جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل. م.د) في الحقوق
تخصّص قانون الأعمال

إعداد الطالبة:
سميرة بلغواطي

إشراف:
أ/د. عمار زعبي

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفة	المؤسسة
عادل عميرات	أستاذ	رئيسا	جامعة الوادي
عمار زعبي	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة الوادي
عثمان حويذق	أستاذ محاضر قسم أ	مشرف مساعد	جامعة الوادي
عماد شريفي	أستاذ محاضر قسم أ	مناقشا	جامعة الوادي
جعفر عرارم	أستاذ محاضر قسم أ	مناقشا	جامعة الوادي
سهام خليلي	أستاذ محاضر قسم أ	مناقشاً	جامعة بسكرة
لطفي محمد الصالح قادري	أستاذ محاضر قسم أ	مناقشا	جامعة ورقلة

السنة الجامعية: 2025/2024

بســـــــم اللــه الرحمن الرحيم

إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ

صدق الله العظيم

سورة هود (الآية 88)

شكرا وتقدير

إلى من عهدنا فيه الموجه الناصح والسند القوي للأستاذ

الدكتور **"زعبي عمار "**

أود بتواضع كبير أن أقدم جزيل شكري، عميق إمتناني، بالغ تقديري وأخلص مشاعري على حسن تأطيره ومساعدته وتوجيهاته السديدة،

والشكر موصول لكل أعضاء لجنة المناقشة على تشريفهم لي بقبول مناقشة موضوع أطروحتي بروح علمية ألفناها فيهم وعهدناها خصلة من خصالهم الحميدة.

الإهداء

"اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك على نعمك ما علمت منها وما لم أعلم، حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه,
والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلّم أفضل الصلاة وأزكي التسليم"

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء يسير عن الوفاء
فالإهداء:

إلى كل من أحمل إسمه بكل فخر..:
أبي الغالي.
إلى من كان دعاؤها سر نجاحي،.أسال الله أن يحفظها ويبارك في صحتها وعمرها قرة عيني:أمي الحبيبة
إلى من كان الداعم المعنوي قدوتي ومنبر العلم طيلة انجاز هدا العمل والذي لولاه لما وفقت في إختيار موضوع الدراسة، اللهم بارك له في صحته وأحفظه:
مشرفي الغالي أ.د عمار زعبي
إلى من بهم أكبر وأعتمد أخوتي وأخواتي زوجي وأبنائي
إلى حفيدتي" لميس" وإلى خالتي الوحيدة " خيرة"
إلى كل صديقات الدراسة وأخص بالذكر أختي وصديقتي: سليمة عطية
إلى كل زملائي في مساري الدراسي وأخصهم بالذكر الأستاذ: مسعودي تمام
الى كل من بثا فيا روح العزم والإرادة أساتذتي في كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الوادي كل باسمه ومقامه ،أخصهم بالذكر أستاذي وقدوتي :
أ.د دريس كمال فتحي
وأ.د كرام محمد الأخضر
الدكتورعماد شريفي والدكتورة أحلام حراش
والى كل من مد لي يد العون لإنجاز هذا البحث من إطارات إدراة الضرائب وأخص بالذكر الأستاذ علالي محسن والدكتور خضراوي الأخضر
وأسال الله أن يوفقني إلى ما يحب ويرضاه...أهدي هذا الجهد.

بلغواطي سميرة

قائمة المختصرات:

ج: الجريدة الرسمية

ب س : بدون سنة نشر

ب ب : بدون بلد نشر

ط: طبعة

ب.ط: بدون طبعة

ق. ض. م. و. م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق إ م إ: قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ق. إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية

ص ص: الصفحة والصفحة الموالية

IRG: الضريبية على الدخل الإجمالي

TAP : الرسم على النشاط المهني

TVA: الرسم على القيمة المضافة

IBS: الضريبية على أرباح الشركات

مقـــــدمة

مقدّمــة:

تلعب الضريبة دورًا محوريًا في دعم الاقتصاد الوطني، إذ تُعدّ من أبرز الأدوات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل ميزانيتها، ومن ثمّ تحقيق الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي، كما تعتبر الوسيلة الرئيسية لتوفير الموارد الضرورية لتغطية النفقات العامة، خاصّة في ظلّ تذبذب أسعار النفط.

تتمتع الإدارة الجبائية بالعديد من السّلطات والامتيازات التي سُخّرت لها لتحقيق المصلحة العامة وهو الغرض الذي أنشئت من أجله، فهي ممثل الدولة في فرض الضرائب، حيث تقوم بتحديد الدين الضريبي بدقة، مستخدمة جميع الوسائل القانونية لأجل جمع الأدلة والبيانات اللازمة للوصول إلى النتيجة النهائية لوعاء الضريبة، كما تحدّد طرق تحصيل الضرائب وفقًا للإجراءات القانونية المعمول بها، والمنظمة بموجب القوانين الضريبية وقوانين المالية المتعاقبة.

واستنادًا إلى كون الضريبة هي تجسيد للسيادة التي تمارسها الدولة خدمة للمصلحة العامة، يُفرض على المكلف بالضريبة تحمل عبء هذه الضريبة، وهو ما يُسهم في تعزيز التضامن الاجتماعي والاقتصادي، حيث وجب على كل فرد أن يشارك في تحمل أعباء الدولة، مقابل ما يتلقاه من ضمانات قانونية، ويجب أن تُمارَس هذه الضمانات دون المساس بالمصالح العامة.

وعلى اعتبار أنّ النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي مبني على التصريحات المقدّمة من طرف المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، وهو الذي يمثل الطرف الثاني في العلاقة الضريبية، فإنّه يتمتع بحق تقدير وتحديد الوعاء الضريبي الخاص به من خلال تقديم تصريحاته بنفسه عند حلول الآجال القانونية المرتبطة بها.

يعدّ المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال الشخص الذي تقع عليه مسؤولية أداء الضرائب المستحقة، ويمكن أن يكون فردًا عاديًا أو شركة أو مؤسسة (شخصًا طبيعيًا أو معنويًا)، وتختلف طبيعة المكلفين بالضريبة استنادًا إلى الأنشطة التي يمارسونها، إذ قد تشمل الأنشطة التجارية والإنتاج الصناعي أو الخدماتي، وحتى الأنشطة ذات الطابع الرقمي، والاستثمارات وغيرها من المجالات التي لها دور في الاقتصاد، كل نوع من هذه الأنشطة يخضع لضريبة

معينة وفقًا للقوانين المعمول بها، ونتيجة لهذا التنوع، تتطلب الأنظمة الضريبية تصنيف المكلفين وفق معايير معينة، يعتمدها المشرع لضمان تطبيق عادل ومنسجم للضرائب.

من بين هذه المعايير، يبرز معيار رقم الأعمال أو الدخل السنوي كعامل رئيسي لتحديد طبيعة التزامات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وتصنيفه في فئات ضريبية معينة، وتساعد هذه التصنيفات في تحديد أنواع الضرائب التي يخضع لها، وكذلك في توضيح مقدار العبء الضريبي المفروض، بما يتماشى مع حجم نشاطه وقدرته على الدفع.

يعتبر الدستور الجزائري المرجعية الأساسية التي تستند إليها الدولة في تنظيم شؤونها، ولذلك لم يغفل عن تنظيم نظام الضريبة أو يتركه موضع اختلاف بين السلطات، بل على العكس، وضع الدستور مجموعة من المبادئ التي تشكل إطاراً واضحاً لآليات فرض الضرائب وتطبيقها، ويأتي ذلك من منطلق اعتبار هذه المبادئ ضمانات تنظيمية أساسية، تهدف إلى تنظيم العلاقة الضريبية عبر قواعد قانونية موضوعية، تسعى لضمان الشفافية والعدالة، وتبتعد عن التعقيدات الإجرائية.

من خلال هذه المبادئ، يحمي الدستور الحقوق والحريات، ويعزز الثقة بين الدولة والمكلف بالضريبة، بحيث تصبح الضريبة أداة توازن بين الحقوق والواجبات، وتشكل جزءاً من العقد الاجتماعي القائم على العدل والمساواة، مما يسهم في تعزيز الالتزام الضريبي وفق قواعد واضحة وثابتة تحمي المصالح العامة والخاصة على حد سواء.

وبما أنّ المشرع الجزائري يسعى بشكل مستمر إلى تحديث النظام الضريبي ليواكب متطلبات التنمية الاقتصادية ويعزز البيئة الملائمة للأعمال والاستثمار، وحرصاً منه على توفير الدعم الضروري للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وتشجيعه على الاستثمار، قام بإنشاء هيئات متخصّصة تُعنى بمساعدته وتوجيهه في كلّ ما يتعلق بمشاريعه، وتقديم الإرشادات والتسهيلات اللازمة لنجاحه.

كما أنشأ المشرّع لجاناً إدارية تسعى إلى حمايته من أيّة تجاوزات أو إجراءات تعسفية قد تصدر عن الإدارة الجبائية، وزوّدها بالعديد من الصلاحيات التي تستهدف مساعدته على الشعور بالأمان القانوني، وتسهم في ترسيخ الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة، وتجعل العلاقة بينهما أكثر مرونة واتزانا، وهي كلّها صلاحيات تؤكد على التزام الدولة بتطبيق مبادئ العدالة والشفافية بين جميع الأطراف.

وحتى يتسنى تطبيق النظام الضريبي على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال أعطى المشرع صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية للكشف عن مقدار الضريبية، ومن ثمة قد يثور الخلاف بين أطراف العلاقة الضريبية، سواء في شرعية الضريبة أو في طريقة حسابها أو في إجراءات تحصيلها، لهذا وضع مجموعة هامة من النصوص القانونية الخاصة، لفضّ وتسوية هذا النوع من المنازعات.

أهمية الدراسة:

تكتسي أهمية دراسة موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من ناحيتين العلمية والعملية:

الأهمية العلمية :

تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في التعرّف على مدى مواكبة القوانين الجبائية لفكرة الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، وما أفرزه الواقع العملي من اشكالات لدى وضع قوانين المالية قيد التطبيق تستدعي بطبيعتها البحث والتمحيص لايجاد الحلول القانونية الملائمة، وكذا التعرّف على فعالية الضمانات الموضوعية والاجرائية الممنوحة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، وهي البيئة التي تعدّ أهم فضاء تثار فيه موضوعات الضمانات الإدارية والقضائية للمكلّف بالضريبة، لذا وجب البحث في الأطر القانونية الملائمة لتنظيم هذه البيئة بالشكل الذي يحقق الأمن القانوني للمكلف بالضريبة.

بالإضافة لما سبق، لم يعد المكلف بالضريبة يلعب دور المساهم في ايرادت الخزينة العمومية فقط، بل أصبح له دورا هاما ومحوريا في خلق بيئة أعمال، بما يعني أثر إيجابي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية للدولة

الأهمية العملية :

تتجسّد الأهمية العملية لهذا الموضوع خاصّة في ظلّ تعدّد المنازعات الجبائية في المحاكم بين الإدارة الجبائية والمكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال بشأن تقدير الضريبة وتحصيلها، وكذلك التحديات والمعوقات التي تقف أمامه بسبب قوّة الإدارة الجبائية ومركزية القرارات التي أصبح المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال يجد صعوبات جمّة في التعامل معها، وهو ما يتطلّب البحث عن حلول جذرية إنطلاقا مما يتمتع به المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من ضمانات قانونية.

ومن ثمّ، البحث في المنظومة الجبائية عن تكريسها للحماية الموضوعية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بواسطة تعزيز للمبادئ الدستورية التي نصّ عليها الدستور لتنظيم أطراف العلاقة الضريبية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، البحث في كفاية الهيئات المتدخلة في مرافقته وحمايته، كما يجعلنا أيضاً بحاجة ماسة لمعرفة الضمانات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الحماية المرجوّة.

أسباب اختيار الدراسة:

هناك العديد من الأسباب التي دفعتنا لاختيار موضوع الدراسة، منها أسباب موضوعية وأخرى شخصية.

الأسباب الموضوعية:

تتمثل الأسباب الموضوعية لهذا البحث في سعي الباحثة لتقديم عمل علمي يثري الدراسات الأكاديمية في مجال الضريبة، ويسلّط الضوء على الجوانب الإجرائية والموضوعية التي تميز هذا المجال.

كما تأتي الدراسة بدافع البحث في تقييم مدى وجود ضمانات قانونية مكرسة للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال في مواجهة إمتيازات الإدارة الجبائية، بالاعتماد على النصوص القانونية في القواعد العامة والخاصة، والاستعانة بجميع قوانين المالية والتكميلية، وتوضيح التعديلات والتحديثات التي طرأت عليها، بهدف تمكين الباحثين والدارسين من تجديد وتحسين معرفتهم القانونية.

الأسباب الشخصية:

أما بخصوص الأسباب الشخصية التي دفعتنا لاختيار موضوع الدراسة فهي تكمن في طبيعته الخاصّة، إذ يخدم الجانب التطبيقي للتخصّص الذي ننتمي إليه وهو تخصص قانون الأعمال، وما زاد شغفنا لهذا الموضوع هو كونه من الموضوعات التقنية والدقيقة التي يتجنبها الباحثون عادةً، لما تنطوي عليه من صعوبات وتعقيدات تجعل تناولها مغامرة مصحوبة بالتحديات، ومع ذلك، فإنّ دافعنا لدراسة هذا الموضوع، هو انعكاس طبيعي لإلتزامنا بالبحث العلمي بوصفه واجبا تحفزه رغبتنا الشخصية.

أهداف الدراسة:

إنطلاقاً من الأهمية التي يكتسبها موضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال فقد سطرنا له جملة من الأهداف والتي نأمل الوصول ، وتتمثل هذه الأهداف خصوصا في ما يلي:

- إظهار المركز القانوني للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال،
- توضيح طبيعة الحماية القانونية التي يحظى بها المكلف بالضريبة وأنواعها،
- دراسة مدى كفاية الحماية المخصّصة للمكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال،
- السعي لتقديم رؤية قانونية حول الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، خاصةً في ظل افتقار المكاتب الجامعية للدراسات القانونية حول هذه الحماية،
- تحديد الضمانات القانونية التي يحظى بها المكلف بالضريبة من خلال النصوص القانونية والمراسيم التنظيمية، ودراسة مدى فاعليتها في تجسيد الحماية المطلوبة،
- تبيان دور الهيئات المتدخلة في مرافقة وحماية المكلف بالضريبية في بيئة الأعمال،
- إبراز الضمانات الإجرائية المقرّرة لمصلحة المكلّف بالضريبة لإستيفاء حقه أمام الإدارة الجبائية.

إشكالية الدراسة:

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة وقصد تحقيق الأهداف التي تم تسطيرها أنفاً، وبُغية ابراز الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، ورصد الضمانت الموضوعية والإجرائية، ومن أجل خلق بيئة أعمال أكثر أماناً وضماناً للمكلف بالضريبة، بات يستلزم تسليط الضوء على مختلف الجوانب القانونية المتعلقة بهذا الموضوع ، وعليه نطرح الإشكالية التالية:

هل وفق المشرّع الجزائري في إقرار حماية قانونية كافية للمكلّف بالضريبة بما يتماشى مع خصوصيّة بيئة الأعمال؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة يتعين تبيان التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف نظم المشرع العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال؟
- ماهي الهيئات المخولة للتدخل من أجل حماية ومرافقة المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال؟

– مدى كفاية الضمانات الإدارية المقررة قانونا لمصلحة المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال أثناء الطعن الإداري؟

– ما مدى تحقيق الضمانات القضائية الممنوحة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال للغاية المرجوة من إقرارها؟

منهج الدراسة:

استوجبت طبيعة موضوع الدراسة اعتماد المنهج التحليلي، وهذا من خلال تحليل النصوص القانونية والمعلومات المستخلصة من مختلف المراجع، هذا المنهج يتيح إمكانية الوصول إلى استنتاجات تساعد في فهم النصوص القانونية عبر دراسة موضوعية لأحكامها، كما اعتمدنا على الأسلوب المقارن بهدف الوصول إلى أفضل الحلول للإشكالات التي تثيرها هذه الدراسة في بعض أجزاء هذا البحث وتحليل النصوص التشريعية المقارنة، وأخيرا استعنا بالمنهج الوصفي عند شرح مختلف المفاهيم المتعلقة بموضوع البحث.

صعوبات الدراسة:

كل بحث يمكن له أن يواجه تحديات على امتداد مراحله، وهذه التحديات غالبًا ما تحفز الباحث بدلاً من أن تثنيه عن مواصلة العمل، من بين أبرز الصعوبات التي واجهناها، كان التعامل مع الطابع الفني والتقني المعقد للموضوع، فقد كان من الصعب استيعاب جميع جوانبه بسبب ارتباطه الوثيق بمجالات العلوم المالية والمحاسبة والاقتصاد، حيث يتطلب ذلك إلمامًا واسعًا بهذه التخصصات.

أضف إلى ذلك، كانت هناك تحديات تتعلق بتعقيد المصطلحات المتخصصة ذات الصياغة العصية في الفهم والاسيعاب والاحتياج إلى متابعة التعديلات والتحديثات المستمرة في التشريعات الضريبية عبر قوانين المالية المتعاقبة، هذا الأمر يجعل من الصعب الإلمام بكل التفاصيل والمستجدات، خاصة في ظل ندرة المراجع المتخصصة التي تركز على الجوانب الجبائية بشكل دقيق ومحدث.

كما واجهنا عدة تعديلات على مختلف القوانين التي تخدم الموضوع على سبيل المثال: تعديل القانون العضوي رقم 98-01 الذي ينظم اختصاصات مجلس الدولة، تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية بموجب القانون رقم 22-13، صدور القانون رقم 22-07 المتضمن التقسيم القضائي.

ولا يفوتنا هنا ذكر أحد التحديات التي واجهناها وهي عدم اتساق المصطلحات المستخدمة، حيث يتم أحيانًا استخدام مصطلح "**الإدارة الجبائية**" وفي أحيان أخرى "**إدارة الضرائب**" وتارة أخرى "**الإدارة المالية**".

كذلك، نجد في قانون الإجراءات الجبائية أنه يستعمل لفظ "**المدين**" بدلاً من "**المكلف بالضريبة**". وأحيانا أخرى "**الخاضع للضريبة** " بالإضافة إلى ذلك، هناك عدم ثبات في استخدام المصطلحات المتعلقة بالتشريعات، حيث يُشار إليها أحيانًا بـ "**القوانين الجبائية**" أو "**التشريعات الجبائية**"، وفي أحيان أخرى **بـ "القوانين الضريبية"**.

زد على ذلك امتناع الإدارات المتخصّصة عن تزويدنا بالمعلومات الجبائية والاحصائيات التي قد تفيدنا في الموضوع.

الدراسات السابقة:

الكثير من المراجع والبحوث الموجودة تميل إلى تقديم رؤى عامة ونظرية حول المجال الضريبي، مع إغفال التفصيلات الدقيقة والتفرعات المتشابكة التي تربط بين مختلف القوانين المالية، معظم هذه الدراسات تناولت الجانب الإجرائي للضريبة وانصبت على المكلفين بالضريبة بصفة عامة، كما أنها ليست محدّثة بما يتناسب مع التعديلات الدورية في قوانين المالية سواء كانت عادية أو تكميلية.

هناك بعض الدراسات السابقة التي بحثت في الموضوع وساهمت في إثراء البحث، عبر تناولها لزوايا وجوانب مختلفة لذات الموضوع، وتضم هذه الدراسات مصادر متنوعة تشمل بحوث عربية و أخرى أجنبية، غير ما يسجّل على هذه الدراسات هو تركيزها على المكلف بالضريبة بصفة عامة، عكس دراستنا التي تنصبّ على فئة خاصّة من المكلفين بالضريبة وهم أولئك المتواجدون في بيئة الأعمال، وفي ما يلي سنقوم باستعراض ما قدمته هذه الأبحاث، مع تسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بينها، وقد تم التركيز على الدراسات الأحدث نظرًا للطبيعة الديناميكية للموضوع والتحديث المستمر للقوانين الضريبية بموجب قوانين المالية المتعاقبة:

-**أطروحة دكتوراه قسايسية عيسى:** تناول موضوع "المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له"نوقشت سنة 2020 في تخصص إدارة ومالية بكلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة أمحمد موقرة بومرداس، وجهّت الدراسة اهتمامها على توضيح المركز القانوني للمكلف بالضريبة بشكل عام، والتحقق مما إذا كان هذا المركز يتبع نهجًا تنظيميًا بحتًا أم يشمل عناصر تعاقدية في فرض الضريبة، كما ناقشت الدراسة الضمانات التي تحقق التوازن في العلاقة الضريبية بين أطرافها، بينما دراستنا عالجت الضمانات الإجرائية والموضوعية لفئة محددة من المكلفين بالضريبة كما كانت الدراسة مواكبة للنصوص القانونية التي عدلت مؤخراً.

-**أطروحة دكتوراه بديرية يحي:**عالج موضوع "الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري" نوقشت سنة 2020 تخصص قانون إداري وإدارة عامة بكلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باتنة-1-الحاج لخضر، انصبت الدراسة على الحماية القانونية الإجرائية للمكلفين بالضريبة للمكلفين بالضريبة بصفة عامة دون التطرق إلى الجانب الموضوعي في الحماية،لكن دراستنا جاءت بالجديد من خلال دراسة الضمانات الموضوعية والإجرائية و مدى كفايتها للمكلف بالضريبة من فئة الفاعلين في بيئة الأعمال.

-**أطروحة دكتوراه بن صديق زوبيدة:** استعرضت موضوع "المركز القانوني للمكلف بالضريبة" نوقشت سنة 2022 تخصص قانون الإدراة والمالية بكلية الحقوق جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، خصّصت الباحثة دراستها على الجوانب القانونية المتعلقة بالمكلف بالضريبة بشكل عام من خلال استعراض القواعد المحددة في قانون الإجراءات الجبائية وقوانين ضريبية أخرى، بهدف توضيح مكانته ووضعه القانوني في سياق علاقة تبدو في ظاهرها غير متكافئة، لكن دراستنا جاءت في إطار محدد وهو بيان الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

خطة الدراسة:

من أجل الإجابة على الاشكالية قسمنا هذه الدراسة إلى تقسيم ثنائي مكوّن من بابين:

الباب الأول: بعنوان الحماية الموضوعية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال قسمناه إلى فصلين.

الفصل الأول: عنوناه تحديد العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال تناولنا في المبحث الأول أطراف العلاقة الضريبية، حددنا أطرافها الأساسية المتكونة من المكلف بالضريبة والإدارة

الجبائية، وفي **المبحث الثاني**، درسنا المبادئ الدستورية الضريبية التي تنظم العلاقة الضريبية. أما **الفصل الثاني** من الباب كان تحت عنوان الهيئات المتدخلة في مرافقة وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال عالجناه من خلال مبحثين، **المبحث الأول** تناول الأجهزة المرافقة لعمل المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، **المبحث الثاني** تكلمنا على تعزيز حماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال عبر لجان طعن.

أما بخصوص **الباب الثاني** خصصناه لدراسة الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وهو مقسّم إلى فصلين، **الفصل الأول** تناولنا الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، درسنا رفع الشكوى الضريبة كإجراء إجباري على المكلف، كما عالجنا رفع الطعن أمام اللجان كإجراء اختياري على المكلف.

وفي **الفصل الثاني** انصبت الدراسة على الحماية القضائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، خصصنا **المبحث الأول** لدراسة رفع المكلف بالضريبة دعوى قضائية ضريبية، وفي **المبحث الثاني** تناولنا الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية وطرق الطعن فيه.

وأنهينا الدراسة بخاتمة ضمّنا فيها أهم النتائج والاقتراحات، آملين أننا وفقنا في معالجة الموضوع بالشكل المناسب.

الباب الأول

الحماية الموضوعية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

تمهيد

تعتبر الضريبة التزام إجباري تفرضه الدولة على المكلفين بالضريبة على حد السواء استنادًا إلى سلطتها وسيادتها، دون تقديم مقابل مباشر، بهدف تحقيق أهداف الدولة وتغطية نفقاتها.

تعد الإدارة الجبائية هي الممثل الرئيسي للدولة في عملية فرض الضرائب، وتمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية، تتمتع بسلطات وإمكانيات تفوق بكثير تلك التي يمتلكها المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال ، بحيث تستمد قوتها من السلطة العامة الممنوحة لها من قبل الدولة، مما يخول لها القدرة على تحديد الدين الضريبي بدقة، بحيث تستخدم كافة الوسائل القانونية المتاحة لجمع الأدلة والمعلومات اللازمة، سواء عبر المراجعات أو التحقيقات أو استخدام البيانات المالية التي يلتزم المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بتقديمها.

تنظّم العلاقة الضريبية بموجب القوانين واللوائح الضريبية والدستور، وتخضع هذه العلاقة لمجموعة من المبادئ الدستورية التي تضبط هذه الأخيرة لتحقيق التوازن بين هدف زيادة الحصيلة الضريبية وحماية حقوق المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، بما يساهم في تشجيعه على الالتزام بواجباته الضريبية.

وبما أن المشرع الجزائري يسعى باستمرار إلى تحديث النظام الضريبي وتماشيا مع متطلبات التنمية الاقتصادية بهدف خلق بيئة ملائمة للمكلف بالضريبة لممارسة الأعمال، ولتعزيزه أكثر أنشا له هيئات تدعمه وترافقه في مشروعه الاستثماري، بالإضافة إلى لجان إدارية تحمية من أي تعسف قد يصدر من جانب الإدارة.

من خلال ماسبق سنحاول من خلال الباب تسليط الضوء على الحماية الموضوعية المكرسة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وتقسيميه إلى فصلين، حيث نعالج في **(الفصل الأول)** تحديد العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال وفي **(الفصل الثاني)** الهيئات المتدخلة لمرافقة وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

الفصل الأول

تحديد العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال

اهتمت معظم التشريعات ومن بينها التشريع الجبائي الجزائري بتحديد العلاقة الضريبية، من خلال النص على أطرافها وهما الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى تنظيم كل مايتعلق بهذه العلاقة من مبادئ أو أحكام.

