

تاريخ القبول: 2018/03/03

تاريخ الإرسال: 2018/02/04

التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه.

(ضمانة أم قيد)

The legal Delay to Pay the Disputed Tax Debt (Guarantee or Restriction)

صديق المهدي

طالب الدكتوراه ل.م.د.

MIDI_TAM@YAHOO.COM

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

د. خويلدي السعيد

khouildis2005@yahoo.fr

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملخص:

إن المشرع يسعى دائماً إلى ضمان المحافظة على توازن المراكز القانونية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، لتكريس مبدأ العدالة وتحقيق مبدأ المشروعية، وذلك من خلال تمكين الإدارة بمختلف الوسائل والامتيازات لتحصيل جميع الديون الجبائية المستحقة للخزينة العمومية، كما مكن المكلف بالضريبة من جملة من الضمانات لحمايته من تعسف الإدارة أهمها التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي المتنازع فيه.

الكلمات المفتاحية: المنازعة الضريبية، الشكوى الضريبية، المكلف بالضريبة، الوعاء الضريبي، إدارة الضرائب.

Abstract:

The legislator is always trying to ensure the preservation of the balance of legal status between the tax administration and contributable. In order to ensure principles of legality and legality. That is by enabling the administration by various means and privileges for the collection of all tax debt owed by the

public treasury. And he also enabled the contributable with a number of safeguards to protect him from abuse administration of which the most important is legal delay to pay the disputed tax debt.

Key words:

tax dispute, the complaint tax, contributable, tax base, the tax administration.

مقدمة:

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، 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⁽¹⁾ نجد أن المشرع أقر أو بالأحرى منح للمكلف بالضريبة إجراءات خاصة تيسيرية، من خلالها يستطيع طلب منح آجال لاستحقاقات الدفع، أو طلب تأجيل القيم الضريبية المتنازع فيها أثناء تقديم شكواه في منازعات الوعاء الضريبي.

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

ومن خلال قراءة للإحصائيات الميدانية فيما يخص إجراء التأجيل القانوني للدفع لسنة 2015، أن من بين الشكاوى على مستوى المديرية الولائية للضرائب 4749 شكوى، نجد أن عدد الشكاوى التي تستوفي حق الاستفادة من إرجاء الدفع تقدر بـ 31041 شكوى⁽⁴⁾، وهذا يبين أن عدد الشكاوى التي تتضمن طلب التأجيل القانوني

للدفع قليل مقارنة بالعدد الإجمالي للشكاوى، نظراً لتقييد المشرع هذا الامتياز بمجموعة من الشروط والإجراءات.

وباعتبار أن القانون الضريبي يغلب عليه طابع مقتضيات المصلحة العامة، واستخدام وسائل السلطة العامة من جهة وحماية حقوق الأشخاص من جهة أخرى، فإن الإشكالية التي يتمحور حولها هذا الموضوع تتمثل في: إلى أي مدى تمكن المشرع الجزائري من تحقيق التوازن بين مصلحة المكلف بالضريبة في إرجاء دفع دينه الضريبي وبين تحصيل إدارة الضرائب لموارد الخزينة العمومية أثناء الطعن النزاعي؟

والإجابة على هذه الإشكالية، تتطلب إتباع منهج وصفي تحليلي، حيث يظهر المنهج الأول من خلال تعريف وتوضيح بعض المفاهيم، أما المنهج الثاني فيقوم على تفسير وتحليل النصوص القانونية، ومن أجل أن تكون دراستنا عملية تطبيقية، كان لا بد من الاستعانة بالإحصائيات الميدانية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، كما تتطلب معالجتها من خلال الخطة الآتية:

المبحث الأول: متطلبات الاستفادة من إرجاء الدفع.

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بشكوى نزاع الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: إلزامية تقديم شكوى مسبقة.

الفرع الثاني: المجال الحصري للاستفادة من إرجاء الدفع.

المطلب الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كفيلة بضمان الدين الجبائي.

الفرع الأول: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية.

الفرع الثاني: عدم تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية.

المبحث الثاني: إجراءات الاستفادة من إرجاء الدفع.

المطلب الأول: التحقيق في طلب إرجاء الدفع.

الفرع الأول: استلام وتسجيل الشكوى.

الفرع الثاني: دور قابض الضرائب المختص إقليمياً.

(بين السلطة التقديرية والمقيدة في قبول الضمان).

المطلب الثاني: البت في طلب إرجاء الدفع.

الفرع الأول: السلطة المخولة بالبت في طلب إرجاء الدفع.

الفرع الثاني: صور القرارات الصادرة بشأن طلب إرجاء الدفع.

المبحث الأول: متطلبات الاستفادة من إرجاء الدفع.

