



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

عنوان المذكرة

النظام القانوني للشكوى الضريبية في الجزائر

تحت إشراف الاستاذ

د. ياسين ربوح

من إعداد الطلبة

صبرين الهلة

محمد حمادي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عيسى زرقاط	أستاذ التعليم العالي	رئيساً
ياسين ربوح	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرفاً
محمد بكارشوش	أستاذ مساعد قسم "أ"	مناقشاً

السنة الجامعية: 2024 - 2025



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لاستكمال المتطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون عام اقتصادي

عنوان المذكرة

النظام القانوني للشكوى الضريبية في الجزائر

تحت إشراف الاستاذ

د. ياسين ربوح

من إعداد الطلبة

صبرين الهلة

محمد حمادي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عيسى زرقاط	أستاذ التعليم العالي	رئيساً
ياسين ربوح	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرقاً
محمد بكارشوش	أستاذ مساعد قسم "أ"	مناقشاً

السنة الجامعية: 2024 - 2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم: 1082 المؤرخ 27 ديسمبر 2020 الذي يحدد القواعد المتعلقة

بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله.

اسم ولقب الطالب	التخصص	رقم بطاقة التعريف الوطنية	تاريخ الإصدار
.1			
.2			
.3			

المسجل (ة) بكلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر، عنوانها:

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية

والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ:

.1 توقيع المعني (ة)

.2 توقيع المعني (ة)

شكر وتقدير

نتقدّم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذنا المشرف الفاضل الدكتور رباح ياسين، الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذا العمل، لقبوله بالإشراف علينا وتوجيهاته القيّمة كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذه الدراسة.

ونتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الدكتور زرقاط عيسى، الدكتور محمد بكرشوش، لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة وتقييمها، وهو شرفاً نعتزّ به.

كما نرفع أسمى عبارات الشكر والعرفان إلى جميع أساتذتنا بكلية الحقوق - جامعة ورقلة، الذين كان لهم الفضل في تكوينينا العلمي والمعرفي طيلة سنوات دراستنا، ونخص بالذكر: الدكتور بامون لقمان، والدكتور بوليفة عمران، على ما بذلوه من جهد وعطاء علمي.

ولا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدّم بوافر الامتنان والتقدير إلى كل الزملاء الأعزاء، وموظفي المحكمة والمجلس القضائي، وبالأخص الأستاذ سليمان عبد الوهاب، لما قدمه لنا من دعم معنوي وتوجيهات علمية قيّمة.

كما لا يفوتنا أن نتوجّه بخالص التقدير والامتنان إلى الدكتور نور الدين زرقون، على ما قدّمه لنا من ملاحظات بناءة وتوجيهات ثمينة كان لها بالغ الأثر في إثراء هذا البحث، فجزاه الله عنا خير الجزاء.

راجين من الله تعالى أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن ينفعنا بما علّمنا، ويعلمنا ما جهلت، وأن يجعله حجةً لنا لا علينا.



ماسلكنا البدايات الالبتسييره ومابلغنا النهايات الال بتوفيقه

بكل فخر أهدي تخرجي وفرحتي التي انتظرتها طويلاً إلى من كانوا مصدر الدعم والعطاء دائماً إلى

(نفسى)

التي قاومت وصبرت وتحديت الظروف الى تلك التي انهكها التعب لكنها لم تهزم ولن تخذلني يوماً أهديك

هذا التخرج لأنه ثمرة عزيمةك وإصرارك

الى فلذ كبدي "إبني" الغالي اليك أهدي ثمرة جهدي يامن كنت كسب قوتي وثباتي يامن أجله خضت

معارك الحياة وصبرت لأنك تستحق هاأنا اليوم أرفع رأسي فخرا بك وبنفسي ياأجمل هدية منحني الله إياها

الى من علمني ان الدنيا كفاح ..وسلاحها العلم والمعرفة الى من سعى لأجل راحتي ونجاحي الى أعظم

رجل الى العزيز الذي حملت إسمه فخرا

"ابا الغالي"

الى من أوصاني الرحمن بها برا واحسانا الى من سعت وعانت من أجلي " امي الغالية"

الى ضلعي الثابت وأمان أيامي "أخي"

الى من شددت عضدي بهم فكانو ينابيع ارتوي منها الى خيرة ايامي وصفوتها .. اخوتي

شكرا لقلوبكم الطيبة ولوجودكم الجميل في عائلتنا

الى كتاكيت اسرتي و احلامكم كانت تلهمني أن احقق حلمي اهديكم عملي المتواضع

صبرينة



إهداء

إلى من كان سندي في كل مراحل حياتي،
إلى من علّمني معنى الصبر والثبات،
إلى من كانت كلماتهم تبعث فيّ الطمأنينة، وتشجيعهم أمني...

إليكم يا من كنتم لي أكثر من مجرد شخص...
يا من آمنتم بي حين شككتُ في نفسي،
يا من دعاؤكم لي كان سر قوتي واستمراري...

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

عائلي

تقديرًا لكل لحظة كنتم فيها ظهري وسندي، ولكل تضحية قدمتها في سبيل راحتي
ونجاحي.

فشكرًا من القلب... وجزاكم الله عني خير الجزاء.

محمد



الاختصار	الاسم
ج. ر. ج. ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
ص	صفحة
ق.إ.ج	قانون الاجراءات الجبائية
ق.م	قانون المالية



مقدمة

تُعد المنازعات الضريبية من أبرز الإشكالات القانونية التي تنشأ في علاقة المكلف بالضريبة بإدارة الضرائب، لاسيما تلك المتعلقة بالوعاء الضريبي وعمليات التحصيل. ففي إطار الصلاحيات المخولة لإدارة الضرائب، تقوم هذه الأخيرة بإجراء تحقيقات تهدف إلى مراقبة صحة وصدقية التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين. ويُعد التحقيق في المحاسبة من أبرز هذه الآليات، كونه يشمل مجموعة من العمليات الرقابية الدقيقة، وقد تعزز هذا الإجراء من خلال استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب قانون المالية لسنة 2020، إضافة إلى التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تلعب الضريبة دوراً حيوياً في تمويل الميزانية العامة للدولة، وتُعد من الأدوات الرئيسية لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. غير أن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لا تخلو من منازعات، خصوصاً حين تمارس الإدارة صلاحياتها في تحديد الوعاء الضريبي وفرض الضرائب وتحصيلها. ومع تعدد هذه الصلاحيات، تزداد احتمالات وقوع أخطاء أو تعسف في تطبيق القانون، مما يفتح المجال أمام المكلف للطعن في قرارات الإدارة من خلال آليات قانونية منظمة، في مقدمتها الشكوى الضريبية.

تُعد الشكوى الضريبية أداة قانونية ذات طبيعة إدارية، تمكّن المكلف بالضريبة من الاعتراض على القرارات الجبائية التي تمس بمصالحه، وتمنحه الفرصة لتصحيح الأوضاع قبل اللجوء إلى الطعن القضائي. كما تساهم هذه الآلية في تقليص النزاعات القضائية وتخفيف العبء عن الجهات القضائية، من خلال إتاحة الفرصة للإدارة لمراجعة قراراتها أو إعادة النظر فيها.

وقد حرص المشرع الجزائري على تنظيم هذه الشكوى ضمن إطار قانوني دقيق، يحدد شروطها، آجال تقديمها، والآثار المترتبة عنها، خاصة بعد التطورات التي شهدتها القانون الجبائي في ظل التعديلات المتتالية لقوانين المالية. وهذا ما يبرز أهمية تناول النظام القانوني للشكوى الضريبية بالدراسة والتحليل، بغرض توضيح دورها كضمانة إجرائية لحماية حقوق المكلف وضبط سلطات الإدارة.

الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع

تعددت الدراسات الأكاديمية التي تناولت موضوع الدراسة، وقد تم ترتيبها وفق تسلسل منطقي يراعي التدرج الزمني والترابط الموضوعي كما يلي:

1. دراسة مالك عليان (2008-2009)، **الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري**،

أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر رقم 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق.

تناولت هذه الدراسة الإطار القانوني المنظم للدعوى الضريبية في الجزائر، حيث سعى الباحث إلى تحليل مختلف الجوانب المتعلقة بهذه الدعوى باعتبارها وسيلة قانونية تُمكن المكلف بالضريبة من الدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية. وقد اعتمد في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي، مستعرضاً النصوص القانونية السارية والملغاة، والاجتهادات القضائية ذات الصلة، بالإضافة إلى المقارنة الجزئية مع أنظمة قانونية أخرى. وركّزت الدراسة على شرح الإجراءات المتبعة في تقديم الشكاوى الضريبية، وتحديد الجهات المختصة بالنظر فيها، إلى جانب تسليط الضوء على الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف، والصعوبات التي تواجهه أثناء مباشرة الدعوى. وخلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة تبسيط

الإجراءات الجبائية، وتحديث الإطار القانوني بما يواكب التغيرات الاقتصادية، إضافة إلى تعزيز الوعي القانوني لدى المكلفين بالضريبة وتمكينهم من ممارسة حقوقهم في إطار قانوني واضح وشفاف.

2. بن ساسي حيزية (2013-2014)، "الشكاية الضريبية"، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الشكوى كآلية قانونية تتيح للمكلف بالضريبة الاعتراض على القرارات الجبائية الصادرة عن الإدارة، وذلك قبل اللجوء إلى القضاء. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قامت باستعراض النصوص القانونية المنظمة للشكوى الضريبية، وتحليل الإجراءات المتبعة في تقديمها، وتحديد الجهات الإدارية المختصة بالنظر فيها، مع التركيز على العتبات المالية التي تحدد اختصاص كل جهة. كما ناقشت المذكرة الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء تقديم الشكوى، والإشكالات العملية التي قد تعترضه في هذا السياق. خلصت الدراسة إلى ضرورة تعزيز فعالية الشكوى الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات، وتوضيح النصوص القانونية ذات الصلة، وتوعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم في المجال الجبائي.

3. زعبي عمار، سلطاني آمنة (2020)، "الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد الرابع، العدد الثاني.

سلطت الدراسة الضوء على العلاقة غير المتوازنة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، حيث تتمتع الأخيرة بمركز قوي مقارنة بالمكلف، مما قد يؤدي إلى انتهاك حقوق هذا الأخير.

ولإحداث توازن بين الطرفين، أقر المشرع مجموعة من الضمانات لصالح المكلف، من بينها الشكوى الضريبية التي تُعد وسيلة إدارية تمكنه من الاعتراض على القرارات الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء. هدفت الدراسة إلى تحليل الإطار القانوني للشكوى الضريبية، وإبراز دورها كضمانة أساسية لحماية حقوق المكلف، مع التركيز على الإجراءات المتبعة والجهات المختصة بالنظر فيها. خلصت الدراسة إلى ضرورة تعزيز فعالية هذه الآلية من خلال تبسيط الإجراءات، وتوعية المكلفين بحقوقهم، وتوفير بيئة قانونية تضمن التوازن بين الإدارة والمكلف بالضريبة. شكلت هذه الدراسات أساساً معرفياً مهماً في فهم الشكوى الضريبية، مع التركيز على النصوص القانونية المنظمة للشكوى الضريبية، وتحليل الإجراءات المتبعة في تقديمها. غير أن ما يميز دراستنا الحالية هو تركيزها الشامل والمفصل على الشكوى الضريبية باعتبارها آلية إدارية وقانونية قائمة بذاتها، وذلك من خلال تقسيمها المنهجي الذي يغطي المفهوم، والخصائص، والأنواع، ثم الشروط والمواعيد، وصولاً إلى الآثار القانونية المترتبة عن رفعها.

أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة في إلقاء الضوء على الشكوى الضريبية لان إجراءات الشكوى الضريبية تُعد ذات أهمية كبيرة في مجال المنازعات الجبائية، سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل. وقد خصّص المشرع لهذا الإجراء قواعد خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

إلا أن ما يُلاحظ على هذا القانون، وعلى مختلف القوانين الجبائية الأخرى، هو كثرة التعديلات التي تطرأ عليها سنويًا بموجب قوانين المالية. هذه التعديلات المتكررة، إلى جانب ضعف

الثقافة القانونية لدى المكلف بالضريبة، مقابل الامتيازات الواسعة الممنوحة لإدارة الضرائب، تجعل من الصعب على المكلف الدفاع عن حقوقه والمطالبة بها بشكل فعال.

أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع في:

- السبب الشخصي: ينبع اختيار هذا الموضوع من اهتمام شخصي ورغبة أكاديمية في الإحاطة بجانب مهم من جوانب المنازعات الجبائية، ولا سيما الشكوى الضريبية، باعتبارها آلية إدارية تتيح للمكلف بالضريبة الدفاع عن حقوقه، مما يستدعي التعمق في فهم إطارها القانوني والإجرائي؛

- الأسباب الموضوعية: يلاحظ ندرة الدراسات التي تناولت موضوع الشكوى الضريبية كإشكالية مستقلة، حيث غالبًا ما يتم إدراجه ضمن الأبحاث العامة المتعلقة بالمنازعات الجبائية أو الدعوى الضريبية، وهو ما يبرر الحاجة إلى تخصيص دراسة معمّقة تعالج هذا الجانب بشكل منفصل؛

- أهمية الموضوع: تتجلى أهمية الموضوع في كونه يمثل مرحلة أساسية في مسار تسوية النزاعات الجبائية، ويساهم في تجسيد مبدأ الحق في التنظيم الإداري، ما يجعل من الضروري تسليط الضوء عليه من زاوية قانونية وتحليلية دقيقة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح الإجراءات القانونية الخاصة بتقديم الشكايات من قبل المكلفين بالضريبة، مع بيان

النصوص القانونية التي يجب الاستناد إليها في هذا الإطار؛

- تحديد الجهات الإدارية المختصة قانونًا بالنظر في الشكايات الضريبية؛
- تشجيع الباحثين والمختصين على تعميق البحث في هذا المجال، نظرًا للارتفاع المستمر في عدد المكلفين بالضريبة، وتكرار التعديلات التي تمس النصوص القانونية، بالإضافة إلى تزايد عدد النزاعات الضريبية من سنة إلى أخرى.

إشكالية الدراسة

ومن هنا تأتي أهمية دراسة "النظام القانوني للشكوى الضريبية في الجزائر"، بالنظر إلى دورها الحيوي في إرساء التوازن بين سلطة الإدارة الجبائية وحقوق المكلف، وضمان خضوع الإدارة للرقابة القانونية في إطار من العدالة والشفافية.

وبناءً على ذلك، فإن الشكوى الضريبية تطرح إشكالية فعاليتها في النظام الضريبي الجزائري، ومن هذا المنطلق فإننا نتساءل عن مدى فعالية الشكوى الضريبية في التسوية الودية للمنازعة الضريبية في النظام الجزائري؟

منهجية الدراسة

وللإجابة عن إشكالية الدراسة المطروحة فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة هذا الموضوع، بهدف تقديم عرض دقيق لمختلف جوانبه في ظل النصوص القانونية الملغاة وتلك السارية المفعول، مع تحليل مستفيض لما يقتضيه الإطار القانوني والإجرائي للشكوى الضريبية.