تتسم هاته العلاقة بأهميتها الكبيرة في التأثير على مردودية الجباية؛ يتضح ذلك من خلال أن كفاءة الجباية تتزايد مع وضوح هذه العلاقة القانونية وتحقيق التوازن فيها، فكلما كانت بين العوامل المؤثرة في العلاقة هذه واضحة ومتوازنة، زادت الإيرادات الجبائية، والعكس صحيح.

ومن هنا جاءت أهمية تحديد حقوق والتزامات كل طرف في هذه العلاقة، حيث عملت القوانين الجبائية جاهدة على تنظيم هذا الجانب، وبالتالي أصبح كل طرف على علم بحقوقه وواجباته المترتبة عليه، ونظرا لهذه المكانة التي تحتلها العلاقة الضريبية، فقد حظيّت باهتمام دائم ومستمر من طرف مختلف الدساتير، والتي حرصت على أن تفرض الضرائب على أسس ومبادئ دستورية على غرار الدستور الجزائري.

حيث اهتم هذا الأخير بالنص على مجموعة من المبادئ الضريبية، من بين هذه المبادئ التي تضّمنها الدستور مبدأشرعية الضريبة وعدم جواز فرضها بشكل رجعي، وبموجب هذا المبدأ، لا يمكن فرض أي ضريبة إلا وفقاً لما ينص عليه القانون ولا تفرض بأثر رجعي، كما تضمن مبدأن في غاية الأهمية هما مبدأي المساواة والعدالة في تقديم الضرائب بين المكلفين، حيث يشارك كل فرد حسب قدرته الضريبية.

يخصّص هذا الفصل لفهم العلاقة التي تجمع المكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال والإدارة الجبائية، مبتدئين الكلام عن الطرف الأول وهو المكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال، من ناحية تحديد مفهومه وبيان صوره ، والكلام عن الالتزامات الملقاة على عاتقه، والطرف الثاني وهو الادارة الجبائية، من ناحية مفهومها، ثم الحديث عن السلطات التي منحها إياها القانون، هذا في **(المبحث الأول)**، أمّا **(المبحث الثاني)** نخصّصه للكلام عن المبادئ التي نظمها المشرع والتي تحكم اطراف العلاقة الضريبية، وفق ما يلي:

المبحث الأول

أطراف العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال

تعد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية علاقة قانونية ملزمة تنبع من التشريعات والتنظيمات الجبائية، والتي بدورها تضبط مهام الإدارة الجبائية والمتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة، وتصفية المبالغ المستحقة، وتحصيلها من المكلفين بالضريبة.

يُعتبر المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال العنصر الأساسي في العلاقة الضريبية، إذ يُشكل الطرف الذي يتوجب عليه الالتزام بالضوابط الضريبية وتقديم المستحقات المالية للدولة، وتتباين طبيعة المكلف بالضريبة بين شخص طبيعي (فرد)، يمارس نشاطاً معيناً بشكل مستقل أو داخل إطار قانوني متوسط، وشخص معنوي (شركة أو مؤسسة)، يمارس نشاطاً منظماً ضمن إطار قانوني أكبر، ما يجعل مفهوم المكلف مرناً ويشمل طيفاً واسعاً من الكيانات.

يتحدد التزام المكلف بالضريبة وفقاً لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي يمارسه، حيث تختلف الأنشطة وتتباين في مستويات الدخل أو رقم الأعمال الذي تحققه، لذا يقوم المشرع بوضع تصنيفات متعددة تسهل عملية فرض الضرائب، وتضمن عدالة التوزيع الضريبي، بحيث يتناسب مقدار الضريبة مع مستوى الدخل أو حجم النشاط، فقد تُصنف الأنشطة على أساس قطاعي، كالنشاط التجاري والصناعي والزراعي والخدمي، أو بناءً على معايير مالية مثل رقم الأعمال السنوي أو الدخل الإجمالي.

أما الطرف الآخر من العلاقة الضريبية يتمثل في الإدارة الجبائية، والتي لها أهمية بالغة في هذه العلاقة نظرًا لدورها كأداة رئيسية تعتمد عليها الدولة في تنفيذ سياستها المالية، والتي تمتلك بدورها مجموعة من السلطات والصلاحيات التي تمكنها من تنفيذ وتطبيق القوانين الضريبية، بالمقابل لم يترك المشرع ممارسة هذه السلطات دون تقيدها بضوابط تشكل في أساسها ضمانات للمكلف بالضريبية لمواجهة سلطة الإدارة الجبائية، وذلك لضمان تحقيق التوازن في العلاقة بين الطرفين.

وعليه سنتناول في هذا المبحث تبيان أطراف العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال، من خلال توضيحه في مطلبين حيث نتكلم عن المكلف بالضريبية في بيئة الأعمال **(مطلب أول)**، ثم نعرج إلى تبيان الإدارة الجبائية في **(المطلب الثاني)** كمايلي:

المطلب الأول

المكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال

ينطلق مصطلح "المكلّف" من فكرة التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأشخاص القانونية المعنين بتطبيق أحكامه، ويعتبر المكلف بالضريبة نتيجة للعلاقة الضريبية التي تنشأ بموجب القانون بينه وبين الإدارة الجبائية، حيث يصبح مدينًا وملزمًا بتسديد المبالغ الضريبية المستحقة نتيجة لممارسة نشاط محدد أو الحصول على دخل يندرج ضمن نطاق سريان أحكام القانون الجبائي.[1]

وبما أن المكلف بالضريبة أحد طرفي العلاقة الضريبية فإنه يصبح من الضروري تحديد تعريفه **(الفرع الأول)**، مع تحديد الصور التي يمكن أن يكون عليها المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال **(الفرع الثاني)**، بالإضافة الى الالتزامات الملقاة على عاتقه **(الفرع الثالث)**.

الفرع الأول: تعريف المكلف بالضريبة

عادة ما يتجه المشرع إلى وضع القواعد القانونية التي تنظم علاقة الدولة بالأفراد أو علاقة الأفراد ببعضهم البعض، دون أن يُحدّد بدقة التعاريف اللازمة لتلك العلاقات، حيث يكتفي بتحديد نطاق الموضوع ومحله، مثل تحديد الأشخاص المكلفين بالضريبة دون أن ينص على تعريف المكلف بالضريبة بشكل دقيق.

وأمام غياب تعريف تشريعي محدد ودقيق للمكلف بالضريبة، يتعين علينا اللجوء إلى التعريفات الفقهية والتفكير في مختلف المصطلحات التي يمكن أن تُطلق على الشخص الذي يدفع الضريبة، يمكن لهذا المصطلح أن يختلف باختلاف الشخص الذي يكون المكلف بالضريبة، وفيمايلي بعض التعريفات التي يمكن الاستعانة بها.

التعريف الأول: "المكلّف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة وهو الذي يحدّده المشرّع الضريبي كمدين بالضريبة"[2].

---

[1]– زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة لألشخاص الخاضعين للضريبة**، شهادة الدكتو اره في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان،2013 ، ص19.

[2]– زناتي فريدة، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس 2012، ص11.

هذا التعريف يُظهر المكلّف بالضريبة بأنّه ذلك الشخص الذي يحدّده المشرّع ويقوم بدفع مبلغ الضريبة لمصلحة الخزينة العمومية، وهو ملزم بذلك بوصفه دينا عليه.

1.لا يبدو أنّ هذا التعريف دقيق في وصفه للمكلّف بالضريبة، لأنّه ربطه بوظيفة التمويل التي هي أحد وظائف الخزينة العمومية، كما أنّها أحد أعمال البنوك التجارية عموما والبنك المركزي خصوصا.

2.كما أنّ اعتبار المكلّف بالضريبة مدين بالضريبة، لا يعكس حقيقة الواقع، بالتالي التعريف تجاهل الاستثناءات التي توجد في القوانين الضريبية والتي تحدد من هو معفى من دفع الضرائب، ومن هو مكلف بدفعها من حيث أنّ بعض الأنشطة التجارية أو المهنية معفاة كلية من الضريبة، الأمر الذي يعني أنّه ليس كلّ مكلّف بالضريبة مدين بها لاعتبارات قانونية، لكن كل مدين بالضريبة هو مكلّف بها تلقائيا.

3.كما يمكن أن ينطبق هذا التعريف على الأشخاص الذين يدفعون ضريبةً غير مباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والتي لا يساهمون بها مباشرة في تمويل الأعباء العامة، بل يدفعها المستهلك عند شراء السلع والخدمات.

4. التعريف لم يوضح طبيعة شروط تحمل العبء الضريبي، حيث لم يحدد بدقة متى يمكن اعتبار الشخص "مكلفاً بالضريبة"،هل يجب أن يكون الشخص مواطناً أم يمكن أن يكون أي شخص يقوم بعمل ما داخل دولة معينة، هل يتوجب على الشخص دفع مبلغ معين من الدخل أو الثروة ليعتبر مكلفاً بالضريبة.

ممّا سبق يتّضح لنا أن التعريف الأوّل ركّز على الهدف البعيد من وراء فرض الضريبة وهو تمويل نفقات الحكومة، وهذه الأخيرة تتمّ عبر العديد من المراحل، بينما أهمل التعريف شخص المكلف بها.

التعريف الثاني: "كلّ شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرّح به وفقا للقانون"[1].

[1]– هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الجبائية وضمانات المكلفين**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006، ص34.

من خلال هذا التعريف، يتّضح لنا أن المكلّف بالضريبة هو ذلك الشّخص المُلزم بدفع مبلغ الضريبة المنصوص عليه قانونا، وبالتالي تدفع هذه الأخيرة من قبل أيّ شخص يمارس نشاطا ينصّ القانون على خضوعه للضريبة.

1.الملاحظ أنّ هذا التعريف لا يوضّح المعنى الحقيقي للمكلّف بالضريبة، على اعتبار أنّ توصيف الضريبة بكونها مساهمة، وأنّ المكلّف بالضريبة مُلزم بدفع هذه المساهمة ينافي الحقيقة،لأنّ لفظة المساهمة التي استخدمها التعريف توحي بحريّة الاختيار في دفع الضريبة وتنفي عنها صفة الإلزام، بينما المكلّف بالضريبة مُلزم بدفع الضريبة ولا اختيار له في ذلك.

2. كما أنه لم يبين متى يكون تحصيل المساهمات الضريبية، هل يجب أن تكون المساهمات تحصّل بواسطة هيئة حكومية معينة، أو هل هناك أي متطلبات قانونية يجب توافرها ليتم اعتبار التحصيل مصرحًا به.

3.كما نلاحظ أن التعريف ركّز في مضمونه على مشروعية فرض الضريبة دون تقديم توضيحات أكثر حول شخص المكلف بالضريبة، وهو ما يعدّ انتقاصا في محتوى هذا التعريف وشموليته.

مع ذلك يمكن أن يكون لإيراد لفظة "**المساهمة**" زاوية إيجابية تتمثل في البُعد السياسي الذي يروم إليه التعريف، وهو أنّ المكلّف بالضريبة جزء من المجموعة الوطنية يساهم كغيره في بناء وطنه من خلال التزامه بدفع الضريبة، وبهذا المنحى يكون التعريف الفقهي قد وظّف عبارة واسعة الدلالة لتخفيف حدّة لفظة الالزام وإبعاد معناه السّلبي عن ذهن المكلّف بالضريبة الذي قد يدفعه للتهرّب من دفعها.

التعريف الثالث:"أيّ شخص يقوم بتزويد سلع أوخدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلّة ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أيّ مكان وأيّا كان الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصّلته"[1].

يمكن القول إن التعريف يشير إلى أن أي شخص يزود السلع والخدمات بشكل مستقل ومنتظم وبغرض الربح يعد مكلفًا بالضرائب، وهذا يعكس أهمية الضرائب في تمويل الأنشطة

[1]– الكفيف فاتح، **تأثير العبء الجبائي على المكلف بالضريبة: حالة الضرائب غير المباشرة**. مذكّرة ماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص46.

الحكومية وتوفير الخدمات العامة، ويوضح أيضًا دور الحكومة في فرض الضرائب على الأفراد والشركات والمؤسسات.

ومن خلال التعريف يبدو لنا أنّ المكلّف بالضريبة هو ذلك الشخص الذي يتعامل بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة،

واشترط صاحب التعريف أن يكون نشاطه الاقتصادي مستقلا ومنتظما، مهما يكن نطاقه الجغرافي أو طبيعة نشاطه، وبغض النظر عن الربح الحاصل منه.

ثمّ قدّم التعريف العديد من الصور المتعلّقة بالمكلّف بالضريبة، ذاكرا منها: المنتج، مقدّم الخدمة، التاجر، المزارع، أصحاب النشاط المهني...إلخ.

هذا التعريف للمكلّف بالضريبة قاصرا من عدّة أوجه، نذكر منها:

1.اعتبر المكلّف بالضريبة الشخص الذي يقوم بتزويد السلع والخدمات فقط، مستثنيا المهنيين من الضريبة، والحال أنهم خاضعون كغيرهم لها.

2.اعتبر أنّ السلع والخدمات خاضعة للضريبة، بينما الضريبة في الأصل تفرض على حسب طبيعة النشاط الممارس.

3.اشترط أن يكون نشاطه مستقلا ومنتظما، وهو بهذا الشكل استثنى الكثير من الأنشطة من الخضوع للضريبة، مثل: الأنشطة الموسمية أو التي تنقطع لأسباب قاهرة أو الأنشطة التبعية...إلخ، والواقع أنّ هذه الأنشطة تخضع للضريبة كغيرها من الأنشطة.

4.اعتبر المكلّف بالضريبة الشخص الذي يمارس نشاطا اقتصاديا دون غيره، وهو بهذا قد أزاح من دائرة الخاضعين للضريبة العديد من الفئات، مثل: الموظفين الإداريين.

5.رأى بأنّ الضريبة تفرض على جميع الأنشطة مهما كان غرضها، والحقيقة أنّ المشرّع أخرج من دائرة التعامل المشروع بعض الأنشطة، وحظرها بموجب قوانين، مثل تجارة المخدّرات، أو تجارة المشروبات الكحولية والتبغ في التجارة الإلكتروني[1].

التعريف الرابع: "كلّ شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلّفا"[2].

---

[1]– المادة رقم 03 الفقرة 02 من القانون رقم 18–05 المؤرخ في 05/10/ 2018 المتعلّق بالتجارة الإلكترونية، ج. ر عدد 28 الصادرة في بتاريخ 2018/05/16.

[2]– حسام فايز أحمد عبد الرؤوف، **العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل والجباية**. مذكّرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، 2008، ص21.

يعني التعريف بأن أي شخص يتحمل مسؤولية دفع الضريبة، سواء كانت ضريبة دخل أو ضريبة على الممتلكات، فهو يعد مكلفاً.

كما يوضّح صاحب هذا التعريف أنّ كل شخص اكتسب صفة الالزام بدفع الضريبة أصبح مكلفا بها تلقائيا.

في حقيقة الأمر أن هذا التعريف لايعكس معنى المكلف بالضريبة حيث أنه ربط الزامية دفع الضريبة بالأشخاص المكلفين بها بالتالي أهمل عدة جوانب نذكر أهمها:

1.ليس من الضروري أن يكون كل فرد مكلف بالضريبة ملزمًا بسدادها، حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يكون الشخص الذي يقوم بجمعها وتحصيلها لصالح الخزينة العامة.

2. المكلف بالضريبة يحمل صفة التكليف من الناحية القانونية، لكن يستطيع نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر هو الذي يقوم بدفعها كما هو الحال في الضرائب المباشرة.

3. قد يكون نقل عبء الضريبة كليا أو جزئيا مثال على ذلك تاجر الجملة الذي يحمل صفة المكلف بالضريبة لكن نقل عبئها كليا أو جزئيا إلى تاجر التجزئة والذي بدوره ينقلها بصفة نهائية الى المستهلك.

إذا يمكن القول أن المكّلف بالضريبة قد يكون هو المكّلف بتحصيل الضريبة لفائدة الخزينة العمومية وليس بالضرورة أن يكون ملزم بدفعها، بذلك هو ويساهم في تمويل الأعباء العامة.

الفرع الثاني: صور المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

يعد النظام الجبائي مجموعة القواعد والأحكام القانونية التي تنظم عمليات الضريبة من تشريع وتحديد وتقييم وتحصيل ورقابة، ويخضع المكلفون بالضريبة في بيئة الأعمال لهذا النظام بما يتوافق مع توجهات المشرع الجبائي، والذي يحدد الشخص المكلف بدفع الضريبة سواء كان من الأشخاص الطبعيين أو المعنويين كالشركات والمؤسسات و الهيئات المعنوية الأخرى سنحاول إبراز صور المكلفين بالضريبة بناءً على أسس تعتمد على أساس رقم أعمال المكلف

بالضريبة في بيئة الأعمال، ويفرق بين المكلفين بالضريبة ذات رقم الأعمال الكبير في السوق **(أولا)**، والمكلفين المتوسطين في رقم الأعمال **(ثانيا)**. [1]

أولا: المكلفين بالضريبة ذوي رقم الأعمال الكبير

المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال ذوات رقم الأعمال الكبيرهم المؤسسات الكبرى على غرار المؤسسات البترولية، والذين يزاولون نشاطات اقتصادية كبيرة ومربحة، ويتجاوز رقم أعمالهم أو أرباحهم السنوية حداً معيناً يحدده القانون الجبائي لكل دولة.

يشكلون عمالقة الاقتصاد ويعتبرون فئة مهمة وحساسة في النظام الضريبي لأي دولة، لأنهم يساهمون بنسبة كبيرة في تمويل الميزانية العامة من خلال تحصيل الدولة للجباية البترولية، والتي تساعدها في تنفيذ برامجها التنموية وخاصة النفقات الاستثمارية، حيث أن لها دور في دعم الأهداف الاقتصادية ، لذلك، تولي الدول اهتماماً خاصاً بهذه الفئة من المكلفين بالضريبة من خلال تنظيم وتسهيل وتحسين علاقتها معهم، وتقديم بعض التسهيلات والحوافز الجبائية.[2]

ولقد حددت المادة 59 من قانون المالية لسنة 2024 التي تعدل أحكام المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية المكلفين بالضريبية الخاضعين إجباريا لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي جاء فيها" تعين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسديد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى:" [3]

– الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الخاضعة للتشريع المتعلق بالمحروقات المعدل والمتمم.

---

[1]– عصماني مختار، **دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر – خلال البرامج التنموية (2001–2014)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في لإطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال والتنمية المستدامة، جامعة سطيف 01، 2014، ص04.

[2]– قجاتي عبد الحميد، **دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي – دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر (1980–2014)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017،ص 3.

[3]– المادة 59 من قانون رقم 23–22 المؤرخ في24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024.التي تعدل المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.

– الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدي يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحجج بموجب قرار من وزير المالية.

–شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الاشخاص الذين اختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الاموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

– تجمعات الشركات عندما يساوي رقم أعمالها السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

تتولى مديرية كبريات المؤسسات، التي أنشئت بمقتضى القرار الوزاري الصادر في2009، والمنقسمة إلى خمس مديريات فرعية، إدارة الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، والتي يتعدى رقم أعمالها المحقق في نهاية السنة المالية مئة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).[1]

وتجدر الاشارة أنه تم تعديل الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تخضع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات بمقتضى القرار الوزاري الصادر عن وزارة المالية، بحيث يشمل الشركات التالية :

–شركات رؤوس الاموال وشركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي وشركات رؤوس الأموال المحددة في المادة 136 من قانون ض. م. ر. م التي يفوق رقم أعمالها أو يساوي ملياري دينار جزائري (2.000.000.000).

– بالنسبة لتجمعات الشركات لما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة ملياري دينار جزائري (2.000.000.000).[2]

[1] –المادة 02 من القرار الوزاري المشترك يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها المؤرخ في11 فبراير 2009 ج. ر عدد 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009.

[2] – القرار الوزاري المؤرخ في24 ديسمبر 2017، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج. ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2017.

تقوم هذه المديريات بالإشراف على كبار المكلفين بالضريبة الذين يشكلون النسبة الأكبر من الإيرادات الجبائية، وفي المقابل ألزم التشريع الجبائي على هؤلاء المكلفين أن يؤدوا جميع الالتزامات الجبائية لدى المديرية التي تخضع لها.

ثانياً: المكلفون بالضريبية متوسطي رقم الأعمال

يتعدد وجود الأشخاص الطبيعيين والمعنويون في بيئة الأعمال من فئة متوسطي رقم الأعمال في المجال الضريبي، نظرًا للتنوع الكبير في نشاطاتهم وطبيعة خضوعهم للضرائب فيها، ومن بين صور هؤلاء المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال نجد بشكل رئيسي، المستثمر **(1)**، المقاول الذاتي**(2)**، المؤسسات الناشئة**(3)**،المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**(4)**.

1-المكلف بالضريبة في صورة المستثمر

يُعرف المستثمر الشخص الطبيعي حسب قانون الاستثمار الحالي رقم 22-18 المادة 05 منه" كل شخص طبيعي أو معنوي وطني أو أجنبي مقيماً أو غير مقيم، بمفهوم التنظيم الخاص بالصرف، ينجز استثماراً طبقاً لأحكام القانون".[1]

يتضح من خلال نص المادة أن المستثمر كل شخص يقوم بعملية استثمار في الجزائر، سواء كان مواطناً جزائرياً أو أجنبياً، وسواء كان يعيش في الجزائر أو خارجها، وفقاً للقواعد الخاصة بالصرف والتحويلات المالية، و تشمل كل أنواع الاستثمارات التي يمكن أن يقوم بها الشخص الطبيعي، سواء كانت استثمارات مادية أو غير مادية، أو استثمارات جديدة أو توسعة أو تحديث أو تحويل أو إعادة هيكلة أو تصفية...الخ.

2_ المكلف بالضريبة في صورة المقاول الذاتي

نص المشرع على تعريف المقاول الذاتي في المادة 02 الفقرة 01 من القانون الأساسي للمقاول الذاتي بأنه " كل شخص طبيعي يمارس بصفة فردية نشاطاً مربحاً يندرج ضمن قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي، ولا يتعدى رقم أعماله السنوي

[1] – المادة 05 من القانون رقم 22-18 المؤرخ في 24 يوليو 2022، يتعلق بالاستثمار، ج. ر. عدد50 ،الصادرة في 28 يوليو 2022.

حداً يحدده طبقاً للتشريع المعمول، تستثنى من قائمة النشاطات المذكورة أعلاه المهن الحرة والمهن والنشاطات المقننة والحرفية به"[1]

يتبيّن من خلال هذا التعريف أن المقاول الذاتي يجب أن يكون فردًا طبيعيًا، واستبعد أن يكون شخصاُ معنوياً، بالإضافة أن التعريف يُوكدعلى ضرورة مزاولة المقاول الذاتي عمله بشكل فردي، ولحسابه الخاص دون التعاون مع آخرين، ويتعين أن يكون هذا العمل نشاطًا يحقق ربحًا، يُصنَّف هذا النشاط ضمن قائمة الأنشطة الخاصة بالمقاول الذاتي التي ذكرها المشرع مؤخرا في المرسوم التنفيذي رقم 23-197 و الذي يحدد قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي.[2]

كما نلاحظ أن القانون الأساسي للمقاول الذاتي في نص الفقرة 02 من نفس المادة، قد استثنى بشكل صريح المهن الحرة، والنشاطات المقننة، والنشاطات الحرفية من قائمة النشاطات التي يمارسها بالمقاول الذاتي.

إلا أنه ممكن أن تكون الاستثناءات المذكورة تعكس عدة اعتبارات، من بينها طبيعة تلك الأنشطة من حيث ممارستها مثلاً لنشاط الفردي والنشاط الربحي، وهذا يقلل من إمكانية تطبيق هذه الصفة على الأفراد الطبيعيين الذين يمارسون مهنًا حرة أو حرفية، وبالتالي يمكن أن يكون من غير المناسب تصنيفها تحت مظلة المقاول الذاتي.

كما أن ورود عبارة " الأنشطة المقننة "، جاءت غامضة ولم يحد المشرع هذه الانشطة.

بالإضافة إلى أن التعريف اشترط في المقاول الذاتي حد أقصى لرقم أعماله السنوي هذا يعتبر غير مشجع للشباب العاملين في مجالات حديثة تتطلب رؤوس أموال ضخمة مثل المشاريع في مجال التكنولوجيات.

[1]–المادة 02 الفقرة 01 من القانون رقم 22-23 المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 2022.الذي ينظم القانون الأساسي للمقاول الذاتي، المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 2022.

[2]– المادة 04 المرسوم التنفيذي رقم 23-197 الذي يحدد قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي وكيفيات التسجيل في السجل الوطني للمقاول الذاتي.

3- المكلف بالضريبة في صورة المؤسسة الناشئة

لم يقدم المشرع الجزائري إلى الآن تعريفًا واضحًا لمفهوم المؤسسة الناشئة تاركا للفقه أو للمختصين في المجال إعطاء التعريف المناسب، الأمر الذي أثار العديد من التساؤلات حول الإطار القانوني الذي يحكم هذه الكيانات.

