

توزيع الاختصاص بالفصل في الشكاوى الضريبية بالنظر إلى مقدار المبالغ
المعترض عليها*Distribution of jurisdiction to adjudicate tax complaints**According to the objected amounts*

بن صديق زوبيدة*	تاريخ
جامعة الجزائر 1	
zbenseddik2@gmail.com – a.benseddik@gmail.com	

الاستلام: 2023./01/30. تاريخ القبول: 2024/04./25

● الملخص:

تمر المنازعات الضريبية قبل وصولها إلى القضاء المختص بمرحلة أولية وجوبية أمام إدارة الضرائب، حيث يحق للمكلف بالضريبة أو موكله رفع طعن نزاعي بموجب شكوى ضد القرارات الصادرة عن الإدارة. وحتى تعتبر الشكوى صحيحة يجب توافر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية وأن ترفع أمام الجهات المختصة التي حددها قانون ووزع اختصاصاتها بالفصل فيها بالنظر إلى مقدار المبالغ المالية المعترض عليها. وعلى قدر اعتبار الشكوى الضريبية من الضمانات الأساسي للمكلف بالضريبة التي تمكنه من حماية حقوقه والحفاظ عليها، فهي أيضا وسيلة تمكن إدارة الضرائب من مراجعة قراراتها.

كلمات مفتاحية: الطعن النزاعي، الشكوى الضريبية، المصالح الخارجية.

Abstract:

Enter your abstract here (Time New Roman 10)

Tax disputes, before reaching the competent judiciary, pass an obligatory preliminary stage before the tax administration. Where the taxpayer or his client has the right to file a dispute appeal under a complaint against the decisions issued by the administration. In order for the complaint to be considered valid, a set of formal and substantive conditions must be met, and it must be submitted to the competent authorities. The tax complaint is considered one of the basic guarantees for the taxpayer that enables him to protect and preserve his rights; it is also a means that enables the tax administration to review its decisions

Keywords:

Dispute Appeal, tax complaint, external interests.

● مقدمة:

تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تأثر بالإصلاحات التي قامت بها الجزائر ابتداء من سنة وقد 1991 وقد كان الهدف من وراء ذلك تحسين فعالية تعبئة الموارد المالية الضرورية لتمويل النفقات العامة للدولة، ارتكزت هذه الإصلاحات على الفصل بين المصالح الخارجية على أساس الوظائف بعد أن كان على أساس نوع الضريبة قبل ذلك، حيث تم اعتماد تنظيم حديث لهذه المصالح سنة 2003. نركز في هذه الدراسة على تنظيمها من حيث أهمية المكلفين بالضريبة حيث يختص كل هيكل بفتحة معينة .

حدد المشرع الجهات المختصة بدراسة الشكوى وقد خصّ سلطة الفصل فيها إلى كل رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، المدير الولائي للضرائب وأخيرا مدير كبريات المؤسسات في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية أنشئت المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة واختصاصها¹ وينظم حاليا هذه المصالح المرسوم التنفيذي رقم 06-327²، فبالنسبة لمركز الضرائب يختص بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم غير خاضعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات من خلال تقديم خدمة نوعية خاصة في ما يتعلق بمسك وتسيير الملفات الجبائية، إعداد جداول الإيرادات، إنجاز برامج التدخلات ودراسة والفصل في الشكاوى .

وقد حل المركز الجوّاري للضرائب محل المفتشيات و القباضات باعتباره مصلحة جديدة وعملية للمديرية العمدة للضرائب، يختص بتسيير الملفات الجبائية للفئة صغار المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ولمركز الضرائب و التي تعد الفئة الواسعة، حيث يسهر على تقديم أحسن خدمة من خلال تبسيط الإجراءات في مختلف المراحل سواء في تأسيس الضريبة، تحصيلها أو في مجال المنازعات .

تمارس هذه الهياكل العديد من الصلاحيات وهي بذلك تتقاسم وظائف هامة بالنظر إلى حجم المكلفين بالضريبة ذلك بالنظر إلى رقم أعمالهم، خصوصا في مسألة الدراسة والفصل في الشكاوى، ومنه تمكننا هذه الدراسة من الوقوف على أهمية الإصلاحات الهيكلية لإدارة الجبائية في الجزائر في مجال توزيع اختصاص حل الخلاف بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب في المرحلة الإدارية تحديدا في الإجراءات الأولية المتخذة من هؤلاء المكلفين أمام إدارة الضرائب.

مديرية كبريات المؤسسات محدثة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002³ وتم فتحها للجمهور من سنة 2006 لتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر. بصفتها من المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب فهي مكلفة بتسيير الملفات الجبائية والقيام بالمهام المتعلقة بالوعاء، التحصيل، الرقابة، وكذا الفصل في المسائل النزاعية المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم وتكتسي شكاوى

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 8 شعبان 1411 الموافق 23 فبراير 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية واختصاصاتها، جريدة رسمية (ج.ر) عدد 09، الصادرة بتاريخ 27 فبراير 1991، ص352.(ملغى)

² المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج. ر. عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006، معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 17-146، المؤرخ في 23 رجب عام 1438، الموافق 20 أفريل 2017، ج. ر. عدد 26، بالصادرة بتاريخ 23 أبريل 2017.

