

جامعة قاصدي مرياح ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث
الميدان: الحقوق والعلوم السياسية
الشعبة: الحقوق
التخصص: قانون الأعمال
بعنوان:

التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي
في التشريع الجزائري

إشراف الدكتور: السعيد خويلدي

إعداد الطالب: المهدي صدوق

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة	الصفة
أ.د. هميسي رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيساً
د. خويلدي السعيد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة ورقلة	مشرفاً ومقرراً
د. زرقون نور الدين	أستاذ محاضر " أ "	جامعة ورقلة	مناقشاً
د. زرقاط عيسى	أستاذ محاضر " أ "	جامعة ورقلة	مناقشاً
د. زعبي عمار	أستاذ محاضر " أ "	جامعة الوادي	مناقشاً
د. جوادي إلياس	أستاذ محاضر " أ "	المركز الجامعي تمنراست	مناقشاً

السنة الجامعية: 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" إنبي رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه،

إلا قال في غده لو خير هذا لكان أحسن،

ولو زيد كذا 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 الأصمغاني

شكر وعرفان

الحمد لله والشكر له، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

فالحمد لله أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع وأنار لي سبيل العلم والمعرفة.

إلى معلمي وأساتذتي أينما كانوا وحيثما وجدوا، فلهم مني جزيل الشكر والامتنان.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى الأستاذ

المشرف الدكتور " خويلاي السعيد " على قبوله وتفضله بالإشراف على هذا العمل

المتواضع وسخائه بإرشاداته وتوجيهاته و نصائحه القيمة.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة وأثنى عليهم وحرصهم على

مناقشة هذا العمل.

وأتقدم بالشكر والعرفان لجميع أساتذة وموظفي جامعة ورقلة دون استثناء

وأتوجه بعميق الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة على إعداد هذه

الأطروحة.

المهدي صدوق

الإهداء

إلى روح من لولاه لم تخرج الدنيا من العدم، سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى الوالدين الغاليين حفظهما الله وأطال في عمرهما،
اللذان دعوتهما ذلت لي الكثير من الصعاب،
(وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً) ﴿

إلى الإخوة الأعزاء.

كما أهديه إلى رفيقة دربي في الحياة، زوجتي، عرفانا لها بجميل صبرها وحسن تفهمها
طيلة الدراسة، وخلال إنجاز هذا العمل.

والى من أرى فيهم براءة طفولتي، أولادي يسر الله لنا ولهم طريق العلم والهداية
حفظهم الله ورعاهم.

إلى كل الأهل والأقارب.

إلى كل زملاء.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

المهدي صدوق

المختصرات:
ABREVIATIONS

باللغة 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.

باللغة الفرنسية:

- P.....Page.
- ART.....Article.
- Éd.....Edition.
- N°.....Numéro.
- Coll.....Collection.
- Ibid.....Même endroit.
- C.E.....Conseil d'Etat.
- M.F.....Ministère des Finances.
- IFU.....Impôt Forfaitaire Unique.
- C.G.I.....Code 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

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 طفت 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 يحتّم 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، وإلا كانت بين القبول والرفض، بهذه المثابة يرتب التناقض بين الوجهين السابقين، خصوصية المنازعة الضريبية، ولم يتفق الفقه المقارن على كلمة سواء في تعريف المنازعة الضريبية، فقد تراوحت تلك التعاريف بين الضيق والواسع.

فالمعنى الواسع للمنازعة الضريبية، يظهر حين يستعمل اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة الضريبية، بل أن هناك وضعية مست 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⁾، كما تعرف بأنها مجموع الطعون التي تثار بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة أو أي قانون آخر⁽²⁾.

أما المعنى الضيق للمنازعة الضريبية، فيظهر 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 في طرق تحصيلها، وجملة الإجراءات

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

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

القانونية الكفيلة بحله⁽¹⁾، كذلك تعرف 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⁽²⁾.

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

وفي جانب آخر فإن المنازعات الضريبية تتعدد بحسب المعايير والأسس التي تبني عليها، فاستناداً إلى طبيعة الضرائب، تقسم إلى منازعات في الضرائب المباشرة ومنازعات في الضرائب غير المباشرة، أما بالنظر من زاوية الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي، فنكون أمام طعن إداري، إذا كان النزاع على مستوى الإدارة ولجان الطعن، أما إذا كان على مستوى الجهات القضائية نكون أمام طعن قضائي، وإذا اعتمدنا على المراحل التي تمر بها الضريبة، فإذا كان المكلف بالضريبة ينازع إدارة الضرائب في أساس تحديد وعاء الضريبة أو في حسابها، نكون أمام منازعات الوعاء الضريبي-موضوع هذه الدراسة-، أما إذا كان ينازع 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، وهو بصدد وضع القواعد الإجرائية لها بموجب قانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه بين وحدد الغاية من رفع الطعن النزاعي.

وفي ذات السياق، فإن 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 منازعات الوعاء الضريبي، 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 لتمت معالجتها بصفة جذرية.

إن منازعات الوعاء الضريبي 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

⁽¹⁾ Jean Lamarque, Répertoire du Contentieux Administratif, Contentieux Fiscal, Mise a' Jour 1995, DALLOZ, France, 1998, P03.

⁽²⁾ زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الفكر، مصر، 1974، ص03.

بوصفها حلقة الوصل بين التشريع الضريبي والمكلف بالضريبة، ومدى توفرها على مقومات النجاعة في تأسيس الضريبة.

فبالنسبة للأسباب 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⁾، وتجد الضريبة أساسها في الجزائر في نص المادة 78 من دستور سنة 1996 المعدل سنة 2016، حيث يكتفي المؤسس الدستوري برسم الخطوط الرئيسة للضريبة، والإحالة للمشروع في كل ما يتصل بتنظيم وإحداث الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أسسها ونسبها، من خلال قوانين المالية كأصل عام، تاركاً بذلك السيطرة الفعلية للسلطة التشريعية في تنظيمها، والتي يجب أن يكون ضابطها في ذلك التوفيق بين الحقوق الشخصية للمكلف بالضريبة ومقتضيات النفع العام، وإلا انعكس ذلك سلباً في كثرة منازعات الوعاء الضريبي.

كما أن 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 نادر الحدوث إذا مارس المشجع كامل اختصاصاته، ولكن قد ترتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف النصوص التنظيمية التي تساهم في شرح وتطبيق القانون، الشيء الذي يؤدي إلى الاختلاف في تطبيقها.

هذا؛ وأن عدم الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها التشريع الضريبي، يؤدي إلى عدم التنسيق الضريبي، وهو ما من شأنه تقويض العلاقة الضريبية، حيث يوجد خمسة قوانين ضريبية موضوعية كل واحد منها يضم مجموعة من الضرائب، وقانون إجرائي واحد، 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 إثر ذلك يثير النزاع بين أطراف العلاقة الضريبية.

(1) البشري الشريحي، جرائم الضرائب والرسوم، ط01، دار الجامعة المصرية، مصر، 2001، ص22.

كل ذلك، وأن تحديد وعاء ضريبي عادل رهن بإتباع المشرع ميكانزمات تفرضها الظروف الاقتصادية العامة الداخلية منها والخارجية، والتي تتناسب والنظام الاقتصادي الوطني والظروف الاجتماعية ومستوى الدخل، وفي المقابل يؤدي الاعتباط في تحديد الوعاء الضريبي إلى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي، نتيجة الاختلال في النظام الضريبي هذا ما يضعف العدالة الضريبية، ويحدث انحراف للأسس العلمية للإخضاع الضريبي.

أما عن الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية، باعتبارها وسيط بين السلطة التشريعية والمكلفين بالضريبة، وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة، 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 المحيط الاقتصادي.

إن النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم نظام تصريحي، يعتمد على تصريحات المكلف بالضريبة، 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، هذا التأثير يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلفين لحساب حقوق الخزينة العمومية، وهو ما من شأنه أن يثير منازعات الوعاء الضريبي.

كما أن ضعف مستوى فعالية الإدارة الضريبية من حيث محدودية الإمكانيات البشرية، سواء من الجانب الكمي أو من الجانب النوعي، يؤدي إلى نشوء منازعات الوعاء الضريبي، فبالنسبة للجانب العددي نجده لا يتلائم ولا يتناسب مع عدد المكلفين بالضريبة، أو الملفات المطروحة للرقابة الجبائية، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى نتائج سلبية، التي ينجر عنها الوقوع في الأخطاء، أما الجانب الثاني والمتعلق بالتأهيل، 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 الجبائية.

أما من حيث محدودية الإمكانيات المادية للقيام بالمهام المنوطة بإدارة الضرائب، فعلى الرغم من متطلبات العصر التي تقضي بوجود إدارة إلكترونية تعتمد وسائل مادية متطورة، إلا أن إدارة الضرائب مازالت تمارس مهامها بوسائل كلاسيكية تقليدية، التي تزيد في تعقيد مهامها، ولا تساعد في تحديد الأوعية الضريبية وحسابها، مما يصعب بمهمة الإلمام 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 تثبيط عملية الرقابة عن طريق محاباة بعض المكلفين، والمغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي لمكلفين آخرين، مما ينتج عنه عدم رضاهم لعدم التوزيع العادل للعبء الضريبي.

وبالنسبة للأسباب المرتبطة بالمكلف بالضريبة، فغالباً ما تتدرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، فالعامل الديني له دور كبير في تحديد نظرة الأفراد للضريبة، فبالمقارنة بالزكاة التي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، فإن الضريبة لا تلقى القبول لدى المكلفين بحجة عدم شرعية الضريبة، ومن هنا يكون التملص من التصريح بوعائها استناداً في 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، ناهيك عن ضعف الوعي الضريبي المرتبط بمدى اقتناع المكلف بالمساهمة في برامج الإنفاق العام، حيث أصبح المكلف يفضل المنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين يديه، على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليه نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة.

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 تثور 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 منازعات الوعاء الضريبي 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، هذا المنظور بمفرده، يستطيع أن يغطي مجال هذه الدراسة بالنظر إلى خصوصية مسالك البحث التي يوفرها.

ويحظ موضوع الدراسة بأهمية علمية وعملية مستفيضة تتجلى بعضها، في أن الضريبة تتميز عن غيرها من وسائل التمويل العامة، كونها تلعب دوراً كبيراً في تحقيق التنمية الاقتصادية، ولا يتأتى ذلك إلا إذا بنيت على المبادئ الأساسية لها، بداية من تقدير الوعاء وصولاً إلى حساب الضريبة، وانتهاءً بفض المنازعات الناشئة عنها.

لذلك فاقتران موضوع التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي، بالمستجدات الحالية التي يمر بها الاقتصاد الجزائري، والذي نتج عنه الانتشار الواسع للمنازعات الضريبية، نظراً لاتساع الوعاء الضريبي، وبالتالي فنجاعة الآليات القانونية لتسوية النزاع، تسهم بقدر كبير في تطور مالية الدولة، من خلال تقليص حجم المنازعات، وتوفير مناخ خصب للاستثمارات، مما يؤدي إلى زيادة النمو في معدلات التحصيل ونجاعة الأداء الضريبي.

ويلزم التأكيد بأن منازعات الوعاء الضريبي، تتفرد بخصوصيات تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، التي تتجلى أساساً في الجانب الفني والتقني للمادة الضريبية، وكذا خضوع الطعن الإداري لقانون من وسريع التعديل من خلال قوانين المالية المتعاقبة، وعلى سبيل الذكر عرف قانون المالية لسنة 2016 تعديل 2015 مادة 53 منها 09 مواد للإجراءات الجبائية، وفي قانون المالية لسنة 2017 عرف تعديل 76 مادة، منها 24 مادة خاصة بالإجراءات الجبائية، وفي قانون المالية لسنة 2018 عرف تعديل 77 مادة، منها 18 مادة تتعلق بالإجراءات الجبائية.

كما أن للبحث أهمية تبرز في القواعد التي تحكم الطعن الإداري عند التحقيق في منازعات الوعاء الضريبي، ذلك أن هذه القواعد مختلفة تماماً عن القواعد المتبعة في التحقيق بالنسبة للمنازعات الإدارية عموماً، وهو اختلاف يظهر في كثير من الشكليات المقررة للافتتاح التحقيق والسير فيه، وصولاً للبت واتخاذ القرار، وهذا ما يبرز اتصال منطقي بين ذاتية التحقيق وطبيعة المنازعة المطروحة أمام الجهات المختصة بالبت فيها، وهو تحقيق يأخذ كثيراً في الاعتبار مجموعة الامتيازات المقررة لمصلحة إدارة الضرائب، باعتبارها سلطة عامة في الهيكل التنظيمي والمؤسسي للدولة، تتفاضل عن مركز المكلف بالضريبة، كما أنه تحقيق يرصد في الاتجاه المقابل طبيعة العلاقة التي تربط المكلف مع الإدارة الضريبية التي تبحث عن الدليل الذي يحدد مآل النزاع، مما يجعل تناولها بالدراسة أمراً مطلوباً لفهم هذا التفاعل.

بالإضافة إلى أن التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي تشكلت متغيراً إستراتيجياً، وتأخذ بُعداً اجتماعياً فيما تحققه من أمن واستقرار، فعوض أن يتهرب المكلفون بالضريبة عن أداء التزاماتهم الجبائية خاصة في حالة عدم رضاهم بمشروعية تأسيس الضريبة، فإنهم يجدون باب الطعن مفتوحاً أمامهم كوسيلة للتعبير عن اعتراضهم سواء أمام الإدارة نفسها أو أمام لجان الطعن المختصة.

ومن ذلك، فإن موضوع التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في مرحلته الإدارية، يطرح في المعالجة مسألة جزئية في مسار المنازعة الضريبية، وبالتالي فإن هذا الموضوع غير شائع بصفة انفرادية ضمن البحوث الأكاديمية والمؤلفات السابقة، بينما تشيع دراسة الطعن الإداري في كثير من الدراسات والمؤلفات القانونية، حيث تظهر ضمن ذلك دراسة مقدمة من طرف الأستاذة ريم عبيد، الموسومة بمنازعات الضرائب المباشرة في تشريع دول المغرب العربي، وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه

علوم في الحقوق، فرع قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، لكنها تطرقت لنوع واحد فقط من الضرائب من حيث التأسيس والتحصيل، كما شملت جميع مراحل تسوية النزاع الضريبي بشكل من التحليل المقارن.

كما تظهر دراسة أخرى للموضوع ضمن الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، للباحث بدائية يحي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، بجامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ومؤلف للأستاذ أمزيان عزيز، المعنون بالمنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، لكن كلا الباحثين تطرقا لآليات التسوية الودية لمنازعات الوعاء بصورة مقتضبة، وحتى الدراسات التي اشتملت على المنازعات الضريبية، فكان التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي نصيب منها، لكنه نصيب غير مستقل مثلما تناولته هذه الدراسة، بالإضافة إلى أن كل الدراسات غير محينة، ولم تعد متوافقة مع النصوص القانونية الجديدة والتي جاءت بعد إصدارها، وهذا ما منح لهذا البحث أصالته، ناهيك عن قلته داخل فضاء الجامعة الجزائرية، ومن ثم يكون حلقة في مجال لا يزال خصباً للبحث والتقيب.

وترتياً على ذلك، فإن هذه الدراسة تسعى لبلوغ مجموعة من الأهداف نذكر منها، تبيان أطراف نزاع الوعاء الضريبي، مع شرح وتحليل إيجابيات وسلبيات كل مرحلة من مراحل تسوية هذا النزاع، وتبيان مدى نجاعتها بالاعتماد على الإحصائيات الميدانية، كما يتم تسليط الضوء خلال مجمل الدراسة على أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة، باعتباره الطرف المدين في مواجهة إدارة الضرائب لامتيازها بالسلطة العامة أثناء تسوية منازعات الوعاء الضريبي.

بالإضافة إلى التعمق في دراسة الوسائل القانونية والإجرائية المخولة 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 الهيكلية الجديد للإدارة الضريبية، وأثره على مبدأ تقريب الإدارة من المكلف بالضريبة.

وبالتأسيس على ما تقدم، وباعتبار أن القانون الضريبي يغلب عليه طابع مقتضيات المصلحة العامة من جهة، وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى، لتحقيق الشفافية الضريبية، فإن موضوع الدراسة يتمحور حول مشكلة الموازنة في المراكز القانونية، بين حقوق الإدارة الجبائية صاحبة السيادة والسلطة، التي تبحث عن مقومات النجاعة في أدائها لتأسيس وتحصيل موارد الخزينة العمومية، وبين ضمانات المكلف بالضريبة، المجرى من أي امتياز ولا يخضع إلا لسلطة القانون، في إثبات إدعائه أثناء التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي.

وبناءً على ذلك، يمكن طرح الإشكالية الآتية: هل استطاعت الهيئات الرقابية على قرار تأسيس الضريبية، القيام بالدور الفعال في تسوية منازعات الوعاء الضريبي ودياً، بالشكل الذي يحقق التوازن في المراكز القانونية بين أطراف العلاقة الضريبية؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية الرئيسية جملة من التساؤلات الفرعية نوجزها فيما يأتي:

- ما مدى تحقيق التسوية الودية الإجبارية لنزاع الوعاء الضريبي للغاية المرجوة من إقرارها؟
- ما هي الوسائل القانونية والإجرائية المخولة للمكلف بالضريبة لتوفير أدلة إثبات لصحة أسس الضريبة المصرح بها؟
- ما هي الضمانات المقررة قانوناً للمكلف بالضريبة أثناء سير الطعن النزاعي؟ وهل للطعن أثر موقف لتحصيل الدين الضريبي المتنازع فيه؟
- ما مدى فعالية الدور الرقابي للجان الطعن النزاعي على قرار تأسيس الضريبة؟ وهل كانت في مستوى رهان المشرع عليها في تسوية منازعات الوعاء الضريبي؟

وعليه، اقتضى الإلمام بكل هذه الأهمية والسعي إلى تحقيق الأهداف، من خلال الإجابة عن الإشكالية وتوضيحها، الاستعانة **بمناهج البحث العلمي**، والتي من شأنها تبسيط وتحليل المراحل التي يمر بها نزاع الوعاء الضريبي، بإتباع المنهج الوصفي والتحليلي، اللذان يتناسبان لبحث موقف المشرع الجزائري، ومستوى العلاقة بين أطراف النزاع، تنقيحاً لما تتضمنه نصوص القانون، لأن بلوغ غاية هذا البحث لا تكون إلا باستقراء وصفي لظاهر النصوص التشريعية، وتفسير وتحليل مضامينها، والوقوف على كيفية تطبيقها، وتبيان مدى سعي المشرع إلى إصلاح المنظومة الجبائية للمحافظة على أطراف العلاقة الضريبية.

كما جاء توظيف المنهج المقارن عرضاً في بعض الأحيان من هذا التحليل، من أجل التطرق لبعض التشريعات ولا سيما الفرنسي باعتباره نظاماً لاتينياً، ونظراً للتقارب الكبير بينه وبين التشريع الجزائري من حيث المقننات والأحكام، ولازال إلى غاية اليوم.

هذا ولتجسيد أدوات المنهج التحليلي من أجل أن تكون دراستنا عملية تطبيقية، كان لا بد من الاستعانة بمجموعة من الإحصائيات المتعلقة بهذا الموضوع الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، رابطتين ذلك بمؤشرات لها علاقة بها للوقوف على مدى فعالية هذا الإجراء، والوقوف على كيفية تطبيق النصوص القانونية، من خلال مجموعة من القرارات القضائية سواء الصادرة سابقاً عن المحكمة العليا أو حالياً عن مجلس الدولة، حتى نتطلع لمدى انحياز القاضي الإداري نحو تقلبات الإرادة السياسية للسلطة المختصة، مقابل الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف المدين في العلاقة الضريبية.

ولإيلاء موضوع الدراسة حقه من البحث كان من الضروري إتباع خطة تتماشى ومراحل التسوية الودية لنزاع الوعاء الضريبي، حيث نستهل هذا البحث بالرقابة الداخلية كآلية إجبارية لتسوية نزاع الوعاء الضريبي ودياً أمام إدارة الضرائب في الباب الأول، الذي نوضح فيه الشكوى الضريبية كأداة لتعزيز الشفافية الضريبية في الفصل الأول منه، بتحديد نطاقها وطبيعتها القانونية وتمييزها عن النظم المشابهة لها، بالإضافة إلى الشروط المقررة قانوناً لصحتها، وتطرقنا في الفصل الثاني إلى إجراءات الفصل في الشكوى، ابتداءً بالتحقيق فيها كآلية لتكريس مبدأ المشروعية، وصولاً إلى البت وإصدار قرار بشأنها ينبنى على مبدأ التعليل الوجوب.

أما الباب الثاني من هذه الدراسة، سيتم التطرق فيه للرقابة الخارجية للجان الطعن كآلية اختيارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، من أجل تفضيل الحلول الجوارية لمحاولة خلق نوع من التكافؤ، وهو بدوره قسمناه إلى فصلين، الأول خصصناه إلى تعدد اللجان الضريبية، ونظراً لوجود لجان طعن ضريبية أخرى مشابهة للجان الطعن النزاعي، كان لزاماً علينا القيام بالتفرقة بينها لوضوح الرؤية، ثم تبيان الأعمال التحضيرية الواجب إنجازها من قبل إدارة الضرائب قبل عرض النزاع على لجان الطعن النزاعي، والفصل الثاني تطرقنا فيه إلى فعالية النظام القانوني للجان الطعن النزاعي باعتبار الطعن أمامها إجراء اختياري، من خلال التفصيل في التنظيم العضوي والوظيفي لها، وفعالية الدور الرقابي لهذه اللجان.

الباب الأول:

الرقابة الداخلية كآلية إجبارية لتسوية منازعات الوعاء
الضريبي.

الفصل الأول: الشكوى الضريبية كأداة لتعزيز الشفافية
الضريبية.

الفصل الثاني: إجراءات الفصل في الشكوى الضريبية.

الباب الأول:

الرقابة الداخلية كآلية إجبارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي.

إن إجازة السلطة التشريعية للنفقات العمومية من خلال الترخيص للحكومة بالإففاق 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 متعددة منها نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، والنظام الحقيقي.

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 والتحصي⁽²⁾، 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 مطالبته بالدين الضريبي، أن تقع في أخطاء عند تأسيس الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة، 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، 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، وإذا 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.

وعليه، ستكون الدراسة في هذا الباب منصبة على رقابة إدارة الضرائب على قرار تأسيس الضريبة كآلية إجبارية لتسوية الطعن النزاعي، من خلال التطرق للشكوى الضريبية ومدى مساهمتها في تعزيز الشفافية الضريبية في الفصل الأول منه، وفي الفصل الثاني سيتم التطرق للإجراءات المضبوطة والمقررة قانوناً للفصل في هذا الطعن النزاعي.

(1) - القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 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 لـ 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد53، الصادرة في: 02 سبتمبر 2018.

(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، 2013/2012، ص07.

الفصل الأول:

الشكوى الضريبية كأداة لتعزيز الشفافية الضريبية.

لما كان الخلاف في المنازعات الضريبية لا يدور حول خصومة شخصية، وإنما يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة، فقد أقر المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، أن كل منازعات الوعاء الضريبي 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 القاضي.

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

حيث تعرف الشفافية الضريبية على أنها الآلية التي من خلالها يمكن لإدارة الضرائب عرض القوانين والتنظيمات والتعليمات الضريبية على المكلف بالضريبة عند رفعه للطعن النزاعي، التي تبين متى وكيف يتم فرض الضريبة والغرض منها⁽²⁾، 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، حيث سجل في سنة 2017 ما يقدر بـ 63 727 طعن نزاعي على مستوى المديرية الولائية للضرائب، أي بنسبة 68,46% من إجمالي الطعون الجبائية⁽³⁾، وهذا ما يبين أهمية المرحلة في تسوية نزاع الوعاء الضريبي.

لذا سنحاول في هذا الفصل التعمق في دراستها من خلال التطرق إلى التأسيس النظري والقانوني للشكوى الضريبية في المبحث الأول، ونتطرق للشروط الواجب توفرها في الشكوى الضريبية لكي تكون محل قبول لدى إدارة الضرائب في المبحث الثاني منه.

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

⁽²⁾ حدادو فهمية، فرج شعبان، دور الشفافية والمسائلة في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، 2017، ص 243.

⁽³⁾ Rapport Annuel sur l'Activité des Direction des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux Fiscal, 2017, D.G.I, P02.

المبحث الأول:

التأصيل النظري والقانوني للشكوى الضريبية.

تتميز عملية التأسيس الضريبي بطابعها الإجرائي، إذ تتم بإتباع إدارة الضرائب لإجراءات معينة، من خلالها تمارس عملية تحديد الأساس الضريبي، وتقدير قيمة ما سيدفع من ضريبة، وذلك بعد ثبوت الواقعة المنشأة لها، والتي تثبت بتحقق رقم أعمال لدى شخص معين سواء كان طبيعياً أو معنوياً، فيصبح مطالباً بدفع قسط منه لصالح الخزينة العمومية باعتباره مكلفاً بالضريبة، ولا ينحصر دور إدارة الضرائب في هذا الجانب فقط، بل يمتد ليشمل قيامها بالإجراءات اللازمة لتسوية أي خلاف قد نجم عن ذلك.

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 طعناً أمام هذه الأخيرة، لإيجاد حل للنزاع عن طريق الشكوى الضريبية، وعليه سنتطرق في المطلب الأول من هذا المبحث إلى التعريف بالشكوى الضريبية، ثم إلى تحديد نطاق ومجال الشكوى الضريبية لمعرفة مضمون نزاع الوعاء الضريبي في المطلب الثاني منه.

المطلب الأول:

التعريف بالشكوى الضريبية.

تتمتع منازعات الوعاء الضريبي 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 دائماً بمال 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.

كما أن منازعات الوعاء تثار وترتكز حول أساس الضريبة، أي أن النزاع الذي يخول للجهة التي تبت فيه، صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للتشريع والتنظيم الجبائيين، وهذا ما سنوضحه في الفرع الأول من هذا المطلب من خلال إعطاء تعريف للشكوى الضريبية وأسس تحديد طبيعتها القانونية، ثم نوضح بعد ذلك أهمية الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي، ومدى اختلافها عن غيرها من النظم المشابهة لها في إطار التشريع الضريبي في الفرع الثاني منه.

الفرع الأول:

الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية.

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، وتبيان خصائصها.

أولاً: تعريف الشكوى الضريبية.

يحتمل 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 شكا تعني الإخبار عن سوء فعل شخص ما، فيقال شكا الرجل أمره، يشكوه شكواً، على فعلاً، وشكوى على فعلى، ويقال تشاكي القوم شكا بعضهم إلى بعض، وتقول شكوت فلاناً أشكوه شكوى وشكاية وشكياً وشكأة، إذا أخبرت عن سوء فعله بي، والاسم من الفعل شكا هو الشكوى⁽¹⁾.

وفي المعجم الوسيط، فإن كلمة شكا شكواً وشكوى، تعني تألم مما به من مرض ونحوه⁽²⁾ فيقال شكوت فلاناً فأشكاني، أي أعتبني من شكواي، وأشكاني إذا فعل بك ما يحوجك إلى شكايته، 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 شكاوى⁽⁵⁾.

وتعددت 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:

1- التعريف القانوني:

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

(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 الحلیم منتصر وآخرون، المعجم الوسيط، ط01، دار الحديث، لبنان، 2006، ص 517.

(3) - أبي الحسين أحمد بن فؤاد بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، ج03، 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، ط01، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2006، ص 946.

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 للشكوى 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 للشكوى الضريبية كل بحسب الزاوية التي ينظر منها.

2- التعريف الفقهي:

تعددت التعاريف للشكوى 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.

أ- **تعريف الشكوى الضريبية في الفقه الفرنسي:** بالرجوع إلى الفقه الفرنسي هناك العديد من التعاريف للشكوى الضريبية منها:

- تعتبر الشكوى الضريبية مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، وهي مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية⁽³⁾، يلاحظ أن هذا التعريف بين أهمية الشكوى 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 الشكوى 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⁾، ويلاحظ أيضاً أن هذا التعريف اقتصر على تبيان الغاية من الشكوى، وما يميزها عن الطعن الولائي.

ب- **تعريف الشكوى الضريبية في الفقه المصري:** من بين جملة التعاريف المتداولة في الفقه المصري للشكوى الضريبية نذكر منها:

⁽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.

- 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 كأصل 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.
- ت- 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 دوافع 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) - برجماني 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) - أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 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،

• وعرفها البعض الآخر؛ على أنها عبارة عن تظلم يتقدم به المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب المباشرة مصدره القرار، يوضح من خلاله الخطأ الذي ارتكبته 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.

3-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 التعاريف، إن كانت تتطوي 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 بالصلاحيات 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 يستتف من خلال دراسة القرارات القضائية التي تناولت الشكوى الضريبية وأحكامها العامة بنوع من التشديد والصرامة، والتي منها:

• القرار رقم 6509 الصادر في 25/02/2003، 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⁾.

• والقرار رقم 152508، الصادر في 22/03/1999، 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 في منازعات الوعاء الضريبي هي تظلم

(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) القرار رقم 6509 المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص75.

(3) القرار رقم 152508، المؤرخ في 22/03/1999، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص106.

إداري مسبق يرفعه أصحاب الصفة والمصلحة أمام إدارة الضرائب، للطعن في قرار تأسيس الضريبة، من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو في حسابها، أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن نص قانوني، وفقاً للشكليات والإجراءات المقررة قانوناً.

ثانياً: أساس اشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها.

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

1- أساس اشتراط الشكوى الضريبية:

حيث تجد الشكوى الضريبية كتظلم 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 استصدار 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 صمتها يعتبر رفضاً ضمناً للطعن، في هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية...»، والمادة 02/82 ق.إ.ج «... يمكن لكل مشتك 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 المماثلة لا تفيد بأن الشكوى الضريبية ملزمة أو من النظام العام، حيث جاءت هذه المواد خالية 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 بالبطان 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

(1) نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2009، ص339.

(2) القرار رقم 207171 المؤرخ في 2001/04/04، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص92.

المطالبة أمام القضاء مباشرة ... إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبقة برفع طلب إلى المدير الولائي، ... وما دام أن المستأنف لم يرفع بالإجراء المطلوب منه ... يتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً...".

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).

2- خصائص الشكوى الضريبية:

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

أ- 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)".

(1) القرار رقم 6325 المؤرخ في 2003/02/25، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، المرجع السابق، ص 124.

(2) جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط01، منشورات كليان، الجزائر، 2014، ص 226.

(3) المادة 69 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 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، ط01، 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.

ب- **الطابع العام:** بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانون إجرائي عام بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم باختلاف أنواعها، نستشف عدم وجود نص صريح يعني من إجراء الشكوى الضريبية في أي نوع من أنواع الضرائب والرسوم، ونظراً لعدم وجود نص خاص يقيدده، فإنه يجب القيام بإجراء الشكوى في جميع أنواع الضرائب باختلاف أنواعها وطبيعتها، وهو ما يجعلها ذات طابع عام وشمولي.

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

ث- **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 وإلزامية وغيرها⁽²⁾.

ج- **الطابع المسبق:** يقصد بذلك أن تكون الشكوى الضريبة سابقة للدعوى الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة لا تقبل شكلاً ما لم تكن مسبوقة 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، العدد08، 2006، ص98.

(5) القرار رقم 0077474 الصادر بتاريخ 1997/02/24، مجلة مجلس الدولة، العدد03، 2003، ص127.

الفرع الثاني:

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

أولاً: أهمية الشكوى الضريبية.

إن من أنجع 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 يتميز بها هذا الإجراء، في مجال حل منازعات الوعاء الضريبي، سواء بالنسبة لأطراف نزاع الوعاء الضريبي، أو بالنسبة لمرفق القضاء.

1- بالنسبة لأطراف النزاع:

أ- 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.

ومن جهة أخرى فإن هذه الشكاوى تدفع بالمشروع إلى خلق إجراءات تتسم بالتيشير، لجعل المكلف بالضريبة في وضع مريح أمام إدارة الضرائب، مما يحقق العدالة الضريبية بشقيها.

كما أن اللجوء إلى الشكوى الضريبية من شأنه أن يوفر للمكلف المشقة والتعقيد، ويكسبه الوقت

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص10.

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.

كما 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⁾.

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

والمشروع 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.

كما أن الشكوى الضريبية تمكّن 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.

(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.

بالإضافة إلى أن شكوى منازعات الوعاء الضريبي تهدف إلى تنفيذ رقابة منتظمة تتسم بالكفاءة والفعالية، للوفاء بمتطلبات المساءلة وتحديد المسؤوليات، للتأكد من مدى التزام أعوان إدارة الضرائب من تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين⁽¹⁾.

2- بالنسبة لمرفق القضاء:

إن تقديم الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي أمام إدارة الضرائب يعد تخفيفاً على الجهات القضائية، خاصة عندما تتوج بالوصول إلى حل للنزاع موضوع الشكوى⁽²⁾، وحتى في حالة عدم التوصل إلى حل للنزاع، فإن الشكوى تسمح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة، الذي من شأنه حصر فحوى النزاع في المنبع عند الاقتضاء، وضمان حسن سيره لاحقاً أمام الجهات القضائية⁽³⁾.

كما يكمن دور الشكوى في غريبة (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، ويحيد عن دوره الأساسي المتمثل في إبداع حلول خلاقية، للصعوبات التي تطرحها المسائل القانونية والجديدة في النزاع.

ثانياً: 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 تظماً إدارياً يقدم إلى إدارة الضرائب، يرمي من خلالها المكلف إلى المنازعة في شرعية تأسيس الضريبة.

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.

1- الشكوى الضريبية والطلب الضريبي:

أ- من حيث الغاية: تهدف الشكوى الخاصة بمنازعات الوعاء الضريبي، إما إلى الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في حساب أو تأسيس وعاء الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص

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

(2) محمد الشريقي، الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية، دفا تر المجلس الأعلى، العدد 16، المغرب، 2011، ص 55.

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

- Jean- Pierre Darrieutort, 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.

تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾، أما الطلب الضريبي فهو يرمي إلى التماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة أو الزيادات أو الغرامات الجبائية⁽²⁾.

ب- 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⁽³⁾، بينما تقوم الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي بسبب اعتراض المكلف بالضريبة على قرار تأسيس الضريبة.

ت- من حيث وجود النزاع من عدمه: إن تقديم الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي ليست مجرد طعن إداري مسبق، بل هي تظلم ينبئ عن وجود نزاع بين المكلف وإدارة الضرائب.

أما بالنسبة للطلب الضريبي، فإن المكلف بالضريبة 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⁽⁴⁾.

ث- من حيث التسمية: يشير المشرع إلى الغاية من الشكوى في نص المادة 70 ق.إ.ج، بمصطلح الطعن النزاعي، بينما يطلق على الطلب الضريبي مصطلح الطعن الولائي في نص المادة 92 ق.إ.ج.

ج- من حيث السلطة المخولة بالبت: إن السلطة المخولة بالبت في الطعن النزاعي هي كل من مدير كبريات المؤسسات⁽⁵⁾ والمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب⁽⁶⁾، بينما الطعن الولائي فإن سلطة البت فيه تكون حصراً للمدير كبريات المؤسسات⁽⁷⁾ والمدير الولائي للضرائب، والمدير الجهوي للضرائب⁽⁸⁾.

2- الشكوى والدعوى الضريبية:

إن القواعد التي تحكم شكاوى منازعات الوعاء الضريبي منظمة في نص قانوني خاص غير قانون

(1) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) 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.

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

(4) Yahia Denideni, Études de Droit Fiscal Algérien, Dar el Khaldounia, Alger, 2013, P123.

(5) المادة 5/172 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 62 من القانون رقم 16-14 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.

(6) 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.

(7) المادة 173 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة 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.

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

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 بينهما كبير، ويمكن أن نلاحظه في الآتي:

أ- من حيث نوع الرقابة: تمارس إدارة الضرائب في شكوى منازعات الوعاء الضريبي 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⁽¹⁾.

ب- من حيث الجانب الإجرائي: تتسم الدعوى الضريبية بإجراءات شكلية أكثر تعقيداً مقارنة بشكوى منازعات الوعاء الضريبي، وذلك من عدة جوانب نوجزها في:

• بالنسبة للنطاق: إن شكوى منازعات الوعاء الضريبي شرط إلزامي في التسوية الإدارية والقضائية للمنازعة الضريبية على حد سواء، بينما الدعوى الضريبية هي إجراءات يجب إتباعها أمام القضاء⁽²⁾.

• بالنسبة للميعاد: تعتبر آجال تقديم شكوى منازعات الوعاء الضريبي طويلة ومتعددة ومعقدة⁽³⁾، مقارنة بآجال رفع الدعوى الضريبية البسيطة والمحددة⁽⁴⁾.

• بالنسبة للرسوم القضائية: بالنظر إلى الدعوى الضريبية التي تتطلب رسوماً قضائية⁽⁵⁾، فإن شكوى منازعات الوعاء الضريبي تقدم أمام إدارة الضرائب مجاناً دون رسوم⁽⁶⁾.

• بالنسبة للجهة المختصة: تقدم شكوى منازعات الوعاء الضريبي أمام إدارة الضرائب المختصة التي بدورها تختص بالبت فيها، أما الدعوى الضريبية فهي من صميم إختصاص جهات القضاء الإداري.

• بالنسبة لصدور الحكم: لا يتصور ألا تنتهي الدعوى الضريبية دون صدور حكم (إنكار العدالة)، بينما قد لا تستجيب إدارة الضرائب لشكوى المكلف بالضريبة⁽⁷⁾.

ت- بالنسبة للنتائج المترتبة عنهما: ينتج عن شكوى منازعات الوعاء الضريبي قرار إداري، بينما تتمثل نتيجة الدعوى الضريبية في قرار قضائي.

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

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

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

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

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

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

(7) 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.

من خلال التمييز بينهما، نصل إلى أن العلاقة بين شكوى منازعات الوعاء الضريبي (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 الشكوى الذي يعتبر من النظام العام.

3- الشكوى في منازعات الوعاء الضريبي والشكوى في المنازعات القمعية:

باستقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع الجزائري استعمل نفس لفظ الشكوى 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 كالآتي:

أ- **من حيث الهدف:** تهدف الشكوى في منازعات الوعاء الضريبي إما إلى الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾، أما الشكوى في المنازعات القمعية فهي ترمي إلى تطبيق العقوبات الجزائية⁽²⁾.

ب- **من حيث الجهة المختصة:** تقدم الشكوى في منازعات الوعاء الضريبي إلى إدارة الضرائب المختصة قبلاً، أما الشكوى في المنازعات القمعية تقدم مباشرة إلى الجهات القضائية المختصة⁽³⁾.

ت- **من حيث صفة رافع الشكوى:** يقدم المكلف بالضريبة الشكوى في منازعات الوعاء الضريبي إلى إدارة الضرائب⁽⁴⁾، أما الشكوى في المنازعات القمعية وفق مضمون نص المادة 104 ق.إ.ج، فتزفع من طرف المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة إلى الجهات القضائية المختصة.

ث- **من حيث التنظيم القانوني:** نظم المشرع الجزائري شكوى منازعات الوعاء الضريبي في قانون الإجراءات الجبائية فقط، بينما الشكوى في المنازعات القمعية نظمها بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية كذلك في قانون الإجراءات الجزائية⁽⁵⁾.

ج- **من حيث ترتيب العقوبة:** لا يترتب على رفع شكوى منازعات الوعاء الضريبي أية عقوبة، أما الشكوى في المنازعات القمعية فترتب عقوبة جزائية منصوص عليها في القوانين الجبائية، تتدرج على حسب نوع الضريبة أو الرسم المتملص منه⁽⁶⁾.

(1) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

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

(3) المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 45 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

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

(5) الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 17 صفر 1966 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 47، الصادرة في: 10 يونيو 1966.

(6) 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

المطلب الثاني:

نطاق الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي.

تقضي المبادئ الدستورية بضرورة المساواة أمام الأعباء العامة وتحمل التكاليف المالية⁽¹⁾، كما تقضي القواعد القانونية العادلة والواضحة بأنه بمجرد توافر الوقائع التي يتطلبها القانون الضريبي، تنشأ العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة⁽²⁾.

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⁽³⁾.

ومن المقرر أن الشكوى تهدف إلى تسوية نزاع الوعاء 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 الفرع الأول من هذا المطلب من خلال تحديد نطاق شكوى منازعات الوعاء الضريبي من حيث الأشخاص، أما العنصر الثاني ألا وهو الموضوعي، فيتجلى من خلال نطاق شكوى منازعات الوعاء الضريبي من حيث الموضوع، الذي سيتم التفصيل فيه في الفرع الثاني من هذا المطلب.

= الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج.ر، العدد102، الصادرة في: 22 ديسمبر 1976.

- بالنسبة لجرانم 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، العدد103، الصادرة في: 26 ديسمبر 1976.

- بالنسبة لجرانم 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، العدد70، الصادرة في: 02 أكتوبر 1977.

- بالنسبة لجرانم رسوم التسجيل والعقوبات المقررة لها، المواد من 119 إلى 121 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد81، الصادرة في: 18 ديسمبر 1977.

(1) المادة 78 من دستور سنة 1996، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ 07 ديسمبر 1996، ج.ر، العدد76، الصادرة في: 08 ديسمبر 1996، المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 27 محرم 1423 الموافق لـ 10 أبريل 2002، ج.ر، العدد25، الصادرة في 14 أبريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر، العدد63، الصادرة في: 16 نوفمبر 2008، والقانون 01-16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى 1437 الموافق لـ 06 مارس 2016، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 07 مارس 2016.

(2) برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص183.

(3) 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، ص46.

الفرع الأول:

نطاق الشكوى الضريبية من حيث الأشخاص.

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بالضريبة والآخر الإدارة الضريبية، إذ أن الأول دائماً مطالب ومدين وملتمز؛ أما الثاني فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ باعتباره ممثل السلطة العامة⁽¹⁾، 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.

أولاً: 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- 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.

أ- التعريف اللغوي:

يعرف التكليف لغة بأنه الإلزام بما يشق على النفس من الجهد والمال، وهو مصدر للفعل كلف، وأصله في العربية اللزوم، والمتكلف للشيء الملزم به⁽²⁾. كما يعرف بأنه، الأمر بما يشق عليك، وقد كلفه تكليفاً، كقوله تعالى: ﴿لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْساً إِلاَّ وُسْعَهَا﴾⁽³⁾، والتكليف دون التحميل، فالتحميل لما يستثقل كقوله تعالى: ﴿وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْراً﴾⁽⁴⁾، 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⁽⁵⁾.

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

(2) العسكري أبو هلال، الفاروق في اللغة، ط4، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1983، ص210.

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

(4) محمد راوس قلججي، حامد صادق قنبيي، معجم لغة الفقهاء، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1988، ص211.

(5) زناتي 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، 2011/2012، ص08.

ب-التعريف الاصطلاحي:

• **التعريف القانوني:** إن الضريبة لا تفرض بناءً على رابطة عقدية بين المكلف والإدارة الضريبية، وإنما يتم فرضها وتنفيذها وفقاً للتشريع والتنظيم الجبائيين، وعليه فالمركز 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⁽¹⁾. وتارة أخرى يقوم بتحديد 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⁽²⁾.

• **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:

- المكلف بالضريبة هو الشخص المدين بالضريبة الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة⁽³⁾. 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 تبيان لاحقاً.

- وعرفه البعض؛ بأنه الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدين بالضريبة⁽⁴⁾. ويلاحظ أن هذا التعريف اقتصر على اعتبار أن المكلف بالضريبة هو من حدده المشرع كمدين 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⁽⁵⁾. 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

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

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

(3) برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص186.

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

(5) 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.

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.

2- 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.

أ- 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 بينهما سواء من حيث الخصائص، أو من حيث الحقوق والالتزامات المترتبة على كل منهما.

• **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 اكتساب 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 رهناً بواقعة مادية أو قانونية يتصرفها الشخص جعلته خاضعاً للضريبة.

وغالبا ما يكون التكليف موجه إلى شخص واحد، لكن في بعض الحالات يمكن أن يوجه التكليف إلى مجموعة من الأشخاص، كحالة ملاك العقار على الشيوع، فالورثة الذين يرثون عقار مكلف ضريبياً ملزمون 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⁾.

(1) محمد الصغير بعل، 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.

والضرائب التي يخضع لها وعاء الشخص الطبيعي، تختلف على حسب النظام الضريبي الخاضع له⁽¹⁾، وما دام الشخص الطبيعي يمكن أن يكون مكلفاً بالضريبة، فبالضرورة يكون طرفاً في شكاوى منازعات الوعاء الضريبي، في مواجهة إدارة الضرائب.

• **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⁽²⁾، 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⁽³⁾.

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⁽⁴⁾.

- 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⁽⁵⁾.

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 الذمة⁽⁶⁾، وبالتالي فإن

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

(2) محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص159.

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

(4) عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، دار جسور للنشر، الجزائر، 2000، ص50.

(5) ريم عبيد، المرجع السابق، ص57.

(6) مالك عليان، المرجع السابق، ص28.

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، نجده قد حدد الأشخاص المعنوية الخاضعة إجبارياً للضريبة على أرباح الشركات⁽¹⁾، وأخرج الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من نطاق تطبيق الضريبة، إلا في حالة ما إذا أنشأت هذه الهيئات مؤسسات أو مارست نشاطاً مريحاً، فإنها تكون خاضعة للضريبة، مثل المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- 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⁽²⁾، وتكون إما على شكل شركات أموال، أو شركات أشخاص.

❖ **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⁽³⁾.

وتخضع شركات الأموال إلى مجموعة من الضرائب، تختلف كذلك على حسب النظام الضريبي الخاضعة له⁽⁴⁾، وهذه الضرائب تطبق على جميع شركات الأموال سواء كانت شركة أموال وطنية أو أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر، أما إذا كانت شركة الأموال أجنبية ولا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر، وتمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات، فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات فقط⁽⁵⁾.

❖ **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⁽⁶⁾، الأمر الذي يجعلهم مسؤولين مسؤولية تضامنية تجاه الشركة، ويندرج ضمن شركات الأشخاص كل من شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة.

(1) المادة 136 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(2) الطيب بلولة، قانون الشركات، ط2، برتي للنشر، الجزائر، 2011، ص61.

(3) نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص15.

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

(5) Ibid.

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

وتختلف الضرائب التي تخضع لها شركة الأشخاص، على حسب النظام الضريبي الخاضعة له⁽¹⁾.

ب- 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 المداخيل الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية، فيخضع دخله للرسم على النشاط المهني⁽²⁾، 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 1990/06/16، تحت رقم 74573 "... لأن موضوع الضريبة متعلق بالعقارات وليس بالشخص الذي كلف بها أول مرة..."⁽³⁾.

ت- أن يكلف فعلاً بأداء الضريبة:

بمعنى أنه يجب أن يخاطب المكلف بالتشريع والتنظيم الجبائين، 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⁽⁴⁾.

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 أمامه⁽⁵⁾، 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

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

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

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

(4) المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(5) المادة 42 من القانون رقم 02-06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق المعدل والمتمم،

ج.ر، العدد14، الصادرة في: 08 مارس 2006.

الدخل مباشرة، فهو إذن المدين بالضريبة، أما المستفيد من الدخل (العامل)، فهو المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

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 بينهما، 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⁽²⁾، 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⁽³⁾.

ثانياً: 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⁽⁴⁾، ويتم تنظيم إدارة الضرائب وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ؛ فتتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والتوجيه الفني والمراقبة والمتابعة⁽⁵⁾، 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 وتسييرها مع متطلبات السوق، حيث أن المشرع أبقى على بعض الهياكل، واستحدثت هياكل أخرى تتماشى وفقاً لما تقتضيه التطورات على الصعيد الوطني والدولي⁽⁶⁾، سواء على المستوى المركزي

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

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط04، دار هومة، الجزائر، 2008، ص168.

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

(4) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص114.

(5) 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 والمناشير 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.

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

بإنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية الإعلام والتوثيق، أو على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، بإنشاء مصالح جديدة عملية كما سيتم تبيانها لاحقاً.

1- 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 07-364 من ثمان (08) مديريات نذكرها إجمالاً⁽¹⁾؛ 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 وتصفياتها وتحصيلها والحقوق والرسوم الجبائية؛
 - تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
 - 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 أيأ كانت طبيعتها⁽²⁾.
- ## 2- المصالح الخارجية لإدارة الضرائب:

تم استحداث مصالح جديدة على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، تتشكل من هياكل تسيير عصرية ومتكيفة مع النسيج الجبائي⁽³⁾، وقائمة على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة، حسب طبيعة الخضوع للضريبة، ونسبة مشاركة كل فئة في ميزانية الدولة.

(1) المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 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.

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

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

وتشتمل المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وفق مضمون نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها على عدة هيئات⁽¹⁾، لكن الدراسة سوف تتمحور فقط حول الهيئات التي ممكن أن تكون طرفاً في شكاوى منازعات الوعاء الضريبي وهي كالاتي:

أ- 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⁽²⁾، وجسدت فعلياً سنة 2006، للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي، بالاعتماد في تسيير الضريبة على حسب فئات المكلفين⁽³⁾.

وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية⁽⁴⁾: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للوسائل، وتتضمن إضافة إلى ذلك قبضة، مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة ومصلحة للإعلام الآلي، أما بالنسبة للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فيتمثلون في⁽⁵⁾:

- 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؛
- 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.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 327-06 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.

(2) 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 وصلاحياتها المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 64، الصادرة في 29 سبتمبر 2002. (ملغى)

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

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

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

وتتطلع مديرية كبريات المؤسسات وفقاً للقرار الوزاري المشترك المؤرخ 21 فبراير 2009 بمهام 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⁾.

ب- 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 بمهام 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⁾.

ت- 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 ومصالحتين كالاتي⁽⁷⁾: المصلحة

(1) المواد من 03 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، 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، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها.

(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، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها المعدل والمتمم.

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

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⁾.

ث- المركز الجوّاري للضرائب:

لقد تم إحداث أيضاً بالإضافة إلى مركز الضرائب، ما يعرف بالمركز الجوّاري للضرائب، وهو يختص بتسيير الملفات الجبائية الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽²⁾، وبالرجوع إلى مضمون نص المادة 13 من القانون رقم 14-10 المتضمن قانون المالية لسنة 2015⁽³⁾، نجد أن المشرع قد اعتمد معياراً قيمياً⁽⁴⁾، لتحديد المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التابعين للمراكز الجوّارية للضرائب، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج).

ونظمت المراكز الجوّارية 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 الجوّارية للضرائب.

الفرع الثاني:

نطاق الشكوى الضريبية من حيث الموضوع.

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 تحصيل الضريبة، أو تأخذ شكل نزاع حول وعاء الضريبة، ويتحدد نطاق شكوى منازعات الوعاء الضريبي من حيث موضوعها، بالنظر إلى الغاية التي يهدف إليها المكلف بالضريبة من خلال شكواه أمام إدارة الضرائب، وإما بالنظر إلى نوع الضريبة بحد ذاتها.

(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 13 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق لـ 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، العدد 78، الصادرة في:

31 ديسمبر 2014.

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

أولاً: بالنسبة للغاية من الشكوى الضريبية.

تتبنى الضريبة على مجموعة من التقنيات والأوضاع والإجراءات الفنية التي يتم تأسيس 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 منازعات الوعاء الضريبي تتمحور أساساً، حول الخطأ سواءً في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽³⁾.

ثانياً: 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⁽⁴⁾.

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.

(1) رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2004، ص16.

(2) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الرياءة للنشر، الأردن، 2002، ص21.

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

(4) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط01، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007، ص130.

المبحث الثاني:

ضوابط الشكوى الضريبية في ظل عصنة النظام الجبائي.

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 النجاعة 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 منازعات الوعاء الضريبي - ومن بينها 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 بالمحكمة العليا بموجب القرار رقم 6798 المؤرخ في 14/02/1998 الذي يقضي بوجود خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة ضمن مختلف القوانين الضريبية⁽¹⁾.

وعليه سنتطرق بشيء من التفصيل إلى الأسباب التي تؤسس عليها الشكوى الضريبية، والبيانات الواجب توافرها في الشكوى في المطلب الأول من هذا المبحث، وباعتبار الشكوى الضريبية تظلم إداري، هل تخضع للمواعيد المقررة في القواعد العامة؟ وهذا ما سوف نوضحه في المطلب الثاني منه.

المطلب الأول:

القيود 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 منازعات الوعاء الضريبي نجد أن المشرع الجزائري أوجب على المكلف بالضريبة تقديم شكواه في شكل معين، كما ألزمه بأن يضمنها معلومات وبيانات معينة تعد من النظام العام لتحديد مضمون النزاع، حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، وهذا ما يميز التظلم في النزاع الضريبي.

حيث سنعمل في هذا المطلب على دراسة كل من القيود الشكلية والموضوعية لشكوى منازعات

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

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

الوعاء الضريبي في الفرع الأول، بالإضافة إلى آجال تقديمها لتكون محل قبول في الفرع الثاني.

الفرع الأول:

القيود الشكلية للشكوى الضريبية.

يستشف من نصوص المواد 73 و 75 و 3/172 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.

أولاً: 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- التمثيل القانوني:

نظراً لأن الدين الضريبي محمول ويتسم بالطابع الشخصي، فيجب أن تقدم الشكوى الضريبية ممن تثبت له الصفة فيها قانونياً، بحيث إذا انتفت هذه الصفة فلا يقبل الطعن، وتعرف الصفة في القواعد العامة في المنازعات الإدارية على أن يكون رافع الدعوى هو صاحب الحق، أو المركز القانوني المتنازع حوله⁽¹⁾، بوجهها 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 إجراءاتها (صفة إجرائية) نيابة عن صاحب الصفة الأصلي (المكلف بالضريبة).

أ- إلزامية تقديم الوكالة:

اشتراط 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⁽³⁾، وهو ما أكده

(1) أحمد هندي، أصول قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 311.

(2) المادة 1/75 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30

ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، العدد 82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2007.

(3) نسخة من الوكالة القانونية المحررة على مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب، الملحق (أ)، ص 227.

مجلس الدولة الغرفة الإدارية في قراره رقم 23957 الصادر في 19/04/2006 الذي جاء فيه "...حيث أنه في قضية الحال، أن الشكوى المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وجهتها إلى مدير الضرائب، ممضية من طرف ولدها، ولا يوجد بالملف ما يثبت أنها وكلته كما تشترطه المادة 332 المذكورة أعلاه، مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدرجة الأولى في عدم قبول الدعوى شكلاً"⁽¹⁾. 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⁽²⁾، كما يتعين أيضاً على كل شخص حائز على وكالة، والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانوناً⁽³⁾.

وما يمكن ملاحظته على نص المادة 75 ق.إ.ج، أن المشرع استوجب استظهار وكالة قانونية محررة على ورق مدموغ تسلمها الإدارة الجبائية، غير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، وهو ما يعرف بالوكالة الإدارية، فهل ذلك يعني عدم قبول الوكالة الصادرة عن الموثق أمام إدارة الضرائب؟

إن المشرع لما اشترط الوكالة الإدارية على الشخص مقدم الشكوى لحساب الغير، إنما كان يرمي إلى التقليل من المصاريف والتخفيف على المكلف بالضريبة، خاصة وأنها غير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، أما بالنسبة للوكالة الصادرة عن الموثق فهي وكالة قانونية ويعتد بها أمام إدارة الضرائب مثلها مثل الوكالة الإدارية، غير أنها تخضع لحق الطابع وإجراءات التسجيل، وهذه الأخيرة غير قابلة للاسترجاع في هذه الحالة، ولجوء المكلف بالضريبة إلى الوكالة الصادرة يعد تنازلاً منه على ما توفره الوكالة الإدارية من امتيازات.

ب- عدم إلزامية تقديم الوكالة:

إذا كان المبدأ القانوني يقضي بأنه على كل شخص أن يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية، غير أن المشرع الجزائري أورد استثناء وأعطى من تقديم الوكالة كلاً من⁽⁴⁾:

- المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين؛

(1) القرار رقم 23957 الصادر بتاريخ 19/04/2006، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، المرجع السابق، ص 187.

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

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

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

- الأشخاص الذين قد أعذروا 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 لمالك 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⁾.

تجدر الملاحظة أن المشرع في نص المادة 75 ق.إ.ج، قد أعفى بعض الأشخاص من استظهار الوكالة الإدارية عند تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب، لأن لهم صفة التوكيل والتمثيل القانوني من خلال مركزهم القانوني تجاه المكلف بالضريبة، لذلك فإن هذا الإعفاء لا ضرورة له وإنما يعتبر تحصيل حاصل.

2- المصلحة:

لا يكفي في الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب تمتع رافعها بصفة طرح النزاع أمامها، بل يجب إلى جانب ذلك، أن تكون له مصلحة يقصد تحقيقها من وراء ذلك، فالمصلحة هي مناط الشكوى والباعث على رفعها، والغاية المنشودة من ورائها، وتتميز المصلحة بثلاث خصائص هي:

أ- **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⁾.

ب- **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

(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، 2004/2005، ص40.

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

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 للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى⁽¹⁾.

ت- 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، كاستفادة من تخفيض أو إعفاء الضريبة، ولا تقبل شكوى المكلف بالضريبة إذا كانت المصلحة المثارة معنوية بحتة⁽²⁾.

3- 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 ممثلاً عنها مقيماً بالجزائر لدى إدارة الضرائب المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور⁽³⁾، وفيما عدا ذلك من الضرائب والرسم 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⁽⁴⁾. 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⁽⁵⁾.

(1) 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.

(2) Jean Lamarque, Op.Cit, P10.

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

(4) 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.

(5) 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، ص 41.

والمشرع 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 وتدليس، بحجة عدم استلامهم التبليغات المختلفة (إعدار، إشعار بالتسوية الأولية والنهائية، الإشعار بالدفع...) من إدارة الضرائب.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية عيناً.

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

1- أن تكون الشكوى الضريبية مكتوبة:

لم تبين المادة 73 ق.إ.ج بأن تكون الشكوى مكتوبة، والنص على الكتابة هنا غير ضروري، مادام شرط الكتابة مرتبطاً طبيعياً بالشروط الشكلية الأخرى ولاسيما التوقيع باليد⁽¹⁾.

2- 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⁾.

3- التوقيع الشخصي باليد:

يجب أن تكون الشكوى موقعة 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⁾.

(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 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

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

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

الفرع الثاني:

القيود الموضوعية للشكوى الضريبية.

ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بتفصيل الشكوى، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفع التي يتقدم بها، وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع على محتوى الشكوى الضريبية ودراستها، وعليه يجب أن تتضمن الشكوى بيانات موضوعية خاصة بالضريبة، وبيانات موضوعية أخرى تبين أساس فرض الضريبة.

أولاً: البيانات المتعلقة بالضريبة.

1- بيان نوع الضريبة:

يجب أن تتضمن الشكوى ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها، بالإضافة إلى بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة⁽¹⁾، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع الجدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع⁽²⁾.

2- الطابع الفردي لكل محل خاضع للضريبة:

يجب أن تقدم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل (وعاء الضريبة) خاضع للضريبة، أي لا تكون متعلقة بعدة 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⁽³⁾.

3- 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 (البلدية الأولى المشار إليها في الشكوى)⁽⁴⁾.

ثانياً: البيانات المتعلقة بأساس فرض الضريبة.

تعتبر عملية تقدير الضريبة من أهم الموضوعات المتعلقة بوعاء الضريبة، وسعياً 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

(1) نسخة من الجدول الفردي للضريبة (سند التحصيل)، الملحق (ب)، ص 228.

(2) المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 14.

(4) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 19.

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⁽¹⁾، 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⁽²⁾.

ويعتمد في تصنيف الحدث المنشئ على المعيار الاقتصادي الذي يتكون من الدخل، رأس المال، والإنفاق، وبالنسبة للضريبة التي تفرض على الدخل، فإن الحدث المنشئ في الأرباح الصناعية والتجارية مثلاً يكون بتحقق الربح في نهاية السنة المالية، وفي الأجور والمرتبات يتحقق بحصول الفرد على المرتب⁽³⁾.

وبالنسبة للضريبة التي تفرض على الإنفاق فيعتبر مثلاً الحدث المنشئ للرسم المرور هو عندما تعرض المواد الغذائية للاستهلاك⁽⁴⁾، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الحدث المنشئ للضريبة على الإنتاج، وابتقال السلعة من مراحل إنتاجها أو تداولها يتحقق الحدث المنشئ للرسم على رقم الأعمال⁽⁵⁾.

أما بالنسبة للضريبة التي تفرض على رأس المال، فإن الحدث المنشئ للضريبة على انتقال الملكية مثلاً هو توثيق العقد⁽⁶⁾، وبالنسبة للرسم الخاص بمعاملات بيع السيارات والآليات المتحركة فإن التنازل عن هذه الأخيرة هو الحدث المنشئ لها⁽⁷⁾، ويتحدد الوعاء الضريبي وفق طريقتين:

أ - التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

إن التحديد الكيفي لوعاء الضريبة وفق الاتجاه الحديث للمالية العامة، يتوقف على مدى مراعاة الحالة أو الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها من عدمه، وهذا من شأنه تحقيق مبدأ العدالة وتتمثل في:

(1) عادل فليح علي، المرجع السابق، ص 98.

(2) رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 28.

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

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

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

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

(7) 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، العدد 39، الصادرة في: 15 ماي 1977.

- **مركزه العائلي والاجتماعي:** فيستبعد من الضريبة الجزء من الدخل المتعلق بإشباع الحاجات الضرورية للفرد وعائلته الذي يؤمن له حد الكفاف، وهذا ما يحقق مبدأ الملائمة⁽¹⁾.
- **مصدر الدخل:** تفرض الضريبة حسب اختلاف مصدر الدخل، ما إذا كان ناتج عن عمل أو كان ناتج عن رأسمال⁽²⁾.
- **المركز المالي:** تميز الضريبة في المعاملة بين المركز المالي لكل مكلف بها بناءً على مبدأ شخصية الضريبة، ومن حيث حجم دخله بناءً على مبدأ الضريبة تصاعديّة، وهذا ما يتحقق مبدأ المساواة⁽³⁾.

