

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: الحقوق و العلوم السياسية

فرع: الحقوق

تخصص: قانون إداري



كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم: الحقوق

رقم: .....

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين:

خديجة قنادي

منى عيشوش بيرم

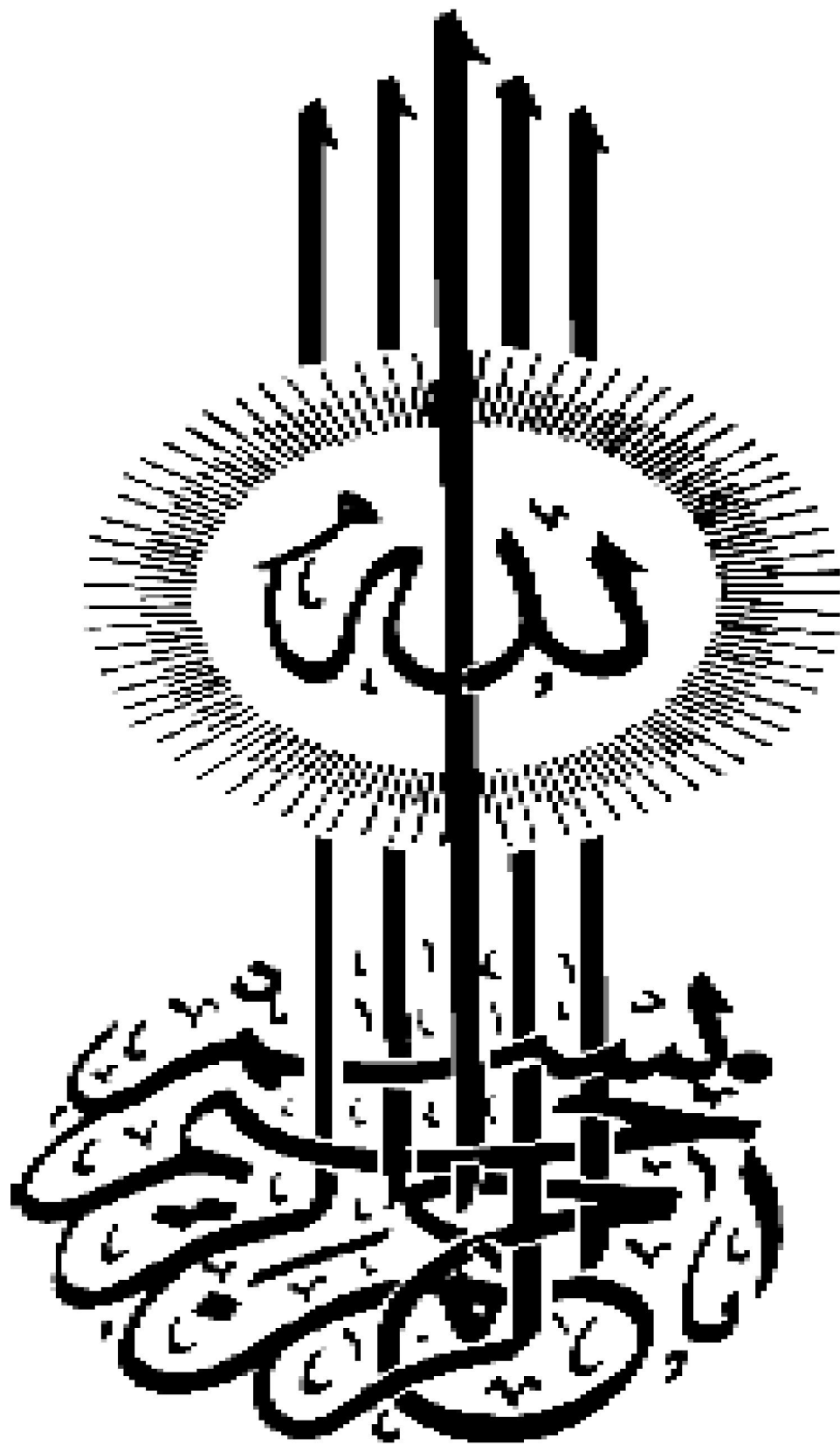
تحت عنوان

### النظام القانوني للجان الطعن في المنازعات الضريبية

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	الدكتور: مهمل مولود
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	الدكتور: بودور المبروك
مناقشا	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	الدكتور: حاج عزام سليمان

السنة الجامعية: 2017/2016



## شكر و عرفان

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين.

الحمد لله على نعمه التي لا ينسى ذكرها، ولا يؤدي بشيء من الأنواع شكرها، أحمده تعالى عند هذا المقام وفي هذا المقام أثني عليه الخير كله ولا أحصي ثناء عليه وهو أهل الحمد والشكر والثناء وفي لحظات العرفان بالجميل وحسن الصنيع لا يسعنا إلا أن نحمد الله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع وأصلي وأسلم على نور القلوب وضياؤها حبيبي وقرّة عيني محمد صلى الله عليه وسلم.

كما نشكر كل من ساعدنا على إنجاز هذا العمل

ونخص بالذكر : الأستاذ المشرف بودور المبروك

الذي لم يخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة التي كانت لنا خير معين في البحث، كما نشكره على جديته في العمل ونتمنى له التوفيق.

كما نتقدم بالشكر الجزيل للجنة المناقشة التي سيكون لها دورا كبيرا في تقويم وتثمين هذا البحث

إلى كل أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة المسيلة

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نشكر كل موظفي

إدارة الضرائب بولاية المسيلة

وكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة أو دعاء كريم.

# الإهداء

إلى شخص تمنيت لو كان اليوم معي بابا لخير

إلى رفيقة دربي أمي الغالية ..

إلى جدي و أختي بعليّة و ليلي. أخي مصطفى، و زوج أختي

وليد و بشير .

إلى زوجي و ابنتي آية

إلى الكتاكتة أسيل و أسامة

# مثنى



# الاهداء

إليك يا روح أبي الطاهرة

إلى أمي و نور عيني وسبب سعادتي وكل ما أملك في الدنيا

إلى أبي الغالي الشريف وأمي الثانية ما فتية

إلى رائحة والدي الحزن الراقى الوحيدة عمتي اليامنة

إلى سندي منذ الصغر إلى من علمتني الحياة إلى عملة وزوجها عمي عباس وكل عائلته

إلى أغلى ما أملك إخوتي: ليندة وزوجها العيد و أولادهما، إلى وفاء وزوجها المبروك وأولادهما

إلى الغالي نورالدين وزوجته زينب

إلى أخواتي الحبيبات: فهيمة، زهرة وبناتها، سارة وزوجها و أولادها، خليصة وزوجها و أولادها، مريم

وزوجها

إلى إخوتي حسين وزوجته و أولاده، علي وزوجته وبناته، إبراهيم وزوجته وأولاده

إلى أخي وصديقي إسماعيل

إلى أولاد عمتي: عمار، نادية، حنان، رضا، وردة وبناتها، نورة، ربيعة، أبو بكر الصديق

إلى خالتي بركة، خيرة، دليلة وأزواجهم وأولادهم

إلى أخوالي بلقاسم، المخلوفي، الحملاوي و زجاتهم وأولادهم

إلى صديقات عمري خديجة، إكرام خديجة

إلى زميلتي في هذا العمل منى عيشوش

إلى كل من زملائي في سنة ثانية ماستر

خطيبات

إن التحولات الاقتصادية التي عرفها العالم، وتأثر بها الاقتصاد الجزائري من خلال توجهه نحو اقتصاد السوق المفتوح وتنمية الاستثمار ورفع مستوى الخدمات، يؤدي إلى زيادة الإنفاق وبالمقابل البحث عن مورد أساسي ومتجدد لخلق توازن بين الإنفاق والإيراد.

وكغيرها من الدول اعتمدت الجزائر الضريبة كمصدر مهم تعتمد عليه لتمويل إنفاقها ورفع مستوى معيشة الأفراد وتحقيق التنمية الاقتصادية، فالضريبة مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبرا وبصفة نهائية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وذلك لتغطية الإنفاق وفقا لسياسة مالية معينة، ولذلك فإن معظم التشريعات في العالم أولت اهتماما كبيرا بهذه الأخيرة وخصتها بأنظمة قانونية خاصة ومنها الجزائر فالضريبة عرفت تطورا كبيرا من خلال أنظمتها القانونية وأسس حسابها وربطها وتحصيلها ومعالجة المنازعات المطروحة بخصوصها، منذ الاستقلال وإلى غاية يومنا هذا.

ومما لا شك فيه أن الضريبة لا تستطيع القيام بدورها وتأديته على أكمل وجه إلا إذا قامت على أساس من العدل والمساواة والشرعية، بحيث يتحمل كل مكلف بالضريبة على قدر استطاعته أو حسب مقدرته التكليفية ونسبة دخله، وكذلك يجب أن تكون محددة دون غموض في مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها، وهذا يؤدي إلى استقرار النظام الضريبي وثباته، ولذلك وضع المشرع مجموعة من النصوص القانونية التي تنظم الضريبة تتضمن وعاء الضريبة وأسس تقديرها وقيمتها والمكلفين بها وكيفية تحصيلها وأدائها والاعتراض عليها والتظلم الإداري والعقوبات المتعلقة بها، ووضع الجزاءات القانونية لكل من يعرقل استخدام الإدارة لسلطاتها وكذلك نص النظام الضريبي على ضمانات للمكلف بالضريبة تكفل له الحماية من تعسف أو خطأ الإدارة الضريبية.

لكن أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب الوعاء الضريبي، وكيفية تحصيل الضريبة قد ينشأ خلاف بين الإدارة الضريبية التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة والمكلف بالضريبة الذي غالبا ما يجهل النصوص المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها، فقد تقع الإدارة في أخطاء أثناء تطبيقها لنصوص المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها، وأيضا كثرة القوانين والتعديلات وصعوبة الإلمام بها قد يوقع الإدارة في أخطاء في احتساب الضريبة وفرضها أو قد تتعسف وتتجاوز صلاحياتها القانونية، وهذا مالا يرض المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى خلق المنازعة الضريبية.

والمشرع الجزائري كغيره وضع مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة سعيا منه لفض هذه المنازعات التي تمتاز بالتعقيد والتشتت في الأحكام، نظرا للتعديلات المتعاقبة والكثيرة عبر قوانين المالية المتلاحقة، حيث رسم المشرع للمكلف بالضريبة اتباع طريقتين في المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبة وهما: الطريق الأول وهو التظلم (الشكاية) لدى المدير الولائي للضرائب وهو إجراء إجباري أمام الجهات المختصة وهي الإدارة الضريبية، وأما الطريق الثاني فهو اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية والذي يعتبر إجراء اختياري وهذا هو موضوع دراستنا الحالية.

وفي حالة عدم التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية يمكن أن يلجأ إلى التسوية القضائية أي اللجوء للقضاء ويعتبر الطريق الثاني.

ومن خلال ذلك تظهر الأهمية العلمية والعملية لموضوع المنازعات الضريبية فهي تعتبر من الموضوعات المهمة، كونها تعنى بالضريبة والتي تعتبر مورد مهم لخزينة العمومية للدولة، بالإضافة إلى الجانب الإجرائي الذي يتميز بنوع من الخصوصية، حيث قام المشرع بوضع قاعدة أساسية بإصداره لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالأمر رقم 101-76 بتاريخ 1976/12/06 ثم أدخل إصلاحات جذري على جل القوانين الجبائية ذلك بموجب القانون 36/90 الصادر بتاريخ 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمعدل لقانون الضرائب وبتاريخ 2001/12/22 وبصدور قانون المالية لسنة 2002 وضع قانون الإجراءات الجبائية والذي تضمن فيما بعد جميع القاعد الواجب اتباعها لحل المنازعات الجبائية.

وبهذا أصبح النظام الجبائي الجزائري يتضمن قواعد مقننة في نصوص خاصة وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على القيمة المضافة (TVA)، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الإجراءات الجبائية.

ويتسم هذا الموضوع بالكثير من الخصوصية، بالإضافة إلى كونه أهم أحد المجالات التي يعنى بها القانون الإداري، وعليه فإن أسباب ودوافع اختيارنا لهذا الموضوع بعضها ذا أثر شخصي والآخر موضوعي. فمن الأسباب الذاتية لاختيارنا هذا الموضوع هو حب الاطلاع عليه، لأن له علاقة بالقانون الإداري محل دراستنا واختصاصنا.

كذلك لأنه لم تتطرق إليه الدراسات سابقا بكثرة في مجالنا القانوني ورغبة منا في إثراء الجانب العلمي والقانوني للموضوع ومحاوله الاستفادة منه في الميدان العملي.

وأما الأسباب الموضوعية لاختيارنا هذا الموضوع فتمثل في:

معرفة أهم الاصلاحات والتعديلات التي قام بها المشرع الجزائري في النظام الجبائي عبر قوانين المالية المختلفة والمتلاحقة مما زاد تعقيدها وصعوبة استيعابها بالنسبة للمختصين والمكلف بالضريبة والإدارة الضريبية. وبالأخص في مجال التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية والظعن أمام لجان الطعن الإدارية.

ومما تجدر الإشارة إليه أن أي بحث لا يخلو من العقبات والصعوبات التي قد تواجه إعدادده، حيث اعترضتنا عدة صعوبات ومعوقات في هذه الدراسة ومنها ندرة الكتب المتخصصة في الموضوع، وكذلك الدراسات الحالية المتخصصة في هذا المجال رغم وجود بعض رسائل الماجستير لسنوات سابقة، فاعتمدنا أكثر على قوانين المالية في المجال الضريبي.

حيث يتطلب التوصل لحل المنازعات الجبائية اتباع الإجراءات القانونية من طرف المكلف بالضريبة، ومنها الإجراء الإجباري المتمثل في التظلم الإداري المسبق. والإجراء الاختياري والمتمثل في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية وهو موضوع دراستنا، والتي أحدثها المشرع الجزائري ولأول مرة بموجب الأمر 68-654 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، وأسند لها دور إبداء رأيها في النزاعات الضريبية، ثم شملها بعدة التعديلات في نظامها الضريبي وأهمها تلك التي جاء بها قانون المالية لسنة 2016. وعليه نطرح الإشكالية التالية :

## كيف عزز المشرع الجزائري من فاعلية عمل لجان الطعن الإدارية في فض المنازعات الضريبية إداريا؟

كما يمكن أن تطرح تساؤلات فرعية أخرى:

- هل أن لجان الطعن واحدة موحدة أم أنها تختلف باختلاف المنازعة الضريبية؟
  - ماهي أهم التعديلات التي جاء بها المشرع الجزائري عبر مختلف التشريعات المتلاحقة وصولا إلى قانون المالية لسنة 2016 بالنسبة للجان الطعن الإدارية من حيث تشكيلاتها البشرية والاختصاصات المنسوبة إليها؟
  - ماهي الإجراءات المتبعة للطعن أمام لجان الطعن الإدارية على المستوى المحلي والمركزي بالإضافة إلى الجهوي؟
  - ماهي الآثار القانونية للطعن أمام لجان الطعن الإدارية وهل تغيرت الطبيعة القانونية لآرائها بعد التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2016؟
  - ما مدى نجاعة وفاعلية الطعن أمام اللجان الإدارية في المنازعات الضريبية؟
- وللإجابة على هذه الإشكالات وتوضيحها اتبع منهج تحليلي مع الاستعانة بالمنهج المقارن في كثير من الأحيان مع ما أقره المشرع والقضاء الفرنسي من مبادئ وأحكام، بالإضافة إلى استعمالنا في بعض الأحيان للمنهج التاريخي كتوضيح التغير في النصوص الجبائية عبر قوانين المالية في مراحل متلاحقة.
- ولهذا وضعت خطة تتماشى ومراحل تسوية النزاع الضريبي إداريا حيث قسمنا البحث كالاتي:
- مبحث تمهيدي: وتناولنا فيه الإطار المفاهيمي للدراسة، من خلال ضبط بعض المفاهيم، فقد تناولنا ماهية المنازعة الضريبية وأنواعها في المطلب الأول، وأما المطلب الثاني تناولنا فيه التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية والمتمثلة في التظلم واللجوء للجان الطعن الإدارية.
- وتتناول في الفصل الأول: التشكييلة البشرية واختصاصات لجان الطعن الإدارية، مع تقسيمه إلى مبحثين: المبحث الأول التنظيم القانوني لهذه اللجان من خلال تشكيلتها ومتطلبات العضوية فيها، وأما المبحث الثاني فتناولنا فيه اختصاصات هذه اللجان.
- والفصل الثاني تم التطرق فيه إلى الآثار القانونية للفصل أمام لجان الطعن الإدارية، والذي قسمناه بدوره أيضا إلى مبحثين: تناولنا في المبحث الأول: مباشرة لجان الطعن الإدارية لعملها، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه آراء لجان الطعن وآثارها القانونية.

