

## خصوصية الطعن الإداري في المنازعة الجبائية

### The specificity of the administrative appeal in the tax dispute

رحماني حسيبة، جامعة البويرة، الجزائر، rahmanihassibabouira@gmail.com

تاريخ قبول المقال: 19-05-2023

تاريخ إرسال المقال: 06-01-2023

#### الملخص:

إن النظام الضريبي العادل هو ذلك الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، وتقضي العدالة في قاموس الضرائب أن يتحمل كل مواطن ضريبة مستحقة ومقدرة بشكل سليم، ولأنّ المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب أمر التّحصيل الضريبي فإنه في المقابل وضع نصوصاً قانونية خاصة بحل الخلافات التي قد تنشأ بينها والخاضعين لها، فمنح لهؤلاء حق الطعن الإداري الإلزامي والاختياري في الضريبة المفروضة عليهم أمام الجهة الإدارية المختصة قبل الاتجاه الى القضاء، ويُعتبر هذا المسلك آلية ذات أهمية عملية وخصوصية إجرائية في مجال تسوية المنازعات الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** المنازعة الجبائية، المكلف بالضريبة، الإدارة الضريبية، لجان الطعن.

#### Abstract:

The fair tax system is that which entails a tax treatment that the majority of society members believe in its fairness, and justice in the tax dictionary requires that every citizen bear a due and properly estimated tax, and because the Algerian legislator granted the tax administration the order of tax collection, in return he set legal texts for resolving disputes Which may arise between them and those subject to them, so they are granted the right to compulsory and optional administrative appeal in the tax imposed on them before the competent administrative authority before going to court, and this course is considered a mechanism of practical importance and procedural specificity in the field of settling tax disputes. Keywords: tax dispute, taxpayer, tax administration, appeal committees, tax decision, compulsory appeal, optional appeal.

**Key words :** tax dispute, taxpayer, tax administration, appeal committees

## مقدمة:

في إطار أداء إدارة الضرائب دورها في أمر فرض الضرائب على المكلفين بها وتحصيلها منهم فقد زودها المشرع الجزائري بسلطات وامتيازات بما يكفي لأداء وظيفتها، وفي المقابل سنّ قواعد دقيقة تُبين كيفية جباية الضرائب وكيفية بتحقيق ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة، حماية لحقوقهم من أي تجاوز أو تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف هذه الإدارة، بالتالي أثناء تطبيق التشريع والقواعد الجبائية قد تنشأ منازعات مرتبطة بعمل إدارة الضرائب المتعلق بتأسيس الضريبة، وهذا ما يعرف بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل.

وتُعتبر المنازعة الضريبية في العصر الحديث عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والمكلف، بمناسبة قيام الأولى بوظائفها التي يكفلها لها القانون الضريبي وينازع المكلف بالضريبة في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة كأساس لتحديد الضريبة، أو أنه ينازع خضوعه للضريبة بحجة أنه غير مشمول بنطاق تطبيقها.

بالرجوع إلى القواعد التي تحكم المنازعة في الميدان الجبائي بخصوص أمر الفرض والتحصيل الضريبي، نجد أن هذه القواعد تتسم بخصوصية استثنائية مستمدة من طبيعة القانون الضريبي في حد ذاته، وما تحمله كذلك نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى، وفي هذا السياق حرصت التشريعات على إعطاء المنازعة الضريبية طبيعة قانونية خاصة على أساس القواعد التي يقوم عليها القانون الضريبي، فتعتبر الفصل في المنازعة من أهم الضمانات التي تحقق العدالة، فلهذا لا نجد تشريعا قد أغفل تنظيم العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة، إذ أن كل القوانين الضريبية تحاول حل المنازعات الناشئة عن طريق قيام الإدارة بنفسها بأن تطلب من المكلف بالضريبة تقديم طعن إداري حفاظا على المراكز القانونية بين الطرفين.

يعتبر الطعن الإداري إجراء أتاحه المشرع للمكلف بالضريبة حتى يتمكن من خلاله الاعتراض على قرار تقدير الضريبة إلى الإدارة الضريبية إلزاميا إذا ما أراد ممارسة حقه في اللجوء إلى القضاء، وكذا إمكانية الطعن أمام لجان الطعن الإدارية المختصة، وفي إطار ذلك أوجب قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على المكلف بإيداع الطعن أو تظلمه حسب ما هو منصوص عليه قانونا انطلاقا من إلزامية هذا الإجراء وأهميته<sup>(1)</sup>، حيث لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه.

