حسابها (ثانياً) كما نوهت بذلك المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: الاعتراض على شكل إجراء التحصيل: تنص الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «... وتكتسي هذه الشكاوى: إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.»، وبالتالي ينبغي أن ينصب الاعتراض في هذا المجال على العيوب الشكلية التي يمكن أن تطال إجراءات المتابعة التي يباشرها قابض الضرائب في مواجهة المكلف بالضريبة المتخلف عن سداد دينه الضريبي، كالعيوب المتعلقة بشكل سند التحصيل والتنبيه بالدفع، وكذا شكل الإجراءات التنفيذية المتمثلة في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجوز بمختلف أنواعها والبيع، وما يرتبط بهذه التدابير من آجال وكيفيات تبليغها للمكلف.

ثانياً: الاعتراض على وجوب التحصيل: تنص الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «... وتكتسي هذه الشكاوى: (...). وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها

من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة.»، وعليه إذا كان الاعتراض الأول متعلقاً بشرعية شكل إجراءات المتابعة، فإن الاعتراض على وجوب التحصيل يمس أساساً بالموضوع، ويتناول إما وجود الالتزام أو مقداره أو وجوب الوفاء به⁽¹⁾، كأن يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة⁽²⁾ أو بالتسديد الكلي أو الجزئي لها⁽³⁾، وينصرف موضوع التظلم - على وجه العموم - إلى وجوب التحصيل ما لم يمس وعاء وحساب الضريبة.

المطلب الثاني

شروط وإجراءات التظلم

نظراً لخطورة إجراءات التحصيل الجبري على المكلف بالضريبة - كما سبق بيانه - منحه المشرع الجبائي ضماناً للاعتراض عليها في حال إخلال الإدارة بالقواعد المقررة قانوناً لممارستها، إلا أن التظلم بشأنها ينبغي أن يباشر وجوباً أمام الإدارة الضريبية - كقاعدة عامة - وفق شروط (الفرع الأول) وإجراءات محددة ابتداءً من تاريخ تقديمه إلى غاية البت فيه (الفرع الثاني).

الفرع الأول

شروط قبول التظلم في منازعة التحصيل

وتتعلق هذه الشروط بالآجال التي يتعين خلالها تقديم التظلم (أولاً) وكذا الشروط الواجب توافرها في الاعتراض (ثانياً) ووسائل الإثبات التي تدعمه (ثالثاً).

أولاً: آجال تقديم التظلم: يتعين على المكلف بالضريبة تقديم شكواه التي تكتسي شكل اعتراض على إجراءات المتابعة تحت طائلة البطلان في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ تبليغ الاجراء محل الاحتجاج، وهو ما نصت عليه المادة 1/153 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضاً على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02)

(1) Z. WALITI, le contentieux fiscal, Journée d'information organisée par le conseil d'Etat sur le contentieux fiscal, Revue du conseil d'Etat, numéro spécial, 2003, p. 43.

(2) تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على ما يلي: « يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها... ». وكما تنص المادة 159 فقرة 01 من نفس القانون على ما يلي: « يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة طيلة أربع (04) سنوات متتالية، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة. ».

(3) Z. WALITI, op.cit, p. 43.

اعتباراً من تاريخ تبليغ الاجراء المحتج عليه.»، وهو الأجل المقرر أيضاً بخصوص تقديم شكاوى الاعتراض على التحصيل الجبري كما أشارت إلى ذلك نفس المادة المذكورة أعلاه في عجز فقرتها الأولى حين قضت بأن: « تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (02) اعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة»، وقد عدل هذا الأجل إلى المدة المذكورة أعلاه بمقتضى المادة 58 من قانون المالية لسنة 2017⁽¹⁾ بعد أن كانت مدته شهراً واحداً (01)⁽²⁾، وهي توسعة زمنية تصب في مصلحة المكلف المتظلم.

هذا وحدد المشرع الجبائي أجل طلب استرداد الأشياء المحجوزة، تحت طائلة البطلان بمدة شهر واحد ابتداءً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز على نحو ما جاء في المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية القاضية بأنه: « يحرر طلب الأشياء المحجوزة (...) تحت طائلة البطلان في أجل شهر واحد (01) ابتداءً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز... ».

يتضح مما سبق أن المشرع الجبائي اعتمد نظام ازدواجية المدد في شأن الآجال المخولة للمكلف من أجل تقديم تظلمه بعد أن كانت موحدة، حيث منحه مدة شهرين بالنسبة للاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل الجبري، وقلص هذا الأجل إلى شهر واحد فيما يخص طلب استرداد الأشياء المحجوزة، ولعل الغاية المتوخاة من وراء ذلك هي تسريع وتيرة العملية من أجل استقرار المراكز المنجرة عن هذا التدبير نظراً لخطورته، وفي كل الأحوال تعتبر هذه الآجال من النظام العام بحيث ينجر عن عدم مراعاتها رفض الاعتراض رفضاً نهائياً.

كما تختلف الوقائع التي يبدأ منها حساب هذا الأجل في الفروض الثلاثة بحسب طبيعة العملية، حيث يسري في شأن الاعتراض على إجراءات المتابعة ابتداءً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، ويبدأ في حالة الاعتراض على التحصيل الجبري اعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة، ويسري بخصوص طلب استرداد الأشياء المحجوزة من اليوم الذي أعلم فيه صاحب الطلب بإجراء الحجز، وهي أحوال تتعلق كلها بتبليغ المكلف، مما يعني أهمية وجوهية إجراء التبليغ لاسيما إبان مباشرة عملية التحصيل الجبري وإجراءات المتابعة، فالتبليغ آلية حماية مقررة لمصلحة المكلف، بحيث

(1) القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016م، سابق الذكر.

(2) كما قرره المادة 50 من القانون رقم 13/10 المؤرخ في 23 محرم 1432هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 2010م، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ج.ج عدد 80 بتاريخ 30 ديسمبر 2010م.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتخذ في مواجهته قراراً أحادياً دون إعلامه بفحواه، لذلك عادةً ما تثير واقعة التبليغ الكثير من المنازعات بين الإدارة والمكلف إبان مرحلتي التحصيل الودي والجبري على السواء.

ويتخذ التبليغ في مادة الضريبة عدة أساليب، فقد يتم إنجازها عن طريق أعوان المتابعة أو المحضرين القضائيين أو بواسطة البريد المضمون، وفق الأشكال التي يستوجبها القانون، بحيث ينجر عن الاخلال بها وجهاً - قائماً بذاته - من أوجه الاحتجاج.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها في الاعتراض: تخضع الشكاوى المتعلقة بمنازعات التحصيل

لنفس الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية في مجال منازعات الوعاء المنصوص عليها في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، وتقدم إلى الإدارة الجبائية من قبل المكلف أو من قبل الشخص المتضامن معه في صيغة طلب مكتوب، وهي معفاة من حقوق الطابع، ويقتضي القانون انطواءها من الناحية الموضوعية - تحت طائلة البطلان - على البيانات المتعلقة بهوية المشتكي، وتحديد طبيعة المتابعة موضوع الاعتراض، مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض مع استعراض الأسباب والوسائل المبررة لموضوع الشكاية الواجب تذييلها بتوقيع المكلف المشتكي كما قضت بذلك المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتيها الرابعة والخامسة⁽¹⁾.

ثالثاً: تدعيم الاعتراض بوسائل الإثبات: وهو ما نصصت عليه كل من الفقرة الثانية من المادة

153 مكرر بقولها: « يجب أن تدعم الشكاوى المشككة للاعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات المفيدة. »، وكذا المادة 154 من نفس القانون القاضية بأنه: « يحجر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بكل وسائل الإثبات المفيدة. »، دون أن تحدد هذه النصوص طبيعة وماهية وسائل الإثبات،

⁽¹⁾ تنص المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « 4- يمكن أن ترفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات المنصوص عليها في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه، وتخضع هذه الشكاوى إلى الشروط الشكلية المنصوص في المادة 75 من هذا القانون. 5- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع، ويجب أن تكون، تحت طائلة عدم القبول: - تحتوي على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي. - تتضمن طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض. - مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض. - تتضمن الأسباب والوسائل التي تدعم موضوعها. - تحتوي على الامضاء الخطي للمشتكي. ».