خطة الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرعية، تم تقسيم هذه المذكرة إلى فصلين رئيسيين، ففي الفصل الأول تطرقنا الى الاطار المفاهيمي للشكوى الضريبية الذي احتوى على مبحثين وكل، ففي المبحث الاول تطرقنا الى مفهوم الشكوى والذي عالجنا فيه على حدى تعريف الشكوى الضريبية وتمييزها ، خصائص الشكوى الضريبية وأنواعها، اما المبحث الثاني فذكرنا شروط الشكوى الضريبية و مواعيد رفعها، شروط الشكوى الضريبية، مواعيد رفع الشكوى الضريبية، ثم الفصل الثاني الذي عالج الآثار القانونية المترتبة عن رفع الشكوى الضريبية ، فحاولنا التطرق الآثار المترتبة على الضريبة المفروضة، إعادة التحقيق في قرار فرض الضريبة، التظلم أمام لجان الطعن، أما المبحث الثاني فكان يتمحور حول إمكانية تأجيل التنفيذ، آثار الشكوى الضريبية على آجال الطعن القضائي.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للشكوى الضريبية

تمهيد

تُعد الشكوى الضريبية من بين أبرز الوسائل القانونية التي أتاحها المشرع للمكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية، بعيدًا عن المسار القضائي الرسمي، ما يمنحها طابعًا إداريًا يسبق مرحلة التقاضي. ولأنها تشكل نقطة توازن بين حق الدولة في تحصيل الإيرادات وحق المواطن في الطعن في القرارات الضريبية، كان من الضروري التعمق في طبيعتها القانونية لفهم الأساس الذي تقوم عليه. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال:

○ **المبحث الأول: مفهوم الشكوى**

○ **المبحث الثاني: شروط الشكوى الضريبية ومواعيد رفعها**

المبحث الأول: ماهية الشكوى

تُعد الشكوى إحدى الوسائل القانونية التي خولها المشرع للمكلف بالضريبة لتمكينه من الاعتراض على القرارات الجبائية الصادرة عن الإدارة، دون اللجوء المباشر إلى القضاء. ولتحديد الإطار المفاهيمي الدقيق للشكوى الضريبية، من الضروري أولاً الوقوف على تعريفها القانوني، ثم تمييزها عن مصطلحات مشابهة قد تُحدث خلطاً في الفهم أو التطبيق.

المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية

تُعتبر الشكوى الضريبية من الآليات الأساسية التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة للطعن في القرارات الجبائية غير المنصفة أو التي يشوبها خطأ. غير أن تحديد معناها القانوني بدقة يقتضي أولاً الوقوف على تعريفها، ثم تمييزها عن بعض المفاهيم القريبة منها في الشكل أو الوظيفة، مثل الطعن أو التظلم، لتقادي الخلط بينها وضمان حسن استخدامها في الإطار القانوني السليم.

الفرع الأول: الشكوى الضريبية

وضح المشرع بعض المسائل المتعلقة بالشكوى الضريبية، حتى يسهل على المكلف بالضريبة استخدامها بكل يسر، ومن ثم يحقق الهدف من وراء إقرارها كوسيلة حماية له في مواجهة تعسف الإدارة الضريبية.

أولاً: الشكوى

تعد الشكوى الضريبية وسيلة لدفع الإدارة نحو مراجعة قراراتها، بحيث تقوم بمراقبة نفسها

بنفسها دون تدخل من أي طرف خارجي،¹ وبهذا تعد خطوة مهمة وأداة أولية في يد المكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن نفسه أمام الإدارة حتى تقوم بمراجعة عميقة لما أقرته من ضرائب في حقه لا نكاد نجد تعريفاً مباشراً وصريحاً للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري، لكنها موجودة معنى بوصفها تظلماً إدارياً مشروطاً لصحة رفع الدعوى أمام القضاء الإداري في القرارات التي تصدرها إدارة الضرائب.

1. تعريف الشكوى

جاء في معجم لسان العرب لابن منظور أن كلمة الشكوى هي:

- لغة: "شكوت فلانا أشكوه شكوى وشكاية، إذا أخبرت عنه بسوء فعله بك، وتعنى إظهار ما يصفك به غيرك من المكروه".²

من المعنى اللغوي يتجلى لنا أن مفهوم الشكوى هو إخبار جهة معينة بالظلم الذي وقع على المشتكي لغرض إزالته.

- اصطلاحاً: "تعبير المجني عليه عن إرادته في أن تتخذ الإجراءات الجنائية الناشئة عن الجريمة"³

واضح من خلال هذا التعريف تأثيره بالفقه الجنائي، لأنه يقدم مفهوماً مرتبطاً بوقوع جريمة كان ضحيتها المجني عليه، وبالتالي يقدم شكوى للجهات المعنية بغرض استرداد حقوقه والقصاص

¹ باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجنائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس، 2020، ص4.

² بن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، بدون سنة نشر، ص 439.

³ محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص1.

من الجاني.

في المجال الإداري، عادة ما ترتبط الشكوى بتسمية التظلم الإداري المسبق، وبالتالي يصبح مفهوم الشكوى كما يلي:

" أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماسا إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضرارا بمركزه القانوني¹."

2. تعريف الضريبة

اختلفت التعاريف الخاصة بالضريبة من كاتب إلى آخر لكنها لم تخرج عن المعنى العام لها ومن أبرز التعاريف الواردة في هذا المجال ما يلي:

▪ الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

▪ الضريبة اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص بدافعها، وذلك بغرض تحقيق نفع عام.³

ومنه يمكن تعريف الضريبة بأنها: اقتطاع مالي إجباري تفرضه الدولة دون مقابل من اجل تغطية نفقاتها وأعبائها.

¹ حسين طاهري، شرح وجيز لإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 09.

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000 ص 115.

³ عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987، ص 69.

أما الشكوى الضريبية فيمكن تعريفها على أنها:

▪ "مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية".

▪ كما عرفت على أنها: " أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي".

▪ **التعريف القانوني:** المشرع الجزائري لم يضع تعريفا لشكوى الضريبية، وإنما إقتصر على: ذكر حالات وجودها وتلك من خلال المادة 07 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في إختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وأما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.¹

▪ مما سبق يتضح لنا أن الشكوى الضريبية هي أولى مراحل المنازعة الضريبية، وهذه الأخيرة تتميز بخصوصية عن باقي المنازعات الإدارية، إذ لا بد من سرعة الوصول للإستقرار الضريبي، لأن بقاء النزاع مستمرا يضر بمصالح الدولة التي تمثلها مديرية الضرائب، وذلك في صورة عدم دخول الإيرادات اللازمة وفي التوقيت المناسب، كما يضر بمصالح المكلف بالضريبة في صورة عدم وضوح مستقبل هذا النزاع مع احتمال تضاعف الأعباء المالية

¹ القانون رقم 20-16 المؤرخ في 31/12/2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر ع 83 لسنة 2020.

التي يتحملها¹.

■ **التعريف الفقهي:** إن الدراسات الفقهية في مجال الضرائب عموما والمنازعات المتعلقة بها

خصوصا في الفقه القانوني الجزائري قليل جدا 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 ودفوع المشتكي ضد

قرار الإدارة والذي كلفه بالضريبة.² وهذا التعريف هو مفهوم موسع للشكوى الضريبية،

حيث أنه في بعض الشكاوى ويكون موضوعها الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي

ولا علاقة لقرار إدارة الضرائب بذلك.

- وكما تعرف بأنها؛ وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب كفلها المشرع قصد

تحقيق غايتين وهما تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي قد تجد

حلا لها على مستوى إدارة والضرائب والسماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف،³

يلاحظ أن هذا التعريف تطرق إلى الشكوى والضريبة من خلال تبيان أهميتها بالنسبة

للمكلف وإدارة الضرائب والجهات القضائية.

- وعرفها البعض على أنها إجراء مفيد للمكلف بالضريبة الذي يكتشف من خلاله موقف

¹ عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص 2007.

² برحمان محفوظ، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 354.

³ أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص 07.

إدارة الضرائب وفي قضية غالبا ما تكون خلفيتها الفنية مجهولة عنده، وبها يكون قد حقق المكلف إضافة إلى قاعدة القرار والإداري المسبق، معرفة أيضاً دوافع واعتبارات إصدار القرار،¹ هذا التعريف تطرق إلى أهمية الشكوى والضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة.

▪ **التعريف القضائي:** إن القاضي الإداري وهو يفصل في المنازعات الضريبية، ملزم بالتعريف الواردة في قانون الإجراءات الجبائية وألا يخرج عنه، غير أن الوظيفة الطبيعية للقضاء، تفرض عليه إعطاء تفسير وتحليل لبعض التعريف، 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 التطبيق 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 يستشف من خلال دراسة القرارات القضائية التي تناولت الشكوى الضريبية وأحكامها العامة بنوع من التشديد والصرامة، والتي منها:

¹ مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات امامها، ج02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، 312.

- 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.¹
- 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 رفضها²

ثانياً: أهمية الشكوى الضريبية

تُعَدُّ الشكوى الضريبية في النظام الجبائي الجزائري آلية قانونية وإدارية محورية، تتيح للمكلف بالضريبة الاعتراض على القرارات الجبائية الصادرة عن الإدارة دون اللجوء المباشر إلى القضاء. وتتمثل أهميتها في تمكين المكلف من الدفاع عن حقوقه بطريقة سلمية، مما يساهم في تخفيف العبء على الجهاز القضائي وتعزيز الثقة بين الإدارة والمكلفين. الشكوى الضريبية تُعتبر وسيلة لدفع الإدارة نحو مراجعة قراراتها ومراقبة نفسها ذاتياً دون تدخل خارجي، مما يجعلها ضماناً قانونية فعالة³. كما تُعدُّ مرحلة أولية لحل النزاع في الإطار الإداري، وتوفّر

¹ القرار رقم 6509 المؤرخ في 25/02/2003، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص75.

² القرار رقم 152508، الصادر في 22/03/1999، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص75.

³ زعبي عمار، سلطاني آمنة، " الشكوى الضريبية: ضماناً للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة "، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الجزائر 1، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص 287.

حماية قانونية للمكلف قبل الوصول إلى الطور القضائي،¹ وهو ما يجعل منها أداة لتعزيز العدالة الجبائية وتحقيق التوازن بين حقوق المكلف وسلطات الإدارة.

الفرع الثاني: تمييز الشكوى الضريبية عن النظم المشابهة لها

إن مسألة التمييز بين الشكوى الضريبية وغيرها من النظم المشابهة لها تعد مسألة مهمة في تحديد مفهوم وطبيعة الشكوى الضريبية ، لأنه في المجال الإداري والإجرائي نجد مجموعة من الإجراءات التي قد تتشابه مع نظام الشكوى الضريبية فيكون من دواعي البحث إبراز هذا التشابه والاختلاف لوضع تحديد أدق لفكرة الشكوى الضريبية.

أولاً: الشكوى الضريبية والتظلم الإداري المسبق

تعد الشكوى الضريبية نوع من أنواع التظلم الإداري المسبق والذي يعد من بقايا نظرية الوزير القاضي²، إلا أن الشكوى الضريبية تختلف عن التظلم الإداري المسبق المنصوص عليه بالمادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³ من جهة أن الشكوى الضريبية تتسم بالطابع الوجوبي الذي يجعل منها إجراء جوهري لقبول دعوى المنازعة الضريبية ، بينما يظل التظلم الإداري المسبق إجراء جوازي للمتضرر من القرار الإداري يرفعه إن رغب في ذلك أمام الجهة الإدارية المصدرة للقرار الإداري ولا يؤثر عدم القيام به على قابلية دعوى الإلغاء.

¹ بن ساسي حيزية، " الشكاية الضريبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2013-2014، ص 43.

² انظر في تعريف التظلم: - عبد العزيز نويري المنازعة الإدارية في الجزائر ، تطورها وخصائصها ، مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، منشورات الساحل ، الجزائر 2006 ، ص 73.

³ المادة 830 فقرة أولى من ق إ م إد " يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه "

ويختلفان أيضا من جهة أن الشكوى الضريبية تحمها إجراءات شكلية معينة منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وقوانين المالية المعدلة له ، بينما لا توجد قواعد قانونية شكلية تحكم التظلم اfdاري المسبق .

ثانيا: الشكوى الضريبية والدعوى الإدارية

تتمحور العلاقة بين الشكوى الضريبية باعتبارها نوع من أنواع التظلم الإداري المسبق و الدعوى الإدارية بصفة عامة و دعوى الإلغاء بصفة خاصة كون أن الشكوى الضريبية تعتبر شرطا من الشروط الشكلية واجبة الاحترام في دعوى المنازعة، بينما الدعوى الإدارية فهي المنازعة المرفوعة أمام القضاء، وبالتالي فإن الشكوى الضريبة هي قيد على الدعوى وشرط من شروط قبولها ، ومن جهة أخرى فإن الشكوى الضريبية هي أساس لبداية حساب آجال رفع الدعوى القضائية ، فمواعيد رفع الدعوى مرتبطة بمواعيد رفع الشكوى الضريبية ، فلا تبدأ إلا من تاريخ انتهاء آجال الرد على الشكوى أو من تاريخ تبليغ المكلف برد الإدارة الضريبية وموقفها من الشكوى .¹

ثالثا: الشكوى الضريبية و القرار الإداري السابق

ان القرار السابق يثار دوما من قبل المدعي، باعتباره يشكل نتيجة للشكوى و لكي يكون هناك قرار سابق لابد أن ترد الإدارة على طلبات الأفراد و في هذه الحالة يأخذ القرار شكلا

¹ خالد خوجي، التسوية الودية للنزاعات الإدارية، رسالة ماجستير، فرع قانون الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، 2011/2012، ص 17.