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، طبعة 2017.

## خصوصية الطعن الإداري في المنازعة الجبائية

وتكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على المنازعة الجبائية في هذه المرحلة الإدارية، وهي مرحلة أساسية يُراد بها توفير بعض الضمانات أمام المكلف بالضريبة وإدخال الطمأنينة إلى قلبه، لهذا ارتأينا التطرق إلى معالم مهمة تتعلق بدراسة الجانب الخاص بالاعتراض على الضريبة المفروضة والجهة الإدارية المخول لها النظر في هذا النوع من الاعتراضات، رغم عدم استقرار التشريع الجبائي بسبب التعديلات المستمرة وقلة الدراسات التي توضح الجانب العملي للمنازعة.

من خلال ما سبق ذكره حول الطابع الخصوصي للطعن الإداري في المنازعة الجبائية، يجعلنا لا

محالة أمام تساؤل مُهم هو: فيم تتمثل القواعد الخاصة بطرق بالطعن الجبائي على مستوى الإدارة؟

سنتناول في هذه الورقة البحثية الوجه الخصوصي لحل المنازعة الجبائية إداريا بتبيان طرق الطعن أمام الإدارة الضريبية، ومرورا أيضا أمام اللجان الإدارية، وذلك بشكل مبسطٍ وأدقٍ معتمدين على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم من خلاله تقديم الوصف النظري لموضوع الدراسة، كذلك تحليل أهم الجوانب بهدف فهم آلية التسوية الإدارية للمنازعة الجبائية بتقسيم دراستنا إلى مبحثين، نتناول في البداية: حتمية تقديم الشكوى في الطعن الإجباري أمام الإدارة الضريبية أمام الإدارة الضريبية (المبحث الأول)، ثم نتطرق إلى الطعن الإداري الاختياري أمام اللجان الإدارية للضرائب (المبحث الثاني).

**المبحث الأول: حتمية تقديم الشكوى في الطعن الإجباري أمام الإدارة الضريبية.**

تولى المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية تنظيم جملة من القواعد تفرض على المكلف بالضريبة مراعاتها عند تقديم اعتراضه والمطالبة بحقوقه اتجاه للإدارة التي أصدرت قرار تحديد الضريبة<sup>(1)</sup>، يكون تحت طائلة قبول طعنه، كما ألزم المشرع من جهة أخرى الإدارة المختصة التصرف في موضوع الطعن ومطالب الطاعن على ضوء الأحكام الإجرائية المحددة قانونا<sup>(2)</sup>.

وقد اشترط المشرع أن يُقدّم التظلم الإداري في شكل شكوى وفق شكل معين، وهي أول خطوة يلتزم بها المكلف بالضريبة اتجاه مصلحة الضرائب للولاية صاحبة القرار، إذ تعد الشكوى المقدمة إلى الإدارة الضريبية من المكلف مبدئيا إجراء إداريا بحتا، أي أنها بمثابة تقديم تظلم إداري وليس دعوى قضائية<sup>(3)</sup>، حيث يقتضي أن تتضمن الشكوى جميع البيانات الضرورية وفقا للأحكام المنصوص عليها

(1) خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، الأصول الاجرائية وطرق الطعن، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، الطبعة الاولى، لبنان سنة 2013، ص 81.

(2) يعقوب عبد الكريم، "النظام القانوني للتسوية الإدارية لمنازعات الضرائب"، مجلة دراسات اقتصادية، عدد 38 أوت 2019، ص

(3) Francis Lefebvre, les impôts en France, paris 11ème édition 1979, page 221.

في المواد من 71 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، وذلك في مجال منازعات الوعاء لأنه لم يحدد شروط خاصة بالنسبة لمنازعات التحصيل<sup>(1)</sup>.

### المطلب الأول: شروط تقديم الشكوى:

تعد الشكوى المقدمة من قبل المكلف بالضريبة إجراء إداري بحت أي أنها تشكل تظلمًا إداريًا وليست طعنًا ولائيا ولا دعوى قضائية، إذ أن كل نزاع ضريبي يشترط رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن هذا الإجراء يعتبر من النظام العام<sup>(2)</sup>، ونظرا لخصوصية النزاعات الضريبية فإن المشرع ميز الشكوى بشكليات وآجال تقديمها إلى الذي يتولى استصدار قرار بشأنها ليكون أساسا لرفع الدعوى أمام القضاء، حيث أنه لا يمكن للمكلف رفع طعنه أمام القضاء دون تقديم شكوى مسبقا بشأن الخلاف إلى إدارة الضرائب<sup>(3)</sup>.

