

## الشكوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة

### The tax complaint: guarantee of taxpayer against administration

زعيبي عمار\*، جامعة الوادي

amzed.39100@yahoo.fr

سلطاني آمنة، جامعة الوادي

soltani\_amna@yahoo.com

تاريخ إرسال المقال: 2020/08/22 تاريخ قبول المقال: 2020/08/30 تاريخ نشر المقال: 2020/11/04

#### الملخص:

تعتبر الضرائب وسيلة تمويل مهمة للاقتصاد أية دولة وتحقيق التنمية فيه، وحتى تحقق هذا الهدف، تقوم مصالح الضرائب بتحصيلها دوريا من المكلفين بالضريبة. العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية علاقة غير متوازنة، تتواجد الإدارة في مركز قوي قياسا على المكلف بالضريبة الذي مركزه ضعيف، لإحداث التوازن بينهما دون الإخلال بمصالح كل طرف، قام المشرع بإعطاء المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات للدفاع عن نفسه في مواجهة الإدارة. تعد الشكوى الضريبية أحد أهم هذه الضمانات، وهي محل هذه الورقة البحثية واهتمامها. **الكلمات المفتاحية:** الشكوى الضريبية، المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، حماية.

#### Abstract:

Taxes are an important means of financing and development for an economy, to reach this goal, tax administration periodically collect them from tax holders.

The relationship between the taxpayer and the tax administration is An unbalanced relationship, the administration is in a strong position compared to the taxpayer with weak status, to balance them without compromising each other's interests, the legislature gave the taxpayer a set of guarantees to defend himself against the administration.

One of the most important of this guarantees is the tax complaint, which is the subject of this paper and its interest.

**Keywords:** Tax complaint, taxpayer, tax administration, protection.

**المقدمة:**

يتواجد المكلف بالضريبة بشكل دائم في مواجهة الإدارة الضريبية، التي قد تخطئ في تحديد الوعاء الضريبي، أو في تقدير الضرائب وتحصيلها، كما من الممكن أن تتعسف في حقه وهي تقوم بأداء وظيفتها القانونية، الأمر الذي يؤدي إلى وقوع نزاع ضريبي بينهما.

في هذا النزاع لا يكون المكلف بالضريبة عادة في نفس مركز الإدارة الضريبية، فحالة اختلال التوازن بينهما ظاهرة للعيان، وهذا أمر طبيعي، فالإدارة تقف في مركز أعلى وديونها تجاه المكلف بالضريبة ديونا ممتازة تحصل بالأولوية وتتقدم على غيرها.

يدرك المشرع جيدا طبيعة هذه العلاقة بين طرفين متناقضين في مصالحهما وأهدافهما، لهذا سعى إلى إعادة التوازن بينهما ومنع تعسف الإدارة، فأمدّ المكلف بالضريبة بمجموعة من الضمانات القانونية التي ابتغى من ورائها حمايته من هذا التعسف المحتمل.

ومن بين هذه الضمانات نجد الشكوى الضريبية، هذه الوسيلة القانونية كانت محل نقاش واسع من طرف الفقهاء والباحثين حول مدى قدرتها على حماية المكلف بالضريبة والوصول بها إلى نيل حقوقه، لهذا طرحنا الإشكال التالي:

**هل بإمكان الشكوى الضريبية حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة؟**

للإجابة على السؤال أعلاه، استخدمنا المنهج التحليلي، وهذا انطلاقا من تحليل النصوص القانونية التي جاء بها المشرع بغية التعرف على مقدار الحماية التي توفرها هذه الأداة القانونية للمكلف بالضريبة، والتعرف على نقاط الخلل التي تعثر بها، كما استخدمنا عرضا المهج الوصفي عند تناول بعض المفاهيم التي وردت في سياق هذه الدراسة.

جاء تقسيم الموضوع في مبحثين متميزين، المبحث الأول بعنوان: الشكوى الضريبية أداة في متناول المكلف بالضريبة، أما المبحث الثاني فهو بعنوان: شروط محددة لجعل الشكوى الضريبية فعالة في حماية المكلف بالضريبة.

