

التظلم الضريبي المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي

Preliminary tax objection as a condition for accepting judicial appeal

أ.د خضراوي الهادي(*)

كلية الحقوق - جامعة الأغواط، الجزائر

e.khadraoui@lagh-univ.dz

تاريخ الاستلام: 2024-05-06 تاريخ القبول للنشر: 2024-05-24

ملخص:

تنص معظم التشريعات الضريبية على وجوب تقديم التظلم في قرار ربط الضريبة لدى الجهة التي صدر عنها القرار المتظلم منه قبل اللجوء إلى القضاء مع مراعاة الإجراءات التي يتطلبها القانون، فإذا قام المتظلم باللجوء إلى القضاء مباشرة قبل استنفاد طرق الطعن الإداري التي نص عليها القانون فإن تظلمه يرد شكلاً لأن طرق الطعن من النظام العام لا يجوز تجاوزها. والأصل أن التظلم أياً كان نوعه يكون اختيارياً يلجأ إليه الممول بمحض اختياره ولكن ما يلاحظ أن التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي الجزائري تلزم الممول بأن يتقدم أولاً بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة، ويكون شرطاً لقبول الطعن القضائي حتى تصبح دعواه مقبولة ولا بد من مراعاة الاجراءات والمواعيد لتقديم هذا التظلم، وقد نص التشريع الجزائري على المدة الواجب تقديم خلالها التظلم ومن يملك حق التظلم، والجهة التي يقدم إليها والشروط الواجب توافرها لقبوله وكيفية النظر في هذه التظلمات إلى غير ذلك مما يساعد على استقرار قضايا الممولين وضمان حصول الخزينة على حقها في اقرب وقت ممكن.

الكلمات المفتاحية: الضرائب- التظلم الإداري - المراجعة القضائية - الامتثال - التشريع.

Abstract:

Most tax legislation stipulates that a taxpayer must submit a complaint regarding the tax assessment decision to the authority that issued the contested decision before resorting to the judiciary, while adhering to the procedures required by law. If the taxpayer resorts directly to the judiciary without exhausting the administrative appeal methods specified by law, their complaint will be rejected on procedural grounds, as these appeal methods are of a public order that cannot be bypassed.

* خضراوي الهادي

In principle, any type of complaint is optional and is pursued by the taxpayer at their discretion. However, it is noted that tax legislation, including Algerian tax legislation, requires the taxpayer to first submit a complaint to the competent administrative authority, which is a prerequisite for the acceptance of judicial appeals, so that their case may be considered. It is essential to observe the procedures and deadlines for submitting this complaint. Algerian legislation has specified the timeframe within which the complaint must be submitted, who has the right to complain, the authority to which the complaint is submitted, the conditions that must be met for its acceptance, and how these complaints are to be reviewed, among other aspects that contribute to the stability of taxpayers' cases and ensure that the treasury receives its dues as soon as possible

Keywords : Taxation- Administrative Appeal- Judicial Review –Compliance –Legislatio

مقدمة:

نظم المشرع الضريبي طرق الطعن الخاصة بالضرائب من خلال منح الفرصة لحل النزاع الضريبي عن طريق الالتجاء إلى الجهة مصدرة القرار حتى تتدارك أخطائها ان وجد، وتفاديا للإجراءات القضائية الطويلة المعقدة، والسماح للإدارة الضريبية من إيجاد أيسر السبل للتضامن مع المكلفين وتسهيل تحصيل الضريبة دون مشقة ومعاناة(د.محمد، 1998)، بمعنى آخر توفير الجهد والوقت و المصاريف للإدارة و المكلف بالضريبة على حد سواء، غير ان هذا لا يمنع المكلف بان يلجأ إلى القضاء في حالة عدم استجابة الإدارة لتظلمه فالباب يبقى مفتوحا له للطعن إما أمام لجان الطعن الإدارية المختصة أو أمام القضاء باعتباره سلطة مستقلة عن الإدارة يقوم على تطبيق القانون وحماية حقوق الأفراد.

انطلاقا من هذا فان التظلم الضريبي المسبق يكتسي أكثر من أهمية فهو يتميز بأهميته العلمية و النظرية من حيث ما يثار من نقاش فقهي حول تحديد طبيعته وخصائصه وأسبابه وتقسيماته المختلفة، إلا أنه لا يقتصر على هذه النواحي بل تتجاوزه إلى المجال العملي، حيث يتعلق الأمر بإجراءات هذا التظلم الذي يخضع للتعديل المستمر الناتج عن تطور الهائل و المتسارع في المجالات الاقتصادية و المالية و القانونية، وتنوع منشآت الأعمال وتحرير نظمها من القيود و التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص مما يجعل من الصعوبة متابعتها وفهمها من كافة المكلفين، وبالتالي تخلف هؤلاء على تسديد ما عليهم من ضرائب، ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة الضريبية، لهذا نجد التشريعات الضريبية المختلفة تولي اهتماما خاصا بموضوع التظلم الضريبي ومنها التشريع الضريبي الجزائري الذي صدر له أول قانون ضريبي سنة 1976،

الذي طرأ عليه عدة تعديلات خلال التسعينيات، ثم تبعه في سنة 2002 صدور أول قانون خاص بالإجراءات الجبائية (القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002)، هذا القانون الذي يعد ثورة في التشريعات الضريبية التي صدرت فهو لا يفيد الدولة فقط ولكن يفيد الممول أيضا إذ يسمح له ان يعرف موقفه من الضريبة وما له وما عليه وما هي التزاماته المستقبلية، كذلك فانه ولأول مرة يأتي هذا التشريع ليقن ويحدد بشكل واضح إجراءات التظلم أمام الجهات الإدارية وإجراءات الطعن أمام الجهات القضائية.

وهذا كله داخل في إطار مواكبة التطور الذي عرفته الجزائر في مختلف المجالات السياسية و الاقتصادية والاجتماعية، الذي كان نتيجة للتقلبات التي شهدتها العالم، خاصة بعد انهيار المعسكر الشرقي بفشل النظم الاشتراكية وانهيار أسعار البترول وعدم استقرارها مما دفع بالكثير من الدول النامية ومنها الجزائر إلى التوجه نحو اقتصاد السوق الذي ترجم بإصدار عدة قوانين تدخل في إطار خصوصية المؤسسات العمومية وتحرير السوق الخارجية، فكان لزاما على المشرع الضريبي الجزائري ان يعيد النظر في نظامه الضريبي باعتبار ان النظام الذي كان سائد قبل سنة 1991 معقدا ومتشعبا ولا يتماشى مع التطورات الجديدة، فاتخذ قرار بإدخال إصلاح جذري في جل القوانين الضريبية وذلك بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، هذا القانون الذي بموجبه استبدل المشرع نظام الضرائب النوعية بنظام الضريبة الموحدة) الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG على الأفراد والشركات، كما اخذ عند وضعه لهذا القانون بعين الاعتبار النصوص المتعلقة بالتحصيل لتمكين الخزينة العمومية من الحصول على إيراداتها في اقرب وقت ممكن، ووضع أحكاما تفصيلية تتعلق بتنظيم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية باعتبارهما شخصي النظام الضريبي، ذلك ان الإدارة الضريبية في تعاملها مع المواطنين والأفراد بصفته ممولين هي في حاجة ماسة إلى تحسين هذه العلاقة من اجل تسهيل مهمتها في التحصيل دون عناء أو منازعات وتلطيف العلاقة معهم حتى يشعر هؤلاء بالرضا بالضريبة ويدفعونها عن طيب خاطر، فلا يكاد يخلو تشريع ضريبي من نص يجيز للممول بأن لان يطعن في قرار ربط الضريبة الصادر بحقه، إذا ما شعر بأن التقرير الضريبي الذي فرض عليه مبالغ فيه، أو لا يستند إلى أساس قانوني، وقد نص التشريع الجزائري على المدة الواجب تقديم خلالها التظلم ومن يملك حق التظلم، والجهة التي يقدم إليها والشروط الواجب توافرها لقبوله وكيفية النظر في هذه التظلمات إلى غير ذلك مما يساعد على استقرار قضايا الممولين وضمان حصول الخزينة على حقها في اقرب وقت ممكن.