³ قانون رقم 01-21 مؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق 224 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر. عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

المكلف بالضريبة الخاضع لاختصاصها شكل اعتراض على المتابعة حصريا في مسألتين أولها الاحتجاج على قانونية شكل إجراء المتابعة، وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري .

ونوه إلى أنه اعتمدت هذه الدراسة من حيث ترتيب المصالح الخارجية لإدارة على أهمية أو مقدار مبلغ الاعتراض الوارد في شكاوى المكلفين بالضريبة حسب الترتيب القانوني للنصوص في قانون الإجراءات الجبائية. يستتبع لنا إذن طرح الإشكالية المتمثلة في: ما أثر الإصلاحات الهيكلية للإدارة الجبائية في تحديد اختصاص المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب فيما يتعلق بدراسة والفصل في الشكاوى النزاعية التي يقدمها المكلفين بالضريبة على اختلاف المبالغ محل الاعتراض؟ وعليه تستوجب الإجابة عن هذه الإشكالية البحث أولا في الشكاوى النزاعية باعتبارها إجراء جوهرية وجوبي في المنازعات الضريبية وفي نفس الوقت إحدى ضمانات المكلف بالضريبة من أجل المطالبة بحقوقه، ثم تحديد الشكاوى التي تختص بها هيكل المصالح الخارجية كل على حدى لمحاولة الوصول إلى نتائج تكتمل من خلالها هذه الدراسة.

1. الشكاوى النزاعية طعن أولي وجوبي في المنازعات الضريبية :

طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب الممثلة في مصالحها الخارجية علاقة من نوع خاص ومرد ذلك تناقض المصالح والأهداف¹، فإذا كان المكلف بالضريبة يسعى دائما إلى الحفاظ على ملكيته وذلك ما يتوافق مع مصلحته الخاصة، فلإن هدف إدارة الضرائب هو تحصيل الضرائب التي تعد من مصادر تمويل نفقات الدولة وأعباءها تحقيقا للمصلحة العامة.

ينتج عن إختلاف الطرفين في المراكز القانونية نزاعات جمّة قد تنجم عن تطبيق القانون الجبائي، فالمنازعة ههنا تتضمن الخلاف الذي قد يثور بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من جراء فرض الضريبة أو تحصيلها أو كل دعوى تهدف إلى إلغاء كلي أو جزئي للضريبة، حيث أقر المؤسس الدستوري حق التقاضي باعتباره وسيلة لحماية الحقوق والحريات من كل اعتداء² إلا أن المشرع قد ينظم حماية خاصة للحق ويظهر ذلك في المنازعات الضريبية التي أوجبت على المكلف بالضريبة المتضرر من قرار إدارة الضرائب المرور أولا عبر قناة التظلم الوجوبي المسبق قبل اللجوء على القضاء³ وهو ما يطلق عليه بالشكاوى الضريبية، بل جعل المشرع من الشكاوى الضريبية شرط واقف حتى يستطيع المكلف بالضريبة الطعن قضائيا وقد أيده في ذلك مجلس الدولة في قراره رقم 076647 حين اعتبر أن "أن الشكاوى (التظلم) في النزاع الضريبي، إجراء جوهرية وجوبي للطعن القضائي وهو من النظام العام"⁴ ولأن المستأنف لم يقدم ما يفيد برفع تظلم أمام مديرية الضرائب عملا بالمادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية (إ.ج)⁵، فقد قضى القرار موضوع الاستئناف بعدم قبول الدعوى لانعدام تحقق شرط التظلم المسبق وقد أضفى على هذا الشرط وجوبية أكثر حين اعتبره من النظام

¹ زعي عمار وسلطاني آمنة، "الشكاوى الضريبية ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص2.

² حداد عبد المجيد، الضمانات الدستورية لحق التقاضي ومظاهر الإخلال به في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة1، الجزائر، 2019-2020، ص76.

³ يعتبر التظلم المسبق لدى مصالح الإدارة الجبائية أول مرحلة من مراحل النزاع الضريبي لجميع الشكاوى وقد منحه المشرع للمكلف بالضريبة المعالجة الخلافات القائمة بينه وبين إدارة الضرائب. (آيت دحمان سيدعلي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2016-2017، ص184 و185).

⁴ قرار مجلس الدولة رقم 076647، الصادر بتاريخ 11 أفريل 2013، مجلة مجلس الدولة، عدد12، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG، الجزائر، 2014، ص134 و135.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية (ق.إ.ج)، الصادر بموجب المادة 200 من الأمر 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، الموافق 7 شوال 1422 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 بتاريخ 23 ديسمبر 2001، معدل ومتمم بموجب قوانين المالية.

العام . وللعلم أن الدراسة تستهدف الشكاوى التي يرفعها المكلفون ضد إدارة الضرائب وليس ما نصت عليه المادة 67 من قانون إ.ج والمتعلقة بالشكاوى التي ترفعها الإدارة ضد المكلفين بالضريبة.