تتميز الإجراءات النزاعية الجبائية بذاتية معينة تجعلها مستقلة عن غيرها من الإجراءات النزاعية الإدارية بصفة عامة، لذا خص المشرع الجزائري المنازعة الضريبية - ومن بينها الشكوى الضريبية - وإجراءات تسويتها بنصوص قانونية خاصة شملها قانون الإجراءات الجبائية، الذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق⁽⁵⁾، وباعتبار طلب إرجاء الدفع لا يكون إلا إذا كانت هناك شكوى، ناهيك عن تقديم ضمانات كفيله لسداد الدين المتنازع فيه.

المطلب الأول: الشروط المتعلقة بشكوى نزاع الوعاء الضريبي.

لكي يستفيد المكلف بالضريبة من إرجاء الدفع، يجب أن يكون طلبه محدد صراحةً وواضح بخصوص إيقاف تسديد المبلغ المتنازع فيه، سواء قدم ضمن الشكوى على شكل طلب ثانوي، أو بعد تقديم الشكوى في شكل طلب مستقل، لكن في الحالة الأخيرة يجب أن يقدم قبل إصدار القرار بشأن الشكوى، كما أن قبول هذا الطلب يستلزم أو مرتبط بقبول الشكوى، وهذه الأخيرة تتطلب لقبولها مجموعة من الشروط.

الفرع الأول: إلزامية تقديم شكوى مسبقة.

الشكوى الضريبية هي مجموعة من القواعد الواجب إتباعها أمام إدارة الضرائب للمطالبة بالحقوق وحمايتها، أو تسوية بعض الوضعيات القانونية، وهي إجراء إلزامي وجوهري من النظام العام، بحيث لا يمكن للمكلف بالضريبة رفع الدعوى مباشرة أمام القضاء دون استيفاء هذا الإجراء⁽⁶⁾، ونظرا لهذه الأهمية التي تكتسبها الشكوى الضريبية، فقد أحاطها المشرع الجزائري بجملة من الشروط، وهو ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بموجب القرار رقم 6798 المؤرخ في 14/02/1998⁽⁷⁾ الذي يقضي بوجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، وتطبيقاً لأحكام المادتين 74 و4/172 ق.إ.ج

فإن على المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من إرجاء الدفع أن يقدم شكوى مسبقة تكون مستوفية لجميع الشروط المقررة قانوناً سواء من حيث الشكل أو الموضوع وحتى الأجل.

أولاً: الشروط الشكلية للشكوى نزع الوعاء الضريبي.

يستشف من نصوص المواد 73 و75 و3/172 ق.إ.ج، أن المشرع الجزائري أحاط الشكوى الضريبية بجملة من الشروط الشكلية، إذا لم تتوفر تقع الشكاية تحت طائلة عدم القبول نذكرها إجمالاً:

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

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

- أن تكون الشكوى تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية⁽⁸⁾؛

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

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

- أن يختار المشتكي المقيم في الخارج موطناً له في الجزائر يتعامل من خلاله مع إدارة الضرائب⁽⁹⁾؛

- توقيع صاحبها باليد؛

ثانياً: الشروط الموضوعية للشكوى لنزاع الوعاء الضريبي.

ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بتفصيل الشكوى، وذلك بالعرض المفصل لمحتواها والدفع التي يتقدم بها، وطبيعة الاعتراضات بمبرراتها وحججها، حتى تتمكن الإدارة من الاطلاع على محتوى الشكوى الضريبية ودراستها، وهي كالاتي⁽¹⁰⁾:

- يجب أن تتضمن الشكاية ذكر الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها؛

- بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛

- عرض مفصل للدفع والأسباب والطلبات، وبالنظر إلى محتوى الشكاية نجد أنه ينصب على جملة من الطلبات، وهي الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تقدير وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹¹⁾.

ثالثاً: ميعاد تقديم الشكوى.

إن متطلبات المصلحة العامة تقتضي أن لا تكون قرارات إدارة الضرائب عرضة للطعن في أي وقت خاصة وأنها تتعلق بأموال الخزينة العمومية، لذلك كان لا بد من تحديد آجال لرفع الشكوى إذا لم يتم خلالها الطعن في القرار تحصن ضد أي شكل من أشكال الطعن الإداري، وعليه فإن شرط الميعاد هو الفترة الزمنية المحددة قانوناً للمكلف بالضريبة لرفع شكواه أمام إدارة الضرائب للطعن في قرارها.

ومن خلال نص المادة 72 والمادة 2/172 ق.إ.ج، جاءت الفقرة الأولى على سبيل العموم مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات المتبقية، فحددت بذلك آجال عامة، ووضعت آجال استثنائية لها.