والأصل ان التظلم أيا كان نوعه يكون اختياريا يلجأ إليه الممول بمحض اختياره ولكن ما يلاحظ ان التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي الجزائري تلزم الممول بان يتقدم أولا بتظلم أمام الجهة الإدارية المختصة، ويكون شرطاً لقبول الطعن القضائي في قرار ربط الضريبة عندما تفرض الإدارة الضريبية التظلم ولا تجيب لمطالب مقدمه

وفي مثل هذه الحالات لا مناص قبل دفع الدعوى أمام القضاء من تقديم التظلم المنصوص عليه قانونا حتى تصبح الدعوى مقبولة ولا بد من مراعاة الإجراءات و المواعيد لتقديم هذا التظلم.

على هذا الأساس فان دراسة موضوع التظلم الضريبي يقتضي منا طرح السؤال التالي: ما القائدة من اشتراط التظلم الضريبي المسبق لقبول الطعن القضائي ؟

للإجابة على هذا السؤال ارتئينا تقسيم هذا الموضوع الى مبحثين تناولنا في المبحث الاول القواعد العامة التي تحكم التظلم الضريبي وفي مبحث ثاني تعرضنا فيه للأثار المترتبة عن التظلم الضريبي.

المبحث الأول: القواعد العامة التي تحكم التظلم الضريبي

حرص المشرع الضريبي الجزائري مثله في ذلك باقي التشريعات الضريبية على إعطاء فرصة للمكلف بان يلجأ في تظلمه من قرار ربط الضريبة إلى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء لكي توفر الوقت و الجهد و النفقات وسرعة البت في هذه المنازعات لأنها تتعلق بأهم مصدر للخرينة العامة للدولة و إتاحة الفرصة لمصدر القرار لإعادة النظر في قراره في ضوء الوقائع و البيانات التي يتقدم بها الممول في هذه المرحلة.

لذا سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين نخصص المطلب الأول إلى تعريف التظلم الضريبي وبيان خصائصه وفي مطلب ثاني سنتناول فيه الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي وشروط قبوله.

المطلب الأول: تعريف التظلم الضريبي وبيان خصائصه

نظم المشرع الضريبي الجزائري التظلم الضريبي في قرار ربط الضريبة في القسم الأول من الباب الأول من الجزء الثالث من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، و المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بموجب قانون المالية لسنة 2003، و على هذا الأساس استطاع المشرع الجزائري ان يجمع شتات كل النصوص القانونية التي تنظم العلاقة بين الإدارة الضريبية و الممول

و ما ينشأ عنها من منازعات، ونظرا لأهمية التظلم الضريبي الذي يتقدم به الممول أمام الإدارة الضريبية، رأينا انه من الضروري تعريفه ثم بيان خصائصه.

الفرع الاول تعريف التظلم الضريبي

يمكن تعريفه بأنه مجموعة القواعد القانونية التي تنظم نظر المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها (د.محمد، 1998، صفحة 647) كما يعرف بأنه عبارة "عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية" (Gille Noël, 1985, p. 203) ، وعرفه البعض الآخر بان معناه التظلم من قرارات إدارية معينة قبل التوجه إلى المحكمة، و إلا كانت الدعوى غير مقبولة شكلا (سمير صادق، 1969، صفحة 157) ويرى آخرون بان التظلم الضريبي يعد وسيلة لحل النزاع وديا قبل ان يعرض على العدالة بمنح الإدارة مراجعة أعماله والتأكد من صحتها (معاشو وعزاوي ، 1999، صفحة 32).

بعد استعراضنا للتعريف السابقة يتضح لنا بان المشرع الضريبي لا يكتفي بإلزام الممول بان يعرض منازعته على الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء وإنما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث الجهة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد و إجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه وهي قواعد أمره يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات و الالتزام بتقديم التظلم الضريبي يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي فلا يجوز للممول ان يلجأ مباشرة إلى القضاء، وإنما يتعين عليه ان يتقدم ابتداء بالتظلم إلى الإدارة الضريبية، لذا فان التظلم الضريبي يعد التزام له طابع اجرائي. (Gille Noël, 1985, p. 27)

والتظلم الضريبي يعتبر بطبيعة الحال مرحلة في المنازعة الضريبية لها أهمية أساسية يتوقف عليها وجود مرحلة التالية القضائية، ذلك ان المشرع أجاز للممول ان يتظلم من قرار ربط الضريبة أمام الجهة التي أصدرت هذا القرار قبل ان يلجأ إلى الجهات القضائية وعلى هذا فإن الجهة التي تم التظلم أمامها تقوم بإعادة النظر في القرار إما بتعديله أو إلغائه أو تأييده قبل ان ينتقل النزاع إلى القضاء الذي له ولاية حق الرقابة على القرارات الإدارية، فالتظلم أمام الجهات الإدارية يكون شرطاً للنظر في الخلاف أمام القضاء أي شرط لقبول

الطعن القضائي (سمير صادق، 1969، صفحة 157) فهو يسمح للإدارة بتصحيح سريع لأخطائها، كما يعفي المتظلم في حالة الاستجابة لتظلمه من مواجهة مشاكل قضائية طويلة و معقدة أمام الجهات القضائية وتوفر المجهود و النفقات (خلوفي، 2001، صفحة 64)، فلنظام التظلم الضريبي دور وقائي أو مانع من المنازعة أمام القضاء، وحتى في حالة إقامة الدعوى أمام القضاء فان نظام التظلم الضريبي يعمل على الحد من طلبات الممول وتحديد نطاقها.

تجدر الإشارة ان التظلم الضريبي هذا يختلف عن إجراءات الربط ذلك ان التظلم لا يقدم أصلاً إلا بعد انتهاء مرحلة ربط الضريبة وتحديد مقدار دينها المستحق في ذمة الممول، فهذه المرحلة تشمل الإجراءات التي تباشرها الإدارة الضريبية لإصدار قرار الربط بحيث يصبح دين الضريبة معلوم المقدار و واجب الأداء، ولذلك لا يمكن تقديم التظلم الضريبي أثناء مرحلة الربط فقبل صدور الورد أو الجدول أو الإنذار بوجوب الأداء لا يكون لدين الضريبة وجود قانوني.

فالهدف من التظلم الضريبي هو الفصل في المنازعة الضريبية التي تنشأ بعد انتهاء مرحلة الربط، بحيث يتقرر الإبقاء على ربط الضريبة أو تعديله هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فان الإدارة الضريبية أثناء مرحلة الربط تملك زيادة مقدار الضريبة التي حددها الممول في تصريحه بخلاف مرحلة الفصل في التظلم الضريبي، إضافة إلى ما سبق فان التظلم الضريبي يختلف عن إجراءات الربط من عدة جوانب أهمها اختلاف السلطة المختصة بإجراء الربط (مفتشية الضرائب) عن السلطة المختصة بالفصل في التظلم الضريبي (مديرية الضرائب الولائية)، كما ان ربط الضريبة يخضع لإجراءات تختلف تماما عن إجراءات قبول التظلم والنظر فيه و الفصل فيه، فضلا عن ان إجراءات ربط الضريبة يغلب عليها الطابع الحضوري بين الإدارة الضريبية و الممول بخلاف إجراءات النظر في التظلم و الفصل فيه (المنجي، 2006، صفحة 88).

