

العنوان:	التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية
المصدر:	مجلة الحكمة
الناشر:	مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع
المؤلف الرئيسي:	هاملي، محمد
المجلد/العدد:	ع23
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2013
الصفحات:	233 - 251
رقم MD:	593602
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	AraBase
مواضيع:	المنازعات الضريبية ، الجزائر ، الضرائب، القوانين و التشريعات ، الحقوق و الواجبات
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/593602

- (47) بيانات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI الجزائر لسنة 2012.
- (48) الهيئة البرلمانية، " في نقاش وطني حول التنمية الاقتصادية و السياسية والاجتماعية"، قصر الأمة، الجزائر، 1996، ص.2000.
- (49) عبد السلام أبو قحف، سياسة التدويل، الاستثمارات الأجنبية، مرجع سابق، ص 20.
- (50) نفس المرجع، ص.21.

التسوية الإدارية للمنازعة الضريبية

للدكتور محمد هاملي

أستاذ محاضر قسم "ب"، الملحقة الجامعية بمغنية،
كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.

البريد الإلكتروني: hamli_m@yahoo.fr

ملخص:

على غرار الكثير من التشريعات المقارنة، عمد المشرع الجزائري إلى إرساء العديد من القواعد القانونية بغرض السماح لكل من المُكَلَّف بالضريبة والإدارة الجبائية بإيجاد حلٍّ لنزاعهما الضريبي بطريقة ودية وذلك في مرحلته الإدارية. بعض هذه القواعد تفرض على المُكَلَّف رفع تظلم مسبق أمام الإدارة الجبائية المختصة يطلب فيه تخفيض أو إلغاء المبالغ المتنازع فيها، في حين أن بعضها الآخر يسمح له برفع تظلم آخر لكن أمام إحدى لجان الطعن المنشأة لهذا الغرض في حال لم يعجبه رد الإدارة.

ويمكننا القول بأن القواعد التي تمَّ إرساؤها تتسم بكثير من الفعالية، غير أن ذلك لا ينبغي أن يمنعنا من الدعوة إلى تعزيزها لضمان شفافية وموضوعية أكبر في التسوية الإدارية للنزاعات الضريبية.

Abstract:

A l'instar de plusieurs autres lois, le législateur algérien a bien veillé à instaurer des règles qui permettent au contribuable bien qu'à l'administration fiscale de trouver une solution amicale pour leur contentieux fiscal dans sa phase administrative. Quelques-unes de ces règles exigent au contribuable de déposer un recours préalable auprès de l'administration fiscale compétente en lui demandant l'abolition ou bien la réduction de la somme contestée. Les autres lui permettent de déposer un autre recours mais cette fois auprès de l'une des commissions de recours, si la réponse de l'administration fiscale ne lui plait pas.

Dans ce contexte, on a pu constater que les règles instaurées ne manquent pas d'efficacité, mais cela ne doit pas nous empêcher à dire qu'elles nécessitent un renforcement afin de garantir plus de transparence et d'objectivité dans le règlement administratif des contentieux fiscaux.

مقدمة:

يعتبر موضوع الجباية من المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة في تشريعات أية دولة نظراً لارتباطه بدفع عجلة التنمية، حيث تُشكّل الجباية المورد الرئيسي في ميزانية الدولة الحديثة، وتُسهّم ملاءمة القواعد القانونية الجبائية من عدمها بقدر كبير في تحفيز المستثمرين أو تنفيذهم.

وقد نصت المادة 64 من دستور الجزائر لسنة 1996 على أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية". غير أن المواطن المُكَلَّف بدفع الضريبة قد يكون ضحية أخطاء في حساب الضريبة؛ أضف إلى ذلك أن مرونة القواعد القانونية الجبائية قد تؤدي إلى صدور تعديلات تصب في فائدة المُكَلَّف، وهنا يكون من حقه طلب إصلاح للأخطاء أو الاستفادة من التدبير التشريعي أو التنظيمي الجديد. وفي حال إستنفاذه لجميع الإجراءات الإدارية دون حصوله على تسوية مرضية لمشكلته يمكنه التقدم بطعن قضائي¹.

ويدخل حق المُكَلَّف بالضريبة في الطعن القضائي ضمن حقه الدستوري في الدفاع. حيث أنه إذا كانت قرارات المجلس الدستوري الجزائري في هذا الشأن غير معروفة، إلا أن نظيره الفرنسي كان واضحاً في قراره بتاريخ 22 أبريل 1997؛ إعتبر فيه أن حق الدفاع يكتسي قيمة دستورية ولا يحتاج إلى تدخل المشرع لإقراره في مواجهة الإدارة².

وعلى غرار العديد من التشريعات المقارنة؛ حرص المشرع الجزائري على إتاحة فرصة لحلّ النزاع الضريبي في مراحل الإدارية وعلى نحو ودي، بأن أوجب ضرورة إستباق منازعات الوعاء الضريبي بتظلم إداري مسبق. ويُعرّف هذا الأخير على أنه الالتماس أو الشكوى التي يُقدّمها أصحاب الصفة والمصلحة إلى السلطات الإدارية الولائية أو الرئاسية أو الوصائية أو إلى اللجان الإدارية؛ طاعنين في قرارات وأعمال إدارية بعدم الشرعية، ومطالبين بإلغاء أو سحب أو تعديل هذه الأعمال غير

المشروعة بما يجعلها أكثر اتفاقاً مع مبدأ الشرعية أو أكثر اتفاقاً مع مبدأ الملاءمة والفاعلية والعدالة. وتملك السلطات الإدارية إزاء هذا التظلم سلطات واسعة تشمل الإجازة؛ التعديل؛ الإلغاء أو سحب العمل المتظلم منه³.

