

## المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: القانون العام للأعمال

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور أغليس بوزيد

إعداد الطالبان :

\_ خيشان ليلة

\_ مصباح يوغرطة

لجنة المناقشة:

الأستاذ(ة): بن خالد: أستاذ مساعد قسم (أ)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية رئيسًا.

الدكتور: أغليس بوزيد: أستاذ محاضر قسم (أ)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، مشرفًا ومقررا.

الأستاذ(ة): بركان: أستاذ مساعد قسم (ب) كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، ممتحنًا.

السنة الجامعية:

2017/2016

# شكر و عرفان :

الحمد لله رب العالمين، الذي أنزل القرآن المعجز، والذي خلق الإنسان من نطفة، وعلمه البيان وميزه عن كل الكائنات بنعمة العقل، فله سبحانه الجلال والشكر والحمد كله لله، لأنه وفقنا وساعدنا على انجاز مذكرتنا هذه.

وليس في مقدورنا ونحن في أواخر كلماتنا هذه المجسدة لتجربتنا إلا أن نتقدم بالاحترام والتقدير والشكر العظيم والعرفان للدكتور "أغليس بوزيد" المشرف على مذكرتنا والذي كان حريصا بتوجيهاته السديدة وإرشاداته النيرة، وصبره علينا منذ بداية المشوار إلى نهايته.

كما نتقدم بفائق الاحترام والتقدير لكل من جامعة جيجل وجامعة تيزي وزو، ودون أن ننسى جامعة بجاية، ولكل الأساتذة الذين درسونا، فقد كانوا خير جليس لنا في مشوارنا الدراسي.

ونتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من تفضل ومدّ لنا يدا العون من بعيد أو من قريب وشجعنا للمضي في هذا البحث إلى نهايته.

# إهداء

هاهي آمالي التي أعيها التعب والإرهاق تحيط بقلمي الذي ليس بأفضل حال منها،  
متكئا على قطرات حبر ملؤها الأمل والنور بظهور فجر جديد ألا هو مذكرة تخرجي  
التي أتطلع من خلالها لما هو آت في المستقبل ملؤه التفاؤل والأمل.

إهدائي هذا ليس بسبب مذكرة تخرجي فقط ، بل هو اعتراف بالفضل والشكر إلى :

من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز، أبي العزيز الذي علمني

المثابرة والمسؤولية، رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه .

إلى رمز الحب والحنان، أُمي العزيزة والغالية أطال الله في عمرها

وألبسها لباس الصحة و العافية.

إلى كل من كان سندا لي وقدم لي الدعم والثقة، إخوتي وأخواتي .

إلى خطيبي الغالي الذي لم تغف عينه عن تقديم يد المساعدة

لي منذ بداية البحث إلى نهايته. دون أن أنسى كل عائلته.

ليلة

# إهداء

قبل كل شيء أحمد الله الذي وفقني بقدرته على إنجاز هذا البحث الذي أهديته إلى  
من عزني الله بعزتها، وغمرتني بدعوتها المباركة وفتحت لي طريق العلم والتعلم .

والدتي الكريمة....

أطال الله في عمرها وصالها بتمام الحفظ والسلامة

إلى روح والدي رحمه الله واسكنه فسيح جنانه

إلى أخواتي ، وكل عائلتي الكريمة

وأهدي ثمرة هذا العمل:

إلى من جعل من الصداقة أخوة و كل من ذكرهم القلب ولم يذكرهم القلم

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد لإنجاز هذا البحث.

يوغرطة

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قل لو كان البحر مداد الكلمات  
ربي،  
لنفذ البحر قبل أن تنفذ كلمات  
ربي،  
ولو جئنا بمثله مددا.

صدق الله العظيم

## قائمة المختصرات:

### أولاً: باللغة العربية

\_ ج ر : جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

\_ د م ج : ديوان المطبوعات الجامعية.

\_ ص : صفحة.

\_ ص ص : من صفحة.....إلى الصفحة.

\_ ف : فقرة.

\_ ق إ ج : قانون الإجراءات الجنائية.

\_ ق م : قانون المالية.

\_ ق ض م م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

### ثانياً: باللغة الفرنسية

\_ P : page

\_ P P : de la page.....a la page.

\_ MF : Ministère des Finances.

\_ DGI : Direction Générale Des Impots.

\_ PUF : Presse Universitaire De France.

# مقدمة

تعتبر الضريبة موردا أساسيا تمول بها خزينة الدولة والجماعات المحلية<sup>(1)</sup> إذ تساهم وبشكل فعال في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

وقد عهد المشرع الجزائري للإدارة الضريبية والخزينة العمومية أمر فرضها وتحصيلها، وزودها من الصلاحيات والامتيازات العامة بما يكفي من أداء وظائفها تلك، وفي المقابل سن ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة ذلك لأجل حمايتهم من كل تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة الضريبية ضد حقوقهم المالية<sup>(2)</sup>.

ولكن الإدارة الضريبية عند قيامها بوظيفتها في حساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها يمكن أن تقع هذه الأخيرة في أخطاء سواء في حساب الضريبة، أو تجاوزا لصلاحياتها القانونية في حق المكلف بالضريبة فيما يتعلق بإجراءات المتابعة والتحصيل، من دون شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها وبذلك تقوم المنازعة الضريبية.

يمكن تعريف المنازعة الضريبية، بأنها مجموعة من الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة وبين الإدارة الضريبية بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها القانون.<sup>(3)</sup>

ولمحاولة تسوية المنازعة الضريبية والفصل فيها يقتضي المرور بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن تقديم الشكاية وهي موضوع دراستنا، وبعدها تأتي المرحلة التالية المتمثلة في الخصومة القضائية.<sup>(4)</sup>

---

(1)- بن حديد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير

في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013، الصفحة الأولى.

(2) \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، الشكوى الضريبية كآلية لتسوية النزاع الضريبي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان مبرة، بجاية، 2013، الصفحة الأولى.

(3) \_ كويسي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون

القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 02.

(4) \_ العمري زينب، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014 ص 02.



تعتبر المرحلة ما قبل رفع الدعوى القضائية أو ما يصطلح على تسميتها بالمرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية، مرحلة هامة تفتح مجالاً واسعاً للحوار والتحاور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، بحيث تعطي للأطراف وسيلة من أجل إيجاد تسوية للخلاف من جهة و تجنب هذه المرحلة عرض الخلاف الضريبي على القضاء من جهة أخرى، ومن هذه الوسائل تبقى الشكوى الضريبية أهم إجراء، ذلك أن المنازعة الضريبية لا يمكن رفعها أو عرضها على الجهات القضائية المختصة إلا بعد الانتهاء من إجراء مسبق إجباري وإلزامي يتمثل في الشكوى الضريبية، التي تقدم من طرف المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية متبوع بقرار صريح أو ضمني يصدر عن هذه الأخيرة.

إلى جانب هذه الشكلية الكلاسيكية للشكوى الضريبية كإجراء ضروري يسبق المرحلة القضائية في تسوية المنازعات الضريبية هناك وسيلة أخرى تحاول جاهدة إنهاء المنازعة الضريبية في مرحلتها الأولى، بدون أن تكون هذه المرحلة شرطاً أساسياً قبل التوجه إلى القضاء، هذه الوسيلة تتمثل في لجان الطعن والتي من شأن تدخلها في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية أن تمكن هذه الأخيرة من إجراء فحص ثانٍ للشكوى المقدمة لها.<sup>(5)</sup>

وعلى ضوء ما سبق تظهر أهمية موضوع في النصوص التي أقرها المشرع الجبائي في مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات، باعتبارها نصوصاً تتضمن قواعداً وأحكاماً استثنائية تتناسب مع الطابع الخاص للعلاقات.

وللإلمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيقها، يقتضي البحث وطرح الإشكالية الآتية:

ما مدى فعالية المرحلة الإدارية في تسوية المنازعة الضريبية؟.

وترتيباً على ذلك فإن إشكالية البحث تعالج المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية في ظل مختلف القوانين التي تحكم هذا النوع من المنازعات.

<sup>(5)</sup> \_ شيهوب رحمانى فتيحة، المنازعة الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون

للأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2009، ص10.

وذلك بإتباع أسلوب تحليلي نقدي، الذي يتناسب مع معطيات الإشكالية المطروحة التي لا تتوقف معالجتها على مجرد استقراء وصفي لظاهرة النصوص التشريعية وإنما بتحليلها للوقوف على حقيقة مضامينها ومعرفة مدى تناسبها لتسوية الخلافات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، تسوية تظهر نجاعتها دون توسع الخلافات لتتخذ مسارا قضائيا أمام جهات القضاء الإداري.

وبناء على ما تقدم فإن دراسة الإشكالية المطروحة تتناول فصلين؛ ففي الفصل الأول يتم تحليل وتسوية المنازعة الضريبية، بينما في الفصل الثاني يتم استعراض إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية.

# الفصل الأول

تسوية المنازعة الضريبية أمام  
الإدارة الضريبية

## تسوية المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية

تقوم الإدارة الجبائية بمهامها سواء في تقدير وعاء الضريبة أو في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم، بما فيها إجراءات قد لا ترضي المكلف بالضريبة في كثير من الحالات مما يجعله يقع في خلاف مع الإدارة الجبائية.<sup>(6)</sup>

تجسيدا لخاصية العدالة التي يجب أن تسود الضريبة فإن القانون الجزائري المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا قوانين المالية المتعاقبة وضع الآليات والإجراءات، وذلك باستحداث هيئات إدارية الكفيلة بالطعن في القرارات الصادرة عن مصالح الضرائب من طرف المكلفين في حالة عدم رضاهم بها.<sup>(7)</sup>

وهذا ما سوف نتعرض له في دراستنا لموضوع المنازعة الضريبية، ولذلك سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين، نتناول في المبحث الأول تقديم الشكوى الضريبية، وفي المبحث الثاني شروط تقديم الشكوى الضريبية.

## المبحث الأول: تقديم الشكوى الضريبية

تقوم المنازعة الجبائية بمناسبة مخالفة الأحكام التشريعية الضريبية المنظمة للعلاقة بين الإدارة الضريبية، والمكلف بالضريبة وبالتحديد بمناسبة حساب الوعاء الضريبي وربطه أو بمناسبة

<sup>(6)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة للحصول على شهادة الماجستير في قانون الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص 62.

<sup>(7)</sup> - بعلي محمد صغير ، المحاكم الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2011، ص101.

إدخال الضريبة حيز التحصيل<sup>(8)</sup>، لذلك ألزم المشرع بالنسبة للمنازعة الضريبية الخاصة بالوعاء التظلم الإداري المسبق أو ما يعرف بالشكاية وتوجه إلى المدير الولائي للضرائب.<sup>(9)</sup>

تعتبر الشكوى الضريبية المقدمة أمام الإدارة الضريبية من قبل المكلف بالضريبة المرحلة الأولية من الطعن الإداري، وهي مرحلة أساسية لفض الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية<sup>(10)</sup>، وهذا ما يدفعا قبل دراسة الشكوى من حيث التحقيق والبت فيها إلى تقديم مفهوم هذه الأخيرة<sup>(11)</sup>، وذلك بتحديد التعريف الفقهي والتشريعي مع ذكر أهم الخصائص التي تتميز بها كمطلب أول، مع تحديد أهم الشروط التي تقوم عليها هذه الأخيرة كمطلب ثاني.

### المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية

تبدأ المنازعة الضريبية حينما يتلقى المكلف بالضريبة إنذار موجه له من الإدارة الضريبية وهو وثيقة تبين الحصة أو الحصص المطلوب أدائها، وبعد تلقي المكلف لهذه الوثيقة يكون أمام حالتين، الأولى رضى المكلف بالضريبة ويسددها طوعا، الثانية عدم رضا المكلف بتسديد الضريبة، وبالتالي وجود سبب يحتج به أمام الإدارة الضريبية كأن يدفع بأنها غير مؤسسة قانونا أو أنها مرهقة أو خاطئة، وذلك عن طريق رفع شكوى لدى الإدارة الضريبية مصدره القرار الذي يتضمن قيمة الضريبة.<sup>(12)</sup>

ونجد أن المشرع الجزائري قد نظم موضوع الشكوى الضريبية، ووضع لها نظاما خاصا.

(8) \_ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص13.

(9) \_ قصاص سليم، المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص10.

(10) \_ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص71.

(11) \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص7.

(12) \_ طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص9.

وحتى نتعرف على الأسس والمبادئ التي على ضوءها نظم المشرع هذا النوع من التظلمات<sup>(13)</sup> نتناول: مفهوم الشكوى الضريبية، وذلك بتحديد التعريف الفقهي والتعريف التشريعي وذكر أهم خصائصها.

### الفرع الأول: تعريف التظلم الإداري المسبق

تعددت التعاريف للشكوى الضريبية أو ما يعرف بالتظلم الإداري المسبق منها: الفقهية والتشريعية، وسنحاول تقديم أهم هذه التعاريف:

✓ أولاً: التعريف الفقهي

✓ ثانياً: التعريف التشريعي

#### أولاً: التعريف الفقهي

لم يرد تعريف للشكوى الضريبية إلا ما ورد في بعض المراجع حيث حاول الفقهاء إعطاء تعريف للتظلم الإداري، إذ يعرفها البعض على أنه: «إجراء وجوبي يوجه للإدارة ضد قرار غير مشروع من أجل إعادة النظر فيه بواسطة سلطات التعديل أو التصحيح، أو السحب أو الإلغاء، مما يجعله أكثر شرعية، وملائمة وعدالة».<sup>(14)</sup>

كما يعرفه أيضاً الأستاذ "رشيد خلوفي" على أنه: «التظلم الإداري المسبق هو الطريقة القانونية أو الطلب أو الشكوى الموضوع من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري».<sup>(15)</sup>

<sup>(13)</sup> \_ بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص4.

<sup>(14)</sup> \_ العيش فوضيل، الصلح في المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005، ص10.

<sup>(15)</sup> \_ رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية: شروط قبول الدعوى الإداري، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص102.

ويعرفه أيضا الأستاذ "مسعود شيهوب" أنه: « طعن إداري مسبق يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته وغالبا ما تكون هذه الدراسة دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضورية».

بناء على ذلك يمكن تعريف الشكوى الضريبية على أنها: « عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها من أجل الاستفادة على بعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية.»<sup>(16)</sup>

### ثانيا: التعريف التشريعي

لم يضع المشرع الجزائري تعريفا للتظلم الإداري، ولا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يعرف الشكوى الضريبية، وإنما اكتفى بذكر موضوعها فقط<sup>(17)</sup>، فهو حق مقرر للأفراد يقومون بهذا الإجراء قبل اللجوء إلى القضاء الإداري.<sup>(18)</sup>

### ثالثا: التعريف الفقهي

وعلى غرار المشرع المصري حيث نجد أن المحكمة الإدارية العليا المصرية عرفت التظلم وذلك بقولها بأن: «التظلم يمتد ليشمل كل ما يفيد تمسك المتظلم بحقه ومطالبته باقتضائه»، ثم تؤكد المحكمة المعنى السابق فنقول: «إن التظلم هو الأصل في مجال استخلاص ذوي الشأن لحقوقهم، ورفع الظلم عنهم وجهة الإدارة هي الخصم الشريف يتعين عليها أن تعيد الحق لأصحابه دون أن تكبدهم مشقة القضاء وإجراءاته.»<sup>(19)</sup>

<sup>(16)</sup> GILLES NOEL, la reclamation préalable devant le service des impots, Dalloz, Paris 1985 .p 203.

<sup>(17)</sup> بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة للحصول على درجة الماستر في الإدارة والمالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 1994، ص9.

<sup>(18)</sup> العيش فوضيل، المرجع السابق، ص67.

<sup>(19)</sup> نجم أحمد، التظلم الإداري، "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية"، المجلد رقم 29، العدد 3، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، 2013، ص12.

## الفرع الثاني: أطراف الشكوى الضريبية

تتكون العلاقة الضريبية عادة من طرفين هما: المكلف والإدارة الضريبية، حيث يكون المكلف بالضريبة مطالب ومدين وملزم بدفع الضرائب، أم الطرف الثاني من هذه العلاقة ألا وهو الإدارة الضريبية فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ<sup>(20)</sup>، لذلك سنتناول في هذا الفرع ما يلي:

✓ أولاً: الجهة المختصة بتقديم الشكوى الضريبية

✓ ثانياً: الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية

أولاً: الجهة المختصة بتقديم الشكوى الضريبية

الأصل أن التظلم الإداري يقدم من طرف المكلف بالضريبة أو الوكيل القانوني كاستثناء من أجل منازعة الإدارة الجبائية.

## أ- المكلف بالضريبة

هو ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة أمام الإدارة

الضريبية وهو وحده المخول لمنازعة الإدارة الضريبية.<sup>(21)</sup>

وبذلك يكون القانون قد اعتبر كل شخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً مثل الشركات على

اختلاف أنواعها، والمؤسسات، والهيئات الأخرى لأحكام قانون الضريبة.<sup>(22)</sup>

## ب- الوكيل القانوني

هو ذلك الشخص الذي يختاره المكلف بالضريبة ليقدم التظلم مكانه مع مراعاة الشروط

<sup>(20)</sup> \_ حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة لاستكمال لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعة الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، ص3.

<sup>(21)</sup> \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص09.

<sup>(22)</sup> \_ حسام فايز احمد عبد الغفور، المرجع السابق، ص3



المنصوص عليها قانونا، وحسب المادة 75<sup>(23)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية تمكن المكلف بالضريبة من التصرف قانونا باسم المكلف بالضريبة وذلك بـ:

✓ حيازة وكالة قانونية مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب.

✓ التصديق على توقيعه لدى البلدية المؤهلة قانونا.

إلا أن هذه الشروط يمكن استبعادها بالنسبة للمحامين المسجلين قانونا في نقابة المحاماة.<sup>(24)</sup>

### ثانيا: الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية

لقد حددت المادة 71<sup>(25)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية الجهة المختصة باستقبال الشكوى النزاعية، وهي الإدارة الضريبية متمثلة في شخص المدير الولائي للضرائب الذي يشرف على مكان فرض الضريبة.<sup>(26)</sup>

ولكن بسبب كثرة النزاعات الضريبية أصبح من غير الممكن للمدير الولائي باستقبال جميع الشكاوي<sup>(27)</sup> لذلك يختص بتلقي التظلمات كل من:

✓ المدير الولائي للضرائب

✓ رئيس مركز الضرائب

✓ رئيس المركز الجوازي للضرائب.

<sup>(23)</sup> \_ أنظر المادة 75 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 24 من الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ج ر عدد 42 الصادر في 27 يوليو 2008.

<sup>(24)</sup> \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص 09.

<sup>(25)</sup> \_ أنظر نص المادة 71 من ق إ ج ، معدلة بموجب المادة 42 من الأمر رقم 03/07 المؤرخ في 24 يوليو لسنة 2007، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007 ج ر عدد 47 الصادر في 25 يوليو 2007.

<sup>(26)</sup> \_ برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية (دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة)، دار الجامعة الجديدة، البلدة، 2009، ص 351.

<sup>(27)</sup> \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص 10.

## الفرع الثالث: أنواع التظلمات الإدارية

يتفرع التظلم الإداري إلى أنواع متعددة حددها كل من الفقه والتشريع<sup>(28)</sup>، حيث نجد في القانون الجبائي في كل من مصطلح طعن نزاعي، وطعن ولائي، ولكن لكل واحد منهما معنى مختلف عن الآخر، ويقدم كلاهما أمام الإدارة مصدرة القرار نفسه، ولكل بصفة، ومضمون وأساس مختلف.<sup>(29)</sup>

وسندرس في هذا الفرع نوعين من الشكاوي وتتمثل في:

✓ أولاً: الطعن الولائي.

✓ ثانياً: الطعن النزاعي.

## أولاً: الطعن الولائي

التظلم الولائي هو التظلم الذي يقدم إلى السلطة الإدارية التي أصدرت القرار الإداري، أو أمام السلطة التي قامت بالعمل المادي محل التظلم<sup>(30)</sup>، وتكون أمام الطعن الولائي وفقاً للمادة 92<sup>(31)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية عندما يتواجد المكلف بالضريبة، وفي وضعية عوز أو فقر كبير، أو ضيق الحال.

<sup>(28)</sup> \_ بن سنوسي فاطمة، المرجع السابق، ص33.

<sup>(29)</sup> \_ زايد سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص11.

– Maurice Duverger, . finance publique. 6ème.édition PUF.PARIS.1968.p 442.

<sup>(30)</sup> \_ أحمد بديع لميح، التشريع الضريبي: الضرائب على الدخل، تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، الإسكندرية، مصر، 1987، ص103.

<sup>(31)</sup> \_ أنظر المادة 92 ق إ ج معدلة بموجب المادة 17 من الأمر رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 الصادر في 30 ديسمبر 2012.

كما يمكن للمكلف أن يلتمس العفو أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية<sup>(32)</sup> طبقاً لأحكام المادة 93<sup>(33)</sup> الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتم تقديم شكاوي المكلفين إلى مدير الضرائب بالولاية كمكان فرض الضريبة غير خاضع

لحقوق الطابع<sup>(34)</sup>، وفي كل وقت وترفق بالإنداز أو بذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوي، أما من حيث شروط الشكل والمضمون فهي نفسها بالنسبة للطعن النزاعي.<sup>(35)</sup>

لا يستطيع التخلص الكلي أو الجزئي لدينه تجاه الخزينة فيلتمس من الإدارة الجبائية تخفيض مبلغ الضريبة، أو إعفائه منها على سبيل التسامح.

ومن خلال المادة السالفة الذكر نجد أن المكلف يعترف بالضريبة نظراً لظروفه المادية، إلا أنه يلتمس من الإدارة الجبائية إعفائه أو التخفيض أو يلتمس من الزيادات في الضرائب أو

<sup>(32)</sup> \_ بوفيرين فافا، وآخرون، المنازعة الجبائية مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، قضاء مجلس المسيلة، الدفعة 13، 2004-2005.

<sup>(33)</sup> \_ أنظر نص المادة 1/93 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 42 من الأمر رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر 2012.

<sup>(34)</sup> \_ حقوق الطابع: يمس بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود الدولية وتمس كل الأطراف الملتزمة بإنشاء عقود المفوضين، العقود بين الدولة والمواطنين والتي يتحملها المواطنين شخصياً، أما ما يتعلق بطريقة الدفع فهي تختلف حسب نوعية الوثيقة سواء تعلق الأمر بالتسجيل أو الطابع- حميد بلال، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2015، ص 21.