الفرع الثاني: الخصائص المميزة للتظلم الضريبي

يتميز التظلم الضريبي بمميزات تميزه عن غيره من النظم القانونية الأخرى، لذا فان من أهم خصائصه :

اولا- الطابع الوجوبي للتظلم الضريبي :

يتميز التظلم الضريبي بأنه وجوبي يلتزم الممول بأن يقدم تظلماً إلى الإدارة الضريبية وذلك وفقاً للشروط و بإتباع الإجراءات وخلال المواعيد التي حددها القانون حيث نصت المادة 71 (القانون 24/06، 2006) من قانون الإجراءات الجبائية على "يجب ان توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات 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 :

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 احد الأفراد إلا بالطعن في قرار إداري.

فالمشرع لم يترك الخيار للممول لتقديم التظلم الضريبي وإنما الزمه بتقديمه في أولى مراحل المنازعة، بحيث تبدأ دائما بالتظلم الضريبي و الحكمة من ذلك كما رأينا سابقا هو تخفيف العبء على القضاء بتقليل المنازعات الضريبية عن طريق إنهاءها 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 ان تنظر في الدعوى الضريبية ما لم تكن مسبقة بالتظلم الضريبي، وهذا ما تضمنه قرار مجلس الدولة (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 طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، ويعد هذا الإجراء من النظام العام ويتعين على القاضي إثارته تلقائيا، 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 المقدّر بـ 3.968.794,75 دج واتخاذ ضده قرار يتضمن غلق المحل التجاري رفع دعواه مباشرة إلى الغرفة الإدارية بمجلس قضاء بجاية، وذلك بتاريخ 1998/06/24 على اثر تبليغه بقرار غلق المحل التجاري المؤرخ في 1998/05/17.

ما يلاحظ من المستندات المدرجة بالملف ان المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه ان 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 لإجراء التظلم الضريبي المسبق، الذي يعتبر من النظام العام وللقاضي إثارته تلقائيا، ويتضح مما تقدم

ان المستقر في قضاء مجلس الدولة في الجزائر ان 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 و الرسوم و الحقوق و الغرامات 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 الحضرورية في مواجهة الممول.

اما بخصوص الطابع الشكلي للتظلم الضريبي فان معظم التشريعات ومنها التشريع الضريبي الجزائري في المادتين 73، 74 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 و مضمون التظلم الضريبي وفقا لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي وشروط قبوله

ذكرنا سابقا ان الالتزام بتقديم التظلم الضريبي أمام الإدارة الضريبية، التزام له طابع اجرائي وهو بطبيعة الحال يعد مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية بل يعتبر مرحلة هامة وأساسية يتوقف على وجوده المرحلة التالية في المنازعة الضريبية أمام القضاء.

ولتحديد الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي أمام الإدارة الضريبية وشروط قبوله قسمنا هذا المطلب الى فرعين تناولنا في الفرع الاول للطبيعة القانونية للتظلم الضريبي اما الفرع الثاني خصصناه لشروط قبوله

الفرع الاول : الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي

انقسم الفقه لاتجاهات مختلفة لتحديد الطبيعة القانونية للتظلم الضريبي نعرض لاهمها فيما يلي:

***الرأي الأول**

يقرر ان التظلم الضريبي يعتبر أول درجة من درجات التقاضي وان القرار الصادر في التظلم له طابع الأحكام القضائية، هذا الرأي لم يلقى تأييدا من الفقه و القضاء، ذلك ان الأحكام القضائية و درجات التقاضي نظمها قانون الإجراءات المدنية وليس بينها التظلم الضريبي (المنجي،

2006، صفحة 89)

*الرأي الثاني:

يقرر ان التظلم الضريبي هو اجراء يفصل في خصومة، فإذا كان الفصل في الخصومات تباشرها السلطة القضائية عن طريق المحاكم فان هذه المهمة تباشرها هيئات إدارية بحتة، ولذلك لا يمكن القول ان للتظلم الضريبي طابعا قضائيا، وإنما طابع الفصل في خصومة ويتطلب هذا توافر عنصرين أساسيين:

-العنصر الأول يتمثل في وجود منازعة و يتجه رأي في الفقه (Gille Noël, 1985, p. 134) إلى انه يكفي في المنازعة وجود ادعاء من جانب واحد أو طلب يقدم إلى السلطة المختصة يدور حول مسألة من مسائل القانون تثار من الشخص صاحب الصفة للتوصل إلى حلها، وبذلك يمكن القول ان التظلم الضريبي ينطوي على منازعة تدور حول تطبيق قاعدة قانونية.

-العنصر الثاني يتمثل في وجود جهة يقدم إليها التظلم ولها سلطة الفصل فيه، وتنطوي هذه السلطة على إصدار هذه الجهة لقرارات يتم التوصل عن طريقها إلى حل المنازعة.

فإذا توافر هذان العنصران يعتبر التظلم الضريبي بمثابة اجراء يفصل في خصومة لكنه لا يعتبر عملا قضائيا، ولا يعتبر القرار الصادر بالفصل في التظلم من قبيل الأحكام، ويترتب على اعتبار التظلم الضريبي اجراء يفصل في المنازعة الضريبية انه يعتبر من النظام العام و للقاضي ان يثير من تلقاء نفسه بعدم قبول الدعوى لعدم تقديم التظلم الضريبي خلال أي مرحلة تكون عليها الدعوى (د.محمد، 1998، صفحة 676)

في رأينا ان هذا الرأي يتفق ما اخذ به المشرع الجزائري في انه اعتبر التظلم الضريبي اجراء يفصل في المنازعة وللمحكمة ان تثيره من تلقاء نفسها (المادة 70 الى 73 و المادة 153.154)فهو يعد ركيزة أساسية في النظام القضائي الجزائري في المواد الإدارية و من ثمة يكون نية المشرع قد انصرفت إلى اعتباره من النظام العام، خاصة و انه لم يستعمل صياغة جوازية في اللجوء إليه بل جعله شرطا وجوبيا ورتب على مخافة عدم قبول الدعوى.

*الرأي الثالث:

يقرر ان التظلم الضريبي أمام الإدارة الضريبية ما هو إلا مرحلة من المراحل الثلاث التي تمر بها المنازعة الضريبية، وهذه المراحل تشمل التظلم الضريبي أمام الإدارة الضريبية، الدعوى الضريبية أمام محكمة أول درجة (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي) وأخيرا مرحلة الطعن أمام محكمة ثاني درجة (مجلس الدولة)، وهذه المراحل ترتبط فيما بينها من حيث الترتيب الزمني، فتبدأ بالتظلم الضريبي ثم الدعوى الضريبية و تنتهي بمرحلة الطعن، بيد انها لا تنفصل عن بعضها البعض فهي تمثل ثلاث درجات في سلسلة الإجراءات المتصلة.

ما يلاحظ على هذا الرأي انه جعل من التظلم الضريبي مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية في حين ان التظلم الضريبي في كثير من الحالات يعتبر مرحلة منتهية حيث يهدف الممول إلى مجرد تقديم هذا التظلم ويرتضي بالقرار الذي تصدره الإدارة الضريبية، حتى ولو كان بالرفض دون ان يهدف إلى إقامة أية دعوى أمام القضاء (المنجي، 2006، صفحة 90).

*الرأي الرابع:

يقرر أن التظلم الضريبي هو تظلم إداري، فالتظلم الإداري طبقا لقواعد القانون الإداري وسيلة للتضرر من قرار إداري يقدم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار عسى أن تعدل عنه فتسحبه و يسمى التظلم في هذه الحالة تظلما إداريا ولائيا، أو يقدم للجهة الرئاسية لجهة إصداره فتلغيه وفقا لما تملكه من سلطة التعقيب على القرارات الجهة المرووسة لها و يسمى التظلم هنا تظلما رئاسيا (عبد العزيز، 2005، صفحة 181) ويعرف القانون الإداري نوعين من التظلمات الإدارية. تظلمات اختيارية وهي اقرب ما تكون إلى حق مخاطبة السلطات العامة ولا يشترط لتقديمها أية شروط شكلية، والأصل ان التظلمات الإدارية تكون تقديمها إلى الجهات الإدارية اختياريا ولا تلتزم الإدارة العامة بفحصها وإصدار قرار فيها.