تاركةً المجال مفتوحاً أمام المكلف المعترض في إقامة الحجة بكل الوسائل القانونية المتاحة على عدم شرعية إجراءات المتابعة في شكلها أو عدم قانونية استحقاق الضريبة.

الفرع الثاني

استقبال الاعتراض، التحقيق والبت فيه

تمر الشكاية في مجال منازعات التحصيل بعدة مراحل ابتداءً من استقبالتها (أولاً) مروراً بالتحقيق فيها (ثانياً) إلى غاية إصدار قرارٍ بشأنها (ثالثاً).

أولاً: استقبال الاعتراض: يتعين على المكلف بالضريبة المتظلم تقديم شكايته أمام الجهة الإدارية المختصة بالنظر فيها حسب الحالة، ويتعلق الأمر بمدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب - كل حسب مجال اختصاصه - عندما يبادر المتظلم بطلب استرداد المنقولات المحجوزة وغيرها من الأثاث لدفع الضرائب والرسوم والحقوق موضوع المتابعة، وهو ما أشارت إليه المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة ويقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه. »، أما في حالة شكاوى التحصيل من غير تلك المتعلقة بطلب استرداد المنقولات المحجوزة فيوجه الطلب إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعة كما نصبت على ذلك الفقرة الأولى من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات »، وقبل شروعها في عملية التحقيق في الشكاوى تقوم الإدارة الجبائية - المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات بالنسبة للمكلفين التابعين لاختصاصها، والمصالح الخارجية الأخرى، المؤهلة لاستقبال الشكاوى وهي المديريات الولائية للضرائب أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوّارية للضرائب، حسب الحالة - بقبول الشكاوى فور استلامها في سجل خاصٍ معدٍ لهذا الغرض، مع اشعار الشاكي بوصول يفيد استلام الإدارة لشكواه، تثبيتاً لتاريخ وصولها،

بسبب ارتباط هذه الواقعة بحساب الآجال التي تعتبر من النظام العام، وهو ما أشارت إليه المادة 153 مكرر في فقرتها الثالثة والمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

ثانياً: التحقيق في الاعتراض: وهي المرحلة التي تتصدى فيها الإدارة الجبائية - عن طريق مصالح المنازعات التابعة لها - لدراسة الشكوى دراسةً أوليةً من حيث استجاعتها للشروط القانونية، وهي المرحلة التي تفضي بالضرورة - بناءً على التقرير المعد تنويجاً لهذه الدراسة - إلى أحد الفروض التالية:

أ- دعوة المكلف المعارض لاستكمال ملف اعتراضه: تبادر الإدارة الجبائية في حالة نقصان ملف شكوى المكلف المعني - كافتقاره للوثائق الثبوتية المذكورة في تظلمه - بدعوته عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعارٍ بالاستلام إلى تكملة ملفه في أجل ثمانية (08) أيام من تاريخ استلامه لإرسالية الإدارة، وفي حالة عدم استجابة المعارض، أو ورود رده ناقصاً - في حدود الأجل المذكور - تقوم المصالح الجبائية برفض التظلم لعدم القبول، مع تبليغ قرارها بالرفض للمكلف المعني، علماً أن المدة الممنوحة للطاعن قصد تكملة ملفه، تؤدي إلى تمديد الآجال المخولة للإدارة للبت في الشكوى، بحيث تسري هذه الأخيرة اعتباراً من تاريخ استلام المصالح الجبائية لجواب المكلف بالضرية، وهي الأحكام التي نصت عليها الفقرة الخامسة من المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بالقول: «تقوم الإدارة، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بدعوة المشتكي إلى تسوية طعنه، خلال أجل ثمانية (08) أيام ابتداءً من تاريخ الاستلام، وتقديم كل وثيقة اثبات مشار إليها من طرفه. وفي هذه الحالة، فإن أجل البت الممنوح للإدارة، المنصوص عليه في المادة 153 مكرر 1 من هذا القانون، لا يسري إلا ابتداءً من استلام الإدارة لجواب المكلف بالضرية. وإذا لم يتم استلام أي ردٍ خلال أجل ثمانية (08) أيام المذكورة أعلاه، أو أن الرد جاء غير مؤسس، يقوم كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضرية، بتبليغ، حسب الحالة، قرار عدم القبول شكلاً للطعن المقدم، أو قرار الرفض في الموضوع لعنصر المنازعة موضوع طلب تكملة الملف.».

⁽¹⁾ تنص الفقرة الثالثة من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «يسلم وصل يثبت استلام الطلب إلى المكلف بالضرية.» وتنص المادة 154 من ذات القانون على أنه: «يجر طلب استرداد الأشياء المحجوزة مرفقا بجميع وسائل الاثبات المفيدة (...). ويسلم وصل عن الطلب إلى المكلف بالضرية المحتج.».

ب- الرفض الفوري للشكوى: متى اعترافها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول النهائي،
كتلك المقدمة خارج الآجال القانونية.

ج- إحالة الشكوى للتحقيق: إذا جاءت الشكوى مستوفية لشروطها الشكلية، ولم تقع تحت
طائلة الحالات السابقة، فإنها تحال إلى قابض الضرائب الذي باشر إجراء المتابعة موضوع التظلم
للتحقيق فيها بحكم إحاطته بكل العناصر المتعلقة بها، مما يجعله العون الأقدر على إعادة النظر فيها بناءً
على تبريرات المكلف وملاحظاته، على أن يحرر - بعد إنجاز هذه العملية - تقريراً بما توصل إليه من
حلولٍ بناءً على ما هو متوافر لديه من معطيات، مع ذكر النصوص والأسانيد القانونية التي ارتكز
عليها عند قيامه بالإجراء 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 القابض من نتائج
في تقريره حول الشكوى موضوع النظر.

ثالثاً- البت في الاعتراض: لقد ميز المشرع الجبائي فيما يخص الفصل في الاعتراض بين حالتين
تتعلق أولاهما بالشكاوى التي تكتسي اعتراضاً على إجراءات المتابعة وتلك التي تأخذ شكل اعتراض
على التحصيل الجبري من جهة، والشكاوى المتعلقة باسترداد الأشياء المحجوزة من جهة أخرى،
حيث نصص على انعقاد الاختصاص بذلك في الحالة الأولى لكل من مدير كبريات المؤسسات والمدير
الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف
بالضريبة كما نوهت بذلك المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، في حين قصر سلطة
الفصل في الحالة الثانية على مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كل في نطاق
اختصاصه وهو ما صرحت به المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

⁽¹⁾ تنص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « بيت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير
الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة... ».

⁽²⁾ تنص المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « بيت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب
بالولاية كل حسب مجال اختصاصه... ».

كما ميز المشرع الجبائي أيضاً بين الحالتين في شأن الآجال القانونية الممنوحة للإدارة للفصل في الاعتراضات، حيث ألزمها في الحالة الأولى بوجود البت في الشكوى في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تقديمها كما نصت على ذلك المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « يبت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى...»، وقلص هذا الأجل إلى شهر واحد فيما يخص الحالة الثانية، حيث نصص على أنه: « يبت مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهر واحد (1) ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى»، وبفوات هذه المدد دون اتخاذ الإدارة موقفاً إيجابياً من الشكوى يعتبر صمتها قرار رفض يجوز للمكلف بالضريبة المعني الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية كما أشارت إلى ذلك المادة 153 مكرر 1 والمادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

هذا ويتعين على الإدارة تبليغ قرارها - الواجب تسيبه - بشأن الشكوى إلى المكلف المتظلم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجوز حينها للمشتكي إذا لم يرضه هذا القرار أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) بالنسبة للقرارات المتعلقة بالشكاوى التي تكتسي اعتراضاً على إجراءات المتابعة وتلك التي تأخذ شكل اعتراض على التحصيل الجبري، وفي أجل شهر واحد (01) بالنسبة للقرارات الخاصة بالاعتراضات التي تتناول استرداد الأشياء المحجوزة، وتحسب هذه الآجال في الفرضين ابتداءً من تاريخ تبليغ القرار كما صرحت بذلك المادتان 153 مكرر 1 و154 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

⁽¹⁾ تنص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمكن للمشتكي، في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل (...) أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) ابتداءً من (...) انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه...». وتنص المادة 154 من ذات القانون على أنه: « يمكن للمشتكي في حالة غياب القرار (...) أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (...) ويجب أن يرفع في شهر واحد (1) ابتداءً إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية للبت...».