<sup>(35)</sup> \_ جبور احمد، بن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، 2005-2008، ص

الغرامات الجبائية التي يتعرض لها لعدم مراعاة النصوص القانونية، وهذا ما يسمى بالطعن الولائي.<sup>(36)</sup>

### أ- طلبات المكلفين بالضريبة

يجوز للمكلف بالضريبة التماس العفو في جميع أنواع الضرائب ما عدا الرسم على القيمة<sup>(37)</sup> المضافة، لأن هذه الأخيرة يتحملها المستهلك وليس الممول.

وتخول سلطة البث في شكاوي المكلفين بالضريبة إلى كل من:

✓ المدير الجهوي المختص اقليميا عندما يفوق المبلغ المطلوب التخفيض أو التخفيف (5.000.000 دج).

✓ مدير الضرائب بالولاية بعد أخذ رأي اللجنة الجهوية عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف أقل أو يساوي (500.000 دج).

تعتبر قرارات المدير الولائي قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص اقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين في ظرف مغلق<sup>(38)</sup> طبقا للمادة 292<sup>(39)</sup> من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>(36)</sup> \_ بوفيرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شافي أمال، عطوي نجبية، حنصالي نوال، المرجع السابق، ص 33.

<sup>(37)</sup> \_ الرسم على القيمة المضافة: هي الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة من مواد ولوازم وخدمات، حيث الاستهلاكات الوطنية هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع من أجور، ضرائب ورسوم ومصاريف مالية واستهلاكات..الخ.

- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث : الجزء الأول، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ، دار هومة، الجزائر، 2005، ص ص 123 و 124.

<sup>(38)</sup> \_ بوفيرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شافي أمال، عطوي نجبية، حنصالي نوال، المرجع السابق، ص 34.

<sup>(39)</sup> \_ أنظر المادة 292 من ق م م م

## ب- طلبات قابض الضرائب

يمكن لقاضي الضرائب المختلفة أن يتقدموا أمام المدير الولائي للضرائب بنوعين من الطلبات:

✓ طلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحصيل

✓ طلب الإبراء أو تخفيف المسؤولية.<sup>(40)</sup>

بالنسبة لطلبات إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل فإنه يجوز لقاضي الضرائب أن يطلبوا ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل.

أما بالنسبة لطلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية يجب أن تتعلق بالحصص التي قيدت في كشوف<sup>(41)</sup> الحصص التي لا يمكن تحصيلها ثم شطبها من تلك الكشوف، وذلك وفقا لنص المادة 94<sup>(42)</sup> الفقرة الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية.

## ثانيا: الطعن النزاعي: Le recours contentieux

تكون أمام الطعن النزاعي، إذا ما طلب المكلف بالضريبة تصحيح الأخطاء المرتكبة في

وعاء الضريبة، أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو

<sup>(40)</sup> \_ عليي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وقت التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 17، 2006-2007، ص16.

<sup>(41)</sup> \_ بوفيرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شافي أمال، عطوي نجيبية، حنصالي نوال، المرجع السابق، ص35.

<sup>(42)</sup> \_ أنظر نص المادة 94 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 43 من الأمر رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية 2012 ج ر عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر 2012.

تنظيمي. (43)

يجب عرض الشكاوي مسبقا على المصالح الجبائية لأنه طبقا لنص المادة 71<sup>(44)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المكلف بالضريبة إرسال احتياجاتهم المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة. (45)

وبالتالي فإن الدعوى القضائية في منازعة الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، وهذا ما يعرف بالطعن النزاعي في المنازعة الضريبية. (46)

#### الفرع الرابع: خصائص الشكوى الضريبية

بعدما تطرقنا إلى أنواع الشكاوي الضريبية نأتي لنبين أهم الخصائص التي يتميز بها هذا الإجراء (الشكوى الضريبية).

✓ أولاً: الطابع الوجوبي والمسبق.

✓ ثانياً: الطابع الشكلي.

✓ ثالثاً: الطابع النسبي.

(43) \_ آيت دحمان سيد علي، النظام الضريبي المطبق على الشركات مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسات، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009، ص16.

(44) \_ أنظر المادة 71 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 42 من الأمر رقم 03/07 المؤرخ في 24 يوليو 2007 يتضمن ق م التكميلي لسنة 2007 جر عدد 47 الصادر في 24 يوليو 2007.

(45) \_ بوفيرين فافا، بن نور غنية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شافي أمال، عطوي نجيبية، حنصالي نوال، المرجع السابق، ص36.

(46) \_ آيت دحمان سيد علي، المرجع السابق، ص126.

## أولاً: الطابع الوجوبي والمسبق

ونجد أساس هذا الطابع في المادة 70<sup>(47)</sup> من ق إ ج التي تنص: «تدخل الشكاوي 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».

تتميز الشكاوى الضريبية بالطابع الوجوبي، فيه يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تظلم أمام الإدارة الضريبية، أو الجهة المختصة بأن ينازع في مشروعية ربط أو تحصيل الضريبة، وذلك وفق شروط وإجراءات وحلال المواعيد التي حددها القانون.<sup>(48)</sup>

أم الطابع المسبق للشكاوى الضريبية فإن المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية لا تبدأ إلا بعد ربط الضريبة<sup>(49)</sup>، ولهذا تعتبر الدعوى الضريبية غير مقبولة ما لم تكن مسبقة بالتظلم الضريبي الذي يقدم للإدارة الضريبية.<sup>(50)</sup>

## ثانياً: الطابع الشكلي

ووفقاً للمادة 73<sup>(51)</sup> من ق إ ج أوجب التشريع الضريبي تقديم الشكاوى في شكل محدد كأن يتم تقديمه كتابة أو يتضمن بيانات محددة وغير من الشروط الشكلية الأخرى التي يتطلبها في

(47) \_ أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

(48) \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص10.

(49) \_ ربط الضريبة: هي تلك الإجراءات والخطوات التي تتبعها الغدرة التنفيذية منه استلامها لإقرار الممول حتى يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية - بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، ص81.

(50) \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص15.

(51) \_ أنظر المادة 73 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 35 من الأمر رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر 2012. ق م لسنة 2011.

القانون. (52)

وبالتالي لا يجوز لإدارة الضرائب قبول التظلم ما لم تتوافر فيه هذه الشروط وهذي القواعد الخاصة والأمرة التي تؤدي بدورها إلى عدم قبول التظلم شكلا (عيب شكلي)، في حين توجد هناك بعض العيوب التي قد تمس بشكل التظلم لكن يمكن تصحيحه أثناء رفع الدعوى. (53)

### ثالثا: الطابع النسبي

من بين خصائص التظلم الإداري المسبق أنه ذو طابع نسبي من حيث الأثر فلا يستفيد منه سوى من قدمه فالتظلم الذي يقدمه الشريك في شركة التضامن (54)، أو التوصية، أو الوارث لا يستفيد منه باقي الشركاء أو الورثة، لأن الضريبة تفرض على كل منهم على وجه الاستقلال، لذلك تبرز الأهمية النسبية للتظلم كأداة للفصل في المنازعة الضريبية بما يأتي:

✓ يجب مراعاة عند الفصل في المنازعة الضريبية بتحقيقها اعتبارين أساسيين هما: العدالة والفعالية في آن واحد. (55)

### المطلب الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية

لكي تقبل الشكوى يجب أن تقدم في شكلها المطلوب، وأن تحتوي على المعلومات التي تمكن الإدارة الضريبية من دراستها وكذلك أن تقدم وفقا للأجال المحددة في القانون. (56)

(52) \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص16

(53) \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص16.

(54) \_ شركة التضامن: لم يعرف المشرع الجزائري شركة التضامن بل اكتفى بذكر خصائصها، إذ يعرفها كما يلي: «للشركاء بالتضامن من صفة التاجر، وهو مسئولون من غير تحديد بالتضامن عن ديون الشركة» - حورية لشهب، تحديد الطبيعة القانونية لشركة التضامن "مجلة المفكر"، العدد الخامس، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (د.س)، ص227.

(55) \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص16.

(56) - زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص24.



وسندرس المطلب في ثلاث فروع: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية كفرع أول، والشروط الموضوعية كفرع ثاني، وفي الأخير الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكوى الضريبية كفرع ثالث.

### الفرع الأول: الشروط الشكلية

نص المشرع الضريبي على شكليات وبيانات يجب أن تتضمنها الشكوى التيس رفعها المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، وذلك في منازعات الوعاء الضريبي، أما في منازعات التحصيل لم يحدد لها المشرع أية شروط خاصة لذلك نتساءل فيما تتمثل هذه الشكليات والبيانات؟<sup>(57)</sup>

#### أولاً: أن تكون مكتوبة

يجب أن تقدم الشكوى على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ وغير خاضعة لحقوق الطابع.

فالمنازعة الشفهية لا يمكن أن تحل محل الشكاية، ومعناه أن الزيارات التي يقوم بها الشاكي لوحدها لا تكفي، وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب.<sup>(58)</sup>

#### ثانياً: أن تكون الشكوى فردية

لا تقبل الشكوى إذا كانت جماعية، والتي تمثل مجموعة من المكلفين بالضريبة إلا إذا كانت الضريبة المفروضة عليهم جماعية، أو كانوا أعضاء في شركة الأشخاص<sup>(59)</sup>، ويعترضون عن

<sup>(57)</sup> \_ أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 76 و 77.

<sup>(58)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 32.

<sup>(59)</sup> \_ شركة الأشخاص: تقوم بتكوينها على شخصية شركاءها نظرا للتعرف القائم بينهم وللقوة التي تربط بعضهم ببعض حيث يثق كل منهم في الآخر وفي قدرته على إنجاز مشروعهم التجاري المشترك وترتبطهم عادة رابطة القرابة، أو الصداقة أو رابطة انتهان الأعمال التجارية فتقوم الشركة أساسا على الاعتماد الشخصي في تأسيسها الذي يتم من قبل عدد قليل من الأشخاص، ولذلك أطلق على هذا النوع تسمية شركة الأشخاص - عمورة عمار، صوف القانون التجاري الجزائري الأعمال التجارية: التجار، الشركات التجارية، دار المعرفة، الجزائر، ص 884.

الضرائب المفروضة على الشركة بشكوى جماعية.<sup>(60)</sup>

### ثالثا: أن تكون منفردة

أي أن تقدم منفردة عن كل قضية، يعني أن تتعلق الشكاية بضريبة مفروضة عن كل بلدية على حدى، فالشكوى المتعلقة بالضرائب المفروضة على عدة بلديات ليست مقبولة، إلا بالنسبة للبلدية المسماة الأولى، أي المذكورة أولا، وهذا لتسهيل دراسة الشكايات.<sup>(61)</sup>

### رابعا: أن تكون موقعة من المكلف أو وكيله القانوني

اشترط المشرع أن تكون الشكوى موقعة من طرف المعني، أو وكيله القانوني<sup>(62)</sup>، شريطة تقديم وكالة ورسمية للمصالح المعنية قبل تقديم الشكوى.<sup>(63)</sup>

وهناك فئتين من الأشخاص الذين يمكنهم تقديم الطعن باسم المكلف:

### أ- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكاوي بدون وكالة

لقد حددهم قانون الإجراءات الجبائية وهم المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين، بالإضافة إلى الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.<sup>(64)</sup>

إن الإعفاء بالنسبة للمحامين لا يطرح أي إشكال، لأنهم يستمدون صفتهم بطلب التأسيس المعطاة من طرف موكلهم، أما ما يتعلق بإجراء المؤسسة المعنية، فيطرح إشكال فيما يتعلق بأهليتهم لتقديم الشكاية باسم المؤسسة التي يعملون باسمها بحيث لم تحدد صفتهم بدقة.<sup>(65)</sup>

<sup>(60)</sup> \_ برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 355.

<sup>(61)</sup> \_عليلى مراد، المرجع السابق، ص 20.

<sup>(62)</sup> \_ بن حايد فاطمة، المرجع السابق، ص 31.

<sup>(63)</sup> \_عليلى مراد، المرجع السابق، ص 20.

<sup>(64)</sup> \_ قصاب سليم، المرجع السابق، ص 23.

<sup>(65)</sup> \_زيدانى سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 28.

بالنسبة للشركات التجارية وهذا حسب القانون أو النظام الأساسي للشركة والذي يعطي الحق

للشركاء أو الموظفين الحق في التصرف باسم الشركة، مثل المدير العام لشركة المساهمة<sup>(66)</sup>، والمسير أو المسيرين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة<sup>(67)</sup>، وكل شريك في شركة التضامن أو بقرار عن أجهزة إدارة الشخص المعنوي أو بتفويض دائم باسم الشركة وبالطعن باسمها أمام القضاء.<sup>(68)</sup>

وكذلك الأمر بالنسبة للزوجة التي تعيش مع زوجها فيما يخص الضريبة على الدخل<sup>(69)</sup> وفقا للمادة 376<sup>(70)</sup> من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة.

<sup>(66)</sup> شركة المساهمة: هي شركة ينقسم رأسمالها إلى حصص الشركاء تمثل بأسهم قابلة للتداول ولا يكون الشريك المساهم مسئولاً إلا بقدر حصته في الشركة، كذلك تعتبر شركة تجارية بحكم شكلها، ومهما يكن موضوعها - مداني نوال، شركات المساهمة ودورها في تفعيل الاستثمار مذكرة لنيل شهادة الماستر في إدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2014، ص 9.

<sup>(67)</sup> شركة ذات مسؤولية محدودة: هي الشركة التي تتكون من شخص وحيد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، لا تضم إلا شخصا واحدا كشريك، تسمى هذه الشركة بمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة- أنظر المادة 546 من القانون التجاري لسنة 2007 عدلت بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1975/12/9 جر عدد 77 الصادر في 1996/12/11.

<sup>(68)</sup> قصاص سليم، المرجع السابق، ص 23.

<sup>(69)</sup> الدخل الإجمالي يقصد به كل ما يحص عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادر الثروة. - الدخل الصافي: القيمة النقدية التي تحصل عليها الممول مخصوصا منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة والتكلفية للممول حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض الضريبة على الدخل الصافي - يسري محمد أبو العلا، المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز العلوم المفتوح، جامعة بنها، ص 36.

<sup>(70)</sup> أنظر المادة 376: «1- يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عند الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل.

2- يتابع تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة باسم رب الأسرة على أساس مداخيل الشخصية ومداخيل أولاده الذين يسكنون معه ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة 6-1 لكي يعتبرون في كفالته بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده، ولكن في حدود النسبة المطبقة لنسبة مداخيل كل منهم من مجموع والمداخيل الخاضعة للضريبة باسم رب الأسرة».

## ب- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكاية بشرط استظهار وكالة

يجب على كل شخص يريد تقديم شكاية لحساب غيره أن يقدم وكالة قانونية، ويشترط في الوكالة أن تكون محررة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها حسب المادة 75<sup>(71)</sup> من ق إ ج ، إلى جانب ذلك لا تعتبر الوكالة صحيحة إلا إذا اعطيت من طرف المدين بالضريبة شخصيا، أو من الشخص الذي يملك بصفته، أو وظائفه حق التصرف باسم المكلف والمعني من تقديم الوكالة عند تقديمه للشكاية باسم المكلف.<sup>(72)</sup>

## الفرع الثاني: الشروط الموضوعية

بالإضافة إلى الشروط الشكلية فقد حددت المادة 73<sup>(73)</sup> الفقرة الرابعة من ق إ ج على الشروط الموضوعية تتعلق بالشكوى الضريبية وذلك بنصها أنه: «... تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى ما يلي:

✓ ذكر الضريبة المعترض عليها.

✓ بيان رقم المادة من الجدول.

✓ عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

✓ توقيع صاحبها باليد».<sup>(74)</sup>

## أولاً: ذكر الضريبة المعترض عليها

حيث أن الطلب لا يكون له هدف محدد إلا إذا ذكر الشاكي طبيعة الضريبة المعترض

<sup>(71)</sup> \_ أنظر المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 24 من الأمر رقم 08-02 مؤرخ في 24 يوليو سنة 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ج ر عدد 42 الصادر في 27 يوليو 2008.

<sup>(72)</sup> \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص31.

<sup>(73)</sup> \_ أنظر المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>(74)</sup> \_ زيداني سعيدة، زواوي تسيانة، المرجع السابق، ص33.

عليها وهذا لتبسيط الأمر وتسييره على الإدارة الضريبية.<sup>(75)</sup>

### ثانيا: بيان رقم المادة من الجدول

التي سجلت تحتها الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي حالة لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة مبلغ الاقتطاع<sup>(76)</sup> أو الدفع.<sup>(77)</sup>

### ثالثا: عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف

الاستنتاجات التي يجب أن تتضمنها الشكوى الضريبية لها هدف وهو تحديد موضوع الشكوى، وبمعنى أدق مقدار التقدير المرغوب، كما يمكن للمكلف أن يقدم استنتاجات ملحقه كطلب إرجاء الدفع.

كذلك يجب على المكلف بالضريبة أن يستعرض الوسائل المدعمة لطلباته والتي يعلم من خلالها إدارة الضرائب الحجج التي يستند عليها الطلب والأسباب الواقعية والقانونية التي تدعم الشكوى.<sup>(78)</sup>

### رابعا: توقيع صاحبها باليد

يجب أن توقع باليد من طرف المكلف بالضريبة، بمعنى التوقيع الذي يقابل على الشكوى<sup>(79)</sup>، وإذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء فإنه

<sup>(75)</sup> \_ بن حايد فاطمة، المرجع السابق، ص33.

<sup>(76)</sup> \_ مبلغ الاقتطاع: يقتطع من المنبع لحساب الخزينة العمومية الضرائب والرسوم القابلة للاستحقاق على العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لا يتوفرون على محلات في الجزائر من قبل الأشخاص أو الشركات أو الهيئات أو الجمعيات - إيدري عدنان، التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص12.

<sup>(77)</sup> \_ بن حايد فاطمة، المرجع السابق، ص33.

<sup>(78)</sup> \_ فنيدس أحمد، المرجع السابق، ص75.

<sup>(79)</sup> \_ فنيدس أحمد، المرجع نفسه، ص76.

بإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محامي أو شخص يمكنها التصرف قانونا باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك.<sup>(80)</sup>

#### خامسا: تحديد الموطن بالنسبة للأجانب

نص المشرع الجزائري وفقا لقانون الإجراءات الجبائية على المكلف الذي يقيم خارج الوطن أن يختار موطن له في الجزائر ويبيئه بدقة.<sup>(81)</sup>

هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وأما إذا تعلق الأمر بمؤسسة أجنبية تقوم بعمليات مع الجزائر وتكون هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بالجزائر لدى إدارة الضرائب، والذي يلزم بالأخذ على عاتقه كلا التصرفات التي تقوم بها المؤسسة بخصوص الرسم المذكور، أما فيما عدا ذلك من الضرائب و الرسوم فإنها ترجع نشأتها أولا إلى الاتفاقيات، والمعاهدات تقاديا للازدواج في فرض الضريبة.<sup>(82)</sup>

#### الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكوى الضريبية

تخضع الشكوى الضريبية المقدمة أمام المدير الولائي للضرائب إلى آجال عامة وآجال استثنائية حيث تختلف هذه الآجال باختلاف موضوع الشكاية، لذلك سنتناول:<sup>(83)</sup>

✓ أولا: الآجال العامة

✓ ثانيا: الآجال الاستثنائية

#### أولا: الآجال العامة

كأصل عام وجب على المكلف أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في

<sup>(80)</sup> \_ طاهري حسين، المرجع السابق، ص10.

<sup>(81)</sup> \_ بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص 14.

<sup>(82)</sup> \_ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص15.

<sup>(83)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع نفسه، ص12.

القانون.<sup>(84)</sup> حيث كان المشرع الجزائري واضحا في هذه المسألة بحيث أقر بتاريخ

31 ديسمبر كآخر أجل لإيداع الشكاوى بغض النظر إن صادف يوم عمل أو يوم عطلة وهو ما

أكدته المحكمة العليا في قرار لها بتاريخ 15/66/1685.

ويقصد بالأجل العام الأجل الذي يسري على الشكاوي المتعلقة بالضريبة التي تحصل عن

طريق جدول التحصيل.<sup>(85)</sup>

إن كقاعدة عامة تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج

الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجب لهذه الشكاية.<sup>(86)</sup>

✓ إذا تعلق الأمر باقتطاع من مصدر الضريبة محل النزاع فالشكاية تقبل إلى

غاية 31 ديسمبر من السنة التي تم فيها الاقتطاع.

✓ أما إذا تعلق الأمر بدفع الضريبة، ولم يسبق ذلك التبليغ الواجب التسديد

فالشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع.<sup>(87)</sup>

### ثانيا: الآجال الاستثنائية

حصر المشرع الجزائري بعض الشكاوي المتعلقة بالضرائب المباشرة بآجال خاصة تتمثل في

<sup>(84)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص27.

<sup>(85)</sup> \_ برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 352.

\_ قرار المحكمة العليا رقم 42780، بتاريخ 15/06/1985، قضية(خ.ع.ق) ضد مديرية الضرائب بتلمسان، مجلة قضائية،

العدد رقم 04، الصادرة في 1989.

<sup>(86)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص29.

<sup>(87)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص12.

✓ حالة الخطأ أو الازدواج الضريبي<sup>(88)</sup>: الآجال لينتهي في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج الضريبي.

✓ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف فإن الأول ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.<sup>(89)</sup>

وهذا الجدول يبين الآجال القانونية لإيداع الشكوى الضريبية:<sup>(90)</sup>

طبيعة الشكاية	الآجال	بداية احتساب الآجال
الضريبة المدفوعة بالجدول Impôts versés par voie de rôle	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ التحصيل	تاريخ التحصيل
خطأ في إرسال الإشعار بالدفع Erreur d'expédition des avertissements	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ استلام الإشعار بالدفع	من يوم استلام الاستعارات بالدفع الجديد
ازدواجية الضريبة Double emploi	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ العلم بازدواجية الضريبة	من تاريخ العلم بالازدواجية الضريبية
الخصم من المنبع Retenu à la source, IBS-IRG	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ الخصم من المنبع	من تاريخ الخصم من المنبع
الدفع التلقائي	12/31 من السنة الثانية التي تلي تاريخ دفع الضريبة	من تاريخ دفع الضريبة

<sup>(88)</sup> \_ الازدواج الضريبي هو: تعرض الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع عن نفس المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية عن نفس المادة أو المناسبة - يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 43.

<sup>(89)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 13.

<sup>(90)</sup> \_ حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية، الجزائر، 2015، ص 37.