اما النوع الثاني يتمثل في التظلمات الوجوبية المقررة بنص خاص في القانون وهذا النوع من التظلمات يخضع للقواعد التي يحددها القانون بمقتضى ما يورده من نصوص فقد يوجب القانون تقديمها في شكل معين أو خلال ميعاد محدد أو وفقا لشروط معينة وقد يلزم الجهة أو السلطة الإدارية بفحص التظلم وإصدار قرار فيه، بيد ان التنظيم الذي يورده القانون لهذا النوع من التظلمات الإدارية لا يضفي على عمل الجهة أو السلطة الإدارية حين تفحص التظلم طابعا قضائيا وإنما يظل عملها إداريا (د.محمد، 1998، صفحة 273)

تجدر الإشارة ان في الجزائر يشكل قانون الإجراءات المدنية الإطار القانوني العام لشرط التظلم الإداري كما ان هناك قوانين خاصة تضمنته (المادة 153)

فقاعدة التظلم الإداري وضعت في القانون الجزائري منذ سنة 1966 تاريخ صدور قانون الإجراءات المدنية ولم يتدخل المشرع الجزائري في هذا الموضوع إلا في سنة 1990 بواسطة القانون رقم 90-23 المؤرخ في 18/08/1990 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية، و برر المشرع هذا التعديل بإيجاد حل للتعقيدات الاجرائية في المنازعات الإدارية خاصة في ما يتعلق بمسألة التظلم الإداري، كما برر هذا التغيير بإعادة توزيع المنازعات الإدارية بين الهيئات القضائية ونظر لأهمية هذا التعديل رأينا انه من اللازم ان نتعرض لأهم جوانب التي مسها والمتعلقة بالتظلم الإداري

- فالمادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية بعدما كانت تحتوي على (7) فقرات (المادة 169) أصبحت بعد تعديلها في سنة 1990 تشتمل على فقرتين فقط:

-لا يجوز رفع الدعوى إلى المجلس القضائي من أحد الأفراد الا..... الطعن في قرار إداري.
-ويجب ان يرفع الطعن المشار إليه آنفا خلال الأربعة اشهر التابعة لتبليغ القرار المطعون فيه أو نشره.

ان التعديل الذي طرأ في سنة 1990 على المادة 169 مكرر تمثل في إلغاء التظلم الإداري المسبق عندما يتعلق الأمر بالدعوى القضائية التي ترفع لأول مرة أمام الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية، لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل هذا التعديل الجديد المنصوص عليه في القانون رقم 23/90 المؤرخ في 1990/08/18 له طابع مطلق و يمس كذلك التظلم الإداري المسبق المنصوص عليه في القوانين الخاصة ؟

وما دام انه تم إلغاء الفقرة 6 من المادة 169 التي تنص على انه لا يجوز لحكام هذه المادة ان تخالف النصوص التي تقرر مواعيد خاصة بها ؟

ان الإجابة على هذا السؤال تكون بالنفي لسببين أساسيين يتمثل الأول في عدم وجود عبارة فقرة صريحة في القانون 23/90 تلغي التظلم الإداري المسبق المنصوص عليه في القوانين الخاصة.السبب الثاني يتمثل فيما نصت عليه المادة 168 الفقرة 03 من قانون الإجراءات المدنية التي نصت على «...المواد التي تحكمها إجراءات خاصة، وعلى الأخص مواد الضرائب والجمارك والمعارضة في إجراءات المتابعة والتحصيل فأنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد».

هذه الفقرة تتضمن إشارة صريحة من المشرع إلى عدم إلغاء التظلم الإداري المسبق وان ما تضمنته المادة 169 مكرر غير مطلق ويبقى ما هو منصوص عليه في القوانين الخاصة ساريا لمفعول. الا ان المشرع بإلغائه لشرط التظلم الإداري المسبق بموجب نص المادة 169 مكرر من قانون

الإجراءات المدنية عوضه بإجراء آخر يتمثل اجراء محاولة الصلح الذي نصت عليه المادة 169

ثالثا ، مع إبقائه على المادة 275 من قانون الإجراءات المدنية التي تضمنت التظلم الإداري كشرط من شروط الدعوى القضائية التي ترفع مباشرة أمام مجلس الدولة ضد القرارات الصادرة عن السلطة الإدارية المركزية.

ما يلاحظ ان هذا التمييز بين الجهات القضائية سواء على مستوى المجالس القضائية أو على مستوى مجلس الدولة غير مفهوم وكان من المفروض ان يمس الإصلاح الذي تم بموجب القانون رقم 23/90 المؤرخ 1990/08/18 جميع جهات التقاضي، ومادام ان المشرع استحدث نص المادة

169 ثالثا والمتعلقة بإجراء الصلح فكان عليه إلغاء نظام التظلم بالنسبة لجميع الدعاوى العائدة لاختصاص المجالس أو العائدة لاختصاص مجلس الدولة خاصة وان موقف الإدارة في هذه الحالة الأخيرة معروف ومعلن من خلال القرار المطعون فيه ومن ثم لا داعي لتكليف المدعي بالتظلم من قرار مادام انه عوض بإجراء آخر.

غير ان هذا الأمر المشار إليه أعلاه لا يمس المنازعات الإدارية الخاصة والتي نظمها المشرع بموجب نصوص قانونية خاصة. واشترط القانون تظلما خاصا بشأنها لان هذه المنازعات تتميز بإجراءات خاصة بها تتماشى مع طابعها الفني فهذا التظلم هو مفيد للمدعي الذي سيكتشف من خلاله موقف الإدارة في قضية غالبا ما تكون خلفياتها الفنية مجهولة عنده، وبالشكوى إلى الإدارة الضريبية وردھا عليه يكون الممول ليس فقط قد حقق قاعدة التظلم الإداري المسبق، ولكن أيضا تتضح له الدوافع والاعتبارات التي اعتمدتها الإدارة في مسلكها تجاه تظلمه، وعلى ضوء ذلك يمكن تحضير دعواه وتأسيسها.

لذا فما دام ان المشرع الضريبي الجزائري تولى تنظيم التظلم الضريبي بنصوص خاصة تضمنها قانون الإجراءات الجبائية فانه بذلك يكون التظلم الضريبي هو تظلم إداري أوجب القانون تقديمه قبل إقامة الدعوى القضائية والا رفضت هذه الأخير شكلا.

*الرأي الخامس

يقرر ان التظلم الضريبي ما هو الا اجراء جوهرى ولزام لإقامة الدعوى الضريبية أمام المحكمة المختصة أو هو شرط لقبول الدعوى شكلا، ذلك ان القاضي الضريبي يختص بحسب الأصل بنظر المنازعة الضريبية، بيذا ان القانون يجعل مباشرته لهذا الاختصاص معلق على شرط تقديم التظلم ولذلك فان القاعدة التظلم الضريبي الوجوبي لا تعتبر من قواعد الاختصاص وإنما من قواعد الشكل (المنجي، 2006، صفحة 90)، ومن ثم فان القاضي في حالة مخالفة هذه القاعدة لا يحكم بعدم اختصاصه ولكن يحكم بعدم قبول الدعوى شكلا، وهي من القواعد المتعلقة بالنظام العام.