فالتظلم الإداري في المنازعة الجبائية هو وسيلة للحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، إشتراطها المشرع قصد تحقيق غايتين إثنين: أولهما تجنب إغراق الجهات القضائية بعدد كبير من النزاعات التي قد تجد لها حلاً لدى إدارة الضرائب، والثانية تتمثل في السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة⁴. بمعنى آخر هو وسيلة من وسائل تحريك الرقابة الإدارية الذاتية وتسوية المنازعات التي قد تنشأ بين الأفراد والإدارة الضريبية تسوية ودية. فيا ترى ما هي مراحل هذه التسوية؟ وما الإجراءات التي تحكم كل مرحلة منها؟

ذلك ما سوف نحاول الإجابة عليه في هذه الدراسة:

المبحث الأول:

إجراءات التظلم الإلزامية في تسوية النزاع الضريبي

لقد نص المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية على جملة من الإجراءات والآجال التي ينبغي على المكلف بالضريبة مراعاتها عند مباشرته لحقه في الطعن في القرارات الصادرة عن المصالح الضريبية وذلك تحت طائلة عدم قبول طعنه. كما خصّ الجهة النازرة في هذا الطعن بقواعد إجرائية محدّدة ينبغي عليها مراعاتها هي الأخرى. وفيما يلي نحاول تبيان كل ذلك:

المطلب الأول:

رفع الشكوى من قبل المكلف بالضريبة

إن إجراءات التظلم الإداري ضد قرارات إدارة الضرائب هي إلزامية، فلا تكون الدعوى القضائية التي يرفعها المكلف بالضريبة مقبولة ما لم تسبقها هذه الإجراءات، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 25 فبراير 2003 جاء فيه: "...حيث أن المستأنف انتظر إجراء غلق محله التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية، لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

- وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبقاً طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب.

- وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن إثارته تلقائياً، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلاً...⁵.

والملاحظ أن صفة الإلزامية في التظلم كانت قاصرة في البداية على مادة الضرائب المباشرة، خلافاً لمواد الضرائب غير المباشرة التي لم يكن يُشترط فيها ذلك⁶؛ قبل أن يجري تعديل المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة ويتم النص صراحة من قبل المشرع على تطبيق ذات الأحكام التي تسري على مواد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما تعلق بالتظلم الإداري المسبق.

ويُشترط في المتظلم رفع شكواه -حسب الحالة- إما إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري التابع له مكان فرض الضريبة⁷. وينبغي أن تكون هذه الشكوى فردية مستوفية لبعض الشكليات تحت طائلة البطلان، من قبيل ذكر الضريبة المُعترض عليها؛ بيان رقم المادة من الجدول التي سُجّلت تحتها الضريبة؛ عرض موجز لاستنتاجات الشاكي وتوقيعه⁸. كما ينبغي أن تُرفَع خلال الآجال المنصوص عليها في القانون. وفي هذا السياق نجد أن آجال التظلم وحسب ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية تختلف باختلاف موضوع النزاع⁹.

الفرع الأول:

الآجال العامة لرفع الشكاوى أمام إدارة الضرائب

كأصل عام وحسب الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، إذا تعلق الأمر بالضرائب المُحصّلة عن طريق الجدول، تُقبَل الشكوى التي يرفعها المُكلّف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو تلي حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى، كظهور مستجدات تستوجب مراجعة الرسوم العقارية بتخفيضها، من قبيل تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص الأموال وتطبيق قواعد التعمير، وحالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة لحادثة غير عادية، أو في حالة هدم كل أو جزء من العقار ولو طواعياً، ففي هذه الحالات يجب أن تُقدّم الشكوى قبل تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة تحقق الواقعة التي استوجب فيها رفع الشكوى. فإذا ما تمّ رفع الشكوى خارج آجالها القانونية تعيّن على القاضي الإداري أن يرفض الدعوى المرتبطة بها فيما لو وصلت إليه، وهذا ما كان أكده قضاء الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بموجب قرار بتاريخ

15-06-1985 (قضية خ، ع ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان)، حيث جاء في نص القرار أنه: "وفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدّد دينه الضريبي بتاريخ 26-01-1982 بعد التبليغ الذي إستلمه في 28-12-1981، حيث أن طلب التخفيض لم يُقدّم إلاّ بتاريخ 23-08-1983، أي بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً المُحدّد أساساً في 31-12-1982". لتنتهي المحكمة العليا إلى المصادقة على قرار المجلس القضائي بعدم قبول الدعوى لورودها خارج الآجال القانونية¹⁰.
بالمقابل إذا تعلّق الأمر بالضرائب المُقتطّعة من المصدر كالاقتطاع من المرتبات والأجور، فإن الشكوى تُقبَل حتى تاريخ 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي تلك التي تمّ خلالها الاقتطاع¹¹.

الفرع الثاني:

الآجال الاستثنائية لرفع الشكاوى أمام إدارة الضرائب

تتعلّق هذه الآجال ببعض الحالات كالخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة، إذ في هذه الحالات ينتهي أجل رفع الشكوى من قبل المُكلّف في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها فعلاً بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

كذلك الحال بالنسبة لحالة الخطأ في توجيه الإنذارات، سواء كان الخطأ راجعاً إلى الإدارة أو إلى مستجدات جديدة في ملف المُكلّف، حيث وحسب الفقرة الثانية من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ينقضي أجل رفع الشكوى من قبل المُكلّف في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي إستلم فيها الإنذار الجديد¹². بالمقابل وفي ما يتعلّق بتقييم أرقام أعمال المستغلين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة؛ ينبغي تقديم الشكاوى في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الإشعار الجزافي النهائي¹³.

ونشير إلى أن أجل رفع الشكاوى كان مُحدّداً في السابق في 31 ديسمبر من السنة الأولى التي تلي: إما سنة إدراج الجدول في التحصيل أو سنة حصول الأحداث الموجبة للشكوى¹⁴، أو سنة حدوث الاقتطاع من المصدر أو السنة التي وقع فيها العلم بالخطأ في الارسال أو الازدواج في فرض الضريبة. وهذا يعني بأن المشرع أضاف سنة جديدة للمُكلّف ليرفع شكواه، وهذا أمرٌ ينطوي على كثير من الإيجابية -برأينا- طالما أنه يحول دون رفض شكوى المُكلّف فيما لو قام برفعها بعد إنقضاء السنة

الأولى. بل ويحول دون رفض طعنه القضائي فيما بعد على اعتبار أن سقوط الحق في التظلم الإداري يستتبعه سقوط الحق في رفع الدعوى.