صريحا، يتمثل في جواب المعني بالأمر تحاشيا من أن تؤدي تماطل الإدارة إلى شل الشكوى، و عليه فإن القرار السابق هو شرط ضروري للمتظلم حتى يستطيع أن يلجا للقضاء مع الملاحظة في الجزائر أن التظلم الإداري غير كافي لربط النزاع بل لابد من استصدار قرار سابق عكس المشرع الفرنسي الذي يعتبر القرار الإداري الأولي شرط ضروري و كافي لربط النزاع، ذلك أن المشرع الفرنسي لا يشترط التظلم التدرجي أي الرئاسي و الولائي كما هو الحال عليه في الجزائر و إنما يكفي للمواطن الفرنسي أن يتظلم أمام السلطة مصدرة القرار مباشرة، إلا أن هناك استثناءات عن القاعدة أين يكون التظلم التدرجي ضروري كما هو الحال عليها بالنسبة للقانون الضريبي لسنة 1971 كذلك بالنسبة لقانون الطب في ذلك الوقت.¹

رابعا: التمييز بين الشكوى الضريبية و الصلح القضائي

تعتبر الشكوى الضريبية تظلم يقوم به صاحب المصلحة المتضرر من النشاط الإداري الموجه إلى الإدارة فتقوم هذه الأخيرة بالدراسة و الإجابة عنها، فمضمون أو محتوى التظلم الإداري هو عبارة عن محاولة إيجاد اتفاق بين الطرفين من أجل إنهاء النزاع في مرحلته الأولى و بذلك يحدث الصلح على ذلك الاتفاق أو ذلك الطلب من قبل الإدارة، و عليه تعتبر الشكوى الضريبية في فحواها محاولة الصلح إلا أن ما يشوب هذه الصورة هو أن طرفي الصلح من حيث المراكز القانونية متساوية أمام القضاء و بالتالي فالشكوى الضريبية لا ترقى

¹ فاطمة بن سنوسي، دور التظلم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، فرع الإدارة و المالية، جامعة الجزائر، 1994، ص25.

إلى أن تكون صلحا بأتم معنى الكلمة لأن الكلمة الأخيرة تعود للإدارة و هنا تكون خصما و حكما في نفس الوقت و عليه فالعلاقة علاقة إذعان لا غير.¹

إلا أن الصلح و الشكوى الضريبية يختلفان من حيث طبيعتهما، فالصلح يجمع بين الطرفين من دون علاقة إذعان، و الصلح ابتغاء متبادل لفض النزاع بطريق ودي، بينما التظلم و كما يوحي به اللفظ المعنوي ذاته فإنه "رجاء" الطرف الذي هو في مركز أعلى و أقوى، و من ثمة فإنه يفرض علاقة إذعان و هو إن لم يكن "طلب" فهو "عرض" متوقف على إرادة الطرف القوي و هو الإدارة.²

المطلب الثاني: خصائص الشكوى الضريبية وأنواعها

تتميز الشكوى الضريبية بجملة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الوسائل القانونية، سواء من حيث طبيعتها الإدارية أو من حيث دورها في حماية حقوق المكلف بالضريبة. كما تتنوع هذه الشكاوى بحسب الأساس الذي تُقدم عليه أو المرحلة التي تودع فيها، ما يستدعي التطرق إلى خصائصها القانونية الرئيسية، ثم تصنيفها إلى أنواع وفقاً للمعايير المعتمدة في التشريع الجبائي الجزائري.

¹ خالد خوشي: مرجع سابق، ص 25.

² شفيقة بن صاولة، الصلح في المادة الإدارية، بوزريعة الجزائر، دار هومة، ط1، 2006، ص78.

الفرع الأول: خصائص الشكوى الضريبية

ان الشكوى الضريبية اجراء الزامي إذ اعطى لها المشرع أهمية كبيرة ويتجلى ذلك من خلال شروط التي استوجبها المشرع فرفعن الدعوى شكلا، ولا بد أن ترفع امام الجهة الإدارية مصدرة القرار وهي أساس تحرك النزاع الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية أو مستوى القضاء.¹

اولا: الطابع الوجوبي للتظلم الضريبي

يتميز التظلم الضريبي بأنه وجوبي يلتزم الممول بأن يقدم تظلما إلى الإدارة الضريبية وذلك وفقا للشروط وبتابع الإجراءات وخلال المواعيد التي حددها القانون حيث نصت المادة 71 القانون 06/24، 2006) من قانون الإجراءات الجبائية على يجب ان توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة".

يتضح لنا من هذه المادة ان الممول يلتزم بان يقدم تظلمه الضريبي إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب (قرار مجلس الدولة، 006325) على ان يسلم له وصل مقابل هذا التظلم.

ثانيا: الطابع المسبق للتظلم الضريبي

¹ الهادي خضراوي، التظلم الضريبي المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2025، 247-273.

ما يمكن ان نستخلصه من نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية باللغة الفرنسية ان المشرع عبر صراحة على وجوب تقديم التظلم الضريبي قبل إقامة الدعوى الضريبية Doivent être adressées d'abord وهذا ما أكدته المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية. حيث قضت بعدم جواز رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي من أحد الأفراد إلا بالطعن في قرار إداري.

فالمشرع لم يترك الخيار للممول لتقديم التظلم الضريبي وإنما الزمه بتقديمه في أولى مراحل المنازعة، بحيث تبدأ دائماً بالتظلم الضريبي والحكمة من ذلك كما رأينا سابقاً هو تخفيف العبء على القضاء بتقليل المنازعات الضريبية عن طريق إنهاؤها في مراحلها الأولى. ومن ذلك يمكن القول أنه نتيجة للطابع المسبق للتظلم الضريبي فان وجود المرحلة القضائية للمنازعة الضريبية يتوقف على المرحلة الإدارية السابقة عليها وهي مرحلة التظلم الضريبي فلا يجوز للممول ان يقيم دعواه مباشرة أمام المحكمة المختصة قبل تقديم التظلم الضريبي للإدارة الضريبية، كما لا يجوز للمحكمة أن تنتظر في الدعوى الضريبية ما لم تكن مسبقة بالتظلم الضريبي، وهذا ما تضمنه قرار مجلس الدولة (006325) في قضية (ش.ع.ب) ضد المديرية الولائية للضرائب ببجاية، حيث قضى كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، وبعد هذا الإجراء من النظام العام ويتعين على القاضي إثارته تلقائياً كما ان عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

وعليه فان المستأنف (ش.ع.ب) بعد متابعتة من قبل إدارة الضرائب بالمبلغ الضريبي المقدر بـ 3.968.794,75 دج واتخاذ ضده قرار يتضمن غلق المحل التجاري رفع دعواه مباشرة إلى الغرفة الاداة مجلس قضاء بجاية وذلك بتاريخ 24/06/1998 على إثر تبليغه بقرار غلق المحل التجاري المؤرخ في 17/05/1998.

ما يلاحظ من المستندات المدرجة بالملف ان المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت انه تقدم بتظلم ضريبي مسبق وان الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ببجاية قبلت الدعوى شكلا ورفضتها في الموضوع لعدم التأسيس بعد الاستئناف الذي تقدم به (س.ع.ت أمام مجلس الدولة) قضى هذا الأخير بان طعن المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولا شكلا لعدم احترام الإجراء التظلم الضريبي المسبق الذي يعتبر من النظام العام وللقاضي إثارته تلقائيا، ويتضح مما تقدم ان المستقر في قضاء مجلس الدولة في الجزائر أن الدعوى الضريبية تعتبر غير مقبولة ما لم تكن مسبقة بالتظلم الضريبي الذي يقدم للإدارة الضريبية.

ثالثا: الطابع العمومي والشكلي للتظلم الضريبي

الأصل ان يقدم التظلم بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم والحقوق والغرامات أيا ما كانت طبيعتها أو نوعها وهذا تضمنته المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، كما ان التظلم يقدم على أية منازعة سواء أكانت متعلقة بالربط أم بالتحصيل (المادة، 153) وسواء تم ربط الضريبة بطريق فرض الضريبة تلقائيا أو بإتباع إجراءات الربط الحضورية في مواجهة الممول.

اما بخصوص الطابع الشكلي للتظلم الضريبي فان معظم التشريعات ومنها التشريع الضريبي الجزائري في المادتين 73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية أوجبت تقديم التظلم في شكل محدد وان يتضمن بيانات محددة طلبات الممول الأسباب وان يكون موقعا ممن له صفة في تقديمه إلى غير ذلك من الشروط الشكلية التي يتطلبها القانون)، ولا يجوز للإدارة الضريبية قبول التظلم ما لم تتوافر فيه هذه الشروط التي سوف نتعرض لها بشيء من التفصيل عندما نتناول شكل ومضمون التظلم الضريبي وفقا لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الفرع الثاني: أنواع الشكوى الضريبية

تتعدد أنواع الشكوى الضريبية في النظام الجبائي الجزائري، حيث يمكن تصنيفها وفقاً لمعايير مختلفة، منها:

أولاً: من حيث الجهة المختصة بالنظر فيها¹

- الشكوى الولائية (Le recours gracieux) يقدمها المكلف بالضريبة إلى نفس الإدارة التي أصدرت القرار الضريبي محل الاعتراض، بهدف مراجعته أو تعديله؛
- الشكوى الرئاسية (Le recours hiérarchique) تُرفع إلى السلطة الإدارية الأعلى من تلك التي أصدرت القرار، وتُعد وسيلة للطعن في القرارات الإدارية أمام الجهة الرئاسية.

ثانياً: من حيث طبيعة النزاع الضريبي²

¹ بن ساسي حيزية، المرجع نفسه، ص 45-47.

² العمري العيد، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011، ص. 75-78.

- شكوى تتعلق بمنازعات الوعاء الضريبي: تُقدم اعتراضًا على تحديد أساس الضريبة أو قيمتها؛
 - شكوى تتعلق بمنازعات التحصيل الضريبي: تُقدم اعتراضًا على إجراءات تحصيل الضريبة، مثل الحجز أو الغرامات .
- ثالثًا: من حيث طبيعة الإجراء¹
- شكوى وجوبية: يُلزم القانون المكلف بالضريبة بتقديمها قبل اللجوء إلى القضاء، وتُعد شرطًا لقبول الدعوى القضائية؛
 - شكوى اختيارية: يكون للمكلف الخيار في تقديمها أو اللجوء مباشرة إلى القضاء، دون أن تُعد شرطًا مسبقًا.

رابعًا: بالنظر للجهة الإدارية التي توجه: لها الشكوى يمكن تحديد نوع هذا التظلم:²

حسب م 71 من ق إ ج: يتم توجيه الشكوى إلى المدير الولائي، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة كذلك نصت م 153 من ق إ ج ترسل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية إلى مدير كريات المؤسسات ومدير الضرائب للولاية من خلال توجيه الشكوى ليتمكن تحديد نوعها، بأنها تظلم إداري ولائي، أي يرفع إلى نفس الجهة الإدارية التي قامت بتأسيس الشكوى

¹ بن ساسي حيزية، مرجع سابق، ص 48.

² بن ساسي حيزية، المرجع نفسه، ص 7.

الضريبية أو متابعتها سواء بالنسبة على المستوى الولائي، أو على مستوى مديرية كريات المؤسسات.

المبحث الثاني: شروط الشكوى الضريبية ومواعيد رفعها

تُعد الشكوى الضريبية آلية قانونية أساسية تمكّن المكلف بالضريبة من الاعتراض على القرارات الجبائية التي يراها مجحفة، غير أن المشرع الجزائري وضع لها شروطاً شكلية وموضوعية يجب احترامها لقبولها، كما قيدها بآجال زمنية دقيقة، حفاظاً على استقرار العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف. لذلك، فإن دراسة هذه الشروط والآجال تكتسي أهمية بالغة لفهم فعالية الشكوى كوسيلة للطعن الإداري.

يجب على الممول قبل ان يلجأ إلى الجهات القضائية لرفع دعواه ضد قرار ربط الضريبة ان يتقدم إلى الإدارة الضريبية بتظلم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الضرائب الجوارى يوضح لها فيه الخطأ المرتكب والأسباب التي يستند إليه على جملة من الشروط تتعلق به وأخرى بالشكاية ومواعيد رفعها.

المطلب الأول: شروط الشكوى الضريبية

يختلف التظلم الإداري عن الدعوى الإدارية والطعن الإداري، من خلال أنه اجراء يقوم به المتظلم قبل اللجوء الى القضاء.

وعند الرجوع الى قانون الاجراءات المدنية والادارية وطبقا للمادة 830 منه، نجدها تنص على انه يجوز للشخص المعني بالقرار الاداري تقديم تظلم الى الجهة الادارية مصدرة القرار في

الأجال المنصوص عليها في المادة 829.

وبالنسبة للتظلم في المادة الضريبية في المادة الضريبية، فإنه يعتبر اجراء جوهرى والزامى يعد من النظام العام بحيث لا يمكن رفع دعوى أمام الجهات القضائية دون استيفاء هذا الإجراء، ورفعها يؤدي الى عدم قبول الدعوى شكلاً، ويجب التقيد بالإجراءات المميزة التي تحكم هذا الإجراء والتي تختلف عن التظلمات الإدارية الأخرى.

ويقدم التظلم أمام الإدارة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة، الذي يسعى الى استدراك الأخطاء المرتكبة في الشكوى الضريبية أو حسابها أو للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك بعد استيفاء مجموعة من الشروط التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة عدم قبول الشكاية كما ذكرنا انفاً.

الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالمتظلم

يجب ان يقدم التظلم الضريبي من صاحب المصلحة والصفة في تقديمه وهو الممول، ويشترط ان تعود عليه منفعة من تقديمه فلا يجوز قبول تظلم مقدم من الممول لزيادة الضريبة المربوطة عليه، ولكل ممول مصلحة خاصة به و مستقلة عن مصالح غيره من الممولين لان المنازعة الضريبية تنشأ أساساً بين طرفين هما الممول والإدارة الضريبية، والأصل ان التظلم الضريبي يقدم من الممول نفسه أو من ينوب عنه والنيابة قد تكون قانونية أو اتفاقية، وتشمل النيابة القانونية حالات تمثيل الممول من الأشخاص المعنوية - سواء العامة أو الخاصة وحالات تمثيل الممول غير كامل الأهلية أما النيابة الاتفاقية تجد مصدرها في عقد خاص هو

عقد الوكالة، وثمة بعض الاستثناءات التشريعية التي يجوز فيها لغير الممول تقديم التظلم الضريبي باسم الممول بدون توكيل خاص و من بين هذه الاستثناءات التشريعية ما يقره المشرع الجزائري في نص المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.. غير انه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة."

يتضح لنا من هذه المادة ان المشرع الضريبي الجزائري يجيز لبعض الأشخاص تقديم التظلم الضريبي باسم الممول بدون تقديم توكيل خاص وهم:¹

- المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين؛
- مسير وشركات ذات المسؤولية المحدودة Gérant pour les SARL؛
- رئيس المدير العام لشركات الأسهم PDG pour les Sociétés par Action؛
- أعضاء شركات التضامن Les Membres des Sociétés en nom collectif؛
- المدير أو نائب المدير أو المدير المالي المخول له قانون الإمضاء باسم المؤسسة التابع لها؛
- الورثة Les Héritiers pour le compte du défunt؛
- المصفي للشركة Le Liquidateur d'une Société؛
- وكيل التفليسة Le Syndic lorsqu'il conteste les impôts a la charge de la masse.

¹ الهادي خضراوي، مرجع سابق، ص 259.