*الرأي السادس :

يتجه هذا الرأي إلى ان للتظلم الضريبي طبيعة مزدوجة ففي بعض الحالات يكون التظلم الضريبي اجراء جوهرى وشرطا لازما لإقامة الدعوى أمام القضاء، غير ان هناك حالات أخرى لا يعتبر التظلم الضريبي بمثابة اجراء أو شرط لإقامة الدعوى وإنما يعتبر مرحلة منتهية (ففي حالات كثيرة يهدف الممول إلى مجرد تقديم التظلم أمام الإدارة الضريبية ويرتضي القرار الصادر بالفصل

فيه حتى ولو كان صادرا بالرفض دون ان يهدف إلى إقامة أية دعوى أمام محكمة) (د.محمد، 1998، صفحة 677).

والواقع ان هذا الرأي كذلك يتفق مع موقف المشرع الجزائري الذي يهدف من النص على التظلم الضريبي على إنهاء المنازعة الضريبية في مراحلها الأولى وفي اقرب الآجال وبأقل تكلفه، وهذا الإجراء فيه تخفيف على الجهات القضائية التي تعاني من كثرة الملفات المعروضة عليها والتي تتميز بطابعها التقني الذي يتطلب معرفة واسعة بالقوانين والإجراءات الضريبية التي هي في تجدد مستمر.

وعليه فان التظلم الضريبي يمكن الإدارة الضريبية بأن تعيد النظر فيما أصدرته من قرارات أو اتخذته من إجراءات، وقد تقرر الإدارة إذا ما تبين لها صحة الأسباب التي أبداها الممول في تظلمه - إلغاء الربط أو تخفيضه كما ان الممول من جهته قد يتمتع إذا ما تأكد له مشروعية القرارات والإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية عن إقامة الدعوى الضريبية أمام المحكمة المختصة، وبذلك يقل العبء عن المحاكم القضائية التي من واجبها ان تتفرغ للمنازعات الأخرى المرفوعة أمامها.

الفرع الثاني: شروط قبول التظلم الضريبي

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 الجوّاري) يوضح لها فيه الخطأ المرتكب و الأسباب التي يستند إليه على جملة من الشروط تتعلق به وأخرى بالشكاية و مواعيد رفعها. (Coursd'impôt directs, p. 12)

أولاً- 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 أساسا بين طرفين هما الممول و الإدارة 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 يقرره 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 (Instruction générales sur les procédures contentieuses, p. 07)

-المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين

-مسيرو شركات 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

لذا فان كل من مسيري شركات ذات المسؤولية المحدودة ورئيس المدير العام لشركات الأسهم و أعضاء شركات التضامن و الورثة و المصفي و وكيل التفليسة يستمدون من وظائفهم وصفاتهم حق التصرف باسم الممول ولهم بذلك حق تقديم التظلم الضريبي باسمه.

ثانيا- الشروط الشكلية المتعلقة بالشكاية :

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

- يجب ان تقدم الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة و على ورق عادي دون خضوعها لحقوق الطابع

- ان تكون الشكايات فردية أي متعلقة بممول واحد فقط إلا إذا كانت الضريبة مفروضة جماعيا (خلوفي، قانون المنازعات الادارية ، 2001، صفحة 85)، كما هو الحال في شركات الأشخاص، كشركة التضامن SNC

- ان تقدم الشكوى عن كل قضية وهذا يعني ان تكون الشكوى متعلقة بعدة أنشطة

وتنظم أنواع متعددة من الضرائب و الرسوم و الغرامات أو تتضمن نوعين من الطلبات (إلغاء الضريبة المفروضة بسبب الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و التخفيف من الضريبة في حالة عوز و إعسار الممول)

- ان تتعلق الشكاية بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، اما إذا كانت متعلقة بمجموعة من البلديات فانه لا تقبل
- يجب ان تتضمن الشكاية البيانات التي يتطلبها القانون و من أهمها: نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة بالإضافة إلى اسم ولقب المتظلم (Marcel Waline, p. 372)

- كما يشترط على ممول يتقدم بشكاية وهو مقيم خارج الجزائر ان تتخذ موطناً له بالجزائر حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الاتصال به
- كما يجب ان تتضمن الشكاية تحديد الأسباب القانونية و الواقعية التي يستند إليها الممول في طلب إلغاء الربط أو تخفيضه، إلا كانت الشكاية غير مقبولة شكلاً، وهنا علينا ان نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها تصحيح أخطاء بسيطة و بين 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 و جلية، وهو يساعد و يمكن الممول بان يعرض الأسباب بشكل موجز حيث يتقدم بطلبه و يوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية و يطلب تصحيحه (فريجة، صفحة 35)، اما إذا كانت الضريبة قد تم ربطها وفق لإجراءات 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 (المادة 12)، ومن الحالات التي يقع فيه عبء الإثبات على الممول:

- إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقاً 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 قانوناً.

وبعد ان يستعرض الممول في شكايته الأسباب التي جعلته لا يقبل بالضريبة المفروضة عليه وبعد ان يقدم الدفع 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 73)، 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 (المادة 73) ثالثا- ميعاد تقديم الشكوى :

لا يحدد التشريع الجزائري وحدة زمنية معينة يعتد بها عند حساب ميعاد الشكاية (كيوم أو شهر)، وإنما يحدد لها تاريخا تبدأ منها و آخر تنتهي فيه وهو دائما نهاية السنة (31 ديسمبر)، ويعتبر الدفع بعدم القبول الشكاية لتقديمها بعد الأجل الذي حدده القانون من الدفع المتعلقة بالنظام العام. (Instruction générales sur les procédures contentieuses, p. 05) وتتحدد بداية سريان الأجل بوقائع معينة تشمل:

* وجوب الأداء بالنسبة للضرائب التي تحصل بمقتضى أوارد رسمية Rôles
* 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 لسنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث التي تسببت في المنازعات، غير ان بموجب المادة 43 من القانون رقم 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007، عدلت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية وتم تحديد آجال انتهاء تقديم الشكاية كالتالي :

-القاعدة العامة ان الشكايات تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى، (فالجدول الذي أدرج للتحصيل مثلاً في شهر فيفري 1997 يسرى الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31/12/1999) .

-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 الاقطاعات من المصدر الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي دفعت فيها الاقطاعات.

-حالة عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم 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.

المبحث الثاني: الآثار المترتب على تقديم التظلم الضريبي

إذا توافرت هذه الشروط يتعين على الإدارة الضريبية قبل الاستجابة لطلب الممول ان تتحقق من وضعية وسيرة هذا الأخير اتجاه الإدارة الضريبية (مفتشية وقباضة)، وان ربط الضريبة المشتكى منها لم تفرض عليه تلقائياً Taxation d'office ، أو ان طلبه لا يتعلق بتوقف على ممارسة النشاط أو تصفية شركة أو تعلق بحالة استعماله للغش أو الوسائل الاحتيالية.

وعليه ففي حالة قبول طلب الممول المستوفي لكل الشروط المشار إليها أعلاه، فان قابض الضرائب يتوقف عن متابعة الشاكي بخصوص تحصيل مبلغ الضريبة مؤجلة الدفع إلى غاية اتخاذ قرار من قبل الإدارة الضريبية، وعلى هذه الأخيرة ان تقوم بدراسة شكاية الممول في الآجال المحددة قانوناً على ان تخطر قابض الضرائب بالقرار المتخذ حتى يتمكن في حالة رفض الشكاية من متابعة الممول وتحصيل حقوق الخزنة العمومية.

الفرع الاول: النظر في التظلم الضريبي والفصل فيه

الأصل المقرر في التشريع الجزائري ان إجراءات نظر التظلم الضريبي تعتبر من الإجراءات الإدارية غير القضائية و التي تتبع عند إصدار القرارات الإدارية بصفة عامة (خلوفاً، قانون المنازعات الادارية ، 2001)

و لا تلتزم الإدارة الضريبية عند نظر التظلم الضريبي بإتباع الإجراءات الحضورية ويعتبر نظر التظلم من قبيل الإجراءات الداخلية البحتة للإدارة الضريبية و يتبع التشريع الجزائري إجراءات موحدة لنظر التظلم الضريبي و الفصل فيه، يصرف النظر عن نوع الضريبة .