⁽²⁾ تنص المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمكن للمشتكي، (...) أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة...». وتنص المادة 154 من ذات القانون على أنه: « يمكن للمشتكي في أجل شهر واحد (1) (...) أو إذا كان القرار الصادر لم يرضه، أن يرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية (...) ويجب أن يرفع في شهر واحد (1) ابتداءً إما من انقضاء الأجل الممنوح لمدير الضرائب للولاية للبت وإما من ابلاغ قراره...».

تجدر الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية - سواء تعلقت بالوعاء أو التحصيل، وسواء كانت إداريةً أو قضائية - لا توقف تسديد الضريبة.

كخلاصة يمكننا القول أن التظلم المسبق أمام الإدارة في مادة منازعات التحصيل الضريبي لا يمارس من قبل المكلف إلا بعد انقضاء مرحلة التحصيل الودي دون تحرره من الدين الضريبي، وتحريك الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل القسري في مواجهته، حينها فقط، يجوز له الطعن في سلامة شكل هذه الإجراءات وفي موضوع عملية التحصيل متى قدر اعتوارها.

وعلى الرغم من حساسية هذه المرحلة، إلا أن المشرع الجبائي لم يولها العناية الكافية من حيث التنظيم - كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي - حيث لا تزال أحكامها متناثرة في القوانين الموضوعية وقانون الإجراءات الجبائية، ناهيك عن ورودها مقتضبةً سواء من حيث كفيات مباشرة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبري، أو تظلم المكلف بشأنها.

وهو ما يدفعنا للقول بوجوب إقحام المشرع لكتاب خاص في قانون الإجراءات الجبائية يتناول فيه مراحل التحصيل الضريبي، والإحاطة من خلاله بإجراءات المتابعة والتظلم على نحو مفصل مع إلغائها من القوانين الموضوعية.

الفصل الثالث

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 تتحد 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 استنفاذه لمرحلة الطعن الوجودي، وأن هذا الحق واقع على سبيل الجواز، إذ يسوغ للمكلف تحطيه 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⁽¹⁾ (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 أنها 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⁽¹⁾، أي أن المكلف الذي لم يرض بقرار الإدارة عقب الطعن الوجدوي، 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 وتشكيلة 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⁽²⁾، وبموجب القرار المؤرخ في 6 أكتوبر 1969م تمّ وضع ثلاث لجان، اللجنة البلدية على مستوى المجلس الشعبي البلدي⁽³⁾ واللجنة الولائية على مستوى المجلس الشعبي الولائي⁽⁴⁾ واللجنة المركزية لدى وزارة

⁽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 1388ه الموافق ل 30 ديسمبر 1968م، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج.ر.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 وكيفيات 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 وكيفيات سيرها.

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

-
- (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 1969 م 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 1396 هـ، الموافق ل 9 ديسمبر 1976 م، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، عدد 102 بتاريخ 22 ديسمبر 1976 م. «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 1414 هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 1993 م، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر.ج.ج، عدد 88 بتاريخ 30 ديسمبر 1993 م.
- (4) نظراً «لعدد النقائص التي تتعلق أساساً بلجان الدائرة، وبنسبة أقل بلجان الولاية، حيث ثبت أن هناك خلط بين مجال الطعن الولايتي ومجال المنازعات، وميول لجان الدائرة في معالجتها بعض الملفات للجان الاجتماعي، وتجاهل قواعد القانون الجبائي...» المنشور رقم 01 المؤرخ في 02 يناير 2017 م 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 1437 هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2015 م، المتضمن لقانون المالية 2016، ج.ر.ج.ج العدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015 م، 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 حقٍ تخوله الأنظمة والقوانين⁽¹⁾.

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 متعلقةٍ بتحديد أساس الضريبة أو حسابها، أو للاستفادة من حقٍ ناتجٍ عن حكمٍ قانونيٍّ أو تنظيميٍّ، وأن اختصاصها يتناول الطلبات المنصبة على جداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقط⁽²⁾.

ليعكف المشرع بعد ذلك على توسيع صلاحياتها، حيث أصبحت مؤهلةً لإبداء رأيها بخصوص طلبات العفو الولائية الرامية لتخفيض الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها⁽³⁾،

⁽¹⁾ المادة 23 مكرر من الأمر 68/654، 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 لجنة الطعن بالولاية 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

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

وبمقتضى قانون المالية لسنة 1998 وسَّع المشرع الجبائي من نطاق اختصاصها ليشمل - بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة - الرسم على القيمة المضافة⁽³⁾، واكتفى قانون الإجراءات الجبائية بعد صدوره، بالإحالة إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في شأن القواعد المتعلقة بلجان الطعن دون أي تغيير يُذكر⁽⁴⁾، حتى صدور قانون المالية لسنة 2007 حيث أُدرجت هذه القواعد ضمن القانون الاجرائي⁽⁵⁾ الذي نصص في المادة 1/81 منه على ما يلي: «تبدي لجان الطعن رأياً 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

وزارة المالية والتخطيط في 2 مارس 1970م المتضمن تعديل وتتمة القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م الخاص بتأليف لجنة الطعن بالولاية وتنظيمها وصلحياتها وكيفيات سيرها. المادة 4 من 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 وصلحياتها وكيفيات سيرها. ج.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.ج.ج. عدد 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.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.ج.ج. عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

القيمة المضافة، لذلك بادر المشرع بمقتضى قانون المالية لسنة 2016⁽¹⁾ 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 المنتجات 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 حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، كاسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾.

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 - المزاوجة بين معيار العتبة المالية للاحتجاج، ومعيار المصلحة المسيرة للملف الممول صاحب الشكوى، بحيث ينعقد الاختصاص للجنة الدائرة عندما يكون المبلغ المحتج عليه يقل أو يساوي مليوني دينار، وعندما يتعلق الأمر بالملكفين 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 بالملكفين التابعين لاختصاص

⁽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.

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⁽¹⁾.

هذا يعني أن لجنة الدائرة تختص بنظر طعون المكلفين التابعين للمراكز الجوارية 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 الجوارية 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 الجوارية للضرائب متى تجاوزت مبالغها سبعين مليون دينار.

وبموجب المادتين 26 و 27 من قانون المالية لسنة 2016 ألغى المشرع الجبائي العمل بلجنة الدائرة، وأنشأ ثلاث لجان هي: اللجنة الولائية واللجنة الجهوية واللجنة المركزية، ووزع الاختصاص فيما بينها على أساس مالي صرف 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.

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

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⁽¹⁾.

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⁽²⁾:

- 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

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

⁽²⁾ القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م سابق الذكر.

الشعبي الولائي، وإسناد منصب الرئاسة فيها لقاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً، حيث أصبحت تشكيلتها كما يلي⁽¹⁾:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص اقليمياً.

- ممثل عن الوالي.

- 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 مرسمين وخمسة أعضاء نواب تعيينهم 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⁽²⁾، وبموجب قانون المالية لسنة 2007 عزز المشرع

الجبائي تشكيلة هذه اللجان بممثلين جديدين (عضو من المجلس الشعبي الولائي، وممثل عن الغرفة

الولائية للفلاحة)⁽³⁾، واستمر العمل بهذه التركيبة إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2016⁽⁴⁾، حيث

أعاد المشرع الجبائي تشكيل هذه اللجان على النحو التالي⁽⁵⁾:

- 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.

⁽¹⁾ المادة 1/301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المنصوص عليها بموجب المادة 38 من القانون رقم 90/36 المتضمن لقانون المالية 1991 سابق الذكر.

⁽²⁾ المادة 120 من القانون رقم 01/21، المتضمن لقانون المالية 2002 سابق الذكر.

⁽³⁾ المادة 81 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر المحدثه بموجب المادة 50 من القانون 06/24، المتضمن قانون المالية 2007 سابق الذكر.

⁽⁴⁾ المادتين 27 و28 من القانون رقم 15/18، المتضمن لقانون المالية 2016 سابق الذكر.

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

- 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.
ويتولى مهام أمين اللجنة ومقرها 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⁽¹⁾.

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 2017 م⁽²⁾، 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.