ب- التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

إن حجم الحصيلة الضريبية يتوقف على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، والتحديد الكمي يحدد وعاء الضريبة تحديداً أكثر انضباط ودقة، ويتم ذلك بطريقة مباشرة إما عن طريق التصريح، أو عن طريق التقدير الإداري.

- **التصريح:** يعرف التصريح لغةً على أنه تبيان الأمر وإظهاره وجعله واضحاً⁽⁴⁾، واصطلاحاً يعرف على أنه التزام قانوني يقوم به المكلف إزاء الإدارة الجبائية، وفق الشروط والإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي، ويأخذ هذا النوع صورتين:

- **تصريح المكلف بالضريبة:** بالرجوع للمشرع الجزائري لم يعرف التصريح ولم يحدد مفهومه، وإنما حدد صور وأنواع التصريحات الجبائية فقط⁽⁵⁾، وبالرجوع إلى الفقه نجد أن هناك من عرفه على أنه العمل الأول الذي يقر من خلاله المكلف بالضريبة، أو يسلم بإرادته في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي الخاص به، الذي من خلاله يسمح لإدارة الضرائب بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضرائب الواجب دفعه⁽⁶⁾، أما الفقه الفرنسي فقد عرفه بأنه تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي⁽⁷⁾.

ويعد النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي كأصل، وهذا الأخير يركز أساساً على حسن نية المكلفين بالضريبة في تقديم تصريحات صادقة، دقيقة، مقنعة وشاملة لمداخيلهم، فلا يمكن للإدارة الجبائية

(1) شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، ط01، دار طليطلة، الجزائر، 2015، ص15.

(2) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.

(3) Habib Ayadi, Droit fiscal, C.E.R, Tunis, 1989, P134.

(4) علي بن هادية، بلحسن البليش، الجيلالي بن الحاج يحي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991، ص66.

(5) Direction Général des Impôts, Guide Pratique des Déclaration Fiscales, les Edition du Sahel, Alger, 2018, P13.

(6) قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط01، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص201.

(7) واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، جامعة

السانية وهران، 2004/2003، ص13.

إعادة تقويم أسس الضريبة بعد إجرائها لعمليات الرقابة على التصريح أو الوثائق المرفقة به، إلا باتباع الإجراءات الوجيهة، وينطبق الأمر كذلك إذا كانت التصريحات خاطئة.

- **التصريح المقدم من الغير:** يكون التصريح من طرف شخص آخر غير المكلف بالضريبة، شريطة أن تربطه علاقة قانونية بالمكلف، يستطيع من خلال هذه العلاقة وتحت مسؤوليته الشخصية موافاة الإدارة الضريبية بالمعلومات الكافية عن وعاء المكلف، مثل تقديم صاحب العمل تصريحاً عن الرواتب والأجور التي يدفعها للعمال⁽¹⁾، وتصريح المستأجر عن قيمة الإيجار التي يدفعها للمالك.

كما أن استعمال هذه الطريقة قد يؤدي إلى التقليل من التهرب الضريبي طالما أن هذا الشخص مقدم التصريح ليس لديه أي مصلحة في تقديم معلومات مغلوبة، وتزداد مصداقية هذه الطريقة في حال تقديم تحفيظات من طرف الإدارة الضريبية إلى هؤلاء الأشخاص، ومثال ذلك يستفيد المكلف بالضريبة الذي يمارس نشاط بيع بالجملة من التخفيضات المقررة في نص المادة 219 ق.ض.م.ر.م، عندما يصرح بجدول يتضمن المعلومات عن كل زبون تعامل معه⁽²⁾.

• **التقدير الإداري:** هو ذلك التقدير الذي تضعه إدارة الضرائب بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لمادة الضريبة، متبعة في ذلك كافة الآليات المقررة قانوناً التي تمكنها من الوصول إلى التقدير الصحيح للوعاء الضريبي، فلها أن تلجأ أساساً إلى ممارسة حق الإطلاع والمعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة (التفتيش الإداري)، بناءً على الرقابة الشكلية وصولاً إلى التحقيق المحاسبي، ومن ثم تتمتع الإدارة وهي تقوم بهذا التقدير بحرية واسعة لا تقيدتها إلا إمكانية الطعن في تقديرها بطريق أو بأخر⁽³⁾، وأن ما يؤيد ذلك هو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره رقم 42819 الصادر في 2008/06/11 حيث جاء فيه: " حيث... أن المسئنف تعرض للمراجعة نتيجة ضريبة إضافية تمثل الضرائب على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، وغرامات التأخير، ولم يثبت أن المراجعة كانت بناءً على كشف حسابه البنكي، والذي صبت فيه ديون مدنية سابقة على نشاطه التجاري، وبالتالي هذا هو التسبب القانوني مما يتعين رفض الوجه المثار، وتأييد القرار"⁽⁴⁾.

هذا ما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة والحدث المنشئ لها، فإذا شاب هذا التحديد خطأً مادي في الحسابات مما يستوجب تدخل الإدارة لتداركه، كما قد يكون الخطأ في عدم شرعية التقدير في حد ذاته بسبب التقادم مثلاً، أو إجحافاً من قبل الإدارة في هذا التقدير، فللمكلف بالضريبة أن يعترض على ذلك عن طريق تقديم الشكوى، يبين ويعرض موجز لطلباته والأسانيد التي تنبني عليها الشكوى.

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

(2) المادة 224 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(3) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 120.

(4) القرار رقم 42819 الصادر بتاريخ 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 79.

2- استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة:

بعد إتمام المراحل المبينة آنفاً والمتعلقة 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 شراؤه عقار بعقد موثق، وهذا ما لم يستحب إليه المجلس ووجد أن الضريبة مؤسسة..."⁽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 المتأتي 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 10-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2015⁽⁵⁾، على أنه يعفى المكلفون

(1) أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط7، 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، العدد40، 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 10-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2015.

- Circulaire N°12/2017 du 23/01/2017, Mesures Fiscales Relatives au Régime de l'IFU, D.G.I, P06.

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 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.

ومن خلال قراءة للمعطيات المتعلقة بتقديم شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، نجد أن عدد الشكاوى الناتجة عن الأخطاء المادية في تقدير وعاء الضريبة وحسابها لسنة 2017، على مستوى المديرية الولائية للضرائب 4 559 شكوى، من إجمالي 61 538 شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، أي بنسبة 7,41% من العدد الإجمالي⁽³⁾. هذا يدل على أنه في حالة استبعاد الأخطاء المادية في تقدير الوعاء الضريبي وفي حساب الضريبة، فإن كل خطأ آخر في تقدير وحساب الضريبة، أو المنع من الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، يعد خطأ في تطبيق القانون أو تفسيره، كل هذا نتيجته نقص وعي المكلف بالضريبة، نظراً لعدم 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 هذا من جهة، ومن جهة أخرى، نجد من الناحية العملية أن كثرة المنازعات، ناتج عن سوء استعمال الوثائق الإدارية في مجال الوعاء الضريبي، وعدم احترام الإجراءات القانونية المقررة لذلك⁽⁴⁾، نظراً للكثرة الهائل والمتنوع من نماذج الوثائق الضريبية، وهذا يتعارض مع فكرة عصرنه النظام الجبائي.

(1) القرار رقم 50236 الصادر بتاريخ 2006/05/27، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005، ص100.

(2) القرار رقم 010839 الصادر بتاريخ 2004/06/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007، المرجع السابق، ص17.

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Direction des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux Fiscal, Op.Cit, P04.

(4) التعليم 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.

لقد ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة كما سبق بيانه بتقديم شكواه في شكل معين، كما ألزمه بأن يضمنها معلومات وبيانات معينة تختلف باختلاف موضوع النزاع، حتى تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، فهل ذلك يكفي لتكون الشكوى محل قبول من طرف إدارة الضرائب؟

المطلب الثاني:

آجال تقديم الشكوى الضريبية بين صعوبة التحديد وصرامة التطبيق.

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.

وتقتضي القواعد العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بأنه يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدره القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829⁽¹⁾، فهل تخضع الشكوى الضريبية باعتبارها تظلاً إدارياً للأجل المنصوص عليها في القواعد العامة؟ وما هي معايير بدأ سريان وانقضاء ميعاد الشكوى الضريبية؟

تقتضي الإجابة على هذين السؤالين، التطرق إلى الأحداث الموجبة للشكوى كمعيار لتحديد ميعادها في الفرع الأول من هذا المطلب، وعيب الآجال وأثره على الشكوى الضريبية في الفرع الثاني منه.

الفرع الأول:

الأحداث الموجبة للشكوى كمعيار لتحديد آجالها.

يعتبر توحيد ميعاد التظلم الإداري في المنازعات الإدارية بصفة عامة، إجراء إيجابي يسجل لصالح الأفراد في مواجهة الإدارة، لكن حتى تقبل الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء، وجب على المكلف بالضريبة أن يتقدم بها وفقاً لمواعيد خاصة، تختلف عن القواعد العامة، لذلك حدد المشرع بصرامة هذه الآجال نظراً لخصوصيات المنازعات وطبيعة المعنيين بها، 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.

أولاً: الآجال العامة.

كقاعدة عامة تقبل الشكاوى على التوالي من طرف مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي

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

سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى⁽¹⁾، فعلى سبيل المثال فإن الضريبة التي أدرج جدول تحصيلها في شهر مارس 2017 يكون آخر أجل لقبول الشكاوى هو 31 ديسمبر 2019، على أساس أن سنة 2019 هي السنة الثانية التي سنة إدراج الجدول في التحصيل، باعتبار السنة الأولى التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل هي 2018⁽²⁾.

وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 حيث جاء فيه: " ... فوقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً بـ 31/12/1982، وعليه تأييد قرار المجلس القضائي عندما صدر بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الأجل المحدد..."⁽³⁾.

وفي قرار آخر صادر عن مجلس الدولة الغرفة الثانية تحت رقم 026086، الصادر بتاريخ 24/01/2006 حيث جاء فيه: "... يستفاد من دراسة الملف ولا سيما الإنذار الوارد للتحصيل بتاريخ 30/10/1999، والصادر عن مديرية الضرائب والمبلغ للمعني بتاريخ 06/03/2000، وأن هذا الأخير لم يقم بالنظم إلا في 04/08/2002..."

وهذا ما يجعل الشكاوى المقدمة إلى إدارة الضرائب خارج الآجال المنصوص عليها في نص المادة 72 ق.إ.ج، والتي تنص على أن تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، بما أن الجدول تم إدراجه بتاريخ 30/10/1999، وبلغ بتاريخ 06/03/2000...⁽⁴⁾

تجدر الإشارة أن النص الأصلي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائه، وتحويل أحكامه إلى قانون الإجراءات الجبائية استعمل فيها المشرع عبارة "... السنة التي تلي سنة..."، وهو ما يتماشى مع الأحكام القضائية المذكورة أعلاه، ويختلف ذلك بعد التعديل حيث نص المادة 72 ق.إ.ج استعمل فيها المشرع حالياً عبارة "...السنة الثانية التي تلي سنة..." كما هو موضح في المثال أعلاه، لكن هناك الكثير من الكتاب والأكاديميين عند تطرقهم لمواعيد تقديم الشكاوى، يوردون أمثلة تتماشى مع المواعيد المذكورة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل إلغائها، ولا تتماشى مع فحوى المادة 72 ق.إ.ج بنصها الحالي.

(1) المادة 1/72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) Instruction N° 01/2012 du 29/02/2012, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, D.G.I, 2012, P05.

(3) القرار رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985، المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، العدد 04، 1989، ص 238.

(4) مالك عليان، المرجع السابق، ص 160.

ثانياً: الآجال الاستثنائية.

إن الأصل في بدأ سريان ميعاد الشكوى الضريبية هو من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، لكن أوردت المادة 72 ق.إ.ج استثناءات، اقترنت أحياناً ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة، وأحياناً بشكل قرار فرض الضريبة، أو بموضوع الضريبة أحياناً أخرى.

1- الأحداث المتعلقة بالضريبة: تتمثل هذه الأحداث في الحالات الآتية⁽¹⁾:

أ- **حالة الخطأ في إرسال إنذارات:** إن تبليغ المكلف أو إشعاره بالمسائل المتعلقة بتقدير وعاء الضريبة وفي حسابها، يجسد فعلياً مبدأ يقين الضريبة، كما يعد حقاً إجرائي للمكلف والتزام على عاتق إدارة الضرائب، إلى جانب كونه وسيلة قانونية لها حجية واضحة في الإثبات في المنازعة الضريبية، وسواء كان الخطأ في إرسال الإنذارات راجع إلى الإدارة، أو إلى ظهور مستجدات في ملف المكلف⁽²⁾، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم فيها إستلام إنذارات جديدة من الإدارة الضريبية المختصة.

ب- **حالة الخطأ في فرض الضريبة:** تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة، التي تأكد فيها المكلف بوجود خطأ في فرض الضريبة بدون أساس قانوني.

ت- **حالة الخطأ في تكرار فرض الضريبة:** تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تأكد فيها المكلف بوجود ازدواجية في فرض الضريبة.

وما يلاحظ على نص المادة 72 ق.إ.ج، أن المشرع قد أورد كلمة "تأكد" للتعبير عن علم المكلف بوجود خطأ أو ازدواج في الضريبة، وليس التأكد كالعلم، لذا كان على المشرع إستعمال كلمة "علم" بدلا من تأكد، لأن التأكد أمر شخصي ذاتي يصعب إثباته.

2- الأحداث المتعلقة بشكل قرار فرض الضريبة:

إن القاعدة العامة تقضي بأن الضرائب تدرج في الجداول من أجل تحصيلها، أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجداول وهذا كاستثناء، فإن الشكاوى تقبل وفقاً لنص المادة 03/72 ق.إ.ج، للمواعيد المحددة كما يأتي:

أ- بالنسبة للاقتطاع من المصدر (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات)، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر.

ب- بالنسبة للحالات الأخرى، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم دفع

(1) المادة 2/72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 43 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

(2) العبد صالح، المرجع السابق، ص 86.

الضريبة فيها برسمها، مثل رسوم التسجيل والرسم على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل.

3- الأحداث المتعلقة بموضوع الضريبة:

نجد أن الأحداث المتعلقة بموضوع الضريبة تكون مثلاً في خصم الرسم على القيمة المضافة، الذي أنقل سعر الشراء أو الكلفة للعمليات التي لها الحق بطريقة عادية، عن طريق التحميل المترتب عن العمليات المخولة للحق في الخصم، غير أنه يمكن أن يمارس هذا الحق عن طريق الاسترجاع لكل جزء قابل للخصم والذي لا يمكن تحميله⁽¹⁾.

ولهذا يسمح في بعض الحالات استرجاع الرسم المحسوم طبيعياً، في حالة عدم إمكانية خصم هذا الأخير تماماً، على الرسم على القيمة المضافة المترتبة عن العمليات الخاضعة للضريبة والمحققة من طرف شخص خاضع للضريبة، وعليه يمكن للخاضعين للرسم على القيمة المضافة الذين لا يمكنهم استرجاع الرسوم المدفوعة لمموليهم أو لدى الجمارك، أن يطلبوا استرجاع الرسم عن طريق التسديد المباشر وذلك وفقاً لشروط معينة⁽²⁾.

حيث أنه كان طلب المكلفين بالضريبة الرامي إلى استرجاع الرسم على القيمة المضافة، لا يتم إلا عن طريق إجراءات الطعن النزاعي الشكوى الضريبية، ومن أجل تبسيط إجراءات الاستفادة من هذا الامتياز أصبح بعد صدور قانون المالية لسنة 2017 إجراء تسيير (Acte de Gestion)، وليس إجراء نزاعي (Acte de Contentieux)، بمعنى يقدم ويدرس هذا الطلب من طرف المصلحة التي تسيير ملف المكلف بالضريبة صاحب الطلب⁽³⁾.

وبعد دراسة هذا الطلب وصدور قرار بشأنه من السلطة الضريبية المختصة، ولم يرضى به المكلف بالضريبة صاحب الطلب، هنا وجب عليه تقديم شكواه التي تتضمن احتجاجاً على هذا القرار قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه⁽⁴⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد نص في المادة 2/172 ق.إ.ج أن الشكاوى ترسل إلى مديرية كبريات المؤسسات ضمن الآجال المحددة في المادة 72 ق.إ.ج، فهي بذلك تخضع للآجال العامة والاستثنائية المذكورة أعلاه.

ونورد الجدول الآتي الذي يحدد بصورة واضحة ودقيقة آجال تقديم شكاوى منازعات الوعاء الضريبي:

(1) François Goliard, Tayeb Zitoune, Droit Fiscal des Entreprises, 1^{ère} Ed, Galino Edition, France, 2007, P186.

(2) المادة 50 و 50 مكرر من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

(3) Circulaire N°02/2017 du 13/03/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, D.G.I, P02.

(4) المادة 6/72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 45 من القانون رقم 16-14، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

صور الآجال	الأحداث الموجبة للكشوى	طبيعة الإعتراض موضوع الشكوى	تاريخ بداية سريان ميعاد الشكوى	تاريخ انقضاء ميعاد الشكوى
العام الآجال الاستثنائية	الضرائب المدرجة في جدول التحصيل.		تاريخ إدراج الجدول في التحصيل.	
	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.	
		بالنسبة للحالات الأخرى.	تاريخ دفع الضريبة.	
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.	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نص المادة 72 ق.أ.ج

الفرع الثاني:

إيداع الشكوى الضريبية وأثره على قبولها.

إن تحديد ميعاد ثابت للشكوى يشكل قيداً خطيراً على حرية المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، إلا أن هذا القيد تفرضه متطلبات المصلحة العامة، التي هي موضوع قرارات إدارة الضرائب، فهذه القرارات يجب أن تكتسب حصانة من الطعن بعد مدة معينة من الزمن، فليس من المصلحة أن تبقى عرضة للطعن في أي وقت ومهما طالت المدة مما ينعكس سلباً على الخزينة العمومية، ولذلك وجب تحديد مدة للشكوى، يتحصن قرار إدارة الضرائب بانقضائها ضد أي شكل من أشكال الطعن، ويصبح بذلك في حكم القرار المشروع، إذ أن هذا الأخير يفترض أن يكون محمولاً على الصحة ما لم يقدّم الدليل على خلاف

ذلك، وعلى هذا فقد قيد المشرع هذه الشكوى بميعاد محدد لضمان استقرار الأوضاع وحماية المراكز القانونية، والمشرع الجزائري لم يحدد طريقة تقديم الشكوى، وعلى هذا سوف نتطرق إلى كيفية حساب هذه المواعيد، ومدى تأثيرها على قبول الشكوى.

أولاً: تاريخ إيداع الشكوى الضريبية وأثره على حساب الأجل.

إن المشرع الجزائري اعتبر أن التاريخ المعتبر لتقديم الشكوى، هو تاريخ استقبال الشكوى من طرف إدارة الضرائب، حتى وإن كانت غير المختصة، والذي من خلاله يتم تحديد ميعاد الشكوى، وهنا نميز بين نوعين من الإيداع لتقديم الشكوى، والذي على أساسه يبدأ سريان الميعاد.

1- الإيداع الشخصي للشكوى الضريبية:

نص المشرع الجزائري على إلزامية تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب المختصة التي ينتمي إليها المكلف بالضريبة، وتسلم هذه الأخيرة وصلاً بذلك⁽¹⁾، وهذا ما يدل على أن الشكوى يتم إيداعها شخصياً، وبالرجوع إلى فقرات نص المادة 72 ق.إ.ج، نجد أن 31 ديسمبر هو اليوم الأخير لقبول الشكاوى، فبالنسبة لهذه الحالات لا تطرح أي إشكال لأن تاريخ بداية الميعاد وانقضائه معلوم ومحدد، وإنما الميعاد المذكور في الفقرة السادسة من نفس المادة، والمتعلق بالاحتجاج على القرار الصادر بشأن طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، والمحدد بـ أربعة (04) أشهر من تاريخ التبليغ، ففي هذه الحالة هل يحتسب يوم التبليغ واليوم الأخير من الميعاد؟

ونظراً لعدم وجود نص خاص يقيد العام يتم إعمال القواعد العامة في حساب المواعيد المقررة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعملاً بقاعدة حساب الميعاد كاملاً وبالأشهر، فإن مدة الطعن تحسب كاملة ولا يحسب يوم التبليغ أو التبليغ الرسمي ويوم انقضاء الأجل، كما يعتد بأيام العطل الداخلة ضمن هذه الأجل عند حسابها⁽²⁾.

كما سبق البيان يجب على أن المكلف بالضريبة أن يوجه شكواه إلى إدارة الضرائب المختصة التي ينتمي إليها، وتسلم هذه الأخيرة وصلاً بذلك، فهل هذا يعني أن رفع الشكوى يتم حصراً إلا عن طريق إيداعها شخصياً؟ بمعنى هل يحق للمكلف بالضريبة تقديم الشكوى عن طريق البريد؟

2- إيداع الشكوى الضريبية عن طريق البريد:

بالإضافة إلى الإيداع الشخصي شكوى نزاع الوعاء الضريبي، يمكن للمكلف بالضريبة الذي ينازع إدارة الضرائب في قرار تأسيس الضريبة أن يقدم شكواه عن طريق البريد.

(1) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) المادة 405 من القانون 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أ- البريد المسجل (العادي): من خلال ما يجري في الجانب التطبيقي، يتبين أن المكلفين يواجهون شكاويهم عن طريق البريد المسجل مع الإشعار بالاستلام، ولكن الإشكال المطروح في هذا السياق تاريخ التقديم الذي يعتد به لحساب الميعاد، هل هو تاريخ وصول الشكوى لإدارة الضرائب المختصة؟ أم تاريخ الإيداع لدى مصالح البريد؟

نظراً لعدم النص على هذه الحالة في القوانين الضريبية الموضوعية، ولا حتى في قانون الإجراءات الجبائية، وهذا يتعارض مع ما يصبو إليه المشرع من تحقيق الشفافية الضريبية وعصرنة الإدارة الضريبية ولا سيما تقريب الإدارة من المواطن.

لكن بالرجوع للتعليمات والمناشير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، فيما يتعلق بالشكاوى المرسلة عن طريق البريد، فإن تاريخ الاستقبال هو التاريخ المسجل على البريد أي تاريخ إيداع الشكوى لدى مصالح البريد⁽¹⁾، وطبقاً لنص المادة 3/405 ق.إ.م.إ، إذا كان اليوم الأخير من الأجل ليس يوم عمل كلياً أو جزئياً يمدد الأجل إلى أول يوم عملي موالي.

ب- البريد الإلكتروني (رغبة تشريعية محتشمة): يشهد العالم بأسره تحولاً جذرياً في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات، أثرت على العمل الرقابي، فأدت إلى تطوره وازدياد أهميته، وظهر ما يدعى الحكومة الإلكترونية تعمل في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية⁽²⁾، وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أنتوساي) في مؤتمرها 14 سنة 1992، إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراء الرقابة بواسطة الحاسوب الآلي وإلى معرفة وسائل ونظم الحاسوب الآلي⁽³⁾.

ورغم فوائد وإيجابيات التعامل الإلكتروني في مجال الجبائية خاصة وأنه يعزز الشفافية الضريبية، من خلال تقريب المكلفين بالضريبة من إدارة الضرائب، وتعزيز آليات الرقابة والقضاء على مظاهر الفساد، باعتبار أن مجال الضرائب حساس وخطير لارتباطه باقتصاد الدولة، فإن المشرع الجزائري وإن كان يحاول مواكبة تطورات العصر إلا أن النصوص التي أصدرها في شأن المعاملات الإلكترونية في مجال الجبائية تبقى شبه منعدمة⁽⁴⁾، وهذا يعتبر فراغ تشريعي، ناهيك عن انعدام الأمن المعلوماتي، رغم بعض المحاولات المحتشمة من أجل تبسيط وتسهيل الإجراءات الإدارية للمتعاملين مع الإدارة الضريبية، التي تجلت في فتح فضاء تفاعلي لمرجع نوعية الخدمة، يمكن لمستخدمي الانترنت تلقي إجابات على الانتشغالات الجبائية، وآلية الترقيم الجبائي عن بعد⁽⁵⁾، وهذه الأخيرة هي آلية تمكن المكلفين بالضريبة

(1) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, D.G.I, 2012, P03

(2) شرطي 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، ص30.

(3) نور العقاد، الرقابة المالية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2002، ص19.

(4) 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.

(5) Lettre N° 1120/2016 du 10/10/2016, Procédure d'Immatriculation en Ligne, en Matière de Numéro d'Identification Fiscale, Fiche d'Information, D.G.I.

طلب رقم التعريف الجبائي على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب.

حيث لم تعد الإدارة الجبائية تعتمد على تكنولوجيا الإعلام والاتصال، من خلال تقديم المعلومات الجبائية من نشر القوانين الجبائية، وقوانين المالية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي، إضافة إلى النشريات ودلائل المكلفين بالضريبة، بل باشرت المديرية العامة للضرائب في وضع حيز التنفيذ النظام المعلوماتي الجبائي الذي هو طور التجسيد بتاريخ 2013/01/29⁽¹⁾، وهو نظام التصريح عن بعد، وفي هذا السياق فتحت المديرية العامة للضرائب منذ تاريخ 2013/07/21، نافذة مخصصة للمكلفين بالضريبة التابعين للمديرية كبريات المؤسسات، تسمح لهم بالقيام بتصريحاتهم الجبائية الشهرية⁽²⁾، لكن لحد الساعة لم يتم تفعيل تلقي الشكاوى عبر هذا النظام.

ثانياً: الآجال وأثرها على قبول الشكاوى الضريبية.

من خلال نص المادة 72 ق.إ.ج نجد أن المشرع استعمل مصطلحات "...تقبل... إلى غاية..."، "...ينقضي في..."، "...يجب تقديم..."، وهي تفيد الإلزام وبالتالي فإن ميعاد الشكاوى من النظام العام، وتقويته يفقد المكلف حقه في تقديم الشكاوى، وتعتبر الشكاوى المقدمة أو المرسله بعد الآجال المحددة غير مقبولة، وهنا نميز بين نوعين من الشكاوى من حيث تاريخ تقديمها والتي يمسه عيب الآجال وتشمل:

1- شكاوى ضريبية في الآجال:

هي عبارة عن شكاوى تم تقديمها في المواعيد المقررة قانوناً، وهي إما تكميلية أو متعاقبة.

أ- الشكاوى الضريبية التكميلية: هي الشكاوى التي تكون مكملة للشكاوى الأولية بحيث تحمل وقائع ومعطيات جديدة، وتكون محل قبول في حالة تقديمها ضمن الآجال القانونية المحددة، وقبل صدور القرار المتعلق بالشكاوى الأولى⁽³⁾.

ب- الشكاوى الضريبية المتعاقبة: قد يحدث في بعض الأحيان التي يقدم فيها المكلف بالضريبة شكاوى لإدارة الضرائب بعد تقديمه للشكاوى الأولية، حيث تحمل الشكاوى الأخيرة نفس القيم الضريبية المفروضة ونفس الطلبات، ولا تحمل أي معطيات وأي وقائع جديدة عن الشكاوى الأولى، وهنا نكون أمام حالتين⁽⁴⁾:

• إذا كان تقديم الشكاوى قبل صدور القرار في الشكاوى الأولى، في هذه الحالة يتم وضع الشكاوى ضمن ملف الشكاوى الأولى، ويتم إبلاغ المكلف بالضريبة بتردد شكاواه.

⁽¹⁾ Bulletin d'information N° 80/2015, le Système d'Information : Levier Majeur de Modernisation de la D.G.I, P01.

⁽²⁾ Bulletin d'information N° 69/2013, Simplification des Démarches Administratives Vers une Réforme du Service Public, D.G.I, P02.

⁽³⁾ Group Revue Fiduciaire, l'Entreprise Contrôlée, Fiscale, URSSAF, Inspection de Travail, 1^{ère} Ed, Imprimerie SNEL Grafics, Belgique, 2013, P73.

⁽⁴⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P04.

- إذا كان تقديم الشكوى بعد صدور القرار في الشكوى الأولى، في هذه الحالة يتم إبلاغ المعني بازدواج الشكوى وأن القرار يكون نفسه ولا يمكن صدور قرارين لشكوى واحدة.

2- شكوى ضريبية خارج الآجال:

هي تلك الشكاوى التي تم تقديمها قبل أو بعد سريان المواعيد المقررة قانوناً، وهي إما سابقة أو متأخرة.

أ- **الشكوى الضريبية السابقة:** إن متطلبات الطعن النزاعي هو وجود قرار إدارة الضرائب موضوعه لا يرضي المكلف بالضريبة، بمعنى أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة تقديم شكواه قبل إبلاغه من قبل إدارة الضرائب المختصة بقيمة الضرائب المفروضة، وعليه فإن الشكاوى التي ترفع لإدارة الضرائب قبل تاريخ بداية حساب المواعيد المتعلقة بها، تعتبر شكوى سابقة لأوانها وهي غير مقبولة⁽¹⁾.

ب- **الشكوى الضريبية المتأخرة:** إن ميعاد الشكوى الضريبية محدد قانوناً ويعتبر من النظام العام، وأن أي شكوى تقدم بعد فوات هذه المواعيد تعتبر شكوى متأخرة وتعد غير مقبولة، وما على المكلف بالضريبة سوى القيام بالطعن الولائي، أو حالة التخفيض التلقائي التي تقرها إدارة الضرائب⁽²⁾.

وما يمكن ملاحظته فيما يتعلق بمواعيد تقديم شكوى نزاع الوعاء الضريبي، على الرغم من أن المشرع حاول تجنب التعقيد والتعدد، من خلال توحيد الآجال خاصة بتاريخ انقضاء تقديم الشكوى، إلا أنه أوجد عديد الحالات المختلفة المتعلقة بالأحداث الموجبة للشكوى التي على أساسها يبدأ حساب الميعاد.

حيث أنه خلال لسنة 2017، نجد أن على مستوى المديرية الولائية للضرائب يوجد 24 705 شكوى مرفوضة لعدم استنفاة متطلبات الشكوى من بين 61 538 شكوى مسجلة، أي بنسبة الرفض تقدر بـ 40,15 %⁽³⁾. إن قراءة هذه الأرقام تبين بوضوح النسبة الكبيرة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين باعتبارها إلزامية وضرورية أمام الإدارة، إلا أن نسبة الرفض بعيدة عن المستوى، وهذا ما يفسر ويبين مدى تعقيد الشروط المتعلقة بشكل ومحتوى الشكوى، والتي تستلزم دراسة مدى توافرها وإلا كانت الأخيرة محل رفض؛

بالإضافة أيضاً فيما يتعلق بمواعيد تقديم الشكوى الضريبية، أن المشرع قد نظمها بمواعيد متعددة ومتباينة، مما يجعل المكلفين غير قادرين على الإلمام بكل هذه المواعيد، وهو ما يعرض شكواهم إلى الرفض وحقوقهم للتقادم والسقوط، لذلك كان على المشرع تقديمها بشكل بسيط وموحد، غير أن توافر الشكوى على جميع الشروط يجعلها محل قبول لتدخل بعدها مرحلة إجرائية تتمثل في التحقيق والبت فيها.

(1) 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، 2010/2011، ص23.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P04.

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Direction des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux Fiscal, Op.Cit, P04.

الفصل الثاني:

إجراءات الفصل في الشكوى الضريبية.

تقتضي أخلاقيات النظام الضريبي تفعيل المنظومة الرقابية وتحديد مجالات تدخلها، للتحكم في حماية أموال الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة ثانية لتكريس مبدأ العدالة الضريبية، والرقابة الذاتية كأداة لتعزيز الشفافية الضريبية هي تلك العملية المتكاملة التي تتجز عن طريق إدارة الضرائب وأعاونها بدءاً بأساس فرض الضريبة وتحصيلها، وصولاً إلى فحص ما صدر منها من أعمال وتصرفات للتأكد من مدى مشروعيتها، وتقوم غالباً بناءً على شكوى إما بتصحيحها أو تعديلها أو إلغائها أو سحبها، حتى تصبح أكثر انسجاماً مع أحكام أو قواعد القانون الضريبي الذي تسعى إلى تطبيقه، هكذا تكون قد حققت التسيير الرشيد الذي يقوم على مبادئ الإنصاف والشفافية وحكم القانون⁽¹⁾.

وعلى خلاف القواعد العامة المقررة للتظلمات في مجال المنازعات الإدارية، تمر الشكوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي بإجراءات ومراحل خاصة أثناء الفصل فيها، لأن الغرض من إقرار هذه الإجراءات هو إقامة بعض الضمانات للمكلفين بالضريبة، لتكون ثقلاً يوازى السلطة الواسعة الممنوحة لإدارة الضرائب.

فمن أجل تجسيد المشروعية الضريبية في معالجة الشكوى يجب بعد تلقي التظلم وقبل اتخاذ أي قرار بشأنه، سواء بالقبول أو الرفض، على الإدارة الجبائية أن تحقق في الشكوى الضريبية من الجانبين الشكلي والموضوعي، ويعتبر هذا الإجراء مهماً جداً في مجال المنازعات الضريبية⁽²⁾، فمن خلاله تتأكد الجهات المختصة من صحة طلبات المكلف بالضريبة اعتماداً على مبدأ الوجاهية لتتمكن من البت فيها.

ويقصد بمبدأ الوجاهية في الشكوى الضريبية تمكين المكلف بالضريبة من تقديم ملاحظاته ودفعه عند فحص إدارة الضرائب للطعنه، والوجاهية هنا ليست بمفهومها الواسع، بمعنى حضور ذوي الشأن أثناء عملية التحقيق وإبداء دفعه ومواجهته، بل قد يتم عن طريق المراسلة بينه وبين الإدارة⁽³⁾.

وللتفصيل أكثر يقتضي التطرق إلى بيان التحقيق في الشكوى الضريبية، من خلال الإجراءات المقررة قانوناً للتحقيق فيها، وتبيان الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق في المبحث الأول من هذا الفصل، بالإضافة إلى تسليط الضوء على نطاق سلطة إدارة الضرائب في اتخاذ القرار في المبحث الثاني منه.

(1) أمزيان عزيز، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 200.

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 40.

(3) يوفراش 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، ص 256.

المبحث الأول:

التحقيق في الشكوى الضريبية لتكريس مبدأ المشروعية.

يقصد بالتحقيق في الشكوى الضريبية إتباع الإجراءات والمراحل القانونية للوصول إلى جملة العمليات الهادفة للوقوف على مدى صحة ودقة المعلومات المقدمة من قبل المكلف من جهة⁽¹⁾، ومن جهة ثانية تبيان ما إذا كانت الأسباب الواقعية والقانونية التي استند إليها قرار فرض الضريبة أسباب مشروعة، نابعة من القانون لتحقيق مبدأ المشروعية، والوصول إلى قرار نهائي واضح وشفاف يبني على بيانات واستنتاجات دقيقة، وهذا ما يضمن فعالية أكثر لإدارة الضرائب في أداء وظائفها تحقيقاً لمصلحة الخزينة العمومية، ودون إهدار المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، .

ولذلك، نجد أن المشرع يحرص على ضبط هذه الإجراءات، وتحديد العمليات الواجب إتباعها بدقة، وتكريس مبدأ الوجاهية بدءاً بالفحص الأولي للشكوى الضريبية وصولاً إلى التحقيق فيها، كما أن هناك ارتباط وثيق بين عمليتي التحقيق والبت في الشكوى، حيث أن هذه الأخيرة تستند أساساً على نتائج التحقيق الأولي والإضافي، الذين تقوم بهما المصالح المختصة من خلال القواعد المقررة في قانون الإجراءات الجبائية.

ولكي تتحقق الغاية من إلزامية الشكوى لا بد من تنظيم مبدأ الوجاهية أثناء التحقيق في الشكوى، ولكي يتم ذلك لا بد من تكريس الشفافية الإدارية في إستلام الشكوى وفحصها كمرحلة أولية، وهو ما سنتطرق له في المطلب الأول من هذا المبحث، ثم إلى التحقيق في الشكوى الضريبية للتأكد من مدى مشروعية قرار فرض الضريبة في المطلب الثاني منه.

المطلب الأول:

إلزامية الفحص الأولي للشكوى الضريبية.

على المكلف بالضريبة الذي ينازع في تقدير وعاء الضريبة وفي حسابها، 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.

(1) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص44.

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 ضمانات 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.

أولاً: مكان فرض الضريبة كأساس لاستلام وفحص الشكوى الضريبية.

تقدم الشكوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي كما 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.

1- 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.

أ- استلام 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:

- **على المستوى الوطني:** بالنسبة للمكلفين التابعين لكبريات المؤسسات، فعليهم أن يودعوا لدى هذه الهيئة جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء⁽¹⁾.
- **على المستوى المحلي:** بالنسبة للمكلفين الذين فرضت عليهم الضريبة 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

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

التابع له مكان فرض الضريبة⁽¹⁾.

بعد أن تتم عملية تقديم الشكوى من طرف المكلف، تستقبل من قبل المكتب المكلف بالاستقبال للسلطة 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 الجوّاري للضرائب.

ب- 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 المديرية الولائية للضرائب.
- مصلحة الاحتجاجات التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات بالنسبة للمركز الجوّاري 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 وتحول للمصلحة المختصة بالنظر فيها مع إعلام المكلف المعني بتحويل شكواه⁽⁴⁾، كما تجدر الإشارة أيضاً أن نطاق الاختصاص يتحدد على أساس المبلغ المتنازع فيه لكل ضريبة على حدى، فإذا كان المكلف ينازع في

(1) المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(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.

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.

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.

2- فحص الشكوى الضريبية:

تدخل شكوى منازعات الوعاء الضريبي بعد استلامها وتسجيلها في مرحلة الفحص، حيث يقوم أعوان مؤهلين لذلك على مستوى مكتب الشكاوى أو مصلحة الاحتجاجات حسب الحالة بدراسة والتأكد من مدى استقاء 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 ابتداءً من تاريخ إستلام الرسالة من طرفه، ولا تسري آجال التحقيق والبت المنصوص عليهما في المادتين 76 و77 ق.إ.ج، إلا بعد إستلام الإدارة لجواب المكلف بالضريبة⁽²⁾، وهذا يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال تكريس مبدأ الجاهية 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، ليبدأ سريان ميعاد جديد وكامل بعد فوات آجال الرد الممنوحة للمكلف، وهذه كذلك ضماناً للمكلف وقيود لإدارة الضرائب، لكن بالتمتع في نص المادة 73 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 أجل ثلاثون 30 يوماً الممنوحة للمكلف لتكملة ملف الشكوى، نكون أمام حالتين:

(1) نموذج من طلب تكملة ملف الشكوى الذي تصدره إدارة الضرائب للمكلف، الملحق (ج)، ص229.

(2) المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 35 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

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

- إما أن يقوم المكلف بالرد، وهنا يتم إضافة التعديلات للملف الأصلي.
- وإما أن يتعذر عليه الرد في الأجل المحدد، أو يكون رده منقوصاً⁽¹⁾.

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.

1- رفض الشكوى الضريبية:

إذا تبين أن الشكوى قد تم إيداعها خارج الآجال، أو تعذر على المكلف بالضريبة تدارك العيوب الشكلية التي تشوب شكواه وتصحيحها، بعد منح إدارة الضرائب المختصة فرصة لذلك، أو كان رده خارج الأجل المحدد لذلك، أو كان رده غير مجدي، يقوم مكتب أو مصلحة الاحتجاجات بإعداد تقرير بشأن دراسة الشكوى من حيث الشكل، ليتم بعد ذلك إرسالها إلى المديرية الفرعية للمنازعات أو المصلحة الرئيسية للمنازعات التي تتبعها حسب الحالة كما هو مبين أعلاه، وتقوم هذه الأخيرة بالتأشير على هذا التقرير، وتحويله مرفقاً بالشكوى الضريبية إلى الجهات المختصة لإصدار قرار الرفض بشأنها⁽²⁾.

وما يمكن ملاحظته في هذا السياق، أنه في حالة غياب أي شرط من الشروط المنصوص عليها في نص المادتين 72 و73 ق.إ.ج، ينتج عنها آثار سلبية ألا وهي رفض الشكوى، وعلى هذا الأساس ألزم المشرع الجزائري إدارة الضرائب بدراسة الشكوى من الجوانب الشكلية قبل دراستها في الموضوع، بمعنى أن عدم توفر الشروط الشكلية للشكوى التي هي من النظام العام، يترتب عنه رفض الشكوى وهذا يعني دراستها في الموضوع.

لكن يمكن لإدارة الضرائب في هذه الحالة أن تقرر تخفيضات تلقائية في حالة اكتشافها أخطاء ظاهرة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها⁽³⁾، دون مراعاة حالة التقادم الرباعي⁽⁴⁾.

2- قبول الشكوى الضريبية:

عندما يتبين مكتب أو مصلحة الاحتجاجات حسب الحالة، من استيفاء الشكوى لجميع شروطها الشكلية المقررة قانوناً، أو بعد استجابة المكلف بالضريبة لتبليغ الإدارة له بضرورة تدارك الأخطاء الشكلية للشكوى الضريبية، بعد إضافة التعديلات للملف الأصلي، يتم إرسال هذا الأخير إلى المصلحة المختصة

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

(2) Instruction N°02/2012, Relative au Contentieux du Recouvrement, P26.

(3) المادة 1/76 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 12-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

(4) المادة 1/95 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 29 من القانون رقم 15-08 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق لـ 30

ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 31 ديسمبر 2015.

للتحقيق فيه⁽¹⁾، لكن قد تكون الشكوى تحتوي أكثر من مجال إختصاص جبائي، خاصة إذا كانت متعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي.

أ- الشكاوى الضريبية التي تحتوي أكثر من مجال إختصاص جبائي: قد يحدث وأن يقدم المكلف بالضريبة شكوى تتضمن أو تشمل إثنين أو أكثر من مجال إختصاص ضريبي، ففي هذه الحالة تقوم المصلحة بالنسخ المتطلبة وإرسالها إلى المصالح المعنية بالتحقيق.

ب- الشكاوى الضريبية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي: إن دراسة الشكوى في الأصل تتم من قبل المصلحة التي يوجد فيها مكان فرض الضريبة، لكن بالنسبة للشكاوى المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، ونظراً لاحتوائها على مداخل فئوية مثل الأرباح المهنية، عائدات مستثمرات فلاحية، فائض القيمة، عائدات رؤوس الأموال المنقولة⁽²⁾، فإنها تطرح صعوبة في تحديد المصلحة المعنية بالتحقيق، ونخص بالذكر هنا مفتشيات الضرائب ومراكز الضرائب لأن المراكز الجوارية للضرائب لا تختص بهذا النوع من الضرائب⁽³⁾، نورد ذلك وفق الحالات الآتية⁽⁴⁾:

• محل الإقامة ومكان ممارسة النشاط يتبعان لنفس المفتشية أو نفس مركز الضرائب: في هذه الحالة يتم إرسال الشكوى إلى المفتشية أو مركز الضرائب القائمة بتسيير ملف النشاط الجبائي للمكلف بالضريبة.

• محل الإقامة ومكان ممارسة النشاط يتبعان لمفتشيتين مختلفتين داخل نفس المديرية الولائية للضرائب: بعد تسجيل الشكوى وفحصها يتم إرسالها مباشرة إلى المفتشية التي يقع فيها مكان ممارسة النشاط، أما بالنسبة لمركز الضرائب فيوجد فقط مركز واحد لديه نطاق إختصاص إقليمي ولائي.

• محل الإقامة ومكان ممارسة النشاط يتبعان لمفتشيتين أو مركزين للضرائب مختلفتين من مديريتين مختلفتين: لمعالجة هذا النوع من الشكاوى يجب إتباع الإجراءات التالية:

- تستقبل الشكوى من قبل المديرية الولائية التي يقع فيها مقر فرض الضريبة، وبعد تسجيلها يتم تحويل الملف للمفتشية المختصة بفرض الضريبة محل النزاع؛

- بعد استقبال المفتشية لملف النزاع وتسجيلها، تحول للمصلحة المختصة بجباية المداخل الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، ليتم الفحص والتأكد أن من الطلب يدخل ضمن نطاق الإختصاص الإقليمي للمديرية الولائية التابعة لها والتحقيق في الشكوى، وبعد ذلك يتم إعادة الملف مع نتائج التحقيق للمديرية

(1) بوجمعة محمد، المرجع السابق، ص46.

(2) المادة 02 من الأمر رقم 101-76، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 02 من القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

(3) Instruction N° 541/2007 du 24/04/2007, Relative au Contentieux de l'IFU, D.G.I.

(4) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P13.

الولائية مع تسجيل تاريخ الإرسال؛

- تقوم المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية بالمديرية الولائية بعد استقبال ملف النزاع من قبل المفتشية، بتسجيلها بتاريخ استقبالتها، لترسل بعدها للمديرية الولائية التي يقع فيها مكان ممارسة النشاط، ليتم تسجيلها في السجل الخاص بالمفتشية التي يقع فيها مكان النشاط؛ وبعد القيام بعملية التحقيق يتم إرسال ملف النزاع للمفتشية المختصة التابعة لمكان ممارسة النشاط لتقوم بتسجيلها والتحقق فيها؛
 - بعد التحقيق في الشكوى الضريبية من قبل المفتشية مقر فرض الضريبة والمفتشية مكان النشاط، يتم التأشير على العريضة من قبل المديرية الولائية للملاحظات والاستنتاجات على رأي رئيس المفتشية، لترسل للمدير الولائي أين يقع مكان فرض الضريبة الذي يعود له قرار الفصل في النزاع؛ وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإجراءات تتبع إلا في حالة الشكاوى في تقدير المداخل الفئوية للتحقيق من قبل المفتشية التي يقع فيها مكان النشاط، وفي المقابل فإن الطلبات المتعلقة بالتعديل البسيط للأخطاء المادية لتقدير الضريبة المفروضة، فيتم الفحص والتحقيق من قبل المفتشية التابعة لمقر فرض الضريبة، ولا تتطلب التحقيق من قبل المفتشية الواقعة مكان ممارسة النشاط⁽¹⁾، كما أن الشكوى تتبع نفس مسار التحقيق إذا كانت محل الإقامة ومكان ممارسة النشاط يتبعان لمركزين للضرائب مختلفتين.
- كما تجدر الإشارة أيضاً أن توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 72 و 73 ق.إ.ج، قد يتيح للمكلف بالضريبة رافع الشكوى الاستفادة من الامتياز المقرر في هذه المرحلة، ألا 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⁽²⁾.

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.

⁽¹⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P14.

⁽²⁾ يونس أحمد البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 99.

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⁽¹⁾، 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⁽²⁾.

ومن خلال القراءة للإحصائيات الميدانية فيما يخص إجراء التأجيل القانوني للدفع لسنة 2017، أن من بين 61 538 شكوى مسجلة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، نجد أن عدد الشكاوى التي تستوفي حق الاستفادة من إرجاء الدفع تقدر بـ 30 454 شكوى⁽³⁾، وهذا يبين أن عدد الشكاوى التي تتضمن طلب التأجيل القانوني للدفع قليل مقارنة بالعدد الإجمالي للشكاوى، وهذا راجع لتقييد المشرع هذا الامتياز بمجموعة من الشروط، وإجراءات معينة للاستفادة من هذا الامتياز.

أولاً: شروط الاستفادة من إرجاء الدفع.

من خلال مضمون نص كل من المادتين 74 و 4/172 ق.إ.ج، لكي يستفيد المكلف بالضريبة من إرجاء دفع الدين المتنازع فيه، لا بد من توفر مجموعة من الشروط، إحداها متعلق بالشكوى والأخرى متعلقة بالضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

1- الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية:

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

أ- **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)، والتحقق في المحاسبة (المادة 20 ق.إ.ج)، والتحقق المصوب في المحاسبة (المادة 20 مكرر ق.إ.ج)، والتحقق المعمق 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⁽⁴⁾، وهذا أمر طبيعي لأن المكلف الذي يرتكب أعمال تدليسية، قد خالف بذلك التشريع الجبائي، فكيف يكافئ على هذه المخالفة بمنحه هذا الامتياز.

ب- **إلزامية تقديم شكوى ضريبية مسبقاً:** تطبيقاً لأحكام المادتين 74 و 4/172 ق.إ.ج فإن على المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من إرجاء الدفع، أن يقدم شكوى مسبقاً تكون مستوفية لجميع

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

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

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03.

(4) المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 46 من القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

الشروط المقررة قانوناً سواء من حيث الشكل أو الموضوع، وحتى من حيث الآجال.

ت- 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⁾.

2- تقديم ضمانات حقيقية كفيلة 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:

أ- 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⁾.

ب- 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، أوجد 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 ما إذا أراد الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع وفق مضمون نص المادة 74 ق.إ.ج.

ثانياً: إجراءات الاستفادة من إرجاء الدفع.

بعد استقبال وتسجيل وفحص الشكوى الضريبية من قبل المصلحة المختصة كما بينا سابقاً، وكانت مستوفية لجميع الشروط المقررة قانوناً، يتم إرسال طلب التأجيل القانوني للدفع لقابض الضرائب المختص، من أجل دراسته باعتباره مسؤول مسؤولية شخصية عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع فيها، ليتم بعد ذلك

⁽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.

اتخاذ القرار بشأنه من طرف السلطات المختصة.

1- سلطة قابض الضرائب المختص إقليمياً في قبول الضمان.

تختلف سلطات قابض الضرائب المختص إقليمياً في قبول الضمان، على حسب الضمانات المقدمة.

أ- السلطة المطلقة لقابض الضرائب في تحديد مبلغ الضمان (اتفاق الضمان):

بعد استلامه طلب التأجيل القانوني للدفع من مصالح المنازعات حسب الحالة، مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب، يقوم القابض تحت مسؤوليته الشخصية باستدعاء المكلف بالضريبة لدراسة مدى كفاية الضمانات التي قدمها لتغطية أصل الدين الضريبي المتنازع فيه.

غير أن المشرع الجزائري لم يحدد نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان، وإنما منح كامل السلطة التقديرية لقابض الضرائب لتقدير مدى كفاية الضمانات المقدمة لتغطية الدين الضريبي، دون أن يحدد معالم هذا المبلغ⁽¹⁾، بغية الحفاظ على أموال الخزينة العمومية، وهذا ما قضى به مجلس الدولة بقرار صادر بتاريخ 1998/07/27 تحت رقم 116162 حيث جاء فيه "...حيث أنه لما كان ذلك وكان من بين مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين، والغرامات في هذه الحالة فطلبها الخاص بالتأجيل غير سديد، وأن ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون..."⁽²⁾، وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة بتاريخ 2002/01/28 تحت رقم 4039 حيث جاء فيه "...يجب تقديم ضمانات للإدارة للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً..."⁽³⁾.

وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجده قد ألزم المكلف بالضريبة، الذي يريد الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، أن يدفع ما قيمته ربع المبلغ المتنازع فيه كضمان⁽⁴⁾، وبعد فحص الضمانات من قبل قابض الضرائب والتأكد من مدى كفايتها لتغطية الدين الضريبي، يترتب عن ذلك نتيجتين:

- إذا كانت الضمانات المقدمة كافية لتغطية الدين الضريبي المراد إرجاء دفعه، يوافق عليها قابض الضرائب ويبرم اتفاق الضمان مع المكلف بالضرائب، ويحرر شهادة بذلك ويرسلها إلى السلطات المختصة بغية اتخاذ القرار بشأن قبول هذا الإجراء⁽⁵⁾.

- إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية الدين الضريبي المراد إرجاء دفعه، فيقوم قابض

(1) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص34.

(2) القرار رقم 116162 الصادر بتاريخ 1998/07/27، مجلس الدولة، العدد 01، 2002، ص79.

(3) القرار رقم 4039 الصادر بتاريخ 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، المرجع السابق، ص111.

(4) Maurice Cozian, Précis de Droit Fiscal de la Famille, LITEC FISCAL, 6^{ème} Ed, Lexis Nexis, France, P680.

(5) نموذج من الشهادة الصادرة عن قابض الضرائب المختص بشأن قبول الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، الملحق (د)، ص230.

الضرائب برفض الضمانات وإبلاغ السلطات المختصة من أجل اتخاذ القرار بشأن رفض الإجراء.

ب- السلطة المقيدة لقابض الضرائب في قبول مبلغ الضمان:

في حالة ما إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية، أو ليس باستطاعته تقديم ضمانات حقيقية، خول المشرع للمكلف للاستفادة من التأجيل القانوني للدفع بتبرير دفع ما نسبته 30% من الحقوق المتنازع فيها لدى قابض الضرائب⁽¹⁾، وإرفاق وصل الدفع مع الطلب، في هذه الحالة نجد أن سلطة قابض الضرائب مقيدة، حيث لا يمكنه رفض مبلغ الضمان بحجة أنه غير كافي، لأنه محدد بموجب القانون، وإنما يقتصر دوره فقط بتقديم وصل يبين فيه مبلغ الضمان المدفوع.

2- السلطة المختصة بالبت في طلب إرجاء الدفع:

تتكفل مصلحة المنازعات بفحص الطلب بعد استقبال ملف النزاع وشهادة قبول الضمانات من قبل قابض الضرائب المختص، أو بعد استقبال الشكوى الضريبية من قبل المصالح المختصة في الحالة الثانية، بالتأكد من توفر الشروط المتعلقة بالحصول على التأجيل القانوني للدفع، وتقوم بتحديد قيمة ومبلغ الدين المراد إرجاء دفعه، ثم تسجيلها في سجل خاص وإرسالها إلى السلطة المختصة بالبت فيها.

والملاحظ هنا أن المشرع لم يحدد السلطة المختصة بالبت في طلب التأجيل القانوني للدفع، لكن بالرجوع على التعليمات الداخلية فإن السلطة المخولة للبت في هذا الإجراء هي نفسها السلطة المخولة بالبت في شكوى منازعات الوعاء الضريبي⁽²⁾، وعليه فهي كل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، على حسب الحالة، التابع له قابض الضرائب المختص بمتابعة تحصيل الدين الضريبي، فيتخذ القرار بشأنه إما بالرفض، أو بالقبول.

أ- قبول طلب إرجاء الدفع: في حالة توفر طلب إرجاء الدفع على الشروط المقررة قانوناً كما بينا آنفاً، فإن السلطة المختصة بالبت تصدر قرارها بمنح التأجيل القانوني للدفع للمكلف بالضريبة⁽³⁾، ويتم إبلاغ هذا الأخير بقرار القبول مع وصل الإشعار بالاستلام، كما يتم إبلاغ قابض الضرائب المختص بذلك، ومن جملة الآثار الناجمة عن استفادة المكلف بالضريبة من التأجيل القانوني للدفع ما يأتي:

- لا تتم متابعة 70% من الدين الضريبي المتبقي، ابتداءً من تاريخ منح التأجيل القانوني للدفع؛
- التأجيل القانوني للدفع يرتب آثاره إلى غاية صدور قرار الفصل في الشكوى الضريبية⁽⁴⁾؛

(1) المادة 1/74 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P05.

(3) - نموذج من قرار منح التأجيل القانوني للدفع في حالة تقديم ضمانات، الملحق (ه)، ص 231.

- نموذج من قرار منح التأجيل القانوني للدفع في حالة الأخطاء المادية والفرص المزدوج، الملحق (و)، ص 232.

(4) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 97.

- قطع ميعاد تقادم الدين الضريبي المتبقي؛ ووقف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري⁽¹⁾؛
- وقف عقوبات التأخير لتحصيل الدين الضريبي المتبقي⁽²⁾.

ب- **رفض طلب إرجاء الدفع:** إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية لتغطية الحقوق المتنازع فيها، فتقوم السلطة المختصة بإصدار قرارها برفض طلب التأجيل القانوني للدفع⁽³⁾، وفق مضمون نص المادة 74 ق.إ.ج.

وتجدر الملاحظة بالنسبة للمادة 74 ق.إ.ج، أن المشرع ذكر بأن صدور قرار الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، يكون سابقاً لقرار الفصل في النزاع موضوع الشكوى، أي أن إدارة الضرائب تنظر في جزء من الشكوى وهو طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع مبدئياً، باعتباره يوقف إجراءات المتابعة، ثم تفصل في الجزء الآخر من الشكوى وهو موضوع النزاع.

3- إمكانية إلغاء قرار الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع:

بعد الاستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع وترتيبه آثار قانونية، قد تظهر أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الضريبي موضوع هذا الإجراء وفق مضمون نص المادة 74 ق.إ.ج، وهي نفسها مقررة في التشريع الفرنسي⁽⁴⁾ مثل:

- اختفاء الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛
- ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية (غش جبائي)؛
- توقف المكلف بالضريبة عن النشاط؛ أو في حالة تصفية الشركة⁽⁵⁾.

حيث ألزم المشرع كل من مصلحة الوعاء أو قابض الضرائب في حالة ارتكاب المكلف بالضريبة إحدى هذه الحالات، إعداد تقرير وإرفاقه بالوثائق الثبوتية مثل محاضر معاينة، وإرسالها حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب⁽⁶⁾، وتقوم بتحويله هذه السلطات المختصة حسب الحالة إلى مصلحة أو مكتب الاحتجاجات.

وبعد دراسة هذا التقرير من طرف مصلحة أو مكتب الاحتجاجات، تعد كذلك تقرير حول ذلك وإرساله إلى السلطة المختصة من أجل إصدار قرار إلغاء الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع⁽⁷⁾، ليبلغ بعدها إلى المكلف بالضريبة لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الممنوحة له قانوناً، ناهيك عن تبليغ القرار إلى قابض الضرائب المختص لمباشرة إجراءاته في تحصيل الدين الضريبي.

(1) Kadi Hanifi Mokhtaria, Op.Cit, P79.

(2) Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P04.

(3) نموذج من قرار رفض منح التأجيل القانوني للدفع، الملحق (ز)، ص233.

(4) Maurice Cozian, Op.Cit, P.682

(5) Kadi Hanifi Mokhtaria, Op.Cit, P79.

(6) Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P05.

(7) نموذج من قرار إلغاء الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، الملحق (ح)، ص234.

إن ما نلاحظه فيما يخص إجراء التأجيل القانوني للدفع، خلال سنة 2017 على مستوى المديريات الولائية للضرائب، تم قبول 645 طلب من بين 728 طلب مقدم، أي تم الإستجابة للطلبات بنسبة تقدر بـ 88,60%، وبالتالي تعتبر نسبة الإستجابة للطلبات معقولة مقارنة بعدد الطلبات المقدمة، لكن لو قرناها بعدد الشكاوى التي تستوفي حق هذا الإجراء تقدر بـ 30 454 شكاوى، أي أن نسبة الإستجابة تقدر بـ 2,39%⁽¹⁾، أما على مستوى مديرية كبريات المؤسسات فنجد تم قبول 36 طلب من بين 39 طلب مقدم، أي بنسبة 92,31%، وبمقارنتها بعدد الشكاوى المقدمة تقدر نسبة الإستجابة بـ 34,95%⁽²⁾. وبالتالي فإن عدد طلبات التأجيل تعد قليلة إن لم نقل منعدمة بالنسبة للمديريات الولائية، وهذا نظراً لربط تقديم هذا الطلب بالإلزامية تقديم الشكاوى مسبقاً، أو على الأقل متزامنة معه، من أجل الاستفادة من إرجاء الدفع، كما أن هذا الأخير يستلزم لقبوله كذلك توفر مجموعة من الشروط المقيدة وغير واضحة المعالم.

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 الشكاوى الضريبية كان على المشرع أن يحذو حذو المشرع الفرنسي ويحدد 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⁽³⁾.

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 تتدرب بها إدارة الضرائب للتصل 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) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03.

(2) Rapport Annuel sur l'Activité de la Direction de Grandes Entreprises en Matière contentieux fiscal, 2017, D.G.I. P03.

(3) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص36.

المطلب الثاني:

التحقيق في الشكوى الضريبية لمواجهة أدلة الإثبات المقدمة.

إن إدارة الضرائب هي الجهاز المكلف بخلق بيئة ضريبية ملائمة في المجتمع، كما أنها تلعب دوراً مهماً في فعالية النظام الضريبي، فنجاح 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 ألزم المشرع برقابة إضافية على التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية، عن طريق التحقيق الإضافي، فبيما تتمثل المصلحة المختصة بالتحقيق في الشكوى الضريبية؟ وما هو نطاق التحقيق فيها؟ وما دور مصلحة المنازعات في عملية التحقيق؟

ولإجابة على هذه الأسئلة، نتطرق من خلال الفرعين الآتيين، إلى إلزامية التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي في الفرع الأول، ونفرد الثاني للتحقيق الإضافي الذي يرد بعد التحقيق الأولي، للتحقق من مشروعية قرار تأسيس الضريبة.

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، ليتم بعد ذلك إرسال ورقة التحقيق⁽²⁾ التي تمت بخصوصها عملية التحقيق إلى المصلحة المكلفة بالمنازعات.

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

تعددت وتتنوع التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية، رغم إتحادها عموماً في المعنى، إلى أنها اختلفت باختلاف وجهات نظر الكُتاب 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⁽³⁾، أو هي مختلف الإجراءات التي

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

(2) نموذج من عريضة دراسة الشكوى، الملحق (ط)، ص 235.

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

تمكن من تصحيح الأخطاء الناجمة عن الإغفال، والإهمال والنقائص وكذا الأخطاء المرتكبة عند التصريح الذي ينجم عنه فرض الضريبة⁽¹⁾، 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- الشكوى الضريبية الناتجة عن الرقابة المختصرة:

تشكل الرقابة المختصرة المرحلة التمهيدية للرقابة، وتأخذ شكلين من الرقابة، رقابة شكلية⁽²⁾ ورقابة على الوثائق⁽³⁾، حيث بلغ عدد الشكاوى الناتجة عنها بـ 40 957 شكوى لسنة 2017 أي بنسبة 93,29% من العدد الإجمالي للشكاوى⁽⁴⁾، وهذا ما يبين أن هذا النوع من الرقابة يكون فيها المكلف بالضريبة غير راض مطلقاً بنتيجتها، لأن هذه الرقابة تتم على مستوى مكاتب إدارة الضرائب، وهذه الأخيرة هي نفسها المخولة بالتحقيق في الشكاوى الناتجة عن الرقابة المختصرة وهي كالاتي:

- مكتب تسيير الملفات الجبائية بكل من المديرية الفرعية لجباية المحروقات أو بالمديرية الفرعية للتسيير حسب الحالة، بالنسبة للتنظيم الخاص بمديرية كبريات المؤسسات⁽⁵⁾.
- مفتشية الضرائب بالنسبة للتنظيم الخاص بالمديرية الولائية للضرائب⁽⁶⁾.
- المصلحة الرئيسية للتسيير بالنسبة بمركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب⁽⁷⁾.