1.1 تمييز الشكاوى النزاعية عن الشكاوى المحركة للدعوى العمومية في الجرائم الضريبية:

أوجب المشرع إذن على المكلف بالضريبة الذي يريد مخاصمة الإدارة الضريبية حول الضرائب المفروضة عليه أو عملية التحصيل أو من أجل الاستفادة من الأحكام التشريعية وجوب مباشرة النزاع الضريبي برفع شكواه أمام نفس الإدارة التي فرضت الضريبة¹ ولكي يتضح التمييز بين الشكاوى النزاعية والشكاوى المحركة للدعوى العمومية في الجريمة الضريبية يجب التطرق إلى مدلول كليهما تشريعيا، قضائيا.

تشريعيا، نسجل عدم وجود تعريف تشريعي للشكاوى النزاعية واكتفاء المشرع بتنظيم قواعدها ونطاق تطبيقها من الجزء الثالث من الباب الأول والمعنون ب: "المنازعات الضريبية" بموجب المواد 70 إلى 79 من قانون إ.ج ومواد أخرى متفرقة في نفس القانون كالفقرة 3 من المادة 93، 99، 102، 103، 153 مكرر.

وقد أقر القضاء وجوب المرور بالمرحلة الإداية في المنازعات الضريبية باعتباره شرط ملزم للمكلف بالضريبة المعترض عن قرار إدارة الضرائب أو الذي يرغب من الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي ومثال ذلك في قضية مثارة أمام مجلس الدولة موضوعها الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي وفق ما جاء في قراره رقم 010839 المؤرخ في 15-06-2004.²

أما فقها فقد عرف الأستاذ "أحمد محيو" الشكاوى الضريبية على أنها: "كل مطالبة تتعلق بالضرائب تقدم إلزاميا أمام مدير الضرائب قبل رفعها أمام القضاء وهي إجراءات إلتماسية لدى إدارة الضرائب إذ يحق لصاحب المطالبة أن يلتمس من مدير الضرائب تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها"³.

عرفت أيضا من حيث الهدف حيث اعتبرت "وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، بحيث تهدف إلى تحقيق غايتين الأولى تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية من النزاعات والتي يوجد لها حل على مستوى إدارة الضرائب، والثانية السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بغية حصر فحوى الدعوى الضريبية عند الاقتضاء وضمان حسن تسييرها لاحقا"⁴.

¹ تبينة حكيم، فكرة النظام العام في النظام الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد ملين ذباغين، سطيف، الجزائر، 2020-2021، ص6.

² قرار مجلس الدولة رقم 010839 المؤرخ في 15-06-2004، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالملتقى الدولي حول المنازعات الضريبية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG، الجزائر، 2007، ص17. "... للاستفادة من الإعفاءات يجب على الخاضع للضريبة تقديم الوثائق والتصريحات المحددة بالقانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 والمتمثلة في تقديم طلب إلى مدير الضرائب للحصول على الشهادة الخاصة بالإعفاء وإرسال نسخة منها إلى المفتشية المختصة ونسخة من دفتر الشروط المنصوص عليه في المادة 44 من قانون المالية والميزانية الحسابية على نسختين... حيث مادام المستأنف عليه لم يتم بأي إجراء من الإجراءات المطالب بها فهو غير محق بالاستفادة، ويتعين على مجلس الدولة إلغاء القرار والفصل من جديد والقضاء برفض الدعوى لعدم التأسيس".

³ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السابعة، الجزائر، 2008، ص88.

⁴ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزري، الجزائر، دار الهدى، ط2، 2008، ص10.

1.2 شروط صحة الشكوى في الطعن النزاعي الضريبي:

يعد إذن الطعن الأولي لدى إدارة الضرائب مرحلة أولية إجبارية يجب أن يمرّ عليها المكلف بالضريبة قبل اللجوء للقضاء الإداري وتجد الشكوى الضريبية أساسها في التظلم المنظم من القانون رقم 08-09 المتعلق بالإجراءات المدنية والإدارية (إ.م.إ.)¹ حين اعتبر أن التظلم الإداري المسبق من قبيل الطعون الإدارية الاختيارية إلا ما قيده المشرع بنص كتقييده بالشكوى الوجوبية في المادة الضريبية أو التظلم الإداري في مادة الضمان الاجتماعي²، تشكل الشكوى في المنازعة الضريبية أمراً واجبا وهي تشكل الاستثناء على الأصل العام في قانون إ.م.إ. ورغم ذلك يجب القول أنه يرد أيضا على هذا الاستثناء آخر فرعي يسقط شرط التظلم الوجوبي في المادة الضريبية ويتعلق الأمر بحالة الاستعجال حيث أنه يتأكد ذلك من خلال القرار الصادر عن المجلس الأعلى رقم 44299 في قضية (ح.ع) ضد مدير الضرائب للولاية الذي جاء فيه³ "متى كان التدبير الاستعجال يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء، وجب عدم إخضاع الدعوى الاستعجالية للطعن الإداري المسبق ومن ثمة إعفاؤها منه دون التقييد بالأجل المنصوص عليه تحت طائلة البطلان في المادة 445 من قانون الضرائب المباشرة...". حيث يرى بعض المختصين أن الهدف من اشتراط الشكاية الغرض منه تحقيق غايتين اثنتين هما:

- قد تجد بعض المنازعات الضريبية حلاً على مستوى إدارة الضرائب وعليه ليس هناك ما يستدعي إغراق الجهات القضائية بعدد هائل من الدعاوى.

