

PEOPLES DEMOCRATIC REPUBLIC OF ALGERIA
MINISTRY OF HIGHER EDUCATION AND
SCIENTIFIC RESEARCH
UNIVERSITY OF AMINE ELOKKAL EL HADJ MOUSSA
EG AKHAMOUK - TAMANGHASSET



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمين العقال الحاج موسى
أق أحموك - تمنغست

Faculty of Law and Political Science

كلية الحقوق والعلوم السياسية

Department of Law

قسم الحقوق



مطبوعة بيداغوجية

بعنوان:


محاضرات في مقياس قانون المنازعات الجبائية

موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر شعبة الحقوق
تخصص قانون الأعمال

إعداد الأستاذ: د. صدوق المهدي

Sadokmehdi11@gmail.com

الموسم الجامعي: 2022/2023


" إنني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه،
إلا قال في غده لو خير هذا لكان أحسن،

ولو زيد هذا لكان يستحسن،

ولو قدم هذا لكان أفضل،

ولو ترك هذا لكان أجمل،

وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص
على جملة البشر."

العماد الأصماني

المختصرات:

ABREVIATIONS

بـ اللغة العربية:



ق.ض.م.ر.م.....قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ق.إ.ج.م.إ.....قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ق.إ.ج.....قانون الإجراءات الجبائية.

د.س.ن.....دون سنة النشر.

ج.ر.....الجريدة الرسمية.

ق.م.....القانون المدني.

ق.ت.....قانون التسجيل.

د.ج.....دينار جزائري.

ص.....الصفحة.

ط.....الطبعة.

ج.....الجزء.

بـ اللغة الفرنسية:

- P.....Page.
- ART.....Article.
- Éd.....Edition.
- N°.....Numéro.
- Coll.Collection.
- Ibid.....Même endroit.
- C.EConseil d'Etat.
- M.F..... Ministère des Finances.
- IFU.....Impôt Forfaitaire Unique.
- C.G.ICode Général des Impôts.
- D.G.I.....Direction Général des Impôts.
- O.P.U.....Office des Publications Universitaires.
- Op.cit..... Ouvrage précédemment cité (Opus Citatum).
- L.F.D. J.....Librairie Française de Droit et de Jurisprudence.
- L.G.D.J.....Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

مقدمة:

تسعى الدولة بشكل حثيث لإيجاد وسيلة تمويلية تتميز عن غيرها من الوسائل العامة المتاحة بالاستقرار والدوام، وتكون عنصراً هاماً من عناصر ماليتها، في ظل تذبذب أسعار النفط، من أجل ذلك طُفقت تهتم بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة والدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة، نظراً لاستنادها على إنتاج حقيقي؛ ولا يثير التمويل بواسطتها كقاعدة عامة أي ضغوط تضخمية، فهي تعد المورد الرئيسي، وإحدى أدوات الضبط الاقتصادي التي تستعملها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي، على نحو يحقق أكبر قدر من الانتعاش ومن ثم الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، ويكون ذلك بصورة متباينة، وهذا ما يحقق العدالة كهدف من أهداف الضريبة.

وانطلاقاً من أن الضريبة تعد من مقتضيات السيادة، التي تحصلها الدولة تحقيقاً للصالح العام، يلزم المواطنون بتحمل عبء الضريبة، تفعيلاً للتضامن الاجتماعي، الذي يجتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، دون إخلال بالمصالح العامة والمصالح الشخصية، للوصول إلى تحقيق العدالة كركن من أركان الضريبة.

وعليه نجد أن للضريبة وجهان أساسيان، اجتماعي وفردى، الأول كونها مورد عام يحقق نفعاً عاماً ترى الدولة من واجب مواطنيها المساهمة في الأعباء العامة، أما الثاني فالضريبة تكليف مالي للمعني بدفعها، وأن تحقيق التوازن بين هاتين المصلحتين المتضاربتين، يتطلب التوفيق بين فعالية النظام الضريبي المختار وعدالته، والإكانت بين القبول والرفض، بهذه المثابة يرتب التناقض بين الوجهين السابقين، خصوصية المنازعة الجبائية.

لما كان الخلاف في المنازعات الجبائية لا يدور حول خصومة شخصية، وإنما يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة، ولما كان حق الدفاع عن المال من أزم القواعد التي يجب أن يكفلها التشريع الضريبي، فقد منح للمكلف بالضريبة الحق في مطالبة الإدارة، بالتطبيق السليم للقانون وتصحيح وتقويم الاختلالات التي قد تقع فيها، فقد أقر المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، أن كل المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، لا يتم حلها فقط بالطرق النزاعية بالمعنى الضيق للمصطلح، بل هناك طرق إدارية أولية يمكن عن طريقها الوصول لحل الخلاف دونما اللجوء إلى اللجان أو القضاء.

وترتياً على ذلك، يندرج مقياس قانون المنازعات الجبائية ضمن المقاييس التي لها علاقة بتخصص قانون الأعمال، حيث سنتعرف على أهم النظريات وتقديم المفاهيم والمصطلحات الخاصة بالمنازعات الضريبية، مع أجدية التحكم فيها في ضوء أهداف المشرع لتحقيق الموازنة بين حقوق المكلف وبين المحافظة على حقوق الخزينة من خلال آليات وميكانيزمات تسوية النزاع الضريبي.

فإنه ومن خلال محاور هذا المقياس نسعى إلى تحقيق أهداف التعليم والتعلم عن طريق تنمية مهارات الطالب في التعمق في دراسة الوسائل القانونية والإجرائية المحولة للمكلف بالضريبة، التي من خلالها يستطيع توفير أدلة إثبات للواقعة المنشئة للضريبة وصحة الأسس المصرح بها، وإبراز دور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة، مقابل ما تملك الإدارة الجبائية من سلطات أوسع في هذا المجال، انطلاقاً من مبدأ المشروعية لكي تتلائم مع قاعدة الأمن القانوني للمكلفين، وصولاً لتنظيم الهيكل الجديد للإدارة الضريبية، وأثره على مبدأ تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة، كما نسعى لبلوغ مجموعة من الأهداف نذكر منها:

⁽¹⁾ قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، والمؤسس بموجب نص المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، العدد 79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001.

- تبيان أطراف النزاع الضريبي؛
- شرح وتحليل إيجابيات وسلبيات كل مرحلة من مراحل تسوية هذا النزاع، وتبيان مدى نجاعتها؛
- تسليط الضوء خلال مجمل الدراسة على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة، باعتبار الطرف المدعى في مواجهة إدارة الضرائب لامتيازها بالسلطة العامة أثناء تسوية المنازعات الضريبية؛
- التعمق في دراسة الوسائل القانونية والإجرائية المحولة للمكلف بالضريبة، التي من خلالها يستطيع توفير أدلة إثبات للواقعة المنشئة للضريبة وصحة الأسس المصرح بها؛
- إبراز دور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة، مقابل ما تملك الإدارة الجبائية من سلطات أوسع في هذا المجال؛
- مبدأ المشروعية لكي تتلائم مع قاعدة الأمن القانوني للمكلفين، وصولاً لتنظيم الهيكل الجديد للإدارة الضريبية، وأثره على مبدأ تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة.

ولإيلاء موضوع المنازعات الجبائية حقه من البحث حاولنا من خلال هذه المطبوعة توفير مقارنة بيداغوجية وتركيز الكفاءة المستهدفة على الجانب النظري من خلال الحصول على المعرفة الأساسية والخبرة المكتسبة منها، مع كيفية توظيف هذه المكتسبات من أهم ركائز المقاربة البيداغوجية، وتعتبر الأساسية في عملية التعلم بالنسبة للمعرفة، ومن خلال هذا المقياس سيتعرف الطالب على مختلف الأحداث الموجبة للطعن في مجال الضريبة، وآليات تسوية النزاع الضريبي ضمن المحاور الأساسية الآتية:

المحور الأول: التأصيل النظري والقانوني للنزاع الضريبي

المحور الثاني: الشكوى الضريبية

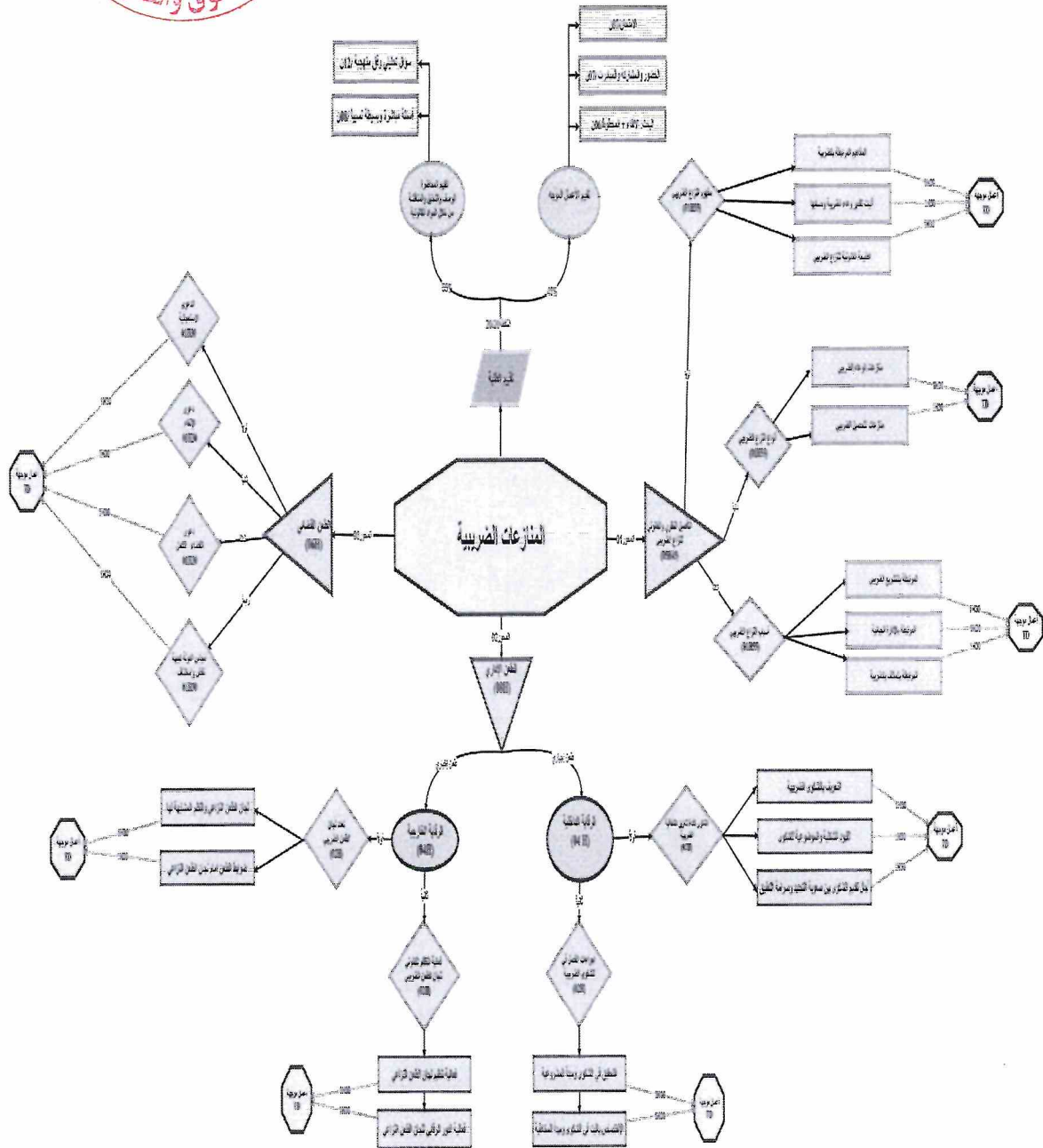
المحور الثالث: الطعن النزاعي أمام لجان الطعن النزاعي

المحور الرابع: الطعن القضائي للمنازعات الجبائية.

الخريطة الذهنية لمقياس قانون المنازعات الجبائية



مقياس المنازعات الجبائية
 وهذا تنظيم أساسي
 مسؤول عنه أ.م.م. محاضر
 لشخص قانون الأعمال
 الخلف الأستاذ بروف. الدكتور من خلال الرسالة لهذا المقياس
 الشكر في إيراد العمل في الترميم الضريبي
 الشكرات المأزومة للشكر بالترتيب خلال الترميم



الأستاذ: صدوق المهدي
 البريد الإلكتروني: SABORKEHDDI@GMAIL.COM

المحور الأول:

التأصيل النظري والقانوني للنزاع الضريبي.

إن إجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية من خلال الترخيص للحكومة بالإئافاق في حدود الاعتمادات المالية، يقابله إجازتها للإيرادات العمومية التي تمثل التزاماً على الحكومة بتحصيل جميع الإيرادات والتي من ضمنها الضرائب، من خلال قوانين المالية⁽¹⁾، وأن المرحلة الحاسمة التي تمر بها هذه الأخيرة قبل تحصيلها، هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات، من أجل تأسيس وعاء الضريبة وحساب مقدارها، وفق أنظمة ضريبية متعدداقلمي* ولتحقيق فعالية النظام الضريبي يتطلب احترام المبادئ العامة للضريبة، منها على وجه الخصوص مبدأ العدالة بشقيه، العدالة بواسطة الضريبة كهدف، والعدالة اتجاه الضريبة كركن، الذي يتطلب لتحقيقه شمولية الضريبة وملاءمة معدلاتها لاعتبارات العدالة، وكفاءة الهيئة القائمة بالتنفيذ فيما يتعلق بالتأسيس والتحصيل، وإدارة الضرائب آلية من أهم الآليات لتحقيق العدالة الضريبية، في دولة الحق والقانون.

أما إذا عملت إدارة الضرائب بما يخالف هذه القواعد، بحيث يؤدي مستوى الضغط الجبائي وأسلوب مطالبها بالدين الضريبي، أن تقع في أخطاء عند تأسيس الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة، أو في إجراءات تحصيلها، كما أنه قد تتجاوز صلاحياتها القانونية عند قيامها بذلك، فإنها تجعل من المكلف بالضريبة في وضعية غير قارة، وكل ذلك يدفعه إلى معارضة ورفض الانخراط في الالتزام الضريبي.

وعليه؛ سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى تبيان مفهوم المنازعة الجبائية، ثم نتطرق إلى أنواع النزاع الجبائي، بالإضافة إلى تحديد أسباب النزاع الجبائي.

المبحث الأول:

التعريف بالمنازعات الضريبية.

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث لتعريف المنازعات الضريبية، والتقسيمات المعتمدة في تصنيف أنواع المنازعات الضريبية.

المطلب الأول:

تعريف المنازعات الضريبية.

لم يتفق الفقه المقارن على كلمة سواء في تعريف المنازعة الضريبية، فقد تراوحت تلك التعاريف بين التعريف الضيق والواسع.

الفرع الأول:

المعنى الواسع للمنازعات الضريبية.

يظهر حين يستعمل اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، بل أن هناك وضعية مست

⁽¹⁾ - القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق ل 07 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد28، الصادرة في: 09 يوليو 1984.

- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق ل 02 سبتمبر2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد53، الصادرة في: 02 سبتمبر2018.

⁽²⁾ أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2013، ص07.

ذمته المالية تجعله غير قادر على التحرر كلياً أو جزئياً من ديونه الجبائية تجاه الخزينة العمومية، فيلتمس على أساسها من الإدارة أن ترفق به⁽¹⁾.

ويعرفها البعض على أن المنازعات الجبائية في مدلولها الواسع مجموع الخلافات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية⁽²⁾.

كما تعرف بأنها مجموع القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة، والضمانات التي توفر للمكلف بالضريبة طوال عملية فرض الضريبة، بداية من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل، مروراً بتصنيفها طبقاً للإجراءات المقررة قانوناً. وتعرف أيضاً على أنها، المجموع الطعون التي تثار بين الإدارة الضريبية والغير، وبتناسبه فتأجما بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة أو أي قانون آخر⁽³⁾.

الفرع الثاني:

المعنى الضيق للمنازعات الضريبية.

يظهر عندما يستعمل اللفظ في الخلاف الذي يثور بين المكلف والإدارة الضريبية، كما يقول الفقيه الفرنسي JEAN LAMARQUE هو ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية، بشأن تحديد مبلغ الضريبة المفروض أو طرق تحصيلها، وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله⁽⁴⁾.

وتعرف على أنها مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق الإقتطاعات الضريبية.

كما تعرف أيضاً، بأنها ذلك النزاع في صحة وشرعية تأسيس الضريبة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح.

ويرى الأستاذ زكريا محمد بيومي بأن المنازعة الجبائية، هي المنازعة التي تنزع في صحة أو شرعية تأسيس الضريبة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح، ولم تربط وفقاً لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يقضي برفعها كلياً أو جزئياً⁽⁵⁾.

أما الأستاذ أمزيان عزيز يرى بأن المنازعة الضريبية، تنشأ كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، خاصة في حالة إعساره، أي أن وضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العمومية⁽⁶⁾.

وقد عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الجبائية، بأنها مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها، في المنازعات القائمة بين المكلف وإدارة الضرائب، بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي⁽⁷⁾.

(1) - فرجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2008، ص 07.

(2) - Mohamed Chekaoui, Le Contentieux Fiscal au Maroc, D.E.S, Faculté de Science Juridique, Économique et Social, Maroc, 1982, P07.

(3) - Charles Debbasch et Jean Claude Ricci, le Contentieux Administratif, DALLOZ, France, 1999, P783.

(4) - Jean Lamarque, Répertoire du Contentieux Administratif, Contentieux Fiscal, Mise a' Jour 1995, DALLOZ, France, 1998, P03.

(5) - زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الفكر، مصر، 1974، ص 03.

(6) - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 08.

(7) - Bulletin D'Information N° 13/1995, le Contentieux fiscal, MF, DGI, Juin 1995, P05.

كما تعرف المنازعة الجبائية أيضاً بأنها الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وهي طريق أول الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بالنظر في هذا النزاع⁽¹⁾.

ومن ذلك، فإن المنازعة الضريبية هي ذلك الخلاف الناشئ عن الطعون التي يحردها المكلف بالضريبة، بخصوص شرعية قرار تأسيس الضريبة أو تحصيلها، أمام الجهة المختصة بالنظر في هذا النزاع، وفقاً لإجراءات وشكليات مقررة قانوناً.



المطلب الثاني:

أنواع المنازعات الضريبية.

تتنوع وتتعدد المنازعات الضريبية بحسب المعايير والأسس التي تبني عليها الضريبة، وبحسب الجهة المطروح أمامها النزاع، كما تنقسم بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة.

الفرع الأول:

من حيث زاوية الجهة المطروح أمامها النزاع.

نكون أمام طعن إداري، إذا كان النزاع على مستوى إدارة الضرائب ولجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، أما إذا كان على مستوى الجهات القضائية نكون أمام طعن قضائي، والتي سيتم التفصيل فيها لاحقاً

الفرع الثاني:

من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة.

إذا كان المكلف بالضريبة ينازع إدارة الضرائب في أساس تحديد وتقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، نكون أمام منازعات الوعاء الضريبي.

أما إذا كان ينازع في التحصيل الجبري أو في الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة في تحصيل الدين الضريبي من طرف الإدارة الضريبية، نكون أمام منازعات التحصيل الضريبي.

وعلى الرغم من أن المشرع الجزائري لم ينص صراحة على تعريف لمنازعات الوعاء الضريبي، أو منازعات التحصيل الضريبي وهو بصدد وضع القواعد الإجرائية لها بموجب قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه بين وحدد الغاية من رفع الطعن النزاعي.

حيث نكون أمام منازعات الوعاء الضريبي عندما يكون الغاية منها إعتراض المكلف بالضريبة على إجراءات تقدير الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽²⁾، أما الغاية من منازعات التحصيل الضريبي إعتراض المكلف على التحصيل الجبري للدين الضريبي، أو الاعتراض على شرعية إجراءات المتابعة⁽³⁾.

(1) - رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 18.

(2) - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

المبحث الثاني:

أسباب النزاع الضريبي.

إن إشكالية التوازن الذي باختلاله تثار منازعات الوعاء الضريبي في الميدان الجبائي بين الحق والواجب، إشكالية معقدة ومتعددة الجوانب، يتداخل فيها أولاً ما هو قانوني في شكله وجوهره، وثانياً ما يرتبط بمحيط تطبيق القاعدة القانونية في المحيط الاقتصادي، كمستوى الثقافة الجبائية، ومستوى أداء الإدارة الجبائية، فالأصل أن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة مبنية على التفاهم والانسجام، طالما أحترم مبدأ المشروعية الذي يهدف إلى تحقيق المبادئ الأساسية في اختيار المادة الخاضعة للضريبة والتي تشكل الوعاء الضريبي، غير أن كثرة المنازعات الضريبية، دليل ومؤشر على وجود أسباب تؤدي إلى نشوئها، وتختلف هذه الأسباب من دولة إلى دولة، بل تتغير في الدولة الواحدة من زمن إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى، وبذلك؛ فإن أسباب منازعات الوعاء الضريبي لا تكاد تقع تحت حصر، وإلا تمت معالجتها بصفة جذرية.

إن المنازعات الضريبية مردّها إلى خطأ في تطبيق القانون أو تفسيره، وأخرى إلى سلوكيات المكلفين بالضريبة سواء المقصودة أو غير المقصودة، كما هناك أسباب أخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية بوصفها حلقة الوصل بين التشريع الضريبي والمكلف بالضريبة، ومدى توفرها على مقومات النجاعة في تأسيس الضريبة.

المطلب الأول:

الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي.

توجد عدة عوامل تعيق فعالية التشريع الضريبي، كمخالفته لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، القاضي بأن تكون الضريبة مؤسسة وفق مبدأ المشروعية، كما كرس الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن 1789، مجموعة المبادئ الأساسية للقانون الضريبي، المتمثلة في مبدأ العدالة، مبدأ تماثل النظام الضريبي، مبدأ الضرورة الضريبية، ومبدأ السنوية⁽¹⁾، وتجدر الضريبة أساسها في الجزائر في نص المادة 82 من الدستور⁽²⁾.

وإذا كانت النصوص الدستورية تتمتع بقوة إلزامية وتنبؤاً منزلة سامية تعد قمة الهرم القانوني في دولة الحق والقانون، إلا أن حالة العمومية التي تكون عليها النصوص الدستورية والإحالة للمشرع في كل ما يتصل بتنظيم وإحداث الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أسسها ونسبها⁽³⁾، من خلال قوانين المالية كأصل عام⁽⁴⁾، يجعلها محدودة الفائدة كإحدى الضمانات، حيث يكفي المؤسس الدستوري برسم الخطوط الرئيسة للضريبة، تاركاً بذلك السيطرة الفعلية للسلطة التشريعية في تنظيمها، والتي يجب أن يكون ضابطها في ذلك التوفيق بين الحقوق الشخصية ومقتضيات النفع العام، وإلا انعكس سلباً على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، وبالتالي تكثرت المنازعات الضريبية.

إن مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية، يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يتعارض مع الغاية والهدف الأساسي من تشريعه، وإن كان هذا السبب قليل الحدوث، إذا مارس

(1) - البشري الشريحي، جرائم الضرائب والرسوم، ط 01، دار الجامعة المصرية، مصر، 2001، ص 22.

(2) - المادة 82 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020، يتضمن التعديل الدستوري سنة 2020، ج.ر، العدد 82، الصادرة في: 2020/12/30.

(3) - المادة 139 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442، يتضمن التعديل الدستوري سنة 2020.

(4) - القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق ل 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد 53، الصادرة في: 02 سبتمبر 2018.

المشرع كامل اختصاصاته وفق مبدأ المشروعية، ولكن قد ترتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية والتفسيرية التي تساهم في تطبيق القانون، وشرح النصوص القانونية، الشيء الذي أدى إلى الاختلاف في تطبيقها. كما أن عدم التنسيق الضريبي، من شأنه تفويض العلاقة الضريبية، والذي يقصد به عدم الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها التشريع الضريبي، حيث يوجد خمسة قوانين ضريبية موضوعية كل واحد منها يضم مجموعة من الضرائب، وقانون إجرائي واحد⁽¹⁾، مما يؤدي إلى التعارض فيما بينها، وبين هذه القوانين ومختلف القوانين والتشريعات، مثل قانون الاستثمار، قانون النقد والقرض، التشريع والتنظيم الجمركيين، وغيرها من القوانين التي لها علاقة بنشاط المكلف، ناهيك عن عدم استقرار التشريع الضريبي في حد ذاته.

حيث تؤدي التعديلات الدائمة للتشريع الضريبي إلى تعسير وظيفة إدارة الضرائب في تأسيس الضرائب، وكذلك بالنسبة للمكلف الذي يجد صعوبة في التكيف مع النظام الضريبي الذي يشهد تعديلات متتالية، وهذا ما يؤدي إلى غموضه وتعارضه مع مبدأ الثبات التشريعي، الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة الضريبية، وعلى اثر ذلك يظهر التوتر بين أطراف العلاقة الضريبية، لذا يجب أن تكون على الأقل المبادئ الأساسية للضريبة على درجة عالية من الثبات.

تجدر الإشارة أن الثبات لا يقصد به هنا جمود التشريع الضريبي، الذي يؤدي إلى بقاء أي نظام ضريبي لفترة زمنية طويلة دون تعديل، لأن من شأن ذلك خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب، وإجراءات تقديرها وربطها، وينشأ ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية بهذه التقاليد هذا من جهة⁽²⁾، ومن جهة أخرى يؤدي الجمود إلى عدم مواكبة التشريع الضريبي للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، مما يصعب إحداث أي تغيير في النظام الضريبي، الأمر الذي ينجر عنه كذلك نزاع ضريبي.

وغني عن البيان، أن عدم وضع ميكانزمات تحديد وعاء ضريبي عادل من طرف المشرع، إذا لم يأخذ بعين الاعتبار عند اختياره المادة التي سوف تشكل الوعاء الضريبي، والظروف الاقتصادية العامة الداخلية منها والخارجية، التي تتناسب والنسيج الاقتصادي الوطني والظروف الاجتماعية ومستوى الدخل، يؤدي إلى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي، نتيجة الاختلال في الكيان الضريبي هذا ما يضعف العدالة الضريبية، ويحدث انحراف وتناقض لأهداف السياسة الضريبية أو الأسس العلمية للإخضاع الضريبي⁽³⁾.

(1) - الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 102، الصادرة في: 22 ديسمبر 1976.

- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 103، الصادرة في: 26 ديسمبر 1976.

- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 39، الصادرة في: 15 جويلية 1976.

- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 70، الصادرة في: 02 أكتوبر 1977.

- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 81، الصادرة في: 18 ديسمبر 1977.

- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001.

(2) - ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيبي البلدية 02، 2013، ص 397.

(3) - رجال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2013، ص 129.

المطلب الثاني:

الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

باعتبار الإدارة وسيط بين السلطة التشريعية والمكلفين بالضريبة، وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة، وإصدار التعليمات والتفسيرات، وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم، والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات تقدير الأوعية الضريبية وحسابها، لذلك فإن إدارة الضرائب تلعب دوراً مهماً في خلق بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع، وتساهم في فعالية النظام الضريبي، كما يمكنها أن تكون سبب في نشوء المنازعات الجبائية.

إن النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم، يعتمد على التصريحات الجبائية (نظام تصريحي)، وينحصر دور الإدارة الضريبية في عملية الرقابة على هذه التصريحات المكتتبه، وخلال هذه العملية التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب التي في غالب الأحيان تكون متأثرة بثقافة الجباية، أكثر من ثقافة الحماية، هذا التأثر يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلفين على حساب حقوق الخزينة العامة، مما يرسخ فكرة الود المفقود في العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف.

كما أن ضعف مستوى فعالية الإدارة الضريبية من حيث محدودية الإمكانيات البشرية، سواء من الجانب الكمي أو من الجانب النوعي، يؤدي إلى نشوء نزاع، فبالنسبة للجانب الأول أي العددي نجده لا يتلائم ولا يتناسب مع عدد المكلفين بالضريبة أو الملفات المطروحة للرقابة الجبائية، وأي إختلال بينهما يؤدي إلى نتائج سلبية، التي ينجر عنها الوقوع في الأخطاء التي تعتبر سبب من الأسباب نشوء نزاع الوعاء الضريبي. أما الجانب الثاني أي التأهيل، فإن عدم توافر العناصر الفنية والإدارية المكتسبة للمعارف المهنية ولا سيما النظام المالي المحاسبي، يؤثر في تطبيق القانون الضريبي، مما ينجم عنه العديد من المخالفات التي تكون بسبب عدم فهم التشريع الضريبي، أو الخطأ في آليات ممارسة مختلف أشكال الرقابة.

أما من حيث محدودية الإمكانيات المادية، للقيام بالمهام المنوطة بإدارة الضرائب، على الرغم من متطلبات العصر التي تقضي بوجود إدارة إلكترونية تعتمد وسائل مادية متطورة، إلا أن إدارة الضرائب مازالت تمارس مهامها بوسائل تقليدية، التي تزيد في تعقيد مهامها، ولا تساعد في تحديد الأوعية الضريبية وحسابها، مما يصعب مهمة الإمام بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.

ولتحقيق ما خطط له من سياسة ضريبية لا بد من تحديد نطاق مبدأ المشروعية الضريبية، عن طريق تقييد صلاحيات إدارة الضرائب، لأن عدم تقييد صلاحيات هذه الأخيرة في تطبيق القانون فقط، يؤدي إلى التعارض مع قاعدة الأمن القانوني، وهذا يؤدي إلى انتشار الفساد المالي والإداري في الإدارة الجبائية، من خلال تفويض عملية الرقابة عن طريق محاباة بعض المكلفين، والمغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي لمكلفين آخرين، مما ينتج عنه عدم رضاهم لعدم التوزيع العادل للعبء الضريبي⁽¹⁾.

(1) - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012، ص174.

المطلب الثالث:

الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة.

إن الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة غالباً ما تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، فالعامل الديني له دور كبير في تحديد نظرة الأفراد للضريبة، فالزكاة هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما الضريبة لا تلقى القبول لدى المكلفين بحجة عدم شرعية الضريبة، ومن هنا يكون التملص من التصريح بوعائها مؤسسين ذلك على مبادئ عقائدية ترفض الضرائب وتؤمن بالزكاة.

بالإضافة إلى الأحداث التاريخية - العامل التاريخي - التي مر بها المجتمع الجزائري من تواتر مختلف أنواع الاستعمار، أدى إلى تكوين رواسب وخلفية تاريخية، وسقل تجارب شخصية متناقلة من فرد لآخر لها دور رئيسي في تكوين موقف المكلف اتجاه الضريبة، هذه النظرة بقيت إلى غاية اليوم، ولكن كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي.

وضعف الوعي الضريبي المرتبط بمدى اقتناع المكلف بالمساهمة في برامج الإنفاق العام، وهو ما يؤدي إلى اللامدنية الجبائية⁽¹⁾، حيث أصبح المكلف يفضل المنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديه، على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليه نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة، وشعوره بالمصلحة والملكية الخاصتين، الذي يفوق كثيراً الشعور بالخدمات والمرفق العامين، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، عدم توفير بيئة مناسبة تسمح له بالإطلاع على القوانين والأنظمة وكل ما يتعلق بعملية تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وهي غاية الشفافية الضريبية التي تنبني على مبادئ الضريبة، ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها هيكل إدارة الضرائب المختلفة، لأنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي، وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون وتعمل على شرح القاعدة القانونية بما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي، بالإضافة إلى ذلك نجد من الناحية العملية أن كثرة المنازعات، ناتج عن سوء إستعمال الوثائق الإدارية في مجال الوعاء الضريبي، وعدم احترام الإجراءات القانونية المقررة لذلك⁽²⁾، نظراً لكم الهائل والمتنوع من نماذج الوثائق الضريبية، وهذا يتعارض مع فكرة عصنة النظام الجبائي.

لهذه الأسباب وغيرها، عند قيام الإدارة الضريبية بإصدار قرار تأسيس الضريبة على الوعاء المالي للمكلف بالضريبة، من أجل تحصيل الدين الضريبي، يرفضها المكلف بالضريبة أو يعترض عليها، والأصل في القواعد العامة أن المنازعات التي تنور بين الأشخاص والإدارة، إنما تتم تسويتها أمام الجهات القضائية؛ وإن كان اللجوء إلى القضاء ليس السبيل الوحيد لحل هذه المنازعات، إذ أن المشرع الجزائري كرس نظم قانونية بديلة، تمكن المكلف بالضريبة من تسوية المنازعات الضريبية ودياً خارج مرفق القضاء، عن طريق الطعن الإداري، للمحافظة على العلاقة الضريبية، وهي مرحلة قد تغني عن المرحلة القضائية، تعكس علاقة ثنائية الجانب يفترض فيها مستوى أدنى من الثقة المتبادلة بين الطرفين، ويتجلى ذلك في مختلف الآليات التي وضعها في إطار المرحلة الإدارية، وعن آليات تحريكها من قبل المكلفين التي تتم بصورتين، الأولى من خلال الطعن الأولي بواسطة الشكاوى أمام الإدارة الضريبية، والثانية عن طريق اللجوء للجان الطعن المختلفة، بواسطة الطعون التي يتظلمون من خلالها بعدم مشروعية قرار تأسيس الضريبة.

⁽¹⁾ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 247.

⁽²⁾ - التعلية رقم 2013/1663 المؤرخة في 2013/12/11، المتعلقة باستعمال الوثائق الإدارية في مجال الوعاء والتحصيل الضريبي واحترام الإجراءات القانونية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

المحور الثاني:

الشكوى الضريبية.

التظلم الإداري المسبق (الطعن الإداري).

إذا كان الأصل في حل النزاعات وتسويتها هو اللجوء إلى القضاء مباشرة لحماية الحقوق والمحافظة على المراكز القانونية، غير أن المشرع خول للمكلف بالضريبة أن يتقدم بشكوى إلى الإدارة ذاتها التي أصدرت القرار قبل اللجوء إلى القضاء، حيث نظم المشرع الجزائري موضوع الشكوى الضريبية وفق مبادئ وأفرز له نظاماً خاصاً.

ويعتبر الطعن الأولي الطريق الأول الذي يسلكه المكلف بالضريبة في منازعته للإدارة الجبائية، يعبر من خلاله عن عدم رضاه بالقيم الضريبية المفروضة عليه أو إجراءات تحصيلها هذا من جهة، ومن جهة أخرى اعتبر المشرع أن العنصر الأساسي في المنازعات الضريبية هي الشكوى الضريبية، التي من خلالها يسعى لإيجاد تسوية إدارية ودية للنزاع الضريبي بغية تكريس الشفافية الضريبية.

حيث تعرف الشفافية الضريبية على أنها الآلية التي من خلالها يمكن لإدارة الضرائب عرض القوانين والتنظيمات والتعليقات الضريبية على المكلف بالضريبة عند رفعه للطعن النزاعي، التي تبين متى وكيف يتم فرض الضريبة والغرض منها⁽¹⁾، فوجود الشفافية الضريبية تحفز المسؤولين على تحمل جميع المسؤوليات، وتقارب بين المكلف والإدارة، وتعدم الشكوك حول نزاهة عمل الإدارة الضريبية، ابتداءً من فرض الضريبة إلى غاية فض المنازعات الناشئة عنها، وبالتالي يشجع لدى المكلف الالتزام الطوعي.

حيث أحاط المشرع الشكوى الضريبية بقواعد وإجراءات عديدة، نظراً لأهميتها ودورها الكبير في مساندة الخصومة الجبائية مع الإدارة وتكريس الشفافية الضريبية، خاصة وأنها تمثل النسبة الأكبر في الطعون.

المبحث الأول:

التعريف بالشكوى الضريبية.

إن الخلاف الذي قد يثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، حول ما قد يقع من أخطاء عند تأسيس الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة، أو بسبب تجاوز إدارة الضرائب لصلاحياتها عند القيام بذلك، هو نزاع يتطلب إيجاد حل له، ولا يحق للمكلف بالضريبة أن يرفع نزاعه مباشرة إلى القضاء، لأن المشرع اشترط صراحة لصحة الدعوى الضريبية في المجال الجبائي، أن يستنفد المكلف بالضريبة المتضرر من قرار إدارة الضرائب طعنًا أمام هذه الأخيرة، لإيجاد حل للنزاع عن طريق الشكوى الضريبية، وعليه سنتطرق في المطلب الأول من هذا المبحث إلى تعريف بالشكوى الضريبية، وأسس تحديد طبيعتها القانونية، ثم نوضح بعد ذلك أهمية الشكوى الضريبية في المنازعات الضريبية، ومدى اختلافها عن غيرها من النظم المشابهة لها في إطار التشريع الضريبي.

⁽¹⁾ - حدادو فهمية، فوج شعبان، دور الشفافية والمسائلة في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج البويرة، 2017، ص 243.

المطلب الأول:

الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية.

تتمتع المنازعات الضريبية بذاتية خاصة تميزها عن غيرها من المنازعات الأخرى، إذ تتعلق في الغالب بالفصل في حقوق مالية تدعيها الدولة لواقعة في ذمة المكلف بأدائها، وهذا الأخير يحاول بدوره إثبات براءة ذمته من هذا الإدعاء، أو أن الحق المالي المطالب به أقل مما هو عليه في النزاع، كما أن الحق المالي المتنازع فيه، يختلف عن غيره من الحقوق المالية المتنازع فيها في الدعاوى الأخرى غير الضريبية، حيث يكون المدعى عليه فيها دائئاً بما حصل عليه فعلاً، أو يحصل على مقابله سلعة أو خدمة أدت له، بخلاف الدين الضريبي حيث يلزم المكلف بأدائه جبراً دون أن يكون قد حصل على المقابل بصفة مباشرة.

للإلمام بالشكوى الضريبية وتحديد طبيعتها القانونية من خلال نصوص التشريع الضريبي، والاجتهادات القضائية، يلزم التطرق أولاً إلى تعريفها، ليتجلى لنا فيما بعد تحديد طبيعتها القانونية.

الفرع الأول:

التعريف اللغوي والاصطلاحي للشكوى الضريبية.

الفقرة الأولى: التعريف اللغوي.

يحتل مصطلح الشكوى في اللغة العربية عدة معاني، ومن المسلم به في علم المصطلحات أن دلالة أي مصطلح، سواء كان قانونياً أم سياسياً أم اقتصادياً يستند على الدلالة اللغوية.

حيث جاء في لسان العرب، أن معنى كلمة شكاً تعني الإخبار عن سوء فعل شخص ما، فيقال شكاً الرجل أمره، يشكوه شكواً، على فعلاً، وشكوى على فعلى، ويقال تشاكى القوم شكاً بعضهم إلى بعض، وتقول شكوت فلاناً أشكوه شكوى وشكاية وشكياً وشكاً، إذا أخبرت عن سوء فعله بي، والاسم من الفعل شكاً هو الشكوى⁽¹⁾.

وفي المعجم الوسيط، فإن كلمة شكاً شكواً وشكوى، تعني تألم مما به من مرض ونحوه⁽²⁾ فيقال شكوت فلاناً فأشكاني، أي أعبتني من شكواي، وأشكاني إذا فعل بك ما يجوجك إلى شكيتيه، والشكي الذي يشتكى وجعاً⁽³⁾، ومنه قوله تبارك وتعالى: ﴿إِنَّمَا أَشْكُو بَثِّي وَحُزْنِي إِلَى اللَّهِ﴾⁽⁴⁾. كما تعني أيضاً التوجع أو ما يشتكى منه، وجمعها شكواي⁽⁵⁾.

الفقرة الثانية: التعريف الإصطلاحي.

تعددت المفاهيم التي قدمها كل من الفقه والتشريع والقضاء للشكوى الضريبية، فالبعض يتبع مفهوماً ضيقاً، والآخر يتبع مفهوماً واسعاً، كما اهتم جانب منهم بموضوع الشكوى، في حين ذهب الجانب الآخر منهم إلى التركيز على الإجراءات المتبعة لتقديم الشكوى، وهو ما سيتم توضيحه فيما يأتي:

أولاً: التعريف القانوني.

(1) - أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور الإفريقي)، لسان العرب، ج 14، دار صادر، لبنان، 2003، ص 439.

(2) - إبراهيم أنيس وعبد الحليم منتصر وآخرون، المعجم الوسيط، ط 01، دار الحديث، لبنان، 2006، ص 517.

(3) - أبي الحسين أحمد بن فائوس بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، ج 03، دار الفكر، مصر، 1989، ص 207.

- أبي نصر إسماعيل بن حماد الجوهري، تاج اللغة وصحاح العربية، دار الحديث، مصر، 2009، ص 608.

(4) - سورة يوسف الآية 64.

(5) - يوسف محمد رضا، معجم اللغة العربية القديمة والكلاسيكية والمعاصرة، ط 01، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2006، ص 946.

من خلال استقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية، لا سيما المادة 70 ق.إ.ج، التي جاء في نصها « تدخل الشكاوى ... في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي»، ونص المادة 153 ق.إ.ج «... تكتسي الشكاوى... إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة...، وإما الاعتراض على التحصيل الجبري...»⁽¹⁾، أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي لم يعط تعريفاً دقيقاً للشكاوى الضريبية، غير أنه أشار إليها من خلال بيان الغرض منها⁽²⁾،

ولعله كان محقاً في ذلك لتجنب الوقوع في مطبات الألفاظ القانونية، لأن وضع التعريفات وتحديد المفاهيم يعد من مهام الفقه لا التشريع إلا في حالات نادرة وضرورية، وهو ما فسح المجال أمام القضاء والفقه للاجتهاد، لإيجاد تعاريف للشكاوى الضريبية كل بحسب الزاوية التي ينظر منها.

ثانياً: التعريف الفقهي.

تعددت التعاريف للشكاوى الضريبية في الفقه المقارن، ولما كان من الثابت تاريخياً أن الفقه الفرنسي والفقه المصري، يشكلان مصدراً مادياً للتشريع الجزائري، يستلزم التعرض إلى أهم التعريفات التي وردت في كل منهما، ثم التطرق إلى تعريفها في الفقه الجزائري إتباعاً.

1- تعريف الشكاوى الضريبية في الفقه الفرنسي:

بالرجوع إلى الفقه الفرنسي هناك العديد من التعاريف للشكاوى منها:

- تعتبر الشكاوى الضريبية مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، وهي مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية⁽³⁾.
- يلاحظ أن هذا التعريف بين أهمية الشكاوى بالنسبة للطعن القضائي لا غير.
- وعرفها البعض؛ بأنها عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية⁽⁴⁾.
- يلاحظ أن هذا التعريف عام، ولم يحدد بشكل دقيق معنى الشكاوى الضريبية.
- وعرفها البعض الآخر؛ على أنها تظلم يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة، في تحديد قيمة الضريبة، أو لحماية حق ناتج عن حكم تشريعي، فهي طعن نزاعي يختلف عن الطعن الرجائي، الذي لا يشكل إجراء في المنازعة الضريبية⁽⁵⁾،

يلاحظ أيضاً أن هذا التعريف اقتصر على تبيان الغاية من الشكاوى، وما يميزها عن الطعن الولائي.

2- تعريف الشكاوى الضريبية في الفقه المصري:

⁽¹⁾ - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 49 من القانون رقم 10-13 المؤرخ في 2 محرم 1432 الموافق لـ 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر، العدد 80، الصادرة في: 30 ديسمبر 2010.

⁽²⁾ - Georges Latil, Contentieux Fiscale, Edition Francis Lefebvre, France, 2002, P44.

⁽³⁾ - Roland Torrel, Contentieux Fiscale, Maxima, France, 1996, P34.

⁽⁴⁾ - Gille Noel, La Réclamation Préalable Devant Le Service des Impôts, L.F.D. J, France, 1985, P203.

- Patrick Lambrecht, Le Contentieux Fiscal, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, France, 2007, P28.

⁽⁵⁾ Jean Alexandre, Droit Fiscal Algérien, O.P.U, Alger, P292.

من بين جملة التعاريف المتداولة في الفقه المصري للشكوى الضريبية نذكر منها:

- الشكوى هي طعن أو تظلم إداري يوجه إلى الجهة التي قامت بتنفيذ الضريبة، ولا يمكن اعتبارها دعوى قضائية⁽¹⁾. يلاحظ أن هذا التعريف بين أن الشكوى هي عبارة عن تظلم ولم يبين الغاية أو سبب رفعه، كما أنه اقتصر على تقديمها إلى الجهة التي قامت بتنفيذ الضريبة، في حين أن الشكوى ترفع دائماً كطعن عام إلى الجهة مصدرة القرار (التظلم الولائي).
- وتعرف بأنها؛ هي تظلم إداري يكمن في مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم المنازعة الضريبية خلال المرحلة الإدارية أمام إدارة الضرائب وكيفية الفصل فيها، أو بمعنى آخر هي مجموعة من القواعد القانونية المنظمة للنزاع الضريبي، سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم، وميعاد وإجراءات تقديمه والفصل فيه⁽²⁾.
- يلاحظ أن هذا التعريف بين أنها عبارة عن تظلم وبين إجراءات النظر في الشكوى.

3- تعريف الشكوى الضريبية في الفقه الجزائري:

- إن الدراسات الفقهية في مجال الضرائب عموماً والمنازعات المتعلقة بها خصوصاً، في الفقه القانوني الجزائري قليل جداً مقارنة مع الفقه العربي واللاتيني، ومن بين الآراء الفقهية التي تناولت تعريف الشكوى الضريبية ما يأتي:
- تعرف الشكوى بأنها ذلك الكتاب أو الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفع المشتكي ضد قرار الإدارة الذي كلفه بالضريبة⁽³⁾.
 - وهذا التعريف هو مفهوم موسع للشكوى الضريبية، حيث أنه في بعض الشكاوى يكون موضوعها الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي ولا علاقة لقرار إدارة الضرائب بذلك.
 - كما تعرف بأنها؛ وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب كفلها المشرع قصد تحقيق غايتين هما: تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات، التي قد تجد حلاً لها على مستوى إدارة الضرائب، والسماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف⁽⁴⁾.
 - يلاحظ أن هذا التعريف تطرق إلى الشكوى الضريبية من خلال تبيان أهميتها بالنسبة للمكلف وإدارة الضرائب والجهات القضائية.
 - وعرفها البعض؛ على أنها إجراء مفيد للمكلف بالضريبة الذي يكتشف من خلاله، موقف إدارة الضرائب في قضية غالباً ما تكون خلفيتها الفنية مجهولة عنده، وبها يكون قد حقق المكلف إضافة إلى قاعدة القرار الإداري المسبق، معرفة أيضاً ودافع واعتبارات إصدار القرار⁽⁵⁾. هذا التعريف تطرق إلى أهمية الشكوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة.

(1) - سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير الضريبة وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، العدد 02، جامعة الكويت، جوان 2000، ص 195.

(2) - محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الفكر الجامعي، مصر، 1998، ص 163.

(3) - برحمان محفوظ، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 354.

- Arezki Ghanemi, le Contentieux Fiscal en Algérie, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007, P41.

(4) - مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 07.

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 10.

(5) - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، ج 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 312.

- وعرفها البعض الآخر؛ على أنها عبارة عن تظلم يتقدم به المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب المباشرة مصدرة القرار، يوضح من خلاله الخطأ الذي ارتكبه والأسباب التي يستند إليها من أجل أن تراجع موقفها⁽¹⁾.
نلاحظ أن هذا التعريف هو الأقرب لكن مصدر القرار لا يكون بالضرورة مصلحة الضرائب المباشرة.

ثالثاً: التعريف القضائي.

إنّ القاضي الإداري وهو يفصل في المنازعات الضريبية، ملزم بالتعريف الواردة في قانون الإجراءات الجبائية وأن لا يخرج عنه، غير أن الوظيفة الطبيعية للقضاء، تفرض عليه إعطاء تفسير وتحليل لبعض التعريف، إن كانت تنطوي على مصطلحات ومفاهيم غامضة، ومحاولة ربطها بالوقائع محل الدعوى.

ومن خلال دراسة بعض القرارات القضائية، نلاحظ أن القضاء لم يعط تعريفاً للشكوى الضريبية، كل ما في الأمر، أنه كان متشدداً في تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالشكوى الضريبية، ومرد ذلك هو الحرص والسعي لتطبيق مبدأ المشروعية؛ القاضي بخضوع جميع الأشخاص في الدولة، سواء كانوا أشخاصاً معنويين أو طبيعيين في أعمالهم وتصرفاتهم للقانون، وأن تنقيد أجهزة الدولة ومؤسساتها بالأحكام والنصوص القانونية، وأن تلتزم بالصلاحات المحددة لها، بحيث إذا صدرت هذه الأعمال والتصرفات خلافاً لأحكام القانون، تكون غير مشروعة، أي لا قيمة قانونية لها ولا يعتد بوجودها تجاه الغير، وهو ما يستشف من خلال دراسة القرارات القضائية التي تناولت الشكوى الضريبية وأحكامها العامة بنوع من التشديد والصرامة، والتي منها:

أ- القرار رقم 6509 الصادر في 2003/02/25، الذي جاء فيه "... حيث أن التظلم المسبق في مادة الضرائب من الإجراءات الجوهرية وهو من النظام العام ... وحيث أن رفع المدعي المستأنف دعواه خرقاً لهذا الإجراء يتعين معه القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً..."⁽²⁾.

ب- والقرار رقم 152508 الصادر في 1999/03/22، حيث جاء فيه "... حيث أنه يتبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و398 من ق.ض.م.ر.م، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري، كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلاً ويتعين رفضها..."⁽³⁾.

ومن خلال ما سبق؛ يمكن القول بأن الشكوى الضريبية هي تظلم إداري مسبق يرفعه أصحاب الصفة والمصلحة أمام إدارة الضرائب، للطعن في قرار تأسيس الضريبة، أو في إجراءات تحصيل الدين الضريبي، وفقاً للشكليات والإجراءات المقررة قانوناً.