من ناحية أخرى وفيما يتعلّق بمنازعات التحصيل، نلاحظ بأنه إذا تعلّقت الشكوى بإعتراض على سند التحصيل أو الاعتراض على التحصيل القسري؛ يجب أن تُقدّم إلى المدير الولائي للضرائب في خلال أجل شهر إعتباراً من تاريخ تبليغ السند المذكور وذلك تحت طائلة البطلان¹⁵. أما إذا كان المُكَلَّف بالضريبة يرمي إلى إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فحسب المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية ينبغي أن يُوجّه طلبه حسب الحالة إما إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير كبريات المؤسسات¹⁶؛ وذلك في خلال أجل شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه هذا بكل الوسائل الثبوتية التي تُمكن السلطة المختصة من إتخاذ القرار. واثرتلّقي هذا الطلب يتم تبليغ القابض المختص ليقوم بتوقيف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار المناسب سواء برفض الطلب؛ أو بقبوله وبالتالي رفع الحجز¹⁷.

ويُعدّ الطلب المُوجّه لمدير كبريات المؤسسات أو للمدير الولائي للضرائب إجراءً جوهرياً يترتّب على تخلّفه بطلان الدعوى القضائية فيما لو تم رفعها ابتداءً، وهذا ما أكده مجلس الدولة في قرار له بتاريخ 2001-04-09 قضى فيه بأنه: "...لا يحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلاّ إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيه خلال شهر ابتداء من يوم إيداع الطلب. ومادام أن المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقاً للمادة 397 من قانون الضرائب المباشرة يتعيّن التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً..."¹⁸.

في كل الأحوال فإن الشكاية لا توقف تسديد المبالغ المتنازع فيها، غير أنه يجوز للمُكَلَّف أن يُرجئ دفع المبالغ المتنازع فيها من الضرائب شريطة أن يدفع ما يساوي 20 % من هذه المبالغ ويُدرج طلب الاستفادة من الإرجاء في شكواه¹⁹.

المطلب الثاني:

إجراءات البت في الشكاوى الموجهة لإدارة الضرائب

في الواقع إن الآجال المحدّدة قانوناً للبتّ في الشكاوى المرفوعة إلى إدارة الضرائب تتباين بحسب ما إذا كان الأمر يتعلّق بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل. فبالنسبة للنوع الأول من المنازعات نجد أن آجال البتّ تختلف بحسب الجهة المُخوّلة قانوناً بهذا البتّ، وهذه الأخيرة تتباين بدورها بحسب قيمة المبلغ

المُعْتَرَض عليه وصِفَة المكلف بالضريبة في أحوال معينة. فرؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب لهم أجل أربعة (4) أشهر للرد على الشكاوى المرفوعة إليهم. ويُمدد أجل البتِّ إلى ستة (6) أشهر حينما تكون الشكاوى مُوجَّهَة إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير كبريات المؤسسات. بينما يُمدد إلى ثمانية (8) أشهر حينما يتعلق الأمر بقضايا تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية. بالمقابل يُقلَّص الأجل إلى شهرين فقط حينما يتعلق الأمر بشكاوى مرفوعة من قبل المُكَلَّفِين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة²⁰. أما فيما يتعلق بمنازعات التحصيل؛ فأجل البتِّ في الشكاوى مُحدَّد في شهر واحد من تاريخ التقدم بها²¹.

وجديرٌ بالذكر هنا أن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب يملكون -حسب الحالة- صلاحية استدعاء المُكَلَّف بالضريبة ليقوم بتكملة ملف شكواه في أجل ثلاثين يوماً إعتباراً من تاريخ إستلامه لرسالة الاستدعاء الموصى عليها، وحينها لن تسري آجال البتِّ في الشكاوى المذكورة أعلاه إلا إعتباراً من استلامهم لجواب المُكَلَّف بالضريبة. فإذا إمتنع هذا الأخير عن الإجابة أو كان جوابه ناقصاً جاز للإدارة الضريبية المختصة أن تُقرّر عدم قبول الشكاوى وتبلِّغ المُكَلَّف المعني بذلك²².

هذا وقد حدّد المشرع الجزائري مجال إختصاص رئيس المركز الجوي في القضايا التي لا يفوق مبلغها خمس (5) ملايين دج. أما إذا كان المبلغ المُعْتَرَض عليه يفوق القيمة المذكورة ولا يتجاوز عشرة (10) ملايين دج؛ ينتقل إختصاص البتِّ في الشكاوى إلى رئيس مركز الضرائب، لكن في الحالتين يكون البتُّ بإسم المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً. بالمقابل إذا كانت الشكاوى مرتبطة بنزاع يفوق مبلغه عشرة (10) ملايين دج فإن الجهة المختصة بنظرها تكون ممثلة في المدير الولائي للضرائب²³، مع ضرورة أخذه بالرأي المطابق للإدارة المركزية فيما لو كان المبلغ المذكور يتجاوز خمسين (50) مليون دج، على إعتبار أن إختصاص البتِّ في هذه الحالة ينتقل إلى الإدارة المركزية²⁴. في حين إذا كانت الشكاوى مُوجَّهَة من قبل الشركات العاملة في مجال التنقيب عن المحروقات واستغلالها ونقلها والأنشطة الملحقة بها؛ أو مُوجَّهَة من قبل شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي إختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال ويكون رقم أعمالها يساوي أو يفوق 100 مليون دج في نهاية السنة المالية؛ أو كانت الشكاوى مُوجَّهَة من قبل تجمعات الشركات التي يكون رقم أعمال أحد أعضائها يساوي أو يفوق 100 مليون

دج؛ أو مُوجَّهة من قبل شركات مقيمة في الجزائر وعضوة في تجمعات أجنبية أو من شركات ليست لها إقامة مهنية في الجزائر؛ فهنا وفي جميع هذه الحالات يؤول إختصاص البتّ في الشكاوى إلى مدير المؤسسات الكبرى، لكن مع ضرورة أخذه بالرأي الموافق للإدارة المركزية عندما تتعلّق الشكاوى بعمليات تفوق مبالغها الإجمالية مائة (100) مليون دج²⁵.