بعبارة أخرى تعتبر الشكوى جزءا أساسيا من الإجراءات الخاصة بالمنازعة الجبائية، إلى جانب أنها تحتل مكانة مهمة بالنسبة لتسيير التقاضي، فتقديمها وجوبي من طرف صاحب الشأن لتكون أساسا في قيام الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي<sup>(4)</sup>.

### الفرع الأول: قالب الشكوى ومحتواها

عملا بنص المادة 71 نص المشرع الجزائري لزوما على توجيه الشكاوي المتعلقة بالضرائب إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، ولكي تقبل شكلا وحتى تتمكن الإدارة من دراستها فإنه لزومي أن تحرر وفق القالب المفروض قانونا، مضمن فيها كل البيانات المحددة مع وجوب مراعاة فيها كل الأوضاع الخاصة المنصوص عليها في الأحكام الواردة في المادتين 73 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

### أولا: التنظيم المرتبط بقالب الشكوى:

تتميز الشكوى المقدمة إلى الإدارة الضريبية بتنظيم شكلي له أهميته على مستوى الإدارة الضريبية كون الشكوى في هذه المرحلة مهمة في الإجراءات التنازعية، وتتوضح هذه المسألة من خلال ما يلي:

1- أن تكون الشكوى مكتوبة محددة على ورق عادي ولا تخضع لحقوق الطابع<sup>(1)</sup>.

(1) أحمد فندس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دار الكتب المصرية للنشر والتوزيع، سنة 2014، ص 72.

(2) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة 2008، ص 14.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، سنة 2005، ص 11.

(4) نويرة عبد العزيز، "المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، دراسة تطبيقية، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، الجزائر،

2- أن تكون الشكوى فردية تخص المكلف صاحب الصفة والمصلحة، أي متعلقة بمكلف واحد فقط، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص المعارضين على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة<sup>(2)</sup>.

### ثانيا: محتوى الشكوى:

تتسم المنازعة الجبائية في جانبها الإجرائي بأهمية عملية، فجل التشريعات أوجبت أسلوب الشكاية لتحقيق الحل وتسوية الخلاف لدى الإدارة قبل إغراق الجهات القضائية بالنزاعات<sup>(3)</sup>، كون الشكوى وسيلة حوار إدارية وقانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، كما أن التوجه بالشكوى تعتبر فرصة حاسمة ممنوحة للمكلف بالضريبة كي يدافع عن حقه، وهي في نفس الوقت وسيلة الإدارة لتصحيح أخطائها ومراجعة نفسها، لهذا يجب أن تحتوي الشكوى على المعلومات الأساسية واللائمة التي تمكن الإدارة من معالجتها وفقا لمحتواها<sup>(4)</sup>، وفي هذا الإطار قد اشترطت المادة 4/73 من قانون الاجراءات الجبائية أن تتضمن الشكوى عدة شروط تحت طائلة عدم قبولها وتركزت على البيانات التالية:

- 1- ذكر طبيعة الضريبة المعترض عليها.
- 2- إظهار رقم المادة من الجدول التي سُجّلت تحتها هذه الضريبة، أو وثيقة اثبات مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- 3- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف الطاعن والملزومة بنص المادة 73-4 الفقرة 3، لأنّ من خلال هذا الملخص يتوضّح موضوع الشكوى وأيضاً كل الحُجج التي يؤسس عليها المكلف شكواه حتى تستطيع الإدارة الرّد عليه من خلال الأسباب الحقيقية والقانونية<sup>(5)</sup>.
- 4- أن يتخذ المشتكي مقيم بالخارج موطناً له في الخارج<sup>(6)</sup>.

(1) أنظر: المادة 2/72 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

(2) أنظر: المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، نفس المرجع.

(3) قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008، ص 98.

(4) Jalel Berrebeh, la théorie générale de l'impôts, cours de fiscalité, université du centre, Sousse, Tunisie, 1998/1999, p 08.

(5) Mayer Sarah, études obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, thèse de doctorat, université paris 2, panthéon-Assas, septembre 2016, p42.