**المبحث الأول: الشكوى الضريبية أداة في متناول المكلف بالضريبة**

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

في هذا المبحث نستعرض دراسة مفهوم الشكوى الضريبية، والمجالات التي تقدم فيها، وذلك في المطالبين التاليين:

**المطلب الأول: مفهوم الشكوى الضريبية**

تعد الشكوى الضريبية وسيلة لدفع الإدارة نحو مراجعة قراراتها، بحيث تقوم بمراقبة نفسها بنفسها دون تدخل من أي طرف خارجي<sup>(1)</sup>، وبهذا تعد خطوة مهمة وأداة أولية في يد المكلف بالضريبة من أجل الدفاع عن نفسه أمام الإدارة حتى تقوم بمراجعة عميقة لما أقرته من ضرائب في حقه.

لا نكاد نجد تعريفاً مباشراً وصريحاً للشكوى الضريبية في التشريع الجزائري، لكنها موجودة معنًى بوصفها تظلماً إدارياً مشروطاً لصحة رفع الدعوى أمام القضاء الإداري في القرارات التي تصدرها إدارة الضرائب.

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

- "شكوت فلانا أشكوه شكوى وشكاية، إذا أخبرته عنه بسوء فعله بك، وتعنى إظهار ما يصفك به غيرك من المكروه"<sup>(2)</sup>.

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

اصطلاحاً تعرف الشكوى على أنها:

"تعبير المجني عليه عن إرادته في أن تتخذ الإجراءات الجنائية الناشئة عن الجريمة"<sup>(3)</sup>.

واضح من خلال هذا التعريف تأثره بالفقه الجنائي، لأنه يقدم مفهوماً مرتبطاً بوقوع جريمة كان ضحيتها المجني عليه، وبالتالي يقدم شكوى للجهات المعنية بغرض استرداد حقوقه والقصاص من الجاني. في المجال الإداري، عادة ما ترتبط الشكوى بتسمية التظلم الإداري المسبق، وبالتالي يصبح مفهوم الشكوى كما يلي:

"أن يقدم صاحب الشأن الذي صدر القرار في مواجهته التماساً إلى الإدارة بإعادة النظر في قرارها الذي سبب إضراراً بمركزه القانوني"<sup>(4)</sup>.

أما الشكوى الضريبية فيمكن تعريفها على أنها:

"مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية"<sup>(5)</sup>.

كما عرفت على أنها: "أول طريق أوجب المشرع على المكلف سلوكه عندما يريد الاعتراض على قرار السلطة المالية أي الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي"<sup>(6)</sup>.

(1) باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجنائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس 2020، ص 474.

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

(3) محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995، ص 119.

(4) حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 09.

(5) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 116.

مما سبق يتضح لنا أن الشكوى الضريبية هي أولى مراحل المنازعة الضريبية، وهذه الأخيرة تتميز بخصوصية عن باقي المنازعات الإدارية، إذ لا بد من سرعة الوصول للاستقرار الضريبي، لأن بقاء النزاع مستمرا يضر بمصالح الدولة التي تمثلها مديرية الضرائب، وذلك في صورة عدم دخول الإيرادات اللازمة وفي التوقيت المناسب، كما يضر بمصالح المكلف بالضريبة في صورة عدم وضوح مستقبل هذا النزاع مع احتمال تضاعف الأعباء المالية التي يتحملها<sup>(7)</sup>.

نسجل هنا أن عدم وجود تعريف تشريعي للشكوى الضريبية يؤدي حتما إلى قراءات عدة للنصوص القانونية التي توطر هذه المسألة، فتقليلا للنزاع الضريبي ولأهمية تقديم تعريف للشكوى الضريبية، يفترض بالمشرع أن يقوم بتحديد مفهومها دفعا لكل لبس محتمل وإسهاما منه في الاستقرار الضريبي لكلا الطرفين إدارة ومكلفا بالضريبة.

فهدف توفير حماية مناسبة مرتبط دائما بتوضيح المفاهيم القانونية التي جاء بها المشرع، أما تركها للاجتهادات القضائية والآراء الفقهية، قد تجعل هدف الحماية في مثل هذه الحالات صعب التحقق بالشكل الذي يريده المشرع.