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

(2) الرقابة الشكلية **Le Contrôle Formel**: هي أول عملية تخضع لها التصريحات الجبائية التي يكتب بها المكلف بالضريبة، وهي تركز أساساً على مراقبة صحة شكل التصريح ومدى مطابقته للقوانين الضريبية بصفة دورية وأنية، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، والتأكد من صحة هويته ومكان إقامته.

- بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، 2011، ص 21.

- المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) الرقابة على الوثائق **Le Contrôle Sur Pies (C.S.P)**: تعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به إدارة الضرائب المختصة بعد الرقابة الشكلية، والتي من خلالها يتم الفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها، والتأكد من صحتها مقارنة مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من هيئات أخرى.

- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيقي، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 50.

- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 40 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(4) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03.

(5) المادة 04 والمادة 08 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

(6) - المنشور رقم 1994/78 المؤرخ في 1994/03/26، المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب، الصادر عن المديرية العامة للضرائب، 1994.

(7) المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

2- الشكوى الضريبية الناتجة عن الرقابة المعمقة:

يقصد بالرقابة المعمقة جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائين، من خلال التدخل المباشر في مكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به، مع ما هو موجود على أرض الواقع، عن طريق الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة⁽¹⁾.

وتأخذ الرقابة المعمقة عدة أشكال: التحقيق في المحاسبة⁽²⁾ الذي يبلغ عدد الشكاوى الناتجة عنه لسنة 2017 بـ 957 شكوى أي بنسبة 1,56% من العدد الإجمالي للشكاوى، والتحقيق المصوب في المحاسبة⁽³⁾، الذي يبلغ عدد الشكاوى الناتجة عنه بـ 19 شكوى أي بنسبة 0,03% من العدد الإجمالي للشكاوى، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽⁴⁾، الذي يبلغ عدد الشكاوى الناتجة عنه بـ 100 شكوى أي بنسبة 0,16% من العدد الإجمالي للشكاوى، والرقابة على المعاملات العقارية⁽⁵⁾ الذي يبلغ عدد الشكاوى الناتجة عنها بـ 3 053 شكوى أي بنسبة 4,96% من العدد الإجمالي للشكاوى⁽⁶⁾.

وما يمكن ملاحظته، هو أن الطعون الناتجة عن أشكال الرقابة المعمقة قليل جداً، وهذا ما يفسر رضا المكلف بنتيجة الرقابة، وعدم اعتراضه عليها نظراً لأن هذه الأخيرة تعتمد على مبدأ الوجاهية في

(1) Jean Alfonsi, le Contentieux de la Vérification de Comptabilité Expérience Française, Revue du Conseil d'Etat, Numéro Spécial, 2007, Op.Cit, P05.

(2) **التحقيق في المحاسبة (V.C) La Vérification de Comptabilité**: هي مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية، ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه، وإجراء التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر، وذلك بالاعتماد على مختلف القوانين لا سيما القانون التجاري، النظام المحاسبي المالي، ناهيك عن القوانين الضريبية.

- شريف إسماعيل، المرجع السابق، ص133.

- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) **التحقيق المصوب في المحاسبة (V.P) La Vérification Ponctuelle**: يقتصر التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو يشمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها لفترة نقل عن سنة جبائية، ويمتاز بأنه إجراء رقابي مصوب، أقل شمولية، وذو نطاق ويمتاز بالسرعة.

- المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- Circulaire Générale Sur La Vérification Ponctuelle, D.G.I, 2009.

- Bulletin d'Information N° 70/2013, Vérification Ponctuelle, une Nouvelle Procédure de Contrôle Cible, D.G.I.

(4) **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:**

La Vérification Approfondie de Situation Fiscale Ensemble (V.A.S.F.E)

هي عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة مدى صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة.

- رحال نصر، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية، ط02، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص13.

- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(5) **الرقابة على المعاملات العقارية (C.E.V) Le Contrôle des Évaluations**: تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية من أجل مراقبة المداخل التي تتهرب من حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، بالاعتماد على معايير تنظيمية.

- المواد من 38 مكرر إلى 38 مكرر أ من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(6) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03

عملية الرقابة، وعليه فإن المصالح التي قامت بتأسيس الضريبة بناءً على مباشرة هذه الصور من الرقابة، هي المختصة بالتحقيق في الشكاوى الناتجة عنها حسب الحالة وهي كالاتي:

- مكتب المراجعات بالمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، أو بالمديرية الفرعية لجباية المحروقات، بالنسبة للتنظيم الخاص بمديرية كبريات المؤسسات⁽¹⁾.

- مكتب المراجعات الجبائية أو مكتب مراقبة التقييمات، بالمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بالنسبة للتنظيم الخاص بالمديرية الولائية للضرائب⁽²⁾.

- مصلحة المراقبة بالمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، بالنسبة للتنظيم الخاص بمركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب⁽³⁾.

- مصلحة الأبحاث والتدقيقات المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني.

وحسن ما فعل المشرع حين ما عهد التحقيق في الشكوى، إلى المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة، لعلمها بكيفيات تقدير وعاء الضريبة وطرق حسابها، بالإضافة إلى أن الرقابة هي السبب الرئيسي للمنازعات الوعاء الضريبي⁽⁴⁾.

3- الشكوى الضريبية الناتجة عن رقابة المصالح المتخصصة:

إن الحركية الاقتصادية والتجارية التي يشهدها الاقتصاد الوطني، أدت إلى كثرة وتنوع الأوعية الضريبية، وهو ما دفع بالمشرع الجزائري إلى إحداث مصالح تتوافق مع تنوع النسيج الجبائي⁽⁵⁾، من أجل التسيير الجيد للأوعية الضريبية، وهي كالاتي:

- مفتشية الضمان " الوعاء"، التي تضطلع على وجه الخصوص بتحديد الوعاء، وتصفية حقوق التعبير والضمان⁽⁶⁾.

- مفتشية الضمان " التحقيقات والرقابة"، التي تختص بالبحث ومراقبة المكلفين بالضريبة فيما يخص

(1) المادة 03 و 12 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

(2) المادة 77 و 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

(3) المادة 94 و 111 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

(4) كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 05، 2004، ص 13.

(5) المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 17-146 المؤرخ في 23 رجب 1438 الموافق لـ 20 أبريل 2017، المعدلة لأحكام المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد 26، الصادرة في: 23 أبريل 2017.

(6) المادة 31 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، محدثة بموجب المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

الضمان، وحفظ المحجوزات من المعادن الثمينة⁽¹⁾.

- مفتشية الحقوق والضرائب غير المباشرة، التي تختص بتقدير الوعاء ومراقبة نشاطات إنتاج وتسويق السلع الخاضعة للحقوق غير المباشرة، لا سيما التبغ والكحول والمشروبات الكحولية⁽²⁾.

- مفتشيات التسجيل والطابع والمواريث والبطاقيات، التي تختص بتحديد الوعاء ومراقبة وتصفية كل من حقوق التسجيل والطابع وحقوق المواريث⁽³⁾.

وعليه فإن هذه المفتشيات المتخصصة التي قامت بتأسيس الحقوق والرسوم بناءً على مباشرة اختصاصاتها، هي المختصة بالتحقيق في الشكاوى الناتجة عنها حسب الحالة.

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⁽⁴⁾، 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.

(1) المادة 31 مكرر1 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، محدثة بموجب المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

(2) المادة 31 مكرر2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، محدثة بموجب المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

(3) المادة 31 مكرر3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، محدثة بموجب المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 17-146، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

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

2- النظر في مدى توفر الشروط الشكلية للشكوى الضريبية:

بعد إتمام العون المحقق فحص أجال 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⁽¹⁾، 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 سباً 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 استئنائها 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 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:

أ- **النظر في الوقائع:** إن تحديد الوقائع والأحداث الأصلية لعملية فرض الضرائب، التي كانت محل وجود الشكوى من قبل المكلف، تعد أساسية ومهمة لدرجة عالية في عملية التحقيق في الشكوى المقدمة⁽²⁾، حيث يقوم المحقق بتحديد وشرح الوقائع التي يمكن أن تكون مقبولة لتبرير جميع الضرائب المفروضة، من حيث تقدير الوعاء وحساب قيمة الضرائب المفروضة، وكذا من حيث إمكانية استعادة المكلف من حقوق ناتجة عن نص تشريعي أو تنظيمي، وبيان الأسس القانونية التي تبين العلاقة بين التقدير والتأسيس ومدى مطابقتها لمبدأ المشروعية الضريبية، من خلال الإثباتات التي قدمها المكلف بالضريبة، بالإضافة إلى المعلومات المتوفرة في ملف المعني، كما يمكنه إعداد التقارير عن طريق التحقيق الميداني الضروري للوقوف على حقائق الوقائع، وله كذلك استدعاء المكلف شخصياً لتقديم شروحات وتبريرات مفيدة، والاستعانة بالبيانات والمعلومات التي يقدمها⁽³⁾.

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

(2) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 51.

(3) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P16.

ب- دراسة وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف (النظر في الدوافع): تتمثل هذه العملية في فحص ومناقشة وسائل الحق المقدمة من المكلف بالضريبة لتبرير جميع القيم الضريبية المفروضة أو جزء منها، وهذه الوسائل تعتبر وسائل تكميلية للوسيلة الإثبات الرئيسية ألا وهي تصريح المكلف بالضريبة، وبالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية التي لها علاقة بالموضوع، نجد أن هناك وسائل إثبات نص عليها القانون التجاري، وأخرى نص عليها التشريع الضريبي والمحاسبي، يستند إليها المكلف بالضريبة في حالة منازعته في صحة تصريحه كوسيلة إثبات.

❖ وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون التجاري: ألزم المشرع الجزائري من خلال أحكام القانون التجاري التاجر (المكلف بالضريبة الذي له هذه الصفة) على مسك دفاتر تجارية⁽¹⁾، حيث تعتبر هذه الدفاتر المرآة الصادقة التي تبين من خلالها ما للتاجر وما عليه من ديون وتكون لها أهمية من حيث الإثبات متى كانت منتظمة ومرتبطة⁽²⁾، خاصة أثناء التحقيق في الشكوى، كما أن المشرع حدد الدفاتر الإلزامية، وترك الحرية في اختيار دفاتر أخرى مناسبة إذا استلزمت طبيعة التجارة ذلك.

• الدفاتر الإلزامية: حددتها المواد 09 و 10 و 11 ق.ت.ج، وهي كل من دفتر اليومية، دفتر الجرد.

- دفتر اليومية: هو ذلك الدفتر الذي يقيد فيه التاجر جميع العمليات المالية يوم بيوم، وأن يراجع على الأقل العمليات شهرياً، ويجب أن تعزز عمليات التسجيل بالمستندات والوثائق كدليل مادي⁽³⁾.

- دفتر الجرد: ألزم المشرع التاجر أن يجري سنوياً جرداً لعناصر أصول وخصوم مؤسسته، وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وجدول حساب الخسائر والأرباح وتنتسخ هذه العمليات في دفتر الجرد⁽⁴⁾، وهو ما أكده مجلس الدولة في القرار تحت رقم 23580 الصادر بتاريخ 2006/01/24 الذي جاء في مضمونه "...إن إعادة تشكيل رقم الأعمال للمكلف بالضريبة بناء على بطاقات الموردين وعلى دفتر الجرد المثبت لوجود فرق غير مبرر بين المخزون والمشتريات يعد مؤسس قانوناً..."⁽⁵⁾.

أما فيما يتعلق بقيمة هذه الدفاتر في الشكوى الضريبية، إضافة إلى كون مدة الاحتفاظ بها يكون لمدة 10 سنوات⁽⁶⁾، فنجدها تتمتع بقوة إثباتية كبيرة لصالح المكلف بالضريبة شريطة مسكها بطريقة منتظمة⁽⁷⁾، وإلا ترتب عنه جزاءات جبائية كعدم أخذها بعين الاعتبار في الإثبات، وجزاءات جزائية

(1) المادة 09 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 101، الصادرة في: 19 ديسمبر 1975.

(2) عمار عمورة، المرجع السابق، ص 113.

(3) المادة 09 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

(4) - المادة 10 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

- Circulaire N°22/2014 du 18/02/2014, Rejet de Comptabilité, D.G.I, P07.

(5) القرار رقم 23580 الصادر بتاريخ 2006/01/24، نشرة القضاة، العدد 65، وزارة العدل، 2010، ص 402.

(6) المادة 12 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

(7) المادة 11 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

باعتباره مفلس بالتقصير⁽¹⁾.

- **الدفاتر الاختيارية:** في بعض الأحيان قد تملي الضرورة العملية والتطبيقية لممارسة التجارة مسك دفاتر أخرى غير تلك المنصوص عليها في القانون التجاري، ويستعملها زيادة على إدارة الضرائب المكلف بالضريبة في شكواه لإثبات مدى صحة تصريحاته، ومن أهم هذه الدفاتر ما يأتي:
 - **دفتر المسودة:** هو دفتر تدون فيه العمليات المالية والتجارية بمجرد وقوعها بسرعة، لتنتقل بعد ذلك إلى دفتر اليومية بعناية وانتظام⁽²⁾.
 - **دفتر الأستاذ:** يعتبر دفتر الرئيسي التي تصب فيه كل الدفاتر الفرعية، وتظهر فيه النتائج النهائية لاستخراج جدول الميزانية السنوية⁽³⁾.
 - **دفتر الصندوق:** تدون فيه كل المبالغ النقدية التي تدخل وتخرج من الصندوق، ويبين رصيد التاجر في آخر كل يوم⁽⁴⁾.
 - **دفتر المخزونات:** تقيد فيه حركة البضائع التي تم اقتناؤها أو بيعها، بمعنى تقيد البضائع التي تدخل المخزن وتخرج منه⁽⁵⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد وسائل إثبات أخرى مثل الفواتير وسندات الدين وسندات الطلب ونحوها، يستطيع المكلف تقديمها مع الشكوى لإثبات تصريحاته، لكن بالرجوع إلى التشريع المحاسبي والضريبي نجد أنه وضع شروط أخرى لقبول هذه الدفاتر واستعمالها كوسيلة إثبات أمام إدارة الضرائب⁽⁶⁾.

❖ **وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع المحاسبي:** نص النظام المحاسبي المالي على مبادئ تقوم عليها المحاسبة التي يمسكها المكلف بالضريبة، لاسيما الانتظام، المصدقية والشفافية، وألزم المكلف بالضريبة بإعداد كشوفات مالية⁽⁷⁾، ولقد حدد محتوى وطرق مسك وتقديم هذه الكشوفات بموجب قرار

(1) - المادة 383 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 48، الصادرة في: 10 يونيو 1966.

- المادة 371 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

(2) قسائية عيسى، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، تخصص إدارة ومالية)، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2011/2012، ص 32.

(3) خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 23.

(4) عمار عمورة، المرجع السابق، ص 118.

(5) نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 171.

(6) - المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 08 ذي القعدة 126 الموافق لـ 10 ديسمبر 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصول التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفية ذلك، ج.ر، العدد 80، الصادرة في: 11 ديسمبر 2005.

- المرسوم التنفيذي رقم 16-66 المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1437 الموافق لـ 16 فبراير 2016، يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، ج.ر، العدد 10، الصادرة في: 22 فبراير 2016

(7) المادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد 74، الصادرة في: 25 نوفمبر 2007.

وزاري⁽¹⁾ نذكرها كالاتي⁽²⁾:

- **الميزانية:** هي التي يتحدد فيها بصورة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.
- **جدول حساب النتائج:** يعد وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات المحققة من المكلف بالضريبة خلال السنة المالية.
- **جدول سيولة الخزينة:** يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المكلف بالضريبة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا المعلومات حول إستعمال هذه السيولة.
- **جدول تغيير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمكلف بالضريبة خلال السنة المالية.
- **ملحق الكشوف المالية:** يتضمن معلومات ذات أهمية في فهم العمليات الواردة في الكشوفات المالية. تعتبر هذه الكشوفات دفاتر إثبات يرتكز عليها المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب أثناء التحقيق في الشكوى الضريبية، وإن لم تكن له وثائق محاسبية يمكن للمكلف بالضريبة إثبات أن تقدير وعاء الضريبة وحسابها مبالغ فيه بالوسائل غير المحاسبية، حيث أنه بالرجوع إلى الاجتهادات القضائية الفرنسية نظراً لغياب إجتهادات قضائية وطنية في هذا الشأن، نجد أن باستطاعة المكلف بالضريبة إثبات أن مبلغ التأسيس مبالغ فيه عن طريق الدراسة التحليلية، والدراسات العلمية المهنية، والموازنة المالية⁽³⁾.
- ❖ **وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الضريبي:** تصنف وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الضريبي على حسب النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة.
- **المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي:** ألزم التشريع الضريبي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، بمسك دفاتر محاسبية المنصوص عليها في التشريع المحاسبي، وفي القانون التجاري كما سبق البيان، حيث ترقم ويؤشر عليها من طرف المحكمة مقر المؤسسة.
- **المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافية الوحيدة:** ألزم المشرع المكلفين بالضريبة الذين لا يمسون دفاتر محاسبية، بمسك سجل خاص يقدم إلى إدارة الضرائب من أجل ترقيمه والتأشير عليه، يتضمن تلخيصاً سنوياً، وتسجل فيه تفاصيل مشترياتهم ومبيعاتهم مدعمة بوثائق ثبوتية، أما بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاط تأدية الخدمات، فيتعين عليهم حيازة دفتر يومي تقيد فيه التفاصيل الخاصة

(1) القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر، العدد 19، الصادرة في: 25 مارس 2009.

(2) المواد من 33 إلى 37 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد 27، الصادرة في: 28 ماي 2008.

(3) سيد أعر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة)، كلية الحقوق، جامعة السانية وهران، 2010/2009، ص 138.

بإيراداتهم المهنية⁽¹⁾.

تجدر الملاحظة أن التشريع الضريبي لم ينص على شكل هذه الدفاتر، وإنما اشترط فقط ترقيمها والتأشير عليها من طرف إدارة الضرائب، لتصبح وسيلة إثبات يستعملها المكلف في الشكوى الضريبية لإثبات تصريحاته، ويكون فحص ومناقشة الدوافع من قبل المحقق وفق القواعد المحددة وفقاً للقوانين الضريبية، مع الاستعانة بالتعليمات والقرارات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، كما أن الإجراءات والخطوات التي يتبعها العون المحقق في منازعات الوعاء هي نفسها بالنسبة لجميع المصالح المختصة بالتحقيق في شكوى منازعات الوعاء المذكورة أعلاه، مهما كانت سلطة الإختصاص في التحقيق⁽²⁾.

وما يمكن قوله حول إجراء التحقيق، هو عدم التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية أثناء مباشرة التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية، ومرد ذلك امتيازات إدارة الضرائب التي تسعى بها إلى تأكيد حقوق الخزينة على حساب حقوق المكلف بالضريبة وعدم الإعتراف بخطئها، ولا سيما حيازة واحتكار المستندات والأوراق الإدارية، وامتياز قرينة صحة قرار الإدارة، إلى جانب ذلك امتياز المبادرة والتنفيذ المباشر⁽³⁾، بالنظر إلى غياب ما يناظرها لمركز المكلف بالضريبة الذي قد يجد نفسه مجرد من أي دليل يدعم به إدعاءاته.

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.

(1) المادة 3/01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

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

(3) أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل للنشر، الجزائر، 2012، ص26.

وقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق أثناء مطالبة المكلف بالضريبة الإغفاء 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 بالشكاوى 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 الإقتصادية في فرض الضريبة.

حيث يقوم العون المحقق بسرد الوقائع وترتيبها ترتيباً منطقياً زمنياً، ليبين 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 الإدارة (المصلحة المختصة بالتحقيق الإضافي، السلطة المخولة بالبت في الشكوى، لجان الطعن الضريبي، لجان التفنيش)، 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.

ونظراً لأن دراسة الشكوى تكون شخصية فقد ألزم المشرع العون المحقق بأن يشير في ورقة التحقيق إلى اسمه ولقبه ورتبته، ثم يحول الملف إلى رئيس المصلحة للتأشير عليه، ليقوم هذا الأخير بعد ذلك بإرسال الملف (العريضة، الشكوى، الإثباتات) حسب الحالة وفق المسار الآتي⁽⁴⁾:

- إذا كان التحقيق على مستوى المديرية الفرعية لجباية المحروقات أو المديرية الفرعية للتسيير، فإلى

(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.

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

- مدير مديرية كبريات المؤسسات، الذي يقوم بالتأشير عليه وإرساله إلى المديرية الفرعية للمنازعات.
- إذا كان التحقيق على مستوى مفشية الضرائب متعددة المهام أو المفتشيات المتخصصة أو مصالح الرقابة، فإلى المدير الولائي للضرائب، الذي يقوم بالتأشير عليه وإرساله إلى المديرية الفرعية للمنازعات.
- إذا كان التحقيق على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير أو المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، فإلى رئيس المركز الجوّاري للضرائب، الذي يقوم بالتأشير عليه وإرساله إلى مصلحة الاحتجاجات بالمصلحة الرئيسية للمنازعات التابعة له.
- إذا كان التحقيق على مستوى المصلحة الرئيسية للتسيير أو المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، فإلى رئيس مركز الضرائب، الذي يقوم بالتأشير عليه وإرساله إلى مصلحة الاحتجاجات بالمصلحة الرئيسية للمنازعات التابعة له.

الفرع الثاني:

التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.

إن الرقابة الداخلية لإدارة الضرائب هي عملية متكاملة تنجز عن طريق الإدارة وأفرادها، حيث تقوم بناءً 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⁽¹⁾، 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.

أولاً: 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، 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 كفايات التحقيق.

1- 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

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

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 أسهبنا فيها.

2- 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 قد استوعب موضوع النزاع، وأن رأيه موضوعي ويجب بشكل كامل ومحدد على كل النقاط المثارة من قبل الشاكي، ومدى مراعاته لمصلحة الخزينة العمومية⁽³⁾ وذلك من خلال:

أ- 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 والتعليمات، لمعرفة مدى انطباقه على الواقعة.

ب- رقابة الملائمة للوقائع (رقابة تناسب):

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

ت- رقابة أدلة الإثبات (توزيع عبئ الإثبات):

إن عبء الإثبات يتحمله من يدعي خلاف الظاهر أصلاً، أو الظاهر عرضاً، أو الظاهر فرضاً، فالأول كان ظاهراً بحسب أصله أي حسب طبيعة الأشياء، والثاني ما ظهر بدليل أقيم عليه خلافاً

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

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

(3) قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص111.

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

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، مراعيًا في ذلك الطرف الذي يقع عليه عبء الإثبات، وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجده 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، وعليه نميز في ذلك بين:

❖ حالات وقوع عبء الإثبات على المكلف: يقع عبء الإثبات على المكلف في عدة حالات منها:

- إذا حال المكلف دون القيام بعملية الرقابة، أو رفض إعطاء معلومات إلى أعوان الرقابة، وقامت إدارة الضرائب بالتقدير ثم اقتراح الوعاء الضريبي وحساب الضريبة⁽³⁾، كما جاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2008/06/11 تحت رقم 42819 الذي جاء فيه "... يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية ... تقديم ما يثبت ذلك وإلا اعتبرت الضريبة مؤسسة..."⁽⁴⁾.
- إذا وافق وصادق المكلف على الإخضاع الذي قامت به الإدارة الضريبية وفقاً لنظام التقدير الجزافي، ثم قدم شكوى ضد هذا الإخضاع⁽⁵⁾.
- إذا كان الإخضاع قد تم عن طريق تقدير إداري حسب ما جاء في صريح المكلف أو نتيجة خطأ فيه، واعتراض المكلف بالضريبة لعدم تخفيض ضريبة مفروضة عليه، فيكون عبء الإثبات على عاتق المكلف⁽⁶⁾، وهو ما جاء في قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا الصادر بتاريخ 1998/07/27 الذي جاء فيه "... تأييد قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي برفض التخفيض من الضريبة بسبب عدم تقديم المكلف بالضريبة الأدلة الكافية ليثبت تصريحاته..."⁽⁷⁾.
- يتحمل المكلف عبء إثبات إعفائه من الضريبة، لأن الأصل هو عدم الإعفاء، علماً بأن الإعفاء لا

(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) قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 157.

(4) القرار رقم 42819 الصادر بتاريخ 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، المرجع السابق، ص 79.

(5) بوجمعة محمد، المرجع السابق، ص 47.

(6) سيد أمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، المرجع السابق، ص 135.

(7) برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 358.

يكون إلا بنص صريح في القانون الجبائي الذي يحدد شروطه، والمكلف هو الملزم بإثبات هذه الشروط ومدى انطباقها عليه⁽¹⁾، كما جاء في قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2004/06/15 تحت رقم 11888⁽²⁾. وحالة التوقف عن النشاط، يقع عبء الإثبات على المكلف طبقاً لنص المادة 132 ق.ض.م.ر.م، وأكد على ذلك مجلس الدولة في قراره رقم 010839 المؤرخ في 2004/06/15⁽³⁾.

❖ حالات وقوع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية: يكون عبء الإثبات في عدة حالات منها:

- إن الإجراءات المنصوص عليها في القانون الضريبي المتعلقة بتأسيس الضريبة، فإن كل عون ملزم بإنجازها بموجب القانون، وهو من يتحمل عبء إثبات هذا الإنجاز، لأن الأصل هو عدم التنفيذ، ما دام الالتزام ثابت قانوناً، فعلى الملزم به إذا ما ادعى تنفيذه أن يثبت ما يدعيه⁽⁴⁾.

- إذا لم يبلغ المكلف بالإخضاع الذي وقع عليه في الآجال القانونية، وهو ما أكدته مجلس الدولة في قراره رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16 الذي جاء فيه "... حيث أنه يتبين من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت إشعارها للمكلف ... وعجزها عن إثبات احترامها للإجراءات القانونية ... يؤدي إلى التصريح ببطلان الإجراءات..."⁽⁵⁾.

- إذا قامت الإدارة الضريبية بالإخضاع على الرغم من وجود تصريح من المكلف، ومثال ذلك التصريحات المتعلقة بالتسجيل تعتبر صحيحة ولا يمكن ردها، إلا باستعمال طرق الإثبات المقبولة في قضايا التسجيل⁽⁶⁾، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره تحت رقم 012509 حيث جاء فيه "... تصريحات المكلف بالضريبة تبقى صحيحة ويتعين على إدارة الضرائب إثبات عكسها بالطرق والإجراءات القانونية المقررة لذلك..."⁽⁷⁾.

وهو ما ذهب إليه كذلك مجلس الدولة الفرنسي في قراره بتاريخ 1990/04/25 "... يتعين على المكلف بالضريبة تقدير مداخله بصفة دقيقة مبنية على معطيات صحيحة، ويبقى على الإدارة الجبائية عبء إثبات عكسها..."⁽⁸⁾.

- إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على إقتراح الإدارة⁽⁹⁾، وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة تحت رقم 26384 الصادر في

(1) بوشعيب البوعمرى، المرجع السابق، ص 105.

(2) القرار رقم 11888 الصادر بتاريخ 2004/06/15، نشرة القضاة، العدد 60، وزارة العدل، 2006، ص 401.

(3) القرار رقم 010839 المؤرخ في 2004/06/15، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007، المرجع السابق، ص 16.

(4) نشرة القضاة، العدد 60، المرجع السابق، ص 106.

(5) القرار رقم 9381 الصادر بتاريخ 2003/09/16، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، المرجع السابق، ص 194.

(6) المادة 43 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

(7) القرار رقم 012509 الصادر بتاريخ 2004/09/21، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(8) Roland Torrel, Op.Cit, P75.

(9) قسايسية عيسى، المرجع السابق، ص 431.

2006/04/19 الذي جاء فيه "... لا يجوز لإدارة الضرائب الاستنتاج بأن المكلف بالضريبة لا يمكنه تسيير مدرسة لتعليم السياقة بمفرده دون القيام بالبحث والتحري وتقديم الدليل على أن المعني يوظف عمالاً، خاصة وأن الإدارة لها من الوسائل ما يمكنها من إثبات ذلك..."⁽¹⁾.

- إذا قامت مصالح الرقابة الجبائية بتقديرات جديدة بعد رفضها لمحاسبة المكلف⁽²⁾، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 11327 المؤرخ في 2004/02/17⁽³⁾.

ثانياً: 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⁽⁴⁾، لاسيما إشعار بالتبليغ الأولي الذي يحتوي إعادة التقدير الضريبي⁽⁵⁾، وإشعار بالتبليغ النهائي⁽⁶⁾.

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 تطلب من الممولين ومن الغير، ما ترى الإطلاع عليه من دفاتر ووثائق لتمكينها من تحديد الدين الضريبي ومراقبته⁽⁷⁾، ويطبق هذا الحق اتجاه أشخاص محددين قانوناً وعلى وثائقهم الخاصة⁽⁸⁾، 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

(1) القرار رقم 26384 الصادر بتاريخ 2006/04/19، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، المرجع السابق، ص 194.

(2) أمزيان عزيز، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 17.

(3) جمال سايس، المرجع السابق، ص 252.

(4) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 51.

(5) نموذج من إشعار بالتسوية الأولية (C4)، الملحق (ي)، ص 236.

(6) نموذج من إشعار بالتسوية النهائية (C4)، الملحق (ك)، ص 237.

(7) 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، 2002/2003، ص 61.

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

من المادة 46 إلى المادة 50 ق.إ.ج.

أ- حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية، الولايات، البلديات، والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية:

يحق للعون المحقق ممارسة حق الإطلاع على السجلات والدفاتر التي تمسكها هذه الهيئات، والوثائق والمستندات التي بحوزتهم التي يراها ضرورية للقيام بمهامه، كالإطلاع على البطاقات العقارية والعقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل لدى المحافظة العقارية⁽¹⁾، من أجل جمع معلومات الثروة العقارية التي يمتلكها المكلف بالضريبة.

ب- حق الإطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي:

من أجل إجراء عملية التحقيق والرقابة على كل المكلفين ولا سيما طبيب أو طبيب أسنان أو شبه طبي، يستطيع العون المحقق طلب معلومات عن المكلف من هيئات الضمان الاجتماعي بخصوص مبلغ الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة إلى المؤمن له⁽²⁾.

ت- حق الإطلاع لدى الهيئات المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة:

يمكن للمحقق أن يطلب من الهيئات المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة، تقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة، أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية، وكذلك المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات، المتعلقة بالضرائب والرسوم الساري العمل بها⁽³⁾.

ث- حق الإطلاع لدى الجهات القضائية وأعوان القضاء:

يجوز للعون المحقق أن يطلب معلومات حول الوضعية الجبائية للمتقاضين، الذين لهم علاقة بملف التحقيق في الشكوى، بغض النظر عن طبيعة النزاع سواء كان مدنياً أو جزائياً، وذلك عن طريق تقديم طلب إلى النيابة العامة، قصد الإطلاع على عناصر من الملفات موضوع متابعة من طرف الإدارة الجبائية أثناء مراحل سير الخصومة القضائية، والمشرع الجزائري لم ينص على حق الإطلاع على الملفات القضائية على سبيل الوجوب بل ورد على سبيل الجواز أو الاختيار⁽⁴⁾، كما يتعين على أعوان

(1) - المادة 49 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- 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 المدينة، أكتوبر 2008، ص 173.

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

(3) المادة 6/46 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- 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 المدينة، 2009/2008، ص 51.

القضاء من محضرين وموثقين أن يقدموا عند كل طلب الإطلاع، أن يسمحوا لأعوان الإدارة الجبائية بأخذ المعلومات والنسخ اللازمة، من أجل دراسة الشكوى وحماية مصالح الخزينة العمومية⁽¹⁾.

ج- حق الإطلاع لدى الجهات المكلفة بالأرشفة والمخازن العامة:

لقد ألزم المشرع الجزائري كل من أودعت لديهم سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، أو دفاتر الخازن العامة، والمكلفين بالأرشفة وإيداع السندات العمومية، أن يقدموها عند كل طلب من أعوان الإدارة الجبائية، من أجل التحقيق في الشكوى الضريبية وحماية مصالح الخزينة⁽²⁾.

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.

أ- حق الإطلاع لدى المصرفيين والوسطاء والهيئات المالية المعتمدة:

يمارس العون المحقق في الشكوى سلطاته في الحق بالإطلاع، من أجل السهر على تطبيق النظام الخاص بالصرف من جهة، والإطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح إدارته، وطلب جميع المعلومات التي يراها ضرورية للقيام بمهمته في التحقيق، من البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية، والخزائن الولائية ومراكز الصكوك البريدية، والصندوق الوطني للتوفير، وصناديق القرض التعاوني، وصناديق الإيداع والكفالات، بالإضافة إلى القائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وعلى ودائع للقيم المنقولة⁽³⁾.

ب- حق الإطلاع لدى شركات التأمين:

نظراً لأهمية قطاع التأمين في تحديد الأساس الضريبي لبعض المتعاملين من جهة، وتقارب الجباية المصرفية مع جباية أعمال التأمين من جهة أخرى، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان التحقيق لإدارة الضرائب الإطلاع لدى المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل، على عقود التأمين وكذا دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع أو الوكالات⁽⁴⁾.

(1) المادة 3/48 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) المادة 1/48 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) - المواد من 51 إلى 51 مكرر 4، ومن 53 مكرر إلى 57 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- 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 عقود ومالية وبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011/2010، ص96.

(4) المادة 52 مكرر و 52 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة على التوالي بموجب المادة 44 و 55 من القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

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 تنقيد 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 بالسرية المهنية⁽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 وتثبت 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.

ثالثاً: 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:

1- 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.

2- 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 معاينتها 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.

المبحث الثاني:

الإختصاص بالبت في الشكوى الضريبية ومبدأ وحدة المخاطبة الجبائية.

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 والتحقق فيها من قبل المصالح المختصة، يصبح ملف الشكوى جاهزاً لاتخاذ القرار بشأنه من طرف السلطات المختصة، حيث أن البت في شكوى نزاع الوعاء 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 لتحريك رقابة ذاتية على قرار تأسيس الضريبة، غير أنه ثمة إشكالاً واقعياً 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، من خلال مطلبين من هذا المبحث، الأول نتناول فيه الجهات المختصة بالبت في الشكوى، ونتطرق في المطلب الثاني إلى سلطة إدارة الضرائب المختصة في اتخاذ القرارات بخصوص شكوى نزاع الوعاء الضريبي.

المطلب الأول:

معايير تحديد سلطة البت في الشكوى الضريبية.

إن الأنظمة الضريبية المستحدثة والمتمثلة في نظام الضريبة الجزافية 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 والمعيار الموضوعي، في تحديد الجهة المخولة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي، من أجل الوصول إلى مشروعية جبائية أمثل متكيفة مع النسيج الجبائي.

ومن خلال الفرع الأول من هذا المطلب، سنتطرق إلى نطاق الإختصاص للبت في الشكوى، وفي الفرع الثاني منه إلى سلطات والتزامات الجهة المخولة بالبت في الشكوى الضريبية.

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

(2) 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، 2013/2014، ص28.

الفرع الأول:

نطاق إختصاص البت في الشكوى الضريبية.

لقد سبق البيان؛ وأن وضعنا 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.

وتطبيقاً لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية، يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم شكاويهم إلى المصلحة التي أعدت الضريبة لتتظر 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.

أولاً: السلطات ذات الإختصاص الوطني.

بالرجوع إلى قانون المالية لسنة 2002 المؤسس لقانون الإجراءات الجبائية، فقد أسند المشرع مهمة البت في الشكوى 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 للشكوى 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 2017، فإن الإدارة المركزية للضرائب تختص بإصدار الرأي في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء في الحالات الآتية:

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

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

- عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المرفوعة أمام مدير كبريات المؤسسات، ثلاثمائة مليون (300.000.000) دينار⁽¹⁾.
- 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⁽²⁾.
- عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار، للشكاوى الناتجة عن الضرائب المؤسسة حسب الحالة من طرف المركز الجوازي للضرائب، أو مركز الضرائب، أو مفتشية الضرائب، أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقع ضمن إختصاص المدير الولائي للضرائب⁽³⁾.
- 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.

ثانياً: السلطات ذات الإختصاص الإقليمي.

لقد كانت مفتشية الضرائب متعددة المهام في بداية الإصلاح، هي المصلحة القاعدية الرئيسية المتخصصة في تقدير وعاء الضريبية وحسابها، وكانت تحت سلطة المدير الولائي للضرائب الذي يبيت 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 الجوازي للضرائب، ثم رئيس مركز الضرائب، فالمدير الولائي للضرائب.

1- نطاق اختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب:

يبيت رئيس المركز الجوازي 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

(1) - 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.

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

(3) المادة 1/79 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 47 من القانون رقم 14-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

نقل 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 الجوارى للضرائب، يختص رئيس مركز للضرائب 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 لهذه الشكوى، خمسون مليون (50.000.000) دينار وفقاً للمعيار القيمي⁽²⁾.

إن كل من رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجوارى للضرائب، يختصان بالبت في الشكاوى 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 الجوارى ورئيس مركز الضرائب بالمديرية الولائية للضرائب.

كما أن المسؤوليات لم توضح بشكل دقيق فيم 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، ليتم 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 المراكز من جهة، ومن جهة أخرى يقلل من ضمانات المكلفين بالضريبة، التي يحرص المشرع على تكريسها عندما يصدر القانون الأذن بالتفويض.

(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، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، المرجع السابق، ص 207.

3- نطاق إختصاص المدير الولائي للضرائب:

يختص المدير الولائي للضرائب بالبت في شكاوى منازعات الوعاء الضريبي للمكلفين التابعين لمجال إختصاصه الإقليمي وفقاً لنص المادة 77 ق.إ.ج، وبمفهوم المخالفة لنص المادة 79 ق.إ.ج، فإن المدير الولائي للضرائب يختص بالبت في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، عندما لا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكاوى، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار⁽¹⁾، إضافة إلى هذه الحالات، هناك حالات أخرى تدخل في نطاق إختصاص المدير الولائي للضرائب، أوردها التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب وذلك عندما⁽²⁾:

- نقل أو تساوي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين التابعين لمفتشيات الضرائب، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
 - تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المرفوعة أمام رئيس المركز الجوارى للضرائب، عشرين مليون (20.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
 - نقل أو تساوي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المرفوعة أمام رئيس المركز الجوارى للضرائب ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
 - نقل أو تساوي المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى ذات الصلة بالتحقيق الذي قامت به مصلحة الأبحاث والتدقيقات (SRV)، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.
 - مهما كانت المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، والذي قامت به المصالح على مستوى المديرية الولائية للضرائب، أو قامت به مصلحة الأبحاث والتدقيقات (SRV).
 - تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكاوى المرفوعة أمام رئيس مركز الضرائب، خمسين مليون (50.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسين مليون (150.000.000) دينار.
- ونورد الجدول الآتي والذي يحدد بصورة واضحة نطاق إختصاص المدير الولائي للضرائب للبت في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي:

(1) المادة 1/77 و 1/79 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) Instruction Générale N°01/2015, la Lois de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, P04.

نطاق الاختصاص "معيار قيمي" (المبلغ الإجمالي = الحقوق + الغرامات + العقوبات)	شكاوى نزاع الوعاء الضريبي التابعة لـ	السلطة المختصة بالبت في الشكوى
تتجاوز المبالغ الإجمالية للشكوى خمسون ملايين (50.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	مركز الضرائب	المدير الولائي للضرائب
تتجاوز المبالغ الإجمالية للشكوى عشرون مليون (20.000.000) دينار وتقل أو تساوي مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	المركز الجوّاري للضرائب	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى ذات الصلة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	مفتشية الضرائب	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	مصلحة الأبحاث والتدقيقات	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	
تقل أو تساوي المبالغ الإجمالية للشكوى مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية

وN°01/2015 Instruction Générale

الفرع الثاني:

حدود مسؤولية سلطة البت في الشكوى 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 الشكوى الضريبية، يؤدي إلى زيادة التكاليف نظراً لما تستغرقه هذه العملية من إجراءات تتطلب نفقات مالية من إعداد التقارير والمذكرات لدراسة الشكوى، كما تزيد في الروتين الإداري وتعقيده من جهة أخرى.

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

أولاً: 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 الإختصاص غير الشخصي.

ويعرف التفويض بأنه إجراء يعهد بمقتضاه صاحب الإختصاص، نقل جانباً أو بعضاً من اختصاصاته، سواء في مسألة معينة أو في نوع من المسائل، إلى فرد آخر أو سلطة أخرى⁽²⁾، فالتفويض في الشكوى الضريبية هو في الأساس وسيلة مثلى تخول للمفوض إليه سلطة إصدار قرارات تتعلق بالرفض أو القبول الكلي أو الجزئي، للطلبات موضوع الشكوى الضريبية بسرعة لمواجهة الوقائع حين

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

(2) خليفي 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.

حدوثها، وبكفاءة، 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 2015/02/10 عن المديرية العامة للضرائب⁽²⁾.

1- 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:

أ- السلطات المختصة حصرياً 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 المديرية والمراكز المعينين بالنيابة من قبل السلطة الوصية، منح تفويضات الإمضاء.

ب- 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) خليفي محمد، المرجع السابق، ص 181.

(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، ص 181.

(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، ص 180.

(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.

ت- 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 كآلاتي:

❖ بالنسبة لمدير كبريات المؤسسات: يمكن لمدير كبريات المؤسسات أن يفوض سلطة قراره⁽²⁾ للبت في جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها إلى المسؤولين والأعوان المبيين فيما يأتي:

- نائب مدير المنازعات؛ رئيس مكتب الشكاوى؛
- رئيس مصلحة الوعاء والتحصيل؛
- رئيس مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة؛
- الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في المكتب أو المصالح المذكورة أعلاه برتبة على الأقل مفتش رئيس للضرائب، مفتش قسم للضرائب، باستثناء الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽³⁾.

❖ بالنسبة للمدير الولائي للضرائب: يجوز للمدير الولائي للضرائب أن يفوض سلطة قراره⁽⁴⁾ للبت في جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها، باستثناء الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁽⁵⁾، إلى كل من:

- نائب مدير المنازعات؛ أو رئيس مكتب الشكاوى؛
- الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الاحتجاجات برتبة مفتش مركزي.

(1) - نظام التدرج (scalar system) : معناه بناء التفويض على أساس تعدد المستويات مع ارتباطها فيما بينها بصلة الرئيس والمرؤوس، 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، ص180.

(2) نموذج من مقرر التفويض لمدير كبريات المؤسسات، الملحق (ل)، ص238.

(3) Art. 06, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse.

(4) نموذج من مقرر التفويض للمدير الولائي للضرائب، الملحق (م)، ص239.

(5) Art. 07, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse.

❖ بالنسبة لرئيس مركز الضرائب: وفق مضمون نص المادة 08 من المقرر رقم 2015/08، لرئيس مركز الضرائب صلاحية تفويض سلطة قراره⁽¹⁾، من أجل البت في جميع شكاوى نزاع الوعاء الضريبي مهما كانت طبيعتها، إلى المسؤولين والأعوان المبيينين فيما يأتي:

- رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات؛ أو رئيس مكتب الشكاوى؛
- الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الاحتجاجات برتبة مفتش مركزي، باستثناء الشكاوى المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق المصوب.

❖ بالنسبة لرئيس المركز الجوّاري للضرائب: خولت المادة 09 من المقرر رقم 2015/08، لرئيس المركز الجوّاري للضرائب صلاحية تفويض سلطة قراره⁽²⁾، من أجل البت في جميع شكاوى نزاع الوعاء الضريبي مهما كانت طبيعتها إلى المسؤولين والأعوان المبيينين فيما يأتي:

- رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات؛ رئيس مكتب الشكاوى؛
- الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الاحتجاجات برتبة مفتش رئيسي.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع استثنى إمكانية منح التفويض للأعوان الذين عوقبوا بسبب ارتكابهم أثناء ممارسة مهامهم خطأ من الدرجة الثالثة والدرجة الرابعة⁽³⁾، ومن أجل الاستفادة من التفويض بالنسبة للموظفين الذين عوقبوا لارتكابهم أخطاء من الدرجة الأولى أو الثانية⁽⁴⁾، يجب أن يكونوا محل اعتبار وفق نص المادة 176 من الأمر 03-06.

ث- مستويات التفويض (مستوى السلطة)⁽⁵⁾: تحدد عتبة منح تفويض سلطة اتخاذ القرار بالمبالغ الإجمالية للشكوى الضريبية، بما فيها من الحقوق والغرامات والعقوبات، وقد حدد المشرع مستويات التفويض بناءً على أساس الحد الأقصى للتفويض، وبناءً على الحد الأقصى للطعون محل التفويض.

❖ الحد الأقصى للتفويض: يحدد الحد الأقصى للتفويض للشكوى الواحدة⁽⁶⁾ بـ:

- مائة مليون دينار (100.000.000 دج) لمدير كبريات المؤسسات.
- سبعون مليون دينار (70.000.000 دج) للمدير الولائي للضرائب الذي يتواجد في نطاق إقليمه،

(1) نموذج من مقرر التفويض لرئيس مركز للضرائب، الملحق (ن)، ص 240.

(2) نموذج من مقرر التفويض لرئيس المركز الجوّاري للضرائب، الملحق (س)، ص 241.

(3) المادة 180 و 181 من الأمر رقم 03-06، المؤرخ في 19 جمادى الثانية 1427 الموافق لـ 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر، العدد 46، الصادرة في: 16 يوليو 2006.

(4) Art. 05, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse.

(5) مستوى السلطة (Authority Level): يجب على كل مستوى من الأفراد بممارسة السلطة المخولة له، ولا يرجع إلى المستويات الأعلى إلا فيم يخرج عن نطاق سلطته، وهذا يتطلب وضوح التفويض.

- السعيد محمد بن قارة، المرجع السابق، ص 180.

(6) Instruction Générale N°01/2015, la Lois de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, P09.

مركز ضرائب.

- خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) للمدير الولائي للضرائب الذي لا يتواجد في نطاق إقليمه، مركز ضرائب.

- عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) لرئيس مركز الضرائب.

- خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج) لرئيس المركز الجوّاري للضرائب.

❖ الحد الأقصى للطعون محل التفويض: يرجع تحديد الحد الأقصى للطعون محل التفويض، للسلطة التقديرية لكل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب كل على حسب مجال اختصاصه⁽¹⁾.

ونورد الجدول الآتي الذي يحدد بصورة واضحة مقتضيات تفويض سلطة اتخاذ القرار:

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
		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:	يحدد من طرف المدير	جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها باستثناء تلك المتعلقة بـ:
		- مفتش رئيس للضرائب.		- تحقيقات المحاسبة.
		- مفتش قسم للضرائب.		- التحقيقات المصوبة.
				- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

⁽¹⁾ Art. 06 et 07 et 08 et 09, 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.

جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء مهما كانت طبيعتها	يحدد من طرف المدير	نائب مدير المنازعات	70.000.000 دج بالنسبة للمديريات التي بها مركز للضرائب	المدير الولائي للضرائب
		رئيس مكتب الشكاوى		
جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء باستثناء تلك المتعلقة: - التحقيق المحاسبي. - التحقيق المصوب. - التحقيق المعمق 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.		
جميع الشكاوى مهما كانت طبيعتها.	يحدد من طرف رئيس المركز.	رئيس المصلحة الرئيسية للمنازعات	5.000.000 دج	رئيس المركز الجوازي للضرائب
		رئيس مكتب الشكاوى		
		الأعوان المرسمين الذين يمارسون وظائفهم في مكتب الشكاوى ولهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي.		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية

والتعليمية العامة رقم 2015/01 والمقرر رقم 2015/08.

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 للشكوى، وتترك لهذه السلطات السلطة التقديرية لتحديد الحد الأقصى للطعون محل التفويض.

كما يقتصر منح التفويض للأعوان على حسب طبيعة موضوع الشكوى، 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 التمعن 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 وغلق 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، وبهدف 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⁾.

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

(2) Jean Lamarque, Op.Cit, P33.

2- المسؤولية في التفويض:

إن التفويض لا يعني تخلي المفوض تماماً عن الإختصاص الذي قام بتفويضه أو التهرب عن المسؤولية، وإنما هو وسيلة لتوزيع الإختصاص، فمصطلح الإختصاص في القانون الإداري له شقين فالأول يتمثل في السلطة، أما الشق الثاني فيتضمن المسؤولية⁽¹⁾، كما أن التفويض ينشأ على عاتق المفوض إليه التزام اتجاه رئيسه، بأداء العمل المنوط به عن طريق التفويض وهنا تظهر مسؤوليته، فبالرغم من قيام الرئيس بالتفويض فإن هذا لا يخلي مسؤوليته عن السلطة المفوضة.

أ- سلطة الرقابة على قرارات المفوض إليه:

تنص القاعدة العامة على أنه لا تفويض في المسؤولية، لأن التفويض لا ينصب إلا على السلطة فقط، إذ تبقى مسؤولية المفوض عن الاختصاصات التي قام بتفويضها، لأنه يختص بممارسة السلطة الرئاسية على جميع مرؤوسيه بما فيهم المفوض إليه، فمدام المفوض مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، يضل مسؤولاً عن واجباته رغم التفويض فيها، لذا وجب عليه المتابعة والإشراف والتوجيه والرقابة.

وعلى هذا الأساس ينبغي أن تشمل رقابة هذه السلطات على أعمال المفوض إليه، من حيث مشروعية القرارات من جانبها الشكلي، وأن الطلبات المقبولة لا تتجاوز حدود التفويض الممنوح، كما تشمل أيضاً فحص القرارات من الجانب الموضوعي (الأسباب، الأساس القانوني...)، كما يجب أن تكون الرقابة بصفة دورية وتشمل عينات من الملفات، ومن أجل حسن سير المتابعة، يلتزم المفوض بإرسال بيان شهري يبين فيه طلبات المكلفين بالضريبة والطلبات المقبولة والمرفوضة منها⁽²⁾.

ب- سلطة سحب التفويض:

متى وجد الرئيس المفوض أن ثمة خللاً يسود أداء المهام المفوض فيها، ولو كانت من الجزئيات، وجب عليه إنهاء التفويض.

● **إلغاء التفويض:** باعتبار أن تفويض سلطة اتخاذ القرار شخصي ويندرج في إطار سلطة المفوض⁽³⁾، يمكن للمفوض في أي وقت ولأسباب موضوعية، القيام بسحب التفويض، خاصة إذا وجد على وجه الخصوص:

- التأخير المتكرر في معالجة الحالات المفوضة؛
- تجاوز عتبات التفويض؛ والأخطاء في اتخاذ القرار؛

(1) عبد الغني بسيوني عبد الله، التنظيم الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص120.

(2) Instruction Générale N°01/2015, la Loi de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, P10.

(3) Art.10, Décision N°08/2015, Fixant les Condition, les Seuils et les Modalités d'Octroi et Retrait de la Délégation de Signature Prévue en Matière Contentieuse.

- في حالة ارتكاب أخطاء مهنية سواء من الدرجة الأولى، أو الثانية، أو الثالثة، أو الرابعة، أثناء تأدية مهامه⁽¹⁾.

• **انقضاء التفويض:** ينقضي تفويض سلطة اتخاذ القرار عند توقف المفوض أو المفوض إليه عن تأدية الوظيفة، وحالات التوقف عن تأدية الوظيفة كآتي: التحويل، الانتداب، الوفاة، الإحالة على الاستيداع، الاستقالة، الإجازة المرضية لفترة طويلة التي ترتب عنها تعيين عون مؤقت، كما ينقضي بانقضاء آجال التفويض⁽²⁾.

وسحب التفويض يتم بموجب قرار فردي صادر عن السلطة التي لها صلاحية التفويض، طبقاً لقاعدة توازي الأشكال، كما يجب أن ترسل نسخة من قرار منح أو سحب التفويض إلى:

- مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات.

- المديرية الجهوية للضرائب المختصة إقليمياً، بالنسبة للمدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب.

من خلال الإحصائيات الميدانية لسنة 2017 التي تبين أن عدد الشكاوى التي يحق البت فيها عن طريق آلية التفويض على مستوى المديرية الولائية للضرائب يقدر بـ 64 337 شكوى، أي بنسبة 59,07% من العدد الإجمالي للشكاوى.

وعدد الشكاوى التي تم البت فيها عن طريق التفويض تقدر بـ 23 877 شكوى، أي بنسبة 63,43% من عدد الشكاوى التي يحق البت فيها عن طريق التفويض، وبنسبة 37,47% من العدد الإجمالي للشكاوى⁽³⁾، وهذا إن دل إنما يدل على أهمية وفعالية آلية التفويض للبت في شكاوى منازعات الوعاء الضريبي، وهو الغرض من إحداث هذه الآلية.

ثانياً: حدود المسؤولية بالنظر لآجال البت.

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

(1) المواد من 178 إلى 181 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

(2) Art. 11, 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.

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P06.

1- حالة اشتراط الرأي المطابق للإدارة المركزية:

إن مدة الفصل في الشكاوى 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 الشكاوى 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 الشكوى.

- بيت كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي 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⁾.

2- 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 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⁾.

وفي تقدير مدى احترام الإدارة الجبائية للأجال في معالجة شكاوى نزاع الوعاء الضريبي، نجد خلال سنة 2017 أنه من بين الشكاوى التي تم التحقيق فيها، والمقدرة بـ 54 446 شكوى، نجد أن 33 433 شكوى تم البت فيها في الآجال المقررة قانوناً أي بنسبة 71,62%، وكذا تبين النسب أن هناك ما نسبته 28,38% من الشكاوى لا تحترم فيها الإدارة الآجال المحددة للبت فيها⁽³⁾.

وهذا ما يبين التجاء الإدارة إلى التخفي وراء القرار الضمني، من أجل التهرب من مسؤولياتها والتزاماتها وعدم دراسة الشكاوى بصورة جدية، رغم أن المشرع الجزائري ألزم الإدارة بالرد على التظلمات

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

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

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P06.

الإدارية -الشكوى- بموجب المرسوم 88-131⁽¹⁾، إلا أنه لم يفرض على الإدارة جزاء على عدم الرد في الآجال المقررة قانوناً، وهذا يمس بحقوق المكلف بالضريبة، ويعتبر قصور في الضمانات الممنوحة له، خاصة وأن عقوبات وغرامات التأخير لتحصيل الدين الضريبي سارية المفعول في حق المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني:

مبدأ التعليل الوجوبي للقرارات الصادرة بشأن الشكوى الضريبية.

رغم من أن المشرع أشار إلى القرار الإداري في العديد من النصوص القانونية بمناسبة تقرير سلطة الإدارة في إصدار القرار الإداري، دون التعرض إلى تعريفها وتحديد مفهومها⁽²⁾، حيث عرف العميد ليون دوجي القرار الإداري بأنه « كل عمل إداري يصدر بقصد تعديل الأوضاع القانونية، كما هي قائمة وقت صدوره أو كما ستكون في لحظة مستقبلية»⁽³⁾، وعرفه الأستاذ هوريو كما يلي: « القرار الإداري هو إعلان للإدارة بقصد إحداث أثر قانوني إزاء الأفراد، يصدر عن سلطة إدارية في صورة تنفيذية أي في صورة تؤدي إلى التنفيذ المباشر»⁽⁴⁾.

وعليه يمكن تعريف القرار الصادر بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي بأنه التصرف القانوني الصادر عن الإدارة الضريبية المختصة بإرادتها المنفردة بغرض إحداث أثر قانوني، ويتمثل هذا الأثر إما بالتخفيض الكلي أو الجزئي للقيم الضريبية المفروضة، أو الإبقاء عليها.

حيث خول المشرع للسلطة المختصة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي، وقبل إصدارها للقرار إعادة فحص التحقيق في الشكوى عن طريق التحقيق التكميلي، خاصة إذا كان هناك تعارض شديد بين نتائج التحقيق الأولي ونتائج التحقيق الإضافي، أو كان كل منهما غامض يحتمل عدة تأويلات، وللسلطة المختصة ممارسة التحقيق التكميلي بكامل الصلاحيات الممنوحة التي سبق وأن أسهبنا فيها في التحقيق الأولي والتحقيق الإضافي، شريطة مراعاة آجال البت في الشكوى.

كما يأخذ القرار الصادر بشأن الشكوى عدة صور تختلف باختلاف نتائج التحقيق فيها، وهو ما سنوضحه في الفرع الأول من هذا المطلب، أما الفرع الثاني منه سنتطرق فيه إلى تبليغ القرارات الفاصلة في الشكوى والآثار الناجمة عن ذلك سواء بالنسبة سواء بالنسبة لإدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة.

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

(2) جبار عبد المجيد، مفهوم القرار الإداري في القانون الجزائري، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد الأول، 2008، ص 05.

(3) - سلام عبد الحميد محمد زنكنة، الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري)، كلية القانون والسياسة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، ألمانيا، 2008، ص 67.

- عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 21.

(4) عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، ط 01، دار الجسور للنشر، الجزائر، 2007، ص 13.

الفرع الأول:

طبيعة القرارات الصادرة بشأن الشكوى الضريبية.

مكن المشرع السلطات المختصة بالبت في شكوى نزاع الوعاء 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 بينهما، فإنه يمكن إجراء تحقيقات تكميلية، وتطلب من الإدارة المركزية استفسارات إن لزم الأمر، ويشمل التحقيق التكميلي لكل ملف نزاع، التدقيق الشامل والمعتمد للقضية؛ تبيان الوسائل والنتائج المستنتجة من التحقيقات السابقة؛ فحص التخفيضات المقترحة.

وبعد الإلمام بجميع جوانب وحيثيات القضية موضوع الطعن النزاعي، تصدر السلطة المختصة قرارها الفاصل في الشكوى، وعليه سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى شكل القرار البات في الشكوى، ثم إلى محتوى هذا القرار البات في الشكوى.

أولاً: شكل القرار البات في الشكوى الضريبية.

لا يكفي أن تلتزم السلطة المخولة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي التزام حدود اختصاصها، كي تصبح قراراتها سليمة وإنما يجب أن يصدر القرار وفق للأشكال المحددة قانوناً، بالإضافة إلى محتوى القرار لمعرفة الأثر القانوني المحدث بها.

ويقصد بشكل القرار المظهر أو الإطار الخارجي الذي يصدر فيه القرار، والقالب الذي تعبر الإدارة عن إرادتها وفقاً للشكل الذي حدده القانون⁽¹⁾، والأصل أن الإدارة غير ملزمة بشكل معين للإفصاح عن إرادتها، غير أنه إذا تدخل المشرع صراحة وحدد شكل معين، فإن الإدارة تكون ملزمة بوضع قراراتها في قالب شكلي⁽²⁾، ومن أبرز الشكليات تحرير قرار وإصداره بلغة معينة، التوقيع عليه ونشره، وتسببه⁽³⁾.

إن تعليل (تسبيب) القرارات الإدارية هو التزام قانوني تعلن الإدارة بمقتضاها، عن الأسباب الواقعية والقانونية التي حملتها إلى إصدار القرار الإداري، وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2000/01/31 الذي جاء فيه "...إلغاء قرار المجلس القضائي، وهذا لعيب الشكل المتمثل في

(1) - عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، المرجع السابق، ص 138.

- عدنان عمرو، مبادئ القانون الإداري، نشاط الإدارة ووسائلها، منشأة المعارف، 2004، مصر، ص 78.

(2) - أوقارت 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، ص 38.

- عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية قضائية وفقهية، المرجع السابق، ص 138.

(3) المادة 09 و 08 من المرسوم رقم 88-131، المتضمن العلاقات بين الإدارة والمواطنين.

عدم التسبب للقرار الإداري...⁽¹⁾، ونفس الشيء في قرار آخر صادر عن مجلس الدولة بتاريخ 2000/01/31⁽²⁾.

ونص قانون الإجراءات الجبائية على إلزام السلطة المختصة بالبت في الشكوى الضريبية بتعليل القرارات الصادرة عنها⁽³⁾، بمعنى أن توضح الأسباب التي بني على أساسها الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع شكوى نزاع الوعاء الضريبي⁽⁴⁾، ويجب أن تكون بصورة واضحة ودقيقة ومحددة وسهلة الفهم للمكلف بالضريبة⁽⁵⁾، وأهمية تسبب القرار الفاصل في الشكوى الضريبية تكمن في كونه:

- أداة لممارسة الرقابة الذاتية لإدارة الضرائب على قرارات تأسيس الضريبة، والرجوع عنها إذا كانت غير مشروعة.

- وسيلة لعقلنة العمل الإداري ويعصم إدارة الضرائب من مخاطر التسرع في إتخاذ القرار⁽⁶⁾، وهذا ما يحافظ على مبدأ المشروعية الجبائية.

- وسيلة لحمل إدارة الضرائب على إقناع المكلف بالضريبة الشاكي بمشروعية قراراتها.

- المساهمة في فعالية رقابة لجان الطعن الضريبية وفعالية رقابة القاضي الإداري على القرارات الصادرة بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي (الرفض الكلي، أو الجزئي).

ثانياً: وجوب الكشف عن محتوى القرار البات في الشكوى الضريبية.

إن شرط وجوب الكشف عن محتوى القرار البات في شكوى نزاع الوعاء الضريبي، يعتبر من أحد الدعائم الأساسية التي تركز مبدأ الشفافية الضريبية على عمل الإدارة الضريبية، ويعزز ثقة المكلف بالضريبة بها، كما أن مضامين القرارات الصادرة بشأن الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، تختلف على حسب نتائج التحقيق والفحص، بحيث أن هذا القرار يمكن أن يتضمن رفض أو قبول الطلبات المكلف بالضريبة، كما يمكن أن يتضمن إجراء حق المقاصات.

1- 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⁽⁷⁾، ويختلف محتوى القرار باختلاف مضمون الشكوى:

- إذا كان مضمون الشكوى هو استدراك أخطاء مرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها،

(1) لحسين بن الشيخ آث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، وسائل المشروعية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006، ص172.

(2) القرار رقم 569 الصادر بتاريخ 2000/01/31، مجلة مجلس الدولة، العدد 06، 2005، ص21.

(3) المادة 5/77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) Instruction N° 737/2011 du 15/09/2011, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, D.G.I, P02.