(6) أنظر: المادة 04/75 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

5- التوقيع باليد من طرف المشتكي، وإذا قدمت الشكوى من قبل الغير فإنه يلتزم باستظهار وكالة قانونية، غير أنه لا تكون الوكالة لازمة على المحامي ولا على الشخص الذي يستمد من صفته أو من وظيفته الحق في التصرف باسم المكلف<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثاني: هدف وميعاد الشكوى

تعتبر الشكليات المتبعة للطعن الإداري جوهرية وملزمة ومهمة، فهي ترتبط أشد الارتباط بالإجراءات لإتمام العمل القضائي في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى الطعن القضائي، لذلك فإن الشكوى تكون مفيدة للمكلف بالضريبة الذي يكتشف من خلالها موقف إدارة الضرائب في قضية غالبا ما تكون خلفياتها الفنية مجهولة عنده، وبالشكوى والرد عليها يكون المكلف ليس فقط قد حقق قاعدة القرار الإداري المسبق، ولكن استجلى الدوافع والاعتبارات التي دفعت بالإدارة إلى اتخاذ القرار<sup>(2)</sup>، التي لا يمكن لها أن تعيد النظر في قرار تقدير الضريبة إلا على ضوء البيانات التي يتقدم بها المكلف واحترام المدة القانونية الخاصة بتوجيه التظلم<sup>(3)</sup>.

#### أولاً: الهدف من تقديم الشكوى:

يتقدم المكلف بتظلمه إلى إدارة الضرائب كمرحلة أولى قبل اللجوء إلى القضاء كي تراجع موقفها<sup>(4)</sup>، موحداً بتظلمه الهدف الحقيقي لطلبه، إعفاء أو تخفيض أو استرجاع كل أو جزء من مبلغ الضريبة المعترض عليها، حيث أنه من فائدة المشتكي توضيح ادعاءاته، وأن يبين كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة<sup>(5)</sup>، تجنباً لأي تعسف في حقه من طرف الإدارة الضريبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى تستفيد هذه الإدارة من الالتزام بأداء مهامها وتحصيل حقوقها المالية على أكمل وجه وحق<sup>(6)</sup>.

#### ثانياً: الآجال المحددة قانوناً لتقديم الشكوى:

تخضع الشكوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة أساساً إلى المدير الولائي للضرائب إلى آجال عامة وخاصة، ونرجع بشأن ذلك إلى نص المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 76.

(2) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 19.

(3) باهي هشام، محمد بن محمد، "المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد (02) 2020، ص 198.

(4) باهي هشام، المرجع السابق، ص 199.

(5) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 71.

(6) خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 11.

**1- الأجل العام:** طبقا للمادة 1/72 من ذات القانون تقبل الشكوى قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو تحقق الحدث المسبب للشكوى، إذ يمكن للمكلف أن يرفع شكواه طوال هذه المدة حتى اليوم الأخير من السنة الثانية، وفي هذا السياق قضت المحكمة العليا بالجزائر بأن إيداع الشكوى يكون إلى غاية تاريخ 31 ديسمبر من السنة التي الدفع<sup>(1)</sup>، مثال ذلك: شهر جوان من سنة 2021 فإن آخر أجل لتقديم التظلم بشأنها هو 2022/12/31.

**2- الأجل الخاص (الاستثنائي):** يستطيع المكلف بالضريبة الخروج عن الإطار العام للأجل في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين 2 و 3 من نفس المادة:

أ- ففي حالة ارتكاب خطأ في توجيه الإنذارات وحالة الازدواج الضريبي في فرض الضريبة، فإن الميعاد ينقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التالية للسنة التي استلم المكلف الإنذار الجديد، أو السنة التي تأكد فيها من وجود ضرائب مفروضة عليه عن خطأ أو فرض نفس الضريبة.

ب- الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل فيحدد الميعاد إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات.

وفي كل الأحوال نجد أن آجال البت في الشكوى تختلف بحسب الجهة المخولة قانونا بهذا البت.

### المطلب الثاني: النّظر في الشكوى والفصل فيها:

توجّه الشكاوى حسب الحالة إلى مدير الضرائب بالولاية أو إلى رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة<sup>(2)</sup>، من أجل البت في الشكوى والتحقيق فيها من طرف الإدارة المختصة ثم إصدار القرار.