## المبحث تمهيدي: ماهية المنازعة الضريبية

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الضريبية في جانبها الإجرائي راجع إلى التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين، فمنذ دخول الجزائر اقتصاد السوق والمشرع يحاول مسايرة تلك التطورات الطارئة في الميادين الاقتصادية وذلك لتعديله لنصوص وبسنه لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والإطلاع على محتوياتها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة من جهة، وعموم بعض هذه القواعد القانونية التي تحتاج لشرح من جهة أخرى، مما أدى إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى الشيء الذي أدى إلى ظهور فوارق واختلاف في فرض الضريبة والذي يعد أساس المنازعات القائمة بين الإدارة والمكلف.<sup>1</sup>

وبالعودة إلى مفهوم الجباية فأنها أوسع من مفهوم الضريبة كون الجباية تحتوي عموماً على الضرائب والرسوم المختلفة، والضرائب تعرف على أنها اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها أو الممولين وفقاً لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل لتغطية أعباء الدولة والمجموعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية.<sup>2</sup>

وهذا الأمر يدفع بالبحث إلى تتبع مراحل المنازعة الضريبية أمام الجهة الإدارية المكلفة بفرض الضريبة وهو موضوع الرسالة بامتياز وقبل هذا تفرض علينا الدراسة ضرورة الرجوع إلى بعض المفاهيم الأساسية في بحثنا هذا وهو ما سنتناوله في هذا المبحث التمهيدي وفق مطلبين الأول نتناول فيه مفهوم المنازعة الضريبية من حيث تعريفها (الفرع الأول) وأنواعها (الفرع الثاني) ومطلب آخر نتناول فيه التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية والمتمثلة في التظلم الإداري (الفرع الأول) والطعن أمام اللجان الإدارية (الفرع الثاني).

## المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية

يعرف النزاع الضريبي بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة العامة والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها بها القانون وهي تحصيل الضريبة وفقاً للوعاء الضريبي وهو ما سنتناوله في الفرع الأول، كما أنه من اللازم معرفة أنواع المنازعة الضريبية (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة الجزائر، 2005، ص 09.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص 19.

## الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية

إندراسة المنازعة الضريبية يقتضي بالضرورة التعريف أولا بالضريبة، وللضريبة تعاريف متعددة منها التعريف الكلاسيكي فقد عرفها الأستاذ جينز قاستون على أنها: " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".

كما عرفها الأستاذ L.DEBT على أنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة".  
وعرفها الأستاذ خلاصي رضا بأنها: "اقتطاع مالي نقدي، إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من اجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية".

كما عرفها الأستاذ عبد الفتاح عبد الرحمان عبد المجيد بأنها: "اقتطاع نقدي جبري يدفعه الممول للدولة دون أن يحصل على نفع خاص مباشر، تحقيقا لأهداف السياسة المالية.<sup>1</sup> والحديث حيث يرى الأستاذ عادل العلي أن الضريبة في مفهومها الحديث تمثل فريضة مالية تستأديها الدولة أو الهيئات التابعة لها بموجب قواعد مقررة إجباريا وبصورة نهائية من المكلفين لتغطية النفقات العامة من غير أن يكون لدفعها نظير مقابل معين.<sup>2</sup>

وعليه يمكن تعريف الضريبة من خلال ما سبق بأنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين طبيعيين كانوا أو معنويين وذلك بغرض تحقيق نفع عام.<sup>3</sup> وبالعودة إلى المنازعة الضريبية فان طرفاها المكلفا وصاحب الشأن من جهة ومصلحة الضرائب من جهة أخرى، فهي بهذا الوصف منازعة إدارية من حيث الأصل، لأن احد طرفيها الإدارة التي تزاوّل سلطاتها بوصفها سلطة عامة ذات سيادة وتتميز بمركز قانوني قوي في مواجهة المكلف بالضريبة، حيث لا يوجد في المنازعة الضريبية طرفان متعادلان.<sup>4</sup>

فكلمة "منازعة" لغة: تعني نزاع أو دعوى أو خصومة وتهدف إلى كل شيء متنازع فيه .

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فكلمة "منازعة" لها مفهوم محدد وشامل، حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقرارها.<sup>5</sup>

1- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008 ص 07.

2- بدائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية تخصص قانون إداري وإدارة عامة، الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011-2012، ص 10.

3- بوسقيعة أحسن، محاضرة بعنوان: الغش الضريبي، ملتقى قضاة النيابة والتحقيق، الجرائم الاقتصادية، قسنطينة، الجزائر، 09 و 10 ماي 1997، مديرية البحث 1997، ص 01.

4- شريف مصباح أبوكرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط 1، 2004 ص 34.

5- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2008 ص 07.

فالمنازعة الضريبية بمفهومها الواسع عبارة عن كلمة ذات معنيين أحدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة أو تحصيلها والمعنى الآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحل بالمكلف مثل إعساره أو هلاك أمواله فيلجأ للإدارة بطلب تعديل الضريبة المفروضة عليه.<sup>1</sup>

ويعرفها ياكور عمر بصفة عامة بقوله: "يمكن تحديد المنازعة بصفة عامة بأنها مجموع القواعد التي تمكن من وجود حل لقضية متنازع فيها".<sup>2</sup>

في حين يعرفها الأستاذ أندري هارتي المستشار بمجلس الدولة الفرنسي بقوله: "أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".<sup>3</sup>

أما الأستاذ بن سحلي فيعرفها بأنها: "مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين والناجحة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى".

كما عرفها زكريا محمد بيومي بأنها: "تلك التي تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة".<sup>4</sup>

ويرى الفقيه الفرنسي جين لامارك GEAN LAMARQUE أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الضريبية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله.<sup>5</sup>

فالدعوى أو المنازعات الضريبية هي منازعات في صحة أو مشروعية ربط الضرائب أو فرض الرسوم.<sup>6</sup>

ويرى الأستاذ طاهري حسين أن المنازعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة الجبائية أو في حالة تهربه عن دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي.<sup>7</sup>

أما بالنسبة لموقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية، فبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للمنازعة الضريبية بل تطرق إلى شروطها ومضامينها وحدد مواعيد احتساب التقادم بخصوص النزاع الضريبي سواء ما تعلق بمنازعات الوعاء أو التحصيل أو حتى المنازعة أمام لجان الطعن الإدارية.

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق ص 09.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 08.

<sup>3</sup> - حاكم الطاهر، الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2014/2015، ص 30.

<sup>4</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 08/09.

<sup>5</sup> - بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 18.

<sup>6</sup> - سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة (القضاء الإداري)، مبدأ مشروعية، تنظيم القضاء الإداري، المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1992، ص 343.

<sup>7</sup> - حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح قانون إجراءات جبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة الجزائر، ط 2، 2007، ص 05.

وبالنظر إلى المادتين 92 و93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد أن المشرع اخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي،<sup>1</sup> حيث يجب على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت بهم والتي أدت إلى عدم قدرته على الإيفاء بديونه على أن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية للنظر في طلباته ومحاولة تخفيف العبء الضريبي عليه.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أنواع المنازعات الضريبية

لقد تم تقسيم النزاع الضريبي إلى عدة أنواع، سواء بالاستناد إلى أنواع الضرائب أو حسب المراحل التي تمر بها الضريبة، أو من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي.

#### أولاً: المنازعة الضريبية من حيث نوع الضريبة

وذلك على أساس تقسيم النزاع بحسب طبيعة الضرائب إلى المنازعات ضريبية مباشرة أو غير مباشرة، وبالرغم من وجود عدة معايير لتفرقة بينهما، إلا أنه لا يوجد معيار مضبوط ودقيق لتمييز بينهما، وكل هذه المعايير انتقدت، ومن بين المعايير الموجودة: المعيار المادي والمعيار الاقتصادي والمعيار الفني.

**1/ المعيار المادي:** أو ما يعرف بالمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث جبايتها وتحصيلها، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية فالضريبة هنا مباشرة، وإذا ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة كعدم معرفة الإدارة الضريبية له، فالضريبة غير مباشرة.

**2/ المعيار الاقتصادي:** أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من هو الشخص الذي يتحمل دفعها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير محتملاً لها.

**3/ المعيار الفني:** ويقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالأستهلاك والتداول.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - يوسف دلاندة، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2014، ص111، المادة 93 منه.

<sup>2</sup> - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد والحاج، البويرة الجزائر، 2014/2015، ص71، 72.

<sup>3</sup> - بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص23، 24.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد انتهج هذا التقسيم للنزاع الضريبي لمرحلة زمنية طويلة.

### ثانيا: المنازعة الضريبية من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة

تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين، تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي يتم فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى أيضا هذه المرحلة بمرحلة ميلاد الضريبة la naissance de l'impôt، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة والتي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

### 01- نزاع الوعاء الضريبي (la contentieux de l'assiette)

هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وإذا تبين لها العكس فمن سلطتها إن تقرر إسقاطا جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء الضريبي إما أن يكون المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة،<sup>1</sup> وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها، ونكون أمام نزاع في الواقع.

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة. أي انه يعتبر وضعه غير مشمول بمجال تطبيقها وهنا يطلب إسقاطها كليا ونكون أمام نزاع قانوني.

### 02- نزاع التحصيل: (le contentieux de recouvrement)

وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة في حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها وينشأ نزاع هنا بشأن الشريعة الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

### ثالثا: المنازعة الضريبية من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع.

يطرح النزاع الضريبي عموما أمام الجهات الإدارية كمرحلة أولى ومن ثمة يعرض أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة إذا لم يجد حلا أمام الجهات الإدارية أو على المستوى الإداري، وعليه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال إلى منازعات أمام الإدارة ومنازعات أمام القضاء.

وعلى غرار ذلك نظم المشرع الجزائري النزاع الضريبي عبر مراحل إدارية وقضائية قد تنسجم وتتشابه بوجه عام مع بعض التشريعات المقارنة.

<sup>1</sup> - بدائية يجي، المرجع السابق، ص25.

<sup>2</sup> - بدائية يجي، المرجع نفسه، ص23، 24.

فقد قسم النزاع الضريبي أمام الإدارة إلى مرحلتين، إحداهما إجبارية والأخرى اختيارية، تتمثل الأولى في الطعن الإداري الوجودي أمام إدارة الضرائب<sup>1</sup>، وأما الثانية فتتمثل في الطعن الاختياري على مستوى لجان إدارية خارج الإدارة الجبائية، وصولاً إلى المرحلة القضائية في حال عدم جدوى المرحلة الإدارية في حل النزاع.<sup>2</sup>

وبما أن دراستنا تنصب على الشق الإداري للنزاع الضريبي فنتناول الوجه الثاني من النزاع ضمن الفصل الثاني من هذا البحث لان الدراسة تنحصر في النظام القانوني للجان الطعن في المنازعة الضريبية باعتبارها المرحلة الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية وإلى كل ما يتعلق بهذا النوع من المنازعات، وكتوطئة للموضوع في باقي الفصلين فإننا سنتطرق في المطلب الموالي إلى تسوية النزاع الضريبي أمام إدارة الضرائب (التظلم).

### المطلب الثاني: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

التسوية الإدارية أو المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية تهدف لإيجاد حل ودي للنزاع وذلك من خلال التظلم لدى المدير الولائي للضرائب (الفرع 1) إلى جانب الطعن أمام اللجان الإدارية (الفرع 2).

#### الفرع الأول: التظلم الإداري

يعتبر النظام القانوني للتظلم جملة القواعد المنظمة لمختلف جوانب التظلم العام المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> والطعن الإداري المسبق هو تظلم ذو طابع إداري محض يوجه إلى الإدارة التي تتولى دراسته، وغالبا ما تكون هذه الدراسة دون إجراءات محددة وبدون مناقشة حضورية.<sup>4</sup>

والحكمة من التظلم أن المشرع أجازته قبل اللجوء إلى القضاء حتى يمكن حل هذه المنازعات إداريا حتى يمكن أن تتراجع الجهة الإدارية عن قرار أصدرته برغبة في تضييق المنازعات التي تكتظ بها المحاكم، وتقوم الجهة التي تم الطعن أمامها إما بتعديله أو إلغائها وتأييده قبل أن ينتقل النزاع إلى القضاء.<sup>5</sup>

وطبقا للمادة 71 من قانون إجراءات جبائية فقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء قبل رفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية، في حين لا يعتبر شرط التظلم الإداري المسبق شرطا لازما فيما يتعلق برسوم أو حقوق التسجيل والطابع وكذلك الضرائب غير مباشرة طبقا للمواد 102 من قانون التسجيل و489 من قانون الضرائب غير مباشرة.

<sup>1</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 27/26.

<sup>2</sup> - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، ط 1999، ص 313.

<sup>3</sup> - عيساني علي، التظلم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان الجزائر، 2007/2008، ص 99.

<sup>4</sup> - شريف مصباح أبوكروش، المرجع السابق، ص 41، 40.

<sup>5</sup> - شريف مصباح أبوكروش، المرجع نفسه، ص 40، 41.

ويأخذ إجراء التظلم الإداري صورتين، فإما أن يكون ولائيا وذلك بان يرفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، وقد يكون رئاسيا أي يوجه إلى السلطة الرئاسية أي الجهة الإدارية التي تعلوا الإدارة مصدرة القرار.

وقد كان المشرع الجزائري يأخذ بأولوية التظلم الرئاسي على التظلم الولائي والأصل فيه أن يقدم إلى الإدارة السلمية، والاستثناء هو تقديمه للإدارة مصدرة القرار هذا في ظل قانون الإجراءات المدنية القديم، لكن بالاعتماد على القانون 08-09<sup>1</sup> أصبح الأصل في التظلم الإداري ولائيا وهذا حسب المادة 830 منه.<sup>2</sup>

وهنا نتساءل هل يعتبر التظلم الإداري المسبق آلية فعالة لحسم النزاع الضريبي في مرحلته الإدارية؟ وللإجابة على هذه التساؤلات تطرقنا إلى موضوع التظلم في المادة الضريبية عبر مختلف أنواع النزاع الضريبي في المنظومة الجبائية الجزائرية، وفي إطار تحديد وعاء الضريبة وربطها وعملية تحصيلها وما ينشأ عن ذلك من خلاف ونزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.<sup>3</sup>

### أولا: منازعات الوعاء الضريبي

إن المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها وذلك وفق أنظمة متعددة ومنها نظام التقدير الجزائي.<sup>4</sup>

والمقصود بربط الضريبة هو تحديد دين الضريبة المستحق عليه، وذلك بالتأكد من الواقعة المنشأة للضريبة واستنزال ما يسمح به القانون من إعفاءات للملف.<sup>5</sup>

فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف.<sup>6</sup>

غير أنه للمنازعة الضريبية بخلاف المنازعات الأخرى خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الاستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، زيادة عن تأثيره السلبي لتمويل الخزينة العامة يقض إلى إساءة العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب، تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط.<sup>7</sup>

فالمشرع أوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم الإداري المسبق أو كما سماه في القوانين الجبائية "الشكاية"، وبالتالي فالدعوى القضائية في المنازعة الضريبية لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها

<sup>1</sup> - نصت المادة 830 قانون اجراءات مدنية وادارية: " يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في أجل المنصوص عليه في المادة 829 " .

<sup>2</sup> - غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، 2013/2014، ص15.

<sup>3</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص30.

<sup>4</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص10.

<sup>5</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص31.

<sup>6</sup> - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص72.

<sup>7</sup> - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، كلية علوم قانونية وادارية جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2007/2008، ص 12.

المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، فالشكوى الضريبية كما عرفها فقهاء القانون بالجزائر هي: وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.<sup>1</sup>

فتقدم الشكاية إلى مدير الضرائب للولاية الذي يتبعه مكان فرض الضريبة وهذا طبقا للمادة 71 من قانون إجراءات جبائية.<sup>2</sup>

وستعرض في هذا الجزء من الدراسة إلى كيفية تقديم الشكاية وشكلها ومحتواها وآجالها وكيفية اتخاذ القرار المناسب.

### 1/ كيفية تقديم الشكاية

لقد نص المشرع الجزائري على كيفية وإلزامية هذا الإجراء بموجب المادة 71 من قانون إجراءات جبائية التي تقضي بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلفين بالضرائب المعنيين.

ولكي تقبل هذه الشكوى لا بد أن تقدم في آجالها وفي شكلها المطلوب وأن تحوي على المعلومات الضرورية وفقا لمحتوى المواد من 70 إلى 79 من قانون إجراءات جبائية التي نظمت إجراءات تقديم الشكوى في الميدان الجبائي.<sup>3</sup>

وقد أكدت المحكمة العليا وجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف القوانين وذلك بموجب القرار رقم 96798 المؤرخ في 14/02/1993 الصادر عن الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى.<sup>4</sup>

وحيث نصت المواد من 330 إلى 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على التظلمات الإدارية المقدمة من المكلفين المتعلقة بنزاعات الضرائب سابقا قبل إلغائها .

ويعتبر هذا الإجراء من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه وعدم القيام بهذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة أمام القضاء<sup>5</sup> طبقا للمادتين 334 و 337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

والقاعدة أن التظلم ليس له اثر موقف كما هو الحال في الدعوى نفسها ولكي يكون التظلم مقبولا لا بد أن يستوفي شروطا شكلية نصت عليها المادة 1/73 من قانون إجراءات جبائية وهي:

01- أن يكون التظلم فرديا، فلا يجوز أن يأخذ شكلا جماعيا سوى في حالتين هما:

<sup>1</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 10.