ورغم ذلك، نستشف من القوانين سعي المشرع لتقريب مفهوم المؤسسات الناشئة في مضمون المادة 06 من القانون 15-20 المتضمن القانون التوجيهي حول البحث العلمي والتطوير التكنلوجي والتي تنص على أن " المؤسسة التي تتكفل بتجسيد مشاريع البحث الأساسي أو التطبيقي أو تلك التي تقوم بأنشطة البحث والتطوير.[1]

كما حاول الاشارة اليها في أحكام القوانين كقانون 17-02 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال مضمون المادة 21 التي نصت على أنه " تنشأ لدى الوزارة المكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة صناديق ضمان القروض وصناديق الإطلاق وفقاً للتنظيم الساري المفعول، بهدف ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية المؤسسات الناشئة في إطار المشاريع المبتكرة".[2]

بالإضافة الى القانون رقم 19-04 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 الذي نص على مجموعة من الامتيازات الجبائية التي تستفيد منها المؤسسة الناشئة في المادة69 منه.[3]

وعليه، قد ظل تعريف المؤسسة الناشئة مبهما لغاية صدور المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المتضمن انشاء لجنة وطنية لمنح علامة مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر وحاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها، فقدت وردت الشروط التي يجب توفرها في المؤسسة الناشئة

---

[1] – المادة 06 من القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتعلق بالقانون التوجيهي حول البحث العلمي والتطور التكنلوجي،ج.ر عدد71، المعدل والمتمم بموجب القانون 20-02 المؤرخ فيمارس 2020، ج. ر عدد 20.

[2]– المادة 21 من القانون 17-02 المتعلق بالقانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ج. ر عدد 02.

[3] –المادة 69 من القانون رقم 19-04 المؤرخ في 11 ديسمبر2019، المتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج. ر عدد 81.

على سبيل الحصر لا المثال في المادة 11 منه، والتي نصت على الشروط الواجب توفرها في المؤسسة الناشئة [1]:

– أن لا يتجاوز عمر المؤسسة 08 سنوات.

– أن تقترح المؤسسة ابتكاراً في منتجاتها أو خدماتها أو نموذج أعمالها أو نموذج تخطيطها.

–ألا يتجاوز رقم الأعمال مبلغاً تحدده هذه اللجنة الوطنية.

–أن يكون رأسمال الشركة مملوكا بنسبة 50% على الأقل لأشخاص طبعيين أو صناديق استثمار أو من طرف مؤسسات ناشئة أخرى.

–أن تكون إمكانية نمو المؤسسة كبيرة.

– أن لا يتجاوز عدد العمال 250 عامل.

يمكن القول أنه رغم التوافق النسبي بين مفهوم المؤسسة الناشئة في التشريع الجزائري والتعريفات المتداولة في غالبية الدول، الا أننا نستنتج من أن الشروط المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 20–254 ،أن المشرع حصر نشاط المؤسسة الناشئة في قطاع محدد هو الابتكار التكنلوجي، بالإضافة الى اعتماده معيار المخاطرة لأن هذه المؤسسات تنطلق من العدم لتّخاطر إما بالنجاح أو الفشل، فلو قارناها بالتشريع التونسي الذي عرف المؤسسة الناشئة بمقتضى الفصل 02 من القانون عدد 20 لسنة 2018 والذي اعتبر مؤسسة ناشئة طبقاً للتشريع الجاري به العمل كل شركة تجارية مكونة ومتحصلة على علامة المؤسسة الناشئة طبقاً للشروط الواردة بهذا القانون.[2].

بالتالي، يتضح لنا من خلال التعريف أن المشرع التونسي لم يقيد نشاط المؤسسة الناشئة بنشاط معين، حيث يشير إلى أن أي شركة تجارية تتوافر فيها المتطلبات المحددة في القانون اعتبارها مؤسسة ناشئة، عكس المشرع الجزائري.

[1]– المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 20–254 المؤرخ في 15 سبتمبر 2020 المتضمن انشاء لجنة وطنية لمنح علامة مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر وحاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها ج.ر عدد 55 الصادرة في 21 سبتمبر 2020.

[2]– اليعقوبي ليلى، **الاستثمار في تونس**، الطبعة الأولى، المجمع الأطرش للنشر والتوزيع ، تونس، 2020، ص113.

بالإضافة إلى ذلك بالعودة إلى الشروط الواجب توفرها في المؤسسة الناشئة في التشريع التونسي، تختلف تماماً عن التشريع الجزائري، بحيث أنها تعتمد على معايير تتماشى ومتطلبات النمو الاقتصادي.[1]

يمكن القول في الأخير أن دراستنا للمؤسسات الناشئة كصورة من صور المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال جاء على سبيل الاستئناس فلا يمكن اعتبار المؤسسة النائشة عضو فعال في بيئة الأعمال بالنظر إلى أنها من بداية نشاطها تقوم على مبدأ الخطر.

4- المكلف بالضريبة بصورة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

نص المشرع الجزائري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومعايير تحديدها في المادة 05 من القانون رقم 17-02 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أنها" تعرف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنها مؤسسة إنتاج السلع و/ أو الخدمات :

- تشغل من واحد إلى مائتين وخمسين (250) شخصا.
- لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أربعة ملايير دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوي مليار (1) دينار جزائري .
- تستوفي معيار الاستقلالية كما هو محدد في النقطة 3 أدناه".[2]

ما يعاب على نص المادة انها اعتبرت دور المؤسسة قاصرًا على إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتجاهلت النشاطات الاخرى التي ممكن أن تساهم في تطوير الاقتصاد الوطني، مثل التسويق التصدير..الخ

كما أن التعريف اكتفى بتصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على أنها تقوم بإنتاج السلع و/أو الخدمات، ولكن لا يتم توضيح ما إذا كانت تتعامل مع السوق المحلية أم السوق الدولية، وما إذا كانت تتعامل في قطاع صناعي محدد أو مجموعة متنوعة من القطاعات.

---

[1]- الأمر الحكومي التونسي عدد 840 لسنة 2018 مؤرخ في 11 أكتوبر 2018 يتعلق بضبط شروط وإجراءات وآجال إسناد وسحب علامة المؤسسة الناشئة والانتفاع بالتشجيعات والامتيازات بعنوان المؤسسات الناشئة وبضبط تنظيم وصلاحيات وكيفية سير أعمال لجنة إسناد علامة المؤسسة.

2- المادة 05 من القانون رقم 17-02 المؤرخ في 10 يناير 2017 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،ج. ر عدد 02 الصادرة في 11 يناير 2017.

بالإضافة أنها أشارت الى طبيعتها القانونية دون ذكر المعايير المستند إليها لتحديد هذه الطبيعة إذا كانت هذه المؤسسة تابعة للقطاع العام أو الخاص، مما يجعلنا أمام صعوبة تحديد نظامها القانوني الذي تعتمد عليه.

ومع ذلك يتضح أن توجه المشرع في إعطاء أهمية بالغة لهذه المؤسسات بوضع أطر قانونية متفرقة و مرنة تحكم تأسيسها خصوصا بعد صدور القانون22 -09 المعدل للقانون التجاري بهدف تبسيط اجراءات انشاء الشركات التجارية التي تعد أكثرا انتشار في الجزائر.[1]

الفرع الثالث: التزامات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

إن التوازن بين أطراف العلاقة الضريبية يقوم بناءً على احترام أحدهما لحقوق الآخر، وفق نصوص قانونية تحدد حقوق والتزامات كل طرف، فإذا كان للمكلف بالضريبة حقوقًا عند الإدارة الجبائية، عليه تحمل التزامات يجب أداؤها والتقيد بها، ولم يفرق المشرع الجزائري فيما يخص الالتزامات الجبائية بين المكلفين العاديين والمكلفين في بيئة الأعمال، بل ألزمها على كل المكلفين على حد السواء، بالتالي من أجل تفادي العقوبات و التي قد تفرض عليهم ألزمهم المشرع الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء كانت الالتزامات التصريحية ذات طابع جبائي **(أولاً)** و أخرى ذات الطابع المحاسبي**(ثانيا)** فتأتي هذه الالتزامات في الأساس لحمايتهم من أي تجاوز قد يطرأ من قبل الإدارة الجبائية.

أولا : الالتزامات ذات الطابع الجبائي

تكمن الالتزامات ذات الطابع الجبائي في الالتزام بالتصريح الضريبي كونه أساساً لقيام غالبية الأنظمة الضريبية، حيث تقره وتعتبره وسيلة رئيسية لجعل المكلف بالضريبة يساهم في تحديد وضعيته الجبائية، من خلال إبلاغ الإدارة الجبائية تلقائيًا وبكل حرية بتفاصيل وعائه وعائداته الضريبية، ويُفترض أن تعكس التصريحات حجم دخله وأنشطته المالية، مما سبق ذكره تحتم علينا الدراسة استكشاف تعريف التصريح الضريبي**(1)** وشرح مختلف أشكاله لفهمه بشكل أفضل**(2)**.

[1]-أنظر القانون رقم 22-09 مؤرخ في 05 مايوسنة 2022، يعدل ويتمم الأمررقم 75-59 المؤرخ 26 سبتمبرسنة 1975 والمتضمن القانون التجاري.

1-تعريف التصريح الجبائي

امتنع المشرع عن تقديم تعريف قانوني للتصريحات الجبائية، واكتفى بتحديد أحكامه من حيث المضمون والأفراد المعنية به و وإجراءات اكتتابه والجهات المختصة بتلقيه، ونتيجة لهذا الامتناع، يتعين علينا البحث في الاجتهادات الفقهية للوصول إلى تعريف للتصريحات الجبائية وفهم طبيعتها.

عرف الفقه التصريح الضريبي بأنه عمل أولي يصرح المكلف بالضريبة من خلاله بالدخل والربح الذي حققه، وبالرقم الخاص بأعماله، وبالعمليات التي تخضع للضريبة.[1]

كما اعتبره آخرون بأنه التزام إداري يجسد مشاركة المكلف بالضريبة في تحديد وضعيته ومساهمته الضريبية، من خلال المعطيات والمعلومات المتضمنة في تصريح يقوم بتعبئته وتوقيعه وإيداعه في الآجال المحددة قانونًا، والذي يتم وضعه من طرف الإدارة الجبائية.[2]

أما من جانب الفقه الضريبي الفرنسي فقد كان له دور في اعطاء تعريف للتصريح الضريبي الذي اعتبر فيه كل تصرف قانوني من المكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية، بموجبه معلومات تهدف مباشرة إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي[3].

من خلال التعاريف الفقهية السابقة يمكن استنتاج تعريف للتصريح الجبائي بالقول أنه أحد الإجراءات المستمرة في علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، كما أنه أداة إجرائية أساسية يحدد فيها المكلف بالضريبية المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة.

2- أنواع التصريحات الضريبية

بناءً على أحكام التشريع الجبائي، يلتزم المكلفون بالضريبة بتحرير التصريحات الضريبية وفقًا للمعايير المحددة في القوانين، وذلك باستخدام النماذج التي تقدمها الإدارة الجبائية، تختلف هذه التصريحات وفق شكلها، فنجد التصريح الورقي الذي يشمل تصريحات بداية النشاط، والتي تُقدم للإدارة الجبائية للإعلام عن بدء النشاط، وكذلك التصريحات أثناء ممارسة النشاط،

---

[1]- محتال فلة، بساس أحمد،، **أثر تطبيق نظام التصريح الالكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية**، مجلة دراسات دارسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد 11، العدد 02، 2020، ص58

[2]- عفيف عبد المجيد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال فترة2001-2012**، مذكرة لنيل الماجستير في قسم علوم التسيير ،جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان، سنة 2014، ص13.

[3]- قسايسية عيسى، **المركز القانوني للمكلف بالضريبية والضمانات الممنوحة له**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص إدارة ومالية كليه الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2020، ص312.

والتي تتعلق بالوعاء الضريبي، كما يجب تحرير تصريح آخر عند التوقف أو الانتهاء أو التنازل عن النشاط **(أ)** ، وفي إطار التحول الرقمي الحاصل، تم إدخال التصريح الإلكتروني الذي يعتمد على وسائل الاتصال الإلكتروني، ويتيح للمكلفين تقديم معلوماتهم الضريبية بشكل إلكتروني، فيتم تخصيص رقم إداري فريد لكل تصريح إلكتروني لضمان تعقبه بشكل فعال من قبل الإدارة الجبائية **(ب)**.

أ-التصريحات الورقية

يأخذ التصريح الضريبي الورقي عدة أشكال، وهذه الأشكال متأثرة بتطورات نشاط المكلف بالضريبة، حيث يختلف نموذج التصريح والمواعيد الزمنية لتقديمه بناءً على بداية ممارسة النشاط، يتمثل في التصريح بالوجود **(1)**، ويمتد إلى التصريح بالوعاء وهو أثناء الممارسة**(2)**، إلى غاية التصريح بإيقاف النشاط **(3)**.

أ1-التصريح بالوجود (G08)

هو تصريح ببداية النشاط يشترك فيه كل المكلفين بالضريبة التابعين لأنظمة الاخضاع الضريبي على رغم اختلافها، حيث تنص المادة 183 من قانون ض. م. ر. م على أنه يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين(30) يومًا الأولى لبدء نشاطهم تصريحًا مطابقًا للنموذج الذي تقدمه الإدارة إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لها.

واشترط المشرع تدعيم التصريح بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الميلاد، وكذا بمعلومات خاصة إذا كان المكلف بالضريبة أجنبياً، تمثلت في الأسماء والألقاب، العنوان التجاري إذا كان داخل الجزائر أو خارجها، كما أوجب تقديم نسخة من العقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى الأجانب انجازها في الجزائر[1].

إن القصد من نص المادة أن المكلف بالضريبة يقدم تصريح بوجوده، أي إعلام الإدارة الجبائية ببداية نشاطه، بالتالي تنشأ الالتزامات الضريبية فور تصريحه.

[1]– المادة 183 من قانون ض. م.ر. م، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، نسخة 2024.

أ2- التصريح بالوعاء الضريبي(G50)

بالإضافة الى التصريح بالوجود المفروض على كافة المكلفين بالضريبة التابعين للأنظمة الضريبية المختلفة، يخضع المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال والتابعون لنظام الربح الحقيقي للتصريح بالوعاء ويكون أثناء ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، يهدف هذا التصريح الى تحديد جميع المداخيل والمعلومات حتى يتم تحديد المبلغ الواجب دفعه.

يلتزم المكلفون بالضريبة أثناء تقديم التصريح بالوعاءبنوعين من التصريحات، الأول هو التصريح الشهري، وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضرائب والرسوم المحصلة، حيث يجب عليهم تقديمه في غضون العشرين (20) يومًا الأولى من الشهر الموالي، وبالإضافة إلى ذلك، يتعين عليهم تقديم تصريح سنوي بحسب رقم أعمالهم، يلتزمون فيه بالاكتتاب قبل نهاية شهر أبريل من كل سنة مالية.[1]

يملأ نموذج التصريح بالوعاء**(G50)** بالمعلومات المطلوبة و يتم تقديمه للإدارة الجبائية، والذي يحمل الضرائب والرسوم التي تدفع نقداً أوعن طريق الاقتطاع من المصدر والتي تشمل [2]:

-الضريبية على الدخل الإجماليIRG

-الرسم على النشاط المهنيTAP .

-الرسم على القيمة المضافةTVA .

-الضريبية على أرباح الشركات IBS.

أ3- التصريح بانتهاء النشاط

يتم تقديم هذا التصريح عندما يعلن المكلف بالضريبة عن وقف نشاطه الذي يزاوله، ويعتبر هذا التوقف نقطة انقضاء التزاماته الضريبية، فكما أن بداية نشاط المكلف بالضريبة يُنظم وفق لأحكام القانونية فإن لنهايته أيضاَ، فيتعلق نهاية النشاط في حالتين: الأولى هو تنازل المكلف بالضريبية عن النشاط، والثانية هو وفاته.

[1]- المادة 99 من قانون ض.م.ر . م،مرجع نفسه.

[2]- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبية، طبعة 2024، ص64.

وعندما يرغب المكلف بالضريبة التنازل ووقف النشاط المهني، يقع على عاتقه تقديم تصريح يعبر فيه عن إرادته في ذلك، خاصةً عندما يتعلق الأمر ببيع مؤسسات أو التنازل عنها، وجب إشعار الإدارة الجبائية بذلك اعتباراً من تاريخ الذي نشر فيه إعلان البيع أو التنازل في جريدة اعلانات قانونية، يدرج هذا ضمن إطار تحويل الشركات ذات الأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة إلى شركات أشخاص.[1]

كما أكد نص المادة 132 من قانون ض. م. ر. م أنه إذا ما تم التوقف عن النشاط الممارس أو في حالة التخلي، يستوجب على المكلف بالضريبة القيام بعملية الإعلام في أجل 10 أيام من تاريخ التوقف عن النشاط أو التخلي.[2]

والجدير بالإشارة أن الضريبة ذات طابع شخصي، حيث لا تفرض إلا على الشخص المكلف بها، ولا تنتقل إلى الورثة، ولكن في حالة وفاة المكلف بالضريبة أوجب المشرع على ذوي الحقوق التصريح عن ذلك لدى الإدارة الجبائية في أجل ستة(06) أشهر من تاريخ واقعة الوفاة[3].

يمكن القول أن غاية المشرع من استحداث هذا النوع من التصريحات هو ابراء ذمة للمكلف بالضريبة من المسؤوليات الجبائية التي كانت على عاتقه.

ب-التصريح الالكتروني

بفضل تقدم وسائل الاتصال والتحول الرقمي، أصبح لها تأثير كبير على الأفراد والمؤسسات والإدارات، بما في ذلك الإدارة الجبائية، فقد حرصت هذه الأخيرة على تحديث قطاعها والتكيف مع عصر الرقمّنه.

بذلك، يُعتبر نظام التصريح الإلكتروني تجسيدًا لهذه الرقمّنه في مجال الجباية، حيث وضعته الإدارة الجبائية حيز التنفيذ كأحد أولوياتها الأساسية بالاعتماد على تكنلوجيا مبتكرة مع الارتكاز على اجراءات بسيطة في تنفيذه، ليكون تطبيقًا يتيح للمكلفين بالضريبة تحميل واستعراض ملفاتهم وتعبئتها بشكل إلكتروني، وينتج عن هذه الخدمة تتبع المكلفين حالة ملفاتهم

[1]- المادة 196 الفقرة 05 من قانون. ض.م ر.م. التي تنص " إن تحويل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية إلى شركة أشخاص، يعتبر توقفا عن نشاط المؤسسة".

[2]- المادة 132 الفقرة 01 من قانون ض. م. ر. م، مرجع نفسه.

[3]- المادة 133 الفقرة 01، من نفس القانون.

ومعرفة ما إذا تم قبولها أو رفضها من قبل الإدارة الجبائية، سواء من خلال شاشة التنبيهات أو حساباتهم الشخصية أو عبر البريد الإلكتروني.[1]

و الجذير بالذكر الى أن قانون المالية لسنة 2017 في المادة 67 ينص على : تستبدل عبارة" تقدم الادارة الجبائية استمارة التصريح"، بعبارة: " تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها الكترونياً".[2]

بالتالي يكون المشرع تبنى طريقة أخرى للتصريح تتمثل في تلك الوثيقة الالكترونية التي يحملها المكلف بالضريبة من موقع المديرية العامة للضرائب.[3]

إن اعتماد الإدارة الجبائية تنفيذ نظام التصريحات الإلكترونية وتخليها عن الإجراءات الورقية، لم يغير في أنماط التصريحات من حيث المحتوى، بل تغيرت فقط وسيلة نقل هذه التصريحات من المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، حيث أصبحت هذه العملية تتم بشكل إلكتروني.

يتضح لنا جلياً سعي الإدارة الجبائية لتحسين عمليات إبلاغ المكلفين بالضريبة وتبسيط الإجراءات الجبائية، من خلال اعتماد البوابتين "جبايتك" و"مساهمتك". واللذان يعتبران خطوة هامة بالنسبة للإدارة الجبائية لتحقيق النظام المعلوماتي الجبائي وترقية الخدمات عن بعد.[4] فهي بذلك تساهم في تسهيل وصول المكلف بالضريبة للمعلومات الجبائية باستخدام تقنية الأعلام الآلي والإنترنت لتقديم تصريحه بالمبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة.

و من تطبيقات التصريح الالكتروني في القانون الجبائي ما جاءت به أحكام المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث ألزم المشرع على الأشخاص المعنوية والشركات

---

[1]– محتال فلة ، بساس أحمد ، مرجع سابق، ص60.

[2]–المادة 67 من القانون رقم 16–14 المؤرخ في28 ديسمبر سنة 2016 المتضمن قانون المالية 2017، ج.ر عدد 77 الصادرة في 29 ديسمبر 2016.

[3]– أنظر الموقع الالكتروني https://www.mfdgi.gov.dz/: تاريخ الاطلاع 2023/12/30، على الساعة 16:14.

[4]– كماش حسين ، بوخدوني لقمان، **رقمنه الإدارة الجبائية كتوجه لتحسين الخدمات في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر 1992–2022، –حالة البوابتان الالكترونيتان جبايتك ومساهمتك** –، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2022،ص774.

التابعة لمديرية كبريات المؤسسات اكتتاب تصريحاتهم وتسديد الضرائب المدنيين بها من خلال الوصول إلى البوابتين السابقتين للذكر عبر استعمال الوسائل الإلكترونية.[1]

يمكن القول أن حرية التصريح الضريبي يعتبر في حد ذاتها ضمانة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، بحيث إن إعطاء الحرية للمكلف بالتصريح برقم أعماله دون تعرضه لأي ضغوط أو تدخلات خارجية، تعمل على غرس الثقة بينه وبين الإدارة الجبائية، بالتالي يتمتع المكلف بالضريبة بالقدرة على تقديم معلوماته المالية بصراحة وشفافية، مما يسهل على الإدارة الجبائية تقييم التزاماته الضريبية وضبط الضرائب بطريقة عادلة وموضوعية.

بالإضافة إلى ذلك، تسهم حرية التصريح في تحقيق العدالة الاجتماعية، حيث يتمكن المكلفون من تقديم تصريحاتهم الضريبية بما يتناسب مع وضعهم المالي الفعلي، مما ينتج عنه عدالة في النظام الضريبي وشفافيته.

ثانياً: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

حرصاً على مصلحة المكلف بالضريبة، وحفاظاً على حقه اتجاه الإدارة الجبائية أشترط المشرع على المكلف أن يمسك دفاتر محاسبية منتظمة، تكون معبرة على حجم أعماله الحقيقية، وأن تكون خالية من الشطب والحشو والتعديل وأن يتم القيد فيها أولا بأول وأن تتفق وطبيعة النشاط ومعايير المحاسبة المعتمدة من قبل التشريع الجبائي بالشكل الذي يُجبر الإدارة الجبائية على اعتمادها دون إهدارها واللجوء إلى التقييم التلقائي.

تعتبر الالتزامات المحاسبية من بين الالتزامات الضريبية الرئيسية في النظام الضريبي، حيث تفرض على المكلف بالضريبة مسك دفاتر محاسبية منتظمة تتمثل في الدفتر اليومي ودفتر الجرد، وذلك وفقًا للأنظمة والقوانين المعمول بها، بهدف توثيق العمليات التي قام بها المكلف إذا كانت تخضع أولا تخضع للضريبة، و تضمن الامتثال الفعّال لتعليمات الادارة الجبائية في مرحلة تأسيس الضريبية والتأكد من ومدى مطابقة رقم أعمال المكلف للتصريحات الضريبية.

[1]– المادة 161 من قانون الإجراءات الجبائية، المنشئ بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 2002 ج. ر عدد 79 الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001.المعدلة بموجب المادة 58 من قانون المالية 2024.

1- مسك الدفتر اليومي المحاسبي

بالرجوع للقوانين الضريبية، يتضح لنا أن المشرع الضريبي لم يُبين تعريفًا دقيقًا للدفتر اليومي الحاسبي، تاركاً هذا الأمر للاجتهادات الفقهية والاحالة الى القانون التجاري في تحديد مفهومها، واكتفى بتحديد الضوابط التي يجب على المكلف احترامها أثناء مسكها في القوانين الضريبية.

و عليه قد اعتبر الفقه، الدفتر اليومي من الوثائق المحاسبية التي تبرز طبيعة نشاط المكلف بالضريبة وتنظيم سير عمله على أسس علمية سليمة، فُعد هذه السجلات وثائق توضح حقيقة مركزه المالي بشكل يُمكن الاستناد إليها أثناء التقدير الضريبي.[1]

يلتزم المكلف بالضريبة بمسك الدفتر اليومي وتقديمه عند الطلب هذا بموجب نص المادة01 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية[2]، وعلى أن يكون الدفتر اليومي مرقم ومؤرخ، يقوم فيه المكلف بالضريبة بتدوين أحداث ومعاملات اليوم دون ترك أي صفحة بيضاء أو إجراء أي تغيير أو نقل نصمن أي نوع إلى الهامش[3].

بذلك، يعد الدفتر اليومي من بين الوثائق المحاسبية الرئيسية للمكلف بالضريبة، وذلك بسبب أهمية وطريقة التدوين المفصلة والدقيقة للحسابات الخاصة به، فيكون لهذه السجلات دور كبير عند حدوث إفلاس المكلف بالضريبة، حيث يمكن اعتباره مفلسًا نتيجة للإهمال في حال ثبوت أن مستوى الإنفاق تجاوز حالته المالية الفعلية.[4]

ومن المهم الإشارة إلى أن الدفتر اليومي المحاسبي، يشبه الدفاتر التجارية التي يكون التجار ملزمين بمسكها، فيحتفظ التجار بالدفاتر التجارية عندما يكتسبون صفة التاجر، بالتالي يتم تكليفهم طبقاً للنظام الجبائي الخاضعين له، إما بمسك دفاتر المحاسبة أو السجل الخاص،

---

[1]- محمد شعبان أمام السيد، **الأحكام القانونية للضريبة على المبيعات، الجزء الثاني**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018، ص279.

[2]- المادة01 لفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية. التي تنص ".. كما يتعين عليهم مسك وتقديم، عند كل طلب من الإدارة الجبائية، سجل مرقم ومؤشر عليه من قبل المصالح الجبائية، يتضمن تلخيص سنوياً وتسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية."

[3] -المادة 56 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على" يتعين على الهيئات المالية المعتمدة أن تمسك سجلا خاصاً مرقماً وموقعاً تسجل فيه يوما بيوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر، كل عملية خاصة بدفع الفوائد الخاضعة للضريبة".