	تلي تاريخ نشأة الضريبة	Impôt versés spontanément
تاريخ نشأة الضريبة	12/31 من السنة التي تلي تاريخ نشأة الضريبة	الضريبة العقارية
تاريخ استلام التبليغ النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة	سنة (6) أشهر من تاريخ التبليغ النهائي للضريبة الجزافية الوحيدة	الضريبة الجزافية الوحيدة

وإذا ما قارنا بما ذكره المشرع الجزائري فيما يخص الأجل الاستثنائية مع ما ذكره المشرع الفرنسي نجد أن: المدة تخفض أحيانا وتمتد أحيانا أخرى وذلك بالنسبة للضريبة المباشرة المحلية تمتد إلى سنة واحدة، وفي حالة ما عدا كان المكلف يخضع لإجراءات التصحيح من قبل الإدارة تمتد إلى ثلاث (03) سنوات.

ولقد حددت الهيئة التشريعية الوطنية بعناية استثناء يعطي المكلف بالضريبة إمكانية تكرار العمل قيد الإنجاز، مثلا قرار المحكمة عندما يكشف هذا الأخير أن القاعدة القانونية المطبقة على المكلف لا تتفق مع قاعدة قانونية أعلى منها.

الشكوى تكون مقبولة من طرف الإدارة الضريبية عندما ترسل في الآجال المحددة، أما إذا كان هناك تأخير في تسليم الشكوى، فعلى المكلف بالضريبة إثبات أن شكواه كانت مرسله وفق الآجال، وأن التأخر جاء لظروف متعلقة بسير عمل الخدمة البريدية.<sup>(91)</sup>

(91) \_ Pour dérogation à ce principe général de la réduit parfois le délai à une année –pour les impôts directs locaux par exemple– ou parfois elle l'entend: c'est le cas lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure de rectification par l'administration rétablit, alors une sorte d'égalité désarmes en prévoyant qu'il dispose d'un délai légal à celui de l'administration pour présenter ses propres observations, c'est-à-dire trois ans une dérogation, soigneusement délimitée par le législateur national, donne au contribuable la possibilité d'agir en répétition à raison der la réalisation d'un évènement, par exemple le prononcé d'une décision de justice, lorsque celle-ci révèle que la règle de droit appliquée au contribuable est recevable lorsqu'elle a été reçue par l'administration à l'intérieur du délai si le retard dans l'acheminement la fait parvenir hors délai, il appartiendra au contribuable.....de prouver qu'il l'a expédié en temps utiles et que ce sont des circonstances inhérentes au fonctionnement du service postal qui les ont retardé– Jacques Cros chaud, Philippe Marchessou, procédures fiscales, 5 émet édition, Dalloz, France, 2009, p p 255 et 256.

## المبحث الثاني: النزاع في مادة الوعاء والتحصيل الضريبي

اتضح مما سبق بأن المنازعة الضريبية هي ذلك النزاع الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وذلك إما في منازعة الوعاء الضريبي والذي يتعلق بالأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو حسابها وتصفيته، وإما في منازعة التحصيل التي تتعلق بالوفاء بدين الضريبة، ولا تنشأ هذه المنازعة إلا أثناء التحصيل الجبري للضريبة.<sup>(92)</sup>

لذلك على المكلف بالضريبة أن يستنفذ مرحلة أولية على مستوى الإدارة الضريبية وذلك قبل اللجوء إلى القضاء لرفع دعوى ضد قرار الإدارة الضريبية، وهو التظلم الإداري المسبق، ويختلف هذا الإجراء باختلاف المنازعات التي تنشأ عن كل مرحلة من المراحل التي تمر عليها الضريبة.<sup>(93)</sup>

ومنه فإن المنازعة الضريبية تقوم كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها.<sup>(94)</sup> وينحصر النزاع الجبائي في صنفين هامين: هما منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي.

وهذا ما سوف نتعرض إليه في هذا المبحث وذلك بتقسيمه إلى مطلبين: تقديم الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء (كمطلب أول)، تقديم الشكوى الضريبية في منازعات التحصيل (كمطلب ثاني).

## المطلب الأول: الشكوى الضريبية في منازعة الوعاء

تمر الضريبة بمرحلة أولية قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، وفيها تقوم الإدارة الضريبية بجمع المعلومات والاستدلالات، قصد حساب الضريبة وربطها، وذلك

<sup>(92)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص 7.

<sup>(93)</sup> \_ عطوي عبد الكريم، المرجع السابق، ص 19.

<sup>(94)</sup> \_ أمزيان عبد العزيز، المرجع السابق، ص 9.

بالاعتماد على أنظمة متعددة منها: نظام التقدير الجزافي، نظام الريح الحقيقي بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية، ونظام التقدير الإداري أو التصريح المراقب بالنسبة للأرباح غير التجارية.<sup>(95)</sup> تنشأ المنازعة في وعاء الضريبة في حالة ما إذا ارتكبت الإدارة الضريبية أخطاء في حساب الضريبة وتقديرها، والقواعد المعتمدة في تأسيسها لهذا يقوم المكلف بالطعن أمام الإدارة الضريبية بمراجعة الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة الضريبية.<sup>(96)</sup>

وبعد التقديم النهائي للشكوى تقوم الجهة المختصة بتحديد مدى احترام القواعد الشكلية وفحص المضمون ليتم تسجيل الشكوى في سجل مخصص لهذا الغرض.<sup>(97)</sup> ويبت المدير الولائي للضرائب أو أحد أعوانه في الشكوى ليصدر قراره بالرفض أو القبول. وسوف نعالج الإجراءات لتقديم الشكوى إلى غاية البت فيها وإصدار القرار المناسب بشأنها.<sup>(98)</sup>

### الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الشكوى الضريبية

جاء في نصوص قانون الإجراءات الجبائية أن التظلمات المتعلقة بمنازعة الضرائب يجب أن توجه إلى المدير الولائي للضرائب الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، فهو إجراء مهم في مجال الضرائب الذي يسمح بالتأكد من صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار المناسب والفاصل.<sup>(99)</sup> في هذا الفرع سنتناول مدى إلزامية إجراء التحقيق والجهة المختصة بالتحقيق:

✓ أولاً: إجبارية إجراء التحقيق.

✓ ثانياً: الجهة المختصة بإجراء التحقيق وآجالها.

<sup>(95)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 10.

<sup>(96)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص 7.

<sup>(97)</sup> \_ بوفيرين فاذا وآخرون، المرجع السابق، ص 120.

<sup>(98)</sup> \_ طاهري حسين، المرجع السابق، ص 9 و 10.

<sup>(99)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 39.

### أولاً: إجبارية إجراء التحقيق

إن إلزامية التحقيق غير مؤكدة في قانون الإجراءات الجبائية، أي من المادة 71 إلى المادة 79 منه، هذا بالنسبة للنزاع المرتبط بربط الضريبة.

كما أن النزاع لع علاقة بالتحصيل الجبائي، فالشكوى به إلزامية، وذلك باعتراف وتصريح من المشرع حسب المادتين 153 و154<sup>(100)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(101)</sup>

يقوم المدير الولائي بفحص الشكاية من الناحية الشكلية ويكون له أربع سبل:

✓ يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية بسبب العيب الذي يشوبها، والذي لا يمكن تصحيحه.

✓ في حالة اكتشاف العون المحقق العيب الذي يشوب الشكاية وذلك قبل البدء في التحقيق يقوم بإخطار مدير الضرائب بذلك، ويطلب من المشتكي إصلاحه، إذا كان قابلاً للتصحيح، أو يصدر قرار الرفض إذا كان غير قابل للتصحيح.<sup>(102)</sup>

✓ إذا كان طلب الشاكي واضحاً لا يحتاج إلى تحقيق يمكنه إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاية، غز تعلق الأمر بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط.

### ثانياً: الجهة المختصة بالتحقيق في الشكوى الضريبية وآجالها

وفقاً للمادة 76<sup>(103)</sup> الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، توجه الشكاية إلى المصلحة

<sup>(100)</sup> \_ أنظر المواد في قانون الإجراءات الجبائية.

\_ يحدد الأجل التحقيق بستة أشهر، عندما تكون الشكوى تابعة لاختصاص المدير الولائي، ويمدد إلى ثمانية أشهر بالنسبة للقضايا محل نزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقطص إلى شهرين بالنسبة للشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. \_ Instruction general sure les procedures contentieuses

MF.DGI.Dieiction du contentieux.2005.p 11.

<sup>(101)</sup> \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص18.

<sup>(102)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص40.

<sup>(103)</sup> \_ أنظر نص المادة 1/76 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 16 من الأمر رقم 18/15 المؤرخ في 30 ديسمبر

2015 يتضمن ق م لسنة 2016، ج ر عدد 72 الصادر في 31 ديسمبر 2015.

التي أعدت للضريبة<sup>(104)</sup>، أي الذين أسسوا الضريبة وضمنوا تصفية الضريبة وموضوع النزاع. وبالتالي المفتش الرئيسي هو المكلف بالتحقيق باعتباره القائم بفرض الضريبة كما يمكنه أن يسند إلى أعوان مصالح الضرائب الذين فرضت على مستواهم.<sup>(105)</sup>

#### أ- اختصاص المدير الولائي للضرائب

يختص المدير الولائي للضرائب بالشكاوي التابعة لمجال اختصاصه، غير أنه إذا تعلقت الشكوى النزاعية بمبلغ من الحقوق يتجاوز عشرين مليون (20.000.000 دج) يتوجب عليه الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.<sup>(106)</sup>

فقبل اتخاذ القرار من قبل المدير الولائي للضرائب فإنه يتعين عليه أن يطلب وفقا للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص اقليميا اقتراح كتابي في موضوع النزاع، ويعرض هذا الاقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابيا على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي بعد تأشيرتها من طرف المدير الفرعي للمنازعات.<sup>(107)</sup>

ومن بين التزامات المدير الولائي للضرائب احترام المدة المخصصة له للفصل والتي حددها المشرع في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في نزاع الوعاء وكذلك منازعة التحصيل.<sup>(108)</sup>

#### ب- اختصاص رئيس مركز الضرائب

يختص رئيس مركز الضرائب بـ:

<sup>(104)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص36.

<sup>(105)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص41.

<sup>(106)</sup> \_ بدائية يحي، الإطار القانوني في تسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري وإدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012، ص56.

\_ أنظر المادة 79 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 47 من الأمر 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م 2017 ج ر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

<sup>(107)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص47.

<sup>(108)</sup> \_ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص47.

- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسات الأولية للاحتجاج.
- ✓ التكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات بالإضافة للمهن الحرة.
- ✓ دراسة الطعون المتبعة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها، أو المطالبة بالأشياء المحجوزة على مستوى مصلحة منازعات التحصيل.
- ✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها. (109)

### ج- اختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب بما يلي:

- يختص رئيس المركز الجوارى للضرائب بما يلي:
- ✓ دراسة كل الطعون النزاعية، أو الإعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب عن طريق مصلحة المنازعات.
- ✓ دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء لم يحجزها.
- ✓ دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق الضرائب والرسوم المتنازع عليها. (110)

كما أن صلاحية رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى ليست أصلية بل يمارسون

(109) \_ بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص 29.

\_ أنظر المادة 77 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 47 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م 2017 ج ر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

(110) \_ بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص 29، 30.

صلاحياتهم باسم المدير الولائي للضرائب<sup>(111)</sup>، وذلك للتخفيف من عبئ الوظائف المنوطة بالمدير الولائي للضرائب.<sup>(112)</sup>

### ثالثا: كيفية القيام بإجراءات التحقيق

تستفيد الإدارة الضريبية من صلاحيات واسعة للتحقيق في الشكوى الضريبية وللقيام بهذه المهمة منحت لها صلاحيات عديدة للتحقيق، إما عن طريق الاطلاع، أو عن طريق استدعاء المكلف أو تقوم الجهة المختصة باستشارة بعض السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب أو تقوم بالتحقيق في عين المكان.<sup>(113)</sup>

#### أ- التحقيق عن طريق الاطلاع

يقوم المحقق أثناء تحققه في الشكوى بعدة صلاحيات ينص عليها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث أعطى له حق الاطلاع على الوثائق التي تمتلكها المؤسسات العامة أو الخاصة والتي لها علاقة بالمشتكي.<sup>(114)</sup>

#### ب- التحقيق في عين المكان

في هذا النوع من التحقيق يمكن للمحقق الذهاب إلى مقر المشتكي ليطلب منه كل الوثائق الضرورية للتحقيق ويشمل هذا الأخير التحقيق العام في المحاسبة والتحقيق في عين المكان والتي لا يتجاوز 4 أشهر فيما يخص:

✓ المؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

(111) \_ بدائرية يحي، المرجع السابق، ص 56.

(112) \_ بن ساسي حيزية، المرجع نفسه، ص 30.

(113) \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص 42.

(114) \_ بن حايذ فاطمة، المرجع نفسه، ص 42.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000.000 دج لكل سنة مالية يحقق فيها.

ويمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذ كان رقم أعمالها لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10.000.000 دج عن كل سنة مالية يحقق فيها، ولا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.<sup>(115)</sup>

### 1- التحقيق في المحاسبة

يتم هذا النوع من التحقيق في أماكن مزاوله المكلف لنشاطه إلا طلب هذا الأخير من الإدارة الجبائية نقل الوثائق إلى مقرها، أو وجود قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة.<sup>(116)</sup>

ويتم كذلك إذا كانت الشكاية مرتبطة بضرائب فرضت بعد التفتيش في الحسابات وفقا لنص

المادة 60<sup>(117)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يخص بالأجهزة المكلفة بالتحقيق في المحاسبة فتتمثل في:

✓ مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة بالجزائر، وهران قسنطينة، المتخصصة في التحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم على المستوى الوطني.

✓ المديرية الفرعية للوقاية الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية.

✓ المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

✓ مديرية المؤسسات الكبرى.<sup>(118)</sup>

<sup>(115)</sup> \_ إيدري عدنان، المرجع السابق، ص 45

<sup>(116)</sup> \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص 41

<sup>(117)</sup> \_ أنظر المادة 60 ق إ ج.

<sup>(118)</sup> \_ كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، 2005، ص 15.



## 2- التحقيق المصوب في المحاسبة

هو إجراء مراقبة مصوبة وأقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي.

وهذا الشكل من أشكال المراقبة المعمقة تقوم على التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبة لمدة تقل عن سنة جبائية.

كذلك يتم التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلف والتي تخفى المضمون الحقيقي للعقد.<sup>(119)</sup>

أيضا في هذا النوع من التحقيق يقوم فيه بتقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود، ووصول الطلبات أو التسليم.

والتحقيق في عين المكان لديه ضمانات قانونية محددة وهي:

أعلام المكلف بالضريبة قبل الشروع في المراقبة مع استفادته من اجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار مع ضرورة ذكر أسماء وألقاب ورتب المحققين، وكذل تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها.

استعانة المكلف بمستشار أثناء إجراء عملية الرقابة.

لا يمكن للإدارة في التحقيق العام أن تشرع في تحقيق جيد لنفسه التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب، وبالنسبة لنفس الفترة.

تحت طائلة البطلان عملية الرقابة لا يتجاوز مدتها 04 أشهر في حالات معينة، لا يتجاوز 06 أشهر، وفي حالات أخرى وفقا لمعيار قانوني هذا في التحقيق العام في المحاسبة، ولا يمكن

<sup>(119)</sup> \_ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في إطار مدرسة الدكتوراه ، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014، ص52.

أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين في حالة التحقيق المصوب،<sup>(120)</sup> وهذا النوع من الرقابة تخص الأشخاص المعنوية دون غيرهم.<sup>(121)</sup>

### ج- التحقيق عن طريق استدعاء المكلف

يقوم هذا التحقيق باستدعاء المكلف بالضريبة من أجل إعطاء كل التوضيحات المتعلقة بالموضوع.

### د- استشارة العون الإداري لهيئات خارج إدارة الضرائب

يمكن للعون الإداري استشارة محاسبين ماليين، كذلك رئيس المجلس الشعبي البلدي لاستكمال التحقيق كما نصت عليها المادة 76 من ق إ ج.

حيث يقوم المفتش بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس مجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال أجل 15 يوم وفقا للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبعد تلقيه رأي من رئيس مجلس الشعبي البلدي يقوم مفتش الضرائب بدراسة الشكاية من جانبها الشكلي ثم من جانبها الموضوعي.<sup>(122)</sup>

وفي بعض المجالات قد تكون الحاجة عند التحقيق إلى مساعدة تقنية خاصة ويمكن أن تستعدي إدارة الضرائب مستشارين تقنيين أعوان الدولة أو مؤسسات عمومية.<sup>(123)</sup>

## الفرع الثاني: الفصل في الشكوى الضريبية

الأصل العام في مسار الشكاوي المقدمة إلى إدارة الضرائب هو النظر و البت من طرف المدير الولائي مع اشتراك كل من له علاقة بالتحقيق في موضوع الدعوى، غير أن هناك حالات

<sup>(120)</sup> \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص ص 43 و 44.

<sup>(121)</sup> \_ عديد أنيسة، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، الجزائر، 2010، ص 92.

<sup>(122)</sup> \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 24.

<sup>(123)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 45.

خاصة للنظر والبت التي تشارك فيها المفتشية أو المديرية العامة للضرائب وكذلك الهيئة الجديدة في النظام الجبائي (مركز الضرائب).<sup>(124)</sup>

### أولاً: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية

لقد حددت المادة 76<sup>(125)</sup> الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية التي لها صلاحية الفصل في الشكاية النزاعية.<sup>(126)</sup>

#### أ- اختصاص المدير الولائي للضرائب للفصل في الشكوى الضريبية

بعد انتهاء الجهات المختصة بالتحقيق يحول الملف إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً ليصدر قراره النهائي في الشكاية.<sup>(127)</sup>

ويبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).

ووفقاً للمادة 79<sup>(128)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية يتعين على المدير الولائي للضرائب الأخذ برأي الموافق للإدارة المركزية<sup>(129)</sup> بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة وخمسين مليون دج (150.000.000 دج).

ويمكن للمدير الولائي للضرائب أن يفوض صلاحياته في النظر في الشكوى الضريبية لأحد الموظفين التابعين له والذين يحوزون لرتبة مفتش رئيس على الأقل وذلك بالنسبة للشكاوي التي يكون فيها الحد الأقصى لمبلغ الضريبة مليوني دينار (2.000.000 دج).

<sup>(124)</sup> \_ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 91.

<sup>(125)</sup> \_ أنظر المادة 2/76 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 16 من الأمر رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر لسنة 2012، يتضمن قانون المالية 2013، ج ر عدد 72 الصادر في 30 ديسمبر 2013.

<sup>(126)</sup> \_ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 64.

<sup>(127)</sup> \_ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 95.

<sup>(128)</sup> \_ أنظر المادة 7/79 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 47 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م 2017، ج ر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

<sup>(129)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 40.

## ب- اختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل

يختص بالبت في الشكاوي المتعلقة بالنزاع الضريبي الذي يساوي الحد الأقصى لقيمته خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج).<sup>(130)</sup>

وأجل البت في الشكاوي هو 04 أشهر اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى ويمدد الأجل إلى (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين<sup>(131)</sup> لنظام الضريبة الجزافية.<sup>(132)</sup>

ويتم التحقيق على مستويين هما:

✓ المستوى المحلي: 4 أشهر.

✓ المستوى المركزي: شهرين.<sup>(133)</sup>

## ج- رئيس المركز الجوازي للضرائب

يبت في الشكاوي محل النزاع الحد الأقصى لقيمته عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)<sup>(134)</sup> وفقا للمادة 77<sup>(135)</sup> الفقرة الثالثة.

<sup>(130)</sup> \_ بن سياسي حيزية، المرجع السابق، ص ص 28، 43، 44.

<sup>(131)</sup> \_ المرجع نفسه، ص 28.

<sup>(132)</sup> \_ الضريبة الجزافية: يعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة جزافيا أي على أساس تقريبي يستند إلى قرائن قانونية يحددها المشرع الضريبي والتي تعتبر دالة على مقدار المكلف وتسمى هذه الحالة بالتقدير القانوني، وقد يحدث أن لا يحدد المشرع الضريبي القرائن التي تلتزم الإدارة المالية بتأسيسها تقديرها عليها تاركا لها حرية إجراء التقدير عن طريق مناقشة الممول والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقية- بن أحمد لخضر، المرجع السابق، ص 73.

<sup>(133)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 42.

<sup>(134)</sup> \_ بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص 30.

<sup>(135)</sup> \_ أنظر نص المادة 77/ ف3، من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 47 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م 2017، جر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

### ثانيا: صدور القرار الخاص في الشكوى الضريبية

يملك المدير الولائي للضرائب بصفته سلطة إدارية السلطة التقديرية الكاملة وذلك ما يرفض الشكاية رفضا كليا، أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل النزاع.<sup>(136)</sup>

#### أ- مضمون القرار

هنا نتناول ثلاثة حالات:

✓ حالة الرفض الكلي للشكاية.

✓ حالة التخفيض الجزئي.

✓ حالة التخفيض الكلي

#### 1- حالة الرفض الكلي للشكاية

يحق لمدير الضرائب للولاية رفض الشكاية المقدمة إليه من طرف المكلف بدفع الضريبة.<sup>(137)</sup>

ويستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية بالمجلس القضائي، أو رفع دعوى قضائية.

2- حالة التخفيض الجزئي حالة التخفيض الجزئي حيث تقبل الشكوى في شقها، وترفض في شقها الآخر، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء إلى اللجان بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.<sup>(138)</sup>

#### 3- حالة التخفيض الكلي للشكاية

وحالة التخفيض الكلي معناه قبول شكاية المكلف وإعفاءه من دفع الضريبة المباشرة

<sup>(136)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 21.

<sup>(137)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 21.

<sup>(138)</sup> \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 26.

المفروضة عليه<sup>(139)</sup>، إن لم يكن قد سددها، أما إذا كان قد سددها فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني، وإذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما الضرائب والرسوم الأخرى فيتم بخصوصها<sup>(140)</sup> إجراء المقاصة.<sup>(141)</sup>

كما يحق لمدير الضرائب أن يعدل قرار ربط الضريبة قبل مضي<sup>(142)</sup> مدة التقادم.<sup>(143)</sup>

وفي كلتا الحالتين السابقتين الذكر (حالة التخفيض الكلي أو الجزئي)، توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب لقابض ضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو جزئياً وهذا بالنسبة لمنازعات الوعاء، أما بالنسبة لمنازعات التحصيل فإن قرار المدير الولائي للضرائب أو رئيس المصلحة حسب الحالة يمكن أن يكون بقبول طلب المكلف.<sup>(144)</sup>

#### 4- حالة السكوت أو عدم الفصل في الشكوى

تقل هذه الصورة عملياً، لكن التفسير القانوني للسكوت هو رفض الإدارة للشكوى وهو الرفض الضمني.