<sup>2</sup> - المادة 71 من قانون إجراءات جبائية الجزائري.

<sup>3</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 11.

<sup>4</sup> - قصاص سليم ، المرجع السابق، ص 13 .

<sup>5</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 11.

- عندما تفرض الضريبة جماعيا، أو عندما يتلقا الأمر باحتجاج أعضاء في شركات الأشخاص على الضريبة المفروضة.
- 02- لا يخضع التظلم لحقوق الطابع.
- 03- أن يتضمن التظلم جملة من البيانات يؤدي تخلفها إلى جزاء عدم القبول، هذه البيانات هي:
  - ذكر الضريبة المعترض عليها.
  - بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها الضريبة وإذا تعذر الاستظهار بالإنداز أو بأية وثيقة تثبت الاقتطاع.
  - عرض مختصر لوسائل المتظلم وطلباته.
  - توقيع التظلم بخط الشاكي.
- 04- إذا قدم التظلم بواسطة وكيل فلا بد أن ترفق به نسخة من وكالة تكون محررة على ورق مدموغ، ويعنى المحامي من شروط الوكالة.
- 05- على المتظلم الذي يكون موطنه بالخارج أن يتخذ موطنا له بالجزائر.<sup>1</sup>

وإذا كان التظلم معيبا بعبء من العيوب الشكلية الغير القابلة للتصحيح جاز لمدير الضرائب رفضه شكلا مباشرة دون دراسة موضوعه،<sup>2</sup> وكذلك المادة 73 من قانون إجراءات جبائية نصت على هذه الشروط.<sup>3</sup>

## 02/آجال تقديم الشكاية

لكي تقبل الشكاية من المكلف يجب أن يتقدم بها خلال مدة معينة وأن يستوفي إجراءات محددة.

لقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 390 منه على كيفية قبول الشكاوى المقدمة إلى مدير الضرائب بصفة عامة حتى تاريخ 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول أو حصول الأحداث التي تسببهذه المنازعات، غير أن قانون المالية لسنة 1985 في مادته 79 قد عدل نص المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على مايلي: " تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر للسنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكاوى".<sup>4</sup> كذلك نصت على هذه الآجال المادة 1/72 من قانون إجراءات جبائية.

هذا بالنسبة للآجال العامة، وأما الآجال الاستثنائية فيكون الأجل كما يلي:

<sup>1</sup> - المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .

<sup>2</sup> - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الجزء الأول(الهيئات والإجراءات)، الطبعة السادسة 2013 بن عكنون الجزائر، ص 346.

<sup>3</sup> - يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 79.

<sup>4</sup> - فريجة حسين ، المرجع السابق، ص 13.

- حالة الخطأ أو الإزدواج في فرض الضريبة، هنا ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف بوجود الخطأ فعلا.
- حالة الخطأ في توجيه الإنذارات ينتهي الأجل في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد.
- حالة التخفيضات الخاصة والمتعلقة بالرسم العقاري، كتهدم عقار مبني كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية<sup>1</sup>.

وبعدها يأتي التحقيق في الشكوى:

عندما تتسلم مديرية الضرائب للولاية شكاية المكلف بدفع الضريبة تقوم بتسليم وصل للمكلفين الذين يطلبون ذلك طبقا للمادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبعدها يأمر المدير الولائي للضرائب المفتش المختص إقليميا بالتحقيق وجمع المعلومات بخصوص النزاع المطروح، بحيث يمكن لرئيس المفتشية أن يلجأ لرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في الموضوع في اجل لا يتعدى 15 يوم، كما يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان وبعد الانتهاء من الأعمال التحضيرية يحرر تقرير مبدئيا يبرز فيه الحلول التي يراها مناسبة مع ذكر كل الأدلة والأسانيد التي اعتمد عليها ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب ليفصل فيها، وبعد إلغاء هذا القانون نصت عليه المادة 1/76 من قانون إجراءات جبائية.

وبعدها يأتي قرار المدير الولائي للضرائب الذي إما يكون: رفض كلي يستوجب أن يكون مسببا ومعللا، وإما تخفيض جزئي أي قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في الشق الآخر، وإما تخفيض كلي فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه إن لم يكن قد سددها وإذا تم التسديد فانه يعوض المبلغ المسدد للمعني.

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة.

وبعدها تبلغ قرارات المدير الولائي للضرائب إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ويؤخذ هذا التاريخ كبداية لحساب الآجال الممنوحة كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء لدى لجان الطعن الإدارية أو لدى المحاكم الإدارية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 21.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 23.

## ثانيا: منازعات التحصيل الضريبي

قبل التحدث عن منازعات التحصيل وشرح إجراءات مباشرتها نشير إلى انه بعد تحديد الضريبة الواجبة التسديد ألزم المشرع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل، هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناتجة إما عن تقدير عادي أو تحقيق محاسبي حول الوضعية الجبائية للمكلف أو تصحيح لقيم بمناسبة تصريح المكلف.<sup>1</sup>

ويلاحظ في هذا المجال أن القضاء المصري مؤخرا قد بدأ في أحكامه الإشارة إلى التفرقة بين منازعات الربط ومنازعات التحصيل.<sup>2</sup>

وبالنسبة للتقدير العادي للضريبة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل، وهذا ما نصت عليه المادة 354 قانون الضرائب المباشرة، وبالنسبة لحالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف، إذا توصل الأعوان المحققون إلى نتيجة تتضمن إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف، فإن الإدارة الضريبية هنا تكون ملزمة بإشعار المعني بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

أما في حالة التحقيق في تصريح المكلف فإنه إذا نتج عن التحقيق تصريح المكلف بالضريبة إعادة تقدير، فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف وأن اقتضت الضرورة يقوم بالاطلاع على الوثائق المحاسبية حسب المادة 19 قانون إجراءات جبائية، ويحدد اجل تقديم هذه التوضيحات بـ 30 يوم، وبعد مرور هذا الأجل ودخول الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع يبدأ القابض بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانونا لتحصيل الضرائب المقيدة في حساباته.

وهنا نجد بأن المشرع منح القابض باعتباره المسؤول الأول عن هذه العملية إجراءات عدة يلجأ إليها لاستيفاء ما للخزينة لدى الغير.

وبالنسبة للتظلم الإداري المسبق فهو وجوبي في منازعات التحصيل سواء تعلق الأمر بدعوى إيقاف التسديد أو منازعات الحجز أو الاعتراض على التحصيل القسري وكل ما يتعلق بإجراءات المتابعة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - امزيان عزيز ، المرجع السابق، ص 20، 21، 22، 25.

<sup>2</sup> - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 49.

<sup>3</sup> - امزيان عزيز ، المرجع السابق، ص 26، 27.

## الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الادارية

إن لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، حيث لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة ومن اجل أن يعطي هذا التعاون نتائج ايجابية أنشئت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة.<sup>1</sup>

وتخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية قبل إحالة النزاع، وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة أو من الإدارة على حد سواء.<sup>2</sup>

فقد كان المشرع الفرنسي يهدف عن طريق هذه اللجان إلى التخفيف من الخاصية الإلزامية للضريبة، حيث نظم وجود هذه اللجان تعاوناً بين الإدارة الضريبية التي تفرض الضرائب والمكلفين بأدائها.

ويرى الأستاذ نويري عبد العزيز أن إنشاء هذه اللجان قد جاء للحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب أو لإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق المكلف مع الإدارة الضريبية.

وقد تناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواعاً مختلفة من اللجان الإدارية للطعن، وهذا ما تناوله المشرع الفرنسي سواء من حيث تسمية اللجان أو اختصاصاتها أو تشكيلاتها في سنة 1941، فنجد أن المشرع الفرنسي تناول الأنواع التالية من اللجان:

- لجان البلديات للضرائب المباشرة.
- لجان المحافظات للضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال.
- اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال.
- اللجنة المركزية للضرائب المباشرة .
- لجان المصالح على مستوى المحافظات.
- لجنة التعسف في القانون الجبائي.

وأما التشريع المالي الجزائري موضوع الدراسة فنجد أنه تناول مجموعة مختلفة من لجان الطعن في المجال الضريبي تمثلت في:

- لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.
- لجان التوفيق (في مادة حقوق التسجيل).
- لجان الطعن الولائي (أو لجان التماس العفو).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 30.

<sup>2</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 35.

<sup>3</sup> - بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 81.

وقد توزعت ومتابعة هذه اللجان المختلفة عبر مجموعة هامة من قوانين المالية المتلاحقة، وكما اختلفت هذه اللجان من حيث المهام المسندة لها ومن حيث تشكيلاتها وإجراءات الطعن أمامها وسير أعمالها.<sup>1</sup> وهذه اللجان كانت محل إنشاء لأول مرة بموجب الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 1968/12/30 في نص المادة 23 مكرر منه والمتضمن قانون المالية لسنة 1969،<sup>2</sup> وادخل عليها عدة تعديلات فيما بعد وهذه الأخيرة سنتطرق إليها في المبحث الأول المتعلق بنشأة اللجان وتكوينها.

فمشروع هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف وبين الإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل الجبائي إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشروع غير إلزامي واختياري فإذا لجأ المكلف إلى القضاء، مباشرة فإنه لا يجوز له بعد ذلك الرجوع إلى هذه اللجان.<sup>3</sup>

وتنقسم هذه اللجان إلى ثلاثة لجان وهي: لجنة الدائرة، لجنة الولاية واللجنة المركزية.

بالإضافة إلى لجان الطعن فإنه توجد لجان إدارية أخرى يمكن للمكلف أن يلجأ إليها إذا كان موضوع احتجاجه يتعلق بحقوق التسجيل أو إذا كان في حالة عوز وحالته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون جبائية وهما: لجنتي المصالحة المختصة بالتوفيق بين المواطنين والإدارة الضريبية بخصوص إعادة التقويم للمبيعات العقارية، ولجنة الطعن الولائي.<sup>4</sup>

فبالنسبة للجان التوفيق والمصالحة: فهي عبارة عن لجان محدثة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، ويكمن دورها في محاولة التوفيق بين إدارة الضرائب والمكلف بضرية التسجيل.<sup>5</sup>

وتختص بنظر التقديرات الضريبية والمتعلقة بالعقود التي تثبت نقل الملكية أو حق الانتفاع.

وتتكون هذه الأخيرة من:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا.
- مفتش التسجيل.
- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثل عن إدارة الولاية، بالإضافة إلى كتابة اللجنة التي يقوم بها مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية.

<sup>1</sup> - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 82.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 23.

<sup>3</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 36.

<sup>4</sup> - امزيان عزيز، المرجع نفسه، ص 36.

<sup>5</sup> - بدائية يحي، المرجع السابق، ص 96.

نشير أنه في فرنسا لجنة المصالحة يرأسها قاض وتضم 08 أعضاء، وتعرف هذه اللجان باسم لجان المحافظة للمصالحة.

وهذه الأخيرة نص عليها المشرع الجزائري في مجال الضرائب على الأملاك والمنصوص عليها ضمن الباب الأول من الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وأما بالنسبة للجان الطعن الولائي (لجان التماس العفو) فإنه تم النص عليها أولا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وصدر المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتعلق بإنشائها وسير أعمالها، وبصدور قانون المالية لسنة 2002 حولت الأحكام المتعلقة بهذه اللجان إلى قانون إجراءات جبائية وتضمنتها المواد: 92-93-94-173 من هذا الأخير.

وتختص هذه الأخيرة بالالتماسات الرامية للإعفاءات من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف من عبئها والتي يكون المكلفون بها في حالة عوز أو ضيق، وكما تفصل هذه الأخيرة في طلبات قابضي الضرائب المختلفة.

كما أن المشرع الجزائري قد خص طلبات التماسات العفو بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والغرامات الجبائية المتعلقة بهذا النوع من الضرائب فقط.<sup>1</sup>

وبصدور قانون إجراءات جبائية نصت المادة 93 منه على إمكانية لجوء المكلفين إلى التماس العفو من جميع أنواع الضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 54.

<sup>2</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 97-101.

## خلاصة المبحث التمهيدي:

من خلال ما تم تناوله في هذا المبحث نجد أن المنازعة الضريبية تمر بالعديد من المراحل وتضبطها آجال محددة لا يمكن تجاوزها وإلا اعتبرت الشكوى المرفوعة من طرف المكلف غير مقبولة بناء على اعتبارات الآجال، ومن جهة أخرى فإن الشكاية التي ترفع من طرف المكلف لمخاصمة الإدارة الضريبية قيدها المشرع بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية والتي يجب على الشاكي احترامها وإلا رفض طلبه، كما انه في مجال منازعات التحصيل ورغم أن المشرع الجزائري لم يورد شرط التظلم، إلا أن الواقع العملي يثبت انه على المكلف إتباع نفس الإجراءات الشكلية المتعلقة بالتظلم في مجال منازعات الوعاء الضريبي، وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري ومن أجل تخفيف القضايا الضريبية المرفوعة أمام القضاء استحدثت لجان الطعن والتي تنظر في شكاوى المكلفين الذين يخاصمون الإدارة الضريبية في مقدار الضريبة المفروضة عليهم إلا انه ما يمكن الإشارة إليها أن التشريع الضريبي لم يشر صراحة إلى مدى إلزامية القرارات الصادرة عن لجان الطعن تجاه الإدارة الضريبية ويبقى الإشكال مطروحا إلى يومنا هذا.

## الفصل الأول: تشكيلة واختصاصات لجان الطعن الإدارية

لقد لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، وذلك لتمكين هذا الأخير من اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن، في إطار التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، وبالتالي تجنبه اللجوء إلى القضاء، حيث نصت المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup> أنه وفي حالة لم يرضى المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه يمكن له اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة. وقد أحدث المشرع هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف والإدارة الجبائية التي تتمتع بسلطات استثنائية في المتابعة والتحصيل،<sup>2</sup> والملاحظ إن هذا الإجراء غير إلزامي، ويسقط الحق في القيام بهذا الإجراء إذا رفع الطعن القضائي،<sup>3</sup> وتعود أهميته إلى تضيق المنازعات الضريبية التي تكتظ بها المحاكم، وحلها في مهدها.<sup>4</sup>

وتناولت أغلب التشريعات الضريبية في العالم أنواعا مختلفة من اللجان الإدارية للطعن في المجال الجبائي، وحذا المشرع الجزائري حذو هذه التشريعات بنصه على أنواع متعددة من هذه اللجان على مستوى نصوصه التشريعية.<sup>5</sup> إن المشرع الجزائري، ومنذ إحداث لجان الطعن الإدارية وذلك بموجب م 23 مكرر من قانون المالية لسنة 1969،<sup>6</sup> أحدث عدة تعديلات عميقة وجذرية، سواء من ناحية التشكيلة البشرية والإدارية، في الاختصاصات والمهام المنسوبة إلى هذه اللجان، وقد جاء هذا نتيجة الإصلاحات الاقتصادية وفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية،<sup>7</sup> وقد اعتمد على مبدأ الاحترافية وذلك من خلال تعيين أعضاء مؤهلين، يملكون كفاءات في عدة مجالات لاسيما المحاسبة، التجارة، والجبائية، وذلك ليكون عمل هذه اللجان أكثر فعالية من خلال الآراء الصادرة عنها. وهو ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من دراستنا من خلال المبحثين التاليين:

<sup>1</sup> - المادة 80 - 1 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على مايلي: يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في اجل (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

<sup>2</sup> - امزيان عزيز، المرجع السابق، ص 36.

<sup>3</sup> - المادة 121 من القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المؤرخ في 2001/12/23، الجريدة الرسمية العدد 79.

<sup>4</sup> - شريف مصباح أبو كرش، المرجع السابق، ص 41.

<sup>5</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 81.

<sup>6</sup> - المادة 23 مكرر من الأمر 68-254 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 المؤرخ في 1968/12/30، الجريدة الرسمية العدد 106 نصت على مايلي: "تضاف إلى المادة 337-1 من قانون الضرائب المباشرة فقرة -1- أ- محررة كما يلي: 1- أ غير انه تحددت لجان الطعن، يكن للمشتكين أن يتوجهوا إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس حساب الضريبة وإما الحصول على حق يحوله له القانون الأنظمة، ولا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان بعد تقييد الدعوة لدى المحاكم القضائية، وتنصب هذه اللجان في المستوى البلدي والعمالي والجهوي والمركزي".

<sup>7</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 32.

## المبحث الأول: تشكيلة لجان الطعن الإدارية ومتطلبات العضوية فيها

تجدر الإشارة أن المكلف بالضريبة يحق له اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة حسابها، الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي<sup>1</sup>، وهذا الإجراء يتميز بنوع من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية دون غيرها، وفي التشريع المالي الجزائري عدة أنواع من اللجان الإدارية للطعن فهي، تختلف حسب اختصاصاتها، ويدخل في ميدان دراستنا كل اللجان التي تقوم بالفصل في المنازعات الضريبية، وبمفهوم المخالفة فإنه يخرج عن هذا المجال لجان المصالحة، والتي تختص بالتوفيق بين مصلحة الإدارة الجبائية من جهة ومصلحة المكلف بضريبة التسجيل من جهة أخرى<sup>2</sup>، وكذلك لجان الطعن الولائي (التماس العفو)، فالطلبات الموجهة إليها لا تتصف بالطابع النزاعي.