### أولاً: الاختصاص والتحقيق في الشكوى:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية من خلال نص المادتين 76 و 77 فإن الفصل في الشكاوي المقدمة بمناسبة الخلافات الجبائية مرتبط بمسألة الاختصاص.

#### 1- فيما يتعلق بالاختصاص في الشكوى:

تختص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوى المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني<sup>(3)</sup>، كما تختص هذه الإدارة بالبت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال

<sup>(1)</sup> قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية، بتاريخ 15-06/1985، رقم 42780، المجلة القضائية، العدد لسنة 1989.

<sup>(2)</sup> أنظر: المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

<sup>(3)</sup> أنظر: المادة 1/77، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع نفسه.

التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق عشرة ملايين دينار (10,000,000 دج)<sup>(1)</sup>، ويتعين على مدير الضرائب بالولاية في هذه الحالة الأخذ برأي المديرية العامة للضرائب.

## 2- فيما يتعلق بالتحقيق في الشكوى:

تخضع الشكوى لعملية التحقيق قبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح، وبمفهوم المادة 1/76 تتبين لنا إلزامية التحقيق الذي تحكمه قواعد تنظيمية، وهذه العملية يمكن أن يقوم به المفتش الرئيسي وأحياناً يمكن إسناد ذلك إلى الأعوان الموجودين تحت سلطته عملاً بأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>.

يتم التحقيق في الشكوى بعدة طرق فيمكن أن تكون عن طريق الاطلاع<sup>(3)</sup> أو استدعاء المكلف بالضريبة، ويمكن أن يستعين المفتش برأي المجلس الشعبي البلدي، ويتضمن التحقيق فحص الشكوى شكلاً ومضموناً، حيث يتولى المفتش بإصدار رأيه بوضع تلخيص حول مسائل الخلاف الواردة في الشكوى مع مناقشتها وتحديد نتائج التحقيق.

وبالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري<sup>(4)</sup> يتضح أن هناك مستويات في إجراء

التحقيق:

أ- الشكوى التي يتم فيها البت على المستوى المحلي: يبت فيها مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب بالولاية في أجل 6 أشهر من تاريخ تقديمها، وذلك بعد إجراء تحقيق على مستوى مفتشية الضرائب وإعداد تقرير موقع من رئيس المفتشية، وبعد اطلاع مدير الضرائب بالولاية على التقرير يتخذ القرار المناسب<sup>(5)</sup>.

ب- الشكاوي التي يتم فيها البت على المستوى المركزي: تبت الإدارة المركزية في الشكاوي المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني، كما تبت في الشكاوي المتعلقة بمبالغ تفوق 10.000.000,00 دج سواء تلك المتعلقة بالتسويات الضريبية الصادرة عن المفتشية أو تلك الخاصة بالتصحيحات الضريبية الصادرة عن المديريات الفرعية للرقابة الجبائية<sup>(6)</sup>.

(1) أنظر: المادة: 2/77، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع نفسه.

(2) أنظر: المادة 1/317، قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج.

ر. ج. ج، عدد 57 لسنة 1990، معدل ومتمم بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018.

(3) أنظر: المواد 45-57، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

(4) أنظر: المواد 1/76، 2/76، 3/76، 7، المرجع نفسه.

(5) حسين فريجة، المرجع السابق، ص42.

(6) المادة 77-1 فقرة 2، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

وعموماً قد نظم المشرع آجال البث في الشكوى حسب الجهة النازرة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة، وسواء كان التحقيق على المستوى المحلي أو المركزي فإنه يتم وفق القواعد المحكمة في القانون<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً: إصدار القرار بشأن الشكوى:

يعتبر مدير الضرائب بالولاية هو المؤهل قانوناً للفصل في الشكوى واتخاذ القرار بمبرراته بناءً على المعطيات القانونية والإدارية المتوفرة لديه، موضحاً في القرار بكل دقة أسباب قبول أو رفض طلبات الشاكي<sup>(2)</sup>، كما يتعين عليه أن يطلب وفقاً للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص إقليمياً بتقديم اقتراح كتابي في موضوع النزاع، مع التأشير عليه من طرف المدير الفرعي للمنازعات.