(1) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص13.

- فنيش كمال، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007، ص07.

- لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في القضاء الإداري، دار الخلدونية، الجزائر، 2011، ص302.

(2) مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص75.

(3) نفس المرجع، ص106.

الفرع الثاني:

أساس اشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها.

لتحديد أساس اشتراط الشكوى الضريبية، يستلزم اللجوء إلى فحوى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى إجهادات المحكمة العليا سابقاً ومجلس الدولة حالياً، ليتسنى بعد ذلك تحديد الخصائص التي تنفرد بها الشكوى الضريبية.

الفقرة الأولى: أساس اشتراط الشكوى الضريبية.

حيث تجد الشكوى الضريبية كتنظيم إداري أساسها في منازعات الوعاء الضريبي، التي تثار من قبل المكلف بالضريبة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، حيث بين المشرع أن الغاية من هذا الإجراء هو إصدار قرار صريح أو ضمني بشأن موضوع الشكوى، حتى يتخذ كأساس لرفع الدعوى الضريبية.

ومن خلال الإطلاع على نصوص قانون الإجراءات الجبائية التي نظمت الشكوى الضريبية بصيغة العربية والفرنسية، لا سيما المادة 71 ق.إ.ج من خلال عباراتها « يجب أن توجه الشكاوى...»،

والمادة 1/80 ق.إ.ج «... للمكلف الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه...»،

والمادة 02/81 ق.إ.ج «... فإن صحتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن، في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية...»،

والمادة 02/82 ق.إ.ج «... يمكن لكل مشتكك لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب... أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية...»،

والمادة 03/83 ق.إ.ج «... لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه...»،

والمادة 172 ق.إ.ج « يجب على المؤسسات... إيداع... جميع الشكاوى...»، وغيرها من العبارات الماثلة لا تفيد بأن الشكوى الضريبية ملزمة أو من النظام العام، حيث جاءت هذه المواد الحالية من أية عبارة تفيد إلزامية الشكوى الضريبية.

غير أن ما درج عليه قضاة المحكمة العليا سابقاً، ومجلس الدولة حالياً، يبين أنه الشكوى الضريبية إجراء إلزامي يجب القيام به تحت طائلة عدم قبول الدعوى الضريبية شكلاً، حيث جاء في قرار للمحكمة العليا رقم 23887 بتاريخ 1982/05/29 أنه "... من المقرر قانوناً، أن الطعن بالبطلان لا يكون مقبول إذا هذا الطعن قد رفض بقرار قضائي من أجل عدم القيام برفع الطعن الإداري المسبق..."⁽¹⁾.

وجاء في قرار لمجلس الدولة الصادر في 2001/04/09 تحت رقم 207171⁽²⁾ أنه "... لا يحق المطالبة أمام القضاء مباشرة... إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي،... وما دام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه... يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً..."

(1) - نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص 339.

(2) - مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص 92.

وهو ما أكدته في قرار آخر تحت رقم 6325 الصادر في 2003/02/25، والذي جاء فيه " ... حيث كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق، طبقاً لما جاء في نص المادة 337 ق.ض.م.ر.م، وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائياً يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً... " (1).

وعليه فإن إجراء الشكوى الضريبية يعد من النظام العام، وبالتالي فإن الالتزام بهذا الإجراء أمر إلزامي لكل من المكلف بالضريبة، وإدارة الضرائب والقاضي على حد سواء، حيث أن لهذا الأخير أن يثير الدفع بعدم قبول الدعوى الضريبية شكلاً من تلقاء نفسه، لعدم تقديم تظلم إداري مسبق (الشكوى الضريبية) وفي أية مرحلة كانت عليها الدعوى باعتباره حامي القانون (2).

وهذا ما أكدته المادة 69 ق.إ.م.إ.ج في نصها « يجب على القاضي أن يثير تلقائياً الدفع بعدم القبول إذا كان من النظام العام، لا سيما عند عدم احترام آجال طرق الطعن أو عند غياب طرق الطعن » (3)، حتى ولو كان المدعي يستند في دعواه إلى حق مشروع (4).

الفقرة الثانية: خصائص الشكوى الضريبية.

بعدما تبين أن الشكوى الضريبية هي تظلم إداري مسبق، وإجراء جوهري ومن النظام العام، فمن المهم الإشارة إلى أهم الخصائص التي تتميز بها الشكوى نوجزها في الآتي:

أولاً: الطابع الوجوبي (الإلزامي).

تتميز الشكوى بطابعها الوجوبي، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة الذي ينازع في مشروعية تأسيس الضريبة، بأن يقدم تظلماً إدارياً مسبقاً إلى إدارة الضرائب المختصة، قبل اللجوء إلى الطرق الأخرى للطعن (5)، وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة من خلال قراره رقم 25356 الصادر في 2006/01/24 الذي جاء فيه " ... يستوجب تقديم شكوى أمام مدير الضرائب...، وأن عدم القيام بهذا الإجراء الجوهري يجعل الدعوى غير مقبولة... " (6).

ثانياً: الطابع الشخصي.

إن الأثر المترتب عن تقديم الشكوى لا ينصرف إلا لصاحب الصفة والمصلحة الذي تقدم بها، فالشكوى التي يتقدم بها الشريك المتضامن في شركة التضامن، أو شركة التوصية البسيطة أو الوارث، لا ينصرف أثرها إلى باقي الشركاء

(1) - مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص 124.

(2) - جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط 01، منشورات كليان، الجزائر، 2014، ص 226.

(3) - المادة 69 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر، العدد 21، الصادرة في: 22 أبريل 2008.

(4) - عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية: دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، ط 01، دار الجسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 94.

(5) - عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 90.

(6) - القرار رقم 25356 بتاريخ: 2006/01/24، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور) نقلاً عن: مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام فرع إدارة ومالية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2009/2008، ص 159.

أو الورثة، خاصة في مجال الضريبة على الدخل⁽¹⁾.

ثالثاً: الطابع الشكلي.

لقد ألزم المشرع من خلال مضمون نص المادة 73 ق.إ.ج، المكلف بالضريبة بتقديم شكواه إلى إدارة الضرائب وفق أشكال محددة، كأن تكون مكتوبة وتتضمن بيانات محددة والزامية وغيرها⁽²⁾.

رابعاً: الطابع المسبق.

يقصد بذلك أن تكون الشكوى الضريبة سابقة للدعوى الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة لا تقبل شكلاً ما لم تكن مسبقة بالشكوى الضريبية، وقد أكد مجلس الدولة ذلك في قرار له تحت رقم 22556، الصادر في 2006/01/24، والذي جاء فيه "... إن المدعي لا يمكنه مناقشة أي ضريبة دون تحديدها بدقة ودون الطعن فيها مسبقاً وهو ما لم يتوفر في قضية الحال..."⁽³⁾.

ففي هذا القرار نجد أن مجلس الدولة يعتبر الشكوى الضريبية، وإجراء إلزامي في الدعوى الضريبية، وذلك لاشتراطه النظر في الدعوى ضرورة وجود الطعن الإداري المسبق، قبل النظر في موضوع النزاع.

والملاحظ أن القضاء الإداري لا يشترط وجوب توجيه تظلم إلى إدارة الضرائب، عندما يتعلق الأمر بدعوى استرداد مبالغ مسلمة بدون وجه حق وخرقاً لقانون الضرائب⁽⁴⁾، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 007470⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007، ص16.

⁽²⁾ فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق قسم القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2010/2009، ص74.

⁽³⁾ القرار رقم 22556 الصادر بتاريخ 2006/01/24، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

⁽⁴⁾ نومري عبد العزيز، المنازعات الإدارية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، ص98.

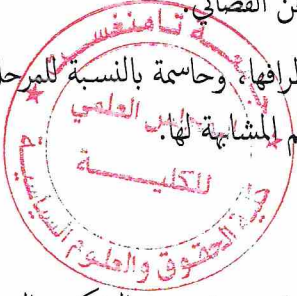
⁽⁵⁾ مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص127.

الفرع الثالث:

أهمية الشكوى الضريبية وتمييزها عن النظم المشابهة لها.

بالنظر إلى التعديلات المتكررة للأحكام والنصوص الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، نجدتها تجمع كلها على إلزامية تقديم الشكوى إلى الجهة مصدرة قرار تأسيس الضريبة، إذ لا يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء مباشرة دون اتخاذ هذا الإجراء، حيث يجب عليه أن يتقدم أولاً بشكواه إلى إدارة الضرائب، وهذا إن دل على شيء، إنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء، لأنه يتعدى كونه مجرد إجراء للمرور إلى الطعن القضائي.

وتعتبر الشكوى الضريبية في المنازعات الضريبية مرحلة هامة بالنسبة لأطرافها، وحاسمة بالنسبة للمرحلة القضائية، وهذا ما سيتم إبرازه أولاً، ثم التطرق إلى تمييز الشكوى الضريبية عن بعض النظم المشابهة لها.



الفقرة الأولى: أهمية الشكوى الضريبية.

إن من أنجح وسائل الرقابة على أعمال إدارة الضرائب الرقابة الإدارية الذاتية، حيث تعتبر الشكوى الضريبية إحدى وسائل تحريك هذه الرقابة، حيث أن هذه الوسيلة التي لها جذور تاريخية تعود إلى مرحلة الإدارة القاضية لكنها بقيت سائدة إلى عصرنا الحالي، وهو ما يدل على الدور والأهمية التي تتميز بها هذا الإجراء، في مجال حل المنازعات الضريبية، سواء بالنسبة لأطراف النزاع الضريبي، أو بالنسبة لمرفق القضاء.

أولاً: بالنسبة لأطراف النزاع.

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة:

- إذا كانت الشكوى الضريبية هي وسيلة دفاع حقيقية بيد المكلف بالضريبة، تمكنه من إقامة توازن نسبي بين ما عليه من واجبات، وما له من حقوق في المادة الضريبية، فهي إضافة إلى ذلك تعد سبيلاً مهماً لفتح باب الحوار بين أطراف نزاع الوعاء الضريبي وتقريب وجهات النظر بينهما⁽¹⁾، وهو ما يؤدي إلى الإفصاح عن نوايا وطلبات كل طرف، والسعي الجدي لإيجاد حل لهذا النزاع، فيتحولون من متخاصمين إلى متصالحين هذا من جهة.
- إن هذه الشكاوى تدفع بالمشروع إلى خلق إجراءات تتسم بالتيشير، لجعل المكلف بالضريبة في وضع مريح أمام إدارة الضرائب، مما يحقق العدالة الضريبية بشقيها.
- إن اللجوء إلى الشكوى الضريبية من شأنه أن يوفر للمكلف المشقة والتعقيد، ويكسبه الوقت والجهد والمال، ويجنبه طول إجراءات ومصاريف اللجوء إلى الجهات القضائية، ناهيك عن كشف الدوافع والاعتبارات التي أدت بالإدارة إلى اتخاذ القرار موضوع الشكوى، وذلك من خلال الوقوف على التقنيات والعناصر الفنية الحسابية التي يصعب على المكلف بالضريبة اكتشافها وفهمها لوحده، بالإضافة إلى أنها تحمي المكلف بالضريبة من تقديم دعوى قضائية لا فائدة منها، إذا كانت الإدارة مستعدة لتلبية طلبه.

(1) - أمزيان عزيز، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 10.

- يمكن أن تحقق الشكوى نتائج لا يمكن أن يحققها الطعن القضائي، لأن رقابة القضاء رقابة مشروعية، في حين أن رقابة إدارة الضرائب هي رقابة مشروعية وملائمة، حيث يمكن إلغاء القرار لعدم ملاءمته⁽¹⁾.

2- بالنسبة لإدارة الضرائب:

- فضلاً عن أهمية الشكوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة، فإن هذا الإجراء يخول للإدارة تجنب المثل المتكرر أمام القضاء والطعن في قراراتها، مما يؤثر سلباً على قراراتها ومصداقية أعمالها.

- إن الإدارة الضريبية وبسبب طبيعة عملها، فهي أكثر إطلاعاً ودراية بالوضعية الجبائية للمكلف، وعلى نشاطه، كما أنها تتمتع بالتخصص في الأمور الفنية والتقنية بتأسيس الضريبة وإجراءات تحصيلها، وذلك بسبب الخبرة التي اكتسبتها مع مرور الوقت وتعدد الشكاوى وملفات المكلفين، مما يعطيها القدرة على حل كثير من المنازعات الضريبية.

- إن المشرع لم يشأ أن يجعل العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، علاقة تقاض تحسمها دائماً جهات القضاء، بل ترك فسحة من الوقت يسمح فيها للإدارة الضريبية بمراجعة قراراتها، وتداركها لأخطائها والتراجع عنها، وإنصاف المكلفين بالضريبة في إطار منطق تعزيز شفافية الإجراءات الضريبية، دون أن يكون ذلك على حساب فعالية التسيير العمومي⁽²⁾، كل ذلك من شأنه أن يزيد من ثقة المكلفين بالضريبة بها، والإقبال على النشاطات والاستمرار فيها، مما يؤثر إيجاباً على الخزينة العمومية⁽³⁾، ففي الغالب ما تكون الشكاوى الضريبية متعلقة بمجرد أخطاء مادية بسيطة لا تستوجب اللجوء إلى القضاء.

- إن الشكوى الضريبية تمكن الإدارة من بسط رقابتها الإدارية الذاتية على أعمالها⁽⁴⁾، سعياً منها لتحقيق مبدأ مشروعية الضريبة، من خلال تعديل أو سحب أو إلغاء قراراتها حتى تصبح أكثر انسجاماً مع أحكام أو قواعد القانون التي تسعى إلى تطبيقه، ولذلك فهي رقابة وقائية وعلاجية.

- إن شكاوى المنازعات الضريبية تهدف إلى تنفيذ رقابة منتظمة تتسم بالكفاءة والفعالية، للوفاء بمتطلبات المساءلة وتحديد المسؤوليات، للتأكد من مدى التزام أعوان إدارة الضرائب من تطبيق التشريع والتنظيم الجبائين⁽⁵⁾.

ثانياً: بالنسبة لمرفق القضاء.

- إن تقديم الشكاوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية أمام إدارة الضرائب يعد تخفيفاً على الجهات القضائية، خاصة عندما تتوج بالوصول إلى حل للنزاع موضوع الشكوى⁽⁶⁾، وحتى في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع، فإن الشكوى تسمح

⁽¹⁾ - محمود حلمي، القضاء الإداري، ط02، دار الفكر العربي، مصر، 1977، ص396.

⁽²⁾ - Bulletin d'Information N° 65/2013, Simplification des Démarches Administratives, Vers une Réforme du Service Public, D.G.I, P01.

⁽³⁾ - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009، ص18.

⁽⁴⁾ - بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011، ص285.

⁽⁵⁾ - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص200.

⁽⁶⁾ - محمد الشريقي، الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد16، المغرب، 2011، ص55.

باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة، الذي من شأنه حصر فحوى النزاع في المنبع عند الاقتضاء، وضمان حسن سيره لاحقاً أمام الجهات القضائية⁽¹⁾.

- يمكن دور الشكوى في غربة (مصفاة) الطعون، بحيث لا يصل منها إلى القضاء سوى تلك التي تتضمن خلافاً بين المكلف والإدارة الضريبية بشأن فهم القاعدة القانونية الضريبية، وذلك حتى لا يبقى القاضي مجرد موظف يقضي وقته في تصحيح الأخطاء المادية التي قد ترتكبها الإدارة، ويجيد عن دوره الأساسي المتمثل في إبداع حلول خلافة، للصعوبات التي تطرحها المسائل القانونية والجديدة في النزاع.

الفقرة الثانية: الشكوى الضريبية والنظم المشابهة لها في نطاق التشريع الضريبي.

لقد فرض المشرع على غرار جميع التشريعات الضريبية في مختلف الدول، سلوك المكلف بالضريبة طريق الطعن الإداري عن طريق إجراء الشكوى الضريبية قبل اللجوء إلى جهة القضاء، وتعد الشكوى ظلماً إدارياً يقدم إلى إدارة الضرائب، يرمي من خلالها المكلف إلى المنازعة في شرعية تأسيس الضريبة أو في إجراءات تحصيلها.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نلاحظ أن المشرع استعمل نفس المصطلح الشكوى لمفهومين مختلفين، كما أنه استعمل الطعن النزاعي والطعن الولائي، بالإضافة إلى بعض قرارات المحكمة العليا ورد فيها مصطلح احتجاج بدل شكوى، وعليه سنأتي على تمييز الشكوى عن بعض النظم المشابهة لها.

أولاً: الشكوى الضريبية والطلب الضريبي.

1- من حيث الغاية:

تهدف الشكوى الخاصة بالمنازعات الضريبية، إما إلى الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في حساب أو تأسيس وعاء الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي⁽²⁾، وبالنسبة للشكوى الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي فتهدف إلى الاعتراض على التحصيل الجبري أو قانونية شكل إجراء المتابعة، أما الطلب الضريبي فهو يرمي إلى التماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة أو الزيادات أو الغرامات الجبائية⁽³⁾.

2- من حيث الأسباب:

يقدم الطلب الضريبي إلى إدارة الضرائب لسبب يتعلق بالوضعية المالية للمكلف بالضريبة، الذي يكون في حالة إعسار أو ضيق مالي، يجعله غير قادر على التحرر كلياً أو جزئياً من ديونه الجبائية تجاه الخزينة العمومية⁽⁴⁾، بينما تقوم الشكوى الضريبية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة على قرار تأسيس الضريبة أو إجراءات التحصيل.

3- من حيث وجود النزاع من عدمه:

إن تقديم الشكوى الضريبية في المنازعات الضريبية ليست مجرد طعن إداري مسبق، بل هي تظلم ينبئ عن

(1) - بوحيدة عطاء الله، محاضرات في المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 140.

- Jean- Pierre Darriertort, le Contentieux de la Vérification de Comptabilité Expérience Française, Considération Générales sur le Contentieux Fiscal, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, Alger, 2007, P57.

(2) - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 59 من القانون 20-16 المؤرخ في 16 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر، العدد 82، الصادرة في: 31 ديسمبر 2020.

(3) - المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 17 من القانون رقم 12-12 المؤرخ في 12 صفر 1434 الموافق لـ 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 30 ديسمبر 2012.

(4) - Direction Général des Impôts, Guides Fiscaux, Les Edition du Sahel, Alger, 2018, P32.

وجود نزاع بين المكلف وإدارة الضرائب.

أما بالنسبة للطلب الضريبي، فإن المكلف إنما يلتمس ودياً من إدارة الضرائب أخذ وضعيته المالية بعين الاعتبار، عند تحصيل ديونه الجبائية بما يمكنه من تسوية وضعيته تجاه الخزينة، فهو لا ينازع في شرعية هذه المستحقات أساساً⁽¹⁾.

4- من حيث التسمية:

يشير المشرع إلى الغاية من الشكوى في نص المادة 70 والمادة 153 ق.إ.ج، بمصطلح الطعن النزاعي، بينما يطلق على الطلب الضريبي مصطلح الطعن الولائي في نص المادة 92 ق.إ.ج.

5- من حيث السلطة المخولة بالبت:

إن السلطة المخولة بالبت في الطعن النزاعي هي كل من مدير كبريات المؤسسات⁽²⁾ والمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب⁽³⁾، بينما الطعن الولائي فإن سلطة البت فيه تكون حصراً للمدير كبريات المؤسسات⁽⁴⁾ والمدير الولائي للضرائب، والمدير الجهوي للضرائب⁽⁵⁾.

ثانياً: الشكوى والدعوى الضريبية.

إن القواعد التي تحكم شكوى المنازعات الضريبية منظمة في نص قانوني خاص غير قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالتالي فعلى المكلف بالضريبة أن يخضع لها وإلا رفضت شكواه، كما يجب على القاضي تطبيق هذه القواعد وفقاً لمبدأ الخاص يقيد العام، رغم الارتباط الوثيق بين الشكوى والدعوى الضريبية، التي بمقتضاها يخاصم المكلف القرار الإداري لجهة مشروعيتها، إلا أن الفارق بينها كبير، ويمكن أن نلاحظه في الآتي:

1- من حيث نوع الرقابة:

تمارس إدارة الضرائب في شكوى المنازعات الضريبية كل من رقابتي المشروعية والملاءمة، فتلغي أو تعدل، أو تسحب القرار المعيب، بينما في الدعوى الضريبية لا يزال الطابع العام للرقابة القضائية أنها رقابة مشروعية، وليست رقابة ملاءمة⁽⁶⁾.

2- من حيث الجانب الإجرائي:

تتسم الدعوى بإجراءات أكثر تعقيداً مقارنة بشكوى المنازعات الضريبية، وذلك من عدة جوانب نوجزها في:

أ- بالنسبة للنطاق:

إن شكوى الضريبة شرط إلزامي في التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية على حد سواء، بينما الدعوى الضريبية هي وإجراءات يجب إتباعها أمام القضاء⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ - Yahia Denidemi, Études de Droit Fiscal Algérien, Dar el Khaldounia, Alger, 2013, P123.

⁽²⁾ - المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 62 من القانون 14-16 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر، العدد 77، الصادرة في: 29 ديسمبر 2016.

⁽³⁾ - المادة 2/76 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 36 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 29 ديسمبر 2011.

⁽⁴⁾ - المادة 153 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 21 من القانون رقم 18-18 المؤرخ في 19 ربيع الثاني 1440 الموافق لـ 27 ديسمبر 2018، المتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر، العدد 79، الصادرة في: 30 ديسمبر 2018.

⁽⁵⁾ - المادة 173 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 27 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم 1431 الموافق لـ 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر، العدد 78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2009.

⁽⁶⁾ - المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 42 من القانون 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

⁽⁷⁾ - نجم أحمد، التنظيم الإداري، مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 03، جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص 15.

⁽⁷⁾ - عيساني علي، التنظيم والصلح في المنازعة الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008/2007، ص 64.

ت-بالنسبة للميعاد:

تعتبر آجال تقديم شكاوى المنازعات الضريبية طويلة ومتعددة ومعقدة⁽¹⁾، مقارنة بآجال رفع الدعوى الضريبية البسيطة والمحددة⁽²⁾.

ث- بالنسبة للرسوم القضائية:

بالنظر إلى الدعوى الضريبية التي تتطلب رسوماً قضائية⁽³⁾، فإن شكاوى المنازعات الضريبية تقدم أمام إدارة الضرائب مجاناً دون رسوم⁽⁴⁾.

ج- بالنسبة للجهة المختصة:

تقدم شكاوى المنازعات الضريبية أمام إدارة الضرائب المختصة التي بدورها تختص بالبت فيها، أما الدعوى الضريبية فهي من صميم إختصاص جهات القضاء الإداري.

ح- بالنسبة لصدور الحكم:

لا يتصور ألا تنتهي الدعوى الضريبية دون صدور حكم (إنكار العدالة)، بينما قد لا تستجيب إدارة الضرائب لشكاوى المكلف بالضريبة⁽⁵⁾.

ب- بالنسبة للنتائج المترتبة عنها:

ينتج عن شكاوى المنازعات الضريبية قرار إداري، بينما تمثل نتيجة الدعوى الضريبية في قرار قضائي. من خلال التمييز بينهما، نصل إلى أن العلاقة بين شكاوى المنازعات الضريبية (الطعن الإداري) والدعوى الضريبية (الطعن القضائي) هي علاقة تكامل وتلازم، طالما أن هذه الأخيرة تقع تحت طائلة عدم القبول شكلاً، في حالة عدم اللجوء إلى إجراء الشكاوى الذي يعتبر من النظام العام.

ثالثاً: الشكاوى في المنازعات الضريبية والشكاوى في المنازعات القمعية.

باستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع الجزائري استعمل نفس لفظ الشكاوى في موضعين مختلفين، الحالة الأولى في الباب الأول المعنون بالمنازعات الضريبية، والحالة الثانية في الباب الرابع المعنون بالمنازعات القمعية، لذا كان لزاماً تبيان الفرق بينهما كالاتي:

1- من حيث الهدف:

تهدف الشكاوى في المنازعات الضريبية إما إلى الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي⁽⁶⁾، أو الاعتراض على إجراءات التحصيل⁽⁷⁾، أما الشكاوى في المنازعات القمعية فهي ترمي إلى تطبيق العقوبات الجزائية⁽⁸⁾.

(1) - المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 45 من القانون 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(2) - المادة 829 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(3) - المادة 821 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) - المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(5) - المادة 2/82 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 52 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 08 ربيع الثاني 1439 الموافق لـ 27 ديسمبر 2017، المتضمن

قانون المالية لسنة 2018، ج.ر، العدد 76، الصادرة في: 28 ديسمبر 2017.

(6) - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(7) - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 20 من القانون 18-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2019.

(8) - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 44 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

2- من حيث الجهة المختصة:

تقدم الشكوى في المنازعات الضريبية إلى إدارة الضرائب المختصة قبلاً، أما الشكوى في المنازعات القمعية تقدم مباشرة إلى الجهات القضائية المختصة.

3- من حيث صفة رافع الشكوى:

يقدم المكلف بالضريبة الشكوى في المنازعات الضريبية إلى إدارة الضرائب⁽¹⁾، أما الشكوى في المنازعات القمعية وفق مضمون نص المادة 104 ق.إ.ج، فتتبع من طرف المدير الولائي للضرائب أو مديري كبريات المؤسسات حسب الحالة إلى الجهات القضائية المختصة.

4- من حيث التنظيم القانوني:

نظم المشرع الجزائري شكوى المنازعات الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية فقط، بينما الشكوى في المنازعات القمعية نظمها بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية كذلك في قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾.

5- من حيث ترتيب العقوبة:

لا يترتب على رفع شكوى المنازعات الضريبية أية عقوبة، أما الشكوى في المنازعات القمعية فتترتب عقوبة جزائية منصوص عليها في القوانين الجبائية، تتدرج على حسب نوع الضريبة أو الرسم المتملص منه⁽³⁾.

(1) - المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق ل 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، العدد 85، الصادرة في: 27 ديسمبر 2006.

- المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
(2) - الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 17 صفر 1966 الموافق ل 08 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 47، الصادرة في: 10 يونيو 1966.

(3) - خص المشرع الجزائري كل قانون من القوانين الضريبية بتنظيم خاص للجرائم الضريبية والعقوبات المقررة لها كالآتي:
- بالنسبة لجرائم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والعقوبات المقررة لها، المواد من 303 إلى 308 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 102، الصادرة في: 22 ديسمبر 1976.

- بالنسبة لجرائم الرسوم على رقم الأعمال والعقوبات المقررة لها، المواد من 114 إلى 139 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 103، الصادرة في: 26 ديسمبر 1976.

- بالنسبة لجرائم الضرائب غير المباشرة والعقوبات المقررة لها، المواد من 530 إلى 557 من الأمر رقم 76-104، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 70، الصادرة في: 02 أكتوبر 1977.

- بالنسبة لجرائم رسوم التسجيل والعقوبات المقررة لها، المواد من 119 إلى 121 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 81، الصادرة في: 18 ديسمبر 1977.

المطلب الثاني:

نطاق الشكوى الضريبية.

تفرض المبادئ الدستورية ضرورة المساواة أمام الأعباء العامة وتحمل التكاليف المالية، كما تفرض القواعد القانونية العادلة والواضحة بأنه بمجرد توافر الوقائع التي يتطلبها القانون الضريبي، تنشأ العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة. وأن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية علاقة لها مكانتها ووزنها، لأنها تهدف إلى تحصيل المبالغ اللازمة للمساهمة في نفقات الدولة، وبالتالي تحمل الأشخاص جزءاً من الأعباء العامة، فهي ليست علاقة اختيارية وإنما علاقة حتمية فرضت على الطرفين بموجب القانون، ومن المسلم به أن أية علاقة بين طرفين أو أكثر التي تحكمها ضوابط إدارية أو جبرية، غالباً ما تكون محل نزاع دائم بسبب عدم رضا أحد طرفي هذه العلاقة على الأقل بما هو مفروض عليه قسراً⁽¹⁾.

ومن المقرر أن الشكوى تهدف إلى تسوية النزاع الضريبي، وعليه فهي تقوم على عنصرين أحدهما شخصي وثانيهما موضوعي، فالأول كون الشكوى الضريبية تختلف عن غيرها من التظلمات الإدارية فهي تقوم بين طرفين هما؛ الطرف الدائن في الالتزام الضريبي وهي الدولة، التي تفرض الضريبة وتحصلها وتمثلها الإدارة الضريبية، والطرف المدين في الالتزام الضريبي وهو المكلف وهو ما سنتناوله في المطلب الأول من هذا المبحث من خلال تحديد نطاق شكوى المنازعات الضريبية من حيث الأشخاص، أما العنصر الثاني ألا وهو الموضوعي، فيتجلى من خلال نطاق شكوى المنازعات الضريبية من حيث الموضوع، الذي سيتم التفصيل فيه في المطلب الثاني من هذا المبحث.

الفرع الأول:

نطاق الشكوى الضريبية من حيث الأشخاص.

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بالضريبة والآخر الإدارة الضريبية، إذ أن الأول دائماً مطالب ومدىن وملتمز؛ أما الثاني فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ باعتباره ممثل السلطة العامة⁽²⁾، وعليه فإن أطراف العلاقة الضريبية هم أطراف الشكوى الضريبية، وتحديدتهما أمر بالغ الأهمية، حيث يكون أحدهما في مواجهة الآخر للمطالبة بموضوع الشكوى، لذلك فالأمر يقتضي بيان أطراف علاقة المديونية، المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

الفقرة الأولى: المكلف بالضريبة.

ينشأ المركز القانوني للمكلف بالضريبة كأصل بنشأة الالتزام الضريبي أو الالتزام بوفاء الضريبة وينتهي بانتهائه، وينشأ هذا الالتزام في ذمة المكلف بالضريبة بتحقق الواقعة المنشأة للضريبة أي مع تحقق الدخل الخاضع للضريبة، وأولت التشريعات الضريبية إهتماماً كبيراً بتحديد المكلف بالضريبة والشخص الخاضع للضريبة، حيث أن تحديده تحديداً دقيقاً يقيد من سلطة الإدارة في التوسع في تفسير إرادة المشرع بهذا الخصوص.

(1) - رم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريع دول المغرب العربي، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، فرع قانون عام)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص46.

(2) - زعزوع فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013/2012، ص18.

أولاً: التعريف بالمكلف بالضريبة.

إن لفظ المكلف بالضريبة لم يعرف تعريفاً دقيقاً من الناحية القانونية، لذلك سوف يتم اللجوء إلى التعاريف الفقهية، وقبلها يلزم أن يعرف التكليف لغةً.

1- التعريف اللغوي:

يعرف التكليف لغة بأنه الإلزام بما يشق على النفس من الجهد والمال، وهو مصدر للفعل كلف، وأصله في العربية الزوم، والمتكلف للشيء الملزم به⁽¹⁾.

كما يعرف بأنه، الأمر بما يشق عليك، وقد كلفه تكليفاً، كقوله تعالى: ﴿ لا يَكْفُ الله نفساً إلا وسعها ﴾⁽²⁾، والتكليف دون التحميل، فالتحميل لما يستثقل كقوله تعالى: ﴿ ولا تحمل علينا إصراً ﴾⁽³⁾،

ويعرف أيضاً بأنه أمر يصدر ممن يملكه لمن يطيقه، يلزمه بالقيام بعمل أو الامتناع عنه، ما كان ليقوم به أو يمتنع عنه لولا صدور الأمر⁽⁴⁾.

2- التعريف الاصطلاحي:

أ- التعريف القانوني:

إن الضريبة لا تفرض بناءً على رابطة عقدية بين المكلف والإدارة الضريبية، وإنما يتم فرضها وتنفيذها وفقاً للتشريع والتنظيم الجبائين، وعليه فالمرکز القانوني للمكلف مركز لائحي أو تنظيمي، ومن خلال نصوص التشريع الضريبي الجزائري، نجد أن المشرع لم يحدد مفهوم المكلف بالضريبة بدقة، بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب وفق مبدأ الوعاء الشخصي.

فمثلاً بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أن المشرع الجزائري حدد في المواد من 03 إلى 07 الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، وحدد في المادة 136 الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، دون أن يعرف المكلف بالضريبة⁽⁵⁾.

وتارة أخرى يقوم بتحدد الأنشطة التي يكون الشخص الذي يمارسها خاضعاً لنوع من أنواع الضرائب وفق مبدأ الوعاء العيني، مثلاً بالرجوع إلى قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن المشرع الجزائري حدد العمليات والأنشطة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة⁽⁶⁾.

ب- التعريف الفقهي:

نظراً لعدم وجود تعريف تشريعي محدد ودقيق للمكلف بالضريبة، يتوجب البحث عن التعريفات الفقهية، ومن ثم يوجد هناك العديد من التعاريف للمكلف بالضريبة نذكر منها:

(1) - العسكري أبو هلال، الفاروق في اللغة، ط04، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1983، ص210.

(2) - الزبيدي محمد مرتضى، تاج العروس من جواهر القاموس، المؤسسة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 2002، ص24.

(3) - محمد راوس قلعجي، حامد صادق قنبي، معجم لغة الفقهاء، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1988، ص211.

(4) - زناني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية)، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2012/2011، ص08.

(5) - المواد من 03 إلى 07، والمادة 136 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(6) - المادة 01 و02 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

- المكلف بالضريبة هو الشخص المدين بالضريبة الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة⁽¹⁾.
ويلاحظ أن هذا التعريف اعتبر أن المكلف بالضريبة هو المدين بها، في حين أنه ليس بالضرورة دائماً، أن يكون المكلف بالضريبة هو نفسه المدين بها كما سيتم تبينه لاحقاً.
- وعرفه البعض؛ بأنه الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدد المشرع الضريبي كمدن بالضريبة⁽²⁾.
ويلاحظ أن هذا التعريف اقتصر على اعتبار أن المكلف بالضريبة هو من حدده المشرع كمدن بالضريبة، دون أن يأخذ بعين الاعتبار دخل المكلف، ولا ظروفه الشخصية.
- وعرفه البعض الآخر؛ بأنه كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به قانوناً⁽³⁾.
ويلاحظ أيضاً أن هذا التعريف تناول فقط المساهمات الضريبية المقررة قانوناً لتحصيلها، علماً أن الضريبة تمر بمرحلة التأسيس قبل مرحلة التحصيل.

ومما سبق ذكره، يمكن تعريف المكلف بالضريبة على أنه هو دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفعها نتيجة قيامه بنشاط محدد، أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون، والضريبة أيضاً تتحدد بموجبه عملاً بالمبدأ الدستوري الذي يقضي بأنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص، ومن خلال هذا التعريف يمكن تحديد الصفات والشروط التي يجب توفرها لاكتساب صفة المكلف بالضريبة.

ثانياً: شروط اكتساب صفة المكلف بالضريبة.

بما أن العلاقة الضريبية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تقوم على فكرة المديونية، فكان من الضروري تحديد الشروط الواجب توفرها لاكتساب صفة المكلف بالضريبة.

1- أن يكون للمكلف شخصية قانونية:

يقصد بالشخصية القانونية، الصلاحية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، واختلاف الشخصية القانونية للمكلف يؤدي إلى اختلاف التعامل القانوني معه، فما يخضع له شخص طبيعي باختلاف أشكاله من وطني أم أجنبي أو موظف أو تاجر... الخ، يختلف بشكل أساسي عما يخضع له الشخص الاعتباري من تعامل في الضريبة، وذلك ناتج عن الاختلاف الواضح بينها سواء من حيث الخصائص، أو من حيث الحقوق والالتزامات المترتبة على كل منهما.

أ- الشخص الطبيعي:

حيث أن كل إنسان يعتبر شخصاً طبيعياً في نظر القانون، ويكتسب الإنسان الشخصية القانونية بولادته حياً في الأصل، وهي صفة واقعية وقانونية تلحق بالإنسان سواء كان قاصراً أو راشداً، ولكل شخص طبيعي أهلية تمكنه من

(1) - برجماني محفوظ، المرجع السابق، ص186.

(2) - محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، ط01، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 2000، ص148.

(3) - الكفيف فاتح، تأثير العيب الجبائي على المكلف بالضريبة، حالة الضرائب غير المباشرة، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية) كلية العلوم الاقتصادية،

جامعة سعد دحلب البليدة، 2004، ص46.

أكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وتبدأ الشخصية القانونية بالحياة وتنتهي بالوفاة⁽¹⁾، كما عبرت على ذلك مضمون نص المادة 25 ق.م.ج.⁽²⁾

أما في التشريع الجبائي، فإن الشخصية الطبيعية الأصلية هو الإنسان المكلف بالضريبة، ذو الزمة المالية المستقلة، فالمرشح حينما يخاطب الأشخاص الطبيعية لا يقصد من ذلك فرض الضريبة على وجودهم المادي وإنما على ثروتهم، وبالتالي فإن المسألة ليست رهناً بسن معينة وإنما رهن بواقعة مادية أو قانونية يتصرفها الشخص جعلته خاضعاً للضريبة. وغالباً ما يكون التكليف موجه إلى شخص واحد، لكن في بعض الحالات يمكن أن يوجه التكليف إلى مجموعة من الأشخاص، كحالة ملاك العقار على الشيوخ، فالورثة الذين يرثون عقار مكلف ضريبياً ملتزمون بدفع الضريبة بينهم بالتضامن، وعلى إدارة الضرائب أن تعود على أي واحد منهم لتحصيل دين الضريبة، ولمن دفع الضريبة الرجوع على باقي الورثة كلاً على حسب نسبته في العقار، لأن الضريبة تشكل ديناً في ذمة المورث يخصم من أصل التركة قبل توزيع أنصبة الورثة⁽³⁾.

والضرائب التي يخضع لها وعاء الشخص الطبيعي، تختلف على حسب النظام الضريبي الخاضع له⁽⁴⁾، وما دام الشخص الطبيعي يمكن أن يكون مكلفاً بالضريبة، فبالضرورة يكون طرفاً في شكاوى المنازعات الضريبية، في مواجهة إدارة الضرائب.

ب- الشخص المعنوي:

إن اكتساب الشخصية القانونية أصبحت لا تقتصر على الإنسان فحسب، فمع التطور الاقتصادي والاجتماعي، ظهرت الحاجة إلى الاعتراف بالشخصية القانونية لمجموعة من الأشخاص، أو مجموعة من الأموال المجتمعة لتحقيق هدف معين⁽⁵⁾، غير أنه مهما تكن صفة الشريك في المجموعة (أشخاص أو أموال)، فإن ما ينتج عنه ليس إنساناً طبيعياً بالمعنى العضوي، بل أنه ذلك الشخص المعنوي الذي منح نوعاً من الاستقلال دون النظر إلى الأسباب التي أدت إلى تكوينه، مخصصة له بذلك شخصية قانونية تتمتع بالأهلية والذمة المالية المستقلة، وقد عدد وحصر المشرع الجزائري الأشخاص الاعتبارية والمتمثلة في الدولة والولاية والبلدية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الشركات المدنية والتجارية، والجمعيات والمؤسسات والوقف⁽⁶⁾.

وتنقسم الأشخاص المعنوية إلى قسمين: أشخاص معنوية عامة، وأشخاص معنوية خاصة، وفي حالة عدم النص في سند التأسيس على طبيعة الشخص المعنوي، فإن الفقه وضع جملة من المعايير للتمييز بين الشخص المعنوي الخاص والشخص المعنوي العام، أهمها معيار الهدف، معيار امتياز السلطة العامة، ومعيار المرفق العام وغيرها⁽⁷⁾.

(1)- محمد الصغير بعلي، مدخل للعلوم القانونية، دار العلوم، الجزائر، 2006، ص134.

(2)- المادة 25 من الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 30 سبتمبر 1975.

(3)- المادة 38 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

(4)- Direction Général des Impôts, le Système Fiscale Algérien, les Edition du Sahel, Alger, 2018, P08.

(5)- محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص159.

(6)- المادة 49 من الأمر رقم 75-58، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

(7)- عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، دار جسر للنشر، الجزائر، 2000، ص50.

ب-01- الأشخاص المعنوية العامة:

لقد اختلف الفقه حول مدى إمكانية خضوع الدولة للضريبة، حيث يرى جانب من الفقه على ضرورة خضوع الدولة للضريبة، باعتبارها شخص من أشخاص القانون العام، إذا مارست نشاطاً يخضع للضريبة، وحجتهم في ذلك، مبدأ المساواة أمام الضريبة⁽¹⁾.

ويرى جانب آخر من الفقه بعدم خضوع الدولة للضريبة، وحجتهم في ذلك أنه كأصل عام يتفق وفكرة الضريبة ذاتها، من حيث أنها التزام بأداء مبلغ نقدي للدولة، فهذه الأخيرة هي الجهة التي فرضت الضريبة وهي الطرف الذي ستؤدى إليه، وهو ما يجعلها تمثل جانب الدائن والمدين للضريبة في نفس الوقت، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإن القواعد العامة للالتزامات تقضي بأنه إذا اجتمعت في شخص واحد صفتا الدائن والمدين بالنسبة لنفس الدين، فإن هذا الدين ينقضي بالقدر الذي اتحدت فيه الزمة⁽²⁾، وبالتالي فإن الدولة لا تخضع للضريبة على الإيرادات والأرباح التي تتحقق عن أنشطتها.

وبالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري، نجد أنه لا ينطوي على أي نص يقضي بخضوع الدولة للضريبة، ويتصفح نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أنه قد حدد الأشخاص المعنوية الخاضعة إجبارياً للضريبة على أرباح الشركات⁽³⁾، وأخرج الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من نطاق تطبيق الضريبة، إلا في حالة ما إذا أنشأت هذه الهيئات مؤسسات أو مارست نشاطاً مربحاً، فإنها تكون خاضعة للضريبة، مثل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

ب-02- الأشخاص المعنوية الخاصة:

إن الأشخاص المعنوية الخاصة قد تكون إما مجموعة أشخاص وإما مجموعة أموال، تتمتع بالشخصية القانونية التي ينتج عنها ذمة مالية مستقلة، ولها من يمثلها قانوناً وتتمتع بأهلية التقاضي ولها موطن وجنسية⁽⁴⁾، وتكون إما على شكل شركات أموال، أو شركات أشخاص.

ب-02-01- شركات الأموال:

هي الشركات التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها، وليس الاعتبار الشخصي، بمعنى أنها تقوم على جمع الأموال، ولا تكون مسؤولية الشريك فيها، إلا بقدر ما يملكه من أسهم، حتى لو توفي أو أفلس أحد الشركاء فلا يسأل عن ديون الشركة إلا بقدر ما يملكه، وتتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء، ويندرج ضمن هذه الشركات شركة المساهمة، شركة التوصية بالأسهم، شركة ذات المسؤولية المحدودة⁽⁵⁾.

وتخضع شركات الأموال إلى مجموعة من الضرائب، تختلف كذلك على حسب النظام الضريبي الخاضعة له⁽⁶⁾، وهذه الضرائب تطبق على جميع شركات الأموال سواء كانت شركة أموال وطنية أو أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر، أما إذا

(1) - ريم عبيد، المرجع السابق، ص 57.

(2) - مالك عليان، المرجع السابق، ص 28.

(3) - المادة 136 من الأمر رقم 76-101، المضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتعم.

(4) - الطيب بلولة، قانون الشركات، ط 02، بري للنشر، الجزائر، 2011، ص 61.

(5) - نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 15.

(6) - Direction Général des Impôts, Calendrier Fiscal, les Edition du Sahel, Alger, 2018, P70.

كانت شركة الأموال أجنبية ولا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات، فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات فقط.

ب-02-02- شركات الأشخاص:

هي الشركات التي تؤسس على الاعتبار الشخصي، بحيث يكون شخص الشريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة؛ بمعنى لا تؤسس شركات الأشخاص إلا عن طريق شركاء تربطهم رابطة قوية، ومعرفة أساسها الثقة المتبادلة بينهم، وهذه الرابطة عادة ما تكون رابطة القرابة أو رابطة امتحان الأعمال التجارية⁽¹⁾، الأمر الذي يجعلهم مسؤولين مسؤولية تضامنية تجاه الشركة، ويندرج ضمن شركات الأشخاص كل من شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة. وتختلف الضرائب التي تخضع لها شركة الأشخاص، على حسب النظام الضريبي الخاضعة له⁽²⁾.

2- أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة:

يجب أن يكون المكلف بالضريبة علاقة مباشرة بوعاء الضريبة، سواء كان شخصياً أو عينياً خلال السنة التي كلف فيها بالضريبة، كأن يكون هو صاحب الدخل أو الأرباح الخاضعة للضريبة، فمثلاً إذا كان المكلف يمارس نشاطاً من فئة المداخل الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية، فيخضع دخله للرسم على النشاط المهني⁽³⁾، بمعنى إذا كان الشخص لا يمارس هذا النوع من النشاط فلا يخضع لهذا النوع من الرسم.

وكذلك ورثة العقار ملزمون بالتضامن على دفع الضريبة المفروضة على عقار مورثهم مع حقوق التسجيل، حتى تنتقل إليهم الملكية غير مثقلة بدين الضريبة، وهذا ما جاء في قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 16/06/1990، تحت رقم 74573 " ... لأن موضوع الضريبة متعلق بالعقارات وليس بالشخص الذي كلف بها أول مرة... "⁽⁴⁾.

3- أن يكلف فعلاً بأداء الضريبة:

بمعنى أنه يجب أن يخاطب المكلف بالتشريع والتنظيم الجبائيين، أي ألا يكون معفياً من أداء الضريبة إعفاء كلي أو مؤقت، بل أكثر من ذلك يجب أن يكلف قانوناً (المكلف القانوني) بدفع الضريبة عن طريق جداول التكليف تعدها إدارة الضرائب⁽⁵⁾.

والأصل أن المكلف بالضريبة يجب أن يدفع الضريبة شخصياً، ولكن القانون قد يسمح في الواقع لإدارة الضرائب لضمان تحصيل الضريبة، بأن تطالب بدفعها من شخص آخر (الغير) مختلف عن المكلف بالضريبة، وهو المدين بالضريبة، وفي هذه الحالة فإن التمييز يكون مهماً جداً بين المكلف بالضريبة والمدين بها.

إن المكلف بالضريبة هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة المفروضة قانوناً، أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها، مثل ما هو عليه الحال في تحصيل رسوم التسجيل من قبل الموثق بالنسبة للعقود التي تم إبرامها

(1) - عمار عمورة، شرح القانون التجاري، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص213.

(2) - Direction Général des Impôts, le Système Fiscale Algérien, Op.Cit, P08.

(3) - المادة 217 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(4) - أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر، الجزائر، 2004، ص179.

(5) - المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أمامه⁽¹⁾، وكذلك في حالة الاقتطاع من المصدر، فإن الإدارة الضريبية تلزم شخصاً آخر (رب العمل) غير المكلف بالضريبة القانوني، وهو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة، فهو إذن المدين بالضريبة، أما المستفيد من الدخل (العامل)، فهو المكلف بالضريبة⁽²⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة عن طريق تحمله العبء القانوني للضريبة، وهو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة وفقاً للعلاقة القانونية بينهم، وتعيينه محدد كفاية في التشريعات الضريبية، غير أن هذا لا يستلزم بالضرورة أن يتحمل دائماً المكلف القانوني العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة.

ويظهر ذلك جلياً في الضرائب غير المباشرة، من خلال نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني، إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى ما لا نهاية، ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة الانتشار الضريبي⁽³⁾، كأن تفرض الضريبة مثلاً على تاجر الجملة، ويستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة، وقد يتمكن هذا الأخير أيضاً من نقل عبئها إلى المستهلك⁽⁴⁾.

(1) - المادة 42 من القانون رقم 06-02 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 14، الصادرة في: 08 مارس 2006.

(2) - المادة 75 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(3) - محمد عباس محززي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، ط04، دار هومة، الجزائر، 2008، ص168.

(4) - Direction Général des Impôts, Guide Fiscal du Jeune Promoteur D'investissement, les Edition du Sahel, Alger, 2018, P18.

الفقرة الثانية: إدارة الضرائب.

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزينة من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية لتحسين كفاءة النظام الضريبي⁽¹⁾، ويتم تنظيم إدارة الضرائب وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ؛ فتتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والتوجيه الفني والمراقبة والمتابعة⁽²⁾؛ بينما تتولى الإدارات التنفيذية أعمال التنفيذ اللازمة لتأسيس الضريبة وتحصيلها.

وفي الوقت الذي عرف فيه الاقتصاد الوطني تحولات عميقة، كان لزاماً على الإدارة الضريبية تكيف هيكلها وتسيرها مع متطلبات السوق، حيث أن المشرع أبقى على بعض الهياكل، واستحدث هياكل أخرى تماشى وفقاً لما تقتضيه التطورات على الصعيد الوطني والدولي⁽³⁾، سواء على المستوى المركزي بإنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية الإعلام والتوثيق، أو على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، بإنشاء مصالح جديدة عملية كما سيتم تبيانها لاحقاً.

أولاً: على المستوى المركزي.

إن الإدارة الضريبية المركزية هي الإدارة الموجودة في قمة هرم الإدارة الضريبية على المستوى المركزي، وفي الجزائر هناك فصل بين وظيفة التصور للسياسة الضريبية ووظيفة التطبيق لها، وعلى هذا الأساس تم إنشاء هيكلين على المستوى المركزي؛ المديرية العامة للتقدير والسياسات مكلفة بالتصور، والمديرية العامة للضرائب مكلفة بالتطبيق.