وستتطرق لدراسة لجان الطعن الإدارية في المنازعات الضريبية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وهي:

- لجنة طعن الدائرة.
- لجنة الطعن الولائية.
- لجنة الطعن المركزية.

دون أن ننسى اللجنة الجهوية للطعن والمستحدثة مؤخرا، وذلك من خلال تناول أهم التعديلات التي عرفتها هذه اللجان في تشكيلاتها البشرية والإدارية، ونحاول استنتاج الأسباب التي أدت بالمشروع لإحداث هذه التغييرات.

### المطلب الأول: لجنة طعن الدائرة

كانت تسمى هذه اللجنة بلجنة البلدية للطعن، وذلك منذ إحداثها بموجب المادة 23 مكرر من الأمر 68-245 المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ولقد أسند تحديد تشكيل وتنظيم واختصاصات وكيفية تسيير هذه اللجان إلى الوزير المكلف بالمالية والتخطيط عن طريق قرارات، وهذا ما نصت عليه المادة 23 مكرر<sup>2</sup> من نفس الأمر<sup>3</sup>. ولقد تغيرت تشكيلات هذه اللجان وفقا للنصوص التشريعية المتتالية.

### الفرع الأول: تشكيلة لجنة طعن الدائرة

كما أسلفنا فقد كانت تسمى بلجنة البلدية للطعن للضرائب المباشرة، وقد نظمت قرارات 06 أكتوبر 1969 الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 02 بتاريخ 02 جانفي 1970<sup>4</sup>، أول تشكيلة كما يلي:

<sup>1</sup> - طاهري حسين، المرجع السابق، ص 12.

<sup>2</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 96.

<sup>3</sup> - المادة 23 مكرر<sup>2</sup>، من الأمر 68-245 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 السالف الذكر، نص على مايلي: "ستصدر فيما بعد قرارات من وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط لتحديد تأليف وتنظيم واختصاصات وكيفية تسيير اللجان المشار إليها في المادة 23 مكرر أعلاه".

<sup>4</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 32.

- رئيس المجلس الشعبي البلدي.

- ممثل عن الحزب.

- موظف عن إدارة الضرائب المباشرة يعين من طرف مدير الضرائب المباشرة للولاية يقوم بمهام الكاتب.

- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي، من بين المكلفين بدفع الضريبة التابعين للبلدية، وتكون لديهم معارف كافية، فيما يتعلق بتنفيذ الأشغال المعهودة إلى لجنة الدائرة للطعن للضرائب المباشرة.

أما المشرع الفرنسي فقد اشترط أن يكون عضو في لجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى.<sup>1</sup>

وبعد ذلك نظمت لجنة الطعن الدائرة بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك في المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي عدلت بموجب القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.<sup>2</sup> أين تم تقليص أعضاء هذه اللجنة كالآتي:

- قاضي يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليمياً رئيساً.

- خمسة أعضاء مرسمين، وخمسة أعضاء إضافيين تعينهم الجمعيات الاتحادات المهنية وفي حالة غيابها يختاروا هؤلاء الأعضاء من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي.

- موظف من الضرائب المباشرة برتبة مراقب على الأقل يعينه المفتش القسيمي للضرائب للولاية يقوم بوظيفة كاتب. إلا أنه وبصدور قانون المالية لسنة 1992 فإن تنظيم اللجان أصبح في القسم السادس من الباب الثاني وذلك في المواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: إحداث اللجان على مستوى الدوائر

ولقد نصت المادة 90 من المرسوم التشريعي 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 على مايلي<sup>4</sup>: " تلغى عبارة لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة المستعملة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتعوض بعبارة لجنة الدائرة في الضرائب المباشرة".

وأحدثت هذه اللجان على مستوى الدوائر وأصبحت تشكيلتها كالآتي:

- رئيس الدائرة، رئيساً.

- عضوين (02) دائمين، وعضوين (02) إضافيين في كل بلدية، تعينهم الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي حالة انعدام هذه الأخيرة يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بين الخاضعين للضريبة في البلديات.

- ويتولى مهام الكاتب موظف في الضرائب المباشرة له رتبة مراقب على الأقل يعينه مدير الضرائب في الولاية.

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص35.

<sup>2</sup> - المادة 29 من القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المؤرخ في 31/12/1990، الجريدة الرسمية العدد 57.

<sup>3</sup> - المادة 49 من القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 16/12/1991، الجريدة الرسمية العدد 65.

<sup>4</sup> - المرسوم التشريعي رقم 93\_18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 المؤرخ في 29/12/1993، الجريدة الرسمية العدد 88.

وبصدور الأمر 94-03 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 أضيف للتشكيلة السابقة عضوين وهما<sup>1</sup>.

- رئيس البلدية لمقر النشاط.

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا.

وأتمت المادة 17 من القانون 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بفقرة خامسة وحررت هذه الفقرة كالتالي<sup>2</sup>:

- بالنسبة لمحافظة الجزائر الكبرى تحدث هذه اللجنة لدى كل دائرة إدارية يرأس هذه اللجنة الوالي المنتدب لدى الوزير المحافظ للجزائر الكبرى. وهذا راجع لكبر المساحة والتعداد السكاني وكثرة النشاطات على مستوى الجزائر العاصمة .

ويلاحظ على لجنة الدائرة للطعن أنه يغلب على تشكيلتها الطابع الإداري، عكس ما كانت عليه أول إنشائها، حيث كان يترأسها قاضي، وذلك ما كان يحقق نوع من التوازن في المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

لقد ألغيت المواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب نص المادة 23 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007<sup>4</sup>، وأحدثت ضمن قانون إجراءات الجبائية المادة 81 مكرر، وذلك بنص المادة 50 من القانون 06-24<sup>5</sup>. وبالتالي سند تنظيم اللجان الإدارية للطعن لقانون الإجراءات الجبائية والذي جاء بالتشكيلة التالية للجنة الدائرة للطعن:

- رئيس الدائرة الأمين العام رئيسا.

- رئيس المجلس الشعبي البلدي أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا، حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجواربي للضرائب.

- عضوين (02) كاملي العضوية وعضوين (02) مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

<sup>1</sup> - المادة 22 من الأمر 94-03 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 المؤرخ في 1994/12/31، الجريدة الرسمية العدد 87.

<sup>2</sup> - المادة 17 من القانون 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 المؤرخ في 1997/12/31، الجريدة الرسمية العدد 89.

<sup>3</sup> - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 70.

<sup>4</sup> - المادة 32 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 2006/12/27، الجريدة الرسمية العدد 85.

<sup>5</sup> - المادة 50 من القانون 06-24 (نفس القانون).

- يقوم بمهام الكاتب موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب.

نلاحظ أن المشرع الجزائري عمل على تقليص وحياد هذه اللجان عبر التعديلات المختلفة حيث أسندت رئاستها إلى رئيس الدائرة الأمين العام للدائرة، في حين كان يعين قاضي لرئاستها كما قلص عدد الأعضاء المنتمين إلى الجمعيات الاتحادات المهنية من خمسة أعضاء إلى عضوين وأصبحت إدارة الضرائب عضوا في اللجنة مما يجعل من تشكيلتها تغلب في تكوينها جهات الإدارة على الجهات الممثلة للمكلفين، وهذا يختلف عن التشريع الفرنسي أين أسندت رئاسة اللجنة إلى رئيس البلدية النائب المفوض ويكون أعضاؤه معينون من قائمة المكلفين بالضريبة التابعين للبلدية.

وقد ألغيت لجنة الطعن على مستوى الدائرة وذلك بموجب قانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.<sup>1</sup> وقد يكون من أهم الأسباب التي أدت بالمشرع إلى إلغاء هذه اللجنة تعود إلى مجموعة النقائص التي تتعلق كون هذه الأخيرة تميل في معالجتها لبعض الملفات وفقا للجانب الاجتماعي متجاهلة بذلك قواعد القانون الجبائي وكون أن معظم أعضائها لا يتمتعون بمعرفة هذه القواعد.

### المطلب الثاني: اللجنة الولائية للطعن

لقد جاءت قرارات 06 أكتوبر لسنة 1969<sup>2</sup>، لتحديد تأليف وتنظيم واختصاصات وكيفية تسيير اللجان الإدارية، وتوالت النصوص التشريعية فيما بعد والتي جاءت بمجموعة من التعديلات التي مست هذه اللجان في تشكيلاتها، وذلك لتتماشى مع التطورات الاقتصادية، ولتكون هذه الأخيرة أكثر فاعلية ونجاعة من حيث الفصل في المنازعات المعروضة عليها.

### الفرع الأول: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل قانون المالية لسنة 2016

أسندت المادة 23 من الأمر 68-654 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 تنظيم هذه اللجنة إلى وزير الدولة المكلف بالمالية وذلك بموجب قرارات، فكانت أول تشكيلة للجنة الطعن الولائية كالاتي<sup>3</sup>:

- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله رئيسا.
- ممثل الحزب.
- المدير الجهوي للضرائب المباشرة.

1 - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المؤرخ في 13/12/2015، الجريدة الرسمية العدد 72.

2 - حسين فريجة، المرجع السابق، ص35.

3 - بدابرية يحيى، المرجع السابق، ص106.

- الغرفة التجارية بالولاية.

- خمسة أعضاء مرممين وخمسة أعضاء نواب يعينهم المجلس الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي والذين لهم دراية كافية للقيام بأعمال اللجنة.

وبصدور الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة تم حذف عضوية الوالي ممثله من هذه اللجان.<sup>1</sup> ولقد عدلت المادة 30 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تم حذف ممثل الحزب وأعاد تمثيل عن الوالي في تشكيلة هذه اللجنة فأصبحت تتشكل من<sup>2</sup>:

- قاضي يعينه رئيس المجلس المختص إقليميا - رئيسا.

- ممثل عن الوالي.

- المفتش القسمي للضرائب.

- ممثل عن الغرفة التجارية الولائية، وفي حالة عدم وجودها الغرفة التجارية التي يمتد اختصاصها إلى الولاية المذكورة.

- خمسة أعضاء مرممين وخمسة أعضاء إضافيين تعينهم الجمعيات الاتحادات المهنية وفي حالة عدم وجودها يختار

الأعضاء رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء هذا المجلس.

- يتولى مهام الكاتب مفتش من الضرائب المباشرة يعينه المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية.

ثم جاءت المادة 50 من القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 والذي أضاف إلى التشكيلة ممثل

عن الغرفة الفلاحية للولاية<sup>3</sup>، وبملاحظة هذه التعديلات التي مست اللجنة الولائية للطعن نجد أن المشرع أصبح يعتمد

معايير قانونية وواقعية من حيث وجود قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي بصفته رئيسا وممثلا عن الاتحادات المهنية

والحرفية وممثلا عن الغرفة الفلاحية.<sup>4</sup> وعند مقارنتها بتشكيلة اللجنة الولائية للطعن في القانون العام للضرائب الفرنسي

نجد أن المشرع الفرنسي أسند رئاسة هذه اللجنة إلى رئيس المحكمة الإدارية قاضي يمثل رئيسا وبالتالي فإن المشرع

الفرنسي أكثر دقة، فهذا الأخير أقرب من حيث الاختصاص إلى النزاع الضريبي مقارنة بقاضي عادي.<sup>5</sup>

لقد أتمت المادة 18 من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998<sup>6</sup> المادة 301 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث أشارت إلى محافظة الجزائر الكبرى، فيكون بدل ممثل عن الوالي ممثل عن الوزير

المحافظ للجزائر الكبرى.

<sup>1</sup> - بدارية يحيى، المرجع نفسه، ص 106.

<sup>2</sup> - المادة 30 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 السالف الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 50 من القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 السالف الذكر.

<sup>4</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 38.

<sup>5</sup> - بدارية يحيى، المرجع السابق، ص 107.

<sup>6</sup> - بدارية يحيى، المرجع نفسه، ص 89.

الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة الولائية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016

لقد جاء قانون المالية لسنة 2016<sup>1</sup>، متضمنا تغييرا كبيرا في تشكيلة اللجنة الولائية للطعن حيث أصبحت كالآتي:

- محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا، هذا في حالة وجود محافظ حسابات بالولاية، أما في حالة غياب هذه الأخيرة فان أعضاء اللجنة الولائية للطعن يختارون رئيسا من بينهم.

- عضو واحد (01) من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب ممثلهم الذين لهم رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

كما مس قانون المالية لسنة 2017 هذه التشكيلات<sup>2</sup>، لتصبح أكثر دقة حيث أوكل رئاسة اللجنة لمحافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكعضو ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبالمقارنة مع القانون العام للضرائب الفرنسي حيث تتضمن تشكيلة اللجنة الولائية للطعن خبير محاسبي<sup>3</sup>.

وحسب القانون رقم 10-01<sup>4</sup>، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإنه وحسب المادة 22 منه: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". والجدير بالذكر أن المشرع قد تدارك النقص الذي كان على مستوى التشكيلة بحيث أضاف أعضاء مثل محافظ الحسابات يكون لهم دراية ومعرفة بمختلف القواعد الجبائية. وقد بدأ تنصيب هذه اللجان عمليا على مستوى الولايات. أما بالنسبة للجزائر العاصمة فتتصب ثلاث لجان وهذا بحسب عدد مديريات الضرائب التابعة لهذه الولاية

<sup>1</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

<sup>2</sup> - المادة 48 من القانون 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في 2016/12/29، الجريدة الرسمية العدد 77.

<sup>3</sup> - بديارية يحيى، المرجع السابق، ص 107.

<sup>4</sup> - المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 2010/06/29، الجريدة الرسمية العدد 42.

كالآتي: لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط ، لجنة الجزائر غرب وهو نفس الحال لولاية وهران أين يتطلب إنشاء لجتين شرق وغرب.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: اللجنة المركزية للطعن

تكونت اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة منذ إنشائها بموجب الأمر 68-654 المتعلق بقانون المالية 1969 من شخصيات سامية من الحزب والدولة، حيث أنشئت هذه اللجنة لدى وزارة المالية.<sup>2</sup> لكنها مرت بعدة تعديلات بموجب القوانين اللاحقة.

### الفرع الأول: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن قبل قانون المالية لسنة 2016

تشكلت اللجنة المركزية للطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعدلت بموجب المادة 31 من القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والمادة 51 من قانون المالية 1992 التي عدلت المادة 302-1 من قانون الضرائب المباشرة لتصبح تشكيلتها كالآتي<sup>3</sup>:

- الوزير المكلف بالمالية ممثله المفوض قانونا - رئيسا.
- ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثل وزير التجهيز والسكن برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية ممثله برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي للخزينة ممثله برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة التجارية الولائية المعنية ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك.
- ممثل الاتحاد المهني المعني.
- ممثل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر ذلك.
- نائب مدير المنازعات الإدارية والقضائية لدى المدير العامة للضرائب بصفته مقررا.

ويتولى مهام كتابة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام أعضائها، واستقرت هذه التشكيلة إلى غاية 2016 باستثناء ما جاء به القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 أين تم إحداث المادة 81

<sup>1</sup> - المنشور رقم 01 المتعلق بلجان الطعن المؤرخ في 2017/10/02، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية المنازعات.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 41.

<sup>3</sup> - المادة 51 من القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 السالف الذكر.

مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي نظمت اللجان الإدارية للطعن، حيث ألغيت المواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ونلاحظ أنه وبموجب المادة 50 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، أضيف إلى التشكيلة السابقة مايلي<sup>1</sup>:

- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.

- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررا.

وحسب الدكتور فريجة حسين أن اللجنة المركزية للطعن تظم ممثلي عدة وزارات ويشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة، مما يجعل هذه اللجنة تساعد المشتكي وتنصفه إذا رأت أن ظلما أحيق به، وهذا قبل توجه إلى الجهات القضائية.<sup>2</sup>

ولكننا نرى أن تشكيل اللجنة يكاد يخلو من تمثيل الطرف الأساسي في النزاع الضريبي وهو المكلف بالضريبة باستثناء وجود ممثل عن الاتحاد المهني للمعني، كما أن تأليف اللجنة المركزية إداري مطلق، وأعضائها ينتمون إلى قطاع المالية وبالتالي فهذه التشكيلة قد لا تشكل ضمانا حقيقية للمكلفين بدفع الضريبة والمعنيين بالطعن أمام هذه اللجنة في حين نجد المشرع الفرنسي قد جعل تشكيلة لجنة الطعن المركزية للضرائب المباشرة، إذا تعلق الطعن بالضرائب المرتبطة بالأرباح الفلاحية كالاتي<sup>3</sup>:

ثلاثة قضاة كالتالي:

- مستشار دولة - رئيسا.

- قاضي من الجهاز العدلي - عضوا.

- مستشار من مجلس المحاسبة - عضوا.

### الفرع الثاني: تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016

لقد جاء القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 بتعديلات عميقة في النظام القانوني للجان الطعن الإدارية، وهذا ما مس أيضا التشكيلة الإدارية والبشرية للجان الطعن الإدارية، حيث أصبحت اللجنة المركزية للطعن تتشكل من<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> - المادة 50 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 السالف الذكر.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص42.