وجديرٌ بالذكر هنا أن المبلغ الذي يدخل ضمن إختصاص الإدارة المركزية كان قد حدّده قانون المالية لسنة 2002 في عشرة (10) ملايين دج فقط²⁶، قبل أن يتم رفعه في خطوة أولى إلى عشرين (20) مليون دج. بينما هو حالياً خمسون (50) مليوناً، ويرتفع إلى مائة (100) مليون دج فيما يتعلّق بالعمليات المرتبطة بكبريات المؤسسات. وحسناً فعل المشرع برأينا حينما رفع المبلغ إلى السقف الحالي، ذلك أنه يسمح بالبتّ في الشكاوى ذات الصلة على مستوى محلي ويُقلّص من آجال هذا البتّ في الآن نفسه.

وتستوقفنا هنا ملاحظة شكلية، فمن جهة نجد أن المادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية تُدرج الشكاوى المرتبطة بمبالغ تفوق خمسين مليون دج ضمن إختصاص الإدارة المركزية وتُلزم المدير الولائي للضرائب المختص بالأخذ بالرأي الموافق للإدارة المذكورة، بينما المادة 79 تُدرج نفس الشكاوى ضمن مجال إختصاص المدير الولائي للضرائب مع إلزامه بالأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية²⁷. وبرأينا فإن الصحيح هو دخول الشكاوى المذكورة ضمن مجال إختصاص الإدارة المركزية طالما أن إختصاص المدير الولائي للضرائب وفي المادتين معاً لا يخرج عن الأخذ بالرأي الموافق الذي تصدره الإدارة المذكورة.

في كل الأحوال، ينبغي أن تتضمن قرارات رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوية للضرائب ومديري الضرائب - حسب الحالة - عرضاً للأسباب التي بُنيت عليها والمواد التي استندت إليها. كما ينبغي أن تُبلّغ إلى المُكلّف المعني وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ليؤخّذ تاريخ التبليغ كبتدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف بالضريبة كي يطعن في القرار الباتّ في شكواه أمام لجان الطعن الإدارية أو أمام المحكمة الإدارية حسب ما يراه²⁸. ذلك أنه وكما له الحق في رفع طعن أمام لجنة الطعن المختصة؛ فإن للمُكلّف الذي لم يعجبه قرار الرد على شكواه أن يرفع طعناً أمام المحكمة الإدارية المختصة، شريطة أن يقوم بذلك خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغه بالرد. فإذا اقترنت الشكاوى

بسكوت من قبل الإدارة الضريبية المختصة؛ يبدأ أجل الأربعة أشهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد للرد على الشكوى²⁹.

المبحث الثاني:

إجراءات التظلم الاختيارية في المنازعة الضريبية

بعد الاطلاع على القرار البات في الشكوى؛ يمكن للمكلف المشتكي في حال تمّ رفض تظلمه كلياً أو جزئياً أن يلجأ إلى لجان الطعن للحصول إمّا على تصحيح للأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة، أو الاستفادة من حقّ يُقرّره نصّ تشريعي أو تنظيمي³⁰؛ لكن شريطة أن يرتبط الطعن بمواد الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، على اعتبار أن مواد الضرائب غير المباشرة تخرج من مجال اختصاصها.

والواقع أن اللجوء إلى هذه اللجان اختياري، حيث يجوز للمكلف بالضريبة الذي لم يعجبه رد الإدارة الضريبية على شكواه إما رفع طعن أمام اللجنة المختصة أو رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة. لكن في حال قام المكلف برفع دعوى قضائية فلا يمكنه العودة والتظلم أمام إحدى هذه اللجان³¹. كما أن اللجوء إلى هذه اللجان لا يُوقف دفع المبالغ المطالب بها من قبل الإدارة الضريبية، وإن كان يجوز للمكلف أن يطلب في طعنه إرجاء الدفع شريطة القيام بتسديد مبلغ يعادل 20 % من قيمة الحقوق والعقوبات محل النزاع³².

ولجان الطعن الاختيارية ثلاث، ويكتسي عملها أهمية بالغة كونها تسمح للمكلفين بطرح مشاكلهم أمام المسؤولين المحليين وتُسهم في تقريب وجهات نظرهم من جهة³³، ومن جهة ثانية تسمح بتقليل المنازعات المحالة على الجهات القضائية. وقد نصت المواد من 80 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على تكوين هذه اللجان وعلى إجراءات التظلم أمامه³⁴، فيما يلي نسلط الضوء على ما جاء فيها:

المطلب الأول:

لجنة الدائرة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة نصت على إنشائها الفقرة الأولى من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهي تتكون من³⁵:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة؛ رئيساً؛
 - رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه؛ لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه؛
 - رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليمياً، أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعات للمركز الجوّاري للضرائب؛
 - عضوين دائمين وعضوين مستخلفين لكل بلدية، تُعيّنهم الجمعيات والإتحادات المهنية. وفي الحالة التي لا توجد فيها إتحادات مهنية ولا جمعيات؛ يكون لرئيس البلدية المختص أن يختار هؤلاء الأعضاء من بين المكلفين بالضريبة الذين يتوفرون على معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، تكون مدة عهدهم هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي البلدي، وينبغي أن يكونوا حائزين على الجنسية الجزائرية ومتمتعين بحقوقهم المدنية وبالغين لخمس وعشرين (25) سنة على الأقل.
- ونتساءل هنا عن سر عدم تمثيل القضاة في لجنة الدائرة في حين أن لجان الطعن البلدية التي كانت قائمة قبل سنة 1994 كانت تنص على مثل هذا التمثيل! وكنا نحبذ لو أن المشرع أسند رئاسة اللجنة إلى أحد القضاة، إذ من شأن ذلك إضفاء توازن وشفافية أكبر على عمل اللجنة.
- عموماً، تختص لجنة الدائرة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة بالنظر في طعون المكلفين الذين تلقوا قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو لم يحصلوا على أي رد، شريطة أن تكون الحصّة محل النزاع تساوي أو تقل عن مبلغ مليوني (2) دينار جزائري³⁶. كما تختص بالنظر في الطلبات المُقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص المراكز الجوّارية للضرائب. وينبغي أن تُوجّه الطلبات إليهما في خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام المكلف بالضريبة لرد الإدارة الضريبية على شكواه.
- وللقيام بمهامها؛ تجتمع اللجنة بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا تكون اجتماعاتها صحيحة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. ويحق للمكلفين المعيّنين أو ممثلهم حضور الأشغال لتقديم أقوالهم، ولأجل ذلك ينبغي أن يتم تبليغهم من قبل اللجنة قبل عشرين (20) يوماً على الأقل من تاريخ الانعقاد.