لذا فان كل من مسيري شركات ذات المسؤولية المحدودة ورئيس المدير العام لشركات الأسهم وأعضاء شركات التضامن والورثة والمصفي ووكيل التفليسة يستمدون من وظائفهم وصفاتهم حق التصرف باسم الممول ولهم بذلك حق تقديم التظلم الضريبي باسمه.

الفرع الثاني: الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية

تطبيقا للمادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية اشترط المشرع جملة من الشروط يجب توافرها في الشكاية حتى تكون مقبولة:¹

- يجب ان تقدم الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة وعلى ورق عادي دون خضوعها للحقوق الطابع؛
- ان تكون الشكايات فردية أي متعلقة بممول واحد فقط إلا إذا كانت الضريبة مفروضة جماعيا كما هو الحال في شركات الأشخاص، كشركة التضامن SNC؛
- ان تقدم الشكوى عن كل قضية وهذا يعني ان تكون الشكوى متعلقة بعدة أنشطة؛
- وتظم أنواع متعددة من الضرائب والرسوم والغرامات أو تتضمن نوعين من الطلبات إلغاء الضريبة المفروضة بسبب الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة الضريبية والتخفيف من الضريبة في حالة عوز وإعسار الممول؛
- ان تتعلق الشكاية بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة من البلديات فانه لا تقبل؛

¹ الهادي خضراوي، نفس المرجع، ص 260.

- يجب ان تتضمن الشكاية البيانات التي يتطلبها القانون ومن أهمها: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة بالإضافة إلى اسم ولقب المتظلم؛
- كما يشترط على ممول يتقدم بشكاية وهو مقيم خارج الجزائر أن تتخذ موطننا له بالجزائر حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الاتصال به؛
- كما يجب ان تتضمن الشكاية تحديد الأسباب القانونية والواقعية التي يستند إليها الممول في طلب إلغاء الربط أو تخفيضه، إلا كانت الشكاية غير مقبولة شكلا، وهنا علينا ان نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي تكون موضوعها إعادة النظر في عملية تقدير الضريبة، أو التي يسعى من خلالها الممول للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.
- فبالنسبة للخطأ المادي البسيط فان الخطأ يظهر بصفة واضحة وجلية، وهو يساعد ويمكن الممول بان يعرض الأسباب بشكل موجز حيث يتقدم بطلبه ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية ويطلب تصحيحه. اما إذا كانت الضريبة قد تم ربطها وفق الإجراءات التقدير الإداري ورفض الممول اقتراحات الإدارة ففي هذه الحالة عليه يقع عبء إثبات الخطأ المرتكب من الإدارة الضريبية، وبالتالي عليه تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير ومن الحالات التي يقع فيه عبء الإثبات على الممول:
- إذا كانت الشكوى الضريبية محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات الممول أو بناء على معطيات واردة في تصريحاته؛

- إذا كان ربط الضريبة تم بناء على تصحيح التصريح المقدم من طرف الممول وان هذا الأخير تم تبليغه بهذه التصحيحات وأبدى موافقته عليها أو لم يرد على التبليغ في الآجال المحددة قانونا.

وبعد ان يستعرض الممول في شكايته الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد ان يقدم الدفوع التي يراها مناسبة يلجأ بعد ذلك إلى تبيان التخفيض المرغوب فيه وذلك بدقة واما ان يعرض على الأقل وبوضوح ادعاءاته ويبين كذلك القاعدة الضريبية التي يراها مناسبة.

بالإضافة إلى ما تقدم فانه يشترط ان تكون الشكاية موقعا عليها من الممول أو من ممثله قانونا المادة غير ان الإدارة الضريبية إذا تبين لها بعد استلام ملف الشكوى ان هذا الأخير ناقصا. فلها ان تطلب من الممول تكملته بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام وذلك في اجل ثلاثين يوم تحسب من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني، فإذا كان رد الممول ناقصا أو لم يرد خلال الأجل المحدد قانونا تقوم الإدارة الضريبية المختصة بتبليغ قرار رفض التظلم.

المطلب الثاني: مواعيد رفع الشكوى الضريبية

لا يحدد التشريع الجزائري وحدة زمنية معينة يعتد بها عند حساب ميعاد الشكاية (كيوم أو شهر)، وإنما يحدد لها تاريخا تبدأ منها وآخر تنتهي فيه وهو دائما نهاية السنة (31 ديسمبر). ويعتبر الدفع بعدم القبول الشكاية لتقديمها بعد الأجل الذي حدده القانون من الدفوع المتعلقة

بالنظام العام. وتتحدد بداية سريان الأجل بوقائع معينة تشمل:¹

- وجوب الأداء بالنسبة للضرائب التي تحصل بمقتضى أيراد رسمية Roles ؛
- سداد الضريبة المتنازع عليها؛
- تحقق أية واقعة تبرر تقديم الشكاية كتهدم عقار مبني خلو عقار من سكن، تلف عقار غير مبني بسبب تراكم المياه، توقف مصنع عن النشاط؛
- إعلان الممول بالنسبة بالحجز على أمواله؛
- اقتطاع من المصدر.

وينتهي الميعاد المحدد لتقديم الشكاية لجميع أنواع الضرائب في 31 ديسمبر من السنة الثانية للسنة التي تم إدراج الجدول للتحصيل أو التي تحققت فيها الأحداث الموجبة لهذه الشكوى. تجدر الإشارة ان المشرع الضريبي الجزائري بخصوص تقديمه للشكاية قد مدد وأعطى مدة أطول من تلك التي كانت سارية والتي حدد اجل تقديمها إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية للسنة التي تم إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات غير ان بموجب المادة 43 من القانون رقم 06/24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007، عدلت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية وتم تحديد أجال انتهاء تقديم الشكاية كالتالي:²

- القاعدة العامة ان الشكايات تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة

¹ الهادي خضراوي، نفس المرجع، ص 262.

² الهادي خضراوي، نفس المرجع، ص 263.

التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو الحصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى. فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 1997 يسرى الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 1999/12/31؛

- في حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها الممول بوجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار؛
- حالة الاقتراعات من المصدر الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي دفعت فيها الاقتراعات؛
- حالة عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال المستوفي للشروط المحددة في المادة 255 المذكورة أعلاه.
- حالة طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة يجب تقديم الشكوى في أجل أقصاه اليوم الأخير من الشهر الرابع الذي يلي ذلك الذي تم فيه تبليغ القرار المتنازع عليه¹.

خلاصة الفصل الأول

تُعد الشكوى الضريبية وسيلة إدارية وقانونية مهمة حوّلها المشرّع الجزائري للمكلف بالضريبة،

¹ المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 104 من القانون رقم 08-24 المؤرخ في 2024/11/24 المتضمن قانون المالية، ج ر ع 84 لسنة 2025.

تتيح له الاعتراض على القرارات الجبائية المجحفة دون اللجوء الفوري إلى القضاء. ويتجلى مفهوم الشكوى من خلال تعريفها كلجوء إداري يرمي إلى إعادة النظر في قرارات الإدارة الجبائية، سواء من حيث تحديد الوعاء أو التحصيل الضريبي كما تتقاطع الشكوى مع مفاهيم أخرى كالتظلم والطعن، غير أنها تتميز بكونها إجراء إداري وجوبي في بعض الحالات. وتتمثل أهم خصائص الشكوى الضريبية في كونها تظلمًا إداريًا ولأئنيًا، وشكلاً من أشكال الرقابة الذاتية داخل الإدارة، بينما تتنوع أنواعها حسب الجهة المختصة أو طبيعة النزاع أو طبيعة الإجراء، ما يعكس أهمية هذا النظام في تحقيق التوازن بين حقوق الإدارة الجبائية وضمانات المكلف، ويساهم في حل النزاعات بطرق ودية قبل الوصول إلى القضاء.

الفصل الثاني

الآثار المترتبة على رفع الشكوى الضريبية

تمهيد

تُعدّ الشكوى الضريبية إحدى الوسائل القانونية التي تُمنح للمكلف من أجل الدفاع عن حقوقه تجاه القرارات الضريبية التي يراها مجحفة أو مخالفة للقانون. وتأتي هذه الشكوى في إطار تكريس مبدأ المشروعية والعدالة الضريبية، حيث يُتاح للمكلف الاعتراض على التقديرات أو الإجراءات الصادرة عن الإدارة الضريبية، سواء من حيث الأساس القانوني أو الواقعي للضريبة المفروضة عليه.

ورفع الشكوى لا يُعدّ مجرد إجراء شكلي، بل هو تصرف قانوني يترتب عليه مجموعة من الآثار التي قد تمسّ العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتؤثر في سير الإجراءات الضريبية، سواء من حيث وقف التنفيذ، أو قطع التقادم، أو إعادة النظر في التقدير، أو حتى فتح المجال للطعن القضائي لاحقاً. وهذا ما سنتناول في هذا الفصل من خلال:

- **المبحث الأول:** رفع الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب

- **المبحث الثاني:** آثار القرار الفاصل في الشكوى

المبحث الأول: رفع الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب

يضع المشرع الشكوى الضريبية كنظام قانوني الهدف منه إبقاء باب الحوار مفتوح بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من أجل إيجاد حل توافقي بين الطرفين وتلافي النزاعات القضائية التي تتسم بالطابع البطيء والمعقد، ويسمح هذا النظام لإدارة الضرائب من إمكانية تصحيح الأخطاء التي يمكن اكتشافها بمناسبة نظرها للشكوى ، فالفصل في الشكوى من طرف إدارة الضرائب يحدد في النهاية النقاط التي يتم حلها وديا والمسائل التي تترك للمنازعة القضائية ، إنه نظام فعال يؤدي إلى عدم إغراق المحاكم بالنزاعات الضريبية. لا شك أن نظام الشكوى الضريبية يبدأ في إنتاج آثاره من يوم رفع الشكوى الضريبية ، وهو الإجراء الذي يتعين على المكلف بالضريبة القيام به إذا أراد أن يفعل هذا النظام ويستفيد من مزايا الشكوى الضريبية.

إن مسألة رفع الشكوى الضريبية يثير مسألتين مهمتين للبحث، الأولى تحديد الجهة المختصة للنظر في الشكوى الضريبية، والثانية إجراءات التحقيق والفصل في الشكوى الضريبية.

المطلب الأول: الجهات المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية

مبدأياً ترفع الشكوى الضريبية من طرف المكلف بالضريبة بعد تبليغه بقرار فرض الضريبة أمام الجهة المصدرة للقرار والمتمثل في إدارة الضرائب.

إن تعبير إدارة الضرائب ينصرف إلى المصالح الجبائية المختصة ، ولتحديد ماهي المصالح الجبائية يتعين علينا الرجوع إلى التنظيم الهيكلي للمصالح الجبائية والذي أنشأ بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 المحدد والمنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها¹، حيث قام هذا القرار بتنظيم وتقسيم المصالح الجبائية إلى : . مديريات الضرائب للولاية . مراكز الضرائب . المراكز الجوارية للضرائب . مديرية كبريات المؤسسات ، لذلك فإن الشكوى الضريبية يجب أن ترفع أمام جهة من هذه الجهات المذكورة طبقاً لنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية².

إن توزيع الاختصاص للفصل في الشكوى الضريبية يتم بين المصالح الجبائية المذكورة اعتماداً على المعيار القيمي الذي يعتمد على مقدار الضريبة محل الشكوى وعلى المعيار العضوي بالنسبة لبعض الشركات ذات رأسمال معتبر أو التي تمارس نشاطاً اقتصادياً حيوي.

الفرع الأول: الشكاوى الواجبة الرفع أمام المركز الجوارى للضرائب

إن تقريب الإدارة من المواطن هو مبدأ من مبادئ تسيير المرافق العمومية ، وتجسيدا لهذا المبدأ في مجال الضرائب ، عمدت الإدارة الجبائية لوزارة المالية ممثلة في المديرية العامة للضرائب إلى تعزيز هيكلها الخارجية بإنشاء المراكز الجوارية للضرائب تعنى بتسيير ملفات

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، ج ر عدد 20 لسنة 2009.
² حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق تخصص الإدارة والمالية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1 ، 2015/2014 ، ص 32.

صغار المكلفين بالضريبة غير التابعين لمركز الضرائب ، واتجهت إرادة المشرع إلى

استحداث 244 مركزا جواريا موزعة على تراب بلديات الجمهورية¹.

ويخضع لرقابة المركز الجوّاري للضرائب الأصناف الآتية من المكلفين بالضريبة : .

الأشخاص الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة . الأشخاص الطبيعيون الملزمون باكتتاب

تصريح إجمالي لمداخيلهم كل سنة . الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بعمليات إيجار .

الأشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل فلاحية . المؤسسات العمومية والإدارية

ومؤسسات مستخدمة أخرى التي لا تستهدف تحقيق الربح . الأشخاص الطبيعيون القاطنون

أم لا في الجزائر الذين بحوزتهم أملاك في الجزائر . الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون

المالكون لعقارات مبنية أو غير مبنية . الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين لهم أملاك

واقعة في بلديات تستفيد من خدمة رفع القمامات المنزلية زكدا المنتفعون المحتملون الآخرون

ومستأجرو هذه الأملاك².

يقوم رئيس المركز الجوّاري للضرائب بمهام تسييره، ويتم تعيين رئيس المركز بموجب قرار

من وزير المالية³. ومن بين المهام الموكلة لرئيس المركز الجوّاري للضرائب الفصل والنظر

في الشكاوى الضريبية التي تقل أو تساوي مبلغ ثلاثين مليون دينار (30.000.000,00)

¹ القرار المؤرخ في 2018/05/19 المحدد للاختصاص الإقليمي للمراكز الجوارية للضرائب، ج ر ع 64 لسنة 2018.

- غير أنه من الناحية الواقعية لم يتم تجسيد هذا القرار بصفة كلية، حيث أن العديد من المراكز الجوارية لم يتم افتتاحها إلى يومنا هذا.

² آيت دحمان سيد علي ، جباية المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، المجلد 14 ، العدد 01 ، س 2023 ، ص 335.

³ المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المحدد والمنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها ، ج ر ع 59 ، لسنة 2006.

دج) ¹، ويلاحظ أن هذه الشكاوى تتعلق بنزاعات ذات مبالغ أقل بالمقارنة مع الشكاوى التي تكون من اختصاص رئيس مركز الضرائب ، وهذا ما يفسر الطابع الجوّاري لهذه المراكز. يمكن لرئيس المركز الجوّاري للضرائب أن يفوض اختصاصاته في هذا الشأن إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته طبقاً لنص المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الشكاوى الواجبة الرفع أمام مركز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل الجديدة على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وهو يعد مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي يتبع مباشرة المديرية الولائية للضرائب، تتجسد مهمته الأساسية في تقريب الإدارة الجبائية من المكلفين بالضريبة، ويتمتع باختصاصات متعددة سواء في مرحلة الوعاء أو في مرحلة التحصيل، حيث له اختصاص تقدير الضريبة وربطها وله اختصاص التحصيل الجبائي².