تبدأ إجراءات التحقيق بتسلم الإدارة الضريبية شكاية الممول الذي يسلم له وصل استلام (Note 487 : N° طبقا لما نصت عليه المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وتسجل الشكاية في سجل مخصص لهذا الغرض) نموذج (N°10)، كما يتم تسجيل هذه الشكاية في سجل آخر سنوي (نموذج (N°11)، كل واحد منه مخصص لمفتشية حسب عدد المفتشيات التابع للمديرية الولائية (Circular N° 78) (- Circulaire N° 78/MF/) أي ان كل مفتشية ضرائب خصص لها سجل حسب النموذج المشار إليه أعلاه، وبخصوص الشكايات التي هي من اختصاص الإدارة المركزية تم تخصيص لها سجل خاص بها) (Circular N° 191/MF) نموذج (N° 12).

وقبل ان تقوم الإدارة الضريبية بتحويل الشكاية إلى المفتشية للتحقيق فيها، فان مكتب الشكاوى التابع لنيابة مديرية المنازعات إذا رأى بان الشكاية مشوبة بعيب يمكن إصلاحه فان لها ان تطلب من الممول بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام لتكملة ملف الشكاوى في اجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني، ففي حالة عدم الرد في اجل 30 يوما أو كان الرد ناقصا يقوم المكتب المعني بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول شكلا، غير انه يمكن لمدير الضرائب ان يرفض الشكاية مباشرة إذا رأى بان الشكاية يشوبها عيب شكلي لا يمكن إصلاحه مثل تقديم الشكاية بعد فوات الأجل المحدد قانونا.

تجدر الإشارة ان مكتب الشكاوى على مستوى نيابة مديرية المنازعات بعد استلامه للشكاية و تسجيلها يقوم بفتح ملف لها) نموذج (N°3)، ثم يحولها إلى المفتشية المختصة إقليميا و الموجود على مستواها ملف المشتكي، حيث يتولى المفتش الذي قام بتأسيس وعاء الضريبة بالتحقيق في الشكاية على ان لا يتجاوز الأجل المحدد للمفتشية للتحقيق في الشكايات شهرين طبقا للمنشور رقم 78/و.م.م.ع.ض المؤرخ في 1994/03/26.

نشير في هذا الصدد ان القانون رقم: 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 و المتضمن قانون المالية لسنة 2007 قد عدل وتمم المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بأجال البت في الشكايات، حيث قررت المادة 46 منه بان " يبت المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى المتعلقة باختصاص كل منهم في اجل ستة (06) اشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها، كما يمدد الأجل إلى ثمانية (08) اشهر بالنسبة للقضايا محل

النزاع التي تتطلب الرأي المطابق للإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة" (I.F.U.) تطبيقاً لهذه المادة يتعين على المفتشية التي تقوم بالتحقيق في الشكاية احترام الأجل المحددة لها قصد إنجاز ما طلب منها في الميعاد المحدد قانوناً، كما يستطيع المفتش ان يقوم بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رايه (المادة 285) خلال خمسة عشرة يوماً حسب نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد تلقيه رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي يقوم المفتش بدراسة الشكاية مع فحصه للوسائل المعروضة كما يمكنه استدعاء الممول للحصول منه على التوضيحات الضرورية والمتعلقة بالشكاية، كما له ان يجري تحقيقات في عين المكان وله أيضاً حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية و المؤسسات و الجماعات المحلية على كل الوثائق التي يرى أنها قد تساعد في تحقيقه، وبعد قيامه بجمع المعلومات يحرر تقريراً يثبت فيه الاقتراحات التي يراها مناسبة مع ذكر اسمه وعلى رئيس المفتشية التوقيع على التقرير الذي أعده المفتش المحقق.

تجدر الإشارة ان المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب القانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 قد حددت صلاحية البت في الشكايات سواء على المستوى المحلي أو المركزي.

فالمدير الولائي للضرائب يبت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق و العقوبات بعشرة ملايين دينار، أما رئيس مركز الضرائب يمارس صلاحية البت في الشكاوى المتعلقة بالأعمال التي لا تتجاوز خمسة ملايين دينار 5.000.000 دج في حين يبت رئيس المركز الجوارى للضرائب في القضايا التي تتعلق بملغ إجمالي أقصاه مليون دينار 1.000.000 دج، غير ان الشكاوى المقدمة على اثر التحقيق في المحاسبة الذي يقوم به أعوان الإدارة) مصلحة الأبحاث و التحقيقات (S.R.V) فهي ليست من اختصاص مفتشية الضرائب بل يعود الاختصاص في النظر فيها للإدارة المركزية (Note N° 939 /MF -) واجل البت فيها 08 اشهر.

وعليه فبعد ان يقوم المفتش الذي أجرى التحقيق في الشكاية بتحرير تقريره الذي تتضمن اقتراحاته حول تخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة محل الشكاية، يرسل الملف إلى المديرية الولائية للضرائب لتتخذ بشأنه حسب الحال (المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب) القرار المناسب.

الفرع الثاني: آثار القرار الصادر بالفصل في التظلم

تتمثل آثار القرار بصفة عامة فيما يأتي:

*انتهاء المنازعة الضريبية في مرحلتها الإدارية وهو أهم اثر يترتب على صدور القرار

*تحديد نطاق الدعوى الضريبية في حالة المنازعة أمام القضاء فالممول لا يجوز له في حالة الطعن أمام القضاء في القرار الصادر برفض التظلم إبداء طلبات جديدة لم يسبق عرضها على الإدارة الضريبية

*نسبية اثر القرار الفاصل في التظلم سواء بالنسبة للأشخاص (لا ينصرف اثر القرار سوى للممول المتظلم فيما عدا الاستثناءات التي تنص عليها القانون مثل الشركاء في شركات الأشخاص) أو السنة الضريبية (فالقرار الصادر بالفصل في التظلم الضريبي لا ينصرف إلا للسنة الضريبية التي صدر عنها دون السنوات اللاحقة لها)

و على هذا الأساس نصت المادة 79 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 48 من قانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 على "يختص كل من مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوازي للضرائب بالنطق في الشكاوى المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي لمجال اختصاصهم."

كما نصت المادة 172 من قانون الإجراءات الجبائية على " يبت المدير الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى في جميع الشكاوى التي ترفع إليه من طرف الأشخاص المذكورين في المادة 160 أعلاه." بموجب هاتين سنتعرض إلى الحالة التي يتخذ فيها القرار بالرفض الكلي للشكاية و حالة اتخاذ قرار إما بالقبول الكلي للشكاية أو بقبولها جزئيا حتى ولم يصرح المشرع الضريبي الجزائري في المادتين السابقتين على حالة القبول الكلي أو الجزئي بل اكتفى بالنص على عبارة "بالنطق في الشكاوى" ونطقه قد يكون بالرفض أو بالقبول الكلي أو الجزئي للشكاية

اولا -أثار القرار الصادر برفض الشكاية

إدارة الضريبة المختصة (مدير المؤسسات الكبرى)رفض الشكاية المقدمة من طرف الممول بشرط تسبيب (المادة 3/79) قرار الرفض بشكل واضح خاصة ما تعلق بالنقاط التي أدرجها الممول في شكايته، فلا بد من الرد عليها (Instruction générales sur les procédures contentieuses, p. 21) حتى يتمكن الشاكي من تقديم دفعوه إذا أراد ان يعرض النزاع على لجان الطعن الإدارية المختصة أو يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

ثانيا- أثار القرار الصادر بقبول الشكاية كليا

يترتب على القرار الصادر بقبول الشكاية كليا تعديل ربط الضريبة المتنازع عليها وفق لما انتهى إليه القرار وإعفاء الممول من الضريبة المفروضة عليه وتحرير قرار بقبول الشكاية كليا الذي توجه

نسخة منه إلى قابض الضرائب حتى يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة، وإذا قام القابض بتحصيل مبالغ ضريبية من طرف الممول فانه يلزم بردها له.