[4]- فضيل نادية ، **القانون التجاري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثامنة، 2006، الجزائر، ص16.

ينطبق ذلك على المكلفين بالضريبية أيضا، فيتوجب في جميع الحالات الاحتفاظ بالسجل والدفاتر التجارية لمدة عشر(10) سنوات من تاريخ قفل كل سنة مالية، وذلك لتكون متاحة عندما تطلبها الإدارة الجبائية لفحصها والتأكد من مطابقتها للتصريح[1].

2 – مسك دفتر الجرد

بالإضافة إلى الزامية مسك الدفتر اليومي المحاسبي، ألزم المشرع على المكلف بالضريبة مسك دفتر الجرد، وينبع هذا الإلزام من نص المادة 14 من القانون07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.[2]

كما تنص المادة 193 الفقرة 03 في قانون ض.م.ر.م على وجوب مسك دفتر الجرد من قبل المكلف، وهذا يعتبر دليلاً إضافياً على ضرورة الالتزام بتلك الإجراءات، وبموجب هذه المادة، يُعاقب كل مكلف بالضريبة ينسى تقييد إجراءات حساباته أو يقوم بتقييدها بشكل غير صحيح في دفتر الجرد[3] ، ومن حيث شروط مسك دفتر الجرد فإنه تطبق الشروط نفسها المتعلقة بالدفتر اليومي من حيث الترقيم والتأشير.

ولإعداد هذا الدفتر يتعين على المكلف بالضريبة أن يُجري جرداً سنوياً للأصول والخصوم، كما أنه يجب عليه إغلاق كافة حساباته بهدف إعداد الميزانية وحساب النتائج، وبعد ذلك ينتقل إلى تحويل هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد.[4]

في الأخير نخلص إلى أنه توجد عدة أسباب تدعو إلى التزام المكلف بالضريبة بمسك الدفاتر المحاسبية، منها أن هذه الدفاتر تعتبر أداة ضرورية تمكنه من تقييم نشاطه التجاري وتحديد مركزه المالي، وإظهار أصوله وخصومه بشكل صحيح، بالتالي مسك دفاتر منتظمة

---

[1]–المادة 12 من الأمر 75–59، المتضمن القانون التجاري.

[2]–المادة 14 من القانون رقم 07–المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر عدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

[3]– المادة 193 الفقرة 03 من قانون ض. م.ر.م والتي تنص " القيام عمداً بنسيان أو تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في حسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادة 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشطات التي تم إقفال حساباتها. "

[4]– المادة 10 من الأمر 75–59، المتضمن القانون التجاري.

ودقيقة يعود بالفائدة على الخزينة من جهة ومن جهة أخرى على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال لأنها تشكل ضمانه و أداة إثبات تحميه في حالة حاولت الإدارة الجبائية التعسف عليه.

المطلب الثاني

الإدارة الجبائية الطرف الثاني في العلاقة الضريبية

تمثل الإدارة الجبائية الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية، لأنها أداة حيوية ترتكز عليها الدولة في تطبيق سياساتها المالية المقررة في التشريعي الضريبي، وذلك بموجب السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها في مواجهة المكلفين بالضريبة لضمان الالتزام الضريبي بكل عناصره، وعلى رأسها عملية تحصيل الدين الضريبي، والذي أصبح جزءاً في ايرادات الدولة.

على ضوء ما سبق تنطلق الدراسة نحو استعراض المقصود بالإدارة في نطاق المجال الضريبي **(فرع أول)**، ثم التطرق بإيجاز لأهم مظاهر سلطات وامتيازات الإدارة الجبائية **(فرع ثاني)**.

الفرع الأول: التعريف بالإدارة الجبائية

تعد الإدارة الجبائية جزء من الإدارة المالية والتي بدورها جزء من الإدارة العامة، وهذه الأخيرة لها معنيان مختلفان أحدهما عضوي، مفاده أن الإدارة عبارة عن مجموعة من الأجهزة التي تعمل من أجل تحقيق تدخل الدولة الحديثة في الحياة اليومية للأفراد، أو بعبارة أخرى، تشكل الإدارة وفقا للمعيار العضوي مجموعة من هيئات الدولة التي تمارس وظيفتها بكونها جهات إدارية، وعلى ذلك يكون نشاطاً إداريا بغض النظر عن مضمونه وأهدافه،أما المعنى الآخر وظيفي يفيد بأن الإدارة العامة تمارس النشاط الذي تحققه الهيئات العامة ويرتب اتصال الإدارة بالأفراد، باعتباره نشاطاً ذا منفعة عامة يمارس بأساليب السلطة العامة.[1]

وترتيبا على ما سبق ذكره يمكن استنتاج المقصود بالإدارة الجبائية في المجال الضريبي بالاستناد الى معيارين:

[1]– محمد عبد الهادي محمد عبد اللا، **دور مجلس الدولة في فض المنازعات الضريبية**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق،جامعة عين شمس، كلية الحقوق، قسم القانون العام، 2020،ص162.

أولا: المعيار العضوي

يتحدد المعنى العضوي للإدارة بالنظر إلى صفة العضو القانوني الذي يصدر عنه العمل وكذلك الاجراءات التي تمارس من خلالها سلطته في اصدراه، فإذا كان ذلك العضو جهة إدارية كان العمل أو النشاط إداريا، متى اتبع في إصداره الإجراءات والأشكال الإدارية بغض النظر عن طبيعة أو مضمونه، ولذلك يطلق على ذلك المعيار أيضا(المعيار الشكلي) لاهتمامه بالشكل دون المضمون.[1]

ووفقاً لذلك المعيار الذي ينصب على التكوين الداخلي للإدارة العامة فإن الإدارة الجبائية تنحصر في تلك المؤسسة التي تقوم بعمليات ربط الضريبة وتحصيلها، فهي أحد أهم المرافق العامة للدولة، ومع ذلك، هذا المعيار لا يأخذ بعين الاعتبار الطبيعة أو المحتوى الفعلي للعمل الذي يتم إصداره من قبل تلك الإدارة، ومن ثم فإن كل ما يصدر من غيرها لا يكتسب الصفة الضريبية، حتى لو كان يعالج مسألة ذات بعد ضريبي.[2]

وعلى الرغم من أن المعيار العضوي يتميز بالسهولة والبساطة، حيث تحسب له دقته في تحديد مفهوم الإدارة الجبائية، وهو ماينعكس بدوره وبشكل واضح على الأعمال التي تكتسب الصفة الضريبية، إلا أنه لا يمكن الاستناد عليه وحده في ظل قصر الأعمال الضريبية على كل ما يصدر عن إدارة المرفق الضريبي من تصرفات.

ثانياً: المعيار الموضوعي

ويعرف ايضاَ بالمعيار الوظيفي، نظراَ لأنه يركز على طبيعة النشاط الوظيفي الذي تمارسه جهة الإدارة يؤدي إلى اتصالها بالأفراد، وتهدف من خلاله إلى تحقيق مصلحة عامة مستخدمة في ذلك أساليب لانظير لها في ظل أحكام القانون الخاص، ومن ثم فإن ذلك المعيار يرتكز في تعريفه للإدارة العامة إلى عنصر تحقيق الصالح العام، واستخدام أساليب القانون العام.[3]

---

[1]– حسين عثمان محمد عثمان، **أصول القانون الإداري**، (د–ط)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، ص13.

[2]– سليم نعيم خضير الخفاجي، علي عبد الواحد عليوي الأسدي، **دور القضاء الاداري في تسوية المنازعات الضريبية –دراسة مقارنة–**، الطبعة الأولى، دار المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر 2022، ص 69.

[3]–محمد عبد الهادي محمد عبد اللا، مرجع سابق، ص163.

وطبقاً لهذا المعيار يمكن القول أن الإدارة الجبائية هي كل جهة إدارية خولها المشرع سلطة التصرف في المسائل الضريبية، مستخدمة في ذلك كافة الامتيازات والسلطات الممنوحة لها بموجب التشريعات الضريبية لأجل تحقيق المصلحة العامة.

ويُحسب إلى هذا المعيار مراعاته لطبيعة القرارات أو التصرفات الصادرة من جهة الإدارة الجبائية، دون مراعاة الجهة التي تصدر القرار أو التصرف فحسب،إلا أن ذلك لا يمنع من توجيه النقد إلى هذا المعيار، نظراً لتوسعه في مدلول الإدارة الجبائية، وجعل الادارة الجبائية عبارة عن مزيج من الإدارات المختلفة لمجرد أنها تسند إليها اختصاصات المرفق الضريبي.[1]

وبناء عليه، لا يمكننا الدخول في أي خلاف فقهي حول ترجيح أحد المعيارين العضوي أو الموضوعي على الآخر، فإن الدراسة الحديثة تجمع بينهما في سبيل بيان المقصود بالإدارة الجبائية في المجال الضريبي.[2]

ووفقا لهذا المعيار فإنه يمكن القول بأن مدلول الإدارة في نطاق المجال الضريبي ينصرف إلى جهة إدارية تتبع المرفق الضريبي، وتمارس نشاطاً ينبع من تطبيقها لقواعد وأحكام القانون الضريبي الذي يمنحها السلطات والصلاحيات اللازمة لقيامها بالدور المسند لها، وهو المحافظة على حقوق الخزينة العامة من أجل دعم الدولة على أداء دورها في تحقيق الصالح العام.[3]

وخلاصة القول، أن كل دولة تملك وضع نظامها الضريبي الخاص بها بما يتناسب مع مقوماتها وأوضاعها السياسية والمالية، ومن ثم يختلف تنظيم الإدارة الجبائية من تشريع لآخر وفقاً لعوامل مختلفة.

وطبقاً للنظام الجزائري، فإن الإدارة الجبائية تمثلها مصلحة الضرائب بكل فروعها وتقسيماتها والتي تتبع وزارة المالية، ويسند إليها تنفيذ التشريعات الجبائية وتطبيق نصوصها وأحكامها من أجل تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها ثم توريدها للخزانة العامة، لذلك قد منحها القانون امتيازات وسلطات فرض وتحصيل الضرائب.[4]

---

[1]– محمد عبد الهادي محمد عبد اللا، نفس المرجع.ص124.

[2] – ثروت بدوي، **القانون الإداري**، (د– ط)، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002، ص13.

[3]– حسن عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص 56.

[4]– خير فضيلة ، **إصلاح الإدارة الجبائية وانعكاسها على التحصيل الضريبي في الجزائر، – مركز الضرائب لرويبة نموذجاً–** جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، المجلد 05، العدد 02، 2022 ،ص 617.

وبناء عليه، الإدارة الجبائية لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، فهي تؤدي عملها بوصفها أحد أيادي الشخص الاعتباري الأعلى وهي الدولة التي تتولى سلطة الحكم فيها والتي تتكون من مجموعة الوزارات لا يتمتع أي منها بالشخصية الاعتبارية.

الفرع الثاني: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية لممارسة مهامها

يعتمد النظام الضريبي على التصريح كمصدر رئيسي لجمع المعلومات اللازمة لتحديد قيمة الضريبة المستحقة، حيث تقوم الإدارة الجبائية بتحديد أساس الضريبة عن طريق مقارنة المعلومات الجبائية المتحصل عليها خلال عملية البحث عن المادة الخاضعة للضريبة مع تلك التي يقدمها المكلف بالضريبة في تصريحه**(أولا)**، وبما أن التصريحات هي عملية أولية لتأسيس الضريبة، فإن الإدارة الجبائية مخولة بمراجعتها والقيام بعمليات الفحص ورقابة المادة الخاضعة للضريبة **(ثانيا)** من أجل ضمان الامتثال للتشريع الضريبي،ومع ذلك تلتزم الإدارة الجبائية خلال ممارسة سلطاتها للحدود المفروضة عليها من طرف المشرع وعدم تجاوزها أو تخطيها.

أولا: سلطة الإدارة الجبائية في مرحلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة

تعد مرحلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبية من أهم المراحل لتأسيس الوعاء الضريبي، يتم ذلك من خلال مقارنة المعلومات الجبائية المتحصل عليها مع تصريحات المكلف بالضريبة، تقترن صلاحيات الإدارة الجبائية ضمن هذه المرحلة بمجموعة من السلطات تبدأ بسلطة إجراء المعاينة في عين المكان وصولا إلى سلطة الاطلاع على سجلات المكلف بالضريبة، لكن المشرع لم يترك الحرية للإدارة الجبائية في استعمال سلطاتها في مرحلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبية، بل قيدها بمجموعة ضوابط خص بها كل سلطة.

1- سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق المعاينة

تعتبر سلطة حق المعاينة بمفهوم نص المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، قيام أعوان الإدارة الجبائية بكل التحقيقات والمعاينات في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة والتي تبدو لهم ضرورية للوقوف على وضعيتهم الحقيقية من حيث نوعية الضريبة والتقدير الحقيقي للنشاط الممارس.[1]

[1]- المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

هذه المعاينة تساعدعلى ضبط الوقائع ووصفها بشكل دقيق من خلال الملاحظة الأولية، ليتم في الأخير تحرير محضر يدرج فيه الوقائع والمعاينات التي تمت بهدف التأكد من دقة وصحة التصريحات التي أودعها المكلف بالضريبة.[1]

ومع ذلك، قيد المشرع هذه السلطة ببعض الضوابط تشكل في جوهرها ضمانات لحماية المكلف بالضريبة من تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام حق المعاينة.

تتمثل هذه الحماية في إدراج جملة من الإجراءات التي تضمن حق المكلف بالضريبة، من بينها تحديد المكان والزمان الذي يُسمح فيه بإجراء المعاينات، هذا ماتم النص عليه من خلال أحكام المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية والتي أكدت على إلزامية ممارسة سلطة المعاينة من طرف أعوان الإدارة الجبائية في الفترة الصباحية وفق رزنامة سداسية.[2]

إلا أنه يتبين من نص المادة 24 وجود رخصة استثنائية لدخول أعوان الإدارة الجبائية للمعاينة ليلا، وهي في حالة المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى التي تخضع للرقابة، و إذا كانت هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من أقوال أصاحبها أنها في مرحلة نشاط.[3]

بناء عليه، يتضح من نص المادة 23 السابقة الذكر أن المشرع اعطى حماية قانونية للمكلف بالضريبة يتجلى ذلك من خلال تقيد أعوان الإدارة الجبائية بتحديد التوقيت الزمني المسموح به لممارسة سلطة المعاينة، لكنه لم يأتي على تحديد رتبة الأعوان المخول لهم القيام بهذه السلطة.

2-سلطة ممارسة حق الاطلاع والقيود الواردةعليه

نظراً لأهمية حق الاطلاع في مراقبة الالتزامات الضريبية، فقد أولته كافة التشريعات اهتمامًا خاصًا، وحذا المشرع حذوا هذه التشريعات، حيث وضع تنظيمًا يغطي جميع جوانب ممارسته، من حيث توزع النصوص القانونية المنظمة لهذا الإجراء في قانون الإجراءات الجبائية، وسوف نتناول بشئ من الاختصار ماهي سلطة حق الإطلاع.

---

[1]- المادة 38، من نفس القانون.

[2]- المادة 23، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق

[3]- المادة24 من نفس القانون.

أ-المقصود بحق الاطلاع

لم يعرف المشرع حق الاطلاع تعريفا واضحاً لكنه أشار إليه بموجب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه "حق يسمح فيه لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه".[1]

ويقصد أيضا بحق الاطلاع السلطة التي خولها القانون لموظفي مصلحة الضرائب في أن يطلبوا من الممول تمكينهم من الاطلاع على كافة مايكون لديه من الدفاتر والوثائق والأوراق والمحررات وفحصها ومراجعتها بقصد تيسير مهمتهم في ربط الضريبة التي أقرها القانون.[2]

كما يُعرف حق الاطلاع بأنه السلط المخولة لمأموري الضرائب ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى الخاصة بالمكلف بالضريبة للتحقق من التزاماته وفق أحكام القانون الضريبي.[3]

يتضح من التعاريف السابقة لحق الاطلاع أن المشرع منح الإدارة الجبائية سلطة حق الاطلاع على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة، بقصد تمكينها من التحديد الدقيق لدين الضريبية، كما خولها سلطة تعديل الوعاء الضريبي وتقريبيه من الواقع من خلال المعلومات التي تتحصل عليها من المستندات الجائز لها قانوناً الاطلاع عليها، وتشمل جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية التي ألزم القانون المكلف بالضريبية امساكها.

ب-سلطات الإدارة الجبائية في ممارسة جق الاطلاع

يندرج تحت سلطة حق الاطلاع جملة من الصلاحيات تُمكن اعوان الإدارة الجبائية من ممارستها وهي :

---

[1]- المادة 45 من من نفس القانون.

[2]- ياسر حسين بهنس، **الجرائم الضريبية**، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، 2015، ص 75.

[3]- أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، (د- ط)،القاهرة، مصر، 1990، ص235.

ب1-سلطة الادارة الجبائية في الاطلاع على المستندات والوثائق الثبوتية

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بمناسبة منحهم هذه السلطة بفحص دفاتر وسجلات المكلفين بالضريبة، الهدف من هذه العملية هو التحقق من مطابقة النتائج التي تم الوصول إليها من فحص الدفاتر والسجلات المالية والمحاسبية مع التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

بالإضافة إلى ذلك، عند انتهاء أعوان الإدارة الجبائية من الاطلاع على جميع الوثائق المحاسبية، يقومون بإعداد محضر يضّم جميع النتائج التي تم التوصل إليها خلال الاطلاع، يتم ذلك سواء في مقر ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه، أو في المؤسسات والهيئات الخاضعة لحق الاطلاع المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية.[1]

وإذا واجهت الإدارة الجبائية أي عراقيل أو منع في ممارسة حق الاطلاع، سواء في مقر نشاط المكلف بالضريبة أو لدى الهيئات والمؤسسات الخاضعة لهذا الإجراء، يتعين عليها توثيق ذلك من خلال محضر رفض.[2]

ب2-سلطة الادارة الجبائية في الاتصال بمختلف الهيئات

لم يقف المشرع عند هذا الحد في منح سلطة حق الاطلاع إلى أعوان الإدارة الجبائية، بل خول لهم ممارسة جميع السلطات والصلاحيات للتأكد من مدى صحة المعلومات والعناصر المذكورة في التصريح، ومن بين هذه الصلاحيات ممارسة حق الاطلاع لدى مختلف الهيئات العمومية والمؤسسات، يهدف ذلك إلى معرفة الوضعية المالية والجبائية للمكلفين بالضريبة، و النظر في إعادة تقويم الوعاء الضريبي وفقًا لما جاء في المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.[3]

وقد أسس حق الاطلاع للإدارة الجبائية لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات في قانون الإجراءات الجبائية من خلال المواد 46 إلى غاية المادة 50 موضحةً دور كل هيئه

---

[1]- بن شاعة حليمة، كرام محمد الأخضر، **حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة الوادي عدد 16، 2017،ص 258.

[2] - صالحي العيد ، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**،(د- ط)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص68.

[3] - المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

عمومية في توفير المادة الخاضعة للضريبة، ولا يمكن لهذه الهيئات الامتناع أو أن تبرر رفض تقديم المعلومة أو إخفاءها.[1]وتندرج تحت هذه السلطة:

- **سلطة الإدارة الجبائية ممارسة حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية**

يكفل المشرع للإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية، وتشمل هذه الفئة المؤسسات البنكية والمصرفية ومؤسسات التأمين وغيرها من المؤسسات المالية، كما يتم تنظيم أحكام خاصة بالمؤسسات التي تقوم بالوساطة، وأحكام أخرى خاصة بالتجارة المصرفية تحت عنوان "حق الاطلاع لدى الغير".[2]

نلاحظ ان المشرع ورغم التزامه بالسرية البنكية، إلا أنه أباح للإدارة الجبائية الاطلاع على الأسرار المالية للمكلف بالضريبة من أجل المصلحة العامة، هذا يعتبر استثناء من الأصل في المسائل الضريبية.

- **سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق الاطلاع لدى الهيئات القضائية**

من نص المادة 47 يمكن استشفاف الإجراءات والأحكام المتعلقة بحق الاطلاع في قطاع القضاء وهي كميالي:[3]

– تقديم طلب للنيابة العامة للاطلاع على محتوى الملفات التي تخص المتابعة من قبل الإدارة الجبائية.

– في حالة ترخيص النيابة العامة، يجب على السلطة القضائية أن تُبلغ الإدارة المالية بجميع المعلومات التي يمكن الحصول عليها والتي قد تشير إلى وجود تلاعب أو غش في المجال الجبائي، أو أي تصرف يمكن أن ينتج عنه غش أو تهرب من الضرائب، سواء كانت الدعوى مدنية أو جنائية.

– تظل الوثائق مودعة لدى كتاب الضبط، وتكون تحت تصرف الإدارة الجبائية لمدة خمسة عشر (15) يوماً تلي تاريخ النطق بأي قرار أو حكم من الجهات القضائية.

–أما فيما يتعلق بالقضايا الجنائية، فإن هذه المدة تقل إلى عشرة (10) أيام.

---

[1]– أنظر المواد 46، 50، من نفس القانون.

[2]– المادة51،57 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[3]– المادة 47، من نفس القانون.

نلاحظ أن المشرع نص في نهاية الفقرة الثانية من المادة 47 على قاعدة جوهرية في تطبيق حق الاطلاع على القضايا القضائية، وهي "**الحكم السلبي**" في الميدان القضائي، ويعني هذا أن عدم وجود قرار من القضاء بشأن قضية معينة لا يوقف الإدارة الجبائية عن مواصلة أعمالها في المراجعة الجبائية، على سبيل المثال، إذا كان الحكم يشير إلى عدم وجود أساس قانوني أو وجه قانوني يبرر استمرار المحاكمة في القضية، فإن ذلك لا يوقف السلطات الجبائية عن مواصلة تطبيق تأسيس الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع لم ينص على حق الاطلاع في الملفات القضائية بشكل ملزم كما هو الحال فيما يتعلق بالضمان الاجتماعي، بل جاء ذلك على سبيل الجواز، وبموجب هذا النص، يجوز للنيابة العامة أن تنمح حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية.

علاوة على ذلك كان بإمكان المشرع تخصيص فقرة في قانون الإجراءات الجبائية تنص على وجوب إعداد كشوفات إسمية بالملفات المسجلة لدى الهيئات القضائية لتسهيل على الإدارة الجبائية تأسيس الوعاء الضريبي.

ج-الاستثناءات الواردة على ممارسة حق الاطلاع

منح المشرع الإدارة الجبائية صلاحية ممارسة حق الاطلاع، إلا أنه فرض قيودًا وشروطًا لضمان عدم استغلال أو تعسف أعوان الإدارة الجبائية، والتي قد تؤدي إلى إضرار بمصالح المكلفين بالضريبة، هذه الشروط والضوابط يجب أن تتضمن مجموعة من المعايير التي يجب توفرها قبل السماح بالاطلاع نذكر منها:

ج1- الأعوان المؤهلون لممارسة حق الاطلاع

يشترط المشرع في الأعوان المخول لهم ممارسة حق الاطلاع أن يكونوا من بين مراقبي الضرائب كشرط أساسي، مع إلزامية أن يكون العون قد أدى اليمين القانونية أمام القاضي المختص إقليمياً[1]، كما أن المشرع أجاز إمكانية الاستعانة بالأعوان الأقل رتبة بشرط خضوعهم

[1]- أنظر المرسوم التنفيذي رقم 10- 299، المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج. رعدد 74، الصادرة في 05 ديسمبر 2010.

لنفس الشروط التي يخضع لها مراقب الضرائب ذلك وفق ماجاء في الفقرة الثانية من المادة 49.[1]

ج2-تحديد النطاق الزماني لممارسة حق الاطلاع

تحدد النطاق الزماني لحق الاطلاع ضمن المادة 48 من نفس القانون، بالتالي لا يجوز ممارسة حق الاطلاع من طرف أعوان الإدارة الجبائية في أيام العطل، ويكون ذلك في الأيام العادية و خلال ساعات فتحها للجمهور، كما أن حصص الاطلاع التي يمنحها القانون لأعوان الإدارة الجبائية داخل المستودعات لإجراء التحريات لا يمكن أن تتجاوز أربع(04) ساعات بالنسبة لكل يوم.[2]

نلاحظ أن المشرع ألزم أعوان الإدارة الجبائية بتوقيت معين لإجراء حق الاطلاع، ويكون ذلك الوقت خلال ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه وهذا ما يدل على حرص المشرع الشديد على حماية مصلحة المكلف بالضريبة، وفي حالة تجاوزهم للاطار الزماني المحدد أعتبر ذلك باطلا وقابل للإلغاء، كما أنه يعد اعتداء وانتهاك لخصوصية المكلف الامر الذي يمكن أن يؤدي إلى متابعة الأعوان جزائيا أمام القضاء.

ج3- تحديد أنواع العقود محل حق الاطلاع

حدد المشرع على سبيل الحصر وبصفة إلزامية أنواع العقود التي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الاطلاع عليها لدى الإدارات والدوائر والبلديات في إطار ممارستهم لحق الاطلاع في المادتين 58و61 من قانون التسجيل وهي:[3]

- العقود التي تنقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن إيجار أو الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.
- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.
- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها أو اهتلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
- العقود التي تتناول قسمة و مبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.

---

[1]-المادة 49 الفقرة الثانية، من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]-المادة 48 من نفس القانون.

[3]- المادة 49 من نفس القانون.

- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع بالأموال المنقولة.

الغرض من تحديد المشرع لأنواع العقود محل حق الاطلاع على سبيل الحصر وبصفة وجوبية، هو حماية المكلف بالضريبة من تجاوزات الإدارة الجبائية في حالة حاولت الاطلاع على العقود التي تكون خارج العقود المذكورة أنفاً، كما أنه في حالة مخالفة الإدارة الجبائية ذلك تكون النتائج المتوصل إليها من إجراءات حق الاطلاع باطلة بطلان مطلق.