وبعد توحيد إدارة الضرائب أصبحت المديرية العامة للضرائب على رأسها، وتعتبر هذه الأخيرة من ضمن ستة عشرة (16) مديرية مركزية لوزارة المالية، وتتكون وفقاً للمرسوم التنفيذي 364-07 من ثمان (08) مديريات نذكرها إجمالاً⁽⁴⁾؛ مديرية التشريع والتنظيم الجبائين، مديرية المنازعات، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، مديرية الأبحاث والتدقيقات، مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية إدارة الوسائل والمالية، كما عدت المادة السالفة الذكر مهام المديرية العامة للضرائب كما يأتي:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 114.

(2) - يقصد بـ:.

- التخطيط الضريبي: هو تحليل الأوضاع السائدة والتنبؤ بالأوضاع المستقبلية، لتحقيق الأهداف التي يجب تحقيقها، عن طريق رسم سياسات وخطط وبرامج تساعد على تحسين الأداء.

- التوجيه الفني: من خلال إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الجبائية، وإصدار التعليمات والناشير المتعلقة بها، قصد توحيد المعاملة بين فروع الإدارة الجبائية.

- المراقبة والمتابعة: تقييم الإنجازات من خلال تحديد عقبات تحقيق أهداف التخطيط الضريبي، بغية معالجتها من أجل تجنبها مستقبلاً.

-Jean Lamarque, Op.Cit, P45.

(3) - Bulletin d'Information N° 38/2009, les Relation de l'Administration Fiscale a l'Usager : une Nouvelle Approche, D.G.I, P01.

(4) - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر، العدد 75، الصادرة في: 02 ديسمبر 2007.

- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية؛
- السهر على التكفل بالمنازعات المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أياً كانت طبيعتها⁽¹⁾.



ثانياً: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.

تم استحداث مصالح جديدة على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، تتشكل من هيكل تسيير عصرية ومتكيفة مع النسيج الجبائي⁽²⁾، وقائمة على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة، حسب وطبيعة الخوض بالضريبة، ونسبة مشاركة كل فئة في ميزانية الدولة.

وتشتمل المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وفق مضمون نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها على عدة هيئات⁽³⁾، لكن الدراسة سوف تتمحور فقط حول الهيئات التي يمكن أن تكون طرفاً في شكاوى المنازعات الضريبية وهي كالاتي:

1- مديرية كبريات المؤسسات:

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات من أهم المديريات المستحدثة على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، تم إنشاؤها بموجب المادة 2/02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303⁽⁴⁾، وجسدت فعلياً سنة 2006، للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي، بالاعتماد في تسيير الضريبة على حسب فئات المكلفين⁽⁵⁾.

وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية⁽⁶⁾: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للوسائل، وتتضمن إضافة إلى ذلك قباضة، مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ومصلحة للإعلام الآلي، أما بالنسبة للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فيتمثلون في⁽⁷⁾:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتاً في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي، عندما يساوي مبلغ العقد أو العقد - أو يفوق، مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

⁽¹⁾ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

⁽²⁾ - Bulletin d'Information N° 75/2014, Modernisation de l'Administration Fiscale, D.G.I, P02.

⁽³⁾ - المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

⁽⁴⁾ - المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 64، الصادرة في 29 سبتمبر 2002. (ملغى)

⁽⁵⁾ - Bulletin d'Information N° 27/2007, la Direction des Grandes Entreprises, D.G.I, P01.

⁽⁶⁾ - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

⁽⁷⁾ - المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 55 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛

- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضو، أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

وتتطلع مديرية كبريات المؤسسات وفقاً للقرار الوزاري المشترك المؤرخ 21 فبراير 2009 بهام عديدة، في مجال الوعاء، والتحصيل، والرقابة، وتسيير الوسائل، وكذا استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتتكفل على وجه الخصوص في مجال المنازعات بدراسة التظلمات ومعالجتها، ناهيك عن متابعة المنازعات الإدارية والقضائية⁽¹⁾.

2- المديرية الولائية للضرائب:

أنشئت المديرية الولائية للضرائب سنة 1991 نتيجة الإصلاحات التي باشرت بها السلطات العمومية آنذاك⁽²⁾، حيث يوجد 54 مديرية ولائية على المستوى الوطني⁽³⁾، وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات والمديرية الفرعية للوسائل.

وتتطلع المديرية الولائية للضرائب، وفقاً للقرار الوزاري المشترك المؤرخ 21 فبراير 2009 المشار إليه أعلاه بهام عديدة في مجال: الوعاء، التحصيل، الرقابة، وتسيير الوسائل، وكذا استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتتكفل على وجه الخصوص في مجال المنازعات بدراسة التظلمات ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية⁽⁴⁾.

3- مركز الضرائب:

قصد إنشاء ديناميكية جديدة للتقدم وتعزيز الوعي الجبائي، تم إدراج مرجع نوعية الخدمة المقدمة ضمن الإستراتيجية الشاملة لإدارة الضرائب، من خلال استحداث مراكز ضرائب قائمة على طريقة تسيير تتمتع بأكبر مسؤولية لدعم التنظيم الجديد⁽⁵⁾، ويمتد الإختصاص الإقليمي لكل مركز ضرائب على كافة إقليم المديرية الولائية للضرائب التابع لها⁽⁶⁾.

ونظمت مراكز الضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصليحتين كالاتي⁽⁷⁾: المصلحة

الرئيسية لتسيير الملفات، المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، المصلحة الرئيسية للمنازعات، مصلحة الاستقبال والإعلام، مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، القباضة.

⁽¹⁾ - المواد من 03 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، المنظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد 20، الصادرة في: 29 مارس 2009.

⁽²⁾ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر، العدد 09، الصادرة في: 27 فبراير 1991. (ملغى)

⁽³⁾ - القرار الوزاري المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1428 الموافق لـ 24 مايو 2007، يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، ج.ر، العدد 44، الصادرة في: 08 يوليو 2007.

⁽⁴⁾ - المواد من 59 إلى 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المنظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

⁽⁵⁾ - Bulletin d'Information N° 66/2013, Centre des Impôts, D.G.I, P01.

⁽⁶⁾ - المادة 02 من القرار المؤرخ في 24 رمضان 1434 الموافق لـ 01 غشت 2013، يحدد الإختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج.ر، العدد 04، الصادرة في: 26 جانفي 2014.

⁽⁷⁾ - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المنظم تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتعم.

وأوكلت لمراكز الضرائب مهام التكفل بتسيير الملفات الجبائية، للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وذلك في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة، وتسيير الوسائل، وكذا استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتكفل على وجه الخصوص في مجال المنازعات بدراسة التظلمات ومعالجتها، ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية⁽¹⁾.

4- المركز الجوازي للضرائب:

لقد تم إحداث أيضاً بالإضافة إلى مركز الضرائب، ما يعرف بالمركز الجوازي للضرائب، وهو يختص بتسيير الملفات الجبائية الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽²⁾، وبالرجوع إلى مضمون نص المادة 08 من القانون رقم 19-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2020⁽³⁾، نجد أن المشرع قد اعتمد معياراً قيمياً⁽⁴⁾، لتحديد المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي (15.000.000 دج).

ونظمت المراكز الجوارية للضرائب من حيث الهيكلية والمهام المنوطة بها، بنفس الكيفية التي نظمت بها مراكز الضرائب، كما أن كل من المركزين لم يتم تعميمها على مستوى الوطن، لذلك وضع المشرع الجزائري أحكاماً انتقالية وفقاً لمضمون نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي 06-327، تقضي باحتفاظ مفتشيات الضرائب المتعددة المهام، وقباضات الضرائب بصفة انتقالية بشكلها الحالي، إلى حين إدماجها الكلي حسب الحالة، في مراكز الضرائب أو في المراكز الجوارية للضرائب.

(1)- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

(2)- المادة 20 و29 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

(3)- المادة 282 مكرر 1 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 08 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر 2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر، العدد 81، الصادرة في: 30 ديسمبر 2019.

(4)- Bulletin d'Information N° 71/2013, Centre de Proximité des Impôts, D.G.I, P01.

الفرع الثاني:

نطاق الشكوى الضريبية من حيث الموضوع

يتحدد نطاق الشكوى الضريبية من حيث موضوعها، بالنظر إلى نوع النزاع الذي يطوي عليه موضوعها، وكذا بالنظر إلى الغاية التي يهدف إليها رافع الشكوى، وإما بالنظر إلى نوع الضريبة بحد ذاتها.

الفقرة الأولى: بالنسبة لنوع النزاع الضريبي.

إن تنوع أسباب وأسس قيام النزاع الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى تنوع المنازعة الضريبية، وذلك حسب الموضوع الذي تطبق عليه، فيمكنها أن تأخذ شكل نزاع حول وعاء الضريبة، أو تأخذ شكل نزاع حول جباية الضريبة، أي منازعات التحصيل، وعليه فإن تنوع المنازعة الضريبية ينتج عنه بالضرورة تنوع موضوع الشكوى الضريبية.

أولاً: شكوى منازعات الوعاء الضريبي.

تنبني الضريبة على مجموعة من التقنيات التي يتم بموجبها إعداد الضريبة، أي تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية لتأسيس الضريبة⁽¹⁾، وينصرف هذا التنظيم أولاً إلى تحديد وعاء الضريبة الذي يقصد به؛ المادة الخاضعة للضريبة، أو الشيء والمحل الذي يتحمل عبئ الضريبة⁽²⁾، وثانياً إلى تأسيس الضريبة وحسابها (الربط الضريبي)، وهناك عدة طرق فنية في تحديد وتقييم المادة الخاضعة للضريبة.

وعلى هذا الأساس فإن الشكوى الضريبية في مادة الوعاء الضريبي، التي تعتبر ذلك الطلب الذي يتقدم به المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب، والذي يعبر فيه عن عدم رضاه بقرار إدارة الضرائب الذي تضمن الضرائب أو الحقوق أو الرسوم المفروضة عليه، والعقوبات والغرامات الناتجة عنها، فالغاية من شكوى المنازعات الضريبية تتمحور أساساً، حول الخطأ سواءً في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽³⁾.

ثانياً: شكوى منازعات التحصيل الضريبي.

بعد تحديد الوعاء الضريبي الذي يترتب عنه تحديد الضريبة الواجبة الدفع هذا من جهة، وبعد احترام الإجراءات والآجال المقررة قانوناً من جهة أخرى، تدخل الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع؛ فيبدأ قابض الضرائب بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانوناً لاستفتاء ما للخزينة لدى الغير من الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته.

وهذه الإجراءات تبدأ بتوجيه إنذار ثم بعد ذلك أمر الأداء، ليقوم بعد ذلك القابض بمباشرة إجراءات التحصيل الجبري بدءاً بالحجز والغلق ثم البيع بالمراد العلني⁽⁴⁾، وعلى إثر ذلك منح المشرع للمكلف بالضريبة من أجل حماية حقوقه حق الاعتراض على كل هذه الإجراءات، التي تكسبها إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة، أو شكل اعتراض على التحصيل الجبري⁽⁵⁾.

(1) - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 16.

(2) - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الراجحة للنشر، الأردن، د.س.ن، ص 21.

(3) - المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - Instruction N°02/2012 De 25/04/2012, Relative Au Contentieux Du Recouvrement, DGI.

(5) - المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

ويتحدد نطاق شكوى منازعات الوعاء الضريبي من حيث موضوعها، بالنظر إلى الغاية التي يهدف إليها المكلف بالضريبة من خلال شكواه أمام إدارة الضرائب، وأما بالنظر إلى نوع الضريبة بحد ذاتها.

الفقرة الثانية: بالنسبة لنوع الضريبة محل النزاع.

تعتبر الشكوى الضريبية في مجال مادة الوعاء الضريبي أهم أنواع التظلمات الضريبية، من خلال تميزها بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماماً عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي، حيث يتجلى ذلك في اختلاف مجال تطبيقها حتى في مادة الوعاء نفسها، أي بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها.

كما يوجد عدة تصنيفات فقهية مختلفة للضرائب والتي تقوم على عدة أسس من بينها، تحديد كافة الوضعيات والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، على ضوء المبادئ القانونية والاقتصادية التي يجب مراعاتها، ناهيك عن المشاكل التقنية المؤثرة انطلاقاً من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة إلى غاية دفعها إلى الخزينة العمومية مراعية في ذلك أهميتها، والآثار الاقتصادية والاجتماعية وغيرها⁽¹⁾.

وتشتمل المنظومة القانونية الضريبية الجزائرية على خمسة قوانين أساسية، تتعلق أغلب أحكام نصوصها بالمادة الموضوعية للضريبة، وكل قانون يشتمل على ضرائب ورسوم معينة، وبالرجوع إلى المادة الإجرائية للضريبة ولا سيما إجراءات النزاع الضريبي، نجد أنها جاءت على سبيل العموم، أي أن النصوص الإجرائية التي تنظم الشكوى الضريبية تخص جميع أنواع الضرائب.

لكن بعد صدور قانون المالية لسنة 2021، أعفى المشرع الجزائري في المادة 59 منه، المكلف بالضريبة من تقديم شكوى في مجال حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري.

(1) - عادل فليح العلمي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط01، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007، ص130.

المبحث الثاني:

ضوابط الشكوى الضريبية.

لم يعد تبني الإدارة الإلكترونية خياراً إستراتيجياً من أجل محاربة البيروقراطية في الإدارة العمومية بصفة عامة، وإدارة الضرائب بصفة خاصة، بل إلى جانب ذلك أصبح التعامل مع تكنولوجيا المعلومات عاملاً أساسياً لتحديث وترشيد عمل إدارة الضرائب، وفق مقارنة تتوخى تنظيم المعلومات وتوزيع الوظائف. لذلك؛ فإن نقل إدارة الضرائب من الإطار الكلاسيكي إلى الإدارة الإلكترونية يشكل ثورة نوعية لتحديث الإدارة، ومحور أساسي من محاور النجاح في الأداء، حتى تستجيب لمتطلبات ومقاييس جودة الخدمة بالمرفق العام، وتيسير الإجراءات بدءاً بتأسيس الضريبة وصولاً إلى فض النزاع الناتج عنها.

لذا خص المشرع الجزائري الشكوى الضريبية وإجراءات تسويتها بنصوص قانونية خاصة شملها قانون الإجراءات الجبائية، الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق، ونظراً للأهمية التي تكتسبها الشكوى الضريبية، فقد أحاطها المشرع الجزائري بجملة من الشروط، وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بموجب القرار رقم 6798 المؤرخ في 02/14/1998 الذي يقضي بوجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة ضمن مختلف القوانين الضريبية⁽¹⁾.

المطلب الأول:

الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى الضريبية.

إن التظلم الإداري قد يكون إلزامي أو غير إلزامي، بحسب ما إذا وجد نص صريح يقضي بذلك، فالتظلم الاختياري في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة، لا يترتب على عدم ممارسته أي نتيجة قانونية⁽²⁾، لذا نجد أن الطعون المقدمة إلى الإدارة لا تأخذ شكلاً معيناً ولا يشترط فيها شروطاً معينة أما في مجال المنازعات الضريبية نجد أن المشرع الجزائري أوجب على المكلف بالضريبة تقديم شكواه في شكل معين، كما ألزمه بأن يضمها معلومات وبيانات معينة تعد من النظام العام لتحديد مضمون النزاع، حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، وهذا ما يميز التظلم في النزاع الضريبي.

الفرع الأول:

الشروط الشكلية للشكوى الضريبية.

يستشف من نصوص المواد 73 و75 و153 مكرر و3/172 ق.إ.ج، أن المشرع الجزائري أحاط الشكوى الضريبية بجملة من الشروط، البعض منها شروط خاصة برفع الشكوى، والبعض الآخر شروط تخص الشكوى الضريبية عيناً.

الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة برفع الشكوى الضريبية.

لا تخرج الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب في شروطها المتعلقة برفعها، عن تلك التي تخضع لها سائر التظلمات الإدارية وهي الصفة والمصلحة، والأهلية التي سبق تبيانها في نطاق الشكوى الضريبية، بالإضافة إلى إلزامية التوطين.

(1) - نومي عبد العزيز، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، المرجع السابق، ص 75.

(2) - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 340.

أولاً: التمثيل القانوني.

نظراً لأن الدين الضريبي محمول ويتسم بالطابع الشخصي، فيجب أن تقدم الشكوى الضريبية من تثبت له الصفة فيها قانونياً، بحيث إذا انتفت هذه الصفة فلا يقبل الطعن، وتعرف الصفة في القواعد العامة على أن يكون رافع الدعوى هو صاحب الحق، أو المركز القانوني المتنازع حوله⁽¹⁾، يوجهها ضد من اعتدى على هذا الحق أو نازعه حوله.

إن الصفة في الشكوى الضريبية تثبت للمكلف نفسه، أو الأشخاص الذين يعترف لهم القانون بالحق في الطعن، فالأصل أنه لا يمكن أن تقدم الشكوى الضريبية إلا من طرف المكلف شخصياً أو المكلف بتسديدها قانوناً، لكن في بعض الحالات لا يكون المكلف هو المسدد للضريبة فعلاً كما سبق بيانه آنفاً.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده قد ميز بين فئتين من الأشخاص الذين يمكنهم تقديم الشكوى باسم المكلف، حيث ليس لديهم صفة في الشكوى وإنما لديهم صفة مباشرة لإجراءاتها (صفة إجرائية) نيابة عن صاحب الصفة الأصلي (المكلف بالضريبة).

1- إلزامية تقديم الوكالة:

اشترط المشرع الجزائري على كل شخص أن يقدم أو يساند شكوى نزاع الوعاء الضريبي لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية⁽²⁾، محررة على مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب، وهو ما أكده مجلس الدولة الغرفة الإدارية في قراره رقم 23957 الصادر في 2006/04/19 الذي جاء فيه "...حيث أنه في قضية الحال، أن الشكوى المستظهرة والتي ترمع المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب، ممضية من طرف ولدها، ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكتته كما تشترطه المادة 332 المذكورة أعلاه، مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدرجة الأولى في عدم قبول الدعوى شكلاً"⁽³⁾.

كما يجب أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، باعتبارها شرطاً أساسياً للتمثيل القانوني عن الغير، وإلا كانت تحت طائلة البطلان، وهذا ما استقر عليه مجلس الدولة الغرفة الثانية في قراره رقم 23957 المذكور أعلاه.

لكن من الناحية العملية، ومن خلال التعليمات والمناشير التي تصدر عن المديرية العامة للضرائب، فإن استظهار الوكالة المسجلة عند تقديم الشكوى ليس شرطاً، حيث يمكن أن تطلبها إدارة الضرائب في كل وقت أثناء التحقيق في الشكوى، بشرط أن تكون مسجلة ومدموغة قبل إيداع الشكوى⁽⁴⁾، كما يتعين أيضاً على كل شخص حائز على وكالة، والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً⁽⁵⁾.

2- عدم إلزامية تقديم الوكالة:⁽⁶⁾

إذا كان المبدأ القانوني يقضي بأنه على كل شخص أن يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة

(1) - أحمد هندي، أصول قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص311.

(2) - المادة 1/75 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق ل 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2007.

- المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - مجلة مجلس الدولة، العدد08، 2006، المرجع السابق، ص187.

(4) - Bulletin d'Information N° 13/1995, le Contentieux de l'Assiette de l'Impôt, D.G.I, P14.

(5) - المادة 2/75 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 47 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(6) - المادة 3/75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

قانونية، غير أن المشرع الجزائري أورد استثناء وأعفى من تقديم الوكالة كلاً من:

- المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين؛
- الأشخاص الذين قد أعدوا شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى، ويتجلى ذلك في الشخص المتضامن مع المكلف بتسديد الضرائب مثلاً: يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة، عن الضرائب المباشرة المترتبة عن استغلال هذا المحل التجاري، المسؤولية التضامنية بالمالك رأس المال المفروضة على المسير⁽¹⁾، وكذلك بالنسبة للزوجة التي تعيش مع زوجها في بيت واحد بالنسبة للضريبة على الدخل⁽²⁾.
- الأشخاص الذين تخول لهم وظائفهم أو صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، مثل الشركات التجارية، وهذا حسب القانون أو النظام الأساسي للشركة الذي يعطي الحق للشركاء أو الموظفين الحق في التصرف باسم الشركة، أو بقرار صادر عن أجهزة إدارة الشخص المعنوي⁽³⁾،
- الورثة من أجل رصيد المتوفى أو المفقود.
- المصفي في حالة تصفية الشركة رضائياً أو قضائياً.
- النقابي الذي ينازع في الضرائب المفروضة على الجماعة التي يمثلها⁽⁴⁾.

ثانياً: المصلحة.

المصلحة هي مناط الشكوى والباعث على رفعها، والغاية المنشودة من ورائها، وتتميز المصلحة بخصائص هي:

1- مصلحة فردية (شخصية):

يجب أن تكون الشكوى فردية كأصل عام وفق مضمون نص المادة 73 ق.إ.ج، أي متعلقة بمكلف واحد فقط، ويمكن استثناءً أن تقدم جماعة عندما تكون الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم إمكانية القسمة، أو تعدد أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على الشركة، فهؤلاء يمكنهم تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة⁽⁵⁾.

2- مصلحة فورية (قائمة):

يقصد بالمصلحة الفائدة المشروعة التي يجنيها المكلف بالضريبة من طعنه أمام إدارة الضرائب، والمصلحة التي تبرر قبول الشكوى الضريبية، هي المصلحة المحققة أي القائمة والحالة، فلا تقبل الشكوى المؤسسة على المصلحة المحتملة، بمعنى أن النزاع الجبائي لا يمكن أن يتعلق إلا بضريبة قد فرضت فعلاً، بدليل أن ميعاد تقديم الشكوى يبدأ من تاريخ إحالة الجدول للتحويل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ - المادة 374 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽²⁾ - المادة 376 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽³⁾ - Bulletin d'Information N° 13/1995, Op.Cit, P13.

⁽⁴⁾ - زعزوعة فاطمة الزهراء، تسوية المنازعات الضريبية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2005/2004، ص40.

⁽⁵⁾ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص87.

⁽⁶⁾ - المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 39 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في 02 محرم 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، العدد 74، الصادرة في: 31 ديسمبر 2008.

3- مصلحة مادية:

على خلاف القواعد العامة في مجال المنازعات الإدارية، حيث تقبل المصلحة المعنوية، فإنه في مجال منازعات الوعاء الضريبي لا تقبل إلا المصلحة المادية، كالاستفادة من تخفيض أو إعفاء الضريبة، ولا تقبل شكوى المكلف بالضريبة إذا كانت المصلحة المثارة معنوية بحتة.

ثالثاً: إلزامية التوطين في الجزائر.

من خلال استقراء مضمون نص المادة 4/75 ق.إ.ج، يتبين أنه يجب على المكلف بالضريبة المشتكي أن يحدد موطنه بدقة، ومن ذلك يتعين وتحت طائلة البطلان على المشتكي المقيم في الخارج أن يختار موطناً له في الجزائر للتعامل مع إدارة الضرائب، وهذا بالنسبة للأشخاص المقيمين في الجزائر.

أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية، التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة (TVA) في الجزائر، فإنه يجب عليها أن تعتمد مثلاً عنها مقيماً في الجزائر لدى إدارة الضرائب المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور⁽¹⁾، وفيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإنه يتم الرجوع بشأنها إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تفادياً للازدواجية في فرض الضريبة، مثل الاتفاقية الجبائية الدولية بين الجزائر وروسيا الموقعة بالجزائر في 10/03/2006⁽²⁾. وتجدر الإشارة إلى أن شرط وجوب اختيار موطن في الجزائر بالنسبة للمكلف بالضريبة المقيم في الخارج مستوفياً في الحالات الآتية:

- تقديم الشكوى من طرف محام باسم المكلف بالضريبة المقيم في الخارج، يعني اختيار الشاكي موطنه بقوة القانون بمكتب المحامي.

- تقديم الشكوى من طرف وكيل، قرينة على اختيار الموطن بعنوان الوكيل الموقع.

- صدور الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج وله في الداخل فرع أو عدة فروع (وكالة، شركة فرعية...)، يعني اختيار المكلف بالضريبة موطنه بأحد هذه الفروع⁽³⁾.

والمشروع من خلال هذا الشرط يرمي إلى سد الثغرات التي يلجأ إليها بعض المكلفين في التعامل مع إدارة الضرائب بصفة عامة، ومديرية كبريات المؤسسات بصفة خاصة، من تهرب أو غش وتديس، بحجة عدم استلامهم التبليغات المختلفة (إعذار، إشعار بالتسوية الأولية والنهائية، الإشعار بالدفع...) من إدارة الضرائب.

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية عيناً.

بالإضافة إلى الشروط الخاصة برفع الشكوى، هناك شروط أخرى تتعلق بالشكوى بحذ ذاتها مشار إليها في نص المادة 73 ق.إ.ج، والمادة 172 ق.إ.ج والمادة 153 مكرر ق.إ.ج والمتمثلة في:

أولاً: أن تكون الشكوى الضريبية مكتوبة.

لم تبين المادة 73 ق.إ.ج والمادة 153 ق.إ.ج بأن تكون الشكوى مكتوبة، والنص على الكتابة هنا غير ضروري،

(1)- المادة 63 من الأمر رقم 76-102، المنضمّن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

(2)- التعليم رقم 2016/905 المؤرخة في 2016/11/27، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

(3)- بوجمعة محمد، إدارة المنازعات الجبائية في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2008/2009، ص41.

مادام شرط الكتابة مرتبط طبيعياً بالشروط الشكلية الأخرى ولا سيما التوقيع باليد⁽¹⁾.

ثانياً: ألا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع.

لا يشترط تحرير الشكوى على ورق مدموغ، بل يكفي أن تقدم إلى إدارة الضرائب المختصة على شكل رسالة عادية مكتوبة، لأن كتابتها على ورق مدموغ يتطلب زيادة مصاريف على المكلف بالضريبة هو في غنى عنها، خاصة وأن هذه المصاريف غير قابلة للاسترجاع⁽²⁾.

ثالثاً: التوقيع الشخصي باليد.

يجب أن تكون الشكوى موقعةً باليد من المكلف بالضريبة شخصياً (محررها)⁽³⁾ إلا في حالة الوكالة، ومما تجدر الإشارة إليه، أن المشرع الجزائري قد أوجب توقيع المكلف بالضريبة على الشكوى باليد، وهو ما لم يراع فيه الحالات التي يكون فيها المكلف غير قادر على التوقيع، كما هو مقرر في القواعد العامة من خلال نص المادة 324 مكرر 2/2 ق م ج⁽⁴⁾، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه الحالة تتعارض مع مرجع نوعية الخدمة، الذي يفرض على إدارة الضرائب تسهيل إتمام الإجراءات لذوي الصعوبات وذوي الحركة المحدودة⁽⁵⁾.

الفرع الثاني:

الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية.

حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع على محتوى الشكوى الضريبية ودراستها، ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بتفصيل الشكوى، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفع التي يتقدم بها، وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها⁽⁶⁾.

وعليه يجب أن تتضمن الشكوى شروطاً موضوعية تتمثل في ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها، بالإضافة إلى بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع الجدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، ناهيك عن عرض موجز لطلبات المشتكي والأسانيد التي تنبني عليها الشكوى، وتختلف الطلبات في الشكوى المتعلقة بالوعاء عنها في الشكوى المتعلقة بالتحصيل.

الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء.

أولاً: بيان نوع الضريبة.

يجب أن تتضمن الشكوى ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها، بالإضافة إلى بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع الجدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع⁽⁷⁾.

ثانياً: الطابع الفردي لكل محل خاضع للضريبة.

يجب أن تقدم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل (وعاء الضريبة) خاضع للضريبة، أي لا تكون متعلقة بعدة

(1) - أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ط01، المكتبة المصرية للنشر، مصر، 2014، ص83.

(2) - زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص39.

(3) - المادة 73 والمادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 324 مكرر 2/2 من الأمر رقم 75-58، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

(5) - التعليمة رقم 2012/01 المؤرخة في 2012/06/07، المتعلقة بمذكرة مرجع نوعية الخدمة، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

(6) - العمري زينب، المرجع السابق، ص10.

(7) - المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أنشطة، فيجب أن تعالج الشكوى موضوعاً واحداً، ولا تتضمن نوعين من الطلبات كطلب التصحيح في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة، وطلب الإعفاء أو التخفيف من الضريبة⁽¹⁾.

ثالثاً: إقليمية الضريبة محل الشكوى الضريبية.

يشترط في الشكوى أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات، فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية (المشار إليها في الشكوى)⁽²⁾.

رابعاً: البيانات المتعلقة بأساس فرض الضريبة.

تعتبر عملية تقدير الضريبة من أهم الموضوعات المتعلقة بوعاء الضريبة، وسعيها منه لتحقيق العدالة الضريبية مكن المشرع المكلف بالضريبة الحق في الطعن، وتختلف الطلبات موضوع هذا الطعن بحسب ما إذا شعر المكلف بأن هناك مساس وإجحاف في حقه في عملية التقدير، كأن يتعلق الأمر بتقييم رقم الأعمال، أو بمستوى الدخل، أو بمكونات رأس المال، أو شعر بأنه ضحية لسوء تطبيق القانون أو سوء تفسير نصوصه من طرف إدارة الضرائب، فهنا يكون طلب المكلف بالضريبة وفق مضمون نص المادة 70 ق.إ.ج، مرتبطاً إما باستدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء، أو بمراجعة طريقة حساب الضريبة في مرحلتها الإدارية، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

1- استدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء الضريبي:

إن تقدير الوعاء الضريبي يعد من أهم الجوانب وأبرزها في التنظيم الفني للضريبة، حيث أن تقييم الوعاء الخاضع للضريبة من خلال تحديد مقداره وقيمه، يعتمد في التحقق من خضوعه لأية إعفاءات أو خصومات قررها المشرع⁽³⁾، وإعمالاً بالقاعدة التي تقضي بأن أساس فرض الضريبة هو الحدث المنشئ لها، فإن الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة التي يتولد عنها دين المكلف نحو الخزينة العمومية⁽⁴⁾.

ويعتمد في تصنيف الحدث المنشئ على المعيار الاقتصادي الذي يتكون من الدخل، رأس المال، والإنفاق، فبالنسبة للضريبة التي تفرض على الدخل، فإن الحدث المنشئ في الأرباح الصناعية والتجارية مثلاً يكون بتحقيق الربح في نهاية السنة المالية، وفي الأجور والمرتبات يتحقق بحصول الفرد على المرتب⁽⁵⁾. وبالنسبة للضريبة التي تفرض على الإنفاق فيعتبر مثلاً الحدث المنشئ للرسم المرور هو عندما تعرض المواد الغذائية للاستهلاك⁽⁶⁾، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الحدث المنشئ للضريبة على الإنتاج، وبانتقال السلعة من مراحل إنتاجها أو تداولها يتحقق الحدث المنشئ للرسم على رقم الأعمال⁽⁷⁾. أما بالنسبة للضريبة التي تفرض على رأس المال، فإن الحدث المنشئ للضريبة على انتقال الملكية مثلاً هو توثيق العقد⁽⁸⁾، وبالنسبة للرسم الخاص بمعاملات بيع والآليات المتحركة فإن التنازل عنها هو الحدث المنشئ لها⁽⁹⁾.

(1) - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص14.

(2) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص19.

(3) - عادل فليح علي، المرجع السابق، ص98.

(4) - رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص28.

(5) - المواد من 9 إلى 21، ومن 66 إلى 75 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة المعدل والمتمم.

(6) - المادة 29 من الأمر رقم 76-104، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

(7) - المادة 14 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

(8) - المادة 5 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

(9) - المادة 147 مكرر 3 من الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، العدد39، الصادرة في: 15 ماي 1977.

2- استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة:

بعد إتمام المراحل المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة، يتم تطبيق معدل الضريبة المحدد قانوناً، ويقصد بهذا الأخير العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وينتج عن ذلك ما يسمى بسعر الضريبة، وهو المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة أو بسعر ثابت فتسمى بالضريبة النسبية، أو أنها تفرض بسعر يتغير فتسمى بالضريبة التصاعدية⁽¹⁾، وخلال هذه العملية قد تحدث أخطاء في حساب الضريبة، فيمكن للمكلف عندها الاعتراض عن طريق الشكوى يبين من خلالها عرض موجز لطلباته والأسانيد والأسس القانونية من أجل استدراك هذه الأخطاء، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في عدة قرارات صادرة عنه، فمثلاً من خلال قراره رقم 024009 الصادر بتاريخ 2006/01/24، الذي جاء فيه "...أن المكلف يطلب استدراك خطأ في تقويم ثمن الضريبة الواجبة الدفع مقابل شراء عقار بعقد موثق، وهذا ما لم يستحب إليه المجلس ووجد أن الضريبة مؤسسية..."⁽²⁾، وبقرار آخر صادر بتاريخ 2006/01/24، تحت رقم 15035 الذي جاء فيه "...إن المكلف بالضريبة يطلب تصحيح مبلغ الضريبة المفروضة عليه بطريق الخطأ، وهذا كذلك ما رفضه المجلس القضائي لدعم تأسيس طلبات المكلف بالضريبة..."⁽³⁾.

3- الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي:

عند صدور نص تشريعي أو تنظيمي يتضمن أحكاماً تقضي بإعفاء أو تخفيض من ضريبة أو رسم معين، يحق للمكلف بالضريبة أن يتقدم بشكوى إلى إدارة الضرائب للاستفادة من هذا الحق، ومثال ذلك ما أقره المشرع في حالة التخفيض الضريبي، بعد تعديل معدل الرسم على النشاط المهني الذي أصبح يطبق بـ 2% بالنسبة لرقم الأعمال المتأني من أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، مع الاستفادة من تخفيض قدره 25%⁽⁴⁾، أما حالة الإعفاء ما أقره المشرع بالنسبة للامتيازات الجبائية، فوفق مضمون نص المادة 14 من القانون رقم 14-10 المتضمن قانون المالية لسنة 2015⁽⁵⁾، على أنه يعفى المكلفون المستفيدون (الشباب المستثمر) من أجهزة دعم الاستثمار من الضريبة الجزافية الوحيدة، لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداءً من تاريخ الاستغلال، غير أنهم يخضعون للحد الأدنى الموافق لـ 50% من المبلغ المنصوص عليه في المادة 365 مكرر ق.ض.م.ر.م، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/05/27 "... إن استثمار الشباب في النشاطات ذات الطابع الإنتاجي وتقديم الخدمات يكون موضوع إعفاء لمدة ثلاث سنوات على

(1) - أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط07، دار الثقافة، الأردن، 2010، ص141.

(2) - لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2014/2015، ص14.

(3) - مالك عليان، المرجع السابق، ص49.

(4) - المادة 222 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 03 من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 28 شوال 1436 الموافق لـ 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر. العدد 40، الصادرة في: 23 يوليو 2015.

- التعليم رقم 321/2016 المؤرخة في 17/04/2016، المتعلقة بكيفيات تطبيق معدلات الرسم على النشاط المهني، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

(5) - المادة 282 مكرر 6 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 14 من القانون رقم 14-10، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

خلاف ما قضى به قضاة الدرجة الأولى⁽¹⁾، وأكد على ذلك في قرار آخر تحت رقم 010839 الصادر بتاريخ 2004/06/15⁽²⁾.

وتجدر الملاحظة أن المشرع عند تحديد الشروط الشكلية والموضوعية في المادة 73 ق.إ.ج نص على الشرطين الأولين، ثم جاء بالشروط الأخرى ورتب على تخلفها عدم قبول الشكوى، وهذا ما يفهم منه أن الشرطين الأولين أقل أهمية من الشروط الأخرى، وتخلفها لا يترتب عنه عدم القبول، مع أن المشرع استهل المادة بما يفيد الوجوب والإلزام "يجب..."، لذلك فإن عبارة "تحت طائلة البطلان" ليس لها محل في المادة طالما أن كل الشروط على نفس الدرجة من الأهمية.

الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.

تخضع عملية تحصيل ديون الخزينة العامة المتعلقة بالضرائب لإجراءات استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للالتزامات، فبعد تقدير الوعاء الضريبي، وتحديد أساس الضريبة والمبلغ الواجب الأداء من المكلف بالضريبة من طرف مصلحة الوعاء، يأتي دور قابض الضرائب الذي أنيطت به مهمة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم التي تعد المرحلة الأخيرة والأساسية في العملية الجبائية، حيث يقوم أعوان المتابعة بتنفيذ إجراءاتها بأمر من قابض الضرائب، وتحت مسؤولية ومتابعة المديرية الولائية للضرائب من خلال الوضعيات الإحصائية الدورية، ولتحقيق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية⁽³⁾.

ويقصد بالتحصيل، العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والتنظيمية التي تضمن التحصيل، حيث يتم تحصيل الديون الجبائية بموجب سندات التحصيل، فمثلاً بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المائلة وفق مضمون نص المادة 1/143 ق.إ.ج بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله⁽⁴⁾، بالإضافة إلى الأحكام القضائية التي تتضمن الغرامات وفق مضمون نص المادة 597 من قانون الإجراءات الجزائية⁽⁵⁾، والتصريح الشهري (G50)، وأوامر الدفع لحقوق التسجيل والطاقع، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ومستحقات الضمان الاجتماعي، وأوامر التحصيل الخاصة بالأتاوى المنجمية، وتتم عملية التحصيل بطريقتين:

أولاً: التحصيل الودي.

التحصيل الودي هو القاعدة العامة، ويتم بتقديم المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه لتسديد مستحقاته الجبائية بعد استدعائه من طرف الإدارة في الوقت المحدد طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول به، وهذه الطريقة تعد الأكثر شيوعاً بالنسبة للمكلفين حسني النية⁽⁶⁾.

(1) - مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005، ص 100.

(2) - مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007، المرجع السابق، ص 17.

(3) - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 19.

(4) - سوفي حدة، المرجع السابق، ص 29.

(5) - الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 08 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 49، الصادرة في:

11 جوان 1966. سوفي حدة، المرجع السابق، ص 29.

(6) - محمد عباس محززي، المرجع السابق، ص 126.

ثانياً: التحصيل الجبري.

في حالة عدم التحصيل الودي للضريبة، منح المشرع للإدارة وسائل تمكنها من ضمان إجراء عملية التحصيل. وبالرجوع إلى نص المادة 145 ق إ ج نجد أن المتابعات تتم على يد الأعوان الإداريين المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، ولا تتم المتابعات إلا بتوافر شروط مبدئية تتمثل في حصول أعوان المتابعة على سند التحصيل الذي يتضمن الدين، وحلول أجل استحقاقه⁽¹⁾،

1- درجات المتابعة:

تتمثل درجات أوامر المتابعة في التحصيل الجبري في ما يأتي:

أ- الإشعار بالدفع:

هو أول درجات المتابعة وهو وسيلة لقطع التقادم، ويأتي مباشرة بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة، وهو بمثابة عريضة مبلغة قانوناً و يخضع لقواعد القانون العام المبينة في نصوص قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (من المادة 406 إلى المادة 416)، ويجب أن يحرر باللغة العربية وأن يتضمن وجوباً البيانات المذكورة في نص المادة 613 ق إ م إ⁽²⁾.

ب- الغلق المؤقت للمحلات المهنية:

لا يهدف هذا الإجراء إلى تجريد المكلفين من ملكيتهم، وإنما يهدف إلى الضغط على المدين لإجباره على التحرر من ديونه الجبائية من خلال تعليق موارده المهنية مؤقتاً و ذلك بغلق محله المهني لمدة مؤقتة، وقد بين المشرع كيفية تطبيق هذا الإجراء من خلال المادتين 145 و 146 ق إ ج، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلاً للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم أعوان المتابعة بتنفيذ قرار الغلق المؤقت⁽³⁾.

ت- الحجز التنفيذي على المنقول (الحجز والبيع):

يعتبر قراراً تنفيذياً يحول لإدارة الضرائب حجز منقولات يمتلكها المكلف المدين بغية بيعها لتسديد الدين، ويتم الحجز بعد يوم كامل من تاريخ تبليغ التنبيه حسب نص المادة 147 ق إ ج، وفي حالة عدم تحرر المكلف بالضريبة من ديونه الجبائية خلال خمسة عشرة (15) يوماً من تاريخ استلام التنبيه، يمكن للقباض أن يتبعه بإجراء آخر وهو الحجز ثم البيع وفق مضمون نص المادة 612 ق إ م إ، وهر الحجز بعدة مراحل بدءً بتحرير محضر الحجز (691 ق إ م إ)، ثم وإجراءات عملية البيع (من 704 إلى 715 ق إ م إ)⁽⁴⁾.

ث- البيع الكلي للمحل التجاري:

يتكون المحل التجاري من العناصر المادية و المعنوية، و يمكن لقباض الضرائب أن يقوم بالبيع المنفرد لواحد أو عدة عناصر مادية المكونة للمحل التجاري المحجوز عليه، وإذا لم يعترض المكلف يمكن أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة في التاريخ المذكور بالمحضر، ونظمت كل من المادتين 151 و 152 ق إ ج إجراءات البيع.

⁽¹⁾ - مقراني فتيحة، المرجع السابق، ص 22.

⁽²⁾ - Instruction Générale N°02/2015 DE 25/04/2012, Relative Au Contentieux Du Recouvrement, DGI, P10.

⁽³⁾ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 25.

⁽⁴⁾ - Instruction Générale N°02/2015, Op.cit P11.

ج- الحجز على المحاصيل الزراعية:

يتم هذا الإجراء بموجب أمر تنفيذي يقضي بحجز المحاصيل الزراعية المملوكة للمكلف حال نضجها وقبل حصادها، بغية بيعها لتسديد الدين الجبائي طبقاً للمادة 692 ق إ م إ، ويجب أن يتضمن محضر الحجز، موقع البستان والأرض و اسمها ورقم المسح إن وجد، والمساحة التقريبية للأرض وحدودها، ونوع الثمار والمزروعات أو نوع الأشجار المثمرة، وعددها ومقدارها التقريبي لما يمكن أن يحصد أو يجنى أو ينتج منها وقيمتها على وجه التقريب. ولضمان الحفاظ على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فقد منح المشرع من جهة أخرى للمكلف وسائل يلجأ إليها للمحافظة على حقوقه أمام إدارة الضرائب، أثناء تحصيل الديون الضريبية⁽¹⁾.

2- صور الاعتراض على منازعات التحصيل:

ففي كثير من الحالات، قد لا يرضى المكلف بالضريبة بالالتزام بجد ذاته أو بالإجراءات المتبعة في التحصيل وهو ما ينشأ عنه منازعات التحصيل الضريبي، وتكون أمام هذا النزاع عندما يعترض المكلف بالضريبة على إجراء المتابعة، أو التحصيل الجبري، أو بخصوص طلب استرداد الأموال المحجوزة⁽²⁾.

1- الاعتراض على إجراء المتابعة:

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة ضد إجراءات المتابعة التي يباشرها قابض الضرائب لتحصيل الديون الجبائية عن طريق أوامر المتابعة المشار إليها أعلاه، يتعلق بشكليات الإجراء من خلال الاعتراض على قانونية شكل الإجراء وفق مضمون نص المادة 153 ق إ ج، والذي يشمل بالتحديد الاعتراض على سند إجراء المتابعة⁽³⁾.

2- الاعتراض على التحصيل الجبري:

إن الاعتراض الذي يقوم به المكلف بالضريبة على التحصيل الجبري الذي يباشره قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، يتعلق بكل نزاع يخص وجود التزام دفع مبلغ للدين، واستحقاق المبلغ المطالب به، أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة وفق مضمون نص المادة 3/153 ق إ ج، والاعتراض على التحصيل الجبري يمس بالموضوع عكس الاعتراض على سند التحصيل الذي يتعلق أساساً بشكل الإجراء⁽⁴⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن الاعتراض في هذه الحالة لا ينتج أي أثر قانوني بالنسبة لوقف المتابعة، إلا إذا قدم المكلف بالضريبة جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة في تحصيل ديون الخزينة العمومية⁽⁵⁾.

3- طلب إسترداد الأشياء المحجوزة.

بالرغم من إجازة المشرع للإدارة الجبائية الحجز على المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والحقوق والرسوم الواقعة تحت المتابعة، إلا أنه أعطى للمكلف بالضريبة الحق في طلب إسترداد الأشياء المحجوزة وفق نص المادة 1/154 ق إ ج.

(1) - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 36.

(2) - Instruction Générale N°02/2015, Op.cit, P22.

(3) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 82.

(4) - قصاب سليم، المرجع السابق، ص 55.

(5) - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 66.

المطلب الثاني:

آجال تقديم الشكوى الضريبية

إن متطلبات المصلحة العامة تقتضي أن لا تكون قرارات إدارة الضرائب عرضة للطعن في أي وقت، خاصة وأنها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، لذلك كان لا بد من تحديد آجال لرفع الشكوى إذا لم يتم خلالها الطعن في القرار، تحصن ضد أي شكل من أشكال الطعن الإداري، وعليه فإن شرط الميعاد هو الفترة الزمنية المحددة قانوناً للمكلف بالضريبة لرفع شكواه أمام إدارة الضرائب للطعن في قرارها. فهل تخضع الشكوى الضريبية باعتبارها تظلماً إدارياً للآجال المنصوص عليها في القواعد العامة؟ وما هي معايير بدأ سريان وانقضاء ميعاد الشكوى الضريبية؟

الفرع الأول:

بالنسبة لمنازعات الوعاء.

ومن خلال نص المادة 72 والمادة 2/172 ق.إ.ج، جاءت الفقرة الأولى على سبيل العموم فحددت بذلك الآجال عامة، لكن مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات المتبقية التي تحدد الآجال الاستثنائية لها، ونورد الجدول الآتي الذي يحدد بصورة واضحة ودقيقة آجال تقديم شكاوى منازعات الوعاء الضريبي:

صور الآجال	الأحداث الموجبة للشكوى	طبيعة الاعتراض موضوع الشكوى	تاريخ بداية سريان ميعاد الشكوى	تاريخ انقضاء ميعاد الشكوى
آجال العامة	الضرائب المدرجة في جدول التحصيل.	الضرائب المدرجة في جدول التحصيل.	تاريخ إدراج الجدول في التحصيل.	
الآجال الاستثنائية	الأحداث المتعلقة بالضريبة.	حالة الخطأ في إرسال إنذارات.	تاريخ إستلام إنذارات جديدة.	31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة تاريخ بداية سريان ميعاد الشكوى.
		حالة الخطأ في فرض الضريبة.	تاريخ علم المكلف بوجود خطأ في التأسيس.	
		حالة الخطأ في تكرار فرض الضريبة.	تاريخ علم المكلف بوجود ازدواجية الضريبة.	
	الأحداث المتعلقة بشكل قرار فرض الضريبة.	بالنسبة للاقتطاع من المصدر.	تاريخ الاقتطاع من المصدر.	
الأحداث المتعلقة بموضوع الضريبة.	قرار الرفض الكلي أو الجزئي لاسترداد الرسم على القيمة المضافة.	تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه.	قبل انقضاء الشهر الرابع من تاريخ التبليغ.	

الفرع الثاني:

بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.

كما هو الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، فإن تقديم الشكاوى بخصوص منازعات التحصيل الضريبي يخضع لأجل مختلف باختلاف ما إذا كانت الشكاوى تتعلق بالاعتراض على إجراء المتابعة (أولاً)، أو الاعتراض على التحصيل الجبري (ثانياً)، أو طلب استرداد الأشياء المحجوزة (ثالثاً).

الفقرة الأولى: آجال الاعتراض على إجراء المتابعة.

وفق مضمون نص المادة 153 مكرر/01 ق إ ج فإن الشكاوى المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة، تقدم تحت طائلة البطلان أمام إدارة الضرائب المختصة في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه.

الفقرة الثانية: آجال الاعتراض على التحصيل الجبري.

يجب تحت طائلة البطلان أن تقدم الشكاوى المتعلقة بالاعتراض على التحصيل الجبري، أمام إدارة الضرائب المختصة في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، وهذا ما جاء في مضمون نص المادة 153 مكرر/02 ق إ ج.

الفقرة الثالثة: آجال طلب استرداد الأموال المحجوزة.

وفق مضمون نص المادة 154 مكرر/01 ق إ ج فإن الشكاوى المتعلقة بالاعتراض على إجراء المتابعة، تقدم تحت طائلة البطلان أمام إدارة الضرائب المختصة في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه⁽¹⁾.

⁽¹⁾ -Instruction Générale N°02/2015, Op.cit. P24.

المطلب الأول:

الفحص الأولي للشكوى الضريبية.

على المكلف بالضريبة الذي ينازع في تقدير وعاء الضريبة وفي حسابها أو في إجراءات التحصيل، أن يقدم شكواه أمام إدارة الضرائب المختصة، لتدخل بعد ذلك الشكوى الضريبية مرحلة هامة وحاسمة، تتمثل في عملية الفحص الأولي، ونظراً لأهمية هذا الإجراء باعتباره مصفاة للشكاوى الكيدية، ناهيك على أنه يساهم ويساعد في تكوين ملف النزاع من أجل التحقيق فيه، فقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية القيام بهذا الإجراء قبل البدء في عملية التحقيق.

حيث تبدأ مرحلة الفحص الأولي باستلام الشكوى وفحصها، ومن خلال فرعين، سنخصص أولهما لإجراءات الفحص الأولي للشكوى الضريبية، أي قبل التحقيق فيها، ونفرد الثاني للتأجيل القانوني للدفع كضمانة من الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة لإرجاء دفع دينه الضريبي المتنازع فيه.

الفرع الأول:

إجراءات الفحص الأولي للشكوى الضريبية.