غير ان القرار الصادر بقبول الشكاية لا يعتبر من القرارات الإدارية النهائية، فهذا القرار لا يجوز حجه الأمر المقتضى إذ بإمكان الإدارة الضريبية إجراء ربط إضافي أو تكميلي خلال الآجال التي حددها القانون إذا توصلت إلى معلومات أو بيانات أو معطيات جديدة تلزمها القيام بهذا الإجراء.

ثالثا- آثار القرار الصادر بقبول الشكاية جزئيا

تعتبر هذه القرارات ذات طابع مختلط، فترتب- فيما تضمنته من قبول بعض الطلبات- آثار مماثلة لتلك التي ترتبها القرارات الصادرة بقبول الشكاية كليا، كما ترتب- فيما تضمنته من رفض الطلبات الأخرى - آثارا مماثلة لتلك التي ترتبها القرارات الصادرة فرفض الشكاية كليا، كما ان القرارات الصادرة بقبول التظلم جزئيا ذات طابع غير نهائي باعتبار ان الآثار التي ترتبها لا تتمتع بالاستقرار أو الثبات ذلك ان الإدارة الضريبية كما رأينا سابقا بإمكانها القيام بربط تكميلي أو إضافي إذا توصلت إلى معطيات تستدعي القيام بهذا الربط الجديد.

اذن التخفيض الجزئي أو قبول الشكاية جزئيا معناه ان الإدارة الضريبية المختصة قبلت الشكاية في جزء منها دون الجزء الآخر، وهذا يؤدي إلى ان يلجأ الممول إلى الجهات القضائية بخصوص الشق أو الجزء المرفوض (PhilippeBERNI, p. 42) ، ومهما يكن من أمر فانه يتعين على الإدارة الضريبية المختصة بعد اتخاذها قرار بالفصل في الشكاية تبليغ الممول شخصا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام (Marcel - WALINE)، وذلك ليتمكن من العلم بصدور هذا القرار و بمضمونه و محتواه والتبليغ يعتبر قرينة قاطعة على العلم بالقرار.

إلا ان الشيء الملاحظ عمليا في مجال تبليغ الممولين بقرارات إدارة الضرائب ان هناك مشاكل كثيرة تتعلق بطريقة التبليغ ذلك ان المراسلات الصادرة من إدارة الضرائب رغم أنها مضمونه الوصول إلا ان أكثر من 70 % منها تعود إلى الإدارة الضريبية لسبب أو لآخر الشيء الذي يترتب عنه عرقلة للمصالح الضريبية وآثار سلبية على الممولين الذين يحتجون لعدم وصول هذه المراسلات لان اغلب القضايا المعروضة على الجهات القضائية تثير هذا الجانب الذي هو في غاية الأهمية لذا فإننا نقترح حالين:

اما ان تقوم الإدارة الضريبية بتكليف أعوان تابعين لها للقيام بمهام تبليغ مراسلات والاشعارات والقرارات الصادر عنها للممولين في الآجال المحددة قانونا، وإما ان تقوم باستدعاء الممولين شخصا أو من ينوب عنهم قصد استلام هذه الاشعارات أو القرارات.

ذلك ان نص عليه المشرع الضريبي الجزائري في المادة 99 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية وما تضمنته المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الضرائب لا يحقق الغاية المرجوة من تقريب الإدارة من المواطن، فالمادة 1/99 من قانون الإجراءات الجبائية أحالتنا على المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي قررت " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه."

فهذه المادة لا توفر الضمان الكافي لوصول مراسلات الإدارة الضريبية للممولين مما دفع هؤلاء في بعض الأحيان بقصد أو بدون قصد الاحتجاج بعدم علمهم بهذه المراسلات، لذا ومنعا لمثل هذه الاحتجاجات فإننا نقترح على المشرع ان يأخذ بأحد الحلين المشار اليهما أعلاه حماية للممول و محافظة على حقوق الخزنة العمومية، ذلك ان احتجاج الممول بعدم علمه بهذه المراسلات و ادعاء الإدارة الضريبية بأنها أرسلتها فيه عرقلة للسير الحسن للإدارة، كما انه يثقل كاهل الجهات القضائية بقضايا كان من المفروض ان نجد لها على حل على مستوى الإدارة الضريبية المختصة.

وعليه خلاصة القول ان الممول إذا لم يرضيه القرار الصادر من الإدارة الضريبية عليه ان يواصل إجراءات المنازعة الضريبية بالتوجه إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة قبل توجهه إلى الجهات القضائية لأنه لا يمكن اللجوء إلى هذه اللجان إذا اختار رفع دعوى مباشرة أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وذلك طبقا للمادة 3/80 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن ان يرفع الطعن إلى اللجنة بعد إخطار المحكمة الإدارية".

خاتمة:

خلصت دراسة موضوع التظلم الضريبي المسبق كشرط لقبول الطعن القضائي إلى أن الخلاف الضريبي كان وما زال محتتما بين مصلحة الضرائب والممول يشهده ازدحام دور المحاكم مع تعدد درجاتها، فضلا عن أن الطعن أمام الإدارة الضريبية ولجان الطعن الإدارية مرجعه عدم استقرار الممول في معاملته مع مصلحة الضرائب، وفقدان الثقة المتبادلة، خاصة في البلدان النامية ومنها الجزائر، فالممول يلتمس الوسائل للإفلات من الضريبة، مصلحة الضرائب تتعمد في بعض الأحيان إلى المبالغة في تقدير الضريبة، ومما يزيد من حد الخلاف الضريبي بينهما انتفاء التكافؤ في العلاقات والروابط القانونية، ذلك أن مصلحة الضرائب تتعامل مع الممول بوصفها صاحبة سلطة تتمتع بامتيازات خاصة تستطيع بها أن تفرض إرادتها وتحصل على الضريبة رغم معارضة الممول في أدائها غير أن هذه الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية يقابلها حق الممول في الاعتراض

على ما يفرض عليه من ضرائب وفقا للإجراءات الضريبية التي تعني بتنظيم الروابط القانونية بين مصلحة الضرائب و الممول.

فالمشرع أوجب على الممول أن يباشر طريق التظلم الإداري أمام الإدارة الضريبية المختصة قبل رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية وتبدو الحكمة من الالتجاء إلى هذه المرحلة الإدارية هي إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية لمراجعة نفسها وتدراك الخطأ إن وجد والعدول عنه ومن ثم تخفيف العبء عن الجهات القضائية المختصة، وتوفير الوقت للممول والمصاريف التي يتحملها في سبيل رفع الدعوى.

على انه يلاحظ أننا كنا ننتظر من المشرع الضريبي الجزائري بموجب التعديل الجديد لقانون الإجراءات الجبائية (قانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007) أن يوحد في مواعيد النظر في التظلمات المرفوعة أمام الإدارة الضريبية إلا انه فرق بينها وفقا للأنظمة الجبائية وما تضمنه من مواعيد على أساس الحصة الضريبية.

فتنوع وتعدد مواعيد تقديم التظلمات الضريبية بهذا الشكل يصعب من مهمة الممولين الذين في الكثير من الحالات لا يستطيعون الإلمام بها مما يعرض حقوقهم للسقوط، ونتيجة لذلك لابد من تدخل المشرع للنص على مواعيد ثابتة وموحدة ومناسبة، كما يلاحظ أيضا أن مواعيد وإجراءات النظر في التظلمات الضريبية خضعت لعدة تعديلات.