1- الآجال العامة:

كقاعدة عامة وطبقاً لنص المادة 1/72 ق.إ.ج تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها رقم 42780 الصادر بتاريخ 15/06/1985 حيث جاء فيه: "... فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 26/01/1982 بعد التبليغ الذي استلمه في 28/12/1981 في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23/08/1983 أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً والمحدد أساساً بـ 31/12/1982، وعليه تأييد قرار المجلس القضائي عندما صدر بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الأجل المحدد..."⁽¹²⁾.

2- الآجال الاستثنائية:

إن الأصل في بدأ سريان ميعاد الشكوى الضريبية هو من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، لكن أورد المشرع استثناءات على هذه القاعدة، اقتربت أحياناً ببعض الأحداث المتعلقة بالضريبة وأحياناً بشكل قرار فرض الضريبة أو بموضوع الضريبة أحياناً أخرى، وبالتالي يسري ميعاد الشكوى⁽¹³⁾:

- بالنسبة للأخطاء المتعلقة بإرسال الإنذارات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة استلام إنذارات جديدة.

- بالنسبة للخطأ أو ازدواجية فرض الضريبة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة بوجود خطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة.

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

- بالنسبة للحالات الأخرى، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تم دفع الضريبة فيها برسمها، مثل رسوم التسجيل والرسم على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل⁽¹⁴⁾.

- بالنسبة للاحتجاجات على قرار صادر إثر طلب استرجاع الرسم على القيمة، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه⁽¹⁵⁾.

الفرع الثاني: المجال الحصري للاستفادة من إرجاء الدفع.

من خلال نص المادة 74 ق.إ.ج، نستشف أن التأجيل القانوني للدفع يخص حصراً الشكاوى الناجمة عن الضرائب المفروضة نتيجة المراقبات الجبائية.

وتعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية، رغم اتحادها عموماً في المعنى، إلى أنها اختلفت من وجهات نظر الكتاب في مجال تعريف موحد ودقيق يختص بالرقابة، فمنهم من يعرفها بأهدافها، وآخر بإجراءاتها، وآخر يربطها بنوع من أنواع الرقابة، وآخر بأهمية الرقابة ذاتها، ويمكن تعريفها على أنها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم⁽¹⁶⁾، وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة، يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها وفق ما هو مقرر في التشريع والتنظيم الجبائيين وتتمثل في:

أولاً: الرقابة المختصرة. Le Contrôle Sommaire

تشكل الرقابة المختصرة المرحلة التمهيدية للرقابة، وتتم هذه الرقابة بمصالح الوعاء الضريبي كما تأخذ شكلين من الرقابة، رقابة شكلية ورقابة على الوثائق.

1- الرقابة الشكلية: Le Control Formel

هي أول عملية تخضع لها التصريحات الجبائية التي يكتب بها المكلف بالضريبة، وهي تركز أساساً على مراقبة صحة شكل التصريح ومدى مطابقته للقوانين الضريبية بصفة دورية وآنية، وتهدف إلى بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، والتأكد من صحة هويته ومكان إقامته⁽¹⁷⁾.

2- الرقابة على الوثائق: (C.S.P) Le Contrôle Sur Pies

تعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به إدارة الضرائب المختصة بعد الرقابة الشكلية، والتي من خلالها يتم الفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من صحتها مقارنة مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من هيئات أخرى (18).

ثانياً: الرقابة المعمقة: Le Contrôle Approfondi

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخل المباشر في مكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به مع ما هو موجود على أرض الواقع، عن طريق الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة، وتأخذ عدة أشكال: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1- التحقيق في المحاسبة: (V.C) La Vérification de Comptabilité

هي مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية، ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه وإجراء التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر (19)، وذلك بالاعتماد على مختلف القوانين لاسيما القانون التجاري، النظام المحاسبي المالي، ناهيك عن القوانين الضريبية.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: (V.P) La Vérification Ponctuelle

يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها لفترة تقل عن سنة جبائية، ويمتاز بأنه إجراء رقابي مصوب، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق في المحاسبة (20).

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

La Vérification Approfondie de Situation Fiscale

Ensemble (V.A.S.F.E)

عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة مدى صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة⁽²¹⁾.

4- الرقابة على المعاملات العقارية: (Le Contrôle des Evaluation)

(C.E.V)

تقوم هذه الرقابة على أساس تقويم أسعار المعاملات العقارية من أجل مراقبة المداخل التي تتهرب من حقوق التسجيل من خلال مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح ببيعها أو شرائها أو التنازل عنها سواء كانت مبنية أو غير مبنية أو مداخل عقارية، بالاعتماد على معايير تنظيمية⁽²²⁾.

وتجدر الإشارة، بأن الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة ارتكاب أعمال تدليسية (الغش الجبائي) لا يستفيد المكلف من هذا الامتياز⁽²³⁾، وهذا أمر طبيعي لأن هذه التدابير عبارة عن امتياز، في حين المكلف الذي يرتكب أعمال تدليسية قد خالف بذلك التشريع والتنظيم الجبائين، فكيف يكافئ على هذه المخالفة بمنحه هذا الامتياز.