ومن خلال هذه الحالات المحتملة لمحتوى القرار الفاصل في الشكوى يتحدد مصيرها حيث أُلزم القانون أن نبين القرارات الصادرة مهما كانت طبيعتها، الأسباب وأحكام المواد التي تبين عليها.

<sup>(139)</sup> \_ حسين فريجة إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 26.

<sup>(140)</sup> \_ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، الطبعة 94، منشورات دحلب، الجزائر، 1990، ص 44.

<sup>(141)</sup> \_ المقاصة: مجموعة العمليات التي يتم بموجبها الفض بين التخفيضات الممنوحة للمكلفين من جهة وبين المنقوصات التي تثبت أثناء عملية التحقيق، وعليه تهدف المقاصات إلى تخفيض أو إلغاء التقويم الجديد. - مسعودي عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص 35.

<sup>(142)</sup> \_ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 45.

<sup>(143)</sup> \_ وفقاً للمادة 106 و 107 من ق إ ج الأجل الممنوح هو مبدأ عام هو 4 أشهر كما يمكن أن يمدد أجل التقادم إلى سنتين إذا ما قامت الإدارة بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

<sup>(144)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 48.

أما بالنسبة لمنازعات التحصيل يمكن أن نقول أن قراراتها تحتوي على الموافقة على طلب الاعتراض أو رفضه. (145)

### ب- تبليغ القرار الصادر عن الشكوى الضريبية

لكي يكون تبليغ قرار الإدارة صحيحا يجب أن تستدعي المشتكي شخصيا وتسلمه القرار المتخذ، وعندما يستلم المشتكي قرار الإدارة ويقبل به، فهنا تتوقف المنازعة (146)، ويكون التبليغ بموجب رسالة موصي عليها، بعلم الاستلام ويؤخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي. (147)

### المطلب الثاني: تقديم الشكوى في مادة التحصيل الضريبي

يشترط في منازعات التحصيل الضريبي تقديم تظلم إداري مسبق أمام إدارة الضرائب، ويخضع هذا التظلم إلى نفس الشكليات التي تناولتها في المطلب الأول، تقريبا، وتختلف من حيث الموضوع، كما أن الهدف من هذا التظلم في هذه المنازعة هو الاعتراض، إما على إجراءات المتابعة، وإما الاعتراض على إجراء الحجز، أو الاعتراض على إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري. (148)

وعليه سنقوم بدراسة هذه الأخيرة على النحو الآتي:

- ✓ الفرع الأول: الاعتراض على إجراء المتابعة.
- ✓ الفرع الثاني: إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات.
- ✓ الفرع الثالث: غلق المحل التجاري.

(145) \_ بن ساسي حيزية، المرجع السابق، ص34.

(146) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص28.

(147) \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص22.

(148) \_ فيلاي مراد، المرجع السابق، ص26.

✓ الفرع الرابع: طلبات إرجاء دفع الضريبة

### الفرع الأول: الاعتراض على إجراء المتابعة

إن الاعتراضات التي يقدمها المكلف بالضريبة يمكن أن يكون على شكل اعتراض على إجراءات المتابعة التي تتعلق إما بعيب شكلي، أو موضوعي.<sup>(149)</sup>

#### أولاً: الاعتراض على سند التحصيل

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قابضة الضرائب هذه لغرض تحصيل ديون الخزينة العمومية لديه، ويجب أن يتضمن هذا الاعتراض على السند من حيث الشكل، أي وجود عيب شكلي في إجراءات المتابعة.<sup>(150)</sup>

كما يحق للمعترض اللجوء إلى القضاء في أجل شهر ابتداء من قرار المدير الولائي المتضمن قرار الرفض الكلي أو الجزئي أو الضمني، ولا يقبل الاعتراض على سند التحصيل إلا بعد انقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت في الشكاية.<sup>(151)</sup>

#### ثانياً: الاعتراض على التحصيل القسري

يمس أساساً الاعتراض في الموضوع، ويتعلق إما بوجود الالتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به<sup>(152)</sup>، وبيّان الاعتراض بنفس الشروط وإجراءات الاعتراض على المتابعة سواء تعلق بالتنظّم أمام المدير الولائي للضرائب أو رفع الأمر إلى القضاء.<sup>(153)</sup>

واستثنى المشرع المكلف من هذا الإجراء في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على

(149) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 62.

(150) \_ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 21.

(151) \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص 27.

(152) \_ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 22.

(153) \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص 28.



حقوق الإدارة. (154)

### الفرع الثاني: إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات

إذا كان الالتزام بالدفع ينذر المكلف بالضريبة لأداء دينه الجبائي فإن الحجز هدفه جعل تحت يد العدالة منقولات المدين العاصين أجل بيعها واستيفاء مبلغ الدين من حصيلته البيع بالمزاد العلني. (155)

فالمشرع بالرغم من إجازته للإدارة يحجز أموال المكلف أوجب عليها إجراءات لا بد من احترامها وإلا اعتبر تصرفها باطلا من جهة، ومن جهة ثانية مكن المكلف بالضريبة بطلب إلغاء الحجز إذا ظهر له أن هناك أخطاء ارتكبت في حقه أثناء تنفيذ الحجز، ولكي يكون الحجز الذي تقوم به الإدارة قانونيا يجب توجيه الإعدار للمكلف بتسديد ما عليه من ديون. (156)

ونجد كذلك المشرع أجاز للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف الإدارة الضريبية أن يطالب باسترجاعها بشرط أن يقدم طلبه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، ويكون خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيها بالحجز على أن يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار. (157) وبمجرد تلقي المدير الولائي للطلب إلغاء الحجز يبادر بتبليغ القابض المختص بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع، واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول الطلب، وبالتالي رفع الحجز. (158)

(154) \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 55.

(155) \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 29.

(156) \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 56.

(157) \_ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص 23.

(158) \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 30.

### الفرع الثالث: غلق المحل التجاري

يعد الغلق المؤقت للمحل التجاري إجراء استثنائي منحها المشرع للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العمومية.<sup>(159)</sup>

ويتخذ قرار الغلق من طرف المدير الولائي المكلف بالمؤسسات الكبرى كل واحد في مجال اختصاصه، ولا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق 06 أشهر، ويتم تنفيذ الغلق من طرف المحضر القضائي، والعون المتابع إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي، أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام من التبليغ.<sup>(160)</sup>

### الفرع الرابع: طلبات إرجاء دفع الضريبة

يقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 الفقرة<sup>(161)</sup> 01، 02 ومن قانون الإجراءات الجبائية تقديم طلب ثانوي مرافق الطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه.

### أولاً: إرجاء الدفع المقترن بتقديم شكوى ضريبية

إن الشكاية في حد ذاتها لا توقف تسديد المبالغ المتنازع فيها، غير أنه يجوز لمن قدم

شكايته ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون أن يطلب إيقاف التسديد.<sup>(162)</sup>

ولصحة هذا الطلب يجب على المكلف بالضريبة إتباع مجموعة من الشروط وهي:

<sup>(159)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص25.

<sup>(160)</sup> \_ فيلاي مراد، المرجع السابق، ص28.

<sup>(161)</sup> \_ أنظر المادة 74 من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 46 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م لسنة 2017، جر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

<sup>(162)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص32.

## أ- تقديم الشكوى النزاعية أمام إدارة الضرائب

يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى مدير الضرائب للولاية التي يشمل إقليمها مكان فرض الضريبة، ينازع من خلالها كلياً أو جزئياً الضرائب التي فرضت عليه، وتودع الشكاية وفق الشروط والآجال المنصوص عليها قانوناً.<sup>(163)</sup>

## ب- أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى صراحة الاستفادة من إرجاء دفع الضريبة

أي ذكر صراحة في الشكاية أنه يلتزم من إدارة الضرائب بإفادته بإرجاء دفع الضريبة.<sup>(164)</sup>

## ج- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه

أو الذي يراه غير مؤسس أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو في وعائه.<sup>(165)</sup>

## د- تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة

حتى يتمكن من الاستفادة من إرجاء الدفع، يجب على المكلف بالضريبة أن يذكر في عريضة افتتاح دعواه بأنه مستعد لتقديم ضمانات في شكل عقارات أو منقولات قيمتها تكون على الأقل تساوي حصة الضرائب موضوع الشكوى.<sup>(166)</sup>

## ثانياً: طلب إرجاء الدفع في صيغة أقساط

أجازت أحكام قانون الإجراءات الجبائية لقاibus الضرائب في مجال التحصيل أن يمنح لكل مدين بالضريبة بناءً على طلبه آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والرسوم والحقوق بمختلف

<sup>(163)</sup> \_ مرحوم محمد نجيب، إرجاء دفع الضريبة، "مجلة مجلس الدولة"، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 50.

<sup>(164)</sup> \_ فيلاي مراد، المرجع السابق، ص 9.

<sup>(165)</sup> \_ غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء، مذكرة لاستكمال شهادة الماجستير في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2004، ص 19.

<sup>(166)</sup> \_ مرحوم محمد نجيب، المرجع السابق، ص 50.

أنواعها، ولكل دين تكفل به الإدارة الجبائية شريطة أن توافق المجال الممنوحة للتسديد بواسطة الأقساط لصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب.

وأجاز المشرع لقاibus الضرائب كذلك تقديم ضمانات كافية لتغطية مبالغ الضرائب من طرف المستفيدين من آجال استحقاقات الدفع.

والملاحظ في طلب التأجيل هذا ارتباطه بعملية تسديد الضريبة فقط من دون المنازعة بشرعيتها أو مقدارها، أو طريقة حسابها، أي أن المكلف راض بها، ولكنه لا يستطيع تسديدها دفعة واحدة.<sup>(167)</sup>

(167) \_ بدائرية يحي، المرجع السابق، ص ص 77 و 79.



## الفصل الثاني

تسوية المنازعة الضريبية أمام  
لجان الطعن الإدارية

## الفصل الثاني

### إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

تم النص على هذه اللجان في قانون الإجراءات الجبائية على أن الغرض من إحداثها يتمثل في المحافظة على التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية، ويكون اللجوء إلى هذه اللجان أمر اختياري من قبل المكلف بالضريبة في حال عدم رضاه عن القرار المتخذ بشأن شكواه أمام الإدارة الجبائية، إلا أنه في حالة لجوء هذه الأخيرة (الطاعن) إلى القضاء فلا يحق له اللجوء إلى هذه اللجان<sup>(169)</sup>، ذلك حسب المادة 80<sup>(170)</sup> من ق إ ج.

يبدو أن المشرع يسعى من خلال منح فرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق هذه اللجان الإدارية إلى إيجاد جهات محايدة للفصل في تلك المنازعات، لتحقيق العدالة الضريبية ومنع تعسف الإدارة الضريبية، وتوفير الوقت والجهود وعدم إقتال الجهات القضائية المختصة بهذه المنازعات.<sup>(171)</sup>

يلجأ المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان الإدارية، إذا كان الغرض من شكواه الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>(172)</sup>

عرفت لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة في فرنسا، حيث انبثقت عن قانون الضرائب وأعيد تنظيم تشكيلها في سنة 1941، حيث ظهرت اللجان التالية:

<sup>(169)</sup> \_ خالد خوخي، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في قانون الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2012، ص36.

<sup>(170)</sup> \_ أنظر المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>(171)</sup> \_ أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص106.

<sup>(172)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص36.

✓ لجنة الطعن البلدية للضرائب المباشرة.

✓ لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة. (173)

✓ اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة.

أما في الجزائر فقد جاء إنشاء لجان الطعن الإدارية أولاً بإنشاء لجان خاصة بالضريبة المباشرة وفق الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ليتطور النظام القانوني لها مع تطور المنظومة الاقتصادية والاجتماعية بصفة خاصة، والمنظومة التشريعية بصفة عامة، وأدخلت عليها تغييرات جوهرية لتصبح اللجنة تختص بالنظر في المنازعات الخاصة بالضريبة المباشرة، والرسم على القيمة المضافة وكذلك لجان الطعن الولائي ولجان المصالحة. (174)

وهذا ما سندرسه في هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى:

✓ المبحث الأول: تكوين واختصاصات لجان الطعن الإدارية.

✓ المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للجان الطعن الإدارية.

(173) \_ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص50.

(174) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص88.

\_ الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن ق م لسنة 1969، جر عدد 106 الصادر في 31 ديسمبر 1968



### المبحث الأول: تكوين و اختصاصات لجان الطعن الإدارية

منح المشرع الضريبي فرصة لحل منازعات الضرائب المباشرة عن طريق لجان إدارية مشكلة خصيصا للنظر في طعون المكلفين بالضريبة، لكن يختلف تكوين وكذا اختصاصات لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب حسب النزاع وتبعاً لنوع الضريبة، حيث نجد نوعين من اللجان المنصوص عليها قانوناً.<sup>(175)</sup>

قدّرت عدد الطعون المقدمة أمام اللجان الضريبية كمرحلة ثانية عن الطعن أمام الإدارة الجبائية سنة 2010 بـ 21763 طعن أي بنسبة 19.04%، وهي نسبة تعطينا العديد من القراءات بعد التعرف على فحوى هذه المرحلة التي يذهب المشرع منها إلى محاولة خلق فرص تسوية إدارية بطبيعة متميزة عن الطعن الأولي.<sup>(176)</sup>

انطلاقاً مما سبق سنحاول دراسة تشكيلة لجان الطعن الإدارية في المطلب الأول ونخصص المطلب الثاني لدراسة اختصاصات لجان الطعن الإدارية.

#### المطلب الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية

ذكرنا سابقاً بأن المشرع الجزائري قد أقر للمكلف بالضريبة الحق في تقديم الطعون أمام اللجان، وهذه الأخيرة تختلف تشكيلتها فيما كان موضوع منازعة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة أو حقوق التسجيل، فلجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتضمن من بين أعضائها أشخاص يمثلون المكلف بالضريبة، عكس ما هو عليه الحال في لجنة المصالحة أين تكون تشكيلتها إدارية.<sup>(177)</sup>

وعليه سنقوم بدراسة تشكيلة كل لجنة على حدى في الفرعين التاليين:

<sup>(175)</sup> \_ زيدان سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص48.

<sup>(176)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص89.

<sup>(177)</sup> \_ زيدان سعيدة، المرجع السابق، ص49.

الفرع الأول نعرض فيه تشكيلة لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والفرع الثاني نتناول فيه تشكيلة لجنة المصالحة ولجان الطعن الولائية.

### الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تناولتها المواد 80، 81 وكذا 81 مكرر<sup>(178)</sup> من ق إ ج لسنة 2017 وتنقسم هذه اللجان إلى لجنة الولاية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن واللجنة المركزية للطعن.

#### أولاً: لجنة الولاية للطعن

أنشأت بموجب المادة 301 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة ونقلت إلى المادة 81 مكرر فقرة 01 من ق إ ج ، حيث نصت على أنه تأسس لدى كل مجلس شعبي ولائي لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال<sup>(179)</sup>، لذلك سوف نحاول في هذا الفرع التطرق إلى كل من:

✓ تشكيلة اللجنة الولائية.

✓ التزامات أعضائها.

✓ شروط العضوية فيها.

#### أ- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

حسب نص المادة 81 مكرر فقرة 01 من ق إ ج لسنة 2017 فإن تشكيلة لجنة الولاية للطعن تتكون من:

✓ محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً.

✓ عضو (1) من المجلس الشعبي الولائي.

<sup>(178)</sup> \_ بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، الجزائر، 2007، ص30.

<sup>(179)</sup> \_ بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، المرجع السابق ص32.

- ✓ ممثل (1) عن المديرية الولائية لمكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
  - ✓ المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو ممثليه الذي لهم على التوالي: رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة الضرائب يمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري. (180)
- الملاحظ على هذه التشكيلة انه هناك تغيير ملحوظ فيها وأهمها استبدال العنصر القضائي، هذا ما يدل على استغناء المشرع عن الخبرة القضائية وتعويضه بمحافظ حسابات كرئيس للجنة، هذا ما ينقص من الثقة في نفوس المكلفين خاصة وان القاضي كان يمثل نوع من الضمان والحياد.
- ب- شروط العضوية في لجنة الولاية للضرائب**
- حدد الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 30 ديسمبر 1968 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 360، فقد اشترطت في تحديد اختصاصات وتكوين وتنظيم لجنة الطعن للضرائب المباشرة للولاية أن يتوافر عضو اللجنة ما يلي:
- ✓ أن يكون للعضو معرفة تامة بتنفيذ الأشغال المعهودة بها إلى اللجنة.
  - ✓ أن يكون العضو متمتعاً بالجنسية الجزائرية.
  - ✓ أن يكون العضو بالخامسة وعشرين سنة من العمر على الأقل.
  - ✓ أن يكون متمتعاً بحقوقه المدنية.

(180) \_ أنظر نص المادة 81 مكرر فقرة 1 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 27 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 جر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

ولقد حدد القانون الجزائري الشروط التي يجب توفرها في الأعضاء الذي يكونون اللجنة الولائية للطعن، غير أنه يحق لنا أن نتساءل ما معنى أن يعين عضو من المجلس الشعبي للولاية في لجنة الطعن في الضرائب المباشرة، ثم يشترط في هذا العوض أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية، وأن يكون متمتعا بحقوقه المدنية، وإزاء هذه الوضعية فإنه يجب التأمل هل يمكن إيجاد عضو في المجلس الشعبي الولائي لا يحمل الجنسية الجزائرية أو لا يتمتع بحقوقه المدنية، وهنا نرى أنه من الأحسن إعادة النظر في هذه الشروط.<sup>(181)</sup>

وفيما يتعلق بالشروط الخاصة بتعيين الأعضاء فالمشرع يلزم توفر الشروط التالية:

أن يتم تعيين أعضاء لجنة الطعن الولائية بعد انتخاب المجلس الشعبي الولائي<sup>(182)</sup>، ومدة العضوية فيها محددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، ذلك حسب المادة 81 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(183)</sup>

وفي حالة الوفاة أو الاستقالة لأحد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد وذلك حسب نص المادة 81 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.<sup>(184)</sup>

### ج- التزامات أعضاء لجنة الولاية للطعن

نصت المادة 81 مكرر من ق إ ج<sup>(185)</sup> على أن أعضاء لجنة الولاية للطعن ملزمون بالسر المهني المنصوص عليه بالمادة 65 من ق إ ج.<sup>(186)</sup>

(181) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 40، 41.

(182) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 95.

(183) \_ أنظر نص المادة 81 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(184) \_ المرجع نفسه.

(185) \_ المرجع نفسه.

(186) \_ أنظر نص المادة 65 فقرة 01 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 41 من الأمر رقم 24/06 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 يتضمن ق م لسنة 2007 ج ر عدد 82 الصادر في 31 ديسمبر 2007.

كما أن الأعضاء ملزمون بالمحافظة على أسرار المداولات والمناقشات التي يبدونها كما انه في رأينا ملزمين بالمحافظة على أسرار التقارير التي تقدم من الإدارة الضريبية والمكلفين وأعضاء لجنة الطعن للضرائب المباشرة ملزمون بالحضور لجلسات اللجنة، كما أن اللجنة ملزمة بإبداء رأيها في النزاع المطروح أمامها.<sup>(187)</sup>

وتعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يكون اجتماعها صحيحا إلا بحضور أغلبية الأعضاء، أو يمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة لسماعهم، وعليه يجب إشعارهم بذلك قبل عشرين (20) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع وذلك حسب المادة 81 مكرر 01 من ق إ ج.<sup>(188)</sup>

### ثانيا: اللجنة الجهوية للطعن

لقد انشأت هذه اللجنة في مكان لجنة البلدية للطعن التي تم إلغاؤها بعد صدور قانون المالية لسنة 1994<sup>(189)</sup> حيث نصت المادة 90 منه على ما يلي: « تلغى عبارة لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة المستعملة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتعوض بعبارة لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة».<sup>(190)</sup>

وبعد صدور قانون المالية لسنة 2016<sup>(191)</sup> تم إلغاء لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة بموجب نص المادة 27 منه واستبدلت باللجنة الجهوية للطعن وجاء نص المادة على النحو الآتي: «تعديل أحكام المادة 81 مكرر من ق إ ج وتحذر كما يأتي:

(187) \_ حسين فريجة، المرجع السابق، ص41.

(188) \_ أنظر نص المادة 81 مكرر 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

(189) \_ المرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 يتضمن قانون المالية لسنة 1994 ج.ر عدد 88، صادرة في 30 ديسمبر 1993.

(190) \_ عطوي عبد الحكيم، المرجع السابق، ص73.

(191) \_ قانون رقم 15-18 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72، الصادر في 31 ديسمبر 2015.

المادة 81 مكرر: تنشأ لجان الطعن الآتية:

تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال». (192)

### أ- تشكيل اللجنة الجهوية للطعن

حددت نص المادة 81 مكرر 01 من ق إ ج لسنة 2017 تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن المتمثلة في:

- ✓ خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا
  - ✓ المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
  - ✓ ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير.
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
  - ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
  - ✓ ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري. (193)

نلاحظ من خلال هذه التشكيلة محاولة المشرع إشراك العديد من القطاعات بغية تحقيق نوع من التعاون بين الإدارة والمكلف، حيث أصبحت ذات تشكيلة إدارية بحتة، ويظهر ذلك في غياب

(192) \_ أنظر المادة 81 مكرر من الأمر رقم 18/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية 2016، ج 72 الصادر في 31 ديسمبر 2015.

(193) \_ أنظر نص المادة 81 مكرر، 03 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ممثلين عن المكلف، هذا ما يثير القلق بشأن حقوق المكلف التي كانت مضمونة من طرف القاضي عوض الخبير المحاسب، لذلك نقترح تعيين ممثلين عن المكلفين بالضريبة من أجل خلق نوع من التوازن بين المراكز القانونية.

### ب- الالتزامات اللجنة الجهوية للطعن

إن أعضاء اللجنة الجهوية للطعن ملزمون بالسر المهني المنصوص عليه بموجب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

تعقد اللجنة جلساتها بناء على طلب من رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء، ويمكن لها أن تستدعي المكلفين بالضريبة لسماع أقوالهم، وعليه يجب إشعارهم بذلك قبل (20) عشرين يوماً على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع وذلك حسب المادة 81 مكرر فقرة 03 من ق.إ.ج.<sup>(194)</sup>

### ثالثاً: اللجنة المركزية للطعن

طبقاً للمادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي نقلت إلى قانون الإجراءات الجبائية في صيغة المادة 81 مكرر<sup>(195)</sup> فإنه تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال<sup>(196)</sup>، لذلك سنحاول في هذا العنصر تبيان ما يلي:

✓ تشكيلة هذه اللجنة.