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

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

قطاعات أخرى في تشكيلة اللجنة، لتستقر على النحو الذي نصت عليه المادة 81 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية ساري المفعول:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض رئيساً.
 - ممثل عن وزارة العدل، تكون له على الأقل رتبة مدير.
 - 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 مقرراً.
 - رئيس مكتب لدى مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للجان الطعن، أميناً للجنة⁽¹⁾.
- 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 استشارة دون مشاركته في مداورات اللجنة.
- هذا ويتولى المدير العام للضرائب تعيين أعضاء اللجنة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة الضرائب⁽²⁾، وفي حالة وفاة استقالة أو اقالة أحدهم يتم القيام بتعيين جديد.
- يستخلص مما سبق عرضه بشأن تشكيلة اللجان الثلاث، أن المشرع لم يجنح 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

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

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

الإدارة الجبائية، غير مختصين في مادة القانون الضريبي، القانون التجاري وقانون المحاسبة، في حين عليها دراسة ملفات معقدة، لاسيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي⁽¹⁾.

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 البطلان (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.

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

1- أجل تقديم الطعن⁽²⁾: لقد خضع الأجل القانوني - الواجب مراعاته من قبل المكلف عند تقديم طعنه - لتعديلات متلاحقة، حيث اشترط المشرع في البداية وجوب تقديم الطاعن لاحتجاجه

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

⁽²⁾ المادة 1/80 من قانون الاجراءات الجبائية سابق الذكر.

أمام اللجنة المعنية في أجلٍ شهرٍ من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة⁽¹⁾، وتمّ تمديد هذا الأجل إلى شهرين بمقتضى قانون المالية لسنة 2007⁽²⁾، ثم إلى أربعة أشهر بموجب قانون المالية لسنة 2010⁽³⁾، 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.

2- 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⁽⁴⁾.

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 جهةٍ 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

⁽¹⁾ المادة 3 الفقرة 3 من القرار المؤرخ في 06 أكتوبر 1969م سابق الذكر. المواد 2/359، 2/360 و2/361 من الأمر 101/76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سابق الذكر. المواد 2/300، 2/301 و2/302 من المادة 38 من القانون 90/36 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 سابق الذكر.

⁽²⁾ المادة 40 من القانون رقم 06/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 سابق الذكر.

⁽³⁾ المادة 42 من القانون رقم 08/21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 سابق الذكر.

⁽⁴⁾ القانون رقم 11/16 المؤرخ في 3 صفر 1433هـ، الموافق ل 28 ديسمبر 2011م، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج. عدد 72 بتاريخ 29 ديسمبر 2011م.

تلك التي سبق وأن قدمها في شكواه أمام إدارة الضرائب⁽¹⁾، على أن تُختم الشكاية بتوقيع صاحبها يدوياً.

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.

3- 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.

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

1- سلوك طريق القضاء يسقط الحق في الطعن أمام اللجان⁽²⁾: لا يمكن للمكلف الطعن أمام

اللجان بعد رفع دعواه أمام الجهات القضائية المختصة، لكن إذا حدث وأن سلك الطريقين معاً، كأن يباشر دعوى قضائية بشأن نزاع مطروح لدى لجنة الطعن، فإن شكواه أمام هذه الأخيرة تكون لاغية، بتعبير آخر، يسقط 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، ويكف 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.

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

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

2- 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 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بأن يسدد من جديد مبلغاً يساوي 20٪ من الحقوق والعقوبات موضوع النزاع⁽¹⁾.

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⁽²⁾.

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.

أ- 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⁽³⁾، 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⁽⁴⁾.

ب- استدعاء المكلف وأعضاء اللجنة: تستدعي لجنة الطعن المكلف بالضريبة المعني أو ممثليه القانوني وجوباً لسامع أقواله بمقتضى استدعاءٍ يوقعه رئيس اللجنة ويبلغ إلى المكلف الذي تمت برمجته

⁽¹⁾ المادة 80 / 02 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.

ملف طعنه قبل عشرين يوماً من تاريخ اجتماعها⁽¹⁾، وهي ذات المدة المقررة لاستدعاء أعضاء اللجنة⁽²⁾.

ج- 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 الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب بموجب مقرر، في حين يتولى أمانة اللجنة المركزية رئيس مكتب هذه الأخيرة على مستوى مديرية المنازعات⁽³⁾.

د- آجال الفصل⁽⁴⁾: 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.

ه- دراسة الطعون، صدور آراء اللجان ووجوب تعليلها: بعد التأكد من استفاءها للشروط الشكلية، 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⁽⁵⁾، 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⁽⁶⁾.

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

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

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

⁽⁴⁾ المادة 81 / 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

⁽⁵⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2010, op.cit, p. 40.

⁽⁶⁾ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 49.

وتتم المصادقة على آراء اللجان بأغلبية أصوات الأعضاء الحضور، وفي حالة التساوي، يكون صوت الرئيس مرجحاً⁽¹⁾، على أن تكون هذه الآراء معللة، ومتضمنةً لمبالغ التخفيض أو الاعفاء الممنوحة للمكلف في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب⁽²⁾.

ز- **إمضاء آراء اللجان وتبليغها**⁽³⁾: بعد صدور رأي اللجنة يقوم رئيسها بإمضائه، ويُبلغ إلى طرفي النزاع.

1- **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.

2- **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 شهر واحد 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.».

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

⁽²⁾ المادة 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

⁽³⁾ المادة 81 مكرر 1، 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

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 تبناها 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 نافذة 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: « و يبلغ 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⁽¹⁾.

ذهب البعض إلى القول بأن ما يصدر عن لجان الطعن ليست سوى آراء يُتوخى من ورائها إحداث مصالحٍ بين المكلف وإدارة الضرائب⁽²⁾، بل وكَيَّفها البعض الآخر باعتبارها آراء استشارية

⁽¹⁾عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 59.

⁽²⁾حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 53.

لتقريب وجهات النظر بين طرفي النزاع غير ملزمة للإدارة في شيء، على غرار ما نحى إليه مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 05 ديسمبر 1960 م⁽¹⁾.

هذا وقرر بعض الشراح، أن آراء هذه اللجان في نطاق التشريع الجزائري تميزت - قبل تعديل المواد 300، 301 و 302 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⁽²⁾ عملاً بأحكام الفقرة المقحمة بمقتضى المواد 29، 30 و 31 من قانون المالية⁽³⁾ 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...».

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⁽⁴⁾.

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 الجوارري للضرائب سلطة تعليق تنفيذ رأي اللجان إذا كان غير مؤسس على أن يبلغ الشاكي بذلك⁽¹⁾.

(1) L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal général, 4^{ème} édition, Dalloz, France, 1980, p. 302.

(2) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 74 و 75. عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 59.

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

(4) 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.

ثمَّ أعاد صياغته عن طريق المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، ليصبح نص المادة 81 / 4 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 المنفرع عن الاشكال السابق، التمييز بين فرضين، أولهما حق المكلف في منازعة رأي اللجنة أمام القضاء عند 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.

أ- بالنسبة للمكلف: لا يُسقط التظلم الاختياري أمام لجان الطعن - بعد استنفاذه - حق المكلف في اللجوء إلى القضاء، وهو ما أشارت إليه المادة 81 / 2 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تلزم 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 بالضريبة 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

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

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 موقفٌ إيجابيٌ مجسدٌ في رأيٍ 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⁽¹⁾، وأن الطعون تنصب على القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية⁽²⁾.

ب- بالنسبة للإدارة: نصص المشرع الجبائي من خلال المواد 29، 30 و 31 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⁽³⁾.

⁽¹⁾ تنص 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: «... ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة 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 تم تبليغها من طرف الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.»

⁽³⁾ المواد 3/300، 4/301 و 4/302 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.

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⁽¹⁾.

لقد اثار هذا الحكم التشريعي جدلاً من الناحية الفنية، إذ كيف يسوغ للإدارة الطعن في قرارٍ كانت شريكاً في إصداره⁽²⁾، ومنازعة هيئة لا تتمتع بالشخصية المعنوية⁽³⁾، 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 عن قضائه هذا بمقتضى قرارٍ له بتاريخ 28 يناير 2002م مقررراً عدم جواز الطعن في رأي اللجنة الولائية من طرف المدير الولائي للضرائب باعتباره عضواً فيها⁽⁴⁾.

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⁽⁵⁾». وهو ما يعني انتهاء 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) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 18 و 19.

(2) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 56 و 57.

(3) « عملياً ثمة غموض يتعلق بالطبيعة القانونية لرأي اللجان الذي ليس له طابع القرار الإداري، فضلاً عن ذلك فإن السؤال المثار 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.