إن تكريس إجراءات قانونية واضحة لتقديم وفحص شكاوى المكلفين بالضريبة، وتوضيح التزامات الإدارة الضريبية والزامها بالتقيد بها، من شأنه أن يساعد في تفعيل نجاعة الشكوى والغاية من إقرارها، إذ تجد الإدارة مرغمة على إتباع هذه الإجراءات المسطرة مسبقاً، ومن جهة أخرى تعتبر ضمانة للمكلف من خلال دراسة شكواه طبقاً لإجراءات محددة وواضحة، وهذا من شأنه تعزيز الشفافية الضريبية، وسنتطرق في هذا الفرع إلى إستلام وفحص الشكوى الضريبية، والآثار التي تترتب عن الفحص الأولي للشكوى.

الفقرة الأولى: مكان فرض الضريبة كأساس لاستلام وفحص الشكوى الضريبية.

تقدم الشكوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية وكما سبق البيان من طرف المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب المختصة بصفة شخصية، أو عن طريق وكيل، سواء مباشرة أو عن طريق البريد، وهذه التزامات تقع على عاتق المكلف، ليأتي بعد ذلك دور إدارة الضرائب المختصة بدءاً باستلام الشكوى وتسجيلها، ثم الفحص الأولي للشكوى.

أولاً: إستلام وتسجيل الشكوى الضريبية:

استناداً لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية الذي يقضي بضرورة تقديم الشكوى للمصلحة التابع لها نشاط المكلف بالضريبة، حيث سنبين فيما يلي إجراءات إستلام الشكوى وكيفية التسجيل والجهة المخولة بذلك.

1- إستلام الشكوى الضريبية:

تختلف الجهة المختصة باستلام الشكوى الضريبية المتعلقة بالوعاء على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة وطبيعة الخضوع للضريبة، ونسبة مشاركة كل فئة في ميزانية الدولة، بمعنى توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق، أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن النزاعي، حسب مكان فرض الضريبة.

أ- **على المستوى الوطني:** بالنسبة للمكلفين التابعين لكبريات المؤسسات، فعليهم أن يودعوا لدى هذه الهيئة جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء أو التحصيل⁽¹⁾.

(1) - المادة 1/172 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 53 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

ب- على المستوى المحلي:

- بالنسبة للمكلفين الذين في نطاق الإختصاص المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، فعليهم أن يودعوا شكاويهم حسب الحالة على التوالي المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة أو القابض الذي مارس المتابعات⁽¹⁾.
- بعد أن تتم عملية تقديم الشكوى من طرف المكلف، تستقبل من قبل المكتب المكلف بالاستقبال والسلطة المخولة باستلام الشكوى، ويوضع طابع خاص عليها يبين تاريخ إيداع الشكوى، ثم يقوم هذا المكتب بتحويلها حسب الحالة إلى:
- المديرية الفرعية للمنازعات؛ بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب.
 - المصلحة الرئيسية للمنازعات؛ بالنسبة لمركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب.

2- تسجيل الشكوى الضريبية:

- بعد أن يتم تحويل الشكوى إلى مصلحة المنازعات تقوم هذه المصلحة المختصة- في كل الأحوال- بعد استلامها بتسجيل الشكوى الضريبية في سجل خاص، ثم تحويلها بعد ذلك مع نموذج لدراسة الشكوى حسب الحالة إلى:
- مكتب الشكاوى التابع للمديرية الفرعية للمنازعات بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات.
 - مكتب الاحتجاجات التابع للمديرية الفرعية للمنازعات بالنسبة للمديرية الولائية للضرائب.
 - مصلحة الاحتجاجات التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات بالنسبة للمركز الجوارى للضرائب أو مركز الضرائب⁽²⁾.

وبعد ذلك تقوم هذه المصالح بتسجيلها في سجل خاص بالشكاوى الذي يقسم على حسب طبيعة الشكوى، ما إذا كانت خاصة بالطعن النزاعي أو الطعن الولائي، ويقدم للمكلف بالضريبة وصلاً بذلك، وفي حالة إرسال الشكوى عن طريق البريد يتم إرسال وصل إلى المعني، ويتم في كل الأحوال تسجيل جملة من البيانات الآتية: تحديد صفة المكلف بالضريبة؛ تاريخ تقديم الشكوى؛ طبيعة وقيم الضرائب المفروضة؛ رقم وتاريخ إصدار سند التحصيل؛ تحديد الجهة المختصة؛ تسجيل طلب التأجيل القانوني للدفع إن وجد⁽³⁾.

تجدر الإشارة إلى أن الشكاوى التي لم تحدد فيها المصلحة المختصة، أو التي تدخل في نطاق إختصاص مصلحة أخرى، فيتم فتح سجل خاص لذلك تسجل فيه البيانات السابق ذكرها وتحويل للمصلحة المختصة بالنظر فيها مع إعلام المكلف المعني بتحويل شكواه⁽⁴⁾، كما تجدر الإشارة أيضاً أن نطاق الإختصاص يتحدد على أساس المبلغ المتنازع فيه لكل ضريبة على حدى، فإذا كان المكلف ينازع في الضريبة على أرباح الشركات، وفي الرسم على النشاط المهني، فإن الإختصاص يتحدد على أساس مبلغ كل ضريبة على حدى وليس على أساس المبلغ الإجمالي للضرائب.

(1) - المادة 71 والمادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمنضم.

(2) - Instruction N° 01/2012, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, P04 .

(3) - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P09.

(4) - Instruction N°02/2012 du 25/04/2012, Relative au Contentieux du Recouvrement, D.G.I, P26.

كما أن عملية تسجيل الشكوى تكتسي أهمية كبيرة، حيث أن عدم تسجيلها لا يسمح بمتابعة أي إجراء بشأنها، ناهيك على أهمية التسجيل بالنسبة للميعاد، حيث أن بدأ سريان آجال التحقيق والبت في الشكوى يبدأ من تاريخ تسجيلها.

الفقرة الثانية: فحص الشكوى الضريبية.

تدخل شكوى منازعات الوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي بعد استلامها وتسجيلها في مرحلة الفحص الأولي.

أولاً: فحص الشكوى الضريبية.

يقوم أعوان مؤهلين بفحص شكوى منازعات الوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي بعد استلامها وتسجيلها، على مستوى مكتب الشكاوى أو مصلحة الاحتجاجات حسب الحالة بدراسة والتأكد من مدى استثناء الشكوى للشروط المقررة لها، ورغم أن المشرع رتب على الشكوى الضريبية البطلان، في حالة ما إذا شابها عيب في الشكل والمحتوى وفق نص المادة 73 ق.إ.ج، إلا أن هذا البطلان لا يعد بطلاناً مطلقاً، إذ أنه يمكن مراجعة هذه العيوب قبل صدور القرار ببطلانها.

حيث تقوم المصلحة المكلفة بالاحتجاجات بإبلاغ المكلف عن طريق رسالة موصى عليها⁽¹⁾، لغرض تكملة ملف الشكوى في أجل ثلاثين (30) يوماً بالنسبة لمنازعات الوعاء، وأجل ثمانية (08) أيام بالنسبة لمنازعات التحصيل ابتداءً من تاريخ إستلام الرسالة من طرفه، ولا تسري آجال التحقيق والبت المنصوص عليها في المواد 76 و 77 و 153 مكرر ق.إ.ج، إلا بعد إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة⁽²⁾، وهذا يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال تكريس مبدأ الوجاهية من جهة، ومن جهة أخرى فإن تبليغ المكلف بتكملة ملف النزاع يؤدي إلى انقطاع ميعاد التحقيق والبت، وبالتالي يؤدي إلى إسقاط المدة التي مضت من حساب الميعاد، لبدء سريان ميعاد جديد وكامل بعد فوات آجال الرد الممنوحة للمكلف، وهذه كذلك ضماناً للمكلف وقيود لإدارة الضرائب، لكن بالتمتع في نص المادة 73 والمادة 153 مكرر ق.إ.ج نجد أن المشرع خول لإدارة الضرائب كامل السلطة التقديرية في إمكانية طلب تكملة الملف من عدمه.

وتجدر الملاحظة أن إدارة الضرائب يمكن أن تطلب تكملة ملف الشكوى، وتقديم كل وثيقة تبوتية مذكورة في الشكوى وقابلة لدعم نزاعه فقط، ولم تنص المادة 73 ق.إ.ج على إمكانية تصحيح العيوب التي تمس الشروط الأخرى، لكن بالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب حددت الشروط التي يمكن تصحيحها على سبيل الحصر وهي⁽³⁾: غياب التوقيع؛ عدم ذكر الضريبة المعترض عليها؛ عدم ذكر الوسائل والاستنتاجات؛ عدم استظهار الإنذار، أو أي وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع، وبعد فوات الآجال الممنوحة للمكلف لتكملة ملف الشكوى، نكون أمام حالتين:

- إما أن يقوم المكلف بالرد، وهنا يتم إضافة التعديلات للملف الأصلي.

- وإما أن يتعذر عليه الرد في الأجل المحدد، أو يكون رده منقوصاً⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ - المادة 73 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁽²⁾ - المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

⁽³⁾ - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P11.

⁽⁴⁾ - Instruction N° 01/2012, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, P05 .

ثانياً: نتائج الفحص الأولي للشكوى الضريبية.

بعد الانتهاء من عملية الفحص الأولي للشكوى الضريبية، ودراستها من الجانب الشكلي ومن حيث الآجال، فإذا ثبت للإدارة أن هناك نقائص أو أخطاء أو إغفالات في الشكوى، فيتخذ القرار برفضها، أما في الحالة العكسية فيتخذ القرار بقبولها مبدئياً.

كما تجدر الإشارة أيضاً أن توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 72 و73 و153 و153 مكرر ق.إ.ج، قد يتيح للمكلف بالضريبة رافع الشكوى الاستفادة من الامتياز المقرر في هذه المرحلة،⁽¹⁾ إلا وهو التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه.

الفرع الثاني:

التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي بعد الفحص الأولي للشكوى الضريبية.

استناداً للمبدأ الذي يقضي بأن دين الضريبة محمول لا مطلوب، فإنه على المكلف بالضريبة أن يبادر بسداد دين الضريبة متى حل ميعاد استحقاقها حتى وإن كانت هناك أخطاء في تقدير دين الضريبة، أو حتى وإن كان مقتنعاً بأنه لا يخضع لمثل هذه الضريبة في الأصل. ذلك أن القاعدة المتفق عليها هي قاعدة الدفع أولاً ثم المعارضة، بمعنى أن المكلف بالضريبة ملزم بدفع الدين الضريبي، حتى وإن كان هناك نزاع بينه وبين إدارة الضرائب، ويرجع ذلك بالطبع لذاتية القانون الضريبي⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أقر أو بالأحرى منح للمكلف بالضريبة إجراءات خاصة تيسيرية، من خلالها يستطيع طلب تأجيل القيم الضريبية المتنازع فيها أثناء تقديم شكواه أو بعدها شريطة قبل صدور القرار بشأنها.

ويعرف التأجيل القانوني للدفع على أنه إجراء قانوني مقرر لصالح المكلف بالضريبة، يهدف من خلاله إلى طلب تأجيل دفع الدين الضريبي الذي ينازع فيه إدارة الضرائب عن طريق الشكوى⁽²⁾، ويعرف أيضاً على أنه إجراء يسمح بتأجيل دفع الحقوق والعقوبات المتعلقة بالوعاء المحتج عليها من طرف المكلف بالضريبة، إلى حين صدور قرار الإدارة الجبائية المتعلق بشكواه النزاعية⁽³⁾.

الفقرة الأولى: شروط الاستفادة من إرجاء الدفع.

من خلال مضمون نص كل من المادتين 74 و4/172 ق.إ.ج، لكي يستفيد المكلف بالضريبة من إرجاء دفع الدين المتنازع فيه، لابد من توفر مجموعة من الشروط، إحداها متعلق بالشكوى والأخرى متعلقة بالضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

بالإضافة إلى الشروط العامة لقبول الشكوى الضريبية، هناك شروط خاصة للاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، نوجزها في ما يأتي:

(1) - يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 99.

(2) - Kadi Hanifi Mokhtaria, le Contentieux Fiscale Algérien, 1^{ère} Ed, Edition du Sahel, Alger, 2011, P79.

(3) - Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P03.

1- المجال الحصري للاستفادة من الامتياز:

إن تطبيق تدابير التأجيل القانوني للدفع يتعلق فقط بالشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، بمعنى يطبق هذا التدبير حصراً في المنازعات الناجمة عن مراقبة التصريحات (المادة 18، و 19 ق.إ.ج)، والتحقيق في المحاسبة (المادة 20 ق.إ.ج)، والتحقيق المصوب في المحاسبة (المادة 20 مكرر ق.إ.ج)، والتحقيق المعق في الوضعية الجبائية الشاملة (المادة 21 ق.إ.ج)، أما الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة ارتكاب أعمال تدليسية (الغش الجبائي) فلا يستفيد المكلف من هذا الامتياز وفق نص المادة 74 ق.إ.ج، وهذا أمر طبيعي لأن المكلف الذي يرتكب أعمال تدليسية، قد خالف بذلك التشريع الجبائي، فكيف يكافئ على هذه المخالفة بمنحه هذا الامتياز.

2- إلزامية تقديم شكوى ضريبية مسبقة:

تطبيقاً لأحكام المادتين 74 و 4/172 ق.إ.ج فإن على المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من إرجاء الدفع، أن يقدم شكوى مسبقة تكون مستوفية لجميع الشروط المقررة قانوناً سواء من حيث الشكل أو الموضوع، وحتى من حيث الآجال.

3- تقديم الطلب قبل صدور القرار في الشكوى الضريبية:

يجب أن يكون طلب إرجاء الدفع محدد صراحةً وواضح بخصوص إيقاف تسديد المبلغ المتنازع فيه، سواء قدم ضمن الشكوى على شكل طلب ثانوي، أو بعد تقديم الشكوى في شكل طلب مستقل، لكن في الحالة الأخيرة يجب أن يقدم قبل إصدار القرار بشأن الشكوى⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: تقديم ضمانات حقيقية كفيلا بضمان الدين الضريبي.

بالرجوع إلى نص المادة 1/74 ق.إ.ج نجد أن المشرع اشترط على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات حقيقية للقباض من أجل إرجاء دفع الدين الضريبي⁽²⁾، وهنا نميز بين حالتين:

1- حالة تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية:

يجب على المكلف أن يذكر في شكواه باستطاعته تقديم ضمانات كافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات⁽³⁾:

- رهن عقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية لصالح الخزينة العمومية؛
- شهادة تثبت حصوله على صفقة عمومية؛

- كفالة بنكية؛ أو كفالة شخصية؛ أي شكل من أشكال الضمان المقررة قانوناً؛ أو كفالة مالية من المؤسسة الأم⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ -Instruction N° 759/2013 du 24/10/2013, Contentieux Fiscales, Sursis Légal de Paiement, D.G.I, P01.

⁽²⁾ - المادة 5/74 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁽³⁾ -Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P03.

⁽⁴⁾ -Yahia Denideni, Op.Cit, P116.

2- حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية:

في حالة ما إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية، أو ليس باستطاعته تقديم ضمانات حقيقية، أو وجد المشرع آلية أخرى من خلالها يستطيع المكلف طلب إرجاء دفع الدين الضريبي والمتمثلة في دفع ما نسبته 30% من الحقوق المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص.

وفي هذا السياق، إذا كانت الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج للضريبة أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب، فإن المكلف بالضريبة يعفى من تقديم أي ضمان، في حالة إذا أراد الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع وفق مضمون نص المادة 74 ق.إ.ج.

ومن خلال ما سبق ذكره يتبين أن التأجيل القانوني للدفع إن كان في ظاهره امتياز مقرر للمكلف بالضريبة، إلا أن في محتواه عبارة عن قيد، كون أن تحديد قيمة الضمان راجع للسلطة التقديرية لقابض الضرائب، وهذا ما قد ينجم عنه تعسف في حق المكلف بالضريبة، وعليه ومن أجل تحقيق التوازن بين المراكز القانونية لأطراف الشكوى الضريبية كان على المشرع أن يحذو حذو المشرع الفرنسي ويجدد قيمة الضمان، كما أن إلزام المكلف بالضريبة المنازع بدفع نسبة 30% من الدين المتنازع فيه للاستفادة من إرجاء الدفع، يعد إجحافاً في حقه خاصة فيما يتعلق بتحصيل قيم لا تكون مستحقة لصالح الخزينة، كما أن هذا الإلزام يؤثر على المركز المالي للمكلف عندما تكون المبالغ المفروضة ذات قيمة معتبرة، فعلى سبيل المثال، عندما خضع فرع شركة أوراسكوم تيليكوم بالجزائر إلى تصحيح ضريبي برسم السنوات 2007/2006/2005 من طرف مديرية كبريات المؤسسات، حيث ألزمت الشركة بدفع ما قيمته 597 مليون دينار، وعند قيام الشركة بالطعن ومطالبتها بالتأجيل القانوني، كان عليها دفع نسبة 20% من الديون الضريبية، أي ما قيمته 130 مليون دينار، وهو مبلغ من شأنه التأثير على التزامات الشركة⁽¹⁾.

بالإضافة إلى ذلك أن ما يعاب على المشرع أنه لم يبين إجراءات التحقيق والبت في طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، مما يعتبر قصور ونقص في الضمانات القانونية لتفعيل دور طلب إرجاء الدفع، فإن اختفت هذه الضمانات أصبح مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته، فهذا يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلف بالضريبة على حساب حقوق الخزينة العمومية، التي تتدرج بها إدارة الضرائب للتنصل من واجباتها، كما يعتبر كذلك نقص وقصور في الضمانات القضائية، حيث أن المشرع لم يحدد دور القاضي في الرقابة على تقدير إدارة الضرائب للضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

(1) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 36.

المطلب الثاني:

التحقيق في الشكوى الضريبية.

إن إدارة الضرائب هي الجهاز المكلف بخلق بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع، كما أنها تلعب دوراً مهماً في فعالية النظام الضريبي، فجاح إدارة الضرائب في تأدية مهامها يتطلب منها أن تضمن تطبيق للنظام الضريبي من خلال وضع نظم رقابية فعالة⁽¹⁾، قصد إرساء مبدأ المشروعية الضريبية في الجهاز الإداري، عن طريق تحريك الرقابة الذاتية على قراراتها من خلال التحقيق الأولي في الشكوى استناداً على مبدأ الوجاهية. وعلى خلاف التظلمات الإدارية في مجال المنازعات الإدارية عموماً، ولتكريس رقابة أكثر فعالية أزم المشرع برقابة إضافية على التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية، عن طريق التحقيق الإضافي

الفرع الأول:

التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، مهما كان نوع الضريبة والحقوق والرسوم المتنازع فيها، فإن التحقيق فيها يعود للمصلحة التي قامت بتحديد الوعاء الضريبي وتصفيته من الضرائب، وهي التي تتولى دراسة وفحص الشكوى من الجانبين الشكلي والموضوعي، ليم بعد ذلك إرسال ورقة التحقيق التي تمت بخصوصها عملية التحقيق إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات.

الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.

أولاً: نوع الرقابة كميّار لتحديد المصلحة المختصة بالتحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية، رغم إتحادها عموماً في المعنى، إلى أنها اختلفت باختلاف وجهات نظر الكتاب في إعطاء تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة، فمنهم من يعرفها بأهدافها، وآخر بإجراءاتها، وآخر بأهمية الرقابة ذاتها.

ويمكن تعريفها على أنها فحص للتصريحات وكل السجلات والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم⁽²⁾، أو هي مختلف الإجراءات التي

تمكن من تصحيح الأخطاء الناجمة عن الإغفال، والإهمال والنقائص وكذا الأخطاء المرتكبة عند التصريح الذي ينجم عنه فرض الضريبة⁽³⁾، وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة، يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها وفق التشريع الجبائي.

واستناداً لنص المادة 1/76 والمادة 5/172 ق.إ.ج، فإن النظر في الشكوى يتم من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة والمتمثلة في مصلحة الوعاء، وبالرجوع إلى التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب كما هو مبين أعلاه، فإن المصلحة التي تعد الضريبة تختلف على حسب شكل الرقابة الممارسة، وعليه فإن التحقيق يتم على مستوى المصلحة التي قامت بالرقابة.

(1) - أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية، المرجع السابق، ص 198.

(2) - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، (د.س.ن)، ص 46.

(3) - سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007، المرجع السابق، ص 25.

ثانياً: نطاق التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

بعد وصول ملف النزاع إلى المصلحة المختصة بالتحقيق يقوم رئيس هذه المصلحة بتسجيل ملف النزاع في سجل خاص، ثم يعهد إجراء التحقيق الذي يكون تحت مسؤوليته إلى المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب على مستوى الهيئة التابعة له، أي للعون الذي يسير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، كما يمكن تفويض التحقيق في الشكوى لأعوان آخرين.

يقوم العون المحقق بمعاينة وفحص جميع الوثائق والبيانات الضرورية لمعالجة الشكوى النزاعية وذلك بالرجوع إلى ملف المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الإثباتات المقدمة والمرفقة مع الشكوى، ويجب عليه عدم إغفال أي عنصر أو طلب من الطلبات المقدمة، وإلا كان التحقيق مشوباً بالنقصان، وتشمل عملية التحقيق فحص الشكل والمضمون كما تشمل الآجال.

1- النظر في آجال الشكوى الضريبية:

يقوم العون المحقق بالتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لآجال تقديم واستقبال الشكوى المنصوص عليها في المادة 72 و 2/172 ق.إ.ج، وذلك بالنظر إلى تاريخ تقديم الشكوى الذي يعتبر كأساس لحساب آجال التحقيق والبت فيها؛ وامتداد الآجال المطبق؛ وتاريخ نهاية الآجال⁽¹⁾، وبعد عملية التدقيق وفحص الآجال من طرف العون المحقق، نكون أمام إحدى الحالتين الآتيتين:

- شكوى مقبولة، إذا قدمت في الآجال المحددة قانوناً.
- شكوى مرفوضة، إذا قدمت قبل بداية الآجال أو بعد انتهائها.

2- النظر في مدى توفر الشروط الشكلية للشكوى الضريبية:

بعد إتمام العون المحقق فحص آجال الشكوى الضريبية، ينتقل إلى فحص الشكوى من الجانب الشكلي، ويقصد بهذا الأخير البحث والتدقيق في ما إذا كانت الشكوى متوفرة على كافة الشروط الشكلية التي سبق بيانها⁽²⁾، لأن المشرع رتب على عدم احترامها عدم قبول الشكوى الضريبية.

فإذا كانت الشكوى مستوفية لجميع الشروط الشكلية، فهنا يكفي الإشارة في الإطار المخصص لذلك في ورقة التحقيق (العريضة) بعبارة شكوى مقبولة من حيث الشكل، أما إذا كانت غير مستوفية للشروط المقررة قانوناً وتحمل سبباً أو عدة أسباب لعدم قبولها، فيجب الإشارة إليها بعبارة شكوى مرفوضة من حيث الشكل مع ذكر أسباب الرفض والسند القانوني لذلك، لكن الإشكال المطروح في الحالة الأخيرة هل يحق للمحقق الاستغناء عن دراسة الشكوى من حيث الموضوع، بعدما يتأكد من عدم استيفائها للشروط الشكلية؟ بعد إتمام عملية الفحص الشكلي للشكوى الضريبية، يأتي بعد ذلك فحص مضمونها.

3- النظر في مضمون الشكوى الضريبية:

تعد هذه العملية أهم مرحلة في التحقيق وحساسة جداً، باعتبار المحقق مؤسس الضريبة مطالب بإثبات صحة الإخضاع المتنازع فيه محل الشكوى، أو إعادة التقييم تبعاً للإثباتات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يقوم

(1) -Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P15.

(2) - المواد 73 و 74 و 75 و 3/172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

العون المحقق بالتحقيق ببيان القضية من خلال حصر الوقائع والأسباب المحيطة بالنزاع والأسس القانونية والتنظيمية التي يتدرج بها المكلف بالضريبة، بغرض الوقوف على درجة مصداقية الدوافع والحجج التي قدمها، واعتباراً لذلك، وجب على المحقق إتباع منهجية واضحة تركز على جانبين أساسيين هما: النظر في الوقائع، ودراسة وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف (النظر في الدوافع)

ثالثاً: نتائج التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

بعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، وما يوجد من معلومات في ملف المكلف بالضريبة رافع الشكوى، وخاصة فحص وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، فهنا نكون أمام حالتين:

1- عدم صحة إدعاءات المكلف بالضريبة:

في حالة ما إذا تبين العون المحقق الذي قام بالتأسيس كأصل من صحة تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وكذا الإجراءات المتبعة في الإخضاع، أو ليس بإمكان المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فعليه أن يبين مشروعية التأسيس، لأنه لا ضريبة ورسم إلا بنص قانوني.

2- صحة إدعاءات المكلف بالضريبة:

إذا ما تبين للعون المحقق من خلال ما تم تقديمه من إثباتات أو من خلال ملف المكلف بالضريبة، بوجود أخطاء في تقدير وعاء الضريبة وحسابها، أو ارتكبت أخطاء في الإجراءات المتبعة للتأسيس، أو من حق المكلف بالضريبة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فلا بد من تداركها.

وقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق أثناء مطالبة المكلف بالضريبة بالإعفاء من ضريبة ما أو التخفيض منها، وبغض النظر عن الأجل العام للتقادم⁽¹⁾، كما منح لها القيام بعملية المقاصة بين التخفيضات المعترف بثبوتها، والإغفالات بجميع أنواعها التي تم معاينتها، أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها، شريطة أن تكون من نفس الطبيعة وفي نفس السنة، وإذا تعلق الأمر بالشكوى الناتجة عن التقديرات العقارية للأموال المبنية، في هذه الحالة تمارس المقاصة بين الضرائب المتعلقة بمختلف عناصر الملكية، أو المؤسسة الوحيدة الواردة تحت مادة الجدول المذكور في الشكوى، حتى وإن كانت هذه العناصر مسجلة بصفة منفردة في سجل مسح الأراضي⁽²⁾.

إن عملية المقاصة بعد التخفيض لها عدة مزايا، فهو إجراء لصالح الإدارة في مقابل المكلف بالضريبة، من خلال تعويض واستدراك القيم المغفلة في تحديد الضرائب بصفة سهلة، وإجراءات بسيطة لا تتطلب تعقيدات ولا آجال طويلة، بالإضافة إلى تقليص قدر الإمكان قيم التخفيضات المقررة والمؤسسة نتيجة الأخطاء التي تعود على الإدارة الجبائية، لتجنب أعباء إعادة التمويل للمكلف بالضريبة، كما أنها تحقق مبدأ العدالة والملائمة الاقتصادية في فرض الضريبة.

حيث يقوم العون المحقق بسرد الوقائع وترتيبها ترتيباً منطقياً زمنياً، ليعين مدى صحة تأسيس الضريبة، ومدى شرعية إدعاءات ومطالب المكلف بالضريبة المتضمنة في الشكوى الضريبية، من خلال تقرير يكتب بعبارات بسيطة وواضحة في العريضة المرفقة مع الشكوى، الذي يتضمن الإشارة الواضحة والدقيقة لغرض الشكوى، ووسائل الإثبات المقدمة والفحص الخاص بها، والإشارة للقواعد والأحكام الأساسية المطبقة في القضية المعروضة⁽³⁾، ليتيح للقارئ سواء

(1)- المواد من 105 إلى 142 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2)- المادة 01/96 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 53 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(3)- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 21.

الإدارة (المصلحة المختصة بالتحقيق الإضافي، السلطة المخولة بالبت في الشكوى، لجان الطعن الضريبي، لجان التفتيش)، أو الجهات القضائية (الخبير، القاضي) في حالة وصول النزاع إلى الطعن القضائي، لمعرفة حيثيات القضية وأسباب النزاع، ليصل في نهاية التحقيق بإبداء الرأي واقتراحاته برفض الشكوى لعدم التأسيس، أو التخفيض الكلي أو الجزئي للمبلغ المتنازع فيه.

الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.

بعد استلام الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي من طرف المصلحة المختصة بالتحقيق، تقوم هذه المصلحة بدراسة وفحص الشكوى ليمت بعد ذلك إرسال العريضة التي تمت فيها عملية التحقيق إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات.

أولاً: المصلحة المختصة بالتحقيق.

تختلف الجهات المخولة بالتحقيق في منازعات التحصيل الضريبي على المستوى المركزي وعلى المستوى المحلي، وكذلك على حسب الهياكل القائمة أو المستحدثة، كما سنوضحه بناءً على نص المادة 153 مكرر 1 ق.إ.ج على النحو الآتي:

- قبضة الضرائب، بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات، ومركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب
- قبضة الضرائب، بالنسبة للمدريات الولائية للضرائب التي لم يستحدث بها بعد مركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب.

ثانياً: نطاق التحقيق في الشكوى.

بعد استلام الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل من طرف القباضة في أي من الهيئات السالفة الذكر، يقوم القابض بتسجيل الشكوى في سجل مفتوح لهذا الغرض، يتضمن البيانات الآتية:

- رقم وتاريخ تقديم الشكوى وتعيين المشتكي ونشاطه.
- طبيعة المتابعة موضوع الاعتراض وبيان سند المتابعة المعارض عليه.
- الأموال المحجوزة أو المستردة (في حالة طلب استرداد الأشياء المحجوزة).
- تاريخ مباشرة التحصيل، وتاريخ استحقاق الجدول أو سندات التحصيل.
- المبلغ الإجمالي للدين الجبائي⁽¹⁾.

يقوم القابض بعد ذلك بالتحقيق في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل من حيث شكلها بنفس الإجراءات والشروط التي تم التطرق إليها سابقاً في موضوع التحقيق في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء.

أما بالنسبة للمضمون، يعمل قابض الضرائب على تحديد الوقائع من خلال كشف موضوع الاعتراض، ليقوم بدراسته وفحصه بدقة، وتختلف الدراسة على حسب طبيعة موضوع الاعتراض محل الشكوى، ما إذا كان اعتراضاً على إجراءات المتابعة، أو على التحصيل الجبري، أو بخصوص طلب استرداد الأشياء المحجوزة⁽²⁾:

⁽¹⁾ - Instruction Générale N°02/2015, Op.cit, P26.

⁽²⁾ - فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ظل اجتهاد مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 83.

1- في الاعتراض على إجراء المتابعة:

يتولى القابض في هذا النوع من الاعتراض التحقيق في جملة من النقاط تتمثل في:

- الشروط المتعلقة بسند إجراء المتابعة، من حيث وجود الدين وحلول أجل استحقاقه، الطرق القانونية للتبليغ.
- مضمون سند المتابعة، من خلال التدقيق في الإمضاء وتاريخ التبليغ، وتعيين القابض، وتوعون المتابعة، وتوضيح الشخص الذي استلم الأمر.



2- في الاعتراض على التحصيل الجبري:

في هذا النوع من الاعتراض، ينظر القابض في عدة نقاط أهمها:

- وجود الإلزام بالدفع.
- مقدار الإلزام بالدفع.
- استحقاق مبلغ الدين المطالب به.
- غياب استحقاق آجال الدفع الإضافية الممنوحة للمكلف من طرفه وفق مضمون نص المادة 156 ق إ ج⁽¹⁾.

3- بخصوص طلب استرداد الأشياء المحجوزة:

بعد أن يفحص القابض توفر الشروط القانونية لإجراء المتابعة وكذا الحجز التنفيذي على الأموال المنقولة للمكلف بالضريبة ويتأكد من أن هذا الأخير قد سدد ديونه الجبائية، ينظر بعد ذلك في مدى ملكية المكلف بالضريبة لكل أو جزء من الأموال المنقولة المحجوزة للبت في طلب استردادها⁽²⁾.

ثم يقوم بعد ذلك بتحليل وفحص ومناقشة الأدلة والإثباتات المقدمة من المكلف بالضريبة، ومدى مطابقتها للتشريع والتنظيم الجبائين المعمول بهما، وبعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشككي والموضوعي، يقوم القابض بإبداء رأيه من خلال تقرير يرفقه مع الشكوى.

الفرع الثاني:

التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.

إن الرقابة الداخلية لإدارة الضرائب هي عملية متكاملة تنجز عن طريق الإدارة وأفرادها، حيث تقوم ببناءً على شكوى المكلف بالضريبة، بفحص ما صدر منها من أعمال وتصرفات، للتأكد من مدى مشروعيتها عن طريق التحقيق الأولي في الشكوى.

وللوفاء بمتطلبات المساءلة، وكشف الأخطاء وتحديد المسؤوليات، والتأكد من مدى التزام أعوان فرض الضريبة بالقوانين واللوائح السارية⁽³⁾، كرس المشرع رقابة إضافية على التحقيق الأولي في الشكوى، التي تمارس من طرف مصلحة أخرى داخل إدارة الضرائب نفسها، وخول لها صلاحيات وسلطات من أجل ممارسة هذا التحقيق.

⁽¹⁾ - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 66.

⁽²⁾ - Instruction Générale N°02/2015, Op.cit, P23.

⁽³⁾ - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 200.

الفقرة الأولى: مراقبة التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

إن التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية يتم بعد عملية التحقيق الأولي التي أنجزت من قبل مصالح التأسيس، أو مصالح الرقابة، أو القابض، ويسمح هذا التحقيق باتخاذ قرار عادل ونهائي يجنب الإدارة الطعن في قراراتها سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، ونجد أن المشرع قد حدد من له صلاحية التحقيق كما حدد أيضاً كفاءات التحقيق.

أولاً: الأعوان المحققون في الشكوى الضريبية.

بعد أن تتم عملية التحقيق الأولي للشكوى من قبل مصلحة الوعاء أو مصالح الرقابة، وعلى حسب كل هيئة، تشرع مصلحة المنازعات بعد استلامها الملف في التحقيق الخاص بها، ويكون ذلك من طرف أعوان محققين مؤهلين قانوناً، ويمارسون مهامهم لدى⁽¹⁾:

- مكتب الشكاوى، بالنسبة لكل من المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات.
- مصلحة الاحتجاجات، بالنسبة لكل من المركز الجوّاري للضرائب ومركز الضرائب.

والعون المحقق له من السلطات والصلاحيات في إتباع إجراءات التحقيق في شكوى نزاع الوعاء الضريبي، ما للأعوان الذين حققوا قبله في التحقيق الأولي، والتي سبق أن أسهنا فيها.

ثانياً: محتوى التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.

على غرار التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية يقوم كذلك العون المحقق في التحقيق الإضافي، بدراسة الشكوى من حيث الشكل ومن حيث الآجال، وكذا من حيث الموضوع، وهذا نظراً للجانب التقني المعقد الذي يتميز به نزاع الوعاء الضريبي⁽²⁾، حيث ينصب التحقيق الإضافي في أول الأمر على التأكد من أن العون المحقق رأيه موضوعي ويجب بشكل كامل ومحدد على كل النقاط المثارة من قبل الشاكي، ومدى مراعاته لمصلحة الخزينة العمومية⁽³⁾ وذلك من خلال:

1- رقابة الوقائع من حيث تكييفها القانوني:

يقوم المحقق في هذه المرحلة بالتحقق من صحة الوقائع من الناحية المادية، ثم ينزل عليها القانون وذلك بمعالجته القانون بالتفسير عن طريق المراسيم والتعليقات، لمعرفة مدى انطباقه على الواقعة.

2- رقابة الملائمة للوقائع (رقابة تناسب):

من خلال التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، خولت للعون المحقق بالقيام برقابة الملائمة، التي تتركز على التحقق من مدى التناسب بين الوقائع المبررة لقرار فرض الضريبة ومحل هذا القرار بمعنى الموازنة بين منافع الخزينة العمومية والأضرار التي تلحق بالملكف بالضريبة، نتيجة قرار فرض الضريبة، عن طريق قياس المصلحة والفائدة التي تعود للحل موضوع للقضية⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ - بوعزم عائشة، الجرائم الجبائية داخل الشركات، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، قانون أعمال مقارن)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد وهران، 2015/2014، ص178.

⁽²⁾ - خرشي الهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2004/2003، ص37.

⁽³⁾ - فسايسية عيسى، المرجع السابق، ص111.

⁽⁴⁾ - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P17.

3- رقابة أدلة الإثبات (توزيع عبئ الإثبات):

إن عبء الإثبات يتحملة من يدعي خلاف الظاهر أصلاً، أو الظاهر عرضاً، أو الظاهر فرضاً، فالأول كان ظاهراً بحسب أصله أي بحسب طبيعة الأشياء، والثاني ما ظهر بدليل أقيم عليه خلافاً للأصل، والثالث ما افترض المشرع ظهوره بناء على قرينة قانونية⁽¹⁾.

وعليه فالإثبات في منازعات الوعاء الضريبي يختلف من حالة إلى حالة بتنوع موضوع المنازعة، وهكذا فإن توزيع عبء الإثبات في الواقعة المنشئة للضريبة، يختلف عن توزيعه في الإجراءات، كما يختلف عنه في المراقبة الجبائية، وفي التقادم والإعفاء الضريبي وغيرها، فعلى العون المحقق أثناء دراسة شكوى منازعات الوعاء الضريبي أن يقوم بتحليلها تحليلاً دقيقاً، مراعيماً في ذلك الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجد أنه قد حدد الحالات التي يؤول فيها عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة، والحالات التي يؤول فيها إلى إدارة الضرائب⁽²⁾، لكن المشرع الجزائري لم يشر إلى كيفية توزيع عبء الإثبات،

ثالثاً: سلطات المصلحة المختصة بالتحقيق الإضافي للموازنة بين أدلة الإثبات المقدمة.

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، ويرتكز أساساً على حسن نية المكلفين بالضريبة في تقديم تصريحات دقيقة وصادقة، وإثبات عكس ذلك يقع على عاتق إدارة الضرائب، وأمام أدلة الإثبات المقدمة سواء من طرف المكلف بالضريبة في شكواه، أو من طرف إدارة الضرائب بناءً على ما استند إليه العون المحقق في التحقيق الأولي كما سبق بيانه، يقوم العون المحقق بمعاينة وفحص جميع الوثائق والبيانات الضرورية المقدمة ضمن ملف الشكوى، ويمكن للعون المكلف بالتحقيق أن يطلب من المصالح التي أسست الضريبة، أية وثيقة يراها ضرورية لدعم التحقيق وفعاليتها⁽³⁾، لاسيما إشعار بالتبليغ الأولي الذي يحتوي إعادة التقدير الضريبي، وإشعار بالتبليغ النهائي.

ومن أجل ضمان مهمة التحقيق الإضافي بشكل فعال الذي أنيط للعون المحقق في مصلحة المنازعات، خوله المشرع سلطات وصلاحيات للقيام بدوره بأحسن وجه من خلال حق الإطلاع، ويقصد به؛ السلطة التي أعطاها المشرع لمصلحة الضرائب لكي تتطلب من الممولين ومن الغير، ما ترى الإطلاع عليه من دفاتر ووثائق لتمكينها من تحديد الدين الضريبي ومراقبته⁽⁴⁾، ويطبق هذا الحق اتجاه أشخاص محددين قانوناً وعلى وثائقهم الخاصة⁽⁵⁾، وحدد المشرع الجزائري ثلاث فئات من الأشخاص الخاضعة لحق الإطلاع وهي كالاتي:

1- سلطة الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية:

نظم المشرع الجزائري حق الإطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية، لدى الإدارات والهيئات العمومية من المادة 46 إلى المادة 50 ق.إ.ج.

(1) - بوشعيب البوعمرى، الإثبات في المادة الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011، المغرب، ص 105.

(2) - Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal, Contentieux- Recouvrement, 10^{ème} Ed, Groupe Revue Fiduciaire, Frances, 2007, P231.

(3) - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 51.

(4) - أوهايب بن سائلة ياقوت، الغش الضريبي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية)، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2003/2002، ص 61.

(5) - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 31.

2- سلطة الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

خول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية، من بنوك ومؤسسات التأمين من خلال نص المادة 51 إلى غاية نص المادة 57 ق.إ.ج.

3- سلطة الإطلاع لدى الوسطاء العقاريين ولدى الغير:

يتعين على كل شخص أو شركة، تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات، أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تنفيذ بتقديم كل العقود والدفاتر، والسجلات والسندات، وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، قصد ممارسة أعوان إدارة الضرائب لحق الإطلاع بغرض التأكد من تنفيذ الأحكام الجبائية⁽¹⁾.

من خلال التطرق إلى الأشخاص الخاضعين لحق الإطلاع يظهر أن للعون المحقق صلاحيات واسعة في هذا المجال، لكن بالرجوع إلى التشريع الضريبي والاجتهادات القضائية نجد هناك قيود وحدود لهذا الإجراء، سواء تعلق الأمر بالوثائق والعقود الخاضعة لحق الإطلاع⁽²⁾، أو المبررات التي يقدمونها لمواجهة هذا الإجراء كالتمسك بالسر المهني⁽³⁾، أو الطابع الكتابي لحق الإطلاع، أو أوقات ممارسة هذا الحق هذا من جهة⁽⁴⁾.

ومن جهة أخرى نجد أن المشرع من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية، على الرغم من أنه ألزم كل الأشخاص المذكورين أعلاه بتقديم في آجال محددة، تقارير أو حسابات أو دفاتر أو إحصائيات أو أي معلومة تفيد إدارة الضرائب في تأسيس الضريبة أو في الرقابة، للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية، إلى أن الواقع العملي أثبت عكس ذلك حيث نادراً ما نجد هذه الأشخاص تقوم بهذه الالتزامات الواقعة على عاتقها، على الرغم من تحميل مسؤولي هذه الهيئات المسؤولية المالية بصفة شخصية، في حالة رفضهم التعاون مع عون إدارة الضرائب عند طلبه الإطلاع على العناصر والوثائق الثبوتية، قصد البحث عن أدلة الإثبات والمعلومات التي تفيد في التحقيق، وتفرض عليهم نوعين من العقوبات:

- غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، عند رفض الإطلاع على الدفاتر والوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات، أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها⁽⁵⁾.

- غرامة التأخير الناتجة عن رفض حق الإطلاع تقدر بـ 100 دج عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تفيد وثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعني⁽⁶⁾.

(1) - المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - المادة 3/48 و 49 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 2/46 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 6/48 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(5) - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(6) - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

الفقرة الثانية: نتائج التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.

بعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، وما توصل إليه العون المحقق في التحقيق الأولي، بناءً على ما يوجد من معلومات في ملف المكلف بالضريبة رافع الشكوى، وفحص وسائل الإثبات المقدمة من طرفه، ناهيك عن التحقيقات التي يقوم بها العون المحقق في التحقيق الإضافي نكون أمام حالتين:

أولاً: صحة التأسيس الضريبي.

في حالة ما إذا تبين العون المحقق لدى مصلحة المنازعات من صحة تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وكذا الإجراءات المتبعة في الإخضاع، وأن الإثباتات التي تقدم بها المشتكي غير كافية، وليس بإمكان المكلف الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فعليه أن يبين ذلك في تقريره.

ثانياً: عدم صحة التأسيس الضريبي.

إذا ما تبين للعون المحقق لدى مصلحة المنازعات من خلال ما تم تقديمه من إثباتات، وما تم التوصل إليه من خلال التحقيقات التي قام بها، بوجود أخطاء في تقدير وعاء الضريبة وحسابها، أو ارتكبت أخطاء في الإجراءات المتبعة للتأسيس، أو من حق المكلف بالضريبة الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فلا بد منحه التخفيض أو الإعفاء.

وقد منح المشرع على غرار العون المحقق في التحقيق الأولي، إمكانية إجراء المقاصة للعون المحقق في التحقيق الإضافي، لكنها تختلف عنها من حيث مجال التطبيق، حيث أن عملية المقاصة في التحقيق الأولي تكون بين التخفيضات المعترف بثبوتها والإغفالات بجميع أنواعها، أو التي تم معابنتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة المعترض عليها أو في حسابها في نفس الطلب، بينما عملية المقاصة في التحقيق الإضافي التي تتم على مستوى مصلحة المنازعات، لا تكون إلا بين طعنين مختلفين لنفس المكلف بالضريبة، مع مراعاة بطبيعة الحال الشروط المتعلقة بالضريبة⁽¹⁾.

وبعد الانتهاء من فحص الشكوى من الجانب الشكلي والموضوعي، يقوم العون المحقق بإبداء الرأي من خلال تقرير يكتب في العريضة المرفقة مع الشكوى، الذي يتضمن الإشارة الواضحة والدقيقة لغرض الشكوى، ووسائل الإثبات المقدمة والفحص الخاص بها، والإشارة للقواعد والأحكام الأساسية المطبقة في القضية المعروضة، وعادة ما يتخذ العون المحقق في التحقيق الإضافي بمصلحة المنازعات رأياً مغايراً للمقترح الذي أصدره العون المحقق في التحقيق الأولي بمصلحة تأسيس الضريبة، ثم يقوم بعد التأشير عليه من طرف رئيس مصلحة المنازعات، بإرسال الملف (العريضة، الشكوى، الإثباتات) للسلطات المختصة بالبت النهائي في الشكوى.

⁽¹⁾ - Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P06.

المطلب الثالث:

الإختصاص بالبت في الشكوى الضريبية.

فرض المشرع الجزائري على إدارة الضرائب أن ترد على كل الطلبات أو الرسائل أو التظلمات الإدارية التي يقدمها المكلفين بالضريبة⁽¹⁾، فبعد إستلام الشكوى الضريبية والتحقيق فيها من قبل المصالح المختصة، يصبح ملف الشكوى جاهزاً لاتخاذ القرار بشأنه من طرف السلطات المختصة، حيث أن البت في شكوى النزاع الضريبي كمرحلة أساسية، يستلزم احترام جملة من القواعد والضمانات المقررة قانوناً، لاتخاذ قرارات مبنية على مبدأ المشروعية.

كما أوكل المشرع لجهات بعينها البت في الشكوى الضريبية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وتختص تلك الجهة بالنظر في الشكوى، إعمالاً لتجريبك رقابة ذاتية على قرار تأسيس الضريبة، غير أنه ثمة إشكالات واقعية أثير بمناسبة مبدأ وحدة الجهة المختصة بالبت، إذ نجد ونحن بصدد رصد هذه الحالات أن سلطة الإختصاص بالبت في الشكوى قد تتعارض مع مبدأ وحدة المخاطبة الجبائية، وبهذه المثابة يلزم الوقوف على مدى توافق سلطة البت في الشكوى مع مبدأ وحدة المخاطبة الجبائية.

الفرع الأول:

نطاق إختصاص البت في الشكوى الضريبية.

إن الأنظمة الضريبية المستحدثة والمتمثلة في نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة والنظام الحقيقي، كان لابد لها من إدارة تتماشى وهذه الأنظمة، وعرف التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية عدة تغييرات حتى تتلاءم والمستجدات الاقتصادية⁽²⁾، حيث انتقل المشرع الجزائري من التنظيم الإقليمي للإدارة الضريبية من نمط إداري أفقي، بعدما كانت المديرية الولائية للضرائب هي صاحبة الإختصاص العام في مجال البت في الشكوى، إلى نمط إداري عمودي يعتمد على التنظيم النوعي، وعلى المعيار القيمي والمعياري الموضوعي، في تحديد الجهة المخولة بالبت في شكوى النزاع الضريبي، من أجل الوصول إلى مشروعية جبائية أمثل متكيفة مع النسيج الجبائي.

ولقد سبق البيان؛ وأن وضخنا هدف عصرنة الإدارة الجبائية هو وضع إدارة جبائية مركزة على المكلفين بالضريبة، تتشكل من هياكل تسيير عصرية ومتكيفة مع النسيج الجبائي، بالإضافة إلى لامركزية اتخاذ القرارات في القضايا النزاعية.

الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.

تطبيقاً لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية، يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم شكاوهم إلى المصلحة التي أعدت الضريبة لتنظر في شأنها، لكن بالرجوع إلى نص المادة 76 والمادة 6/172 ق.إ.ج، نجد أن المشرع بالإضافة إلى معيار مكان فرض الضريبة كأساس لتحديد الجهة المخولة بالبت في الشكوى، أضاف معيارين آخرين، المعيار القيمي، ومعيار شكل الرقابة، وهو ما سنوضحه من خلال السلطات ذات الإختصاص الوطني، والسلطات ذات الإختصاص الإقليمي.

(1) - المادة 1/34 من المرسوم رقم 88-131، المتضمن العلاقات بين الإدارة والمواطنين.

(2) - قاسمي مريم، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2014/2013، ص28.

أولاً: السلطات ذات الإختصاص الوطني.

بالرجوع إلى قانون المالية لسنة 2002 المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية، فقد أسند المشرع مهمة البت في الشكاوى إلى الإدارة المركزية للضرائب ممثلة بالمديرية العامة للضرائب، وبعد إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، عهد لها باختصاص البت في الشكاوى الضريبية للمكلفين التابعين لها⁽¹⁾.

1- نطاق إختصاص مدير كبريات المؤسسات:

يبت مدير كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين التابعين له المذكورين في المادة 160 ق.إ.ج كما سبق البيان، عندما تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى ثلاثمائة مليون (300.000.000) دينار⁽²⁾.

2- نطاق إختصاص الإدارة المركزية:

من خلال استقراء نص المادة 1/79 والمادة 5/172 ق.إ.ج، نستشف أن كل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات لا يفصل قانوناً في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، إلا إذا أخذ مسبقاً بالرأي المطابق للإدارة المركزية. وبموجب أحكام قانون المالية لسنة 2021، فإن الإدارة المركزية للضرائب تختص بإصدار الرأي في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء في الحالات الآتية:

- عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المرفوعة أمام مدير كبريات المؤسسات، ثلاثمائة مليون (300.000.000) دينار⁽³⁾.

- عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى ذات الصلة بالتدقيقات التي قامت بها مصلحة الأبحاث والتدقيقات (SRV) المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار⁽⁴⁾.

- عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات مئتين مليون (200.000.000) دينار، للشكاوى الناتجة عن الضرائب المؤسسة حسب الحالة من طرف المركز الجواربي للضرائب، أو مركز الضرائب، أو مفتشية الضرائب، أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقع ضمن إختصاص المدير الولائي للضرائب⁽⁵⁾.

والجدير بالذكر أن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات يحيل ملف النزاع مشفوعاً برأيه إلى الإدارة المركزية، التي تصدر رأياً ملزماً لهما حسب الحالة، ثم يقوم كل من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بترجمة أو بلورة هذا الرأي في شكل قرار.

(1) - زعزوعة فاطمة الزهراء، تسوية المنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص46.

(2) - المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

-Instruction N° 998/2014 du 31/12/2014, sur les Disposition de la Loi de Finances, D.G.I, P08.

(4) -Instruction Générale N°01/2015 du 15/02/2015, la Lois de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, D.G.I, P04.

(5) - المادة 1/79 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

ثانياً: السلطات ذات الإختصاص الإقليمي.

لقد كانت مفتشية الضرائب متعددة المهام في بداية الإصلاح، هي المصلحة القاعدية الرئيسية المتخصصة في تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وكانت تحت سلطة المدير الولائي للضرائب الذي يبت في كل القضايا النزاعية التي تدخل في نطاق اختصاصها، وتجسيدا لعصرنة الإدارة الجبائية تم استحداث مراكز ضرائب ومراكز ضرائب جوارية، ومفتشيات متخصصة، وعليه سنتطرق إلى السلطات المختصة بالبت في الشكوى الضريبية ذات الإختصاص الإقليمي، بدءاً برئيس المركز الجوّاري للضرائب، ثم رئيس مركز الضرائب، فالمدير الولائي للضرائب.

1- نطاق اختصاص رئيس المركز الجوّاري للضرائب:

يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب، وفقاً لمعيار أساس فرض الضريبة (مبدأ المخاطبة الجبائية)، في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاص مركزه، ووفقاً للمعيار القيمي يؤول له الإختصاص عندما تقل أو تساوي المبالغ من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى، عشرون مليون (20.000.000) دينار⁽¹⁾.

2- نطاق إختصاص رئيس مركز الضرائب:

على غرار رئيس المركز الجوّاري للضرائب، يختص رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب، بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي للمكلفين التابعين لمجال إختصاص مركزه، وفقاً لمبدأ المخاطبة الجبائية، شريطة ألا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات، خمسون مليون (50.000.000) دينار وفقاً للمعيار القيمي⁽²⁾.

إن كل من رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، يختص بالبت في الشكوى باسم المدير الولائي للضرائب، أي أن كل منهما يمارس هذا الإختصاص عن طريق التفويض، لكن الهيكل التنظيمي بشكله الحالي، لم يحدد العلاقة بين كل من رئيس المركز الجوّاري ورئيس مركز الضرائب بالمديرية الولائية للضرائب.

كما أن المسؤوليات لم توضح بشكل دقيق فم يخص تسوية منازعات الوعاء الضريبي، ناهيك عن عدم تبيان بشكل صريح حالات التفويض، وحالات الاستقلال الوظيفي، وما يمكن أن يترتب عنها من آثار عن القرارات المتخذة من قبل رؤساء المراكز أثناء مباشرة وظائفهم.

فلنجاح أية رقابة سليمة وفق نظام هيكلي معين لابد من توفير مقومات نجاح تلك الرقابة، ولتوفير بيئة رقابية سليمة يستوجب أن يوفر الهيكل التنظيمي المختار عناصر أساسية، تعمل على تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، ليم الفصل بدقة بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لصاحبها بالتلاعب، وإخفائه في نفس الوقت خلال أداء وظيفته هذا من جهة، ويبين بشكل دقيق حالات التفويض والاستقلال الوظيفي فيما يخص الآثار المترتبة عن التسيير من جهة أخرى، لتمكين الهيئة الرقابية من التحقق من مدى الوفاء بالالتزامات الوظيفية⁽³⁾.

غير أنه حبذا لو أن المشرع منح لرئيس مركز الضرائب، سلطة البت في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء للمكلفين التابعين لمجال إختصاص مركزه، كإختصاص أصيل، لأن القول بغير ذلك يعدم الأهمية من إستحداث هذه

(1) - المادة 3/77 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 46 من القانون رقم 14-10، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

(2) - المادة 2/77 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 48 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(3) - أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 207.

المراكز من جهة، ومن جهة أخرى يقلل من ضمانات المكلفين بالضريبة، التي يحرص المشرع على تكرسها عندما يصدر القانون الأذن بالتفويض.

3- نطاق إختصاص المدير الولائي للضرائب:

نورد الجدول الآتي والذي يحدد بصورة واضحة نطاق إختصاص المدير الولائي للضرائب للبت في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي:

السلطة المختصة بالبت في الشكاوى	شكاوى نزاع الوعاء الضريبي التابعة لـ	نطاق الإختصاص "معياري قمي" (المبلغ الإجمالي = حقوق + الغرامات + العقوبات)
المدير الولائي للضرائب	مركز الضرائب	تتجاوز المبالغ الإجمالية للشكاوى خمسون ملايين (50.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
	المركز الجواربي للضرائب	تتجاوز المبالغ الإجمالية للشكاوى عشرون مليون (20.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
		تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكاوى ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
	مفتشية الضرائب	تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكاوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
	مصلحة الأبحاث والتدقيقات	تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكاوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
		مهما كانت المبالغ الإجمالية للشكاوى ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.
	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكاوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
		مهما كانت المبالغ الإجمالية للشكاوى ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

ثانياً: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.

وفقاً لمضمون نص المادة 153 مكرر/1 ق إ ج، يبت في كل الشكاوى المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة، أو التحصيل الجبري حسب الحالة كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، التابع له القابض الذي مارس.

وما يلاحظ أيضاً أن المشرع على خلاف منازعات الوعاء، لم يرخص لمدير كبريات المؤسسات وللمدير الولائي للضرائب ولرئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب صلاحية تفويض إضائه، في البت في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل للأعوان الخاضعين لسلطته.

الفرع الثاني:

حدود مسؤولية سلطة البت في الشكاوى الضريبية.

في ظل دور الإدارة الحديثة الذي تسعى المديرية العامة للضرائب لبلوغه، وتقريب المكلف بالضريبة من الإدارة، فهو يعتبر نقطة تحول الإدارة الجبائية إلى مصلحة عمومية حقيقية، تستند إلى رهان التحضر الجبائي وإلى أكبر قدر من الثقة المتبادلة، ولعل أهم مقوماتها، مسعى نوعية الخدمة، التبسيط، النجاعة.

وأمام هذه المتطلبات، ونظراً لتعدد الأعباء لمسؤولي إدارة الضرائب والتخصصات الدقيقة والفنية للضريبة في الواقع العملي من جهة، والأخذ بتركيز السلطة وإحالة جميع المسائل للرئيس للبت فيها بما في ذلك الشكاوى الضريبية، يؤدي إلى زيادة التكاليف نظراً لما تستغرقه هذه العملية من إجراءات تتطلب نفقات مالية من إعداد التقارير والمذكرات لدراسة الشكاوى، كما تزيد في الروتين الإداري وتعقيداته من جهة أخرى.

لهذه الأسباب وغيرها، منحت المديرية العامة للضرائب لهؤلاء المسؤولين لكي ينهضوا بهذه الأعباء الكثيرة والمعقدة، صلاحية التفويض لأعوان تحت مسؤوليتهم، بأنسون فيهم الثقة والكفاءة للبت في الشكاوى الضريبية، على أن يظل لهم حق الرقابة والتوجيه، وأمام هذه الصلاحيات الواسعة للسلطات المختصة بالبت في شكاوى النزاع الضريبي، فقد قيدها المشرع وألزمها على ضرورة البت في آجال محددة قانوناً.

الفقرة الأولى: حدود المسؤولية بالنظر لجهة البت.

يرى عالم الإدارة دروكر بأنه ينبغي أن تتخذ القرارات دائماً في أدنى المستويات، وأقرب ما يمكن إلى موضع التنفيذ، وينبغي كذلك أن تتخذ في مستوى تتأكد عنده الإدارة العليا من أن جميع النشاطات والأهداف التي تتأثر بها القرارات، قد أخذت بعين الاعتبار، هذا ما يعرف بالتفويض⁽¹⁾، ويعتبر التفويض الإداري استثناءً عن مبدأ الممارسة الشخصية للاختصاص، كما أنه يمثل نظاماً قانونياً خاصاً ومتميزاً عن غيره من الأنظمة القانونية، التي قد تتشابه معه من حيث ممارسة الاختصاص غير الشخصي.

ويعرف التفويض بأنه إجراء يعهد بمقتضاه صاحب الاختصاص⁽²⁾، نقل جانباً أو بعضاً من اختصاصاته، سواء في مسألة معينة أو في نوع من المسائل، إلى فرد آخر أو سلطة أخرى، فالتفويض في الشكاوى الضريبية هو في الأساس

(1) - السعيد محمد بن قارة، التفويض الإداري ومدى آثاره على فعالية الإدارة، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2010/2009، ص179.

(2) - خلفي محمد، النظام القانوني للتفويض الإداري في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008/2007، ص10.

وسيلة مثلى تخول للمفوض إليه سلطة إصدار قرارات تتعلق بالرفض أو القبول الكلي أو الجزئي، للطلبات موضوع الشكوى الضريبية بسرعة لمواجهة الوقائع حين حدوثها، وكفاءة، وفعالية، ومن ضوابط التفويض الوضوح والتحديد، بحيث يكون المفوض إليه على بينة من الأمر من واجباته، وسلطاته، ومسؤوليته، ومن الأفضل أن يكون مكتوب وثابت، ولكي يحقق الغاية من إقراره توفر مجموعة من المبادئ، وحدة القيادة، نظام التدرج، التحديد الوظيفي، مستوى السلطة، التفويض في ضوء النتائج المرتقبة، عدم المساس بالمسؤولية، تعادل السلطة والمسؤولية⁽¹⁾، وبهذا الخصوص صدر المقرر رقم 08 المؤرخ 10/02/2015 عن المديرية العامة للضرائب⁽²⁾.

أولاً: مقتضيات منح التفويض.

يتحدد نطاق منح التفويض من حيث مبلغ الشكوى وطبيعتها، أو من حيث السلطات التي يمكنها منح التفويض، وهو ما سنبينه فيما يأتي:

1- السلطات المختصة حصراً بمنح التفويض (وحدة القيادة)⁽³⁾:

خول المشرع صلاحية منح تفويض الإمضاء للبت في الشكاوى حصراً لكل من: مدير كبريات المؤسسات؛ المدير الولائي للضرائب؛ رئيس مركز الضرائب؛ رئيس المركز الجوارى للضرائب⁽⁴⁾، كما يمكن لمسؤولي المديريات والمراكز المعيّنين بالنيابة من قبل السلطة الوصية، منح تفويضات الإمضاء.

2- محل التفويض (التحديد الوظيفي)⁽⁵⁾:

يجوز منح التفويض حصراً إلا من أجل البت بالقبول، أو الرفض لشكاوى منازعات الوعاء الضريبي فقط⁽⁶⁾، كما يمكن كذلك للسلطة المختصة بمنح التفويض حصر نطاقه عن طريق تفويض البت إلا في الشكاوى المتعلقة مثلاً بالرسم العقاري، أو الضريبة الجزافية الوحيدة، ويستثنى من التفويض⁽⁷⁾:

- الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي؛
- الشكاوى المؤهلة للاستفادة من إجراءات التخفيض التلقائي؛
- الشكاوى المتعلقة بمنازعات التحصيل الضريبي؛
- إذا كان النزاع أمام لجان الطعن أو الجهات القضائية.

(1) - خليفني محمد، المرجع السابق، ص181.

(2) - Décision N°08/2015 du 10/02/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévues en Matière Contentieuse, D.G.I.

(3) - وحدة القيادة (Unity Of Command): معناه أن يصدر التفويض من رئيس واحد، ويكون المرؤوس مسؤولاً أمام رئيس واحد، وهذا يمنع تضارب التعليمات. - السعيد محمد بن قارة، المرجع السابق، ص181.

(4) - Art. 03, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévues en Matière Contentieuse.

(5) - التحديد الوظيفي (Functional Definition): يقصد به تجميع الأنشطة بصورة تسهل تحقيق الأهداف، ويعرف كل موقع النشاطات المطلوب منه إنجازها، والنتائج المنتظرة منه، وهذا بتحديد الواجبات المفوضة، والسلطة المخولة للمفوض إليه. - السعيد محمد بن قارة، المرجع السابق، ص180.

(6) - Art. 02, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévues en Matière Contentieuse.

(7) - Instruction Générale N°01/2015, la Lois de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, P08.

3- الأشخاص ذوي الصفة المفوض إليهم (نظام التدرج، التفويض في ظل النتائج المرتقبة)⁽¹⁾: بموجب نص المادة 78 والمادة 6/172 ق.إ.ج، يمكن لكل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب؛ رئيس المركز الجوارى للضرائب، صلاحية التفويض للبت في شكاوى منازعات الوعاء الضريبي للأعوان الخاضعين لسلطتهم. لكن بالرجوع إلى التعلية رقم 2015/01 السابقة الذكر، نجد أن إمكانية التفويض تكون إما على أساس وظيفة أو رتبة العون المفوض إليه، كما يختلف على حسب السلطة المختصة بمنح التفويض ومحل التفويض كالآتي:

المفوض	الحد الأقصى للشكوى محل التفويض	الأعوان المفوض لهم	الحد الأقصى للطعون محل التفويض	نطاق التفويض
مدير كبريات المؤسسات	100.000.000 دج	نائب مدير المنازعات	يحدد من طرف المدير	جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها المتعلقة بـ: - تحقيقات المحاسبة. - التحقيقات المصوبة. - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.
		رئيس مكتب الشكاوى		
		رئيس مصلحة الوعاء والتحصيل		
		رئيس مصلحة المنازعات ومراجعات المحاسبة		
		الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في المكتب أو المصالح المذكورة أعلاه برتبة على الأقل: - مفتش رئيس للضرائب. - مفتش قسم للضرائب.	يحدد من طرف المدير	

(1) - نظام التدرج (scalar system): معناه بناء التفويض على أساس تعدد المستويات مع ارتباطها فيما بينها بصلة الرئيس والمؤسس، وكلما كان ذلك واضحاً زادت فعالية اتخاذ القرارات.

- التفويض في ظل النتائج المرتقبة (Delegation By Expected Results): بمعنى أن يكون التفويض بالدرجة والأسلوب الكفيلين بتحقيق أهداف المنظمة، من خلال تلاؤم التفويض ومهارات المفوض إليه.
- السعيد محمد بن قارة، المرجع السابق، ص 180.

جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها	يحدد من طرف المدير	نائب مدير المنازعات	70.000.000	المدير الوطني للضرائب
		رئيس مكتب الشكاوى	دج بالنسبة للمديريات التي بها مركز للضرائب	
جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء باستثناء تلك المتعلقة: - المعجّل التحقيق المحاسبي. - الكلي التحقيق المصوب. - التحقيق المعيق في الوضعية الجبائية الشاملة.	يحدد من طرف المدير	الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الاحتجاجات برتبة مفتش مركزي.	50.000.000	دج بالنسبة للمديريات التي ليس بها مركز للضرائب
جميع الشكاوى مهما كانت طبيعتها.	يحدد من طرف رئيس المركز.	رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات.	10.000.000 دج	رئيس مركز الضرائب
		رئيس مكتب الشكاوى.		
جميع الشكاوى مهما كانت طبيعتها باستثناء تلك المتعلقة ب: - تحقيقات المحاسبة. - التحقيق المصوب.	يحدد من طرف رئيس المركز.	الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الشكاوى ولهم على الأقل رتبة مفتش مركزي.	5.000.000 دج	رئيس المركز الجوّاري للضرائب
		رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات		
جميع الشكاوى مهما كانت طبيعتها.	يحدد من طرف رئيس المركز.	رئيس مكتب الشكاوى	5.000.000 دج	رئيس المركز الجوّاري للضرائب
		الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الشكاوى ولهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي.		

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن منح تفويض سلطة اتخاذ القرار يقتصر حصراً على السلطات المخولة بتأسيس وعاء الضريبة وحسابها، ويتدرج على حسب المبلغ الإجمالي للشكاوى، وتترك لهذه السلطات السلطة التقديرية لتحديد الحد الأقصى للطعون محل التفويض.

كما يقتصر منح التفويض للأعوان على حسب طبيعة موضوع الشكاوى، وطبيعة المسؤولية للأعوان المفوض لهم ورتبهم، كما يشترط أن يكونوا مختصين تقنياً في الضريبة، وحسن ما فعل المشرع في تحديده لشروط وكيفيات منح

التفويض، والتي من شأنها أن تضفي على عمل إدارة الضرائب الشفافية، النجاعة، الكفاءة وسرعة اتخاذ القرار من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

كما تجدر الملاحظة أيضاً أن التفويض وفق القواعد العامة ينقسم إلى تفويض الإختصاص وتفويض الإمضاء، لكن بالرجوع إلى نص المادة 78 والمادة 6/172 ق.إ.ج يتبين من خلال مصطلح " تفويض سلطة قراره " أن المشرع يقصد به تفويض الصلاحيات، إلا أن التعليمات والمقررات التفسيرية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب من خلال التعمن في مصطلحات نصوصها وفي طياتها ومضمونها نجدها تنص صراحة على تفويض الإمضاء.

وعليه فإن كثير من القوانين الضريبية تبقى عديمة الأثر أمام غياب التعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب لتفسيرها وتوضيحها، لكن يمكن أن توقف هذه الأخيرة أثارها أو تزيد في غموضها أو تغير معناها كما في الحالة السابقة، لذلك فإن صياغة النصوص الضريبية بوضوح تام من شأنه البعد عن اللبس وخلق الباب أمام التفسيرات والتأويلات التي غالباً ما تؤدي إلى كثرة الثغرات، وتزيد في هشاشة الأمن القانوني.

وتجدر الإشارة إلى أن قرار التفويض كغيره من القرارات الإدارية يخضع لنفس أحكام وأركان القرار الإداري مع مراعاة أحكام النص الآذن، لأن أهمية الشكل (قرار التفويض مكتوب) تكمن في الوضوح والتحديد لمضمون القرار، لأنه يعد ضمانه قانونية سواء بالنسبة لأطراف التفويض أو الغير، ويهدف إحداث آثار قانونية يجب نشر وتبليغ هذا القرار⁽¹⁾.

كما أن عدم احترام قواعد التفويض من قبل السلطة المختصة بالتفويض، أو من قبل العون المفوض له، ينتج عنه قرار رفض الشكوى فقط، ويبقى قرار فرض الضريبة صحيحاً، لكن الأثر الوحيد هو عدم سريان أجل الطعن القضائي، وهذا ما حكم به مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1984/02/01، لأن قرار رفض الشكوى قرار باطل⁽²⁾.

ثانياً: حدود المسؤولية بالنظر لآجال البت.

1- بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي:

وفقاً للأحكام القانونية المتعلقة بالبت في الشكوى الضريبية يتعين على السلطة المؤهلة بالبت الالتزام بالآجال المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تختلف هذه الآجال على حسب الهيئة المختصة بالبت، وعلى حسب المبالغ الإجمالية للشكوى، كما تختلف على حسب النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة، إلا أنه يمكن أن نميز بين آجال البت بالنسبة للشكوى الضريبية التي لا تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، والشكوى التي تتطلب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية.

أ- حالة اشتراط الرأي المطابق للإدارة المركزية:

إن مدة الفصل في الشكوى التي لا تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية تتراوح بين شهرين على حسب النظام الضريبي، وستة أشهر على حسب السلطة المخولة بالبت وفق ما يأتي:

- بيت المدير الولائي للضرائب في الشكوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، والتابعين لنطاق اختصاصه، في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ تقديم

⁽¹⁾-Art. 12, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuls et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse.

⁽²⁾- Jean Lamarque, Op. Cit, P33.

الشكوى.

- بيت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، في الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنطاق إختصاص كل منهما، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.

- بيت كل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات، في الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنطاق إختصاص كل منهما، في أجل أربعة (06) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى⁽¹⁾.

ب- حالة عدم اشتراط الرأي المطابق للإدارة المركزية:

بيت كل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات، في الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء والتي تتطلب الرأي المطابق من الإدارة المركزية، المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لنطاق إختصاص كل منهما في أجل ثمانية (08) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى وفق مضمون نص المادة 76 و 5/172 ق.إ.ج،

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي اعتمد نفس المدة للبت في الشكوى، إلى أنه منح للإدارة السلطة التقديرية لتمديد الأجل بحد أقصاه ثلاثة أشهر وفقاً لموضوع النزاع⁽²⁾.

مكن المشرع السلطات المختصة بالبت في شكوى النزاع الضريبي قبل إصدارها للقرار، أن تقوم بإعادة فحص التحقيقات التي تمت من طرف مصالح التأسيس، أو مصالح المنازعات كما سبق بيانها، في حالة ما إذا كانت المعلومات والبيانات المتوصل إليها غير كافية للبت في الشكوى، أي نقص في أسباب ووقائع الشكوى، أو كان هناك تعارض بينها، فإنه يمكن إجراء تحقيقات تكميلية، وتطلب من الإدارة المركزية استفسارات إن لزم الأمر، ويشمل التحقيق التكميلي لكل ملف نزاع، التدقيق الشامل والمعمق للقضية؛ تبيان الوسائل والنتائج المستنتجة من التحقيقات السابقة؛ فحص التخفيضات المقترحة.

2- بالنسبة لمنازعات التحصيل:

بيت كل من مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب في كل الشكاوى التي تدخل في نطاق اختصاصه، في أجل شهرين (02) ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى من طرف المكلف بالضريبة المتنازع، والمتعلقة ب:

- الاعتراض على إجراءات المتابعة، أو التحصيل الجبري، وفق مضمون نص المادة 153 مكرر 1/1 ق.إ.ج.

- طلب استرداد الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث المنقول لدفع الضرائب والرسوم الواقعة تحت المتابعة، وفق مضمون نص المادة 3/154 ق.إ.ج⁽³⁾.

إن ما يلاحظ بالنسبة لآجال البت في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات التحصيل الخولة للمدير الولائي للضرائب قصيرة، مقارنة بنطاق اختصاصه، وخصوصاً مع عدم الترخيص له بتفويض إمضاءه.

⁽¹⁾ - المادة 2/76 و 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁽²⁾ - Charles Debbasch et Jean Claude Ricci, le Contentieux Administratif, 7^{ème} Ed, DALLOZ, 1999, P788.

⁽³⁾ - Instruction Générale N°02/2015, Op.cit, P28.

لذا كان على المشرع أن يرخص للمدير الولائي للضرائب صلاحية تفويض إمضائه للأعوان الخاضعين لسلطته، في حالة عدم اعتماده على معيار تقسيم الاختصاص الوظيفي في منازعات التحصيل.

الفقرة الثانية: آثار البت في الشكوى الضريبية.

وبعد الإلمام بجميع جوانب وحيثيات القضية موضوع الطعن النزاعي، تصدر السلطة المختصة قرارها الفاصل في الشكوى، شريطة أن يكون مسبباً قانوناً على حسب الحالة:

أولاً: حالة القبول الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية.

عندما تستند الشكوى إلى مبررات ووسائل إثبات قانونية، تصدر السلطة المختصة قراراً بالقبول الكلي للطلبات موضوع الشكوى، ويختلف محتوى القرار باختلاف مضمون الشكوى:

- إذا كان مضمون الشكوى هو استدراك أخطاء مرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، فإن القرار بالقبول الكلي يكون من خلال تدارك تلك الأخطاء وتصحيحها، أي التخفيض الكلي للضريبة محل النزاع.
- إذا كان مضمون الشكوى هو طلب الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، فإن القرار بالقبول الكلي يكون من خلال إقرار الإدارة بحق المتظلم، في الاستفادة من الحقوق التي تحولها هذه النصوص التشريعية والتنظيمية عن طريق الإعفاء الكلي من الضريبة.

كما يمكن للسلطة المختصة أن تصدر قراراً بقبول الطلبات موضوع الشكوى جزئياً، وتعني هذه الحالة قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في الشق الآخر، أي قبول بعض الطلبات المقدمة في الشكوى والتي تستند على مبررات قانونية وفعلية مما يرتب التخفيض الجزئي للضريبة⁽¹⁾، ويمكن للإدارة الجبائية في حالة قبول طلبات المكلف بالضريبة موضوع الشكوى أن تقوم بعملية المقاصة.

ثانياً: حالة إجراء المقاصة.

يمكن للسلطة المخولة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي أن تستعمل حق المقاصة وذلك طبقاً لنص المادة 1/96 ق.إ.ج كما سبق تبيانها، ويجب أن يبين القرار بطريقة كافية أسباب وعناصر الحساب التي استعملتها السلطة المخولة لذلك في ممارسة حق إجراء المقاصة⁽²⁾، وهذه الأخيرة لها أهمية بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث تجعله في وضعية جبائية مريحة أمام الإدارة الجبائية، حيث أن هذه الأخيرة تستدرك من خلالها جميع القيم التي أخطأت فيها لصالحه، بالمقابل تحافظ على أموال الخزينة العمومية.

ثالثاً: حالة الرفض الكلي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية.

عندما يتبين من نتائج التحقيق والفحص عدم جدوى قبول الطلبات موضوع الشكوى نظراً لعدم استنادها لمبررات ووسائل إثبات قانونية وفعلية، تصدر السلطة المختصة قرارها برفض الشكوى، وغالباً ما يميل مصدر قرار

(1) - فريجة حسون، المرجع السابق، ص 26.

(2) - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 101.

تأسيس الضريبة إلى رفض الشكوى الضريبية، وهذا ما يعدم الأهمية العملية للشكوى نظراً لاقتران البت فيها من طرف السلطة مصدرة القرار (حكم وخصم في نفس الوقت)، مما يعتبر نقص في الضمانات الممنوحة للمكلف.

وقد تلتزم إدارة الضرائب المختصة بالسكوت خلال الأجل الممنوح لها بالرد، فنكون أمام قرار ضمني بالرفض وهو ما يستتشف من نص المادة 2/82 ق.إ.ج، واعتبار السكوت في حالة الشكوى قراراً ضمناً برفضها، لأن الأصل والمفترض أن إدارة الضرائب تصدر قراراتها صحيحة مطابقة للقانون، وعدم ردها على الشكوى خلال المدة المحددة يفسر على أنها متمسكة بهذا الأصل، مما يعني رفض الشكوى المقدمة إليها.

تمتلك إدارة الضرائب صلاحيات واسعة في فرض الضريبة وتحصيلها والنظر في الشكوى المتعلقة بذلك، حيث يمكنها خفض المبلغ المتنازع فيه إلى أكثر مما يطلبه المكلف، ناهيك عن عملية إجراء المقاصة، وهذا ما من شأنه تعزيز ثقة المكلف بالضريبة، والقرار الصادر عن السلطة المخولة بالبت في الشكوى لا يكتسي حجية الأمر المقضي فيه، فليس هناك ما يمنع الإدارة الضريبية عن العدول عن قراراتها، كما يمكنها رفض طلب المكلف بالضريبة كلياً، أو التخفي وراء القرار الضمني، وتترك المكلف يلجأ إلى الجهات الأخرى للطعن لتجنب المسؤولية، وهذا يعتبر قصور في الضمانات الممنوحة له، خاصة وأن عقوبات وغرامات التأخير لتحصيل الدين الضريبي سارية المفعول في حق المكلف بالضريبة، مما يجعل من هذا الطعن ضماناً غير أكيدة، خاصة في حالة عدم النزاهة والحياد، ولهذا أوجد المشرع آلية أخرى يرفع فيها الطعن أمام جهة محايدة ومنفصلة عن إدارة الضرائب، وهي اللجان الضريبية قبل طرح النزاع أمام القضاء.

المحور الثالث:

الطعن أمام لجان الطعن النزاعي. التسوية الودية الإختيارية.



لقد منح القانون للمكلف بالضريبة الحق في أن يلجئ إلى لجان الطعن النزاعية بعد تلقيه القرار من طرف السلطات الضريبية المختصة، مضمونه الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى، وهو أمر اختياري بالنسبة له، بمعنى أنه مخير بأن يطرح النزاع أمام لجان الطعن، أو يطرحه أمام جهات القضاء الإداري، لكن إذا اختار الدعوى القضائية فسيحرم من الطعن أمام اللجان⁽¹⁾.

ويعرف الطعن أما لجنة إدارية خاصة بأنه تلك الشكاوى التي تقدم إلى لجنة مشكلة من مجموعة من الموظفين الإداريين أو غيرهم، بغرض إعادة النظر في قرار أو تصرف تكون قد قامت به إدارة معينة⁽²⁾، وتعتبر لجان الطعن النزاعي لجان إدارية ذات ولاية قضائية، لأنها تختص بالنظر في المنازعات التي قد تثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مما يترتب عليه ضرورة إتباع أمام هذه اللجان للأصول العامة للتقاضي، والقواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ما لم يرد هناك نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

المبحث الأول:

ضوابط الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.

تعد وساطة اللجان الضريبية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة، إحدى أهم الضمانات المخولة للمكلف في التشريع الضريبي أمام الضمانات والامتيازات المخولة لإدارة الضرائب، في إطار قيامها بمراقبة وتصحيح تصريحات المكلفين. وإذا كان لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن النزاعي يعتبر حقاً عاماً، مكفول لكل من يدعي حقاً في المنازعات الضريبية، لا تقيد إلا بعض الإجراءات والشروط القانونية التي يتوجب على المكلف احترامها من أجل قبول طلبه، ومدى اختصاص عمل اللجان سواء من ناحية التشكيكية أو من ناحية الاختصاص.

المطلب الأول:

الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى الطعن النزاعي وآجاله.

لقد أوجب المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة تقديم طعنه أمام لجان الطعن النزاعي في شكليات وآجال معينة، تعد من النظام العام، كما يجب بأن يضمنه معلومات وبيانات معينة لتحديد مضمون النزاع، حتى تتمكن لجان الطعن من الإطلاع عليه ودراسته.

(1) - المادة 80/3 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 88.

(3) - وفاء شعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، المرجع السابق، ص 37.

الفرع الأول:

الشروط المتعلقة بشكل الطعن النزاعي ومحتواه.

من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى الشروط الشكلية والموضوعية التي أقرها المشرع لتقديم طعن أمام لجان الطعن النزاعي.

الفقرة الأولى: الشروط الشكلية لتقديم الطعن النزاعي.

لقد أحاط المشرع الجزائري الطعن النزاعي أمام لجان الطعن النزاعي بجملة من الشروط، إذا لم تتوفر يقع الطعن تحت طائلة عدم القبول⁽¹⁾، وهي نفسها المقررة للشكوى الضريبية المنصوص عليها في نصوص المادة 73 و75 ق.إ.ج، التي سبق بيانها وتفصيلها، وهي شروط خاصة برافع الطعن، وشروط خاصة بالطعن بحد ذاته، وعليه سنكتفي فقط بذكرها إجمالاً دون تفصيلها وهي كالآتي:

- تقديم الطعن من طرف المكلف على شكل رسالة عادية مكتوبة وعلى ورق عادي؛

- أن يكون الطعن فردي أي متعلقة بمكلف واحد فقط، إلا إذا كانت الضريبة تشمل جماعة، كحالة عدم إمكانية القسمة أو أعضاء شركات الأشخاص الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية، فهؤلاء يمكنهم تقديم الطعن جماعة بصفتهم شركاء في الشركة؛

- أن يكون الطعن متعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كان متعلق بمجموعة بلديات فإنه لا يقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية؛

- يجب على كل شخص يقدم أو يساند طعنه لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل، كما يتعين التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً.

غير أنه، لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية، والأمر كذلك إذا كان الموقع قد أعذر شخصياً، بتسديد الضرائب المذكورة في الطعن، ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها.

- أن يختار الطاعن المقيم في الخارج موطناً له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب؛
- توقيع صاحبها باليد؛

الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية لتقديم الطعن النزاعي.

من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع قد حدد شكلاً خاصاً للنظم أمام اللجان، غير أنه لم يحدد محتوى الطعن، لكن بالرجوع إلى التعليقات المنظمة للمنازعات الجبائية، فإنه يمكن للمكلف المعني بتقديم طعنه أمام رئيس اللجنة بواسطة طلب بسيط، والذي يلحقه بنسخة عن القرار المتضمن الرفض الكلي والجزئي للشكوى الأولية من قبل الإدارة الجبائية المختصة، أما فيما يخص محتوى ومضمون الطعن يجب أن يتضمن الطعن بالإضافة للمعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة البيانات الآتية⁽²⁾:

(1) - المادة 80/4 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(2) - Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P27.

- ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها،

- عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها، بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية.

- بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلى عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات، يقوم بغرض عرض طلباته ويوضحها بكل دقة، سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

- تضمين الطعن جميع الوثائق الأساسية والمبررة لحجج المكلف،

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة المقدم لطلبه أمام رئيس اللجنة، عدم تضمين طعنه في شق الطلبات لعناصر ونقاط إضافية، عن تلك المقدمة في الشكوى النزاعية الأولية، كون لجان الطعن تعد مرحلة ثانية للطعن الأولي، وبالتالي فهي تنظر في نفس الشكوى المطروحة، وفي حالة إغفال المكلف لأحد العناصر المتعلقة بموضوع الطعن، فإن الطعن يكون تحت طائلة عدم القبول من طرف لجنة الطعن المختصة.

الفرع الثاني:

الشروط المتعلقة بآجال الطعن النزاعي.

يعتبر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، تظلم إداري يرفعه أصحاب الصفة والمصلحة، بهدف إعادة النظر في قرار إدارة الضرائب الفاصل في الشكوى، وفقاً للشكليات والإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجبائية.

كما تقتضي المصلحة العامة بأن لا تكون قرارات إدارة الضرائب عرضة للطعن في أي وقت، خاصة وأنها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، لذلك كان لا بد من تحديد آجال لرفع الطعن، إذا لم يتم خلالها الطعن في القرار تحصن ضد أي شكل من أشكال الطعن الإداري، وعليه فإن شرط الميعاد هو الفترة الزمنية المحددة قانوناً للمكلف بالضريبة، لرفع طعنه أمام اللجنة المختصة للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، للطعن في قرار إدارة الضرائب.

ويمكن المشرع المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر من السلطات الضريبية المختصة، الذي يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع شكواه الضريبية، من اللجوء إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال في أجل أربعة (04) أشهر⁽¹⁾، وتختلف بداية حساب هذه الآجال، على حسب ما إذا قامت الجهة المختصة بالبت في الشكوى الضريبية ضمن الآجال المحددة لذلك، أو بعد فوات آجال البت، أو في حالة ما إذا فضلت عدم الرد عن الشكوى.

الفقرة الأولى: حالة الرد على الشكوى الضريبة.

أولاً: حالة الرد على الشكوى الضريبة ضمن الآجال.

إذا قامت إدارة الضرائب المختصة بالبت في شكوى النزاع الضريبي ضمن الآجال المقررة لها قانوناً، فإن بداية حساب الأجل المفتوح لتقديم الطعن أمام لجان الطعن النزاعي، يكون من اليوم الأول لتبليغ إدارة الضرائب لقرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى.

(1) المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتعم.

ثانياً: حالة الرد على الشكوى الضريبية بعد انقضاء الآجال.

إن المكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار البات في شكواه، حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، له حق الطعن أمام اللجنة المختصة خلال أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ تبليغه بالقرار وفق مضمون نص المادة 1/80 ق.إ.ج، سواء تبين حصول التبليغ قبل أو بعد انقضاء المهلة المختصة للرد على الشكوى.

الفقرة الثانية: حالة عدم الرد على الشكوى الضريبية بعد انقضاء الآجال.

من خلال التمعن في نصوص قانون الإجراءات الجبائية ولا سيما النصوص التي تنظم الطعن أمام اللجان، نجد أن المشرع لم يتطرق متى يمكن للمكلف بالضريبة رفع طعنه أمام اللجان، في حالة سكوت إدارة الضرائب، وعدم ردها على شكوى المكلف بالضريبة في الآجال المقررة لها.

لكن ما يستشف من نص المادة 2/82 ق.إ.ج، الخاصة بالطعن القضائي، أنه إذا التزمت إدارة الضرائب المختصة بالسكوت خلال الأجل الممنوح لها بالرد، فنكون أمام قرار ضمني بالرفض، فيمكن للمكلف رفع طعنه بعد إنتهاء الأجل، هذا في حالة ما إذا أراد المكلف الطعن أمام المحكمة الإدارية، وبالتالي يطبق نفس الحكم في حالة ما إذا أراد المكلف الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.

المطلب الثاني:

التشكيكية المتنوعة لأعضاء لجان الطعن النزاعي.

من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي، تم تعديل تشكيكية هذه الأخيرة بالاعتماد على معيار الاحترافية، وذلك من خلال تعيين أعضاء مؤهلين يملكون كفاءات في عدة مجالات، واشترط المشرع لعضوية اللجان أن يكونوا من جنسية جزائرية، وأن لا يقل سنهم عن خمسة وعشرون (25) سنة⁽¹⁾، بالإضافة إلى تمتعهم بالحقوق المدنية، وهو ما سنبينه من خلال التطرق إلى تكوين اللجان، ومنها نسجل بعض الملاحظات حول هذه التشكيكية.



الفرع الأول:

تكوين لجان الطعن النزاعي.

تختلف تشكيكية لجان الطعن النزاعية في المجال الضريبي بحسب أنواعها، وتشكيلها عرف تغييراً مستمراً عبر قوانين المالية، وسنرى فيما يأتي تشكيكية هذه اللجان على حدى، سواء تلك التي لديها اختصاص إقليمي، أو التي لديها اختصاص وطني.

الفقرة الأولى: اللجان ذات الاختصاص الإقليمي.

في إطار سياسة تقريب الإدارة الضريبية من المكلف بالضريبة التي أصبحت تنتهجها الجزائر، من خلال الإصلاحات الإدارية، عمل المشرع الجزائري على توزيع هذه اللجان على تراب الجمهورية، بشكل يدعم ضمانات المكلف بالضريبة، عن طريق منحهم فرصة رفع نزاعاتهم الضريبية أمام هذه اللجان.

أولاً: اللجنة الولائية للطعن النزاعي.

تم تنصيب على مستوى كل ولاية لجنة طعن ولائية، للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، باستثناء الحالة الخاصة لولاية الجزائر، فإنه تم تنصيب ثلاث لجان: لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط، ولجنة الجزائر غرب، وهذا على حسب عدد مديريات الضرائب لهذه الولاية، والحال نفسه بالنسبة لولاية وهران أين تطلب الأمر إنشاء لجننتين: لجنة وهران شرق، ولجنة وهران غرب، وحسن ما فعل المشرع في ذلك، وتشكل هذه اللجان من⁽²⁾:

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً؛
- المدير الولائي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير؛ أو حسب الحالة رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو ممثليهم الذين لديهم رتبة رئيس مصلحة رئيسية؛
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛

⁽¹⁾ - Circulaire N°01/2017 du 02/01/2017, Mesures Relatives au Commissions de Recours, D.G.I, P02.

⁽²⁾ - المادة 81 مكرر/1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية الوطني لمحافظي الحسابات؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.

ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن النزاعي.

في إطار مسعى الإصلاحات التي تهدف المديرية العامة للضرائب لتحقيقها، وتخفيض الضغط على المصالح القاعدية، وسرعة البت في الطعون، تم استحداث لجان جهوية عددها تسعة (09) (1) لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2016، وتضم تشكيلة تتكون من (2) :

- خبير محاسبي يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير؛
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب؛
- ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ممثل واحد عن الغرفة الولائية للفلاحة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب.

الفقرة الثانية: اللجنة ذات الاختصاص الوطني.

منذ إنشاء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لم تعرف تغييراً جذرياً في تشكيلتها، إلا من خلال قانون المالية لسنة 1991، الذي ألغى تمثيل الإدارة المركزية للحزب آنذاك من تشكيلة اللجنة، وبالمقابل تم إضافة إلى عضوية هذه اللجنة، ممثلاً عن الإتحاد المهني المعني، عدا ذلك فإن بقية أعضاء هذه اللجنة أغلبهم ينتمون إلى الإدارة المركزية للدولة (3).

بقي الوضع على حاله حتى بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، إلى غاية صدور قانون المالية 2007 أضاف المشرع عضو آخر، نتيجة الإصلاح الهيكلي لإدارة الضرائب وهو مدير كبريات المؤسسات (4)، حيث أصبحت اللجنة بعد صدور قانون المالية 2016 تتشكل من (5) :

(1) Circulaire N°01/2017, Mesures Relatives au Commissions de Recours, P07.

(2) - المادة 81 مكرر/2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 361 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 31 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، العدد 57، الصادرة في: 31 ديسمبر 1990.

(4) - المادة 50 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

(5) - المادة 81 مكرر/3 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً رئيساً؛
- ممثل واحد عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل؛
- ممثل واحد عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل؛
- ممثل واحد عن المجلس الوطني للمحاسبة برتبة مدير على الأقل؛
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة؛
- ممثل واحد عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير؛
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير.



وتجدر الإشارة إلى أن مختلف لجان الطعن النزاعي سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية، بإمكانها توجيه الدعوة من أجل الاستشارة، لأي موظف ذو خبرة فنية وتقنية⁽¹⁾، من شأنه أن يساعد اللجنة في أشغالها كموظف في إدارة الجمارك، أو أملاك الدولة... إلخ.

(1) - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

الفرع الثاني:

التنظيم الوظيفي للجان الطعن النزاعي.

تتطلب دراسة مدى فعالية النظام القانوني لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال، لمعرفة مدى تحقق أهداف الدور الرقابي الممارس من طرف أعضاء هذه اللجان، لا يتطلب فقط النظر إليه من جانب تشكيلة هذه اللجان ومدى تأهيل أعضائها للقيام بهذه المهمة الرقابية، بل يتطلب كذلك النظر من جانب الاختصاصات والصلاحيات الممنوحة لها، لتحقيق التوازن بين أطراف النزاع، لأنه بقدر ما للمكلف بالضريبة من حق في أن ينازع بكل الوسائل القانونية، دفاعاً عن وجهة نظره في ما يتعلق بتحديد أساس فرض الضريبة أمام لجان الطعن، بقدر ما تتجلى مسؤولية الإدارة في الدفاع والحفاظ على موارد خزينة الدولة وتعزيزها، من خلال توسيع الوعاء الضريبي مع مراعاة الأحكام والمبادئ، التي تؤمن توزيعاً عادلاً للعبء الضريبي.

الفقرة الأولى: الإختصاص النوعي للجان الطعن النزاعي.

تتولى لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال، دراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب المختصة، والقاضية بالرفض الكلي أو الجزئي لطلباتهم محل لشكواهم، ويتحدد مجال إختصاص لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية للنظر في الطعون، بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية حسب ثلاثة معايير، طبيعة الضريبة المتنازع فيها، وقيمة الضريبة المتنازع فيها، والغرض والهدف من الطلبات محل الطعن.

أولاً: طبيعة وقيمة الضرائب والرسوم المتنازع فيها.

يعد الطعن النزاعي أمام اللجان في مجال مادة الوعاء الضريبي أهم أنواع التظلمات الضريبية، من خلال تميزها بإجراءات خاصة ومعقدة تختلف تماماً عن التظلم في مادة التحصيل الضريبي، حيث يتجلى ذلك في اختلاف مجال تطبيقها حتى في مادة الوعاء نفسها، أي بحسب نوع الضريبة المتنازع فيها، بالإضافة إلى توفر العتبة المالية المطلوبة.

1- حسب طبيعة الضريبة والرسوم المتنازع فيها:

تتعد التصنيفات المختلفة للضرائب على حسب تعدد الآراء الفقهية، حيث تقوم على عدة أسس من بينها، مبدأ تحديد كافة الوضعيات والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، وعلى ضوء المبادئ القانونية والاقتصادية التي يجب مراعاتها، ناهيك عن المشاكل التقنية المؤثرة انطلاقاً من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة، إلى غاية دفعها إلى الخزينة العمومية مراعية في ذلك أهميتها، والآثار الاقتصادية والاجتماعية وغيرها⁽¹⁾.

وتشتمل المنظومة القانونية الضريبية الجزائرية على خمسة قوانين أساسية، تتعلق أغلب أحكام نصوصها بالمادة الموضوعية للضريبة، وكل قانون يشتمل على ضرائب ورسوم معينة، بالإضافة إلى قانون إجرائي يتضمن في طياته المادة الإجرائية، بما فيها إجراءات النزاع الضريبي أمام لجان الطعن النزاعي، حيث نجد أن المشرع دائماً من خلال قوانين المالية يوسع من مجال إختصاص هذه اللجان، ذلك، أنه بصور الأمر رقم 101-76، كان إختصاص لجان الطعن النزاعي يقتصر فقط على الضرائب المباشرة دون الرسوم المماثلة⁽²⁾، إلى غاية مباشرة المشرع جملة من الإصلاحات، نتيجة التوجه الاقتصادي الجديد للدولة، حيث وسع المشرع إختصاص هذه اللجان بموجب قانون المالية لسنة 1991 ليشمل الرسوم

(1) - عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 130.

(2) - المواد من 359 إلى 361 من الأمر رقم 101-76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

المائة، من خلال إلزام المكلفين بالضريبة بأن تخص طلباتهم أمام اللجان جداول أسعار الضرائب المباشرة والرسوم المائئة⁽¹⁾.

وبقي الأمر على ذلك حتى صدور قانون المالية لسنة 1998، الذي أدخل المشرع بموجب عدة تعديلات بخصوص هذه اللجان، ولعل أهمها وأبرزها توسيع اختصاصاتها، حيث أصبحت تختص بالنظر بالإطاعة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المائئة، مجال الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾، واستمر الأمر على هذا النحو حتى بعد توحيد المادة الإجرائية للضريبة سنة 2001، ليشملها توسيع مجال اختصاصها بعد صدور قانون المالية لسنة 2016، لتنظر في جميع الرسوم على رقم الأعمال، بعدما كانت تختص فقط بالنظر في الضرائب المباشرة والرسوم المائئة والرسم على القيمة المضافة⁽³⁾، حيث نجد أن المشرع من خلال هذا التعديل الأخير حذا تقريبا حذو المشرع الفرنسي، من حيث نوع وطبيعة الضرائب المطعون فيها أمام هذه اللجان، إلا أن إختصاص هذه الأخيرة عند المشرع الفرنسي، بالإضافة إلى النظر في الطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المائئة والرسوم على رقم الأعمال، يتم إشراكها في تحديد وعاء الضريبة وحسابها⁽⁴⁾.

وعليه فإن الطعون المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة ضد القرار الصادر من طرف إدارة الضرائب المختصة

بخصوص شكواه النزاعية، يجب أن تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المائئة والرسوم على رقم الأعمال دون سواها، بمعنى أن المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة وحقوق الطابع وحقوق التسجيل، لا تدخل ضمن إختصاص لجان الطعن.

والملاحظ هنا، أن الفلسفة التشريعية للمشرع غير واضحة المعالم، حيث أنه كيف يمكن المكلف بالضريبة من جهة، الطعن في قرار إدارة الضرائب عن طريق الشكوى في جميع أنواع الضرائب والرسوم باستثناء حقوق التسجيل والإشهار كدرجة أولى، ثم يجرمه بعد ذلك، من الطعن في بعض الضرائب أمام لجان الطعن كدرجة ثانية من إجراءات التسوية الودية للنزاع الضريبي من جهة أخرى،

سنتطرق بإيجاز دون تفصيل إلى أنواع الضرائب التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن فيها أمام لجان الطعن النزاعي، وهي تشمل الضرائب المقننة، والضرائب غير المقننة أي تلك المنصوص عليها في ثنايا قوانين المالية المتعاقبة.

أ- الضرائب والرسوم المقننة:

نظم المشرع الجزائري الضرائب والرسوم التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن فيها، من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائئة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

● قانون الرسوم على رقم الأعمال:

تضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال على مجموعة من الرسوم نذكرها إجمالاً لا تفصيلاً، وهي كالآتي:

⁽¹⁾- المواد 359 و360 و361 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائئة، معدلة على التوالي بموجب المواد 29 و30 و31 من القانون رقم 90-36، المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

⁽²⁾- المواد 300 و301 و302 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائئة، معدلة على التوالي بموجب المواد 17 و18 و19 من القانون رقم 97-02، المتضمن قانون المالية لسنة 1998.

⁽³⁾- المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتعم.

⁽⁴⁾- Roland Torrel, Op.Cit, P51.

- الرسم على القيمة المضافة: على الرغم من أن أحكامها نظمت في قانون الرسوم على رقم الأعمال⁽¹⁾، إلا أنها تصنف ضمن الضرائب غير المباشرة⁽²⁾، كما أنها تعتبر من أكثر أنواع الضرائب التي تكون محل طعن نزاعي، نظراً لمجالها الواسع من حيث المنتوجات الخاضعة لها، وثقل عبئها، وعلى هذا الأساس تكون دائماً محل الغش الضريبي.
- الرسم على المنتوجات البترولية⁽³⁾، والرسم الداخلي على الاستهلاك⁽⁴⁾.

● قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تورد إلى الخزينة مباشرة من قبل المكلف بها قانوناً، وهو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، وتكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف، وهي تمس الملكية، والمهن، والدخل⁽⁵⁾، ونظم المشرع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب عدة أصناف، وذلك طبقاً للأشخاص المعنوية العامة المستفيدة منها، كما هو مبين في الجدول الآتي:

أنواع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	الضرائب المحصلة لحساب	
الضريبة على الدخل الإجمالي ⁽⁶⁾ .	الدولة	1
الضريبة على أرباح الشركات ⁽⁷⁾ .		
الرسم على النشاط المهني ⁽⁸⁾ .	الجماعات المحلية	2
الرسم العقاري ⁽⁹⁾ .	البلديات دون سواها	3
رسم التطهير ⁽¹⁰⁾ .		
الضريبة على الأملاك ⁽¹¹⁾ .	مختلف الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص	4
الضريبة الجزافية الوحيدة ⁽¹²⁾ .		

⁽¹⁾- المواد من 01 إلى 178 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

⁽²⁾- المادة 01 و 02 من الأمر رقم 76-104، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

⁽³⁾- المواد من 28 مكرر إلى 28 مكرر6 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، محدثة بموجب المادة 82 من الأمر رقم 95-24 المؤرخ في 08 شعبان 1416 الموافق لـ 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 1995.

⁽⁴⁾- المواد من 25 إلى 28 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

⁽⁵⁾- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية والضرائب، دار إيسايس للنشر، الجزائر، 2010، ص38.

⁽⁶⁾- المواد من 01 إلى 134 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽⁷⁾- المواد من 135 إلى 167 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽⁸⁾- المواد من 217 إلى 231 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽⁹⁾- المواد من 248 إلى 262 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽¹⁰⁾- المواد من 263 إلى 266 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽¹¹⁾- المواد من 274 إلى 282 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

⁽¹²⁾- المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر6 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

● قانون الإجراءات الجبائية:

لقد أسس المشرع ضمن القسم الثالث، من الفصل الثالث من الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، الضريبة على الأملاك بموجب قانون المالية لسنة 2018، لكن ما يمكن قوله في هذا الشأن، أن المشرع كان حري به أن يدرج هذه الضريبة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة باعتباره قانون موضوعي، لا أن يدرجها في قانون إجرائي.

ب- الضرائب والرسوم غير المقتنة:

يقصد بالضرائب والرسوم غير المقتنة، تلك الحقوق الغير مدرجة لا في القوانين الضريبية الموضوعية، ولا في قانون الإجراءات الجبائية، حتى أنها لم يخصص لها تقنين خاص بها، وإنما جاءت متناثرة في القوانين المالية المتعاقبة نذكر منها:

- الرسم على رقم أعمال لمعاملتي الهاتف النقال⁽¹⁾.
- الرسم على رقم أعمال شركات إنتاج المشروبات الغازية واستردادها⁽²⁾.
- الرسم الخاص على عقود الإنتاج وكذا نشر الإشهار الذي يتم بالخارج⁽³⁾.
- رسم الفعالية الطاقوية على الأسمدة المشتغلة بالكهرباء والغاز والمنتجات البترولية⁽⁴⁾.
- الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة⁽⁵⁾.
- الرسم الإضافي على المواد التبغية الموضوعة للاستهلاك في الجزائر⁽⁶⁾. والرسم على الوقود⁽⁷⁾، والرسم على السكن⁽⁸⁾.
- الرسم على التقييد للبطاقة المهنية للحرفي⁽⁹⁾، ورسم الإقامة⁽¹⁰⁾.
- رسم ممارسة محام وكيل السفينة ووكيل الحمولة والسمسار البحري⁽¹¹⁾. الرسم الجزائي⁽¹²⁾، والرسم على صنف السيارات الخاصة⁽¹³⁾.

(1)- المادة 85 من الأمر رقم 15-01، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

(2)- المادة 74 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(3)- المادة 65 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(4)- المادة 70 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(5)- المادة 117 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر، العدد 65، الصادرة في:

18 ديسمبر 1991، معدلة بموجب المادة 61 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(6)- المادة 36 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

(7) المادة 38 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

(8)- المادة 67 من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، العدد 86، الصادرة في: 25

ديسمبر 2002.

(9)- المادة 33 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 الموافق لـ 28 ديسمبر 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر، العدد 83، الصادرة في: 29

ديسمبر 2003.

(10)- المادة 63 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر، العدد 85، الصادرة في:

31 ديسمبر 2005.

(11)- المادة 49 من القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

(12)- المادة 22 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر، العدد 49، الصادرة في:

29 غشت 2010.

(13)- المادة 26 من الأمر رقم 10-01، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، معدلة بموجب المادة 60 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

- رسم التوطين البنكي⁽¹⁾، والرسم على تعبئة الدفع المسبق⁽²⁾.

- رسم تسجيل ومراقبة وخبرة المنتوجات الصيدلانية⁽³⁾، والرسم على الأطر المطاطية⁽⁴⁾.

2- حسب قيمة الضريبة المتنازع فيها:

يتحدد إختصاص لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالفصل في منازعات الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى معيار طبيعة الضرائب محل الطعن، يتحدد كذلك على أساس معيار المبلغ المتنازع فيه، هذا الأخير يتم تحديد قيمته بعد خصم التخفيضات التي يكون قد إستفاد منها المكلف بالضريبة في مرحلة التسوية الودية الإجبارية، ونورد الجدول الآتي نبين من خلاله، عتبة إختصاص كل لجنة من لجان الطعن النزاعي:

لجنة الطعن النزاعي المختصة	عتبات الإختصاص	المكلفين بالضريبة
اللجنة الولائية	عندما تساوي أو تقل باقي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات المتنازع فيها، عن عشرون مليون (20.000.000 دج).	التابعين للمركز الجوّاري للضرائب أو مركز الضرائب أو المديرية الولائية للضرائب
اللجنة الجهوية	عندما تتجاوز باقي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات المتنازع فيها، عشرون مليون دينار (20.000.000 دج)، وتساوي أو تقل سبعون مليون دينار (70.000.000 دج).	التابعين لمديرية كبريات المؤسسات
اللجنة المركزية	عندما تتجاوز باقي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات المتنازع فيها، سبعون مليون دينار (70.000.000 دج).	
	مهما كان باقي المبلغ المتنازع فيه.	

ثانياً: الهدف والغرض من الطعن النزاعي.

يستطيع المكلف بالضريبة الذي يرى أن مستحقته الضريبية متجاوزة لمداخيله الحقيقية، ولا تعكس بشكل جلي قدرته على المساهمة في تحمل الأعباء العامة، أو يرى أن الضريبة فرضت عليه وهي مخالفة لقاعدة أو مبدأ من مبادئ الضريبة، أن يتقدم بطعونه أمام اللجان يتوخى منها دفع الإدارة الضريبية إلى التراجع عن قرارها، سواء بالإلغاء أو التخفيض أو منح حق.

(1) - المادة 02 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق ل 15 يوليو 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر، العدد 52، الصادرة في: 26 يوليو 2005، معدلة بموجب المادة 62 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(2) - المادة 32 من الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب 1430 الموافق ل 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر، العدد 44، الصادرة في: 26 يوليو 2009، معدلة بموجب المادة 76 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(3) - المادة 103 من القانون رقم 02-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، معدلة بموجب المادة 92 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(4) - المادة 60 من القانون رقم 05-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، معدلة بموجب المادة 112 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

وحدد المشرع مجال إختصاص لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى المعايير السالف ذكرها، معيار الهدف والغاية من الطلبات المتقدم بها في الطعن، حيث يتعلق الأمر بالاحتجاجات الخاصة بوعاء الضريبة والتي ترمي إلى ⁽¹⁾ تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء، أو في حساب الضريبة، الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي،

الفقرة الثانية: الإختصاص الإقليمي للجان الطعن النزاعي.

لقد عكف المشرع الجزائري عموماً على نهج سياسة الهدف منها تقريب إدارة الضرائب من المكلفين بالضريبة، حيث كان الإختصاص الإقليمي لجان الطعن النزاعي متبايناً، فقد عهد المشرع إحداث اللجان وتحديد مقر ودائرة إختصاص كل منها ضمن سلطات الإدارة الضريبية، حيث أنه كان في الإمكان إحداثها في الولايات وفي بعض الدوائر.

أما بعد التعديل فنص المشرع على أن إحداث لجان الطعن النزاعي يتم على حسب انتماء المكلف بالضريبة، حيث يخضع جميع المكلفين بالضريبة التابعين سواء للمركز الجوّاري للضرائب، أو مركز الضرائب، أو المديرية الولائية للضرائب، أو مديرية كبريات المؤسسات، في حالة تقديمهم للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لنفس أنواع اللجان وعلى حسب مكان فرض الضريبة للمكلف بالضريبة.

بمعنى أن الإختصاص الإقليمي للجان الطعن، يتحدد وفق مكان فرض الضريبة لكل المكلفين بالضريبة، الذين يملكون مقر الإقامة الرئيسية داخل حدود الإقليم المتواجدة فيه لجنة الطعن، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المقرو الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية.

ونورد الجدول الآتي الذي نبين من خلاله لجنة الطعن المختصة، على حسب انتماء المكلف بالضريبة:

اللجنة المختصة	المبلغ	هيئة الانتماء الضريبي	
اللجنة الولائية للطن		لمركز الضرائب	المكلف بالضريبة التابع
اللجنة الجهوية للطن	على حسب باقي المبلغ المتنازع فيه	للمركز الجوّاري للضرائب	
اللجنة المركزية للطن		للمديرية الولائية للضرائب	
	مهما كان باقي المبلغ المتنازع فيه	لمديرية كبريات المؤسسات	

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن إختصاص النظر بطعون المكلفين بالضريبة التابعين سواء للمركز الجوّاري للضرائب، أو مركز الضرائب أو المديرية الولائية للضرائب، يؤول للجان الطعن النزاعي الولائية، أو الجهوية أو المركزية،

⁽¹⁾ - المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

وفق معيار العتبة المالية (معياري مالي)، باستثناء طعون المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، فإن النظر فيها يؤول للجنة الطعن المركزية دون سواها، ومهما كانت المبالغ المتنازع فيها.

كما تجدر الإشارة إلى أن إختصاص لجنتي الطعن النزاعي الولائية والجهوية تختص بالنظر وفقاً للاختصاص الإقليمي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يرفع الطعن أمام اللجنة الولائية أو الجهوية التي يقع في دائرة اختصاصها، إدارة الضرائب التي رفضت كلياً أو جزئياً طلبات المكلف بالضريبة موضوع شكواه.

ومما سبق ذكره حول إختصاص لجان الطعن النزاعي في ظل أحكام التشريع الجبائي الجزائري، نجد أن مجال إختصاص هذه اللجان عرف تعديلاً مستمراً عبر العديد من قوانين المالية المتعاقبة، وقد برز هذا التعديل في الجانب الموضوعي أحياناً من خلال اشتغال مجال الإختصاص أحياناً لأنواع معينة من الضرائب دون غيرها، كالضرائب المباشرة ثم الرسوم المماثلة، وبعد ذلك الرسم على القيمة المضافة، وأخيراً شمل التعديل كل الرسوم على رقم الأعمال.

كما تجلّى التغير في تقليص مجال إختصاص اللجان على إثر إلغاء إمكانية الطعن التدرجي أمام اللجان، والذي اعتمده المشرع الفرنسي منذ أول إنشاء لهذا النوع من اللجان وأبقى عليه، حيث نجد اللجنة المركزية للطعن مختصة بالنظر في الطعون التي كانت موضوع رفض من قبل لجنة الطعن للمحافظة⁽¹⁾، والسؤال المطروح ما هو مبرر المشرع في إلغاء إمكانية الطعن أمام اللجنة الجهوية أو اللجنة المركزية للطعن كدرجة ثانية.

فلا يبدو أن هناك مبرراً جعل المشرع الجزائري يلغي إمكانية الطعن أمام اللجنة الجهوية، في الطعون التي كانت محل رفض من طرف اللجنة الولائية، وكذا إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية في الطعون التي كانت محل رفض كلي أو جزئي أمام اللجنة الجهوية، خاصة وأن هذا الإجراء هو اختياري وجوازي في الأساس، بالإضافة إلى أن إمكانية إجراء هذه الطعون التدرجية والعمودية قد يشكل مسلكاً إضافياً لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب قبل وصول النزاع إلى القضاء⁽²⁾.

(1) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص52.

(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)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011/2012، ص95.

المبحث الثاني:

عمل لجان الطعن النزاعي.

إن عملية البت في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة أو ممثليهم أمام لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال، تتم على مرحلتين الأولى محددة بكيفيات انعقاد جلسات اللجان، والثانية كيفيات إصدار الآراء بشأن الطعون المقدمة.

المطلب الأول:

إجتماعات لجان الطعن النزاعي.

بناءً على مبدأ الوجاهية، تستدعي الأمانة أعضاء لجان الطعن النزاعي والمكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماح أقوالهم قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعها، وفي ذلك ضماناً للمكلفين بالضريبة ليقدّموا ملاحظاتهم وحججهم وكل ما من شأنه أن يدعم إدعاءاتهم، ولحسن سير عملها نظم المشرع وتيرة لإتعدادها، كما اشترط لصحة انعقادها توفر نصاب قانوني معين.

الفرع الأول:

انعقاد جلسات لجان الطعن النزاعي.

الفقرة الأولى: النصاب القانوني للانعقاد.

إن جلسات لجان الطعن النزاعي لا يمكن أن تحقق أهدافها وترتب آثارها القانونية إلا ببلوغ النصاب القانوني المقرر لذلك، حيث لا يمكن أن تجتمع لجان الطعن الولائية أو الجهوية أو المركزية للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال إلا بحضور أغلبية أعضائها وفق مضمون نص المادة 81 مكرر، ويقصد بهذه الأخيرة حضور على الأقل خمسة (05) أعضاء، مع العلم أن كل واحدة من هذا اللجان تتكون من ثمانية (08) أعضاء.

في حالة اكتمال النصاب القانوني للانعقاد يعلن الرئيس افتتاح الجلسة، أما في حالة عدم اكتمال النصاب القانوني للانعقاد يجرى محضر عدم عقد الجلسة، ويتم تأجيل اجتماع اللجنة إلى اجتماع لاحق، مع الأخذ بعين الاعتبار الآجال القانونية للبت في الطعون⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: وتيرة الانعقاد.

إن ممارسة لجان الطعن النزاعي لمهمتها في تسوية منازعات الوعاء الضريبي تتطلب من أعضائها الاجتماع بصفة دورية ومستمرة، حيث تجتمع لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق استدعائها من طرف رئيسها⁽²⁾.

لكن الإشكال المطروح في هذا السياق كيف يمكن تحقيق اجتماع اللجان مرتين في الشهر، مع إلزامية استدعاء الأعضاء على الأقل عشرون يوماً قبل انعقاد الجلسة، بمعنى إذا أخذنا بالشرط الثاني فإن اللجان تجتمع على الأقل مرتين كل أربعين يوماً.

⁽¹⁾ -Note N°69/2017, Procédures de Gestion des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, P05.

⁽²⁾ - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

لذا وتفادياً للغموض واللبس كان حري بالمشرع أن ينص على النصاب القانوني للاعتقاد ولا يتطرق إلى وتيرة الاعتقاد، على اعتبار أن اللجنة مقيدة بمدة الفصل في الطعن ألا وهي أربعة أشهر، وهو ما تبين من خلال الإحصائيات الميدانية.

الفرع الثاني:

مداولات جلسات لجان الطعن النزاعي.

ينعقد اجتماع لجان الطعن النزاعي على التوالي للجنة الولائية، اللجنة الجهوية، اللجنة المركزية، بناءً على مبادرة رئيس اللجنة حسب الحالة، محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً، بطبيعة الحال مع توفر النصاب القانوني لذلك، ويقوم الكاتب المقرر أو الكاتب بإعطاء كل عضو من أعضاء اللجنة، التقرير المقدم من طرف إدارة الضرائب المختصة على حسب اللجنة سواء مديرية كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب.

ومن خلال رئاسة اللجنة، يدير الرئيس المناقشات دون حضور المكلف بالضريبة ويعطي لكل الأعضاء حق التدخل بطلب منهم، ويضمن حسن سير اجتماع اللجنة، وبعد ذلك يسمح للمكلف بالضريبة بالحضور للجنة لسماع أقواله والدفاع عن الحجج والإثباتات التي قدمها، ثم يتم النقاش فقط حول نقاط الخلاف التي أثارها المكلف والتي هي موضوع النزاع بين هذا الأخير وأعضاء اللجان، ولا يحق للمقرر والكاتب أن يتدخل في النقاش إلا بناءً على ترخيص من الرئيس⁽¹⁾.

لضمان عدم التماطل وحفاظاً على حقوق المكلفين بالضريبة، ألزم المشرع لجان الطعن النزاعي بدراسة الطعون في آجال معينة، كما اشترط توفر نصاب قانوني معين للمداولات.

الفقرة الأولى: آجال دراسة الطعون.

وفق أحكام نصوص قانون الإجراءات الجبائية ألزم المشرع لجان الطعن النزاعي، بإبداء آرائها بالقبول أو بالرفض صراحة حول الطعون المرفوعة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة، ضد الرفض الكلي أو الجزئي لطلباتهم موضوع شكواهم الأولية، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة المختصة للنظر فيه.

ذلك، وأن انتهاء الآجال القانونية الممنوحة للجان الطعن لإبداء آرائها حول الطعون المقدمة، ودون تلقي المكلف رداً، يعتبر صمتها هذا رفضاً ضمنياً، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه إلى المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر، من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجان لكي تبت في الطعن المرفوع أمامها⁽²⁾.

تجدر الملاحظة إلى أن مهلة الأربعة أشهر الممنوحة للجان للبت في طلبات المكلف بالضريبة، قد تكون طويلة إذا أخذنا بعين الاعتبار مصلحة المكلف بالضريبة، وطبيعة النزاع وأهميته مقارنة بالسرعة في المعاملات التجارية هذا من جهة، ومن جهة أخرى قد يكون المكلف بالضريبة مستثمراً، ومتطلبات الاستثمار تستلزم ألا يكون مديناً للخزينة العمومية.

⁽¹⁾ -Note N°69/2017, Procédures de Gestion des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, P05.

⁽²⁾ - المادة 2/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

الفقرة الثانية: النصاب القانوني للمداولات.

تقوم لجان الطعن النزاعي بالفصل في الطعون المقدمة لها بعد إطلاعها على تقارير إدارة الضرائب المختصة، والإثباتات المقدمة من طرف الأطراف، فييدي كل عضو برأيه وما يستند إليه من أدلة، ثم تناقش، وبعد ذلك تتم المصادقة على الآراء والتداول بشأنها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، وهذه القاعدة مشتركة بين اللجان الثلاث⁽¹⁾.

تجدر الملاحظة في هذا الشأن، أن العمل بنظام أغلبية الأصوات الحاضرين فقط في اتخاذ الآراء لا يعطي مشروعية كبيرة لها، خاصة إذا كان الأعضاء الحاضرين من فئة المكلفين بالضريبة فقط بالنسبة للجنة الولائية للطعن واللجنة الجهوية، أو حتى ممثلي الإدارات العمومية بالنسبة للجنة المركزية، لذا كان على المشرع لتحقيق نجاعة وفعالية الرقابة العمل بنظام أغلبية الأصوات المعينين في المداولات.

بعد موافقة أعضاء لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية على تقرير إدارة الضرائب، أو في حالة العكس، يحرر كاتب الجلسة محضر اجتماع يبين فيه:

- رقم المحضر، ورقم الحصة وتاريخها؛ الأعضاء الحاضرين؛ الأعضاء المتغيبون؛ الطاعن (المكلف بالضريبة أو ممثله)؛
- عدد ملفات الطعن؛ عرض حيثيات قضية كل ملف طعن؛ النتائج المتوصل إليها؛ مع ذكر الأسانيد القانونية؛

- إمضاء الرئيس والأعضاء.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم ينص على إجراء التوقيع والذي يعد إجراء أساسي، لأن المحاضر تستمد قوتها القانونية من إمضاء الرئيس والأعضاء عليها⁽²⁾، ثم بعد ذلك، يقوم كاتب الجلسة بإعداد بطاقة مداولات لكل ملف طعن، يبين فيه صفة الأعضاء مع الإمضاء والنتائج المتوصل إليها.

(1) - المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 55.

المطلب الثاني:

الآثار المترتبة عن الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.

تقوم لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال على حسب الحالة، اللجنة الولائية أو الجهوية أو المركزية، بعد الإطلاع على تقرير إدارة الضرائب، والإثباتات المقدمة من أطراف النزاع، وفق طريقة العمل التي بيّنها آنفاً، بالفصل في طلبات المكلف بالضريبة، حيث تعتبر مركز اتخاذ القرار في مجال التسوية الودية الاختيارية لمنازعات الوعاء الضريبي.



لقد سعت الكثير من التشريعات المقارنة على غرار المشرع الجزائري، على إتباع سياسة حماية حقوق المكلفين بالضريبة من خلال وضع ضمانات وآليات تمنع لجان الطعن النزاعي من التعسف في إستعمال سلطتها، والتي من بينها مبدأ التعليل الوجوبي للآراء الصادرة عنها وفق مضمون نص المادة 3/81 ق.إ.ج، فهو مبدأ يلزم النشاط الإداري بقدر كبير في جميع مستوياته وكافة أشكاله⁽¹⁾، بمعنى أن توضح اللجان في آرائها الأسباب التي بنيت على أساسها القبول أو الرفض لطلبات المكلف بالضريبة، ويجب أن تكون بصورة واضحة ودقيقة ومحددة وسهلة الفهم للمكلف بالضريبة⁽²⁾.

الفرع الأول:

صور الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.

أزم المشرع الجزائري لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لكي تصبح آرائها سليمة يجب أن تصدر وفق للأشكال المحددة قانوناً، بالإضافة إلى محتوى الآراء لمعرفة الأثر القانوني المحدث بها.

الفقرة الأولى: شكل الآراء الباتة في الطعن النزاعي.

من خلال استقراء نص المادة 81 ق.إ.ج، نجد أن المشرع اشترط على لجان الطعن أثناء إصدارها لآرائها حول الطعون المرفوعة أمامها، أن تبين ما يأتي: ذكر اسم الرئيس وأسماء الأعضاء المداولين وصاحب الطعن؛ وتاريخ المصادقة؛ عرض ملخص للوقائع المتعلقة بالنزاع، والإثباتات المقدمة من طرف إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة؛ تحديد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الممنوح للمكلف بالضريبة في حالة عدم المصادقة على تقرير إدارة الضرائب المختصة. تعليل الآراء الصادرة، وذلك بتبيان الحثيات وأحكام المواد التي بنيت عليها الآراء.

الفقرة الثانية: محتوى الآراء الباتة في الطعن النزاعي.

تختلف مضامين الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي الولائية أو الجهوية أو المركزية بشأن تسوية منازعات الوعاء الضريبي، على حسب نتائج التحقيق والفحص، بحيث أن هذه الآراء يمكن أن تتضمن رفض أو قبول الطلبات المكلف بالضريبة.

أولاً: القبول الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة.

عندما يستند الطعن أمام لجان الطعن النزاعي إلى مبررات ووسائل إثبات قانونية، تصدر هذه اللجان رأياً بقبول

(1) - رمضان محمد البطيخ، الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة، مصر، 1996، ص 45.

(2) - احمد فنياس، المرجع السابق، ص 99.

طلبات المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً، ويختلف محتوى الرأي باختلاف الغاية من الطعن حسب الحالة، استدراك أخطاء مرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، أو طلب الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

كما يمكن للجان الطعن النزاعي أن تصدر رأياً بقبول طلبات المكلفين بالضريبة جزئياً، أي قبول بعض الطلبات المقدمة في الطعن والتي تستند على مبررات قانونية وفعالية مما يرتب التخفيض الجزئي للضريبة.

ثانياً: الرفض الكلي لطلبات المكلف بالضريبة.

عندما تبين نتائج التحقيق والفحص عدم جدوى طلبات المكلفين بالضريبة نظراً لعدم استنادها لمبررات ووسائل إثبات قانونية وفعالية، تصدر لجان الطعن رأياً بالرفض، وتؤيد قرار إدارة الضرائب الفاضل في شكوى منازعات الوعاء الضريبي، نظراً لعدم كفاية وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

الفقرة الثالثة: تبليغ الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.

بعد التوقيع على آراء لجان الطعن النزاعي على مستوياتها الثلاث الولائية والجهوية والمركزية، من طرف رئيسها يتم تبليغها إلى المخاطبين بها لكي تحدث أثراً قانونية.

أولاً: أطراف النزاع.

أزم المشرع الجزائري لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تبليغ الآراء الصادرة عنها عن طريق أمانة اللجنة، إلى كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب المختصة وفق مضمون نص المادة 3/81 ق.إ.ج.

1- المكلف بالضريبة:

تبليغ الآراء المتضمنة التخفيضات والإعفاءات أو الرفض، المقررة بموجب مداوالات لجان الطعن سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء اجتماع اللجان من طرف الرئيس.

وما يمكن ملاحظته بخصوص نص المادة 3/81 ق.إ.ج التي جاء في نصها "... تبليغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس..."، وفي نفس الفقرة نص على أنه "...يبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ إستلام رأي اللجنة..."

وعليه فأبي من السلطتين مختص بالتبليغ؟ هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي تتضمن إما القبول أو الرفض، على خلاف نص المادة التي نصت على تبليغ الآراء التي تتضمن القبول فقط.

في هذه الحالة ربما كان من الأجدر لكي يستقيم النص، ورفع اللبس والغموض أن يأتي على النحو الآتي "... ويتم إعلام المكلف بالضريبة بالآراء المقررة، إثر إنتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس..."

ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد ابتداءً من تاريخ إستلام رأي اللجنة."

2- إدارة الضرائب:

تختلف الهيئة التي تبلغ لها الآراء على حسب اختلاف لجان الطعن النزاعي وفق مضمون نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج:

بالنسبة للآراء الصادرة عن لجنة الطعن المركزية، تبلغ بواسطة الكاتب بعد أن يمضيها الرئيس، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً أو مدير كبريات المؤسسات، في أجل عشرون (20) يوم ابتداءً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

بالنسبة للآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية أو الجهوية، تبلغ بواسطة الكاتب بعد أن يمضيها الرئيس، إلى المدير الولائي للضرائب، في أجل عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

ثانياً: الآثار المترتبة عن تبليغ الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.

بناءً على قاعدة توازي الأشكال التي تقضي بأن أي قرار صادر لتعديل أو إلغاء قرار إداري سابق، لا بد أن يصدر من نفس السلطة، ويكون موازياً له في الشكل ونفس الطبيعة القانونية، وعلى هذا الأساس فإن تنفيذ الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي، يتم من قبل إدارة الضرائب الإدارية المختصة والتي حددها المشرع حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، عن طريق إصدار قرار إداري، لكن يختلف مضمونه على حسب ما إذا كانت الآراء مؤسسة أو غير مؤسسة.

1- بالنسبة للآراء المؤسسة:

إن الآراء الصادرة حسب الحالة، من طرف اللجنة المركزية للطعن أو اللجنة الجهوية للطعن أو اللجنة الولائية للطعن، يفترض أن تكون محمولة على الصحة ما لم يقيم الدليل على خلاف ذلك، وعلى هذا فقد ألزم المشرع كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، حسب الحالة، بعد إستلام الآراء، تبليغ المكلف بالضريبة المعني بالقبول الكلي أو الجزئي أو الرفض لطلباته، في شكل قرار مطابق لها.

ونظراً لأهمية هذا التبليغ خاصة وأنه يعتبر بداية سريان ميعاد الطعن القضائي، قيده المشرع بميعاد محدد لضمان استقرار الأوضاع وحماية للمراكز القانونية، وذلك بأن يتم خلال شهر واحد ابتداءً من تاريخ إستلام رأي اللجنة⁽¹⁾.

وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 056443 الذي جاء فيه " ... حيث يستفاد من دراسة الملف بأن مديرية الضرائب رفعت دعوى نازعت من خلالها قرار لجنة الطعن بتاريخ 2007/11/03، فصدر القرار موضوع الاستئناف الذي قضى بعدم قبول الدعوى.

حيث أن المستأنفة تلتزم بإلغاء القرار المستأنف والقضاء بإلغاء قرار لجنة الطعن، وتدفع بكون أجل شهر المنصوص عليه بالمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، يبدأ في السريان من تاريخ تبليغ قرار اللجنة للمدير وليس من يوم النطق به.

حيث أن الدعوى المرفوعة بتاريخ 2008/03/24 ضد قرار اللجنة الصادر في 2007/03/11، جاءت خارج الأجل المنصوص عليه بالمادة المذكورة أعلاه. حيث بالنظر إلى ما ذكر أعلاه، فإنه تعين تأييد القرار المستأنف...⁽²⁾.

(1) - المادة 81/3 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - القرار رقم 056443 الصادر بتاريخ 2010/12/23، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

وفي قرار آخر صادر عنه تحت رقم 050101 الذي قضى فيه "...حيث ما تزعم به مديرية الضرائب مردود فيما يخص مهلة الطعن ضد قرار لجنة الطعن، والذي لا بد أن يتم خلال أجل شهر

يحسب سريانه ابتداءً من تاريخ صدور القرار، وليس من تاريخ تبليغه إلى المديرية، وهذا ما نصت عليه المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي ما توصل إليه قاضي الدرجة على حق وصواب، وقد أحسنوا تطبيق المادة المذكورة بتعيين تأييد قرارهم"⁽¹⁾.

وأكد على ذلك مجلس الدولة في قرار آخر صادر عنه تحت رقم 089048 الذي جاء في خيشتاته "...حيث أن المستأنفة تثير الدفع بمخالفة الحكم المستأنف للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، ذلك أن الآجال بخصوص رفع الدعوى الرامية إلى إلغاء قرار اللجنة تحتسب من تاريخ إستلام رأي اللجنة وليس من تاريخ صدوره.

وحيث أن المادة السالفة الذكر حددت فعلاً ميعاد رفع الدعوى المرفوعة من مدير الضرائب بشهرين، يبدأ احتسابه من تاريخ إستلام قرار اللجنة، وبالتالي من أوراق الملف أن قرار لجنة الطعن صدر في 2012/06/24، وأن الدعوى رفعت في 2012/09/06، أي في الأجل بالنظر إلى تاريخ الاستلام المعترف به من طرف مديرية الضرائب والموافق ليوم 2012/08/09، في غياب ما يثبت التبليغ.

وحيث أن الحكم المستأنف بعدم قبوله للدعوى شكلاً، أخطأ في تطبيق المادة 04/81 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين القضاء بإلغائه ومن جديد التصريح بقبول الدعوى شكلاً..."⁽²⁾.

وللإشارة فإن التبليغ لإدارة الضرائب قبل التعديل كان أثناء النطق بالرأي، وحسن ما كان معمول به لأنه يسمح بتحقيق السرعة في التنفيذ من جهة، ويحقق مبدأ الشفافية الضريبية من جهة أخرى، وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 053532 الذي قضى فيه "...حيث يجب تذكير المستأنفة بأن المادة 04/81 من قانون الإجراءات الجبائية، نصت على أن يرفع الطعن ضد آراء اللجان من يوم النطق به وليس من يوم تبليغ الآراء للمديرية، وبالتالي طعنها المرفوع خارج الأجل المحدد بشكل ينجر عنه عدم القبول ويتعين تأييد القرار"⁽³⁾.

وفي قرار آخر كذلك تحت رقم 50099 الصادر بتاريخ 2009/11/12 الذي جاء فيه "...حيث ما تزعم به مديرية الضرائب مردود عليه فيما يخص مهلة رفع الطعن ضد قرار لجنة الطعن، والذي لا بد أن يتم خلال أجل شهر يحسب سريانه ابتداءً من تاريخ صدور القرار، وليس من تاريخ تبليغه إلى المديرية وهذا ما نصت عليه المادة 81 ق.إ.ج، وبالتالي ما توصل إليه قاضي الدرجة على حق وصواب، وقد أحسنوا تطبيق المادة المذكورة بتعيين تأييد قرارهم..."⁽⁴⁾.

تجدر الملاحظة إلى أن المشرع عهد مهمة تبليغ آراء اللجان حصراً، لكل من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة وفق مضمون نص المادة 1/81 ق.إ.ج، فإذا عن القرارات الصادرة عن رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب، والتي تم الطعن فيها أمام لجنة الطعن الولائية أو الجهوية؟ علماً أن المشرع كان ينص على أن التبليغ يكون حسب الحالة، إما من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، لكن بعد صدور قانون المالية 2016 تم حذف كل من رئيس

(1) - القرار رقم 050101 الصادر بتاريخ 2009/11/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) - القرار رقم 089048 الصادر بتاريخ 2014/11/26، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) - القرار رقم 053532 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(4) - مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2012، المرجع السابق، ص 92.

مركز الضرائب ورئيس المركز الجواربي للضرائب، وأمام هذه الحالة كان على المشرع إبقاء السلطات المختصة بالتبليغ وفقاً لمبدأ المخاطبة الجبائية قبل صدور قانون المالية 2016 لتطبيق قاعدة توازي الأشكال.

كما تجدر الملاحظة أيضاً بخصوص إجراء التبليغ، لماذا أناط المشرع إجراء تبليغ المكلفين بالضريبة لإدارة الضرائب، بالرغم من أنها طرف أساسي في النزاع، ولم يسند هذا الإجراء إلى لجان الطعن النزاعي نظراً لتوفرها على أمانة دائمة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يعتبر مدة التبليغ المحددة بشهر طويلة مقارنة بنوع وطبيعة هذا الإجراء، لأن النزاع يتعلق بمادة الضرائب، وأغلب هذه الحقوق مرتبطة بالمكلفين بالضريبة من فئة التجار، التي تركز معاملاتهم بالأساس على عنصر السرعة والزمن. هذا بالنسبة للآراء المؤسسة، فما هو الحال بالنسبة للآراء غير المؤسسة؟

2- بالنسبة للآراء غير المؤسسة:

تطبيقاً لمبدأ المشروعية الجبائية تعد الآراء الصادرة عن اللجان نافذة في مواجهة المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء كأصل عام، لكن يمكن للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، أن يعلقوا تنفيذ هذه الآراء، ويصدروا قراراً مسبباً بالرفض إذا ما رأوا أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي الولائية أو الجهوية أو المركزية غير مؤسسة⁽¹⁾ ولا سيما في حالة⁽²⁾:

- ✚ إستعمال تبريرات ووسائل جديدة لم يتم إدراجها ضمن الشكوى الضريبية؛
- ✚ عدم كفاية المسببات التي على أساسها تم اتخاذ الرأي؛
- ✚ غياب أي سند قانوني بالرأي الصادر عن لجنة الطعن المختصة.

وهو ما أقره مجلس الدولة في القرار رقم 087743 الذي جاء في حيثياته " ...حيث ثبت أن الإجراءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب المستأنف عليها كانت مخالفة لأحكام المواد 13 و14 و15 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين اعتبار الضريبة محل النزاع غير مؤسسة قانوناً، والقول بأن قضاة الدرجة الأولى لما قضوا بإلغاء قرار اللجنة الصادر بتاريخ 2011/04/20، على أساس أن الضريبة المفروضة على المستأنف تمت بناءً على محضر معاينة مؤرخ في 2008/06/18، يكونوا قد أخطئوا في تطبيق صحيح القانون، حيث عملاً بالمادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس، فإن المدير الولائي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي ...

ويستوجب ذلك إلغاء الحكم المستأنف، والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس"⁽³⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قبل صدور قانون المالية 2018، كان يلزم إدارة الضرائب في حالة ما رأت أن الآراء غير مؤسسة أن تعلق تنفيذها، وترفع طعن ضد هذه الآراء أمام المحكمة الإدارية، في غضون شهر عن إصدار اللجنة لرأيها الغير مؤسس، ويقدم عرض حال للإدارة المركزية المتمثلة في مديرية المنازعات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، يبين فيه الأسباب التي اعتمد عليها في تعليق التنفيذ للآراء الصادرة عن اللجنة المعنية، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 1717 الصادر بتاريخ 2001/04/23 الذي قضى فيه " .. حيث وبالفعل فإن قضاة الدرجة الأولى رفضوا في الشكل الطعن ببطلان القرار المتخذ يوم 28 جويلية 1998، عن لجنة الطعن للضرائب المباشرة، المقدم من طرف مدير الضرائب بحجة أن هذا الأخير حضر عند اتخاذ هذا الرأي.

⁽¹⁾ المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمنتم.

⁽²⁾ Instruction Générale Sur les Procédures Contentieuses, 2012, P41.99

⁽³⁾ القرار رقم 087743 الصادر بتاريخ 2014/12/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

حيث أن قضاة الدرجة الأولى تجاهلوا أحكام قانون المالية لسنة 1997، حيث تنص المادة 30 منه على أنه يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ ... وأنه بالتالي يمكن لمدير الضرائب أن ينازع القرار المتخذ من قبل لجنة الطعون، وأنه عن قيام قضاة الدرجة الأولى برفض طعنه في الشكل قد أخطؤوا في تطبيق القانون⁽¹⁾.

وبناءً على ما سبق يفهم أن المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب، سلطة الرقابة على آراء اللجان وصلاحيّة تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون الجبائي، وهو ما يعدم أهمية اللجوء لهذه اللجان وتعطيل لفعاليتها من جهة، ومن جهة أخرى يضعف الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة، ويجعله في حالة شك تجاه فعالية الآراء التي تنتهي إليها اللجان، ويجعله يفضل إن لم نقل مضطراً في أغلب الأحيان للجوء إلى القضاء.



(1) - مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، المرجع السابق، ص 19.

الفرع الثاني:

الطبيعة القانونية لأراء لجان الطعن النزاعي.

من خلال صياغة نصوص المواد التي تنظم الطعن أمام لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، تبين أن المشرع تارة يستعمل مصطلح " رأي " وتارة أخرى يورد مصطلح " قرار "، وليس الرأي كالقرار⁽¹⁾.

علماً أن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، إبان مزاوتها لمهامها المتعلقة بالرقابة على قرارات إدارة الضرائب، من أجل تسوية نزاع الوعاء الضريبي، تختتم إما بإجراء إجرائي في حالة مطابقتها للتشريع والتنظيم المعمول بهما، عن طريق منح التخفيض الكلي أو الجزئي للمبلغ الضريبة المتنازع فيه، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف بالضريبة، أو تختتم بإجراء سلبي عن طريق رفض طلبات المكلف في حالة العكس، لكن إلى أي مدى يعتبر هذا الإجراء القانوني قراراً إدارياً بالمفهوم الفني للقرار الإداري؟

ومن أجل الإجابة على التساؤل، ومعرفة الطبيعة القانونية للأراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي، يتطلب التطرق إلى خصائص القرار الإداري، والقيام بإجراء دراسة إسقاطيه على الآراء، ليتبين بعد ذلك مدى توفر خصائص القرار الإداري في هذا الإجراء الصادر عن لجان الطعن النزاع.

الفقرة الأولى: التعريف بالقرار الإداري.

لا يزال القرار الإداري يشكل موضوع دراسات وبحوث عديدة، نظراً للنتائج المترتبة عنه في المنازعات الإدارية عموماً، ومنازعات الوعاء الضريبي خصوصاً، وكذلك لتطورات مفهومه الناتج عن أنواع الأعمال التي تقوم بها الإدارة في تحقيق أهدافها، وعليه سنتطرق إلى تعريف القرار وبيان خصائصه.

أولاً: التعريف اللغوي:

قبل التطرق إلى التعريف الاصطلاحي للقرار الإداري في نطاق القانون الإداري، لا بأس أن نشير إلى المعنى اللغوي لمصطلح القرار.

فالقرار لغة يعني: " ما قرّر عليه الرأي من الحكم في مسألة " (2)،

وتعني أيضاً: " المستقر والثابت من الأرض "،

ومصدّقاً لقوله تعالى ﴿ وَمَثَلُ كَلِمَةٍ خَبِيثَةٍ كَشَجَرَةٍ خَبِيثَةٍ اجْتُثِّثُ مِنْ فَوْقِ الْأَرْضِ مَأَلَهَا مِنْ قَرَارٍ ﴾ (3).

ثانياً: التعريف الاصطلاحي.

بالرغم من أن المشرع أشار إلى القرار الإداري في العديد من النصوص القانونية بمناسبة تقرير سلطة الإدارة في

(1) - تنص المادة 1/81 ق.إ.ج على أنه " يمكن أن تبدي لجان الطعن رأياً حول طلبات المكلفين بالضريبة ... فإن لم تبدي اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه "،

- المادة 2/81 ق.إ.ج " تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها... "؛

- المادة 3/81 ق.إ.ج " يجب أن تعلق الآراء الصادرة عن اللجان...، ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة... "؛

- المادة 4/81 ق.إ.ج " تعتبر آراء اللجان نافذة، باستثناء تلك الآراء... "؛

(2) - أبي الحسن أحمد بن فارس بن كزيب، المرجع السابق، ص 616.

(3) - الآية 26، سورة إبراهيم.

إصدار القرار الإداري، أو بمناسبة تقرير الرقابة عليها من جانب القضاء بمختلف درجاته، دون التعرض إلى تعريفها وتحديد مفهومها⁽¹⁾، فقد تركت مهمة تعريف وتحديد مفهومه لاجتهادات الفقه والقضاء⁽²⁾، ومن أجل وضع تعريف للقرار الإداري، نورد مجموعة من التعاريف التي قال بها فقهاء القانون الإداري، سواء في الفقه الإداري الفرنسي، أو الفقه الإداري العربي.

1- الفقه الفرنسي:

عرف الأستاذ فالين القرار الإداري على أنه "عمل قانوني يصدر عن هيئة إدارية، أو هيئة خاصة لها امتيازات السلطة العامة، ويكون موضوعه إدارياً، ويصدر تنفيذاً للقوانين أو السلطات الممنوحة في الدستور"⁽³⁾، وعرفه الأستاذ فيدل على أنه "عمل قانوني يصدر بالإرادة المنفردة من قبل الإدارة ويكون من شأنه تعديل أوضاع قانونية بما يفرضه من التزامات وما يمنحه من حقوق"⁽⁴⁾،

وعموماً عرفه الفقه الإداري الفرنسي على أنه "كل عمل إداري يصدر عن جهة الإدارة بالإرادة المنفردة للإدارة بهدف، أو رفض تعديل الحقوق والالتزامات القائمة"⁽⁵⁾.

2- الفقه العربي:

عرف الفقيه سليمان الطماوي القرار الإداري بأنه "إفصاح عن إرادة ملزمة بقصد إحداث أثر قانوني، وذلك إما بإصدار قاعدة تنشئ، أو تعديل حالة قانونية، أو موضوعية حيث يكون العمل لأتمة، إما بإنشاء حالة فردية أو تعديلها أو إلغائها لمصلحة فرد أو أفراد معينين أو ضدهم في حالة القرار الإداري الفردي"⁽⁶⁾.

وعرفه الأستاذ ماجد راغب الحلو بأنه "إفصاح عن إرادة منفردة يصدر عن سلطة إدارية ويرتب آثار قانونية"⁽⁷⁾. وعرفه الأستاذ فؤاد مهنا على أنه "عمل قانوني من جانب واحد يصدر بإرادة أحد السلطات الإدارية في الدولة، ويحدث آثاراً قانونية بإنشاء أو وضع قانوني جديد، أو تعديل أو إلغاء وضع قانوني قائم"⁽⁸⁾.

أما بالنسبة للباحثين الجزائريين، نجد الأستاذ عمار عوابدي الذي عرف القرار الإداري بأنه "عمل قانوني إفرادي يصدر بإرادة إحدى السلطات الإدارية في الدولة، ويحدث آثار قانونية بإنشاء وضع قانوني جديد أو تعديل أو إلغاء وضع قانوني قائم"⁽⁹⁾.

في حين عرفه الأستاذ أحمد محيو على أنه "الطريق الرئيسي المتاح أمام المواطن للسهر على احترام الشرعية"⁽¹⁰⁾، وعرفه الأستاذ خلوفي رشيد على أنه "القرار الإداري عمل قانوني صادر عن السلطة الإدارية، بإرادتها

(1) - جبار عبد المجيد، المرجع السابق، ص 05.

(2) - عمار عوابدي، القانون الإداري، النشاط الإداري، ج 02، ط 05، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 90.

(3) - محمد جمال الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، دار النشر، ط 02، الأردن، 2011، ص 198.

(4) - خالد خليل الظاهر، القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الميسرة، ط 01، الأردن، 1997، ص 110.

(5) Pierre Laurent frier, Précis de Droit Administratif, 2^{ème} Éd, Librairie de Droit, France 2003, P265.

(6) - سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، دار الفكر العربي، ط 07، مصر، 2006، ص 198.

(7) - سلام عبد الحميد محمد زنكنة، المرجع السابق، ص 68.

(8) - فؤاد مهنا، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1973، ص 670.

(9) - نقلاً عن عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، المرجع السابق، ص 22.

(10) - أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2006، ص 338.

المنفردة يؤثر على حقوق أو واجبات الغير دون موافقتهم"⁽¹⁾، أما الأستاذ محمد الصغير بعلي فعرفه " العمل قانوني الانفرادي الصادر عن المرفق العام، والذي من شأنه إحداث أثر قانوني في إطار المصلحة العامة"⁽²⁾.

وما يقال أن أغلب التعاريف الفقهية لم تسلم من الانتقادات، لكن أقرها لواقع القرار الإداري هو تعريف الأستاذ عمار عوابدي، الذي كيف القرار الإداري على أنه تصرف قانوني، يصدر بإرادة منفردة، عن شخص عام، بقصد إحداث أثر قانوني.

أما بالنسبة القضاء الإداري الفرنسي فعرف القرار الإداري بأنه " إفصاح الإدارة العامة عن إرادتها الملزمة بمالها من سلطة عامة بمقتضى القوانين واللوائح، ويكون من شأنه إنشاء أو تعديل أو إلغاء مركز قانوني معين متى كان ذلك يمكن وجائز شرعاً، وكان القصد منه إبتغاء المصلحة العامة"⁽³⁾.

ويعرف القضاء الإداري المصري القرار الإداري في أحكامه، نأخذ منها حكم المحكمة العليا الصادر 17 جانفي 1989 الذي جاء فيه: " أن القرار الإداري على ما جرى به قضاء هذه المحكمة هو إفصاح الإدارة في الشكل الذي يتطلبه القانون عن إرادتها الملزمة، بما لها من سلطة عامة بمقتضى القوانين، وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين يكون جائزاً قانوناً في إبتغاء مصلحة عامة"⁽⁴⁾.

أما القضاء الجزائري عرف القرار الإداري بأنه " عبارة عن عمل انفرادي تنظيمي يمكن أن يلغى أو يعدل من قبل السلطة التي كانت قد أصدرته"⁽⁵⁾.

من خلال التعريفين القضائيين السابقين، نستشف أن القضاء الفرنسي والمصري وفقاً إلى حد ما في إيجاد تعريف للقرار الإداري، على عكس ما هو عليه الحال في القضاء الجزائري.

ثالثاً: خصائص القرار الإداري.

ويتأسس على ما سبق، ينفرد القرار الإداري بمجموعة من الخصائص تميزه عن باقي التصرفات الإدارية، لكي يبقى محتفظاً بذاتيته، لأن تحديد طبيعة العمل الإداري بالنسبة للإدارة يتطلب توفر هذه الخصائص المتصلة به.

1- القرار الإداري عمل صادر عن سلطة إدارية مختصة:

تتولى السلطة التنفيذية أثناء أو بمناسبة قيامها بوظائفها، مباشرة أعمال إدارية تتجلى الكثير من صورها في قرارات إدارية صادرة أحياناً عن السلطة المركزية أو اللامركزية، ووفقاً للمعيار العضوي لا يشترط في القرار الإداري أن يصدر عن إدارة عمومية فقط، بل يرتبط هذا القرار بالسلطة التي أسند لها القانون اختصاص إصدار مثل هذه

(1) - خلوي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص58.

(2) - محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2002، ص74.

(3) - بوضياف الطيب، القرار الإداري وشروط دعوى الإلغاء، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون)، معهد العلوم القانونية والإدارية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 1976، ص33.

(4) - عصام نعمة إسماعيل، الطبيعة القانونية للقرار الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص81.

(5) - أحمد محيو، المرجع السابق، ص340.

- القرار رقم 137561 الصادر بتاريخ: 1996/05/05، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد: 03، 1996، ص153.

- القرار رقم 114884 الصادر بتاريخ: 1997/04/13، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد: 01، 1997، ص95.

- القرار رقم 56705 الصادر بتاريخ: 1988/10/22، الغرفة الإدارية، المجلس الأعلى، المجلة القضائية، العدد: 02، 1992، ص143.

- القرار رقم 064475 الصادر بتاريخ: 2011/07/28، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

التصرفات القانونية⁽¹⁾، وعموماً فإن مصدر القرارات الإدارية مرافق عامة.

2- القرار الإداري يصدر بالإرادة المنفردة للإدارة:

لا يكفي في القرار الإداري أن يكون صادراً عن هيئة إدارية في النظام القانوني للدولة، سواء كانت مركزية أو محلية أو مرفقية مختصة، بل يجب كذلك أن يكون صادراً بإرادتها المنفردة والملزمة معبرة عنها صراحةً أو ضمناً، وبذلك يختلف القرار الإداري عن العقد الإداري، باعتبار أن هذا الأخير عمل إداري قانوني اتفاقي ورضائي ابتداءً على إرادتين متقابلتين، إحداهما إرادة سلطة الإدارة، والأخرى لطرف المتعاقد معه⁽²⁾.

3- القرار الإداري يحدث آثاراً قانونية:

إن عناصر القرار الإداري تكتمل إذا أرادت السلطة المختصة بإصداره إحداث أثر قانوني، وترتيباً على ذلك فإن الأثر القانوني الناجم عن صدوره، يتمثل في إنشاء مركز قانوني جديد كقرار تعيين موظف، وقد يحمل طابع التعديل في المركز القانوني كمنح موظف منصب نوعي، وقد يحمل طابع الإلغاء فيعدم حينئذ وضماً قائماً كقرار فصل موظف⁽³⁾، وتفصح الإدارة عن إرادتها في إحداث الأثر القانوني إما صراحةً أو ضمناً⁽⁴⁾.