- تشجيع فتح قنوات للحوار بين المكلفين وإدارة الضرائب وهذا ما يصب في برامج عصرنة الإدارة الجبائية من أجل كسب ثقة المكلفين ومنه ضمان تحصيل موارد الدولة المتمثلة في الضرائب.

لكن يجب أن تتوفر في الشكوى النزاعية شروطاً شكلية وأخرى موضوعية حتى يتم قبولها، وعلى المكلف بالضريبة المعني بالالتزام بالبيانات التي يجب أن تتضمنها الشكوى النزاعية، حيث حدد المشرع هذه الشروط.

أوجب المشرع أن تكون الشكوى في نطاق اختصاص الطعن النزاعي وهي ما حددته المادة 70 و71 من قانون إ.ج. وتعلق بالضرائب والرسوم والحقوق والعمارات المعدة من قبل مصلحة الضرائب باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري⁴.

- أن تكون الشكوى فردية، كما يجوز تقديمها جماعيا من المكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا ومنهم أعضاء شركات الأشخاص المعترضين على الضرائب المفروضة على الشركة؛

- أفراد كل محل خاضع للضريبة بشكوى منفردة ولا يجوز جمع عدة محلات خاضعة للضريبة في شكوى واحدة؛

¹ المادة 830 من القانون 08-09 المؤرخ في 25 فيفري المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر.ر. عدد 21، لسنة 2008.

² مريم العقون ومحمد بركات، "تنظيم التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان العاشور، الحلقة، المجلد 10، عدد 1، 2017، ص 394. أنظر المادة 05 = من القانون رقم 08-08 المؤرخ في 23 فبراير 2008، المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي، ج.ر.ر. عدد 11، لسنة 2008.

³ لقرار رقم 44299 الصادر عن المجلس الأعلى في 28-12-1985، المجلة القضائية، العدد الثالث، الجزائر، 1989، ص 210.

⁴ المادة 70 من قانون إ.ج. معدلة بموجب المادة 59 من ق.م. لسنة 2021، والمادة 71 معدلة بموجب المادتان 59 من ق.م. لسنة 2003 و 42 من ق.م. لسنة 2007.

- أن تتضمن الشكوى تحت طائلة عدم القبول تبيان الضريبة المعترض عليها؛

- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، أن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، يجب استظهار وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛

- موجز عرض حول وسائل الدفع والاستنتاجات؛

- توقيع صاحبها باليد¹.

يجب أيضا أن تتضمن الشكوى النزاعية شروط موضوعية ليصح الإعتداد بها، وهي مقترنة في ذلك بالشروط الشكلية التي سبق ذكرها وكلاهما وضعها المشرع لضمان صحة الشكوى المقدمة أمام إدارة الضرائب. حيث تتمثل الشروط الموضوعية في الدفع أو الإبداعات، وتميز في ذلك بين الدفوع الشكلية والدفوع الموضوعية.

الدفوع الشكلية تتعلق بإجراءات المتابعة، تظهر في مدى احترام إدارة الضرائب للإجراءات الشكلية القانونية حين ممارستها لسلطاتها ومنها حقها في الرقابة الذي يجب أن يتم بعد قيامها بإشعار المكلف بالضريبة وإبلاغه بالتحقيق²، حيث يشكل الإخلال بهذه الإجراءات دفعا يتمسك به المكلف بالضريبة لإلغاء قراراتها.

تتعلق الدفوع الموضوعية بالأخطاء المادية المرتكبة من إدارة الضرائب عند تقدير أو تحصيل الضريبة، فقد يرد الخطأ بشأن حساب مبلغ الضريبة أو حين تحديد وعائها. فقد يكون الخطأ المادي مرتكب في حساب الضريبة أو حين تطبيق نسبة مئوية معينة غير تلك التي تتناسب مع نشاط المكلف بالضريبة والتي حددها القانون³. حيث تحوز الإدارة كامل الوثائق والمستندات والمعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة للزمتها لمراجعة قراراتها وهي بذلك تمتلك القدرة والسلحية للتأكد من صحة أو خطأ قراراتها. وقد يرد الخطأ أيضا في وعاء الضريبة فيطلب المكلف بالضريبة بناء على شكوى إعادة تقديرها⁴.

توجه الشكوى النزاعية إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة مقابل وصل باستلام يقدم للمكلف بالضريبة خلال الآجال القانونية، حيث تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول أحداث موجبة للشكاوي ونعتبر آجال عامة، أما الآجال الاستثنائية الواردة في الفقرة الثانية

¹ المادة 73 من قانون إ.ج معدلة بموجب المادتين 44 ق.م لسنة 2007 و 35 ق.م لسنة 2012.

- التوقيع باليد لتأكيد الإدارة من إرادة المكلف بالضريبة المعترض من تقديم الشكوى ورغبته في العدول أو تصحيح قراراتها، وفتح المشرع لغير المكلف بالضريبة من تقديم الشكوى، ومثل ذلك وكيله القانوني بموجب وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها إدارة الضرائب غير خاضعة للطابع ولا إجراءات التسجيل. (أنظر المادة 75 من قانون إ.ج، معدلة بموجب المادة 24 من ق.م لسنة 2008 و 47 من ق.ك لسنة 2018).