المطلب الثاني: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات كفيلة بضمان الدين الجبائي.

بالرجوع إلى نص المادة 1/74 ق.إ.ج نجد أن المشرع اشترط على المكلف بالضريبة من أجل الاستفادة من التأجيل القانوني لدفع الدين الضريبي، تقديم ضمانات حقيقية للقباض، أو دفع نسبة معينة من الدين.

الفرع الأول: تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية.

يجب على المكلف أن يذكر في شكواه أو في طلبه المستقل بأنه باستطاعته تقديم ضمانات كافية لتحصيل المبلغ المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات⁽²⁴⁾:

- كفالة بنكية؛ أو كفالة شخصية؛
- رهن عقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية لصالح الخزينة العمومية؛
- شهادة تثبت حصوله على صفقة عمومية؛
- أي شكل من أشكال الضمان المقررة قانوناً.
- كفالة مالية من المؤسسة الأم⁽²⁵⁾.

الفرع الثاني: عدم تقديم المكلف بالضريبة ضمانات حقيقية:

في حالة ما إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية، أو ليس باستطاعته تقديم ضمانات حقيقية، أوجد المشرع آلية أخرى من خلالها يستطيع المكلف طلب إرجاء دفع الدين الضريبي، والمتمثلة في دفع ما نسبته 30 % من الحقوق المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص⁽²⁶⁾.

لكن ما يمكن ملاحظته هو أن إلزام المكلف بالضريبة المنازع بدفع نسبة 30% من الدين المتنازع فيه للاستفادة من إرجاء الدفع، يعد إجحافاً في حقه خاصة فيما يتعلق بتحصيل قيم لا تكون مستحقة لصالح الخزينة، كما أن هذا الإلزام يؤثر على المركز المالي للمكلف عندما تكون المبالغ المفروضة ذات قيمة معتبرة.

فعلى سبيل المثال، عندما خضع فرع شركة أوراسكوم تيليكوم بالجزائر إلى تصحيح ضريبي برسم السنوات 2005/2006/2007 من طرف مديرية كبريات المؤسسات، حيث ألزمت الشركة بدفع ما قيمته 597 مليون دينار، وعند قيام الشركة بالطعن ومطالبتها بالتأجيل القانوني، كان عليها دفع نسبة 20% من الديون الضريبية، أي ما قيمته 130 مليون دينار، وهو مبلغ معتبر من شأنه التأثير على التزامات الشركة⁽²⁷⁾.

وفي هذا السياق نشير إلى انه إذا كانت الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج للضريبة أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب، فان المكلف بالضريبة يعفى من تقديم أي ضمان، في حالة ما إذا أراد الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع⁽²⁸⁾.

المبحث الثاني: إجراءات الاستفادة من إرجاء الدفع.

إن تكريس إجراءات قانونية واضحة لتقديم وفحص طلب المكلفين بالضريبة الرامي إلى إرجاء الدفع، وتوضيح التزامات الإدارة الضريبية والزامها بالتقيد بها، من شأنه أن يساعد في تفعيل هذا الإجراء والغاية من إقراره، إذ تجد الإدارة مرغمة على إتباع هذه الإجراءات المسطرة مسبقاً، ومن جهة أخرى تعتبر ضمانات للمكلف من خلال دراسة طلبه طبقاً لإجراءات محددة وواضحة، وهذا من شأنه تعزيز الشفافية الضريبية.

المطلب الأول: التحقيق في طلب إرجاء الدفع.

يقدم طلب إرجاء الدفع كما سبق البيان من طرف المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب المختصة بصفة شخصية (73 ق.إ.ج)، أو عن طريق وكيل (75 ق.إ.ج)، وهذه التزامات تقع على عاتق المكلف، ليأتي بعد ذلك دور إدارة الضرائب المختصة بدءاً باستلامه وتسجيله، ثم التحقيق فيه.

الفرع الأول: استلام وتسجيل الشكوى.

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

أولاً: اختصاص قابض الضرائب كأساس لتحديد الجهة المختصة باستلام الطلب.

تختلف الجهة المختصة باستلام الطلب على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة وطبيعة الخضوع للضريبة، ونسبة مشاركة كل فئة في ميزانية الدولة، والمشرع لم يحدد السلطة المختصة باستلام طلب التأجيل القانوني للدفع، لكن بما أن المكلف لا يستطيع تقديم الطلب إلا إذا قدم شكوى مسبقة أو مترامنة معه، وهذه الأخيرة تتحدد الجهة المخولة باستلامها على أساس مكان الفرض الضريبي، وعليه فإن الاختصاص هو نفسه بالنسبة لتقديم الطلب ما دام المبلغ نفسه.