وعلى هذا الأساس يستثنى من القرارات الإدارية الأعمال المادية التي تقوم بها الإدارة، فهي لا تنشئ مركز قانوني بالرغم من كونها تقيم المسؤولية على الإدارة.

الفقرة الثانية: مدى توافر خصائص القرار الإداري في آراء لجان الطعن النزاعي.

بعد التطرق إلى تعريف القرار الإداري، واستخراج الخصائص الأساسية له، سنحاول البحث عن مدى توافر هذه الخصائص في الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

أولاً: مدى اعتبار الآراء صادرة من سلطة مختصة.

من خلال مضمون نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج يتضح أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال سواء الولائية، الجهوية، المركزية، تم النص على إحداثها بموجب قانون المالية⁽⁵⁾، أما عن كونها مختصة بإصدار قرار، فتجيب المادة 81 ق.إ.ج عن ذلك بنصها "...وتلزم لجان الطعن بإصدار قرارها...".

وبهذا تكون خاصية صدور القرار الإداري عن سلطة مختصة متوفرة في الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، باعتبارها هيئات الرقابة الخارجية على قرارات إدارة الضرائب، وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره تحت رقم 7440 الصادر بتاريخ 2003/04/15 والذي قضى فيه "...حيث أن المكلف بالضريبة ليس هو الشخص الذي أصدر قرار إبطال الزيادة المفروضة في الضريبة، وليس بشخص من القانون العام، وأن قرار

(1)- عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص75.

(2)- عمار عوادي، القانون الإداري، الجزء الثاني، النشاط الإداري، المرجع السابق، ص92.

(3)- عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص77.

(4)- قريص إسماعيل، محل دعوى الإلغاء: دراسة في التشريع والقضاء الجزائريين، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة)،

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2013، ص24.

(5) تنص المادة 81 مكرر ق.إ.ج على أنه " تنشئ لجان الطعن الآتية:

1) تنشئ لدى كل ولاية، لجنة طعن...

2) تنشئ لدى كل مديرية جهوية، لجنة طعن...

3) تنشئ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة طعن..."

الإبطال موضوع دعوى الإلغاء قد أصدرته اللجنة الولائية وليس المكلف بالضريبة، مما كان يستوجب رفع دعوى إلغاء قرار لجنة الولاية ضد اللجنة الولائية، وليس ضد المكلف بالضريبة، مادام أن الدعوى تتعلق بإلغاء قرار فإن الدعوى تكون ضد مصدر القرار، وليس ضد المستفيد من القرار، وبالخصوص إذا كان المستفيد من القرار من أشخاص القانون الخاص وشخص طبيعي، مما يجعل الدعوى غير موجهة توجيهاً صحيحاً، وحتى قضاة المجلس قد أخطؤوا عندما فصلوا فيها وهي موجهة ضد المكلف بالضريبة، وليس ضد مصدر القرار كما فعلوا بقضائهم⁽¹⁾.

إلا أن مجلس الدولة تراجع عن قراره، ومخالفاً للقرار السابق الصادر عنه، حيث قرر في العديد من القرارات اللاحقة والصادرة عنه، أن هذه اللجان لا تتمتع بالشخصية القانونية، وذلك من خلال القرار رقم 049507 الذي جاء في حيثياته "...حيث بالرجوع إلى القرار المستأنف فيه نجد أنه نص صراحة على المكلف بالضريبة وليس على اللجنة فقط، هذه الأخيرة التي لا شخصية لها ولا أهلية التقاضي، وكان على مديرية الضرائب أن تكتفي بذكر المكلف فقط..."⁽²⁾.

وأكد على ذلك، في قرار آخر صادر عن الغرفة الثانية تحت رقم 054733 الذي جاء فيه "... حيث أن زعم المستأنفة بكون اجتهاد مجلس الدولة ذهب إلى الطعن في قرارات اللجنة يتم ضد اللجنة والمكلف بالضريبة غير مؤسس، لأن اجتهاد مجلس الدولة مستقر على أن الدعاوى توجه ضد المكلف بالضريبة المستفيد من القرار، وليس ضد اللجنة التي لا تتمتع بالاستقلال المالي وليست شخص معنوي.

حيث أن إدخال لجنة الطعن في الخصام غير مؤسس لعدم جواز مقاضاتها كونها لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا بالذمة المالية المستقلة لذا يتعين إخراجها من الخصام..."⁽³⁾.

وترتيباً على ذلك، فإن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ليست شخصاً معنوياً ولا تتمتع بالاستقلال المالي، ولكنها مختصة بصلاحيات تسوية منازعات الوعاء الضريبي.

ثانياً: مدى اعتبار الآراء صادرة بالإرادة المنفردة.

يظهر توافر عنصر صدور الآراء بالإرادة المنفردة للجان الطعن النزاعي، للضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والرسوم على رقم الأعمال سواء الولائية، أو الجهوية، أو المركزية، جلياً من خلال استقراء مضمون نص كل من المادة 81 والمادة 81 مكرر ق.إ.ج، حيث أن المداولة وإن كانت نتاج تضافر إرادات أغلبية أعضاء اللجنة المتداولة، فإنها لا تعبر في الحقيقة سوى على إرادة اللجنة بوصفها هيئة واحدة منفردة.

وبناءً على ذلك فإن لجان الطعن النزاعي مخول لها قانوناً في حدود اختصاصها بتسوية منازعات الوعاء الضريبي، بناءً على طعن يرفع من طرف المكلف بالضريبة، ومن ثم تتوج أعمالها بمنح التخفيض الكلي أو الجزئي، أو الرفض لطلبات المكلف، دون مشاركة أي جهة إدارية أخرى في قراراتها.

وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره تحت رقم 38542 الصادر بتاريخ 2008/02/13⁽⁴⁾، والذي قضى فيه "...حيث أن مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بانعدام الصفة في مدير الضرائب كطرف مدعى عليه، كونه مجرد عضو في لجنة الطعن وليس بمصدر القرار المطعون فيه...وحيث أن هذا الدفع المذكور غير مؤسس ويتعين رفضه، وذلك لأن مدير الضرائب هو ممثل إدارة الضرائب مهما كان مصدر القرار المطعون فيه، وأن القرار محل النزاع من اختصاص لجنة

(1) - مجلة مجلس الدولة، العدد 04، 2003، ص 89.

(2) - القرار رقم 049507 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) - القرار رقم 054733 الصادر بتاريخ 2010/06/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(4) - مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، المرجع السابق، ص 75.

الدائرة للطعن وحدها، أو اللجنة الولائية للطعن، أو حتى اللجنة المركزية للطعن، وذلك عملاً بأحكام نصوص المواد 300، و301، و302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة...".

وقضى بنفس الحكم في قرار آخر، على أن لجان الطعن النزاعي تصدر قراراتها بإرادتها المنفردة، من خلال القرار رقم 051895 بتاريخ 2010/04/08، والذي جاء فيه "...إن المدعو (ف.ع) رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سعيدة من أجل إلغاء قرار إعلان الرفض الصادر عن المدير الولائي للضرائب لولاية النعامة، فتم ألغى قرار تحصيل الديون الصادر لصالحه عن لجنة الضرائب لدائرة عين الصفراء حال فصلها في الطعن الذي تقدم به أمامها، وتحصل على قرار بإلغاء قرار إعلان الرفض، غير أن مدير الضرائب بالولاية استأنف هذا القرار ملبساً بإلغاءه"⁽¹⁾.

وفي قرار آخر تحت رقم 053629 الذي جاء فيه "... حيث أنه ثابت من مستندات القضية أن مدير الضرائب أصدر قراراً بالرفض لشكوى المستأنف عليه، هو القرار الذي كان محل طعن أمام لجنة الطعن مصدرة القرار موضوع الدعوى الحالية، وذلك في جلستها المنعقدة في 2008/06/10، وهو القرار المتضمن إسقاط جزئي للضريبة.

وحيث أنه ومفهوم المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، يجوز لمدير الضرائب الطعن في القرارات الصادرة عن لجنة الطعن للدائرة في غضون الشهر الموالي لتاريخ النطق بها..."⁽²⁾.

وفي قرار آخر تحت رقم 33289 الصادر بتاريخ 2007/06/13، الذي جاء فيه "...حيث أن المستأنفة لم تبين ما هي المخالفة المرتكبة من قبل اللجنة، بل اكتفت بالقول بأن اللجنة رفضت الحجج المقدمة لها من المستأنفة وقبلت زعم المستأنف عليه،... حيث أن مجلس الدولة يرى بأن هذا لا يمثل خرقاً للإجراءات الجبائية، وإنما يدخل ضمن السلطة التقديرية للجنة مما يجعله يصرح برفض الدعوى لعدم التأسيس"⁽³⁾.

ثالثاً: مدى اعتبار الآراء عمل قانوني يحدث آثاراً قانونية.

غني عن البيان لكي نكون أمام قرار إداري وجب أن يكون عمل قانوني يحدث أثراً قانونياً بذاته، وعليه فإذا تكلفت رقابة لجان الطعن على قرارات إدارة الضرائب بمنح التخفيض الكلي أو الجزئي للطلبات المكلف بالضريبة، تكون ملزمة على التوالي لمدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب وفق مضمون نص المادة 84 ق.إ.ج.

وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره تحت رقم 050099 الصادر بتاريخ 2009/11/12، والذي جاء حيثياته "...حيث أن النزاع يخص مدى أحقية مدير الضرائب في إلغاء قرار لجنة الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة.

حيث أنه من الثابت قانوناً بنص المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية أن للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير المركز الجواربي للضرائب الحق فقط في تعليق رأي لجنة الطعن، وإخطار المكلف بالضريبة المستفيد بذلك..."⁽⁴⁾.

(1) - مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2010، ص 89.

(2) - القرار رقم 054229 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) - مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، المرجع السابق، ص 72.

(4) - مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2010، المرجع السابق، ص 92. المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

لكن بالتدقيق في الآراء نجد أنها غير قادرة على إحداث أثر قانوني بذاتها، لأن الآراء لوحدها ليست من شأنها أن توقف عن إتمام تنفيذ القرار الصادر عن إدارة الضرائب بشأن شكوى المكلف بالضريبة المتعلقة بنزاع الوعاء الضريبي، ولا سيما في حالة ما إذا كانت الآراء، مخالفة صراحة لأحكام التشريع والتنظيم الساري المفعول وفق مضمون نص المادة 84 ق.إ.ج.

وهو ما سار عليه مجلس الدولة في قراره تحت رقم 053137 الذي جاء فيه "...حيث يستفاد من دراسة الملف، أن مديرية الضرائب لولاية بسكرة عن طريق ممثلها القانوني، رفعت طعن في 01/04/2007، مطالبة بإلغاء القرار الصادر في 05/02/2007، عن لجنة الطعن المتضمن إسقاط ضريبي بمبلغ 74.062.406 دج لفائدة المكلف بالضريبة.

حيث تضيف بأن رأي اللجنة قد خرق نص المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة، لكن يجب تذكير المستأنفة بأن المادة 81 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية تنص صراحة عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس فإن المدير الولائي للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة يقوم المدير برفع طعن ضد الرأي في غضون الشهر الموالي لتاريخ تبليغه"⁽¹⁾.

كما أكد على ذلك، في قرار آخر صادر عنه تحت رقم 049505 الذي جاء فيه "...حيث أن مديرية الضرائب لولاية البيض الممثلة من طرف مديرها رفعت دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء سعيدة ضد قرار لجنة الدائرة للطعن الصادر في 22/12/2007 في حق (ع.ج).

حيث أن قرار اللجنة الصادر بتاريخ 22/12/2007، يتضمن إعادة النظر في رقم الأعمال الخاصة لسنة 2007. حيث بالرجوع إلى المادة 300 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة، فإنها تنص صراحة في حالة خرق اللجنة لنص قانوني جبائي يستطيع مدير الضرائب أن يوقف تنفيذ رأي اللجنة، ولكن يشترط أن يخبر المكلف بالضريبة..."⁽²⁾.

وهذا ما يثير إشكالا كبيرا على الصعيد القانوني، فلجان الطعن النزاعي تمارس دور الرقيب على مشروعية تصرفات إدارة الضرائب، فإذا أصدرت رأياً بقبول طلبات المكلف بالضريبة معلاً ومستنداً لنصوص قانونية، فكيف لإدارة الضرائب أن تعلق تنفيذ هذه الآراء وفقاً لسلطتها؟

كما أن السلطة المخولة لكل من المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات بالقيام بتعليق تنفيذ آراء اللجان، هي في حقيقة الأمر حاجز في إثبات الطابع التنفيذي النهائي لهذه الآراء، لأن القرار النهائي بإتمام تنفيذ الآراء بيد سلطة إدارة الضرائب وليس بيد لجان الطعن، وهذا ما يضعف وينقص من الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة، ويوسع في سلطة إدارة الضرائب.

بالإضافة إلى ذلك، فإن آراء لجان الطعن النزاعي بقبول طلبات المكلف بالضريبة ليس لها أثر ملزم على إدارة الضرائب، ولا سيما الآراء التي تتضمن الرفض لطلبات المكلف بالضريبة، حيث يمكن لإدارة الضرائب ممثلة في مديرها أن يعدل عن إتمام إجراءات تنفيذ التصرف القانوني، بما له من سلطة تقديرية للمنع في أي وقت وتلقائياً، تخفيضاً لحصص أو جزء منها، والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح، والمرتكبة عند إعدادها، مراعيًا في ذلك مقتضيات المصلحة العامة، وبالتالي فإن الآراء لا يمكن اعتبارها تصرف قانوني ذو طابع تنفيذي نهائي، قابل لإحداث أثر قانوني.

(1) - القرار رقم 053137 الصادر بتاريخ 07/01/2010، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) - القرار رقم 049505 الصادر بتاريخ 15/07/2009، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

وفي الأخير نستطيع القول بأن الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي الولائية أو الجهوية أو المركزية، المتضمنة القبول أو الرفض لطلبات المكلف بالضريبة، على الرغم من أنها نافذة وملزمة لإدارة الضرائب بقوة القانون، إلا أنها لا تعد قراراً إدارياً بالمفهوم الفني للقانون الإداري، لإمكانية تعليق تنفيذ الآراء المتضمنة قبول طلبات المكلفين بالضريبة، وكذا التي تتضمن الرفض لأنها لا تحدث أثراً قانونياً بذاتها، لإمكانية العدول عن التصرف القانوني بحد ذاته محل الطعن من طرف إدارة الضرائب.



المحور الرابع:

الطعن القضائي في المادة الضريبية.

بعد استنفاد آليات التسوية الودية الادارية من اللجوء حسب الحالات إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب عن طريق الشكوى الضريبية، ثم احتمالاً أمام لجان الطعن النزاعي المختلفة، ولم يتوصل طرفي النزاع لحل يرضي الطرفين الإدارة والمكلف بالضريبة، يمكن اللجوء إلى مرحلة جديدة ألا وهي الطعن القضائي.

في إطار مبدأ المشروعية المكرس دستورياً أخضع المشرع أعمال الإدارة إلى رقابة القضاء الذي يعد إحدى الوسائل الهامة المقررة لحماية هذا المبدأ، وعليه للمكلف بالضريبة الذي يشعر بأنه متضرر من تصرفات الإدارة الجبائية القانونية أو المادية الحق في أن يلجأ إلى القضاء الإداري لمحاسبة الإدارة المعنية بموجب دعوى قضائية يطلب فيها إبطال القرارات الصادرة عنها المتسمة بعدم المشروعية أو يتمس وقف تنفيذها مؤقتاً حين الفصل في مدى مشروعيتها أو تعويضه عن الأضرار الناجمة عن أعمال الإدارة⁽¹⁾.

المبحث الأول:

دعوى الالغاء في المادة الضريبية.

تستمد طبيعة المنازعة الضريبية من طبيعة القانون الجبائي، وما تتميز به نصوصه من ذاتية خاصة تميزه بها عن باقي القوانين الأخرى، ففي المنازعات الجبائية يستمد المنفذ وحامي القانون صلاحياته من القانون الجبائي، وليس من القانون العام وفق ما هو معمول به في المنازعات الادارية بصفة عامة.

وفق النظام القانوني الجزائري فالمنازعة الضريبية مدرجة ضمن منازعات القضاء الكامل، بهذه الصفة يمكن للقاضي تعديل مقدار الضريبة المتنازع فيها، والدعوى الضريبية كغيرها من الدعاوى تتطلب جملة من الشروط والإجراءات إلى غاية صدور القرار وتبليغه.

المطلب الأول:

ضوابط رفع الدعوى الضريبية.

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية المقررة قواعد الإختصاص للفصل في الدعوى الضريبية، ثم نتناول ضوابط رفع الدعوى الضريبية، من شروط شكلية وموضوعية بالإضافة إلى آجال تقديم الدعوى الضريبية.

الفرع الأول:

الشروط العامة للدعوى الضريبية.

يتم رفع الدعوى الضريبية بخصوص تسوية النزاع الضريبي وفقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تبعاً لتوافر جملة من الشروط منها ما يتعلق بالمكلف ومنها ما يتعلق بالعريضة الافتتاحية، ناهيك عن قواعد الإختصاص.

(1) - عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص 40.

الفقرة الأولى: قواعد الإختصاص.

أولاً: الاختصاص النوعي.

إن المعيار الأساسي لانعقاد الاختصاص للمحاكم الإدارية هو أن يكون النزاع إدارياً، بناءً على قاعدة أن المحاكم الإدارية هي جهة الولاية العامة المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون رقم 98-02 المتعلق بإنشاء المحاكم الإدارية على أنه "تنشأ المحاكم الإدارية كجهات قضائية للقانون العام في المنازعات الإدارية".

والمادة 1/800 ق.إ.م.إ، النص على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، وعليه يكون أمام نزاع إداري عندما يكون أحد طرفي النزاع شخصاً عاماً والمحددة حصراً ضمن المادة 2/800 ق.إ.م.إ، والمتمثلة في: الدولة، الولاية، البلدية، المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية.

ونص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه أيضاً تختص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، وبالعودة إلى القوانين الخاصة، فقد أقر قانون الإجراءات الجبائية على القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوي موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية⁽¹⁾.

وترتيباً على ذلك، فإن الاختصاص يتحدد على أساس الجهة وليس النشاط، يتضح أن معيار الاختصاص هو معيار عضوي والذي يرمي في تحديد اختصاص المحاكم الإدارية بالإدارة المدعية أو المدعى عليها، بغض النظر عن طبيعة النشاط، ونجد تبني المشرع الجزائري لهذا المعيار نظراً لبساطته مقارنة مع المعايير الأخرى.

وقواعد الاختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام وأجاز للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه، وكذلك الخصوم في أي مرحلة كان عليها النزاع⁽²⁾، وبخصوص الاختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري من خلال ما سبق فقد أسند الاختصاص فيما يتعلق بالدعاوى الضريبية إلى جهات القضاء الإداري وبالتحديد على مستوى المحاكم الإدارية كدرجة أولى.

ثانياً: الاختصاص الإقليمي.

نصت المادة 803 ق.إ.م.إ، على أنه "يتحدد الإختصاص الإقليمي للمحاكم الإدارية طبقاً للمادتين 37 و38 من هذا القانون".

كما نصت المادة 804 من نفس القانون على أنه "ترفع الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم وجوباً أمام المحاكم الإدارية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض فرض الضريبة أو الرسم"، وهو الاستثناء الذي تناولته المادة 92 من قانون الإجراءات المدنية الملغى، أحكامه إعتبر المشرع الاختصاص الإقليمي، إلى جانب الإختصاص النوعي في المواد الإدارية من النظام العام، مما يترتب عليه جواز الدفع بعدم الإختصاص من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وكذا وجوب إثارته تلقائياً من طرف القاضي.

(1) - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - المادة 807 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية.

بالرجوع إلى النصوص القانونية النازمة للشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية، نجد أن المشرع اشترط الصفة والمصلحة لقبول الدعوى الضريبية، واشترط الأهلية لصحة الاجراءات.

أولاً: الصفة.

يقصد بالصفة التي تعد شرطاً لقبول الدعوى أن يكون المدعي هو صاحب الحق أو المركز القانوني، فالصفة في التقاضي يعني أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى أي أن يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه للقضاء⁽¹⁾، ولقد وضع المشرع قاعدة عامة تسري على مختلف الدعاوى سواء أمام القضاء العادي أو القضاء الإداري حينما نص في المادة 02 ق.إ.م.إ.، على ما يلي " لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم يكن له صفة".

ويستمد أطراف النزاع الضريبي سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين السلطة التي يتمتعون بها في التقاضي، من كونهم أصحاب حق أو مصلحة تمت المنازعة فيها أو الاعتداء عليها، وتكون الدعوى الضريبية مقتصرة من كان خصماً في الدعوى التي صدر فيها قرار إدارة الضرائب وضد من كان طرفاً فيها ألا وهو المكلف بالضريبة والذي تم الاسهاب في دراسته سابقاً.

ثانياً: المصلحة.

يقصد بالمصلحة المنفعة التي يحققها صاحب المطالبة القضائية وقت اللجوء إلى القضاء، وتطبيقاً لقاعدة "لا دعوى من دون مصلحة" فإن الدعوى أمام المحكمة الادارية لا تقبل إلا إذا كان للمدعي مصلحة يحميها القانون، رغم ما يكشف مصطلح مصلحة من غموض في مجال المنازعة الضريبية، إذ أن شرط المصلحة ضروري لأن الأمر يتعلق بالمكلف بالضريبة أو مصلحة الضرائب نفسها وهي أهم شرط لقبول الدعوى، ومن الفقهاء من يراها أساس وجود الدعوى، ويشترط فيها ان تكون المصلحة القانونية قائمة وحالة وشخصية.

ثالثاً: الأهلية.

يقصد بالأهلية في الدعوى هي الصلاحية لاكتساب المراكز القانونية في الخصومة ومباشرة إجراءاتها، وتعد الأهلية شرطاً لصحة الإجراء وليس شرط لرفع الدعوى، وقد تناولتها المادة 64 ق.إ.م.إ. ضمن الدفع بطلان الإجراءات، وتختلف أهلية المكلف بالضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي عن أهلية الشخص المعنوي، كما سبق بيانه آنفاً.

الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية.

يشترط لقبول العريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية مجموعة من الشروط على غرار الدعوى الإدارية بصفة عامة.

أولاً: شكل العريضة الافتتاحية.

أورد المشرع الجزائري في المادة 83 ق.إ.ج. والمادة 15 ق.إ.م.إ. شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف بالضريبة والمتمثلة في:

1- الجهة التي ترفع أماتها الدعوى؛

(1) - فصاص سليم، المرجع السابق، ص 159.

- 2- إسم ولقب المكلف بالضريبة وموطنه؛
- 3- الإشارة إلى إدارة الضرائب المختصة والتي هي طرف في النزاع ومقرها الإجتماعي وممثلا القانوني؛
- 4- يجب أن تكون موقعة من طرف المكلف بالضريبة، وعند تقديمها من قبل وكيل تطبق أحكام 75 ق.إ.ج.
- 5- إمكانية تقديم عريضة افتتاح الدعوى إلكترونياً؛
- 6- لا يجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبة غير تلك الواردة في إشكواه الموجهة الى مدير الضرائب بالولاية ولكن يجوز له في حدود التخفيض في البداية أن يقدم طلبات جديدة، أي كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في عريضته الإفتتاحية للدعوى.
- 7- يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 ق.إ.ج. بإستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأولية في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية، وذلك عند ما تكون قد تسبب في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

ثانياً: محتوى العريضة الاقتتاحية.

نص المشرع في المادة 83 ق.إ.ج. والمادة 15 ق.إ.م.إ. على إلزامية توافر شروط متعلقة بمحتوى عريضة دعوى المكلف بالضريبة، حيث يجب أن تضمن كل عريضة الدعوى الضريبية عرضاً صريحاً للوسائل؛ أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، وكذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي، وعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي تأسس عليه الدعوى، ليصل إلى الطلبات أو الغاية من رفع دعواه.

الفرع الثاني:

الشروط الخاصة للدعوى الضريبية.

تتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية، بخضوعها لبعض الشروط الخاصة، والتي يقصد بها تلك الشروط التي خصها المشرع الضريبي بأحكام خاصة ضمن قانون الاجراءات الجبائية، نظراً لخصوصية المادة الضريبية.

الفقرة الأولى: الشكوى كشرط لرفع الدعوى.

تتشكل الشكوى الضريبية كما سبق بيانه من هذه المطبوعة من مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية، وقبل اللجوء إلى الجهات القضائية يجب تقديم شكوى من قبل المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب المختصة عملاً بأحكام نصوص المواد 70 و71 و72 و73 و153 و153 مكرر و172 ق.إ.ج، وهو إجراء إلزامي يترتب على عدم وجوده عدم قبول الدعوى شكلاً.

ويهدف هذا الإجراء إلى استصدار قرار صريح أو ضمني بشأن موضع الشكوى واعتماده كأساس لرفع الشكوى.

الفقرة الثانية: إلزامية إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بالقرار المطعون فيه.

أوجب المشرع الجبائي على المكلف بالضريبة أن يرفق عريضة الدعوى بالإشعار بتبليغ القرار المعترض عليه⁽¹⁾، وفي هذا الشأن أصدرت المحكمة العليا قراراً بتاريخ 1990/04/07 ما يأتي: " من المقرر قانوناً أن كل طلب يجب أن يحتوي

(1) - المادة 4/83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- المادة 1/829 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

صراحة على عرض للوسائل وعندما يكون تابعا لقرار مدير الضرائب بالولاية ، فيجب أن يكون مرفقا باشعار التبليغ الخاص بالقرار المتنازع فيه " ، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خطأ في تطبيق القانون

ولما كان من الثابت في قضية الحال أن قضاة المجلس بقبولهم العريضة الافتتاحية للطاعن رغم أن الطلب لم يكن مرفقا بإشعار التبليغ الخاص بقرار المدير، خرقوا القانون ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه.

الفقرة الثالثة: شرط الميعاد في الدعوى الضريبية.

حرصا من المشرع على استقرار المراكز القانونية، حدد أجل معينة يتوجب على الطاعن الالتزام بها وهذه آجال من النظام العام لا يجوز الاتفاق على مخالفتها، ولا يجوز بعد فواتها أن يقبل القضاء الطعن الموجه ضد القرارات إذ تصبح هذه الأخيرة محصنة على الإلغاء، وعلى المحكمة أن تقضي من تلقاء نفسها بعدم قبول، والهدف من تحديد المدة هو التوفيق بين المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة والمصلحة العامة، فالمصلحة الخاصة تقتضي أن يمنح المشرع المكلف بالضريبة وقتا كافيا للطعن في قرارات إدارة الضرائب، بينما تتطلب المصلحة العامة أن لا تطول هذه المدة وأن لا تبقى أعمال الإدارة مهددة بالإلغاء وأن تستقر المراكز القانونية وتتحصن قرارات إدارة الضرائب، لذلك نجد المشرع غالبا ما يعتمد تحديد مواعيد قصيرة الأجل.⁽¹⁾

أولاً: ميعاد الطعن القضائي.

يختلف ميعاد الطعن القضائي في منازعات الوعاء الضريبي عن ميعاد الطعن القضائي في منازعات التحصيل الضريبي.

1- بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي:

إن مختلف القوانين الضريبية لم تخرج عن القاعدة العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي حددت ميعاد رفع الدعوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي أمام المحكمة الإدارية بمدة أربعة (04) أشهر⁽²⁾، وهو ما أكدته كذلك المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية⁽³⁾.

2- بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي:

ممكن المشرع المكلف بالضريبة في حالة غياب القرار المتعلق، بإعتراضه على إجراءات المتابعة أو على إجراءات التحصيل الجبري في أجل المحدد للفصل في الشكوى الضريبية، أو إذا كان القرار الصادر بشأنها لم يرضه، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين، أو من تاريخ إبلاغ قرار الإدارة أو إنقضاء أجل البت في شكوى منازعات التحصيل الضريبي⁽⁴⁾.

(1)- المادة 843 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(2)- المادة 829 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3)- المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4)- المادة 153 مكرر/3 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

ثانياً: سريان ميعاد الطعن القضائي.

إن ميعاد الطعن القضائي للدعوى الضريبية لا يحتاج به إلا إذا أشير إليه في القرار المطعون فيه، وتقدر آجال رفع الدعوى في مادة المنازعات الضريبية على حسب نوع النزاع الضريبي.

1- بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي:

وفق أحكام نص المادة 82 من ق.إ.ج فإن سريان ميعاد الطعن القضائي أربعة 4 أشهر ابتداء من الأحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 2/76 والمادة 77 من ق.إ.ج.

- يوم استلام القرارات المبلغة من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن على مستوى اللجنة الجهوية والولاية واللجنة المركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج.

- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 و 77 من ق.إ.ج والممنوحة للإدارة من أجل الرد على الشكوى.

- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من ق.إ.ج والممنوحة للجان الطعن من أجل الرد على الطعن النزاعي المرفوع أمامها.

2- بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي:

وفق أحكام نص المادة 153 مكرر/3 من ق.إ.ج فإن سريان ميعاد الطعن القضائي شهرين ابتداء من أحد التواريخ الآتية:

- يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 153 مكرر/1 من ق.إ.ج.

- تاريخ انتهاء الآجال المنصوص عليها في المادة 153 مكرر/1 من ق.إ.ج والممنوحة للإدارة من أجل الرد على الشكوى.

ثالثاً: الحالات المؤثرة على ميعاد الطعن القضائي في الدعوى الضريبية.

إن مواعيد الطعن القضائي المقررة لرفع و قبول دعوى الضريبة أمام الجهات القضائية الإدارية قد تمتد و يطول بسبب من أسباب تمديد الميعاد، وقد ينقطع لسبب من أسباب قطع الميعاد، كما أنه قد يتوقف لسبب من أسباب توقف الميعاد.

1- تمديد ميعاد الطعن القضائي:

لقد عرف المشرع أيام العطل على أنها أيام الراحة الأسبوعية في المادة الثانية (02) من المرسوم رقم 82-184 "لكل عامل الحق في راحة أسبوعية مدتها الدنيا أربعة وعشرون (24) ساعة متوالية" والمادة 03 منه "يوم الجمعة هو اليوم العادي للراحة الأسبوعية المطابق لشروط العمل العادية"⁽¹⁾.

والمادة 01 من الأمر 76-77 "يحدد يوم العطلة الأسبوعية للراحة في مجموع التراب الوطني بيوم الجمعة"⁽²⁾، و أيام الأعياد الرسمية طبقا للقانون رقم 05-06.

وطبقا لنص المادة 3/405 ق.إ.م.إ.ج إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كليا أو جزئيا يمدد الأجل إلى أول يوم عملي يليه.

2- إنقطاع ميعاد الطعن القضائي:

يقصد بقطع الميعاد، وقوع أمر معين أو واقعة ما تؤدي إلى إسقاط المدة التي مضت من حساب الميعاد ليبدأ سريان ميعاد جديد وكامل بعد زوال هذا الأمر وتلك الواقعة هو بذلك يختلف من حيث الأثر عن حالات التمديد وهناك حالة الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، ووفاة المدعي أو تغير أهليته.

أ- الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة:

وفق مضمون نص المادة 1/832 ق.إ.م.إ.ج فإن ميعاد الطعن ينقطع في حالة توجه المدعي بطعنه في القرار الإداري أمام جهة قضائية غير مختصة، ولإعمال هذه القاعدة لابد من توافر الشروط الآتية:

- أن تكون الدعوى مرفوعة خطأ.
- أن ترفع أمام جهة قضائية.
- أن ترفع الدعوى أمام الجهة القضائية خلال الآجال القانونية المشتركة أمام الجهة المختصة.
- أن ترفع الدعوى الإدارية الثانية أمام الجهة القضائية المختصة في الآجال القانونية ابتداء من تاريخ القرار القضائي الذي قضى بعدم الاختصاص⁽³⁾.
- ب- وفاة المدعي أو تغير أهليته:

طبقا لنص المادة 64 ق.إ.م.إ.ج فإن انعدام الأهلية للخصوم يترتب عليه بطلان الإجراءات وعليه فإن أحكام الأهلية تعتبر من النظام العام وفق نص المادة 65 ق.إ.م.إ.ج "يثير القاضي تلقائيا انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي"، تنقضي أهلية الشخص الطبيعي بالوفاة أما الشخص المعنوي فتنتضي إما بالاندماج أو التصفية، وعلى هذا الأساس يترتب على انعدام الأهلية في رفع دعوى الإلغاء بطلان إجراءات الدعوى قبل رفع الدعوى، أما في

(1)- المرسوم رقم 82-184 المؤرخ في 21 رجب 1402 الموافق ل 15 ماي 1982، المتضمن الراحات القانونية، ج.ر العدد 20، الصادرة في: 18/05/1982.

(2)- الأمر رقم 76-77 المؤرخ في 15 شعبان 1396 الموافق ل 11 أوت 1976 المتضمن تمديد يوم العطلة الأسبوعية للراحة، ج.ر، العدد 66، الصادرة في: 17/08/1976.

(3)- بوحيدة عطاء الله، محاضرات في المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د.ط، 2008-2009، ص 147.

حالة تغير الأهلية أثناء سير الخصومة لسبب يصيب التدبير أو لسبب يصيب العقل يترتب عليه بطلان اجراءات الدعوى أما الدعوى فتبقى قائمة إلى غاية تصحيح الإجراءات⁽¹⁾.

إن وفاة المدعي أو تغير أهليته كسبب قاطع لميعاد الدعوى شأنها أن يؤدي إلى قطع سريان الميعاد بمجرد وفاة المدعي أو تغير أهليته ، ولا يبدأ سريان مهلة جديدة وكاملة للطعن بالإلغاء إلا من تاريخ زوال العيب الإجرائي.

3- توقف ميعاد الطعن القضائي:

يقصد بوقف الميعاد، وقوع أمر معين أو واقعة ما تؤدي إلى توقف المدة التي مضت من حلتها الميعاد ليستأنف سريان الميعاد بعد زوال هذا الأمر وتلك الواقعة هو بذلك يختلف من حيث الأثر عن حالات الانقطاع وهناك حالة طلب المساعدة القضائية، وحالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي.

أ- طلب المساعدة القضائية:

يمكن للأشخاص الطبيعية والمعنوية التي لا تستهدف تحقيق الربح ولا تسمح لهم مواردهم بالمطالبة بحقوقهم أمام القضاء والدفاع عنها الاستفادة من المساعدة القضائية⁽²⁾.

قد ألزم المشرع الجزائري رفع الدعاوى والطعون أمام المحاكم الإدارية للإستئناف ومجلس الدولة للأشخاص الطبيعية أو الأشخاص المعنوية الخاصة بواسطة محامي معتمد. وبالمقابل نص على المساعدة القضائية التي يستفيد منها الأشخاص الذين لا تسعفهم ظروفهم المادية لدفع الرسوم التي تستلزمها رفع الدعوى.

إن طلب المساعدة القضائية كسبب لتوقف ميعاد الدعوى الضريبية شأنه أن يؤدي إلى توقف سريان الميعاد بمجرد طلب تقديم المساعدة إلى قلم كتابة الضبط في الجهة القضائية الإدارية، ولا يسري سريان مهلة المتبقية للطعن بالإلغاء إلا من تاريخ تبليغ صاحب الشأن مقدم طلب المعونة بقرار المحكمة الصادر بخصوص طلب المساعدة إما بالقبول أو بالرفض.

ب- القوة القاهرة أو الحادث الفجائي:

يعتبر من قبيل القوة القاهرة كل حادث طارئ مفاجئ يخرج عن إرادة الشخص ولم يكن في مقدوره دفعه أو درؤه، أو أي طارئ آخر يتعذر معه على صاحب الشأن رفع الدعوى في المواعيد المحددة للطعن بالإلغاء أمام الجهات القضائية الإدارية، كالحروب والاضطرابات الكبرى والشاملة والإضراب العام⁽³⁾، وتتميز القوة القاهرة عن الظرف الطارئ في كونها حدث خارجي عن الجهة القضائية غير متوقع ويستحيل دفعه، أما الحادث الفجائي فهو حدث قائم بذاته وداخلي غير متوقع ويصعب دفعه⁽⁴⁾.

إن القوة القاهرة أو الحادث الفجائي كسبب واقف لميعاد الدعوى شأنها أن يؤدي إلى وقف سريان الميعاد بمجرد وقوع القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، ولا يبدأ سريان مهلة للطعن بالإلغاء إلا من تاريخ زوال القوة القاهرة أو الحادث الفجائي.

(1) - نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الاجراءات المدنية والادارية، دار الهدى، الجزائر، د.ط، الجزائر، 2009، ص158.

(2) - المادة من الأمر رقم 71-57 المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1391 الموافق ل 05 أوت 1971 ، يتعلق بالمساعدة القضائية، ج.ر العدد 66 ، الصادرة في: 1971/08/12.

(3) - عمار عوايدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط:04، 2005، ص404.

(4) - عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د. ط ، 2007، ص106.

المطلب الثاني:

إنعقاد وسير الدعوى الضريبية.

تخضع إجراءات سير الدعوى الضريبية أمام جهات القضاء الإداري لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، فيما ورد بشأنه نص خاص، وإلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية فيما لم يرد بشأنه نص خاص، ونشير إلى أن مرحلة التحقيق في المنازعات الإدارية بصفة عامة تأتي مباشرة بعد إيداع عريضة افتتاح الدعوى وتبليغ أطرافها، وإذا تبين لرئيس المحكمة من خلال العريضة أن حلها مؤكد، يجوز أن يأمر بالأمر بوجه للتحقيق، وتقديم ملف القضية أمام جلسة الحكم بعد تقديم التماسات محافظ الدولة، أما إذا كان التحقيق ضروري فيأمر بذلك⁽¹⁾.

الفرع الأول:

إجراءات عامة للتحقيق في الدعوى الضريبية

بمجرد تسجيل الدعوى الضريبية لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية، وجب اتخاذ مجموعة من إجراءات التحقيق العامة التي لا تختلف عن تلك الاجراءات المعمول بها في بقية المنازعات الإدارية، بدءاً من تعيين القاضي المقرر والمهام المنوط به في التحقيق إلى غاية تهيئة القضية للمداولة.

الفقرة الأولى: تعيين القاضي المقرر.

يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلية التي يؤول إليها الفصل في الدعوى الضريبية بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط⁽²⁾، حيث يعين رئيس تشكيلية الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناءً على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد فض النزاع.⁽³⁾

الفقرة الثانية: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى و تبادل المذكرات.

تودع المذكرات والوثائق المقدمة من الخصوم بأمانة ضبط المحكمة الإدارية، يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، ويتم تبليغ المذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط تحت إشراف القاضي المقرر⁽⁴⁾، كما تبليغ الإجراءات المتخذة وتدابير التحقيق إلى الخصوم برسالة مضمنة مع الإشعار بالاستلام، أو عن طريق محضر قضائي عند الاقتضاء، وكما يتم أيضا طلبات التسوية والإعذارات وأوامر الاختتام وتاريخ الجلسة بنفس الأشكال⁽⁵⁾.

وعندما لا يحترم أحد الخصوم الأجل الممنوح له لتقديم مذكرة أو ملاحظات، يجوز لرئيس تشكيلية الحكم أن يوجه له إعدار برسالة مضمنة مع الاشعار بالاستلام، وحالة القوة القاهرة أو الحادث الفجائي، يجوز منح أجل جديد وأخير⁽⁶⁾،

(1) - بن اعراب محمد، محاضرات في المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لين دباغين، سطيف الجزائر، 2021/2020، ص33.

(2) - المادة 844 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3) - أغليس بوزيد، التحقيق في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، 2001، ص25.

(4) - المادة 839 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(5) - المادة 840 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(6) - المادة 849 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

وإذا لم يقدم المدعي، رغم الإعذار الموجه له، المذكرة الإضافية التي أعلن عن تقديمها، أو لم يتم بتحضير الملف يعتبر متنازلاً⁽¹⁾، وقابلًا بالوقائع الواردة في العريضة⁽²⁾.

وتبلغ نسخ الوثائق المرفقة للعرائض والمذكرات إلى الخصوم بنفس الأشكال المقررة لتبليغ المذكرات، عندما يحول عدد الوثائق أو حجمها أو خصائصها دون استخراج نسخ عنها، يبلغ جرد مفصل لها إلى الخصوم أو إلى ممثلهم، للإطلاع عليها بأمانة الضبط، وأخذ نسخ عنها على نفقتهم⁽³⁾، ويجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يرخّص في حالة الضرورة الملحة، بتسليم هذه الوثائق مؤقتًا إلى الخصوم أو ممثلهم خلال أجل يحدده⁽⁴⁾.

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويحللها ويبنى أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، ويذكر إذا اقتضى الأمر ما وقع من إشكاليات في الإجراءات، كما يبين النقاط القانونية التي يجب الفصل فيها، ثم يودع تقريره المكتوب، كما أن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق، لا تبلغ ويصرف النظر عنها من طرف تشكيلة الحكم⁽⁵⁾.

الفقرة الثالثة: دور محافظ الدولة.

يقوم محافظ الدولة بإيداع مذكراته خلال شهر من استلام التقرير، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء الأجل المذكور، بحيث يعرض محافظ الدولة تقريره المكتوب، ويبيّن رأيه حول كل مسألة مطروحة، والحلول المقترحة في المنازعة الضريبية⁽⁶⁾.

وعندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر⁽⁷⁾.

الفقرة الرابعة: إختتام التحقيق.

بعدما تكون القضية مهيأة للفصل، يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ إختتام التحقيق بموجب أمر غير قابل لأي طعن، يبلغ الأمر إلى جميع الخصوم برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام أو بأية وسيلة أخرى، في أجل لا يقل عن خمسة عشر يوما قبل تاريخ الإختتام المحدد في الأمر⁽⁸⁾.

وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر بإختتام التحقيق، يعتبر التحقيق منتهيا خلال ثلاثة أيام قبل تاريخ الجلسة المحددة⁽⁹⁾، وأما إذا تبين للمحكمة الإدارية بأن إجراءات العامة للتحقيق غير كافية للتحقيق في عريضة الدعوى الضريبية، فإنها لا تحدد اليوم الذي تنطق فيه بالقرار إلا بعد استيفاء أحد الإجراءات الخاصة للتحقيق المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

(1) - المادة 850 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(2) - المادة 851 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 841 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 842 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(5) - المادة 854 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(6) - المادة 846 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(7) - المادة 846 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(8) - المادة 852 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(9) - المادة 853 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

الفرع الثاني:

إجراءات خاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية

للفصل في المنازعات الضريبية منح المشرع صلاحيات وسلطات واسعة للقاضي المقرر، من خلال الاعتماد على وسائل التحقيق العامة، ونظراً لأن الضريبة تمتاز بالطابع التقني في تقدير وعائها وفي حسابها وتخصيها، الأمر الذي يجعل القاضي مضطراً للاستعانة بمختصين في مجال الجباية للتحقيق في القضايا المطروحة، قد تم النص على إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة.

الفقرة الأولى: مراجعة التحقيق.

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للفصل فيها، ويتم هذا الإجراء وفق الشروط الآتية⁽¹⁾:

- تتم مراجعة التحقيق على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى؛

- تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله؛

- يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب؛

- يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهلة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته .

وبعد الانتهاء من هذه العملية، يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يضمنه ملاحظات المشتكي، ويبيدي رأيه، ويرسل مدير الضرائب بالولاية بعدها، الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقاً باقتراحاته، وللمحكمة الإدارية السلطة التقديرية في الأمر بمراجعة التحقيق كلما رأت عدم اكتمال العناصر المتوفرة في الملف للفصل في الدعوى، ولم يقيدھا المشرع الجزائي بحالات محددة.

الفقرة الثانية: إجراء الخبرة.

نظراً للمعارف التقنية والحسابية التي قد يتطلبها حل النزاع الضريبي، فإن القاضي الفاصل في الدعوى الضريبية يجد نفسه في أحيان كثيرة عاجز بمفرده حتى بعد استفتاء مراجعة التحقيق عن إيجاد حل فاصل في النزاع الضريبي، فيلجأ أحيانا كثيرة بل وغالباً إلى إجراء الخبرة.

وتعرف الخبرة بأنها إجراء من إجراءات التحقيق يلجأ إليها للوقوف على العناصر التقنية من ذوي المعرفة من خبراء وأخصائيين كل حسب اختصاصه دون البحث في القضايا القانونية التي يستقل القضاء بالنظر فيها⁽²⁾.

وإذا كان مراجعة التحقيق يتم من طرف أعوان إدارة الضرائب، فإن الخبرة يقوم بها شخص أجنبي عن الإدارة الضريبية، وتتم من أشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم إلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية، المتعلقة بوقائع النزاع الضريبي، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة.

(1)- المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2)- رم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، (أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 254.

ويمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، وقد ركزت على ضرورة أن يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء بدق، ومن شروط تعيين الخبراء أنه تتم الخبرة في معظم الحالات، على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد الطرفين ذلك يتم إسنادها إلى ثلاثة خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث، ويقوم بأعمال الخبرة خبير أصلي تعينه المحكمة⁽¹⁾.

يقوم الخبير الأصلي الذي تعينه المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، إعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المكلف بالضريبة، وإذا اقتضى الأمر الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات، بعد ذلك يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المكلف بالضريبة أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية⁽²⁾.

وتكمن أهمية الخروج الميداني الاطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع الضريبي، و على إثر ذلك يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير منفردة، وتوضع لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويمكن لأطراف النزاع التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن تطلع عليها خلال مدة عشرين يوماً كاملة.

أما فيما يخص أتعاب الخبرة فيتم تحديدها من طرف رئيس الجهة القضائية، بعد إيداع التقرير، مراعيًا في ذلك المساعي المبذولة، واحترام الآجال المحددة وجودة العمل المنجز، وبأذن لأمانة الضبط، بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير، في حدود المبلغ المستحق مبالغ أتعابه، ويأمر الرئيس عند اللزوم إما باستكمال المبالغ المستحقة للخبير مع تعيين الخصم الذي يتحمل ذلك، وإما إعادة المبالغ الفائضة إلى من أودعها⁽³⁾.

وتجدر الإشارة إلا أنه إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المذكورة سابقاً⁽⁴⁾.

الفرع الثالث:

عوارض التحقيق في الدعوى الضريبية

إن عوارض الخصومة القضائية، نظمها المشرع في قانون الإجراءات المدنية وهي: الطلبات العارضة، التدخل، انقضاء الخصومة، التنازل عن الخصومة، لكن تختلف عن عوارض التحقيق المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، وقد تطرق المشرع الجزائري لحالات عوارض الدعوى في مجال الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، من خلال ما تضمنته المادة 87 والمادة 88 من ق.إ.ج، والمتمثلة في سحب الطلب، وطلب تدخل من ذوي المصلحة، وكذلك الطلبات الفرعية لمدير الضرائب الرامية إلى أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى الضريبية.

(1)- المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2)- المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3)- من المادة 125 إلى نص المادة 145 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(4)- المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

الفقرة الأولى: سحب الطلب.

أعطى المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة إمكانية سحب طلبه شريطة أن يجبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق بدون دمغة، يوقعها بيده أو من طرف وكيله⁽¹⁾، وفي حال ترك الخصومة تقع المصاريف على عاتق المتخلي عنها.

**الفقرة الثانية: تدخل الغير من ذي مصلحة.**

يجق لكل شخص أن يقدم طلب التدخل والذي يثبت وجود مصلحة له في حل النزاع الضريبي في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والغرامات الجبائية، شريطة أن يجبر على ورق من دون دمغة، وقبل صدور الحكم بشأن النزاع⁽²⁾.

الفقرة الثالثة: الطلبات الفرعية للمدير الولائي للضرائب.

أجاز المشرع للمدير الولائي للضرائب بتقديم طلبات فرعية قصد إلغاء أو تعديل القرار الصادر في موضوع الشكوى، على أن تبلغ هذه الطلبات إلى المشتكي⁽³⁾.

المطلب الثالث:**الفصل في الدعوى الضريبية.**

بعد الإنتهاء من إجراءات قيد العريضة وتوفر شروط رفع الدعوى الضريبية، وإجراءات التحقيق فيها واستنفاد الآجال المحددة لها قانوناً، يتعين على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها والمعروضة أمامها، وبعد الفصل فيها يصدر القاضي حكماً قابلاً للطعن بالطرق المتاحة قانوناً.

الفرع الأول:**البت في دعوى النزاع الضريبي**

يبث في دعاوى المنازعات الضريبية التي ترفع أمام الجهة القضائية الإدارية، طبقاً لأحكام القانون المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽⁴⁾، ابتداء من الجدولة وسير الجلسة إلى غاية صدور الحكم وتبليغه والآثار المترتبة عنه.

الفقرة الأولى: جدولة وسير الجلسة.

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، ويقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك، ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة.

أما بخصوص سير الجلسة يقوم القاضي المقرر بتلاوة تقريره المعد حول القضية، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعياً لطلباتهم الكتابية، وكما يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الإستماع إلى أعوان الإدارة الجبائية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضاً وخلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر

(1) - المادة 1/87 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) - المادة 2/87 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

يرغب أحد الأطراف النزاع في سماعه، وتتداول إدارة الضرائب الكلمة أثناء الجلسة بعد المكلف بالضريبة، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية.

ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضاً عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة وأريه حول كل واقعة مطروحة وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضاً خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعات⁽¹⁾.

الفقرة الثانية: صدور الحكم.

إن صدور الحكم في الدعوى الضريبية يتم وفق مقتضيات منصوص عليها في المواد 270 إلى 298 ق.إ.م.إ.، ومن أبرزها ما تعلق بكيفية صدور الحكم وشكله وكذا محتواه أو مضمونه.⁽²⁾

أولاً: كيفية صدور الحكم.

يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات⁽³⁾، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ الحق، ويتم تبليغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة، وفي حالة التأجيل يكون النطق بالحكم في الجلسة الموالية، وكما لا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحة على أن لا يتجاوز جلستين متتاليتين⁽⁴⁾، ويكون النطق بالحكم علنياً على خلاف ذلك بالنسبة للأوامر الولائية⁽⁵⁾، ويقتصر النطق بالحكم على تلاوة منطوقة في الجلسة من طرف الرئيس وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية⁽⁶⁾، ويعتبر تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به⁽⁷⁾.

ثانياً: شكل الحكم ومضمونه:

1- شكل الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية.

يجب أن يشمل الحكم، تحت طائلة البطلان، العبارة الآتية:

✚ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وباسم الشعب الجزائري⁽⁸⁾؛

✚ الجهة القضائية التي أصدرته؛

✚ أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية؛

✚ تاريخ النطق به؛

✚ اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء؛

✚ اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم؛

(1) المادة 896 والمادة 897 والمادة 899 والمادة 900 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(2) المادة 888 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3) المادة 270 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(4) المادة 271 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(5) المادة 272 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(6) المادة 373 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(7) المادة 374 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(8) المادة 275 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكر طبيعته ومقره الإجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الإتفاقي؛



أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم؛

الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية⁽¹⁾؛

لا يجوز النطق بالحكم إلا بعد تسببيه، ويجب أن يسبب الحكم من حيث الوقائع والقانون، وأن يشير إلى النصوص القانونية، كما يجب استعراض وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة بإيجاز ويشار ضمن الحكم إلى الوثائق المعتمد عليها، وإلى أنه تم الإستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الإقتضاء إلى الخصوم وممثلهم، وكذا إلى كل شخص تم سماعه بأمر من الرئيس⁽²⁾.

ويتم التوقيع على أصل الحكم منطوق الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الإقتضاء⁽³⁾، وإذا تعذر التوقيع على أصل الحكم من طرف القاضي الذي أصدره، أو أمين الضبط، يعين رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر، قاضيا آخر و/أو أمين ضبط آخر ليقوم بذلك بدله، ويحفظ أصل الحكم، وملف القضية في أرشيف الجهة القضائية⁽⁴⁾.

2- مضمون الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية.

يعتبر منطوق الحكم فهو الجزء الأساسي يحتوي على مضمون الحكم، أو هو النص الذي حكمت به المحكمة في طلبات الخصوم المعروضة عليها، ويختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع.

أ- بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي:

إن منطوق الحكم في منازعات الوعاء الضريبي قد يكون برفض الدعوى شكلاً أو لعدم التأسيس وهذا ما سوف يؤدي إلى بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف، لكن لا يمكن للقاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو يأمر الإدارة الضريبية بإعادة فرض الضريبة.

أما إذا قبل دعوى المكلف بالضريبة كلياً أو جزئياً فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الفرضية وعند الإقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد في المنطوق مبلغ التخفيض بدقة.

ب- بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي:

إذا كان النزاع متعلقاً بتحصيل الدين الضريبي، فقد يكون منطوق الحكم إلغاء القرار المتخذ لبدأ إجراءات التحصيل أو إخلاء مسؤولية المكلف وإبراء ذمته المالية.

ثالثاً: حفظ الملف وتبليغ الحكم الفاصل في النزاع الضريبي.

تحفظ أصول الأحكام والأوامر بأمانة ضبط المحكمة الإدارية لكل قضية مع الوثائق المتعلقة بالتحقيق، وللخصوم أن يستعيدوا الوثائق المملوكة لهم بناء على طلبهم مقابل وصل استلام ما لم يأمر رئيس المحكمة الإدارية أن بعض الوثائق تبقى ملحقة بالحكم.

(1) - المادة 276 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(2) - المادة 277 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3) - المادة 278 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 279 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

وفي حالة استئناف الحكم أو الأمر، يرسل ملف القضية مع الوثائق المرفقة به إلى جهة الاستئناف، ويتم تبليغ الأحكام والأوامر إلى الخصوم بموطنهم، وعن طريق محضر قضائي أساساً، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط⁽¹⁾.

الفرع الثاني:

آثار الحكم في دعوى النزاع الضريبي

من خلال هذا الفرع نتطرق إلى الآثار الناتجة عن الأحكام الصادرة في المادة الضريبية عن المحكمة الإدارية، ثم نبين طرق الطعن فيها.

الفقرة الأولى: الآثار الناتجة عن الحكم.

من بين الآثار المترتبة عن الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية في دعوى المنازعات الضريبية ما يأتي:
 خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية، أي استنفاد سلطة رقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح، بحيث لا يمكن بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله أو عدوله عنه، ما عدى الحالات التي نصت عليها المادة 297 من ق.إ.م.إ في الطعن والمتمثلة في الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج عن الخصومة أو دعوى تصحيح الخطأ المادي أو تفسيره.

يجوز الحكم لقوة الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانوناً؛ فإذا عدل هذا الحكم القرار الذي أصدرته الإدارة، فلا يحق لها التنصل من نتائجه أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي قد قامت بها لتحصيل ديون الخريبة لدى المكلف تعد صحيحة، وتستمر في مباشرتها إلا أنه يكون بإمكان المكلف بالضريبة وخلال الموعد القانوني أن يقوم باستئناف هذا الحكم أمام مجلس الدولة، كما يجوز للإدارة كذلك أن تستأنف الحكم وبنفس الإجراءات المقررة قانوناً.

الفقرة الثانية: الطعن في الحكم.

إمكانية الطعن في الحكم الفاصل في النزاع الضريبي أمام نفس الجهة التي أصدرته وضع المشرع طرقة قانونية لأطراف النزاع الضريبي يمكنهم بمقتضاها الطعن أمام نفس الجهة مصدرة القرار وهي المحكمة الإدارية وذلك قصد النظر فيه ثانية عن طريق دعوى تصحيح الخطأ المادي⁽²⁾.

أما بخصوص الطعن في قرارات المحكمة الإدارية في مادة المنازعات الضريبية فيجسد الطعن المظهر العملي لمبدأ التقاضي على درجتين، لأنه يهدف إلى عرض النزاع مجدداً على هيئة الدرجة الثانية كي تعيد النظر والتمحيص في حكم أو قرار سواء من زاوية الوقائع أو القانون.

فقد أتاحت المادة القانونية الفرصة لطرفي الدعوى الضريبية المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في الطعن عن طريق الطعن العادية المتمثلة في المعارضة والتي نظمها من المادة 953 إلى المادة 955 ق.إ.م.إ، والاستئناف أمام المحكمة الإدارية للإستئناف⁽³⁾ التي نظمها المشرع من المادة 949 إلى المادة 952 ق.إ.م.إ.

(1)- المادة 893 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(2)- المادة 891 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.

(3)- المادة 900 مكرر من القانون رقم 22-13 المؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق لـ 12 يوليو 2022، يعدل ويتمم القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 48، الصادرة في 2022/07/17.

وبالنسبة لطرق الطعن غير العادية المتمثلة في الطعن بالنقض التي نظمها المشرع من المادة 956 إلى المادة 959 ق.إ.م.إ، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة التي نظمها من المادة 960 إلى المادة 962 ق.إ.م.إ، والتماس إعادة النظر التي نظمها من المادة 963 إلى المادة 965 ق.إ.م.إ .



الأستاذ
صدوق المهدي

قائمة المصادر والمراجع:

❖ باللغة العربية:

أولاً: النصوص القانونية:

I. الدستور:

– المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر، ج.ر، العدد 82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2020.

II. القوانين العضوية:

– القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد 53، الصادرة في: 02 سبتمبر 2018.

III. القوانين:

1. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد 84، الصادرة في: 09 جويلية 1984.
2. القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، العدد 57، الصادرة في: 31 ديسمبر 1990.
3. القانون رقم 91-25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر، العدد 65، الصادرة في: 18 ديسمبر 1991.
4. المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق لـ 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر، العدد 88، الصادرة في: 30 ديسمبر 1993.
5. القانون رقم 97-02 المؤرخ في 02 رمضان 1418 الموافق لـ 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر، العدد 89، الصادرة في: 31 ديسمبر 1997.
6. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، العدد 79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001.
7. القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، العدد 86، الصادرة في: 25 ديسمبر 2002.
8. القانون رقم 03-22 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 الموافق لـ 28 ديسمبر 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر، العدد 83، الصادرة في: 29 ديسمبر 2003.
9. القانون رقم 05-16 المؤرخ في 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر، العدد 85، الصادرة في: 31 ديسمبر 2005.
10. القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فيفري 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 14، الصادرة في: 08 مارس 2006.

11. القانون رقم 02-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 مارس 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق المعدل والمتمم، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 08 مارس 2006.
12. القانون رقم 24-06 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، العدد85، الصادرة في: 27 ديسمبر 2006.
13. القانون 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد74، الصادرة في: 25 نوفمبر 2007.
14. القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2007.
15. القانون رقم 09-08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، ج.ر، العدد21، الصادرة في: 22 أبريل 2008.
16. القانون رقم 21-08 المؤرخ في 02 محرم 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، العدد74، الصادرة في: 31 ديسمبر 2009.
17. القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، العدد42، الصادرة في: 11 جويلية 2010.
18. القانون رقم 13-10 المؤرخ في 2 محرم 1432 الموافق لـ 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر، العدد80، الصادرة في: 30 ديسمبر 2010.
19. القانون رقم 16-11 المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 29 ديسمبر 2011.
20. القانون رقم 08-13 المؤرخ في 27 صفر 1435 الموافق لـ 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر، العدد68، الصادرة في: 31 ديسمبر 2013.
21. القانون رقم 10-14 المؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق لـ 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2014.
22. القانون رقم 08-15 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، العدد72، الصادرة في: 31 ديسمبر 2015.
23. القانون رقم 14-16 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر، العدد77، الصادرة في: 29 ديسمبر 2016.
24. القانون رقم 11-17 المؤرخ في 08 ربيع الثاني 1439 الموافق لـ 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر، العدد76، الصادرة في: 28 ديسمبر 2017.

IV. الأوامر:

1. الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد48، الصادرة في: 10 جوان 1966.
2. الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج.ر، العدد48، الصادرة في: 10 جوان 1966.

3. الأمر رقم 68-654 المؤرخ في 11 شوال 1388 الموافق لـ 30 ديسمبر 1968، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج.ر، العدد 106، الصادرة في: 31 ديسمبر 1968.
4. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 78، الصادرة في: 25 جويلية 1975.
5. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 78، الصادرة في: 25 جويلية 1975.
6. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 102، الصادرة في: 22 ديسمبر 1976.
7. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 103، الصادرة في: 26 ديسمبر 1976.
8. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 39، الصادرة في: 15 جويلية 1976.
9. الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 70، الصادرة في: 02 أكتوبر 1977.
10. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 81، الصادرة في: 18 ديسمبر 1977.
11. الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 27 رجب 1415 الموافق لـ 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 95، ج.ر، العدد 87، الصادرة في: 31 ديسمبر 1994.
12. الأمر رقم 95-24 المؤرخ في 08 شعبان 1416 الموافق لـ 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر، العدد 82، الصادرة في: 30 ديسمبر 1995.
13. الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية 1427 الموافق لـ 15 جويلية 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر، العدد 46، الصادرة في: 16 يوليو 2006.
14. الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر، العدد 49، الصادرة في: 29 غشت 2010.
15. الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 28 شوال 1436 الموافق لـ 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر، العدد 40، الصادرة في: 23 يوليو 2015.

V. المراسيم التنفيذية:

1. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فيفري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر، العدد 09، الصادرة في: 27 فيفري 1991.
2. المرسوم رقم 88-131 المؤرخ في 20 ذي القعدة 1408 الموافق لـ 04 جويلية 1988، المتضمن العلاقات بين الإدارة والمواطنين، ج.ر، العدد 27، الصادرة في: 06 جويلية 1988.
3. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاتها، المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 64، الصادرة في 29 سبتمبر 2002. (ملغى)

4. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحايتها، ج.ر، العدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
 5. المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 28 نوفمبر 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر، العدد 75، الصادرة في: 02 ديسمبر 2007.
 6. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد 27، الصادرة في: 28 ماي 2008.
- VI. القرارات:

أ- القرارات الوزارية:

1. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحايتها، ج.ر، العدد 20، الصادرة في: 29 مارس 2009.
2. القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلحايتها وكيفية سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)
3. القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة للطعن بالولاية، وتنظيمها وصلحايتها وكيفية سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)
4. القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلحايتها وكيفية سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)
5. القرار الوزاري المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1428 الموافق لـ 24 مايو 2007، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولاية للضرائب، ج.ر، العدد 44، الصادرة في: 08 يوليو 2007.
6. القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر، العدد 19، الصادرة في: 25 مارس 2009.
7. القرار مؤرخ في 24 رمضان 1434 الموافق لـ 01 غشت 2013، يحدد الاختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج.ر، العدد 04، الصادرة في: 26 يناير 2014.

ب- القرارات والتعليقات والمنشورات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب:

1. القرار رقم 16 المؤرخ في 28 ماي 1991، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن الولائي، المديرية العامة للضرائب.
2. منشور رقم 78 المؤرخ في 26/03/1994، المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.
3. القرار رقم 083 المؤرخ في 29 مارس 2008، وتم تعديله بموجب القرار رقم 187 المؤرخ في 28 جوان 2009، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن الولائي بمديرية كبريات المؤسسات، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.
4. المقرر رقم 2012/216 المؤرخة في 26/02/2012، يحدد إنشاء وتشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

5. التعلية رقم 1997/11 المؤرخة في 1997/05/02، المتعلقة بالمخالفات الصريحة للنص القانوني، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
6. التعلية رقم 2002/06 المؤرخة في 2002/04/22، المتعلقة بملفات الطعون العفوية، الصادرة عن المديرية الجهوية للضرائب.
7. التعلية رقم 2010/1059 المؤرخة في 2010/10/19، المتعلقة بتنفيذ القرارات القضائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
8. التعلية رقم 2012/01 المؤرخة في 2012/02/29، المتعلقة بطريقة تحضير أعمال لجنة المخالفات الجبائية وسير جلساتها، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
9. التعلية رقم 2012/01 المؤرخة في 2012/06/07، المتعلقة بمذكرة مرجع نوعية الخدمة، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
10. التعلية رقم 2012/677 المؤرخة في 2012/08/29، المتعلقة بالمنازعات الجزائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
11. التعلية العامة رقم 2013/217 المؤرخة في 2013/04/02، المتعلقة بكيفية تطبيق التخفيض المشروط، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
12. التعلية رقم 2013/1663 المؤرخة في 2013/12/11، المتعلقة باستعمال الوثائق الإدارية في مجالي الوعاء والتحصيل، واحترام الإجراءات القانونية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
13. التعلية العامة رقم 2013/656 المؤرخة في 2013/12/17، المتعلقة بالتخفيض المشروط، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
14. التعلية رقم 2014/894 المؤرخة في 2014/11/12، المتعلقة بالمنازعات القضائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
15. التعلية رقم 2016/905 المؤرخة في 2016/11/27، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
16. التعلية رقم 2016/321 المؤرخة في 2016/04/17، المتعلقة بكيفية تطبيق معدلات الرسم على النشاط المهني، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
17. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2022.

ثانياً: المؤلفات والكتب:

1. أبي الحسين أحمد بن فؤاد بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، الجزء الثالث، دار الفكر، مصر، 1989.
2. أبي نصر إسماعيل بن حماد الجوهري، تاج اللغة وصحاح العربية، دار الحديث، مصر، 2009.
3. ابن منظور الإفريقي المصري، معجم لسان العرب، المجلد السابع، دار صادر للنشر، لبنان، 2005.
4. ابراهيم أنيس وعبد الحليم منتصر وآخرون، المعجم الوسيط، ط01، دار الحديث، لبنان، 2006.
5. أحمد هندي، أصول قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.
6. أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر، الجزائر، 2004.
7. أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
8. أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، ط01، المكتبة المصرية للنشر، مصر، 2014.

9. البشرى الشريحي، جرائم الضرائب والرسوم، ط01، دار الجامعة المصرية، مصر، 2001.
10. الزبيدي محمد مرتضى، تاج العروس من جواهر القاموس، المؤسسة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 2002.
11. الطيب بلولة، قانون الشركات، ط02، برقي للنشر، الجزائر، 2011.
12. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
13. العسكري أبو هلال، الفروق في اللغة، ط04، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1983.
14. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
15. إسماعيل عصام نعمة، الطبيعة القانونية للقرار الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
16. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط07، دار الثقافة، الأردن، 2010.
17. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل للنشر، الجزائر، 2012.
18. بوحميده عطاء الله، محاضرات في المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
19. بو عمران عادل، النظرية العامة للقرارات والعقود الإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2011.
20. بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
21. برحاني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
22. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط01، منشورات كليان، الجزائر، 2014.
23. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الفكر، مصر، 1974.
24. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة سخري، الجزائر، 2009.
25. زين يونس، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.
26. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
27. يونس أحمد البطريق، المرسى السيد حمجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
28. يوسف محمد رضا، معجم اللغة العربية القديمة والكلاسيكية والمعاصرة، ط01، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2006.
29. يلس شاوش بشير، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
30. حسين بن الشيخ آث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، وسائل المشروعية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006.
31. حسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في القضاء الإداري، دار الخلدونية، 2011.
32. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2002.
33. محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005.
34. محمد الصغير بعلي، مدخل للعلوم القانونية، دار العلوم، الجزائر، 2006.
35. محمد جمال الذنبيات، الوجيز في القانون الإداري، ط02، دار النشر، الأردن، 2011.
36. محمد حامد عطاء، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الفكر الجامعي، مصر، 1998.
37. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية والضرائب، دار إيسايس للنشر، الجزائر، 2010.

38. محمود حلمي، القضاء الإداري، ط02، دار الفكر العربي، مصر، 1977.
39. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، ط01، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 2000.
40. مسعود شهبوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
41. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
42. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
43. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2009.
44. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيقي، دار المفيد، الجزائر، 2011.
45. سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط07، دار الفكر العربي، مصر، 2006.
46. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط01، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007.
47. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
48. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الرابطة للنشر، الأردن، 2002.
49. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، (د.س.ن).
50. عبد الغني بسيوني عبد الله، التنظيم الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
51. عدنان عمرو، مبادئ القانون الإداري، نشاط الإدارة ووسائلها، منشأة المعارف، مصر، 2004.
52. علي بن هادية، بلحسن البليش، الجيلالي بن الحاج يحيى، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991.
53. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، دار جسور للنشر، الجزائر، 2000.
54. عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية، قضائية، فقهية، ط01، دار الجسور للنشر، الجزائر، 2007.
55. عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، ط01، دار جسور، الجزائر، 2009.
56. عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999.
57. عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003.
58. عمار عوابدي، القانون الإداري، الجزء الثاني، النشاط الإداري، ط05، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
59. عمار عمورة، شرح القانون التجاري، دار المعرفة، الجزائر، 2000.
60. عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
61. عصام نعمة إسماعيل، الطبيعة القانونية للقرار الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
62. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
63. فؤاد مهنا، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1973.
64. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
65. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
66. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.

67. قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط01، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
68. رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
69. رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.
70. رمضان محمد البطيخ، الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة، مصر، 1996.
71. رمضان صديق، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
72. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2004.
73. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
74. شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، ط01، دار طليطلة، الجزائر، 2015.
75. خالد خليل الظاهر، القانون الإداري، دراسة مقارنة، ط01، دار الميسرة، الأردن، 1997.
76. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
77. خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
78. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.

ثالثاً: الأطروحات والمذكرات:

I. أطروحات الدكتوراه:

- 01- السعيد محمد بن قارة، التفويض الإداري ومدى أثاره على فعالية الإدارة، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه دولة في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2010/2009.
- 02- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012.
- 03- بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011.
- 04- بوفراش سفيان، مبدأ التعليل الوجوبي للقرارات الإدارية في الجزائر، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2015.
- 05- وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009.
- 06- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013/2012.
- 07- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2009/2008.
- 08- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

- 09- فضيل كوسة، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق قسم القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2010/2009.
- 10- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريع دول المغرب العربي، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، فرع قانون عام)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

II. مذكرات الماجستير:

1. أوهاب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية)، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2003/2002.
2. اوقارت بوعلام، وقف تنفيذ القرارات الإدارية في أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع تحولات الدولة)، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2012.
3. الكفيف فاتح، تأثير العي الجبائي على المكلف بالضريبة، حالة الضرائب غير المباشرة، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية) كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2004،
4. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحيى فارس المدية، أكتوبر 2008.
5. بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2011.
6. بدري جمال، عملية الرقابة على الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2009/2008.
7. بوجعة محمد، إدارة المنازعات الجبائية في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2009/2008.
8. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ما بين 1999-2009، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية وبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011/2010.
9. بوضياف الطيب، القرار الإداري وشروط دعوى الإلغاء، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 1976.
10. دايم نوال، القرارات الإدارية الضمنية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010.
11. واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة السانية وهران، 2004/2003.
12. زعزوعة فاطمة الزهراء، تسوية المنازعات الضريبية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2005/2004.

13. لكل عائشة، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2015/2014.
14. مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2011/2010.
15. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012.
16. نور العقاد، الرقابة المالية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2002.
17. نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير)، كلية الحقوق وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
18. سيد أعر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة)، كلية الحقوق، جامعة السانية وهران، 2010/2009.
19. سلام عبد الحميد محمد زكنة، الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري)، كلية القانون والسياسة، قسم الحقوق، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيار، 2008.
20. عيساني علي، التنظيم والصلاح في المنازعة الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008/2007.
21. قاسمي مريم، إصلاح هيكل الإدارة الجبائية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2014/2013.
22. قسايسية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية)، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2012/2011.
23. قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007.
24. قريمس إسماعيل، محل دعوى الإلغاء: دراسة في التشريع والقضاء الجزائريين، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012.
25. قتال منير، القرار الإداري محل دعوى الإلغاء، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص المنازعات الإدارية)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013/2012.
26. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحيى فارس المدية، 2008/2003.

27. شراطي خيرة، الرقابة المالية على تنفيذ نفقات البلدية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات) كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2016/2015.
28. خرشي الهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام) كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2004/2003.
29. خليفي محمد، النظام القانوني للتفويض الإداري في الجزائر، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008/2007.

رابعاً: المقالات

1. الهادي الخضراوي، الطاهر بن قويدر، الطعن الولائي للضرائب كطريق من طرق تخفيف العبء الضريبي عن المكلف بالضريبة، مجلة الشريعة والاقتصاد، المجلد 05، العدد 10، كلية الشريعة والاقتصاد، جامعة الأمير عبد القادر قسنطينة، 2016.
2. أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003.
3. بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، ملال محمد طارق، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 03، العدد 06، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2013.
4. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، ملال محمد طارق، مجلة المالية والأسواق، المجلد 01، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015.
5. بوشعيب البوعمري، الإثبات في المادة الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011، المغرب.
6. بن عمور عائشة، الطعون الولائية في قانون الإجراءات الجبائية، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 03، العدد 05، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابن خلدون تيارت، الأمير عبد القادر قسنطينة، 2016.
7. جبار عبد المجيد، مفهوم القرار الإداري في القانون الجزائري، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد الأول، 2008.
8. ولي بوعلام، مجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 08، العدد 08، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس فرحات سطيف، 2008.
9. وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الإجهاد القضائي، المجلد 01، العدد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006.
10. كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 05، 2004.
11. لشاح الصافية، الإصلاح الضريبي (الأسباب، الدوافع والأهداف)، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، المجلد 01، العدد 04، مركز البحث في العلوم الإسلامية والحضارة بالأغواط، 2016.
12. محمد الشريقي، الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، 2011، المغرب.
13. ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة الدراسات، العدد الاقتصادي، المجلد 10، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2013.
14. مرحوم محمد الحبيب، إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص 51.

15. ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسبي البلدية 02، 2013.
16. نجم أحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 03، 2013.
17. سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير الضريبة وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، العدد 02، جامعة الكويت، جوان 2000.
18. سيد أعمر محمد، الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2016.
19. سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007.
20. عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006.
21. فينيش كمال، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007.
22. مجلس الأمة، البرلمان وقوانين المالية (الأسس الدستورية)، مجلة الفكر البرلماني، العدد 04، الجزائر، 2003.
23. قططار راجح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد 53، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998.
24. رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2013.

خامساً: المجلات القضائية.

1. المجلة القضائية، العدد 04، 1989.
2. المجلة القضائية، العدد 02، 1992.
3. المجلة القضائية، العدد 03، 1996.
4. المجلة القضائية، العدد 01، 1997.
5. مجلة مجلس الدولة، العدد 01، 2002.
6. مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
7. مجلة مجلس الدولة، العدد 02، 2003.
8. مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003.
9. مجلة مجلس الدولة، العدد 04، 2003.
10. مجلة مجلس الدولة، العدد 06، 2005.
11. مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005.
12. مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006.
13. مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009.
14. نشرة القضاة، العدد 60، وزارة العدل، 2006.
15. مجلة مجلس الدولة، العدد 02، 2010.
16. مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2010.

17. نشرة القضاة، العدد65، وزارة العدل، 2010.

18. مجلة مجلس الدولة، العدد10، 2012.

سادساً: القرارات القضائية غير المنشورة.

1. القرار رقم 012509 الصادر بتاريخ 2004/09/21، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
2. القرار رقم 24059 الصادر بتاريخ 2006/02/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
3. القرار رقم 049507 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
4. القرار رقم 049509 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
5. القرار رقم 049899 الصادر بتاريخ 2009/12/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
6. القرار رقم 050101 الصادر بتاريخ 2009/11/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
7. القرار رقم 053137 الصادر بتاريخ 2010/01/07، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
8. القرار رقم 054733 الصادر بتاريخ 2010/06/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
9. القرار رقم 049505 الصادر بتاريخ 2009/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
10. القرار رقم 054229 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
11. القرار رقم 054735 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
12. القرار رقم 054736 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
13. القرار رقم 053532 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
14. القرار رقم 053629 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
15. القرار رقم 052458 الصادر بتاريخ 2010/03/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
16. القرار رقم 056443 الصادر بتاريخ 2010/12/23، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
17. القرار رقم 053443 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
18. القرار رقم 064475 الصادر بتاريخ 2011/07/28، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
19. القرار رقم 077111 الصادر بتاريخ 2013/06/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
20. القرار رقم 085298 الصادر بتاريخ 2014/06/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
21. القرار رقم 089048 الصادر بتاريخ 2014/11/26، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
22. القرار رقم 087743 الصادر بتاريخ 2014/12/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
23. القرار رقم 098831 الصادر بتاريخ 2015/05/14، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
24. القرار رقم 009986 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
25. القرار رقم 009710 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

❖ باللغة الأجنبية:

I. Les Ouvrages :

1. Anas Ben Salah Zamrani, Les Finances de L'Etat au Maroc, Tom2, Entreprises Fisc au Fisc, Maroc, 2001.
2. Charles Debbash, Contentieux administratif, Dalloz, France, 1975.
3. Charles Debbasch et Jean Claude Ricci, Le Contentieux Administratif, 7^{ème} Edition, DALLOZ, 1999.
4. Daniel Giltard, Commission Administratives, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, Édition Technique, France, 1991.
5. François Goffard, Tayeb Zitoune, Droit Fiscal des Entreprises, 1ere Edition, Galino Edition, France, 2007.
6. Gille Noel, La Réclamation Préalable Devant Le Service des Impôts, L F D J, 1985.
7. Georges Latil, Contentieux Fiscale, Edition Francis Lefebvre, France, 2002.
8. Habib Ayadi, Droit fiscal, CER, Tunis, 1989.
9. Jean Lamarque, Contentieux Fiscal, Répertoire du Contentieux Administratif, Mise a' jour 95, Dalloz, Paris.
10. Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal, Contentieux- Recouvrement, 10^{ème} édition, Groupe Revue Fiduciaire, France, 2007.
11. Jean Alexandre, Droit Fiscal Algérien, O.P.U; Alger.
12. Jean Pierre Looten, Guide de Procédures Fiscales, Obligation, droit et recours, Edition liaisons, France, 1997.
13. Jean français Brisson Aude Royère, droit administratif, université de bordeaux, 2004.
14. Jean Lamarque , Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal, Dalloz, France, 1995.
15. Kadi Hanifi Mokhtaria, Le C contentieux Fiscale Algérien, 1^{ère} Edition, Edition du Sahel, Alger, 2011.
16. Mohamed Chekaoui, Le Contentieux Fiscal au Maroc, D.E.S, Faculté de Science Juridique, Économique et Social, Maroc, 1982.
17. Maurice Cozian, Précis de Droit Fiscal de la Famille, LITEC FISCAL, 6^{ème} Edition, Lexis Nexis, France, 2007.
18. Pierre Laurent frier, Précis de droit administratif, 2^{ème} Édition, librairie de droit, France 2003.
19. Roland Torrel, Contentieux Fiscale, Edition Maxima, France, 1996.
20. Yahia Denideni, Etudes de Droit Fiscal Algérien, Dar el Khaldounia, Alger, 2013.

II. Les Mémoires:

1. Aurélie Garcia, Le Recours Administratif Préalable Obligatoire, Mémoire Master02, Droit Public General, Université de Pau et des Pays de l'Adour , 2007.

III. Les Articles:

1. Arezki Ghanemi, Le Contentieux fiscal en Algérie, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007.
2. Jean Alfonsi, Le Contentieux de la Vérification de Comptabilité Expérience Française, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007.
3. Jean- pierre Darrietort, Le Contentieux de la Vérification de Comptabilité Expérience Française, Considération Générales sur le Contentieux Fiscal, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007.
4. Nacer Mourad, Baala Tahir, Relation entre le Contribuable d'Impôt et l'Administration Fiscale, Revue études fiscales, Volume 5, Numéro 2, Faculté des Sciences Économiques et Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Ali Lounisi Blida 02, 2016.
5. Patrick Lambrecht, Le Contentieux Fiscal, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007.

IV. Les Guides Fiscaux:

1. Direction Général des Impôts, Le Système Fiscale Algérien, Les Edition du Sahel, Alger, 2010.
2. Direction Général des Impôts, Guides Fiscaux, Les Edition du Sahel, Alger, 2012.
3. Direction Général des Impôts, Guide Fiscal du Jeune Promoteur D'investissement, Les Edition du Sahel, Alger, 2012.
4. Direction Général des Impôts, Calendrier Fiscal, Les Edition du Sahel, Alger, 2012.
5. Direction Général des Impôts, Guide Pratique des Déclaration Fiscales, Les Edition du Sahel, Alger, 2015.
6. Direction Général des Impôts, Les procédures du contentieux fiscal, 2016.

V. Les Bulletins D'Information Fiscale:

1. Bulletin D'Information N° 13/1995, le Contentieux de L'assiette de L'impôt, MF, DGI, Décembre 1995.
2. Bulletin D'Information N° 07/2002, le Contentieux de L'assiette de L'impôt, MF, DGI, Mai 2002.
3. Bulletin D'Information N° 38/2009, Les Relation de L'Administration Fiscale a L'Usager : Une Nouvelle Approche, MF, DGI, 2009.
4. Bulletin D'Information N° 51/2011, Assouplissement des procédures contentieuses, Un gage de protection des droits des contribuables, MF, DGI, 2011.
5. Bulletin D'Information N° 63/2012, Le Rescrit Fiscal , Un Instrument Pour Améliorer la Sécurité Juridique des Entreprises, DGI, 2012.
6. Bulletin D'Information N° 65/2013, Direction des Grand Entreprise, DGI, 2013.
7. Bulletin D'Information N° 66/2013, Centre des Impôts, DGI, 2013.
8. Bulletin D'Information N° 69/2013, Simplification des Démarches Administratives Vers Une Réforme du Service Public, DGI, 2013.
9. Bulletin D'Information N° 71/2013, Centre des Impôts, DGI, 2013.

10. Bulletin D'Information N° 70/2013, Vérification Ponctuelle, une Nouvelle Procédure De Contrôle Cible, DGI, 2013.
11. Bulletin D'Information N° 74/2014, La Remise Conditionnelle, Un Instrument d'Atténuation des Litiges Contentieux , DGI, 2014.
12. Bulletin D'Information N° 75/2014, Modernisation de L'Administration Fiscale, DGI, 2014.
13. Bulletin D'Information N° 77/2015, Programme de Conformité Fiscale Volontaire «Pour une relation basée sur la confiance» DGI, 2015.
14. Bulletin D'Information N° 80/2015, Le Système D'Information : Levier Majeur de Modernisation de la DGI, DGI, 2015.

VI. Les Textes Réglementaires:

A. Les Arrêtés:

1. L'Arrêté Ministériel N°08/2016 du 20/06/2016, Les Indemnité pour Les Membres des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, MF.

B. Les Instructions:

1. Instruction N° 541/2007 du 24/04/2007, Relative Au Contentieux de L'IFU, DGI, 2007.
2. Instruction Générale Sur Les Procédures contentieuses, DGI, 2010.
3. Instruction N° 737/2011 de 15/09/2011, Mesure Relatives Au Contentieux Fiscal, D G I, 2011.
4. Instruction N° 01/2012 de 29/02/2012, Mesure Relatives Au Contentieux Fiscal, D G I, 2012, P05 .
5. Instruction N°02/2012 DE 25/04/2012, Relative Au Contentieux Du Recouvrement, DGI.
6. Instruction N°381/2013 DE 18/04/2013, Fonctionnement des Commissions de Recours Gracieux, DGI.
7. Instruction N° 759/2013 du 24/10/2013, Contentieux Fiscales, Sursis Légal de Paiement, DGI, 2013.
8. Instruction N° 998/2014, Le 31/12/2014, Sur Les Disposition de la Loi de Finances, DGI.
9. Instruction Générale N°01/2015 DE 15/02/2015, La Lois de Finance 2015, Relative Au Contentieux Fiscales, DGI.

C. Les Décisions:

1. Décision N°08/2015 du 10/02/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités D'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse, DGI.

D. Les Notes:

- 1- La Note N°69/2017 du 02/02/2017, Procédures de Gestion des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, DGI.

E. Les Lettres:

1. Lettre N° 71/2016 du 19/01/2016, Sur le Régime de L'IFU, DGI, 2016.
2. Lettre N° 1120/2016 du 10/10/2016, Procédure D'Immatriculation en Ligne, en Matière de Numéro D'Identification Fiscale (NIF), Fiche D'Information, DGI, 2016.
3. Projet de Loi de Finances Pour 2018, Version finale, Transmise à l'APN, 10/10/2017, MF. P63.

F. Les Circulaires:

- 1- Circulaire Générale Sur La Vérification Ponctuelle (V.P), DGI, 2009.
- 2- Circulaire N°22/2014 du 18/02/2014, Rejet de Comptabilité, DGI.
- 3- Circulaire N°01/2017 du 02/01/2017, Mesures Relatives au Commissions de Recours, DGI.
- 4- Circulaire N°12/2017 du 23/01/2017, Mesures Fiscales Relatives au Régime de L'IFU, DGI.
- 5- Circulaire N°02/2017 du 13/03/2017, Mesures Relatives au Contentieux de L'Assiette, DGI.

VII. Sites Web

1. <https://www.mfdgi.gov.dz>.
2. <https://www.legifrance.gouv.fr>.



فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	قائمة المختصرات
01	مقدمة
04	المحور الأول: التأصيل النظري والقانوني للنزاع الضريبي
04	المبحث الأول: التعريف بالمنازعات الضريبية.
04	المطلب الأول: تعريف المنازعات الضريبية.
04	الفرع الأول: المعنى الواسع للمنازعات الضريبية.
05	الفرع الثاني: المعنى الضيق للمنازعات الضريبية.
06	المطلب الثاني: أنواع المنازعات الضريبية.
06	الفرع الأول: من حيث زاوية الجهة المطروح أمامها النزاع.
06	الفرع الثاني: من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة.
07	المبحث الثاني: أسباب النزاع الضريبي.
07	المطلب الأول: الأسباب المرتبطة بالتشريع الضريبي.
09	المطلب الثاني: الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.
10	المطلب الثالث: الأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة.
11	المحور الثاني: الشكوى الضريبية
11	المبحث الأول: التعريف بالشكوى الضريبية.
12	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية.
12	الفرع الأول: التعريف اللغوي والإصطلاحي للشكوى الضريبية.
12	الفقرة الأولى: التعريف اللغوي.
12	الفقرة الثانية: التعريف اللغوي.
12	أولاً: التعريف القانوني.
13	ثانياً: التعريف الفقهي.
15	ثالثاً: التعريف القضائي.
16	الفرع الثاني: أساس اشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها.
16	الفقرة الأولى: أساس اشتراط الشكوى الضريبية.

17	الفقرة الثانية: خصائص الشكوى الضريبية.
17	أولاً: الطابع الوجوبي.
17	ثانياً: الطابع الشخصي.
18	ثالثاً: الطابع الشكلي.
18	رابعاً: الطابع المسبق.
19	الفرع الثالث: أهمية الشكوى الضريبية وتميزها عن النظم المشابهة لها.
19	الفقرة الأولى: أهمية الشكوى الضريبية.
19	أولاً: بالنسبة لأطراف النزاع.
20	ثانياً: بالنسبة لمرفق القضاء.
21	الفقرة الثانية: الشكوى الضريبية والنظم المشابهة لها في نطاق التشريع الضريبي
21	أولاً: الشكوى والطلب الضريبي.
22	ثانياً: الشكوى والدعوى الضريبية.
23	ثالثاً: الشكوى في المنازعات الضريبية والشكوى في المنازعات القمعية.
25	المطلب الثاني: نطاق الشكوى الضريبية.
25	الفرع الأول: نطاق الشكوى الضريبية من حيث الأشخاص.
25	الفقرة الأولى: المكلف بالضريبة
26	أولاً: التعريف بالمكلف بالضريبة (تعدد المصطلحات لمعنى واحد).
27	ثانياً: شروط اكتساب صفة المكلف بالضريبة.
32	الفقرة الثانية: إدارة الضرائب.
32	أولاً: على المستوى المركزي.
33	ثانياً: المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.
36	الفرع الثاني: نطاق الشكوى الضريبية من حيث الموضوع
36	الفقرة الأولى: بالنسبة لنوع النزاع الضريبي
36	أولاً: شكوى منازعات الوعاء الضريبي.
36	ثانياً: شكوى منازعات التحصيل الضريبي.
37	الفقرة الثانية: بالنسبة لنوع الضريبة محل النزاع.
38	المبحث الثاني: ضوابط الشكوى الضريبية بين التوافق والتعارض مع مبدأ عصريّة النظام الجبائي.
38	المطلب الأول: الشروط الشكلية والموضوعية للشكوى الضريبية.
38	الفرع الأول: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية.
38	الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة برفع الشكوى.
39	أولاً: التمثيل القانوني
40	ثانياً: المصلحة
41	ثالثاً: إلزامية التوطين في الجزائر

41	الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية عيناً.
41	أولاً: أن تكون الشكوى الضريبية مكتوبة.
42	ثانياً: ألا تخضع الشكوى لحقوق الطابع.
42	ثالثاً: التوقيع الشخصي باليد.
42	الفرع الثاني: القيود الموضوعية للشكوى الضريبية.
42	الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.
42	أولاً: بيان نوع الضريبة.
42	ثانياً: الطابع الفردي لكل محل خاضع للضريبة.
43	ثالثاً: إقليمية الضريبة محل الشكوى الضريبية.
43	رابعاً: البيانات المتعلقة بأساس فرض الضريبة
45	الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.
45	أولاً: التحصيل الودي.
45	ثانياً: التحصيل الجبري.
48	المطلب الثاني: آجال تقديم الشكوى الضريبية بين صعوبة التحديد وصرامة التطبيق.
48	الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.
49	الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.
50	المبحث الثالث: إجراءات الفصل في الشكوى ومبدأ الواجهية
51	المطلب الأول: الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
51	الفرع الأول: إجراءات الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
51	الفقرة الأولى: مكان فرض الضريبة كأساس لاستلام وفحص الشكوى الضريبية.
51	أولاً: استلام الشكوى الضريبية.
52	ثانياً: تسجيل الشكوى الضريبية.
52	الفقرة الثانية: فحص الشكوى الضريبية
52	أولاً: فحص الشكوى الضريبية.
53	ثانياً: نتائج الفحص الأولي للشكوى الضريبية
54	الفرع الثاني: التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي بعد فحص الشكوى الضريبية.
54	الفقرة الأولى: شروط الاستفادة من إرجاء الدفع.
55	الفقرة الثانية: تقديم ضمانات حقيقية كفيلا بضمان الدين الضريبي.
57	المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى الضريبية كآلية لتحقيق مبدأ المشروعية.
57	الفرع الأول: التحقيق الأولي الإلزامي في الشكوى الضريبية.
57	الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.
57	أولاً: نوع الرقابة كميّار لتحديد المصلحة المختصة بالتحقيق الأولي.
58	ثانياً: نطاق التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.

59	ثالثاً: نتائج التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
60	الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.
60	أولاً: المصلحة المختصة بالتحقيق الأولي.
60	ثانياً: نطاق التحقيق الأولي.
61	الفرع الثاني: التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية. (رقابة ذاتية على التحقيق الأولي)
62	الفقرة الأولى: مراقبة التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
62	أولاً: الأعوان المحققون في الشكوى الضريبية.
62	ثانياً: محتوى التحقيق الإضافي.
63	ثالثاً: سلطات المصلحة المختصة بالتحقيق الإضافي للموازنة بين أدلة الإثبات المقدمة (بين النطاق الواسع لحق الاطلاع ونقص الضمانات لتفعيله)
65	الفقرة الثانية: نتائج التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.
65	أولاً: صحة التأسيس الضريبي.
65	ثانياً: عدم صحة التأسيس الضريبي
66	المطلب الثالث: الإختصاص البت في الشكوى الضريبية.
66	الفرع الأول: نطاق الاختصاص للبت في الشكوى الضريبية
66	الفقرة الأولى: بالنسبة لمنازعات الوعاء الضريبي.
66	أولاً: السلطات ذات الاختصاص الوطني.
67	ثانياً: السلطات ذات الاختصاص الإقليمي.
70	الفقرة الثانية: بالنسبة لمنازعات التحصيل الضريبي.
70	الفرع الثاني: حدود مسؤولية سلطة البت في الشكوى الضريبية (البحث عن الفعالية)
70	الفقرة الأولى: حدود المسؤولية بالنظر لجهة البت.
71	أولاً: مقتضيات منح التفويض
74	ثانياً: حدود المسؤولية بالنظر لآجال البت.
76	الفقرة الأولى: آثار البت في الشكوى الضريبية.
76	أولاً: حالة القبول الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية.
76	ثانياً: حالة إجراء المقاصة.
76	ثالثاً: حالة الرفض الكلي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية.
78	المحور الثالث: الطعن أمام لجان الطعن النزاع.
78	المبحث الأول: ضوابط الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.
78	المطلب الأول: الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى الطعن وآجاله.
79	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى الطعن.
79	الفقرة الأولى: الشروط الشكلية لتقديم الطعن النزاعي.

79	الفقرة الثانية: الشروط الموضوعية لتقديم الطعن النزاعي.
80	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بآجال الطعن النزاعي.
80	الفقرة الأولى: حالة الرد على الشكوى الضريبية.
80	أولاً: حالة الرد على الشكوى ضمن الآجال
81	ثانياً: حالة الرد على الشكوى بعد انقضاء الآجال.
81	الفقرة الثانية: حالة عدم الرد على الشكوى بعد انقضاء الآجال.
82	المطلب الثاني: التشكيلة المتنوعة لأعضاء لجان الطعن النزاعي
82	الفرع الأول: تكوين لجان الطعن النزاعي.
82	الفقرة الأولى: اللجان التي لها اختصاص إقليمي
82	أولاً: اللجنة الولائية للطعن النزاعي.
83	ثانياً: اللجنة الجهوية للطعن النزاعي.
83	الفقرة الثانية: اللجنة التي لها اختصاص وطني.
85	الفرع الثاني: التنظيم الوظيفي للجان الطعن النزاعي.
85	الفقرة الأولى: الاختصاص النوعي للجان الطعن النزاعي.
85	أولاً: طبيعة وقيمة الضرائب المتنازع فيها.
89	ثانياً: الهدف والغرض من الطعن النزاعي.
90	الفقرة الثانية: الاختصاص الإقليمي للجان الطعن النزاعي.
92	المبحث الثاني: فعالية النظام القانوني لرقابة لجان الطعن النزاعي
92	المطلب الأول: إجتماعات لجان الطعن النزاعي.
92	الفرع الثاني: إنعقاد لجان الطعن النزاعي.
192	الفقرة الأولى: النصاب القانوني للإنعقاد.
92	الفقرة الثانية: وتيرة الانعقاد.
93	الفرع الثاني: مداوات جلسات لجان الطعن النزاعي.
93	الفقرة الأولى: آجال دراسة الطعون
94	الفقرة الثانية: النصاب القانوني للمداوات
95	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الطعن أمام لجان الطعن النزاعي
95	الفرع الأول: صور الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي
95	الفقرة الأولى: شكل الآراء الباتة في الطعن النزاعي
95	الفقرة الثانية: محتوى الآراء الباتة في الطعن النزاعي
96	الفقرة الثالثة: تبليغ الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.
96	أولاً: أطراف النزاع.
97	ثانياً: الآثار المترتبة عن تبليغ الآراء الصادر بشأن الطعن النزاعي
101	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للآراء لجان الطعن النزاعي.

101	الفقرة الأولى: التعريف بالقرار الإداري.
101	أولاً: التعريف اللغوي.
101	ثانياً: التعريف الإصطلاحي.
103	ثالثاً: خصائص القرار الإداري
104	الفقرة الثانية: مدى توافر خصائص القرار الإداري في آراء لجان الطعن النزاعي.
104	أولاً: مدى اعتبار الآراء صادرة من سلطة مختصة
105	ثانياً: مدى اعتبار الآراء صادرة بالإرادة المنفردة للجان
106	ثالثاً: مدى اعتبار الآراء عمل قانوني يحدث أثراً قانونية
109	المحور الرابع: الطعن القضائي في المادة الضريبية.
109	المطلب الأول: ضوابط رفع الدعوى الضريبية.
109	الفرع الأول: الشروط العامة للدعوى الضريبية.
110	الفقرة الأولى: قواعد الإختصاص.
110	أولاً: الإختصاص النوعي.
110	ثانياً: الإختصاص الإقليمي.
110	الفقرة الثانية: الشروط المتعلقة برفع الدعوى الضريبية.
111	أولاً: الصفة.
111	ثانياً: المصلحة.
111	أولاً: الأهلية.
111	الفقرة الثالثة: الشروط المتعلقة بالعريضة الافتتاحية للدعوى الضريبية.
111	أولاً: شكل العريضة الافتتاحية.
112	ثانياً: محتوى العريضة الافتتاحية.
112	الفرع الثاني: الشروط الخاصة للدعوى الضريبية.
112	الفقرة الأولى: الشكوى الضريبية كشرط لرفع الدعوى.
112	الفقرة الثانية: إلزامية إرفاق عريضة افتتاح الدعوى بالقرار المطعون فيه.
113	الفقرة الثالثة: شرط الميعاد في الدعوى الضريبية.
113	أولاً: ميعاد الطعن القضائي.
114	ثانياً: سريان ميعاد الطعن القضائي.
114	ثالثاً: الحالات المؤثرة على ميعاد الطعن القضائي.
117	المطلب الثاني: إنعقاد وسير الدعوى الضريبية
117	الفرع الأول: إجراءات عامة للتحقيق في الدعوى الضريبية.
117	الفقرة الأولى: تعيين القاضي المقرر
117	الفقرة الثانية: تبليغ عريضة افتتاح الدعوى وتبادل المذكرات.
118	الفقرة الثالثة: دور محافظ الدولة

118	الفقرة الرابعة: اختتام التحقيق.
119	الفرع الثاني: إجراءات خاصة للتحقيق في الدعوى الضريبية.
119	الفقرة الأولى: مراجعة التحقيق.
119	الفقرة الثانية: إجراء الخبرة.
120	الفرع الثالث: عوارض التحقيق في الدعوى الضريبية.
121	الفقرة الأولى: سحب الطلب.
121	الفقرة الثانية: تدخل الغير من ذي مصلحة.
121	الفقرة الثالثة: الطلبات الفرعية للمدير الولائي للضرائب
121	المطلب الثالث: الفصل في الدعوى الضريبية.
121	الفرع الأول: البت في الدعوى الضريبية.
121	الفقرة الأولى: جدولة وسير الجلسة.
122	الفقرة الثانية: صدور الحكم.
122	أولاً: كيفية صدور الحكم.
122	ثانياً: شكل الحكم ومحتواه
123	ثالثاً: حفظ الملف وتبليغ الحكم الفاص في الموضوع.
124	الفرع الثاني: آثار الحكم في دعوى النزاع الضريبي.
124	الفقرة الأولى: الآثار الناتجة عن الحكم.
124	الفقرة الثانية: الطعن في الحكم.
126	قائمة المصادر والمراجع.
143	فهرس المواضيع.