وتلتزم اللّجنة بإصدار قرارها أو رأيها³⁷ في الطعن المرفوع إليها في خلال أجل أربعة (4) أشهر يسري من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيسها، لأنه وفي حال لم يصدر عنها أيّ رأي خلال الأجل المذكور عدّ سكوتها رفضاً؛ وجاز للمُكَلَّف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة في خلال أجل أربعة (4) أشهر يسري من تاريخ إنقضاء الأجل المُحدّد للبتّ في الطعن³⁸.

ويتم إتخاذ القرارات أعلاه بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يُرَجَّح صوت الرئيس. وينبغي أن تُعلّل هذه القرارات وتُبيّن مقدار التخفيض أو الإعفاء في حال خلصت اللّجنة إلى رفض تقرير الإدارة، ويتم تبليغ هذا المقدار إثر انتهاء جلسات اللّجنة إلى المُكَلَّف بالضريبة من طرف الرئيس. وفي كل الأحوال تلتزم اللّجنة بتبليغ الإدارة الضريبية المعنية بقراراتها في خلال أجل عشرة (10) أيام³⁹، لكي تقوم الإدارة المذكورة بتبليغ هذه القرارات إلى المُكَلَّفين المعنّيين وذلك في غضون شهر واحد.

المطلب الثاني:

لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة

طبقاً لنصّ الفقرة الثانية من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية؛ يكون تأسيس اللّجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى كل ولاية، وتكون مُكوّنة من:

- قاض يُعيّنه رئيس المجلس القضائي المختص إقليمياً، رئيساً؛
- ممثل عن الوالي؛
- عضو من المجلس الشعبي الولائي؛
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية، أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب؛
- ممثل عن غرفة التجارة على مستوى الولاية، فإن لم توجد فعن الغرفة التي يمتد اختصاصها الإقليمي لتلك الولاية؛
- ممثل عن الغرفة الولائية للفلاحة؛
- خمسة (05) أعضاء دائمين وخمسة (05) أعضاء مستخلفين يتم تعيينهم من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي حال غياب هؤلاء يقوم رئيس المجلس الشعبي الولائي باختيار عدد مماثل من أعضاء المجلس الشعبي الولائي لهم دراية كافية للقيام بالمهام المنوطة باللّجنة، ينبغي

فيهم أن يكونوا من جنسية جزائرية وبالغين لخمس وعشرين (25) سنة على الأقل و متمتعين بحقوقهم المدنية. وتكون مدة عهدة هؤلاء هي نفس مدة عهدة المجلس الشعبي الولائي.

والواقع أننا نستحسن إسناد المشرع الجزائري رئاسة اللجنة أعلاه إلى أحد القضاة، بقدر ما نستحسن نصه على تعيين خمس من أعضائها من الاتحادات المهنية؛ ليكون ذلك يكفل قدرًا من التوازن على تشكيلة اللجنة. مع العلم أن المشرع الفرنسي كان حرص على تمثيل شريحة المكلفين بالضريبة بقدر يتساوى مع تمثيل الإدارة⁴⁰. وتختص لجنة الولاية للطعن بالنظر في طعون المكلفين بالضريبة الذين رُفضت تظلماتهم كلياً أو جزئياً؛ وذلك في الأحوال التي تزيد فيها الحصة موضوع النزاع عن مليوني (2) دج وتساوي أو تقل عن عشرين (20) مليون دج. كما تحتص بالنظر في كافة الطلبات التي يُقدّمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب. غير أنه ينبغي أن تُقدّم الطعون المذكورة في خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة الضريبية بشأن الشكوى⁴¹.

ونلاحظ هنا بأن المشرع إنتزع من اللجنة صلاحية البتّ في الاستئنافات المرفوعة ضد قرارات لجان الدوائر للطعن؛ سواء تعلّق الأمر بالاستئنافات المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف المدير الولائي للضرائب المختص، مع العلم أن اللجان الولائية كانت تحوز على هذه الصلاحية في السابق. وكنا نحبّد لو أن المشرع أبقى على هذه الصلاحية؛ لكونها كانت ستوفّر فرصة ثانية لحل النزاع الضريبي بشكل ودي وتحول دون وصوله لأروقة العدالة، مع كل ما يترتب عن ذلك من أعباء مالية وإضاعة للوقت⁴².

عموماً؛ للقيام بمهامها تجتمع اللجنة الولائية للطعن مرة واحدة في الشهر بناء على طلب من رئيسها، ولا تكون إجتماعاتها صحيحة إلا بحضور أغلبية الأعضاء. ويحق للمكلفين المعنّيين أو ممثليهم حضور الأشغال لتقديم أقوالهم، ولأجل ذلك ينبغي أن يتم تبليغهم من قبل اللجنة قبل عشرين (20) يوماً على الأقل من تاريخ الانعقاد. وتلتزم اللجنة بإصدار رأيها في الطعن المرفوع إليها في خلال أجل أربعة (4) أشهر يسري من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيسها، لأنه وفي حال لم يصدر عنها أي رأي خلال الأجل المذكور عدّ سكوتها رفضاً؛ وجاز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة في خلال أجل أربعة (4) أشهر يسري من تاريخ انقضاء الأجل المحدّد للجنة للبتّ في الطعن⁴³.

وآراء اللجنة تُتخذ بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يُرَجَّح صوت الرئيس. وينبغي أن تُعلَّل وتُبيِّن مقدار التخفيض أو الإعفاء في حال خلصت اللجنة إلى رفض تقرير الإدارة. ويتم تبليغ هذا المقدار إثر انتهاء جلسات اللجنة إلى المكلف بالضريبة من طرف الرئيس. كما تلتزم اللجنة بتبليغ آرائها للمدير الولائي للضرائب أو لرئيس مركز الضرائب كلُّ حسب حدود اختصاصه وذلك في خلال أجل عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام أشغالها، لكي يقوم كلُّ منهما - حسب الحالة - بتبليغ هذه الآراء إلى المكلفين المعنَّيين وذلك في غضون شهر واحد.