### المطلب الثاني: نطاق تقديم الشكوى الضريبية

حدّد المشرع النطاق الذي ينبغي أن تقدم فيه الشكوى الضريبية، سواء ما تعلق بنوع الضريبة أو الجهة المختصة بقبولها، وذلك حتى لا يترك مجالاً للإدارة في التقلت من معالجتها. منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض عن طريق تقديم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب كمرحلة أولى<sup>(8)</sup>، وهي شرط جوهري حتى يحفظ المكلف بالضريبة حقه في اللجوء للقضاء تحت طائلة رفض دعواه<sup>(9)</sup>، ولكنه حدد له نطاق معين تقدم فيه.

يمكن تحديد هذا النطاق إلى نوعين: تبعا لنوع الضريبة، وتبعا للجهة المختصة بقبولها.

### الفرع الأول: نطاق تقديم الشكوى الضريبية تبعا لنوع الضريبة

نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب توجيه الشكاوى إلى إدارة الضرائب، ولم تحدد هذه المادة نوع معين من الضرائب، ولأن قانون الإجراءات الجبائية يعتبر قانونا عاما للقوانين الضريبية جميعا<sup>(10)</sup>، فإنه يمكننا القول أن جميع الشكاوى في أي نوع من أنواع الضرائب الواردة في القوانين الخاصة معنية بهذا الإجراء.

(6) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 292.

(7) عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 35.

(8) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 89.

(9) المرجع نفسه، ص 133.

(10) يحي بدابرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012، ص 34.

وبالتالي، سواء كانت الشكوى تتعلق بقانون الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، أو تتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، أو تلك المتعلقة بقانون التسجيل أو قانون الرسم على رقم الأعمال وأخيرا تلك التي تتعلق بقانون الطابع، فجميعها تخضع لذات الحكم الوارد أدناه من ناحية خضوعها لقانون الإجراءات الجبائية.

فيما سبق كان لكل شكوى في أحد القوانين المذكورة آنفا نطاق خاص بها، فالشكوى المتعلقة بالضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، كانت تدخل ضمن اختصاص قانون الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، وهكذا دواليك، إلى أن تمّ توحيد هذه الإجراءات بموجب تعديل قانون الإجراءات الجبائية بقانون المالية لسنة 2002<sup>(11)</sup>.

هذا التوحيد في نطاق تقديم الشكوى الضريبية يخدم بالدرجة الأولى المكلف بالضريبة الذي سيجد نفسه خاضعا لقانون واحد وإجراءات واحدة وشروط واحدة، ورد ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية، ولكم أن تتخيلوا لو خضعت الشكاوى لكل القوانين سألغة الذكر، الأمر الذي يصعب حتما من مهام المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ويقلل من فعالية هذه الوسيلة بوصفها حامية أقرت لمصلحته.

#### الفرع الأول: نطاق تقديم الشكوى الضريبية تبعا للجهة المختصة بقبولها

حدّد المشرع الجهة المختصة بقبول الشكوى الضريبية، ولم يتركها لاجتهاد ورأي المكلف بالضريبة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

- تختص المراكز الجوارية للضرائب بدراسة الشكاوى التي يقدمها المكلف بالضريبة وطلبات الإعفاء الموجهة له، هذا المركز يعتبر الأقرب للمكلف بالضريبة وبإمكانه تقديم المساعدة اللازمة له<sup>(12)</sup>،
- تختص مراكز الضرائب بدراسة كل الطعون المقدمة من قبل المكلف بالضريبة والمتعلقة بتقدير الضريبة أو تحصيلها أو الإعفاء منها أو إلغاء الغرامات والعقوبات المقررة في حقه<sup>(13)</sup>.
- تختص المديرية الولائية للضرائب بدراسة الشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتنظيم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات في المستويات الدنيا منها، وتمسك الملفات المرتبطة بها<sup>(14)</sup>.

(11) أنظر القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23، يعدل ويتم قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(12) أنظر المادتين (26) و (27) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/12/24.