يقوم بتسيير مركز الضرائب رئيس مركز الضرائب، ويتشكل المركز من ثلاث مصالح رئيسية : . المصلحة الرئيسية للتسيير . المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث . المصلحة الرئيسية للمنازعات وهذه الأخيرة تضطلع بمهام معالجة مختلف الشكاوى المقدمة من طرف المواطنين والمحالة إليها من طرف رئيس المركز³.

¹ المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 37 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 2022/12/25 المتضمن قانون المالية لسنة 2023 ، ج ر عدد 89 ، لسنة 2022.

² عبد الكريم عليوي ورباب ورفلة ، مهام مركز الضرائب ، مذكرة ماستر تخصص منازعات إدارية ، كلية الحقوق جامعة قلمة ، 2016/2017 ، ص 42.

³ نهاري محمد حبيب و بوطالب عمار ، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، دراسة حالة مركز الضرائب - سعيدة - مذكرة ماستر تخصص علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعيدة ، 2016/2017 ، ص 67.

ويتحدد اختصاص رئيس مركز الضرائب للنظر في الشكاوى الضريبية بمعاييرين الأول هو أن يكون الملف الضريبي ممسوك لدى هذا المركز، ومعنى ذلك أن يكون المركز الضريبي هو الذي يسير في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، ويترتب على ذلك أن الاختصاص لا ينعقد لرئيس مركز الضرائب إذا كان الملف الجبائي للمكلف بالضريبة ممسوك لدى مديرية الضرائب أو إحدى قباضاتها مهما كان مبلغ الضريبة أو الغرامة محل الشكاوى. أما المعيار الثاني فهو أن يكون مبلغ الجدول من حقوق أصلية وغرامات الوعاء أقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000,00 دج)¹ ، وتبقى هذه الجهة المختصة في نظر الشكاوى المرتبطة بمادة الوعاء الضريبي ، أما في مادة التحصيل الجبائي ينحصر تلقي الشكاوى في المدير الولائي للضرائب وكذا مدير كبريات المؤسسات فقط².

يمكن لرئيس مركز الضرائب أن يفوض اختصاصاته في هذا الشأن إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته طبقا لنص المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: الشكاوى الواجبة الرفع أمام المديرية الولائية للضرائب

تعتبر المديرية الولائية للضرائب من المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بتنظيم وتحديد صلاحيات

المصالح الخارجية للإدارة المالية ، تتشكل من مديريات فرعية من أهمها المديرية الفرعية

¹ المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 37 من القانون رقم 22-24 المؤرخ في 2022/12/25 المتضمن قانون المالية لسنة 2023 ، ج ر عدد 89 ، لسنة 2022.

² حابيد فاطمة ، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير ، تخصص القانون العام ، كلية الحقوق جامعة جيجل ، 2013/2012 ، ص 16.

للمنازعات والرقابة الجبائية والتي تهتم بدراسة الطعون والشكاوى ، يرأس المديرية الولائية للضرائب المدير الولائي للضرائب والذي يتمتع بأهلية تمثيل المديرية التي تحوز على صفة التقاضي في الدعاوى الجبائية التي ترفع أمام القضاء الإداري والتي تكون طرفاً فيها¹. عند تحديد اختصاص المدير الولائي للضرائب في النظر في الشكاوى الضريبية فإنه يجب التفرقة بين حالتين: . حالة ما إذا كانت المديرية الولائية للضرائب تتوفر على مركز للضرائب أو مركز جوارى للضرائب وحالة ما إذا لم يتم بعد إنشاء مركز للضرائب أمام مديرية الضرائب.

ففي الحالة الأولى ترفع الشكاوى الضريبية دائماً أمام المدير الولائي للضرائب مهما كان مبلغ الضريبة أو الرسم المفروض المعترض عليه باستثناء قرارات فرض الضريبة الصادرة ضد كبار المكلفين بالضريبة الممسوكة ملفاتهم الجبائية لدى مجيرية كبريات المؤسسات، أما في الحالة الثانية فإن المدير الولائي للضريبة يختص بالفصل في الشكاوى التي تزيد قيمة الضريبة أو الرسم المعترض عليه عن مبلغ سبعة ملايين دينار (70.000.000,00 دج) باستثناء الشكاوى الضريبية الواجبة الرفع أمام مديرية كبريات المؤسسات ، ويمكن للمدير الولائي للضريبة أن يفصل في الشكاوى الضريبية التي يقل فيها مبلغ الضريبة المعترض عليها أو يساوي سبعة ملايين دينار (70.000.000,00 دج) في حالة ما إذا كان الملف

¹ قرار مجلس الدولة رقم 074115 المؤرخ في 2012/06/14 ، مجلة مجلس الدولة العدد 11 ، سنة 2013 ، دار موفم للنشر الجزائر ، ص ص 132-130.

الجبائي للمكلف بالضريبة ممسوك لدى المديرية الولائية للضرائب ، وهذا تطبيقا لقاعدة أن من يملك الفصل في الكل يملك الفصل في الجزء .

يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يفوض اختصاصاته في هذا الشأن إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته طبقا لنص المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الرابع: الشكاوى الواجبة الرفع أمام مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات من الهياكل الجديدة للإدارة الضريبية مستوحاة من النظام الضريبي الفرنسي ، ويعود أول إنشاء لهذه المديرية إلى قانون المالية لسنة 2002 كإضافة للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية¹، وقد كلفت هذه المديرية بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات ومجمع الشركات التي يفوق رقم أعمالها ثلاثمائة مليون دينار (300.000.000،00 دج) ، وفي هذا الإطار فهي تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها، والهدف من إنشاء هذه المديرية يدخل في نية الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة الدولية ، فضلا عن التخصص وضمان رقابة نوعية لجمالية المؤسسات ذات رقم الأعمال المعتبر². وتختص مديرية كبريات المؤسسات بالنظر في الشكاوى الضريبية وفق معيارين ، الأول معيار عضوي ، حيث تختص بدراسة كل الشكاوى المقدمة لها من الأشخاص المعنويين التابعين لمحل اختصاصها ، وتشمل هذه الشكاوى المتعلقة بالوعاء والشكاوى المتعلقة

¹ المادة 23 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ع 79 ، لسنة 2001.

² بن ساسي حيزية ، مركّزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، المجلد 13 العدد 02 ، سنة 2021 ، ص 79.

بالتحصيل ، والثاني معيار مالي حيث تبت مديرية كبريات المؤسسات في كل الشكاوى المقدمة لها وفي حالة تجاوز مبلغ الشكاوى ثلاثمئة مليون دينار جزائري يتعين عليها الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية¹.

يمكن لمدير مدير كبريات المؤسسات أن يفوض اختصاصاته في هذا الشأن إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطته طبقا لنص المادة 172 ف 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الخامس : الشكاوى الواجبة الرفع أمام المديرية العامة للضرائب

تعد المديرية العامة للضرائب مصلحة مركزية لدى وزارة المالية ، تقوم بالإشراف على تسيير الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل ، تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190

² ، وتمثل هذه الإدارة قمة هرم الإدارة الضريبية تحت سلطة وزارة المالية ، حيث تختص

بأعمال الرقابة على نشاط الإدارات الخارجية السابق ذكرها ، وتختلف صلاحيات المديرية

العامة للضرائب عن صلاحيات باقي الإدارات السابق دراستها أن هذه المديرية تمارس رقابة

مطابقة للإدارة المركزية ، حيث أنها لا تختص بالببت في الشكاوى ابتداء وإنما يكون لها

سلطة إبداء الرأي المطابق أي الواجب الأخذ به في الشكاوى التي تتجاوز مبلغ 150 مليون

دينار جزائري و التي يتعين على الجهة المختصة بالببت في الشكاوى أن تحيل قرارها المتخذ

بشأن هذه الشكاوى إلى الإدارة العامة للضرائب لإبداء رأيها بالموافقة على القرار ومن ثم

¹ بن ساسي حيزية ، مرتكزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة ، م س ، ص 81.
² المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد ، ج ر ع 26 لسنة 1990.

اعتماده أو عدم الموافقة وهنا يتعين على الجهة المختصة الأصلية إعادة النظر في الشكوى وفق التوجيهات المقدمة لها من السلطة المركزية¹.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق والفصل في الشكوى الضريبية

يترتب على قيد الشكوى أمام الجهة الإدارية المختصة بدء آجال البت فيها، فبمجرد قيام المكلف بالضريبة بإيداع شكواه يتم تسجيلها في سجل خاص وتأخذ رقما في ذلك السجل، ويسلم المكلف بالضريبة المشتكي وصل إيداع شكوى ضريبية للإحتجاج به عند الاقتضاء، ويتعين على الإدارة الضريبية فحص الشكوى من حيث الشكل والموضوع، وبناء على ذلك اتخاذ قرار إداري بشأنها.

الفرع الأول: التحقيق في الشكوى الضريبية

لا يتم التحقيق في موضوع الشكوى الضريبية إلا بعد فحصها من حيث الشكل، إذن فعمل الإدارة الضريبية المختصة يتم على مرحلتين، مرحلة الشكل ومرحلة الموضوع.

أولاً: فحص الشكوى الضريبية من حيث الشكل

عند إيداع الشكوى الضريبية أمام الإدارة الضريبية ، فإنه وقبل التحقيق في موضوعها يتم فحصها من حيث الشكل ، ومسائل الشكل التي قد يؤدي عدم استيفائها عدم قبول الشكوى شكلا عديدة وهي تلك الشروط الشكلية التي استوجبها المشرع في الشكوى الضريبية.

¹ بن ساسي حيزية ، مرتكزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة ، م س ، ص 78.

يجب أن تقدم الشكوى بشكل فردي، ويترتب على تقديمها بشكل جماعي عدم قبولها شكلا،

ما عدا حالة فرض الضريبة الجماعية ، أو ضريبة شركات الأشخاص¹.

وإذا رفعت الشكوى الضريبية أمام جهة إدارية غير مختصة إقليميا أو نوعيا فإنها تقوم

برفض الشكوى شكلا لعدم اختصاصها، وليس هناك نص في القانون يمنع الإدارة الضريبية

غير المختصة أن تحيل الشكوى الضريبة إلى الإدارة المختصة مع إعلام المكلف بالضريبة

بذلك.

وتراقب الشكوى الضريبية من حيث آجال رفعها فإذا رفعت خارج الآجال فإنه ومن دون

الحاجة إلى فحص موضوعها يتم عدم قبولها شكلا لرفعها خارج الآجال².

وتتعرض الشكوى الضريبية إلى عدم القبول شكلا أيضا في الحالات الآتية³:

. عدم ذكر الضريبة المعترض عليها ، وهذا أمر بديهي فلا يمكن لإدارة الضرائب أن تعيد

التحقيق في ضريبة غير موضحة أو مذكورة في الشكاية الضريبية.

. عدم ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المحتج عليها ، وتستخرج هذه

البيانات من الإنذار المبلغ به المكلف بالضريبة ، ما عدا في حالة الضريبة التي لا تستوجب

وضع جدول .

. عدم عرض الوقائع والأسباب والأسانيد التي بنيت عليها الشكوى.

¹ حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر 2006 ، ص 19.
² قرار مجلس الدولة رقم 076356 المؤرخ في 2013/03/14 ، مجلة مجلس الدولة العدد 11 ، سنة 2013 ، دار موفم للنشر الجزائر ، ص 133-134.
³ زعيبي عمار ، م س ، ص 6.

. عدم التوقيع على الشكوى.

. عدم اتخاذ موطن داخل الجزائر بالنسبة للمشتكي المقيم في الخارج.

إن عدم قبول الشكوى شكلا لا تتم إثارته إلا بعد إنذار الشاكي ودعوته للتصحيح برسالة موصى عليها بعلم الوصول ومنحه أجل 30 يوما للقيام بالتصحيح وتكملة الملف طبقا لنص المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية. لكن لا تتم هذه الإجراءات إلا إذا كان الخطأ الشكلي قابل للتصحيح والإستدراك.

ثانيا: التحقيق في موضوع الشكوى الضريبية

بمجرد قبول الشكوى الضريبية شكلا يقوم رئيس الإدارة الضريبية حسب الحالة بإحالة الشكوى الضريبية إلى مفتش أو مراقب الضرائب الذي قام بتأسيس الوعاء الضريبي المفضي للقرار المشتكى منه لإعادة التحقيق في الضريبة المفروضة من جديد.

يتم إرسال ملخص الشكوى الضريبية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه خلال 15 يوما حسب نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وبعد إبداء رأيه أو انتهاء الآجال دون رد ، يقوم المحقق الذي يجب أن يحوز على صفة مفتش على الأقل بالتحقيق في موضوع الشكوى وله في سبيل ذلك أن يستدعي المكلف بالضريبة

الشاكي ويطلب منه تقديم توضيحات أو وثائق إضافية معززة لشكواه ، ويمكنه أن يستعمل

كل وسائل التحقيق الجبائي الممنوحة للمحققين الجبائين كالانتقال للمعاينة وإعادة الإطلاع

على الوثائق أو إعادة فحص وثائق جديدة قدمها الملكلف بالضريبة الشاكي¹.

إن التحقيق في الشكوى الضريبية تعد فرصة ثانية للتأكد من صحة فرض الضريبة، فهي

تشبه المعارضة في العمل القضائي ، حيث تتيح لطرفي العلاقة إعادة الحوار بينهما ،

وتسمح للمحقق بإعادة فحص الوثائق من جديد وإصلاح الأخطاء التي وقع فيها إن وجدت ،

وتسمح للمكلف بالضريبة تقديم وثائق جديدة أو معطيات جديدة لم تأخذ بعين الاعتبار عند

فرض الضريبة.

يختتم المفتش تحقيقاته بتحرير تقرير مكتوب يدون فيه جميع ملاحظاته والإجراءات التي قام

بها والوثائق التي اطلع عليها ، ويكون هذا التقرير مشفوعا برأيه في موضوع الشكوى من

حيث جديتها وتأسيسها والنتائج المتوصل إليها ، ويرسل هذا التقرير إلى رئيس الجهة

المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية حسب الحالة².

الفرع الثاني: الفصل في الشكوى

إن الفصل في الشكوى هو بيان موقف ورأي الإدارة الضريبية فيما يثيره الشاكي من مطالب

وأخطاء قانونية وواقعية ضد قرار فرض الضريبة المسلط عليه ، ولا يعطى المشرع للمفتش

المحقق سلطة البت في الشكوى وإنما له الحق فقط في إعطاء اقتراحات للجهة المختصة في

¹ العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق جامعة بسكرة ، 2014/2013 ، ص 13.

² المادة 116 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتعلق بقانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ع 79 لسنة 2001.