<sup>3</sup> - بدائية بيجي، المرجع السابق، ص10.

<sup>4</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

- الوزير المكلف بالمالية 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 عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.

المشرع قد أعطى إمكانية لهذه اللجنة أن تعين خبيرا موظفا له صوت استشاري، كما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرر للجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب. إن ما يلاحظ على هذه التشكيلة أن المشرع حاول أن يخلق نوعا من التوازن. كما أن إضافة عضو من المجلس الوطني للمحاسبة يجعل عمل لجنة الطعن المركزية أكثر فاعلية من خلال إبداء الآراء، وأيضا الاستعانة بخبير كصوت الاستشاري على اعتبار هذا الأخير يتمتع بمعرفة أكثر للقواعد الجبائية.

ولقد أنشأ المشرع الجزائري لدى كل مديرية جهوية لجنة للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وذلك بعد أن تم إلغاء لجنة الطعن الدائرة، وقد يكون السبب وراء ذلك هو توزيع الاختصاص بين مستويات مختلفة تمكن هذه اللجان الإدارية من النظر إلى جميع الطعون، وتشكل اللجنة للطعن وهذا حسب آخر تعديل بموجب القانون 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 من<sup>1</sup>:

- خبير محاسب يعينه المصنف الوطني للخبراء - رئيسا.
  - المدير الجهوي للضرائب ممثله، برتبة نائب مدير.
  - ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة - برتبة نائب مدير.
  - ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلف بالتجارة - برتبة نائب مدير.
  - ممثل 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 عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
- في حالة الوفاة الاستقالة إقالة احد أعضاء اللجنة يتم القيام بتعيين جديد.
- ويتولى مهام كاتب ومقرر للجنة عون تكون له على الأقل رتبة مفتش مركزي للضرائب يعينه المدير الجهوي للضرائب.

<sup>1</sup> - المادة 48 من القانون 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر.

### المطلب الرابع: متطلبات العضوية في لجان الطعن الإدارية

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجان الطعن الإدارية، وأخضعهم إلى التزامات منها الالتزام بالسر المهني.

#### الفرع الأول: شروط العضوية في لجان الطعن الإدارية

إن ممارسة هذه اللجان لأعمالها يتطلب مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في أعضائها، ومنها شروط عامة يجب أن تتوفر في أعضاء اللجان الإدارية بصفة عامة ومنها شروط تخص لجنة دون الأخرى وتمثل الشروط العامة في:

- أن يكون الأعضاء من جنسية جزائرية.

- أن لا تقل أعمارهم عن خمسة وعشرون (25) سنة.

- أن يتمتعوا بكامل حقوقهم المدنية، أي أن لا يكون من ذوي السوابق القضائية المحجوز عليهم، ويكونوا من اللذين لهم حق الانتخاب وينتخب عليهم.<sup>1</sup> وحسب رأينا فإننا لا نرى ضرورة من شرح هذا الشرط من طرف الدكتور حسين فريجة الذي تساءل حول إمكانية تعيين عضو في اللجنة ثم يشترط فيه أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية وتمتعا بحقوقه المدنية.<sup>2</sup>

أما بالنسبة لأعضاء لجنة الطعن الدائرة فانه يشترط في أعضائها أن يكونوا من بين المكلفين بالضرائب للبلدية اللذين يجوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ونجد أن المشرع الفرنسي قد اشترط أن يكون العضو في اللجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى.<sup>3</sup>

ويتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية وتم تعيينهم خلال الشهرين (02) المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية، والملاحظ أن هذه الشروط لا تختلف عن الشروط المطلوبة في أعضاء اللجنة الولائية للطعن، فأعضائها تعيينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار أعضاء آخرين من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي وذلك من طرف رئيس المجلس الشعبي الولائي بشرط أن يكونوا حائزين على الأقل معارف كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 35.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع نفسه، ص 41.

<sup>3</sup> - فريجة حسين، المرجع نفسه، ص 35.

<sup>4</sup> - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي اللجنة المركزية للطعن فانه يلاحظ أنها تضم ممثلي وزارات، وهم برتبة مدير على الأقل كما انه يشترط في هؤلاء المحافظة على المبادئ الأساسية التي تنتهجها الدولة من اجل الاستقرار العام ودفع بعجلة الاقتصاد والتنمية إلى الأمام.<sup>1</sup>

أما بالنسبة لكاتب اللجنة فانه يشترط أن يكون برتبة مراقب على الأقل في لجنة الدائرة للطعن، يعينه مدير الضرائب في الولاية، فيما يتولى مهام السكرتارية مفتشاً تابعاً للضرائب المباشرة يعينه المفتش القسيمي للضرائب على مستوى الولاية.<sup>2</sup>

أما تعديل قانون المالية لسنة 2016 لأحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> فنلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى هذه الشروط كما تطرق لها في التشريعات السابقة، إلا فيما يتعلق بكاتبة اللجنة الذي اشترط أن يكون على الأقل برتبة مفتش مركزي في كل من اللجنة الولائية وكذا الجهوية للطعن.

### الفرع الثاني: التزامات أعضاء لجان الطعن الإدارية

لقد نصت النصوص المتلاحقة والمنظمة للجان الطعن الإدارية على خضوع أعضاء اللجنة للالتزام بالسر المهني، ومنها تلك الأحكام التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup>، ويعتبر الإخلال بالالتزام بالسر المهني جنحة<sup>5</sup>، بحيث قررت عقوبتها من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج وهذا حسب المادة 301 من قانون العقوبات<sup>6</sup>، لأن عضو لجان الطعن الإدارية وبمناسبة عضويته يمكنه الإطلاع على معلومات تخص إدارة معينة أرباح تاجر الإطلاع على المداومات والمناقشات كذا التقارير التي تقدمها الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة كما يلزم أعضاء اللجان حضور اجتماعات اللجنة وإبداء رأيهم في النزاع المطروح.<sup>7</sup>

وفيما يخص الالتزام بالسر المهني فانه وحسب المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية وفي فقرتها الثانية فانه لا يعتبر إخلال بالالتزام بالسر المهني تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، كما لا تكون الإدارة الجبائية ملزمة بالسر المهني في حالة تقديم تقارير حول إعداد الضريبة على أرباح الشركات، على دخل الأشخاص الطبيعيين تحديد العالوات والتعويضات التي تطالب بها الإدارات المعنية

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص43.

<sup>2</sup> - المواد 29، 30، 31 من القانون رقم 90\_36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المعدلة للمواد 359، 360، 361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>3</sup> - المادة 27 من القانون 15\_18 المتضمن قانون المالية 2016 السالف الذكر.

<sup>4</sup> - المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>5</sup> - فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص96.

<sup>6</sup> - المادة 301 من الأمر 66-156 المتضمن قانون العقوبات، المؤرخ في: 11/06/1966، الجريدة الرسمية العدد49، المعدل والمتمم.

<sup>7</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 36

الخبراء<sup>1</sup>، في حالة تقديم الإدارة شكوى قانونية فهنا عضو لجان الطعن غير ملزم بالسر المهني أمام قاضي التحقيق الذي قد يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى.<sup>2</sup>

ولا يلزم بالسر المهني أعضاء اللجنة إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين، والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه الهيئات التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها للفصل بكل دراية في الطلبات والشكوى المعروضة عليها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> - المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 68 من قانون الإجراءات الجبائية.

## المبحث الثاني: اختصاصات لجان الطعن الإدارية

لقد حددت المادة 23 من الأمر 68-654 الاختصاص العام للجان الطعن الإدارية حيث يتوجه إليها المشتكين للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة وأما الحصول على حق يخول لهم القانون أو الأنظمة، وذلك من خلال إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، والملاحظ أن المشرع الجزائري قد حصر اختصاصات لجان الطعن الإدارية من حيث المجالات التي يمكنها التدخل فيها وهي منازعات الوعاء الضريبي، وبالتالي يخرج عن ذلك منازعات التحصيل، ومنازعات الوعاء الضريبي هي مرحلة تأسيس الضريبة أي ربط وحساب الضريبة. وأسندت المادة 23 مكرر 2 من الأمر 68-654 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 تنظيم اختصاصات هذه اللجان لقرارات التنظيمية الصادرة عن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط، وقد ورد في هذه القرارات أن هذه اللجان تبدي رأيها فيما يتعلق بالطلبات الرامية إما لتصحيح أخطاء صادرة في تحديد أساس الضريبة أو في حسابها وإما الانتفاع بحق حاصل عن حكم قانوني تنظيمي، ونصت هذه القرارات أن هذه الطلبات تتعلق بمداول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلا أنه وبموجب الأمر 76-101 لسنة 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اقتصر اختصاص هذه اللجان على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما أعفاها من إبداء رأيها حول طعون وطلبات العفو الولائي.<sup>1</sup> وجاء قانون المالية لسنة 1991 حيث أضاف المشرع الرسوم المماثلة إلى اختصاص هذه اللجان.<sup>2</sup> ثم صدر قانون المالية لسنة 1998 حيث قام المشرع بتمديد اختصاصات اللجان الإدارية للطعن إلى مجال الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>3</sup> واستمر الأمر حتى بإحداث قانون الإجراءات الجبائية ضمن قانون المالية لسنة 2002، وبصدور قانون المالية 2007 أحيل تنظيم هذه اللجان إلى المادة 81 مكرر التي تم إحداثها ضمن قانون الإجراءات الجبائية وألغيت المواد 300-301-302 من قانون الضرائب والرسوم المباشرة.<sup>4</sup>

ثم جاءت المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ليمتد اختصاص هذه اللجان إلى مجال الرسوم على رقم الأعمال،<sup>5</sup> ونلاحظ أن المشرع الجزائري حذا حذو المشرع الفرنسي من حيث نوع الضرائب المطعون فيها أمام هذه النوع من اللجان.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - بديرية يحيى، المرجع السابق، ص 84.

<sup>2</sup> - المواد 29-30-31 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 السالف الذكر.

<sup>3</sup> - المواد 17-18-19 من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 السالف الذكر.

<sup>4</sup> - المادة 23 من قانون رقم 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

<sup>5</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

<sup>6</sup> - بديرية يحيى، المرجع السابق، ص 85.

وستتناول في هذا المبحث وقبل التطرق إلى اختصاص كل لجنة على حدة إلى أهم المعايير التي تحدد اختصاص كل لجنة لأنها تختلف من حيث نظرها للحصص الضريبية.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: معايير تحديد اختصاص لجان الطعن الإدارية

اعتمد المشرع الجزائري مجموعة من المعايير وذلك لتحديد اختصاص كل لجنة وهو ما سنتطرق إليه بشكل مجمل بعدها نحدد اختصاص كل لجنة كالاتي:

#### الفرع الأول: تحديد الاختصاص وفقا لنوع الضريبة وموضوع الطعن

لقد استقر التشريع الجزائري على أنه يدخل في مجال اختصاص هذا النوع من اللجان الإدارية، النزاع المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (التي يندرج ضمنها الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني وغيرها...) والرسم على القيمة المضافة، ثم أضاف الرسوم على رقم الأعمال (التي تضم الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتوجات البترولية...) وهذا ما جاء به قانون المالية لسنة 2016 وبالتالي تخرج عن ذلك الضرائب الغير مباشرة وحقوق التسجيل والطابع بالرغم من اعتبار هذه الأخيرة من الضرائب المباشرة. فأصبحت تسمى هذه اللجان بلجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

ونصت جميع النصوص المتلاحقة والمعدلة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن هذه اللجان تبدي آرائها بخصوص الطلبات الرامية لتصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي<sup>2</sup>. وبالتالي يخرج من نطاق اختصاص هذه اللجان كل ما يتعلق بتحصيل الضريبة، فلا يمكن اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية، ونلاحظ أن المشرع الجزائري استعمل عبارة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وهذه العبارة فضفاضة وواسعة المضمون وقد يكون من أمثلتها تلك الحقوق والمزايا الجبائية المتعلقة بفئة معينة من المجتمع كأنشطة تشغيل الشباب وكذا الاستثمارات ذات الأولوية النوعية والمكانية أو تلك المتعلقة بالبرامج الوطنية الاجتماعية كالسكن الاجتماعي ومكافحة البطالة.<sup>3</sup> ونظرا لكثرة التعديلات في النصوص الجبائية من خلال التشريع والتنظيم وذلك إثر الإصلاح الجبائي، فإن هذا يؤدي إلى صعوبة الإمام بكل هذه النصوص من طرف موظفي الإدارة الضريبية وبالتالي الوقوع في الأخطاء الأمر الذي يولد نزاعات ضريبية.

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 48.

<sup>2</sup> - المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>3</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 86.

### الفرع الثاني: تحديد الاختصاص وفقا لمبلغ الضريبة محل الطعن (المعيار المالي)

اعتمد المشرع المعيار المالي السقف المالي لتحديد اختصاص هذه اللجان حيث تتوزع بحسب مبلغ الضريبة محل الطعن، وقد كان هذا الأخير محل تغييرات عديدة عبر القوانين والتشريعات المتلاحقة، والملاحظ أن المشرع الجزائري قد راع في ذلك التطور الحاصل في النشاط الاقتصادي وتزايد أرقام الأعمال للمكلفين بدفع الضريبة. ثم أن اعتماد المعيار العضوي بمعنى تحديد الإدارة صاحبة القرار المتضمن الرفض الكلي أو الجزئي يحدد الاختصاص بدقة، وهو ما أغفله المشرع الجزائري من خلال نصوصه فقد استعمل مصطلح الإدارة بوجه العموم وذلك أثناء تحديد مبلغ الضريبة موضوع الطعن. والتي يقصد بها جميع الهيئات المختصة بفرض الضريبة، ومنها المراكز الجوارية ومراكز الضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى.

### المطلب الثاني: اختصاص لجنة الدائرة للطعن

أحدثت منذ إنشائها على مستوى البلدية، إلى حين صدور قانون المالية لسنة 1994 أين أسست على مستوى الدائرة، والملاحظ أن المشرع الفرنسي أبقى هذه اللجان على مستوى البلديات.<sup>1</sup>

### الفرع الأول: الاختصاص العام للجنة طعن الدائرة

تختص لجنة طعن الدائرة وكاختصاص عام في إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك في حدود تقرير مصلحة وطلبات المكلف، والتي يكون الغرض منه أساسا إما الحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها في الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي نص تنظيمي.<sup>2</sup> وقد قلص المشرع دور لجنة الدائرة عما كانت عليه سابقا فقد مؤهلة أيضا لإصدار رأيها في الطلبات الرامية أي الحصول من السلطة الإدارية على تخفيض تخفيف الضرائب المقررة قانونا.<sup>3</sup>

أما فيما يخص نوع الضريبة موضوع الطعن فإن النصوص التشريعية الجبائية قد عدلت للعديد من المرات فبعدما كانت تختص في الضرائب المباشرة منذ إنشائها نلاحظ أنها أصبحت تختص بالنظر في الطعون المتعلقة أيضا بالرسوم المماثلة، وحتى الرسوم على القيمة المضافة.<sup>4</sup>

### الفرع الثاني: اختصاص لجنة طعن الدائرة وفقا للمعيار المالي

تختص لجنة طعن الدائرة بالنظر في شكاوى المكلفين سواء اللذين تلقوا قرار الرفض الكلي الجزئي لتظلماتهم اللذين لم يصدر بشأن تظلماتهم أي رد ونلاحظ أن اختصاص هذه اللجان مجال ضيق ومحدود<sup>5</sup>، أي يكون للجنة النظر سوى في الطعون التي لا تتجاوز 500.000 دج<sup>6</sup>، وهذا ما نصت عليه أحكام قانون المالية لسنة 2004 ولم ترفع

<sup>1</sup> - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 88.

<sup>2</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 40.

<sup>3</sup> - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 89.

<sup>4</sup> - المادة 17 من القانون رقم 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 السالف الذكر.

<sup>5</sup> - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 73.

<sup>6</sup> - المادة 50 من قانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 السالف الذكر.

هذه الحصة في لحين إلغائها بموجب قانون المالية لسنة 2016 علما أن عند إنشاء هذه اللجنة على مستوى البلدية كانت لا تتجاوز 100.000 دج ، وقد رفعت ل 200.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 1998 . كما تنظر لجنة الدائرة في الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون لاختصاص المراكز الجوية. والملاحظ أن المشرع لم يحدد لا نوع الضريبة موضوع الطعن ولا حتى مبالغها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: اختصاص اللجنة الولائية للطعن

ولقد أحدثت أول مرة على مستوى المجالس الشعبية الولائية، ثم حولت فيما بعد على مستوى الولاية.