(13) أنظر المادة (20) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

(14) أنظر المادة (17) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، السالف الذكر.

- تختص المديرية الجهوية للضرائب بمتابعة المنازعات بين المكلف بالضريبة والإدارة، يمكنها دراسة طلبات الطعن لغرض الإعفاء من الضريبة وتوجيهها للجان الجهوية<sup>(15)</sup>.
- تختص مديرية كبريات المؤسسات بدراسة الشكاوى المقدمة لها وتتابع المنازعات الإدارية والقضائية وتدرس طلبات الإعفاء من الضريبة<sup>(16)</sup>.
- من خلال ما سبق يتضح لنا أن المشرع أتاح للمكلف بالضريبة العديد من المصالح لتقديم شكواه أمامها بحسب الحال، وهو ما يعتبر شكلا من أشكال التيسير عليه، لدعم حمايته وتأكيد أهمية الشكوى في توفير الحماية اللازمة له.
- هناك من الفقه من انتقد تقديم الشكوى الضريبية أمام الجهة الإدارية بدعوى أن هذا ينافي العدل، بينما رأى آخرون أن الإدارة الضريبية أدري من غيرها بإجراءات التقدير والتحصيل لأنها هي من تولت العملية منذ البداية<sup>(17)</sup>.

### المبحث الثاني: شروط محددة لجعل الشكوى الضريبية فعالة في حماية المكلف بالضريبة

أوجب المشرع على المكلف بالضريبة الذي يريد مخاصمة الإدارة الضريبية حول الضرائب المفروضة عليه أو عملية التحصيل أو الاستفادة من الأحكام التشريعية وجوب مباشرة النزاع الضريبي برفع شكواه أمام الإدارة الضريبية<sup>(18)</sup>.

حتى تعدد الإدارة بالشكوى الضريبية وتكون فعالة في حمايته، وضع المشرع مجموعة من الشروط يجب أن تستوفيها تحت طائلة الرفض<sup>(19)</sup>، وهناك شروط شكلية وأخرى موضوعية:

#### المطلب الأول: الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

يشترط لصحة الشكوى الضريبية شروطا شكلية لا بد من توافرها حتى تتمكن إدارة الضرائب من النظر فيها<sup>(20)</sup>، وهي عبارة عن العديد من المعلومات التي يجب أن تتضمنها هذه الشكوى، نذكر منها:

1. لا تخضع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع،
2. تقدم الشكوى بصفة فردية بشكل عام، ويجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم بشكل جماعي وكذا أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على شركتهم تقديم شكوى جماعية<sup>(21)</sup>،

<sup>(15)</sup> أنظر المادة (08) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، السالف الذكر.

<sup>(16)</sup> أنظر المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/12/18، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، السالف الذكر.

<sup>(17)</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 297.

<sup>(18)</sup> يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 23، ديسمبر 2017، ص 198.

<sup>(19)</sup> محمد أمين كويدمي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 63.

<sup>(20)</sup> فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 90.

3. تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن الشكوى كذلك ما يلي:

- ذكر الضريبة المعترض عليها،
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع،
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف،
- توقيع صاحبها باليد<sup>(22)</sup>.

يشترط توقيع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة شخصيا أو من طرف من يوكله، غير أنه يعفى من هذا الإجراء الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحد والتي ليس لها عمل تجاري خاص بها، وكذلك المحامي إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعينة بهذه الصفة<sup>(23)</sup>.

وفي حالة عدم اكتمال الشروط الشكلية الواردة أعلاه، تقوم الإدارة الضريبية باستدعاء المكلف بالضريبة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وذلك لتكملة ملف الشكوى وتقديم جميع الوثائق الثبوتية التي تدعم طلباته، وهذا في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما يحتسب من تاريخ استلام الرسالة، مع ملاحظة أن الآجال المنصوص عليها في المادتين (76) و(77) من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكنها أن تسري إلا اعتبارا من تاريخ استلام إدارة الضرائب لجواب المكلف بالضريبة على طلبها، وإذا تعذر رد المكلف بالضريبة أو لم يكمل رده في خلال الثلاثين (30) يوما المذكورة سابقا، يقوم المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواربي للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول<sup>(24)</sup>.