وفي حالة الرفض الكلي للشكوى سواء كان رفضاً كلياً أو جزئياً، يُبلغ القرار إلى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام وفقاً للشروط المحددة في القانون<sup>(3)</sup>، ويؤخذ هذا التاريخ كبدية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف حتى يستطيع الطعن في قرار المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإداري أو لدى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

كما أنه بناءً على المادة 2/79 من قانون الإجراءات الجبائية يترتب على الرفض في كلتا الحالتين إرسال وجوباً نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض، حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلاً من المكلف بالضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 101.

(2) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 20.

- أنظر أيضاً: المادة 292، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

(3) أنظر: المادة 99-1، 99-2، 99-3 من القانون نفسه.

(4) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 100.

**المبحث الثاني: الطعن الإداري الاختياري أمام اللجان الإدارية للضرائب**

أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المذكورة نصا في المواد من 200 إلى 202 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وطبعا يشترط أن يكون المكلف بالضريبة قد قدم شكوى أولا إلى مدير الضرائب.

ولقد نص المشرع على هذه اللجان في المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية وأعاد هيكلة منظومتها من خلال التعديل لنص المادة 81 من نفس القانون، وذلك بموجب قوانين المالية الجزائرية لسنوات 2016، 2017، 2018، حيث شرعت في أداء مهامها من تاريخ 02 جانفي 2017<sup>(1)</sup>.

فبعد حصول المكلف بالضريبة لقرار الإدارة بالرفض الكلي أو الجزئي فإنه يجوز له اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالرفض<sup>(2)</sup>، حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة<sup>(3)</sup>، بحيث ترفع إليها الطعون بخصوص الخلافات المرتبطة بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها، أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي<sup>(4)</sup>.

تجدر الإشارة أن المشرع جعل مسألة اللجوء إلى اللجان قبل اللجوء إلى القضاء، أمرا اختياريًا أي جوازيا وليس إجباريا، غير أن المكلف إذا لم يستعمل حقه هذا واختار مباشرة اللجوء إلى القضاء فإنه في حالة لم يأخذ حكما لصالحه سيسقط بقوة القانون حقه في الرجوع إلى هذه اللجان، وهذا الأمر يشكل جانبا مهما آخر من جوانب الخصوصية للطعن الإداري في النزاع الضريبي.

**المطلب الأول: تكوين لجان الطعن الإدارية:**

يتعين على المكلف بالضريبة أن يقدم في طلبه إلى اللجان الإدارية للطعن استنتاجاته ودفعه التي جعلته يعترض على الضريبة المفروضة عليه وذلك حسب الآجال المقررة في ذلك، وطبقا للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تتمثل لجان الطعن الإدارية في اللجنة الجهوية واللجنة المركزية، وقد استحدثها المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2019، حيث استبدل لجنة الطعن للدائرة بالولاية واستبدلت اللجنة الولائية بالجهوية، بينما أبقى على لجنة الطعن المركزية كما هي دون أي تعديل.

(1) المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02، المتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن - مديرية المنازعات الجبائية-، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 100.

(2) أنظر: المادة 1/80، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

(3) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 102.

(4) أنظر: المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

## خصوصية الطعن الإداري في المنازعة الجبائية

ونظرا لأهمية فض الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة وتفادي المرحلة القضائية، فقد اعتمد المشرع في انتقاء أعضاء لجان الطعن أن تتوفر فيهم مؤهلات ومهارات علمية وعملية في عدة مجالات لها علاقة بالجبائية كالمحاسبة والتجارة والقانون، وهذا بهدف توفير الضمانات الكافية للمكلف بالضريبة في إيجاد حل للمنازعات القائمة مع الإدارة.

**الفرع الأول: لجنة الطعن الولائية:**

تتشكل لجنة الطعن الولائية من ثمانية (08) أعضاء وهم: محافظ الحسابات رئيسا عضو عن كل من: المجلس الشعبي الولائي، عضو من مديرية التجارة ومديرية الصناعة، عضو من غرفة الفلاحة، عضو من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب أو ممثليهم.

وبلغ المكلف بالضريبة رفع تظلمه الى هذه اللجنة إذا كانت قيمة الحقوق والغرامات من الضرائب المباشرة أو الرسوم على رقم الأعمال أقل أو تساوي (2.000.000 دج) <sup>(1)</sup>.