#### الفرع الأول: الاختصاص العام للجنة الولائية للطعن

إن اختصاص اللجنة الولائية للطعن مماثل لموضوع اختصاص لجنة طعن الدائرة<sup>2</sup>، أي أنها تنظر في الطلبات الرامية، إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء حسابها الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي، ولقد كان إنشاء هذه اللجان على مستوى المجالس الشعبية قبل أن يتحول الأمر فيما بعد إلى إنشائها على مستوى الولاية، فنلاحظ أن النصوص التشريعية المعدلة تبدأ بعبارة: "تأسس لدى كل ولاية، تنشأ لدى كل ولاية عكس ما كانت سابقا، حيث كانت تنشأ لدى كل مجلس شعبي ولائي". وبالتالي تختص هذه اللجان في جميع الطلبات التي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وكذا الطلبات التي يقدمها المكلفون التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

نلاحظ بقراءة للنصوص التشريعية أن اختصاص اللجنة الولائية للطعن مسته عدة تغييرات، فقد كانت عند إنشائها تخص أيضا: الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة البلدية للطعون في الضرائب المباشرة، وتصدر آراء بشأن الطلبات التابعة للاختصاص الولائي والرامية للحصول على تخفيف تخفيض في الضرائب المقررة قانونا، كما كانت مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري وذلك عند اختلافهم مع الإدارة حول رقم أعمال وأرباحهم السنوية.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: اختصاص اللجنة الولائية للطعن وفقا للمعيار المالي

تنظر اللجنة الولائية للطعن في الطلبات التي تخص مبالغ من الضرائب والتي عرفت تعديلات في السقف المالي وآخره ما جاء به قانون المالية لسنة 2016، حيث أن: اللجنة الولائية للطعن تبدي رأيها في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي تكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) اقل يساوي عشرون مليون دينار جزائري (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض

<sup>1</sup> - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> - بلمقراني شهرزاد، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري ، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2012-2013، ص24.

<sup>3</sup> - بدارية يحي، المرجع السابق، ص90.

- الكلية الجزئي<sup>1</sup>. ولقد كانت اللجنة الولائية للطعن حسب القانون 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004<sup>2</sup>، تبدي رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في قرار أساسه الضريبة حسابها وإما الاستفادة من حق مترتب على حكم تشريعي تنظيمي، ويجب أن تنصب هذه الطلبات على:
- أقساط الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 500.000 دج ويقل عن 2000.000 دج يعادها، وكذا مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يزيد عن 500.000 دج ويقل يعادل 2000.000 دج والتي أصدرت الإدارة مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلية الجزئي.
  - الطعون التي كنت محل رفض لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- تم القانون 06-24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 إلا أنه لم تغير في مبلغ الضريبة موضوع الطعن، إلا أنها أُلغيت من مجال اختصاصها الطعون التي كانت محل طعن الدائرة وأضافت<sup>3</sup>: الطلبات التي يقدمها المكلفون بدفع الضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب ثم جاء القانون 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، لترفع المبالغ حيث تبدي اللجنة الولائية للطعن رأيها حول:
- الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مليوني دينار جزائري 2000.000 دج وتقل عن 20.000.000 دج، عشرين مليون دينار جزائري أو يساوي والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلية الجزئي<sup>4</sup>.
  - وبمقارنة اختصاص اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة في الجزائر مع لجنة المحافظة للضرائب المباشرة في فرنسا نجد أن هذه الأخيرة يدخل في مجال اختصاصها<sup>5</sup>:
  - حساب مبلغ الأرباح الصناعية والتجارية، والأرباح غير التجارية والأرباح الفلاحية.
  - أرقام الأعمال المحددة حسب النظام الحقيقي.
  - تحديد قيمة عناصر المحل التجاري وكذا الفوائد والأسهم والحصص في الشركات العقارية كقاعدة لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة.
  - تحديد نوع الاقطاعات المحسومة التي يمكن خصمها من الأرباح الصناعية والتجارية.
  - كما تتدخل في النظام الجزائي للمكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وبالتالي فالمشرع الفرنسي أعطى اختصاصات أوسع لهذا النوع من اللجان مقارنة بنظيره الجزائري .

<sup>1</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

<sup>2</sup> - المادة 07 من قانون 03-22، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، المؤرخ في 29 ديسمبر 2003، الجريدة الرسمية العدد 83.

<sup>3</sup> - المادة 50 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

<sup>4</sup> - المادة 43 من القانون 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المؤرخ في 31/12/2008، الجريدة الرسمية العدد 74.

<sup>5</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 91.

### الفرع الثالث: إحداث اللجنة الجهوية للطعن

لقد أحدثت المشرع المالي الجزائري بموجب القانون رقم 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 اللجنة الجهوية للطعن<sup>1</sup>، وقد يكون ذلك بمناسبة إلغاءه للجنة طعن الدائرة وتختص هذه اللجنة ب: إبداء رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرون مليون دينار جزائري 20.000.000 دج ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري 70.000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

وقد اعتمد المشرع المعيار المالي كأساس وحيد لتحديد اختصاص كل من اللجنة الولائية والجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

### المطلب الرابع: اختصاص اللجنة المركزية للطعن

تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، وأسندت لها مجموعة من الاختصاصات والتي عرفت تعديلا، وستناولها كالاتي:

### الفرع الأول: الاختصاص العام للجنة المركزية للطعن

إن اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تشبه في موضوع اختصاصاتها لجنة الدائرة واللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وبالتالي فهي تنظر أيضا في الطعون الرامية للحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي تنظيمي وتعلق بمايلي<sup>2</sup>:

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقا قرارا بالرفض الكلي الجزئي.
- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى .
- والطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية وهذا بموجب القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991<sup>3</sup>. والملاحظ أن اللجنة المركزية لم تعد ترفع لها الطعون التي كانت محل رفض من قبل اللجنة الولائية للطعن لإبداء رأيها فيها، فقد تم إلغاؤها بموجب قانون المالية 1998 على خلاف التشريع الفرنسي حيث نجد أن اللجنة المركزية للطعن تختص بالطعون المرفوضة من طرف لجنة الطعن المحافظة. وبالتالي فقد أصبح الطعن أمام لجان الطعن الإدارية لا يتصف بالتدرجية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

<sup>2</sup> - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 31 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 السالف الذكر.

<sup>4</sup> - بديارية يحيى، المرجع السابق، ص95.

الفرع الثاني: اختصاص اللجنة المركزية للطعن وفقا للمعيار المالي

حدد القانون رقم 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 اختصاص اللجنة المركزية للطعن<sup>1</sup>، حيث تبدي رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة حسابها وإما الاستفادة من حق مترتب على حكم تشريعي أو تنظيمي، وتنصب هذه الطلبات:

- أقساط الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة، على المكلفين الذين تسيروهم الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى والتي أصدرت الإدارة الجبائية مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

- أقساط الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة التي يزيد مبلغها عن 2000.000 دج وكذا بالنسبة لقرض الرسم على القيمة المضافة التي يزيد عن 2000.000 دج والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

وجاء القانون 06-24 ليكون أكثر تحديد لاختصاص اللجنة المركزية للطعن فهي تبدي رأيها في:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى التي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من حقوق الغرامات ( الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة) عشرة ملايين دينار جزائري 10.000.000 والتي سبق وأن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

- المبالغ من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروضة والتي تفوق 2000.000 دج والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي، ثم جاء قانون المالية لسنة 2009<sup>2</sup> ليخرج هذه الأخيرة من مجال اختصاص اللجنة المركزية للطعن.

لقد جاء قانون المالية لسنة 2016 ورفع السقف المالي بالنسبة للجنة المركزية للطعن حيث أصبحت تبدي رأيها في<sup>3</sup>:

- الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق وأن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على الأعمال) سبعين مليون دينار جزائري 70.000.000 دج والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي. والملاحظ أن المشروع اعتمد المعيار العضوي كاستثناء في اللجنة المركزية للطعن كون أن المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ترفع طعونهم أمام اللجنة المركزية مهما كان المبلغ المتنازع فيه.

<sup>1</sup> - المادة 7 من القانون 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في: 2003/12/28، الجريدة الرسمية العدد 83.

<sup>2</sup> - المادة 43 من القانون 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 السالف الذكر.

<sup>3</sup> - المادة 50 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

## خلاصة الفصل الأول:

تتميز إجراءات الطعن في المنازعات الضريبية بنوع من الخصوصية، كونها تمر بمراحل التسوية الإدارية، من خلال التظلم الإداري المسبق، ويعد إجراء إلزامي، والطعن أمام لجان الطعن الإدارية، وذلك عندما يتعلق الأمر بالطعون الخاصة بالوعاء الضريبي، إما لتصحيح الأخطاء المترتبة عن ضريبة مفروضة بدون وجه حق في حسابها، الاستفادة من حكم تشريعي تنظيمي، وهو إجراء اختياري وقد يكون الهدف من هذه الإجراءات تجنيب المكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء. وتعتبر لجان الطعن الإدارية محل تعديلات كثيرة من طرف المشرع الجزائري خاصة فيما يتعلق بتشكيلاتها البشرية والإدارية، وكذا الاختصاصات المنسوبة إليها، فالمشرع حاول من خلال هذه التعديلات الوصول إلى تشكيلة مثالية من شأنها حل النزاع الضريبي المطروح أمامها، فقد أدرج أعضاء على مستوى هذه اللجان متخصصين، ولهم معرفة بالقواعد والأحكام الجبائية، وأيضا حاول ضبط اختصاص كل لجنة على حدى وألغى لجنة طعن الدائرة، وأحدث اللجنة الجهوية للطعن، لإحداث توازن في الاختصاص. ولتكون هذه اللجان أكثر فاعلية ونجاعة من حيث الفصل في المنازعات الضريبية.

## الفصل الثاني: الآثار القانونية للطعن أمام اللجان الإدارية

إن لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتدخل بطلب من المكلف بالضريبة، وذلك عندما يرفع طعنه إليها، بحيث أنه لا يمكن الطعن أمامها إلا باتباع إجراءات معينة حسب كفاءات سير عملها المنصوص عليها قانوناً.

إلا إن الشكاية التي ترفع من المكلف لمخاصمة الإدارة الضريبية فيدها المشرع بجملة من الشروط والتي يجب على الشاكي احترامها وإلا رفض طلبه.

والمشرع استحدث لجان الطعن التي تنظر في شكاوى المكلفين الذين يخاصمون الإدارة الضريبية في الأخطاء التي تقع فيها أثناء حساب الضريبة في الأخطاء المتعلقة بتطبيق القانون التنظيم والذي كان من الممكن أن يستفيد منه، وتصدر هذه الأخيرة آراء بشأن النزاعات المطروحة أمامها.

وتتطرق في هذا الفصل إلى مباشرة لجان الطعن الإدارية لعملها عقب إيداع الطعن من خلال الإشارة إلى المواعيد والآجال، ثم تناول الآراء الصادرة عنها بالتفصيل من خلال التطرق لطبيعتها وآثارها القانونية. وذلك في مبحثين.

## المبحث الأول: مباشرة لجان الطعن الإدارية لعملها

تنص المادة 394 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "يحق لمقدمي الشكايات أن يلتجئوا إلى لجان الطعن الإدارية... من أجل الحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء حساب الضريبة وإما على الاستفادة من حق ناتج عن تدبير تشريعي تنظيمي، وتتدخل لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة بطلب من المكلف وهنا يظهر بأن طرح النزاع على لجان الطعن الإدارية أمر اختياري بالنسبة للمكلف، فهو مخير بإتباعه الإجراء المسبق أو يخطر هذه اللجان يباشر الدعوى القضائية بلجوئه للقضاء الإداري ويكون من فائدة المكلف بالضريبة إتباع الطريق الأول لأنه يستفيد من هذا الإجراء المسبق وهو إجراء مرن يميز مرحلة النزاع الإداري كما أن تدخل هذه اللجان في الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من شأنه أن يمكن المدير من إجراء فحص ثاني للشكاية المقدمة له والرجوع عن قراره الأول إذا كان لذلك مقتضى.

كما أن اللجان الإدارية للطعن على المستوى المركزي والولائي والبلدي مؤهلة للنظر فيه يتعلق بالطلبات التابعة للسلطة الإدارية والتي تهدف إلى الحصول على إعفاءات تخفيضات في قرض الضريبة.<sup>1</sup>

وفيما يلي نتعرض بالدراسة إلى الإجراءات أمام اللجان الإدارية للطعن وطبيعة سير عملها وأجال تقديم الطعون وذلك في مطلبين نتحدث فيهم عن أجال الطعن (الفرع الأول) ومحتوى عريضة الطعن (الفرع الثاني) واجتماع اللجان (الفرع الأول) وحضور الأطراف (الفرع الثاني).

### المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

يقصد بإجراءات الطعن أمام هذه اللجان كيفية تدخل هذه اللجان في النزاع الضريبي<sup>2</sup> وتتدخل لجان الطعن الإدارية يطلب من المكلف وهنا يظهر بأن طرح النزاع على لجان الإدارية أمر اختياري بالنسبة للمكلف.<sup>3</sup>

والمشرع الجزائري جعل اللجوء إلى هذه اللجان جوازيا وممكنا بالنسبة للمكلف<sup>4</sup>، ومنه فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار إدارة الضرائب له الاختيار في اللجوء إلى الطعن أمام هذه اللجان من عدمه حسب المادة 80 فقرة 1 من قانون إجراءات جبائية.

وبالرغم من أن المشرع جعل هذا الإجراء اختياريًا، إلا أنه أحاطه بجملة من الشروط متعلقة بالآجال وبمحتوى الطلب نتطرق إليها حاليا.

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 45.

<sup>2</sup> - بدائية يحيى، المرجع السابق، ص 113.

<sup>3</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 45.

<sup>4</sup> - يوسف دلاندة، المرجع السابق، ص 86.

### الفرع الأول: آجال الطعن

لقد عرفت هذه الآجال تعديلات مستمرة، فقد نص المشرع الجزائري في البداية في نص 359 من قانون الضرائب المباشرة على وجوب أن تعرض الشكاية على اللجنة خلال شهر واحد من تبليغ قرار الإدارة<sup>1</sup>، وبصدور قانون المالية لسنة 2007 تم تمديد هذه الآجال إلى مدة شهرين من تاريخ تبليغ المكلف بقرار الإدارة وبصدور قانون المالية لسنة 2010 جعل المشرع الأجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ القرار.

وقد يطرح الإشكال في حالة سكوت الإدارة على الرد، مما قد يتطلب إعمال الأحكام العامة في هذه الحالة لعدم وجود نص خاص بقيدتها.

وأما بالنسبة للطعن أمام اللجان فإنه لا يتوقف الدفع وإجراءات المتابعة لتحصيل الضريبة حسب المادة 80 من قانون إجراءات جبائية، إلا أنه يمكن للطاعن الذي رفع النزاع أمام اللجان الاستفادة من إجراء تأجيل الدفع وفقا لأحكام المادة 74 قانون إجراءات جبائية.

وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20% من الحقوق والعقوبات موضوع النزاع، أما بالنسبة لتوجيه الطعون نصت المادة أحكام قانون إجراءات جبائية على أن توجه وترسل الطعون إلى رؤساء لجان الطعن للضرائب المباشرة وهذا حسب المادة 80 فقرة 4 قانون إجراءات جبائية.

### الفرع الثاني: محتوى عريضة الطعن

لقد حددت المادة 391 من قانون الضرائب المباشرة شروط الشكاية المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية وبينت أن الشكاية لا تخضع لرسم الطابع ويمكن تحريرها على ورق مدموغ وكما يجب أن تكون فردية يجب أن تتعلق هذه الشكاية بالضريبة الواقفة في حدود بلدية محددة، كما أن الشرط الأساسي لقبول المكلف أن يكون قد تقدم بطلبه أولا إلى مدير الضرائب للولاية.

وبالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نجد أنها تنص بأنه يكفي إخطار رئيس لجنة الطعن للضرائب المباشر المختصة بواسطة طعن عادي مرفق بنسخة من قرار الرفض المتخذ من الإدارة الجبائية.

وأما عن محتوى الطعن فبالإضافة إلى اسم ولقب وعنوان الطاعن فيكفي أن يبين هذا الأخير طبيعة الضرائب والحقوق موضوع الطعن مع توضيح أساس طلباته وإرفاق طعنه بالوثائق الإثباتية التي بحوزته.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: سير عمل لجان الطعن الإدارية بعد إيداع الطعن

يتمثل سير عمل لجان الطعن الإدارية في اجتماعها مع حضور الأطراف الطرف المكلف بالضريبة ممثله وهو ما سنتناوله من خلال الفرعين الآتيين:

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 46.

<sup>2</sup> - المادة 81 مكرر من قانون إجراءات جبائية السابق الذكر.

### الفرع الأول: اجتماع لجان الطعن الإدارية

وتجتمع هذه الأخيرة بالكيفية التالية:

بالنسبة للجنتي الطعن على مستوى الولاية والدائرة، تجتمع هاتين الأخيرتين مرة واحدة كل شهر بناء على استدعاء رئيس كل منهما، أما بالنسبة للجنة المركزية الطعن فتجتمع بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر على الأقل حسب م 81 مكرر 3 من قانون إجراءات جبائية ويبلغ جدول أعمالها إلى أعضائها قبل 10 أيام من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء .

أي يمكن أن تجتمع أكثر من مرة واحدة في الشهر، أما اللجان الأخرى في السابق كانت تجتمع كل 3 أشهر على الأقل حسب المواد 3/30 قبل إلغائها من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم.