بالنظر إلى الإجراءات التي أقرها المشرع لمصلحة المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، يتضح لنا

ما يلي:

1. حرص المشرع على إحاطة المكلف بالضريبة بمجموعة من الإجراءات الحمائية في مرحلة الشكوى الضريبية حتى لا تضيع حقوقه أمام إدارة الضرائب،
2. تسهيل إجراءات اللجوء للشكوى الضريبية وذلك بأن جعلها غير خاضعة للطابع، وخضوعها لهذا الأخير يمكن أن يجعلها تمثل عبئا ماليا على المكلف بالضريبة تمنعه من اللجوء إليها،
3. اشتراط تقديمها بشكل منفرد - إلا في حالات نادرة وخاصة- يدل على رغبة المشرع في التأكد من نية المكلف بالضريبة في الدفاع عن نفسه ويقيه بمشروعية طلبه، ومن ثم تحفيزه على متابعة الشكوى حتى تؤدي للنتائج المأمولة منها،

(21) حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 19.

(22) انظر نص المادة (73) الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(23) عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 24.

(24) انظر نص المادة (73) الفقرة (03) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

4. النص على ضرورة احتواء الشكوى على البيانات المتعلقة بالضريبة وجدول تسجيلها وإرفاقها بالوثائق الثبوتية، تفسر على أنها بيانات مساعدة لإدارة الضرائب لتسريع وتيرة الشكوى وحل النزاع الإداري في أقرب وقت ممكن،
5. اشتراط توقيع المعني باليد للتأكد من اتجاه إرادته لتحقيق الشكوى من تقديرات إدارة الضرائب ورغبته في العدول عن قرارها وتصحيحه،
6. إمكانية تقديم الشكوى الضريبية من طرف شخص يوكله المكلف بالضريبة طبقاً للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>(25)</sup>، يندرج ضمن إطار دعم فعالية الشكوى الضريبية وتسهيل إجراءاتها، فقد يتعرض المكلف بالضريبة لظروف قاهرة تمنعه من تقديمها فيعوضه الوكيل في ذلك.

### المطلب الثاني: الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية

إلى جوار الشروط الشكلية التي وضعها المشرع لصحة الشكوى المقدمة لإدارة الضرائب، هناك شروطاً موضوعية يجب على الشكوى الضريبية أن تستوفيها حتى يمكن الاعتداد بها، هذه الشروط تتمثل في الدفع والطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة، وسنوضحها في ما يلي:

#### الفرع الأول: إلزامية تضمين الشكوى الضريبية الدفع

أقر القانون ضرورة أن تحوي الشكوى الضريبية مختلف الدفع، أي الإدعاءات التي اعتمد عليها المكلف بالضريبة لتبرير حقه أو خطأ الإدارة في تقديره، وهذه الدفع تنقسم إلى قسمين: دفع شكلية وأخرى موضوعية:

#### 1. الدفع الشكلية:

وهي تلك الدفع التي تتعلق بإجراءات المتابعة، كأن تقوم إدارة الضريبة بالرقابة الفجائية للمكلف بالضريبة دون إعلامه مسبقاً ودون تبليغه بالتحقيق، وهو ما يخالف النصوص القانونية التي تحكم الإجراءات الملزمة لها<sup>(26)</sup>، فالإخلال الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يشكل دفعا للمكلف بالضريبة يمكنه استخدامه لإسقاط قرارات الإدارة وإلغائها<sup>(27)</sup>، وحتى تقبل الدفع الشكلية يجب ما يلي:

- أ. أن يكون الدفع قانونياً،
- ب. أن يكون الدفع جوهرياً،
- ت. مقدم من ذي صفة،
- ث. مقدم في الآجال القانونية المحددة له.

(25) باهي هشام، بن محمد محمد، مرجع سابق، ص 475.

(26) وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، العدد 11، العدد 2، جوان 2017، ص 291.