**الفرع الثاني: لجنة الطعن الجهوية:**

تتشكل لجنة الطعن الجهوية من ثمانية (08) أعضاء وهم: خبير محاسبي رئيسا، عضو عن كل من: المديرية الجهوية للخزينة، عضو من المديرية الجهوية للتجارة والمديرية المكلفة بالصناعة بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب، نائب مدير كل منهم، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين غرفة التجارة والصناعة بالولاية، والغرفة الجزائرية بالولاية حيث مقر تواجد المديرية الجهوية للضرائب لكل منهما عضو من غرفة الفلاحة، المدير الجهوي للضرائب أو ممثل عنه برتبة نائب مدير.

ترفع إلى هذه اللجنة التظلمات التي تتجاوز مجموع مبالغ الضرائب المفروضة والغرامات الناتجة عنها (200.000.000 دج) وتقل عن سبعين (70.000.000 دج) <sup>(2)</sup>.

**الفرع الثالث: لجنة الطعن المركزية:**

تفصل لجنة الطعن المركزية في النزاعات الضريبية إذا كان التظلم مقدم من مكلف بالضريبة تابع لاختصاص مديريات كبريات المؤسسات والتي سبق وأن أصدر مديرها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي لموضوع الطعن، كما تفصل في التظلمات التي يفوق مبلغها الإجمالي من الضرائب المطالب بها وما يرتبط بها من غرامات (70.000.000 دج) والتي سبق وأن صدر بخصوصها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

(1) أنظر: المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المرجع السابق.

(2) أنظر: نفس المادة، المرجع نفسه.

## خصوصية الطعن الإداري في المنازعة الجبائية

تتشكل لجنة الطعن المركزية من ثمانية (08) أعضاء يمثلون في: الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً (رئيساً)، عضواً عن كل من وزير العدل، التجارة، الصناعة والمناجم، المجلس الوطني للمحاسبة، مدير كبريات المؤسسات<sup>(1)</sup>.

إنّ أهم ما يمكن ملاحظته في هذه التشكيلة الجديدة أن المشرع الجزائري تدارك الطابع الإداري حول تشكيلة اللجان الملغاة، فأعاد هيكلة اللجان لتكون من أعضاء لهم دراية كافية وواسعة في المجال الجبائي والمحاسبي.

## المطلب الثاني: الآجال المحددة وصلاحيات لجان الطعن الإدارية:

تختص اللجان بدراسة بالطلبات والطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة، وتلتزم بالنظر فيها في الآجال المحددة قانوناً.

## الفرع الأول: آجال الطعن المحددة قانوناً:

تلتزم لجان الطعن بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وفي حالة عدم الرد فإن سكوتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف رفع دعواه إلى المحكمة الإدارية في أجل (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني: صلاحيات لجان الطعن الإدارية:

تختص لجان الطعن الإدارية في كل الطلبات التي تخص مبالغ محدودة والتي سبق أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

## أولاً: لجنة الطعن الولائية:

تختص لجنة الطعن الولائية بالطعون الخاصة بالحقوق والغرامات التي يقل مبلغها عن 200.0000.000 دينار جزائري.

## ثانياً: لجنة الطعن الجهوية:

تختص لجنة الطعن الجهوية بالطعون الخاصة بالحقوق والغرامات المتعلقة بطلبات الضرائب لمبالغ تفوق مبلغها عن 200.0000.000 وتقل أو تساوي 70.000.000 دينار جزائري، كما تختص بالطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

(1) أنظر بالتفصيل تشكيلة اللجنة في المادة 81 مكرر، المرجع نفسه.

(2) أنظر: المادة 2/81، المرجع نفسه.

## ثالثا: لجنة الطعن المركزية:

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها في القضايا التي يفوق مبلغها عن 700.0000.000 دينار جزائري.

وفي الواقع العملي ننوه أنه رغم الدور الإيجابي لهذه اللجان في رفع العبء عن المكلف بالضريبة، فإن هناك رفض ملحوظ من طرف الإدارة الجبائية في تنفيذ آراء هذه اللجان بحجة أن رأي هذه الأخيرة يعد استشاريا أكثر من أنه إلزاميا<sup>(1)</sup>.

## خاتمة

من خلال ما تناولناه في هذه الورقة البحثية، رأينا أن المشرع الجزائري قد منح سبيل للمكلف بالضريبة كي يدافع عن حقوقه اتجاه الإدارة الجبائية بتقديم شكواه أو ما يسمى بالتظلم المسبق وذلك وفق شروط وآجال محددة قانونا، من خلاله تُباشر الإدارة الضريبية التحقيق في الشكوى وتعمل على إعادة النظر في قرار فرض الضريبة أو تصحيحه.