✓ شروط العضوية فيها.

✓ التزامات أعضائها.

<sup>(194)</sup> \_أنظر المادة 81 مكرر من ق إ.ج.

<sup>(195)</sup> \_ حركات بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، المرجع السابق، ص 33.

<sup>(196)</sup> \_ أنظر نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

أ- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن

تنص المادة 81 مكرر فقرة 03 من ق إ ج لسنة 2017 على تشكيلة اللجنة المركزية للطعن وهي كالاتي:

- ✓ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا.
- ✓ ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير
- ✓ ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ✓ ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ✓ مدير كبريات المؤسسات.

يمكن للجنة أن تعين إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.<sup>(197)</sup>

الملاحظ في هذه التشكيلة أن أعضاءها ينتمون إلى عدة وزارات من جهة و الغياب الكلي لممثلي المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، حيث تمثل طرف واحد في النزاع وهي الإدارة الضريبية، هذا ما ينقص من فعالية وحياد هذه اللجنة ، لذلك نقترح أن يكون رئيس اللجنة من القضاة وتعيين أعضاء يمثلون المكلفين بالضريبة لخلق نوع من التوازن حتى لا تكون الإدارة خصما وحكما في آن واحد.

<sup>(197)</sup> \_ أنظر نص المادة 81 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.



### ب- شروط العضوية في اللجنة المركزية للطعن

بطبيعة الحال وبدون أن تتعرض القوانين المحددة لتكوين أعضاء اللجنة المركزية للضرائب المباشرة إلى شروط محددة بذاتها فإنه يتضح لنا من خلال النظرة الأولية بأن هذه اللجنة تضم ممثلي عدة وزارات هم برتبة مدير على الأقل كما أنه يشترط في هؤلاء المحافظة على المبادئ السياسية الأساسية التي تنتهجها الدولة من أجل الاستقرار العام ودفع عجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام. (198)

وبالنسبة لكتابة اللجنة فتتكفل بها مصالح المديرية العامة للضرائب، حيث يعين المدير العام للضرائب أعضائها ويشترط في أعضاء هذه اللجنة أن لا تقل أعمارهم عن 25 سنة وأن يتمتع بحقوقهم المدنية. (199)

ومدة العضوية في هذه اللجنة باستثناء ممثلي إدارة الضرائب محددة بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد عملاً بنص المادة 81 مكرر فقرة 05 من ق إ ج. (200)

وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة لأحد أعضاء اللجنة المركزية للطعن يتم القيام بتعيين جديد وذلك حسب نص المادة 81 مكرر فقرة 03 من ق إ ج. (201)

### ج- التزامات أعضاء اللجنة المركزية للطعن

لقد أخضع قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أعضاء اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة إلى الالتزام بالسر المهني وهذا طبقاً لنص المادة 208<sup>(202)</sup> من قانون الضرائب المباشرة. (203)

(198) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 43.

(199) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 96.

(200) \_ أنظر نص المادة 81 مكرر الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

(201) \_ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 03، المرجع نفسه.

(202) \_ أنظر نص المادة 208 من قانون الضرائب المباشرة.

(203) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 43.

هذا ما لا نجد في نص المادة 81 مكرر 03 من ق إ ج المتضمنة لالتزامات أعضاء اللجنة المركزية للطعن، غير أنه بالعودة إلى نص المادة 65 فقرة 01 من نفس القانون نجد أن أعضاء اللجنة المركزية ملزمون بالسرية المهني<sup>(204)</sup>، وذلك بمقتضى أحكام المادة 301<sup>(205)</sup> من قانون العقوبات تعقد هذه اللجنة جلساتها بناء على استدعاء من رئيسها مرتين (2) في الشهر، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور أغلبية الأعضاء، كما يمكن للجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثلين لسماع أقوالهم وتطلب منهم التوضيحات اللازمة المتعلقة بالموضوع، ولهذا يجب تبليغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ الاجتماع.

ويمكن للجنة خلال اجتماعها أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني ليقدم لها كل الإيضاحات التي تراها ضرورية لمعالجة محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي، هذا حسب نص المادة 81 مكرر 03 من ق إ ج.<sup>(206)</sup>

#### الفرع الثاني: تشكيلة لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.

بالإضافة إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة فإنه توجد لجان إدارية أخرى بإمكان المكلف اللجوء إليها في حالتين، الأولى في حالة ما إذا كان في عوز أو ضيق في حالته المالية، والتي لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون أمام الإدارة الجبائية، والثانية يتم اللجوء إليها إذا كان موضوع احتجاجه يتعلق بحقوق التسجيل، والتي أراد المشرع إخضاعها إلى لجان خاصة حيث تتمثل الأولى في لجان المصالحة، والثانية تتمثل في لجان الطعن الولائي، والهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية.<sup>(207)</sup>

(204) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص108.

(205) \_ أنظر نص المادة 301 من الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 8 يونيو 1966، ج المتضمن ق ع جر عدد 49 الصادر في 11 يونيو 1966.

(206) \_ أنظر نص المادة 81 مكرر الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(207) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص109.

### أولاً: تشكيلة لجان المصالحة للطعن

تلجأ الإدارة إلى لجنة المصالحة فيما يخص حقوق التسجيل من أجل إعادة تقدير الرسوم وحقوق التسجيل المصرح بها من المكلف بالضريبة، لكي تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة عن الأموال المسجلة.

لقد تم استحداث هذه الهيئة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بموجب قانون التسجيل، حيث كانت تسمى لجنة التوفيق الولائية<sup>(208)</sup> قبل صدور قانون المالية لسنة 1991<sup>(209)</sup>، وبعد التعديل بموجب قانون التسجيل تم استحداث هذه اللجنة بتسمية أخرى وهي لجنة المصالحة.

وبالرغم من هذا التعديل إلا أن المشرع لم يغير من تشكيلتها ولا في اختصاصاتها.

والمشكل المطروح أمامنا هل هذا اللجوء اختياري أو إجباري؟<sup>(210)</sup> لذلك سنتناول في هذا الفرع تشكيلة لجنة المصالحة.

وفقاً للمادة 38<sup>(211)</sup> مكرر 2 من ق إ ج نجدها تتكون من:

- ✓ مدير الضرائب للولاية رئيساً.
- ✓ مفتش التسجيل.
- ✓ مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.
- ✓ قابض الضرائب المختلفة.
- ✓ مفتش الضرائب المباشرة.

(208) \_ فيلالي مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، 2004 \_ 2007، ص 23.

(209) \_ قانون رقم 90\_36 المؤرخ في 31\_ ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ج ر عدد 57 الصادر في 31 ديسمبر 1990.

(210) \_ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 61.

(211) \_ أنظر المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

✓ موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية

✓ ممثل عن إدارة الولاية.

وما يمكن ملاحظته في القانون الجزائري أن هذه اللجنة يترأسها المدير الولائي للضرائب عكس ما هو معمول به في فرنسا، فلجنة المصالحة يترأسها قاضيا عاديا، وتظم ثمانية (08) أعضاء من كل الفئات المعنية وتتمثل هذه الأعضاء في:

✓ مدير المصالح الجبائية.

✓ ثلاث موظفين من المديرية العامة للضرائب.

✓ موثق.

✓ ممثلين عن المكلفين. (212)

### ثانيا: تشكيلة لجان الطعن الولائية

يعقد الاختصاص للنظر في التماسات المكلف إلى السلطة الإدارية سواء على المستوى الجهوي أو الولائي بعد استشارة لجنة الطعن الولائية، واللجنة الجهوية للطعن الولائي، بالإضافة إلى نوع ثالث لم ينص عليها قانون الإجراءات الجبائية حيث تم استحداثها مع إدراج الهيكلة الجديدة للمديرية العامة للضرائب حيز التنفيذ باستحداث مديرية كبريات المؤسسات. (213)

وسوف نتعرض في هذا الفرع إلى كل من:

✓ أولا: لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية.

✓ ثانيا: لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية.

✓ ثالثا: لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

(212) \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص58.

(213) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص144.

أ- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية

حيث تتشكل هذه اللجنة من:

- ✓ المدير الولائي للضرائب رئيساً.
- ✓ المدير الفرعي للمنازعات عضواً.
- ✓ المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضواً.
- ✓ رئيس مفتشية الضرائب وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
- ✓ يعين كاتب اللجنة من طرف رئيس نكتب المنازعات الإدارية والقضائية.<sup>(214)</sup>

ب- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية

تتكون لجنة الطعن الجهوية من:

- ✓ المدير الجهوي كرئيس للجنة.
- ✓ نائب المدير المكلف بالمنازعات عضواً.
- ✓ نائب المدير المكلف بالعمليات الجبائية عضواً.
- ✓ مديرين ولائيين يختارهما المدير الجهوي لمدة سنة.<sup>(215)</sup>
- ✓ أما كاتب اللجنة فهو رئيس المكتب الجهوي للطعون الولائية، على أن تتوفر في هؤلاء الشروط العامة المعروفة والتي سبق التطرق لها.<sup>(216)</sup>

ج- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

، حيث تتشكل هذه اللجنة من:

<sup>(214)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص33.  
<sup>(215)</sup> \_ العمري زينب المرجع السابق، ص34.  
<sup>(216)</sup> \_ حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، المرجع السابق، ص19.

- ✓ مدير كبريات المؤسسات عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للمنازعات لدى المديرية عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للتسيير لدى المديرية عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للجباية البترولية عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للرقابة الجبائية لدى المديرية عضوا.
- ✓ قابض المديرية عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للجان الطعن لدى مديرية المنازعات الجبائية عضوا.
- ✓ المدير الفرعي للتقييم الجبائي لدى مديرية العمليات الجبائية والتحصيل عضوا  
ويقوم بكتابة رئيس المكتب المكلف بالمنازعات الإدارية والقضائية على مستوى  
مديرية كبريات المؤسسات. (217)

### المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية

سنتعرض في هذا المطلب إلى توضيح اختصاصات كل لجنة على حدى، لأن اختصاصات كل لجنة تختلف من حيث نظرها للحصص الضريبية من حيث القيمة، وهذا بطبيعة الحال يقتضي منا أن نقوم بتوضيح دور كل لجنة على حدى. (218)

وهذا ما سندرسه خلال هذا المطلب، وذلك بتقسيمه إلى:

(الفرع الأول) سنعرض فيه اختصاصات لجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال و (الفرع الثاني) نتناول فيه اختصاصات لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.

(217) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 119.

(218) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 48.

## الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والريم على رقم الأعمال

لكي يقع الاختصاص إلى هذه اللجان يجب أن يكون المكلف بالضريبة قد اختار اللجوء إليها وأنه لم يقدم طعنا بخصوص النزاع أمام الجهات القضائية المختصة ويقدم طعنه أمام هذه اللجان في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تلقيه لقرار المدير الولائي، سواء برفض شكواه كلياً أو جزئياً، ويختلف اختصاص كل لجنة حسب قيمة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.<sup>(219)</sup>

للإشارة فإن اللجان الإدارية للطعن لا تبت إلا في الطعون المقدمة بشأن الجبائية المباشرة أي من دون أن يخول لها البت في الطعن بشأن جباية غير المباشرة في التسجيل.

وبالحديث عن الاختصاص نجد بأن هذه الأخيرة مقيدة في إطارها نوعياً ومكانياً وإقليمياً، فمن حيث الاختصاص النوعي مثلاً تدخلها لا يشمل إلا منازعات الوعاء، دون منازعات التحصيل، فهذه الأخيرة لا يمكن الطعن فيها أمام لجان الطعن الإدارية<sup>(220)</sup>، هذا ما يفهم خلال أحكام المادة 1/81 من قانون إج<sup>(221)</sup> التي تنص على أنه: «يمكن أن تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضريبة المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حق تشريعي أو تنظيمي.»

مجال اختصاص هذه اللجان مختلف عن بعضها البعض باختلاف الحصص الضريبية المتنازع عليها.

<sup>(219)</sup> \_ مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2005\_2008، ص18.

<sup>(220)</sup> \_ زيدان سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص59.

<sup>(221)</sup> \_ أنظر المادة 01/81 من ق إج المرجع السابق.

أولاً: اختصاصات لجنة الولاية للطعن

إن لجنة الطعن المباشرة للولاية لا تعمل باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف وتعطي رأيها بعد البحث والنقاش والتحري، كما أن نظرها للطلبات المقدمة لها من قبل المكلفين لا تعتبر مرحلة تقاضي، وإنما هي مرحلة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة، هذا قبل اللجوء إلى القضاء، وتبدي لجنة الطعن الولائية رأيها فيما يتعلق بالطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة أو وعاءها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تدبر تشريعي أو تنظيمي، على هذا الأساس تكون اللجنة الولائية المختصة.<sup>(222)</sup>

يكون اختصاص هذه اللجنة للنظر في طعون المكلفين بالضريبة كذلك مقيدا بقيمة الحصاة محل النزاع، بحيث لا يجب أن تتعدى عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)<sup>(223)</sup>، إذ تنص المادة 81 مكرر فقرة 01 على أنه: «تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.»<sup>(224)</sup>

لقد اشترط المشرع الجبائي لقبول طلبات المكلفين أمام هذه اللجنة عدم رفع طعن قضائي أمام المحكمة الإدارية، وهو شرط عام ينطبق على كل اللجان لمختلف درجاتها<sup>(225)</sup>، هذا ما تنص عليه الفقرة 03 من المادة 80<sup>(226)</sup> من ق إ ج ا: « لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.»

(222) \_ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 49.

(223) \_ زيدان سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 61.

(224) \_ أنظر المادة 81 مكرر فقرة 61 من ق إ ج.المرجع السابق.

(225) \_ عطوي عبد الكريم، المرجع السابق، ص 78.

(226) \_ أنظر المادة 80 فقرة 03 من ق إ ج المرجع السابق.



### ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن

تبدي اللجنة الجهوية للطعن رأيا فيما يتعلق بالطلبات والطعون التي ترمي للحصول إما على إصلاح أخطاء مرتكبة في حساب الضريبة أو وفاءها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذا عملا بأحكام المادة 81/1<sup>(227)</sup> من ق إ ج.

يكون اختصاص هذه اللجنة للنظر في الطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة مقيدا بنسبة مالية محل النزاع، بحيث المبلغ يجب أن يفوق (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي (20.000.000 دج)، إذ تنص المادة 81<sup>(228)</sup> مكرر فقرة 02 من ق إ ج على أنه: «تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج= ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي».

كما يشترط المشرع الجبائي لقبول الطعون المدفوعة من طرف المكلفين بالضريبة أمام هذه اللجنة عدم رفع طعن قضائي أمام المحكمة الإدارية، وهو شرط عام ينطبق على مختلف اللجان وهذا حسب المادة 80<sup>(229)</sup> فقرة 03 من ق إ ج.

### ثالثا: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

تكون اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسم المماثلة مختصة بجميع الضرائب والرسوم، والتحصيلات التي يقدم أصحابها شكاوي إلى مدير الضرائب المباشرة، يلتجئ المكلفون إلى لجنة الطعن المركزية للضرائب المباشرة حسب نص المادة 81 مكرر /ف3 في الحالات التالية:

<sup>(227)</sup> \_ أنظر المادة 1/81 من ق إ ج، المرجع السابق.

<sup>(228)</sup> \_ أنظر المادة 81 مكرر /2 من ق إ ج، المرجع السابق.

<sup>(229)</sup> \_ أنظر المادة 3/80 من ق إ ج، المرجع السابق.

✓ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>(230)</sup>

✓ القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، هذا حسب نص المادة 81 مكرر /ف 3 من ق إ ج.<sup>(231)</sup>

نلاحظ في التعديل الجديد أن المشرع وسع من القيد المالي للجان مقارنة بما هو معمول سابقا، حيث نجد لجنة الولاية بعدما كان قيدها محصور بين مليوني (2.000.000) دج و عشرين مليون دج (20.000.000)، أصبح وفق التعديل الجديد يقل أو يساوي عشرين مليون (20.000.000) دج، ويفهم من خلاله إلغاء لجنة الدائرة للطعن، كما قام المشرع باستحداث اللجنة الجهوية للطعن والتي قيدها المالي يفوق عشرين مليون (20.000.000) دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون (70.000.000) دج، ومن خلال هذا السقف المالي نستنتج تغيير الحد الأدنى للاختصاص المالي القديم للجنة المركزية الذي كان يفوق عشرين مليون (20.000.000) دج، و عوض بقيمة مالية تفوق سبعين مليون (70.000.000) دج، هذا ما يضيف نوع من الأهمية للجان الطعن الإدارية.

#### الفرع الرابع: اختصاصات لجان التوفيق ولجان الطعن الولائية

على عكس اللجان في مادتي الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة التي يتقدم إليها المكلف بالضريبة بطعونه بعد رد الإدارة على تظلمه فإن لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل تدخلها يكون سابقا على صدور سند التحصيل، فدور اللجنة هنا يعتبر دورا توفيقيا بين مصلحة الخزينة ومصلحة المدينين بالضريبة<sup>(232)</sup>، أما لجنة الطعن الولائية تختلف صلاحياتها على

<sup>(230)</sup> \_ زيدان سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص62.

<sup>(231)</sup> \_ أنظر نص المادة 81 مكرر /ف 3 من ق إ ج، المرجع السابق.

<sup>(232)</sup> \_ خرشى إلهام، المرجع السابق، ص67.

## الفصل الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

المستويين الولائي والجهوي، وبالخصوص ما يتعلق بالمقدار الضريبي<sup>(233)</sup>، لذلك سنتناول في هذا الفرع ما يلي:

✓ أولاً: اختصاص لجان الطعن الولائية.

✓ ثانياً: اختصاص لجان الطعن المصالحة

أولاً: اختصاص لجان الطعن الولائية

يختلف اختصاص لجان الطعن الولائية حسب قيمة ومقدار القيم الضريبية المتلمس الإعفاء أو التخفيض والتي ستحدد كما يلي:<sup>(234)</sup>

مقدار الاختصاص (قيمة الضرائب)	لجنة الطعن الولائي
مبلغ الحصص أو الغرامات ≤ 500.000	لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية
مبلغ الحصص أو الغرامات < 500.000	لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية
مهما كان مبلغ الحصص أو الغرامات	لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات

### 1: اختصاص لجنة الطعن على المستوى المديرية الولائية

تختص هذه اللجنة للنظر في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب والمعروضة عليها من طرف هذا الأخير لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ 500.000 دج

<sup>(233)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص115.

<sup>(234)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع نفسه، ص116.

أو تساويه<sup>(235)</sup>، وأن تكون الإدارة قد أصدرت قرار بخصوص النزاع سواء كان بالرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلفين وتوجد نوعين من الطلبات:

#### أ- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية

الأصل انه لا يجوز طلب الإبراء أو التخفيض من الضرائب المباشرة بالأخص بالحقوق الأصليين، واستثناء لا يجوز ذلك إذا أثبت المكلف عوزه أو ضيق الحال وهذا ما جاء في نص المادة 92<sup>(236)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية.

#### ب- الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية

يجوز للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم طلبه إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً على أن يكون مرفقاً بالوثائق اللازمة، ويجب على هذا المكلف أن يرفق طلبه بكشف تسديد الحقوق الأصلية، لأن تسديد هذه الأخيرة يعد إجبارياً قبل اللجوء إلى هذه اللجنة.<sup>(237)</sup>

إذا فلجنة الطعن الولائي على مستوى الولاية تختص باستقبال الطعون التي يرمي المكلف بدفع الضريبة من وراء ذمته تجاه الحصص المفروضة عليه، سواء الطلبات التي يتقدم بها المكلف بالضريبة أو قابضي الضرائب المختلفة، والحصص الضريبية التي تتعلق باختصاص هذه اللجنة أيضاً تشمل مبلغ الضريبة الرئيسي، بالإضافة إلى مبلغ الزيادات المتعلقة بالوعاء الضريبي في حالة ما إذا تم تصحيح هذا الوعاء بعد تقليله من طرق المكلف بالضريبة، غما بخصم أعباء أو بتكوين مؤونات خيالية، حيث تعد الغرامات الجبائية حصة بحد ذاتها، وكذلك الشأن بالنسبة لغرامات التحصيل.<sup>(238)</sup>

(235) \_ مسعودي عبد الرؤوف المرجع السابق، ص 116.

(236) \_ أنظر نص المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(237) \_ حركات بوبكر عبد الغاني، قروش أنس، المرجع السابق، ص 20.

(238) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 117.

وللإشارة فقط إلى قيمة الحصة التي تختص بها لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية فقد كانت الحصة التي تخص فيها اللجنة تكون أكثر من 250.000 دج ولكن أثر التعديل أصبح أكثر من 500.000 دج<sup>(239)</sup>

## 2: اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية

إذا لم يجد المكلف ردا إيجابيا لطلبه من اللجنة الولائية بخصوص التماسه سواء كان الرد إما بالرفض الكلي أو الجزئي، وإذا تجاوزت الحصة الضريبية موضوع الالتماس، هنا يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية باعتبارها آخر درجة في حالة الطعن الولائي، وصاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 500.000 دج<sup>(240)</sup>، كما تختص بطلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب المراكز الجوارية للضرائب ومفتشيات الضرائب.

وطلبات الطعون المقدمة من قبل المكلفين التي يكون مضمونها الطعن ضد قرارات اللجان الولائية للطعن.<sup>(241)</sup>

## 3: اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديريات المؤسسات الكبرى

نصت المادة 173-3 من ق إ ج على أنه يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات التقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 94<sup>(242)</sup> من ق إ ج حيث لم تحدد هذه المادة مجالا ماليا لهذه الطلبات.

وكما انه جاء في التعليم العام لإجراءات المنازعات لسنة 2010 أن هذه اللجنة تختص بطلبات العفو للمكلفين التابعين لها مهما كانت مبالغ طلباتهم، وأما بخصوص الحصة الضريبية

<sup>(239)</sup> \_ المادة 40 من القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 52 الصادر في 26 يوليو 2005.

<sup>(240)</sup> \_ العمري زينب، المرجع السابق، ص34.

<sup>(241)</sup> \_ غرمة مصطفى، المرجع السابق، ص102

<sup>(242)</sup> \_ أنظر المادة 94 من ق إ ج. المرجع السابق.