(27) حسين فريجة، مرجع سابق، ص 36.

## 2. الدفع الموضوعية:

وهذا النوع من الدفع يتعلق بالأخطاء المادية التي ارتكبتها إدارة الضرائب عند تقدير الضريبة أو تحصيلها، فقد تكون أخطاء تتعلق بحساب مبالغ الضريبة أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة وهكذا.

يمكننا إيجاز أنواع الأخطاء التي ترتكبها إدارة الضرائب فيما يلي:

أ. الخطأ المادي البسيط: وهو الخطأ الواضح والجلي الذي يمكن أن ترتكبه إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة<sup>(28)</sup>، كأن تخطئ في العملية الحسابية لمبلغ الضريبة، أو تطبق نسبة مئوية غير تلك التي نص عليها القانون.

تعتبر الإدارة الضريبية الجهة الوحيدة التي توجد بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلف بالضريبة بناء على تصريحاته<sup>(29)</sup>، وبالتالي فهي من تمتك قدرة اكتشاف الخطأ المادي ومن ثمّ تصحيحه في حالة ارتكابه.

ب. الخطأ في تقييم القاعدة الضريبية: وفي هذه الحالة تعد مصلحة الضرائب تقديراتها بناء على وضعية الأملاك السابقة، فيقوم المكلف بالضريبة بمراجعة الإدارة ويطلب منها إعداد التقدير وفق الحالة الحقيقية للأملاك التي تغيرت مع الزمن واعتماده كقاعدة للوعاء الضريبي<sup>(30)</sup>،

يمكن في هذه الحالات للمكلف بالضريبة تقديم شكوى للإدارة الضريبية، ومناقشتها في ما يدعيه كتابة أو شفاهة.

يسمح الحوار المباشر بين المكلف بالضريبة والإدارة الوقوف وبدقة على المركز القانوني لكل طرف، وذلك من خلال تبادل وجهات النظر وما يثيره كل طرف من إشكالات قانونية في تقدير الضريبة<sup>(31)</sup>، كما يعد هذا الحوار مبني على أساس حسن النية المشترك بين الطرفين، ويستهدف مشاركة المكلف بالضريبة في الإجراءات المتبعة مما يقلل من مخاطر النزاع الضريبي ويدعم الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة<sup>(32)</sup>.

وبالتالي تؤدي الشكوى هنا دورها في المراجعة والتدقيق والإقناع، وعدم اللجوء للخيار القضائي، فتكون لها الفعالية المطلوبة والمرجوة إذا تحقق هذا الهدف في تصحيح الأخطاء إن وجدت.

## الفرع الثاني: إلزامية تضمين الشكوى الضريبية الطلبات

زيادة على الدفع التي فرض المشرع إيرادها في الشكوى الضريبية، أقر القانون كذلك ضرورة أن تحوي الشكوى الضريبية مختلف الطلبات حتى تستبين الإدارة الضريبية ما هو مطلوب منها.

(28) يحي بدائرة، مرجع سابق، ص 52.

(29) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 194.

(30) فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 132.

(31) عبد الحلیم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017، ص 194.

(32) أحمد فنيدس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013، ص 196.

من بين الطلبات التي يمكن للمكلف بالضريبة تقديمها للإدارة الضريبية نجد طلب تأجيل دفع قيمة الضرائب المتنازع عليها، وحتى يقبل طلبه بتأجيل الدفع، يجب على المكلف بالضريبة مراعاة الشروط التالية<sup>(33)</sup>:

- تقديم شكواه في الآجال والشروط المحددة قانوناً،
  - التحديد صراحة في شكواه المبلغ المتنازع عليه والمراد تأجيل دفعه،
  - تحديد القيمة أو على الأقل تحديد القواعد التي يتم عليها حساب التخفيض،
  - إخبار القابض المسؤول عن التحصيل بواسطة رسالة نموذجية، عن نية المشتكي في تأجيل دفع الضريبة المتنازع عليها،
  - تقديم ضمانات خاصة لتغطية مبلغ الضرائب، التي يمكن أن تمنح لأجلها آجال للدفع.
- كما يمكن أن يكون الطلب الذي قدمه المكلف بالضريبة يتعلق بإلغاء الضريبة، وهنا بعد نظر الإدارة في الشكوى الضريبية، يفترض أن تصدر إحدى القرارات التالية<sup>(34)</sup>:

- ❖ رفض الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة في حالة عدم التأسيس القانوني لها،
  - ❖ منح التخفيض الكلي للمشتكي وبالتالي إبراء ذمة المكلف بالضريبة من الدين الواقع على عاتقه،
  - ❖ منح تخفيض جزئي، أي أنّ الإدارة الضريبية تقوم بإجابة المكلف بالضريبة على جزء من طلباته.
- كذلك يستطيع المكلف بالضريبة طلب استرداد المبلغ المدفوع والمحجوزات، يقدمه للإدارة الضريبية، وهذا قبل الشروع في بيعها بالمزاد العلني، في حالة عدم تسديد ما عليه في الآجال الممنوحة، أو لم يتحصل على أجل إضافي من القائم بالمتابعة<sup>(35)</sup>.

إن تضمين الشكوى الضريبية مثل هذه الطلبات وضبطها بشروط محددة يمكنها أن تسمح بحل الإشكال الواقع بين هذين الطرفين، كما يمكن اعتبار هذه الإجراءات أنها تراعي مصلحة المكلف بالضريبة، لأنها تفضل التسوية الودية بدل اللجوء إلى لجان الطعن أو النزاع القضائي.

وبالتالي في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الضريبية، فبإمكانه اللجوء إلى وسائل أخرى قررها المشرع لحمايته لنيل حقه، مثل لجان الطعن المختلفة أو القضاء.

### الفرع الثالث: إلزامية احترام المواعيد القانونية لتقديم الشكوى الضريبية

ضبط المشرع هذه الإجراءات الحمائية للمكلف بالضريبة بأجال قانونية حتى لا يفقد حقه في الشكوى ولا في اللجوء إلى القضاء إذا أراد ذلك.

نصت المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية على آجال تقديم الشكوى الضريبية (مثال مادة الوعاء الضريبي)، بقولها:

(33) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 76.

(34) محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، مرجع سابق، ص 65.

(35) فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 96.

1. مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى<sup>(36)</sup>.  
 إذن كقاعدة عامة يجب أن يقدم المكلف بالضريبة شكواه في حدود 31 ديسمبر انطلاقا من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل وليس انطلاقا من صدور قرار فرض الضريبة.  
 لكن هناك آجال استثنائية إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجداول، وهذه الآجال كما يلي<sup>(37)</sup>:

1. حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد إثر وقوع خطأ في الإرسال.
  2. حالة الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة: الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة.
  3. إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع: في هذه الحالة فإن الشكاوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع.
- كما يذخر القانون ببعض الآجال الخاصة الأخرى الموجودة بموجب قوانين خاصة مثل الرسم العقاري، تهديم عقار مبني، توقف مؤسسة عن النشاط... الخ، وهي آجال تحتاج إلى متابعة خاصة من طرف المكلف بالضريبة.
- الخاتمة:**

في ختام دراستنا لموضوع الشكاوى الضريبية: ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة، فإننا نخلص إلى النتائج التالية:

1. أقر المشرع الجزائري الشكاوى الضريبية حماية للمكلف بالضريبة من تعسف الإدارة عن طريق دفعها إلى مراجعة نفسها بنفسها وديا،
2. لم يعرف المشرع الجزائري الشكاوى الضريبية، وهو ما ولد قراءات عدة للنصوص القانونية التي تحكمها،
3. وضح المشرع المجالات التي ينبغي أن تقدم فيها الشكاوى الضريبية حتى يكون دورها فعالا في حماية المكلف بالضريبة، مع ملاحظة قصور هذه المجالات وضرورة توسيعها لتفعيل الحماية أكثر،

<sup>(36)</sup> أنظر الماد (72) من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري، (معدلة بموجب المواد 43 من ق.م. لسنة 2007 و 39 من ق.م. لسنة 2009 و 15 من ق.م. لسنة 2013 و 33 من ق.م. لسنة 2015 و 45 من ق.م. لسنة 2017.  
<sup>(37)</sup> سليم قصاص، المنازعات الجنائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008، ص 28-29.