المطلب الثالث:

اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة طبقاً لنصِّ الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تنشأ اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى وزارة المالية، وتكون مُكوَّنة من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المُفوض قانوناً، رئيساً؛
 - ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل؛
 - ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل؛
 - المدير العام للميزانية أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - المدير المركزي للخزينة أو ممثل عنه تكون له على الأقل رتبة مدير؛
 - ممثل عن غرفة التجارة للولاية المعنية، وإذا تعذَّر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة؛
 - ممثل عن الاتحاد المهني المعني؛
 - ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية المعنية، وإذا تعذَّر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
 - ممثل يُعيَّنه مدير المؤسسات الكبرى؛
 - المدير الفرعي المُكلَّف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مُقرِّراً.
- ونلاحظ هنا بأن تمثيل اللجنة المركزية للطعن يطغى عليه العنصر الإداري، حيث ومن جملة عشرة أعضاء لا نجد المُكلفين بالضريبة ممثلين سوى بعنصر واحد عن الاتحاد المهني المعني. وإذا علمنا بأن نصاب التصويت داخل اللجنة مُحدَّد في أغلبية الأصوات الحاضرين، سيكون بإمكاننا القول بأن نظام التمثيل أعلاه لا يُحقِّق التوازن المنشود ويصب بشكل كبير في فائدة الإدارة الضريبية.

وتختص اللّجنة المركزية للطعن بالنظر في الطلبات التي يُقدّمها المُكلّفون بالضريبة التابعون لاختصاص مديرية المؤسسات الكبرى؛ والتي يكون قد سبق وصدور بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي. كما تختص بالبتّ في كافة الطلبات التي سبق وأن أصدرت الإدارة الضريبية بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي؛ شريطة أن يكون المبلغ الإجمالي المتنازع عليه من الحقوق والغرامات في مواد الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة يتجاوز عشرين (20) مليون دج⁴⁴.

وهنا كذلك نلاحظ بأن المشرع إنترزع من اللّجنة المركزية صلاحية النظر في الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية، في الوقت الذي كانت فيه سابقاً تحوز على هذه الصلاحية بعد أن يُرْفَع الطعن إليها في غضون أجل شهرين من تاريخ إستلام رأي اللّجنة الولائية⁴⁵. وكنا نحبّد لو أن المشرع أبقى على الصلاحية المذكورة لكون ذلك كان ل يتيح فرصة أخرى للبتّ في النزاع الضريبي إدارياً، حتى وإن كنا في الآن نفسه نتفهّم توجُّس المشرع من إطالة أمد النزاع.

وتجتمع اللّجنة المركزية للطعن مرة واحدة في الشهر على الأقل وذلك بناء على إستدعاء من رئيسها، على أن لا يكون هذا الاجتماع صحيحاً إلا إذا حضره أغلبية الأعضاء. وينبغي أن يُبلّغ جدول أعمالها إلى الأعضاء قبل عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ الاجتماع. ويحق للمُكلّفين المعنّيين أو ممثليهم حضور الأشغال لتقديم أقوالهم، ولأجل ذلك يجب أن يتم تبليغهم بالاستدعاء من قبل اللّجنة قبل عشرين (20) يوماً على الأقل من تاريخ الانعقاد. كما يمكن للجنة أن تستمع -حسب الحالة- لأقوال المدير الولائي للضرائب المختص أو لمدير المؤسسات الكبرى لتحصل منهما على التفسيرات اللازمة.

وتلتزم اللّجنة بإصدار قراراتها في الطعون المرفوعة إليها في خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيسها، لأنه وفي حال لم يصدر عنها أيّ قرار خلال الأجل المذكور عدّ سكوتها رفضاً؛ وجاز للمُكلّف بالضريبة المعني أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة في خلال أجل أربعة (4) أشهر يسري من تاريخ انقضاء الأجل المُحدّد للجنة للبتّ في الطعن⁴⁶.

وكما أسلفنا تُتخذ القرارات المذكورة أعلاه بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يُرَجَّح صوت الرئيس. وينبغي أن تُعلّل وتبيّن مقدار التخفيض أو الإعفاء في حال خلصت اللّجنة إلى رفض تقرير الإدارة. ويتم تبليغ هذا المقدار اثر انتهاء جلسات اللّجنة إلى المُكلّف بالضريبة المعني من طرف الرئيس. وفي كل الأحوال تلتزم اللّجنة بتبليغ المدير الولائي للضرائب المختص أو مدير المؤسسات الكبرى -حسب

الحالة- بقراراتها في خلال أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ إختتام أشغالها، لكي يقوما بدورهما بتبليغ هذه القرارات إلى المُكَلَّفِين بالضريبة المعنيتين وذلك في غضون شهر واحد⁴⁷.

ونشير في الأخير إلى أن المشرع وإن كان قد حدّد أجل رفع الطعون من قبل المُكَلَّفِين بالضريبة إلى لجان الطعن المذكورة أعلاه في أربعة (4) أشهر تسري من تاريخ إستلام رد الإدارة الضريبية على الشكاوى؛ إلا أنه لم يتصدى للحالة التي تلتزم فيها هذه الإدارة بالصمت ولا تبتُّ في الشكوى المرفوعة إليهما! وكان حريّاً به أن ينص على بدء احتساب أجل الأربعة أشهر في هذه الحالة من تاريخ إنقضاء الأجل المُحدّد للبتِّ في الشكوى⁴⁸.

ويجوز للمُكَلَّفِين بالضريبة أن يطعنوا أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات الإدارة الضريبية المبنية على آراء لجان الطعن سالفه الذكر⁴⁹، شريطة أن يتم ذلك خلال أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ حصول تبليغهم بالقرار⁵⁰. وبالمقابل يكون لمدير المؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب المختص أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب -حسب الحالة- أن يُعلّقوا تنفيذ رأي اللجنة المختصة إذا ما رأوا بأنه غير مؤسّس. وفي هذه الحالة يكون عليهم أن يرفعوا طعناً ضد هذا الرأي أمام المحكمة الإدارية المختصة وذلك في غضون الشهرين المواليين لاستلام الرأي⁵¹.