(5) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص99.

(6) محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005، ص73.

(7) نموذج من قرار القبول الكلي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية، الملحق (ع)، ص242.

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 تخولها هذه النصوص التشريعية والتنظيمية عن طريق الإغفاء الكلي من الضريبة.

كما يمكن للسلطة المختصة أن تصدر قراراً بقبول الطلبات موضوع الشكوى جزئياً⁽¹⁾، 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 يترتب التخفيض الجزئي للضريبة⁽²⁾، ويمكن للإدارة الجبائية في حالة قبول طلبات المكلف بالضريبة موضوع الشكوى أن تقوم بعملية المقاصة.

2- 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⁽³⁾، 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.

3- 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⁽⁴⁾، وغالباً ما يميل مصدر قرار تأسيس الضريبة إلى رفض الشكوى الضريبية، وهذا ما يعدم الأهمية العملية للشكوى نظراً لاقتصار البت فيها من طرف السلطة مصدرة القرار (حكم وخصم في نفس الوقت)، مما يعتبر نقص في الضمانات الممنوحة للمكلف.

وقد تلتزم إدارة الضرائب المختصة السكوت خلال الأجل الممنوح لها بالرد، فنكون أمام قرار ضمني بالرفض وهو ما يستشف 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

(1) نموذج من قرار القبول الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية، الملحق (ع)، ص242.

(2) فريجة حسين، المرجع السابق، ص26.

(3) - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص101.

- Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P07.

(4) - طاهري حسين، المرجع السابق، ص99.

- نموذج من قرار الرفض الكلي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية، الملحق (ع)، ص242.

على الشكوى خلال المدة المحددة يفسر على أنها متمسكة بهذا الأصل، مما يعني رفض الشكوى المقدمة إليها.

بالنظر للقرارات الصادرة خلال سنة 2017 على مستوى المديرية الولائية للضرائب، أنه من بين 54 446 شكوى معالجة، نجد 70 524 شكوى كانت محل رفض كلي أي بنسبة 53,08 %، و 3 329 شكوى محل قبول كلي أي بنسبة 20,05 % و 50 712 شكوى محل قبول جزئي أي بنسبة 26,87 %⁽¹⁾، وعلى مستوى مديرية كبريات المؤسسات خلال سنة 2017، نجد أن نسبة 53,08 % من الشكاوى كانت محل رفض كلي، ونسبة 46,92 % من الشكوى كانت محل قبول كلي أو جزئي⁽²⁾.

من خلال هذه المعطيات يتبين بوضوح أن الشكاوى محل الرفض الكلي تمثل نسبة معتبرة من بين الشكاوى المعالجة، هذه النسبة تقرأ وتفسر من عدة زوايا، إما أنها تعتبر دليل آخر على تميز الشكوى الضريبية بصرامة شروطها الشكلية والموضوعية الجوهرية وأجالها المتباينة، بالإضافة للإجراءات المتعددة والمعقدة للتحقيق والبت فيها، يجعلها تسقط في كثير الحالات في الرفض من قبل المصلحة المختصة، وإما أن إدارة الضرائب تلجأ في غالب الأحيان إلى الرفض وفي كل الأحوال، وتترك المكلف يلجأ إلى الجهات الأخرى للطعن لتجنب المسؤولية، وهذا من شأنه إعدام الأهمية من إلزامية وجود الشكوى، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، أن المكلف بالضريبة دائماً يلجأ إلى الطعن في قرار فرض الضريبة، حتى وإن تيقن بمشروعية فرض الضريبة، كما أنه في حالة ظنه أن التأسيس غير مشروع لا يقدم إثباتات أو غير كافية لتأكيد إدعاءاته ومطالبه.

الفرع الثاني:

نفاذ القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية.

إن لمساءلة تبليغ القرارات الصادرة بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي أهمية بالغة في مجال العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وذلك أن هذه القرارات رغم ما تتميز به من أثر فوري نظراً لتمتعها بطابع الأولوية في التنفيذ، كونها مظهر من مظاهر امتيازات السلطة العامة، ولما لها من قدرة على إنشاء وتغيير المراكز القانونية للمكلف بالضريبة، إلا أن إدارة الضرائب لا يمكن لها الاحتجاج في مواجهة من صدرت بشأنهم، إلا من تاريخ إحاطتهم علماً بها وذلك بتبليغها لهم قانوناً، وهذه الوسيلة تعتبر حماية للحقوق الإجرائية للمكلف، لأنها تجنبه خطر أن يفاجأ بتنفيذ قرار إداري في غير صالحه.

⁽¹⁾ Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P05.

⁽²⁾ Rapport Annuel sur l'Activité de la Direction de Grandes Entreprises en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03.

أولاً: تبليغ القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية.

إذا كان المشرع قد منح للقرار الصادر بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي، قوته التنفيذية بمجرد صدوره انطلاقاً من السلطة العامة التي تتمتع بها إدارة الضرائب، فإنه بالمقابل قد وضع ضماناً للمكلف بالضريبة وهي ضرورة تبليغه القرار المتظلم منه، حيث يمثل التبليغ أحد مرتكزات ومتطلبات المشروعية الذي يجب أن تخضع له الإدارة، والسؤال الذي يطرح إلى من يبلغ القرار؟ وما هي طرق تبليغه؟

1- الأشخاص المعنيون بالتبليغ:

توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بشكوى نزاع الوعاء الضريبي إلى المكلفين بالضريبة، حيث ميز المشرع بين المكلف بالضريبة الذي لديه موطن بالجزائر، والذي لديه موطن خارج الجزائر.

أ- إذا كان موطن المكلف بالضريبة داخل الجزائر:

يصح تبليغ القرارات الصادرة بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي، إلى الموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة الذي له موطن داخل الجزائر، أو في حالة اختار وكيلاً له واختار موطناً له عنده، بمعنى أن القرارات الصادرة بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي تبلغ إما شخصياً إلى المكلف بالضريبة، أو إلى وكيله بالعنوان المذكور في الشكوى⁽¹⁾.

ب- إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر:

تبلغ القرارات الصادرة بشأن شكوى نزاع الوعاء الضريبي، إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المكلف الذي له موطن خارج الجزائر⁽²⁾.

2- آلية تبليغ القرار:

لما كانت القرارات التنظيمية باعتبارها قواعد قانونية تخاطب الأفراد بصفاتهم لا بذواتهم، فنشرها يكفي لعلم المخاطبين بها، لأن العلم بها مفترض، أما القرارات الفردية باعتبارها تخاطب الأفراد بذواتهم لا بصفاتهم، فيجب على الإدارة أن تقوم بالتبليغ لإيصال قرارها الفردي إلى علم المخاطبين به، وهذا العلم هو علم حقيقي⁽³⁾.

وعليه يعد التبليغ إجراء إداري قانوني يهدف لإحاطة علم المكلف بالضريبة بالقرار الفردي، الصادر بشأن شكواه من قبل السلطات المخولة بالبت في الشكوى، وللاإدارة مطلق الحرية في اعتماد الوسيلة الملائمة لتبليغ القرار للمخاطبين به، شرط أن تكون مؤكدة، لأن عبئ الإثبات يقع عليها، ولعل من أبرز

(1) المادة 2/99 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) المادة 2/99 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) المادة 35 من المرسوم رقم 88-131، المتضمن العلاقات بين الإدارة والمواطنين.

وسائل التبليغ المعمول بها هو التبليغ بواسطة محضر رسمي يعده المحضر القضائي⁽¹⁾، أو المناولة باليد، أو عن طريق البريد المسجل مع إشعار العلم بالوصول، أو البريد الإلكتروني⁽²⁾.

وبالرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، يتم إرسال القرارات الصادرة بشأن الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي، في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حسب الحالة، من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، إلى المكلفين بالضريبة ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 292 ق.ض.م.ر.م⁽³⁾، حيث أن كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان إدارة الضرائب مع المكلفين بالضريبة، أو يوجهونها لهم بخصوص ضرائبهم يجب تبليغها في ظرف مغلق، في العنوان المبين في الشكاوى عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام⁽⁴⁾.

تجدر الملاحظة، إلى أن المشرع اشترط لصحة التبليغ أن يوضع القرار في ظرف مغلق بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقط، فهل هذا يعني أنه لا يشترط هذا الإجراء فيم يخص مختلف الضرائب والرسوم الأخرى؟ كما تجدر الملاحظة أيضاً أنه من الناحية العملية توجد الكثير من المشاكل والصعوبات المطروحة فيم يخص كيفية التبليغ، حيث أن التبليغات (الإشعارات، الإعدارات، الإستدعاءات، مختلف الرسائل) الموجهة إلى المكلفين بالضريبة، عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام بعد وضعها محك التجربة، لم تحقق النتيجة المرجوة وهي الوصول إلى التبليغ بالمفهوم الذي يحقق ما أصبح يسمى بالوجاهية في الميدان الضريبي، التي تعتمد في جوهرها على إشراك المكلف في عملية تأسيس الضريبة، عن طريق الحوار مع الإدارة تحقيقاً للعدالة الضريبية المرجوة في إطار جو يسوده الاطمئنان والمسؤولية، وذلك لكون أغلب التبليغات إن لم نقل جلها الموجهة بالطريقة المذكورة، كانت ترجع إلى إدارة الضرائب مذيلة بعبارة " غير مطالب به" أو " عنوان ناقص"، وبالتالي لا يعتبر تبليغاً قانونياً ينتج آثاره، مما يؤدي إلى بطلان عدد كبير من الضرائب استناداً إلى وسيلة خرق المقتضيات القانونية المتعلقة بإجراء التبليغ، الشيء الذي يوقع عبء الإثبات على الإدارة⁽⁵⁾.

والقول بغير ذلك، يجعلنا نصطدم مع مبدأ حق الدفاع، في كثير من الحالات التي يكون فيها المكلف بالضريبة حسن النية، الذي لا يتوفر فعلاً إلا على العنوان الذي قدمه للإدارة، وأن أسباب تعذر التبليغ لا ترجع في الواقع إلى دقة العنوان وضبطه بقدر ما ترجع إلى عامل وسلوك العنصر البشري، وطبيعة

(1) المادة 406 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(2) بوعمران عادل، النظرية العامة للقرارات والعقود الإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص 50.

(3) المادة 1/99 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(4) - المادة 5/77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- المادة 9/172 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(5) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 22.

الجهة التي تقوم مقامه بالتبليغ هذا من جهة.

ومن جهة أخرى نجد النقص في العنصر البشري المؤهل عملياً وأدبياً لمباشرة إجراء التبليغ، وما يعرفه الواقع الاجتماعي من وضعية غير مستقرة لأرقام الشوارع والأحياء، ناهيك عما تعرفه وضعيات التجزئات السكنية الجديدة من انعدام الترقيم، وتسمية الأزقة والشوارع بها، مما ينعكس سلباً على وضعية المكلفين في خرق واضح لحقوق الدفاع وللنصوص المتعلقة بالتبليغ، وبالتالي لا يحقق التوازن بين مصلحة المكلف والإدارة الضريبية.

وقد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1985/11/15 أنه في حالة عودة رسالة التبليغ المضمونة الوصول والمتضمنة قرار إدارة الضرائب، فعلى هذه الأخيرة إثبات أن المكلف بالضريبة قد تلقى فعلاً وبالشكل المقرر قانوناً القرار، وعلم به من خلال الدلالات الواضحة والمؤكدة على رسالة التبليغ⁽¹⁾.

ثانياً: الآثار المترتبة عن تبليغ القرارات الصادرة بشأن الشكوى الضريبية.

لما كان شأن القرارات الصادرة بخصوص الشكوى الضريبية التأثير على حقوق المكلفين بالضريبة فمن المنطقي اشتراط عدم نفاذها في حقهم إلا إذا علموا بها، ونعني بنفاذ القرار الإداري سريان مفعوله وإنتاجه للآثار القانونية مع اكتسابه للصفة والقوة الملزمة⁽²⁾.

1- آثار التبليغ بالنسبة للشاكي:

تطبيقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتوجب على السلطة المخولة بإصدار القرار بخصوص شكوى نزاع الوعاء الضريبي، تبليغه إلى علم المكلف بالضريبة بالعنوان المبين في الشكوى، وذلك بإرسال رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ومنذ علم المكلف بالضريبة بالقرار الصادر بشأن شكواه، ينتج هذا القرار آثاره، وهنا نميز بين قرار الرفض، وقرار القبول.

أ- قرار الرفض:

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بقرار رفض شكوى نزاع الوعاء الضريبي شكلاً أثناء الفحص الأولي، أن يطعن فيه أمام لجان الطعن، أو أمام الجهات القضائية المختصة⁽³⁾، كما يمكن للمكلف بالضريبة في حالة عدم قبوله بالقرار المتخذ بشأن شكواه المتعلقة بمنازعات الوعاء، حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز

⁽¹⁾ Jean Lamarque, Op.Cit, P40.

⁽²⁾ بوعمران عادل، المرجع السابق، ص46.

⁽³⁾ المادة 4/73 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

الجواري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن النزاعي المختصة⁽¹⁾ أو إلى الجهات القضائية⁽²⁾، وذلك ابتداءً من تاريخ إستلام قرار الإدارة، وعليه فإن تاريخ إستلام القرار من طرف المكلف بالضريبة هو بداية لحساب المواعيد المتعلقة بالطعن أمام لجان الطعن الضريبية، أو الطعن أمام القضاء الإداري. وقرار إدارة الضرائب بالرفض لا يتميز بالطابع النهائي بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذ يمكنه تقديم شكوى بخصوص الضريبة نفسها للسنة ذاتها مع إثباتات جديدة، وهذا لا يمنع إدارة الضرائب من النظر بشأنها خاصة إذا كان لها أوجه جديدة⁽³⁾.

ب- قرار القبول:

كذلك هو الأمر بالنسبة لقرار إدارة الضرائب بالقبول الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة لا يتخذ الطابع النهائي، ولا ينشأ لهذا الأخير حقاً مكتسباً، حيث يمكن لإدارة الضرائب بعد إصدار القرار بالتخفيض خاصة بسبب عدم صحة الإجراءات أن تؤسس ضريبة جديدة وفقاً لإجراءات صحيحة، إذا ما كانت ضمن الأجل الممنوح لها قانوناً⁽⁴⁾.

2- آثار التبليغ بالنسبة لإدارة الضرائب:

في حالة ما إذا أصدرت إدارة الضرائب قرارها برفض طلبات المكلف بالضريبة موضوع الشكوى الضريبية، فإنها تحتفظ لنفسها بالحق في التخفيض التلقائي طبقاً لنص المادة 95 ق.إ.ج، كما أن إدارة الضرائب بعد إصدارها قرار القبول أي تخفيض مبلغ الضريبة خاصة بسبب عدم صحة الإجراءات أن تؤسس ضريبة جديدة وفقاً لإجراءات صحيحة، إذا ما كانت ضمن الأجل الممنوح لها قانوناً، وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار إلى المصلحة التي أسست الضريبة، ونسخة إلى قابض الضرائب المختص إقليمياً كي يتخذ التدابير اللازمة لوقف إجراءات المتابعة، على حسب التخفيض إذا كان كلياً أو في الجزء المخفض.

(1) المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 42 من القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009.

(2) المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 52 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(3) أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 103.

(4) المواد من 105 إلى 143 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

خلاصة الباب الأول:

إن الشكوى الضريبية آلية من آليات تحريك الرقابة الداخلية لإدارة الضرائب على قرارات تأسيس الضريبة، وتساهم في تسوية ودية لمنازعات الوعاء الضريبي، حيث تنشأ أساساً عندما يعترض المكلف بالضريبة على الأخطاء التي ترتكبها الإدارة إما في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما بغرض الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ومن خلال هذا الباب تبين الرقابة المختصرة على التصريحات يكون فيها المكلف بالضريبة غير راض مطلقاً بنتيجتها، لأنها تتم على مستوى مكاتب إدارة الضرائب، على خلاف الطعون الناتجة عن أشكال الرقابة المعمقة قليل جداً، وهذا ما يفسر رضا المكلف بنتيجة الرقابة، نظراً لأنها تتم من خلال التدخل المباشر للمحققين ذوي الكفاءة في مكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، ناهيك على اعتمادها على مبدأ الوجاهية في عملية الرقابة.

وتعتبر الشكوى الضريبية تظلاً إدارياً، يسمح بتكريس مبدأ العدالة والشفافية الضريبية من خلال تبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، لجعل هذه الأخيرة تبسط رقابتها الذاتية على أعمالها لتحقيق مبدأ المشروعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن المشرع يسعى دائماً لجعل النزاع الضريبي يقف عند الشكوى الضريبية والحيلولة دون اجتيازه إلى لجان الطعن وحتى إلى المرحلة القضائية، وذلك من خلال التأكيد على إلزامية الشكوى الضريبية، واعتبارها إجراء جوهري ومن النظام العام.

إن إحاطة المشرع الجزائري للشكوى الضريبية بمجموعة من الشروط، لهو دليل على تغليب منطق الإدارة على المكلفين أثناء تقديم الشكوى، خاصة وأنه لم يحدد شكل الشكوى ومحتواها بشكل دقيق، مما يعطي للإدارة سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الشكوى، وهو ما تبين من خلال النسبة الكبيرة للشكاوى المرفوضة لعدم استيفائها للشروط المطلوبة، وهذا من شأنه الإخلال بمبدأ تبسيط الإجراءات الإدارية وتقريب الإدارة من المواطن

بعد تقديم الشكوى إلى السلطة المختصة استناداً لمبدأ المخاطبة الجبائية، تدخل في مرحلة هامة وحاسمة، وهي مرحلة التحقيق والبت فيها، حيث تعتبر هذه المرحلة آلية من آليات الرقابة الذاتية لتكريس الشفافية الضريبية، والتحقيق في الشكوى الضريبية يبين مدى صحة ودقة الإثباتات المقدمة من قبل المكلف من جهة، ومن جهة ثانية ما إذا كانت الأسباب الواقعية والقانونية التي استند إليها قرار فرض الضريبة أسباب مشروعة.

وإذا كانت مرحلة الفحص والتحقيق في الشكوى تعتمد في تحديد الإختصاص على معيار وظيفي، فإن مرحلة البت فيها تعتمد على عدة معايير، التي تركز الرقابة السلمية، بدءاً بالكفاءة وتحقيقاً للحيد والنزاهة، إذ أن عملية البت في الشكوى تستند أساساً على نتائج عملية التحقيق، لتخلص السلطات

المخولة بالبت إلى قرار نهائي واضح وشفاف ينبني على بيانات واستنتاجات دقيقة، مضمونه القبول أو الرفض للطلبات محل الشكوى، مبني على مبدأ التعليل الوجوبي، وهذا ما يضمن فعالية أكثر لإدارة الضرائب في أداء وظائفها تحقيقاً لمصلحة الخزينة العمومية، ودون إهدار المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، واشترط المشرع لنفاذ قرار إدارة الضرائب أي سريان مفعوله، وإنتاجه لأثاره في مواجهة المكلفين بالضريبة، تبليغه للمخاطب به؛

وتتملك إدارة الضرائب صلاحيات واسعة في فرض الضريبة وتحصيلها والنظر في الشكاوى 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 من 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.

الباب الثاني:

الرقابة الخارجية للجان الطعن كآلية اختيارية لتسوية
منازعات الوعاء الضريبي.

الفصل الأول: تعدد لجان الطعن الضريبية.

الفصل الثاني: فعالية النظام القانوني للجان الطعن
النزاعي.

الباب الثاني:

الرقابة الخارجية للجان الطعن كآلية اختيارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي.

في إطار مسعاها الرامي إلى تحسين خدماتها بهدف تقادي نزاع الوعاء الضريبي، تسعى الإدارة الجبائية لمرافقة المكلف بالضريبة من خلال مساعدته أولاً على فهم التزاماته الجبائية ثم حثه على احترامها، وهذا ما يعزز الوعي الضريبي المرتبط بمدى اقتناع المكلف بالمساهمة في برامج الإنفاق العام، ويجسد المدنية الجبائية⁽¹⁾، وبالمقابل ولضمان فعالية هذا المسعى، نص التشريع الضريبي على تعدد التحقيقات والمراقبات، حيث أنه بفضل هذه الأخيرة تظهر النقائص الموجودة في التصريحات، التي تمثل المصدر الرئيسي للنزاعات الضريبية بصفة عامة ومنازعات الوعاء الضريبي بصفة خاصة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

كما أرفقت هذه المساعي بإصلاحات تشريعية عميقة مست الإجراءت النزاعية، بهدف جعلها مرنة باتجاه لا مركزية القرارات في القضايا النزاعية، وتقوية ضمانات المكلف بالضريبة على المستوى التنظيمي، حيث عرف الإطار الإداري لتسيير منازعات الوعاء الضريبي عدة تعديلات بهدف تنظيم القضايا النزاعية وضبطها⁽²⁾.

حيث ألزم المشرع المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بقرار فرض الضريبة، أن يقدم شكواه أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول لها بطريقة ودية وسريعة، ضمن القواعد الصارمة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية، ولضمان أفضل لحقوقة في حالة استمرار النزاع القائم، أي أن المكلف بالضريبة لم يرضه القرار الصادر بشأن شكواه، منحاً التشريع الجبائي طريق آخر يتميز بنوع من الخصوصية يتمثل في الطعن أمام اللجان، التي تأسست نتيجة لإرادة المشرع لخلق توازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، بهدف إبقاء النزاع في مرحلته الإدارية وتفضيل الحلول الجوارية.

إن تمكين المكلفين بالضريبة من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية متخصصة، يرجع في الأساس إلى عدم المساواة بين المكلفين والإدارة الجبائية، نظراً لما تتمتع به هذه الأخيرة بشكل كبير من امتيازات السلطة العامة، التي يخولها لها التشريع الجبائي من القانون الإداري عموماً، كما أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي إنما كان يهدف من وراء إنشاء هذه اللجان، إلى التخفيف من الخاصية الإجبارية للضريبة، والتعاون والحوار بين الإدارة الضريبية التي تؤسس مختلف الضرائب وبين المكلفين⁽³⁾.

(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) Bulletin d'Information N° 51/2011, Assouplissement des Procédures Contentieuses, un Gage de Protection des Droits des Contribuables, D.G.I, P01.

(3) Daniel Giltard, Commission Administratives, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, Edition Technique, France, 1991, P02.

ويرى البعض أن لجان الطعن تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، لجأ المشرع من خلالها إلى تنظيم نوع من التعاون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، بغية توفير الحماية لهذا الأخير من تعسف إدارة الضرائب في تأسيس الضريبة، وتقريب وجهات النظر بينهما⁽¹⁾، كما أنها إجراء يهدف إلى تفادي كثرة النزاعات القضائية.

وهناك من يرى أن الهدف من إنشاء لجان الطعن، هو الحد من الإشكالات التي تقع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وإيجاد الحلول المناسبة عند عدم اتفاق المكلف مع إدارة الضرائب⁽²⁾، عن طريق الحوار غير المباشر مع الإدارة، بإشراك أطراف أخرى تتوفر على خبرة كافية في مجال الأنشطة المهنية التي ينتمي إليها نشاط المكلف، حتى تكون الغاية من المنازعات هي ممارسة نوع من أنواع الرقابة الخارجية على أعمال الإدارة، وضمان احترام الشرعية الضريبية، كما أنها تبقى من بين الآليات بيد المكلف للدفاع عن مصالحه، والذود عن حقوقه في مواجهة الإدارة الضريبية.

حيث قدر عدد الطعون المقدمة أمام اللجان الضريبية لسنة 2017، بـ 14 869 طعن من إجمالي عدد الشكوى 37 966، التي تتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى أي بنسبة 39,16 %⁽³⁾، هذه النسبة تعطينا العديد من القراءات بعد التعرف على هذه المؤسسات كآليات بديلة لتسوية منازعات الوعاء الضريبي ودياً.

ومن أجل الخروج بنتيجة من هذه الدراسة النظرية، كان لزاماً علينا أن نتعمق في دراسة هذه اللجان لاكتشاف حقيقة الدور الرقابي التي تقوم به، محاولة منا معرفة أي اللجان مختصة بالفصل في النزاع نظراً لتعدد اللجان الضريبية في الفصل الأول من هذا الباب، ومن جهة أخرى نتعمق في مدى فعالية النظام القانوني للجان الطعن النزاعي ومساهمته كإجراء اختياري في تسوية منازعات الوعاء الضريبي، وذلك من خلال دراسة مدى ملاءمة التنظيم الهيكلي والوظيفي لهذه اللجان لتسوية النزاع، بالإضافة إلى الضمانات التي تجعل منها لجان مستقلة عن الإدارة، ناهيك عن حقوق المكلف بالضريبة في الفصل الثاني.

(1) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص30.

- عمار معاشو، عزوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999، ص 32.

(2) قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد53، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998، ص27.

(3) Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux fiscal, Op.Cit, P13.

الفصل الأول:

تعدد لجان الطعن الضريبية.

تناولت أغلب التشريعات الضريبية المقارنة أنواعاً مختلفة من اللجان الإدارية للطعن في المجال الجبائي، وحذا المشرع الجزائري حذو هذه التشريعات بنصه على أنواع متعددة من اللجان الضريبية على مستوى نصوص التشريع الضريبي، كما نسخ وشابه في ذلك إلى حد كبير، ما أخذ به المشرع الفرنسي في هذا الشأن⁽¹⁾، حيث أنشأت في المجال الضريبي الجزائري لأول مرة لجان تسمى لجان الطعن للضرائب المباشرة، بموجب الأمر 68-654 المتضمن قانون المالية لسنة 1969⁽²⁾، ثم صدرت بعد ذلك قرارات التطبيق التي تتضمن تشكيلة هذه اللجان وسير أعمالها⁽³⁾.

وقد توزعت وتتابعت أحكام هذه اللجان المختلفة عبر مختلف قوانين المالية المتواترة والمتلاحقة، وكما اختلفت وتباينت هذه اللجان من حيث المهام المنوطة بها والمسندة إليها، وكذا من حيث تشكيلة كل منها، وإجراءات الطعن أمامها، وسير أعمالها، والفصل في الطعون المطروحة أمامها، لكن السؤال الذي يطرح في هذا السياق هل كل لجان الطعن الضريبية مختصة بالفصل في نزاع الوعاء الضريبي؟

إن المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية، نجده قد نظم مختلف اللجان الضريبية في الجزء الثالث منه، المعنون بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، وقد سار على هذا النهج الكثير من الفقهاء والباحثين في اعتبار أن كل اللجان الضريبية مختصة بالفصل في النزاعات الضريبية، ومن هذا الرأي؛ الأستاذ أمزيان عزيز في كتابه المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، والأستاذ بوجمعة محمد في مذكرته إدارة المنازعات الضريبية، والأستاذة زعزوعة فاطمة في مذكرتها تسوية المنازعات الضريبية، والأستاذ حرز الله كريم في مذكرته المرحلة الإدارية للمنازعات العقارية، وغيرهم كثير، لكن بالتدقيق والتمعن في أحكام النصوص المنظمة لمختلف اللجان، يتبين أنه ليس كلها مختصة في تسوية منازعات الوعاء الضريبي، ولتوضيح الرؤية، سوف نتطرق إلى تمييز اللجان الطعن النزاعي عن مختلف اللجان الضريبية من حيث الإختصاص فقط في المبحث الأول من هذا الفصل، بالإضافة إلى الأعمال التحضيرية التي تقوم بها إدارة الضرائب، قبل عرض النزاع على لجان الطعن في المبحث الثاني.

تاريخ الإطلاع: Article N° 650,1651,1651 H,1652,1653 A et 1653 C , C.G.I, <https://www.legifrance.gouv.fr> 2018/01/04

(2) المادة 23 مكرر من 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.

(3) - القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة المركزية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)

- القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة للطعن بالولاية، وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)

- القرار المؤرخ في 25 رجب 1369 شوال 1389 الموافق لـ 06 أكتوبر 1969، يتضمن تأليف اللجنة البلدية للطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد 02، الصادرة في: 06 جانفي 1970. (ملغى)

المبحث الأول:

لجان الطعن النزاعي والنظم المشابهة لها في نطاق التشريع الضريبي.

لما كان الخلاف في المنازعات الضريبية بصفة عامة لا يدور حول خصومة شخصية، وإنما يدور بين مصلحة شخصية ومصلحة عامة، فقد أقر المشرع الجزائري أن كل منازعات الوعاء الضريبي بين المكلف وإدارة الضرائب، لا يتم حلها فقط بالطرق النزاعية بالمعنى الضيق للمصطلح، لأنه لم يشأ أن يجعل العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، علاقة تقاض تحسمها دائماً جهات القضاء.

وذلك من خلال سعيه الحثيث إلى ضمان المحافظة على توازن المراكز القانونية بين أطراف هذه العلاقة، عن طريق تكريس مبدأ الشفافية الضريبية وتحقيق مبدأ المشروعية، الذي يتجسد في تمكين الإدارة الضريبية بمختلف وسائل فعالية التسيير العمومي، لتحصيل جميع الديون الجبائية المستحقة للخزينة العمومية، كما مكن المكلف بالضريبة من جملة من الضمانات لتخفيف العبء الضريبي، عن طريق لجان طعن ضريبية.

حيث أن النظام القانوني للجان الطعن الضريبية، تطور مع تطور المنظومة الاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة، والمنظومة التشريعية بصفة خاصة، وأدخلت عليها تغييرات جوهرية لتصبح اللجنة تختص بالنظر في المنازعات الخاصة؛ بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وبالإضافة إلى هذه اللجان، توجد لجان طعن إدارية أخرى بإمكان المكلف اللجوء إليها.

حيث تدخل في إطار هذه الأنظمة القانونية المشابهة للجان الطعن النزاعي، لجان طعن خاصة، بعضها يؤول الإختصاص إليها قبل تأسيس الضريبة، والبعض الآخر يتم الطعن أمامها بعد تأسيس الضريبة، أي بعد إصدار سند التحصيل، كما أن الهدف من إنشاء هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين المكلف والإدارة الجبائية.

وعلى هذا الأساس ونظراً لتعدد لجان الطعن الضريبية، وأمام مقتضيات الدراسة، فإننا نلتزم من خلال هذا المبحث بتبيان أي اللجان المختصة بالنظر في منازعات الوعاء الضريبي، وذلك بالتطرق إلى مختلف اللجان الضريبية لضرورة التفرقة، لكن من حيث الإختصاص لا غير، وبما يخدم هذه الدراسة لوضوح الرؤية.

المطلب الأول:

لجان الطعن النزاعي واللجان المنشأة قبل تأسيس الضريبة.

لقد خول المشرع للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية تقدير وعاء الضريبة وحسابها، مجموعة من الصلاحيات والسلطات، تتجسد أساساً في حق توجيه طلبات للمكلف بالضريبة، وهذا من أجل طلب معلومات عن وضعيته الجبائية، أو طلب تبريرها بهدف إزالة الغموض والتشابه الذي يعترضها من جهة.

ومن جهة أخرى خول لها الحق في ممارسة مختلف أشكال الرقابة، قصد التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، بغية ضمان الشفافية الضريبية عن طريق تحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، والتوزيع العادل للعبء الضريبي⁽¹⁾.

وحتى يتحقق مبدأ تحسين نوعية الخدمة وتوطيد العلاقة الضريبية، ناهيك عن الإستجابة لمختلف متطلبات المحيط الاقتصادي، الذي ينشط فيه الأعوان الاقتصاديين بصفتهم مكلفين بالضريبة، حرصت جُلّ التشريعات ومنها التشريع الجبائي الجزائري⁽²⁾، موازاة مع إعادة التنظيم الهيكلي الذي يتلائم مع النسيج الجبائي، على ضرورة تلافي المنازعات الضريبية بكل أشكالها، عن طريق تحسين المعاملة الضريبية قبل أو أثناء الرقابة الجبائية التي تمثل المصدر الرئيسي لنشوتها، أي قبل تأسيس الضريبة وإصدار سند التحصيل.

لذلك؛ ولتحقيق الفعالية المنشودة، وبناءً على مبدأ المشروعية الضريبية، الذي لا يخول لإدارة الضرائب إلا صلاحيات محددة ومقيدة، بمعنى أنه لديها سلطة - تنفيذ القانون الضريبي - التقدير والتحصيل طبقاً للشروط المسبقة التي وضعها المشرع، وهو التفسير الذي يتلائم مع قاعدة الأمن القانوني للمكلفين⁽³⁾، تم إنشاء لجان ضريبية تتولى مهمة إشراك المكلف بالضريبة في عملية تقدير الوعاء وتأسيس الضريبة المستحقة عليه، حيث أن إحداها ينعقد لها الاختصاص للنظر في حالة التعسف في استعمال القانون وهو ما سنوضحه في الفرع الأول من هذا المطلب، والأخرى كلجنة صلح ينعقد لها الإختصاص للتوفيق بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حول إعادة تقويم وعاء الضريبة وهو ما سنوضحه كذلك في الفرع الثاني منه.

(1) سيد أمير 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.

(2) Bulletin d'Information N° 63/2012, le Rescrit Fiscal, un Instrument pour Améliorer la Sécurité Juridique des Entreprises, D.G.I, P01.

(3) وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 01، العدد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006، ص 141.

الفرع الأول:

لجان الطعن النزاعي ولجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي.

منح المشرع المكلفين بالضريبة بعض الضمانات القانونية من خلال قانون المالية لسنة 2012، التي تتيح له تسوية وتنظيم وضعيته الجبائية، قبل استخدامه لأي إجراء مخالف للإجراءات التي تضمن له الحد الأقصى من الضمانات، عن طريق المحرر الجبائي الذي يهدف إلى استجابة الإدارة بالضريبة إزاء نص جبائي معين⁽¹⁾.

إن هذا التدبير محاط بتنظيم صارم⁽²⁾، واقتصر تطبيقه وعلى سبيل التجربة في المقام الأول على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، في انتظار تعميمه، ومن أجل تعزيز ضمانات أكثر، فقد تم إنشاء لجنة جديدة بموجب قانون المالية لسنة 2018، لها نفس الغاية مع المحرر الجبائي، وتختلف معه من حيث التنظيم.

أولاً: تعريف لجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي.

يقضي مبدأ الوجاهية (الاعتراض الوجيه)⁽³⁾ بوجود حوار مستمر بين كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، خلال عملية الرقابة الجبائية لمختلف تصريحاته، والمتعلقة بكل ضريبة وحق ورسم وإتاوة، سواء كان تحقيقاً كتابياً أو شفهيّاً⁽⁴⁾، وفي حالة ما إذا اكتست الوثائق والمستندات الخاضعة للرقابة طابعاً وهمياً يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى إقامة وضعية قانونية مصطنعة بحته غايتها الأولى، الاستفادة من الامتيازات الجبائية، أو التلمص أو تخفيف الضريبة المستحقة، فلا يجوز له التحجج بها في مواجهة الإدارة الجبائية⁽⁵⁾.

أما إذا تمسك كل طرف بما يدعيه ولم يحصل هناك إتفاق حول أساس التصحيح، يعرض الملف على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون، للفصل في القضية بناءً على طلب المكلف بالضريبة، شريطة أن يتم ذلك قبل إعداد سند التحصيل، كذلك هو الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانوناً، وجود

(1) المادة 174 مكرر و174 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 47 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(2) المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 21 شوال 1433 الموافق لـ 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، ج.ر، العدد 50، الصادرة في: 12 سبتمبر 2012.

(3) الاعتراض الوجيه (Procédure Contradictoire): هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة، وتسمح له بمعرفة كل من يتعلق بالتوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت عليها من ناحية ثانية.

- زين يونس، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص 21.

(4) Jean-Pierre Casimir, Op.Cit, P100.

(5) المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 41 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

مستندات تشكل تعسفاً في إستعمال القانون، يمكن لها الاستعانة باللجنة، وإبلاغ المكلف بالضريبة بذلك. وبالرجوع إلى مشروع قانون المالية لسنة 2018، هناك نوعان من السلوكيات التي يمكن وصفها بأنها تعسف في استعمال القانون الضريبي، محاكاة إساءة استخدام القانون، وإساءة استخدام القانون عن طريق الاحتيال، فيقصد بالنوع الأول؛ تلك الأعمال الوهمية التي تخفي النية الحقيقية للأطراف، أما النوع الثاني؛ هي كل فعل من شأنه تحويل القصد من القانون، وإعادة تفسيره لصالح المكلف⁽¹⁾.

إن استحداث المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2018، لجنة التعسف في إستعمال القانون الجبائي لدى المديرية العامة للضرائب، التي تتشكل غالبيتها من مدراء مركزيين تحت رئاسة المدير العام للضرائب⁽²⁾، والتي ينعقد لها الإختصاص لدراسة حالات التعسف في استعمال القانون، لهو دليل على سعيه الحثيث للإهتمام بالمركز القانوني للمكلفين بالضريبة، من خلال الإستجابة لمطالبه بأكثر فعالية.

ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة التعسف في إستعمال القانون الجبائي.

ينعقد الإختصاص للجنة التعسف في إستعمال القانون الجبائي، بالنظر في المضمون الحقيقي للمستندات والوثائق التي تشكل تعسفاً في إستعمال القانون الجبائي، والتي صرح بها المكلف بالضريبة خلال عملية إعادة التصحيح، التي تباشرها سلطات الرقابة الجبائية، أي قبل صدور قرار إدارة الضرائب المتمثل في سند التحصيل.

ويعتبر هذا الإجراء الجديد بلا شك ميزة كبيرة لكل من الأعوان الاقتصاديين، والإدارة الجبائية على حد سواء، فبالنسبة لهذه الأخيرة يسمح لها بالكشف المبكر للنقائص، أو مخاطر التعسف في تفسير بعض النصوص الضريبية، أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فيكون لهم ميزة وصمام أمان للممارسة الأنشطة التجارية في محيط قانوني يضمن لهم الحماية، وبالتالي تعتبر آلية من الآليات الوقائية لتجنب نزاع الوعاء الضريبي.

على خلاف لجان الطعن النزاعي، فإنها تختص بالفصل في النزاع القائم بين أطراف العلاقة الضريبية، وذلك بالنظر في القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب المختصة التي تتضمن الرفض الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة محل الشكوى الضريبية، وهذه الأخيرة من شروطها الشكلية كما سبق وأن بيناها لكي تقبل أمام إدارة الضرائب، إلزامية وجود قرار تأسيس الضريبة، الذي يتجلى مظهره المادي في سند التحصيل.

⁽¹⁾ Projet de Loi de Finances Pour 2018, Version finale, Transmise à l'APN, M.F,10/10/2017, P63.

⁽²⁾ المادة 19 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 43 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

الفرع الثاني:

لجان الطعن النزاعي ولجنة التوفيق.

ألزم المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية أطراف العقود المقدمة للتسجيل، أن يصرحوا بالقيم الحقيقية للأشياء محل العقد، في جميع الحالات التي يكون فيها تقدير الرسم حسب تصريح الأطراف، فإذا تبين أثناء عملية التسجيل أن المبلغ المصرح به الخاضع لحقوق التسجيل، لا يتلاءم مع السعر الحقيقي، تقوم مصلحة التقييم الموجودة على مستوى المديرية الولائية للضرائب كمرحلة أولية بدعوة طرفي العقد، لتعرض عليهم إعادة التقييم المبنية على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأموال الخاضعة للحقوق حسب سعر السوق⁽¹⁾، وذلك بناءً على المعلومات الواردة من طرف اللجنة الوزارية المشتركة، والمتشكلة من ممثلي الوزارة المكلفة بالداخلية والجماعات المحلية، والوزارة المكلفة بالمالية، والوزارة المكلفة بالسكن، التي تقوم بتقدير العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية⁽²⁾.

وفي حالة ما إذا قبل ذوي الشأن التقييم الجديد، يسد الفارق المسجل بين المبالغ المصرح بها ومبلغ إعادة التقييم، لدى قابض الضرائب المختص إقليمياً، أما إذا لم يقبل بالتقييم الجديد، فترفع إدارة الضرائب الأمر إلى لجنة التوفيق التي توجد على مستوى مديرية الضرائب بالولاية.

أولاً: تعريف لجنة التوفيق.

أنشئت بموجب قانون التسجيل لجنة توفيق على مستوى المديرية الولائية للضرائب، تتكون من تشكيلة إدارية بحتة⁽³⁾، دورها التوفيق بين مصلحة المكلف ومصلحة إدارة الضرائب في مجال حقوق التسجيل، بتقديم كل التسهيلات أثناء الفحص والمناقشة والحوار، وإعطاء الفرصة بعد تبليغ المكلف بالضريبة، لتقديم كل المستندات والبيانات التي تدعم وجهة نظره.

ويتم بعد ذلك النظر في كل التقديرات الضريبية في مجال التسجيل، والذي يعرف كإجراء منجز من قبل موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب الإجراءات المختلفة المذكورة في القانون⁽⁴⁾، والمتعلقة أساساً بجميع العقود أو التصريحات، التي تثبت نقل أو بيان الملكية، أو حق الانتفاع، أو التمتع بالأموال العقارية، والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها، والزبائن والسفن والبواخر، وكذلك حق الإيجار، أو الاستفادة من وعد الإيجار لكل العقار أو لجزء منه وفق مضمون نص المادة 38 مكرر 2 ق.إ.ج.

(1) المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

(2) المادة 281 مكرر من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 22 من الأمر رقم 15-01، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

(3) المادة 38 مكرر 2 أ من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من القانون رقم 10-13، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

(4) مسعودي عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 127.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 6526 المؤرخ في 25/02/2003، حيث جاء فيه "...حيث أن النزاع المطروح يتعلق حول وعاء الضريبة المفروضة على فائض القيمة المحقق إثر عملية تنازل على عقار، وذلك نتيجة تصحيح قامت به إدارة الضرائب.

حيث أنه بالرجوع إلى تصريحات المستأنف والوثائق المدرجة بملف الدعوى يتضح أن المستأنف السيد (ح.س)، قد اشترى قطعة أرض بتاريخ 17/06/1992، وتنازل عنها عن طريق شراء بتاريخ 07/03/1997، ويعد أن شيد عليها مسكناً، يقوم ببيعه على هذا الحال سنة 1997.

حيث أن إدارة الضرائب بعد تلقيها لتصريحين متناقضين من المستأنف، وتحققها من أن التنازل كان لعقار مبني وليس لقطعة أرض قامت بإعادة تقييم السكن...

حيث أنه فيم يخص دفع المستأنف بعدم احترامها إدارة الضرائب للإجراءات عند إعادة تقييم العقار، فيتضح من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب، لم تثبت استدعاءها للمكلف بالضريبة المستأنف الحالي، لتمكينه من تقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح قبل اتخاذها للإنذار بالدفع الجدول الفردي.

حيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 4/140 ق.ت، وليس المادتين 190 و320 التي تستند عليهما المستأنف عليها خطأ، يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع، وبالنتيجة إلغاء الضريبة المفروضة⁽¹⁾.

ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة التوفيق.

إن الأمر ليس كما هو عليه بالنسبة للجان الطعن النزاعي موضوع الدراسة، أين يقوم المكلف برفع طعنه أمامها في حالة عدم رضائه بالقرار الفاصل في شكواه، أي أنه ينازع إدارة الضرائب في قرار تأسيس الضريبة، فبالنسبة لجان التوفيق فإن الإدارة الجبائية هي من يحيل الأمر إلى لجنة التوفيق، في حال عدم امتثال المكلف واستجابته لتقديراتها الضريبية في مادة التسجيل، ودورها يعتبر دوراً توفيقياً بين مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف بالضريبة، حيث أنها تشكل طريق إجباري للوصول إلى تأسيس الضريبة، وتدخلها يكون سابقاً لعملية ربط الضريبة، أي قبل صدور سند التحصيل.

وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره رقم 26348 المؤرخ في 15/03/2006⁽²⁾، الذي جاء فيه "...في قضية الحال أين المستأنف يطالب بإبطال الزيادة التلقائية محل التبليغ في 09/09/2002...

حيث أن تبليغ رأي لجنة التوفيق المنصوص عليها في المادة 356 ق.ت، والتي تبدي رأيها فيما يخص حقوق التسجيل، غير قابل للطعن أمام القضاء كونه لا يشكل قراراً إدارياً مما يجعل الدعوى المرفوعة قبل تبليغ سند التحصيل سابقة لأوانها.

(1) القرار رقم 6526 الصادر بتاريخ 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، المرجع السابق، ص78.

(2) القرار رقم 26348 الصادر بتاريخ 15/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2007، المرجع السابق، ص10.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى بقبولهم الدعوى شكلاً، لم يطبقوا صحيح القانون ".
وأكد على ذلك مجلس الدولة في قرارين آخرين تحت رقم 026769 الصادر في 2006/04/19،
ورقم 026830 الصادر بتاريخ 2006/04/19⁽¹⁾.

المطلب الثاني:

لجان الطعن النزاعي واللجان المنشأة بعد تأسيس الضريبة.

تعد مساهمة المكلف بالضريبة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، عن طريق دفع الضريبة التي
تعد واجباً والتزاماً عليه، أهمية بمكان في الحياة الاقتصادية متى قام بنشاط ما، سواء كان تجارياً أو
صناعياً أو مهنيّاً أو خدماتياً، ويبقى مدين بها اتجاه الخزينة العمومية⁽²⁾.

وتبعاً للتطورات التي شهدتها الاقتصاد الوطني، فقد أولى المشرع الجزائري إهتماماً كبيراً من خلال
الضمانات التي منحها للمكلف بالضريبة على المستوى التنظيمي، والتي من شأنها كما سبق البيان
تخفيف العبء الضريبي، سواء أثناء الطعن النزاعي، الذي يكون أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وتوفير بيئة ملائمة لتحصيل الدين الضريبي، حتى تضمن
توفير الاعتمادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، ونظراً لخصوصية هذا الدين خصه المشرع بضمانات
هامّة، لتمكين قابض الضرائب بمباشرة مهامه ومنحه الوسائل القانونية اللازمة لاستيفاء حقوق الخزينة
العمومية، وإيجاد صيغ لتسهيلات جبائية مختلفة للمكلف بالضريبة، خاصة أثناء مرحلة تسوية نزاع
الوعاء الضريبي أو بعدها، ألا وهو الطعن الولائي الذي يقدم أمام اللجان المختصة لذلك (الفرع الأول).

إضافة إلى ما سبق؛ فإن ثقل العبء الضريبي الذي ينتج عن مستوى الضغط، الذي يتم قياسه
بالعلاقة بين الإيرادات والنواتج الإجمالي المحلي، حيث أنه يمثل أحد العوامل الرئيسية التي ساهمت في
عدم التوازن المالي للموازنة الجبائية للمكلف بالضريبة⁽³⁾، وهو ما يعتبر من بين أهم أسباب الرئيسية
للغش الضريبي، ونظراً للآثار السلبية التي تترتب على الغش الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة، الذي
ثبت في حقه ارتكاب المخالفة الجبائية، ومن أجل إعطاء ضمانات كافية لحماية حقوق وحريات المكلف،
فقد قيد المشرع إدارة الضرائب بالزامية عرض ملفه أمام اللجنة الجهوية للمخالفات (الفرع الثاني).

(1) القرار رقم 026769 الصادر بتاريخ 2006/04/19، والقرار رقم 026830 الصادر بتاريخ 2006/04/19، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص،
2007، المرجع السابق، ص 10.

(2) 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، ص 123.

(3) لشلح الصافية، الإصلاح الضريبي، الأسباب والدوافع والأهداف، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، المجلد 01، العدد 04، مركز البحث في العلوم
الإسلامية والحضارة بالأغواط، 2016، ص 269.

الفرع الأول:

لجان الطعن النزاعي ولجان الطعن الولائي.

لقد خص المشرع طرق الطعن الولائي أو الطعن بالإعفاء بأهمية كبيرة، فقد تم إقراره لفائدة المكلف بالضريبة، باعتباره حق من حقوقه، إذ لا تفوت عليه درجة من التقاضي، ولا تكلفه مصاريف إضافية، وهو ما أدى بالمشرع الفرنسي بتسميته بالطعن المجاني⁽¹⁾.

أولاً: تعريف لجان الطعن الولائي.

لقد تم إنشاء لجان الطعن الولائي لأول مرة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁾، وتم تنظيم سير أعمالها بموجب مقرر صادر عن المدير العام للضرائب⁽³⁾، إلى أن تم إلغائها بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002⁽⁴⁾، وإعادة تنظيمها ضمن قانون الإجراءات الجبائية من المادة 92 إلى 94 والمادة 173 منه.

وأحدث المشرع هذه اللجان من أجل تخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها معوزاً، أو في حالة ضيق قدراته المالية، التي لا تسمح له بتبرئة ذمته وتسديد ما عليه من ديون جبائية، فيلجأ لهذه اللجان عن طريق الطعن الولائي، يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه، أو بإعفائه من الضرائب المؤسسة قانوناً⁽⁵⁾، حيث لها سلطة تقديرية واسعة نظراً لأنها غير مقيدة بأية نص تشريعي أو تنظيمي، وإنما تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية بحتة.

ويشتمل الطعن الولائي في طريقي الإعفاء والتخفيض، التي تختلف عن طريقة التخفيض المشروط، إذ تتقرر الأولى بالإرادة المنفردة للإدارة المختصة بالتنازل الكلي أو الجزئي للدين الجبائي (الحقوق الأصلية وكذا العقوبات المرتبطة بها)، على الرغم من طلبه من طرف المكلف بالضريبة⁽⁶⁾.

أما الثانية فتعتبر عقد صلح بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مقابل تنازلات متبادلة، حيث بمقتضاه يتم إنقاص الحق المدين به للخرينة، والمتمثل في العقوبات الجبائية والزيادات الضريبية دون الحقوق الأصلية، بهدف إنهاء المتابعة الناشئة أو الوقاية منها، طبعاً بناءً على الآراء الصادرة عن لجان

(1) بن عمور عائشة، الطعن الولائي في قانون الإجراءات الجبائية، مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 03، العدد 05، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابن خلدون تيارت، 2016، ص94.

(2) المادة 345 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(3) القرار 16 المؤرخ في 28 ماي 1991، المتضمن إنشاء وتكوين و سير أعمال لجان الطعن الولائي، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

(4) المادة 345 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ملغاة بموجب المادة 200 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

(5) Charles Debbash, Op.Cit, P368.

(6) Nacer Mourad, Baala Tahir, Relation entre le Contribuable d'Impôt et l'Administration Fiscale, Revues Études Fiscales, Volume 5, Numéro 2, Faculté des Sciences Économiques et Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Ali Lounisi Blida 02, 2016, P303.

الطعن الولائي⁽¹⁾.

كما عمل المشرع على تنظيم لجان الطعن الولائي من حيث التكوين والصلاحيات، ووزعها على تراب الجمهورية بشكل يدعم ضمانات المكلف، من خلال منحهم فرصة الطعن أمامها، إذ يوجد ثلاث أنواع من اللجان المختصة في طلبات التخفيض بشقيه، أو حالة الإعفاء التي أقرها قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أن اللجنة الأولى موجودة على مستوى الولاية، ومقرها المديرية الولائية للضرائب، واللجنة الثانية فهي موجودة على مستوى مقر المديرية الجهوية للضرائب⁽²⁾، بالإضافة إلى النوع الثالث الذي تم استحداثها مع إدراج الهيكلة الجديدة للمديرية العامة للضرائب حيز التنفيذ، باستحداث مديرية كبريات المؤسسات وهي اللجنة المركزية⁽³⁾.

ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجان الطعن الولائي.

إن لجان الطعن الولائي كما سبق البيان، تنظر وتبت في الالتماس الذي يتقدم به المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، الذي من خلاله يرمي إلى الإعفاء أو التخفيض من الضريبة، والعقوبات والغرامات الناتجة عنها، لسبب يتعلق بوضعيته المالية، وذلك إما في حالة إعسار أو ضيق مالي، يجعله غير قادر على التحرر كلياً أو جزئياً من ديونه الجبائية وتسوية وضعيته تجاه الخزينة، وحتى في حالة فشل الطعن الولائي يبقى للمكلف بالضريبة فرصة الطعن أمام الجهات المختصة.

وعليه فإن المكلف بالضريبة هنا لا يحتج ولا ينازع في شرعية هذه المستحقات أساساً، أي أنه راض بمشروعية سند التحصيل، الذي يتضمن تقدير وعاء الضريبة وحسابها، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره تحت رقم 92653، المؤرخ في 08/09/2011، (ش.ع) ضد إدارة الجمارك والنيابة العامة، الذي جاء في فحواه "...حيث أن مديرية الضرائب تدفع أن الدعوى غير مقبولة، لأن الشكوى المقدمة من طرف المستأنف ليست نزاعية، بسبب تقديمها أمام لجنة الطعن العفوي التي أصدرت قرار بالرفض، كان على المستأنف الطعن فيه أمام المدير الجهوي وليس أمام القضاء، عملاً بنص المادة 93 ق.إ.ج.

وحيث أن بالرجوع إلى الشكوى الموجهة إلى مدير الضرائب في 17/08/2008، وقرار الرفض

(1) Bulletin d'Information N° 74/2014, la Remise Conditionnelle, un Instrument d'Atténuation des Litiges Contentieux, D.G.I, P01.

(2) - التعلية العامة رقم 2013/656 المؤرخة في 2013/12/17، المتعلقة بالتخفيض المشروط، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
- التعلية العامة رقم 2013/217 المؤرخة في 2013/04/02، المتعلقة بالتدابير التخفيض المشروط للعقوبات والغرامات الجبائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

- Instruction N°381/2013 du 18/04/2013, Fonctionnement des Commissions de Recours Gracieux, D.G.I, P02.

(3) القرار رقم 187 المؤرخ في 28 جوان 2009، المعدل والمتمم للقرار رقم 083 المؤرخ في 29 مارس 2008، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن الولائي بمديرية كبريات المؤسسات، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

الصادر عن لجنة الطعن العفوي، يتضح أن الطاعن لا ينازع في مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه، بل يُلتمس تسوية وضعيته باعتباره ضحية إرهاب، بسبب إصابته بجروح إثر عمل إرهابي، وهو ما يعتبر عفواً، مما يتعين معه القول أن الشكوى غير نزاعية، وبالنتيجة القضاء بتأييد القرار المستأنف فيه...⁽¹⁾، بينما لجان الطعن النزاعية تبت في الطعون الخاصة بمنازعات الوعاء، والرامية إلى إما الحصول على استدراك الأخطاء في تأسيس وعاء الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن تشريع أو تنظيم⁽²⁾.

الفرع الثاني:

لجان الطعن النزاعية ولجنة المخالفات.

إن النظرية الحديثة للسياسة الجبائية تروم إلى رؤيا شاملة لظاهرة الغش الضريبي، بالبحث والتقصي عن أسبابه ودوافعه، من خلال دراسات إحصائية هادفة، وإيجاد الحلول والتدابير الناجمة للحد من تفشيها ومحاربتها⁽³⁾، واجتثاثها من جذورها للحفاظ على الطاقة الضريبية الذي يقابله الإنفاق العام، وهذا ما يرتب إنقاص العجز الحدي للموازنة العامة⁽⁴⁾.

وما تطوير النصوص الضريبية المنظمة للغش الضريبي بالتغيير والإتمام والإلغاء، التي تشتمل على مواد زجرية، إلا ضرب من ضروب التدابير التي ينبغي التفكير فيها، وتحيينها على حسب المستجدات الإقتصادية، وعلى إثر ذلك ومن أجل إعطاء ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة، والحد من تعسف الإدارة الجبائية، تم إنشاء اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

أولاً: تعريف اللجنة الجهوية للمخالفات.

تعددت آراء وتعريف الباحثين لظاهرة الغش الضريبي نظراً لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذلك يمكن أن نوجز تعريفاً للغش الضريبي على أنه كل مخالفة واضحة وصريحة للقانون الجبائي، باستعمال وسائل مادية ومحاسبية وغيرها، من أجل التخلص من الضريبة سواء جزئياً أو كلياً⁽⁵⁾.

(1) القرار رقم 92653 الصادر بتاريخ 2011/09/08، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2012، ص 91.

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

(3) 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، 2012/2013، ص 05.

(4) ولي بوعلام، عجلان 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، ص 146.

(5) - رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص 07.

- ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة الدراسات، العدد الإقتصادي، المجلد 10، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2013، ص 125.

- بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد 01، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015، ص 120.

- بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 03، العدد 06، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور الحلفة، 2013، ص 215.

والمشرع الجزائري لم يعرف صراحة الغش الضريبي، غير أنه من خلال أحكام نصوص القوانين الضريبية الموضوعية، نجدها تتفق كلها على أن الغش في مجال الوعاء الضريبي، هو كل مخالفة تتطوي على إستعمال الطرق التدليسية للتملص أو محاولة التملص، من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة، أو تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة⁽¹⁾.

حيث أنه في حالة ما إذا قامت مصالح الوعاء بإثبات المخالفة الجبائية، أثناء عمليات الرقابة المؤدية إلى فرض عقوبات مرتبطة باستعمال الطرق التدليسية، أن تقوم بإعداد تقرير يتضمن إثبات هذه المخالفة، والذي يرسل إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية من أجل استصدار الرأي المطابق، لإيداع شكوى أمام القضاء الجزائري ضد مرتكبي الغش الجبائي⁽²⁾.

وتم استحداث وإنشاء اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002⁽³⁾، ليتم إلغاؤها فيم بعد بموجب القانون رقم 07-12⁽⁴⁾، ويعاد إحداثها مرة أخرى بموجب قانون المالية لسنة 2012⁽⁵⁾، مكلفة بإصدار رأي مطابق حول المتابعات الجزائرية المقترحة من طرف مديري الضرائب للولايات، باستثناء المخالفات المتعلقة بحقوق الضمان وحقوق الطابع⁽⁶⁾، وحدد إنشائها وتشكيلتها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب⁽⁷⁾.

ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة المخالفات.

إنه وبعد إرسال ملف إيداع الشكوى ضد الغش الجبائي من المصلحة التي عاينت المخالفة الجبائية، إلى السلطة المخولة صاحبة الإختصاص، تقوم هذه الأخيرة بإعداد تقرير مفصل حول الضرائب موضوع المتابعة، وكل الوثائق الضرورية لتكوين ملف الغش الجبائي، شريطة التأكد من عدم وجود نزاع في نفس أنواع الضرائب والرسوم موضوع الشكوى، وفي أي مرحلة كان سواء في مرحلة الطعن المسبق أو أمام لجان الطعن، أو كان أمام القضاء الإداري، ليرسل الملف بعد ذلك إلى لجنة المخالفات الجبائية من أجل

(1) - المادة 193 و303 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

- المادة 116 و118 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم..

- المادة 34 من الأمر رقم 76-103، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.

- المادة 533 من الأمر رقم 76-104، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

- المادة 119 من الأمر رقم 76-105، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

(2) التعليم رقم 01/2012 المؤرخة في 29/02/2012، المتعلقة بطريقة تحضير أعمال لجنة المخالفات الجبائية وسير جلساتها، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

(3) المادة 104 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

(4) المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، ملغاة بموجب المادة 36 من القانون رقم 07-12، المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

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

(6) المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 54 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(7) المقرر رقم 216/2012 المؤرخة في 26/02/2012، يحدد إنشاء وتشكيله وسير اللجنة الجهوية للمخالفات، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

استصدار رأي مطابق، للقيام بالمتابعات أمام الجهات القضائية المختصة⁽¹⁾.

بمعنى أن لجنة المخالفات الجهوية لا تختص بالفصل في منازعات الوعاء الضريبي، وإنما يقتصر دورها في إصدار رأي مطابق حول متابعة المخالفات الجبائية، بغية الترخيص لإدارة الضرائب المختصة بإحالة ملف الشكوى الجزائية وليس الشكوى النزاعية على القضاء الجزائي، على خلاف لجان الطعن النزاعي كما سيتم التفصيل فيها لاحقاً، تختص بالفصل في الطعن النزاعي أي في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

(1) - التعليم رقم 2012/677 المؤرخة في 2012/08/29، المتعلقة بالمنازعات الجزائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
- التعليم رقم 2012/01، المتعلقة بطريقة تحضير أعمال لجنة المخالفات الجبائية وسير جلساتها.

المبحث الثاني:

ضوابط الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.

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 فيسحرم 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 تنشأ 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⁾.

ولكي تكون الطعون المقدمة أمام لجان الطعن النزاعي مقبولة، اشترط المشرع مجموعة من الشروط لذلك التي ستبين في المطلب الأول من هذا المبحث، وفي المطلب الثاني منه تم الطرق إلى الإجراءات الأولية الواجب إتباعها قبل عرض النزاع على لجان الطعن.

المطلب الأول:

شروط 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 تقيده إلا بعض الإجراءات والشروط القانونية التي يتوجب على المكلف احترامها من أجل قبول طلبه، لكن هل تخضع لنفس مواعيد التظلم المنصوص عليه في القواعد العامة، أم تخضع لمواعيد خاصة؟ وللتفصيل أكثر؛ وجب التطرق في الفرع الأول للشروط الخاصة بشكل الطعن ومحتواه، وفي الفرع الثاني لآجال تقديم الطعن أمام اللجان الطعن النزاعي.

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

(2) مسعودي عيد الرؤوف، المرجع السابق، ص 88.

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

الفرع الأول:

الشروط المتعلقة بشكل الطعن النزاعي ومحتواه.

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

أولاً: الشكل المحدد في تقديم 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 نص المادة 73 و75 ق.إ.ج، التي سبق بيانها وتفصيلها، وهي شروط خاصة برفع الطعن، وشروط خاصة بالطعن بحد ذاته، وعليه سنكتفي فقط بذكرها إجمالاً دون تفصيلها وهي كالاتي:

- 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 أجراء 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؛

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

ثانياً: المحتوى غير المضبوط في تقديم الطعن النزاعي.

من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع قد حدد شكلاً خاصاً للتظلم أمام اللجان، غير أنه لم يحدد محتوى الطعن، لكن بالرجوع إلى التعليمات 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، فإنه يختلف باختلاف ما إذا كان يتضمن التأجيل القانوني للدفع أم لا.