إصدار القرار النهائي في الشكوى ، ولا تكون لاقتراحاته قوة الإلزام بل هي مجرد رأي استثنائي لكن في الحياة العملية له تأثير قوي على رأي الجهة الفاصلة في الشكوى .
 يتم الفصل في الشكوى الضريبية من الجهة المختصة المرفوع أمامها الشكوى إما برأي مستقل ومباشر ، وإما برأي معلق على شرط مصادقة وقبول الجهات المركزية أو الجهة الأعلى درجة.

تؤول سلطة الفصل في الشكاوى الضريبية طبقاً لأحكام المادتين 77 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية إلى كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات . المدير الولائي للضرائب . مدير مرطز الضرائب . مدير المركز الجوّاري للضرائب كل حسب اختصاصه، غير أنه يحتاج هذا الفصل إلى الرأي المطابق للسلطة المركزية في الحالتين الآتيتين:
 . عندما تتعلق الشكوى الضريبية بمبالغ تفوق ثلاثمائة مليون دينار جزائري، فإنه يتعين على مدير مديرية كبريات المؤسسات أن يأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب¹.

. عندما تتعلق الشكوى الضريبية بمبالغ تفوق مائة وخمسون مليون دينار جزائري، فإنه يتعين على المدير الولائي للضرائب أن يأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب².

¹ المادة 172 ف 5 من قانون الإجراءات الجبائية
² المادة 77 ف1 من قانون الإجراءات الجبائية.

يكون الفصل في الشكوى الضريبية من حيث موضوعها إما بإلغاء الضريبة المفروضة أو بتعديل المبالغ المفروضة بالتخفيض أو برفضها لعدم تأسيسها.

وتحدد آجال الفصل في الشكوى الضريبية حسب الجهة الفاصلة في الشكوى ، فبالنسبة للشكاوى المعروضة على مديرية كبريات المؤسسات يكون آجال الفصل محدود بـ 08 أشهر من تاريخ استلام الشكوى ، أما الشكاوى المعروضة على المدير الولائي للضريبة فيفصل فيها في آجال 06 أشهر من تاريخ استلامها ، أما الشكاوى المعروضة على رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب فيفصل فيها في أجل 04 أشهر من تاريخ استلامها ، ويفصل في الشكاوى المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة في أجل شهرين من تاريخ رفع الشكوى ، ويعتبر سكوت الإدارة رفضاً ضمناً للشكوى في كل الحالات السابقة ، إذ القاعدة العامة في التظلمات الإدارية أن سكوت الإدارة يفسر على أنه رفض للشكوى إلا ما استثني بنص خاص¹ .

المبحث الثاني: آثار القرار الفاصل في الشكوى

ينهي القرار الفاصل في الشكوى الضريبية هذه المرحلة من النزاع الضريبي ، فإذا كان القرار المتخذ بشأن الشكوى يرضي المكلف بالضريبة ويستجيب لطلباته فإن النزاع الضريبي ينتهي ويصبح القرار الفاصل في الشكوى الضريبية بمثابة سند تنفيذي يمكن إدارة الضرائب من البدء في إجراءات التنفيذ والتحصيل ، ويمكن المكلف بالضريبة من استرداد المبالغ التي حصلتها

¹ ملال إيمان ، منازعات الوعاء الضريبي - المرحلة الإدارية ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون الأعمال ، كلية الحقوق جامعة سعيدة ، 2020/2019 ، ص 43.

إدارة الضرائب وألغائها القرار الفاصل في الشكوى الضريبية.

أما إذا كان القرار المتخذ بشأن الشكوى الضريبية لا يرضى المكلف بالضريبة فإن هذا الأخير يكون على الخيار في أن يلجأ إلى الطعن الإداري أمام لجان الطعن، وإما اللجوء مباشرة إلى القضاء الإداري المختص ، وخلال هذه المرحلة يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من تأجيل الدفع خلافا للمبدأ العام الذي يقضي بأن الطعن في القرار الإداري لا يوقف التنفيذ.

المطلب الأول: الطعن الإداري أمام لجان الطعن

أحدث المشرع هيئات إدارية للفصل في المنازعات الضريبية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال أين حدد إنشاءها و تشكيلتها بنص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب التعديل الذي أتى به قانون المالية لسنة 2016 والتعديلات الواردة في قانون المالية لسنة 2017 و 2018، حيث شرعت في أداء مهامها ابتداء من 02 جانفي 2017¹.

يتم اللجوء إلى لجان الطعن للحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، وذلك بعد تبليغه بقرار الإدارة الفاصل في الشكوى الضريبية وكذلك عند انتهاء الآجال المحددة للبحث إما بانتهاء الآجال أو بصدور قرار.

إن لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن في حالة عدم الاستجابة للشكوى هو إجراء جوازي،

¹ نابتي عبد الحق يوسف ، المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري - دراسة نظرية وتطبيقية ، مجلة أبحاث قانونية وسياسية ، العدد 08 جوان 2019 ، ص 65.

ولا يشكل اللجوء إليها قيوداً على رفع الدعوى القضائية.

الفرع الأول: تكوين لجان الطعن وتشكيلتها

حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإن لجان الطعن تشكل على ثلاثة مستويات ، لجنة طعن على مستوى كل ولاية ، لجنة طعن جهوية ، ولجنة طعن مركزية.

أولاً : لجنة الطعن الولائية

حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فإنه تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال¹، تتشكل كما يأتي:

محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (رئيساً)²؛

- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي ؛

- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة (رتبة رئيس مكتب على الأقل)³؛

- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة (رئيس مكتب على الأقل)⁴؛

- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁵؛

- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة للولاية⁶؛

- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة الكائن مقرها في الولاية؛

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من القانون رقم 15-18 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ، ج ر ع 72 ، س 2015.

² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 48 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 2016/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر ع 77 لسنة 2016.

³ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر ع 76 لسنة 2017.

⁴ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

⁵ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 48 من قانون المالية لسنة 2017.

⁶ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

. المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري

للضرائب أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.¹

ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيراً موظفاً يكون له صوت استشاري.²

. مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائين الجزائريين.³

يتولى مهام الأمين والمقرر عون برتبة مفتش رئيسي للضرائب يعين من طرف المدير الولائي

للضرائب⁴. و تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرتين على الأقل في الشهر⁵.

ثانياً : لجنة الطعن الجهوية

. تنشأ لدى كل مديرية جهوية لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على

رقم الأعمال ، تتشكل كما يأتي⁶ :

. محافظ حسابات يعينه مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون

، رئيساً⁷.

- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير .

- ممثل واحد للمديرية الجهوية للخزينة (رتبة نائب مدير)

- ممثل واحد للمديرية الجهوية المكلفة بالتجارة (رتبة رئيس مكتب على الأقل)؛⁸

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

³ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

⁴ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

⁵ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

⁶ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

⁷ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

⁸ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

- ممثل واحد للمديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل¹؛
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب².
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية .
- ممثل واحد عن مصف الخبراء المحاسبين، ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون.
- ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.
- مستشار جبائي يتم تعيينه من طرف الجمعية الوطنية للمستشارين الجبائيين الجزائريين³.
- يتولى مهام كاتب اللجنة ومقررها عون برتبة مفتش مركزي للضرائب على الأقل يعين من طرف المدير الجهوي للضرائب.

ثالثا : اللجنة المركزية للطعن

- . تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال والأتاوى المتعلقة بالمحروقات، تتشكل كما يأتي⁴:
- . الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا رئيسا⁵،

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

³ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

⁴ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

⁵ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

- . ممثل عن وزير العدل تكون له رتبة مدير على الأقل ،
- . ممثل عن وزارة التجارة تكون له رتبة مدير على الأقل ،
- . ممثل عن الوزارة المكلفة بالصناعة برتبة مدير،¹
- . مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير² ،
- . ممثل عن الوزارة المكلفة بالطاقة تكون له على الأقل رتبة مدير³.
- . ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له رتبة مدير على الأقل،
- . ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة ،
- . ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة ،
- ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا يكون له صوت استشاري.
- يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرر للجنة .
- . تجتمع اللجنة مرتين في الشهر على الأقل بناء على استدعاء من رئيسها.

الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن

تبدي هذه اللجان رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة وتصدر قرارها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة أشهر 4 ابتداء من تاريخ تقديم الطعن وفي حالة الصمت يعتبر قرار الرفض منتهيا، وهنا يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى للمحكمة في غضون أربعة 4 أشهر من

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 51 من قانون المالية لسنة 2018.

³ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 107 من قانون المالية لسنة 2025.

انقضاء أجل البت في الطعن، ويجب أن تعلل آراء اللجان ويبلغ القرار للمكلف في أجل شهر واحد.

وفي حالة كان رأي اللجنة غير مؤسس فإن مسؤول المصلحة المعنية يعلق تنفيذ هذا الرأي ويبلغ الشاكي بذلك، كما يحق للجهة الإدارية المعنية أن ترفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي التاريخ إصدار ذلك الرأي مع تبليغ الشاكي إن اللجوء إلى لجان الطعن يكون من أجل مراجعة القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، لكن إذا لم يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار كيف يستطيع المكلف الطعن في القرار إضافة إلى حالة شكوى الإدارة وعدم الفصل أصلا في الشكوى.¹

ويوزع الاختصاص على لجان الطعن على النحو التالي:

أولا : بالنسبة للجنة الولائية للطعن

تبدي اللجنة الولائية للطعن الرأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مبلغها من الحقوق والغرامات والضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال أقل أو يساوي 20 مليون دج والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.²

¹ المادة 121 من ق م 2002 معدلة بموجب المادة 49 من ق م 2007 و19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

تتخذ اللجنة قرارها بأغلبية أعضائها الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتستدعي لجلستها المكلف بالضريبة الطاعن وتستمع لأقواله ودفوعاته ويمكنه أن يستعين بمحام أو مستشار جبائي .

ثانيا : بالنسبة للجنة الجهوية للطعن

تبدي اللجنة الجهوية للطعن الرأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار جزائري ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي¹.
تتخذ اللجنة قرارها بأغلبية أعضائها الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، وتستدعي لجلستها المكلف بالضريبة الطاعن وتستمع لأقواله ودفوعاته ويمكنه أن يستعين بمحام أو مستشار جبائي .

ثالثا : بالنسبة للجنة المركزية للطعن

تبدي اللجنة المركزية للطعن الرأي حول الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار جزائري والتي سبق وأن أصدرت بشأنها الإدارة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي².
تتخذ اللجنة قرارها بأغلبية أعضائها الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت

¹ المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.
² المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016.

الرئيس، وتستدعي لجلستها المكلف بالضريبة الطاعن وتستمع لأقواله ودفوعاته ويمكنه أن يستعين بمحام أو مستشار جبائي .

الفرع الثالث: آجال الطعن

آجال تقديم الطعن:

- أربعة أشهر من تاريخ تسلم الإشعار المتضمن تبليغ القرار الصادر بشأن شكوى أولية طعن مسبق سواء صدر هذا قبل أو بعد الآجال المحددة للبت في الشكوى النزاعية.

- أربعة أشهر بعد انقضاء آجال البت بمعنى أن سكوت الإدارة عن الرد يعتبر رفضا ضمنيا وهذا ما جاء به نص م 80/1 ق اج.

- تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض صراحة في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن لرئيس اللجنة وإذا لم تبدي رأيها في الآجال المحددة يعتبر كذلك صمتها رفضا ضمنيا وفي هذه الحالة يجوز للمكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة (م 80/2)

- يجب أن تعلل تلك القرارات الصادرة عن اللجان حتى تتمكن الإدارة من تبليغ المكلف بالضريبة بواسطة قرار القرار الموافق للرأي حسب الحالة من من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة.

الفرع الثالث : الطبيعة القانونية لآراء اللجان

تعتبر آراء اللجان ملزمة و لها حجيتها القانونية في مواجهة أطراف النزاع وقابلة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء م 81/4 ق اج حيث يمكن للإدارة تأجيل تنفيذ الرأي الصادر عن اللجان إذا كان مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول و يصبح بذلك غير مؤسس ففي هذه الحالة يمكن لمدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب تعليق تنفيذ هذا الرأي بشرط أن يبلغ المكلف بالضريبة بقرار رفض مسبب إلى المكلف بالضريبة صاحب النزاع الذي يرفع لدى المحكمة الإدارية دعوى ضد الرفض المبلغ له من قبل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

- رأي اللجنة له صفة قرار ملزم ولكن ليس قرار نظرا لصدوره من اللجنة وليس من رئيس اللجنة.

- ونلاحظ أيضا، بخصوص الطعن في قرارات لجان الطعن، أنه وعكس ما يتكرر في تسبيب العديد من الأحكام التي تقضي بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم تقديم قرار لجنة الطعن، فإن مجلس الدولة استقر على اعتبار التبليغ للقرار الموجه للطرفين من قبل رئيس اللجنة بمثابة قرار قابل للطعن فيه¹.

المطلب الثاني: إمكانية تأجيل التنفيذ

¹ كريبي زوييدة ، الجباية الخاصة بالمؤسسات ، موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية ، مجلة مجلس الدولة العدد 11 ، سنة 2013 ، دار موقف للنشر الجزائر ، ص 20.

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

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

ويعرف التأجيل القانوني للدفع على أنه إجراء قانوني مقرر لصالح المكلف بالضريبة، يهدف من خلاله إلى طلب تأجيل دفع الدين الضريبي الذي ينازع فيه إدارة الضرائب عن طريق الشكوى، 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 61538 شكوى مسجلة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، نجد

¹ يونس احمد البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص99.

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

أن عدد الشكاوى التي تستوفي حق الاستفادة من إرجاء الدفع تقدر بـ 30 454 شكوى¹، 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، المحددة في المواد 73، 72، 75، من قانون إجراءات الجبائية.²

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

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أقر أو بالأحرى منح للمكلف بالضريبة إجراءات خاصة تيسيرية، من خلالها يستطيع طلب منح آجال الاستحقاقات الدفع، أو طلب تأجيل القيم الضريبية المتنازع فيها أثناء تقديم شكواه في منازعات الشكوى الضريبية. 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

¹ Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, Op.Cit, P03.

² المواد 72 ، 73 ، 75 من ق إ جب .

الشكوى¹ على انه إجراء يسمح بتأجيل دفع الحقوق، ويعرف أيضا العقوبات المتعلقة بالشكوى الضريبية المحتج عليها من طرف المكلف بالضريبة إلى حين. صدور قرار الإدارة الجبائية المتعلقة بشكواه النزاعية.²

يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من هذا الحق والذي هو ضمانه من الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة والتي هي إضافة للضمانات العديدة التي أوجبها المشرع شأنه شأن الطعن النزاعي (المسبق) فإذا رأى المكلف الذي ينازع في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يطلب إرجاء الدفع من خلال الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع شرط أن يقدم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها وفي غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف أن يرجى دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من المبلغ المحتج عليه لدى قابض الضرائب المختص ويخص تطبيق هذه التدابير فقط الشكاوى الناجمة عن المراقبة الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

- يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي (المسبق) ويمكن أن يكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حال ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين موضوع هذا الإرجاء؛

¹Kadi Hanifi Mokhtaria, *Le Contentieux Fiscale Algérien*, 1ere Edition, Edition du Sahel, Alger, 2011, P79.