ونتساءل هنا: من هو الطرف الذي تتم مخصصته في الدعوى التي ترفعها الإدارة الضريبية بخصوص رأي لجنة الطعن الذي لا تراه مؤسّساً؟ هل هو المُكَلَّف بالضريبة؟ أم هي لجنة الطعن المُصدرة للرأي؟

وهنا يجيبنا القضاء الإداري الجزائري بأن الخصومة ينبغي أن تُوجّه للجنة الطعن وليس للمُكَلَّف بالضريبة، وهذا ما أكده مجلس الدولة الجزائري في قراره بتاريخ 15-10-2002 (قضية ع.ش ضد مدير الضرائب لولاية البيض) اعتبر فيه: "...أن المدير الولائي كان عليه أن يطعن في قرار اللجنة ضد اللجنة وليس ضد المستأنف عليه مما يجعل دعواه موجهة توجهاً غير صحيح يستوجب رفضها"⁵².

الخاتمة:

يتّضح مما سبق بيانه أن قواعد الإجراءات الجبائية في القانون الجزائري تمتاز بمرونة كبيرة، فلا تكاد تمرسنة إلاّ وتدخل عليها تعديلات جديدة، وهذا يتطلب من المُكَلَّف بالضريبة أن يكون على دراية بهذه التغييرات وهو أمرٌ ليس بالهين. كما يتّضح بأن المشرع الجزائري حرص في السنوات الأخيرة على توحيد القواعد الإجرائية الجبائية

في قانون الإجراءات الجبائية، بعدما كانت هذه القواعد تتوزع على قانوني الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وقانون التسجيل؛ وهذا أمرٌ يُحسب له كذلك.

وفي السياق ذاته لاحظنا بأن ضبط المشرع لقواعد التسوية الإدارية للنزاع الضريبي ميّزته كثير من الإيجابية، لاسيما وأن المشرع مدّد أجل تقديم الشكاوى والطعون بما يسمح للمُكَلَّف بالضريبة بتدارك سهوه ورفع تظلماته في الآجال القانونية. هذا فضلاً عن إتاحتها للمُكَلَّف فرصة إرجاء دفع المبالغ موضوع الطعن شريطة دفع ما يساوي 20% من هذه المبالغ، وهذا أمرٌ يُحَقِّق مصلحة المُكَلَّف بالضريبة ومصلحة الإدارة الضريبية على حدّ السواء، كونه يكفل للإدارة الضريبية الحصول على قدرٍ من المبالغ المُطالب بها في مقابل حصول المُكَلَّف على إرجاء للدفع لحين الفصل في طلباته.

لكن مع ذلك فقد أعبنا على المشرع عدم إسناده رئاسة لجنة الطعن بالدائرة لأحد القضاة، وعدم إرسائه للتوازن المطلوب في ما يتعلّق بعضوية اللجنة المركزية للطعن؛ وكذا عدم تحديده الصريح لأجال الطعن أمام لجان الطعن الاختيارية في حال سكتت الإدارة الضريبية عن البتّ في الشكاوى المرفوعة إليها. كما أعبنا عليه إنتزاعه من اللجان الولائية للطعن صلاحية البتّ في الطعون ضد قرارات لجان الطعن بالدوائر، وإنتزاعه من لجنة الطعن المركزية صلاحية البتّ في الطعون ضد قرارات اللجان الولائية للطعن، في حين كان من شأن الإبقاء على هذه الصلاحيات إتاحة فرصة جديدة لتسوية النزاع الضريبي في مراحل الإدارية.

وعليه حبّذا لو يتدخل المشرع الجزائري لمراجعة قانون الإجراءات الجبائية على النحو الذي يستجيب للانشغالات المذكورة ويُلبّي الاقتراحات التالية:

- إسناد رئاسة لجنة الطعن على مستوى الدائرة لقاض يُعيّنه رئيس المحكمة المختصة إقليمياً؛
- رفع مستوى تمثيل المُكَلِّفين بالضريبة على مستوى اللّجنة المركزية للطعن إلى خمسة أعضاء؛
- النص صراحة على بدء حساب أجل الأربعة أشهر للطعن أمام لجان الطعن من يوم إنقضاء الأجل المُحدّد للبتّ في الشكاوى؛ وذلك في حال سكتت الإدارة الجبائية المختصة عن البتّ في الشكاوى خلال الأجل القانوني الممنوح لها؛
- وأخيراً إتاحة حق الطعن في قرارات لجنة الدائرة أمام لجنة الولاية، على أن تكون قرارات هذه الأخيرة قابلة للطعن بدورها أمام اللّجنة المركزية للطعن.

الهوامش:

1. . La charte du contribuable, Direction générale des impôts, Imprimerie officielle, p 15.
2. . Patrick PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscal, Economica, Paris, 2002, p 260.
3. . عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 366.
4. . عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، منشورات الساحل، عدد خاص، الجزائر، 2003، ص 07.
5. . قراري مجلس الدولة رقم 6325 و6509 بتاريخ 25-02-2003. مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، منشورات الساحل، عدد خاص، الجزائر، 2003، ص 75، 76 و104، 105. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم عنابة، 2005 ص 218 (الهوامش).
6. . أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005، ص 64، 68.
7. . أنظر المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.
8. . إذا كان الأصل العام في الشكوى هو أن تكون فردية، فإنه يجوز للمكلفين الذين تُفرض عليهم الضريبة جماعياً وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يُقدموا شكوى جماعية. أنظر في الشروط الشكلية للشكوى: المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
9. . زعزوعة فاطمة، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، جامعة تلمسان، 2005، غير منشورة، ص 44.
10. . أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 13.
11. . أنظر المادة 72 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
12. . سابقاً لقد كان تحديد هذا الأجل بموجب المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل أن يتم إلغاؤها.
13. . أنظر المادة 72 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.
14. . عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 08.
15. . أنظر المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
16. . إن اختصاص مدير كبريات المؤسسات محدد في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتعلق الأمر بالطلبات المرتبطة بالأشخاص المعنوية العاملة في مجال التنقيب عن المحروقات واستغلالها ونقلها والأنشطة المرتبطة بها، وشركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال ويكون رقم أعمالها يساوي أو يفوق 100 مليون دج في نهاية السنة المالية، إضافة إلى الطلبات المرتبطة بتجمعات الشركات التي يكون رقم أعمال أحد أعضائها يساوي أو يفوق 100 مليون دج، أو الموجهة من قبل الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في تجمعات أجنبية والشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر.
17. . أحمد لعور، نبيل صقر، الموسوعة القضائية في المنازعات الضريبية، دار الغرب للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، وهران، ص 83.