1- الطعون التي لا تتضمن التأجيل القانوني للدفع:

يجب أن يتضمن الطعن بالإضافة للمعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة البيانات الآتية⁽¹⁾:

- 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 بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة، سواء كان غرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.
- تضمين الطعن جميع الوثائق الأساسية والمبررة لحجج المكلف، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر عن الغرفة الثانية الذي جاء فيه " حيث أنه من المقرر قانوناً أن المكلف بالضريبة الذي يتوقف عن مزاولته نشاطه ملزم بإخطار مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً بالتوقف خلال مدة عشرة (10) أيام من التوقف الفعلي إلا أن المستأنف لم يقدم ما يثبت أنه احترام هذا الإجراء المفروض عليه قانوناً. خاصة أن المستأنف يذكر انه توقف عن مزاولته نشاطه خلال سنة 2008/2007 وباع شاحنة نقل البضائع بتاريخ 2007/09/09، واستأنف نشاطه بتاريخ 2011/06/01 هذا من جهة.

حيث أن المستأنف لم يثبت شطب سجله التجاري للفترة التي توقف فيها عن مزاولته نشاطه من 2007 و 2008، المتمثل في نقل البضائع، ولا شطب رخصة نقل البضائع، والمستأنف لم يقدم ما يثبت أنه باع شاحنة نقل البضائع الذي ادعى أنه باعها في 2007/09/09، يبقى إدعائه مجرد قول فقط.

حيث أن لجنة الطعن تكون قد خالفت القانون عند إسقاط الضريبة المفروضة على المستأنف، دون التأكد من شطب السجل التجاري، وشطب رخصة نقل البضائع كما يشترط القانون.

حيث أن الحكم المستأنف عند اعتماده على إلغاء قرار اللجنة جاء مسبباً تسببياً كافياً، ويتعين تأييد الحكم المستأنف⁽²⁾.

⁽¹⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P27.

⁽²⁾ القرار رقم 09986 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب على المكلف بالضريبة المقدم لطحنه 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.

وهو ما ذهب إليه مجلس الدولة في قراره الصادر عن الغرفة الثانية، الذي جاء فيه " حيث أن النزاع المطروح يتعلق بمدى مشروعية قرار لجنة الطعن، المانح للتخفيض الكلي للضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالسنوات 2005/2004، و2008/2007، النزاع يثير إشكالاً إجرائياً ينصب على مدى مخالفة قرار اللجنة للمادة 81 ق.إ.ج، عند فصله بأكثر مما طلب في الشكوى....

حيث أنه بالرجوع إلى الشكوى النزاعية يتضح أنها أشارت في مضمونها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2008، وإلى المبلغ المتنازع فيه وهو 1.787.238.51 دج، وبالتالي تكون لجنة الطعن قد فصلت بطلبات لن تكون موضوع طعن مسبق، وذلك بإلغائها للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2005/2004 الغير معنية، وسنة 2008/2007 موضوع الشكوى.

حيث أنه يتعين القول إذن أن قرار لجنة الطعن غير مسبب تسبباً قانونياً، لمنحه تخفيض يخص سنة 2005/2004 الغير منازع فيها، لا في الشكوى ولا في طعنه أمام اللجنة ... مما يتعين معه القضاء بإلغائه ومن جديد إلغاء قرار لجنة الدائرة لعدم مشروعيته⁽¹⁾.

2- الطعون التي تتضمن التأجيل القانوني للدفع:

إن لجوء المكلف بالضريبة للطعن أمام لجان الطعن النزاعي المختلفة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لا يعفيه من دفع القيم الضريبية المفروضة عليه، ولا يوقف تحصيلها من طرف إدارة الضرائب⁽²⁾.

غير أنه في حالة رغب المكلف بالضريبة الاستفادة من أحكام نص المادة 74 ق.إ.ج، التي تتضمن التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي، فعليه تقديم طلبه ضمن الطعن النزاعي المقدم والذي يسري وفق الشروط المذكورة أعلاه، شريطة أن يسدد ومن جديد ما نسبته 30% من قيمة الحقوق محل النزاع.

وتجدر الملاحظة إلى أن المشرع نص على إمكانية الاستفادة من إرجاء الدفع للدين الضريبي المتنازع فيه، بتسديد ما نسبته 20%، وأحال إلى أحكام نص المادة 74 ق.إ.ج التي تلزم المكلف بدفع ما نسبته 30% للاستفادة من هذا الإجراء، أمام هذا التعارض في النسبة وجب على المشرع أن يعدل نص

(1) القرار رقم 077111 الصادر بتاريخ 13/06/2013، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) المادة 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 49 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

المادة 02/80 ق.إ.ج، لأن نسبة 30% المنصوص عليها في المادة 74 ق.إ.ج هي التي كانت محل تعديل أخير بموجب قانون المالية لسنة 2017⁽¹⁾.

كما تجدر الملاحظة أيضاً، إلى أن المشرع من خلال نص المادة 02/80 ق.إ.ج، لم يبين نسبة 30% من أين تسدد، هل من الحقوق والعقوبات محل النزاع في الشكوى الضريبية؟ وإن كانت كذلك فهذا يصح في حالة الرفض الكلي للشكوى، وفي حالة الرفض الجزئي للطلبات محل الشكوى من أين تسدد، هل من المبلغ الباقي المتنازع فيه؟ أم من المبلغ الإجمالي محل الشكوى؟ هذا من جهة.

ومن جهة أخرى؛ في حالة ما إذا لم يستقد المكلف من التأجيل القانوني للدفع سواء تقدم بالطلب ورفض، أو لم يقدم طلبه أصلاً خلال تظلمه بالشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب، وأراد الاستفادة من هذا الإجراء خلال طعنه أمام لجان الطعن النزاعي، فهل يسدد ما نسبته 30% (المفروضة) من الحقوق والعقوبات محل النزاع كما هو في ظاهر نص المادة 02/80 ق.إ.ج، أو يسدد نسبة 60% من الحقوق والعقوبات محل النزاع؟ للإجابة على هذه التساؤلات؛ يستلزم التمييز بين حالتي الرفض الكلي والرفض الجزئي للطلبات محل الشكوى الضريبية.

أ- حالة الرفض الكلي للطلبات محل الشكوى الضريبية:

في حالة الرفض الكلي لطلبات المكلف بالضريبة محل الشكوى الضريبية، فعليه إذا ما أراد أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع الدين الضريبي المتنازع فيه أن يسدد ما نسبته⁽²⁾:

- 60% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع، إذا لم يستفيد من حق التأجيل القانوني للدفع خلال مرحلة الطعن النزاعي أمام إدارة الضرائب.

- 30% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع، إذا كان قد استفاد من حق التأجيل القانوني للدفع خلال مرحلة الطعن النزاعي أمام إدارة الضرائب.

ب- حالة الرفض الجزئي للطلبات محل الشكوى الضريبية:

في حالة ما إذا تحصل المكلف أثناء تقديمه لشكوى نزاع الوعاء الضريبي، على قرار من طرف السلطة المخولة بالبت في شكواه، مضمونه التخفيض الجزئي للطلبات موضوع الشكوى، أي تخفيض جزئي للقيم الضريبية المفروضة عليه، فإن الاستفادة من حق التأجيل القانوني للدفع، في المرحلة الثانية للطعن النزاعي أمام اللجان المختصة، يستلزم تسديد ما نسبته 30% من الحقوق والغرامات محل النزاع، ولكن يجب التمييز هنا ما إذا كان المكلف قد استفاد، أم لم يستفيد من هذا الإجراء في الطعن الأولي:

(1) المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P28.

• عدم استفادة المكلف من التأجيل القانوني للدفع في الشكوى الضريبية:

يجب على المكلف بالضريبة في هذه الحالة إذا ما أراد أن يستفيد من التأجيل القانوني للدفع، أن يسدد ما نسبته 60% من القيمة المتبقية، من الحقوق والعقوبات محل النزاع، بعد التخفيض الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية⁽¹⁾.

• استفادة المكلف من التأجيل القانوني للدفع في الشكوى الضريبية:

يستلزم على المكلف بالضريبة تسديد مرة ثانية لمبلغ قيمته 30% من الحقوق والعقوبات محل النزاع، شريطة ألا تفوق القيمة الإجمالية للقسطين المسددين - قسط المدفوع في الطعن الأولي + القسط المراد دفعه في الطعن أمام لجان الطعن - نسبة 60% من الحقوق والعقوبات بعد التخفيض الجزئي، حيث في هذه الحالة، يجب مراعاة المبلغ المخفض والمبلغ المتبقى، وقيمة كل قسط بالنسبة للمبلغ المتبقى محل النزاع وفق الحالات الآتية⁽²⁾:

- إذا كانت قيمة القسط 30% من الحقوق والعقوبات المسددة خلال الشكوى الضريبية، أقل من 60% من قيمة الحقوق والعقوبات المتبقية محل النزاع، فيجب على المكلف للاستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع، أن يسدد القيمة المتبقية من الحقوق والعقوبات ليحقق نسبة 60% من الحقوق والعقوبات الباقية بعد التخفيض.

- إذا كانت قيمة القسط 30% من الحقوق والعقوبات المسددة خلال الشكوى الضريبية، أكثر من 60% من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع، ودون أن تتجاوز القيمة الكاملة للحقوق والعقوبات بعد التخفيض الجزئي، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من التأجيل القانوني للدفع، دون دفع أي قسط ودون إعادة الفارق للجزء من الحقوق التي فاقت نسبة 60%.

- إذا كانت قيمة القسط 30% من الحقوق والعقوبات المسددة خلال الشكوى الضريبية، أكثر من القيمة الكاملة للحقوق والعقوبات محل النزاع بعد التخفيض الجزئي، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من التأجيل القانوني للدفع، دون دفع أي قسط.

ونشير إلى أن شروط وإجراءات الاستفادة من تأجيل دفع الدين الضريبي المتنازع فيه، هي نفسها المقررة خلال الطعن الأولي، والتي سبق وأن تم بيانها.

ومن خلال قراءة الإحصائيات الميدانية فيم يخص إجراء التأجيل القانوني للدفع لسنة 2017، على مستوى لجان الطعن الضريبية المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، نلاحظ أنه من ضمن 317 6 طعن مقدم أمام لجان الطعن النزاعي، نجد منها 46 فقط كانت محل طلب التأجيل القانوني للدفع، أي ما نسبته 0,72%، ومن بين 46 طلب للتأجيل القانوني للدفع، تم

(1) Direction Général des Impôts, les Procédures du Contentieux fiscal, Les Edition du Sahel, Alger, 2018, P06.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P28.

قبول 37 طلب بعد دفع ما نسبته 20% من قيمة الحقوق والعقوبات المفروضة⁽¹⁾، وهذا يبين أن النسبة المقدرة بـ 30%، والإضافية التي نص عليها المشرع للاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، تعد عائقاً لدى الكثير من المكلفين.

لقد ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة كما سبق بيانه بتقديم طعنه في شكل معين، وأن يضمنه معلومات وبيانات معينة، حتى تتمكن لجان الطعن النزاعي وإدارة الضرائب من الإطلاع عليها ودراستها، فهل ذلك يكفي ليكون الطعن محل قبول من طرف إدارة الضرائب؟

الفرع الثاني:

الشروط المتعلقة بآجال الطعن النزاعي.

يعتبر الطعن أمام لجنة الطعن المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 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 المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، للطعن في قرار إدارة الضرائب.

أولاً: البت في الشكوى وأثره في تحديد آجال الطعن النزاعي.

مكن 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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال في أجل أربعة (04) أشهر⁽²⁾، 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.

1- حالة الرد على الشكوى الضريبية ضمن الآجال:

إذا قامت إدارة الضرائب المختصة بالبت في شكوى منازعات الوعاء الضريبي ضمن الآجال المقررة لها قانوناً، فإن بداية حساب الأجل المفتوح لتقديم الطعن أمام لجان الطعن النزاعي، يكون من اليوم الأول

⁽¹⁾ Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P18.

⁽²⁾ المادة 1/80 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

لتبليغ إدارة الضرائب لقرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى⁽¹⁾، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/02/15 تحت رقم 24059 الذي جاء فيه "... حيث أن المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، تمنح للمكلف بالضريبة أجل 04 أشهر للطعن... من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب.

حيث ثابت من خلال الوثائق المقدمة بالملف، بأنه قام بعدة تظلمات منها الموجهة في 2002/06/08، 2003/05/26 كما صدرت عدة قرارات بالرفض.

حيث أن المستأنف لم يطعن في الآجال القانونية، وأن قيامه بعد مرور الآجال باستخراج مستخرج جداول في 2003/10/07، لا يفتح آجال الطعن.

وأن قضاة أول درجة بتصريحهم بعدم قبول الدعوى، قد أحسنوا تطبيق القانون، لأن تاريخ الطعن يبدأ أجل حساب الميعاد من تاريخ تبليغ قرار مدير الضرائب، لذا يتعين تأييد قرارهم...⁽²⁾.

2- حالة عدم الرد على الشكوى الضريبية ضمن 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.

3- 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⁽³⁾، سواء تبين حصول التبليغ قبل أو بعد انقضاء المهلة المخصصة للرد على الشكوى.

وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/04/23، تحت رقم 001600، الذي قضى فيه "... حيث أنه متى كان ثابتاً بصفة قطعية أن هناك قراراً مكتوباً بالرفض مبلغ للمكلف، فإن

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

(2) القرار رقم 024059 الصادر بتاريخ 2006/02/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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

الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقاً سليماً للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف...⁽¹⁾.

وفي قرار آخر صادر عنه بتاريخ 2000/06/12 تحت رقم 18567، قضى عكس ذلك، حيث رفض دعوى المكلف لورودها خارج الآجال بعد انتهاء ميعاد البت في الشكوى، ومن أهم ما جاء في هذا القرار "... في حالة سكوت مدير الضرائب بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 332 في فقرتها الأولى، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية (08) أشهر، ابتداءً من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب⁽²⁾.

ثانياً: الطعن النزاعي أمام اللجان وأثره على قطع ميعاد الطعن القضائي.

يقصد بقطع الميعاد وقوع أمر معين أو واقعة ما، تؤدي إلى إسقاط المدة التي مضت من حساب الميعاد، لبدء سريان ميعاد جديد وكامل بعد زوال هذا الأمر أو تلك الواقعة، وهو بذلك يختلف من حيث الأثر عن حالات التمديد، وهناك أربعة حالات لانقطاع الميعاد وفق القواعد العامة، ألا وهي الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة؛ طلب المساعدة القضائية؛ وفاة المدعي أو تغير أهليته؛ القوة القاهرة أو الحادث الفجائي⁽³⁾.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية وفق مضمون نص المادة 1/82 ق.إ.ج، فإنه على المكلف بالضريبة الذي لم يرضه القرار الصادر من السلطات الضريبية المختصة بشأن شكواه، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ التبليغ، وفي نفس الوقت منحه إمكانية الطعن في نفس الآجال، أمام لجنة الطعن النزاعي المختصة.

فلو أن المكلف بالضريبة لجأ إلى الطعن أمام لجنة الطعن النزاعي المختصة في الأجل المذكور أعلاه، وصدر قرار إثر ذلك ولم يرضيه، فله الحق في الطعن في هذا القرار أمام القضاء الإداري خلال أربعة أشهر، ابتداءً من تاريخ التبليغ، أو بعد فوات ميعاد البت في الطعن⁽⁴⁾.

ومن خلال ما سبق، نستنتج أن الطعن أمام لجان الطعن المختصة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، يؤدي إلى إسقاط المدة التي مضت من حساب ميعاد الطعن القضائي، لبدء سريان ميعاد جديد وكامل بعد البت في الطعن من طرف اللجان، أو بعد فوات ميعاد البت في هذا الطعن، ولعلّ السبب في ترتيب قطع الميعاد على تقديم الطعن، هو تشجيع المكلف بالضريبة على تقديم تظلماتهم من أجل إيجاد الحلول الودية الجوارية قبل اللجوء إلى القضاء.

(1) أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، المرجع السابق، ص24.

(2) نفس المرجع، ص28.

(3) المادة 835 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

(4) المادة 1/82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2014/06/12 الذي جاء فيه "... حيث أن احتساب آجال الطعن تسري من تاريخ إستلام المكلف بالضريبة، القرار المتخذ بشأن طعنه، أو من تاريخ إنتهاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن إن لم يتم تبليغه.

حيث أن المستأنف يصر على عدم تبليغه بقرار اللجنة، بينما تتمسك مديرية الضرائب بتبليغه قرار اللجنة بـ 2011/12/21، وتقدم كدليل على مزاعمها، إرسالية البريد مضمونه الوصول رقم 30553.

حيث أن تاريخ 2011/12/21 هو تاريخ تحرير التبليغ، وأنه بالرجوع إلى دفتر الإرسال يتبين بأن الخانة الخاصة بالمستأنف، لا تتضمن ختم البريد، ولا تاريخ، وما يثبت الاستلام، مما يجعل دفع المستأنف عليها غير مؤسس.

حيث أن المادة 81 ق.إ.ج تمنح للمكلف أجل أربعة أشهر، لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، إما من تاريخ تبليغه بقرار اللجنة، أو من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة للبت في الطعن

حيث أن مديرية الضرائب أكدت على أن المستأنف تقدم بالطعن أمام لجنة الطعن بتاريخ 2011/10/30، مما يجعل الدعوى المرفوعة في 2012/04/30 في الأجل، لذا يتعين إلغاء الحكم المستأنف الذي كان قد قضى بعدم قبول الدعوى...⁽¹⁾.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أن مكلفاً بالضريبة بلغ بقرار صادر من طرف رئيس مركز الضرائب بتاريخ 2018/03/04، بشأن شكواه مضمونه الرفض الكلي للطلبات موضوع الشكوى، وأراد أن يرفع دعوى قضائية، فعملاً بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽²⁾، فإن بدأ سريان ميعاد الطعن القضائي يكون اليوم الموالي كالاتي:

ميعاد الطعن القضائي (04) أشهر	}	الشهر الأول	2018.01.05
		الشهر الثاني	2018.02.05
		الشهر الثالث	2018.03.05
		الشهر الرابع	2018.04.05
			2018.05.05

فلو أن المكلف بالضريبة لجأ إلى الطعن أمام لجنة الطعن النزاعي المختصة، في آخر يوم من ميعاد الطعن القضائي، أي بتاريخ 2018/05/05، في هذه الحالة ينقطع ميعاد الطعن القضائي بمجرد رفع الطعن أمام اللجنة.

⁽¹⁾ القرار رقم 085298 الصادر بتاريخ 2014/06/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

⁽²⁾ المواد 405 و 406 و 407 و 416 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعلى افتراض أن اللجنة قد قامت بالبت في الطعن وتم بتبليغ القرار بتاريخ 2018/09/05، فعملاً بأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁽¹⁾، فإن بدأ سريان ميعاد الطعن القضائي يكون اليوم الموالي للتبليغ كآلآتي:

ميعاد 04 أشهر للطعن أمام اللجنة المختصة، أو للطعن القضائي.	الشهر الأول	2018.01.05	← تاريخ بدأ
	الشهر الثاني	2018.02.05	سريان الميعاد
	الشهر الثالث	2018.03.05	
	الشهر الرابع	2018.04.05	
ميعاد 04 أشهر للبت من طرف اللجنة المختصة.	الشهر الأول	2018.05.05	← تاريخ رفع
	الشهر الثاني	2018.06.05	الطعن أمام اللجنة
	الشهر الثالث	2018.07.05	
	الشهر الرابع	2018.08.05	تاريخ تبليغ قرار
		2018.09.05	← اللجنة بالرفض
ميعاد جديد للطعن القضائي 04 أشهر	الشهر الأول	2018.10.06	← تاريخ بدأ سريان
	الشهر الثاني	2018.11.06	الميعاد الجديد
	الشهر الثالث	2018.12.06	
	الشهر الرابع	2019.01.06	
		2019.02.06	

لذا على المكلف بالضريبة إذا ما أراد استغلال الوقت، ألا يتأخر طويلاً في رفع طعنه أمام اللجنة المختصة، لأن تأخره قد يؤدي إلى طول أمد النزاع، خاصة إذا ما تمسكت لجنة الطعن المختصة بأحكام المادة 2/81 ق.إ.ج، التي تحدد آجال البت في الطعن النزاعي بأربعة أشهر، بالإضافة إلى ميعاد الطعن أمامها المحدد بأربعة أشهر.

(1) المواد 405 و406 و407 و416 من القانون رقم 08-09، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني:**الإجراءات الأولية للطعن قبل عرضه على لجان الطعن النزاعي.**

تسعى الإدارة الجبائية إلى خلق ديناميكية في تسيير ملف الطعن النزاعي، وإلى تبسيط إجراءات النزاع الضريبي، أمام مختلف لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، وكذلك تسهياً وربحاً للوقت، فقد أوجب المشرع على المكلفين بالضريبة تقديم طعونهم لرؤساء اللجان المختلفة حسب الحالة⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، يتضح أن المكلف بالضريبة لا يوجه طعنه إلى رئيس اللجنة المختصة، بل يحال على هذه الأخيرة بواسطة إدارة الضرائب، الأمر الذي يثير التساؤل، ما جدوى وساطة إدارة الضرائب في الطعن النزاعي أمام اللجان المختصة؟ وما فحوى الأعمال التحضيرية التي يجب على إدارة الضرائب إنجازها؟

وللإجابة على ذلك، يتطلب التطرق إلى تكوين ملف الطعن النزاعي من طرف إدارة الضرائب في الفرع الأول من هذا المطلب، وفي الفرع الثاني سيتم التطرق فيه إلى التحقيق في الطعن من طرف إدارة الضرائب.

الفرع الأول:**تسيير ملف الطعن النزاعي.**

استناداً لمبدأ وحدة المخاطبة الجبائية الذي يقضي بضرورة تقديم الطعن للمصلحة التابع لها نشاط المكلف بالضريبة، سنبين إجراءات إستلام الطعن النزاعي وكيفيات التسجيل والجهة المخولة بذلك، بالإضافة إلى مجريات الفحص الأولي.

أولاً: مصلحة التأسيس كاختصاص لاستقبال الطعن النزاعي.

تختلف الجهة المختصة باستلام الطعن النزاعي، حسب مكان فرض الضريبة كالاتي⁽²⁾:

- بالنسبة للمكلفين التابعين لكبريات المؤسسات فعليهم أن يودعوا لدى هذه الهيئة جميع الطعون ضد قرارات الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع شكاوهم.
- بالنسبة للمكلفين الذين رفضت طلباتهم كلياً أو جزئياً من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز

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

(2) Instruction N° 01/2012, Relatives au Contentieux Fiscal, P10.

الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب، فعليهم أن يودعوا طعونهم حسب الحالة على التوالي لدى مقر المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

بعد أن تتم عملية تقديم الطعن من طرف المكلف بالضريبة، تستقبل من قبل المكتب المكلف بالاستقبال للسلطة المخولة باستلام الطعن، ويوضع طابع خاص عليه يبين تاريخ إيداع الطعن، بالإضافة إلى الإيداع الشخصي للطعن النزاعي، يمكن للمكلفين أن يوجهوا طعنهم عن طريق البريد المسجل مع الإشعار بالاستلام، وفي هذه الحالة، يجب الاحتفاظ بالطرف وإرفاقه كوسيلة إثبات مع الطعن، لأن التاريخ المسجل عليه من طرف مصلحة البريد هو تاريخ الاستقبال للطعن (تاريخ التقديم)⁽¹⁾.

ثانياً: مقتضيات الفحص الأولي للطعن النزاعي.

نظراً لعدم ورود أحكام في قانون الإجراءات الجبائية التي تنظم مقتضيات الفحص الأولي للطعن النزاعي، يستلزم الرجوع إلى التعليمات المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي.

1- إجراءات الفحص الأولي للطعن النزاعي:

- يقوم عون مؤهل بعملية الفحص الأولي عن طريق قراءة متأنية لدراسة الطعن، بعد أن يتم إستلام الطعن النزاعي من طرف المصلحة المختصة، حيث يتأكد العون الذي أنيط به هذه العملية من:
- الهدف من الطعن، على حسب ما إذا كان يتضمن التخفيض أو إعادة النظر في التأسيس؛
 - المبلغ المدفوع، إذا كان الطعن يحتوي على طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع؛
 - لجنة الطعن المختصة.

بعد الانتهاء من عملية الفحص الأولي للطعن النزاعي ودراسته من الجانب الشكلي، وتبين لإدارة الضرائب أن هناك نقائص أو أخطاء أو إغفالات في الطعن، فيمكن أن تطلب تكملة ملف الطعن، وتقديم كل وثيقة تبوتية مذكورة في الطعن وقابلة لدعم نزاعه فقط، بنفس الإجراءات المذكورة في الشكوى الضريبية⁽²⁾.

أما إذا تبين عدم إختصاص اللجنة المذكورة في طعنه، تقوم الإدارة بتحويل ملف الطعن للمكلف إلى الهيئة المختصة، وتُعلمه عن طريق رسالة توضح له عدم الإختصاص وتوجهه إلى الهيئة المختصة⁽³⁾.

بعد الانتهاء من عملية الفحص الأولي للطعن النزاعي يتم تحويل هذا الأخير حسب الحالة إلى:

⁽¹⁾ Instruction N°85/2007 du 15/01/2007, Fonctionnement des Commissions de Recours des Impôts Directs, D.G.I, P06.

⁽²⁾ المادة 4/80 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁽³⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P31.

- مكتب لجان الطعن التابع للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة للمديرية الولائية للضرائب.
- مصلحة لجان الطعن التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات، بالنسبة للمركز الجواربي للضرائب أو مركز الضرائب.
- مصلحة لجان الطعن التابعة للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات⁽¹⁾.

2- تسجيل الطعن النزاعي:

- تقوم المصالح المذكورة أعلاه حسب الحالة، بتسجيل الطعن النزاعي في سجل خاص بالطعن يفتح سنوياً، ويتم في كل الأحوال تسجيل جملة من البيانات الآتية⁽²⁾:
- تحديد صفة المكلف بالضريبة؛ وتاريخ تقديم الطعن النزاعي؛
 - مبلغ وطبيعة الضرائب المفروضة؛ والجهة التي أسست الضريبة؛
 - تاريخ إصدار الجدول الفردي؛
 - تحديد لجنة الطعن المختصة؛
 - تسجيل طلب التأجيل القانوني للدفع إن وجد.
- تجدر الإشارة إلى أن المديرية الولائية للضرائب تقوم بفتح سجل خاص لذلك، تسجل فيه البيانات السابق ذكرها على حسب اللجان المختصة سواء اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية، اللجنة المركزية، ليتم بعد ذلك تكوين ملف الطعن من أجل إعداد تقرير بشأنه.
- ثالثاً: تكوين ملف الطعن النزاعي من أجل التحقيق فيه.**

قبل برمجة الطعن النزاعي أمام اللجان يجب على المكتب أو المصلحة المكلفة بلجان الطعن، أن تقوم بتكوين ملف الطعن من أجل التحقيق فيه، حيث يختلف ملف الطعن على حسب اختلاف نوع الرقابة التي نتج عنها النزاع.

1- المنازعات الناتجة عن الرقابة المختصة:

لإعداد تقرير حول نتائج دراسة ملف الطعن من طرف المصلحة المختصة، لا بد من أن تتوفر مجموعة من الوثائق⁽³⁾:

- الشكوى الضريبية والإثباتات المرفقة معها (التصريحات السنوية والشهرية، كشف بنكي ...)
- العريضة التي تتضمن التحقيق في الشكوى الضريبية؛
- الجدول الفردي، أو سند تحصيل آخر؛
- إشعار بالتسوية الأولية C4 مع وصل استلامها.

⁽¹⁾ Instruction N° 01/2012, Relatives au Contentieux Fiscal, P04 .

⁽²⁾ 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, D.G.I, P03.

⁽³⁾ Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P32.

- رد المكلف بالضريبة على هذا الإشعار.
- إشعار بالتسوية النهائية C4 مع وصل استلامها.
- كل الوثائق التي أساسها تم تقدير وعاء الضريبة وحسابها (كشف مقبوضات، كشف مشتريات، محاضر معاينة، وثيقة ربط ...)
- قرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية مع وصل استلامه.

2- المنازعات الناتجة عن الرقابة المعمقة:

بالإضافة إلى الوثائق المذكور أعلاه التي يتطلبها ملف الطعن في المنازعات الناتجة عن التسويات التي قامت بها مصالح الوعاء، هناك وثائق أخرى يجب أن ترفق مع ملف الطعن في المنازعات الناتجة عن الرقابة المعمقة، وهي كالاتي⁽¹⁾:

- إشعار بالتحقيق؛
- إشعار بمختلف التدخلات؛
- رد المكلف بالضريبة على هذا الإشعار؛
- تقرير حول التحقيق في المحاسبة.

3- المنازعات الناتجة عن استرجاع الرسم على القيمة المضافة:

أصبح طلب استرجاع الرسم على القيمة المضافة، عبارة عن إجراء تسيير بعد صدور قانون المالية لسنة 2017، بعدما كان عبارة عن إجراء نزاعي⁽²⁾، وعلى هذا الأساس فإن الوثائق التي تستلزم لتكوين ملف الطعن من أجل التحقيق فيه هي كالاتي:

- الشكوى الضريبية والإثباتات المرفقة معها (طلب الاسترجاع، التصريحات الشهرية G50، ...)؛
- التصريحات برقم الأعمال لثلاثة أشهر للفصل المدني المعني؛
- فواتير الشراء ووضعيتها شهرياً؛
- شهادات الشراء بالإعفاء ووضعيتها شهرياً (في حالة وجود قروض الرسم على القيمة المضافة ناتجة عن البيوع المعفية)؛
- التصريحات بالتصدير ووضعيتها شهرياً (في حالة وجود قروض الرسم على القيمة المضافة مصدرها عملية التصدير)؛

(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, P03.

(2) Circulaire N°02/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, P24.

- الموازنة الجبائية المتعلقة بتوقيف النشاط (في حالة وجود قروض الرسم على القيمة المضافة مصدرها التوقف عن النشاط)؛

- قرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة مع وصل استلامه.

- قرار الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية مع وصل استلامه⁽¹⁾.

الفرع الثاني:

التحقيق في الطعن النزاعي.

إن لجان الطعن النزاعي الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، تنتظر في التقرير الذي تعده إدارة الضرائب⁽²⁾، لذا ومن خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى كيفية إعداد هذا التقرير، والجهة المختصة بإبداء الرأي فيه.

أولاً: نطاق التحقيق في الطعن النزاعي.

يعهد لكل من مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، التحقيق في الطعن الذي تقدم به المكلف بالضريبة ضد القرار الصادر بشأن شكواه، بعد تكوين ملف التحقيق كما سبق البيان، إلى عون مؤهل لذلك، يعمل حسب الحالة لدى:

- مكتب لجان الطعن التابع للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة للمديرية الولائية للضرائب⁽³⁾.

- مصلحة لجان الطعن التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات، بالنسبة للمركز الجوارى للضرائب أو مركز الضرائب⁽⁴⁾.

- مصلحة لجان الطعن التابعة للمديرية الفرعية للمنازعات، بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات⁽⁵⁾. وتشمل عملية التحقيق النظر في الشكل والمضمون كما تشمل النظر الآجال.

1- النظر في آجال الطعن النزاعي:

يقوم العون المحقق على مستوى مكتب أو مصلحة لجان الطعن حسب الحالة، بالتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لآجال تقديم واستقبال الطعن المنصوص عليها في المادة 80 والمادة 173 ق.إ.ج، وذلك بالنظر إلى:

- تاريخ تقديم الطعن الذي يعتبر كأساس لحساب آجال النظر فيه؛

⁽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, P03.

⁽²⁾ المادة 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 08-15، المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

⁽³⁾ المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

⁽⁴⁾ المادة 20 و 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

⁽⁵⁾ المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

- امتداد الآجال المطبق؛

- تاريخ نهاية الآجال⁽¹⁾.

بعد عملية التدقيق وفحص الآجال من طرف العون المحقق نكون أمام إحدى الحالتين الآتيتين:

- طعن مقبول، إذا قدم ضمن الآجال المحددة قانوناً.

- طعن مرفوض، إذا قدم قبل بداية الآجال أو بعد انتهائها.

2- النظر في شكل الطعن النزاعي:

بعد إتمام العون المحقق فحص آجال الطعن النزاعي، ينتقل إلى فحص الطعن من الجانب الشكلي،

بمعنى دراسة الطعن إذا كان متوفر على كافة الشروط الشكلية المنصوص عليها في المواد 73 و 80

و 173 ق.إ.ج، التي سبق بيانها، لأن المشرع رتب على عدم احترامها عدم قبول الطعن النزاعي⁽²⁾.

3- النظر في مضمون الطعن النزاعي:

بعد إتمام العون المحقق فحص آجال الطعن النزاعي، ينتقل إلى فحصه من الجانب الموضوعي،

حيث يقوم العون المحقق بالتحقيق ببيان القضية من خلال حصر الوقائع والأحداث الأصلية، والأسباب

المحيطة بالنزاع التي كانت محل وجود الشكوى، وبيان الأسس القانونية التي لها علاقة بين التقدير

والتأسيس، ومدى مطابقتها لمبدأ المشروعية الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك يتبين العون المحقق من الأسس القانونية والتنظيمية، التي يندرج بها المكلف

بالضريبة، بغرض الوقوف على درجة مصداقية الدوافع والحجج التي قدمها، سواء أثناء الشكوى الضريبية

أو أثناء طعنه هذا، ناهيك عن دراسة عريضة التحقيق الأولي، التحقيق الإضافي، والتحقيق التكميلي إن

وجد، الذي قامت به المصالح المختصة، وكذا القرار المتخذ بشأنها.

حيث يقوم العون المحقق بسرد الوقائع وترتيبها ترتيباً منطقياً زمنياً، ليبين مدى صحة تأسيس

الضريبة، ومدى شرعية إدعاءات ومطالب المكلف بالضريبة، المتضمنة في شكوى منازعات الوعاء

الضريبي أو في طعنه الأخير، من خلال تقرير يكتب بعبارات بسيطة وواضحة في العريضة المرفقة مع

الطعن، الذي يتضمن الإشارة الواضحة والدقيقة لغرض الطعن، ووسائل الإثبات المقدمة والفحص الخاص

بها، والإشارة للقواعد والأحكام الأساسية المطبقة في القضية المعروضة⁽³⁾.

ليصل في نهاية التحقيق بإبداء الرأي واقتراحاته برفض الطعن لعدم التأسيس، أو التخفيض الكلي أو

(1) Instruction N°85/2007, Fonctionnement des Commissions de Recours des Impôts Directs, P05.

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P33.

(3) Instruction N°85/2007, Fonctionnement des Commissions de Recours des Impôts Directs, P06.

الجزئي للمبلغ المتنازع فيه، بطبيعة الحال مع تقديم إثباتات، كما جاء في قرار مجلس الدولة تحت رقم 089048، الذي جاء فيه " وحيث أنه وحول الدفع بعدم مشروعية قرار اللجنة المطعون فيه، فهو دفع مؤسس لمنح اللجنة التخفيض الضريبي على أساس التوقف عن النشاط سنة 2004، بناءً على إرسالية أولى من مديرية النقل، دون مراعاة وسائل الإثبات المقدمة من طرف مديرية الضرائب، والمثبتة لاستمرار المستأنف عليه في ممارسة نشاطه، مما يتعين القضاء بإلغاء قرار اللجنة المطعون فيه لمخالفة أحكام المادة 1/81 ق.إ.ج⁽¹⁾.

ثم بعد ذلك، يحول الملف إلى رئيس المصلحة للتأشير عليه، ليقوم هذا الأخير بعد ذلك، بإرسال مشروع التقرير الذي يتضمن العريضة، والشكوى، والإثباتات، والتحقيقات التي أجريت سابقاً، إلى السلطة المختصة من أجل إعداد تقرير حول النزاع.

ثانياً: إعداد تقرير مفصل حول ملف النزاع.

1- آجال إعداد التقرير:

لقد فرض المشرع الجزائري على إدارة الضرائب أن تعد تقريراً كاملاً حول الطعن النزاعي، الذي تقدم به المكلف بالضريبة ضد القرار الفاصل في شكواه، خلال شهرين ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن أمامها⁽²⁾، علماً أن هذا الأجل يدخل ضمن آجال أربعة (04) أشهر، الممنوحة للجان الطعن المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال للنظر في الطعن النزاعي.

2- دراسة نتائج التحقيق:

بعد إنتهاء التحقيق وإعداد مشروع التقرير من طرف العون المكلف بذلك، يتم إستلام مشروع التقرير حسب الحالة من طرف، مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب، ليتم تحويله بعد ذلك حسب الحالة كالاتي:

- بالنسبة لـطعون المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، إلى المديرية الفرعية للمنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب.
- بالنسبة لـطعون المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب، إلى المدير الولائي للضرائب إذا كانت من إختصاص اللجنة الولائية.
- إذا كانت الطعون من إختصاص اللجنة الجهوية يقوم المدير الولائي بتحويل المشروع إلى المدير الجهوي للضرائب.
- إذا كانت الطعون من إختصاص اللجنة المركزية يقوم المدير الولائي بتحويل المشروع إلى المديرية

(1) القرار رقم 089048 الصادر بتاريخ 2014/11/26، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, 2012, P40.

الفرعية للمنازعات على مستوى المديرية العامة للضرائب.

بعد دراسة التحقيق وتحليله يتم إعداد تقرير مفصل⁽¹⁾، مع تبيان رأيها حول موضوع الطعن والتأشير عليه من طرف السلطة المختصة المذكورة أعلاه، وإرساله إلى أمانة اللجنة المختصة⁽²⁾.

وما يمكن ملاحظته، بالنسبة للسلطة المختصة بإعداد التقرير المتعلق بالطعن النزاعي قبل عرضه أمام لجان الطعن النزاعي، فهي تخضع لمعيار وظيفي، حيث يعهد إعداد مشروع التقرير للجهة التي قامت بتأسيس الضريبة على حسب الحالة، إما للمدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواربي للضرائب، غير أن إبداء الرأي حول التقرير يعود للمدير الولائي للضرائب، هذا إن دل، إنما يدل على عدم التناسب الوظيفي في اتخاذ الرأي، حيث كان على المشرع أن يعهد سلطة إبداء الرأي كما فعل مع مديرية كبريات المؤسسات، للجهة التي قامت بتأسيس الضريبة وفق تقسيم الإختصاص الوظيفي، الذي يبنى على معيار الجهة التي قامت بفرض الضريبة .

كذلك، ومن خلال ما سبق يتضح أن المكلف بالضريبة لا يوجه طلبه إلى لجنة الطعن المختصة، بل يحال على هذه الأخيرة من طرف إدارة الضرائب، وعلى هذا الأساس كان من الأجدى أن تحال الطعون ضد قرارات إدارة الضرائب، إلى اللجنة المختصة دون وساطة إدارة الضرائب، وهذا لعدة اعتبارات نذكر منها:

- تجسيد الاستقلالية وحياد لجان الطعن النزاعي اتجاه إدارة الضرائب؛
- إذا نظرنا إلى ضرورة التحقيق من طرف إدارة الضرائب، فما الجدوى من إعادة النظر في قرارها الذي يفترض فيه الصحة والمشروعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فقد تم إعادة النظر فيه أثناء تقديم الشكوى عن طريق التحقيق فيها عدة مرات (التحقيق الأولي، التحقيق الإضافي، التحقيق التكميلي)؛
- إن التقرير الذي يعرض على لجان الطعن الذي تعده إدارة الضرائب، خلال قيامها بالتحقيق في الطعن النزاعي، والذي يتضمن رفض الطلبات موضوع الطعن، ليس له أي أثر ملزم على رأي اللجنة المختصة، فما الجدوى من إطالة النزاع؟
- رغم أن المشرع استحدث هياكل وهيئات جديدة على مستوى إدارة الضرائب بغرض تبسيط الإجراءات من جهة، وعدم مساسه بالأجال المتعلقة بالبت في الطعن من جهة أخرى، إلا أن ما يلاحظ، أن إجراءات تقديم الطعن النزاعي أمام اللجان، أصبحت تتسم بالتعقيد وتعدد المصالح التي تمر بها.

(1) نموذج من التقرير المفصل الذي أعدته إدارة الضرائب المختصة لعرضه على لجنة الطعن النزاعي مع ملف الطعن، الملحق (ف)، ص 243.
 (2) N°69/2017, Procédures de Gestion des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, P03.

الفصل الثاني:

فعالية النظام القانوني للجان الطعن النزاعي.

في إطار تقريب إدارة الضرائب من المكلفين بالضريبة، وكذا تخفيف العبء على القضاء بتسوية النزاعات على مستوى اللجان الضريبية، وهو معطى يجعل المشرع الجزائري يخطو خطوة مهمة في مجال التنظيم المؤسساتي للنزاعات الضريبية، بإنشائه لهيئات مستقلة عن الإدارة الضريبية، للنظر فيها كمرحلة أولى قبل اللجوء إلى القضاء في حالة استمرار نزاع الوعاء الضريبي.

إن إقرار المشرع للمرحلة الإدارية بشأن المنازعة أمام اللجان الضريبية، قبل اللجوء إلى القضاء الإداري هو إجراء سليم وفعال، بدافع وعلّة تخفيف العبء على القضاء الإداري، وإتاحة الفرصة لتصفية المنازعات في مهدها، مع إعطاء الوقت الكافي للمكلف بالضريبة لشرح وجهة نظره والدفاع عن حقوقه، ومع أهمية هذه المرحلة خاصة وأن المنازعة الجبائية منازعة مطبوعة دائماً بالمواجهة بين أطرافها، أي بين الإدارة الضريبية صاحبة السيادة والسلطة في المادة الضريبية، والمكلف المجرد من أي امتياز أو سلطة إلا سلطة القانون.

وعليه؛ لمعرفة الجدوى والغاية من إحداث لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لا سيما وأنها إجراء اختياري، يتطلب دراسة مدى فعالية الدور الرقابي لهذه اللجان ومدى تحقق أهداف الدور الرقابي الممارس من طرف هذه اللجان، ولذلك لا بد وأن ننظر إليه من جانبيين، هل وفر المشرع الجزائري لأعضاء اللجان كل أسباب الفعالية للقيام بالعمل المنوط بها على أكمل وجه؟ وما مدى تأثير ضوابط سير عمل اللجان على فعالية الدور الرقابي المنوط بها؟

ومما سبق ذكره؛ سنتناول في المبحث الأول من هذا الفصل، إلى فعالية تنظيم لجان الطعن النزاعي، مراهنين على أن دور هذه اللجان يتوقف على مجال اختصاصها وتشكيلتها، وفي المبحث الثاني من هذا الفصل سنتطرق لمدى مرونة وفعالية الإجراءات المتبعة أمامها، بالإضافة إلى الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عنها، ومدى فعالية هذه الآراء.

المبحث الأول:

فعالية تنظيم لجان الطعن النزاعي.

كانت تسمى لجان الطعن النزاعي عند إنشائها أول مرة بموجب قانون المالية لسنة 1969، لجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة، مهيكلة على ثلاث مستويات، لجنة البلدية، لجنة الولاية واللجنة المركزية، وأدخلت عليها عدة تعديلات فيما بعد بموجب نصوص وأحكام قوانين المالية المتعاقبة، والتي مست في غالبيتها تشكيلة اللجان فقط، وبقيت على حالها حتى بعد تنظيمها بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبموجب نصوص قانون المالية لسنة 1994 أدخل المشرع الجزائري تعديلات على هيكله لجان الطعن النزاعي، حيث تم إلغاء لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة، وتعويضها بلجنة الدائرة للطعن⁽¹⁾، بطبيعة الحال مع تغيير في تشكيلة هذه الأخيرة، وبقي الوضع على حاله أي بوجود اللجان الثلاث للطعن النزاعي إلى غاية سنة 1998، أين تم تغيير تسميات اللجان وأصبحت تسمى بلجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة⁽²⁾، مع تعديل وتغيير في التشكيلة في كل مرة، والذي جاء في غالبه نتيجة لتغيير في أسماء السلطات المعنية التي ينتمي إليها الأعضاء، بالإضافة إلى التعديلات التي كانت تمس في كل مرة، توسيع مجال اختصاص هذه اللجان.

ونظراً للنقائص التي تم تسجيلها خاصة على مستوى لجان الدائرة، وبنسبة أقل باللجان الولائية، حيث ثبت أن هناك خلط بين مجال الطعن الولائي ومجال الطعن النزاعي، وميول اللجان في معالجتها بعض الملفات للجانب الاجتماعي، وتجاهل القانون الجبائي، كما أن تشكيلة هذه اللجان تفسر جزئياً بعض النقائص، على اعتبار أن أعضائها باستثناء ممثل إدارة الضرائب، غير مختصين بالقوانين ذات الصلة بنشاط المكلف بالضريبة، فكيف يقومون بالدور المنوط بهم ألا وهو الرقابة على قرارات إدارة الضرائب.

ومن أجل إزالة هذه النقائص تم إعادة هيكلة منظومة لجان الطعن النزاعي بطريقة تجعلها أكثر فعالية⁽³⁾، حيث تم إنشاء لجان جديدة، وإلغاء وتعديل بعض التي كانت قائمة، مع توسيع مجال صلاحياتها، وشرعت هذه اللجان في ممارسة نشاطها ابتداءً من الفاتح جانفي لسنة 2017⁽⁴⁾.

وعليه سنتطرق إلى التنظيم العضوي للجان الطعن النزاعي في المطلب الأول من هذا المبحث، وفي

(1) المادة 300 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدثة بموجب المادة 29 من 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.

(2) المادة 41 من 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.

(3) المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 51 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

(4) المادة 28 من القانون 15-08، المتضمن قانون المالية لسنة 2016.

المطلب الثاني منه سنتطرق إلى التنظيم الوظيفي لهذه اللجان.

المطلب الأول:

التنظيم العضوي للجان الطعن النزاعي.

يدخل تشكيل لجان الطعن النزاعي ضمن إطار خلق نوع من التوازن بين أطراف منازعات الوعاء الضريبي، المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، من خلال إقرار حياد الجهة المكلف بتسوية هذا النزاع، وتعتبر العناصر التي تتشكل منها اللجان من أهم شروط خلق هذا الحياد.

حيث تباينت تشكيلة لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، في قوانين المالية المتعاقبة التي عرفتها الجزائر، بحيث كان أعضاء هذه اللجان دائماً يمثلون أهم القطاعات الحيوية والفاعلة على الساحة الاقتصادية.

وبالتمتع في أعضاء هذه اللجان، على الرغم من أنها تمثل قطاعات حيوية، إلا أنها باستثناء ممثل الإدارة غير مختصين في مادة القانون الضريبي، القانون التجاري، والقانون المحاسبي، التي تمتاز بالطابع التقني، في حين كان عليها دراسة ملفات معقدة لاسيما تلك المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، وعلى هذا الأساس تم تعديل هذه التشكيلة وفق ما يتماشى والمهام المنوطة بها، وهو ما سيوضح من خلال الفرع الأول من هذا المطلب، أما الفرع الثاني منه سيتم التطرق إلى المركز القانوني لأعضاء اللجان.

الفرع الأول:

التشكيلة المتنوعة لأعضاء لجان الطعن النزاعي.

من أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي، تم تعديل تشكيلة 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 التشكيلة.

أولاً: تكوين لجان الطعن النزاعي.

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

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

1- 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.

أ- اللجنة الولائية للطعن النزاعي:

تم تنصيب على مستوى كل ولاية لجنة طعن ولائية، للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 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 لجنتين: لجنة وهران شرق، ولجنة وهران غرب⁽¹⁾، وحسن ما فعل المشرع في ذلك، وتتشكل 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 الجوّاري 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؛
- 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.

ب- 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)⁽³⁾، لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 2016، وتضم تشكيلةً تتكون من⁽⁴⁾:

- 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؛

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

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

⁽³⁾ Circulaire N°01/2017, Mesures Relatives au Commissions de Recours, P07.

⁽⁴⁾ المادة 81 مكرر/2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

- 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 المصف الوطني للخبراء المحاسبي؛
- ممثل واحد عن الغرفة الولائية للفلاحة مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب.

2- 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⁽¹⁾.

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⁽²⁾، حيث أصبحت اللجنة بعد صدور قانون المالية 2016 تتشكل من⁽³⁾:

- 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.

⁽¹⁾ 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.

⁽²⁾ المادة 50 من القانون رقم 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

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

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.

ثانياً: ملاحظات حول تشكيلة لجان الطعن النزاعي.

باستقراءنا لتشكيلة لجان الطعن النزاعي المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، من خلال نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج، نستطيع القول بأنها عينة تمثيلية لأقطاب وأنشطة يمارسها المكلف بالضريبة، في محاولة لخلق تجانس على هذه التشكيلة لمساعدتها في أداء مهامها، كما توفر للمكلف بالضريبة ضمانتين هامتين تحصنه من سيطرة الإدارة، الحياد والضمانة الثانية تمثيله أمام لجان الطعن النزاعي عبر الفرع المهني الأكثر تمثيلاً، مما يعني ضمان مشاركة المكلف في صنع القرار الضريبي، لكن على ما يبدو أن ما أعطاه المشرع من جهة، سرعان ما سحبه من جهة أخرى، وذلك من خلال:

1- رئاسة اللجنة:

تم إسناد رئاسة كل من اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية، اللجنة المركزية على التوالي، لكل من محافظ حسابات، خبير محاسبي، الوزير المكلف بالمالية، بعدما كانت قبل التعديل تعود إلى قاضي بالنسبة للجنة الولائية، أما اللجنة المركزية للطعن فبقت الرئاسة على حالها.

وحسن ما فعل المشرع حينما دعم تشكيلة اللجان بمحافظ حسابات وخبير محاسبي، لأن ذلك من شأنه إعطاء ديناميكية لعملها، خاصة وأن كل منهما ذا خبرة في المجال المحاسبي، الذي يعتبر في كثير من الأحيان أساس المنازعة الضريبية، لأنه غالباً ما كان القاضي يرفض طلبات المكلف بالضريبة ويترك له الخيار بطرح نزاعه أمام الجهات القضائية للفصل فيه، نظراً لإمكانية إجراء الخبرة أمام هذه الأخيرة في المسائل المحاسبية والجبائية.

كما منح المشرع للوزير المكلف بالمالية إمكانية تمثيله في رئاسة اللجنة، ويكون ممثله المفوض له قانوناً مثل المفتش العام للمصالح الجبائية⁽²⁾، ويندرج تمثيل هذا الأخير للوزير في رئاسة اللجنة المركزية للطعن في إطار العمل على تنسيق الجهود، وكذا عدم عرقلة السير الحسن للمهمة الرقابية على قرارات إدارة الضرائب، ولعل ذلك ينظر إليه من زاويتين:

- الانشغالات الكثيرة والمتعددة للوزير المكلف بالمالية على مختلف المستويات؛
- المهام الملقاة على عاتق رئيس اللجنة المركزية للطعن، والتي تتطلب التفرغ لها.

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

(2) Bulletin d'Information N° 07/2002, le Contentieux de l'impôt, D.G.I, P04.

وأمام هذه المهام التي تجعل الوزير المكلف بالمالية، في وضع يستحيل معه الجمع بين مهمة الوزير المكلف بالمالية من جهة، ومهامه كرئيس للجنة من جهة أخرى.

وما يعاب على المشرع كذلك، إسناده رئاسة اللجنة الولائية والجهوية لكل من محافظ حسابات وخبير محاسبي، حيث كيف يعقل لأصحاب المهن الحرة إدارة وتسيير اللجنة، التي تتشكل من أعضاء ذو مناصب عليا في الدولة.

وعلى هذا الأساس كان حري على المشرع إسناد رئاسة اللجنة، إلى قضاة من المحكمة الإدارية بالنسبة للجنة الولائية والجهوية، وقضاة من مجلس الدولة بالنسبة للجنة المركزية، كما فعل المشرع الفرنسي الذي عين لرئاسة اللجنة الإقليمية للضرائب، رئيس المحكمة الإدارية أو أحد قضاتها، أو قاض من محكمة الاستئناف الإدارية⁽¹⁾.

ذلك، من شأنه إعطاء ضمانة كبيرة لحياذ ونزاهة هذه اللجان، نظراً لأن القاضي سوف يتم تعيينه من طرف السلطة القضائية، والتي لا يمكن أن يتسرب الشك إلى حيادها، ناهيك على أن القاضي يكون مالكا لجميع النصوص القانونية، بما فيها النصوص الضريبية نظراً لترسهم ودرايتهم بالمنازعات الضريبية، وهو ما من شأنه أن يخفف من صعوبة التمييز بين المسائل القانونية والواقعية، كما أنه يضبط السير الحسن والأداء الجيد لهذه اللجان، وهذا ما يبيث ويعزز الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن وزارة العدل خلال إعداد مشروع قانون المالية لسنة 2016، طلبت من وزارة المالية عدم إدراج قضاة في التعديل الأخير الخاص بلجان الطعن الضريبية، نظراً لعدم وجود العدد الكافي من القضاة حتى لتغطية النقص والضغط على مستوى الجهات القضائية، كما أن تعيين كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي جاء بناءً على اقتراح اللجنة القانونية بالبرلمان⁽²⁾.

2- تنوع التشكيلة:

إن تشكيلة اللجان تضم صنفين من الأعضاء، مما يضيف جانباً من التنوع على هذه التشكيلة، بالإضافة إلى انتماء أعضائها إلى وصايات مختلفة، لكن نلاحظ أن تشكيلة اللجنة تتغير وتختلف من ولائية إلى جهوية إلى مركزية، على الرغم من أن كلها تختص بالفصل في المنازعات الضريبية، زيادة على ذلك نسجل الملاحظات الآتية:

⁽¹⁾ Anas Ben Salah Zamrani, Les Finances de l'État au Maroc, Tom2, Entreprises Fisc au Fisc, Maroc, 2001, P413.

⁽²⁾ آيت بلقاسم جمال، المدير الفرعي للمنازعات الإدارية والقضائية، مديرية المنازعات، المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 2017/10/04، الساعة

أ- مثلي إدارة الضرائب:

هذا التمثيل لإدارة الضرائب في لجان الطعن الضريبية يستمد قوته من القانون، نظراً لأنها طرف أساسي في النزاع مما يسمح بالدفاع عن مصالح الخزينة العمومية في اللجان، إضافة لما تتوفر عليه إدارة الضرائب من دراية وتجربة بالمسائل التقنية للمادة الضريبية، كما أن المشرع عزز تشكيلة لجنة الطعن المركزية ولجنة الطعن الجهوية، على خلاف لجنة الطعن الولائية، بعضوين ينتميان لوصاية واحدة.

ب- ممثلي الشعب:

يمارس ممثلو المجلس الشعبي الولائي مهمة الرقابة، وتسوية نزاع الوعاء الضريبي في إطار لجنة الطعن الولائية، وهذه الميزة انفردت بها هذه اللجنة دون غيرها من لجان الطعن النزاعي الأخرى، لكن إذا ما تم الرجوع إلى الواقع العملي نجد أن الترشح لعضوية المجلس الشعبي الولائي، أو حتى مختلف المناصب النيابية الأخرى، لا يشترط المشرع من خلالها أية مؤهلات علمية تتوفر في المترشح، وبالتالي فأغلب المجالس المنتخبة قد يفتقر أعضائها إلى الخبرة والمؤهلات العلمية، ولا سيما في المجال الضريبي وعليه فإن عضوية هؤلاء الأشخاص في هذه اللجان لا فائدة ترجى منها.

ت- أعضاء من الفئة المهنية الأكثر تمثيلاً لنشاط المكلف بالضريبة:

إن وجود ممثل للمكلف بالضريبة من نفس نشاطه أو حرفته ضمن تشكيلة اللجنة، من شأنه أن يعطيه ثقة كبيرة في أعمال اللجان وأرائها:

• اللجنة الولائية للطعن:

نلاحظ أن تشكيلة اللجنة الولائية للطعن يغلب عليها تمثيل أعضاء من نفس نشاط أو حرفة الطرف الأساسي في النزاع الضريبي، وهو المكلف بالضريبة صاحب الطعن موضوع الدراسة، وبالتالي فإن هذه التشكيلة تمثل ضماناً حقيقية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالطعن أمام هذه اللجنة، ولا ينبغي أن نفهم من هذا أن ممثلو الفئة المهنية يقومون بدور المحامي عن المكلف بالضريبة، وممثلي الإدارة يدافع عن الإدارة، فوجود ممثلين عن الطرفين هو فقط لضمان عدالة وتوازن في اتخاذ الآراء، ولكون أعضاء الفئة المهنية على معرفة واضطلاع بخبايا وأعراف المهنة لا غير.

لكن يبقى أن نشير إلى أن المشرع لم يشر إلى أي شروط متعلقة بالكفاءة للممثلين المعنيين من الغرف والاتحادات المهنية، وهذا من شأنه أن يضعف مستوى عمل اللجان، ناهيك على أنه في حالة ما اتفق كل من ممثلي الاتحادات المهنية، والذي عادة ما تربطهم علاقات حسنة فيكونون أغلبية في مواجهة الإدارة، على هذا الأساس ومن أجل إعادة التوازن، حبذا لو يتم إعادة النظر في تشكيلة اللجنة بما تخدم مصلحة الخزينة العمومية، والمكلف بالضريبة على حد سواء، على الأقل، من خلال تطعيمها بكفاءات لها خبرة.

• اللجنة الجهوية للطعن النزاعي:

نلاحظ أن تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن تتكون من عدد متساوي من الفئة المهنية الأكثر تمثيلاً لنشاط المكلف بالضريبة، وممثلة الإدارة التي لها علاقة بنشاط المكلف، وهذا من شأنه كذلك تكريس الاستقلالية والتوازن في اتخاذ الرأي، وبهذا قد كفل المشرع ضماناً كبيرة لحقوق المكلفين ضد تعسف إدارة الضرائب.

كما أن تشكيلة اللجنة الجهوية تتوافق تقريباً مع تشكيلة لجنة المحافظة طبقاً للقانون الفرنسي، والتي تعتبر من اللجان التحكيمية⁽¹⁾، التي أنشأت بموجب قانون صادر بتاريخ: 01/01/1941⁽²⁾.

• اللجنة المركزية للطعن النزاعي:

إن تشكيل اللجنة المركزية للطعن يكاد يخلو من تمثيل المكلف بالضريبة، صاحب الطعن موضوع الدراسة، باستثناء وجود ممثلين عن الإتحاد المهني المعني، كما نجد أنها تضم ممثلي عدة وزارات، يشغلون كلهم وظائف سامية في الدولة برتبة مدير على الأقل، والذين يسعون إلى تطبيق سياسة الحكومة في دفع عجلة التنمية والاستقرار العام، وبالتالي لا تضمن مبدأ الحياد والاستقلالية.

بالإضافة إلى أن تأليف اللجنة المركزية للطعن إداري مطلق، ناهيك عن تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، وهو ما يفسر أن آراء اللجنة تكون دائماً هي آراء إدارة الضرائب، وبالتالي فإن هذه التشكيلة لا تمثل ضماناً حقيقية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالطعن أمام هذه اللجنة، خاصة في ظل غياب الجهة القضائية، فكان على المشرع أن يجعل بعض التوازن في التشكيلة لإضفاء الاستقلالية.

(1) Jean pierre looten, Guide de Procédures Fiscales, Obligation, droit et recours, Edition liaisons, France, 1997, P146.

(2) Daniel Giltard, Op.Cit, P02.

الفرع الثاني:

المركز القانوني لأعضاء لجان الطعن النزاعي.

إن وضع برنامج واسع لتدعيم النمو الاقتصادي من أجل تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، لا يتطلب فقط تدعيم قدرات التسيير لإدارة الضرائب، بل وجوب ضمان نجاعة الرقابة على قراراتها، عن طريق بناء تنظيم هيكلي ووظيفي للجان الطعن النزاعي، التي تعد من المصالح الخارجية للرقابة على قرارات إدارة الضرائب، وهذه اللجان تتطلب من أجل تنفيذ المهام المنوطة بها، إمدادها بوسائل التسيير البشرية لتحقيق الغاية من إحداثها.

ولمعرفة المركز القانوني لأعضاء لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، سوف نعود إلى البحث عن مدى وجود التوازن بين الالتزامات الملقاة على عاتقهم، والآثار الناجمة عن الإخلال بها، والضمانات التي تكفل حسن أداء مهامهم.

أولاً: الضمانات المقررة لأعضاء لجان الطعن النزاعي.

أقر المشرع الجزائري حماية قانونية لأعضاء لجان الطعن، تقيهم من الضغوطات التي قد يتعرضون لها، كما تم منحهم تعويضات مقابل العمل الرقابي المنوط بهم، فضلاً عن تمتعهم بالاستقلالية اللازمة لذلك.

1- الحماية القانونية لأعضاء لجان الطعن النزاعي:

باعتبار أن أعضاء لجان الطعن الضريبي البعض منهم موظف عمومي كما أسلفنا الذكر، فتحكمهم القواعد العامة المقررة في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، والبعض الآخر سواء ممثلي غرفة التجارة والصناعة بالولاية⁽¹⁾، أو ممثلي غرفة الفلاحة بالولاية، أو ممثلي الغرفة الوطنية للفلاحة⁽²⁾، أو ممثلي الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة⁽³⁾، كذلك منهم معينين ولهم صفة الموظف، ومنهم منتخبين ولهم صفة عمال أجراء خاضعين لقانون علاقات العمل⁽⁴⁾، فألزمت الدولة بحمايتهم عند الاعتداء عليهم، أو متابعة الغير لهم قضائياً.

(1) المادة 02 و 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-93 المؤرخ في 14 شوال 1416 الموافق لـ 03 مارس 1996، يتضمن إنشاء غرف التجارة والصناعة، ج.ر، العدد 16، الصادرة في: 06 مارس 1996.

(2) المادة 02 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 10-214 المؤرخ في 07 شوال 1431 الموافق لـ 16 سبتمبر 2010، يحدد القانون الأساسي للغرف الفلاحية، ج.ر، العدد 54، الصادرة في: 19 سبتمبر 2010.

(3) المادة 02 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-94 المؤرخ في 14 شوال 1416 الموافق لـ 03 مارس 1996، يتضمن إنشاء الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، ج.ر، العدد 16، الصادرة في: 06 مارس 1996.

(4) القانون رقم 90-11 المؤرخ في 26 رمضان 1410 الموافق لـ 21 أبريل 1990، يتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 17، الصادرة في: 25 أبريل 1990.

أ- حمايته من اعتداء الغير:

كل عضو في اللجنة له الحق في ممارسة مهامه في ظروف عمل تضمن له الكرامة والصحة، السلامة البدنية والمعنوية، فإن الدولة ملزمة بحماية أعضاء اللجان من أي اعتداء مهما كانت طبيعته، سواء أثناء ممارسة وظيفته أو بمناسبةها⁽¹⁾.