- أنظر أيضا قرار مجلس الدولة رقم 023957 الصادر بتاريخ 19-04-2006، حيث جاء فيه " يتعين في المادة الجبائية على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر بوكالة قانونية تحرر على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل، ومع ذلك استقر القضاء الإداري على إغفال هذه الشكلية، =يحول طلب إتمامها". (قرار رقم 023957، مجلس بالدولة بتاريخ 19-04-2006، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، منشورات الساحل، الجزائر، 2006، ص 187).

² وفاء شيعوي، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، جامعة الجزائر 1، العدد 11، العدد 2، 2017، ص 291.

³ بدائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011-2012، ص 52.

⁴ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإبائها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هوم، الجزائر، 2010، ص 132.

من المادة 72 من قانون إ.ج.¹، حددت حالات انقضاء آجال الشكاوى حيث استثنى المشرع الجبائي بعض الحالات التي يستطيع المكلف الخروج عن الإطار العام لتقديم الشكاوى².

ورغم إجماع العديد من الدراسات على أن الشكاوى الضريبية ضمانات حقيقية للمكلف بالضريبة تعفيه من استنزاف الوقت والمال أمام القضاء إلا أن البيانات التي يشترط توافرها في هذه الأخيرة تضع المكلف محل حصر وتقييد أمام القاضي فلا يمكنه الخروج عن نطاق طلباته في الشكاوى النزاعية³ حين رفع الدعوى القضائية وعليه الالتزام بموضوع ومقدار الضريبة المتنازع فيها تحت طائلة رفض طعنه.

نوه أيضا أنه على المكلف حين كتابة الشكاوى النزاعية الحرص على الإلمام بطلباته وحصرها بدقة، لأنه في حالة صدور قرار بالرفض الجزئي أو الكلي لطلبه لا يمكن الطعن فيه أمام القضاء إلى وفق ما تضمنته الشكاوى في الطعن النزاعي الأولي تحت طائلة رفض دعواه، وهو ما قضى به مجلس الدوة في قراره رقم 164694 الصادر بتاريخ 17-10-2019 حيث جاء فيه "حيث أن المستأنفة (ش.د.ش.و) كانت قد التمتست في الشكاوى المقدمة للمستأنف عليها (مديرية الضرائب) بتاريخ 08-03-2017 بصورة صحيحة إلغاء الحقوق والرسوم المفروضة عليها خلافا للقانون... ثم أقامت دعوى لطلب إلغاء الوارد الضريبي وعليه يكون الطلب القضائي مختلفا عن موضوع الشكاوى ولهذا قضت برفض الدعوى..."⁴.

2. الجهات المختصة بالنظر والفصل في الشكاوى النزاعية:

تطرقنا فيما سبق إلى مفهوم الشكاوى النزاعية باعتبارها اجراء أولي للطعن أمام إدارة الضرائب يهدف إلى الحصول على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها أو إلى الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وميزناها عن الشكاوى المحركة للدعوى العمومية في الجرائم الضريبية، ثم قدما الشروط الواجب احترامها من المكلف بالضريبة المعترض حتى تقبل شكواه، وما على هذا الأخير بعد هذا التحضير إلا أن يحسن تحديد الجهة التي تتلقى شكواه وتفصل فيها تجنباً لرفضها باعتبارها غير مختصة.

2.1 تحديد الجهات المختصة بالنظر والفصل في الشكاوى النزاعية:

حدد المشرع بموجب المادة 77 و 79 و 172 من قانون إ.ج الجهات المختصة بدراسة والفصل في الشكاوى الضريبية، ولم يتركها للاجتهاد المكلف بالضريبة، وبالرجوع إلى نص المادة يظهر أن توزيع الاختصاص بالنظر والفصل في الشكاوى مؤسس بناء على معيار مالي أي على حسب مقدار المبالغ المالية محل اعتراض في لكل قضية سواء في الشكاوى المتعلقة بالوعاء كما يظهر في الجدول أدناه، وخصت المادة 153 من نفس القانون بتحديد الجهات المختصة بالفصل بالشكاوى المتعلقة مواضيعها بإجراء المتابعة والتحصيل الجبري.

¹ المادة 72 من قانون إ.ج معدلة بموجب المادة 18 من ق.م لسنة 2019.

² محمد أمين كويدي وسامية بوضياف، "دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص 64.

³ Agnès Angotti et Florence Martinet, conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative - La procédure fiscale, ou la théorie des jeux - revue de droit fiscal, n° 39, LexisNexis, France, 2013, p.6.

⁴ قرار رقم 164694، مجلس الدولة بتاريخ 17-10-2019. (غير منشور).