18. مجلس الدولة، الغرفة الأولى، رقم القرار 207171 بتاريخ 09-04-2001، مجلة مجلس الدولة، المنازعات الضريبية، عدد خاص، منشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص 92، 93.
19. أنظر المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.
20. أنظر المادة 76 فقرة 2 والمادة 172 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.
21. أنظر المادة 154 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
22. أنظر المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية.
23. جدير بالذكر هنا أن رئيس المركز الجوازي للضرائب يملك سلطة تفويض إختصاصه بالبت في الشكاوى المرفوعة إليه لأحد الأعوان تكون له رتبة مفتش رئيسي على الأقل؛ شريطة أن لا يتجاوز مبلغ الحصة المتنازع عليها 500.000 دج. ويملك رئيس مركز الضرائب السلطة ذاتها بالنسبة للشكاوى المرتبطة بالحقوق التي لا يزيد مبلغها عن مليون دج. أما المدير الولائي للضرائب فيملك سلطة تفويض إختصاصه بالبت في الشكاوى إلى عون من نفس الرتبة المذكورة شريطة ألا يتجاوز مبلغ الحقوق المتنازع عليها مليوني دج. أنظر المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.
24. أنظر المادتين 77 و79 من قانون الإجراءات الجبائية. ونشير إلى أن أجل البت في الشكاوى هنا طرأت عليه العديد من التعديلات: فقبل صدور قانون المالية لسنة 1985 كان محدداً في ثلاثة (03) أشهر فقط حسب نص المادة 393 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ثم جاء القانون المذكور وحدد آجال الرد في ستة (06) أشهر من تاريخ إيداع الشكاوى، ثم عدل هذا الأجل مرة أخرى بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 1992 ليصبح أربعة (04) أشهر. أنظر في ذلك كله: حسن فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، الإيداع القانوني سنة 1994، ص 42، 43. عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، طبعة 2، تيزي وزو، الإيداع القانوني سنة 1999، ص 32.
25. أنظر المادة 172 فقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ويجوز لمدير المؤسسات الكبرى أن يُفوض سلطته في البت إلى من يحوز على رتبة مفتش مركزي على الأقل إذا تعلق الأمر بشكاوى مرفوعة من قبل الشركات الكبرى سألقة الذكر وكانت القضية موضوع الشكاوى لا يتجاوز مبلغها خمسة (5) ملايين دج.
26. أحمد لعور، نبيل صقر، المرجع السابق، ص 48.
27. وردت المادة 77 ضمن القسم السادس المعنون بـ "الشكاوى الخاضعة لاختصاص الإدارة المركزية"، بينما وردت المادة 79 ضمن القسم الثامن المعنون بـ "مجال اختصاص مدير الضرائب بالولاية".
28. أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 22.
29. وهو حسب المادتين 76 و172 من قانون الإجراءات الجبائية: أربعة أشهر بالنسبة للشكاوى الموجهة إلى رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوازية للضرائب، وستة أشهر بالنسبة للشكاوى التي يختص بها المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، وثمانية أشهر بالنسبة للشكاوى التي تحتاج إلى الرأي الموافق للإدارة المركزية.
30. أحمد لعور، نبيل صقر، المرجع السابق، ص 49.
31. أنظر المادة 80 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
32. أنظر المادة 80 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

33. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، بدون سنة طبع، ص 75.
34. جدير بالذكر هنا أن تكوين هذه اللجان كان منصوصاً عليه بموجب المواد من 300 إلى 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل أن يتم إلغاء هذه المواد ويتم استبدالها بالمادة 81 مكرر المدرجة ضمن بنود قانون الإجراءات الجبائية.
35. نشير إلى أن تكوين هذه اللجنة كان منصوصاً عليه في المادة 300 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل أن يتم إلغاء هذه المادة وتُسحَّح المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007. أنظر: أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 37.
36. تجدر الإشارة إلى أن العبرة هنا هي بالمبلغ الإجمالي.
37. نشير هنا إلى أن المشرع يستعمل تارة مصطلح "رأي" أو "آراء" للدلالة على ما يصدر عن لجان الطعن. أنظر المادة 81 فقرة 1، 3 و4 من قانون الإجراءات الجبائية. وتارة أخرى يستعمل مصطلح "قرار" مثلما ورد في المادة 81 فقرة 2 من ذات القانون.
38. أنظر المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
39. يقصد بالإدارة الضريبية هنا إما المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب؛ وذلك حسب المبلغ الاجمالي المتنازع عليه.
40. أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 39.
41. أنظر الفقرة الأولى من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.
42. لقد كانت لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة تختص بالفصل في الطعون ضد آراء لجان الدوائر شرط أن يُرفَع الطعن إليها في أجل شهر من تسلّم المكلف إشعار الرفض من قبل لجنة الدائرة، ويُرفَق المُكَلَّف طلبه بنسخة عن قرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن لجنة الدائرة. وتفصل اللجنة الولائية في التظلم في أجل شهر برأي واجب التنفيذ. أنظر في ذلك: عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 33. عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 18.
43. أنظر المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
44. أنظر المادة 81 مكرر فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
45. أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 44.
46. أنظر المادة 81 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
47. أنظر المادة 81 فقرة 3 والمادة 81 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية. وأنظر كذلك: أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 48.
48. وهو إما أربعة أشهر إذا كانت الشكوى موجهة إلى رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، وستة أشهر إذا كانت الشكوى موجهة إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى، وثمانية أشهر إذا كانت الشكوى من إختصاص الإدارة المركزية.
49. نقصد هنا الآراء أو القرارات التي تصدرها لجان الطعن إثر يّتها في الطعون المرفوعة إليها.
50. أنظر المادة 82 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.
51. أنظر المادة 81 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.
52. باية سكاكني، دور القاضي الإداري بين المتقاضي والإدارة، دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 148، 149.