ج4- الالتزام بالسر المهني

إن حق الاطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية ليس حقاً مطلقاً وإنما يقابله ضرورة التزامها أثناء ممارستها لهذا الحق بالحفاظ على أسرار المكلف بالضريبة المهنية، فلقد أقترن هذا الحق بالحق الدستوري المتمثل في حرمة الحياة الخاصة للمواطنين وذلك من خلال النص عليه في المادة 47 من الدستور 2020.[1]

وبناءً على ذلك، تُعتبر الدفاتر والتقارير والبيانات والكشوفات أسراراً خاصة بالمكلفين بالضريبة، وبموجب القوانين، يتعين على الإدارة الجبائية الالتزام بعدم كشف هذه الأسرار المهنية، وعدم تسليمها إلا في الظروف المسموح بها أو المجازة لها.[2]

ثانيا: سلطة الإدارة الجبائية في مرحلة مراقبة المادة الخاضعة للضريبية

لا يمكن أن يعتد بالتصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة إلا بعد التحقق منها، لذلك منح المشرع الإدارة الجبائية في مرحلة مراقبة المادة الخاضعة للضريبة من سلطات متعددة منها مراقبة وفحص وتدقيق التصريحات الجبائية.

إضافة الى ذلك مكنها من صلاحية المراجعة الجبائية من أجل الوقوف على العناصرالمشكلة للوعاء الضريبي للتأكد مما جاء فيها، والتي تقوم من خلالها بمطابقة هذه العناصرمع الواقع الماليلنشاط المكلف بالضريبة.[1]

---

[1]-المادة47 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استيفاء 01 نوفمبر 2020، ج. ر عدد 82، الصادرة في 30 ديسمبر2020، التي تنص،" لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه، لكل شخص الحق في سرية مرسالاته واتصالاته الخاصة في أي شكل كانت، لا مساس بالحقوق المذكورة في الفقرتين الأولى و الثانية إلا بأمر معلل من السلطة القضائية".

[2]-الرهيمي سعد خضير عباس؛ جعاز يوسف نعمه، **التنظيم القانوني لحقوق المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الجبائية- دراسة مقارنة** - مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية و السياسية، جامعة بابل، كلية القانون العراق،مجلد رقم 09 عدد. 02،2017، ص16.

1-سلطات الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات

تعد مراقبة التصريحات عملية تقوم بها الإدارة الجبائية لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، بهدف التحقق من دقة وصحة المعلومات الموجودة في ملفاتهم الجبائية، ولان التصريحات الجبائية من الالتزامات الجبائية الملقاة على عاتق المكلف بالضريبة، تعددت المواد التي تنص على حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات في مختلف القوانين الجبائية، وذلك تأكيداً من المشرع على حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والمستندات، فقد أُشير إلى هذا الحق في قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الغير مباشرة، بالإضافة إلى تضمينه في قانون الإجراءات الجبائية، ولتمكين الإدارة الجبائية من ممارسة سلطة مراقبة التصريحات، فإن المشرع قد أقر لها مجموعة من الصلاحيات، تشمل على:

أ- صلاحية التدقيق في التصريحات الجبائية

تم تنظيم هذه الصلاحية من قبل المشرع في أحكام المادة 49 من قانون المالية لسنة 2021، والتي عدلت نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، تضمنت هذه المادة مجموعة من الإجراءات الضرورية التي من شأنها إزالة أي غموض أثناء ممارسة التدقيق في التصريحات الجبائية، وتشمل هذه الإجراءات إمكانية تقديم طلب من قبل المصلحة المسيرة للملف الجبائي، والذي يمكن أن يتم توجيهه للمكلف بالضريبة في حالة وجود شكوك أو استفسارات بخصوص التصريحات الجبائية، وأن يطلب منه معلومات أو تبريرات أو توضيحات، وذلك في شكل مكتوب تراه الإدارة الجبائية ضروريًا للتحقق من صحة التصريحات.[2]

من خلال نص المادة، يتضح أن المشرع لم يحدد بدقة الحالات التي تستدعي اللجوء إلى طلبات التوضيح أو طلبات التبرير، بل أكد على شكل الطلب والنقاط التي ينبغي توضيحها، وأن تتضمن آجال الرد 30 يوم كحد أقصى من تاريخ إرسال الطلب للمكلف بالضريبة.

---

[1]- فنيدس أحمد، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والفنون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 08 ماي 1945 قالمة، عدد 35، سبتمبر 2013، ص 190.

[2]-المادة49 من قانون رقم 20- 16المؤرخ في31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية،2021،ج. ر عدد 83 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2020.

كما قد يفهم من ممارسة هذه السلطة، أن طلبات التبرير أو التوضيح التي تطلبها الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة هي بمثابة تحقيق ويمكن اعتبارها أخطر من كونها تدقيق عادي روتيني على التصريحات الجبائية، لأنه يتبين لها أنها بحاجة إلى تعليلات على وجود مداخيل غير مبررة، أي أنها قد تشك في وجود تهرب ضريبي من طرف المكلف بالضريبة.

أما بالنسبة لآجال الرد على تلك الطلبات، والمحددة بأن لا تتجاوز 30 يومًا فهي غير كافية بالنسبة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال ، بالنظر الى طبيعة أعماله وتقديم البيانات والتوضيحات المطلوبة في الوقت المناسب.

ومع ذلك، ألزم المشرع على الإدارة الجبائية التقيد بشروط محددة قبل فرض مخالفات إدارية على المكلف، تمثل هذه الشروط في ضرورة تقديم طلب مكتوب مع توضيح النقاط التي يجب على المكلف تبريرها.

بالتالي يتضح سعي المشرع إلى إعطاء توازن بين سلطات الإدارة الجبائية وحقوق المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال المحافظة على مصالحه والتعاون معه في تحديد الحالات التي يمكن فيها استخدام طلبات التوضيح أو التبرير.

ب- صلاحية قبول وتصحيح التصريحات

تتضح معالم هذه الصلاحيات من خلال قبول الإدارة الجبائية للمعلومات والتصريحات الواردة من المكلفين بالضريبة بشكل مبدئي، سواء كانت تصريحات سنوية أو فصلية، دون النظر إلى صحتها بشكل نهائي، ولكن لا تتم بدء عملية التصحيحات دون إجراء عملية مراقبة خصوصا عندما يتبين عدم صحة هذه التصريحات، خاصة في وجود اختلافات في أرقام الأعمال الخاضعة للضريبة، هذا ما قد نصت عليه المادة 19من قانون الإجراءات الجبائية.[1]

وعلى الرغم من ذلك المشرع لم يترك السلطات التي تمارسها المصالح الجبائية في مراقبة التصحيحات دون أن يقيدها بجملة من الضوابط، من خلال النص على إلزام الإدارة الجبائية بالتعامل الكتابي مع المكلفين بالضريبة ليضفي صفة الرسمية في التبليغ، على كل إجراءات مراقبة التصحيحات تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة وهو ما عبر عنه من خلال نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

[1]-المادة 19، من قانون الإجراءات الجبائية.

بالتالي هذه الضوابط تعد ضمانة للمكلف بالضريبة فيبيئة الأعمال في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية، إلا أنه ما يعاب على المشرع عدم تحديد طبيعة الأعوان المخولة لهم مهام مراقبة التصريحات وإنما اكتفى بذكر " **المصالح المسيرة** "،في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-سلطة الإدارة الجبائية بمقتضى المراجعة الجبائية

تعتبر سلطة المراجعة الجبائية من أهم السلطات التي تمارسها المصالح الجبائية، بحيث تتضمن مراجعة كل الحقوق والرسوم الواجبة التسديد من قبل المكلف بالضريبة.

تهدف الإدارة الجبائية من هذه الصلاحية محاربة الغش والتهرب الضريبي من طرف المكلف بالضريبية من خلال تصحيح الأخطاء وكشف الاختلالات ومعالجتها، وقد تأخذ المراجعة الجبائية كل أشكال الرقابة سواء كانت رقابة داخلية كالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، أو رقابة خارجية كالتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة[1].

أ- سلطة الإدارة الجبائية أثناء الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية من حيث السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية إلى :

أ1- الرقابة شكلية

تندرج هذه الرقابة ضمن الأعمال الروتينية التي تقوم بها الإدارة الجبائية من طرف المصلحة المكلفة بتسيير الملفات الجبائية والتي تباشر عملية الرقابة بعد استلام التصريحات الجبائية من المكلف بالضريبة مباشرةً، ويتم ذلك من خلال الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها، دون إجراء أي مقارنات بالمعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية[2]، حيث تقتصر هذه الرقابة على معرفة اسم وعنوان وهوية المكلف بالضريبة، وتصحيح الأخطاء المادية السطحية التي يكتشفها موظفو الإدارة الجبائية وتتم بشكل سنوياً، فتعد عمل تحضيري استعدادًا للرقابة على الوثائق.[3]

---

[1]- بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، (د، ط)، دار هومة للطباعة والنشر،2011، ص11.

[2]- عبد المالك زين، **مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة المدرية الولائية للضرائب خنشلة** مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة جامعة الوادي ، مجلد 05، العدد 01 سنة 2022، ص 1123.

[3]- شعاوي وفاء ، **الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة**، مجلة بحوث، جامعة يوسف بن خدة الجزائر،المجلد 02، العدد 11،، 2017، ص 288

هذا النوع من الرقابة لم يتم النص عليها في أحكام قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة، وانما تطبق عليها أحكام سلطة مراقبة التصحيحات المذكورة سابقاً المنصوص عليها في المواد 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، الا أن الفرق الوحيد بينهما أن هذه الرقابة عملية تمهيدية لبرمجة المكلفين بالضريبة للرقابة الخارجية.

أ2- الرقابة على الوثائق

تعد الرقابة على الوثائق أشمل من الرقابة الشكلية،لأن الإدارة الجبائية تقوم ببرمجة مجموعة من الملفات الجبائية وتصنيفها حسب عدة معايير، فتلجأ إلى فحص وتحليل الوثائق التي بحوزتها ومقارنتها بالمعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة، عن طريق دراستها من ناحية طبيعة النشاط ومدى التزام المكلف بحقيقة التصريح وكذلك مراقبة ترابط وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة لأخرى[1]، ونظراً لأهمية هذا النوع من الرقابة فقد لجأت المديرية العامة للضرائب إلى توضيح مفهومها في دليل الرقابة على المستندات.[2]

ب-سلطة الإدارة الجبائية في إطار الرقابة الخارجية

يلجأ أعوان الإدارة الجبائية إلى الرقابة الخارجية في حالة عدم كفاية الرقابة الداخلية

بذلك، تعتبر الرقابة الخارجية، الاكثر دقة وعمق من ناحية الإجراءات، ولعل ذلك يعود إلى طبيعة التحقيق فيها، والتي يكون لأعوان الإدارة الجبائية دور في التدخلات الخارجية المباشرة لأماكن تواجد نشاط المكلف، من أجل التحقيق في المستندات والوثائق الخاصة بالمكلف، بحيث ترتكز هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية ومحاسبة المكلفين عن أي مخالفات أو ممارسات تدليسيه، لأجل ضمان دخول إيرادات للخزينة العامة، وبما أن المشرع أعطى أهمية كبيرة لهذا النوع من الرقابة، فقد نظمها في ثلاثة صور من التحقيقات المحاسبية ضمن أحكام المواد 20،20 مكرر، 21 في قانون الإجراءات الجبائية والمعدلة بالمواد 50،51،52 على التوالي من قانون المالية 2021 ويمكن حصرها كتالي:

---

[1]- كوسة فضيل،**الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دارهومة للطباعة والنشروالتوزيع ،الجزائر، 2015، ص168 .

[2]- دليل الرقابة على المستندات، صادر عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، سنة 2004،ص3.

ب1-التحقيق المحاسبي العام

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة والتي اكتتبت للسنوات المالية المقفلة، وفحص دقة ملفاته المحاسبية، بغض النظرعن طريقة تخزينها، سواء كانت تقليدية أو رقمية، والتحقق من تطابقها مع الوقائع المادية وغيرها من المعطيات، من أجل تحديد مدى مصداقيتها.[1]

لم يميز التشريع الجبائي بين المكلفين بالضريبة خلال عمليات التحقيق المحاسبي، بل شمل جميع المكلفين بغض النظر عن طبيعة نشاطهم، وشكلهم القانوني، وهل هم أشخاص طبيعيون أم معنويون، أماعن الضرائب التي تكون محل التحقيق المحاسبي، فهي جميع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.[2]

وكأصل عام، حدد المشرع الإطار المكاني للتحقيق المحاسبي، بأن يتم ذلك بعين المكان وكاستثناء عن هذا الأصل، في حالة إعلان المكلف عن رغبته في إجراء التحقيق على مستوى الإدارة الجبائية لسبب أو آخر، يقدم المكلف طلبًا للجهة المختصة. [3]

ب2-التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المحاسبي المصوب هو من بين الإجراءات الرقابية الموجهة، يتم عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق الوثائق والمستندات والاتفاقيات التي أبرمها المكلف بالضريبة، والتي تحتوي على بنود تهدف إلى تخفيض أو تجنب الضرائب عن طريق إخفاء المحتوى الحقيقي لها، يختلف عن التحقيق المحاسبي العام من الناحية التقنية، الفارق بينهما يكمن في أن التحقيق المحاسبي المصوب يتضمن إجراءات أقل تقييدًا مقارنة بالتحقيق المحاسبي العام، ولا يشمل جميع الضرائب والرسوم، بل يستهدف فقط مجموعة محددة من العمليات المحاسبية المتعلقة بفترة زمنية محددة تقل عن سنة جبائية.[4]

---

[1]- بو باطة أميرة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها – دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت للفترة 2011-2014**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، المجلد 03، العدد 01، 2021، ص55.

[2]-المادة 20 الفقرة 01، من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]-المادة20 مكرر الفقرة 01 من نفس القانون.

[4]- المادة 20 الفقرة 01 من نفس القانون.

ب3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

هو مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى الكشف عن أي تباين بين الدخل الفعلي الذي يحصل عليه المكلف بالضريبة والدخل الذي يُصرح عنه رسميًا، أو يمكن القول وبشكل عام هو التحقق من صحة التصريحات المتعلقة بالدخل العام.[1]

ومن خلال ما جاء في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بالمادة 52 من قانون المالية 2021، يقتصرهذا النوع من الرقابة على الأشخاص الطبعيين وينصب فقط على ضريبة الدخل الإجمالي.[2]

تتم ممارسة الرقابة عبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية وفقًا لمعايير وأسس محددة، حيث يتم اختيار المكلفين بالضريبة الذين يظهر عدم انسجام في ملفاتهم للإدارة الجبائية، سواء بوجود فروقات بين المداخيل المصرح بها سنويًا والنفقات المستندة إليه، أو بظهور مؤشرات على عناصر معيشية ووضعية ملكية غير متوافقة، ينتج عنه وجود مداخيل وأنشطة تم التهرب من تصريحها، هذا ما أكد عليه القضاء في القرار رقم 076288 المؤرخ في 2013/06/13.[3]

[1]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص19.

[2]- المادة21 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع.

[3]- القرار رقم 076288 المؤرخ في2013/06/13 الذي قضى مجلس الدولة فيه على تأكيد الإدارة في القيام بهذا النوع من الرقابة بالاعتماد على علامات الثراء الواضحة، ومن خلال متابعة تذاكر السفر والأرصدة في البنوك والأراضي.

المبحث الثاني

المبادئ الدستورية الناظمة للعلاقة الضريبية في بيئة الأعمال

يعد الدستور الجزائري هو المرجع الأساسي للدولة، بالتالي لم يغيب عن تنظيم الضريبة ولم يتركها محل اختلاف بين السلطات بل أقر لها مجموعة من المبادئ الدستورية تشكل في صلبها ضمانات موضوعية بما تخلفه من قواعد قانونية موضوعية بعيدة عن الطابع الإجرائي، يسعى من وراءها إلى حماية المكلف بالضريبية من حيث التكليف الضريبي هذا من جهة، ومن جهة أخرى إلى تنظيم العلاقة الضريبية التي تنشأ بين المكلفين بالضريبية والإدارة الجبائية، فالمصلحة العامة تقتضي من المؤسس الدستوري الحرص على إيجاد ذلك التوازن بين توفير ضمانات للمكلفين بالضريبية في بيئة الأعمال وبين الادارة الجبائية التي هي ممثل الدولة و الذي يضمن عدم هدر حقأي منهما، من هنا سنحاول تقسم هذا المبحث لمطلبين، **المطلب الاول** لدراسة مبدأي شرعية الضريبة وعدم جواز رجعيتها، **والمطلب الثاني** لمبدأ المساواة، مع الاستعانة بمبدأ العدالة الضريبية الغير منصوص عليه في الدستور الا أنه يمكن استخلاصه من روح القانون والدستور.

المطلب الأول

مبدأي شرعية الضريبية وعدم جواز رجعيتها

على الرغم من سيادة الدولة، إلا أنها ملزمة بالالتزام بالقانون وتنفيذ أحكامه، نظراً لأهميته في المجتمع، ومن بين العلاقات التي ناضلت الشعوب من أجل إخضاعها للقانون، تأتي العلاقة التي تربط الدولة بمواطنيها من خلال الضريبة، فقد كانت الضرائب تفرضها الحكومات وفقاً لاحتياجاتها وبدون أية قيود قانونية، مما جعلها عبئاً ثقيلاً على كاهل المكلفين، الذين لم يتحملوا هذا الأمر، مما دفعهم للثورة ضد الحكومة، ولم تستقر الأوضاع حتى تم الالتزام بعدم فرض أية ضريبة إلا بموافقة الشعب، عبر ممثليهم في البرلمان، وهوما أصبح يُعرف بمبدأ شرعية الضريبة، وقد شكل اعتماد هذا المبدأ نقطة انطلاق نحو اعتراف بالعديد من الضمانات الدستورية الأخرى لصالح المكلفين بالضريبة، منها مبدأ عدم رجعية الضريبة، الذي اعتمده المؤسس الدستوري وسعى إلى ترسيخه في معظم الدساتير الجزائرية.

ونظرا لمكانة مبدأ شرعية الضريبة وعدم رجعيتها والتي في أساسها تشكل ضمانات دستورية ممنوحة للمكلفين بالضريبية في بيئة الاعمال فقد ارتأينا تقسيم المطلب إلى فرعين نتناول في **الفرع الأول** مبدأ شرعية الضريبة، وفي **الفرع الثاني** مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية.

الفرع الأول: مبدأ شرعية الضريبة كأساس لفرض الضريبة

يعد مبدأ شرعية الضريبة مبدأ دستوري، حيث يتم تضمينه في صلب الدستور مما يعزز مكانته كضمانة دستورية مهمة، وبموجب هذا المبدأ لا يمكن فرض الضريبة إلا بموجب نص قانوني صريح ولا يمكن تفسير القوانين الضريبية إلا بما يتماشى مع هذا المبدأ.

على هذا النحو فقد أصبح مبدأ شرعية الضريبة من المبادئ التي تنظم جانبا من العلاقة بين سلطات الدولة، بالإضافة إلى كونه من أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وغالبًا ما يتم ذلك من خلال قوانين المالية التي تُعد السلطة التشريعية الرئيسية المسؤولة عن تعديل مختلف القوانين ذات الصلة، وبناء عليه سنتناول في هذا الفرع تعريف مبدأ شرعية الضريبة **(أولا)**، وتطوره التاريخي **(ثانيا)**، إلى أن نصل إلى أساسه الفقهي والدستوري **(ثالثاً)**.

أولا: التعريف بمبدأ شرعية الضريبة

لم تحدد التشريعات المتعاقبة تعريفاً دقيقاً لمبدأ شرعية الضريبة، ومن ثم يتوجب علينا الاستعانة بالفقه الضريبي لتحديد هذا المفهوم.

التعريف الاول:

يراد بمبدأ شرعية الضريبة، تأكيد سيادة حكم القانون في مجال الضرائب، حيث يتعين أن لا تُفرض الضريبة أو تُعدل أحكامها أو تُجمع حصيلتها أو يُعفى أحد من دفعها إلا وفقًا لقوانين صادرة من السلطة التشريعية، هذا المبدأ يتماشى مع ما اعتمدته أغلب دساتير العالم في هذا الصدد.[1]

يؤكد هذا التعريف لمبدأ شرعية الضريبة على أن الضريبة يجب أن تكون مفروضة وفقًا للقانون ولا يجوز لأي شخص أن يعفى من أدائها إلا بموجب قانون.

[1]– عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)** ،الطبعة الأولى،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية, مصر ، سنة 2015، ص44.

كما يقدم نظرة عامة على مفهوم مبدأ شرعية الضريبة والتزام الإدارة الجبائية والمكلفين بالواجبات التي يحددها القانون ومع ذلك، أغفل التعريف عدة جوانب نذكر ومنها:

1. يعتبر هذا التعريف جزءًا من النظرية الكلاسيكية للضريبة، التي تؤكد على أن دور الدولة في فرض الضرائب يقتصر على تحصيل الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وعدم فرض عبؤها أو تعديل أحكامها أو تجني حصيلتها أو إعفاء أي فرد من أدائها إلا بمقتضى قانون صادر من السلطة التشريعية، ومقارنة بالمفهوم الحديث الذي يعتمد على أن الضريبة أداة اقتصادية يمكن استخدامها لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية مثل توفير الخدمات العامة وتشجيع النمو الاقتصادي وتحسين التوزيع العادل للدخل.

2. يتجاهل هذا التعريف الأوضاع الاقتصادية والمالية المتغيرة للدولة والتي يمكن أن تؤثر على فرض الضرائب وحجمها والمهلة المحددة لدفعها، لأن يجوز في بعض الأنظمة القانونية اتخاذ قرارات مؤقتة لتعديل حجم الضريبة أو تمديد المهلة المحددة لدفعها في حالات الأزمات المالية أو الاقتصادية الخاصة، وذلك بما يتماشى مع حاجة المجتمع والاقتصاد في ذلك الوقت ووفقًا للضوابط والإجراءات المحددة في القانون.

3.اعتمد التعريف على فكرة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب فقط، في حين أن شرعية الضريبة تتضمن أيضًا سلطة الدولة في فرض الضرائب وجمعها وإدارة الموارد المالية للدولةبما يتناسب مع أوضاعها الاقتصادية وبما يتوافق مع حاجات المجتمع.

4. اقتصر التعريف على أن السلطة التشريعية هي التي تقرر فرض وإعفاء الضرائب، لكن يمكن إضافة أن هذا يتم في إطار الإجراءات القانونية المناسبة والمتبعة في النظام الضريبي المعمول به في الدولة.

التعريف الثاني:

يعرفه أخرون أن مبدأ شرعية الضريبة هو "التزام كل من الإدارة الجبائية والمكلفين بالواجبات التي يحددها القانون اتجاه كل منهما"[1].

[1] –عباس مفرج الفحل، **الضمانات الدستورية للمكلف بالضريبة في المجال الضريبي (دراسة مقارنة)**، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2016، ص79.

يؤكد هذا التعريف أن مبدأ شرعية الضريبة هو الامتثال للالتزامات الضريبية بحيث يكون الالزام موجه لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ولا يمكن لأي منهما التنصل من هذا الالتزام.

ومع ذلك يمكن إيجاد بعض النقاط التي يمكن انتقادها في هذا التعريف وهي:

1. لا يتضمن التعريف أي معلومات حول كيفية تحديد الالتزامات التي يجب على المكلفين والإدارة الجبائية الالتزام بها وكيفية تنفيذها، ايضا يمكن أن يفهم منه أن الالتزامات الضريبية تكون بالتساوي بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة كما لم يبين حدود هذه الالتزامات، ومدى التزام الطرفين بالقوانين واللوائح المعتمدة.

2. ذكر التعريف أن الإدارة الجبائية لديها سلطة تحصيل الضرائب ولكن دون تحديد صلاحيات هذه السلطة اذا كانت مستندة إلى القوانين واللوائح المعتمدة من السلطة المختصة أم هي تحت تصرفها الشخصي.

التعريف الثالث:

عرَف ايضا مبدأشرعية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، بحيث لا تفرض الضريبة ولا تعدل أحكامها ولا يتم تحصيلها أو الإعفاء منها الا بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية المختصة بوصفها ممثلة الشعب ولها اختصاص اصدار التشريعات ومنها بطبيعة الحال التشريعات الضريبية[1].

يعبر التعريف عن مبدأ شرعية الضريبة الذي يتطلب تحصيل الضرائب وفقًا للقانون، وبالتالي يمنع فرض الضرائب أو تعديل أحكامها أو جمعها أو الإعفاء منها إلا بموجب القانون الصادر عن السلطة التشريعية المختصة، والتي تعتبر ممثلة للشعب، كما يتم التأكيد على دور السلطة التشريعية في إصدار التشريعات الضريبية، مما يعني أن هذه التشريعات يجب أن تكون قوانين معتمدة من قبل السلطة التشريعية ليتم تطبيقها بطريقة شرعية.

يمكن القول أن هذا التعريف يعتبر وصفًا صحيحًا لهذا المبدأ، بحيث يتمثل مبدأ شرعية الضريبة في ضرورة تحصيل الضرائب بموجب القانون، وعدم فرض أو تحصيل الضرائب أو

[1]– ذو الفقار علي رسن الساعدي، **الضمانات الدستورية المقيدة لاختصاص القضاء بوجب دستور 2005**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد3، عدد2012، ص12.

تعديل أحكامها أو الإعفاء منها إلا بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية المختصة، والتي تمثل الشعب ولها اختصاص إصدار التشريعات ومنها التشريعات الضريبية.

بالتالي إن تطبيق هذا المبدأ وفق القوانين والتشريعات يعد ضمانة للمكلفين بالضريبة، حيث يضمن لهم عدم فرض الضرائب بطرق غير مشروعة مثل الفرض التعسفي أو فرض الضرائب بدون قانون صادر عن السلطة المختصة.