موضوع الطلب الإعفاء أمام أي لجنة من لجان العفو السابق ذكرها فتشير أنها قيمة الضريبة الأصلية مضاف إليها الغرامات والعقوبات المتعلقة بها، ومثال ذلك ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح مضاف إليها غرامة الوعاء وعقوبة التأجير المرتبطة بها، أي انها تختص بطلبات المكلفين المسيرة لملفاتهم من طرف مديرية كبريات المؤسسات.(243)

### ثانياً: اختصاص لجان المصالحة

عندما تتأكد الإدارة من وجود نقص من الثمن المصرح به أو في التقديرات المقدمة من طرف المعنيين فإنها تلجأ أولاً إلى الطريق الودي قبل أن تعيد الثمن في محاولة منها الحصول على اعتراف بهذا النقص، وذلك بإبرام اتفاق بينها وبين المعني، فتستدعي الأطراف لتعرض عليهم الاتفاق على مبلغ النقص، فإذا قبل ذلك فإنهما يقومان بإنشاء عقد يلتزمان من خلاله يدفع الرسوم المستحقة والتي تمثل المبلغ الناقص، وفي حالة عدم وجود اتفاق ترفع الإدارة الأمر على لجنة المصالحة(244).

أي تختص لجنة المصالحة بالنظر في الطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة في ميدان التسجيل والمتعلقة بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية، أو حق الانتفاع أو التمتع بالأموال العقارية وحق الاتجار والمحلات التجارية والسفن.

وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والغرامات التي هي مطالب بها خلال 10 أيام يحدد حقه سند التحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في القانون.(245)

وفي حالة النقص في الثمن أو في التقدير تضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها النسب التالية:

✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه.

(243) \_ بدابرية يحي، المرجع السابق، ص ص 102 و 103.

(244) \_ حركات بويكر، قروش أنس، المرجع السابق، ص35.

(245) \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص63.

✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج أو يقل أو يساوي 200.000 دج.

✓ 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.<sup>(246)</sup>

وبالتالي فإن دور هذه اللجان يعتبر دورا توفيقيا وممرا إجباريا في نفس الوقت قبل تحديد ضريبة التسجيل.

كما إن اختصاص هذه اللجنة يمتد إلى مجال الضرائب على الأملاك المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث أنه في حالة وجود اعتراض على تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة فإنه يمكن التماس لجنة المصالحة لإبداء الرأي.<sup>(247)</sup>

### المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لعمل لجان الطعن الإدارية

يمكن للمكلف بالضريبة قبل أن يتبع طريق الطعن القضائي أن يسلك طريق الطعن لدى لجان الطعن الضريبية، لكن رغم كون الطعن أمام هذه الأخيرة إجراء اختياري بالنسبة للمكلف إلا أن المشرع الجزائري<sup>(248)</sup> قد حاول من خلاله إدراج جميع المواد المتعلقة بتنظيم وتكوين لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ضمن قانون الإجراءات الجبائية بعدما كانت موزعة بين قانوني الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة إلى توضيح الرؤية للإدارة والمكلف على حد سواء فيما يتعلق بإجراءات وشروط تقديم الطعون من جهة ولتحديد تكوين وكيفية سير أعمالها من جهة أخرى.<sup>(249)</sup>

لذلك سوف نحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم الإجراءات التي يقوم عليها الطعن أمام اللجان كمطلب أول وصدور آراء اللجان كمطلب ثاني.

<sup>(246)</sup> \_ زيداني سعيدة زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 63.

<sup>(247)</sup> \_ بدابرية يحي، المرجع السابق، ص 97.

<sup>(248)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 65.

<sup>(249)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 90.

### المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية وسير أعمالها

نعني بإجراءات الطعن أمام اللجان، كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي، وفي هذا الصدد ورد ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه بإمكان المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مصالح إدارة الضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، حيث جعل المشرع الجزائري اللجوء إلى هذا النوع من اللجان جوازياً وممكناً ومنه فالمكلف الذي لم يرضى بقرار إدارة الضرائب له الاختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه.

وبالرغم من أن هذا الإجراء اختياري إلا أن المشرع أحاطه بمجموعة من الشروط يترتب على احتزامها بطلان هذا النوع من الطعون.<sup>(250)</sup>

لذلك سوف نحاول أن نسلط الضوء على إجراءات وسير عمل لجان الطعن للضرائب والرسم على القيمة المضافة كفرع أول وإجراءات وسير عمل لجان الطعن في مادة حقوق التسجيل كفرع ثاني.

### الفرع الأول: إجراءات وسير عمل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

لكي تكون الطعون المقدمة أمام لجان الطعن على مستوى الولاية أو اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية مقبولة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط الشكلية وأخرى موضوعية هي نفسها الواردة في الشكوى الأولية المقدمة إلى المدير المختص إضافة إلى شروط أخرى.<sup>(251)</sup>

وسوف نتناول في هذا الفرع ما يلي:

✓ أولاً: إخطار لجان الطعن الإدارية.

✓ ثانياً: شروط قبول طلب المكلف.

✓ ثالثاً: سير عمل لجان الطعن الإدارية

<sup>(250)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص113.

<sup>(251)</sup> \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص84.



### أولاً: إخطار لجان الطعن الإدارية

بعد أن يتخذ مدير الضرائب للولاية قراره بالرفض الضريبية، وعندما يصل قرار المدير الولائي للضرائب إلى المكلف بالضريبة، فإن المكلف إذا رضي بالقرار المتخذ فهنا تنتهي المنازعة، أما إذا لم يرضيه القرار المتخذ كان من حقه أن يتقدم بطلب إلى لجان الطعن للضرائب المباشرة.<sup>(252)</sup>

### ثانياً: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن

لقد أعطى القانون الحق للمكلف بأن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة بعد اطلاعه على قرار المدير الولائي للضرائب، لكن باحترامه لبعض الشروط وهي:

#### أ- الشروط الشكلية لقبول الطلب

لم يشترط قابض الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا القوانين المعدلة أي شروط فيما يتعلق بالطلبات المقدمة لهذه اللجان، ولا شكل خاص بها إلا فيما يتعلق بالجهة التي يتم توجيه التظلم إليها أي رئيس اللجنة.

لكن في سنة 2010 صرح القانون بالشروط الشكلية الأخرى بعدما كانت سابقاً تستشف ضمناً من أحكام قانون الإجراءات الجبائية.<sup>(253)</sup>

#### 1- الصفة والمصلحة

بالنسبة لشروط الصفة فيجب أن يكون المكلف هو نفسه صاحب الحق الذي اعتدي عليه، كما يمكن لغير المكلف بالضريبة أن يتقدم بالطعن وفقاً لأحكام الوكالة المذكورة سابقاً في الفصل الأول.<sup>(254)</sup>

<sup>(252)</sup> \_ حسين فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية للضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 66.

<sup>(253)</sup> \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص 84.

<sup>(254)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 66.

## 2- صدور قرار التظلم الإداري المسبق

أي أن يكون المكلف قد تقدم بالشكوى إلى المدير الولائي للضرائب، والزامية هذا الشرط لتقديم الطعن أمام اللجان الإدارية وفقاً للمادة 80<sup>(255)</sup> الفقرة الأولى التي تنص: «يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة».<sup>(256)</sup>

## 3- عدم رفع المكلف دعوى أمام المحكمة الإدارية

إذا تم اللجوء إلى المحكمة الإدارية فلا يجوز الرجوع إلى لجان الطعن الإدارية، وبذلك يعتبر الطعن أمام الجهة القضائية المختصة آخر طريق أمام المكلف، حيث تنص المادة 80<sup>(257)</sup> من ق ج الفقرة الثالثة منه على: «...لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية...».<sup>(258)</sup>

## 4\_ شرط الميعاد

عرفت هذه الآجال تعديلات مستمرة، فقد أوجب المشرع في البداية المكلف بتقديم طعنه في أجل شهر ابتداء من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 تم تمديد هذا الأجل إلى مدة شهرين (02) ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، وبصدور قانون المالية

(255) \_ أنظر المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(256) \_ بن حايّد فاطمة، المرجع السابق، ص 85.

(257) \_ انظر المادة 3/80 من ق ج، المرجع السابق.

(258) \_ بن حايّد فاطمة، المرجع السابق، ص 86.

2009 جعل المشرع الأجل هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار إدارة الضرائب، ولا يفهم لماذا قام المشرع بتمديد الأجل وخاصة أن هذا الطعن اختياري.<sup>(259)</sup>

أما فيما يخص اجل فصل هذه اللجان في الطعون المرفوعة إليها فقد حددتها المادة 81<sup>(260)</sup> الفقرة الثانية من ق إ ج التي تنص على: « تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع إلى المحكمة الإدارية في اجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجن لكي تبت في الطعن...».<sup>(261)</sup>

#### 5\_ أن يقدم الطعن إلى رئيس لجنة الطعن المختصة:

ويتم ذلك بناء على الحصة الضريبية المفروضة وعلى المعيار الإقليمي، حيث يتولى المكلف بتقديم تظلم إداري مسبق على الطعن القضائي لدى لجنة من اللجان الإدارية للطعن، وإلا عاد غير سليم من زاوية اختصاص إحداها دون غيرها.<sup>(262)</sup>

لذلك يجب على المتظلم تقديم طلبه إلى أحد اللجان الثلاث المختصة حسب قيمة الضريبة.<sup>(263)</sup>

#### ب\_ الشروط الموضوعية

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

<sup>(259)</sup> \_ بدائرية يحيى، المرجع السابق، ص ص 113 و 114.

<sup>(260)</sup> \_ انظر المادة 81/2 من ق إ ج، المرجع السابق.

<sup>(261)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 68.

<sup>(262)</sup> \_ بن حايدي فاطمة، المرجع السابق، ص 87.

<sup>(263)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 67.

لجان الطعن الإدارية الصور التالية:<sup>(264)</sup>

## 1\_ ذكر الضريبة المعترض عليها

أي أن يعرض الأسباب التي تدفعه إلى رفض دفع الضريبة، وذلك بإظهار الأخطاء التي ارتكبتها مصلحة الضرائب بصورة جلية وأن يرفق إن أمكن وثائق الإثبات.<sup>(265)</sup>

## 2\_ استعراض الطلبات والدفع

إن لم يتمكن المكلف من توضيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الضريبية فإنه بإمكان أن يوضح العمليات التي تقم بها، والمشتكي عندما ينازع في فرض الضريبة يقدم طلبه إلى لجنة الطعن الإدارية المباشرة، وعليه أن يبحث على من يقع عليها عبئ الإثبات، فإذا كان بيد الإدارة على المشتكي أن لا يتأخر في الإشارة إليه بوضوح في طلبه.

إما إذا وقع عبء الإثبات على المشتكي ، وجب عليه أن يثبت ذلك بكل وسائل الإثبات، وهذه الأخيرة تتمثل في مختلف الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاية كما تلعب دورا هاما في تحديد نوع التظلم إذا كان نزاعي أو ولائي.

وبعد عرض الدفع على المكلف أن يبين بوضوح في طلبه المقدم إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، إما تبيان مبلغ التخفيض المرغوب، وذلك بدقة وإما أن يبين بوضوح ادعاءاته دون غموض، ويبين القاعدة الضريبية التي يراها ملائمة.<sup>(266)</sup>

## ثالثا: سير عمل لجان الطعن الإدارية

تقوم لجان الطعن بدراسة الملفات وفحصها، وتطلع على التقارير المرسلة من طرف المدير

<sup>(264)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 69.

<sup>(265)</sup> \_ بن حديد فاطمة، المرجع السابق، ص 88.

<sup>(266)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 71.

## الفصل الثاني: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية

الولائي ، وتقوم باستدعاء المكلفين أو ممثليهم القانونيين لسماعهم .<sup>(267)</sup>

تجتمع اللجان الثلاث لدراسة طعون المكلفين مرتين في الشهر بدعوة من رئيسها.

ولا يكون الاجتماع صحيحا إلا إذا بلغ عدد الأعضاء النصاب القانوني المتمثل في أغلبية الأعضاء<sup>(268)</sup>.

وتقوم باستدعاء المكلفين بالضرية أو ممثليهم لسماع أقوالهم، لذلك يجب أن تبلغهم الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعاتها، حيث نجد مجلس الدولة اعتبر خرق الإدارة للإجراء الجوهري المتمثل في استدعاء المكلف بالضرية هو الإخلال بحق الدفاع وذلك في قرار الملف رقم 006526، المؤرخ في 2003/03/25. وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس<sup>(269)</sup>.

### الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية

إذا كانت إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تتم بصفة عادية إثر تلقي المكلف قرار الرفض الكلي أو الجزئي من مدير الضرائب للشكاية، أو من اللجنة الجهوية، فإن إجراءات الطعن أما لجان المصالحة تتميز عن الأولى من منطلقين:

✓ الأول: من منطلق وقت تقديم الطلب حيث أنه بالنسبة للطعن أمام لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل فإن ذلك يتم قبل صدور القرار النهائي المتعلق بالزيادات في الرسم على القيمة المضافة.

<sup>(267)</sup> \_ قصاص سليم، المرجع السابق، ص 75.

<sup>(268)</sup> \_ خرشي الهام، المرجع السابق، ص 71 .

<sup>(269)</sup> \_ زيداني سعيدة، زواوي تسيانة، المرجع السابق، ص 72.

\_ قرار مجلس الدولة رقم 006526، مؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003.

✓ الثاني: من منطلق كيفية اللجوء إلى اللجنة أو اللجنة التي يوجه لها المكلف طعنه. (270)

### أولاً: إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة في مادة حقوق التسجيل

إن الإجراءات المتبعة أمام لجنة المصالحة تتم على إثر إثبات الإدارة نقصان الثمن المصرح به، أو التقديرات المقدمة من الأطراف وقبل أن تعيد تقييم الثمن، فتحاول بطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بهذا النقص من طرف المعنيين، وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق ودي فإنه يطرح النزاع على لجنة المصالحة، وعليه فإن هذا يتم على مرحلتين: (271)

على عكس نظيره الفرنسي فقد كان واضحاً في هذا المجال، فعندما يحدث خلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة على مبلغ الزيادة الذي يفى به، تحيل الإدارة النزاع على لجنة المصالحة إذا طلب المكلف ذلك بنفسه، فهو إجراء مقرر لصالحه، وبالتالي يستطيع الاستغناء عنه من قبل تلك الزيادة (272).

كما ينتج عن الاجتهاد القضائي لمحكمة النقض الفرنسية أن إمكانية اللجوء إلى لجنة المصالحة تشكل حق بالنسبة للمكلف، ويجب على الإدارة الجبائية إعلامه بهذا الحق عند ردها على ملاحظاته، وفي حالة مخالفة هذا الإجراء للمكلف رفع شكاية يطلب فيها تخفيض المبلغ المطالب به لحرمانه اللجوء إلى لجنة المصالحة. (273)

### أ- مرحلة الاتفاق الودي

في هذه المرحلة تقوم الإدارة بدعوة طرفي العقد، أي البائع والمشتري لتقوم بالتقييم الذي توصلت إليه، فإذا قوبل التقييم بقبول الطرف المقابل للإدارة، وهما البائع والمشتري يقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه عدم دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، وبشكل هذا التعهد

(270) \_ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 74.

(271) \_ عليلي مراد، المرجع السابق، ص 38.

(272) \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 74.

(273) \_ خرشي إلهام، المرجع السابق، ص 85.

بعد الإمضاء عليه من الأطراف والمصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقد يلتزم بمحتواه كل الأطراف المعنية.<sup>(274)</sup>

#### ب- مرحلة المصالحة الإدارية

تقوم هذه المرحلة في غياب الاتفاق الودي، فترفع الإدارة الأمر إلى لجنة المصالحة<sup>(275)</sup>، كما نصت المادة 38<sup>(276)</sup> مكرر 2 ج من ق إ ج على أن يستدعي الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا وكالات مؤهلا قانونا.

إن قانون الإجراءات الجبائية غير واضح بهذا الخصوص، فإذا كان من حق المكلف اللجوء إلى لجنة المصالحة، فهل تستطيع الإدارة رفض هذا الأمر؟ وبعبارة أخرى، المشرع لم يوضح مدى إلزامية اللجوء إلى هذه اللجنة، وهل الإدارة مجبرة على إحالة محضر المعاينة المتعلق بإعادة تقدير الأملاك قبل إصدار قرارها النهائي المتضمن الزيادة في الرسوم التسجيل خاصة في حالة عدم طلب المكلف ذلك.

وإذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف، أو إذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة تصدر اللجنة رأيا يبلغ إلى المكلف بالضرورية، يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائية، وذلك في أجل عشرين (20) يوما ابتداء من تاريخ تبليغ رأي اللجنة، وتبلغ هذه الزيادات إلى المكلف بواسطة رسالة موصلا عليها مع إشعار بالاستلام.

<sup>(274)</sup> \_ مسعود عبد الرؤوف ، المرجع السابق، ص 128.

<sup>(275)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 57.

<sup>(276)</sup> \_ أنظر المادة 38 مكرر 2 ج من ق إ ج معدلة بموجب المادة 38 من الأمر رقم 13/10 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن ق م لسنة 2011 جر عدد 80 الصادر في 30 ديسمبر 2010.

وتضيف المادة 38 مكرر 2 من ق إ ج أن إدارة الضرائب تستطيع أن تثبت بشتى وسائل الإثبات الملائمة مع الإجراءات الخاصة في مادة التسجيل ومع الإجراءات المنصوص عليها في المواد أعلاه عند الاقتضاء وفي أجل أربعة (04) سنوات ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح.<sup>(277)</sup>

### ثانيا: سير عمل لجنة المصالحة

تجتمع اللجنة بدعوى من رئيسها المتمثل في المدير الولائي للضرائب وذلك بعد بلوغ النصاب القانوني لعدد الأعضاء ، وإلا اعتبرت المداولات غير صحيحة .

يكلف بالحضور الخاضع للضريبة بموجب رسالة مع الإشعار بالاستلام، والذي يجب أن يرسل خلال أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح، وهذا الإجراء هو إجراء جوهري يترتب على خرقه إلغاء الضريبة المفروضة، وهذا ما أكدته مجلس الدولة الضريبية في قراره رقم 98/31، المؤرخ في 2003/02/25، ويجب أن تبلغ الاستدعاء قبل عشرين (20) يوما من تاريخ انعقاد اجتماعاتها.

### الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان الطعن الولائية

تختص هذه اللجان في النظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب المختلفة، ولكن كما هو الحال بالنسبة للجان السابقة سوف نتناول فيما يلي: شروط قبول تقديم الطلب وسير عمل اللجان.<sup>(278)</sup>

### أولا: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائية

سنحاول تسليط الضوء على شروط قبول الطلب والتحقيق في الطلب واتخاذ القرار.

<sup>(277)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص75.

\_ قرار مجلس الدولة الضريبية، رقم 98/31، الصادر في 2003/02/25.

<sup>(278)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص50.



## 1- شروط قبول الطلب

في هذا العنصر سنحاول تحديد طلبات المكلفين بالضريبة وشروطها وكذلك طلبات قابضي الضرائب وأهم الشروط الواجب توفرها.

### • طلبات المكلفين بالضريبة

إن مجال اختصاص هذه اللجنة يتمثل في طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومبالغ عقوبات تحصيل الغرامات والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة وكذلك حقوق التسجيل، وتحتاج طلبات المكلفين حتى في هذه الحالة إلى شروط شكلية وأخرى موضوعية تستوجب توفرها حتى يكون الالتماس مقبولاً.<sup>(279)</sup>

### أ\_ الشروط الشكلية

نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على وجوب إرسال الطلبات إلى مدير الضرائب للولاية الذي يقع له مكان فرض الضريبة مع إرفاقها بالإنذار الخاص بالدفع، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة يجب ذكر رقم المادة التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الطلبات وضمن الجدول الضريبي.

وردت في التعليمات التوضيحية للإدارة الجبائية أن تحرر هذه الطلبات على ورق عادي، على أن ترفق بجميع الوثائق الضرورية، وفي حالة عدم وجودها على المكلف ذكر رقم المادة الضرورية موضوع النزاع.

كما ورد أن الشروط الشكلية لهذه الطلبات هي نفسها المطلوبة في الشكوى باستثناء شرط الميعاد المتعلق بهذه الأخيرة وذلك باعتبار الطلب غير نزاعي ويرتبط بالتماس عفو ومساعدة الإدارة الضريبية.

<sup>(279)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع نفسه، ص50.

وبالتالي فمن خلال ما جاء في المادة 93<sup>(280)</sup> من ق إ ج فإن جميع طلبات العفو الخاصة بالمكلفين الموجودة ملفاتهم على مستوى المديرية الولائية للضرائب توجه إلى المدير الولائي للضرائب لتلك الولائية، بما في ذلك طلبات المكلفين التابعين لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب وبغض عن مبالغ هذه الطلبات لأن الإحالة على اللجنة الجهوية للطعن إجراء داخلي للإدارة الجبائية، أما فيما يخص طلبات المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فقد نصت أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أنه بإمكان هؤلاء تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93<sup>(281)</sup> من قانون الإجراءات الجبائية، وعلى أنه تخول سلطة البنائي في طلبات هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى مدير المؤسسات الكبرى بعد أخذ رأي اللجنة المختصة.

وعلى هذا الأساس فإن طلبات العفو المتعلقة بهؤلاء المكلفين ترسل إلى مدير المؤسسات الكبرى ومهما كانت المبالغ المرتبطة بهذه الطلبات.<sup>(282)</sup>

## ب\_ الشروط الموضوعية

إن التماس الإبراء أو التخفيض من الضريبة يجب أن يكون مجالا ومبررا، وعلى المكلف أن يقدم الحجج اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار، غير أنه لا بد أن تفرق بين الطلبات المتعلقة بحقوق الأصلية والطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية.<sup>(283)</sup>

## ❖ الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية

يجوز للمكلفين بالضريبة التماس الإعفاء من الضرائب المرفوضة قانونا أو التخفيف منها

<sup>(280)</sup> \_ أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر 2011.

<sup>(281)</sup> \_ أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>(282)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص ص 126 إلى 128.

<sup>(283)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 52.

بشرط توفر حالة العوز أو ضيق الحال والتي تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، ويجب على هؤلاء إثبات الحالة أو الوضعية بجميع وسائل الإثبات.<sup>(284)</sup>

#### ❖ الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية

يمكن للمكلف الذي يحوز مبررات جادة أن يقدم التماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا على أن يكون طلبه مرفقا بالوثائق اللازمة.