ولا يصح اجتماع هذه اللجان الثلاثة إلا بحضور أغلبية أعضاء كل منها<sup>2</sup> وتمثل هذه الأغلبية في:

بالنسبة للجنة الدائرة لا تكون اجتماعاتها صحيحة إلا بحضور 05 أعضاء على الأقل، واللجنة الولائية لا تكون اجتماعاتها صحيحة إلا بحضور 07 أعضاء على الأقل، واللجنة المركزية فالنصاب القانوني هو 04 أعضاء على الأقل.

وبعدها خص المشرع لجنة الدائرة بنصاب قانوني يتمثل في حضور ثلثي (2/3) عدد الأعضاء على الأقل في قانون المالية لسنة 1994.<sup>1</sup>

هذا قبل تعديل 2007، ولكن بعد التعديل لم يبين المشرع نوع هذه الأغلبية عند تعديله لقانون الإجراءات الجبائية في قانون المالية 2007.

### الفرع الثاني: حضور الأطراف

تستدعي اللجان المكلفين بالضريبة ممثلهم لسماع أقوالهم وتبليغهم بالاستدعاء قبل 20 يوم من تاريخ اجتماعها هذا ما نص عليه المشرع في تعديل 1996، حيث كان سابقا الاستدعاء إجراء اختياري بيد اللجان خاضعا لسلطتها التقديرية.

أما فيما يخص أعضاء لجان الطعن فقد نص المشرع على أن يتم تبليغ جدول أعمال اللجنة المركزية للطعن إلى أعضائها قبل 10 أيام من تاريخ الاجتماع ولم يعمم هذا الإجراء على كل اللجان.

وبالنسبة لكتابة اللجان فإنه يتولى مهام الكاتب على مستوى كل من:

لجنة الدائرة ولجنة الولاية موظف للضرائب له على الأقل رتبة مفتش يعينه إما المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركزي الجوارى للضرائب، وأما بالنسبة لمهام الكاتب على مستوى لجنة الطعن المركزية فيتولى الكتابة مصالح المديرية العامة للضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 3/300 من المرسوم التشريعي رقم 93-18، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، السالف الذكر.

<sup>2</sup> - بدارية يحي، المرجع السابق، ص 116، 117.

## المبحث الثاني: آراء لجان الطعن الإدارية

يعتبر إبداء الرأي في الملفات المعروضة على لجان الطعن الإدارية في المنازعات الضريبية، الاختصاص الأصيل لهذه اللجان، ويعتبر هذا الإجراء غير إلزامي، في حين يعتبر التظلم الإداري أمام الجهة الإدارية إجراء إلزامي، حيث تصدر قرار إما بالرفض الكلي الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة، ومن هنا يقوم هذا الأخير باختيار إما الطريق الإداري عبر التوجه نحو اللجان الإدارية للطعن التوجه قضائياً برفع دعوى أمام الجهات القضائية المختصة، للفصل في النزاع الضريبي نهائياً.

حيث ترسل الطعون من طرف المكلفين بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون والتي تخضع هذه إلى الشكليات المنصوص عليها في المادة (73-75 من قانون الإجراءات الجبائية)<sup>1</sup>. ولا تعمل لجان الطعن الإدارية باسم احد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف، وتعطي رأيها بعد النقاش والتحري، كما لا يعتبر النظر في الطلبات المقدمة إليها من قبل المكلفين مرحلة تقاض، وإنما هي مرحلة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة، وهذا قبل اللجوء إلى القضاء.<sup>2</sup>

وستتناول في هذا المبحث بالتفصيل آراء لجان الطعن الإدارية، وآثارها القانونية بالنسبة للمكلف بالضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية، وذلك خلال المطالبين التاليين:

### المطلب الأول: ماهية آراء لجان الطعن الإدارية

تجتمع لجان الطعن الإدارية، سواء لجنة الطعن الدائرة سابقاً، كل من لجنة الطعن الولائية، والجهوية والمركزية حسب القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، وذلك لتبدي رأيها في القضايا النزاعية المعروضة أمامها، كل حسب اختصاصها.<sup>3</sup>

#### الفرع الأول: رأي لجان الطعن الإدارية.

لقد نصت النصوص التشريعية المتلاحقة أن لجان الطعن الإدارية تبدي رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة والرامية إما لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>4</sup>

إلا أن المشرع الجزائري استعمل مصطلح إصدار القرار في نص الفقرة الثانية من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا عكس ما نصت عليه باقي النصوص في هذا القانون، واستعمال مصطلح إصدار القرار يوحي أن ما يصدر عن اللجان الإدارية للطعن ملزم، ويطعن فيه أمام الجهات القضائية المختصة أما إبداء الرأي فقد يوحي أن آراء لجان الطعن آراء استثنائية، وبالتالي ليست محل للطعن القضائي.

<sup>1</sup> - المادة 80-04 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 49.

<sup>3</sup> - المادة 27 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، السالف الذكر.

<sup>4</sup> - المادة 81-01 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يعتبر سكوت اللجنة بمعنى أنها لا تبدي رأيها في الأجل المنصوص عليه قانونا رفضا ضمينا للطعن.<sup>1</sup> وتبدي لجان الطعن الإدارية آراءها بعد اجتماعها بناء على استدعاء من رئيسها وذلك مرتين في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة الولائية، الجهوية والمركزية إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

### الفرع الثاني: إصدار رأي لجان الطعن الإدارية

عند عرض النزاع على أعضاء اللجان من رؤسائها ، تتم دراسة ومناقشة الطعون من ثلاثة أوجه رئيسية<sup>2</sup>:

- أصل الضريبة محل النزاع وأساس فرضها.
- أوجه النزاع التي أثارها المكلف.
- استنتاجات أعضاء اللجنة المعنية حول أوجه الطعن.

وأثناء مرحلة البحث والنقاش يبدي كل عضوريه حول موضوع النزاع وذلك بعد اطلاعه على الحثيات، وما تم من التحقيق من خلال تقارير إدارة الضرائب وكذا أوجه الطعن التي أثارها المكلف بالضريبة.

إن آراء هذه اللجان تصدر في اجتماعات رسمية، وذلك بحضور أغلبية أعضائها وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية. ويجب أن تشمل هذه الآراء البيانات التالية<sup>3</sup>:

- ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين.
- تاريخ المصادقة.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالنزاع.
- الحثيات والاعتبارات التي تبنى عليها الآراء مع تسببها

والمشروع الجزائري أوجب تعليل الآراء الصادرة عن اللجان وهو ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة 81 قانون الإجراءات الجبائية. ويجب أن تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - المادة 81-02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 117.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 46.

<sup>4</sup> - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

### الفرع الثالث: التوقيع على آراء لجان الطعن الإدارية وتبليغها

كما ذكرنا بالتفصيل وخلال دراستنا للتشكيك البشرية والإدارية للجان الطعن الإدارية فإنه ضمن كل تشكيك لجنة من هذه اللجان ، يوجد كاتب أو مقرر، والذي يتولى مهمة كتابة اللجنة، وهو برتبة مفتش مركزي على الأقل في كل من اللجنة الولائية والجهوية وهذا حسب قانون المالية لسنة 2016، بينما يتولى مهمة أمانة اللجنة المركزية مصالح المديرية العامة للضرائب والتي يعين أعضائها المدير العام للضرائب، وتقوم بإعداد المحاضر والمداومات الناتجة عن الجلسات التي تعقدها اللجان وتستمد هذه المحاضر قوتها من إمضائها من الرئيس والسكرتير وهو إجراء جوهري يترتب عن تخلفه اعتبار هذه المحاضر باطلة،<sup>1</sup> وطبقا للقواعد العامة فإن المصادقة على محاضر جلسات اللجان يوقعها رئيس اللجنة وكاتبها ويكون ذلك على النسخة الأصلية المشتملة على كل وقائع القضية.<sup>2</sup>

وتبلغ آراء اللجان الصادرة بخصوص النزاعات المعروضة أمامها للإدارة، وللمكلفين كالاتي:<sup>3</sup>

#### 1- تبليغ آراء لجان الطعن الإدارية إلى إدارة الضرائب:

- بالنسبة لآراء لجنة الدائرة واللجنة الولائية تبلغ هذه الآراء بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب وفي أجل (10) أيام ابتداء من تاريخ اختتام الأشغال.

- بالنسبة لآراء اللجنة المركزية للطعن، تبلغ آرائها حسب الحالة إلى المدير الولائي المختص إلى مدير المؤسسات الكبرى وفي أجل (20) يوما ابتداء من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

وبالنسبة للجنة الجهوية المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2016، فإن أحكام التبليغ لآراء هذه اللجنة مماثل للجنة الولائية للطعن فأراءها تبلغ خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ أشغال اللجنة.<sup>4</sup>

#### 2- تبليغ آراء لجان الطعن الإدارية إلى المكلف بالضريبة:

حسب المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية والمتضمنة أحكام التبليغ فإنه تبلغ التخفيضات 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 المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 55.

<sup>2</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 46.

<sup>3</sup> - بدايرية يحيى، المرجع السابق، ص 118.

<sup>4</sup> - القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

<sup>5</sup> - المادة 49 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 السالف الذكر.

وهوما نص عليه قانون المالية لسنة 1992 نجد أن المشرع حدد أجل التبليغ المكلف بالضريبة بثلاثين(30) يوما ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الآثار القانونية لآراء لجان الطعن الإدارية

تجتمع لجان الطعن الإدارية لدراسة ملفات الطعون المعروضة أمامها كل حسب اختصاصاتها، وتقوم بإصدار آرائها بعد انتهاء اجتماعاتها، وتبلغ إلى كل من مدير الضرائب مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، وإلى المكلف بدفع الضريبة، ولقد عرفت آراء اللجان الإدارية للطعن في المنازعات الضريبية تغييرا من حيث طبيعتها وفقا للتعديلات والنصوص التشريعية المتلاحقة.

وستتناول إلزامية هذه الآراء سواء بالنسبة للإدارة للمكلف بالضريبة وكيف تواجه الإدارة الضريبة هذه الآراء من خلال الفرعين الآتيين:

#### الفرع الأول: إلزامية آراء لجان الطعن الإدارية

تبدي لجان الطعن الإدارية آراءها في النزاع المطروح أمامها ليكون له أثر قانوني سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة للإدارة الضريبية.

#### 1- إلزامية آراء لجان الطعن الادارية بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن اللجوء إلى الطعن أمام لجان الطعن الإدارية في المنازعات الضريبية إجراء يتميز بنوع من الخصوصية في الإجراءات، وهو إجراء اختياري وهذا قد يوحي بحقيقة كون أن آراء لجان الطعن الإدارية غير ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، كما يستشف هذا من خلال المصطلحات التي استعملها المشرع. ومنه فالمكلف بالضريبة له إما اللجوء مباشرة إلى القضاء للفصل في النزاع، وإما اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية والتي تبدي رأيها، وفي حالة لم يرض هذا الرأي المكلف بالضريبة، يحق له أيضا اللجوء إلى القضاء، كما يعتبر سكوت اللجنة عن طلب المكلف في آجال محددة قانونا رفضا ضمنيا، واعتبرت الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية آراء تتخذ من أجل المصالحة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب وبالتالي فهي ليست بقرارات ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

#### 2- إلزامية آراء لجان الطعن الادارية بالنسبة لإدارة الضرائب

كقاعدة عامة يعتبر رأي لجان الطعن الإدارية إلزامي بالنسبة للإدارة، وهذا ما جاء في مختلف النصوص التشريعية منذ إحداثها، إلا أنه وبموجب قانون المالية سنة 1997، أورد المشرع استثناء حيث عدلت المواد 300-301-

<sup>1</sup> - القانون 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 السالف الذكر.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 53.

302 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة وأضيفت الفقرة التالية: "غير أنه يمكن للمدير الولائي تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليه أعلاه، إذا كان يخالف صراحة حكماً من أحكام قانون الجباية بشرط إبلاغ المعني".<sup>1</sup> ومن خلال هذا النص فقد أصبحت آراء لجان الطعن الإدارية غير ملزمة حتى لإدارة الضرائب، ومنحت للمدير سلطة تأجيل التنفيذ، عندما يكون مخالفاً لأحكام القانون التنظيم المعمول به. وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 1960/12/05، حيث اعتبر رأي اللجان استشاري لا يلزم الإدارة في أي شيء.<sup>2</sup> وأيده الفقه الفرنسي الذي اعتبر أن ما تبديه هذه اللجان من آراء لا يسمو إلى مرتبة القرار الإداري ولا تعد هذه الآراء ملزمة التطبيق.<sup>3</sup>

ولقد أكد عدم إلزامية هذه الآراء ما جاء به القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، عندما عدل المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية وأضاف الفقرة التالية:<sup>4</sup> "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن مدير المؤسسات الكبرى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب رئيس المركز الجوارى للضرائب يعلق هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي". ثم جاء القانون 15-18 وعدلت هذه الفقرة كالتالي:<sup>5</sup>

"تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون التنظيم ساري المفعول.

عندما يصدر رأي اللجنة مخالفاً لأحد أحكام القانون التنظيم الساري المفعول فإن مدير المؤسسات الكبرى المدير الولائي للضرائب يصدر قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ للشاكي". وهذا التعديل يعتبر في مصلحة الإدارة، حيث وبدل تحملها عبء التوجه للقضاء، من أجل الطعن في آراء اللجان الإدارية، أعطى للمدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، سلطة رفض الرأي الذي يكون مخالفاً صراحة لأحكام القانون أو التنظيم المعمول به، وذلك بقرار مسبب، وهناك من يرى أن هذه التعديلات قد تعد تعطيلاً لفاعلية هذه اللجان، ما دامت النتيجة تضطر المكلف بالضريبة الوصول إلى القضاء.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> المادة 30، 31، 29 من قانون 96-31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 المؤرخ في 1996/12/30، الجريدة الرسمية العدد 85.

<sup>2</sup> قصاص سليم، المرجع السابق، ص 75.

<sup>3</sup> أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 44.

<sup>4</sup> المادة 49 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، المعدلة للمواد 80-81 قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> المادة 26 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، التي عدلت أحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> قصاص سليم، المرجع السابق، ص 75.

## الفرع الثاني: مواجهة إدارة الضرائب لآراء لجان الطعن الإدارية

تعتبر آراء لجان الطعن الإدارية آراء استشارية، وهي غير ملزمة للمكلف بالضريبة، إلا أنها نافذة في مواجهة الإدارة ما دامت غير مخالفة صراحة لأحكام القانون التنظيم الساري المفعول، وقد أعطى المشرع لإدارة الضرائب مجموعة من السلطات في مواجهة هذه الآراء.

### 1- علاقة إدارة الضرائب بلجان الطعن الإدارية

لقد حددت المواد 4/395، 4/360، 4/361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، العلاقة بين مصلحة الضرائب ولجان الطعن الإدارية على مختلف أنواعها وهذا ما أكدته قانون المالية لسنة 1991<sup>1</sup>، ومختلف التعديلات اللاحقة، فبإضافة إلى العضوية الدائمة للمصالح الجبائية في مختلف اللجان فإن أعوان هذه الإدارة يتولون كتابة اللجنة، ويشغلون منصب المقرر بالنسبة للجنة المركزية<sup>2</sup>، وبموجب ما جاء به قانون المالية لسنة 2016 فإنه يتولى كتابة اللجنة الولائية والجهوية، ويشغل منصب مقرر عون برتبة مفتش مركزي على الأقل، أما بالنسبة للجنة المركزية فإنه تتكفل مصالح المديرية العامة للضرائب بأمانة اللجنة والتي يعين أعضائها المدير العام للضرائب، ويعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب مقررا للجنة.<sup>3</sup>

وتتضمن هذه العلاقة تبليغ آراء لجان الطعن، ووجوب تطابق قرارات الرفض والتخفيض الصادرة من المدير الولائي للضرائب، مع آراء اللجان في هذا الشأن، ومن هنا يتضح أن جميع اللجان لها ارتباط وثيق مع إدارة الضرائب بحيث أن هذه الأخيرة وبالإضافة إلى تمثيلها وقيامها بكتابة اللجان فهي تصادق على آراء هذه اللجان وتبلغها للمكلفين المعنيين، كما أن لها الحق في أن تطلب من إدارة الضرائب تقارير مفصلة عن القضايا المعروضة أمامها لكي يتمكن أعضائها من إبداء رأيهم بوضوح تام.<sup>4</sup>

### 2- الطعن في آراء لجان الطعن الإدارية

لقد جاء قانون المالية لسنة 1997 وأعطى للمدير الولائي للضرائب سلطة تأجيل تنفيذ رأي اللجنة، إذ كان يخالف صراحة حكما من أحكام قانون الجباية على أن يبلغ المكلف بالضريبة<sup>5</sup>، وهذا ما أكدته قانون المالية 2007، 2007، حيث نص على أنه يمكن لمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس

<sup>1</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 58.

<sup>2</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 47.

<sup>3</sup> - المادة 27 من قانون 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 السالف الذكر.

<sup>4</sup> - أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 48.