وبناء عليه، فإن هذا التعريف قد أصاب بدقة ما يعنيه مبدأ شرعية الضريبة وعزز أهميته في تحقيق العدالة والشفافية في نظام الضرائب.

ثانيا: الأصل التاريخي لمبدأ شرعية الضريبة

ظهرت معالم هذا المبدأ في إنجلترا خلال الصراع حول سلطات الملك، أين أصدر ملك إنجلترا **JHON** وثيقة العهد الأعظم **MAGNA CHARTA** الذي صدرت عام 1215، والتي وضعت حجر الأساس لنشأة مبدأ شرعية الضريبة، وجاء في الوثيقة أنه لا يمكن فرض أي ضريبة أو مساعدة دون موافقة النبلاء[1].

فكان للملك في السابق صلاحية فرض الضرائب بدون موافقة الشعب، وكان البرلمان محصوراً فقط لطبقة النبلاء والأشراف واللوردات وغير مسموح لباقي أفراد الشعب، مثل الفقراء بالتمثيل في البرلمان، ومع تزايد البذخ والإسراف من قبل العائلة المالكة وطبقة اللوردات، نشأت حاجة لزيادة عدد اللوردات بأي وسيلة ممكنة، ولذا طلب الملك من الأغنياء المشاركة في تكاليف الدولة، ولكن تم ربط قبولهم بهذا الطلب بمشاركتهم في البرلمان[2].

أما في فرنسا فقد فشل النظام الملكي في إضفاء الشرعية الضريبية، فتحولت لعبء ثقيل وغير عادل، فكان المبرر الضريبي حجة استغلتها الثورة الفرنسية في عام 1789 وكان للفلاسفة دور وأثر كبير في اندلاعها[3]، فقد أشار **Montesquieu** في كتابه "**روح القوانين**"

---

[1]– بوطبل خديجة ، **مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020**، مجلة الدراسات القانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المجلد 07، العدد01، سنة2021، ص442.

[2]– عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، ص80.

[3]- Christian MONJOU, « Question fiscale et révolution : l'exemple américain » cité parJean-Edouard COLLIARD et Claire MONTIALOUX « Une brève histoire de l'impôt » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n°1 page-56.htmhttp://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-

إلى الربط بين الحرية والضرائب، فيما لخص**Barre** هذه الفكرة في جملة صغيرة بقوله "**إن حرية الشعب كلها في الضرائب**"[1].

كما وضَع مبدأ شرعية الضريبة كأساس في المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في عام 1789، والذي أصبح جزءًا من الدستور الفرنسي الصادر في عام 1791، وفي نفس هذه المادة تم التأكيد على حق جميع المواطنين في التعبير عن رأيهم في الضرائب التي يتم فرضها عليهم، وتحديد مقدارها ووعائها ومدة تحصيلها، وأنه يجب فرض الضرائب بموافقة الشعب، وبذلك يتمكن المواطنون من متابعة استخدام الضرائب بحرية وإعطاء موافقتهم عليها بشكل حر، كون هذه الأسس من اختصاص السلطة التشريعية ولا يمكن مباشرتها من قبل السلطة التنفيذية وفي نطاق ضيق.[2]

ثالثاً: أساس مبدأ شرعية الضريبة

من خلال تعريف الضريبة، يتضح أن الدولة لها السلطة الحصرية في فرض الضرائب، وهو حق من الحقوق المطلقة للدولة دون منازع، بالتالي يثير هذا التعريف سؤالًا حول أساس هذا الحق، وتظهر الإجابة على هذا السؤال في تحديد أساس فرض الضريبة سواء كان الأساس الفقهي أو الأساس الدستوري.

1_ الأساس الفقهي لمبدأ شرعية الضريبة

تمت مناقشة الأساس الفقهي لشرعية فرض الضريبة في العديد من النظريات المختلفة التي انتشرت في القرن التاسع، ومن بين هذه النظريات كان هناك من يرون أن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والمكلف بالضريبية، في حين يرون آخرون أنها تعتمد على مبدأ التضامن الاجتماعي.

[1]– محمد عبد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**،(د، ط)، دار النهضة العربية، سنة 2015، ص5.

[2]– عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، ص81.

أ_ النظرية التي تعتمد على المنفعة في العقد الاجتماعي أساساً لفرض الضريبة

يستند هذا الأساس إلى وجود اتفاق ضمني بين طرفي العقد الاجتماعي، حيث يتبادلون المنافع ويقوم الفرد بتقديم جزء من ثروته للسلطة العامة بمقابل المنافع التي يحصل عليها من خلال الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، مثل توفير الأمن والحماية للمجتمع.[1]

أنصار هذه النظرية اختلفوا حول الطبيعة القانونية للعقد المتعلق بفرض الضريبة، وظهرت اتجاهات متضاربة، ومن بين هذه الاتجاهات،يمكن تلخيص بعضها كالتالي:

1-اعتبر البعض أن فرض الضريبة يستند إلى عقد توريد خدمات، حيث يتلقى الأفراد خدمات عامة من الدولة بشكل مستمر ودوري، ويعتبر دفع الضريبة مقابل هذه الخدمات والفوائد التي يحصلون عليها، ونظرًا لأهمية هذه الخدمات وعدم إمكانية الاستغناء عنها، يجب على الأفراد الوفاء بالتزاماتهم المالية تجاه الدولة[2].

إن هذه النظرية تعتبر مفهوماً بسيطاً وغير دقيق فالضريبة لا تعد بمثابة تعويض للدولة عن الخدمات التي تقدمها، وإنما هي ضريبة مالية تفرضها الدولة لتمويل نفقاتها، سواء كانت هذه النفقات متعلقة بتوفير الخدمات أو بغيرها من النشاطات الحكومية وبالتالي، فإن فرض الضريبة لا يستند بشكل كامل إلى عقد توريد الخدمات.

2- تصوّره أخرون أن العقد الضمني عقد شراكة بين الدولة، التي تعد شركة إنتاجية كبرى تتألف من عدد من الشركاء، حيث يقوم كل شريك بعمل محدد ويتحمّل في هذا الإطار تكاليف خاصة به، وبالإضافة إلى هذه التكاليف الخاصة يتحمّل مجلس الإدارة العام للشركة أي الدولة تكاليف عامة، تعود الفائدة منها على جميع الشركاء، مثل الدفاع وإقامة المستشفيات وانشاء الطرق..الخ، ومن ثم يتوجب على الشركاء في الشركة المشاركة في تمويل تلك التكاليف، من خلال دفع الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم.[3]

---

[1]- علي عبد الرسول لفته، **الشرعية الدستورية لضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 -دراسة مقارنة-** ، رسالة ماجستير قسم القانون العام، كليه الحقوق،جامعة الشرق الأوسط، العراق،2021 ، ص27.

[2]- **عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة** الدكتوراه, كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2019/2018، ص25.

[3]- صخر عبد الله الجنيدي، **التشريع المالي والضريبي**، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، سنة 2017، ص،144،145.

لا يمكن تصوير العقد الاجتماعي أو العقد الضمني على أنه عقد شراكة بين الدولة والمواطنين، فالدولة هي المؤسسة التي تتحمل مسؤولية توفير الخدمات العامة وضمان حماية حقوق الأفراد، وبالتالي فإن العقد الضمني يمثل الالتزام الذي تتحمله الدولة تجاه الأفراد، وليس عقد شراكة بينهما.

علاوة على ذلك، فإن الدولة هي المؤسسة التي تضع القوانين والتشريعات التي تحدد حجم الضرائب وطرق تحصيلها، ولا يمكن القول بأن الأفراد يشاركون في إدارة هذه العملية، وبالتالي، فإنه لا يمكن القول بأن العقد الضمني يمثل عقد شراكة بين الدولة والأفراد.

3- يعتقد بعضهم أن الضريبة تشبه عقد التأمين، حيث تعد قسطًا يؤمِّن به الشخص ما يملكه من ممتلكات وبالتالي يجب أن تتناسب الضريبة مع قيمة الممتلكات التي يتم تأمينها[1].

لا يمكن اعتبار الضريبة كعقد تأمين، حيث أن العلاقة بين الفرد والدولة ليست علاقة تعاقدية بين طرفين يتفقان على شروط وأحكام معينة، بالإضافة إلى ذلك فإن الهدف الرئيسي للتأمين هو تحويل المخاطر والمصاريف المالية المحتملة لحدث معين (مثل حادث سيارة أو مرض) من الشخص إلى شركة التأمين، بينما الهدف الرئيسي للضريبة هو تمويل الخدمات العامة والمرافق الضرورية للمجتمع بشكل عام، وتحقيق التوزيع العادل للثروة.

بوجه عام تلقت نظرية الضريبة التعاقدية انتقادات بشأن عدم مطابقتها للواقع، حيث يتعذر تقدير منفعة الأفراد الناتجة عن خدمات الدولة العامة مثل الأمن والدفاع والتعليم وغيرها، وعلى الرغم من إمكانية تقدير تلك المنفعة، فإن تطبيق النظرية يؤدي إلى نتائج ممكن أن تظلم الطبقات الفقيرة التي تحتاج إلى تلك الخدمات العامة بشكل أكبر من الطبقات الغنية، وعلى ذلك يجب على الطبقات الفقيرة تحمل عبء الضريبة الأكبر بموجب نظرية البدل أو الإيجار.[2]

ومع ذلك يمكن القول أن هذه النظرية تعتبر مجرد فكرة نظرية، ولا يمكن استخدامها كأساس لفرض الضريبة بطريقة مباشرة، فالدولة تستخدم القوة والسلطة لجمع الضرائب ولا يمكن أن تعتمد على الرضا الطوعي للمواطنين بالكامل، بالإضافة إلى ذلك فإن الضريبة ليست بمثابة

[1]- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها- دراسة مقارنة-** الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2015، ص100.

[2]- عزوز سليمة، مرجع سابق، ص26.

تعويض للدولة عن الخدمات التي تقدمها وإنما هي ضريبة مالية تفرضها الحكومة لتمويل نفقاتها.

ب- النظرية التي تعتمد على التضامن الاجتماعي أساساً لفرض الضريبة

هذه النظرية تعتبر أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية، ويتعين عليها في المجتمعات الحديثة تلبية الحاجات العامة للأفراد وضمان الأمن، وتشير إلى أن الدولة تتحمل تكاليف كبيرة لأداء الأعباء العامة التي تنشأ نتيجة تدخلها في مختلف النشاطات الاجتماعية والاقتصادية، وبما أن هذه الأعباء تحقق الصالح العام وتعود بالنفع العام على الأفراد، يجب على الجميع المساهمة في تحمل تكاليفها بناءً على مبدأ التضامن الاجتماعي، دون النظر إلى ما إذا كان المكلف بالضريبة يستفيد شخصيًا من هذه الخدمات أم لا.

وبالتالي، يلتزم المكلف بدفع الضرائب استنادًا إلى قدرته التكليفية، لا استنادًا إلى المنفعة الشخصية التي يحصل عليها.[1]

وفقا لما تنص عليه هذه النظرية، فإنه يتشكل بين الأفراد والدولة تضامن اجتماعي، يتعهدون فيه بأداء الضريبة المفروضة عليهم بناءً على قدرتهم التكليفية، وذلك لتمويل نفقات الدولة وتقديم خدماتها للجميع بدون تمييز، حيث يستفيدون جميعًا من هذه الخدمات بنفس القدر[2].

نخلص الى أن الجوانب الإيجابية لهذه النظرية أنها تعكس الحاجة الأساسية للدولة ودورها الحيوي في تلبية احتياجات المجتمع وحماية حقوق الأفراد لأن هذه النظرية تتوافق مع النظريات الكلاسيكية التي تعكس بعض القيم الأساسية التي يتبناها العديد من الأفراد، والتي تحث على العمل الجماعي والتضامن الاجتماعي لتحقيق هذه الأهداف.

أما الجوانب السلبية يمكن أن تفسَر هذه النظرية بأنها تسعى إلى تجاهل الاختلافات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية التي قد تؤثر على مدى تكلفة الضريبة المفروضة وتوزيع الخدمات العامة، والتي يمكن أن تؤدي إلى عدم تحقيق التكافؤ الاجتماعي في المجتمع.

---

[1] – تركي كاظم عبيس، **مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون**، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية العراق ، مجلد رقم 19، العدد 03،2022،ص253.

[2]– بريشي عبد الكريم، **دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني**, أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية, كليه العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان، سنة 2014/2013، ص76.

2-التنظيم الدستوري لمبدأ شرعية الضريبة

تتطلب حماية حقوق المكلفين بالضريبة المالية ومنع انتهاكها أن تفرض الضرائب وفقًا للقوانين المعمول بها والتي تصدرها الجهات المختصة، لذلك تم تضمين هذه القاعدة في معظم دساتير دول العالم، والتي تؤكد أن الضريبة تشكل جزءًا من القواعد التي تحمي الحقوق المدنية والحريات العامة، هذه القواعد يتم تحديدها بموجب القوانين التي تصدرها السلطة العامة.

وبناء على هذ الطرح يتضح أن القوانين الوطنية والمقارنة تؤكد على شرعية فرض الضريبة، يمكن رؤية ذلك من خلال النصوص المتعاقبة في الدساتير التي تعكس هذا الاهتمام والتي سنحاول أن نوجزها في الآتي:

- نصت المادة151 من دستور 1976 على " يشرع المجلس الشعبي الوطني في المجالات التي خولها له الدستور، تدخل كذلك في مجال القانون.... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق بجميع انواعها، وتحديد وعائها ونسبها..."[1]

من خلال نص المادة يتضح أن السلطة التشريعية لها صلاحية تشريع الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق، بما في ذلك تحديد مقدارها ونسبتها، ويتم ذلك في إطار الصلاحيات الدستورية الممنوحة للمجلس الشعبي الوطني، ووفقًا للإجراءات القانونية المنصوص عليها في الدستور والقوانين ذات الصلة.

مايعاب على هذه المادة من الدستور الملغى هو عدم تحديد نطاق صلاحيات المجلس الشعبي أثناء احتساب وتحصيل الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها، حيث منحت له صلاحيات تشريعية وتنفيذية في نفس الوقت، هذا يؤدي لامحالة إلى عدم وجود ضوابط واضحة لحماية المكلفين بالضريبة من التجاوزات والاستغلال في تحصيل الضرائب والجبايات.

- المادة 140 من دستور 1996 التي نصت على انه : " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية،إحداث الضرائب والجبايات والرسم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها".[1]

[1]- المادة 115 من دستور1976، الموجود على الموقع : ،https://www.el-mouradia.dz/assets/texts/constitution/1976.pdf تاريخ الاطلاع :2023/03/14، على الساعة:17:00

تشير المادة الى أن البرلمان يمثل الجهة الرسمية المخولة بإصدار التشريعات الضريبية صلاحية البرلمان في إقرار الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة، مع تحديد المدة الزمنية لفرضها كما تضمن أن يتم ذلك بطريقة عادلة ومتوازنة، من أجل حماية حقوق المواطنين.

-المادة 78 من دستور 2016 والمعدلة بالمادة 82 من دستور 2020 " لا تحدث أن تحدث أي ضريبة الا بمقتضى قانون "[2]

بموجب هذه المادة يتبين أنه لا يمكن لأي سلطة أن تفرض ضريبة دون الالتزام بالإجراءات القانونية المنصوص عليها، مع تحديد شروط فرضها وتعديلها وتحصيلها وإلغاءها طبعا للأحكام المعمول بها، وتهدف هذه المادة إلى حماية المكلفين بالضريبة وإلى تعزيز مبدأ حكم القانون في الدولة.

وتعتبر هذه المادة مطابقة تمامًا ومؤكدة على مبدأ الشرعية الدستورية، حيث يجب أن تتم ممارسة السلطة الحكومية وفقاً للقوانين التي يتم إقرارها بموجب الإجراءات الدستورية المعتمدة.

وعلى غرار المشرع الجزائر ينظم المشرع الفرنسي مبدأ شرعية الضريبة في الدستور الفرنسي لعام 1958 والمعدل سنة 2008 والذي يعتبر الدستور الحالي لفرنسا، حيث تنص المادة 34 مكرر4 منه على أنه يجب أن تتم الموافقة على أي ضريبة جديدة أو تعديل على الضرائب الحالية عن طريق القانون[3].

يشير الدستور الفرنسي بدوره إلى اختصاص القانون في تحديد نطاق ومعدل تحصيل مختلف الضرائب، وهو اختصاص تشريعي خالص، كما أن الاجتهاد القضائي الدستوري

---

[1]-المادة 140 من دستور 1996، ج ر عدد 76 الصادرة في 08 ديسمبر 1996معدل بـ : القانون رقم 02-03 المؤرخ في10 أبريل 2002 ج.ر رقم 25 الصادرة في 14 أبريل 2002و المعدل بالقانون رقم 08-19 المؤرخ في15 نوفمبر 2008،ج. ر رقم 63 الصادرة في 16 نوفمبر 2008، والمعدل بالقانون رقم 16-01 المؤرخ في06 مارس 2016 ج. ر رقم 14 الصادرة في 7 مارس 2016.

[2]- القانون 16- 01 المتضمن التعديل الدستوري مؤرخ في 06 مارس 2016، ج. ر عدد 14،الصادرة في 07 مارس 2016،والمادة 82 من دستور 2020.

[3]- المادة 34 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 الموجودة على الموقع: https://www.constituteproject.org/constitution/France_2008?lang تاريخ الإطلاع :2023/03/13، على الساعة 18:03.

الفرنسي قد حرص في العديد من المناسبات على تأكيد حماية قانونية خاصة للمكلفين بالضريبة، مما يتضمن ضمانات محددة يضمنها القانون.[1]

من خلال استقراءنا للمادة 34 مكرر 4 من الدستور الفرنسي يتضح لنا أنه يجب أن يتم تمرير أي ضريبة جديدة أو تغيير في الضرائب الحالية من خلال عملية تشريعية تتضمن إجراءات محددة، مثل التصويت في البرلمان والموافقة من قبل الرئيس والنشر في الجريدة الرسمية.

ما يمكن ملاحظته من مختلف النصوص الدستورية السابقة الذكر أن المشرع الجزائري ونظيره الفرنسي، خولا للدستور تحديد نطاق اختصاص كل سلطة في الدولة، وحرصهم على اسناد اختصاص فرض الضريبة للقانون وحده، مما ينتج عنه معرفة كل طرف في العلاقة الضريبية حقوقه والتزاماته طبقا للتشريع، بالتالي يؤدي ذلك إلى ضبط العلاقة بين الإدارة الجبائية ممثلة الدولة في تحصيل الضريبة وبين حماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية في ممارسة مهامها.

الفرع الثاني: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية كأساس لاستقرار التشريع الضريبي

يعد مبدأ عدم رجعية القوانين كأصل عام من المبادئ التليدة في مختلف متون شتى الدساتير على اختلاف مشاربها، فلا شك أن القانون الضريبي كغيره من القوانين ينطبق عليه قاعدة عدم سريان القانون على الماضي، مالم يوجد قانون صريح يقرر خلاف ذلك، وتفسير هذه القاعدة في المجال الضريبي هو عدم سريان الضريبة الجديدة في حال فرضها على الماضي، وقصد الإلمام بمفهوم مبدأ عدم رجعية الضريبة كان لابد من التعريف به **(اولا)** ثم البحث عن مبررات عدم رجعية الضريبة **(ثانيا)** بالإضافة الى البحث عن المعيار المعتمد للتحقق من عدم رجعية الضريبة **(ثالثا)**.

اولا: تعريف مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية

الأصل في القانون الضريبي أن يطبق القانون بأثر فوري، ويخضع لمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية بصفة مطلقة،[1] بالتالي القوانين الضريبية تصبح سارية المفعول اعتبارًا من

[1]-François LUCHAIRE**, La sécurité juridique en droit constitutionnel françai**s - Cahiers du Conseil constitutionnel n° 11: Le principe de sécurité juridique - décembre 2000.

تاريخ نفادها، سواء بنشرها في الجريدة الرسمية أو بانتهاء المدة المحددة للنفاذ عند النشر ،وعدم جواز سحب أحكامها بما يتعلق بالوقائع والروابط القانونية التي تقع قبل تلك التاريخ[2].

يراد بمبدأ عدم رجعية القانون الضريبي، في نظر الفقه أن التشريع الضريبي يبدأ سريانه من تاريخ إصداره أو بتاريخ لاحق، ولا يطبق بأثر رجعي، وبالتالي لا يشمل الأحداث التي وقعت قبل إصداره، ويتم تطبيقه فقط على الوقائع التي تحدث في إطار سريان القانون الضريبي.[3]

وضّح التعريف أن مبدأ عدم رجعية الضريبة في القوانين الضريبية تكون سارية المفعول اعتبارًا من تاريخ نفادها، سواء كان ذلك بنشرها في الجريدة الرسمية أو بانتهاء المدة المحددة للنفاذ التي تعلن فيه، بمعنى أنه يتم تطبيق الضرائب على الأحداث والحالات التي تحدث بعد تاريخ النفاذ، ولا يجوز سحب أحكام الضرائب بما يتعلق بالوقائع والعلاقات القانونية التي وقعت قبل تلك التواريخ، بمعنى أخر لا يمكن تطبيق الضرائب بشكل رجعي على الأوضاع السابقة لتاريخ سريان القوانين الضريبية.

بالتالي معنى التعريف ينطلق من مبدأ عام قانوني مكرس قانوناً، هو مبدأ رجعية القوانين التي نصت عليه المادة 02 من القانون المدني بقولها:" لا يسري القانون إلا على ما يقع في المستقبل ولا يكون له أثر رجعي".[4]

بالإضافة الى ذلك تم تكريس المبدأ قضائياً من خلال قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1987/02/23 في القضية رقم 44507 الذي قضى بانه :" لا يسري القانون إلا ما

---

[1]– عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **التشريع الضريبي**، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2015، ص114.

[2] – رائد بن ناجي، **مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق**، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة تكريت العراق، العدد 02، 2009، ص306.

[3]– محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص179.

[4]– المادة 02 من الأمر 75–58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون المدني،ج. ر عدد 78 لسنة 1975، معدل ومتتم بموجب القانون07–05، الصادر في 13 ماي سنة 2007.

على في المستقبل ولا يكون له أثر رجعي ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاُ للقانون".[1]

كما أن القاضي الإداري طبق مبدأ عدم جواز رجعية القانون الضريبي في قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى حين نص على "من المبادئ المستقرة والمعمول بها أن تحصيل الضرائب بجميع أنواعها عن سنة معينة تتم طبقا للقوانين والأوامر والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية، ومن ثم فإن الإدارة الجبائية التي طبقت مقتضيات المادة49 من قانون المالية لسنة 1993 على نشاط تجاري تم ممارسته في سنة 1982 يعد خرقاً للقانون"[2].

تجدر الاشارة إلى أن مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبة بشكل عام يستند إلى ما يقضي به الدساتير والقواعد الأساسية في مختلف الدول، ففي فرنسا تم تأكيد هذا المبدأ في إعلان حقوق الانسان لسنة 1786[3]، بالإضافة إلى ذلك جاء في المادة 223 من الدستور المصري لسنة 2012 والتي نصت على أن "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها، ولا يرتب عليها أثر فيما وقع قبلها..."[4]

ونتيجة لذلك اتسّم الدستور الجزائري بالتشديد في تحديد مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبة، وتم منع أي تجاوز أو انحراف عن هذا المبدأ، حتى ولو بواسطة صياغة نص صريح بهذا الخصوص، وهو ما تم تجسيده من خلال المادة 82 في فقرتها 4 من دستور 2020 والتي نصت " لا تحدث بأثر رجعي، أي ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".[5]

---

[1]– ذوادي عادل، **الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية .، تخصص قانون دستوري،، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2017/2016، ص42.

[2]– بن دريس يامن، **دور القاضي الاداري في تكريس تدرج القواعد القانونية**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص قانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2021، ص269.

[3]– عباس مفرج الفحل، مرجع سابق،ص114.

[4]–إكرامي بسيوني عبد الحي، **المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية**، دار الكتب والوثائق، الاسكندرية، مصر، 2012، ص 121.

[5]– المادة 82، من دستور2020، مرجع سابق.

فيتضح من خلال نص المادة 82 أن المشرع لو سن قانونًا تضمن سريان أثره على الماضي، كان ذلك متناقض مع الدستور، ويمكن رفع دعوى قانونية أوطعن في شرعية هذا القانون بناءً على انتهاكه للدستور.

ثانيا: مبررات عدم سريان القانون الضريبي بأثر رجعي

إن من الأمور التي يجب على الدولة تجنبها من الناحية الدستورية هو فرض الضرائب بأثر رجعي على المكلفين بالضريبة، يظهر ذلك من خلال عدة مبررات تسلط الضوء على أهمية وضرورة احترام هذا المبدأ، من بين هذه المبررات، تأتي مبررات وأسباب قدمها فقهاء المالية والتي كانت محل اعتبار في رفض فكرة سريان القوانين الضريبية بأثر رجعي نذكر منها:

1-تعارض رجعية القوانين مع مبدأ اليقين

سعى المشرع الضريبي إلى تحقيق قدر كبير من الوضوح في جميع جوانب التشريع الضريبي، وبشكل خاص فيما يتعلق بتحديد الواقعة المنشئة لفرض الضريبة، وتحديد نسبتها وكيفية تحصيلها، بالإضافة إلى ذلك، ألزم الإدارة الجبائية بإشعار المكلف بالضريبة بجميع النصوص القانونية ذات الصلة، لضمان أن يكون المكلف على دراية كاملة بالتزاماته الضريبية.

فليس من المنطق أن ينسحب تأثير القوانين الضريبية عن الوقائع التي سبق نفادها لأن القاعدة العامة القانونية تعني فرض التكليف على المكلف بالضريبة بناءً على ما أمر به، وينبغي لتحمل هذا التكليف أن يكون المكلف المخاطب على علم بها، ذلك تطبيقا لمبدأ اليقين الذي أوجب أن تكون الضريبة محددة ومعلومة، وأن يكون مبلغ الضريبة وميعاد دفعها معلوماً له، وأن تكون له دراية كاملة بهذه القوانين بصورة مسبقة، فالمنطق يقضي أن لا يسري حكم القانون إلا على ما هو قادم، بالتالي لا يتحقق مبدأ اليقين إذا انسحب القانون الضريبي بأثر رجعي[1].