ولذلك في أي وقت دون أن يكون مقيدا بفترة زمنية محددة للإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية التي تعرض لها سواء مات علق بالوعاء أو بالتحصيل.<sup>(285)</sup>

وبتمكين اللجنة من إبداء رأيها على أكمل وجه في الوضعية المعروضة عليها يجب على المكلف المعني أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية وبالأخص بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة التي يعد بالنسبة لها تسديد الحقوق الأصلية إجباريا قبل اللجوء إلى هذه اللجنة.<sup>(286)</sup>

#### • طلبات قابضي الضرائب

حسب نص المادة 93<sup>(287)</sup> من ق إ ج فإن طلبات قاضي الضرائب تتخذ ثلاثة أشكال لتمكين السلطة الإدارية منها سواء إدراج الجداول غير القابلة للتحصيل وعديمة القيمة، أو تأجيل الدفع أو الإبراء من المسؤولية، ونذكر أن هذا الحق كان لا يشمل المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات حتى أدرك المشرع ذلك بإضافة المادة 173 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2012 والتي تمنح الحق في نفس طلبات قابضي الضرائب التي جاءت في المادة السالفة الذكر.

(284) \_ بدابرية يحي، المرجع السابق، ص128.

(285) \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص111.

(286) \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص52.

(287) \_ أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المرجع السابق.

### ❖ طلب إقرار انعدام قيمة الجداول غير القابلة للتحصيل

يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداءً من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، غير أن هذه الطلبات المقدمة من طرف قابضي الضرائب لا أثر لها سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته ولكن لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات الضريبية ضدهم إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم<sup>(288)</sup> وذلك وفقاً للمادة 94<sup>(289)</sup> الفقرة الأولى من ق إ ج.

وبالتالي فإن طلبات قابضي الضرائب المختلفة بإلغاء الحصص غير القابلة للتحصيل تتعلق بالحصص التي تقع على ذمة المكلفين بالضريبة للمفقودين أو المتوفين أو الممنوعين بدون جدوى، أو بالحصص التي تم فرضها مرتين أو نتيجة أخطاء، حيث توجه لمدير الضرائب أو المدير الجهوي حسب الحالة.<sup>(290)</sup>

### ❖ طلب تأجيل الدفع

يتعلق هذا النوع بالنسبة للحصص التي لم يتم تقييدها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل، حيث يمنع تأجيل الدفع بالنسبة لهذه الحصص لمدة سنة كاملة، ويمكن لقابض الضرائب المختلفة طلب تحديد لمدة أخرى وتوجه هذه الطلبات إلى المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب وذلك حسب قيمة الحصص الضريبية.

<sup>(288)</sup> \_ بوفيرين فافا وآخرون، المرجع السابق، ص 57.

<sup>(289)</sup> \_ المادة 1/92: «يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا ابتداءً من السنة الخامسة عشر التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل. تحدد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم.

إن الإدراج في الحكم عديم القيمة، لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد طالما لم يتم التقادم.

تخول سلطة البت في الطلبات إلى المدير الجهوي للضرائب وإلى مدير الضرائب للولاية حسب الكيفيات ودرجة الاختصاص المحدد في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية».

<sup>(290)</sup> \_ أنظر المادة 92 من ق إ ج، المرجع السابق.

وبالنسبة للمكلفين التابعين لمديريات كبريات المؤسسات فإن موضوع قبول التأجيل وفقاً للفقرة الثانية من المادة 173<sup>(291)</sup> مكرر من ق إ ج يتعلق بالحصص غير المحصلة في نهاية السنة العاشرة الموالية لتاريخ تحصيل الجداول.

#### ❖ طلب الإبراء من المسؤولية

تنص المادة 94<sup>(292)</sup> الفقرة الثالثة من ق إ ج على أنه لا يجوز أن يكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلا الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل، ثم شطبت من هذه الكشوف والأمر نفسه بالنسبة لإبراء قابضي الضرائب لمديرية كبريات المؤسسات حسب ما نصت المادة 173<sup>(293)</sup> مكرر الفقرة الثالثة من ق إ ج ، وعليه حسب هذه المادة فإن طلبات إلغاء أو تخفيض المسؤولية التي يتقدم بها قابضي الضرائب يجب أن تتعلق بتلك الحصص التي قيدت في كشوف الحصص الضريبية التي لا يمكن بأي حال من الأحوال تحصيلها، زيادة على ذلك فإنه قد يكون تم شطبها أو إلغاؤها من هذه الكشوف.<sup>(294)</sup>

#### 2\_التحقيق في الطلب واتخاذ القرار

يتم تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة بإقرار الحصص التي يستحال تحصيلها في سجلات خاصة تشبه إلى حد كبير السجلات الخاصة بتنفيذ شكاوي المكلفين السابق ذكرها، وتوجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية حيث يتولى رئيس المفتشية التحقيق من صحة المعلومات المقدمة من طرف قابض الضرائب فيتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخذت سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أي الوصول إلى آخر نتيجة وهي استحالة التحصيل.

<sup>(291)</sup> \_ المادة 2/173 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 63 من الأمر رقم 14/16 المؤرخ 28 ديسمبر 2016 يتضمن ق م لسنة 2017 جر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.

<sup>(292)</sup> \_ أنظر المادة 3/94 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 43 من قانون رقم 11-16 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>(293)</sup> \_ المادة 173 مكرر ف3 من ق إ ج، المرجع السابق.

<sup>(294)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص113.

أما إذا وجد اختلاف في الآراء بين القاضي ورئيس المفتشية فالرأي الفاصل يعود للمدير الولائي للضرائب، والقرارات التي تتخذ لاعتبار الحصص عديمة القيمة لا تبرئ ذمة المكلف بحيث يجب معاودة متابعتهم لتحصيل الضريبة حتى بالقسر طالما لم يتم التقادم.<sup>(295)</sup>

### ثانياً: سير عمل لجان الطعن الولائية

تجتمع اللجنة على مستوى المديريات الولائية للضرائب مرة كل أسبوع على الأقل، وذلك بناء على استدعاء من رئيسها، ويكون اجتماع لجان الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية مرة في الشهر على الأقل باستدعاء من رئيسها، وأما فيما يخص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات فتجتمع باستدعاء من رئيسها مرة في الشهر على الأقل، ولا تصح اجتماعات لجان الطعن الولائي إلى بحضور ثلثي أعضائها.

ويتم إخطار الأعضاء قبل ثمانية (08) أيام من تاريخ الاجتماع، وتتولى كتابة اللجان على مستوى المديرية الولائية رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

أما على المستوى الجهوي فيستند مهام كتابة اللجنة إلى رئيس مكتب الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية للضرائب.

وكذلك الأمر بالنسبة للجنة الطعن الولائي على مستوى مديريات كبريات المؤسسات.<sup>(296)</sup>

### المطلب الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية

تقوم لجان الطعن بفحص ودراسة الملفات المعروضة عليها وتطلع على تقارير المدير الولائي بشأنها كما سبق التطرق إليه وتقوم كذلك باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين أو ممثليهم لسماع أقوالهم.

<sup>(295)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع نفسه، ص114.

<sup>(296)</sup> \_ بدابرية يحي، المرجع السابق، ص130.

بعد التأكد من أن الملفات أصبحت صالحة للفصل، عندما تعقد اللجنة جلساتها لتبدي رأيها في الالتزامات المطروحة أمامها<sup>(297)</sup>، وهذا ما سوف نحاول التطرق إليه في هذا المطلب حيث قسمناه إلى فرعين:

✓ الأول: آراء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.

✓ الثاني: آراء لجان المصالح ولجان الطعن الولائية.

### الفرع الأول: آراء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة

إن عملية البت في الطعون المقدمة أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسم على القيمة المضافة تتم على مرحلتين:

الأولى يتم فيها إصدار آراء من قبل هذه اللجان، الثانية يتم فيها تنفيذ هذه الآراء عن طريق إصدار قرارات من قبل السلطات الإدارية المختصة حسب الحالة، لذلك نجد المشرع قد أخضع المرحلتين لجملة من الشروط والإجراءات الواجبة الإلتباع.<sup>(298)</sup>

✓ أولاً: إصدار آراء لجان الطعن الإدارية.

✓ ثانياً: التوقيع على آراء لجان الطعن.

✓ ثالثاً: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن.

### أولاً: إصدار آراء اللجان

حسب نص المادة 81<sup>(299)</sup> من ق إ ج فإن لجان الطعن ملزمة بإبداء رأيها حول الطعون المرفوعة أمامها في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة المختصة للنظر فيه وبانتهاء الآجال الممنوح للجنة لإبداء رأيها دون إصدار هذه الأخيرة لرأيها حول الطعون

<sup>(297)</sup> \_ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص44.

<sup>(298)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص202.

<sup>(299)</sup> \_ أنظر نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 26 من قانون المالية الحالي حسب ما تنص عليه المادة 28 من قانون المالية 2016.

المقدمة، فهذا يعني وفق القانون رفضا ضمنيا للطعن، وهذا أجاز المشرع للمكلف المعني اللجوء للمحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر، ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن.

وتقوم لجان الطعن بالفصل بالطعون المقدمة لها بعد اطلاعها على تقارير المدير الولائي للضرائب، وكذا عند تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس.

ويلزم المشرع اللجنة أثناء إصدار آرائها حول الطعون المختلفة القيام بما يلي:

- ✓ عرض ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع وتقديرات مصلحة الضرائب ومقارنتها بتقديرات المكلف بدفع الضريبة.
- ✓ تعليل الآراء الصادرة وذلك بتسبيب الحثيات والاعتبارات التي تبت عليها اللجنة رأيها.
- ✓ تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي يمنح للمكلف الطاعن وذلك حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة.<sup>(300)</sup>

#### ثانيا: التوقيع على آراء اللجان

إن التوقيع على محاضر جلسات اللجان يوقعها رئيس الجلسة وكاتبها ويكون ذلك على

النسخة الأصلية المشتملة على كل الوقائع القضائية، وهذا طبقا للقواعد العامة.<sup>(301)</sup>

في حين، نجد قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على أنه يتم التوقيع على الآراء الصادرة عن اللجان عن طريق رئيس الجلسة وكاتبها إسناد هذه المهمة لرئيس اللجنة لا أكثر.<sup>(302)</sup>

<sup>(300)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 204.

<sup>(301)</sup> \_ عليلي مراد، المرجع السابق، ص 35.

<sup>(302)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 76.



### ثالثاً: تبليغ آراء اللجان

يتم تبليغ آراء اللجان إلى إدارة الضرائب و للمكلف كما يأتي:

ـ إلى إدارة الضرائب:

تقضي المادة 81<sup>(303)</sup> مكرر / 1 من ق إ ج على أن كاتب اللجنة هو من يتولى تبليغ الرأي إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى، أو مدير

المؤسسات الكبرى.<sup>(304)</sup>

بالنسبة لآراء اللجنة الجهوية، واللجنة الولائية تبلغ هذه الآراء بواسطة الكاتب بحسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب في أجل عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجان.

بالنسبة لآراء اللجنة المركزية تبلغ آراءها حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو إلى مدير المؤسسات الكبرى في أجل عشرين (20) يوماً ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.<sup>(305)</sup>

ـ إلى المكلف:

نصت المادة 81<sup>(306)</sup> الفقرة الثالثة من ق إ ج كما يلي: «...ويبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس، ويبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر واحد حسب الحالة، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو ريس الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب...».<sup>(307)</sup>

<sup>(303)</sup> ـ أنظر المادة 81 مكرر من ق إ ج، معدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية الحالي حسب ما نصت عليه المادة 28 من قانون المالية 2016.

<sup>(304)</sup> ـ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 77.

<sup>(305)</sup> ـ بدابرية يحيى، المرجع السابق، ص 118.

<sup>(306)</sup> ـ أنظر المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>(307)</sup> ـ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 119.

ونلاحظ أن المادة قد شملت جميع أنواع اللجان وذلك لورودها على وجه العموم.

وأما فيما يتعلق بشكل ومحتوى آراء اللجان فيجب أن تشمل ما يلي:

✓ ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين وصاحب الطعن.

✓ تاريخ المصادقة.

✓ ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.

✓ الحثيات والاعتبارات التي تبنى عليها الرأي مع تسببيه.<sup>(308)</sup>

### ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن

هناك من اعتبرها آراء استشارية لتقريب وجهات النظر بين أطراف النزاع، هناك من يعتبرها مجرد آراء تتخذ من أجل تحقيق المصالحة بين المكلف والآراء الضريبية.

ولكن بالرجوع إلى فحوى أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل صدور قانون المالية لسنة 1997<sup>(309)</sup> نجد أن المشرع الجزائري لا يشير أبدا بخصوص تقييد والتزام إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة بآراء اللجان الإدارية إلا أنه من خلال التعديل الوارد بقانون المالية 1997، أضاف المشرع عبارة جديدة إلى نصوص المواد المتعلقة بلجان الطعن تضمنت فحواها أنه بإمكان المدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجان.

إذا كان تخالف صراحة حكما من أحكام قانون الإجراءات الجبائية بشرط إبلاغ المعني بالأمر.

<sup>(308)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص119.

<sup>(309)</sup> \_ أمر رقم 31\_69، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية 1997، ج ر عدد 85، الصادر في 31 ديسمبر 1996.

وكما أن قانون الإجراءات الجبائية بموجب التعديل الوارد عليه قانون المالية لسنة 2007<sup>(310)</sup> نصت المادة 84 الفقرة الرابعة منه على أنه عندما يعتب رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك.

وفي الحقيقة أنه يستفاد من فحوى التعديل إن رأي اللجان كان ملزماً لإدارة الضرائب، وأن المشرع أورد استثناء في قانون المالية سنة 1997 وأكد ذلك في قانون المالية لسنة 2007، فالأصل أن تقوم الإدارة بتنفيذ قرار اللجان والاستثناء تأجيل التنفيذ عند المخالفة الصريحة لأحكام قانون الضرائب.

وبهذا الشأن نجد أن المشرع في التعديل الوارد بقانون المالية 1997 كان أكثر وضوحاً ودقة من التعديل الوارد بقانون المالية لسنة 2007، حيث أنه جاء في الأول أنه يؤجل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت هناك مخالفة صريحة لقانون الضرائب، وأما في قانون المالية لسنة 2007 فإن إدارة الضرائب بإمكانها تعليق القرار عند اعتبار رأي اللجنة غير مؤسس.<sup>(311)</sup>

وعليه فإنه يعد رأي اللجان إلزامي بالنسبة للإدارة والاستثناء هو ما ورد في الحالة المذكورة سابقاً بالنسبة للإدارة، أما بالنسبة للمكلف فلا تعد آراء هذه اللجان ملزمة له بل يمكنه الطعن فيها أمام المحاكم الإدارية إذا لم يرضيه ذلك حيث أكدت الغرفة الثانية لمجلس الدولة في قرارها رقم 4399 بتاريخ 2002/10/15 في قضية مديرية الضرائب لولاية البيض (ع ش) بأن هذه الطعون لا تكون ضد المكلف بالضريبة بذاته وإنما ضد رأي الإدارة.<sup>(312)</sup>

<sup>(310)</sup> \_ الأمر رقم 03-07 مؤرخ في 24 يوليو 2007 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2007 ج ر عدد 47 الصادر في 26 يوليو 2007.

<sup>(311)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص ص 120 و 121.

<sup>(312)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص 80.

\_ قرار مجلس الدولة رقم 4399، مؤرخ في 2002/10/15، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعة الضريبية، 2003.

### الفرع الثاني: آراء لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية

ليس كما هو عليه بالنسبة للجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة أين يقوم المكلف برفع طعنه أمام اللجان، فبالنسبة للجان التوفيق فإن الإدارة الجبائية هي من يحيل الأمر إلى لجنة المصالحة في حالة عدم امتثال المكلف واستجابته بتقديراتها الضريبية في مادة التسجيل لإبداء رأيها<sup>(313)</sup>، أما في لجان الطعن الولائية فبناء على رأيها يتخذ كل من المدير الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب اتخاذ قرار العفو.<sup>(314)</sup>

#### أولاً: صدور آراء لجان المصالحة

في حالة تجمع الطرفين لعدم توصلهم إلى نتيجة محددة أو رفض المكلف الحضور أمام اللجنة بعد إخطاره من قبل الإدارة الضريبية المختصة للإدلاء بأقواله شفاهة، وفي حالة عدم الحضور الشخصي للمكلف أو وكيله القانوني تصدر اللجنة المصالحة رأياً يشكل محضر مصالحة.

وتتخذ اللجنة آراءها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي الحالة التي يتعادل فيها الأصوات يرجح صوت الرئيس.<sup>(315)</sup>

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا لم يقتنع برأي اللجنة وكان غير راضي به يمكنه اللجوء إلى القضاء.<sup>(316)</sup>

(313) \_ بدابرية يحي، المرجع السابق، ص123.

(314) \_ جبوري أحمد، المرجع السابق، ص26.

(315) \_ مقراني فتيحة، المرجع السابق، ص123.

(316) \_ بن حايذ فاطمة، المرجع السابق، ص113.

### أ- تبليغ آراء لجان المصالحة

تصدر هذه اللجنة رأياً يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وفي هذا الصدد لم يتناول المشرع آجال خاصة لتبليغ هذا الرأي، واكتفى بذكر طريقة التبليغ فقط، وكذلك الأمر بالنسبة لتدابير الداخلية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.<sup>(317)</sup>

### ب- الطبيعة القانونية لآراء لجان المصالحة

يعتبر رأي لجنة المصالحة رأياً مطابقاً بالنسبة لإدارة الضرائب يجب أن تأخذ به، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذا لم يرضى برأي اللجنة يمكنه اللجوء إلى القضاء<sup>(318)</sup>، بينما الرأي ملزماً بالنسبة للإدارة، وبالتالي فالمدير الولائي للضرائب ليس له حق الطعن ضد قرارات اللجنة بل عليه أن يصدر سند التحصيل الذي يبلغ به المكلف بالضريبة كما نجد القرار رقم 2005773 المؤرخ في 2001/02/05، اعتبر رأي لجنة المصالحة قرار إداري يخضع لرقابة القضاء الإداري.<sup>(319)</sup>

ومن هنا فإن رأي هذه اللجان يتولد عنها آثار تخلق مراكز قانونية في حق المكلف وفي صالح الإدارة الجبائية، هذه الأخيرة التي تعد في الحقيقة مصدرة القرار نظراً لتشكيلة لجان التوفيق في هذا النوع من الحقوق الجبائية، وكذلك باعتبارها الجهة الإدارية التي تعمل على تنفيذ آراء اللجان، وكذا توقيع الجزاءات عند عدم الامتثال لهذه الآراء، وذلك من خلال تحرير سندات التحصيل، ومن متابعة المكلفين بها، مما يجعل آراء لجان المصالحة ترقى إلى مرتبة القرارات الإدارية بما تخلفه من مراكز قانونية المخاطبين بها.<sup>(320)</sup>

<sup>(317)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص125.

<sup>(318)</sup> \_ مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص129.

<sup>(319)</sup> \_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، المرجع السابق، ص80.

\_ قرار مجلس الدولة رقم 2005773، مؤرخ في 2001/02/05، مجلة قضائية، عدد خاص، المنازعة الضريبية، 2003.

<sup>(320)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص ص 125 و 126.

### ثانياً: صدور آراء لجان الطعن الولائية

تتخذ قرارات لجان الطعن الولائي بناءً على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتعلل القرارات وتدون مداوات اللجان وقراراتها في محضر الجلسة، ويمضي في هذا المحضر الأعضاء الحاضرين، وتلحق ملفات المكلفين بنسخ في المحاضر المتعلقة بها، وبالنسبة لملفات المكلفين لمديرية كبريات المؤسسات ترسل نسخ من المحاضر إلى المديرية العامة للضرائب على أساس تقرير إخباري.

وفي الأخير يقوم المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى بحسب الحالة بإصدار قراره حول طلب المكلف بناءً على قرار لجنة الطعن المختصة، وأوجب المشرع تطابق قرار مدير كل من هذه المصالح بقرار اللجنة المختصة.<sup>(321)</sup>

### أ- تبليغ آراء لجان الطعن الولائية

حسب المادة 93<sup>(322)</sup> الفقرة الأخيرة من ق.إ.ج فإن هذه القرارات تبليغ للمعنيين وفق الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد ورد في هذه المادة ما يلي: «... يجب تبليغ في ظرف مغلق لكل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم...». <sup>(323)</sup>

وأما فيما يخص طلبات قابضي الضرائب فإنها تخضع إلى إجراءات خاصة تختلف عن طلبات المكلفين بالضريبة. <sup>(324)</sup>

<sup>(321)</sup> \_ المرجع نفسه، ص 131.

<sup>(322)</sup> \_ أنظر المادة 93 من ق إ ج معدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 26 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ج ر عدد 72 الصادر في 29 ديسمبر 2011.

<sup>(323)</sup> \_ حركات بوبكر، كروش أنس، المرجع السابق، ص 20.

<sup>(324)</sup> \_ بدائية يحي، المرجع السابق، ص 131.

ب- الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولائية

إن القرارات الصادرة عن اللجنة الجهوية الولائية تتصف بالإلزامية اتجاه الهيئات الجبائية المتمثلة في المدير الولائي للضرائب، على أن كوت آراء اللجنة الولائية للطعن في طلبات التحقيق محلاً للطعن أمام اللجنة الجهوية، في حين أن آراء اللجنة الجهوية يكون لها صيغة تنفيذية.<sup>(325)</sup>

وأما بخصوص الطعن القضائي قي قرارات اللجان، فبالرغم من أن هذه القرارات تعد قرارات إدارية إلا أن المشرع المالي لم يتح للمكلف إمكانية الطعن القضائي في هذه القرارات، بالرغم من أنه قيد وربط قبول هذه الطلبات بحالات معينة تتصل بالمكلف بالضريبة مما يستوجب تأسيس هذه الطلبات، وهو ما يستلزم أيضاً تعليل القرارات الصادرة بشأنها.<sup>(326)</sup>

---

<sup>(325)</sup> \_ حركات بوبكر، كروش أنس، المرجع السابق، ص20.

<sup>(326)</sup> \_ بدايرية يحي، المرجع السابق، ص132.

الختامة



بعد دراستنا للإجراءات الإدارية أمام الجهات الإدارية المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية وإيجاد حل لتسويتها وديا، نجد أن المشرع الجزائري منح العديد من الطرق للمكلف بالضريبة لكي يدافع عن حقوقه تجاه إدارة الضرائب بدأ من التظلم الإداري المسبق (الشكاية) الذي يسمح بدوره بتقريب وتبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب للعدول عن القرارات التي أصدرتها و تصحيحها، ووصولاً إلى التظلم أمام لجان الطعن الإداري.