تنقسم الشكاوى النزاعية إلى شكاوى متعلقة بالوعاء و أخرى إلى شكاوى متعلقة بالمتابعة مردّه إلى المادة 70 من قانون إ.ج حيث تقتصر الشكاوى في تلك التي يتعلق موضوعها ب: "...استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، كأن يقر القانون تخفيضات ضريبية أو إعفاء مؤقت للمكلف بالضريبة من دون أن يستفيد هذا الأخير من تطبيق نسبة التخفيض أو مدة الإعفاء وفي هذه الحالة بحق له أن يرفع شكوى نزاعية يطالب فيها بهذا الحق. حيث اعتمدت في تحديد الجهة المختصة على المجال المالي للمبلغ محل الاعتراض لتعرض بعدها إلى آجال البث في الشكاوى المحددة لكل هيئة على حدى وفق ما يلي:

الهيئة المختصة	المبلغ محل الاعتراض	حدود الإختصاص
رئيس مركز الضرائب	الشكاوى التي تساوي أو تقل مبلغها عن $\geq 50.000.000$ دج	الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء الضريبي المدرجة والناجمة عن نفس إجراء فرض الضريبة
رئيس المركز الجوازي للضرائب	الشكاوى التي تساوي أو تقل مبلغها عن $\geq 20.000.000$ دج	
المدير الولائي للضرائب	الشكاوى التي تساوي أو يقل مبلغها عن $\geq 200.000.000$ دج الشكاوى التي يتجاوز مبلغها $< 200.000.000$ دج	- بعد التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية
مديرية كبريات المؤسسات	الشكاوى التي تساوي أو يقل مبلغها عن $\geq 400.000.000$ دج الشكاوى التي يتجاوز مبلغها $< 400.000.000$ دج	- بعد التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية

جدول معد من الباحث استنادا إلى المادة 77 ، 79 و 172 من قانون الإجراءات الجبائية

ترفع الشكاوى من المكلفين بالضريبة إلى الجهات المبينة أعلاه حسب مقدار المبلغ محل الاعتراض في رسالة عادية معفية من حقوق الطابع¹، تتضمن البيانات الإلزامية وطبيعة الضريبة المتنازع فيها مع الإشارة الموجزة إلى دوافع وأسباب الاعتراض في حدود المبالغ المحددة قانونا².

تكفل المصلحة التي أعدت الضريبة بالنظر في الشكاوى ويجوز لها البث الفوري في الشكاوي المعيبة بعيب لا يقبل التصحيح فيجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا، و ييث كل من رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوازي للضرائب في الشكاوى النزاعية باسم المدير الولائي للضرائب ويمارسا صلاحيتهما في إصدار القرارات الباتة في الشكاوى. وييث المدير الولائي للضرائب في شكاوى المكلفين التابعين لاختصاصه الإقليمي، ويمكن لهؤلاء تفويض سلطات قراراتهم إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم³. ومهما كانت طبيعة القرارات المصدرة يجب تبيان المواد والأحكام المستند إليها في بماء القرارات وإرسالها إلى المكلفين مقابل إشعار بالاستلام.

¹ الفقرة الثانية من المادة 73 من قانون إ.ج ، مرجع سابق.

² عكوش حنان، "خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تلجي الأغواط، المجلد 05، العدد 02، 2021، صص 1162.

³ المادة 78 من قانون إ.ج معدلة بموجب المواد 38 ق.م لسنة 2006 و 47 ق.م لسنة 2007 و 39 ق.م لسنة 2012 و 47 ق.م لسنة 2015 و 49 ق.م لسنة 2018.

حيث يحدد آجال البث في الشكاوى التابعة لاختصاص لكل مصلحة على حدى فالنسبة لكل لرئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب فهي مقدرة بأربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكاوى ووترتفع على ستة (6) أشهر بالنسبة للشكاوى التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمدد إلى ثمانية (8) أشهر بالنسبة للشكاوى التابعة لاختصاص الإدارة المركزية، وقد خص المشرع آجال خاصة بالنسبة لشكاوى المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة¹. وقد احتفظ بآجال ستة (6) أشهر بالنسبة للفصل في الشكاوى الموجهة لمدير كبريات المؤسسات، تمدد بشهرين (2) إضافيين لتصبح ثمانية (8) إذا ما تجاوز مبلغ الاعتراض 400.000.000 ويشترط أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية².

2.2 النتائج المترتبة عن رفع الشكاوى النزاعية:

نميز في مرحلة ما بعد رفع الشكاوى النزاعية أمام الجهات المختصة والمحددة بالمادة 77 من قانون إ.ج بين مرحلتين اثنتين تتعلق أولهما بمرحلة ما قبل الفصل فيها والثانية بمرحلة البث فيها وإصدار القرار الفاصل في الشكاوى.

فبالنسبة للنتائج المترتبة عن دراسة وفحص الشكاوى كمرحلة أولى وهي مرحلة دراسة وفحص الشكاوى النزاعية لاستكمال الملف، حيث تقوم إدارة الضرائب باستدعاء المكلف بالضريبة المعني من أجل استكمال الشروط الشكلية المطلوبة بموجب رسالة موسى عليها مقابل وصل استلام.