2-رجعية القوانين الضريبية تؤدي إلى أضرار بالخزينة العمومية

كانت مبررات فقهاء المالية في هذا المعيار، أنه في حالة إصدار قانون ضريبي يُنص على تخفيض مبلغ الضرائب أو إلغاءها، فسحب الآثار الضريبية على الماضي يلحق ضرراً

[1]- محمد السيد خلف ابراهيم،،**دور مجلس الدولة في ارساء المبادئ الضريبية**، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق قسم الاقتصاد والمالية العامة، جامعة القاهرة،2019،ص225.

بالخزينة العمومية للدولة ويؤثر سلبًا على ميزانيتها، وذلك لأن هذا الإجراء ينجم عنه تخفيض مبلغ الضريبة أو إلغاؤها في فترة زمنية تسبق إقرار القانون الجديد.[1]

3- رجعية القانون الضريبي يؤثر على استقرار المركز المالي المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

ما دامت الضريبة تتسم بطابع نقدي، ويكون القانون هو الجهة المحددة لنسب الضرائب والتحفيزات الضريبية والعقوبات، فإن أي تغيير في نصوص القانون له تأثيره المباشرة على الوضع المالي للمكلف الضريبية.

بالتالي انسحاب القوانين الضريبية على الماضي يؤثر في زيادة الأعباء المالية على المكلفين بالضريبة، في حالة فرض ضريبة جديدة أو زيادة في أسعار الضرائب القائمة، مما يؤدي إلى طلب من المكلفين بالضريبة دفع مبالغ إضافية غير متوقعة مسبقًا، فينجم عن هذه الأعباء الإضافية وضع مالي غير مستقر عليهم، مما يؤدي بهم إلمخاطر الإفلاس، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، يؤدي انعكاس القوانين الضريبية إلى عدم استقرار في سياسات التمويل فيتسبب تغيير أحكام الضريبة ومحاولة تطبيق القواعد الجديدة على المكلفين بالضريبة في عرقلة تطوير سياسات بيئة الأعمال، ويضعف الحافز للادخار والاستثمار[2].

4-رجعية القوانين الضريبية يؤدي الى خرق مبدأ الأمن القانوني

يعرّف مبدأ الأمن القانوني بأنه ضرورة ضمان حد أدنى من الثبات والاستقرار للعلاقات القانونية، سواء كانت هذه العلاقات بين الأفراد بعضهم البعض أو بينهم وبين الدولة، بغض النظر عن أطراف العلاقة سواء كانوا من الأشخاص الطبيعية أم من الأشخاص المعنويين.[3]

وبناء عليه،يعد تنفيذ قانون جديد على الأحداث السابقة هدم سلطان القانون القديم الذي بُني عليه، وهذا ما قد ينتج عن رجعية قانون جديد إذا تم توسيع سلطانه لتشمل حقائق أو مواقف قانونية كانت مستقرة قبل صدوره، فيؤدي تطبيق القانون الجديد حتماً الى عدم الاستقرار

---

[1]- رائد ناجي أحمد، مرجع سابق،ص 312

[2]-حسين خلاف، **الاحكام العامة في قانون الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة،مصر، 1966، ص128.

[3]- يسري العصار، **دور الاعتبارات العملية في القضاء والدستور – دراسة مقارنة**-، دار النهضة العربية، مصر (د. س)، ص243.

في العلاقات القانونية، مما قد ينجر عنه فقدان الثقة في النظام القانوني وضعف هيبته في نظر المكلفين بالضريبة حيث يتعرض ما يُبنى في الحاضر إلى خطر الهدم في المستقبل بالتالي يشكل مساساً بالأمن القانوني.[1]

يُعبر مبدأ الامن القانوني عن استقرار للقواعد القانونية والذي يشكل ضمانة للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال حسن تنفيذ الالتزامات القانونية دون مفاجآت، كما يعتبر أساسيًا للحفاظ على استقرار وتماسك العلاقات القانونية الضريبية، مما يمكنها من تنظيم أوضاعها القانونية وفقًا للضوابط القانونية السائدة.

ثالثاً: المعايير القانونية المعتمدة في تحديد تاريخ تطبيق القانون الضريبي بأثر مباشر وليس بأثر رجعي

في إطار تفعيل مبدأ عدم رجعية الضريبة الذي أُقرَّه المشرع الدستوري الجزائري كضمانة لحماية المكلفين من فرض الضرائب بأثر رجعي، كان من الضروري البحث عن معايير يمكن من خلالها التفريق بين الضرائب التي تُطبق بشكل فوري وتلك التي يُفرض تطبيقها بشكل رجعي.

فتمكن الفقه المالي من طرح عدة معايير لتحديد التاريخ الذي يعد فيه القانون الجديد ساريا بأثر مباشر ولم يطبق بأثر رجعي على الماضي ويمكن تحديد ثلاثة معايير يتعلق الأول بالمساس بالحق المكتسب (1)، والثاني بطبيعة العناصر المكونة للمركز المالي للمكلف بالضريبة (2) بينما يتحدد الاخير بمعيار الواقعة المنشئة للضريبة(3).

1-معيار المساس بالحق المكتسب

يرى أنصار هذا المعيار أن الضريبة لا يمكن أن تُعتبر رجعية إلا إذا كانت تؤثر في حقوق اكتسبها المكلفين بالضريبة سابقاً، حجتهم في ذلك أن الأساس يكون في معرفة مدى نشوء حق مكتسب للمكلفين بالضريبة من عدمه، بحيث لا ينشأ حق مكتسب للمكلفين بالضريبة ما لم تكن الضريبة الجديدة أو المعدلة قد فُرضت بعد انقضاء حق الدولة في المطالبة بها، وهذا يكون عبر انتهاءالأجل المقرر لتقادم الضرائب.[2]

[1]- بوطبل خديجة ، مرجع سابق،ص448.

[2]- رائد ناجي أحمد، مرجع سابق، ص317

هذا ما أكدت عليه أيضاً المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع (04) سنوات متتالية، اعتباراً من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف".[1]

فعلى سبيل المثال، إذا قامت الدولة بفرض ضريبة على الأرباح على المكلفين بالضريبة من فئة التجار في عام 2010، وتم تحديد فترة تقادم قانونية لهذا النوع من الضرائب بأربع سنوات، فإن من الناحية الحسابية، سيكون عام 2014 هو الذي ينتهي فيه فترة التقادم ويسقطحق الدولة في مطالبة المكلفين بالضريبة بتسديد ما عليهم من ضرائب، فيحصل المكلفين بالضريبة (التجار) على حق لا يمكن المساس به، وبذلك يكتسبون الحق في عدم تطبيق الضريبة عليهم اعتبارًا من هذا التاريخ.

وفي حال صدور قانون جديد سنة 2016 يعدل في معدل الضريبة عن طريق زيادة قيمتها اعتباراً من نص القانون ذاته، فيرون أن أنصار هذا المعيار أن هذه الزيادة في الضريبة رجعية، نظرًا لأنها تؤثر على حقوق اكتسبها المكلفون بالضريبة في فترة سابقة، خاصة التجار.

أما في حالة صدور القانون الجديد في عام 2013، يعتبر الأثر الضريبي في هذه الحالة أثرًا فوريًا ومباشرًا، وليس ذا أثر رجعي، على الرغم من أن القانون الجديد يتناول وقائع وتصرفات قد سبقت سريانه، بالتالي المكلفين في هذه الحالة لم يكتسبوا الحق بعد، بل لديهم مجرد أمل في اكتسابه.[2]

وبناءً على ذلك، يمكن القول أن القانون الضريبي لا يسري بأثر رجعي على الحقوق المكتسبة للمكلفين بالضرائب، فينشأ الحق المكتسب عندما تنقضي مطالبة الدولة بفرض الضرائب على المكلفين بالضريبة بالتقادم، أي عندما تنتهي المدة التي يمكن فيها للدولة المطالبة بحقوقها الضريبية.

وإذا صدر القانون الضريبي بعد انقضاء هذه المدة، فإنه يُعتبر ساريًا بأثر رجعي على الديون السابقة، مقابل ذلك إذا لم يكن القانون قد أثّر على حق مكتسب، أي صدر قبل

[1] –المادة 159 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2] – ذوادي عادل، مرجع سابق، ص46.

انقضاء مدة التقادم، فإنه يُطبق فوريًا ومباشرًا حتى على الأحداث والتصرفات السابقة لتاريخ نفاده.

2-معيار طبيعة العناصر المكونة لوعاء الضريبة

يتوقف تحديد ما إذا كانت الضريبة تسري بأثر رجعي أو بأثر فوري على طبيعة العناصر المكونة للوعاء الضريبي، فيميز هذا المعيار بين الحالة التي يكون فيها الوعاء متجدد بشكل دوري سنويًا **(أ)** و في حالة ما اذا كان الوعاء الضريبي متعلق بتصرفات ووقائع والتي لا تحدث بصفة منتظمة **(ب)**، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:[1]

أ- إذا كان وعاء الضريبة مرتبطًا بدخل أو إيراد فإنه يتجدد باستمرار ويتكرر تحقيقه سنويًا، مثل الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، يتم فرضها بشكل دوري على الربح المحقق سنويًا، فإذا صدر قانون جديد خلال السنة يعدل في أساس الضريبة ونسبتها، ونص على أن التعديل يسري على الأرباح منذ بداية السنة، فإنه وفقًا لهذا المعيار، الضريبة لا تكون ذات أثر رجعي، ذلك لأن السنة التي تتعلق بها الضريبة لم تكتمل بعد، أما لو انقضت السنة ثم فرض المشرع تطبيق القانون الضريبي الجديد على الأرباح، في هذه الحالة، يُعتبر أن الضريبة لها أثر رجعي.[2]

ب- أما في الحالة التي يكون فيها الوعاء الضريبي متعلق بتصرفات أو وقائع لا تقع بشكل دائم ومنتظم، فيتم فرض الضريبة عليها فور تحققها، وبناءً على ذلك، يطبق القانون الضريبي بأثر رجعي على هذه الوقائع،[3] ومثالها ضريبة التسجيل العقاري التي تُفرض في حالة انتقال ملكية عقار من شخص إلى آخر، بغض النظر عن طبيعة التصرف التي أدى إلى نقل الملكية، في هذه الحالة لا تكون الضريبة ذات تأثير مباشرو فوري، إلا إذا كانت تطبق على التصرفات أو الوقائع التي تحدث في نفس الوقت أو تتابع حدوثها حيز النفاذ القانوني فإنها ذات أثر رجعي.[4]

---

[1]- محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق،ص239

[2] - رائد ناجي أحمد،مرجع سابق، ص 315.

[3]- بوطبل خديجة ، مرجع سابق،ص450.

[4]- ذوادي عادل، مرجع سابق،ص47.

3-معيار الواقعة المنشئة للضريبة

وفقا لأنصار هذا المعيار، فإن القانون الجديد يتم تطبيقه بأثر فوري على الواقعة المنشئة للضريبة، سواء كانت هذه الواقعة متزامنة مع تاريخ العمل به أو التي تليه، ولا تطبق بأثر رجعي على الاحداث أو الوقائع المنشئة التي حدثت قبل هذا التاريخ، وانما يطبق عليها القانون النافذ في الوقت الذي تحدث فيه، وذلك لأن الالتزام الضريبي يكون وفقًا لأحكام القانون الساري المفعول، ولا يتأثر بالقوانين اللاحقة.[1]

فعلى سبيل المثال: إذا حقق أحد المكلفين بالضريبة على الدخل أو على ارباح الشركات ربحا صافيًا في نهاية السنة، وبعد ذلك صدر قانون جديد يعدل الضرائب أو نسبها، فإنه يجب أن يسري على الربح الذي تم تحقيقه القانون القديم، و إلا كانتالضريبة ذات أثر رجعي لو طبقت وفقًا للقانون الجديد.[2]

بالتالي، يُعتبر هذا المعيار هو الراجح بسبب سهولة تطبيقه ووضوحه، اذ يتطلب هذا المعيار فقط تحديد وقت حدوث الواقعة الضريبية لتحديد القانون الذي يجب تطبيقه.

وقد يثور التساؤل هنا حول إمكانية تنفيذ أحكام القانون الجديد بصورة رجعية على الأحداث السابقة، إذا كان يتضمن هذا الأخير قواعد قانونية أصلح للمكلف بالضريبة والأخذ بالقاعدة المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تتضمن تطبيق القانون الأصلح للمتهم؟

يُمكن القول في هذه الحالة أن التشريعات الضريبية منحت حصانة أكبر من التشريعات الجزائية، حيث سمحت هذه الأخيرة الاستثناء من الأصل العام في إصدار التشريعات بأثر رجعي، في حين أن المشرع الضريبي لم يجيز بهذا الاستثناء بالنسبة للمكلفين بالضريبة، وهذا ما أخذ به المشرع الدستوري في المادة 82 في التعديل الدستوري لعام 2020، سواء في التحصيل أو الفرض أو الإلغاء.

بناء عليه، إن تجسيد القاعدة القانونية بأثر رجعي يتعارض مع مبدأ سيادة القانون في الامور الضريبية، والذي يعتبر من المبادئ الأساسية في النظام القانوني للدولة الديمقراطية

---

[1]- محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق،ص239.

[2]- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي**، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، مصر،2007، ص16.

الحديثة، والذي يجب أن تكون سيادة القواعد القانونية ذات آثر فوري ومباشر في حكم الأحداث الضريبية التي تنشأ في ظل هذه القوانين.[1]

في الأخير نخلص إلى أن مبدأ راجعية القوانين الضريبة يخضع الى الأصل العام في عدم جوزية رجعية القوانين، والذي ينجم عنه استقرار في المعاملات المالية، مما يشكل ضمانة للمكلف بالضريبية في بيئة الأعمال من خلال توفير الامن القانوني له، و استقرار في النصوص التشريعية و عدم جواز راجعيته، بحيث لا يكون لأي قانون جديد دخل حيز التطبيق أثر على التصرفات التي ترتبت قبله والذي يمكن أن يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبية من الناحية المالية بالتالي حتما يؤدي إلى جذب الاستثمارات لما يوفره المشرع من حماية للمكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني

مبدأي المساواة والعدالة الضريبية

يعد مبدأ المساواة حجر الزاوية في القضاء والدستور، كما يمثل مبدأ العدالة القلب النابض للقانون، فلا يمكن لأي مجتمع أن يستغني عنهما، لأنهم ضرورة قانونية على اختلاف فروعها، ليس فقط في القواعد الضريبية.

يمكن أن يشترك مبدأ المساواة مع مبدأ العدالة الضريبة في المجال الضريبي كون أن مبدأ المساواة يهدف الى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، إذا يعني وجوب قيام كل مكلف بدفع الضريبة وفقا لقدرته المالية، بحيث تتعادل الضريبة التي يدفعها المكلفين الذين مراكزهم القانونية متماثلة، وألا يثقل كاهل مكلف بعبء أكبر من بقية المكلفين لأي سبب من الأسباب.

بالتالي يفسر الفقه المساواة أمام الضريبة على أنها توزيع الضرائب على المكلفين توزيعاً عادلاً، كما أن يمكن أن يختلف مبدأ المساواة الضريبية عن مبدأ العدالة الضريبية كون أن المساواة أمام القانون الضريبي تأتي قواعده عامة ومجردة دون أن تنظر لظروف المكلف بالضريبة على خلاف العدالة الضريبية التي يمتد نظرها لظروف المكلف بالضريبة ووضعه المالي، ونتيجة لذلك ارتأينا دراسة كل مبدأ على حدا نظر للتداخل الحاصل بينهم من خلال

[1]– علي عبد الرسول لفتة، مرجع سابق،ص96.

تقسيم المبدأ إلى فرعين، **(الفرع الأول)** ندرس مبدأ المساواة أمام الضريبة، **(الفرع الثاني)** نخصصه لدراسة مبدأ العدالة الضريبية.

الفرع الأول: مبدأ المساواة أمام الضريبة كأساس لحماية حقوق المكلف بالضريبة

يكتسي مبدا المساواة في المجال الضريبي بعداً خاصاً ومتميزاً وهو الامر الذي جعل المشرع يخصه بالذكر في صلب الدستور، لأن المساواة هي غاية وضرورة كل نظام في الدولة.

ويقصد بالمساواة أمام الضريبية بوجه عام المساواة أمام القانون، ومقتضى هذا الأخير أن يكون جميع الأفراد متساوون في المعاملة أمام القانون، لا تميز لفرد منهم على الآخر، وتعني هذه المساواة القضاء على كافة امتيازات بين الطبقات، فمن الواجب أن يتساوى جميع المواطنين في الواجبات والتكاليف، ولعل مبدأ المساواة أمام الضريبة إنما يولد من مبدأ مساواة جميع الأفراد في تحمل الأعباء العامة، وذلك من خلال مساهمتهم، وفي سبيل تحديد مفهوم مبدأ المساواة في المجال الضريبي يتعين علينا أولاً البحث في المقصود بهذا المبدأ**(أولاً)** ثم بيان أساسه القانوني**(ثانيا)** وصولا إلى الاستثناء الوارد على تطبيقه**(ثالثا)**.

أولا: تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة

يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة هو عدم وجود تمييز أو اختلاف في المعاملة بين المكلفين بالضريبة، بمعنى أن يتساوى ما يدفعه كل مكلف مع ما يؤديه الأخرون من ذوي المراكز القانونية المتماثلة، والتي يظل تطبيقه مرهون بعدم تعسف استعمال الإدارة الجبائية سلطتها التقديرية في مجال فرض الضريبة ومدى قدرتها على مراعاة التشريع الضريبي، ومع ذلك، إن تطبيق هذا المبدأ على المكلفين بالضريبة قد يكون له تفسيرات مختلفة من الناحيتين القانونية والفقهية، لذلك سنحاول ضبط تعريف مبدأ المساواة من الناحية الفقهية (1)، ثم تعريفه من الناحية القانونية**(2)**.

1- تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة من الناحية الفقهية

اعتبر جانب من الفقه مبدأ المساواة أمام الضريبة هو خضوع جميع المراكز القانونية المتماثلة لمعاملة قانونية واحدة، وذلك بطريقة تتناسب مع الهدف الذي يستوجبه القانون. وبمفهوم المخالفة، يتحقق هذا المبدأ من خلال تحديد معاملة قانونية متساوية للمراكز القانونية المختلفة بما يحقق المصلحة العامة،هذا ما أكد عليه الفقيه **جان جاك روسو** بقوله" المساواة

ضرورية وغاية كل نظام تشريعي، لان الحرية لا تقوم بدونها "، كما اعتبره الفقيه **موريس هوريو** أن" للمساواة أهمية خاصة لتحكُمها في مختلف الحريات"[1].

يتضح من تعريف الفقيه **جان جاك روسو** أن مبدأ المساواة ليست مجرد قيمة إضافية ولكنها ضرورة أساسية لبناء المجتمع، كما يشير إلى أن تحقيق هذا المبدأ يُعتبر جزءًا أساسيًا من بنية أي نظام تشريعي.

علاوة على ذلك مبدأ المساواة في نظر الفقيه **موريس هوريو** يظهر من خلال أهميته الخاصة في توجيهه للحريات المختلفة، حيث تلعب هذه الاخيرة دورًا حاسمًا في تحديد حقوق الأفراد وتعزيز المساواة في فرص الوصول إلى هذه الحريات.

ويقصد بالمساواة أمام الضريبة في رأي جانب آخر من الفقه هو" خضوع جميع الأفراد المتماثلين في الثروة وفي الظروف الاجتماعية في تحمل عبء متساو من الضرائب". [2]

يعبر هذه التعريف عن كيفية تطبيق مبدأ المساواة في التحمل الضريبي، حيث يجب أن يتم توزيع العبء الضريبي بشكل عادل بين الأفراد الذين يشتركون في نفس الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

كما نجد أيضا أن مبدأ المساواة أمام الضريبة في مفهوم أخرون يتجلى في تكافؤ تحميل جميع الأفراد عبء الضرائب، مما يُعتبر تطبيقًا عمليًا لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، فينبع هذا المبدأ بشكل أساسي من مبدأ المساواة أمام القانون بصفة عامة، حيث يتساوى الجميع في تحمل الالتزامات الضريبية دون تمييز[3].

في نظرهم، يرتبط مفهوم المساواة بشكل رئيسي بالمساواة أمام القانون الضريبي، حيث يكون التركيز على التكافؤ في المعاملة القانونية، وبالتالي، تكتسب المساواة في هذا السياق مفهومًا قانونيًا واضحاً، وهذا عكس مفهوم العدالة الضريبية الذي يظل تعريفه غير محدد[4].

---

[1] –محمد منير حساني، **الحماية الدستورية لمبدأ المساواة في النظام الجزائري**، دفاتر السياسة والقانون،، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،عدد15، 2016، ص190

[2] – محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق، ص90.

[3] – بوطبل خديجة ، مرجع سابق، ص450.

[4] – ذوادي عادل،مرجع سابق، ص89.

2 – تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة من الناحية القانونية

يعرفّ مبدأ المساواة أمام الضريبة من الوجهة القانونية أنه "عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الاشخاص في مجال الضريبية" كما عرف أنه "خضوع من يشتغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم".[1]

وضّح التعريف الأول أن القانون الضريبي يتميز بعدم قبول أو تحمل أي تفريق بين الأفراد في مجال الضرائب، مما يؤدي إلى تحقيق المساواة في التعامل الضريبي.

بالتالي يؤكد التعريف على ضرورة تحقيق المعاملة القانونية بشكل متساوٍ على الجميع، بغض النظر عن أي اعتبارات تمييزية قد تكون موجوده، مثل جنس الفرد، أو لونه، أو دينه.

أما بالنسبة إلى التعريف الثاني يشير إلى أن مبدأ المساواة أمام الضريبة يتحقق من خلال توحيد المعاملة للمراكز القانونية المتشابهة، مما يعكس توحيد الإجراءات القانونية عليهم، كما يُبرز التعريف أن سبب توحيد المعاملة هو عدم الاخذ بالفروقات الشخصية أو الخصوصيات الفردية.

في الاخير نخلص من التعاريف السابقة إلى أن مبدا المساواة أمام الضريبة، قاعدة تلزم الادارة الجبائية باحترامها، لأن مبدأ المساواة أمام الضريبة ليس مجرد مبدأ أخلاقي، بل هو قاعدة دستورية، ألزم المشرع احترامها في إطار القانون الضريبي و الدستور، بحيث يجب توزيع العبء الضريبي أن يكون استنادًا إلى مبادئ موضوعية ومبررة، بحيث لا يتحمل الجميع عبء ضريبي واحد، بالتالي تفترض الحماية القانونية المتكافئة للمكلفين بالضريبة من ذوي المراكز القانونية المتماثلة والمتوافقة مع أحكام الدستور.

ثانيا: الاساس القانوني لمبدأ المساواة

يتصدر مبدأ المساواة أمام الضريبة مقدمة الدساتير المعاصرة، حيث يُعتبر أساسًا للنظام السياسي والقانوني والاجتماعي في المجتمعات الحديثة، وقد حظي هذا المبدأ بتأكيد بارز في جميع إعلانات حقوق الإنسان والمواثيق الدولية.

[1] –دريد عيسى ابراهيم، **المعاملة الضريبية في أطار مبدأ المساواة أمام الضريبة**، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية العراق، العدد06، 2012، ص302.

1-الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة في دستور2020

على خلاف العديد من الدول التي لم تنص دساتيرها على مبدأ المساواة أمام الضريبة بشكل صريح، نص المشرع الجزائري عليه انطلاقاً من المادة 82 الفقرتين 2 و5 بقولها "كل المكلفين متساوين أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات الإعفاء الكلي أو الجزئي منها... وكل فعل يهدف إلى التحايل على مبدا المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية".[1]

يتضح من خلال نص المادة السالفة الذكر أن المشرع يُوكد أن جميع المكلفين الذين يتحملون الضرائب يُعامَلون بالمساواة، و أن للقانون وحده صلاحية تحديد حالات الإعفاء الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، مما يعني أن هناك استثناءات يمكن أن تطبق على بعض المكلفين وفقًا لظروف محددة، كما يُبرز النص أهمية المساواة في التعامل مع الضرائب والرفض لأي تصرف يهدف إلى التهرب الضريبي أو يؤدي إلى انتهاكً مصالح المجموعة الوطنية، كما يشّدد المشرع على ضرورة الالتفاف على هذا المبدأ لضمان مصلحة المجتمع بأسره.

2-الاساس القانوني لمبدأ المساواة في المواثيق العالمية

بالإضافة إلى النص على مبدأ المساواة أمم الضريبية في الدستور، يجد مبدأ المساواة أساسه أيضاً في المواثيق الدستورية العالمية كوثيقة العهد الأعظم في عام 1215، ووثيقة إعلان الحقوق في انجلترا عام 1628، ولعل أبرزها كان إعلان حقوق الانسان الفرنسي الصادر عام 1789، إذ نصت المادة 06 منه "يجب أن يكون القانون واحدا للجميع، سواء حين يحمي أم حين يعاقب" كما تنص المادة 13 من نفس الاعلان بوجوب " أن توزع الضريبة العامة توزيعا متساوياً بين جميع المواطنين ".[2]

كما كان للثورتين الأمريكية والفرنسية دور بارز في العصر الحديث من خلال الإعلان على مبدأ المساواة أمام القانون، حيث تأثرت الدساتير اللاحقة بهذا الحدث، وعلى أثره أعلنت

[1]- المادة 82 الفقرة 02، 05، من دستور 2020، مرجع سابق.

[2]- بوطبل خديجة ، مرجع سابق، ص 452.