ونجد أن المشرع الجبائي منح لإدارة الضرائب سلطات واسعة تبدأ في تقديرها للوعاء الضريبي وصولاً إلى تحصيلها.

وبعد تعرفنا لطبيعة الشكوى تم التوصل إلى النتائج التالية:

\_ مبررات النص على وجوبه الشكوى هي بالدرجة الأولى ضمان حق المكلف بالضريبة من جهة وتجسيد لمبدأ مشروعية الضريبة من جهة أخرى.

\_ الشكوى إجراء إلزامي من النظام العام يترتب عن عدم وجوده رفض الدعوى شكلاً.

\_ التظلم المسبق حسب قانون الإجراءات الجبائية يتميز بإجراءات معقدة، كذلك المتعلقة بمواعيد تقديمه والمنقسمة إلى مواعيد عامة ومواعيد خاصة حسب الحالة للضريبة المفروضة، وتختلف كذلك باختلاف نوع المنازعة الضريبية ، هذا ما يؤدي إلى صعوبة إمام المكلفين بها وفي كثير من الحالات يعرض حقهم للسقوط.

\_ كما تعد أجال الفصل في تظلمات المكلفين بالضريبة طويلة خاصة إذا أُلزم الأمر الرأي المطابق الإدارة المركزية، حيث تصل إلى ثمانية أشهر، ومن الممكن أن تتعدى ذلك ومن دون أن

تتحمل الإدارة الضريبية أي مسؤولية، في حين نجد أن آجال التحصيل لا تتعدى في أقصى حالة ثلاثة أشهر وفي حال تجاوزها تفرض على المكلفين بالضريبة عقوبات تأخيرية.

\_ عدم فرض جزاء معين على إدارة الضرائب حين عدم التزامها بتسبيب قرار رفض التظلم.

\_ تضارب النصوص المتعلقة بالتظلم في مادة حقوق التسجيل والطابع فيما بين قانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل والطابع.

\_ اقتصار الطعن أمام لجان الطعن الإدارية على المنازعات المرتبطة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال بالرغم من أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية.

\_ تقليص حجم استقلالية وحياد اللجان عبر التعديلات المختلفة بقوانين المالية، حيث غلب ضمن تشكيلاتها جهات الإدارة على تمثيل المكلفين بالضريبة، وغياب القضاء بالإضافة إلى افتقارها إلى الكفاءات المختصة بموضوع المنازعة الضريبية.

\_ اختصاص لجان الطعن محدود وطبيعة آراءها غير واضحة حيث يمكن إرجاء تنفيذها من طرف إدارة الضرائب وهذه الأخيرة هي التي تحدد المخالفة بالرغم من أنها عضو في هذه اللجان.

ويعد معرفة مختلف النتائج المتوصل عليها يمكن أن نقترح النقاط التالية:

\_ إعادة ترتيب قانون الإجراءات الجبائية لاسيما فيما يتعلق بموضوع الشكاوي بالترتيب في مجال الوعاء ثم في مجال التحصيل ثم الهيئات المخولة لها البث في كل شكاية على حدى.

\_ إحداء آليات قانونية فعالة لضمان وصول القرارات للمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بالشكاوي.

\_ إعادة النظر في تشكيلة اللجان الإدارية للطعن و مدى فعالية قراراتها و تسببها.

\_ وضع دليل إداري للمكلفين بالضريبة حسب نوعية الوعاء وكيفية تحصيله تشرف عليه المعنية،

يبين حقوق والتزامات المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب . ونرجو دراسة لجان الطعن الإدارية

و مدى فعالية قراراتها كموضوع مذكرة أو رسالة بحث مستقل لإبراز مدى أهميتها بالنسبة للشكوى

الضريبة.

وفي الأخير نخلص إلى أنه بالرغم من بعض المزايا التي يشملها الطعن الإداري عموماً سواء

أمام إدارة الضرائب أو أمام اللجان المختصة للطعن، تبقى الإدارة مقارنة بالمكلف بالضريبة تشغل

دائماً مرتبة الخصم والحكم في نفس الوقت.

# قائمة المراجع

أولاً: بالكتب العربية:

أ/ الكتب:

- 1\_ أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 2\_ العيش فوضيل، الصلح في المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري والتشريعات المقارنة، دار هومة، الجزائر 2005.
- 3\_ برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية؛ دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، البليدة، 2009.
- 4\_ بعلي محند الصغير، المحاكم الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 5\_ خلوفي راشيد، قانون المنازعات الإدارية؛ شروط قبول الدعوى الإدارية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 6\_ خلاصي رضا، النظام الحباتي الجزائري للحديث؛ جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، دار هومة، عنابة، 2005.
- 7\_ شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية؛ الجزء الثاني، الهيئات والإجراءات أمامها، ديوان المطبوعات الجامعية 1999.
- 8\_ صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 9\_ طاهري حسين، المنازعة الضريبية؛ شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 10\_ فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1999.
- 11\_ فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- 12\_ فنيديس أحمد، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.

- 13\_ لميح أحمد بديع، التشريع الضريبي؛ الضرائب على الدخل، تأصيل في ضوء الفقه و أحكام النقض، الإسكندرية، مصر، 1987.
- 14\_ عمورة عمار، صوف القانون الجزائري؛ الأعمال التجارية، التجار، الشركات التجارية، دار المعرفة ، الجزائر، د.ن.
- 15\_ يسرى محمد أبو العلا، الملية العامة والتشريع الضريبي، مركز العلوم المفتوح، جامعة بنها، د.س.

### ب/ 1 والمذكرات الجامعية:

#### 1\_ مذكرات الماجستير:

- 1\_ آيت دحمان سيد علي، النظام الضريبي المطبق على الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2009.
- 2\_ بن حديد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الضريبية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جيجل، 2013.
- 3\_ بن سنوسي فاطمة، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 1994.
- 4\_ بن أحمد لخضر، دراسة مقارنة الضريبة والزكاة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2001.
- 5\_ بدائرة يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري وإدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، 2012.
- 6\_ خرشي إلهام، المنازعة الضريبية في المواد الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.
- 7\_ حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الإدارة والمالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2015.

8\_ حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.

9 \_ خالد خوخي، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، بن عكنون الجزائر.

10\_ عديد أنيسة، التصريح كآلية رقابة في النظام الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جيجل، 2010.

11\_ غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعة الوعاء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قصدي مراح، ورقلة، 2004.

12\_ عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.

13\_ قصاص سليم، المنازعة الجنائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، جامعة منوري، قسنطينة، 2008.

14\_ شيهوب رحمانى فتيحة، المنازعات الضريبية في ظل اجتهاد مجلس الدولة الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن حدة، الجزائر، 2009.

15\_ مسعودي عبد الرؤوف، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة للحصول علي شهادة الماستر في الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر، 2011

## 2\_ مذكرات الماستر:

1\_ العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2014.

- 2\_ إيديري عدنان التحصيل الضريبي و الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010.
- 3\_ حمدي بلال، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2015.
- 4\_ بن صيفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في إطار مدرسة الدكتوراه في قانون الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر، 2014.
- 5\_ بن ساسي حيزية، الشكاية الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون الإداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 6\_ زيداني سعيدة، زاوي تسيانة، الشكوى الضريبية كآلية لتسوية النزاع الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون الاقتصادي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجاية، 2004.
- 7\_ مداني نوال، شركات المساهمة ودورها في تفعيل الاستثمار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في إدارة الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014.
- 8\_ كويبي لحسن، الإجراءات القضائية المتعلقة بالمنازعات الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

### 3\_ مذكرات المدرسة العليا للقضاء:

- 1\_ بوقبرين فافا، بن نور غانية، مصطفىاوي جازية، بودهري فلة عبلة، شاكي أمال، عطوي نجية، حنصلي نوال، المنازعة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثالثة عشر، 2004\_2005.
- 2\_ جبوري أحمد، بن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، الجزائر، 2005\_2008.
- 3\_ حركات بوبكر، قروش أنس، تسوية المنازعة الضريبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2006\_2007.



- 4\_ فيلاللي مراد، لوني يوسف، المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشرة، 2004\_2007.
- 5\_ مقراني فتيحة، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، 2005\_2008.
- 6\_ عليلي مراد، طرق الطعن في النزاع الضريبي وفق التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السابعة عشر، 2006\_200

### ج\_ المجالات:

- 1\_ حورية لشهب، تحديد الطبيعة القانونية لشركة التضامن، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الخامس، د.س.ص ص 220، 230.
- 2\_ كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعات الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد السابع، 2005 ص ص 10، 25.
- 3\_ مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003. ص ص 45، 55.
- 4\_ نجم أحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، 2013، ص ص 10، 20.

### د\_ النصوص القانونية:

- 1\_ أمر رقم 66\_156، المؤرخ في 8 يونيو لسنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، ج ر عدد 49، الصادر في 11 يونيو 1966.
- 2\_ أمر رقم 68\_31، مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر عدد 106، الصادر في 31 ديسمبر 1968.
- 3\_ أمر رقم 7\_59، المؤرخ في 26 سبتمبر لسنة 1975، الذي يتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم، ج ر عدد 77، الصادر في 11/12/1969.

- 4\_ أمر رقم 101\_96، المؤرخ 09 ديسمبر 1996، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر عدد 102 لسنة 1976.
- 5\_ أمر رقم 105\_76، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 81 لسنة 1976.
- 6\_ القانون رقم 90\_36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج ر عدد 57 لسنة 1970.
- 7\_ قانون رقم 90\_36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57 الصادر في 31 ديسمبر 1990.
- 8\_ مرسوم تشريعي رقم 93\_18، مؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ج ر عدد 88 الصادر في 30 ديسمبر 1993.
- 9\_ أمر رقم 96\_31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، متضمن قانون المالية لسنة 1947 ج ر عدد 85 الصادر في 31 ديسمبر 1996.
- 10\_ قانون رقم 06\_24 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، و يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 82 الصادر في 31 ديسمبر 2007.
- 11\_ أمر رقم 08\_02 المؤرخ في 24 يوليو لسنة 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ج ر عدد 42 الصادر في 27 يوليو 2008.
- 12\_ قانون رقم 15\_18، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72 الصادر في 31 ديسمبر 2015.
- 13\_ قانون رقم 16\_14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 متضمن قانون المالية لسنة 2017 ج ر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016 .
- 14\_ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- 15\_ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

هـ\_القرارات القضائية:

- 1\_قرار المحكمة العليا رقم 42780، بتاريخ 15/06/1985 قضية (خ ع ق)، ضد مديرية الضرائب بتلمسان، مجلة قضائية العدد رقم 04 الصادر في 1989.
  - 2\_قرار مجلس الدولة، رقم 2005773 مؤرخ في 05/02/2001 مجلة مجلس الدولة، عدد خاص المنازعة الضريبية، 2003.
  - 3\_قرار رقم 06526 مؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص المنازعة الضريبية 2003.
  - 4\_قرار مجلس الدولة، رقم 004716 مؤرخ في 27/05/2002 مجلة مجلس الدولة، عدد خاص المنازعة الضريبية. 2003.
  - 5\_قرار رقم 4399 مؤرخ في 15/10/2002 مجلة مجلس الدولة المنازعة الضريبية، 2003.
- 2\_ باللغة الفرنسية:

**A/ OUVRAGES :**

- 1\_ Brisson Jean François, les Recours Administratifs en droit public français contribution a l'étude du contentieux administratifs non juridictionnel, Tom185, Paris, 1996.
- 2\_Jaques Grosclaude, Philippe Marchessou, procédures fiscales , 5ème édition, Dalloz, 2009.
- 3\_Gilles Noel, La réclamation préalable devant le service des impôt, Dalloz, Paris, 1985

**B/ Documents :**

- 1\_Instruction générale sur les procédures contentieuses, MF , DGI, direction de contentieux, 2005.

# الفهرس

## الفهرس

العنوان	الصفحة
مقدمة.....	1
الفصل الأول: تسوية المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية .....	6
المبحث الأول: تقديم الشكوى الضريبية.....	6
المطلب الأول: مفهوم الشكوى القضائية .....	7
الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية.....	8
أولاً: التعريف الفقهي.....	8
ثانياً: التعريف التشريعي .....	9
ثالثاً: التعريف الفقهي.....	9
الفرع الثاني: أطراف الشكوى الضريبية .....	10
أولاً: الجهة المختصة بتقديم الشكوى الضريبية .....	10
أ- المكلف بالضريبة .....	10
ب- الوكيل القانوني .....	10
ثانياً: الجهة المعنية باستقبال الشكوى الضريبية .....	11
الفرع الثالث: أنواع الشكاوي الضريبية .....	12
أولاً: الطعن الولائي .....	12
أ- طلبات المكفين بالضريبة .....	14
ب- طلبات قابض الضرائب .....	15
ثانياً: الطعن النزاعي: Le recours contentieux .....	15
الفرع الرابع: خصائص الشكوى الضريبية .....	16
أولاً: الطابع الوجوبي والمسبق .....	17
ثانياً: الطابع الشكلي.....	17

18	..... ثالثا: الطابع النسبي
18	..... المطلب الثاني: شروط قبول الشكوى الضريبية
19	..... الفرع الأول: الشروط الشكلية
19	..... أولا: أن تكون مكتوبة
20	..... ثانيا: أن تكون الشكوى فردية
20	..... ثالثا: أن تكون منفردة
20	..... رابعا: أن تكون موقعة من المكلف أو وكيله القانوني
20	..... أ- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكاوي بدون وكالة
22	..... ب- الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكاية بشرط استظهار وكالة
22	..... الفرع الثاني: الشروط الموضوعية
22	..... أولا: ذكر الضريبة المعترض عليها
23	..... ثانيا: بيان رقم المادة من الجدول
23	..... ثالثا: عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف
23	..... رابعا: توقيع صاحبها باليد
24	..... خامسا: تحديد الموطن بالنسبة للأجانب
24	..... الفرع الثالث: الشروط المتعلقة بآجال تقديم الشكوى الضريبية
24	..... أولا: الآجال العامة
25	..... ثانيا: الآجال الاستثنائية
28	..... المبحث الثاني: النزاع في مادة الوعاء والتحصيل الضريبي
28	..... المطلب الأول: الشكوى الضريبية في منازعة الوعاء
29	..... الفرع الأول: إجراءات التحقيق في الشكوى الضريبية
30	..... أولا: إجبارية إجراء التحقيق
30	..... ثانيا: الجهة المختصة بالتحقيق في الشكوى الضريبية وآجالها

- أ- إختصاص المدير الولائي للضرائب ..... 31
- ب- إختصاص رئيس مركز الضرائب ..... 31
- ج- إختصاص رئيس المركز الجوارى للضرائب : ..... 32
- ثانيا: كيفية القيام بإجراءات التحقيق ..... 33
- أ- التحقيق عن طريق الإطلاع ..... 33
- ب- التحقيق في عين المكان ..... 33
- ج- التحقيق عن طريق استدعاء المكلف ..... 36
- د- استشارة العون الإدارى لهيئات خارج إدارة الضرائب..... 36
- الفرع الثاني: الفصل فى الشكوى الضريبية..... 36
- أولا: الجهة المختصة بالفصل فى الشكوى الضريبية..... 37
- أ- إختصاص المدير الولائى للضرائب بالفصل فى الشكوى الضريبية..... 37
- ب- إختصاص رئيس مركز الضرائب بالفصل ..... 38
- ج- رئيس المركز الجوارى للضرائب..... 38
- ثانيا: صدور القرار الخاص فى الشكوى الضريبية..... 39
- أ- مضمون القرار ..... 39
- ب- تبليغ القرار الصادر عن الشكوى الضريبية ..... 41
- المطلب الثانى: تقديم الشكوى فى مادة التحصيل الضريبى ..... 41
- الفرع الأول: الاعتراض على إجراء المتابعة..... 42
- أولا: الاعتراض على سند التحصيل ..... 42
- ثانيا: الاعتراض على التحصيل القسرى ..... 42
- الفرع الثانى: إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات ..... 43
- الفرع الثالث: غلق المحل التجارى..... 44
- الفرع الرابع: طلبات إرجاء دفع الضريبة ..... 44

44	أولاً: إرجاء الدفع المقترن بتقديم شكوى ضريبية.....
45	أ- تقديم الشكوى النزاعية أمام إدارة الضرائب .....
45	ب- أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى صراحة الاستفادة من إرجاء دفع الضريبة .....
45	ج- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطبل تخفيضه .....
45	د- تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة .....
45	ثانياً: طلب إرجاء الدفع في صيغة أفساط.....
49	الفصل الثاني: إجراءات الطعن أمام إدارة محايدة -لجان الطعن الإدارية .....
51	المبحث الأول: تكوين اختصاصات لجان الطعن الإدارية .....
51	المطلب الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية .....
52	الفرع الأول: تشكيلة لجان الطعن للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .....
52	أولاً: لجنة الولاية للطعن .....
52	أ- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن .....
53	ب- شروط العضوية في لجنة الولاية للضرائب .....
54	ج- إلتزامات أعضاء لجنة الولاية للطعن .....
55	ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن.....
56	أ- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن .....
57	ب- إلتزامات اللجنة الجهوية للطعن .....
57	ثالثاً: اللجنة المركزية للطعن .....
58	أ- تشكيلة اللجنة المركزية للطعن .....
59	ب- شروط العضوية في اللجنة المركزية للطعن .....
59	ج- إلتزامات أعضاء اللجنة المركزية للطعن .....
60	الفرع الثاني: تشكيلة لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.....
61	أولاً: تشكيلة لجان المصالحة للطعن .....



- ثانيا: تشكيلة لجان الطعن الولائية ..... 62
- أ- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الولائية ..... 63
- ب- لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية ..... 63
- ج- لجنة الطعن الولائي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ..... 63
- المطلب الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية ..... 64
- الفرع الأول: اختصاصات لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرقم على رقم الأعمال ..... 65
- أولا: اختصاصات لجنة الولاية للطعن ..... 66
- ثانيا: اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن ..... 67
- ثالثا: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن ..... 67
- الفرع الثاني: اختصاصات لجان التوفيق ولجان الطعن الولائية ..... 68
- أولا: اختصاص لجان الطعن الولائية ..... 69
- 1: اختصاص لجنة الطعن على المستوى المديرية الولائية ..... 69
- أ- الطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية ..... 70
- ب- الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية ..... 70
- 2: اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى المديرية الجهوية ..... 71
- 3: اختصاص لجنة الطعن الولائي على مستوى مديريات المؤسسات الكبرى ..... 71
- ثانيا: اختصاص لجان التوفيق ..... 72
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لعمل لجان الطعن الإدارية ..... 73
- المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية وسير أعمالها ..... 74
- الفرع الأول: إجراءات وسير عمل لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ..... 74
- أولا: إخطار لجان الطعن الإدارية ..... 75
- ثانيا: شروط قبول طلب المكلف أمام لجان الطعن ..... 75

75	أ- الشروط الشكلية لقبول الطلب .....
77	ب_الشروط الموضوعية .....
78	ثالثا: سير عمل لجان الطعن الإدارية.....
79	الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.....
80	أولا: إجراءات الطعن أمام لجان المصالحة في مادة حقوق التسجيل .....
80	أ- مرحلة الإتفاق الودي .....
80	ب- مرحلة المصالحة الإدارية .....
82	ثانيا: سير عمل لجنة المصالحة.....
82	الفرع الثاني: إجراءات الطعن وسير عمل لجان الطعن الولائية .....
82	أولا: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الولائية.....
83	أ_ شروط قبول الطلب.....
83	ب_ التحقيق في الطلب واتخاذ القرار .....
88	ثانيا: سير عمل لجان الطعن الولائية .....
88	المطلب الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية .....
89	الفرع الاول: آراء لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.....
89	أولا: إصدار آراء اللجان .....
90	ثانيا: التوقيع على آراء اللجان.....
98	ثالثا: تبليغ آراء اللجان.....
91	ثالثا: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن .....
94	الفرع الثاني: آراء لجان المصالحة ولجان الطعن الولائية.....
94	اولا: صدور آراء لجان المصالحة .....
95	أ- تبليغ آراء لجان المصالحة .....
95	ب- الطبيعة القانونية لآراء لجان المصالحة .....
96	ثانيا: صدور آراء لجان الطعن الولائية.....

96	أ- تبليغ آراء لجان الطعن الولاية
97	ب- الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن الولاية
99	خاتمة
103	قائمة المراجع
111	فهرس المحتويات

## ملخص المذكرة:

تعتبر المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية مرحلة أولية و ضرورية منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع عن حقه، وذلك عن طريق رفع شكوى وفق شروط وأجال محددة قانونا، وهذا التظلم أقره المشرع كضمانة للمحافظة على حقوق المكلف، كما أعطى له حق الاعتراض على إجراءات التحصيل التي تعد من بين الضمانات الممنوحة من قبل المشرع الضريبي.

ويتم الطعن الإداري على مستويين أولا: الطعن الإداري المسبق: الطعن الإداري لدى إدارة الضرائب إجراء سابق و شرط ضروري لقبول الطعن القضائي. وتتكون هذه المرحلة من مجموع القواعد الإجرائية المتبعة أمام إدارة الضرائب لفحص اعتراضات وشكاوى المكلفين بالضريبة.

وترسل الشكاوى النزاعية للإدارة الضريبية مهما كان نوع الضرائب والرسوم وتخضع بذلك للقواعد المتعلقة بتقديم الشكاوى والتحقيق فيها واتخاذ القرارات بشأنها.

ثانيا: الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن: يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكاواه من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بحسب الحالة اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة وذلك طبقا للأحكام والمقتضيات الواردة بقانون الإجراءات الجبائية.

### Résumé :

La réclamation fiscale des plus importants griefs procédures obligatoires administratifs organisés par le législateur, en particulier au délieant de la loi des impôts directs et taxes similaires ,et procédures de droit fiscale effort pour trouver des solutions aux conflits qui surgissent entre la contribuable et l'administrations fiscale avant de recourir aux tribunaux.

La première étape consiste en la position qui occupe l'étape administrative ,étant donné que c'est une étape décisive et nécessaire ou le législateur a attribué ou objectif se limite a réparer les erreurs commises par l'administration , elle est également un moyen de corriger ses cites erreurs.

En dépit des avantages octroyés par le législateur au contribuable de par le droit de déposer un recours administratif auprès du directeur wilaya des impots et aussi le droit de recours auprès des commissions administratives.

Finalement on trouve que l'administration fiscale reste privilégiée et le seul maitre a bord par rapport au contribuable durant toutes les étapes du procès.