²Circulaire N°02/2017 du 13/03/2017, Mesures Relatives au Contentieux de L'Assiette, DGI, P03.

- يرجى تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النهائي النزاعي دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطراً إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع عليها؛

- هذا الإجراء أو التدبير يمكن للمكلف اللجوء إليه في حالة الطعن أمام لجان الطعن وهذا ما بينته المادة 80/2 من ق ا ج والتي تمكن المكلف من إرجاء الدفع للمبلغ المتبقي والمتنازع فيه.

إن مضامين القرارات الصادرة بشأن طلب إرجاء الدفع المتعلقة بشكاوى نزاع الشكوى الضريبية تختلف على حسب نتائج التحقيق والفحص والضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فيتخذ القرار بشأنه إما بالرفض، أو بالقبول.

في حالة توفر طلب التأجيل القانوني للدفع على الشروط المقررة قانوناً كما بينا سلفاً، فإن السلطة المختصة بالبت تصدر قرارها بمنح التأجيل القانوني للدفع للمكلف بالضريبة، ويتم إبلاغ هذا الأخير بقرار القبول مع وصل الإشعار بالاستلام، كما يتم إبلاغ قابض الضرائب المختص بذلك.

ومن جملة الآثار الناجمة عن استعادة المكلف بالضريبة من التأجيل القانوني للدفع والمتمثلة على وجه الخصوص في:

لا تتم متابعة 70% من الدين الضريبي المستحق المتبقي ابتداء من تاريخ منح التأجيل القانوني للدفع؛

- الشكوى من قبل السلطة المختصة؛¹

- قطع ميعاد تقادم الدين الضريبي المتبقي؛

- وقف تنفيذ إجراءات الشكوى الضريبية الجبرية؛²

- عدم وقف عقوبات التأخير لتحصيل الدين الضريبي المتبقي.³

إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية لتغطية الحقوق المتنازع

فيها، فتقوم السلطة المختصة بإصدار قرارها برفض طلب التأجيل القانوني للدفع.

وتجدر الملاحظة بالنسبة للمادة 74 ق إ ج، أن المشرع ذكر فقط 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.

بعد الاستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع وترتيبه آثار قانونية، قد تظهر أحداث من شأنها

تهديد تحصيل الدين الضريبي موضوع هذا الإجراء مثل:

- اختفاء الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 97.

² Kadi Hanifi Mokhtaria, *Le Contentieux Fiscale Algérien*, 1ere Edition, Edition du Sahel, Alger, 2011, P79.

³ Circulaire N°02/2017, Op. Cit, P04.

- ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية غش جبائي؛

- توقف المكلف بالضريبة عن النشاط؛

- حالة تصفية الشركة.

يجب على مصلحة الشكوى الضريبية أو قابض الضرائب في حالة ارتكاب المكلف بالضريبة إحدى الحالات المذكورة سابقاً، إعداد تقرير وإرفاقه بالوثائق الثبوتية مثل محاضر معاينة وإرسالها حسب الحالة إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب¹، وتقوم بتحويله هذه السلطة 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، ليبلغ بعدها إلى المكلف بالضريبة لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الممنوحة له قانوناً، ناهيك عن تبليغ القرار إلى قابض الضرائب المختص المباشرة إجراءاته في الدين الضريبي.

- **المطلب الثالث: الطعن الإداري أمام الجهات القضائية**

يمكن للمكلف بالضريبة الصادر بشأنه قرار من طرف إدارة الضرائب أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة مباشرة دون اللجوء إلى لجان الطعن غير أنه تجدر الإشارة

¹ Circulaire N°02/2017, Op. Cit, P05.

بخصوص مواعيد رفع الدعوى تختلف في حالة لجأ المكلف إلى لجان الطعن بإجراءات رفع الدعوى تخضع القواعد في إم إ وفي إ.ج.

الفرع الأول : شروط قبول الدعوى

تتمثل شروط قبول الدعوى في الشروط العامة¹ والشروط الخاصة بالدعوى الضريبية

أولا . الشروط المتعلقة بالمواعيد

1 . مواعيد دعاوى الوعاء

ترفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية شأنها شأن أي دعوى إدارية أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة .

إن ميعاد رفع الدعوى الضريبية هو 04 أشهر تبدأ من يوم استلام المكلف بالضريبة الإشعار الذي يبلغ بموجبه المدير الولائي للضرائب المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد الأجلين المنصوص عليهما في المادتين 76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصتين بمواعيد الرد على الشكوى الضريبية ، وفي حالة رفع طعن أمام لجنة الطعن فتكون الآجال هي 04 أشهر من تاريخ تبليغ المكلف بالضريبة بقرار لجنة الطعن . وإذا رفع المكلف بالضريبة دعواه قبل انقضاء الآجال المقررة لشكواه فإن دعواه تكون مرفوضة شكلا لسبق أوان رفعها ونفس الآجال تنطبق على مديرية كبريات المؤسسات حسب نص حسب نص م 173 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ المادة 15 من ق إ م إ .

وطبقا لنص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 108 من قانون المالية لسنة 2025 فإنه تختص المحكمة الإدارية بالنظر في دعاوى المكلفين بالضريبة الذين يحتجون على الضرائب المفروضة عليهم في إطار مراقبة التقييم خلال أجل 04 أشهر التي تلي تاريخ إدراج الجدول الضريبي للتحصيل .

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية ضد القرارات الصادرة حسب الحالة من قبل المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب في أي وقت ، ما لم تبت لجنة الطعن المعنية بعد انتهاء الأجل الممنوح لها للبت والمنصوص عليه بالمادة 81-2 من هذا القانون .

2. مواعيد دعاوى التحصيل

- تختلف مواعيد دعوى التحصيل عن دعاوى الوعاء حسب ما نصت عليهم 153 مكرر¹ أمن في إج التي حددت مدة رفع الدعوى بشهر واحد وهذا في حالة وجود قرار أو غيابه.
- فالعبرة من ذلك هو إعطاء فرصة للمكلف وإدارة الضرائب حضر النزاع ولو في مدة وجيزة.
- فإذا تم رفع الدعوى بعد فوات الآجال يؤدي إلى رفضها شكلا حيث قضى مجلس الدولة في القرار رقم 1190 بأن أجل الدعوى الضريبية هو ثمانية أشهر ما بين تاريخ الطعن المسبق والطعن القضائي.

ثانيا . الشروط المتعلقة بالعريضة

¹ المادة 51 من ق م 2011.

يتعين على المكلف بالضريبة الحرص على احترام الشروط الشكلية المتعلقة بالدعوى الضريبية
لاسيما:

- توقيع العريضة من قبل صاحبها؛¹
- توقيع العريضة من قبل المدعي إذا اختار أن يباشر الخصام بنفسه وفي حالة توكيل محامي توقع العريضة من طرف المحامي الموكل من طرف المدعي المكلف بالضريبة؛²
- كما يتوجب عليه احترام البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من ق إ م ا، وفي حالة رفع الدعوى من طرف وكيل يتوجب عليه تقديم الوكالة حسب م 75 من ق إ ج .³

الفرع الثاني: إيداع العريضة لدى المحكمة الإدارية

1. قيد العريضة

حسب المادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني ، ويتم رفع الدعوى عن طريق قيد عريضة افتتاح الدعوى لدى المحكمة الإدارية المختصة وهي محكمة مكان فرض الضريبة أو الرسم ؛ ويترتب على إيداعها أمام محكمة إدارية أخرى عدم قبول الدعوى شكلا لعدم الاختصاص الإقليمي ، وعلى عكس القضاء العادي فإن القاضي الإداري يثير مسألة الاختصاص الإقليمي من تلقاء نفسه ، إذ أن الاختصاص الإقليمي من النظام العام يجوز

¹ المادة 28 من ق م ، 2008.

² المادة 815 من ق إ م ا المعدل والمتمم ، بعد هذا التعديل لم يعد تمثيل المدعي بمحام أمام المحاكم الإدارية شرط إجباري لرفع الدعوى ..

³ المادة 115 من ق م 2002 معدلة بموجب المادة 24 ق م 2008.

إثارته في أي مرحلة من مراحل التقاضي¹.

تقيد العريضة في سجل خاص لدى أمانة الضبط وهذا حسب ترتيب ورودها ويقيّد تاريخها ورقمها على العريضة والمستندات المرفقة بها، ثم يسلم أمين الضبط للمدعي وصلاً يثبت إيداع العريضة بعد دفع الرسوم القضائية، كما يؤشر على إيداع مختلف الوثائق والمذكرات.

2. التحقيق والفصل في الدعوى

إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية تسري عليها الاجراءات العامة في المادة الادارية إضافة إلى الاجراءات الخاصة المتمثلة في التحقيق الاضافي والتحقيق المضاد والخبرة. يعين رئيس المحكمة العضو المقرر الذي توكل له تمام التحقيق الذي يحدد المواعيد للخصوم من أجل تقديم مذكراتهم وفي حالة لم تستوجب الدعوى عملية التحقيق يمكن للقاضي أن يقرر انه لا محل للتحقيق في الدعوى ويفصل في القضية.²

خلاصة الفصل الثاني

من خلال دراستنا، يتضح أن المشرع الجزائري قد وضع نظاماً متكاملاً لحماية حقوق المكلفين الضريبيين، حيث منحهم حق تقديم شكوى أمام الإدارة الضريبية لإعادة النظر في قرار فرض الضريبة وفق شروط وأجال محددة قانوناً. وقد حرص المشرع على جعل هذه الآلية إجبارية كشرط مسبق قبل اللجوء إلى القضاء، بهدف تسوية المنازعات ضريبياً وتخفيف العبء عن

¹ تنص المادة 1/804 من ق ا م ا ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية في مادة الضرائب أو الرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم. وتنص المادة 807 من ق ا م ا د على أن الاختصاص الإقليمي للمحکم الإدارية هو من النظام العام.

² عبد الرحمان بريارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات البغدادي، ط2، الجزائر، 2009، ص447-449.

القضاء. كما ميز بين مرحلتين للطعن: جعل الطعن الإداري الأولي إلزامياً، بينما ترك الطعن أمام اللجان الإدارية كخيار اختياري للمكلف، مما يعكس رؤية متوازنة تجمع بين حماية حقوق المكلفين وضمان فعالية النظام الضريبي.

خاتمة

تكشف هذه الدراسة أن النظام القانوني للشكوى الضريبية في الجزائر يمثل آلية توازنية بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلفين، حيث نجح في تحقيق قدر معقول من الحماية للمكلفين مع الحفاظ على فعالية النظام الضريبي. فمن خلال التحليل التشريعي والممارسة العملية، يتضح أن الشكوى الضريبية -رغم بعض القيود الإجرائية- تشكل وسيلة ناجعة للتسوية الودية للمنازعات الضريبية، حيث تتيح مراجعة إدارية للقرارات الضريبية قبل اللجوء للقضاء. وقد برهنت الدراسة أن هذا النظام يحقق ثلاث غايات أساسية: حماية المكلف من التعسف عبر إعادة التحقيق في القرارات الضريبية، تخفيف العبء عن القضاء من خلال التسوية الإدارية للنزاعات، وتعزيز مبدأ الشرعية الضريبية عبر الرقابة الذاتية للإدارة. وبالتالي يمكن الجزم بأن الشكوى الضريبية -في إطار النظام الجزائري- تمثل ضمانة عملية وفعالة لتحقيق العدالة الجبائية.

ولهذا تبين أن الشكوى الضريبية تُعد فعلاً أداة هامة لحل النزاع بطريقة ودية، من خلال منح المكلف فرصة للتظلم أمام الإدارة الجبائية، الأمر الذي قد يؤدي إلى مراجعة القرار الجبائي محل الخلاف دون اللجوء إلى القضاء.

ومع ذلك، فإن هذه الفعالية تبقى رهينة بعدة اعتبارات، منها مدى التزام الإدارة بالحياد والسرعة في البت، ومدى تمكّن المكلف من ممارسة حقه في الشكوى بشكل فعّال. وفي ظل غياب آليات رقابية صارمة، واستمرار بعض الممارسات الإدارية البيروقراطية، فإن فعالية الشكوى تظل محدودة أحياناً ولا ترتقي دائماً إلى مستوى التطلعات.

وبناء عليه، يمكن القول إن الشكوى الضريبية فعالة من حيث الإطار القانوني والتنظيمي، لكنها تتطلب جهدًا أكبر على مستوى التطبيق والممارسة لترجمتها إلى وسيلة حقيقية لتسوية المنازعات بشكل ودي وعادل.

وأيضا فقد تبين أن هذا الأخير غير موقفه تجاه التظلمات الإدارية بشكل عام، إلا أن الشكاية الضريبية بقيت إجراءً وجوبياً، خاصة مع صدور قانون الإجراءات الجبائية، الذي كرس صراحة إلزامية هذا التظلم الإداري كشرط مسبق قبل اللجوء إلى القضاء. وتُبرّر هذه الوجوبية أساساً بضمان حق المكلف في الدفاع عن مصالحه من جهة، وتمكين الإدارة من مراجعة قراراتها من الناحية الواقعية والقانونية، تكريساً لمبدأ مشروعية الضريبة.

كما تبين أن المشرع اهتم بتفصيل البيانات والإجراءات المتعلقة بالشكاية في بعض الحالات، في حين لم يخص حالات أخرى بنفس الوضوح، وهو ما يعكس نوعاً من عدم التوازن في التنظيم القانوني. من جهة أخرى، فإن عبء الإثبات في الشكاية يتوزع بحسب طبيعة الحالة، ففي بعض الحالات يقع على عاتق المكلف، وفي أخرى تتحمله إدارة الضرائب، بينما فُتح المجال في بعض المسائل للمكلف للاستعانة بكل الوسائل المفيدة لإثبات دعواه.

أما من حيث المواعيد، فهي تختلف بحسب نوع الضريبة ومقدارها في بعض الحالات، في حين نجدتها موحدة في أخرى، ما يدل على وجود تباين في تحديد الآجال. وبخصوص الجهات الإدارية المختصة بدراسة الشكايات، فهي متعددة، لكن القرارات تصدر باسم مديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب. كما أن بعض الشكايات تتطلب أخذ الرأي المطابقين

هيئات أخرى قبل الفصل فيها، في حين تفصل الإدارة مباشرة في شكايات أخرى دون الحاجة لاستشارة أي جهة إضافية.