كما يجب عليها ضمان التعويض المادي لفائدته عن أي ضرر يلحقه بسبب اعتداء الغير، فضلاً عن حق الدولة في متابعة مرتكب الفعل المنتج للضرر، عن طريق التأسيس كطرف مدني بعد رفع دعوى مباشرة أمام الجهات القضائية المختصة.

ب- حمايته من متابعة الغير له قضائياً:

في حالة ارتكاب عضو من أعضاء لجان الطعن النزاعي لخطأ مرفقي، أي عند تأديته لمهامه أو بمناسبةها، يتوجب على الهيئة التابع لها أن تحميه من كافة العقوبات المدنية التي قد تسلط عليه⁽²⁾، إلا إذا اعتبر الخطأ المرتكب، خطأ شخصي خارج عن نطاق اختصاصه وصلاحياته.

2- الحق في التعويضات:

بالإضافة إلى الحقوق المقررة في القواعد العامة، يوجد هناك مقابل للواجبات التي يقوم بها العضو في لجان الطعن النزاعي، في إطار ممارسته للمهام الرقابية التي تقتضيها الرقابة الخارجية على قرارات إدارة الضرائب حقوق أخرى، وبالرجوع إلى النصوص القانونية التي تنظم سير أعمال اللجان سواء القوانين الضريبية الموضوعية سابقاً، وقانون الإجراءات الجبائية حالياً يمنح لأعضاء لجان الطعن تعويضاً للحضور والمشاركة، تحدد قيمته وكيفية منحة عن طريق مقرر صادر عن وزير المالية⁽³⁾.

ومن خلال المقرر الصادر عن وزير المالية، نجد أن التعويضات التي يتقاضاها الأعضاء عن مهمتهم الرقابية، تختلف على حسب اللجنة التي ينتمي إليها العضو، كما تختلف على حسب مركزه القانوني في اللجنة كالاتي⁽⁴⁾:

(1) - المادة 30 و 37 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

(2) - المادة 59 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، العدد 42، الصادرة في: 11 يوليو 2010.

- المادة 31 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

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

(4) 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, M.F.

أ- التعويضات الخاصة بأعضاء اللجنة الولائية للطعن النزاعي:

يتلقى أعضاء اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تعويضات تقدر بمبلغ:

- 6.000.00 دج لرئيس اللجنة؛
- 5.000.00 دج لكل عضو في اللجنة؛
- 4.000.00 دج لكاتب اللجنة ومقرر اللجنة.

ب- التعويضات الخاصة بأعضاء اللجنة الجهوية للطعن النزاعي:

يتلقى أعضاء اللجنة الجهوية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تعويضات تقدر بمبلغ:

- 8.000.00 دج لرئيس اللجنة؛
- 6.000.00 دج لكل عضو في اللجنة؛
- 5.000.00 دج لكاتب اللجنة ومقرر اللجنة.

ت- التعويضات الخاصة بأعضاء اللجنة المركزية للطعن النزاعي:

يتلقى أعضاء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال تعويضات تقدر بمبلغ:

- 10.000.00 دج لرئيس اللجنة؛
- 8.000.00 دج لكل عضو في اللجنة ومقرر اللجنة؛
- 7.000.00 دج لكاتب اللجنة.

للإشارة فإن هذه التعويضات التي يتلقاها الأعضاء كحقوق نتيجة لمهمتهم الرقابية⁽¹⁾، مقررة عن كل حصة إنعقد فيها اجتماع للجنة، حيث تقوم أمانة كل لجنة طعن نهاية كل ثلاثة أشهر، بإعداد قائمة إسمية لكل الأعضاء المستفيدين من التعويضات، مرفقة مع أوراق الحضور ممضاة من طرف كل من رئيس اللجنة، أعضاء اللجنة، كاتب اللجنة ومقرر اللجنة⁽²⁾.

من خلال ما سبق نلاحظ عدم التوازن بين حقوق الأعضاء على مستوى مختلف اللجان، كما أنه لم يحدد التعويض الخاص بالعضو الاستشاري، علماً أنه يساهم في صنع القرار ولو بصورة غير مباشرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى؛ كيف نطالب موظفاً عموماً يقوم - زيادة على مهامه الإدارية - بمهمة

⁽¹⁾ L'Arrêté Ministériel N°08/2016, les Indemnité pour les Membres des Commissions de Recours des Impôts Directs, des Taxes Assimilées et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.

⁽²⁾ 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, P08.

رقابية حساسة على شكاوى المكلفين بالضريبة تقدر بالملايير، خاصة منها التي من إختصاص اللجنة المركزية للطعن، ولا يدفع له كتعويض للفصل في الشكاوى إلا دنائير معدودة؟ فكيف لا يكون بعدها عرضة لارتكاب مختلف جرائم الفساد؟ كما أن مستحقات هذه التعويضات على الرغم من قلتها فهي لا تدفع في الوقت القانوني المحدد لها وهو كل ثلاثة أشهر.

ولذلك وجب على المشرع أن يعيد النظر وينتبه لأهمية صرف تعويضات مناسبة للدور الرقابي الذي يمارسه أعضاء لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، من أجل تشجيعهم على أداء مهمتهم، وذلك بمنحهم على الأقل تعويض لاتق يصرف في وقته المحدد له، لكي يبقوهم بمنى عن شبهات جرائم الفساد.

3- الاستقلال الوظيفي:

كل عضو في لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، باعتباره تابعاً وخاضعاً للسلطة التي عينته، فإنه يتمتع بالاستقلالية عن الإدارة الضريبية، المكلف بمراقبة قراراتها الفاصلة في الشكاوى الضريبية، بغية تسوية منازعات الوعاء الضريبي.

كما أن المقومات الذاتية والقانونية تعتبر من أهم الضمانات التي يتمتع بها الأعضاء في أدائهم لمهامهم، حيث يكون بعيداً عن جميع الضغوطات والمضايقات التي يمكن أن تحصل له، بسبب ممارسة تلك المهام⁽¹⁾.

4- مدة العضوية:

حدد المشرع مدة العضوية في لجان الطعن النزاعي بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد، باستثناء ممثلي إدارة الضرائب⁽²⁾، حيث أنه خلال اجتماع التنصيب يجب أن يعين أعضاء اللجان بأسمائهم مع ذكر الهيئة التي يمثلونها، وذلك بموجب قرار تعيين موقع من طرف الهيئة المختصة⁽³⁾.

وحسن ما فعل المشرع حينما استثنى ممثلي إدارة الضرائب من مدة العضوية، لأنهم يمثلون أحد أطراف النزاع هذا من جهة، ومن جهة أخرى كلهم يشغلون مناصب عليا في الدولة، وبمجرد حصولهم على هذا المنصب، يؤهلهم ويسمح لهم بالعضوية في لجان الطعن النزاعي بقوة القانون، ويبقى كل واحد منهم عضواً في اللجان مدام باقياً في المنصب الذي يؤهله لذلك.

ثانياً: مسؤولية أعضاء لجان الطعن النزاعي.

إن الدور الهام والبارز لأعضاء لجان الطعن النزاعي بالنظر إلى مركزهم القانوني، الذي يخولهم

(1) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص85.

(2) المادة 5/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) 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, P08.

مجموعة من الصلاحيات الرقابية، بالإضافة إلى مجموعة من الالتزامات التي تقع على عاتقهم، تجعله عون من الأعوان الذين يساهمون بصورة مباشرة في حل منازعات الوعاء الضريبي، ومن ثم إذا أخلو بها يكونون تحت طائلة المسائلة القانونية.

1- التزامات أعضاء لجان الطعن النزاعي:

ضماناً لحسن سير وظيفة أعضاء اللجان أحاطها المشرع بجملة من الواجبات، التي حددها ووضحها قانون الإجراءات الجبائية الملقاة على كاهل أعضاء لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، إضافة إلى الواجبات المقررة في القواعد العامة، والتي تعتبر من صميم مهمتهم الرقابية التي يمارسونها، حيث يشترك أعضاء لجان الطعن النزاعية سواء منها اللوائية أو الجهوية أو الوطنية في مجموعة من الواجبات.

أ- الالتزامات المترتبة أثناء ممارستهم لوظيفتهم:

• **الحضور والتمثيل الشخصي للعضو في اللجنة:** إن اشتراط المشرع الجزائري وفق مضمون نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج، لنصاب قانوني معين لكي تصح اجتماعات لجان الطعن الضريبية، إنما يدل على أهمية حضور جميع الأعضاء المشاركة في أشغال الجلسات، كما أن ما يميز هذه المشاركة هو الطابع الشخصي لها، حيث يلزم أعضاء اللجان بالمشاركة الشخصية في اجتماعاتها، ولا يمكن أن يمثلهم إلا مستخفوقهم في حالة وقوع مانع لهم، هذا ما يبرر حساسية التمثيل الشخصي، وهذا النوع من الرقابة التي تهدف إلى تسوية نزاع الوعاء الضريبي، مقيدة ومحصورة في عدد من الأعضاء المعرفين بأسمائهم وصفاتهم⁽¹⁾، وهو ما أكده كذلك القانون رقم 10-01 على ضرورة إنجاز الأعمال، التي يقوم بها محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد تحت أسمائهم الشخصية، وتحت مسؤوليتهم الشخصية، وحتى وإن كانوا ضمن شركة⁽²⁾.

• **التزام أعضاء اللجان بأداء المهام الموكلة إليهم بكل أمانة وتحفظ وحياد:** يجب أن يقوم العضو في لجان الطعن في النزاع الضريبي بتخصيص كل نشاطه المهني لأداء العمل المعهد إليه وفي أوقاته المحددة⁽³⁾، لأن شخصيته محل اعتبار، كما يجب عليه ممارسة مهامه بكل حياد ودون تحيز⁽⁴⁾.

• **التزام أعضاء اللجان باحترام وظيفتهم:** عن طريق الانضباط والتحلي بالسلوك اللائق، وتجنب أي فعل يتنافى مع طبيعة مهامه ولو كان ذلك خارج أوقات أو مقر العمل، كما يجب عليه أثناء أوقات العمل أو

(1) - المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

- المادة 43 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

(2) المادة 57 و 64 و 76 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

(3) المادة 47 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

(4) - المادة 41 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

بمناسبتة أن يتعامل باحترام مع رؤسائه والانقياد لأوامرهم ونواهيهم⁽¹⁾.

• **التزام أعضاء اللجان باحترام سلطة الدولة:** وذلك بالولاء لها وفرض احترامها سواء على أعضاء اللجنة فيم ما بينهم أو المتعاملين معها⁽²⁾.

• **التزام أعضاء اللجان بالمحافظة على وثائق الإدارة وممتلكاتها:** حيث يمنع عليهم إخفاء أو تحويل، أو إتلاف أو استغلال، ووثائق ومستندات، أو أموال وممتلكات، سواء لأغراض شخصية، أو لأغراض خارج المصلحة⁽³⁾.

• **الالتزام بالسر المهني:** تتيح المهمة الرقابية لأعضاء اللجان الإطلاع على المستندات ووثائق⁽⁴⁾، لم يكونوا في استطاعتهم أن يطلع عليها لولا وظيفتهم ومنصبهم، ولهذا اتجه المشرع الجزائري إلى إلزام كل شخص يشارك في اجتماعات لجان الطعن النزاع الضريبي على وجوب الالتزام بالسر المهني⁽⁵⁾، وهذا ينطبق على الأعضاء الأساسيين وكذا المستخلفين، إلى جانب ذلك الخبراء الذين يمكن للجنة أن تستعين بهم في دراسة بعض الملفات التقنية والمعقدة، فعدم إفشاء أسرار الوظيفة العامة من الالتزامات الأساسية الملقاة على عاتق كافة أعوان الدولة، قبل أن تشكل التزاماً على عاتق أعضاء لجان الطعن النزاعي، حيث أن هذا الالتزام هو عبارة عن تصرف سلبي يشترط فيه على الأعضاء عدم الإفصاح عن المعلومات والبيانات التي اطلع عليها بحكم وظيفته مهما كانت طبيعتها.

إن أساس هذا الواجب يتمثل في حماية مصلحة المكلف بالضريبة الشخصية وأسرارهم المتعلقة بملفاتهم الجبائية من جهة، وحماية المصلحة العامة لضمان الثقة بين الموظف العام والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، والمشرع الجزائري من خلال القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، وقانون علاقات العمل، يوجب على الأعضاء الالتزام بالسر المهني وعدم كشف محتوى أية وثيقة بحوزتهم، أو أي حدث أو خبر علموا به أو اطلعوا عليه، بمناسبة ممارسة مهامهم، ماعدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة⁽⁶⁾ ،

(1) - المادة 42 و 52 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

(2) - المادة 40 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

(3) - المادة 49 و 51 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

(4) محمد يوسف المعداوي، دراسة في الوظيفة العامة في النظم المقارنة والتشريع الجزائري، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988، ص25.

(5) المادة 2/65 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة المادة 41 من القانون 06-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

(6) - المادة 48 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

- المادة 07 من القانون رقم 90-11، المتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم.

كما أن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ملزمين بالسر المهني ليس بموجب نص المادة 65 ق.إ.ج فقط، بل حتى القانون الذي ينظم مهنتهم ألزمهم بذلك⁽¹⁾.

غير أن هذا الالتزام ليس التزاماً مطلقاً، حيث يمكن أن يعفى⁽²⁾ منه في حالة الترخيص المكتوب من السلطة التي لها صلاحية التعيين أو السلطة السلمية المؤهلة، وفي حالة ضرورة المصلحة، حيث يطرح هذا المدلول بحكم صيغته الواسعة، مشكلة التمييز بين المعلومات التي تخضع لهذا الواجب، والمعلومات التي يمكن اعتبارها عديمة الأهمية وبالتالي قابلة للإطلاع عليها، وهذا الأمر يعود في الحقيقة إلى السلطة التقديرية للإدارة.

• **المشاركة في العمل الرقابي:** تتم مشاركة الأعضاء وتفعيل عضويتهم في لجان الطعن النزاعي من خلال نظام العمل الذي حددته التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، الذي يتم من خلال استجابة العضو إلى التكليف الذي يكلفه به رئيس اللجنة، بتحضير وتقديم تقرير تحليلي عن ملف نزاع معين مدرج في جدول أعمال اللجنة، وبغية تسهيل عمل الأعضاء في دراسة وإعداد التقرير لملف النزاع، حيث يتلقى الملف كاملاً قبل أيام على الأقل من انعقاد الاجتماع المخصص لمناقشة ملف النزاع⁽³⁾.

ب- **الالتزامات المرتبطة بممارسة وظيفتهم:** تتمثل الالتزامات التي في ذمة أعضاء اللجان والمرتبطة بممارسة وظيفتهم، في الالتزام بالنزاهة، حالة التنافي والمنع، وهي بالتفصيل كالاتي:

• **التزام أعضاء اللجان بالنزاهة:** حيث يمنع عليهم منعاً باتاً، طلب أو اشتراط أو إستلام، هدايا أو هبات أو امتيازات سواء كانت مالية أو مادية أو معنوية مقابل تأدية خدمة في إطار مهامهم، بطريقة مباشرة أو بواسطة الغير⁽⁴⁾.

• **حالة التنافي والمنع:** عزز ودعم المشرع بعد التعديل الأخير تشكيلة أعضاء لجان الطعن الضريبي ولا سيما اللجنة الولائية والجهوية، بمحافظ حسابات وخبير محاسبي، هذا وقد بين الحالات التي يمكن فيها استخلاف هذه الأعضاء على سبيل الحصر، ألا وهي حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة⁽⁵⁾.

وفي نفس السياق، يلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى حالات التنافي والمنع كسبب من أسباب الاستخلاف، وهذا يعتبر نقص وقصور في النصوص التي تنظم عمل اللجان، لأن متطلبات الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، أوجب وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم.

(1) المادة 62 و 63 و 71 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

(2) المادة 48 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

(3) 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, P04.

(4) المادة 54 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

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

كما نص القانون التجاري⁽¹⁾ على عدم إمكانية تعيين مراجع للحسابات، بالنسبة لبعض المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، فضلاً عن حالات التنافي المنصوص عليها في القانون 01-10 السالف الذكر والتي منها العضوية في عهدة إدارية أو مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري⁽²⁾.

2- آثار إخلال أعضاء لجان الطعن النزاعي بالتزاماتهم:

استكمالاً لمتطلبات واجبات أعضاء لجان الطعن النزاعي، يستلزم التطرق إلى الآثار الناجمة عن إخلال أعضاء لجان الطعن بالتزاماتهم القانونية، التي سوف تؤدي حتماً إلى الإخلال بحسن سير العملية الرقابية، ومن ثمة التأثير على فعالية الدور الرقابي لهذه اللجان، الذي ينعكس بلا شك إلى حسن سير تسوية منازعات الوعاء الضريبي، وأموال الخزينة العمومية.

ومن ذلك، يترتب عن إخلال أعضاء لجان الطعن النزاعي بالتزاماتهم المتعلقة بمهامهم الرقابية المسؤولية شخصية، ويقصد بها تلك المسؤولية التي تنتج عن الأعمال الضارة، أو هي الحالة القانونية التي يلتزم فيها العضو بدفع التعويض عن الضرر أو الأضرار التي سببها للغير بفعل أعماله الضارة، وذلك على أساس الخطأ الشخصي الذي ارتكبه، وعلى حسب تنوع هذا الأخير تتنوع المسؤولية الشخصية للعضو، وتكون إما مسؤولية تأديبية أو جزائية.

أ- المسؤولية التأديبية:

إن الأساس القانوني للمسؤولية التأديبية لكل عضو في اللجنة هو الخطأ التأديبي، وهو كل إخلال بالواجبات التي يقتضيها حسن سير انتظام واستمرار العمل داخل المؤسسة وكذلك الامتناع عن كل ما من شأنه إلحاق الضرر بالمشروع أو عرقلته لتحقيق الأهداف التي خصص من أجلها⁽³⁾، كما عرف أيضاً على أنه إخلال بالتزام قانوني⁽⁴⁾، المنصوص عليه في القواعد العامة للوظيفة العمومية، وقانون علاقات العمل، بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية والقانون الخاص الذي يحكم مهنة المحاسب والمحافظ، ويمكن القول بأن التأديب ليس هدفاً بذاته بل يعد ضرورة ملحة، لأنه ينطوي على معنى التهذيب للأخلاق والردع للأعمال المخلة، وإعادة النظام والاستقرار في الجماعة⁽⁵⁾.

(1) المادة 175 مكرر من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

(2) المادة 64 و 67 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

(3) بن صاري ياسين، التسريح التأديبي في تشريع العمل الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 12.

(4) بوضياف أحمد، الجريمة التأديبية للموظف العام في الجزائر، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1986، ص 17.

(5) فاروق خالف، آليات تسوية منازعات التأديب في مجال الوظيفة العمومية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية

الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2002، ص 107.

وحدد المشرع الجزائري الأخطاء المهنية على سبيل المثال لا الحصر وقرر أربع درجات للعقوبة في مجال الخطأ التأديبي للعضو في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية المتمثلة في⁽¹⁾:

- العقوبة من الدرجة الأولى: وتشمل التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ؛
- العقوبة من الدرجة الثانية: - التوقيف عن العمل مدة يوم (1) إلى ثلاثة (3) أيام؛
- الشطب من قائمة التأهيل.
- العقوبة من الدرجة الثالثة: - التوقيف عن العمل من أربعة (4) أيام إلى ثمانية (8) أيام؛
- التنزيل من درجة إلى درجتين؛
- النقل الإجباري.
- العقوبة من الدرجة الرابعة: وتشمل التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة، التسريح.

كما أن العديد من الأخطاء يمكن أن تكون موضوع عقوبة واحدة، في حين وباستثناء الطابع التكميلي للعقوبة، فإنه لا يمكن المعاقبة على نفس الوقائع أكثر من مرة، وللسلطة التي لها صلاحية التعيين، إحالة العضو الذي يرتكب خطأ مهنيًا على المجلس التأديبي المختص⁽²⁾.

بالإضافة إلى ذلك يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، ورتب المشرع العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيب تصاعدي على حسب خطورتها وهي الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر، ومن الأسباب التي يتحمل فيها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية، الإهمال أو التقاعس في أداء مهمة الرقابة والفصل في النزاع الضريبي، أو إنشاء السر المهني⁽³⁾.

ب- المسؤولية الجزائية:

هي تلك المسؤولية الواقعة على كل عضو من أعضاء لجان الطعن الذي قام بفعل مجرم قانوناً، أو امتنع عن القيام بعمل ملزم قانوناً به، مما يستلزم توقيع العقوبة الجزائية عليه⁽⁴⁾، وتعرف أيضاً على أنها الجزاء على فعل مجرم قانوناً⁽⁵⁾، ويسأل كل عضو بصفة عامة عند ارتكابه المخالفة خارج المصلحة التي يعمل بها، أما إذا ارتكبت المخالفة داخل المصلحة أو لها علاقة مباشرة بالمصلحة، ولو حدث ذلك خارج أوقات العمل فإن المسؤولية تحاط بقواعد خاصة، منها ما يشدد مسؤولية العضو، ومنها ما يخففها.

(1) المادة 163 من الأمر رقم 06-03، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

(2) سعيد مقدم، الوظيفة العمومية بين التطور والتحول من منظور تسيير الموارد البشرية وأخلاقيات المهنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص435.

(3) المادة 63 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

(4) خرفي هاشمي، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية وبعض التجارب الأجنبية، دار هومة، الجزائر، 2010، ص365.

(5) رضا فرج، شرح قانون العقوبات الجزائري، الكتاب الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1972، ص439.

بعد مصادقة الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003 بمقتضى المرسوم الرئاسي 04-124⁽¹⁾، عمل المشرع على تعديل التشريع الداخلي بما يتلاءم مع هذه الاتفاقية، خاصة في ظل قصور قانون العقوبات الجزائري والقوانين ذات الصلة، التي تنظم جرائم الفساد، وما يميز هذه الأخيرة أنها كانت موزعة في قانون العقوبات، غير أن المشرع أعاد تنظيم هذه الجرائم بموجب قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، فتضمنها الباب الرابع منه تحت عنوان التجريم والعقوبات وأساليب التحري، وتضمن هذا الباب ثلاث وعشرين نصاً تجريمي⁽²⁾.

وإذا كان موضوع البحث لا يسمح بدراسة كل الجرائم المرتكبة من أعضاء لجان الطعن النزاعي التي توجب المسؤولية الجنائية، لذا سيتم الإشارة إليها فقط إجمالاً دون التفصيل فيها على النحو الآتي:

- **جريمة اختلاس الممتلكات أو استعمالها على نحو غير شرعي:** تتجسد في قيام عضو من أعضاء اللجان باختلاس أو تبديد أو إتلاف أو حجز، بدون وجه حق، أو إستعمال غير شرعي لصالحه أو لصالح الغير، ممتلكات، أوراق مالية عمومية أو خاصة بحكم وظائفه أو بسببها⁽³⁾.
- **جريمة استغلال النفوذ:** من خلال وعد عضو من اللجان بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه، أو منحه إياها بشكل مباشر أو غير مباشر، لتحريضه على استغلال نفوذه الفعلي أو المفترض، بهدف الحصول من إدارة أو من سلطة عمومية على مزية غير مستحقة لصالح المحرض الأصلي على ذلك الفعل أو لصالح أي شخص آخر⁽⁴⁾.
- **جريمة إساءة استغلال الوظيفة:** من خلال الاستغلال العمدي لعضو من اللجان لوظيفته أو منصبه، من أجل القيام بعمل أو الامتناع عنه، بغية الحصول على منافع لصالحه أو لصالح الغير خارقاً بذلك القوانين المعمول بها⁽⁵⁾.
- **جريمة تعارض المصالح:** تتجلى في التعارض بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة لعضو من أعضاء لجان الطعن النزاعي الذي يساهم في تسوية منازعات الوعاء الضريبي، مما يؤدي إلى التأثير على ممارسة مهامه بشكل عادي ويكون من شأن ذلك التأثير في سير إجراءات الرقابة⁽⁶⁾.

(1) المرسوم الرئاسي رقم 04-124 المؤرخ في 29 صفر 1425 الموافق لـ 19 أبريل 2004، يتضمن التصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31/10/2003، ج.ر، العدد 26، الصادرة في: 19 أبريل 2004.

(2) القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 14، الصادرة في: 08 مارس 2006.

(3) المادة 29 و 41 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(4) المادة 32 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(5) المادة 33 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(6) المادة 34 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

- **جريمة الإثراء غير المشروع:** تتجسد عندما لا يقدم العضو من أحد لجان الطعن النزاعي تبريراً معقولاً، للزيادة التي طرأت في ذمته المالية مقارنة بمداخله المشروعة⁽¹⁾.
- **جريمة تلقي الهدايا:** تقوم عندما يتلقى أي عضو من لجان الطعن النزاعي هدية من شأنها أن تؤثر في سير إجراءات الرقابة⁽²⁾.
- **جريمة الرشوة الإيجابية والسلبية:** تظهر الأولى بوعد أحد الأعضاء بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه، أو منحه إياها بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء كان ذلك لصالح العضو نفسه، أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم بمراجعة أو مراقبة التزام معين، أو الامتناع عن ذلك. أما جريمة الرشوة السلبية تظهر عندما يطلب أحد الأعضاء من اللجان أو يقبل بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر، مقابل أداء عمل من واجباته أو الامتناع عنه⁽³⁾.
- **جريمة الامتيازات غير مبررة للفصل في الشكوى الضريبية:** تكون عندما يقوم الأعضاء بالفصل في الشكوى الضريبية لصالح المكلف بالضريبة، مخالفين بذلك أحكام التشريع والتنظيم المعمول بهما بغية منح امتياز غير مبرر للغير⁽⁴⁾.
- **جريمة إفشاء السر المهني:** إذا كان القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية وقانون المهنة يلزمان أعضاء اللجان بعدم إفشاء السر المهني، فلأن المصلحة العامة تتطلب ذلك وليس لأن الإفشاء قد تسبب في حدوث ضرر لشخص ما، لأن إفشاء السر المهني يزعزع النظام العام مباشرة ولا يصيب مصالح المكلف بالضريبة إلا بطريقة غير مباشرة، ومن ثم كان قانون العقوبات هو الذي يحمي الالتزام بالسر المهني سواء أكان هنالك ضرر أم لا، وفي حالة إخلال أحد الأعضاء بهذا الالتزام يترتب عن ذلك قيام المسؤولية الجزائية، ويتعرض للعقوبات المقررة قانوناً⁽⁵⁾.

(1) المادة 37 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(2) المادة 38 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(3) المادة 25 و 40 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(4) المادة 26 من القانون رقم 06-01، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم.

(5) المادة 301 من الأمر رقم 66-156، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

المطلب 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.

ولقد روعي في تحديد اختصاصات لجان الطعن النزاعي تدعيم ضمانات المكلف بالضريبة، وهو ما تبين من خلال تقريبها للمكلفين بالضريبة على مستوى الإختصاص الإقليمي (الفرع الأول)، وكذلك اتساع نطاق الطعن أمام اللجان لتوسيع اختصاصها النوعي وذلك من أجل تقريبها للمكلفين من بعد اختصاصها الإقليمي ليشمل مكان فرض الضريبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول:

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 بصدر الأمر رقم 76-101، 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 المماثلة، من خلال إلزام المكلفين بالضريبة بأن تخص طلباتهم أمام اللجان جداول أسعار الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽³⁾.

وبقي الأمر على ذلك حتى صدور قانون المالية لسنة 1998، الذي أدخل المشرع بموجبه عدة تعديلات بخصوص هذه اللجان، ولعل أهمها وأبرزها توسيع اختصاصاتها، حيث أصبحت تختص بالنظر بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مجال الرسم على القيمة المضافة⁽⁴⁾، واستمر الأمر على هذا النحو حتى بعد توحيد المادة الإجرائية للضريبة سنة 2001، ليشملها توسيع مجال اختصاصها بعد صدور قانون المالية لسنة 2016، لتتطر في جميع الرسوم على رقم الأعمال، بعدما كانت تختص فقط بالنظر في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة⁽⁵⁾، حيث نجد أن المشرع من خلال هذا التعديل الأخير حداً تقريباً حدو 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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، يتم إشراكها في تحديد وعاء الضريبة وحسابها⁽⁶⁾.

(1) عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص130.

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

(3) المواد 359 و 360 و 361 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة على التوالي بموجب المواد 29 و 30 و 31 من القانون رقم 90-36، المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

(4) المواد 300 و 301 و 302 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة على التوالي بموجب المواد 17 و 18 و 19 من القانون رقم 97-02، المتضمن قانون المالية لسنة 1998.

(5) المادة 1/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(6) Roland Torrel, Op.Cit, P51.

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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال دون سواها، بمعنى أن المنازعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة وحقوق الطابع وحقوق التسجيل، لا تدخل ضمن إختصاص لجان الطعن النزاعي.

والملاحظ هنا، أن الفلسفة التشريعية للمشرع غير واضحة المعالم، حيث أنه كيف مكن المكلف بالضريبة من جهة، الطعن في قرار إدارة الضرائب عن طريق الشكوى في جميع أنواع الضرائب والرسوم كدرجة أولى، ثم يحرمه 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 والرسوم غير المقننة أي تلك المنصوص عليها في ثنايا قوانين المالية المتعاقبة.

أ- الضرائب والرسوم المقننة:

نظم المشرع الجزائي الضرائب والرسوم التي يحق للمكلف بالضريبة الطعن فيها، من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 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 كالتالي:

- 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 المنتجات الخاضعة لها، وثقل عبئها، وعلى هذا الأساس تكون دائماً محل الغش الضريبي.

- الرسم على المنتجات البترولية⁽³⁾،

- الرسم الداخلي على الاستهلاك⁽⁴⁾.

(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 مكرر 6 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، العدد 82،

الصادرة في: 30 ديسمبر 1995.

(4) المواد من 25 إلى 28 من الأمر رقم 76-102، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

• قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تورث 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⁽¹⁾، 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 ⁽²⁾ .	الدولة	01
الضريبة على أرباح الشركات ⁽³⁾ .		
الرسم على النشاط المهني ⁽⁴⁾ .	الجماعات المحلية	02
الرسم العقاري ⁽⁵⁾ .	البلديات دون سواها	03
رسم التطهير ⁽⁶⁾ .		
الضريبة على الأملاك ⁽⁷⁾ .	مختلف الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص	04
الضريبة الجزافية الوحيدة ⁽⁸⁾ .		

الجدول: من إعداد الطالب بالاعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأمر 76-101.

• 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⁽⁹⁾، لكن ما يمكن قوله في هذا الشأن، أن المشرع كان حري به أن يدرج هذه الضريبة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باعتباره قانون موضوعي، لا أن يدرجها في قانون إجرائي.

(1) محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية والضرائب، دار إيتسايس للنشر، الجزائر، 2010، ص38.

(2) المواد من 01 إلى 134 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(3) المواد من 135 إلى 167 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(4) المواد من 217 إلى 231 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(5) المواد من 248 إلى 262 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(6) المواد من 263 إلى 266 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(7) المواد من 274 إلى 282 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(8) المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 6 من الأمر رقم 76-101، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

(9) المادة 33 مكرر و 33 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 46 من القانون رقم 17-11، المتضمن قانون المالية لسنة

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 لمتعاملي 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 الأجهزة 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⁾.
- الرسم على الوقود⁽⁷⁾، والرسم على السكن⁽⁸⁾.
- الرسم على التقييد للبطاقة المهنية للحرفي⁽⁹⁾، ورسم الإقامة⁽¹⁰⁾،
- رسم ممارسة مهام وكيل السفينة ووكيل الحمولة والسمسار البحري⁽¹¹⁾.
- الرسم الجزافي⁽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 الإلزامية، ونورد الجدول الآتي الذي يبين 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).	
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.	التابعين لمديرية كبريات المؤسسات

الجدول: من إعداد الطالب بالاعتماد على نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج.

(1) المادة 02 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق لـ 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 لـ 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.

ثانياً: الهدف والغرض من الطعن النزاعي.

يستطيع المكلف بالضريبة الذي يرى أن مستحقاته الضريبية متجاوزة لمداخله 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.

وحدد المشرع مجال إختصاص لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم والمماثلة 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، وهو ما جاء في قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية الصادر بتاريخ 2009/05/13 الذي جاء في حيثياته "...حيث يستفاد من دراسة الملف أن المديرية الولائية للضرائب لولاية سعيدة رفعت دعوى في 2007/11/26، لإلغاء قرار لجنة الطعن الصادر في 2007/10/29، الذي ألغى النظام الجزافي الخاص بالمكلف بالضريبة.

حيث بالرجوع إلى نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن لجنة الطعن تبدي رأياً حول تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث في هذه الحالة فإن لجنة الطعن غير مختصة في إلغاء النظام الجزافي مما يتعين معه إلغاء قرارها..."⁽²⁾.

وأكد على ذلك في قرار آخر صادر بتاريخ 2010/07/15 حيث جاء فيه "...حيث يستفاد من دراسة الملف، أن المديرية الولائية للضرائب رفعت دعوى ضد المستأنف عليه، لإلغاء قرار اللجنة الصادر في 2008/04/05، التي قررت تقويم العقار بـ 60.000 دج خارقاً بذلك المادة 81 ق.إ.ج.

حيث بالفعل بالرجوع إلى قرار اللجنة الصادر بتاريخ 2008/04/05، نجد أنه قام بتقويم قطعة الأرض بمبلغ 60.00 دج، بدون ما يعلل أو يؤسس القرار على معطيات قانونية.

وعليه فإن دعوى الاستئناف مؤسسة ومبررة، لكون لجنة الطعن قد خرجت عن اختصاصها المخول بموجب نص المادة 81 ق.إ.ج، في قرارها الصادر بتاريخ 2008/04/05 بإعادة تقويم ثمن العقار...، مما يتعين إلغاء القرار المستأنف والقضاء من جديد بإلغاء قرار اللجنة"⁽³⁾.

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

(2) القرار رقم 049509 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) القرار رقم 054735 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

- الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، كاسترجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، وهذا ما جاء في قرار مجلس الدولة بتاريخ 2015/05/14 "...حيث أن المستأنف (ح.ك) ناقل عمومي استأنف الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية بقسنطينة بتاريخ 2013/11/27 تحت رقم 2013/1314، الذي قضى بإلغاء قرار لجنة الطعن الصادر بتاريخ 2013/06/05 لعدم مشروعيته، والتمس بإلغاء الحكم والقضاء من جديد بإلغاء الورد الضريبي رقم 2012/319، لبطان إجراءات فرض الضريبة طبقاً لنص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وإعادة تسوية الوضعية الجبائية للمستأنف وتمكينه من حقه في حسم الرسم على القيمة المضافة لسنة 2009 و 2010 المقدران بالمبلغ 4.796.151 دج، 26.140.941 دج، واحتياطياً طبقاً لنص المادة 1/86 ق.إ.ج لندب خبير مختص.

حيث أن المستأنف يؤسس إستتفاة كون أن المستأنف عليها أصدرت جدول فردي رقم 2012/319، يتضمن مبلغ 21.811.214 دج يمثل الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، رغم أن حسابه يغطي هذا الرسم، وأن قرار اللجنة يمنحه حق الحسم المخول له قانوناً بموجب نص المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال...

حيث أن قرار اللجنة الولائية للطعن بتاريخ 2013/06/05، الذي تضمن منح الحق في الخصم للرسم على القيمة المضافة، مطابق لمقتضيات نص المادة 01/81 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه يجب تأييد الحكم في جميع ما قضى به...⁽¹⁾. هذا فيما يخص الإختصاص النوعي فماذا عن الإختصاص الإقليمي؟

الفرع الثاني:

الإختصاص الإقليمي للجان الطعن النزاعي.

لقد عكف المشرع الجزائري عموماً على نهج سياسة الهدف منها تقريب إدارة الضرائب من المكلفين بالضريبة، حيث كان الاختصاص 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 الجوارى للضرائب، أو مركز الضرائب، أو المديرية الولائية للضرائب، أو مديرية كبريات المؤسسات، في حالة تقديمهم للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لنفس أنواع اللجان وعلى حسب مكان فرض الضريبة للمكلف بالضريبة.

(1) القرار رقم 098831 الصادر بتاريخ 2015/05/14، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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 المقر الاجتماعي بالنسبة للأشخاص المعنوية.

ونورد الجدول الآتي الذي نبين من خلاله لجنة الطعن المختصة، على حسب انتماء المكلف بالضريبة:

هيئة الانتماء الضريبي	المبلغ	اللجنة المختصة
لمركز الضرائب	على حسب باقي المبلغ المتنازع فيه	اللجنة الولائية للطعن
للمركز الجوارى للضرائب		اللجنة الجهوية للطعن
للمديرية الولائية للضرائب		اللجنة المركزية للطعن
لمديرية كبريات المؤسسات	مهما كان باقي المبلغ المتنازع فيه	

الجدول: من إعداد الطالب بالاعتماد على نص المادة 81 مكرر ق.ا.ج.

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أن اختصاص النظر بطعون المكلفين بالضريبة التابعين سواء للمركز الجوارى للضرائب، أو مركز الضرائب أو المديرية الولائية للضرائب، يؤول للجان الطعن النزاعي الولائية، أو الجهوية أو المركزية، وفق معيار العتبة المالية (معيار 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، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2009/12/10⁽¹⁾ الذي جاء فيه "...حيث أن المستأنفة قد نازعت في الضرائب التي فرضت عليها أمام مديرية الضرائب بالروبية، وقد رفض تظلمها السالف الذكر بموجب القرار الصادر 2004/09/04.

حيث أن المستأنفة عوضاً أن تطعن في قرار الرفض أمام اللجنة الولائية للطعن لولاية البلدية المختصة محلياً، كون مديرية الضرائب للروبية تابعة قضائياً لمجلس البلدية، رفعت طعنها أمام اللجنة الولائية للطعن لولاية الجزائر الوسطى غير المختصة محلياً، والتي قررت رفض الطعن من هذا الجانب.

(1) القرار رقم 049899 الصادر بتاريخ 2009/12/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

حيث قضاة الدرجة الأولى كانوا على صواب وأحسنوا تطبيق القانون، لما قضاوا بعدم الإختصاص المحلي للجنة الطعن، مما يتعين تأييد قرارهم...".

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 التغيير 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 إلغائه لإمكانية 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 يحي، 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:

فعالية الدور الرقابي للجان الطعن النزاعي.

إن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال على مختلف مستوياتها الولائية والجهوية والمركزية، وهي مهيكلة وفق النظام القانوني الذي بيناه في المبحث الأول من هذا الفصل، لا بد أن يكون لها طريقة عمل وقواعد سير، من شأنها أن تسهل لها أداء مهمتها الرقابية بشكل منظم وميسر، ومن ثم تمكينها من حل النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

كما أن ممارسة لجان الطعن النزاعي لاختصاصها الرقابي على قرارات إدارة الضرائب، تتوج بنتائج غاية في الأهمية تتمثل في إصدار الرأي، التي تعتبر أساسية لاستكمال مراحل فض النزاع، خاصة فيما يتعلق بتنفيذها، وعليه فإن السؤال المطروح في هذا السياق هو ما مدى تأثير ضوابط سير عمل اللجان على فعالية الدور الرقابي المنوط بها؟

للإجابة على هذا السؤال، يتطلب التفرغ إلى الإجراءات القانونية لسير عمل اللجان التي أقرها المشرع للفصل في الطعون المرفوعة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة في المطلب الأول من هذا المبحث، وفي المطلب الثاني إلى الآثار المترتبة عن رقابة لجان الطعن النزاعي.

المطلب الأول:

تأثير ضوابط سير عمل لجان الطعن على فعالية الدور الرقابي.

إن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال وهي تضطلع بمهامها الرقابية على قرارات إدارة الضرائب، لا يتأتى لها أداء مهامها بشكل يضمن النجاعة في الرقابة إلا بوجود نظام داخلي وبمساعدة كتابة دائمة للجنة (الفرع الأول).

بالإضافة إلى ذلك، فإن مختلف لجان الطعن النزاعي تسير اجتماعاتها وفق ضوابط معينة لاتخاذ الآراء بشأن الطعون المرفوعة أمامها من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك بتوفر نصاب قانوني معين لصحة انعقادها، ونصاب قانوني معين لصحة المداولات بشأن الطعون النزاعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول:

الأمانة الدائمة للجان الطعن النزاعي ونظامها الداخلي.

إن المتطلع لسير عمل لجان الطعن النزاعي من خلال قانون الإجراءات الجبائية، يدرك الأهمية القصوى للنظام الداخلي لهذه اللجان، باعتباره مرجعاً أساسياً ولا استغناء عنه لضمان وحدة الأداء لمهمة تسوية نزاع الوعاء الضريبي، إلى جانب الدور الكبير الذي تلعبه الأمانة الدائمة في التنسيق بين أطراف نزاع الوعاء الضريبي وبين أعضاء لجان الطعن النزاعي.

أولاً: الأمانة الدائمة للجان الطعن النزاعي.

من خلال نصوص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن أمانة لجان الطعن النزاعي قد وضعت تحت سلطة رئيس اللجنة، أي تحت سلطة محافظ حسابات بالنسبة للجنة الولائية للطعن، وخبير محاسبي بالنسبة للجنة الجهوية، والوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانوناً بالنسبة للجنة المركزية للطعن⁽¹⁾، كما أوكلت لها مجموعة من المهام التي تقتضي عمل هذه اللجان.

1- الهيئة المكلفة بالأمانة الدائمة للجان الطعن النزاعي:

نص المشرع من خلال مضمون المادة 81 مكرر ق.إ.ج على أنه "... يتولى مهام الأمين للجنة الولائية إلى عون برتبة مفتش رئيسي يعينه المدير الولائي ... وتوكل مهام الأمين للجنة الجهوية إلى عون برتبة مفتش رئيسي يعينه المدير الجهوي ... وتتكفل بأمانة اللجنة المركزية للطعن مصالح المديرية العامة للضرائب...".

نلاحظ من خلال نص هذه المادة أنه لا يوجد ما يدل على إلزامية إحداث أمانة دائمة للجان، وهذا يفسر على عدم حاجة كل اللجان لأمانة دائمة تتولى المهام المادية المتعلقة بعمل اللجان، لكن عدم الإلزام هذا يجعل العديد من لجان الطعن الضريبي تتماطل عن إحداث هيكله هذه الأمانة، التي لها دور فعال في عملية التنسيق والتحصير لعملية الرقابة على قرارات إدارة الضرائب.

فبالنسبة للجان الطعن الولائية والجهوية، يتكفل أعوان إدارة الضرائب بمهام أمانة اللجان على ألا نقل رتبهم عن مفتش رئيسي للضرائب، ويمارسون كذلك وظيفة المقرر أيضاً، ويتم تعيينهم بموجب مقرر تعيين على التوالي من طرف المدير الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب، أما بالنسبة للجنة الطعن المركزية، فإن أمانة اللجنة تسير من طرف رئيس مكتب أمانة اللجنة المركزية للطعن بالمديرية الفرعية للجان الطعن لدى مديرية المنازعات بالمديرية العامة للضرائب⁽²⁾، أما مهمة المقرر فتوكل للمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب⁽³⁾.

كما تجدر الملاحظة أيضاً أن القائم بشؤون ملف الطعن النزاعي هو مكتب لجان الطعن على مستوى الإدارة الجبائية، أي أنه يمثل إدارة الضرائب، وهو في نفس الوقت يقوم بأعمال ومهام لجان الطعن النزاعي، مما يسبب خلط في المهام وضغط كبير، وهو ما يؤثر على استقلالية اللجان، فكان حري بالمشرع أن يوضح أكثر ظروف إنشاء الأمانة أو على الأقل إحالة تفاصيل إحداثها إلى النظام الداخلي، ليحدد الشروط والظروف التي تلزم فيها لجان الطعن النزاعي إلى إحداث الكتابة الدائمة.

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

(2) المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

(3) 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, P02.

2- مهام أمانة لجان الطعن النزاعي:

تتولى أمانة اللجنة القيام بمجموع المهام التي يقتضيها عملها، منها ما تعلق بملفات الطعن النزاعي المعروضة على اللجنة، ومنها ما تعلق بمراسلات الأعضاء⁽¹⁾.

أ- المهام المتعلقة بالطعن النزاعي المعروض على اللجنة:

إن شطراً كبيراً من المهام التي تقوم بها أمانة اللجنة يتعلق بالطعون المعروضة على لجان الطعن النزاعي، وتتضمن هذا المهام ما يأتي:

• **التأكد من أن ملف الطعن المقدم من طرف إدارة الضرائب كامل:** بالاستناد إلى أحكام التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، فإن أمانة لجان الطعن يجب أن تتأكد من مجموع البيانات الأساسية التي يجب أن يتضمنها ملف الطعن والتي سبق بيانها⁽²⁾، والمرسلة من طرف إدارة الضرائب المختصة.

للاشارة فإن هذه الحالة لا يمكن أن نتصورها في لجان الطعن الولائية، لأن مكتب لجان الطعن الذي يستقبل ملف الطعن هو نفسه الذي يتكفل بمهام أمانة اللجنة⁽³⁾، وبالتالي فإن الملف يتأكد من بياناته الأساسية في أول الأمر قبل إعداد التقرير بصفته ممثل إدارة الضرائب، لكن بالنسبة للجنة الطعن الجهوية والمركزية فإن الطعن يقدم في أول الأمر أمام إدارة الضرائب المختصة أي التي أسست الضريبة، ثم يتم إرسال ملف الطعن إلى أمانة اللجنة المختصة حسب الحالة، وهنا تقوم هذه الأخيرة بالتأكد من أن ملف الطعن يحتوي على جميع الوثائق والبيانات الرئيسية من أجل تسجيله.

• **تسجيل الطعون:** تستلم أمانة اللجنة حسب الحالة للجنة الطعن الولائية أو الجهوية أو المركزية، حسب الحالة إشعار بتسلم ملف الطعن مرفقاً بالتقرير لإدارة الضرائب، بعد تسجيله في سجل خاص معد لذلك.

• **إعداد جدول أعمال جلسات اللجان:** بعدما تتلقى أمانة لجان الطعن ملفات النزاع وتسجيلها، يقوم الكاتب المكلف بها بترتيبها حسب ورودها وإدراجها في جدول أعمال اللجنة في الجلسات الموالية.

ب- المهام المتعلقة بمراسلات الأعضاء:

بعد جدولة الكتابة جميع ملفات الطعون الكاملة التي تم استلامها، تأتي مرحلة التنسيق بين أعضاء اللجان والمكلفين بالضريبة أصحاب الطعون، حيث تقوم الكتابة بما يأتي:

• **استدعاء أعضاء اللجنة:** تقوم أمانة لجان الطعن النزاعي سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية بعد

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

(2) 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, P03.

(3) المواد 17 و 20 و 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم.

جدولة أعمال الجلسة وتحديد تاريخها، بتوجيه إستدعاءات موقعة من طرف رئيس اللجنة لكل أعضاء اللجنة⁽¹⁾، والمكلفين بالضريبة أو ممثليهم الذين تمت برمجة طعونهم⁽²⁾، عشرون (20) يوماً قبل تاريخ اجتماع اللجنة، مصحوباً بجدول أعمالها مع إشعار بالاستلام، كما يمكن لأمانة اللجان بعد استشارة أعضائها توجيه دعوة على سبيل الاستشارة، لأي موظف ذو خبرة من شأنه أن يساعدها في أعمالها⁽³⁾.

• إرسال ملف الطعن النزاعي إلى المقرر: يقتضي عمل لجان الطعن النزاعي تكليف رئيس اللجنة، الكاتب المقرر بالنسبة للجان الطعن الولائية والجهوية، وللمدير الفرعي المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقررًا بالنسبة للجان الطعن المركزية، بإعداد تقرير تحليلي عن ملفات الطعن النزاعية المبرمجة في جلسات اللجنة، ولتحقيق ضمان حسن سير عمل اللجان وتجنب تأجيل الاجتماعات، تتكفل أمانة اللجنة بإرسال الملف كاملاً مرفقاً بتقرير المقرر إلى الأعضاء قبل أيام من انعقاد الجلسة⁽⁴⁾.

وعليه ومن أجل ضمان فعالية الدور الرقابي للأعضاء اللجان، خاصة من حيث إعطاء الوقت الكافي لدراسة الطعون، كان حري بالمشرع أن يحدد المدة التي يجب فيه على أمانة اللجنة أن ترسل تقرير المقرر إلى الأعضاء.

ثانياً: النظام الداخلي المفقود للجان الطعن النزاعي.

تظهر أهمية النظام الداخلي للجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال في الميدان العملي، حيث أنه في كثير من الأحيان يختلف أعضاء اللجان على إجراءات تأسيس أو تحصيل الضريبة غير الواضحة في القوانين الضريبية، ونظراً لغياب النظام الداخلي يلجأ رئيس اللجنة في كل مرة إلى استشارة ممثل إدارة الضرائب، لطلب توضيح ورأي في المسألة المختلف فيها.

وانطلاقاً من الوضعية التي تسير بها لجان الطعن للنزاع الضريبي في ظل غياب النظام الداخلي، من خلال الاعتماد على القواعد المبينة في قانون الإجراءات الجبائية على ما يحتويه من غموض، فإن ذلك حتماً سوف يؤثر تسوية نزاع الوعاء الضريبي، وعدم تحقيق الشفافية الضريبية التي يسعى المشرع لبلوغها.

(1) نموذج من استدعاء أعضاء اللجنة الملحق (ص)، ص 244.

(2) نموذج من استدعاء المكلف بالضريبة أو ممثله صاحب الطعن، الملحق (ق)، ص 245.

(3) Circulaire N° 01/2017, Relatives au Commissions de Recours, P03.

(4) 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, P02.

الفرع الثاني:

اجتماعات 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.

أولاً: انعقاد جلسات لجان الطعن النزاعي.

بناءً على مبدأ الوجاهية، تستدعي الأمانة أعضاء لجان الطعن النزاعي والمكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعاتها، وفي ذلك ضماناً للمكلفين بالضريبة ليقدموا ملاحظاتهم وحججهم وكل ما من شأنه أن يدعم إدعاءاتهم، ولحسن سير عملها نظم المشرع وتيرة لإتقادها، كما اشترط لصحة انعقادها توفر نصاب قانوني معين.

1- 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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال إلا بحضور أغلبية أعضائها⁽¹⁾، 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 يحضر محضر عدم عقد الجلسة، ويتم تأجيل اجتماع اللجنة إلى اجتماع لاحق، مع الأخذ بعين الاعتبار الآجال القانونية للبت في الطعون⁽²⁾.

2- 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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مرتين في الشهر عن طريق استدعائها من طرف رئيسها⁽³⁾.

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

(2) 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.

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

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.

لذا وتفادياً للغموض واللبس كان حري بالمشرع أن ينص على النصاب القانوني للانعقاد ولا يتطرق إلى وتيرة الانعقاد، على اعتبار أن اللجنة مقيدة بمدة الفصل في الطعن ألا وهي أربعة أشهر، وهو ما تبين من خلال الإحصائيات الميدانية.

حيث نجد أن اللجنة المركزية للطعن خلال سنة 2017، قد عقدت 15 اجتماع، وأصدرت رأيها حول 21 ملف طعن، أما بالنسبة للجان الطعن الولائية مجتمعة فقد عقدت 146 اجتماع، وأصدرت 949 رأي بين القبول والرفض، أي بمعدل اجتماعين في السنة لكل لجنة⁽¹⁾.

ثانياً: مداوالات جلسات لجان الطعن النزاعي.

ينعقد اجتماع لجان الطعن النزاعي على التوالي اللجنة 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 الجواربي 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 آتارها المكلف والتي هي موضوع النزاع بين هذا الأخير وأعضاء اللجان، ولا يحق للمقرر والكاتب أن يتدخل في النقاش إلا بناءً على ترخيص من الرئيس⁽²⁾.

لضمان عدم التماطل وحفاظاً على حقوق المكلفين بالضريبة، ألزم المشرع لجان الطعن النزاعي بدراسة الطعون في آجال معينة، كما اشترط توفر نصاب قانوني معين للمداوالات.

1- 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

⁽¹⁾ Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P16.

⁽²⁾ 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.

الكلي أو الجزئي لطلباتهم موضوع شكاوهم 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 ضمناً، 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⁽¹⁾.

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.

2- النصاب القانوني للمداولات:

تقوم لجان الطعن النزاعي بالفصل في الطعون المقدمة لها بعد إطلاعها على تقارير إدارة الضرائب المختصة، والإثباتات المقدمة من طرف الأطراف، فيبدي 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⁽²⁾.

وهو ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2010/03/11 الذي جاء فيه "...حيث يستفاد من عناصر الملف أن المستأنف (ش.م)، قد أخضع إلى فرض ضريبي بموجب الجدول الفردي رقم 09/712، يتضمن مبلغ إجمالي قدره 296.205 دج يخص الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة لنشاط 2001.

حيث ثابت أن المكلف بالضريبة قد تظلم في ذلك الفرض الضريبي أمام المدير الولائي للضرائب المختص بتاريخ 2005/03/22، وتلقى رد بالرفض بموجب القرار المؤرخ في 2007/07/18، فطعن في ذلك المقرر أمام لجنة الدائرة للطعن المختصة إقليمياً...

حيث ما جاء في قرار لجنة الطعن محل دعوى الحال ... قرار اللجنة بالأغلبية، حسم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات ... كما نصت المادة المذكور أعلاه... وأن قضاة الموضوع قد طبقوا صحيح القانون وعليه يجب تأييد القرار⁽³⁾.

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

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

(3) القرار رقم 052458 الصادر بتاريخ 2010/03/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية على تقرير إدارة الضرائب، أو في حالة العكس، يحرر كاتب الجلسة محضر اجتماع⁽¹⁾ 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⁽³⁾، يبين فيه صفة الأعضاء مع الإمضاء والنتائج المتوصل إليها.

(1) نموذج من محضر لجنة الطعن، الملحق (ر)، ص 246.

(2) فريجة حسين، المرجع السابق، ص 55.

(3) نموذج من بطاقة المداولات، الملحق (ش)، ص 248.

المطلب الثاني:

الآثار المترتبة عن رقابة 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.

وعليه تتوج الرقابة على قرارات إدارة الضرائب بصدور الرأي من طرف اللجان المختصة، وهذه الأخيرة يمكن لها أن تقبل طلبات المكلف بالضريبة، كما يمكنها أن ترفضها كلياً شريطة إعمال مبدأ التعليل الوجوبي للآراء وهو ما سنوضحه في الفرع الأول من هذا الباب، وبالنظر لأهمية الرأي وتأثيره على قرار إدارة الضرائب، وكذا أهمية المركز القانوني الذي منحه المشرع للجان الطعن النزاعي، باعتبارها صاحبة القرار في الطعن النزاعي كإجراء اختياري، ارتأينا دراسة الطبيعة القانونية للآراء في الفرع الثاني.

الفرع الأول:

الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي.

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 يلازم 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⁾.

وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 0543443 الذي قضى فيه "...حيث أن مديرية الضرائب لولاية غرداية عن طريق ممثلها القانوني رفعت دعوى لإلغاء قرار لجنة الدائرة للطعن الصادر في 2008/03/18، المتضمن إلغاء الجدول الضريبي.

حيث تضيف المديرية بأن عملية المراقبة اكتشفت أنه تم إدراج مبلغ 3.672.000 دج في الحساب رقم 40، وبررت الشركة بأنه قرض تم من طرف المستأنف عليها (أ.س)، هذه الأخيرة لم تثبت المصدر الحقيقي لذلك المبلغ المالي تم إصدار الجدول موضوع الطعن.

(1) رمضان محمد البطيخ، الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها،

دار النهضة، مصر، 1996، ص45.

(2) احمد فنييس، المرجع السابق، ص99.

حيث بالرجوع إلى قرار اللجنة الصادر في 2008/03/18، والمتضمن إلغاء الجدول الفردي نجد أنه مخالف للمادة 81 ق.إ.ج، والتي تنص صراحة على وجوب تعليل الآراء الصادرة عن اللجان، وفي غياب أي تسيب أو تعليل من طرف اللجنة لا يستطيع مجلس الدولة أن يراقب شرعية القرار، مما ينجر عن ذلك إلغاء القرار والقضاء من جديد بإلغاء قرار اللجنة⁽¹⁾.

أولاً: صور الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.

ألزم 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.

1- 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⁽²⁾، 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، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 09710 الذي جاء فيه "...حيث أنه بتاريخ 2014/03/09 أودعت مديرية الضرائب لولاية ميله ممثلة في شخص مديرتها، وبواسطة محامي مقبول لدى المحكمة العليا، مذكرة جواب بصفتها مستأنف عليها...

أن الحكم المستأنف فيه صائب لأنه مطابق لأحكام القانون الجبائي المعمول به خاصة المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، كون أنه قضى بإلغاء القرار الصادر عن اللجنة الولائية للطعن بتاريخ 2013/04/03 الغير مسبب تسيباً قانونياً، وأن التخفيض الممنوح بموجبه لا يستند إلى أي أساس قانوني باعتبار أن أعضاء اللجنة أسسوا رأيهم بناءً على الفواتير المقدمة من طرف المستأنف، والتي تحتوي على "عبارة تموين ووضع"، أما الفواتير التي قدمت للمحقق فائضاً تحتوي على عبارة " اليد العاملة" باعتراف المستأنف خلال فترة التحقيق.

(1) القرار رقم 053443 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) نموذج من الرأي الصادر عن لجان الطعن النزاعي، الملحق (ت)، ص 249.

مما يتعين تأييد ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى⁽¹⁾.

2- 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.

أ- القبول الكلي أو الجزئي لطلبات المكلف بالضريبة:

عندما يستند الطعن أمام لجان الطعن النزاعي إلى مبررات ووسائل إثبات قانونية، تصدر هذه اللجان رأياً بقبول 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 الاستفاد من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 054229 الذي جاء فيه "...حيث أن النزاع القائم بين الطرفين، يتعلق بمدى مشروعية قرار لجنة الطعن المتضمن إفادة المستأنف عليها بإسقاط كلي للضريبة بمبلغ 78.288.00 دج.

وحيث أنه ثابت من مستندات القضية أن مدير الضرائب أصدر قراراً بالرفض لشكوى المستأنف عليه، وذلك في 2006/04/25، وهو القرار الذي كان محل طعن أمام لجنة الطعن، التي أصدرت القرار محل النزاع المؤرخ في 2008/06/10، والمتضمن إسقاط كلي للضريبة الذي تم تبليغه لمدير الضرائب في 2008/09/011،...

مما يتعين معه تأييد القرار المستأنف الذي أصاب في تطبيق القانون ولا سيما المادة 04/81 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

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 وفعلية مما يرتب التخفيض الجزئي للضريبة، حيث صدر عن مجلس الدولة قرار تحت رقم 054736 الذي قضى فيه "...حيث يستفاد من دراسة الملف ولا سيما من عريضة الاستئناف المرفوع من طرف مديرية الضرائب أنه منصب ضد المكلف بالضريبة، وبالتالي أن المديرية قامت بتصحيح الإجراءات.

حيث أن مديرية الضرائب رفعت دعوى بتاريخ 2008/04/30، تطالب من خلالها بإلغاء قرار لجنة

(1) القرار رقم 09710 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) القرار رقم 054229 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

الطعن الصادر في 2008/04/05، المتضمن استقالة المستأنف عليه بتخفيض ضريبي جزئي قدره: 172.051 دج.

حيث أن مديرية الضرائب تعيب على لجنة الطعن عدم تعليل قرارها، حيث بالفعل فإن قرار لجنة الدائرة الصادر في 2008/04/05، والمتضمن تخفيض ضريبي جزئي قدره 172.051 دج، لفائدة المستأنف عليه، مؤسس قانوناً، وعليه يتعين تأييد القرار...⁽¹⁾.

ب- الرفض الكلي لطلبات المكلف بالضريبة:

عندما تبين نتائج التحقيق والفحص عدم جدوى طلبات المكلفين بالضريبة نظراً لعدم استنادها لمبررات ووسائل إثبات قانونية وفعلية، تصدر لجان الطعن رأياً بالرفض، وتؤيد قرار إدارة الضرائب الفاصل في شكوى منازعات الوعاء الضريبي، نظراً لعدم كفاية وسائل الإثبات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

وبالعودة للمعطيات الخاصة بالآراء الصادرة عن مختلف لجان الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، نجد تباين نسبي بين القبول والرفض، ففيما يخص لجان الطعن الولائية نجد من بين 949 طعن معالج، كانت 554 طعن محل رفض أي بنسبة 58,38%، و123 طعن محل قبول كلي أي بنسبة 12,96%، و272 طعن محل قبول جزئي أي بنسبة 28,66%، أما بالنسبة للجنة الطعن المركزية نجد أنه من بين 21 طعن معالج، كانت 12 طعن محل رفض أي بنسبة 57,14%، و09 طعن محل قبول كلي أو جزئي أي بنسبة 42,86%⁽²⁾.

ويلاحظ أن عدد الطعون المرفوضة تمثل نسبة معتبرة مقارنة بالطعون المقبولة، وهذا له تأثير كبير على لجوء المكلفين بالضريبة لهذه اللجان، كإجراء اختياري للطعن في قرارات إدارة الضرائب.

ثانياً: 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.

1- أطراف النزاع:

ألزم 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⁽³⁾.

⁽¹⁾ القرار رقم 054736 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

⁽²⁾ Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux Fiscal, Op.Cit, P17.

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

أ- المكلف بالضريبة:

تبلغ الآراء المتضمنة التخفيضات والإعفاءات أو الرفض، المقررة بموجب مداولات⁽¹⁾ لجان الطعن سواء الولائية أو الجهوية أو المركزية إلى المكلف بالضريبة إثر إنتهاء اجتماع اللجان من طرف الرئيس⁽²⁾.

وما يمكن ملاحظته بخصوص نص المادة 3/81 ق.إ.ج التي جاء في نصها "... تبلغ 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 فأى 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 "...

ب- إدارة الضرائب:

تختلف الهيئة التي تبلغ لها الآراء على حسب اختلاف لجان الطعن النزاعي⁽³⁾:

- 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.

(1) نموذج من تبليغ رأي اللجنة للمكلف بالضريبة، الملحق (ث)، ص 250.

(2) المادة 3/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

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

2- 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.

أ- 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 يقدّم 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 أكدته 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⁾.