وفي هذا السياق، لاحظنا أن المشرع ضبط آلية التظلم اتجاه الإدارة إذ جعلها طريقاً وجوبياً، كما حرص أن يكون ذلك شرطاً قبل اللجوء الى القضاء، والغاية من ذلك في رأينا مفيدة للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية معا في إنهاء النزاع إداريا وتخفيف العبء على القضاء، كما بيننا أيضا أن المشرع مكّن المكلف بالضريبة من اللجوء بعدها الى لجان الطعن الإدارية، بينما جعل هذه الخطوة مسألة جوازية بالنسبة للمكلف بالضريبة بعكس أمر الطعن أمام الإدارة الجبائية، وعلى إثر هذه النتائج نقدم بعض المقترحات:

- 1- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية لضبط بعض النصوص الخاصة بإجراءات الطعن خصوصا المواعيد على النحو الذي يُمكن المكلف بالضريبة من الحصول فعليا على حقوقه.
- 2- وجوب حوكمة نصيا بعض المسائل في القانون الجبائي عموما والمسائل المتعلقة بالإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية بصفة خاصة، لأنه واقعا هناك شكاوى كثيرة توحى بصعوبة تطبيق الإجراءات وتعقيدها، ومن ثم ضروري تجسيد قواعد قانونية عملية وفاعلة تَضْمَنُ حماية حقيقية للمكلف بالضريبة.
- 3- يسبب طريق الطعن أمام اللجان كون أداءه اختياري وليس إجباري إلى طرح النزاعات الضريبية بكثرة أمام القضاء، كذلك قد يقلل من دور هذه اللجان ومصادقية آراءها.

(1) أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 40.

## قائمة المراجع

### أ- باللغة العربية

#### أولاً- الكتب

- 1- أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دار الكتب المصرية للنشر والتوزيع، سنة 2014.
- 2- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليانة، الجزائر، سنة 2005.
- 3- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، دراسة مقارنة، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، سنة 2013.
- 4- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، سنة 2008.
- 5- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، القوانين الجبائية، الطبعة الرسمية، سنة 2016.

#### ثانياً- المذكرات الجامعية

- 1- قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008.

#### ثالثاً- المقالات العلمية

- 1- باهي هشام، محمد بن محمد، "المنازعة الضريبية أمام القضاء الاستعجالي"، دفاتر السياسة والقانون، المجلد 12، العدد (02) 2020، ص ص 191-201.
- 2- يعقوب عبد الكريم، "النظام القانوني للتسوية الإدارية لمنازعات الضرائب"، مجلة دراسات اقتصادية، عدد 38 أوت 2019، ص ص 276-285.
- 3- نويري عبد العزيز، "المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها"، دراسة تطبيقية، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، الجزائر، 2006.

#### رابعاً- النصوص القانونية والتنظيمية

- 1- قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ج. ر. ج. ج، عدد 57 لسنة 1990، معدل ومتمم بقوانين المالية إلى غاية سنة 2018.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، طبعة 2017.

3- قرار المحكمة العليا، الغرفة الادارية، في 15-06/1985، رقم 42780، المجلة القضائية، العدد لسنة 1989.

4- المنشور رقم 01 المؤرخ في 2017/01/02، المتضمن تدابير متعلقة بلجان الطعن - مديرية المنازعات الجبائية-، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.  
II-باللغة الفرنسية

#### Ouvrages :

1. Francis Lefebvre, les impôts en France, paris 11ème édition 1979
2. Paul-Marie Gaudmet ; Finances publiques, Tome1, édition Paris, 1981.
3. Philippe Augé, droit fiscal général, Ellipses, Paris 5, 2002.
4. Pierre Beltrame: la fiscalité en France, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, France, 1998.

#### Thèses :

1. Mayer Sarah, études obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français, thèse de doctorat, université paris 2, panthéon-Assas, septembre 2016.
2. Djelil Zinelabidine, l'impact des dépenses fiscales sur l'économie algérienne, thèse de doctorat en sciences gestion, université Oran 2016/2017.

#### Cours

- 1-Jalel Berrebeh, la théorie générale de l'impôts, cours de fiscalité, université du centre, sousse, Tunisie, 1998/1999, p 03.