1- مديرية كبريات المؤسسات: إن المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات فعليهم أن يودعوا لدى هذه الهيئة جميع الشكاوى بما فيها طلبات إرجاء الدفع⁽²⁹⁾ وهم كالاتي⁽³⁰⁾:

- الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعلياً، العاملة في ميدان المحروقات، وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 13 ذي الحجة 1406 الموافق لـ: 19 أكتوبر 1986 المتعلق بأعمال التتقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها و نقلها بالأنابيب، المعدل والمتمم، وكذا النشاطات الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار (100.000.000 دج).

- الشركات المقيمة في الجزائر العضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 1/156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المديرية الولائية للضرائب: لدى المديرية الولائية للضرائب اختصاص ولائي تضطلع المديرية الولائية للضرائب بمهام عديدة في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة، وتسيير الوسائل، وكذا استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، وتتكفل على وجه الخصوص في مجال المنازعات بدراسة التظلمات وطلبات إرجاء الدفع ومعالجتها، متابعة المنازعات الإدارية والقضائية هذا بالنسبة للتي لم تنشأ بعد على مستوى اختصاصها الإقليمي مراكز ومراكز جواريه للضرائب⁽³¹⁾.

3- مركز الضرائب: أوكلت لمراكز الضرائب مهام التكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وذلك في مجال الوعاء، التحصيل، الرقابة، وتسيير الوسائل، وكذا استقبال وإعلام المكلفين

بالضريبة، وتتكفل على وجه الخصوص في مجال المنازعات بدراسة التظلمات وطلبات إرجاء الدفع ومعالجتها، متابعة المنازعات الإدارية والقضائية⁽³²⁾.

4- المركز الجواري للضرائب: يختص بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽³³⁾، وبالرجوع إلى مضمون نص المادة 13 من القانون رقم 14-10 المتضمن قانون المالية⁽³⁴⁾، نجد أن المشرع قد اعتمد معياراً قيمياً لتحديد المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة التابعين للمراكز الجوارية للضرائب، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج)⁽³⁵⁾.

بعد أن تتم عملية تقديم الطلب من طرف المكلف، يستقبل من قبل المكتب المكلف بالاستقبال للسلطة المخولة باستلام الطلب، ويوضع طابع خاص عليه يبين تاريخ إيداعه، ثم يقوم هذا المكتب بتحويلها حسب الحالة إلى:

- المديرية الفرعية للمنازعات؛ بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات أو المديرية الولائية للضرائب.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات؛ بالنسبة لمركز الضرائب أو المركز الجواري للضرائب.

ثانياً: تسجيل الطلب.

بعد أن يتم تحويل الطلب إلى مصلحة المنازعات تقوم هذه المصلحة المختصة- في كل الأحوال- باستلامه وتسجيله في سجل خاص، ثم تحويله بعد ذلك حسب الحالة إلى:

- مكتب الشكاوى التابع للمديرية الفرعية للمنازعات بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات.
- مكتب الاحتجاجات التابع للمديرية الفرعية للمنازعات بالنسبة المديرية الولائية للضرائب.
- مصلحة الاحتجاجات التابعة للمصلحة الرئيسية للمنازعات بالنسبة للمركز الجواري للضرائب أو مركز الضرائب⁽³⁶⁾.

وبعد ذلك تقوم هذه الأخيرة كذلك بتسجيله في سجل خاص بطلبات التأجيل القانوني للدفع، ويقدم للمكلف بالضريبة وصلاً بذلك، حيث يقوم أعوان مؤهلين لذلك على مستوى مكتب الشكاوى أو مصلحة الاحتجاجات حسب الحالة بدراسة والتأكد من مدى استقاء كل من الشكاوى وطلب الإرجاء للشروط المقررة لهم. فإذا كانت الشكاوى مستوفية لجميع الشروط المقررة قانوناً يتم إرسال طلب التأجيل القانوني للدفع لقابض الضرائب المختص من أجل دراسته.

الفرع الثاني: دور قابض الضرائب المختص إقليمياً (بين السلطة التقديرية والمقيدة في قبول الضمان).

بعد استقبال وتسجيل وفحص الشكاوى الضريبية من قبل المصلحة المختصة كما بينا سابقاً، فإذا كانت الشكاوى مستوفية لجميع الشروط المقررة قانوناً، يتم إرسال طلب التأجيل القانوني للدفع لقابض الضرائب المختص من أجل دراسته باعتباره مسؤول مسؤولية شخصية عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع فيها، وتختلف سلطات وصلاحيات قابض الضرائب المختص إقليمياً على حسب الضمانات المقدمة. أولاً: سلطة تقديرية لقابض الضرائب لتحديد مبلغ الضمان (اتفاق الضمان).