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

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

(2) القرار رقم 056443 الصادر بتاريخ 2010/12/23، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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 يتعين تأييد قرارهم⁽¹⁾.

وأكد على ذلك مجلس الدولة في قرار آخر صادر عنه تحت رقم 089048 الذي جاء في حيثياته "...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 يتعين تأييد قرارهم..."⁽⁴⁾.

(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) القرار رقم 50099 الصادر بتاريخ 2009/11/12، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2012، المرجع السابق، ص 92.

تجدر الملاحظة إلى أن المشرع عهد مهمة تبليغ آراء اللجان حصراً، لكل من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة⁽¹⁾، فماذا 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 مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى 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 ترتكز معاملاتهم بالأساس على عنصرى السرعة والزمن. هذا بالنسبة للآراء المؤسسة، فما هو الحال بالنسبة للآراء غير المؤسسة؟

ب- 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، ويصدرا قراراً مسبباً بالرفض إذا ما رأوا أن الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي الولائية أو الجهوية أو المركزية غير مؤسسة⁽²⁾ ولا سيما في حالة⁽³⁾:

- 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

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

(2) المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) Instruction Générale Sur les Procédures Contentieuses, 2012, P41.202

قضاة الدرجة الأولى لما قضاوا بإلغاء قرار اللجنة الصادر بتاريخ 20/04/2011، على أساس أن الضريبة المفروضة على المستأنف تمت بناءً على محضر معاينة مؤرخ في 18/06/2008، 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 بتنفيذ هذا الرأي...

ويستوجب ذلك إلغاء الحكم المستأنف، والقضاء من جديد برفض الدعوى لعدم التأسيس⁽¹⁾.

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 23/04/2001 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.

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 أخطئوا في تطبيق القانون⁽²⁾.

وبناءً على ما سبق يفهم أن المشرع الجزائري منح لإدارة الضرائب، سلطة الرقابة على آراء اللجان وصلاحيات تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون الجبائي، وهو ما يعد أهمية للجوء 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) القرار رقم 087743 الصادر بتاريخ 11/12/2014، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) القرار رقم 1717 الصادر بتاريخ 23/04/2001، 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 المماثلة 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 المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، إبان مزاولتها لمهامها المتعلقة بالرقابة على قرارات إدارة الضرائب، من أجل تسوية نزاع الوعاء الضريبي، تختتم إما بإجراء إيجابي 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.

أولاً: خصائص القرار 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.

قبل التطرق إلى التعريف الاصطلاحي للقرار الإداري في نطاق القانون الإداري، لا بأس أن نشير إلى المعنى اللغوي لمصطلح القرار، فالقرار لغة يعني: " ما قرَّ عليه الرأي من الحكم في مسألة " (2)، وتعني أيضاً: " المستقر والثابت من الأرض"، ومصدقاً لقوله تعالى ﴿ وَمَثَلُ كَلِمَةٍ خَبِيثَةٍ كَشَجَرَةٍ خَبِيثَةٍ اجْتُثَّتْ مِنْ فَوْقِ الْأَرْضِ مَا لَهَا مِنْ قَرَارٍ ﴾ (3).

(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"، والمادة 2/81 ق.إ.ج " تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها..."، والمادة 3/81 ق.إ.ج " يجب أن تطل الآراء الصادرة عن اللجان...، ويبلغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة..."، والمادة 4/81 ق.إ.ج " تعتبر آراء اللجان نافذة، باستثناء تلك الآراء..."

(2) أبي الحسن أحمد بن فارس بن زكريا، المرجع السابق، ص 616.

(3) الآية 26، سورة إبراهيم.

بالرغم من أن المشرع أشار إلى القرار الإداري في العديد من النصوص القانونية بمناسبة تقرير سلطة الإدارة في 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.

ففي الفقه الإداري 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 المنوطة 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⁾.

وفي الفقه الإداري العربي، فعرف 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 لائحة، إما بإنشاء حالة فردية أو تعديلها أو إلغائها لمصلحة فرد أو أفراد معينين أو ضدهم في حالة القرار الإداري الفردي"⁽⁶⁾.

كما عرفه 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 إنفرادي يصدر بإرادة إحدى السلطات الإدارية في الدولة، ويحدث آثاراً قانونية بإنشاء وضع قانوني

(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.

جديد أو تعديل أو إلغاء وضع قانوني قائم⁽¹⁾، في حين عرفه الأستاذ أحمد محيو على أنه " الطريق الرئيسي المتاح أمام المواطن للسهر على احترام الشرعية"⁽²⁾، وعرفه الأستاذ خلوفي رشيد على أنه " القرار الإداري عمل قانوني صادر عن السلطة الإدارية، بإرادتها المنفردة يؤثر على حقوق أو واجبات الغير دون موافقتهم"⁽³⁾، أما الأستاذ محمد الصغير بعلي فعرفه " العمل قانوني الانفرادي الصادر عن المرفق العام، والذي من شأنه إحداث أثر قانوني في إطار المصلحة العامة"⁽⁴⁾.

وما يقال أن أغلب التعاريف الفقهية لم تسلم من الانتقادات، لكن أقربها 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 ممكن وجائز شرعاً، وكان القصد منه إبتغاء المصلحة العامة"⁽⁵⁾.

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"⁽⁶⁾.

أما القضاء الجزائري عرف القرار الإداري بأنه " عبارة عن عمل انفرادي تنظيمي يمكن أن يلغى أو يعدل من قبل السلطة التي كانت قد أصدرته"⁽⁷⁾.

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.

(1) نقلاً عن عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، المرجع السابق، ص 22.

(2) أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، الجزائر، 2006، ص 338.

(3) خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 58.

(4) محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2002، ص 74.

(5) 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، ص 33.

(6) عصام نعمة إسماعيل، الطبيعة القانونية للقرار الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص 81.

(7) - أحمد محيو، المرجع السابق، ص 340.

- القرار رقم 137561 الصادر بتاريخ: 1996/05/05، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد 03، 1996، ص 153.

- القرار رقم 114884 الصادر بتاريخ: 1997/04/13، الغرفة الإدارية، المحكمة العليا، المجلة القضائية، العدد 01، 1997، ص 95.

- القرار رقم 56705 الصادر بتاريخ: 1988/10/22، الغرفة الإدارية، المجلس الأعلى، المجلة القضائية، العدد 02، 1992، ص 143.

- القرار رقم 064475 الصادر بتاريخ: 2011/07/28، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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 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 بناءً 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 وضعا 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.

(1) عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص75.

(2) عمار عوايدي، القانون الإداري، الجزء الثاني، النشاط الإداري، المرجع السابق، ص92.

(3) عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق، ص77.

(4) 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، 2012/2013، ص24.

ثانياً: مدى توافر خصائص القرار الإداري في آراء لجان الطعن النزاعي.

بعد التطرق إلى تعريف القرار الإداري، واستخراج الخصائص الأساسية له، سنحاول البحث عن مدى توفر هذه الخصائص في الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

1- مدى اعتبار الآراء صادرة من سلطة مختصة:

من خلال مضمون نص المادة 81 مكرر ق.إ.ج يتضح أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال سواء الولائية، الجهوية، المركزية، تم النص على إحداثها بموجب قانون المالية⁽¹⁾، 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 المماثلة، 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 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"⁽²⁾.

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

(1) تنص المادة 81 مكرر ق.إ.ج على أنه " تنشئ لجان الطعن الآتية:

(1) تنشئ لدى كل ولاية، لجنة طعن...

(2) تنشأ لدى كل مديرية جهوية، لجنة طعن...

(3) تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية، لجنة طعن...".

(2) القرار رقم 7440 الصادر بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، 2003، ص 89.

مديرية الضرائب أن تكتفي بذكر المكلف فقط...⁽¹⁾.

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...⁽²⁾.

وترتيباً على ذلك، فإن لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ليست شخصاً معنوياً ولا تتمتع بالاستقلال المالي، ولكنها مختصة بصلاحيات تسوية منازعات الوعاء الضريبي.

2- مدى اعتبار الآراء صادرة بالإرادة المنفردة:

يظهر توافر عنصر صدور الآراء بالإرادة المنفردة للجان الطعن النزاعي، للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 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 تنتج 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، 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 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...⁽³⁾.

(1) القرار رقم 049507 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(2) القرار رقم 054733 الصادر بتاريخ 2010/06/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) القرار رقم 38542 الصادر بتاريخ 2008/02/13، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، المرجع السابق، ص75.

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، فيم 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 ملتصقاً 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 وبمفهوم 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⁾.

3- 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 تكللت رقابة لجان الطعن على قرارات إدارة الضرائب بمنح التخفيض الكلي أو الجزئي للطلبات المكلف بالضريبة، تكون ملزمةً على التوالي لمدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب⁽⁴⁾.

وهو ما أكدته 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.

(1) القرار رقم 051895 الصادر بتاريخ 2010/04/08، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2010، ص 89.

(2) القرار رقم 054229 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(3) القرار رقم 33289 الصادر بتاريخ 2007/06/13، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، المرجع السابق، ص 72.

(4) المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

حيث أنه من الثابت قانوناً بنص المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية أن للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات أو مدير المركز الجوارى للضرائب الحق فقط في تعليق رأي لجنة الطعن، وإخطار المكلف بالضريبة المستفيد بذلك...⁽¹⁾.

لكن بالتدقيق في الآراء نجدها 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⁽²⁾.

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 2007/04/01، مطالبة بإلغاء القرار الصادر في 2007/02/05، عن لجنة الطعن المتضمن إسقاط ضريبي بمبلغ 74. 406 062 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⁽³⁾.

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 2007/12/22 في حق (ع.ج).

حيث أن قرار اللجنة الصادر بتاريخ 2007/12/22، 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...⁽⁴⁾.

وهذا ما يثير إشكالاً كبيراً على الصعيد القانوني، فلجان الطعن النزاعي تمارس دور الرقيب على مشروعية تصرفات إدارة الضرائب، فإذا أصدرت رأياً بقبول طلبات المكلف بالضريبة معللاً ومستنداً

(1) القرار رقم 050099 الصادر بتاريخ 2009/11/12، مجلة مجلس الدولة، العدد 10، 2010، المرجع السابق، ص 92.

(2) المادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

(3) القرار رقم 053137 الصادر بتاريخ 2010/01/07، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

(4) القرار رقم 049505 الصادر بتاريخ 2009/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

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 للمنح 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.

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.

خلاصة الباب الثاني:

إلى جانب الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب المختصة، تشكل المنازعة أمام لجان الطعن النزاعي وسيلة ذات أهمية قصوى في تسوية منازعات الوعاء الضريبي الناشئة على إثر مراقبة الإدارة لتصرّيات المكلفين بالضريبة، حيث تقوم على أساس إشراك أطراف أخرى تتوفر على خبرة كافية في مجال الأنشطة المهنية التي يمارسها المكلف بالضريبة، وتفضيل الحلول الجوارية الملائمة لتسوية منازعات الوعاء الضريبي خارج مرفق القضاء.

ونظراً لأهمية هذه المؤسسات كآليات بديلة لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، ونوع من أنواع الرقابة الخارجية على عمل الإدارة، ونظراً لأنها تشكل درجة مهمة وأساسية من درجات الحوار غير المباشر مع الإدارة، فقد أحاطها المشرع بجملة من الضمانات التي تجعل منها مؤسسات مستقلة عن الإدارة، لكي يجري هذا الحوار في جو من الحرية والنزاهة، فقد حرص المشرع على تأمين حياد واستقلالية لجان الطعن النزاعي، وذلك من خلال إسناد رئاستها إلى هيئة مهنية، ألا وهو محافظ الحسابات والخبير المحاسبي باعتبارها هيئة مستقلة، الأمر الذي يبعث الثقة والاطمئنان في نفوس المكلفين، حتى لا يشعروا أنهم في موقف ضعف أمام الإدارة الضريبية.

بالإضافة إلى مظاهر الحياد والاستقلالية التي تتمتع بها اللجان الضريبية، حرص المشرع على توفير أسباب الفعالية في عملها، لتمكينها من المساهمة الفعالة في تسوية نزاع الوعاء الضريبي المعروضة عليها، ومن مظاهر الفعالية هذه، نجد سرعة البت في الطعون المرفوعة أمامها، وإشراك فعاليات من قطاعات مهنية مختلفة لتنشيط الحوار بين طرفي النزاع بغرض الوصول إلى الحلول الملائمة، معتمدة في ذلك على خبرتها ودرايتها في ميادين الضرائب والمحاسبة والاقتصاد، فضلاً عن ذلك يمكن الاستعانة على سبيل الاستشارة بخبير كلما رأت ذلك ضرورياً ومفيداً لتسوية النزاع.

ومن بين أهم مظاهر الفعالية في عمل لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال، كونها تستلهم مبادئ العدالة المطبقة أمام القضاء، ويتمثل ذلك في اعتمادها القواعد الإجرائية المتبعة في التحقيق من قبيل الوجاهية، وعقد الجلسات الكافية لاتخاذ آرائها، التي يجب أن تكون معللة ومسببة لكتسب القوة الثبوتية، وحتى يتسنى للقضاء معرفة مواطن العيب والخلل في بنائها، فضلاً عن كونها تتبع نظام جماعي في سير أعمالها يقوم على تشكيل مختلط يضم ممثلي الإدارة وممثلي المكلف بالضريبة، وعموماً فقد ساهمت اللجان الضريبية من خلال وساطتها في تصفية العديد من القضايا والمنازعات، وقطع الطريق على الكيدية منها، مما خفف العبء على الإدارة والقضاء معاً.

غير أن تكوين واختصاصات لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم الممثلة والرسوم على رقم الأعمال، وكذا كيفية سير أعمالها وحسب المواد المتضمن إنشائها، يمكننا القول أن هذه الأخيرة لم

تتعرض بصورة كافية إلى الإصلاحات التي تجعلها تواكب التطورات الإقتصادية والاجتماعية بصورة لائقة وخير دليل على ذلك، أنها مجهولة من قبل أغلبية المكلفين بالإضافة للغموض والنقص الذي يكتنف النصوص المنظمة لها، والأمر كذلك فيما يخص الآراء الصادرة عنها، ومدى فعاليتها في حل الخلافات المتعلقة بطبيعة الضرائب محل النزاع، إذ كل هذه اللجان في الجزائر مرحلة وسطى في النزاع الجبائي، ومسألة اللجوء إليها أمر اختياري إذ يجوز للمكلف تجاوزها.

بالإضافة إلى مسألة تحرير آراء لجان الطعن باللغة الفرنسية التي تثير احتجاج بعض المكلفين، وخاصة في القضايا المتعلقة بالأرباح العقارية ورسوم التسجيل، ويصبح هذا الأمر أكثر تعقيداً عندما يتم الطعن في هذه المقررات أمام المحاكم، حيث اللغة العربية هي لغة المرافعات والمداولات والأحكام، إذ يتطلب ذلك بذل مجهود مضاعف من قبل المتدخلين في المنازعة القضائية، من قضاة ومحامين وخبراء ومفتشين قصد القيام بترجمة مضامين آراء اللجان دون الإخلال ببنائها.

الختامة

الخاتمة:

لقد تبين من دراسة موضوع التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أن المشرع يسعى لخلق مناخ جديد من الثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية، لضمان قدر من التوازن في المراكز القانونية، وذلك من خلال تمكين الإدارة بمختلف الوسائل والسلطات لتقدير الوعاء الضريبي، وتحصيل جميع الديون الجبائية المستحقة للخرينة العمومية، وفي المقابل مكن المكلف بالضريبة من جملة من الضمانات لإثبات إدعائه وحمايته في حال تعسف الإدارة، إذ أمكنه من النظم بالشكوى أمام الجهات المختصة بوصفها أولى مراحل تسوية منازعات الوعاء الضريبي، ويمكن أن تغني عما يليها، كما أمكنه؛ في حال عدم ارتضائه بنتائج الشكوى، اللجوء إلى لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال كمرحلة ثانية.

إن منازعات الوعاء الضريبي تشكل مرصداً لطرق عمل إدارة الضرائب، ومن ثم مستوى جودة أداء موظفيها، وكذا سلوك المكلف بالضريبة ومدى درجة فهمه وإنخراطه في الالتزام الضريبي، هذا؛ وتتفرد منازعات الوعاء الضريبي بخصوصيات تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، التي يغلب عليها الجانب الفني والتقني للمادة الضريبية، كما أن التسوية الودية يحكمها قانون مرن وسريع التعديل من خلال قوانين المالية المتعاقبة، وأما عن تسوية نزاع الوعاء الضريبي فقد أفرد المشرع وسيلتين وديتين، تشكل الشكوى مرحلة إجبارية تضم طرفين في العلاقة، المكلف والإدارة الضريبية، في حين يلجأ المكلف بالضريبة المضار من الشكوى إلى لجان الطعن كمرحلة اختيارية تظم أطراف ثلاث، وتتقاطع الوسيلتان في هدف واحد وهو الحيلولة قدر الإمكان دون وصول النزاع إلى القضاء، وهو الحاصل فعلاً إذ سجلت الإحصائيات الميدانية عدد قليل من الطعون التي وصلت إلى أروقة القضاء، الأمر الذي يحفز الجهات المعنية بالتمسك بتلك الوسائل، وبذل المزيد من الجهود لتطويرها.

إن الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي، تُرفع أساساً عندما يحدث خطأ في تطبيق القانون أو تفسيره، فيعترض المكلف بالضريبة على الأخطاء التي ارتكبتها الإدارة في حقه، إما في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما بغرض الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وتعد الشكوى الضريبية نظماً إدارياً إلزامياً، يسمح بتحقيق مبدأ العدالة من خلال تبادل وجهات النظر بين المكلف وإدارة الضرائب، وتجعل هذه الأخيرة تحرك رقابتها الذاتية على أعمالها لتحقيق مبدأ المشروعية، بالإضافة إلى أعمال نظام لامركزية القرار مما يسهم في تقريب المكلفين من إدارة الضرائب.

وجاء قانون الإجراءات الجبائية بتوحيد مواعيد الشكوى الضريبية لمختلف أنواع الضرائب، التي لم تكن موجودة في ظل نصوص القوانين الضريبية الموضوعية، وهذا ما يذكر للمشرع، والتي تتماشى وأجال تقادم الدعوى الجبائية، المحددة عموماً بأربع سنوات.

كما يخضع التحقيق في شكوى نزاع الوعاء الضريبي إلى إجراءات ومراحل قانونية، بدءاً بمرحلة الفحص الأولي عن طريق جملة العمليات الهادفة، للتأكد من مدى صحة ودقة الإثباتات المقدمة من قبل المكلف وفقاً لمبدأ الوجاهية، هذا من جهة، ومن جهة ثانية تبيان ما إذا كانت الأسباب الواقعية والقانونية التي استند إليها قرار فرض الضريبة مشروعة، للوصول إلى قرار نهائي يبنّي على مبدأ التعليل الوجوبي، وهذا ما يضمن -مبدأ المشروعية- فعالية أكثر لإدارة الضرائب في أداء وظائفها، تحقيقاً لمصلحة الخزينة العمومية، دون إهدار المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، وإذا كانت مرحلة الفحص والتحقيق في الشكوى تعتمد في تحديد الإختصاص على معيار وظيفي استناداً لمبدأ المخاطبة الجبائية، فإن مرحلة البت فيها تعتمد على معيار قيمي، من أجل تجسيد رقابة سلمية.

تمتلك إدارة الضرائب صلاحيات واسعة في فرض الضريبة والنظر في الشكاوى المتعلقة بها، حيث يمكنها خفض المبلغ المتنازع فيه إلى أكثر مما يطلبه المكلف بالضريبة، 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 إن جاز القول، فليس هناك ما يمنع الإدارة الضريبية عن العدول عن قراراتها.

إلى جانب الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب المختصة، يشكل الطعن أمام اللجان الضريبية آلية اختيارية ودية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، تقوم على أساس إشراك أطراف أخرى تتمتع بالخبرة الكافية في مجال الأنشطة المهنية التي يمارسها المكلف بالضريبة، كما عمل المشرع الجزائري على توزيع هذه اللجان عبر تراب الجمهورية، بشكل يحقق ضمانات للمكلف بالضريبة، وبغية تفضيل الحلول الجوارية لتسوية النزاع القائم خارج مرفق القضاء.

أما السلطة المختصة بإعداد التقرير المتعلق بالطعن النزاعي، قبل عرضه أمام اللجان، فهي تخضع لمعيار وظيفي، حيث يعهد إعداد مشروع التقرير للجهة التي قامت بتأسيس الضريبة، غير أن إبداء الرأي حول التقرير يعود للمدير الولائي للضرائب، هذا إن دل على شيء، إنما يدل على حرص المشرع لتكريس وتعزيز رقابة سلمية، تتناسب ومعيار الإختصاص الوظيفي، فضلاً عن تسهيل عمل لجان الطعن النزاعي.

ونظراً لأهمية تلك المؤسسات، فقد عمد المشرع إلى إحاطتها بجملة من الضمانات لتحقيق استقلالها عن الإدارة، فقد أسند رئاستها إلى هيئة مهنية، الأمر الذي يبعث الثقة والطمأنينة لدى المكلفين بالضريبة، ومن ذلك، فإن تلك اللجان بوصفها آلية خارجية للرقابة على قرار تأسيس الضريبة، تمثل أحد أهم قنوات الحوار غير المباشر مع الإدارة الضريبية.

بالإضافة إلى مظاهر الحياد والاستقلال التي تتمتع بها لجان الطعن النزاعي للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حرص المشرع على توفير أسباب الفعالية في عملها،

لتمكينها من المساهمة الفعالة في تسوية منازعات الوعاء الضريبي المعروضة عليها، ومن مظاهر الفعالية هذه، نجد سرعة البت في الطعون المرفوعة أمامها، وإشراك فاعلين من قطاعات مهنية مختلفة، معتمدة في ذلك على خبرتها ودرابرتها في ميادين الضرائب والمحاسبة والاقتصاد وغيرها، بالإضافة إلى كونها تستلهم مبادئ العدالة المطبقة أمام القضاء، كإعتمادها على القواعد الإجرائية المتبعة في التحقيق من قبيل الوجاهية إن صح التعبير، وعقد الجلسات الكافية لاتخاذ آرائها، التي يجب أن تكون معللة ومسببة حتى تكتسب القوة الثبوتية، لكي يتسنى للقضاء معرفة المثالب في بنائها، كل ذلك وغيره؛ يبرر مساهمة لجان الطعن النزاعي الضريبية من خلال وساطتها في تسوية العديد من منازعات الوعاء الضريبي، وبذلك ضمان الجدية في التشكي أمام تلك اللجان.

لقد تمكن المشرع، من خلال النصوص ذات الصلة بالتسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي، من الوصول إلى مرحلة معتبرة ومتقدمة في هذا المجال كما سبق تبيانها، بيد أن ثمة جوانب نصية وعملية لا تخلو من بعض الملاحظات لا سيما في الشق الشكلي والإجرائي، ورغم ذلك فهي لا تنال من قيمة السعي الحثيث للمشرع لتحقيق أهداف وسيلتي التسوية الودية، ويمكن تعداد ما أمكنة الدراسة من ملاحظات في الآتي:

- أن المواد الإجرائية التي نظم من خلالها المشرع المنازعات الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية جاءت غير متسلسلة، حيث نجد أنه تناول الإجراءات الأولية للشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء في الفصل الأول من الباب الأول في الجزء الثالث المعنون بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، ثم تطرق إلى إجراءات الطعن أمام لجان الطعن ثم أمام الجهات القضائية، ليعود بعد ذلك ويتناول منازعات التحصيل من الفصل الثالث من الباب الثاني في الجزء الرابع المعنون بإجراءات التحصيل، لينتقل بعد ذلك إلى إجراءات الشكوى الضريبية المتعلقة بالوعاء أمام مديرية كبريات المؤسسات.

هذا، وأن بعض القواعد الإجرائية المتعلقة بالمادة الجبائية لم يدرجها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما يثير إشكالاً في توحيد النصوص الإجرائية التي كانت من أهم أهداف المشرع، ومن ذلك، المتعلقة بالتظلم في نزاع حقوق التسجيل والطابع، وما تعلق بالتبليغات ومعاينة المخالفات ومتابعتها وغيرها، فقد أبقى المشرع هذه النصوص الإجرائية ضمن التشريع الضريبي في شقه الموضوعي.

- وبإجراء مقارنة أفقية نجد أن الشكاوى الضريبية الناتجة الرقابة المعمقة أقل بكثير من تلك الناتجة عن الرقابة المختصرة على تصريحات المكلف بالضريبة، ومرد ذلك أن الأولى تتم عن طريق التدخل المباشر للمحققين ذوي الكفاءة في مكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، فضلاً عن اعتمادها على مبدأ الوجاهية، في المقابل نجد أن الرقابة المختصرة تتم على مستوى مكاتب إدارة الضرائب، ما أدى إلى كثرة الطعون الناتجة عنها.

- يعوز بعض النصوص الدقة والوضوح في الألفاظ ، فمنها ما ورد في المادة 72 ق.إ.ج، كلمة " تأكد " للتعبير عن علم المكلف بوجود خطأ أو ازدواج في الضريبة، وليس التأكد كالعلم، لأن التأكد أمر شخصي ذاتي يصعب إثباته، بالإضافة إلى إستعمال المشرع مصطلحات قانونية مترادفة في المعنى مختلفة في القصد، ناهيك عن **إشكالية الترجمة**، واستمراره في اعتماد لغة تقنية يصعب على المخاطبين بها فهمها.

- فيما يتعلق بالشروط الشكلية لتقديم الشكوى الضريبية، نجد أن المشرع عند تحديدها في نص المادة 73 ق.إ.ج نص على الشرطين الأولين، ثم جاء بالشروط الأخرى ورتب على تخلفها عدم قبول الشكوى، 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، بالإضافة إلى ذلك، فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بالتوقيع باليد وجوباً على الشكوى، مما يعد إجحافاً في حقه، خاصة بالنسبة للأشخاص الذين يتعذر عليهم التوقيع باليد لسبب من الأسباب، وهو ما لم يراع فيه الحالات المقررة في القواعد العامة من خلال نص المادة 324 مكرر 2/2 ق.م.ج، لذلك كان على المشرع مراعاة هذه الحالات أو الإحالة إلى القواعد العامة.

وفي نفس السياق، فإحاطة المشرع الشكوى الضريبية بجملة من الشروط والضوابط، جعل سلطة الإدارة في مواجهة المكلفين، وهذا ما يؤخذ على المشرع، خاصة وقد منح للإدارة سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الشكوى.

- بخصوص مواعيد تقديم الشكوى الضريبية، فقد جاءت متعددة ومتباينة، مما يجعل أعوان إدارة الضرائب عموماً يفضلون الاعتماد على تجربتهم المهنية بدلاً من الرجوع إلى النص، تفادياً للتعقيدات التي تطرحها اللغة التي تصاغ بها أحكامه، والأمر ذاته ينطبق على المكلفين خصوصاً، لأنهم غير قادرين على الإلمام بها، خاصة وأن أغلب المكلفين بالضريبة لا يتوفر فيهم المستوى العلمي أو مؤهل الاختصاص، الذي يبسر لهم أبعاد مضامين النصوص القانونية، وهو ما يعرض حقوقهم للتقادم والسقوط.

- هناك تفاضل بين مركز إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة من حيث المطالبة بالحقوق، إذ نجد أن الحد الأقصى لتقديم الشكاوى في مادة الوعاء الضريبي، بأربعة أشهر فيما تعلق بطلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، وستين كأقصى تقدير بالنسبة لأنواع الضرائب الأخرى، في حين نجده منح لإدارة الضرائب أجلاً يقدر بأربع سنوات للمطالبة بالحقوق الضريبية من المكلف بالضريبة، وذلك ابتداءً من تاريخ استحقاق هذه الحقوق، لذا كان على المشرع جعل آجال تقديم الشكاوى الضريبية مساوية للآجال الممنوحة لإدارة الضرائب للمطالبة بحقوقها.

- إن التأجيل القانوني للدفع الدين الضريبي المتنازع فيه، وإن كان في ظاهره امتياز مقرر للمكلف بالضريبة، إلا أنه في حقيقة الأمر عبارة عن قيد، لأن إلزام المكلف بتقديم ضمانات للاستفادة من إرجاء

الدفع، وترك السلطة التقديرية للقابض في تحديد مبلغ الضمان دون تحديد معالمه، قد يؤدي إلى تعسف القابض، كما أن إلزام المكلف بالضريبة في حالة عدم تقديم ضمانات، دفع ما نسبته 30% من الدين المتنازع فيه للاستفادة من إرجاء الدفع، يعد إجحافاً في حقه، خاصة فيما يتعلق بتحصيل قيم لا تكون مستحقة لصالح الخزينة نتيجة أخطاء الإدارة، حيث أن هذا الإلزام يؤثر على المركز المالي للمكلف عندما تكون المبالغ المفروضة ذات قيمة معتبرة، لذلك كان على المشرع مراعاة هذه الحالة خاصة وأن المكلف عادة ما يكون تاجراً، كما أن النسبة المقدرة بـ 30%، والإضافية التي نص عليها المشرع للاستفادة من التأجيل القانوني للدفع أمام لجان الطعن، تعد عائقاً لدى الكثير من المكلفين.

- بالنسبة لقرار الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، اقتصر المشرع على ذكر شروط الاستفادة منه، ولم يبين الإجراءات المنظمة له، مما يعد قصوراً ونقصاً في الضمانات القانونية لتفعيل امتياز إرجاء الدفع، فإن اختفت هذه الضمانات أصبح مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته، فهذا يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلف بالضريبة لحساب حقوق الخزينة العمومية، التي تتمسك بها إدارة الضرائب في مواجهة المكلفين بالضريبة.

- إن المشرع عندما استوجب في نص المادة 75 ق.إ.ج، استظهار وكالة قانونية محررة على ورق مدموغ تسلمها الإدارة الجبائية، حصرها في وكالة إدارية، مما قد يفهم معه عدم قبول الوكالة الصادرة عن الموثق، على الرغم من أنها وكالة قانونية، لذا كان على المشرع إعادة صياغة هذه المادة على النحو الذي يفهم معه قبول الوكالة الصادرة عن الموثق أيضاً أمام إدارة الضرائب.

وفي نفس السياق، أعفى المشرع بعض الأشخاص من استظهار الوكالة الإدارية عند تقديم الشكوى أمام إدارة الضرائب، لأن لهم صفة التوكيل والتمثيل القانوني من خلال مركزهم القانوني تجاه المكلف بالضريبة، لذلك فإن هذا الإعفاء لا ضرورة من ذكره وإنما تحصيل حاصل.

- التنظيم الهيكلي لإدارة الضرائب بشكله الحالي لم يحدد العلاقة بين كل من رئيس المركز الجوارى ورئيس مركز الضرائب بالمديرية الولائية للضرائب، كما أن الصلاحيات لم توضح بشكل دقيق فيما 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.

- تُعدّ آجال البت في شكاوى المكلفين بالضريبة طويلة، خاصة إذا تطلب الأمر الرأي المطابق للإدارة المركزية، حيث تصل إلى ثمانية أشهر، ومن الممكن أن تتعدى ذلك دون مسائلة إدارة الضرائب، وبالمقابل نجد أن آجال تحصيل الدين الضريبي المتنازع فيه لا تتعدى في أقصى حالاتها ثلاثة أشهر،

وفي حال تجاوزها تفرض على المكلفين بالضريبة عقوبات تأخير، وعليه لا بد من الموازنة بين الحقوق والالتزامات.

- التجاء إدارة الضرائب المختصة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي إلى التخفي وراء القرار الضمني، من أجل التهرب من مسؤولياتها والتزاماتها، وعدم دراسة الشكوى بصورة جدية، رغم أن المشرع الجزائري ألزم الإدارة بالرد على التظلمات الإدارية، إلا أنه لم يفرض على الإدارة جزاءً على عدم الرد في الآجال المقررة قانوناً، وهذا يمس بحقوق المكلف بالضريبة، ويعتبر قصور في الضمانات الممنوحة له، خاصة وأن عقوبات وغرامات التأخير لتحصيل الدين الضريبي سارية المفعول في حقه.

- من الناحية العملية توجد الكثير من المشاكل والصعوبات المطروحة فيما يخص كيفية التبليغ، حيث أن التبليغات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة، عن طريق رسالة مضمونة مع الإشعار بالاستلام بعد وضعها في محك التجربة، لم تحقق النتيجة المرجوة وهي الوصول إلى التبليغ بالمفهوم الذي يحقق ما أصبح يسمى بالوجاهية في الميدان الضريبي، التي تعتمد في جوهرها على إشراك المكلف في عملية تأسيس الضريبة، وصولاً إلى تسوية النزاع الناتج عنها.

- على الرغم من أن المشرع استحدث هياكل وهيئات جديدة للتكفل بالطعن النزاعي بغرض تبسيط الإجراءات من جهة، وعدم مساسه بالآجال المتعلقة بالبت في الطعن من جهة أخرى، إلا أن إجراءات تقديم الطعن النزاعي أمام اللجان تتسم بالتعقيد وتعدد المصالح المختصة التي تمر بها، وأهم ما يميز الطعن أمام تلك اللجان، هو الحضور القوي لإدارة الضرائب كوسيط بين المكلف ولجان الطعن النزاعي، بحيث أن الطعن يقدم إليها بداية لإعداد التقرير، قبل أن تحيله على اللجنة المختصة، كما أنها هي التي تقوم بتبليغ المكلف بالرأي الذي تتخذه هذه الأخيرة، ثم أن ممثل الإدارة في اللجنة هو الذي يتولى مهمة المقرر لديها، وهذه الخصوصية كانت سبباً في إثارة العديد من المنازعات القضائية.

وإذا سلمنا بضرورة التحقيق من طرف إدارة الضرائب، فما الجدوى من إعادة النظر في قرارها؟ الذي يفترض فيه الصحة والمشروعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فقد تم إعادة النظر فيه أثناء تقديم الشكوى عن طريق التحقيق فيها عدة مرات (التحقيق الأولي، التحقيق الإضافي، التحقيق التكميلي)؛ كما أن التقرير الذي تعده ليس له أي أثر ملزم على رأي اللجنة المختصة، فما الجدوى من إطالة النزاع؟

- تطرق المشرع بخصوص الاستخلاف في لجان الطعن النزاعي إلى حالات محددة، وأغفل حالات التنافي والمنع كسبب من أسباب الاستخلاف، وهذا يعد نقصاً وقصوراً في النصوص التي تنظم عمل اللجان، لأن مقتضيات الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في الأعضاء، ولا سيما محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، أوجبت وضع ضوابط قانونية لضمان مصداقية عملهم، كما أن عدم توازن الأعباء المكلفة بتغطيتها مع الإمكانيات المتاحة لها بشرياً ومادياً يضعف من نتائج تسوية النزاع.

- فيما يخص تشكيلة لجان الطعن النزاعي، إسناد رئاسة اللجنة الولائية والجهوية التي تتطلب الكفاءة في الإدارة والتسيير، لأصحاب المهن الحرة من محافظ حسابات وخبير محاسبي، لإدارة وتسيير اللجنة، التي تتشكل من أعضاء ذوي مناصب عليا في الدولة، كما أن المشرع لم يشر إلى الشروط المتعلقة بالكفاءة للممثلين المعيّنين من الغرف والاتحادات المهنية، وهذا من شأنه أن يضعف مستوى عمل اللجان، ناهيك على أنه في حالة ما إذا اتفق كل من ممثلي الاتحادات المهنية، والذي عادة ما تربطهم علاقات حسنة فيكونون أغلبية في مواجهة الإدارة ولا سيما بالنسبة للجنة الولائية.

أما بالنسبة للجنة المركزية للطعن فتشكيلتها إدارية بحتة، ناهيك عن تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، وبالتالي فإنها تقلل من ضمانات الحياد والاستقلالية خاصة من حيث تبعيتها الوظيفية للجهة محل الرقابة، فضلاً عن طبيعة نظام المداوولات في اتخاذ الآراء بشأن تسوية نزاع الوعاء الضريبي، وهو ما يفسر أن آراء اللجنة تكون دائماً هي آراء إدارة الضرائب، وبالتالي فإن هذه التشكيلة لا تمثل ضماناً حقيقية للمكافئين بالضريبة المعيّنين بالطعن أمام هذه اللجنة.

- إن إختصاص لجان الطعن النزاعي محدود ومقتصر فقط، على النزاعات المرتبطة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، بالرغم من أن المشرع يهدف إلى توحيد المادة الإجرائية الضريبية، بالإضافة إلى أن إلغاء إمكانية إجراء الطعون التدرجية والعمودية على مستوى اللجان لا مبرر له، خاصة وأن هذا الإجراء هو اختياري وجوازي في الأساس، فقد يشكل مسكاً إضافياً لإيجاد حلول ودية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، قبل وصول النزاع إلى القضاء.

- لم يعطي المشرع قيمة مضافة للرقابة الخارجية للجان الطعن النزاعي التي تساهم في التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي، فبخلاف التعديلات التي أدخلها على مستوى الهيكلية لم يدعم اللجان بضمانات تؤهلها للعب دور محوري يساهم في تعزيز الشفافية الضريبية، حيث بقيت في دورها الرقابي الكلاسيكي المنحصر في رقابة المشروعية دون رقابة الملائمة، ولا تشارك في عملية التأسيس الضريبي كما هو معمول به في التشريع الفرنسي والمغربي، بالإضافة إلى محدودية سلطتها في إصدار الآراء فقط، دون أن تكون لها سلطة إصدار الأحكام القطعية.

- عدم تمتع لجان الطعن النزاعي بالشخصية القانونية، الأمر الذي يفقدها إحدى مرتكزات الاستقلالية الوظيفية، كما أن غموض ضوابط سير عملها وفي ظل غياب النظام الداخلي، فإن ذلك حتماً سوف يؤثر على نتائج التسوية الودية.

- بالنسبة للآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي نسبية النفاذ، إذ يمكن تعليق تنفيذها من طرف إدارة الضرائب عند مخالفتها للقانون، فكيف لهذه الأخيرة أن تقدر وتحدد مدى مشروعية هذه الآراء؟ لأن من يحدد المشروعية هو القاضي الإداري، وفق مبدأ الفصل بين السلطات، وكيف لها أن تعترض عليها وهي

التي كانت عضواً في هذه اللجان ولا سيما المركزية منها؟ بالإضافة إلى ذلك لم يحدد المشرع أية جزاءات تترتب في حالة خطأ إدارة الضرائب في تقديراتها، وهو ما يقلل أهمية اللجوء لهذه اللجان 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.

- إن عمل رقابة المفتشية العامة للمالية لم يرق إلى ما هو مطلوب لأسباب عديدة، منها ما يرجع لمحدودية وسائل هذا الجهاز، وأخرى لعدم متابعة تنفيذ تقارير المحققين، وهو ما يؤثر في دور وأهمية تلك الهيئة في إضفاء الشفافية على عمل تصرفات أعوان الإدارة الجبائية.

إن إخضاع أي آليات قانونية للدراسة العلمية، وإبراز المثالب التي ترتبط بنماذج تطبيقها، لا يمكن أن يتوقف عند بلوغ مقصد النقد فقط، بل يجب أن تمتد الدراسة إلى هدف أبعد من ذلك، ألا وهو رصد العوامل التي تعرقل أداء الآليات الرقابية على قرار تأسيس الضريبة للغاية المنشودة منها، ألا وهي تسوية ودية لمنازعات الوعاء الضريبي، وذلك بمضاعفة التركيز على نقاط قدر الباحث أهميتها لإدراجها كتوصيات لهذه الدراسة:

- لا بد من استقرار المشرع على رؤية تشريعية واضحة في سنّ للقواعد القانونية الناضجة للتسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي، بحيث ينطلق من واقع الممارسة العملية ليضبط أحكاماً قانونية تتسجم مع خصوصية نزاع الوعاء الضريبي، بدلاً من استيراد حلول وضوابط عرضية تبقى حبيسة النص القانوني، لاصطدامها بالواقع العملي خصوصاً مع اختلاف البيئة الضريبية، الذي جعلها عديمة الأثر بالرغم من إثبات نجاعتها في النظام اللاتيني.

- على المشرع الأخذ بعين الاعتبار أن مرد منازعات الوعاء الضريبي إلى قرار تأسيس الضريبة الناتج عن مختلف أشكال الرقابة، الموكلة إلى المصالح المختصة لدى إدارة الضرائب، وهو ما يساعد على التقليل والتخفيف من أنواع المنازعات ذات الصلة بالوعاء الضريبي، وبذلك يلزم من المشرع العمل على تفعيل الشفافية الضريبية أثناء الرقابة الجبائية ولا سيما المختصرة منها.

- ولتسهيل التعامل بأحكام قواعد قانون الإجراءات الجبائية، يحسن بالمشرع الاهتمام بتسلسل الإجراءات الواجب إتباعها في كل مرحلة من مراحل النزاع الضريبي، وعدم الخلط بينها، فيتبع تسلسلاً معيناً كما هو معمول به في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فمثلاً يخصص جزءاً للأحكام العامة للشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية، ثم إلى التحقيق والبت فيها أمام كل الهيئات الضريبية، ثم يخصص جزءاً آخر لإجراءات الطعن أمام لجان الطعن، ثم جزءاً للإجراءات أمام الجهات القضائية.

- فالأصل أن القوانين الضريبية في حاجة إلى مراسيم تنفيذية تبين كيفية تطبيقها، ومن ثم تُيسر التعامل بتلك القوانين، وأمام غياب تلك المراسيم، كثرت التعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب

لتفسيرها وتوضيحها، وهو ما من شأنه أن تزيد في غموضها أو تغير معناها، كما قد توقف آثارها، وهو الحاصل فعلاً، لذلك فعلى المشرع بذل المزيد من الجهود في صياغة النصوص الضريبية بوضوح تام، من شأنه البعد عن اللبس، وغلق الباب أمام التفسيرات والتأويلات، التي غالباً ما تؤدي إلى كثرة الثغرات، وتزيد في هشاشة الأمن القانوني.

- منح لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب، سلطة البت في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء للمكلفين التابعين لمجال إختصاص مركز كل واحد منهما، كإختصاص أصيل، لأن القول بغير ذلك يحد من أهمية استحداث هذه المراكز من جهة، ومن جهة أخرى يقلل من ضمانات المكلفين بالضريبة، التي يحرص المشرع على تكريسها عندما يصدر القانون الأذن بالتفويض، فلنجاح أية رقابة سليمة وفق نظام هيكلي معين، لا بد من توفير مقاومات نجاح تلك الرقابة.

- إعادة النظر في رئاسة اللجان، وإسنادها إلى قضاة من المحكمة الإدارية بالنسبة للجنة الولائية والجهوية، وقضاة من مجلس الدولة بالنسبة للجنة المركزية، أسوة بالمشرع الفرنسي، لأن ذلك من شأنه إعطاء ضمانات كبيرة لحيداد واستقلال هذه اللجان، لعدة اعتبارات منها كون القاضي يتم تعيينه من طرف السلطة القضائية، ناهيك عن تمرسهم ودرابتهم بالمنازعات الإدارية عموماً والضريبية خصوصاً، وهو ما من شأنه التخفيف من صعوبة التمييز بين المسائل القانونية والواقعية، كما أنه يضبط السير الحسن والأداء الجيد لهذه اللجان، وهذا ما يبث ويعزز الثقة والطمأنينة في نفوس المكلفين بالضريبة.

- يجب على المشرع تقرير إجراءات الإثبات وحجية كل وسيلة من وسائله، وكيفية توزيع عبء الإثبات، وتبني قواعد إثبات مستقرة التطبيق، لإزالة اللبس في تلك الوسائل، ذلك أن الإثبات وتنوع وسائله يمثل ضماناً لحقوق المكلفين وإدارة الضرائب على حد سواء، وهو ما يسمح في الحد من اتساع منازعات الوعاء الضريبي.

- نظراً لمتطلبات السوق في هذا العصر، يستلزم التعامل بالمحركات الإلكترونية في المعاملات الإقتصادية، لذا يجب على المشرع لمواكبة التطورات إعادة النظر في القواعد القانونية الناظمة للمحركات الإلكترونية كأدلة إثبات في المجال الجبائي، ناهيك عن تعميم وتفعيل التعامل الإلكتروني على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.

- إعادة النظر في هيكلية الأجور والتعويضات بما يتلائم والدور الرقابي الذي يمارسه الموظفون وأعضاء لجان الطعن النزاعي، للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، حتى لا يكونوا عرضة للمساومات التي تدخل في جرائم الفساد.

- إن النهوض بالأساليب الودية عن القضاء لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، يتطلب هيئات رقابية تتكون من أعوان أكفاء وعلى مستوى عال من التكوين، والقدرة على التفاوض مع المكلفين بالضريبة، وإقناعهم بأهمية الضريبة ودورها في تحقيق تقدم المجتمع.

- يجب إعمال الرقابة على ترسيخ محتوى دليل أخلاقيات المهنة بالنسبة لموظفي الضرائب، الذي تم إصداره أساساً لتبيان حقوق والتزامات الموظف بإدارة الضرائب، والعمل على إحداث توازن بينهما وقاية للنزاعات، التي يمكن أن تعترض الموظفين عند ممارستهم لمهامهم، لاسيما تلك المتعلقة برقابة تصريحات المكلفين، لذلك يجب على الأعوان احترام قواعد أخلاقيات المهنة، التي تتطلب تأدية الوظيفة بكل استقلالية والالتزام بالحياد والنزاهة، فسمعة الإدارة الجبائية مرتبطة بشكل كبير بمدى التقيد الصارم لأعوانها بمضمون ومحتوى الدليل، فقيمة التطور الإداري في أية دولة ينطلق من القيم الأخلاقية التي ينبغي التحلي بها لتحقيق التسيير الناجح والفعال.

- يجب تقييم أداء المصالح الجبائية بشكل دوري من خلال رقابة المفتشية العامة للمالية، مع توفير مقومات تلك الرقابة، لإضفاء الشفافية على عمل وتصرفات أعوان الإدارة الجبائية.

- التركيز على تنمية الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة لما له من أهمية بالغة في التقليل من منازعات الوعاء الضريبي، ولتحقيق مُصالحة فعلية بين المكلف والضريبة، يجب تفعيل دور الإعلام في هذا الشأن وتنظيم تظاهرات وأبواب مفتوحة على الإدارة الضريبية وتوزيع مطويات، ولا ضير في إصدار مجلة جبائية خاصة تنير طريق المجتمع ويشرك فيها المكلف بالضريبة، حيث تحمل في ثناياها رسائل بيداغوجية في ميدان المواطنة الجبائية، بتبيان مختلف الضرائب، وأهميتها بالنسبة للمجتمع، بالإضافة إلى توضيح طرق مصارف الأموال العامة، بهدف طمأنة المكلف بأن ما يدفعه يذهب للصالح العام، وهذا ما يعزز المدنية الجبائية.

- بهدف جعل النظام الجبائي الجزائري في مستوى التحولات الاقتصادية والاجتماعية، التي تقتضي تبسيطه وتقريبه إلى المكلف بالضريبة والارتقاء به إلى مصاف الأنظمة الجبائية للدول المتقدمة، الذي يلزمها بالتكامل مع النظام العالمي، يجب وضع تشريع ضريبي على نحو قاطع وصريح لا يحتمل عدة تأويلات، ويراعى كذلك استقراره الذي يعد من المبادئ القانونية للضريبة، ولا يقصد هنا باستقرار التشريع جموده، ورفضه لكل إصلاح، بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع، لإعمال مبدأ الشفافية والمشروعية الضريبية، وصون مصلحة المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية في آن واحد.

الملاحق

Forme D - n° 37

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° :

Année :

M. (Nom et prénom - Raison sociale)

(الاسم، الاسم التجاري)

Activité ou Profession :

النشاط أو المهنة

Adresse :

العنوان

Article d'imposition :

رقم المادة

Numero d'Identification Statistique :

رقم التعريف الإحصائي

Numero d'Identification Fiscale :

رقم التعريف الضريبي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Schema D. 37 - imp. Officielle, Alger (2011)

IMPOS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réduction (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. deductibles	MONTANT des droits rapportés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable (Déclarée)	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Migrations et Amendes (VF+IRG)	a											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	a											
Réintégration TVA/Achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	a											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE												

مديرية الضرائب الولائية

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
STRUCTURE

CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE OU DE RECOUVREMENT

A. R

Demande de Régularisation/Complétude
(Articles 73-4 et 153 bis-5 du Code des Procédures Fiscales)

Affaire suivie par :
.....
.....

Requérant (e) :
NIF :
Activité :
Adresse :

**Référence d'enregistrement
du recours :**
N° :
Du :

Identification du mandataire :
Nom et prénoms :
Activité :
Adresse :

OBJET : Demande de¹ :

- Régularisation de votre recours. Complétude de votre dossier de recours

Madame, Monsieur,

Pour me permettre de donner suite à vos doléances, objet de votre ¹:

- Recours préalable-assiette. Recours préalable-recouvrement.
 Recours auprès de la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des TCA compétente.

Reçu par mes services le.....

Je vous prie de bien vouloir¹:

- M'indiquer l'imposition contestée.
 Mentionner la nature de l'acte objet d'opposition.
 Mentionner le fondement des contestations invoquées.
 Présenter l'exposé sommaire des moyens.
 M'adresser l'avis d'imposition concernant les droits que vous contestez, ou une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement des sommes dont vous demandez la restitution.
 Revêtir votre recours de votre signature manuscrite (ci-joint votre réclamation en retour).
 Présenter un mandat régulier.
 Produire les pièces justificatives suivantes¹:
 Toutes les pièces citées dans votre recours.
 Les pièces reprises ci-après :

J'attire votre attention qu'à défaut de réponse de votre part, dans un délai de¹ :

- 30 jours. 08 jours.

À compter de la réception de cette demande, votre recours fera l'objet d'une décision de rejet, conformément aux dispositions respectives des articles 73-4 et 153 bis-5 du Code de Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, M....., l'assurance de ma considération distinguée.

(ج) الملق

Signature :

¹Cocher la case correspondante

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات

**DECISION N° DU PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE
 EN MATIERE CONTENTIEUSE.**

LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 172-6° ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr dans le grade d'..... **(1)** ;
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr en qualité de **(2)** ;
- Vu le décret présidentiel du correspondant au, portant nomination de Mr en qualité de Sous-Directeur du Contentieux à la Direction des Grandes Entreprises **(3)**.
- Vu le décret présidentiel du correspondant au, portant nomination de Mr en qualité de Directeur des Grandes Entreprises **(3)**.

DECIDE :

Article 1^{er} : Délégation de signature est donnée à Mr **(4)**, à l'effet de statuer au nom du Directeur des Grandes Entreprises, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de **(5)**.
 Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée **(6)** :.....

الملحق (ل)

.....
.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A le

**Le Directeur des Grandes Entreprises
Délégant**

SIGNE :

-
- (1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef ou d'inspecteur divisionnaire des impôts.
 - (2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de bureau des réclamations ou du chef de service du contentieux de l'assiette et du recouvrement ou du chef de service du contentieux des vérifications de comptabilité.
 - (3) citer la date du décret présidentiel ou, le cas échéant, la date et les références de la décision de Mr le Ministre chargé des Finances, portant nomination du Sous-Directeur du Contentieux à la DGE et du Directeur des Grandes Entreprises.
 - (4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.
 - (5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.
 - (6) mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVAetc).
– ou bien reprendre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب لـ

مديرية الضرائب لولاية

**DECISION N° DU PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE
SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.**

LE DIRECTEUR DES IMPOTS DE LA WILAYA DE ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr dans le grade d'..... (1) ;
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr en qualité de (2) ;
- Vu le décret présidentiel du correspondant au portant nomination de Mr en qualité de Directeur des Impôts de la Wilaya de (3).

DECIDE :

Article 1^{er} : Délégation de signature est donnée à Mr (4), à l'effet de statuer au nom du Directeur des Impôts de Wilaya, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de (5).

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée (6) :

الملحق (م)

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A le

**Le Directeur des Impôts de Wilaya
Délégant**

SIGNE :

-
- (1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire ou d'inspecteur central des impôts.
 - (2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de sous-directeur du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.
 - (3) citer la date du décret présidentiel ou, le cas échéant, les références et la date de la décision de Mr le Ministre chargé des Finances, portant nomination du Directeur des Impôts de Wilaya.
 - (4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.
 - (5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.
 - (6) Mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVAetc).
 - Ou bien reprendre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE
LE CENTRE DES IMPOTS DE

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب
 المديرية الجهوية للضرائب لـ
 مديرية الضرائب لولاية
 مركز الضرائب لـ

**DECISION N° DU PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE SIGNATURE
 EN MATIERE CONTENTIEUSE.**

LE CHEF DU CENTRE DES IMPOTS DE ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu l'arrêté ministériel du 24 Ramadhan 1434 correspondant au 1er août 2013 fixant la compétence territoriale des centres des impôts (CDI) ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr dans le grade d'..... (1) ;
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr en qualité de (2) ;
- Vu la décision n° du correspondant au portant nomination de Mr en qualité de Chef du Centre des Impôts de (3).

DECIDE :

Article 1^{er} : Délégation de signature est donnée à Mr (4), à l'effet de statuer au nom Chef du Centre des Impôts, sur les réclamations contentieuses et les demandes de remboursement des crédits de TVA, dans la limite de(5).

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée (6) :

الملحق (ن)

.....
.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A **le**

Le Chef de Centre Des Impôts

Délégant

SIGNE :

-
- (1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire ou d'inspecteur central des impôts.
 - (2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de service principal du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.
 - (3) citer les référence et date de la décision portant nomination du Chef de Centre Des Impôts.
 - (4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.
 - (5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.
 - (6) mentionner les recours et demandes exclus du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (a titre indicatif : vérifications de comptabilité, VASFE, réévaluations immobilières, demandes de remboursement de précomptes de TVAetc).
 - Ou bien reprendre l'expression « les autres recours et demandes sont exclus du champ de compétence de la de signature accordée », lorsque celle-ci porte sur une catégorie bien précise de contentieux.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE

LE CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS DE

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب لـ

مديرية الضرائب لولاية

المركز الجوارى للضرائب لـ

**DECISION N° DU PORTANT OCTROI DE DELEGATION DE
SIGNATURE EN MATIERE CONTENTIEUSE.**

LE CHEF DU CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS DE ;

- Vu la loi n° 01/21 du 07 Chaoual 1422 correspondant au 22 Décembre 2001, portant loi de finances pour 2002, instituant en son article 40 le Code des Procédures Fiscales, modifié et complété, notamment son article 78 ;
- Vu le décret exécutif n° 92-120 du 09 Ramadhan 1412 correspondant au 14 Mars 1992, modifié et complété, fixant la liste, les conditions d'accès et la classification des postes supérieurs des structures locales de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 06-327 du 25 Châabane 1427 correspondant au 18 Septembre 2006, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu le décret exécutif n° 10-299 du 23 Dhou El Hidja 1431 correspondant au 29 novembre 2010 portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques à l'administration fiscale.
- Vu l'arrêté interministériel du 25 Safar 1430 correspondant au 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ;
- Vu la décision n° 08 du 10 Février 2015 fixant les conditions, les seuils et les modalités d'octroi et de retrait de la délégation de signature prévue en matière contentieuse.
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr dans le grade d'..... (1) ;
- Vu la décision n° du portant nomination de Mr en qualité de (2) ;
- Vu la décision n° du correspondant au portant nomination de Mr en qualité de Chef du Centre de Proximité des Impôts de (3).

DECIDE :

Article 1^{er} : Délégation de signature est donnée à Mr (4), à l'effet de statuer au nom du Chef du Centre de Proximité des Impôts, sur les réclamations contentieuses dans la limite de (5).

Les types de recours repris, ci-après, sont exclus du champ de compétence de la délégation de signature accordée (6) :

الملحق (س)

.....

Article 2. : La présente décision prend effet à compter de sa date de signature.

Elle est notifiée, pour exécution, au délégataire sus nommé

A **le**

**Le Chef de Centre de Proximité des Impôts
Délégant**

SIGNE :

-
- (1) mentionner les référence et date de la décision portant nomination du délégataire dans le grade d'inspecteur en chef, d'inspecteur divisionnaire, d'inspecteur central ou d'inspecteur principal des impôts.
 - (2) citer les référence et date de nomination du délégataire au poste supérieur de chef de service principal du contentieux ou de chef de bureau des réclamations.
 - (3) citer les références et date de la décision de nomination du Chef du Centre de Proximité des Impôts.
 - (4) mentionner les noms, prénoms, grade et fonction du délégataire.
 - (5) préciser le montant en lettres et en chiffres du seuil de la délégation de signature accordée.
 - (6) mentionner les recours exclus éventuellement du domaine de compétence de la délégation de signature accordée (catégorie bien précise de contentieux).

RAPPORT DE PRESENTATION DES RECOURS
SOMIS A L'EXAMEN DE LA COMMISSION DE.....

SEANCE DU :

-RECOURS N° :

-CONTRIBUABLE :

-DATE D'INTRODUCTION DU RECOURS :

- AGENT INSTRUCTEUR :

الملحق (ف)

DESIGNATION DU CONTRIBUABLE:

- 1.1 NOM / RAISON SOCIALE/FORME JURIDIQUE :
- 1.2 ACTIVITE EXERCEE:
- 1.3 ADRESSE :

1. **DESIGNATION DU RECOURS CONTENTIEUX :**

- 2.1 ORIGINE ET MODE D'ETABLISSEMENT DES IMPOSITIONS CONTESTEES :
- 2.2 DATE DE MISE EN RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS CONTESTEES :
- 2.3 MONTANT DU RELIQUAT D'IMPOSITIONS CONTESTE :

Nature des impositions	Montant des impositions établies		Montant des dégrèvements accordés		Montant restant dû		Reliquat contesté	
	Droits	Ptés	Droits	Ptés	Droits	Ptés	Droits	Ptés
IBS IRG TAP TVA...								
S/Total								
TOTAL								

- 2.4 POINTS DE CONTESTATION SOULEVES PAR LE CONTRIBUABLE :

3. **EXAMEN DU RECOURS CONTENTIEUX :**

- 3.1 AU PLAN FORME :
- 3.2 AU FOND :

4. **AVIS DU DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES/DIRECTEUR DES IMPÔTS DE WILAYA :**

5. **AVIS DU DIRECTEUR REGIONAL :** (pour les recours CRR)

6. **AVIS DU DIRECTEUR DU CONTENTIEUX :** (pour les recours CCR)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS,
DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES**
(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

COMMISSION DE RECOURS DE
.....

N° _____ /CR..../sec

....., le

CONVOCAATION

A MADAME / MONSIEUR.....
.....
.....

OBJET : Réunion de la commission de recours

Madame, Monsieur,

J'ai l'honneur de vous inviter à assister aux réunions de la commission de recours
..... qui se tiendront au siège de, sis
à.....
.... àh.....mn, aux dates indiquées ci-après :

-..... ;
-.....

**Le président de la commission de recours
de**

.....
....

الملحق (ص)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**COMMISSION DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS,
DES TAXES ASSIMILEES ET DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES**

(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

**COMMISSION DE RECOURS
DE**

N° _____ /CR..../sec

....., le

CONVOCAATION

A MADAME / MONSIEUR.....
.....
.....

OBJET : -Votre recours daté du.....portant sur :.....
-Dossier n° :.....

Madame, Monsieur,

Je vous informe que la commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires de.....examinera votre dossier lors de la séance du :

Vous êtes invités à vous présenter (éventuellement vous faire assister), à ladite séance, le jour fixé, àhmn, au siège de....., sis à.....

En cas d'empêchement, vous pouvez vous faire représenter par une personne dûment mandatée.

Vous êtes tenu de vous munir des pièces et documents appuyant votre recours.

**Le président de la commission de recours
de**
.....
....

الملحق (ق)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**Commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées
et des taxes sur le chiffre d'affaires de.....**

(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

Procès-verbal de la réunion

- Séance du .. / .. / .. -

MEMBRES PRESENTS :

-
-
-
-
-

MEMBRES ABSENTS:

-
-
-
-

ORDRE DU JOUR : Examen des dossiers suivants :

1. ...
2. ...
3. ...
4. ...
5. ...
6. ...
7. ...
8. ...
9. ...
10. ...
11. ...
12. ...
13. ...

La séance est présidée par, représentant

Le quorum étant atteint, Monsieur le président de la commission a déclaré la séance ouverte à

La commission a entamé l'étude suivie de débats, des affaires inscrites à l'ordre du jour de cette réunion, lesquelles affaires ont donné lieu aux avis suivants :

01-AFFAIRE: SARL X – DIW de..... - RN°.../2011

- **Vu** le recours introduit, auprès de la commission de recours de....., en date du .././., par La SARL X, par lequel cette dernière sollicite l'annulation de la réintégration de la TVA sur achats d'un montant de DA, opérée à son encontre, par voie de RI n° ... ;
- **Vu** les pièces jointes au dossier de recours ;
- **Vu** les dispositions du CPF ;
- **Vu** les dispositions du CTCA ;
- **Vu** les prescriptions de la note n° 1392/MF/DGI/DCTX/SDCTX.TVA du 02/11/2008, relative aux cas de remise en cause de la TVA initialement déduite.

Après avoir entendu :

- Le rapport de
- Les observations de Mr., représentant dûment mandaté de la société requérante.