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

(5) 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 عوزة وضيق حاله (المطلب الثاني).

المطلب الأول

لجان التوفيق⁽¹⁾ أو المصالحة

لجان التوفيق، هي لجان مؤسسة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تضطلع أساساً بمهمة التوفيق بين مصالح الإدارة الجبائية من جهة، ومصالح المكلف في مادة ضرائب التسجيل من جهة أخرى، ويعتبر المثلث أمامها من قبيل الطعن الوجوبي أمام الإدارة الجبائية وإن لم تتجه إرادة المكلف إليه، وسنستعرض فيما يلي: اختصاصات 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.

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

⁽¹⁾ 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... »

الرسم 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 تبيّن 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.

ب- طبيعة التظلم: اعتبر الكثير من الباحثين عملية التوفيق - التي تباشرها هذه اللجان - بمثابة 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 مصدرة 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

⁽¹⁾ تنص المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « إذا كان الثمن أو التقدير، الذي أعتد كآساس 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. ».

التقديرات المقترحة من قبل الادارة جراء عدم اقتناعها بتصريحه، ومن ثمة محاولة التوصل عن طريق اللجنة، إلى اتفاق بين الطرفين يتحدد على أساسه مبلغ حقوق التسجيل واجبة الأداء، وهو ما سيخفف العبء عن القضاء بالحد من نقل كل المنازعات الضريبية إلى أروقتة.

ج- الاختصاص المكاني: يتحدد الاختصاص الاقليمي لهذه اللجان بمكان وجود الأموال موضوع العقود أو التصاريح المسجلة، بينما ينعقد الاختصاص - بالنسبة للأموال التي تشكل استغلالاً واحداً وتوزع 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⁽¹⁾.

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 بالسرية المهنية⁽²⁾، دون أن

⁽¹⁾ 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.».

⁽²⁾ 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 السرية المهنية...».

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 الرئاسية بمدّة محدّدة بشأن عضوية الموظف التابع لها في هذه اللجنة، كممثل 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 كلفة 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 تتويجا 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، وتمثل على وجه العموم فيما يلي:

أ- كيفة 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 والتصاعدية⁽¹⁾، لتقوم عقبها باستدعاء المكلف قصد إعلامه بالتقييم الجديد الذي حدده 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⁽²⁾.

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

⁽²⁾ عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 72.

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

ب- اجتماع لجان المصالحة: تجتمع لجنة المصالحة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بدعوة من رئيسها، ويشترط لصحة مداولاتها حضور خمسة من أعضائها على الأقل، بما فيهم الرئيس⁽¹⁾، هذا ولم يحدد المشرع آجالاً معينة لانعقادها، بل ترك السلطة التقديرية في ذلك للإدارة الجبائية لكونها الجهة الأفدر 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⁽²⁾.

ج- استدعاء المكلف بالضرية: يُستدعى الخاضعون للضرية 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⁽³⁾، 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 للضرية بمكتوبٍ موصى عليه مع إشعار بالاستلام، من آثاره القانونية - بالإضافة إلى أثر الاعلام - أنه قاطع للتقادم الرباعي⁽⁴⁾.

(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.

د- صدور آراء لجان المصالحة: إذا حدث وأن وافق المكلف على تقدير الإدارة أمام لجنة التوفيق، تُفرغُ 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 فيها لجنة المصالحة رأياً، بل ينتهي دورها بانقضاء المنازعة وحدث التوافق بين الطرفين، ويعد ذلك بلا ريب الغاية الأصيلية، 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⁽¹⁾، حيث تناول المشرع بالتنظيم كيفية تبليغ اللجنة لرأيها إلى المكلف دون تحديده لآجالٍ 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 بالضريبة عرضةً للمراجعة بالزيادة التلقائية من قبل الإدارة في أجل عشرين يوماً ابتداءً من تاريخ تبليغ رأي لجنة التوفيق، وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁽²⁾، 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⁽³⁾.

مع ملاحظة أن المشرع الجبائي لم يقيد عمل لجنة التوفيق بأية إجراءات، إن من حيث تحديده لآجالٍ 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.

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

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

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

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، يمرر مفتش التسجيل في حقه سند تحصيل يوضع موضع التنفيذ بعد مهره بالتأشيرة التنفيذية من قبل المدير الولائي للضرائب، ثم يُرسل إلى القابض المختص للقيام بمتابعة تحصيله⁽¹⁾.

من هذا المنطلق يمكننا القول، أن رأي لجنة التوفيق حدث مرتباً لمراكز قانونية إن في مواجهته 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 رضاء 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.

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

المطلب الثاني

لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)

لجان الطعن الولائي أو التماس العفو، هي لجان أحدثها المشرع من أجل طلب المكلف لإعفاءٍ 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 اختصاصات وتشكيلة هذه اللجان (الفرع الأول) والإجراءات المتبعة أمامها وطبيعة آرائها (الفرع الثاني).

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.

أ- 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، وتُكيف 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 يُكيف على أنه عملية تعاقدية فيما بين الإدارة والمكلف، حسبما ما ورد في نص المادة 93 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- طبيعة الضرائب محل الطلبات: وتختلف طبيعة هذه الضرائب باختلاف الطلب فيما إذا

كان متعلقاً بالتماس العفو أو خاصاً بالتخفيض المشروط.

1 - بالنسبة لالتماس 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⁽¹⁾ ببيان ذلك، حيث نصت هذه الأخيرة على اختصاص لجان العفو بنظر الالتماسات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 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⁽²⁾.

وقد أكد المشرع الجبائي هذا التوجه بمقتضى قانون المالية لسنة 2011 حين عدل المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، على نحو يجعلها قاصرة 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⁽³⁾، والعقوبات والغرامات الجبائية الخاصة بمادتي الوعاء والتحصيل بالنسبة لجميع أنواع الضرائب⁽⁴⁾ إلا ما استثني منها بنص

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

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

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

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

ويتعلق الأمر بعدم سريان العفو على الحقوق، الغرامات والعقوبات في حالة الغش⁽¹⁾، وعلى الغرامات المفروضة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال⁽²⁾.

2- 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.

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 قابلية 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 قبول صريح من قبل المكلف - دون أي تحفظ شكلي أو موضوعي - عقب رده على تبليغ بمقترح لإعادة التقييم، عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المتصلة بضرائب محل احتجاج أمام لجان الطعن أو على مستوى المحكمة الإدارية، ومع ذلك تقب هذه

⁽¹⁾ 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.»

⁽²⁾ 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.»

العقوبات - المستبعدة من نطاق تدبير التخفيض المشروط - قابلة لأن تكون موضوع التماس للعفو، باستثناء تلك المتعلقة بمناورات الغش⁽¹⁾.

ج- 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⁽²⁾:

1- 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.

2- 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 الطلبات بمناسبة الطعون المقدمة بشأن قرارات لجان العفو الولائية وإن قلت مبالغها عن 500.000 دج.

3- 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.

د- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة: يتوزع اختصاص لجان الطعن للعفو على أساس هذا المعيار كما يلي⁽³⁾:

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

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

(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 et 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 93 / 1 / 3 والمادة 93 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر.

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

3 - 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 المديريات الولائية للضرائب، المديريات الجهوية للضرائب، ومديرية كبريات المؤسسات بالعاصمة.

أ- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب: تتشكل لجنة

التماس العفو أو الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب مما يلي⁽¹⁾:

- المدير الولائي للضرائب، رئيساً.

- المدير الفرعي للمنازعات، عضواً مقررأ.

- المدير الفرعي للعمليات الجبائية، عضواً.

- المدير الفرعي للتحصيل، عضواً.

- المدير الفرعي للمراقبة الجبائية، عضواً.

- 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 الجوارى للضرائب بالنسبة للملفات التي تدخل في اختصاصه، عضواً.

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

ب- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب: تتشكل هذه

الجان مما يلي⁽²⁾:

- المدير الجهوي للضرائب، رئيساً.

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

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

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

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

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

ويقوم بكتابة اللجنة رئيس مكتب مكلف تابع للمنازعات.

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

مما يلي⁽¹⁾:

- 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.
- المدير الفرعي للتقويات 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 بضرائب 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.

⁽¹⁾ 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.

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:

أ- 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.