بعد استلامه طلب التأجيل القانوني للدفع من مصالح المنازعات حسب الحالة مديرية كبريات المؤسسات، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب، يقوم باستدعاء المكلف بالضريبة لدراسة مدى كفاية الضمانات التي قدمها ويبرم معه الاتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إرجاء دفعه⁽³⁷⁾. والمشرع الجزائري لم يحدد نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان، وإنما منح كامل السلطة التقديرية لقابض الضرائب لتقدير مدى كفاية الضمانات المقدمة لتغطية الدين الضريبي، دون أن يحدد معالم هذا المبلغ، وهذا من أجل الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

هذا ما قضى به مجلس الدولة بقرار صادر بتاريخ 1998/07/27 تحت رقم 116162 حيث جاء فيه "... حيث أنه لما كان ذلك وكان من بين مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية

لتغطية أصل الدين، والغرامات في هذه الحالة فطلبها الخاص بالتأجيل غير سديد وأن ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون...⁽³⁸⁾.

وفي قرار آخر صادر عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة بتاريخ 2002/01/28 تحت رقم 4039 حيث جاء فيه "... يجب تقديم ضمانات للإدارة للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المستأنف نفسه فلا يمكن أن تشكل ضماناً كافياً..."⁽³⁹⁾. وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجده قد ألزم المكلف بالضريبة الذي يريد الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع أن يدفع ما قيمته ربع المبلغ المتنازع فيه كضمان⁽⁴⁰⁾.

وبعد فحص الضمانات من قبل قابض الضرائب والتأكد من مدى كفايتها لتغطية الدين الضريبي، يترتب عن ذلك نتيجتين:

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

- إذا كانت الضمانات المقدمة غير كافية لتغطية الدين الضريبي المراد إرجاء دفعه، فيقوم قابض الضرائب برفض الضمانات وإبلاغ السلطات المختصة من أجل اتخاذ القرار بشأن رفض الإجراء.

ثانياً: سلطة مقيدة لقابض الضرائب لقبول مبلغ الضمان (حالة دفع نسبة 30% من قيمة الدين المتنازع فيه كضمان).

من خلال نص المادة 74 ق.إ.ج أنه في حالة ما إذا كانت الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة غير كافية، أو ليس باستطاعته تقديم ضمانات حقيقية، يمكن للمكلف الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع بتبرير دفع ما نسبته 30% من الحقوق المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص، وإرفاق سجل الدفع مع الطلب.

في هذه الحالة نجد أن دور قابض الضرائب مقيد ومحدود، حيث لا يمكنه رفض مبلغ الضمان بحجة أنه غير كافي، لأنه محدد بموجب القانون، وإنما يقتصر دوره فقط بتقديم وصل يبين فيه مبلغ الضمان المدفوع.

المطلب الثاني: البت في طلب الإرجاء .

تتكفل مصلحة المنازعات بفحص الطلب بعد استقبال ملف النزاع وشهادة قبول الضمانات من قبل قابض الضرائب المختص، أو بعد استقبال الشكوى الضريبية من قبل المصالح المختصة في الحالة الثانية، وبعد ما تتأكد من توفر الشروط المتعلقة بالحصول على التأجيل القانوني للدفع تقوم بتحديد قيمة ومبلغ التأجيل القانوني للدفع وفق ما جاء في طلب المكلف بالضريبة، ثم تسجيلها في سجل خاص إرسالها إلى السلطة المختصة بالبت فيه.

الفرع الأول: السلطة المخولة بالبت في طلب إرجاء الدفع.

من خلال استقراء نصوص قانون الإجراءات الجبائية نستشف أن المشرع لم يحدد السلطة المختصة بالبت في طلب التأجيل القانوني للدفع، وبالرجوع على التعليمات الداخلية فإن السلطة المخولة للبت في هذا الإجراء هي نفسها المخولة بالبت في شكوى نزاع الوعاء الضريبي، هي كل من حسب الحالة، مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوري للضرائب، على حسب الحالة، التابع له قابض الضرائب المختص بمتابعة تحصيل الدين الضريبي⁽⁴¹⁾، فعلى أي أساس يتحدد نطاق اختصاص هذه السلطات؟

أولاً: مدير كبريات المؤسسات.

يبين مدير كبريات المؤسسات وفق مضمون المادة 172 ق إ ج في كل الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء، وطلبات إرجاء الدفع المقدمة إليه من طرف الأشخاص المعنويين التابعين له المذكورين في المادة 160 ق إ ج، عندما لا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات للشكوى ثلاثمائة مليون (300.000.000) دينار.

ثانياً: المدير الولائي للضرائب.