تجدر الإشارة كذلك إلى أن تبليغ المكلف بمحتوى القرار الصادر عن الإدارة يُعد إجراءً إلزامياً، إلا أن الواقع العملي يُظهر تقصيراً في هذا الجانب، مما يؤدي إلى نزاعات تتعلق بحساب الأجال القانونية. وبناءً على ما سبق، فإن الشكاية الضريبية تبقى إجراءً إلزامياً من النظام العام، ويترتب على عدم تقديمها رفض الدعوى شكلاً أمام القضاء.



قائمة المصادر والمراجع

Les References

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: النصوص القانونية

أ - الدستور :

1 . مرسوم رئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 2020/12/30 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء 2020/11/01، ج ر ع 82 لسنة 2020.

|| القوانين :

1 . القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر ع 79 لسنة 2001.

2 . القانون 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 ، ج ر ع 85 لسنة 2006.

3 . القانون 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر ع 82 لسنة 2007.

4 . القانون رقم 08-09 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية وإدارية ، ج ر ع 21 لسنة 2008 ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 22-13 المؤرخ في 2022/07/12 ، ج ر ع 48 لسنة 2022.

5 . القانون 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر ع 74 ، لسنة 2008.

6 . القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ج ر ع 78 ، لسنة 2009.

7 . القانون 11-16 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر ع 72 لسنة 2011.

8 . القانون رقم 15-18 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2016 ، ج ر ع 72 ، لسنة 2015.

9 . القانون رقم 16-14 المؤرخ في 2015/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر ع 77 لسنة 2016.

10 . القانون رقم 17-11 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر ع 76 لسنة 2017.

- 11 . القانون 20-16 المؤرخ في 2020/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2021 ، ج ر ع 83 لسنة 2020.
- 12 . القانون رقم 22-24 المؤرخ في 2022/12/25 المتضمن قانون المالية لسنة 2023 ، ج ر ع 89 لسنة 2022.
- 13 . القانون رقم 24-08 المؤرخ في 2024/11/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2025 ، ج ر ع 84 لسنة 2024.

III المراسيم والقرارات :

- 1 . المرسوم التنفيذي رقم 90/190 المؤرخ في 23/06/1990 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد ، ج ر ع 26 لسنة 1990.
- 2 . المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد والمنظم للمصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها ، ج ر ع 59 ، لسنة 2006.
- 3 . القرار وزاري مشترك مؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها ، ج ر عدد 20 لسنة 2009.
- 4 . القرار المؤرخ في 19/05/2018 المحدد للإختصاص الإقليمي للمراكز الجوية للضرائب، ج ر ع 64 لسنة 2018.

ثانيا . الكتب :

- 1 . أحمد فنديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دار الكتب المصرية للنشر والتوزيع، 2014 .
- 2 . بن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، بدون سنة نشر .
- 3 . برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009 .
- 4 . بوحميده عطاء الله، محاضرات في المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 5 . بن عيسى، عبد القادر، القانون الاداري-المنازعات الادارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012.

6. بوخاري نذير، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2019 .
7. حسين فريجة ، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر 2006 ، ص 19.
8. طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
9. طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007 .
10. محمود حلمي، القضاء الإداري، ط2، دار الفكر العربي، مصر، 1977.
11. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
12. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية: الهيئات والإجراءات امامها، ج02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
13. محمد الشريفي، الطرق البديلة لتسوية المنازعات الجبائية، دفاتر المجلس الأعلى، العدد16، المغرب، 2011.
14. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.
15. عبد الرحمان بربارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات البغدادى، ط2، الجزائر، 2009 .
16. عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987.
17. عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
18. عماري، فريد، القانون الجبائي وتطبيقاته، ط2، دار الهدى، الجزائر، 2020.
19. شفيقة بن صاولة، الصلح في المادة الإدارية، دار هومة، ط1، 2006 .
20. يونس احمد البطريق، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004

ثالثا . المقالات العلمية:

1. أمزيان عزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003.
 2. آيت دحمان سيد علي ، جباية المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ،
المجلة الأكاديمية للبحث القانوني ، المجلد 14 ، العدد 01 ، س 2023
 3. باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء
الإداري، مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس، 2020 .
 4. بن ساسي حيزية ، مرتكزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة ،
مجلة دفاتر السياسة والقانون ، المجلد 13 العدد 02، سنة 2021 .
 5. الهادي خضراوي، التظلم الضريبي المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي، مجلة البحوث القانونية
والاقتصادية، المجلد 8، ال عدد1، 2025، 247-273.
 6. زعبي عمار، سلطاني آمنة، " الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة "،
مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة الجزائر 1، المجلد 4، العدد 2، 2020.
 7. كريبي زوبيدة ، الجباية الخاصة بالمؤسسات ، موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية ، مجلة
مجلس الدولة العدد 11 ، سنة 2013 ، دار موفم للنشر الجزائر .
 8. نابتي عبد الحق يوسف ، المرحلة الإدارية للمنازعة الجبائية في النظام القانوني الجزائري . دراسة
نظرية وتطبيقية ، مجلة أبحاث قانونية وسياسية ، العدد 08 جوان 2019 .
 9. عبد العزيز نويري ، المنازعة الإدارية في الجزائر ، تطورها وخصائصها ، مجلة مجلس الدولة ، العدد
8 ، منشورات الساحل ، الجزائر 2006 .
- رابعا - الأطروحات ورسائل الماجستير ومذكرات الماستر :

1. 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).
2. 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.
3. حايد فاطمة، النزاع الضريبي أثناء المرحلة الإدارية في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص القانون العام، كلية الحقوق جامعة جيجل، 2013/2012.
4. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق تخصص الإدارة والمالية، كلية الحقوق جامعة الجزائر 1، 2015/2014.
5. فاطمة بن سنوسي، دور التنظيم الإداري في حل النزاعات الإدارية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، فرع الإدارة و المالية، جامعة الجزائر، 1994.
6. قصاص سليم، المنازعات الجبائية المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008-2007.
7. العمري العيد، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011.
8. بن ساسي حيزية، "الشكاية الضريبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2013-2014.
9. ملال إيمان، منازعات الوعاء الضريبي. المرحلة الإدارية، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق جامعة سعيدة، 2020/2019.
10. نهاري محمد حبيب و بوطالب عمار، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة الجبائية، دراسة حالة مركز الضرائب. سعيدة. مذكرة ماستر تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعيدة، 2017/2016.

11. العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، مذكرة ماستر ، تخصص قانون إداري ، كلية الحقوق جامعة بسكرة ، 2014/2013.
12. عبد الكريم عليوى وريباب ورفلة ، مهام مركز الضرائب ، مذكرة ماستر تخصص منازعات إدارية ، كلية الحقوق جامعة قالمة ، 2017/2016.
13. شريط فاطمة الزهراء ، التصريح والتقدير الذاتي في الجباية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة الجزائر 1، 2020.
14. زغلامي، جمال، الجباية والمنازعات الضريبية، المركز الجامعي، غيليزان، مذكرة ماستر، 2021.

خامسا . المجالات :

- 1 . مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، المنازعات الضريبية، 2003.
- 2 . مجلة مجلس الدولة ، العدد 8 ، منشورات الساحل ، الجزائر 2006 .
- 3 . مجلة مجلس الدولة العدد 11 ، سنة 2013 ، دار موفم للنشر الجزائر .

. المراجع باللغة الاجنبية

1. Kadi Hanifi Mokhtaria, **Le Contentieux Fiscale Algérien**, 1ere Edition, Edition du Sahel, Alger, 2011 .
2. Circulaire N°02/2017, **Mesures Relatives au Contentieux de l'Assiette** .
3. Bulletin d'Information N° 65/2013, **Simplification des Démarches Administratives**, Vers une Réforme du Service Public, D.G.I .
4. Rapport Annuel sur l'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal..

الفهرس

الصفحة	العنوان
أ	شكر و تقدير
ب	إهداء
د	قائمة المختصرات
2	المقدمة
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للشكوى الضريبية	
10	تمهيد
11	المبحث الأول: ماهية الشكوى
11	المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية وتمييزها
11	الفرع الأول: تعريف الشكوى الضريبية
11	أولاً: الشكوى
17	ثانياً: أهمية الشكوى الضريبية
18	الفرع الثاني: تمييز الشكوى الضريبية عن النظم المشابهة لها
18	أولاً: الشكوى الضريبية والتنظيم الإداري المسبق
19	ثانياً: الشكوى الضريبية و الدعوى الإدارية
19	ثالثاً: الشكوى الضريبية و القرار الإداري السابق
20	رابعاً: التمييز بين الشكوى الضريبية و الصلح القضائي
21	المطلب الثاني: خصائص الشكوى الضريبية وأنواعها
22	الفرع الأول: خصائص الشكوى الضريبية
22	أولاً: الطابع الوجوبي للتنظيم الضريبي
23	ثانياً: الطابع المسبق للتنظيم الضريبي
24	ثالثاً: الطابع العمومي والشكلي للتنظيم الضريبي
25	الفرع الثاني: أنواع الشكوى الضريبية
25	أولاً: من حيث الجهة المختصة بالنظر فيها
25	ثانياً: من حيث طبيعة النزاع الضريبي

26	ثالثا: من حيث طبيعة الاجراء
26	رابعا: بالنظر للجهة الإدارية التي توجه
27	المبحث الثاني: شروط الشكوى الضريبية ومواعيد رفعها
27	المطلب الأول: شروط الشكوى الضريبية
28	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بالمتظلم
30	الفرع الثاني: الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية
32	المطلب الثاني: مواعيد رفع الشكوى الضريبية
35	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الآثار القانوني المترتبة عن رفع الشكوى الضريبية	
37	تمهيد
39	المبحث الأول: رفع الشكوى الضريبية أمام إدارة الضرائب
39	المطلب الأول: الجهات المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية
40	الفرع الأول: الشكاوى الواجبة الرفع أمام المركز الجوازي للضرائب
42	الفرع الثاني: الشكاوى الواجبة الرفع أمام مركز الضرائب
43	الفرع الثالث: الشكاوى الواجبة الرفع أمام المديرية الولائية للضرائب
45	الفرع الرابع: الشكاوى الواجبة الرفع أمام مديرية كبريات المؤسسات
46	الفرع الخامس : الشكاوى الواجبة الرفع أمام المديرية العامة للضرائب
47	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق والفصل في الشكوى الضريبية
47	الفرع الأول: التحقيق في الشكوى الضريبية
47	أولا: فحص الشكوى الضريبية من حيث الشكل
49	ثانيا: التحقيق في موضوع الشكوى الضريبية
50	الفرع الثاني: الفصل في الشكوى

52	المبحث الثاني: آثار القرار الفاصل في الشكوى
53	المطلب الأول: الطعن الإداري أمام لجان الطعن
54	الفرع الأول: تكوين لجان الطعن وتشكيلتها
54	أولا : لجنة الطعن الولائية
55	ثانيا : لجنة الطعن الجهوية
57	ثالثا : اللجنة المركزية للطعن
58	الفرع الثاني: اختصاصات لجان الطعن
59	أولا : بالنسبة للجنة الولائية للطعن
59	ثانيا : بالنسبة للجنة الجهوية للطعن
60	ثالثا : بالنسبة للجنة المركزية للطعن
61	الفرع الثالث: الطبيعة القانونية لآراء اللجان
62	المطلب الثاني: إمكانية تأجيل التنفيذ
68	المطلب الثالث: الطعن الإداري أمام الجهات القضائية
68	الفرع الأول : شروط قبول الدعوى
71	الفرع الثاني: إيداع العريضة لدى المحكمة الإدارية
73	خلاصة الفصل الثاني
75	خاتمة
78	قائمة المصادر المراجع
86	الفهرس
89	الملخص

المخلص

تتناول هذه الدراسة موضوع الشكوى الضريبية في الجزائر، من زاوية قانونية، باعتبارها إحدى الآليات الإدارية التي تهدف إلى تمكين المكلف بالضريبة من الاعتراض على القرارات الجبائية في إطار تسوية ودية قبل اللجوء إلى القضاء. وقد تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى الإطار القانوني المنظم لهذه الآلية، وشروط تقديمها، ميعادها المحددة، وكذا الآثار القانونية التي تترتب عنها.

وقد خلصت النتائج إلى أن الشكوى الضريبية تُعد مرحلة أساسية في مسار التظلم الجبائي، ومن أبرز الضمانات القانونية التي أقرها المشرع لحماية المكلف، إذ تتيح له إمكانية الاعتراض أمام الإدارة الجبائية ضمن آجال وإجراءات محددة، ما يسمح أحياناً بتصحيح التقديرات الجبائية دون تصعيد النزاع إلى المرحلة القضائية. وتبرز أهمية هذه الآلية في تقليص عدد المنازعات القضائية، وتعزيز مبدأ العدالة الجبائية، لكنها تظل رهينة بتطبيق فعلي فعال وشفاف من طرف الإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الشكوى الضريبية، المنازعة الجبائية، المكلف بالضريبة، التسوية الودية، الطعن الإداري، الضمانات القانونية، الآجال.

Summary

This study explores the tax complaint mechanism in Algeria from a legal standpoint, considering it as an administrative procedure allowing the taxpayer to contest tax decisions in an amicable manner before turning to the courts. The research analyzed the legal framework governing this process, its submission conditions, statutory deadlines, and the legal implications

involved.

The findings indicate that the tax complaint is a fundamental step in the fiscal grievance process, and one of the core legal safeguards offered to taxpayers. It enables them to object to decisions made by the tax administration within specified procedures and timeframes, possibly leading to the correction of tax assessments without escalating the dispute to the judicial level. This mechanism proves to be effective in reducing fiscal litigation and promoting tax justice, provided it is implemented in a fair and transparent manner.

Keywords: Tax complaint, tax dispute, taxpayer, tax administration, amicable settlement, administrative appeal, legal safeguards, deadlines, judicial escalation, tax reassessment.

Résumé

La présente étude traite de la réclamation fiscale en Algérie sous un angle juridique, en tant que mécanisme administratif visant à permettre au contribuable de contester les décisions fiscales de manière amiable, avant tout recours au juge. L'analyse s'est portée sur le cadre juridique régissant cette procédure, ses conditions de recevabilité, les délais légaux, ainsi que les effets juridiques qui en découlent.

Les résultats ont révélé que la réclamation fiscale constitue une étape essentielle dans le processus de recours fiscal, et une des garanties légales les plus importantes offertes au contribuable. Elle lui permet d'exprimer ses contestations auprès de l'administration fiscale dans des délais stricts, ce qui peut mener à une correction des évaluations fiscales sans passer par le contentieux judiciaire. Ce mécanisme joue donc un rôle clé dans la réduction du contentieux fiscal, et dans la consolidation du principe de justice fiscale, à condition qu'il soit appliqué avec rigueur et transparence.

Mots-clés : Réclamation fiscale, contentieux fiscal, contribuable, administration fiscale, règlement amiable, recours administratif, garanties légales, délais, justice fiscale, correction des évaluations.