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

- الشروط الشكلية: تقضي أحكام قانون الإجراءات الجبائية بوجوب إرسال المكلفين لطلباتهم⁽¹⁾ - المحررة على ورقٍ عادي - إلى المدير الولائي للضرائب التابع لاختصاصه مكان فرض 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⁽²⁾.

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 الجوارية للضرائب التابعة له، وبصرف النظر عن مبالغ هذه الطلبات، حتى وإن كانت موجبةً

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

⁽²⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2005, op.cit, p. 63.

لاختصاص اللجنة الجهوية - باعتبار مبلغ الالتماس، معيار لتحديد الاختصاص في هاذين المستويين - وتبقى إحالة الطلب على اللجنة المختصة إجراء داخلي تتولى الإدارة الجبائية الاضطلاع به⁽¹⁾.
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⁽²⁾.

- **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⁽³⁾.

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⁽⁴⁾، 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

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

⁽²⁾ تنص الفقرة الأولى والثانية من المادة 173/1 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية 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. ».

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

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

تخفيض الزيادات والغرامات الجبائية المرتبطة بها⁽¹⁾، ودليلاً على حسن نيته فيما عداها من الحقوق الأصلية للضرائب والرسوم الأخرى⁽²⁾.

2- 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 يلتاط بذلك - ضمناً - من مقتضيات تبعية لا تخرج في عمومها عما سبق وأن سقناه من شرائط شكلية بشأن طلب العفو للعوز، بحيث يتعين تقديم التماس مكتوباً 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 وحصرًا 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⁽³⁾.

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

⁽¹⁾ 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.»

⁽²⁾ تنص الفقرة الأخيرة من المادة 1/93 من قانون الإجراءات الجبائية سابق الذكر على أنه: « تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعاً لعناصر يجب البحث عنها (...) وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.»

⁽³⁾ L'instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, op.cit, p. 7.

الضريبي، أو تقديمه خلال نزاع مسبق طور المعالجة، باعتبار طلب التخفيض المشروط يستهدف انتهاءً تفادي أو انهاء اجراءات نزاعية متعلقة بتظلم مسبق⁽¹⁾.

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

ب- اجتماع لجان الطعن الولائي وصدور آرائها: تجتمع لجان الطعن الولائي مرةً واحدةً على الأقل في الشهر بدعوةٍ من رؤسائها، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور ثلثي أعضائها، الذين يتعين إخطارهم قبل ثمانية أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع⁽²⁾، ويمكن عرض الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات على رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني لإبداء رأيه فيها⁽³⁾. وتتخذ هذه اللجان قراراتها - واجبة التسيب - بناءً على أغلبية أصوات أعضائها الحضور، على أن يكون صوت رئيسها مرجحاً في حالة تساوي الأصوات⁽⁴⁾، وتفرغ مداوالات اللجان وما انبثق عنها من قرارات في محضرٍ يوقعه الحضور.

ليجسد بعدها - المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة - رأي اللجنة في قرارٍ مطابقٍ يُبلغ إلى المكلف - في حالة التماس العفو للعوز - بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعارٍ بالاستلام في أجل 15 يوماً من تاريخ اختتام المداوالات⁽⁵⁾، 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.

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 سير

(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.

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⁽¹⁾.

⁽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 انتهاء، ضرورة اخضاعها 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 تظلاً 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، لارتباطها بعمليات دورية، بين الدولة - القائمة على الشأن العام - والمكلف باعتباره ممولاً للخزينة العامة، وتستحوذ منازعات الوعائي الضريبي - مقارنةً بمنازعات التحصيل - على حصة الأسد من المنازعات الضريبية، 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⁽¹⁾، لذلك أولاها المشرع الجبائي عنايةً خاصة، حيث أحاطها بتدابير مكثفة كما سبق وأن بينا ذلك.

وقد خلصنا - بعد الدراسة والتحليل - إلى قيد مجموعة من الملاحظات، ينصرف النوع الأول منها إلى المرحلة الوجدانية، أو التظلم المسبق في شأن الوعاء الضريبي، الذي نظمته المشرع في نطاق قانون الإجراءات الجبائية بموجب قواعد إجرائية غائية 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 الستين كأقصى تقدير، بل وتتقلص أحياناً لتصل إلى ستة أشهر بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة وأربعة أشهر بالنسبة للاحتجاجات المنصبة على القرارات الصادرة بشأن طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، وهو ما يفيد انتهاءً وجود أجلين للتقادم في المادة نفسها، أحدهما موسع لمصلحة الإدارة الجبائية، وآخر ضيق مخصص للمكلف.

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

هذا ومن مثالب عملية التحقيق - في هذه المرحلة - أن يُعهد فحص 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 الجرافية 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، وغيرهما من أساليب التسيير الحديثة.

أما التظلم المسبق أمام الإدارة في مادة منازعات التحصيل الضريبي وعلى الرغم من أهميته وحساسيته، إلا أن المشرع الجبائي لم يوله العناية الكافية من حيث التنظيم - كما هو الشأن بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي - حيث لا تزال أحكامه متناثرة في القوانين الموضوعية وقانون الإجراءات الجبائية، ناهيك عن ورودها مقتضبةً سواء من حيث كفاءات مباشرة الإدارة لإجراءات التحصيل الجبيري، أو تظلم المكلف بشأنها.

وهو ما يدفعنا للقول بوجوب إقحام المشرع لكتاب خاص في قانون الإجراءات الجبائية يتناول فيه مراحل التحصيل الضريبي، والإحاطة من خلاله بإجراءات المتابعة والتظلم على نحو مفصل مع إغائها من القوانين الموضوعية.

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 والولائي 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 لقرار 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 نحو بات، ومن ثمة فهي ليست في حاجة 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 وتنوع 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، بيد 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 يُكَيَّف على أنه اتفاق بين الإدارة والمكلف بالضرورية.

قائمة المصادر والمراجع

باللغة العربية

قائمة المصادر

أولاً: الدستور الجزائري

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

ثانياً: النصوص التشريعية والتنظيمية

- 1- القانون رقم 90/21 المؤرخ في 24 محرم 1411هـ، الموافق ل 15 أوت 1990م، المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج.ر.ج.ج عدد 35 بتاريخ 15 أوت 1990م.
- 2- القانون 90/23 المؤرخ في 27 محرم 1411هـ، الموافق ل 18 أوت 1990م، المعدل والمتمم للأمر 66/154 المؤرخ في 8 جوان 1966م، المتضمن قانون الإجراءات المدنية (ملغى)، ج.ر.ج.ج عدد 36 بتاريخ 22 أوت 1990م.
- 3- القانون 90/36، 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.
- 4- القانون رقم 91/25 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.
- 5- القانون 97/02 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.

- 6- القانون رقم 06/2000 المؤرخ في 27 رمضان 1421هـ، الموافق ل 23 ديسمبر 2000م، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر.ج.ج عدد 80 بتاريخ 24 ديسمبر 2000م.
- 7- 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.
- 8- 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.
- 9- 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.
- 10- 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.
- 11- 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.
- 12- القانون رقم 13/10 المؤرخ في 23 محرم 1432هـ، الموافق ل 29 ديسمبر 2010م، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر.ج.ج عدد 80 بتاريخ 30 ديسمبر 2010م.
- 13- 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.
- 14- القانون رقم 18/15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437هـ، الموافق ل 30 ديسمبر 2015م، المتضمن لقانون المالية 2016، ج.ر.ج.ج العدد 72، بتاريخ 31 ديسمبر 2015م.
- 15- 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.
- 16- القانون رقم 18/18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440هـ، الموافق ل 27 ديسمبر 2018م، المتضمن لقانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج.ج عدد 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2018م.
- 17- 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.

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

ثالثاً: القرارات القضائية

- 1- قرار رقم 42780 بتاريخ 15 جوان 1985م، المحكمة العليا، قضية (خ.ع) ضد (نائب مدير الضرائب بتلمسان)، المجلة القضائية، الجزائر، عدد 4، 1989.
- 2- قرار رقم 009805، بتاريخ 18 نوفمبر 2003م، مجلس الدولة، الغرفة الثانية، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص "المنازعات الضريبية"، 2003.
- 3- 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- عمارة بلغيث، التنفيذ الجبري وإشكالاته، دراسة تحليلية مقارنة لطرق التنفيذ وإجراءاته ومنازعاته، دار العلوم، عنابة، 2004.
- 3- فاروق أحمد خماس، الرقابة على أعمال الإدارة في العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1988.
- 4- فاروق الحكيم، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1987.
- 5- محمد عزمي البكري، موسوعة القضاء والفقهاء والتشريع في القانون المدني الجديد، المجلد الرابع، دار محمود، القاهرة.
- 6- محمد كامل ليلة، نظرية التنفيذ المباشرة، دار الاتحاد العربي، القاهرة، 1985.
- 7- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مصر، 2004.