<sup>5</sup> - المواد 29-30-31 من القانون المتضمن قانون المالية لسنة 1997 السالف الذكر المعدلة للمواد 300-301-302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ الرأي الصادر على أن يبلغ الشاكي بذلك<sup>1</sup>، والمشرع باستعماله لمصطلح التعليق في تعديل قانون المالية لسنة 2007 أفضل من استعمال عبارة تأجيل التنفيذ في قانون 1997، لأن التعليق قد يناسب هذه الحالة على خلاف التأجيل.<sup>2</sup>

ويقوم المدير الولائي للضرائب بتأجيل تنفيذ الرأي، إذا كان مخالفا صراحة لحكم من أحكام الجبائية، ويبلغ المعني بذلك، ويطعن في رأي لجنة الدائرة أمام اللجنة الولائية للطعن وذلك خلال شهر من تاريخ صدور الرأي، أما بالنسبة للآراء الصادرة عن اللجنة الولائية والمركزية الطعن، والمخالفة لأحكام قانون الجبائية فإنه يقوم بالطعن أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي وذلك خلال شهر من صدوره.

وحسب التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2007 فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب يعلق تنفيذ رأي اللجنة، ويقوم برفع الطعن ضد الرأي إلى المحكمة الإدارية وذلك خلال الشهر الموالي لتاريخ إصدار الرأي.<sup>3</sup>

ولقد ثار الجدل حول إمكانية طعن إدارة الضرائب في آراء اللجان، وقد نطقت بعض الغرف الإدارية بعدم قبول طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن الولائية على أساس أن هذا الأخير طرفا وعضوا في اللجنة وهذا ما قضى به قضاة الدرجة الأولى، حيث رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 1998/07/28 عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة، والمقدم من مدير الضرائب، بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا القرار<sup>4</sup>. وهذا ما اختلف مع القرار الصادر عن مجلس الدولة تحت رقم 1717 بتاريخ 23 أفريل 2001، حيث قضى بجواز منازعة إدارة الضرائب لقرار اللجان عن طريق الطعن فيه وكذا القرار رقم 1720 بتاريخ 19 فيفري 2001، وقد أسس مجلس الدولة أحكامه استنادا إلى ما جاءت به المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997.<sup>5</sup>

ثم تراجع مجلس الدولة عن هاذين القرارين، وخالف قراره رقم 2060 الصادر في 28 جانفي 2002 أين قضى بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن للولاية من طرف مدير الضرائب باعتباره عضوا فيها.<sup>6</sup> إلا أن قانون 15-18 والمتضمن قانون المالية لسنة 2016، والذي تضمن تعديل المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية،<sup>7</sup> بحيث اعتبر أن آراء لجان الطعن نافذة استثناء المخالفة صراحة لأحكام القانون التنظيم الساري المفعول، والتي يقوم مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب بشأها إصدار قرار مسبب بالرفض.

<sup>1</sup> - المادة 49 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية 2007 السالف الذكر.

<sup>2</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 121.

<sup>3</sup> - المادة 49 من القانون 26-24 المعدلة لأحكام المادتين 80-81 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 57، 56.

<sup>5</sup> - بدايرية يحي، المرجع السابق، ص 123.

<sup>6</sup> - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 57.

<sup>7</sup> - المادة 26 من القانون 15-18 المتضمن قانون المالية 2016 المعدلة لأحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية .

### خلاصة الفصل الثاني:

يتبع الطاعن عند توجهه للجان الطعن الإدارية من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة الاستفادة من حكم تشريعي تنظيمي، مجموعة من الإجراءات التي تتضمن شكواه، وأيضاً هومقيد بآجال ومواعيد محددة قانوناً، وتجتمع لجان الطعن الإدارية من أجل دراسة ملفات الطعون المعروضة عليها من أجل إبداء رأيها فيها، وقد تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى طبيعة هذه الآراء، والتي كانت محل تعديل من طرف المشرع. فهي غير ملزمة بالنسبة للمكلف بالضريبة، وبالنسبة للإدارة الجبائية فهي نافذة باستثناء تلك المخالفة صرامة لأحكام القانون والتنظيم المعمول به، وأعطى المشرع بذلك للمسؤول عن الإدارة الضريبية سلطة إصدار قرار برفض الرأي على أن يكون هذا القرار مسبباً، ويجب تبليغ الشاكي بهذا القرار.

الخاتمة:

على ضوء دراستنا للنظام القانوني للجان الطعن الإدارية في المنازعات الضريبية، والذي يعتبر الطعن أمامها من طرف المكلف بالضريبة إجراء اختياري ويتميز بنوع من الخصوصية، وذلك في إطار التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، حيث يتقدم إليها المكلفين بالضريبة بطلباتهم المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، ولقد لاحظنا أن المشرع الجزائري قد أولى اهتماما لهذه اللجان. وهذا ما رأيناه من خلال التعديلات التشريعية المتتالية، سواء فيما يتعلق بالتشكيلة البشرية والإدارية، أو الاختصاصات المنوطة بها. أو من خلال تحديد الآثار القانونية الناجمة عن الآراء الصادرة عنها، وبدا أن المشرع حاول زيادة أهمية مرحلة الطعن أمام هذه اللجان حتى وإن كان اللجوء إليها اختياري وآرائها مجرد آراء استشارية. وذلك من خلال:

- تدارك بعض النقائص التي كانت تحيط بتشكيلات هذه اللجان، فقد أضاف إليها أعضاء متخصصين ولهم معرفة بقواعد المحاسبة والجباية، بحيث يتولى رئاسة اللجنة الولائية محافظ حسابات، وأحدث اللجنة الجهوية للطعن التي يترأسها خبير محاسبي ثم أنه ألغى لجنة طعن الدائرة .

- توسيع مجال الطعن من خلال نوع الضريبة محل الطعن، فقد أصبحت تشمل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وحدد الاختصاص وفقا للمعيار المالي ، باستثناء اللجنة المركزية حيث اعتمد المعيار العضوي إضافة للمعيار المالي، ثم أنه ألغى التدرجية في الاختصاص بين هذه اللجان.

إلا أنه وسع من سلطات الإدارة في مواجهة آراء هذه اللجان فقد منح للمدير الولائي أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، حين منحه سلطة إصدار قرار مسبب برفض آراء لجان الطعن الإدارية عندما تكون هذه الأخيرة مخالفة لأحكام القانون أو التنظيم المعمول به على أن يبلغ هذا القرار للشاكي. ويبدو أن هذا التعديل من شأنه أن يخلّ التوازن بين الإدارة والمكلف بالضريبة، والذي اعتبر الهدف من وراء إحداث لجان الطعن الإدارية، وأيضا له أن يحدّ من فاعلية هذه اللجان ونجاعته، فهو يعتبر إفراغ لها من محتواها الذي يرمي إلى حل النزاع وديا أو من خلال التسوية الإدارية دون اللجوء إلى القضاء، ثم أن تحديد مدى مطابقة الآراء للقانون قد لا يكون من صلب اختصاص الإدارة الضريبية، وبهذا فقد قلّل المشرع من إمكانية حل النزاع أمام لجان الطعن الإدارية، والمكلف بالضريبة في الأخير مجبر إلى اللجوء إلى القضاء لحل النزاع الضريبي نهائيا.

ولهذا نقترح:

- أولاً: أن يقوم المشرع بزيادة تدعيم اللجان بأعضاء متخصصين كأن يضيف خبراء محاسبين كأعضاء على مستوى التشكيلات البشرية للجان، وإعادة النظر في رئاسة اللجنة المركزية للطعن، وزيادة تمثيل المكلف بالضريبة من خلال الاتحادات والجمعيات المهنية.
- ثانياً: إضفاء نوع من الإلزامية على آراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية في مواجهة الإدارة الضريبية، وإعطاءها المكنة القانونية لتكون مؤهلة للتنفيذ، ولتصبح مرحلة الطعن أمام لجان الطعن الإدارية مرحلة حاسمة، ولتعمل حقيقة على تخفيف العبء على الجهات القضائية.
- ثالثاً: إعادة النظر في السلطة التي منحها لإدارة الضرائب من خلال إصدار قرار برفض الرأي إذا كان مخالفاً للقانون والتنظيم المعمول به، على اعتبار أن هذه السلطة ليست من اختصاصات الإدارة الضريبية.

قائمة المراجع

❖ الكتب:

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، عين ميله، 2005.
2. سامي جمال الدين، الرقابة على اعمال الإدارة (القضاء الإداري)، مبدأ المشروعية، تنظيم القضاء الإداري، المنازعات الإدارية، دار الكتاب الحديث، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1992.
3. شريف مصباح أبو كرش، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، طبعة 1، 2004-1424هـ.
4. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية القانون رقم: 01-21 المؤرخ في 7 شوال 1422 الموافق ل: 22 ديسمبر 2001، مع التعديلات المدخلة على قانون المالية، 2007، الطبعة الثانية 2007، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، القبة القديمة.
5. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
6. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، عنابة، 2008.
7. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون، الجزائر.
8. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الأول، الهيئات والإجراءات، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- ابن عكنون، الجزائر، 09-2013.
9. يوسف دلاندة، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2014.

❖ الرسائل الجامعية:

1. بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية تخصص قانون إداري وإدارة عامة، الجزائر، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011-2012.
2. بلمقراني شهرزاد، لجان الطعن في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مكتملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2012-2013،
3. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014-2015.
4. عيساني علي، التظلم والصلح في المنازعات الإدارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، تلمسان، 2007-2008.

5. غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، 2013-2014.
6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية بالضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الخاص، فرع قانون أعمال، الجزائر، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2007-2008.
- ❖ القوانين والنصوص التنظيمية:
1. الأمر 66-156 المتضمن قانون العقوبات المؤرخ في: 11/06/1966 الجريدة الرسمية العدد 49 المعدل والمتمم.
2. الأمر 68-254 المتضمن قانون المالية لسنة 1969 المؤرخ في: 30/12/1968 الجريدة الرسمية العدد 106.
3. الأمر 94-03 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 المؤرخ في: 31/12/1994 الجريدة الرسمية العدد 87.
4. القانون رقم: 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المؤرخ في 23/04/2008 الجريدة الرسمية العدد 21.
5. القانون رقم: 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في: 31/12/2008 الجريدة الرسمية العدد 83.
6. القانون رقم: 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في: 29/10/2010 الجريدة الرسمية العدد 42.
7. القانون رقم: 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 المؤرخ في: 29/12/2016 الجريدة الرسمية العدد 77.
8. القانون رقم: 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 المؤرخ في: 29/12/2003 الجريدة الرسمية العدد 83.
9. القانون رقم: 15-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 المؤرخ في: 13/12/2015 الجريدة الرسمية العدد 72.
10. القانون رقم: 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المؤرخ في: 31/12/1990 الجريدة الرسمية العدد 57.
11. القانون رقم: 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 وقانون الإجراءات الجبائية المؤرخ في: 23/12/2001 الجريدة الرسمية العدد 79.
12. القانون رقم: 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في: 27/12/2006 الجريدة الرسمية العدد 85.

13. القانون رقم: 91-25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في: 23/12/1991 الجريدة الرسمية العدد 65.
14. القانون رقم: 96-31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 المؤرخ في: 30/12/1996 الجريدة الرسمية العدد 85 .
15. القانون رقم: 97-02 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 المؤرخ في : 31/12/1997 الجريدة الرسمية العدد 89 .
16. المرسوم التشريعي رقم: 93-18 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 المؤرخ في 29/12/1993 الجريدة الرسمية العدد 88.
17. المنشور رقم 01 المتعلق بلجان الطعن المؤرخ في 02/10/2017، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب مديرية المنازعات

❖ الملتقيات والمحاضرات:

1. بوسقيعة أحسن، محاضرة بعنوان "الغش الضريبي"، ملتقى قضاة النيابة والتحقيق، الجرائم الاقتصادية، قسنطينة، 09 و 10 ماي 1997، مديرية البحث 1997.
2. قاسي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014-2015.

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
	شكر وعران
	إهداء
3-1	مقدمة
<b>4</b>	<b>المبحث التمهيدي: ماهية المنازعة الضريبية</b>
4	المطلب الأول: مفهوم المنازعة الضريبية
5	الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية
7	الفرع الثاني: أنواع المنازعة الضريبية
9	المطلب الثاني: التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية
9	الفرع الأول: التظلم الإداري (الشكاية)
15	الفرع الثاني: الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
18	خلاصة المبحث التمهيدي
<b>20</b>	<b>الفصل الأول : تشكيلة واختصاصات لجان الطعن الادارية</b>
20	المبحث الأول : تشكيلة لجان الطعن الإدارية
20	المطلب الأول: لجنة طعن الدائرة
20	الفرع الأول : تشكيلة لجنة طعن الدائرة
21	الفرع الثاني : إحداث اللجان على مستوى الدوائر
23	المطلب الثاني : اللجنة الولائية للطعن
23	الفرع الأول : تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل قانون المالية لسنة 2016
25	الفرع الثاني : تشكيلة اللجنة الولائية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016
26	المطلب الثالث : اللجنة المركزية للطعن
26	الفرع الأول : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن قبل قانون المالية لسنة 2016
27	الفرع الثاني : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب قانون المالية 2016
29	المطلب الرابع: متطلبات العضوية في لجان الطعن الإدارية
29	الفرع الأول : شروط أعضاء لجان الطعن الإدارية
30	الفرع الثاني : التزامات أعضاء لجان الطعن الإدارية

32	المبحث الثاني : اختصاصات لجان الطعن الإدارية
33	المطلب الأول : معايير تحديد اختصاص لجان الطعن الإدارية
33	الفرع الأول: تحديد الاختصاص وفقا لنوع الضريبة وموضوع الطعن
34	الفرع الثاني: تحديد الاختصاص وفقا لمبلغ الضريبة محل الطعن (المعيار المالي)
34	المطلب الثاني : اختصاص لجنة طعن الدائرة
34	الفرع الأول : اختصاص العام للجنة طعن الدائرة
34	الفرع الثاني : اختصاص لجنة طعن الدائرة وفقا للمعيار المالي
35	المطلب الثالث : اختصاص اللجنة الولائية للطعن
35	الفرع الأول : الاختصاص العام للجنة الولائية الطعن
35	الفرع الثاني : اختصاص اللجنة الولائية الطعن وفقا للمعيار المالي
37	الفرع الثالث : إحداث اللجنة الجهوية للطعن
37	المطلب الرابع : اللجنة المركزية للطعن
37	الفرع الأول : الاختصاص العام للجنة المركزية للطعن
38	الفرع الثاني الاختصاص اللجنة المركزية وفقا للمعيار المالي
39	خلاصة الفصل الأول
40	<b>الفصل الثاني: الآثار القانونية للطعن أمام اللجان الإدارية</b>
41	المبحث الأول: مباشرة لجان الطعن الإدارية لعملها
41	المطلب الأول: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن الإدارية
42	الفرع الأول : آجال الطعن
42	الفرع الثاني: محتوى عريضة الطعن
42	المطلب الثاني: سير عمل لجان الطعن الإدارية بعد إيداع الطعن
43	الفرع الأول : اجتماع لجان الطعن الإدارية
43	الفرع الثاني: حضور أطراف النزاع
44	المبحث الثاني :آراء لجان الطعن الإدارية
44	المطلب الأول :ماهية آراء لجان الطعن الإدارية
44	الفرع الأول: رأي لجان الطعن الإدارية
45	الفرع الثاني: إصدار رأي لجان الطعن الإدارية
46	الفرع الثالث: التوقيع على آراء لجان الطعن الإدارية وتبليغها

47	المطلب الثاني: الآثار القانونية لآراء لجان الطعن الإدارية
47	الفرع الأول : إلزامية آراء لجان الطعن الإدارية
49	الفرع الثاني :مواجهة الإدارة الضريبية لآراء لجان الطعن الإدارية
51	خلاصة الفصل الثاني
52	الخاتمة
54	قائمة المراجع
57	فهرس الموضوعات

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## ملخص:

إن المنازعات الضريبية تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية، نظرا لتعدد قوانين الضرائب وكثرتها مما تطرح الكثير من المنازعات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها تبعا لتعدد الضرائب ، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين: المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية.

وتكمن أهمية المرحلة الإدارية في الحد من المنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ، والغرض منها استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة ، وهي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، وتشمل التظلم الإداري المسبق والطعن أمام لجان الطعن الإدارية، والتي تختص بإبداء رأيها حول هذه المنازعات الضريبية، والتي لم تلقى إقبالا من طرف المكلفين نظرا لآرائها الاستشارية، وفي ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الضريبية هي صاحبة السيادة.

## Résumé:

Les contentieux fiscaux sont considérés comme une question particulièrement importante en raison de la multiplicité des lois fiscales et des nombreux litiges découlant de la complexité des procédures et de leur diversité en fonction de la multiplicité des impôts. Les avantages de ce type de conflit sont qu'ils sont en deux phases: la phase administrative et la phase judiciaire.

L'importance de la phase administrative réside dans la réduction des différends fiscaux entre le contribuable et l'administration fiscale. Le but est de corriger les erreurs commises par l'administration, qui consiste à corriger leurs erreurs avant de recourir à la justice. Il s'agit notamment de recours administratif et d'appel devant les comités d'apparences administratives compétents pour exprimer leur opinion sur ces différends fiscaux, Ce qui n'a pas reçu de réponse des contribuables donné des avis consultatifs du parti, et dans cette situation, l'administration fiscale reste le souverain.