الملحق (ر)

~ 246 ~

Et :

- Considérant que le présent dossier de recours a été initialement programmé pour la séance du 24.11.2008 au cours de laquelle les membres de la commission avaient émis un avis de renvoi à une séance ultérieure afin:
 - d'une part, de permettre à la requérante d'apporter la pièce justificative attestant de la date de réception de la décision notifiée, par le DIW de, concernant la réclamation initiale ;
 - et d'autre part, de demander à la DIW de d'authentifier les factures d'achats pour lesquelles la TVA/achats a été réintégrée.
- Considérant que les membres de la commission ont jugé le présent recours recevable en la forme et ce, eu égard, aux éléments ci-après :
 - date de notification de la décision de rejet émise sur la réclamation initiale : 24/06/2006 (CF. accusé de réception versé au dossier par le contribuable séance tenante) ;
 - date d'introduction du présent recours : 03/07/2006 ;
- Considérant que l'étude au fond du présent dossier de recours a permis de relever que la requérante a fait l'objet d'un contrôle sur pièces ayant abouti à la régularisation du requérant en matière de TAP, TVA, IRG/Salaires et TVA sur achats suivant RI n° 76/A/2004 ;
- Considérant que la requérante sollicite l'abandon de la réintégration de la TVA sur achats dont le montant s'élève à 1.843.816 DA en soutenant :
 - d'une part, avoir déposé ses déclarations dans les délais en joignant les états des factures d'achats relatives aux montants déduits ;
 - et d'autre part, que l'inspection gérant son dossier fiscal ne lui a pas adressé de convocation pour une éventuelle vérifications des factures remises en cause ;
- Considérant que la DIW de a été saisie à l'effet de procéder à l'authentification des factures d'achats, ci-après :

Fournisseurs	N° de factures	Mt de la TVA
Mme. A	05/2001,04/2001,14/2001,25/2001	1.426.640 DA
SARL B	058217, 058415, 058419	14.829 DA
Société C	261/AM	2.734 DA
Mr. W	18/2001	226.848 DA
Mr. Y	14/99	51.282 DA
Mr. Z	49/99	19.880 DA

- Considérant que la DIW de avait, suivant envoi n° du .././.. :
 - authentifié les factures d'achats délivrés par les trois premiers fournisseurs sus cités ;
 - précisé que les fournisseurs **Mr. W** et **Mr. Y** ne sont pas localisés par les services fiscaux ;
 - indiqué qu'aucun renseignement concernant **Mr. Z**, commerçant à, ne lui a été communiqué par la DIW de Envoi n° du .././...;
- Considérant que la note n° 1392/MF/DGI/DCTX/SDCTX.TVA du 02/11/2008, restreint le rejet des factures d'achats à celles portant sur des opérations fictives ainsi qu'à celles effectuées par des fournisseurs non localisés par l'administration fiscale ;
- Considérant qu'à ce titre, les membres de la commission soutiennent que seule la réintégration de la TVA sur achats ayant grevé les factures d'achats établies par **Mr. W** et **Mr. Y** est régulière, étant relevé que ces deux fournisseurs ne sont pas localisés (condition de rejet prévue par la note précitée). S'agissant de la facture d'achat n°49/99, établie par **Mr. Z**, celle-ci, ne peut, en l'absence de motifs valables, être remise en cause par les services.

Sur ce, les membres de la commission, après délibération, émettent, à l'unanimité des voix, un avis de dégrèvement partiel résultant de l'abandon de la réintégration de la TVA sur achats ayant grevé les factures d'achats établies par: **Mme. A**, **SARL B**, **Société C** et **Mr. Z**.

Le montant total du dégrèvement à accorder s'élève à DA, détaillé comme suit :

Principal : DA

Pénalités :DA

Décision à notifier selon la procédure légale et tenir informé le secrétariat de la commission.

02-AFFAIRE:- PRODUCTION VISUELLE - DIW de..... - RN°

- Vu le recours introduit, auprès de la commission de recours de....., en date du .././.., par Mr., par lequel ce dernier conteste la régularisation dont il a fait l'objet en matière d'IRG, au titre des exercices 2001 et 2002, par voie de rôle individuel n°....., d'un montant global de DA.
- Vu les pièces jointes au dossier de recours ;
- Vu les dispositions du CPF ;
- Vu les dispositions du CIDTA ;

•

Après avoir entendu :

- Le rapport de

Et :

- Considérant que le présent dossier de recours a été initialement programmé pour la séance du 25/01/2010 ;
- Considérant qu'au cours de la séance du 25/01/2010, les membres de la commission avaient émis un avis de renvoi à une séance ultérieure afin de permettre au requérant de présenter les bilans relatifs aux exercices régularisés, le journal auxiliaire et le grand livre permettant de prouver le double emploi contesté ;
- Considérant que l'intéressé ne s'est pas présenté, ce jour, devant la commission ;
- Considérant que l'étude au fond du présent dossier de recours a permis de relever que les rappels IRG contestés ont été opérés, par voie de RI n°527/2005, sur la base d'emprunts non justifiés, réintégrés par le service taxateur territorialement compétent, lesquels s'élèvent à 2.240.780 DA pour l'exercice 2001 et 7.418.380 DA pour l'exercice 2002 ;
- Considérant que le requérant sollicite l'annulation du RI n° 527/2005 en soutenant :
 - détenir cinq (05) actes de reconnaissance de dettes, établis par le notaire Maître ..., en date du 16/08/2005, justifiant les emprunts réintégrés ;
 - le montant réel des emprunts contractés, au titre de l'exercice 2002, s'élève à 5.177.600 DA. Celui retenu par les services, soit 7.418.380 DA comprend le report des emprunts contractés en 2001 (2.240.780 DA) ;
- Considérant que les actes notariés versés au dossier de recours, étant postérieures à la réalisation de l'opération d'emprunt (03 à 04 ans après), ne peuvent être admis comme pièces justificatives;
- Considérant qu'aucun document comptable n'a été présenté pour prouver le double emploi soutenu, au titre de l'exercice 2002.

Sur ce, les membres de la commission, après délibération, émettent, à l'unanimité des voix, un avis de rejet au présent recours.

Décision à notifier selon la procédure légale et tenir informé le secrétariat de la commission.

03- AFFAIRE : SARL X- FABRICATION DE PRODUIT METALLIQUES – DIW de - RN°

- Vu le recours introduit, auprès de la CCR, en date du, par la SARL X, par lequel cette dernière conteste le reliquat d'imposition restant à sa charge, en matière de TAP, TVA et IBS, au titre de la période allant de 1998 à 2001, d'un montant global de DA.
- Vu les pièces jointes au dossier de recours ;
- Vu les dispositions du CPF ;
- Vu les dispositions du CIDTA ;
- Vu les dispositions du CTCA ;

Après avoir entendu :

- Le rapport de

Et :

- Considérant qu'aucun représentant de la SARL requérante ne s'est présenté, ce jour, devant la commission.

Les membres de la commission, après délibération, émettent, un avis de renvoi à une séance ultérieure afin de procéder à l'envoi d'une seconde convocation.

04- AFFAIRE: Mr. Y - FABRICANT DE CITERNES ET CHAUDIERES – DIW de..... - RN°.....

- Vu le recours introduit, auprès de la CCR, en date du, par Mr. Y, par lequel ce dernier conteste les redressements TAP, TVA et IRG, mis à sa charge, au titre des exercices allant de 1999 à 2001, par voie de rôle individuel n°, d'un montant global de DA.
- Vu les pièces jointes au dossier de recours ;
- Vu les dispositions du CPF ;

- Vu les dispositions du CIDTA ;
- Vu les dispositions du CTCA ;

Après avoir entendu :

- Le rapport de
- Les observations du requérant et de Mr. **B**, Comptable, conseil de l'intéressé.

Les membres de la commission, après délibération, émettent, à l'unanimité des voix, un avis de renvoi à une séance ultérieure afin de :

- permettre, d'une part, au requérant de présenter les quittances de paiements dont il se prévaut ;
- et d'autre part, de vérifier, auprès de la Direction des Impôts de wilaya de, si la notification préalable de redressements série C4 du a été transmise par voie recommandée contre accusé de réception.

05- AFFAIRE: Mr. X - Grossiste en Alimentation Générale - DIW DE - RN°/.....

.....

06-AFFAIRE: SARL X – ENTREPRISE DE TRAVAUX DE BATIMENT – DIW DE- RN°...../.....

.....

07-AFFAIRE: Mr. X - ENTREPRISE D'INSTALLATION DE GAZ ET EAU - DIW DE ...- RN° .../.....

.....

08-AFFAIRE: SPA X - REALISATION DE GRANDS TRAVAUX DU SUD - DIW DE - RN°/.....

.....

9 -AFFAIRE : SARL X - FABRICATION DE CARREAUX ET DALLES DE SOL EN CERAMIQUES - DIW DE - RN°...../.....

.....

11-AFFAIRE: Mr. X - FABRICANT DE BIJOUX - DIW DE - RN° /.....

.....

12-AFFAIRE: AGENCE X D'ORGANISATION ET DE GESTION FONCIERE URBAINE - DIW DE - RN°...../.....

.....

13- AFFAIRE: Mr..... - ENTREPRISE DE TRAVAUX PUBLICS – DIW de..... - RN° .../.....

.....

Sur ce, l'ordre du jour étant épuisé, la séance est levée àaprès clôture des travaux de cette^{ème} réunion.

*

*

*

Signé :

Le président et les membres présents

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Commission de recours des impôts directs, des taxes assimilées et des taxes sur le chiffre d'affaires.....

(Art. 81bis du code des procédures fiscales)

DELIBERATION DE LA^{ème} REUNION - SEANCE DU

Avis de la commission

Alger, le

RN°.../2011

Recours présenté par la SARL X

Contre la décision prononcée par le DIW de.....

- Vu le recours introduit, auprès de la commission de recours de....., en date du .././., par Mr. La SARL X, par lequel cette dernière sollicite l'annulation de la réintégration de la TVA sur achats d'un montant de DA, opérée à son encontre, par voie de RI n° ... ;
- Vu les pièces jointes au dossier de recours ;
- Vu les dispositions du CPF ;
- Vu les dispositions du CTCA ;
- Vu les prescriptions de la note n° 1392/MF/DGI/DCTX/SDCTX.TVA du 02/11/2008, relative aux cas de remise en cause de la TVA initialement déduite.

Après avoir entendu :

- Le rapport de
- Les observations de Mr., représentant dûment mandaté de la société requérante.

Et :

- Considérant que le présent dossier de recours a été initialement programmé pour la séance du 24.11.2008 au cours de laquelle les membres de la commission avaient émis un avis de renvoi à une séance ultérieure afin:
 - d'une part, de permettre à la requérante d'apporter la pièce justificative attestant de la date de réception de la décision notifiée, par le DIW de, concernant la réclamation initiale ;
 - et d'autre part, de demander à la DIW de d'authentifier les factures d'achats pour lesquelles la TVA/achats a été réintégrée.
- Considérant que les membres de la commission ont jugé le présent recours recevable en la forme et ce, eu égard, aux éléments ci-après :
 - date de notification de la décision de rejet émise sur la réclamation initiale : 24/06/2006 (CF. accusé de réception versé au dossier par le contribuable séance tenante) ;
 - date d'introduction du présent recours : 03/07/2006 ;
- Considérant que l'étude au fond du présent dossier de recours a permis de relever que la requérante a fait l'objet d'un contrôle sur pièces ayant aboutit à la régularisation du requérant en matière de TAP, TVA, IRG/Salaires et TVA sur achats suivant RI n° 76/A/2004 ;
- Considérant que la requérante sollicite l'abandon de la réintégration de la TVA sur achats dont le montant s'élève à 1.843.816 DA en soutenant :

الملحق (ت)

- d'une part, avoir déposé ses déclarations dans les délais en joignant les états des factures d'achats relatives aux montants déduits ;
 - et d'autre part, que l'inspection gérant son dossier fiscal ne lui a pas adressé de convocation pour une éventuelle vérifications des factures remises en cause ;
- Considérant que la DIW de a été saisie à l'effet de procéder à l'authentification des factures d'achats, ci-après :

Fournisseurs	N° de factures	Mt de la TVA
Mme. A	05/2001,04/2001,14/2001,25/2001	1.426.640 DA
SARL B	058217, 058415, 058419	14.829 DA
Société C	261/AM	2.734 DA
Mr. W	18/2001	226.848 DA
Mr. Y	14/99	51.282 DA
Mr. Z	49/99	19.881 DA

- Considérant que la DIW de avait, suivant envoi n° du .././.. :
- authentifié les factures d'achats délivrés par les trois premiers fournisseurs sus cités ;
 - précisé que les fournisseurs **Mr. W** et **Mr. Y** ne sont pas localisés par les services fiscaux ;
 - indiqué qu'aucun renseignement concernant **Mr. Z**, commerçant à, ne lui a été communiqué par la DIW de Envoi n° du .././...;
- Considérant que la note n° 1392/MF/DGI/DCTX/SDCTX.TVA du 02/11/2008, restreint le rejet des factures d'achats à celles portant sur des opérations fictives ainsi qu'à celles effectuées par des fournisseurs non localisés par l'administration fiscale ;
- Considérant qu'à ce titre, les membres de la commission soutiennent que seule la réintégration de la TVA sur achats ayant grevé les factures d'achats établies par **Mr. W** et **Mr. Y** est régulière, étant relevé que ces deux fournisseurs ne sont pas localisés (condition de rejet prévue par la note précitée). S'agissant de la facture d'achat n°49/99, établie par **Mr. Z**, celle-ci, ne peut, en l'absence de motifs valables, être remise en cause par les services.

Sur ce, les membres de la commission, après délibérations, émettent, à l'unanimité des voix, un avis de dégrèvement partiel résultant de l'abandon de la réintégration de la TVA sur achats ayant grevé les factures d'achats établies par: **Mme. A, SARL B, Société C et Mr. Z.**

Le montant total du dégrèvement à accorder s'élève à DA, détaillé comme suit :

Principal : DA

Pénalités :DA

Décision à notifier selon la procédure légale et tenir informé le secrétariat de la commission.

Signature du président de la commission

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

❖ باللغة العربية:

أولاً: النصوص القانونية.

ا. الدستور:

1. المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ 07 ديسمبر 1996، يتعلق بإصدار نص الدستور لسنة 1996، ج.ر، العدد76، الصادرة في: 08 ديسمبر 1996، المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 27 محرم 1423 الموافق لـ 10 أبريل 2002، ج.ر، العدد25، الصادرة في 14 أبريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر، العدد63، الصادرة في: 16 نوفمبر 2008، والقانون 01-16 المؤرخ في 26 جمادى الأولى 1437 الموافق لـ 06 مارس 2016، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 07 مارس 2016.

ii. القوانين العضوية:

1. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 02 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد53، الصادرة في: 02 سبتمبر 2018.

iii. القوانين:

1. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية، ج.ر، العدد28، الصادرة في: 09 يوليو 1984.
2. القانون رقم 90-11 المؤرخ في 26 رمضان 1410 الموافق لـ 21 أبريل 1990، يتعلق بعلاقات العمل المعدل والمتمم، ج.ر، العدد17، الصادرة في: 25 أبريل 1990.
3. القانون رقم 90-36 المؤرخ في 14 جمادى الثانية 1411 الموافق لـ 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر، العدد57، الصادرة في: 31 ديسمبر 1990.
4. القانون رقم 91-25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر، العدد65، الصادرة في: 18 ديسمبر 1991.
5. المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق لـ 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر، العدد88، الصادرة في: 30 ديسمبر 1993.
6. القانون رقم 97-02 المؤرخ في 02 رمضان 1418 الموافق لـ 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر، العدد89، الصادرة في: 31 ديسمبر 1997.
7. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر، العدد79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001.

8. القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، العدد86، الصادرة في: 25 ديسمبر 2002.
9. القانون رقم 03-22 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 الموافق لـ 28 ديسمبر 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر، العدد83، الصادرة في: 29 ديسمبر 2003.
10. القانون رقم 05-16 المؤرخ في 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 31 ديسمبر 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر، العدد85، الصادرة في: 31 ديسمبر 2005.
11. القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 08 مارس 2006.
12. القانون رقم 06-02 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق لـ 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق المعدل والمتمم، ج.ر، العدد14، الصادرة في: 08 مارس 2006.
13. القانون رقم 06-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، العدد85، الصادرة في: 27 ديسمبر 2006.
14. القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007، المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد74، الصادرة في: 25 نوفمبر 2007.
15. القانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق لـ 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر، العدد82، الصادرة في: 30 ديسمبر 2007.
16. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، ج.ر، العدد21، الصادرة في: 22 أبريل 2008.
17. القانون رقم 08-21 المؤرخ في 02 محرم 1430 الموافق لـ 30 ديسمبر 2008، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر، العدد74، الصادرة في: 31 ديسمبر 2008.
18. القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم 1431 الموافق لـ 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر، العدد78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2009.
19. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر، العدد42، الصادرة في: 11 يوليو 2010.
20. القانون رقم 10-13 المؤرخ في 2 محرم 1432 الموافق لـ 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر، العدد80، الصادرة في: 30 ديسمبر 2010.
21. القانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق لـ 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر، العدد72، الصادرة في: 29 ديسمبر 2011.

22. 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.
23. القانون رقم 14-10 المؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق لـ 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، العدد 78، الصادرة في: 31 ديسمبر 2014.
24. القانون رقم 15-08 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، العدد 72، الصادرة في: 31 ديسمبر 2015.
25. القانون رقم 16-14 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.
26. 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.

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، العدد 48، الصادرة في: 10 يونيو 1966.
2. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق لـ 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 48، الصادرة في: 10 يونيو 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: 30 سبتمبر 1975.
5. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 101، الصادرة في: 19 ديسمبر 1975.
6. 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.
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 ماي 1977.

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، العدد70، 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، العدد81، الصادرة في: 18 ديسمبر 1977.
11. 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.
12. الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق لـ 15 يوليو 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر، العدد52، الصادرة في: 26 يوليو 2005.
13. الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الثانية 1427 الموافق لـ 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج.ر، العدد46، الصادرة في: 16 يوليو 2006.
14. الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 29 رجب 1430 الموافق لـ 22 يوليو 2009، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ج.ر، العدد44، الصادرة في: 26 يوليو 2009.
15. الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج.ر، العدد49، الصادرة في: 29 غشت 2010.
16. الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 28 شوال 1436 الموافق لـ 23 يوليو 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر، العدد40، الصادرة في: 23 يوليو 2015.

v. المراسيم:

أ- المراسيم الرئاسية:

1. المرسوم الرئاسي رقم 04-124 المؤرخ في 29 صفر 1425 الموافق لـ 19 أبريل 2004، يتضمن التصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31/10/2003، ج.ر، العدد26، الصادرة في: 19 أبريل 2004.

ب- المراسيم التنفيذية:

1. المرسوم رقم 88-131 المؤرخ في 20 ذي القعدة 1408 الموافق لـ 04 جويلية 1988، المتضمن العلاقات بين الإدارة والمواطنين، ج.ر، العدد27، الصادرة في: 06 جويلية 1988.
2. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 08 شعبان 1411 الموافق لـ 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر، العدد09، الصادرة في: 27 فبراير 1991.

3. المرسوم التنفيذي رقم 96-93 المؤرخ في 14 شوال 1416 الموافق لـ 03 مارس 1996، يتضمن إنشاء غرف التجارة والصناعة، ج.ر، العدد16، الصادرة في: 06 مارس 1996.
4. المرسوم التنفيذي رقم 96-94 المؤرخ في 14 شوال 1416 الموافق لـ 03 مارس 1996، يتضمن إنشاء الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، ج.ر، العدد16، الصادرة في: 06 مارس 1996.
5. 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 وصلحاياتها المعدل والمتمم، ج.ر، العدد64، الصادرة في 29 سبتمبر 2002. (ملغى)
6. المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 08 ذي القعدة 126 الموافق لـ 10 ديسمبر 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، ج.ر، العدد80، الصادرة في 11 ديسمبر 2005.
7. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، ج.ر، العدد59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
8. 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، العدد75، الصادرة في: 02 ديسمبر 2007.
9. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتعلق بالنظام المالي المحاسبي، ج.ر، العدد27، الصادرة في: 28 مايو 2008.
10. المرسوم التنفيذي رقم 10-214 المؤرخ في 07 شوال 1431 الموافق لـ 16 سبتمبر 2010، يحدد القانون الأساسي للغرف الفلاحية، ج.ر، العدد54، الصادرة في: 19 سبتمبر 2010.
11. المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 21 شوال 1433 الموافق لـ 08 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، ج.ر، العدد50، الصادرة في: 12 سبتمبر 2012.
12. المرسوم التنفيذي رقم 16-66 المؤرخ في 07 جمادى الأولى 1437 الموافق لـ 16 فبراير 2016، يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، ج.ر، العدد10، الصادرة في 22 فبراير 2016.
13. المرسوم التنفيذي رقم 17-146 المؤرخ في 23 رجب 1438 الموافق لـ 20 أبريل 2017، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر

2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر، العدد26، الصادرة في: 23 أبريل 2017.

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 وصلاحياتها، ج.ر، العدد20، 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 وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد02، 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 وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد02، 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 وصلاحياتها وكيفيات سيرها، ج.ر، العدد02، 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 والولائية للضرائب، ج.ر، العدد44، الصادرة في: 08 يوليو 2007.
6. القرار الوزاري المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج.ر، العدد19، الصادرة في: 25 مارس 2009.
7. القرار مؤرخ في 24 رمضان 1434 الموافق لـ 01 غشت 2013، يحدد الإختصاص الإقليمي لمراكز الضرائب، ج.ر، العدد04، الصادرة في: 26 يناير 2014.

ب- القرارات والتعليمات والمناشير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب:

1. القرار رقم 16 المؤرخ في 28/05/1991، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن الولائي، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.
2. القرار رقم 083 المؤرخ في 29/03/2008، المعدل بموجب القرار رقم 187 المؤرخ في 28/06/2009، المتضمن إنشاء وتكوين وسير أعمال لجان الطعن الولائي بمديرية كبريات المؤسسات، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.
3. المقرر رقم 2012/216 المؤرخة في 26/02/2012، يحدد إنشاء وتشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.
4. التعليمية رقم 2012/01 المؤرخة في 29/02/2012، المتعلقة بطريقة تحضير أعمال لجنة المخالفات الجبائية وسير جلساتها، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
5. التعليمية رقم 2012/01 المؤرخة في 07/06/2012، المتعلقة بمذكرة مرجع نوعية الخدمة، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
6. التعليمية رقم 2012/677 المؤرخة في 29/08/2012، المتعلقة بالمنازعات الجزائية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
7. التعليمية العامة رقم 2013/217 المؤرخة في 02/04/2013، المتعلقة بكيفيات تطبيق التخفيض المشروط، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
8. التعليمية رقم 2013/1663 المؤرخة في 11/12/2013، المتعلقة باستعمال الوثائق الإدارية في مجالي الوعاء والتحصيل، واحترام الإجراءات القانونية، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
9. التعليمية العامة رقم 2013/656 المؤرخة في 17/12/2013، المتعلقة بالتخفيض المشروط، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
10. التعليمية رقم 2016/321 المؤرخة في 17/04/2016، المتعلقة بكيفيات تطبيق معدلات الرسم على النشاط المهني، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
11. التعليمية رقم 2016/905 المؤرخة في 27/11/2016، المتعلقة بدخول حيز التنفيذ وبداية تطبيق الاتفاقيات الجبائية لتجنب الازدواج الضريبي بين الجزائر وروسيا، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.
12. المنشور رقم 78 المؤرخ في 26/03/1994، المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب، الصادر عن المديرية العامة للضرائب.

ثانياً: المؤلفات والكتب:

1. أبي الحسين أحمد بن فؤوس بن زكريا، معجم مقاييس اللغة، ج03، دار الفكر، مصر، 1989.
2. أبي نصر إسماعيل بن حماد الجوهري، تاج اللغة وصحاح العربية، دار الحديث، مصر، 2009.
3. أبو الفضل جمال الدين محمد ابن مكرم (ابن منظور الإفريقي)، لسان العرب، ج14، دار صادر، لبنان، 2003.
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، برتي 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. بوحמידة 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. بوضياف أحمد، الجريمة التأديبية للموظف العام في الجزائر، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1986.
21. بن أعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.

22. بن صاري ياسين، التسريح التأديبي في تشريع العمل الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2005.
23. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
24. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ط01، منشورات كليان، الجزائر، 2014.
25. زكريا محمد بيومي، الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، دار الفكر، مصر، 1974.
26. زين يونس، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.
27. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
28. يونس أحمد البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
29. يوسف محمد رضا، معجم اللغة العربية القديمة والكلاسيكية والمعاصرة، ط01، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2006.
30. لحسين بن الشيخ آث ملويا، دروس في المنازعات الإدارية، وسائل المشروعية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006.
31. لحسين بن الشيخ آث ملويا، المنتقى في القضاء الإداري، دار الخلدونية، الجزائر، 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 عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، دار الفكر الجامعي، مصر، 1998.
37. محمد يوسف المعداوي، دراسة في الوظيفة العامة في النظم المقارنة والتشريع الجزائري، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988.
38. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط04، دار هومة، الجزائر، 2008.
39. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار إيتسايس للنشر، الجزائر، 2010.
40. محمد راوس قلعي، حامد صادق قنبي، معجم لغة الفقهاء، الدار العربية للكتاب، لبنان، 1988.
41. محمود حلمي، القضاء الإداري، ط02، دار الفكر العربي، مصر، 1977.
42. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، ط01، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 2000.

43. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات أمامها، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
44. نادية فضيل، القانون التجاري الجزائري، ط08، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
45. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
46. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بيم النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
47. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2009.
48. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيقي، دار المفيد، الجزائر، 2011.
49. سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، ط07، دار الفكر العربي، مصر، 2006.
50. سعيد مقدم، الوظيفة العمومية بين التطور والتحول من منظور تسيير الموارد البشرية وأخلاقيات المهنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
51. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ط01، دار الحامد للنشر، الأردن، 2007.
52. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
53. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الراية للنشر، الأردن، 2002.
54. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، (د.س.ن).
55. عبد الغني بسيوني عبد الله، التنظيم الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
56. عدنان عمرو، مبادئ القانون الإداري، نشاط الإدارة ووسائلها، منشأة المعارف، مصر، 2004.
57. علي بن هادية، بلحسن البليش، الجيلالي بن الحاج يحي، القاموس الجديد للطلاب، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1991.
58. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، دار جسور للنشر، الجزائر، 2000.
59. عمار بوضياف، القرار الإداري، دراسة تشريعية، قضائية، فقهية، ط01، دار الجسور للنشر، الجزائر، 2007.
60. عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دراسة تشريعية وقضائية وفقهية، ط01، دار جسور، الجزائر، 2009.
61. عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، 1999.
62. عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2003.

63. عمار عوابدي، القانون الإداري، النشاط الإداري، ج02، ط05، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
64. عمار عمورة، شرح القانون التجاري، دار المعرفة، الجزائر، 2000.
65. عمور سلامي، الوجيز في قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
66. عصام نعمة إسماعيل، الطبيعة القانونية للقرار الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
67. فؤاد مهنا، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1973.
68. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008.
69. قبس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، ط01، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
70. رحال نصر، عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية، ط02، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.
71. رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي، مطبعة سخري، الجزائر، 2010.
72. رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظري والتطبيقي، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
73. رمضان محمد البطيخ، الاتجاهات المتطورة في قضاء مجلس الدولة الفرنسي للحد من السلطة التقديرية وموقف مجلس الدولة المصري منها، دار النهضة، مصر، 1996.
74. رضا فرج، شرح قانون العقوبات الجزائري، الكتاب الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1972.
75. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار هومة، الجزائر، 2004.
76. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
77. شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، ط01، دار طليطلة، الجزائر، 2015.
78. خالد خليل الظاهر، القانون الإداري، دراسة مقارنة، ط01، دار الميسرة، الأردن، 1997.
79. خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
80. خلوفي رشيد، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
81. خرفي هاشمي، الوظيفة العمومية على ضوء التشريعات الجزائرية وبعض التجارب الأجنبية، دار هومة، الجزائر، 2010.
82. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.

ثالثاً: الأطروحات والمذكرات:

1. أطروحات الدكتوراه:

1. 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.
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، 2013/2012.
3. بوجادي عمر، إختصاص القضاء الإداري في الجزائر، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون)، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011.
4. بوعمز عائشة، الجرائم الجبائية داخل الشركات، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، قانون أعمال مقارن)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بن أحمد وهران، 2015/2014.
5. 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.
6. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2009.
7. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2013/2012.
8. 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.
9. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
10. فاروق خالف، آليات تسوية منازعات التأديب في مجال الوظيفة العمومية، (أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر.
11. 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.

12. 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. أوقارت 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 والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2012.
3. الكفيف فاتح، تأثير العبء 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. بدابرية 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. 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، 2009/2008.
7. 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.
8. بوضياف الطيب، القرار الإداري وشروط دعوى الإلغاء، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 1976.

9. واضح إلياس، الإثبات في المواد الضريبية، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة السانوية وهران، 2004/2003.
10. زعزوعة فاطمة الزهراء، تسوية المنازعات الضريبية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2005/2004.
11. زناتي 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.
12. 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.
13. 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.
14. 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.
15. نور العقاد، الرقابة المالية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2002.
16. سيد أمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة)، كلية الحقوق، جامعة السانوية وهران، 2010/2009.
17. سلام عبد الحميد محمد زنكنة، الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الإداري)، كلية القانون والسياسة، قسم الحقوق، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، 2008.
18. عيساني علي، التظلم والصلح في المنازعة الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2008/2007.
19. 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.

20. 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.
21. 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.
22. 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.
23. 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.
24. 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.
25. خرشي الهام، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية، (مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام)، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2004/2003.
26. 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 الخضرواي، 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، 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، مجلة المالية والأسواق، المجلد 01، العدد 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015.
5. بوشعيب البوعمرى، 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، عجلان 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 الإجتهد القضائي، المجلد 01، العدد 03، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2006.
10. حدادو فهيمة، فرج شعبان، دور الشفافية والمسائلة في الرفع من كفاءة الإدارة الجبائية، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، 2017.
11. كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 05، 2004.
12. لشلح الصافية، الإصلاح الضريبي، الأسباب والدوافع والأهداف، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، المجلد 01، العدد 04، مركز البحث في العلوم الإسلامية والحضارة بالأغواط، 2016.
13. محمد الشريقي، الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، المغرب، 2011.
14. ملال محمد طارق، آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة الدراسات، العدد الإقتصادي، المجلد 10، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي الأغواط، 2013.
15. نجم أحمد، التظلم الإداري، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 03، جامعة دمشق، سوريا، 2013.
16. نومري عبد العزيز، المنازعات الإدارية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006.

17. سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير الضريبة وطرق الطعن فيه، مجلة الحقوق، العدد02، جامعة الكويت، جوان2000.
18. سيد أمير محمد، الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية، دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد09، العدد01، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2016.
19. سعيداني محمد، تطبيق الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007.
20. فنيش كمال، المنازعة الضريبية على ضوء الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007.
21. قنطار رابح، النزاع الجبائي، نشرة القضاة، العدد53، وزارة العدل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998.

خامساً: المجالات القضائية.

1. المجلة القضائية، العدد04، 1989.
2. المجلة القضائية، العدد02، 1992.
3. المجلة القضائية، العدد03، 1996.
4. المجلة القضائية، العدد01، 1997.
5. نشرة القضاة، العدد53، وزارة العدل، 1998.
6. مجلة مجلس الدولة، العدد01، 2002.
7. مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003.
8. مجلة مجلس الدولة، العدد03، 2003.
9. مجلة مجلس الدولة، العدد04، 2003.
10. مجلة مجلس الدولة، العدد05، 2004.
11. مجلة مجلس الدولة، العدد06، 2005.
12. مجلة مجلس الدولة، العدد07، 2005.
13. مجلة مجلس الدولة، العدد08، 2006.
14. مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2007.
15. مجلة مجلس الدولة، العدد09، 2009.
16. نشرة القضاة، العدد60، وزارة العدل، 2006.
17. مجلة مجلس الدولة، العدد10، 2010.
18. نشرة القضاة، العدد65، وزارة العدل، 2010.

19. 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 022556 الصادر بتاريخ 2006/01/24، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
3. القرار رقم 024059 الصادر بتاريخ 2006/02/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
4. القرار رقم 049507 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
5. القرار رقم 049509 الصادر بتاريخ 2009/05/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
6. القرار رقم 049899 الصادر بتاريخ 2009/12/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
7. القرار رقم 050101 الصادر بتاريخ 2009/11/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
8. القرار رقم 053137 الصادر بتاريخ 2010/01/07، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
9. القرار رقم 054733 الصادر بتاريخ 2010/06/10، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
10. القرار رقم 049505 الصادر بتاريخ 2009/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
11. القرار رقم 052458 الصادر بتاريخ 2010/03/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
12. القرار رقم 053629 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
13. القرار رقم 054229 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

قائمة المصادر والمراجع

14. القرار رقم 054735 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
15. القرار رقم 054736 الصادر بتاريخ 2010/07/15، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
16. القرار رقم 053532 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
17. القرار رقم 053443 الصادر بتاريخ 2010/09/16، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
18. القرار رقم 056443 الصادر بتاريخ 2010/12/23، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
19. القرار رقم 064475 الصادر بتاريخ 2011/07/28، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
20. القرار رقم 077111 الصادر بتاريخ 2013/06/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
21. القرار رقم 085298 الصادر بتاريخ 2014/06/12، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
22. القرار رقم 089048 الصادر بتاريخ 2014/11/26، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
23. القرار رقم 087743 الصادر بتاريخ 2014/12/11، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
24. القرار رقم 098831 الصادر بتاريخ 2015/05/14، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
25. القرار رقم 009986 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).
26. القرار رقم 009710 الصادر بتاريخ 2015/07/09، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

سابعاً: المقابلات.

- آيت بلقاسم جمال، المدير الفرعي للمنازعات الإدارية والقضائية، مديرية المنازعات، المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 2017/10/04، الساعة 10:15.

I. 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, M.F.
2. Projet de Loi de Finances Pour 2018, Version Finale, Transmise à l'APN, 10/10/2017, M.F.

B. 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, D.G.I.

C. Les Notes:

1. 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, D.G.I.

D. Les Instructions:

1. Instruction N°85/2007 du 15/01/2007, Fonctionnement des Commissions de Recours des Impôts Directs, D.G.I.
2. Instruction N° 541/2007 du 24/04/2007, Relative au Contentieux de l'IFU, D.G.I.
3. Instruction Générale Sur les Procédures Contentieuses, 2012, D.G.I.
4. Instruction N° 737/2011 du 15/09/2011, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, D.G.I.
5. Instruction N° 01/2012 du 29/02/2012, Mesure Relatives au Contentieux Fiscal, D.G.I.
6. Instruction N° 02/2012 du 25/04/2012, Relative au Contentieux du Recouvrement, D.G.I.
7. Instruction N°381/2013 du 18/04/2013, Fonctionnement des Commissions de Recours Gracieux, D.G.I.
8. Instruction N° 759/2013 du 24/10/2013, Contentieux Fiscales, Sursis Légal de Paiement, D.G.I.
9. Instruction N° 998/2014 du 31/12/2014, Sur les Disposition de la Loi de Finances, D.G.I.
10. Instruction Générale N°01/2015 du 15/02/2015, la Lois de Finance 2015, Relative au Contentieux Fiscales, D.G.I.

E. Les Circulaires:

1. Circulaire Générale sur la Vérification Ponctuelle, 2009, D.G.I.
2. Circulaire N°22/2014 du 18/02/2014, Rejet de Comptabilité, D.G.I.
3. Circulaire N°01/2017 du 02/01/2017, Mesures Relatives au Commissions de Recours, D.G.I.
4. Circulaire N°12/2017 du 23/01/2017, Mesures Fiscales Relatives au Régime de L'IFU, D.G.I.
5. Circulaire N°02/2017 du 13/03/2017, Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette, D.G.I.

F. Les Lettres:

1. Lettre N° 71/2016 du 19/01/2016, sur le Régime de L'IFU, D.G.I.

2. Lettre N° 1120/2016 du 10/10/2016, Procédure d'Immatriculation en Ligne, en Matière de Numéro d'Identification Fiscale, Fiche d'Information, D.G.I.

II. 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}Éd, DALLOZ, 1999.
4. Daniel Giltard, Commission Administratives, Juris Classeur Fiscal, Fascicule Fiscale Impôts Direct, Traité N°10, Édition Technique, France, 1991.
5. François Goliard, Tayeb Zitoune, Droit Fiscal des Entreprises, 1^{ère} Éd, 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. Group Revue Fiduciaire, l'Entreprise Contrôlée, Fiscale, URSSAF, Inspection de Travail, 1^{ère} Ed, Imprimerie SNEL Grafics, Belgique, 2013,
9. Habib Ayadi, Droit fiscal, CER, Tunis, 1989.
10. Jean Lamarque, Répertoire du Contentieux Administratif, Contentieux Fiscal, Mise a' jour 95, Dalloz, France, 1998.
11. Jean-Pierre Casimir, Contrôle Fiscal, Contentieux- Recouvrement, 10^{ème} Éd, Groupe Revue Fiduciaire, France, 2007.
12. Jean Alexandre, Droit Fiscal Algérien, O.P.U, Alger.
13. Jean Pierre Looten, Guide de Procédures Fiscales, Obligation, Droit et Recours, Edition liaisons, France, 1997.
14. Jean français Brisson Aude Royère, Droit Administratif, Université de Bordeaux, 2004.
15. Kadi Hanifi Mokhtaria, le Contentieux Fiscale Algérien, 1^{ère} Éd, Edition du Sahel, Alger, 2011.
16. Maurice Cozian, Précis de Droit Fiscal de la Famille, LITEC FISCAL, 6^{ème} Éd, Lexis Nexis, France, 2007.
17. Pierre Laurent frier, Précis de Droit Administratif, 2^{ème} Éd, Librairie de Droit, France 2003.
18. Roland Torrel, Contentieux Fiscale, Edition Maxima, France, 1996.
19. Yahia Denideni, Etudes de Droit Fiscal Algérien, Dar el Khaldounia, Alger, 2013.

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 Darrieutort, 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 Rapports:

1. Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière Contentieux fiscal, Juillet, 2017, D.G.I.
2. Rapport Annuel sur l'Activité de la Direction de Grandes Entreprises en Matière Contentieux fiscal, 2017, D.G.I.

V. Les Guides Fiscaux:

1. Direction Général des Impôts, le Système Fiscale Algérien, les Edition du Sahel, Alger, 2018.
2. Direction Général des Impôts, Guides Fiscaux, les Edition du Sahel, Alger, 2018.
3. Direction Général des Impôts, Guide Fiscal du Jeune Promoteur d'investissement, les Edition du Sahel, Alger, 2018.
4. Direction Général des Impôts, Calendrier Fiscal, les Edition du Sahel, Alger, 2018.
5. Direction Général des Impôts, Guide Pratique des Déclaration Fiscales, les Edition du Sahel, Alger, 2018.
6. Direction Général des Impôts, les Procédures du Contentieux fiscal, les Edition du Sahel, Alger, 2018.

VI. Les Bulletins d'Information Fiscale:

1. Bulletin d'Information N° 13/1995, le Contentieux de l'Assiette de l'Impôt, D.G.I.
2. Bulletin d'Information N° 07/2002, le Contentieux de l'Assiette de l'Impôt, D.G.I.
3. Bulletin d'Information N° 27/2007, la Direction des Grandes Entreprises, D.G.I.
4. Bulletin d'Information N° 38/2009, les Relation de L'Administration Fiscale à l'Usager : une Nouvelle Approche, D.G.I.
5. Bulletin d'Information N° 51/2011, Assouplissement des Procédures Contentieuses, un Gage de Protection des Droits des Contribuables, D.G.I.
6. Bulletin d'Information N° 63/2012, le Rescrit Fiscal , un Instrument pour Améliorer la Sécurité Juridique des Entreprises, D.G.I.
7. Bulletin d'Information N° 65/2013, Direction des Grand Entreprise, D.G.I.
8. Bulletin d'Information N° 66/2013, Centre des Impôts, D.G.I.
9. Bulletin d'Information N° 69/2013, Simplification des Démarches Administratives vers une Réforme du Service Public, D.G.I.
10. Bulletin d'Information N° 70/2013, Vérification Ponctuelle, une Nouvelle Procédure de Contrôle Cible, D.G.I.
11. Bulletin d'Information N° 71/2013, Centre des Impôts, D.G.I.
12. Bulletin d'Information N° 74/2014, la Remise Conditionnelle, un Instrument d'Atténuation des Litiges Contentieux , D.G.I.
13. Bulletin d'Information N° 75/2014, Modernisation de l'Administration Fiscale, D.G.I.
14. Bulletin d'Information N° 80/2015, le Système d'Information: Levier Majeur de Modernisation de la D.G.I.

VII. Sites Web:

1. <https://www.legifrance.gouv.fr>.

فهرس

الموضوعات

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرافان
	الإهداء
	قائمة المختصرات
01	مقدمة
11	الباب الأول: الرقابة الداخلية كآلية إجبارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي.
12	الفصل الأول: الشكوى الضريبية كأداة لتعزيز الشفافية الضريبية.
13	المبحث الأول: التأصيل النظري والقانوني للشكوى الضريبية.
13	المطلب الأول: التعريف بالشكوى الضريبية.
14	الفرع الأول: الطبيعة القانونية للشكوى الضريبية.
14	أولاً: تعريف الشكوى الضريبية.
14	1- التعريف القانوني.
15	2- التعريف الفقهي.
17	3- التعريف القضائي.
18	ثانياً: أساس اشتراط الشكوى الضريبية وخصائصها.
18	1- أساس اشتراط الشكوى الضريبية.
19	2- خصائص الشكوى الضريبية.
21	الفرع الثاني: أهمية الشكوى الضريبية وتمييزها عن النظم المشابهة لها.
21	أولاً: أهمية الشكوى الضريبية.
21	1- بالنسبة لأطراف النزاع.
23	2- بالنسبة لمرفق القضاء.
23	ثانياً: الشكوى الضريبية والنظم المشابهة لها في نطاق التشريع الضريبي.
23	1- الشكوى والطلب الضريبي.
24	2- الشكوى والدعوى الضريبية.
26	3- الشكوى في المنازعات الضريبية والشكوى في المنازعات القمعية.

27	المطلب الثاني: نطاق الشكوى الضريبية في منازعات الوعاء الضريبي.
28	الفرع الأول: نطاق الشكوى الضريبية من حيث الأشخاص.
28	أولاً: المكلف بالضريبة.
28	1- التعريف بالمكلف بالضريبة.
30	2- شروط اكتساب صفة المكلف بالضريبة.
34	ثانياً: إدارة الضرائب.
35	1- على المستوى المركزي.
35	2- المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.
38	الفرع الثاني: نطاق الشكوى الضريبية من حيث الموضوع.
39	أولاً: بالنسبة للغاية من الشكوى الضريبية.
39	ثالثاً: بالنسبة لنوع الضريبة محل النزاع.
40	المبحث الثاني: ضوابط الشكوى الضريبية في ظل عصنة النظام الجبائي.
40	المطلب الأول: القيود الشكلية والموضوعية للشكوى الضريبية.
41	الفرع الأول: القيود الشكلية للشكوى الضريبية.
41	أولاً: الشروط المتعلقة برفع الشكوى الضريبية.
41	1- التمثيل القانوني.
43	2- المصلحة.
44	3- إلزامية التوطين في الجزائر.
45	ثانياً: الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية عيناً.
45	1- أن تكون الشكوى الضريبية مكتوبة.
45	2- ألا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع.
45	3- التوقيع الشخصي باليد.
46	الفرع الثاني: القيود الموضوعية للشكوى الضريبية.
46	أولاً: البيانات المتعلقة بالضريبة.
46	1- بيان نوع الضريبة.
46	2- الطابع الفردي لكل محل خاضع للضريبة.
46	3- إقليمية الضريبة محل الشكوى الضريبية.
46	ثانياً: البيانات المتعلقة بأساس فرض الضريبة.

47	1- استندراك الأخطاء المرتكبة في تقدير الوعاء الضريبي.
50	2- استندراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة.
50	3- الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
52	المطلب الثاني: آجال تقديم الشكوى بين صعوبة التحديد وصرامة التطبيق.
52	الفرع الأول: الأحداث الموجبة للشكوى كمعيار لتحديد آجالها.
52	أولاً: الآجال العامة.
54	ثانياً: الآجال الاستثنائية.
54	1- الأحداث المتعلقة بالضريبة.
54	2- الأحداث المتعلقة بشكل قرار فرض الضريبة.
55	3- الأحداث المتعلقة بموضوع الضريبة.
56	الفرع الثاني: إيداع الشكوى الضريبية وأثره على قبولها.
57	أولاً: تاريخ إيداع الشكوى الضريبية وأثره على حساب الآجال.
57	1- الإيداع الشخصي للشكوى الضريبية.
57	2- إيداع الشكوى الضريبية عن طريق البريد.
59	ثانياً: الآجال وأثرها على قبول الشكوى الضريبية.
59	1- شكاوى ضريبية في الآجال.
60	2- شكاوى ضريبية خارج الآجال.
61	الفصل الثاني: إجراءات الفصل في الشكوى الضريبية.
62	المبحث الأول: التحقيق في الشكوى الضريبية لتكريس مبدأ المشروعية.
62	المطلب الأول: إلزامية الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
63	الفرع الأول: إجراءات الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
63	أولاً: مكان فرض الضريبة كأساس لاستلام وفحص الشكوى الضريبية.
63	1- إستلام وتسجيل الشكوى الضريبية.
65	2- فحص الشكوى الضريبية.
66	ثانياً: نتائج الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
66	1- رفض الشكوى الضريبية.
66	2- قبول الشكوى الضريبية.

68	الفرع الثاني: التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي بعد الفحص الأولي للشكوى الضريبية.
69	أولاً: شروط الاستفادة من إرجاء الدفع.
69	1- الشروط المتعلقة بالشكوى الضريبية.
70	2- تقديم ضمانات حقيقية كفيلة بضمان الدين الضريبي.
70	ثانياً: إجراءات الاستفادة من إرجاء الدفع.
71	1- سلطة قابض الضرائب المختص إقليمياً في قبول الضمان.
72	2- السلطة المختصة بالبث في طلب إرجاء الدفع.
73	3- إمكانية إلغاء قرار الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع.
75	المطلب الثاني: التحقيق في الشكوى الضريبية لمواجهة أدلة الإثبات المقدمة.
75	الفرع الأول: التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
75	أولاً: نوع الرقابة كمييار لتحديد المصلحة المختصة بالتحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
76	1- الشكوى الضريبية الناتجة عن الرقابة المختصة.
77	2- الشكوى الضريبية الناتجة عن الرقابة العميقة.
78	3- الشكوى الضريبية الناتجة عن رقابة المصالح المتخصصة.
79	ثانياً: نطاق التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
79	1- النظر في آجال الشكوى الضريبية.
80	2- النظر في مدى توفر الشروط الشكلية للشكوى الضريبية.
80	3- النظر في مضمون الشكوى الضريبية.
84	ثالثاً: نتائج التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
84	1- عدم صحة إعاءات المكلف بالضريبة.
84	2- صحة إعاءات المكلف بالضريبة.
86	الفرع الثاني: التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.
86	أولاً: مراقبة التحقيق الأولي في الشكوى الضريبية.
86	1- الأعوان المحققون في الشكوى الضريبية.
87	2- محتوى التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.
90	ثانياً: سلطات المصلحة المختصة بالتحقيق الإضافي للموازنة بين أدلة الإثبات المقدمة.
90	1- سلطة الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات.
92	2- سلطة الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين.
93	3- سلطة الإطلاع لدى الوسطاء العقاريين ولدى الغير.

94	ثالثاً: نتائج التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية.
94	1- صحة التأسيس الضريبي.
94	2- عدم صحة التأسيس الضريبي.
95	المبحث الثاني: الإختصاص بالبت في الشكوى الضريبية ومبدأ وحدة المخاطبة الجبائية.
95	المطلب الأول: معايير تحديد سلطة البت في الشكوى الضريبية.
96	الفرع الأول: نطاق اختصاص البت في الشكوى الضريبية.
96	أولاً: السلطات ذات الإختصاص الوطني.
96	1- نطاق اختصاص مدير كبريات المؤسسات.
96	2- نطاق اختصاص الإدارة المركزية.
97	ثانياً: السلطات ذات الإختصاص الإقليمي.
97	1- نطاق اختصاص رئيس المركز الجوازي للضرائب.
98	2- نطاق اختصاص رئيس مركز الضرائب.
99	3- نطاق اختصاص المدير الولائي للضرائب.
101	الفرع الثاني: حدود مسؤولية سلطة البت في الشكوى الضريبية.
101	أولاً: حدود المسؤولية بالنظر لجهة البت.
102	1- مقتضيات منح التفويض.
108	2- المسؤولية في التفويض.
109	ثانياً: حدود المسؤولية بالنظر لآجال البت.
110	1- حالة اشتراط الرأي المطابق للإدارة المركزية.
110	2- حالة عدم اشتراط الرأي المطابق للإدارة المركزية.
111	المطلب الثاني: مبدأ التعليل الوجوبي للقرارات الصادرة بشأن الشكوى الضريبية.
112	الفرع الأول: طبيعة القرارات الصادرة بشأن الشكوى الضريبية.
112	أولاً: شكل القرار البات في الشكوى الضريبية.
113	ثانياً: وجوب الكشف عن محتوى القرار البات في الشكوى الضريبية.
113	1- حالة القبول الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع للشكوى الضريبية.
114	2- حالة إجراء المقاصة.
114	3- حالة الرفض الكلي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية.
115	الفرع الثاني: نفاذ القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية.

116	أولاً: تبليغ القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية
116	1- الأشخاص المعنيون بالتبليغ.
116	2- آلية تبليغ القرار.
118	ثانياً: الآثار المترتبة عن تبليغ القرار الصادر بشأن الشكوى الضريبية.
118	1- آثار التبليغ بالنسبة للشاكي.
119	2- آثار التبليغ بالنسبة لإدارة الضرائب.
120	خلاصة الباب الأول.
123	الباب الثاني: الرقابة الخارجية للجان الطعن كآلية اختيارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي.
125	الفصل الأول: تعدد لجان الطعن الضريبية.
126	المبحث الأول: لجان الطعن النزاعي والنظم المشابهة لها في نطاق التشريع الضريبي.
127	المطلب الأول: لجان الطعن النزاعي واللجان المنشأة قبل تأسيس الضريبة.
128	الفرع الأول: لجان الطعن النزاعي ولجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي.
128	أولاً: تعريف لجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي.
129	ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة التعسف في استعمال القانون الجبائي.
130	الفرع الثاني: لجان الطعن النزاعي ولجنة التوفيق.
130	أولاً: تعريف لجنة التوفيق.
131	ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة التوفيق.
132	المطلب الثاني: لجان الطعن النزاعي واللجان المنشأة بعد تأسيس الضريبة.
133	الفرع الأول: لجان الطعن النزاعي ولجان الطعن الولائي.
133	أولاً: تعريف بلجان الطعن الولائي.
134	ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجان الطعن الولائي.
135	الفرع الثاني: لجان الطعن النزاعي ولجنة المخالفات.
135	أولاً: تعريف لجنة المخالفات.
136	ثانياً: الفرق بين لجان الطعن النزاعي ولجنة المخالفات.
138	المبحث الثاني: ضوابط الطعن أمام لجان الطعن النزاعي.

138	المطلب الأول: شروط الطعن النزاعي.
139	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بشكل الطعن النزاعي ومحتواه.
139	أولاً: الشكل المحدد في تقديم الطعن النزاعي.
140	ثانياً: المحتوى غير المضبوط في تقديم الطعن النزاعي.
140	1- الطعون التي لا تتضمن التأجيل القانوني للدفع.
141	2- الطعون التي تتضمن التأجيل القانوني للدفع.
144	الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بآجال الطعن النزاعي.
144	أولاً: البت في الشكوى وأثره في تحديد آجال الطعن النزاعي.
144	1- حالة الرد على الشكوى الضريبية ضمن الآجال.
145	2- حالة عدم الرد على الشكوى الضريبية ضمن الآجال.
145	3- حالة الرد على الشكوى الضريبية بعد انقضاء الآجال.
146	ثانياً: الطعن النزاعي أمام اللجان وأثره على قطع ميعاد الطعن القضائي.
149	المطلب الثاني: الإجراءات الأولية للطعن قبل عرضه على لجان الطعن النزاعي.
149	الفرع الأول: تسيير ملف الطعن النزاعي.
149	أولاً: مصلحة التأسيس كاختصاص لاستقبال الطعن النزاعي.
150	ثانياً: مقتضيات الفحص الأولي للطعن النزاعي.
150	1- إجراءات الفحص الأولي للطعن النزاعي.
151	2- تسجيل الطعن النزاعي.
151	ثالثاً: تكوين ملف الطعن النزاعي من أجل التحقيق فيه.
151	1- المنازعات الناتجة عن الرقابة المختصرة.
152	2- المنازعات الناتجة عن الرقابة المعمقة.
152	3- المنازعات الناتجة عن استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
153	الفرع الثاني: التحقيق في الطعن النزاعي.
153	أولاً: نطاق التحقيق في الطعن النزاعي.
153	1- النظر في آجال الطعن النزاعي.
154	2- النظر في شكل الطعن النزاعي.
154	3- النظر في مضمون الطعن النزاعي.
155	ثانياً: إعداد تقرير مفصل حول ملف النزاع.
155	1- آجال إعداد التقرير.

155	2- دراسة نتائج التحقيق.
157	الفصل الثاني: فعالية النظام القانوني للجان الطعن النزاعي.
158	المبحث الأول: فعالية تنظيم لجان الطعن النزاعي.
159	المطلب الأول: التنظيم العضوي للجان الطعن النزاعي.
159	الفرع الأول: التشكيلة المتنوعة لأعضاء لجان الطعن النزاعي.
159	أولاً: تكوين لجان الطعن النزاعي.
160	1- اللجان ذات الإختصاص الإقليمي.
161	2- اللجنة ذات الإختصاص الوطني.
162	ثانياً: ملاحظات حول تشكيلة لجان الطعن النزاعي.
162	1- رئاسة اللجنة.
164	2- تنوع التشكيلة.
166	الفرع الثاني: المركز القانوني لأعضاء لجان الطعن النزاعي.
166	أولاً: الضمانات المقررة لأعضاء لجان الطعن النزاعي.
166	1- الحماية القانونية لأعضاء لجان الطعن النزاعي.
167	2- الحق في التعويضات.
169	3- الاستقلال الوظيفي.
169	4- مدة العضوية.
169	ثانياً: مسؤولية أعضاء لجان الطعن النزاعي.
170	1- التزامات أعضاء لجان الطعن النزاعي.
173	2- آثار إخلال أعضاء لجان الطعن النزاعي بالتزاماتهم.
177	المطلب الثاني: التنظيم الوظيفي للجان الطعن النزاعي.
177	الفرع الأول: الإختصاص النوعي للجان الطعن النزاعي.
177	أولاً: طبيعة وقيمة الضرائب المتنازع فيها.
177	1- حسب طبيعة الضريبة المتنازع فيها.
182	2- حسب قيمة الضريبة المتنازع فيها.
183	ثانياً: الهدف والغرض من الطعن النزاعي.
184	الفرع الثاني: الإختصاص الإقليمي للجان الطعن النزاعي.

187	المبحث الثاني: فعالية الدور الرقابي للجان الطعن النزاعي.
187	المطلب الأول: تأثير ضوابط سير عمل اللجان على فعالية الدور الرقابي.
187	الفرع الأول: الأمانة الدائمة للجان الطعن النزاعي ونظامها الداخلي.
188	أولاً: الأمانة الدائمة للجان الطعن النزاعي.
188	1- الهيئة المكلفة بأمانة لجان الطعن النزاعي.
189	2- مهام أمانة لجان الطعن النزاعي.
190	ثانياً: النظام الداخلي المفقود للجان الطعن النزاعي.
191	الفرع الثاني: اجتماعات لجان الطعن النزاعي.
191	أولاً: انعقاد جلسات لجان الطعن النزاعي.
191	1- النصاب القانوني للانعقاد.
191	2- وتيرة الانعقاد.
192	ثانياً: مداورات جلسات لجان الطعن النزاعي.
192	1- آجال دراسة الطعون.
193	2- النصاب القانوني للمداورات.
195	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن رقابة لجان الطعن النزاعي.
195	الفرع الأول: الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي.
196	أولاً: صور الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.
196	1- شكل الآراء الباتة في الطعن النزاعي.
197	2- محتوى الآراء الباتة في الطعن النزاعي.
198	ثانياً: تبليغ الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.
198	1- أطراف النزاع.
200	2- الآثار المترتبة عن تبليغ الآراء الصادرة بشأن الطعن النزاعي.
204	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لآراء لجان الطعن النزاعي.
204	أولاً: خصائص القرار الإداري.
207	1- القرار الإداري عمل صادر من سلطة إدارية مختصة.
207	2- القرار الإداري صادر بالإرادة المنفردة للإدارة.
207	3- القرار الإداري يحدث آثاراً قانونية.
208	ثانياً: مدى توافر خصائص القرار الإداري في آراء لجان الطعن النزاعي.

208	1- مدى اعتبار الآراء صادرة من سلطة مختصة.
209	2- مدى اعتبار الآراء صادرة بالإرادة المنفردة.
210	3- مدى اعتبار الآراء عمل قانوني يحدث أثراً قانونية.
213	خلاصة الباب الثاني.
216	الخاتمة.
227	الملاحق.
252	قائمة المصادر والمراجع.
275	فهرس الموضوعات.

ملخص الدراسة:

تتفرد منازعات الوعاء الضريبي بخصوصيات تميزها عن غيرها من المنازعات الإدارية، التي تتجلى أساساً في الجانب الفني والتقني للمادة الضريبية، وكذا خضوع التسوية الودية لقانون مرن وسريع التعديل من خلال قوانين المالية المتعاقبة، ويسعى المشرع لجعل النزاع الضريبي يقف عند الطعن الإداري كمعيار فاصل بين ما يسبق المرحلة القضائية التي تعكس علاقة ثنائية الجانب، تجمع بين المكلف والإدارة الجبائية، حيث يفترض فيها مستوى أدنى من الثقة المتبادلة بين الطرفين، كما يسعى أيضاً لضمان توازن المراكز القانونية بين أطراف العلاقة الضريبية، ذلك من خلال تمكين الإدارة صاحبة السيادة والسلطة من مختلف الوسائل والامتيازات لتقدير الوعاء الضريبي وتحصيل جميع الديون الجبائية المستحقة للخزينة العمومية، وبالمقابل نجده قد مكن المكلف بالضريبة، المجرى من أي إمتياز أو سلطة إلا سلطة القانون، من جملة من الضمانات للحفاظ على حقوقه وحمايته من تعسف الإدارة، من خلال الشكوى الضريبية ولجان الطعن النزاعي.

فالشكوى الضريبية تعتبر آلية إجبارية لتسوية نزاع الوعاء الضريبي ودياً، والتي تسمح بتعزيز الشفافية الضريبية عن طريق تكريس مبدأ العدالة والوجاهية، من خلال تبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، لجعل هذه الأخيرة تبسط رقابتها الذاتية على أعمالها لتحقيق مبدأ المشروعية، أما لجان الطعن النزاعي فهي تمارس رقابة خارجية على قرار إدارة الضرائب، كآلية اختيارية لتسوية نزاع الوعاء الضريبي، تقوم على أساس إشراك فاعلين من قطاعات مهنية مختلفة، تتوفر فيهم خبرة كافية في مجال الأنشطة المهنية التي ينتمي إليها نشاط المكلف، لفتح حوار غير مباشر من أجل تفضيل الحلول الجوارية لتسوية منازعات الوعاء الضريبي، وقطع الطريق على الكيدية منها، مما يخفف العبء على القضاء.

الكلمات المفتاحية: الوعاء الضريبي، المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، الشكوى الضريبية، لجان الطعن النزاعي.

Stady's Abstract:

Tax disputes are unique in distinguishing them from other administrative disputes, which are mainly reflected in the aspect of the tax, as well as the friendly settlement of a flexible and fast amendment law through the financial laws. The legislator seeks to make the tax dispute stands as an administrative criterion that comes before the judicial phase, which reflects a bilateral relationship between taxpayer and tax administration, where a minimum level of mutual trust is assumed between the parties. And also seeks to ensure the balance of legal positions between the parties of the tax relationship. Through enabling tax administration that have sovereignty and power of various means and privileges to estimate the tax base and collect all the tax debts owed to the Treasury, and in return we find it enabled the taxpayer, stripped of any privilege or authority except the rule of law, of a number of guarantees to preserve his rights and protect him from arbitrary management, through complaint and appeals committees.

The Tax Complaint is a mandatory mechanism for settling the tax dispute, which allows for the promotion of tax transparency through the establishment of the principle of justice and fairness through the exchange of views between the taxpayer and the tax administration to make the latter more self-governing in order to achieve the principle of legality. Whereas the appeals committees exercise an external control over the decision of the Tax Administration, as an optional mechanism to settle the tax dispute, based on the involvement of actors from different professional sectors, with sufficient experience in the professional activities of the taxpayer's activity. That's to open an indirect dialogue preferring approximate solutions for the settlement of disputes, and neglecting spiteful ones, thus easing the duty of judiciary.

Keywords: Tax Base, Taxpayer, Tax Administration, Tax Complaint, Appeals Committees.

Résumé de l'étude:

Le contentieux de l'assiette fiscale se particularise des autres litiges administratifs par ses caractéristiques qui dominent la taxe artistique et technique de la matière fiscale ainsi que la subordination de règlement à l'amiable ajustement souple et rapide grâce à des lois financières successives. Le législateur cherche à rendre le contentieux fiscal s'achève au niveau du recours administratif comme un intervalle standard qui reflète une relation bilatérale entre le contribuable et l'administration des impôts. Ça nécessite un minimum de confiance mutuelle entre les deux parties. On vise également à assurer l'équilibre des centres juridiques entre les parties de la relation fiscale, permettant à l'administration par sa souveraineté et son autorité aux divers moyens et privilèges pour estimer l'assiette fiscale et de recueillir toutes les dettes fiscales dues au Trésor public. D'autre part on a permis au contribuable dépourvu de tous privilèges ou autorité un nombre de garanties pour protéger ses droits contre les abus administratifs à partir de La Reclamation Fiscale et les Commissions de Recours contentieux.

La Reclamation Fiscale se considère comme mécanisme obligatoire pour le règlement de l'assiette fiscale à l'amiable ce qui renforce la transparence fiscale par principe de la justice par l'échange de vues entre contribuable et l'administration des impôts pour permettre à cette dernière d'exercer son autocontrôle sur ses travaux pour atteindre le principe de la légitimité. Les Commissions de Recours contentieux exercent un contrôle externe à base d'une décision de taxation fiscale comme mécanisme bénévole de règlement du contentieux de l'assiette fiscale basée sur l'implication des acteurs de différents secteurs professionnels y compris des compétences à qui appartient l'activité du contribuable pour accomplir un dialogue indirect pour privilégier les solutions de proximité de règlement du contentieux fiscal et d'éviter des solutions malveillantes ce qui réduit la charge de la justice.

Mots clés : Contentieux de l'Assiette fiscale, le Contribuable, l'Administration des Impôts, Reclamation Fiscale, les Commissions de Recours Contentieux.