4. سيّج المشرع الجزائري الشكوى الضريبية بالعديد من الشروط الشكلية والموضوعية حتى تسهم في تحقيق مصلحة المكلف بالضريبة وعدم تعسف الإدارة الضريبية في نفس الوقت،
5. أعطى المشرع الجزائري من خلال الشكوى الضريبية فرصة للحوار الهادئ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، لكي يتعرف كل طرف أكثر على مبررات وحجج الطرف الثاني، ومن ثم الاقتناع بوجاهة طروحاته،
6. لم يعط المشرع الجزائري للشكوى الضريبية القوة التأثيرية اللازمة التي تجعل دورها مؤثر وفاعل، إذ تتوقف فاعليتها على مدى اقتناع الإدارة بدفع المكلف بالضريبة دون الالتزام بما يقدمه لها،
7. الشكوى الضريبية تعتبر شرط جوهري قبل اللجوء للقضاء، وبالتالي المكلف بالضريبة ملزم بالأخذ بهذا الإجراء حتى يحفظ حقه في التقاضي أمام القضاء الإداري،
8. توحيد نطاق تقديم الشكوى الضريبية سهل على المكلف بالضريبة استخدامه لهذه الوسيلة وزاد من فعاليتها في حمايته،
9. حدد القانون آجالاً واضحة يلتزم بها جميع الأطراف حفاظاً على حقوقهم من الضياع. بعد عرض مجمل النتائج المتوصل لها، يمكننا صياغة المقترحات التالية:
1. يستحسن إدخال بعض التحسينات على القواعد الناظمة للشكوى الضريبية مثل معاقبة الإدارة الضريبية وقيامها بالتعويض للمكلف بالضريبة في حالة تبين أنها لم تأخذ الشكوى الضريبية مأخذ الجدّ رغم الدفوع الوجيهة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة،
2. التنصيص على ضرورة الرد الكتابي من طرف إدارة الضرائب على كل دفع قدمه المكلف بالضريبة وضمه شكواه،
3. تمديد آجال رد إدارة الضرائب على شكوى المكلف بالضريبة حتى تعمل بهدوء وبدقة أكثر في التحقق من المعلومات التي بنت عليها تقديراتها،
4. لضمان فعالية أكبر للشكوى الضريبية سيكون من الأفضل لو توجه لجهة محايدة يحددها القانون تكون الإدارة أحد أطرافها وتمثل من الجمعيات المهنية وجمعيات حماية المستهلك، ويكون للمجتمع المدني المتخصص دور كبير في تفعيلها وتحقيق العدالة والإنصاف المطلوب.

#### المراجع:

##### أ. الكتب:

1. ابن منظور، لسان العرب، دار صادر بيروت، المجلد 14، بدون سنة نشر.
2. حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
3. حسين فريجة، إجراءات المنازعات الجبائية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
4. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

5. عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
6. عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2008.
7. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
8. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
9. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
10. محمود نجيب حسني، شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1995.

#### ب. المقالات:

1. أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013.
2. باهي هشام، بن محمد محمد، شروط رفع الدعوى الجبائية من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء الإداري، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد 12، العدد 01، مارس 2020.
3. عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التحقيقات الجبائية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 47، جوان 2017.
4. محمد أمين كويدي، سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2019.
5. وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، العدد 11، العدد 2، جوان 2017.
6. يوسف قاشي، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 23، ديسمبر 2017.

#### ج. المذكرات:

1. يحي بداييرة، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، تخصص: قانون إداري وإدارة عامة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، السنة الجامعية 2011-2012.

2. سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع: قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008.

#### د. النصوص القانونية:

1. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل والمتمم بموجب قوانين المالية.
2. أنظر القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79، الصادرة بتاريخ 23/12/2001.
3. المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/12/2006، المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر العدد 59، الصادرة بتاريخ 24/12/2006.