وفقاً لنص المادة 77 ق.إ.ج، يختص المدير الولائي للضرائب بالبت في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء للمكلفين التابعين لمجال اختصاصه الإقليمي، وبمفهوم المخالفة لنص المادة 79 ق.إ.ج، فإن المدير الولائي للضرائب يختص بالبت في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء، وطلبات إرجاء الدفع عندما لا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى، مائة وخمسون مليون (150.000.000) دينار.

ثالثاً: رئيس مركز للضرائب.

يختص رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب بالبت في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء للمكلفين التابعين لمجال اختصاص مركزه، عندما لا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى، خمسة ملايين (5.000.000) دينار وفقاً لما جاء في نص المادة 2/77 ق.إ.ج.

رابعاً: رئيس المركز الجوّاري للضرائب.

يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب، في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه مركزه، عندما لا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى، عشرين مليون (20.000.000) دينار وفقاً لمضمون نص المادة 3/77 ق.إ.ج.

تجدر الإشارة هنا أن المشرع منح للسلطة المختصة بالبت في الشكوى الضريبية إمكانية تفويض إمضائه لأحد الأعوان الموضوعين تحت سلطته، فهل يمكن أن تفوض هذه السلطة كذلك بالنسبة لطلب الإرجاء؟ على أساس أن من يملك الكل (سلطة البت في الشكوى) يملك الجزء (سلطة البت في طلب إرجاء الدفع)، أم لا يحق لهذه السلطة تفويض النظر في طلب إرجاء الدفع بناء على وجوب استناد التفويض إلى نص قانوني يأذن به، لضمان مشروعيته.

الفرع الثاني: صور القرارات الصادرة بشأن طلب إرجاء الدفع.

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

أولاً: قبول الطلب:

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؛
- التأجيل القانوني للدفع يرتب آثاره إلى غاية صدور قرار الفصل في الشكوى من قبل السلطة المختصة⁽⁴²⁾؛
- قطع ميعاد تقادم الدين الضريبي المتبقي؛
- وقف تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري⁽⁴³⁾؛
- عدم وقف عقوبات التأخير لتحصيل الدين الضريبي المتبقي⁽⁴⁴⁾.

ثانياً: رفض الطلب:

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 الاستعادة من التأجيل القانوني للدفع يكون سابقاً لقرار الفصل في النزاع موضوع الشكوى، أي أن إدارة الضرائب تنتظر في جزء من الشكوى وهو طلب الاستعادة من

التأجيل القانوني للدفع مبدئياً، باعتباره يوقف إجراءات المتابعة، ثم تفصل في الجزء الآخر من الشكوى وهو موضوع النزاع.

ثالثاً: إلغاء قرار منح التأجيل القانوني للدفع.

بعد الاستفادة من إجراء التأجيل القانوني للدفع وترتيبه آثار قانونية، قد تظهر أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الضريبي موضوع هذا الإجراء⁽⁴⁵⁾ مثل:

- اختفاء الضمانات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة؛
- ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية (غش جبائي)؛
- توقف المكلف بالضريبة عن النشاط؛
- حالة تصفية الشركة⁽⁴⁶⁾.

يجب على مصلحة الوعاء 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 كيريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوارى للضرائب⁽⁴⁷⁾، 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 لمباشرة إجراءاته في تحصيل الدين الضريبي.

إن ما نلاحظه فيم يخص إجراء التأجيل القانوني للدفع خلال سنة 2015 على مستوى المديرية الولائية للضرائب تم قبول 626 طلب من بين 766 طلب مقدم، أي تم الاستجابة للطلبات بنسبة تقدر بـ 81.72%. وبالتالي تعتبر نسبة الاستجابة للطلبات معقولة مقارنة بعدد الطلبات المقدمة، لكن لو قرناها بعدد الشكاوى التي تستوفي حق الاستفادة من إرجاء الدفع التي تقدر بـ 31041 شكوى، أي أن نسبة الاستجابة تقدر بـ 2.0%، فإن عدد طلبات التأجيل تعد قليلة إن لم نقل منعدمة،

وهذا نظراً لربط تقديم هذا الطلب بالزامية تقديم الشكوى مسبقاً أو على الأقل متزامنة معه من أجل الاستفادة من إرجاء الدفع، كما أن هذا الأخير يستلزم لقبوله كذلك توفر مجموعة من الشروط المقيدة وغير واضحة المعالم.

خاتمة:

صفوت القول ومن خلال ما سبق ذكره يتبين أن التأجيل القانوني للدفع إن كان في ظاهره امتياز مقرر للمكلف بالضريبة، إلا أن في محتواه عبارة عن قيد، كون أن تحديد قيمة الضمان راجع للسلطة التقديرية لقابض الضرائب وهذا قد ينجم عنه تعسف في حق المكلف بالضريبة، وعليه ومن أجل تحقيق التوازن بين المراكز القانونية لأطراف الشكوى الضريبية كان على المشرع أن يحذو حذو المشرع الفرنسي ويحدد قيمة الضمان.