- 8- نجيب أحمد عبد الله، قانون التنفيذ الجبري في المسائل المدنية والتجارية، دراسة للتنفيذ المباشر وغير المباشر طبقاً لقانون المرافعات والتنفيذ المدني اليمني رقم 40 لسنة 2002 الطبعة الثالثة، منشورات مكتبة مركز الصادق، صنعاء الجمهورية اليمنية، 2006.
- 9- وجدي راغب، نظرية العامة للتنفيذ القضائي في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، القاهرة، 1973.
- 10- يونس أحمد البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978 ، ص 312 .

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 دحلبي، 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، 2006/2007.
- 6- عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط2، 2008، ص 18.
- 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.

محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل طبقا لأحدث التشريعات الضريبية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، د.س.ط.
9- 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- فضيل كوسة، الحجز الإداري في المنازعة الضريبية، مجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر.
- 3- 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، 2014 / 2015.

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 codificatrice N° 02-063-A-M du 22 juillet 2002, Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique, Recouvrement contentieux.
- 4- Instruction Générale sur Les Procédures Contentieuses, 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 générale du contentieux de recouvrement d'impôt, MF/DGI/DCTX, 2012.
- 7- Instruction N°: 117, en date du 02 avril 2013, relative a la remise conditionnelle des pénalités et amendes fiscales, MF, DGI.
- 8- Instruction sur les mesures relatives au contentieux fiscal, N°01 MF/DGI/DCTX, en date du 15 février 2015.

II- Arrêts

- 1- CE 17 mars 1982 n°38316, RJF 82 p.265. CE 1er décembre 1982 n°28082, RJF 83 p.143, DF 83 n°1011 concl.
- 2- CAA Paris 11 mars 1999 n°96PA02207 et 96PA04462, Mangeard, RJF 99 n°995.
- 3- Cour de Cassation, Chambre civile 1, du 10 juillet 1996, 94-17.141, Publié au bulletin 1996 I N° 308.

III- Ouvrages

- 1- J. LAMARQUE, Répertoire du contentieux administratif - contentieux fiscal, France, Paris, Dalloz, 1995.
- 2- L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal général, 4^{ème} édition, Dalloz, France, 1980.
- 3- M. DONNIER, J-B. DONNIER, Voies d'exécution et procédure distribution, Lexis Nexis/Litec, 8^e édition, 2009.
- 4- M. KADI HANIFI, Le Contentieux fiscal Algérien , ED Sahel, Algérie, 2009.
- 5- M. MASCLET DE BARBARIN, Le contentieux du recouvrement de l'impôt, L.G.D.J, Paris, n.d.
- 6- TH. GASCET, Action en recouvrement « Poursuites », Juriclasseur 2000, fasc. N° 550.

IV-Articles

- 1- A. RAOUYA, LA Remise conditionnelle: Un instrument d'atténuation des litiges contentieux, La lettre de la DGI n° 73, 2014.
- 2- C-B. YELLES, La Pratique de l'avis à tiers détenteur. Revue de l'entreprise et commerce, n° 01, 2005.
- 3- Z. WALITI, le contentieux fiscal, Journée d'information organisée par le conseil d'Etat sur le contentieux fiscal , Revue du conseil d'Etat, numéro spécial , 2003.

الفهرس

الصفحة	العنوان
01	مقدمة
05	الفصل الأول: الطعن المسبق في منازعات الوعاء الضريبي
06	المبحث الأول: طبيعة التظلم الضريبي المسبق
06	المطلب الأول: طبيعة التظلم الضريبي من حيث الجهة المؤهلة لاستقباله
06	الفرع الأول: أنواع التظلم الإداري من حيث جهة استقباله
06	أولاً: التظلم الولائي
07	ثانياً: التظلم الرئاسي
07	ثالثاً: التظلم أمام اللجان الإدارية
07	الفرع الثاني: التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية، والجهات المختصة منها باستقبال التظلم المسبق
07	أولاً: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية
08	أ- المصالح المركزية للإدارة الجبائية
08	ب- المصالح الخارجية للإدارة الجبائية
08	1- مديرية كبريات المؤسسات
09	2- المديريات الجهوية للضرائب
09	3- المصالح الجهوية للبحث والمراجعات
10	4- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
10	5- المديريات الولائية للضرائب
10	6- مراكز الضرائب
11	7- المراكز الجوارية للضرائب
11	ثانياً: تحديد الجهات الضريبية المستقبلية للتظلمات
12	الفرع الثالث: تحديد طبيعة التظلمات الضريبية من حيث الجهة المستقبلية لها

14	المطلب الثاني: طبيعة التظلم الضريبي المسبق من حيث اللزوم
14	الفرع الأول: ماهية التظلم الإداري من حيث اللزوم
14	أولاً: أنواع التظلم الإداري من حيث اللزوم
14	أ- التظلم الاختياري
15	ب- التظلم الوجوبي
15	ثانياً: موقع التظلم المسبق من حيث اللزوم في القانون الجزائري
17	الفرع الثاني: تحديد طبيعة التظلم الضريبي من حيث اللزوم
17	أولاً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
18	ثانياً: مدى وجوب التظلم في مادة الضرائب غير المباشرة
19	ثالثاً: مدى وجوب التظلم في مادة التسجيل
21	رابعاً: مدى وجوب التظلم في مادة الرسم على رقم الأعمال
21	خامساً: مدى وجوب التظلم في مادة الطابع
23	المبحث الثاني: إجراءات التظلم المسبق
23	المطلب الأول: شروط تقديم الشكوى
23	الفرع الأول: آجال تقديم الشكوى
23	أولاً: القاعدة العامة
24	ثانياً: الاستثناءات الواردة على الأجل العام
24	أ- عندما لا تتطلب الضريبة وضع جدول
25	ب- الخطأ في ارسال الإنذارات، والضرائب المفروضة بغير وجه حق
25	ج- الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة
26	د- الشكاوى المتعلقة بقرارات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة
26	ثالثاً: كيفية ضبط الآجال
27	الفرع الثاني: الشروط الشكلية والموضوعية للشكاية
27	أولاً: الشروط الشكلية

27	أ- يجب أن تكون الشكوى فردية
28	ب- شرط الصفة
28	1- النيابة الاتفاقية
28	2- النيابة القضائية
29	3- النيابة القانونية
29	ج- وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة
30	د- شرط الكتابة
30	ه- تحديد واثبات الضريبة محل الشكوى
30	و- تعيين موطن بالجزائر للمشتكي المقيم بالخارج
30	ز- التوقيع على الشكاية بخط اليد
31	ثانياً: الشروط الموضوعية
31	أ- عرض الطلبات
31	1- الطلبات الأصلية
32	2- طلب إرجاء الدفع
35	ب- عرض الوسائل
35	المطلب الثاني: التحقيق والفصل في الشكوى
36	الفرع الأول: التحقيق في الشكوى
36	أولاً: الدراسة الأولية للشكاية
36	أ- دعوة المكلف لاستكمال ملف شكواه
37	ب- الرفض الفوري للشكوى
37	ج- البت الفوري في موضوع الشكوى
37	د- إحالة الشكوى للتحقيق
37	ثانياً: مباشرة عملية التحقيق
39	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى

39	أولاً: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى
39	أ - تحديد اختصاص البت في الشكوى
39	1- مدير كبريات المؤسسات
39	2- المدير الولائي للضرائب
40	3- رئيس مركز الضرائب
40	4- رئيس المركز الجوارحي للضرائب
40	ب- تفويض سلطة القرار
42	ثانياً: آجال الفصل في الشكوى
43	ثالثاً: قرار البت في الشكوى
43	أ- موضوع القرار النزاعي
44	1- القبول الكلي للشكوى
44	2- القبول الجزئي للشكوى
44	3- الرفض الكلي للشكوى
44	ب- تسبب القرار النزاعي
44	ج- تبليغ القرار النزاعي
46	خلاصة الفصل الأول
47	الفصل الثاني: الطعن المسبق في منازعات التحصيل الضريبي
48	المبحث الأول: تخلف الدفع الطوعي كشرط لمباشرة الإجراءات القسرية (التحصيل الودي)
48	المطلب الأول: التحصيل الفوري
49	الفرع الأول: التصفية الذاتية
49	أولاً: الضرائب المباشرة
50	أ- الضرائب المحصلة لحساب الدولة
50	1- الضريبة على الدخل الإجمالي
52	2- الضريبة على أرباح الشركات