يكون التحقيق في الشكاوى أولاً من الناحية الشكلية حيث يتأكد المفتش المختص من ورود جميع الشروط الشكلية والموضوعية التي جاءت بها المادة 73 من قانون إ.ج ومن تقديمها في المواعيد القانونية الواردة في المادة 72 من نفس القانون ثم من توجيهها إلى السلطة المختصة بها حسب المادة 71. وعند التأكد من توفر كل الشروط والافتناع بصحة طلبات المكلف يكتب المفتش على الطلب ملاحظة "طلب مقبول شكلاً" في خلاف ذلك أو في حالة ما تكون الشروط الشكلية غير مستوفية باستثناء شرط التوقيع سمحت آخر فقرة من المادة 73 للمكلف من إصلاح النقص واستكمال الوثائق المدعمة لطلبه في أجل 30 يوماً من تاريخ استلام الاستدعاء عن طريق رسالة موسى عليها، في حالة انقضاء هذه الآجال دون تقديم رد خلالها أو كان الرد ناقصاً يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار رفض الشكاوى للمكلف لعدم القبول. يترتب على رفض الشكاوى إمكانية الطعن أما لجان الطعن أو أمام المحكمة الإدارية.

إذا كانت الشكاوى تابعة لاختصاص مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب تقدر آجال البث في الشكاوى ب أربعة (4) أشهر من تاريخ استلام الشكاوى ولا تسري هذه الآجال إلا من تاريخ استلام المصلحة الرد على النقائص.

¹ المادة 76 من قانون إ.ج معدلة بموجب المواد 59 ق.م لسنة 2003 و 39 ق.م لسنة 2005 و 46 ق.م لسنة 2007 و 36 ق.م لسنة 2012 و 16 ق.م لسنة 2013.
² الفقرة 05 من المادة 172 من قانون إ.ج، مرجع سابق.

وترتفع مدة الآجال باختلاف المصلحة المختصة، فيحدد بستة(6) عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، ويمد إلى ثمانية(8) أشهر بالنسبة للشكاوى التي تخضع لرأي الإدارة المركزية، وينخفض إلى شهرين(2) بالنسبة للشكاوى المقدمة من المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة¹.

يبلغ القرار النزاعي الصادر عن المدير الولائي للضرائب أو أحد مفوضيه أو المصالح الأخرى حسب الحالة إلى للمكلف بالضريبة أو وكيله في العنوان الوارد في الشكاية بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام ويجب أن تكون القرارات الصادرة مسببة وتتضمن المواد التي تم الاستناد عليها²، واستنادا للتسيب الذي اعتمد "يستطيع المكلف أن يبني قناعته بأن يرضى بمحتواه أو أنه يرفض محتوى القرار وفي هذه الحالة يمكنه تقديم طعن أمام لجان ال طعن الإدارية أو أمام القضاء حسب اختياره"³.

أما النتائج المترتبة عن الفصل والبت في الشكاوى، فالمرحلة الثانية هي المرحلة الفاصلة في الشكاوى النزاعية حيث أنه وبعد معالجة موضوع الشكاوى النزاعية والبحث في شروط صحتها وآجال رفعها أمام إدارة الضرائب وكذلك التحقيق والبت فيها، نلاحظ أن الآثار المترتبة عن ذلك لا تتعدى حالتين وهي:

إما أن يصدر قرار يتضمن الإجابة على طلبات المشتكي بالقبول أو الرفض، حالة القبول تتمثل في إجابة المشتكي وقبول طلباته بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه⁴، قد يصدر القرار بالقبول لكامل طلبات المشتكي وقد يقتصر على جزء منها وفي هذه الحالة يكتفي المكلف بالضريبة المعني بالطعن في الجزء من القرار الذي لم يرضه. أما في حالة الرفض الكلي للطعن النزاع يمارس المشتكي حقه في مواصلة الطعن الإداري أمام اللجان أو أمام القضاء.

أو سكوت إدارة الضرائب عن البت في الطعن النزاعي وذلك أن يمتنع المدير الولائي للضرائب عن الرد وبعد هذا السكوت رفضا ضميا⁵، وعلة هذا الأساس يمكن للمكلف بالضريبة عرض نزاعه على لجان الطعن أو أمام القضاء المختص⁶.

لا بد من توضيح أن المشرع أفرد فصلا كاملا لتبيان قواعد وشروط الشكاوى النزاعية أمام إدارة الضرائب ضمن أحكام المواد 153 إلى 154 من قانون إ.ج وتعلق بالاعتراض عن المتابعات وبالتالي هي شكاوى نزاعية متعلقة بالتحصيل⁷، تتخذ هذه الشكاوى عدة أشكال هي:

- إما شكل الاعتراض عن متابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

¹الفقرة 02 من المادة 76 من قانون إ.ج، مرجع سابق، ص35.

²الفقرة 05 من المادة 77 من قانون إ.ج، معدلة بموجب المواد 25 ق.م لسنة 2008 و 38 ق.م لسنة 2012 و 46 ق.م لسنة 2015 و 47 ق.م. لسنة 2017 و 48 ق.م. لسنة 2018.

³بن عراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف2، السنة الجامعية 2019-2020، ص16.

⁴يكون التخفيض جزئيا فتقبل إدارة الضرائب جزء من طلبات المكلف بالضريبة وترفض الجزء المتبقي، أما التخفيض الكلي معناه قبول الشكاوى كليا.