فالتصاعد والزيادة بهذه الطريقة لا يخدم مصالح الممولين بل بالعكس يعرقل من نشاطهم إذ يجدوا أن قضاياهم ومصالحهم حبيسة الإدارة الضريبية لمدة نصف سنة، ونحن نعلم أن الحياة التجارية في تطور مستمر وتتميز بالسرعة، لذا كان يتعين على مشرعنا أن يراعي هذه المتطلبات ويعيد النظر في هذه المواعيد حتى تستجيب لما تقتضيه ضرورات تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

وعليه وبناء على ما تقدم فإن على الإدارة الضريبية ان تسعى جاهدة الى اتخاذ كل الاجراءات الكفيلة لتحسين علاقتها بينها وبين الممولين بحيث تقوم هذه العلاقة على اساس الثقة المتبادلة بين الطرفين فلا يجوز لها ان تفترض في كل ممول انه متهرب من اداء الضريبة ما دام لم يقم لديها الدليل على التملص الضريبي.

الهوامش:

1- "لا تكون الطعون بالبطلان مقبولة ما لم يسبقها الطعن الإداري التدريجي الذي يرفع أمام

السلطة الإدارية التي تعلق مباشرة الجهة التي أصدرت القرار فان لم توجد فأمام من

أصدرت القرار نفسه"

2- "ويقوم القاضي بأجراء محاولة الصلح في مدة أقصاها ثلاثة اشهر"2

/ Circulaire N° 191.1

2.- إبراهيم المنجي، الطعن بالنقض الضريبي، الطبعة الأولى، منشأة المعارف بالإسكندرية،

2006، ص88

3. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، شروط قبول الطعن بإلغاء القرار الإداري في الفقه وقضاء

مجلس الدولة، دارالكتب القانونية، مصر 2005، ص181

4.1- هذه المادة عدلت و تمت بموجب القانون 24/06 المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن

قانون المالية لسنة 2007، ذلك ان المشروع استدرك الخطأ الذي كان موجودا في نص

المادة 71 التي لم تكن تتضمن كلمة وجوب تقديم الشكوى بل نصت على " توجه

الاحتجاجات..... إلى آخر المادة"، بخلاف النص باللغة الفرنسية الذي اشتمل على إلزامية

تقديم الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب في المقام الأول حيث نصت:

a. إذا كانت الشكاية تتعلق بالرسم العقاري أو رسم التطهير أو الزيادات التي قررتها

المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإنها ترسل إلى رئيس

المجلس البلدي لإبداء الرأي فيها

5.1- المادة 169 قبل تغييرها كانت تنص " لا يجوز رفع الدعوى إلى المجلس القضائي من احد

الأفراد إلا بتطبيق الطعن في قرار إداري ولا يقبل هذا الطعن إلا إذا سبقه طعن عن

طريق التدرج الرئاسي يرفع أمام السلطة الإدارية التي تعلو من أصدر القرار مباشرة أو

طعن ولائي يوجه إلى من أصدر القرار، ويجب ان يرفع الطعن المشار إليه آنفا خلال

الشهرين التابعين لتبليغ القرار المطعون فيه أو نشره. أن سكوت السلطة المختصة عن

الرد على الشكوى أو على طعن ولائي أو رئاسي مقدم ضد القرار مدة تزيد على ثلاثة اشهر

يعتبر بمثابة قرار بالرفض، و يجيز رفع طعن قضائي في ميعاد شهر من تاريخ انقضاء

الميعاد المذكور. و لا يجوز لأحكام هذه المادة ان يخالف النصوص التي تقرر مواعيد

خاصة ذات مدد أخرى ويجب إثبات تاريخ إيداع الشكوى أو الطعن الإداري بكافة الطرق

وذلك تاويداً لعريضة الطعن

a. انظر المادة 12 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية

- b. أنظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية
- c. انظر المادة 73 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية
- d. انظر المادة 73 فقرة 4 المعدلة و المتممة بموجب المادة 44 قانون 24-06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن لقانون المالية 2007
- e. انظر المادة 3/79 من قانون الاجراءات الجبائية
- f. انظر المواد من 70 إلى 73 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة بالوعاء الضريبي و المادتين 153، 154 من قانون الإجراءات الجبائية الخاصة الاعتراض على إجراءات المتابعة
- 6.¹ تم استحداث هذه المراكز في إطار سياسة تقريب الإدارة من المواطن و تخفيف العبء على الممولين فتم إنشاؤها بالنظر إلى أنواع الضرائب حيث يختص مركز الضرائب بالضريبة الوحيدة الجزافية (IFU)، إما المراكز الجوارية للضرائب تختص بنظام الربح الحقيقي.
7. حسن فريجة، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، (بدون تاريخ)، ص35
8. د. عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، تيزي وزو- الجزائر، 1999، ص32
9. د. محمد احمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق جامعة عين شمس، عام 1998، ص647
10. د. محمد احمد عبد الرؤوف محمد، نفس المرجع السابق، ص 273
11. د. محمد احمد عبد الرؤوف محمد، نفس المرجع السابق، ص676
12. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، طبعة 2001، ص64
13. سمير صادق، ميعاد رفع دعوى الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة، 1969، ص157
14. قانون الإجراءات الجبائية يعتبر من القوانين الخاصة التي تضمنت شرط التظلم الإداري

15. محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، (بدون تاريخ).
 16. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2005.
 17. رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
 18. زكريا محمد بيومي، المنازعات في ربط الضريبة على المبيعات (التظلم، التحكيم، القضاء المختص)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد الأول، السنة الأولى، يناير 1991.
 19. قرار مجلس الدولة رقم 006325 المؤرخ في 2003/02/25
 20. محمد عبد الله مغازي، أثر المسلك الايجابي لجهة الإدارة على ميعاد بحث التظلم، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، فرع دمنهور، العدد التاسع عشر.
 21. مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب كل حسب اختصاصاته التي حددها القانون
 22. مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر،
- « Les réclamations relatives aux impôts, taxes, droits et amendes visés à l'article 70 du code des procédures fiscales doivent être adressés d'abord et selon le cas au Directeur des impôts de la Wilaya ou chef du centre des impôts... Etc »
- Instruction Générale, op, cit, P23
- Note N° 859 /MF/DGI du 15/11/2006, Contentieux fiscal CCR
- OUALITIZohra, op, cit, P36
- MF/DGI du 24/04/2000 relative à l'organisation de l'administration central . 1999
- ¹ - Circulaire N° 78/MF/DGI du 26 mars 1994 relative à l'organisation de l'inspection des impôts
- ¹ - Cours d'impôt directs, MF/DGI, Ecole d'application économique et financière, Alger, P12
- ¹ - Gille Noël, La Réclamation préalable devant le service des impôts, 1985, P203
- ¹ - Gille Noël, op, cit, P27
- ¹ - Instruction générale sur les procédures contentieuses MF/DGI/DCX, P21
- ¹ - Instruction générale sur les procédures contentieuses, Ministère des finances, DGI, Direction du contentieux, Juillet 2005, P 07

- ¹ - Instruction générale sur les procédures contentieuses, op, cit, P05
- ¹ - Marcel WALINE, op, cit, P327
- ¹ - Marcel Waline, Traite élémentaire de science et de la législation financière LGDJ, Paris, P 372
- ¹ - Noël,(G). OP, Cit, P134
- ¹ - Note N° : 487 MF/DGI/DCTX, du 16/04/2006 (Formalité de réception des réclamations)
- ¹ - Note N° 939 /MF/DGI/DCX du 06/07/2004
- ¹ - Philipe BERNI, La nature juridique des contentieux de l'imposition LGDJ, Paris, P42