53	ب- الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية
53	1- نظام الدفع التلقائي
53	2- نظام التسبيقات على الحساب
54	ج- الضرائب ذات التخصيص الخاص
54	1- طرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة
55	2- الضريبة على الدخل الاجمالي على الأجور
56	ثانياً: الضرائب غير المباشرة
56	أ- الرسم على القيمة المضافة
56	ب- الرسم الداخلي على الاستهلاك
56	ج- حقوق الطابع على الجداول
57	الفرع الثاني: طرق أخرى
57	أولاً: طريقة التسديد عن طريق اقتناء مواد ضريبية
57	ثانياً: التصفية عن طريق الإدارة
58	المطلب الثاني: التحصيل الممدد (نظام الجداول الضريبية)
58	الفرع الأول: نظام الحقوق المعاينة
59	الفرع الثاني: الجداول في حالة المراجعة والتقدير التلقائي
60	أولاً: التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة
61	ثانياً: عدم كفاية الثمن أو التقديرات
64	المبحث الثاني: التحصيل الجبري كحدث منشى للمنازعة
64	المطلب الأول: الإجراءات السابقة للمتابعة
64	الفرع الأول: المقاصة الجبائية
64	أولاً: المقاصة النزاعية
66	ثانياً: مقاصة التحصيل
68	الفرع الثاني: رسالة التذكير

70	المطلب الثاني: إجراءات المتابعة
70	الفرع الأول: التنبيه بالدفع
74	الفرع الثاني: الإجراءات التنفيذية
74	أولاً: الغلق المؤقت للمحل المهني
76	ثانياً: الحجز الإداري
76	أ- الاشعار للغير الحائز
76	1. نطاق الاشعار للغير الحائز
77	2. المقصود بالغير الحائز
78	3. شروط إعمال الإشعار للغير الحائز
79	4. الآثار المترتبة عن الإشعار للغير الحائز
79	ب- حجز المنقولات
80	1. نطاق الحجز
80	2. إجراءات الحجز على المنقول
81	ج- الحجز العقاري
83	ثالثاً: البيع
84	أ- الترخيص بالبيع
85	ب- إجراءات الإشهار
86	ج- إنجاز البيع
87	المبحث الثالث: مباشرة الطعن المسبق
87	المطلب الأول: طبيعة وموضوع التظلم
87	الفرع الأول: طبيعة التظلم
87	أولاً: من حيث الجهة المؤهلة لاستقباله
89	ثانياً: من حيث اللزوم
90	أ- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

90	ب- قانون الضرائب غير المباشرة
90	ج- قانون الرسوم على رقم الأعمال
91	د- قانون التسجيل
91	ه- قانون الطابع
92	الفرع الثاني: طبيعة موضوع التظلم
92	أولاً: الاعتراض على شكل إجراء التحصيل
92	ثانياً: الاعتراض على وجوب التحصيل
93	المطلب الثاني: شروط وإجراءات التظلم
93	الفرع الأول: شروط قبول التظلم في منازعة التحصيل
93	أولاً: آجال تقديم التظلم
95	ثانياً: الشروط الواجب توافرها في الاعتراض
95	ثالثاً: تدعيم الاعتراض بوسائل الإثبات
96	الفرع الثاني: استقبال الاعتراض، التحقيق والبت فيه
96	أولاً: استقبال الاعتراض
97	ثانياً: التحقيق في الاعتراض
97	أ- دعوة المكلف المعترض لاستكمال ملف اعتراضه
98	ب- الرفض الفوري للشكوى
98	ج- إحالة الشكوى للتحقيق
98	ثالثاً- البت في الاعتراض
101	خلاصة الفصل الثاني
102	الفصل الثالث: التظلم أمام اللجان الإدارية
103	المبحث الأول: لجان الطعن خارج الإدارة الجبائية
103	المطلب الأول: اختصاص وتشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
105	الفرع الأول: اختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال

105	أولاً: موضوع الطعون وطبيعة الضرائب المحتج عليها
107	ثانياً: مبلغ الضريبة موضوع الاحتجاج والجهة المسيرة للملف الجبائي
109	الفرع الثاني: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال
109	أولاً: تشكيلة اللجان الولائية للطعن
111	ثانياً: تشكيلة اللجان الجهوية للطعن
112	ثالثاً: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن
114	المطلب الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وطبيعة آرائها
114	الفرع الأول: إجراءات التظلم أمام لجان الطعن
114	أولاً: ما يتعلق بشكوى الطاعن
114	أ- شروط الشكوى
114	1- أجل تقديم الطعن
115	2- شكل ومحتوى الطعن
116	3- توجيه الطعون
116	ب- ما يترتب عن تقديم الشكوى
116	1- سلوك طريق القضاء يسقط الحق في الطعن أمام اللجان
117	2- الطعن أمام اللجان لا يوقف الدفع وإجراءات المتابعة
117	ثانياً: سير عمل اللجان
117	أ- اجتماع اللجان
117	ب- استدعاء المكلف وأعضاء اللجنة
118	ج- كتابة اللجان
118	د- آجال الفصل
118	هـ- دراسة الطعون، صدور آراء اللجان ووجوب تحليلها
119	ز- إمضاء آراء اللجان وتبليغها
119	1- إدارة الضرائب

119	2- المكلف بالضريبة
120	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن
120	أولاً: مدى إلزامية آراء لجان الطعن
122	ثانياً: مدى جواز الطعن في آراء اللجان أمام القضاء
122	أ- بالنسبة للمكلف
123	ب- بالنسبة للإدارة
125	المبحث الثاني: لجان الطعن التابعة للإدارة الجبائية
125	المطلب الأول: لجان التوفيق أو المصالحة
125	الفرع الأول: اختصاصات وتشكيلة لجان التوفيق
125	أولاً: اختصاصات لجان التوفيق
125	أ- الاختصاص النوعي
126	ب- طبيعة التظلم
127	ج- الاختصاص المكاني
127	ثانياً: تشكيلة لجان التوفيق
128	الفرع الثاني: الإجراءات أمام لجان التوفيق وطبيعة آرائها
128	أولاً: الإجراءات أمام لجان المصالحة
128	أ- كيفية الطعن أمام لجان المصالحة
129	ب- اجتماع لجان المصالحة
129	ج- استدعاء المكلف بالضريبة
130	د- صدور آراء لجان المصالحة
131	ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان التوفيق في مادة حقوق التسجيل
132	المطلب الثاني: لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
132	الفرع الأول: اختصاصات وتشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
132	أولاً: اختصاصات لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)

132	أ- موضوع الطلبات
132	ب- طبيعة الضرائب محل الطلبات
133	1- بالنسبة لالتماس العفو
134	2- بالنسبة للتخفيض المشروط
135	ج- حدود المبلغ المالي موضوع الالتماس
135	1- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية للضرائب
135	2- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب
135	3- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات
135	د- الهيئة التابع لها المكلف بالضريبة
135	1- لجنة الطعن بالمديرية الولائية
135	2- لجنة الطعن الجهوية
136	3- لجنة الطعن الولائي لمديرية كبريات المؤسسات
136	ثانياً: تشكيلة لجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو)
136	أ- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الولائية للضرائب
136	ب- تشكيلة لجان الطعن الولائي على مستوى المديريات الجهوية للضرائب
137	ج- تشكيلة لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات
138	الفرع الثاني: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي وطبيعة آرائها
138	أولاً: الإجراءات أمام لجان الطعن الولائي
138	أ- تقديم الطلبات أمام لجان الطعن الولائي
138	1- حالة التماس العفو للعوز
140	2- حالة التخفيض المشروط
141	ب- اجتماع لجان الطعن الولائي وصدور آرائها
142	ثانياً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائي
143	خلاصة الفصل الثالث

144	خاتمة
147	قائمة المصادر والمراجع
156	الفهرس