⁵عبد الحليم سعدي، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية، منشورات جامعة قسنطينة 1، المجلد ب، 49، 2018، ص403.

⁶فنايسية عيسى، المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له، رسالة دكتوراه في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2018-2019، ص500.

⁷المواد هي 153، 153 مكرر، 153 مكرر 1 و 154 من قانون إ.ج.

- تعد الشكوى الضريبية أحد المسالك المتخذة من المشرع لفتح قنوات الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة، قد يستفيد منها هذا الأخير حينما يمكنه القرار الفاصل في الشكوى من اجتناب إسراف الوقت والمال إذا ما لجأ إلى الطعن القضائي.
- تحديد نطاق اختصاص بالنظر والفصل في الشكوى النزاعية من حيث مقدار المبلغ المعترض عليه يبسط ويسهل على المكلف بالضريبة ممارسة حقه في الطعن أمام إدارة الضرائب وبالتالي لم يتركه محل اجتهاد منه.
- تحديد الآجال عامة ما يصب في خانة حفظ الحقوق والمراكز القانونية، فإن تحديد آجال رفع الشكاوى بالنسبة للمكلف بالضريبة المعترض هو في الحقيقة حماية لمصالح الخزينة العمومية، وتحديدتها بالنسبة لسلطة الفصل والبث في الشكوى النزاعية بموجب قرار فاصل قابل للطعن أمام القضاء هو حماية لحقوق المكلف بالضريبة خصوصا تلك المتعلقة ببداية احتساب الطعن القضائي.
- إن قرارات الإدارة الفاصلة في الشكوى لا تصب دائما في مصلحة المكلف بالضريبة طالما أن لها الحق في الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى أو قد تتخذ موقفا سلبيا حين سكوتها وبالتالي يمكن القول أن الشكوى النزاعية ذات طبيعة إجرائية إدارية ضمنها المشرع للمكلف بالضريبة ولكن نتيجتها غير محسومة دائما لصالحه.

● قائمة المراجع:

- النصوص القانونية:
- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق 224 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر. عدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 8 شعبان 1411 الموافق 23 فبراير 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية واختصاصاتها، جريدة رسمية (ج.ر) عدد 09، الصادرة بتاريخ 27 فبراير 1991. (ملغى)
- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427، الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر. عدد 59 بتاريخ 24 سبتمبر 2006، معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 17-146، المؤرخ في 23 رجب عام 1438، الموافق 20 أبريل 2017، ج.ر. عدد 26، بالصادرة بتاريخ 23 أبريل 2017.
1. القرارات القضائية:
- قرار رقم 44299، المجلس الأعلى بتاريخ 28 ديسمبر 1985، المجلة القضائية، العدد الثالث، الجزائر، 2007.
- قرار رقم 010839، مجلس الدولة بتاريخ 15 جوان 2004، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالملتقى الدولي حول المنازعات الضريبية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG، الجزائر، 2007.
- قرار رقم 076647، مجلس الدولة بتاريخ 11 أبريل 2013، مجلة مجلس الدولة، عدد 12، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية ENAG، الجزائر، 2013.

- قرار رقم 164694، مجلس الدولة بتاريخ 17-10-2019. (غير منشور).

2. المؤلفات:

- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى، الجزائر، 2008.

- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010.

3. الرسائل والمذكرات:

- آيت دحمان سيد علي، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2016-2017.

- تيبنة حكيم، فكرة النظام العام في النظام الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين ذباغين، سطيف، الجزائر، 2020-2021.

- حداد عبد المجيد، الضمانات الدستورية لحق التقاضي ومظاهر الإخلال به في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة 1، الجزائر، 2019-2020.

- قسايسية عيسى، المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له، رسالة دكتوراه في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2018-2019.

- بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011-2012.

4. المقالات:

- زعي عمار وسلطاني آمنة، "الشكاوى الضريبية ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة"، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص-ص 01-14.

- عبد الحليم سعدي، "الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي"، مجلة العلوم الإنسانية، منشورات جامعة قسنطينة 1، المجلد ب، عدد 49، 2018، ص-ص 399-407.

- عكوش حنان، "خصوصية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري"، مجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي الأغواط، المجلد 05، العدد 02، 2021، ص-ص 1159-1172.

-محمد أمين كويدمي وسامية بوضياف، "دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية"، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 2، 2019، ص-ص 59-83.

-مرية العقون ومحمد بركات، "تنظيم التظلم الإداري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان العاشور، الجلفة، المجلد 10، عدد 1، 2017، ص-ص 390-404.

-وفاء شيعاوي، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، جامعة الجزائر 1، العدد 11، العدد 2، 2017، ص-ص 283-304.

5. محاضرات:

- بن عراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، موجهة إلى طلبة السنة أولى ماستر قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 2، السنة الجامعية 2019-2020.

6. مراجع باللغة الأجنبية:

-Agnès ANGOTTI et Florence MARTINET, conseil d'État et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative - La procédure fiscale, ou la théorie des jeux - revue de droit fiscal, n° 39, LexisNexis, France, 2013.

- Michel BOUVIER, introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 10^{ème} édition, Lextenso, Paris, 2010.