كما أن إلزام المكلف بالضريبة المنازع بدفع نسبة 30% من الدين المتنازع فيه للاستفادة من إرجاء الدفع، يعد إجحافاً في حقه خاصة فيما يتعلق بتحصيل قيم لا تكون مستحقة لصالح الخزينة، كما أن هذا الإلزام يؤثر على المركز المالي للمكلف عندما تكون المبالغ المفروضة ذات قيمة معتبرة.

بالإضافة إلى ذلك أن ما يعاب على المشرع أنه لم يبين إجراءات التحقيق والبت في طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، مما يعتبر قصور ونقص في الضمانات القانونية لتفعيل دور طلب إرجاء الدفع، فإن اختفت هذه الضمانات أصبح مجرد إجراء شكلي مقصود لذاته، فهذا يؤدي وبدون شك إلى المساس بحقوق المكلف بالضريبة على حساب حقوق الخزينة العمومية التي تتذرع بها إدارة الضرائب للتصل من واجباتها.

الهوامش والمراجع المعتمدة:

- (1) القانون رقم 01-02 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ: 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، ج.ر، العدد 79، الصادرة في: 23 ديسمبر 2001.

- (2) Kadi Hanifi Mokhtaria, Le Contentieux Fiscale Algérien, 1ere Edition, Edition du Sahel, Alger, 2011, P79.
- (3) Circulaire N°02/2017 du 13/03/2017, Mesures Relatives au Contentieux de L'Assiette, DGI, P03.
- (4) Rapport Annuel sur L'Activité des Directions des Impôts de Wilaya en Matière contentieux fiscal, DGI, septembre 2016, P03
- (5) عبد العزيز نويري، المنازعة الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، ص 75.
- (6) Gille Noel, La Réclamation Préalable Devant Le Service des Impôts, L F D J, 1985, P203.
- (7) جبوري أحمد وبن خاوة جلول، الطابع الخاص للمنازعة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الجزائر، 2008، ص 66.
- (8) فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، الجزائر، 2008، ص 19.
- (9) المادة 75 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (10) نفس المرجع، المادة 73.
- (11) نفس المرجع، المادة 71.
- (12) المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، العدد 04، 1989، ص 238.
- (13) المادة 72 من القانون رقم 01-02، المرجع السابق.
- (14) برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009، ص 353.
- (15) المادة 45 من القانون رقم 16-14 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1438 الموافق لـ: 28 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر، العدد 77، الصادرة في: 29 ديسمبر 2015.
- (16) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، مصر، ص 46.

- (17) بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، 2011، ص21. - المادة 18 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (18) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظري والتطبيقي، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص50. - المادة 19 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (19) شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، ط01، دار طليطلة، الجزائر، 2015، ص133. - المادة 20 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (20) ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2016، ص14. - المادة 20 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (21) عوادي مصطفى، رحال نصر، الرقابة الجبائية، ط02، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص13. - المادة 21 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (22) من المادة 38 مكرر 2 إلى المادة 38 مكرر 3 أ من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (23) المادة 46 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.
- (24) Circulaire N°02/2017, Op.Cit, P03.
- (25) Yahia Denideni, Op Cit, P116.
- (26) المادة 46 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.
- (27) مسعودي عبد الرؤوف، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع الدولة والمؤسسات العمومية)، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2010/2011، ص36.
- (28) المادة 46 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.
- (29) المادة 172 من القانون 01-02، المرجع السابق.
- (30) نفس المرجع، المادة 160.

- (31) من المادة 57 إلى المادة 87 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فبراير 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، ج.ر، العدد 20، الصادرة في: 29 مارس 2009.
- (32) المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، ج.ر، العدد 59، الصادرة في 24 سبتمبر 2006.
- (33) نفس المرجع، المادة 29.
- (34) القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30/12/2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر، ع78، في: 31 ديسمبر 2014.
- (35) Bulletin D'Information N° 71/2013, Centre de Proximité des Impôts, DGI, 2013.
- (36) Instruction Générale Sur Les Procédures contentieuses, DGI, 2010,P04.
- (37) أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص34.
- (38) مجلة مجلس الدولة، العدد 01، 2002، ص79.
- (39) مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص111.
- (40) قصاص سليم، قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008/2007، ص65.
- (41) Circulaire N°02/2017, Op. Cit, P05.
- (42) طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص97.
- (43) Kadi Hanifi Mokhtaria, Op.Cit, P79.
- (44) Circulaire N°02/2017, Op. Cit, P04.
- (45) المادة 46 من القانون رقم 16-14، المرجع السابق.
- (46) Kadi Hanifi Mokhtaria, Op.Cit, P79.
- (47) Circulaire N°02/2017, Op. Cit, P05.