الثورة الفرنسية في المادة الأولى من إعلانها الشهير لحقوق الإنسان والمواطن الفرنسي بقولها "الافراد يولدون ويعيشون أحرار متساوين أمام القانون".[1]

وعلى صعيد الوثائق الدستورية في فرنسا فقد جاء ذكر مبدأ المساواة غير مرة في ديباجة دستور 1946، وعدة مرات في دستور 1958، ومن ثم فقد أقر المجلس الدستوري الفرنسي اعتناق مبدأ المساواة أمام الضريبة لاعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة.[2]

وعلى الرغم من أن هذه الاعلانات غير ملزمة للدول إلزاماً قانونياً، إلا أنها كان لها التأثير المعنوي في مجال الحقوق والحريات الذي دفع أغلب الدساتير إن لم يكن جميعها إلى النص على مبدأ المساواة أمام الضريبة.

3-المبادئ العامة بوصفها أساساً لمبدا المساواة أمام الضريبة

يمكن أن يُبنى مبدأ المساواة أمام الضريبة على أساس نظرية المبادئ العامة للقانون، وهي نظرية قضائية تم ابتكارها من قبل مجلس الدولة الفرنسي، يُقصد بمبادئ القانون العامة مجموعة القواعد القانونية غير المكتوبة التي يستمدّها القضاء من النظام القانوني للدولة ويعلنها في أحكامه، وقد اعتمد مجلس الدولة الفرنسي فكرة المبادئ العامة للدفاع عن حقوق الأفراد وحرياتهم، خاصة بعد هزيمة فرنسا في الحرب العالمية الثانية والتي أثرت في استقرار هذه الحقوق والحريات.[3]

في الأخير ومن خلال استعراضنا للأساس القانوني لمبدأ المساواة يتضح أن مبدأ المساواة أمام الضرائب المنصوص عليه في الدستور يستمد قاعدته من المساواة أمام الحقوق والتكاليف التي يقررها الدستور والمواثيق العالمية، والمبادئ العامة للقانون وبهذا تعد المساواة بين الأفراد مبدأ مقرر سواء في مجال الضريبة أو غيره من الميادين لان مبدأ المساواة هو المبدأ الجوهري في قيام مجتمع منظم.

---

[1]-جان سليم علية، **التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني**، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت لبنان، 2018، ص 31.

[2]- محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 146.

[3]- عباس مفرج الفحل، مرجع سابق، ص 133.

ثالثا : سياسة الإعفاء الضريبي كاستثناء على تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة

كقاعدة عامة يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأ دستوري يحقق الحماية القانونية المتكافئة بين المكلفين بالضريبة من ذوي المراكز المتماثلة، الا أن ذلك المبدأ ترد عليه بعض الاستثناءات تجعل الدولة تمنح اعفاءات ضريبيه لمكلفين بالضريبة على حساب آخرين، وذلك لتحقيق أغراض وأهداف سياسية واقتصادية على رأسها جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية في القطاعات التي ترغب الدولة في تنميتها، وللوقوف على مدى تحقيق هذه الاهداف وتجسيداً لسياسة الإعفاء الضريبي كاستثناء على تطبيق مبدأ المساواة، يجعلنا نتطرق لتعريف سياسة الاعفاء الضريبي(1) وبيان أساسه القانوني(**2**)، وتوضيح مدى سلطة الإدارة الجبائية في منح الإعفاء الضريبي (3).

1- تعريف الإعفاء الضريبي

لم تحدد مختلف التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي الجزائري تعريفًا للإعفاء الضريبي، وانما اقتصرت فقط على تحديد أشكاله وكذا الأهداف من ورائه، لذلك تقتضي بنا الدراسة الى البحث عن تعريف جامع لمعنى الاعفاء الضريبي وذلك بالاعتماد على مختلف التعريفات الفقهية.

فذهب بعض الفقهاء الى تعريف الاعفاء الضريبي بأنه"أسلوب تقرره الدولة استثناء على قاعدة العمومية في الضريبة للوصول إلى تحقيق بعض الاغراض الاقتصادية والسياسية، والاجتماعية هذه الأغراض تعتبر من الاهداف الرئيسية التي تعمل السياسات المالية في العصر الحديث على تحقيقها".[1]

يتضح من خلال صاحب التعريف أن الدولة تتبع أسلوباً في مجال الضرائب، تُقرر فيه فرض استثناءات على القواعد العامة المتبعة في فرض الضرائب، بهدف تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية، وكذلك الاجتماعية، بالتالي تُعد هذه الأهداف رئيسية تعمل عليها السياسات المالية في الدولة كأداة لتحقيق تلك الأغراض.

[1] -علا السيد عبد المطلب الفار، **الدور الرقابي للقضاء الإداري في مجال الإعفاء الضريبي- دراسة مقارنة-**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق قسم القانون العام، جامعة حلوان، مصر، سنة 2018،ص16.

وذهب البعض الآخر الى تعريف الإعفاء بأنه" عدم دفع الضريبة على دخل معين، إما بشكل دائم، وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدولة إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية"[1].

صاحب التعريف يشير إلى أن الاعفاء الضريبي هو إعفاءً من دفع الضريبة على دخل معين، يمكن أن يكون هذا الإعفاء دائمًا أو مؤقتًا وفقًا للقوانين، و أن الدولة تلجأ إلى هذا الإجراء لأسباب تقدرها بنفسها، تتناسب مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية.

وذهب رأي آخر في تعريف الاعفاء الضريبي بقوله"إن الإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين، وان كان هذا الدخل من حيث المبدأ خاضعاً للضريبة".[2]

صاحب هذا التعريف اتجه إلى أن الإعفاء الضريبي يمثل صدور قرارًا من الدولة ينتج عنه عدم فرض الضريبة على نوع محدد من الدخل، على الرغم من أن هذا الدخل في الأساس يخضع للضرائب.

وهناك تعريف أخر ينص على أن الاعفاء الضريبي يمثل تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة وتحصيلها على ايراد خاضع لها أصلاً في قوانين الضريبية، بمعنى أخر فإن كل ما هو معفى من الضريبة يكون خاضعاً لها أصلا، أما ما يكون غير خاضع للضريبة فهو ما لايدخل في نطاقها من الأساس[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريف يجمع بينهم وذلك بقولنا أن الاعفاء الضريبي هو تنازل الدولة عن جزء من مواردها بناء على نص قانوني، وفقاً لاعتبارات تتطابق مع أهداف المجتمع.

2- الأساس القانوني لسياسة الإعفاء الضريبي

لا تكاد تخلو نصوص الدساتير أو الوثائق الدستورية ذات الصلة بالفرائض المالية من التطرق إلى وضع أطردستورية حاكمة لفرض الضريبة والإعفاء منها على حد السواء ونجد ذلك

---

[1]-عبد الباسط جاسم الزبيدي، **قانون الضرائب المباشرة**، دار حامد،عمان،2015،ص232.

[2] -عنايات حامد محمد، **الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المصري -دراسة مقارنة**-مجلة الاقتصاد والمحاسبة، مصر،العدد 529، سنة 1995،ص3.

[3] -علام ليلى، شكلاط رحمة، **أثر نقص فعالية سياسة الإعفاء الضريبي في تحقيق التنمية على الاقتصاد الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلد 15، العدد01، 2022، ص94.

جلياً في الدستور باعتباره أسمى قانون في الدولة**(أ)**، بالإضافة الى النص عليه في التشريع كالقوانين الجبائية المعدلة بموجب قوانين المالية**(ب)**.

أ-الاساس الدستوري لسياسة الاعفاء الضريبي

يستند الأساس الدستوري لسياسة الاعفاء الضريبي على المادة 82 الفقرة 02 من ديباجة دستور 2020 والتي تنص" كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها"

يتضح من خلال نص المادة أن المشرع قد أكد على ضرورة تحقيق المساواة بين المكلفين بالضريبة، وأنه صاحب الحق في تحديد حالات الإعفاء الضريبي التي تكون وفق للشروط المطلوبة، فالإعفاءات الضريبية يأتي النص عليها بصورة صريحة في القانون، وعلى سبيل الحصر، حيث أن الاعفاء يرتبط بتحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ب-الاساس التشريعي لسياسة الإعفاء الضريبي

بالإضافة إلى النص على دستورية سياسة الإعفاء الضريبي، عادةً ما تُقرر الإعفاءات الضريبية بموجب قوانين المالية المتعاقبة والتي نعرض منها الإعفاءات المنصوص عليها في04 سنوات الماضية والتي نذكرها كالتالي:

ب1- الاعفاءات بموجب قانون المالية لسنة 2021

باستقرانا للمادة 04 من القانون 20-16[1]، والمتضمن قانون المالية لسنة 2021 يتضح أن المشرع نص على وجود إعفاء دائم لعمليات التصدير للسلع والخدمات التي تعزز تدفق العملة الصعبة، ويتم منح هذا الاعفاء بما تتناسب مع حجم الأعمال التي تتم بواسطة الشركات أو المؤسسات المشاركة في عمليات التصدير.

بمعنى أن الاعفاء التناسبي هو أن الشركات التي تشارك في تصدير السلع والخدمات والتي تساهم في جلب العملة الصعبة إلى البلاد ستحصل على تخفيض دائم في الرسوم الضريبية أو الضرائب على الأرباح، وهذا التخفيض يتناسب مع حجم وقيمة الأعمال التي تقوم بها هذه الشركات بالعملة الصعبة.

[1] -المادة 04 من قانون 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021، المعدلة لنص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقرر في فقرتها 05 على ان " يستفيد من أعفاء دائم عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، يمنح هذا الإعفاء تناسبياً مع الاعمال المحققة بالعملة الصعبة.

هدف هذا الإعفاء هو تشجيع وتعزيز نشاط التصدير، وفي الوقت نفسه، تعزيز تدفق العملة الصعبة إلى البلاد، مما يسهم في تعزيز الاقتصاد الوطني وتحسين الصادرات.

ب2-الاعفاءات بموجب قانون المالية لسنة2022

استهدفت الاعفاءات حسب نص المادة 06 من قانون21-16[1]، والمتضمن قانون المالية لسنة 2022، الشباب الذين يمتلكون استثمارات أو يشاركون في أنشطة تجارية أو مشاريع وتضمنت مجموعة من الشروط من بينها:

- أن يكون المستثمرون أو الشبان المشاركون مؤهلين للاستفادة من أنظمة الدعم لتشغيل الأعمال التي تديرها الوكالة الوطنية لدعم وتنمية ريادة الأعمال أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الوكالة الوطنية لتسيير القروض الصغيرة.

-أن يحددُ تاريخ بدء الاستفادة من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداءً من تاريخ بدء استغلال الأنشطة الاقتصادية، مما يعني أن الإعفاء يكون ساري المفعول اعتبارًا من ذلك التاريخ.

بالإضافة الى ذلك اشترط المشرع عند ممارسة الأنشطة الاقتصادية في المناطق التي يتعين ترقيتها والتي تحددها السلطات التنظيمية، يتم رفع فترة الاعفاء الضريبي إلى(06) سنوات، تبدأ هذه الفترة من تاريخ بدء الاستغلال للأنشطة الاقتصادية في هذه المناطق.

كما يمكن تمديد فترة الاعفاء بمدة سنتين (02) لتصبح إجمالاًثمانية (08) سنوات عندما يلتزم المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لفترة غير محددة. بالتالي يعتبر هذا التمديد مكافأة إضافية للمستثمرين الذين يساهمون في خلق فرص العمل.

أما في حالة عدم احترام المستثمرين لالتزامهم بتوظيف ثلاثة(03) من العمال على الأقل، يتم سحب الاعتماد الضريبي، ويتم المطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة للدفع من المستثمرين الذين لم يلتزمون بالتعهد المتعلق بالتوظيف.

بالإضافة الى ما سبق نص قانون المالية في المادة 10[2]منه إعفاءات مست كل ما يتعلق بدعم النشاط الفلاحي، فاحتوى القانون على مجموعة من الأحكام التي تهدف إلى دعم الزراعة

[1]- أنظر المادة06 من قانون رقم 21-16 المؤرخ في 30ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة2022، المعدل والمتمم للمادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- المادة10، من القانون رقم 21-16، مرجع نفسه.

وتربية المواشي، كما تعلق الأمر بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة على المواد المستخدمة في إنتاج الأعلاف للمواشي والدواجن المحلية، ليتم توسيع الإعفاءات الدائمة لتشمل مداخيل المستثمرات الصغيرة في المناطق المحددة.

وفضلاً عن ذلك، تم منح إعفاء ضريبي على دخل المزارع وتربية المواشي لفترة 10 سنوات للأراضي المستصلحة حديثًا وللمناطق الجبلية، مع تخفيض إضافي بنسبة 60٪ للمداخيل الناتجة عن تربية المواشي،

كما تستفيد المؤسسات الناشئة من إعفاء من الضريبة الجزافية لمدة أربع سنوات 04، قابلة للتجديد، ابتداءً من تاريخ حصولها على علامة "**مؤسسة ناشئة**".

أما فيما يتعلق بالزيت الخام والمسحوق الناتج عن سحق بذور زيتية، يتم إعفاؤهم من ضريبة القيمة المضافة لمدة خمس 05 سنوات اعتبارًا من يناير 2022.

و تم تعديل نظام الإعفاءات لزيت الصوجا والزيت الغذائي المكرر العادي لتشمل حقوق الجمارك والقيمة المضافة في حال تجاوز سقف الأسعار المحدد أو استيراد بذور الصوجا.

بعد تحليلنا لقانون المالية لسنة 2022، يمكن أن نستنتج أن المشرع بإقراره لهذا الإعفاء الضريبي كان يهدف بالدرجة الأولى إلى تشجيع الشباب الراغب في الدخول في مجال الاستثماروالأعمال، على الاستفادة من الدعم المالي والتشغيلي الذي تقدمه الوكالات المعنية، مما يساعد في تعزيز نشاط بيئة الأعمال وتحفيز الاستثمارات والمشاريع الصغيرة والمتوسطة، وخلق فرص العمل في المناطق التي تحتاج إلى دعم اقتصادي وتنمية

كما أنه بنصه على مجموعة من الإعفاءات الضريبية لبعض القطاعات كان الغرض منها لتعزيز النشاط الزراعي وتربية المواشي في البلاد.

ب3-الاعفاءات بموجب قانون المالية لسنة2023

بعد صدور قانون المالية لسنة 2023، أصبح التشريع الضريبي يميز بين الاعفاءات الدائمة، التي تظل استثناءً، والاعفاءات المؤقتة.

ومن ضمن الإعفاءات الدائمة التي أدرجتها هذه التعديلات في المادة 07 من القانون[1]، الاعفاءات الممنوحة لتعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات واتحاداتها.

[1]-المادة 07 من القانون 22-24 المؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2022، المتضمن قانون المالية لسنة 2023 والمعدلة والمتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للإعفاءات المؤقتة، تطبق على أرباح الودائع في حسابات الاستثمار التي تم تحقيقها في إطار العمليات البنكية المتعلقة بالصيرفة الإسلامية، وتستمر مدة الاعفاء لمدة **5** سنوات اعتبارًا من عام 2023.

وبشأن إعادة استثمار مبلغ الاعفاءات الجبائية، أوجبت المادة **9** المعدلة للمادة **142** من قانون الضرائب المباشرة،[1] على المستفيدين من اعفاءات وتخفيضات جبائية من الضريبة على أرباح الشركات إعادة استثمار **30٪** من الإعفاءات أو التخفيضات خلال فترة تصل إلى **4** سنوات اعتبارًا من تاريخ إقفال السنة التي خضعت للنظام التفضيلي، ويتم خصم المبلغ الواجب استثماره من الربح القابل للتوزيع للسنة المعنية بنسبة تصل إلى **30٪** من هذا الربح، كما يُستثنى من إعادة الاستثمار المزايا الجبائية للشركات التي تأسست عبر الشراكة مع شركات، عامةً أو خاصة، مع شركات أجنبية.

بعد قرأتنا لفحوى قانون المالية لسنة 2023، نلاحظ أن المشرع قد اتجه نحو تحديد طبيعة الإعفاءات ومدى استدامتها، حيث يظهر ذلك من خلال التوجه الواضح نحو دعم وتشجيع القطاعات الاقتصادية الحيوية مثل تعاونيات الصيد البحري وتربية المائيات واتحاداتها، كما أن هذا التوجه يعتبر دعماً للصيرفة الإسلامية وتشجيعًا للاستثمارات ذات الطابع الإسلامي، مما يعكس تأثير هذه الأخيرة على القطاعات ذات الأهمية الاقتصادية للدولة.

ومن الجدير بالذكر أيضاً أن قانون المالية لسنة 2023 فرض على المستثمرين إعادة استثمار جزء من الإعفاءات في الشركات الناشئة، الهدف من هذه الاعفاءات هو تشجيع الشركات مهما كانت طبيعتها أو حجمها، فهو بذلك يشكل رغبة واضحة من المشرع في تحفيز استثمارات دائمة لتنشيط وتطوير بيئة الأعمال الاقتصادية.

ب4-الاعفاءات بموجب قانون المالية لسنة 2024

تضمن قانون المالية الحالي مجموعة من الإعفاءات مست عدة جوانب نذكر منها:[2]

- إلغاء الرسم على النشاط المهني على الشركات.

[1]-المادة 09 من قانون رقم22-24، مرجع سابق.

[2]- المادة67 من قانون رقم 23-22 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، التي تعدل أحكام المادة 63 من القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003.

– تعديل معدل الضريبة الجزافية المفروضة على نشاط المقاول الذاتي، حيث تم خفض هذا المعدل من 5٪ إلى 0.5٪.

– تقديم مزايا جبائية للسوق المالية.

–تجديد الإعفاء من الضرائب لمدة 5 سنوات على دخل الأسهم والأوراق المالية المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة.[1]

–تحفيز الاستيراد والتصدير من خلال تطبيق المعدل المخفض (9٪) للرسم على القيمة المضافة لاستيراد المدخلات لتربية المائيات.

–إعفاء من رسم الفعالية الطاقوية لعمليات تصدير المنتجات التي تعتمد على الكهرباء والغاز والمنتجات النفطية.

من خلال ما سبق يمكن القول أن قانون المالية الحالي أحدث تحول إيجابي في مجال دعم الاستثمار وتطوير الاقتصاد من خلال إلغاء الرسم على النشاط المهني، هذا الإلغاء سيسهم في تقليل العبء الجبائي على الشركات، مما يعكس ايجاباً على تحفيز البيئة الاقتصادية وخلق بيئة أعمال مناسبة للمكلفين بالضريبة.

كما سعى إلى تعزيز دور الأفراد العاملين كمقاولين بتعديله لمعدل الضريبة الجزافية المفروضة على نشاط المقاول الذاتي، حيث تم خفض هذا المعدل بشكل كبير من 5٪ إلى 0.5٪.

بالإضافة إلى ذلك، يأتي قانون المالية الحالي بمجموعة من المزايا الجبائية التي تستهدف تعزيز السوق المالية، حيث يتم تجديد الإعفاء من الضرائب لمدة 5 سنوات على دخل الأسهم والأوراق المالية المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة.

وفي إطار تحفيز و دعم قطاعي الاستيراد والتصدير، تم تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة ب (9٪) على استيراد المدخلات لتربية المائيات، ومن جانب آخر، تم إعفاء من رسم الفعالية الطاقوية لعمليات تصدير المنتجات التي تعتمد على الكهرباء والغاز والمنتجات النفطية التي تصنع محلياً.

[1]– المادة 68 من قانون رقم 23–22 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، التي تعدل أحكام المادة 66 من القانون رقم 13–08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة2014.

باختصار، يظهر أن قانون المالية لسنة 2024 يهدف إلى تحسين بيئة الأعمال والاستثمار من خلال مجموعة من السياسات والإجراءات المتبعة لتحفيز القطاعين المالي والتجاري، وتنشيط الأسواق المحلية والعالمية، بالتالي ينعكس هذا اجابياً على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

3- حدود سلطة الإدارة الجبائية في تطبيق سياسة الإعفاء الضريبي

تلعب الإدارة الجبائية دورًا حيويًا في تنفيذ السياسة الضريبية للدولة، وذلك من خلال سلطاتهاالمحددة وفقًا للقوانين الضريبية والتشريعات ذات الصلة والتي تراعى فيها مبدأ المشروعية الضريبية، اذا تعتبر الإدارة الجبائية جزءًا من الإدارة العامة، حيث تتولى مسؤولية تنفيذ التشريعات وضمان تحقيق المصالح العامة.[1]

تظهر الإدارة الجبائية بصورتين من السلطات، هي السلطة المقيدة والتي يتوقف دورها عند تنفيذ وتطبيق أحكام القانون دون تجاوزها، والسلطة التقديرية التي يتسع فيها نطاقها، ويبقى مصدر تلك السلطات مرتبطًا بأحكام القانون الضريبي،[2]والتي تستند إليه في تسبيب القرارات التي تصدر من خلالها، لذلك فإن الاختصاص المقيد والاختصاص التقديري لا يأتي من دون سند قانوني، بل يجب أن يحكمه وينظمه القانون الضريبي بناء على الاهداف التي وضعتها الدولة في سياستها الضريبية والتي رسمها المشرع في صورة قانونية.

وفي مجال الإعفاء الضريبي يجب التميز بين نوعين من الإعفاءات التي ترتكز عليهم الإدارة الجبائية في تقرير الاعفاء لصالح المكلفين بالضريبية هما، سلطة الإدارة المقيدة في حالة الاعفاء الوجوبي(**أ**) و سلطة الإدارة التقديرية في حالة الاعفاء الجوازي(**ب**).

أ-سلطة الإدارة الجبائية المقيدة في حالة الإعفاء الوجوبي

يرتبط الاختصاص المقيد للإدارة الجبائية بالصياغة الجامدة للقواعد القانونية، وهو الأصل في نطاق القانون، فسلطة الإدارة هنا متوقفة على تطبيق نصوص القانون، فمتى يفرض عليها القانون التصرف على نحو معين، فإنها لا تملك حرية الاختيار وتقدير ملائمة القرارات، وهو

---

[1]- قبس حسن عواد، **مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في قانون ضريبية الدخل العراقي**، مجلة الرافدين، كلية الحقوق جامعة الموصل، العراق،،المجلد 14، العدد51، ص 212.

[2]- نابي عبد القادر، **حدود التشابه والاختلاف بين السلطة التقديرية والسلطة المقيدة للإدارة** ، دفاتر السياسة والقانون العدد 13، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،،2015ص357.

ما يتحقق في الإعفاء الوجوبي الذي ينص عليه القانون، بحيث لاتوجد أية سلطة تقديرية لجهة الإدارة ويكون للمكلفين بالضريبة المطالبة بهذا الحق أمام القضاء إذا ما تعسفت الإدارة الجبائية عليهم، فالإعفاء هنا يتم دون تطلب إجراء أو شكل معين، كما أن سلطات القاضي تجاه الاختصاص المقيد هي سلطاته العادية، إذ يجب عليه التأكد من مشروعية القرار الصادر استناداً إلى هذا الاختصاص، وعدم خروج الإدارة على القواعد القانونية المحددة لهذا القرار.[1]

ومثال على السلطة المقيدة للإدارة الضريبية ما تنص عليه قوانين المالية من إعفاءات ضريبية لصالح المكلفين بالضريبية [2]، فالإدارة الجبائية اختصاصها مقيد، متى توافرت في المكلفين بالضريبية شروط الحصول على إعفاء ضريبي الذي أقره القانون فإنها ملزمة بمنحهم اياه، فسلطتها لا تصاحب أيه إمكانية لتعديل نطاق تطبيق الإعفاء، ولذا فإن المشرع ذهب إلى تقييد الإعفاء الضريبي بالغرض الذي يستهدفه من تقرير الإعفاء، بالتالي يتمتع بالإعفاء كل من تتوافر له هذه الاسباب.

ب- سلطة الإدارة الجبائية التقديرية في حالة الإعفاء الجوازي

الإعفاء الجوازي أو التقديري يعبرعن الإعفاء الذي يمنح فيه المشرع للإدارة الجبائية درجة من السلطة، حيث يمكن للإدارة أن تقرر الإعفاء من عدمه، وذلك بمراعاة توافر شروط معينة قبل القرار بالإعفاء، قد تتسع هذه السلطة إلى حد يمكن فيه القول إن منح الإعفاء يعتمد على إذن صادر للإدارة من المشرع، في هذه الحالة، تكون الإدارة ذات حرية على الأقل في منح الإعفاء أو رفضه، ولا يمكن للمكلف أن يفرض قانونياً عليها منح الإعفاء مالم تتوفر في حقه شروط الإعفاء العامة.[3]

مثال على ذلك ما نص عليه المشرع في قانون الاستثمار الحالي رقم **22-18**، والذي أعطى لجهة الإدارة الجبائية الحق في تكييف الاوصاف التي تحدد مدى توافر شروط الإعفاء الضريبي للمشروعات الاستثمارية من الضرائب والرسوم الجمركية، خاصة عندما يتعلقالمشروع بمجال استراتيجي.[4]

---

[1]- سامي جمال الدين، **قضاء الملائمة والسلطة التقديرية للإدارة**، دار الجامعة الجديدة،2014، ص17.

[2]-المادة05 من القانون رقم 23-22، مرجع سابق.

[3]- علاء السيد عبد المطلب الفار، مرجع سابق،ص101.

[4] - المادة 27 من قانون 22-18،المؤرخ في 24 جويلية، المتعلق بالاستثمار، ج.ر عدد 50، الصادرة في 28 جويلية 2022.

نخلص إلى أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مبدأً عامًا لا يمكن تجزئته أو تقييده على فئة دون الأخرى، إلا في حالة وجود اختلاف في المراكز القانونية بين المكلفين بالضريبة، ومن هنا، يتبين الحاجة إلى وجود أساس قانوني يمكن بمقتضاه للإدارة الجبائية تقييد الإعفاء الضريبي على بعض الأفراد دون الآخرين، كما ينبغي أن يكون الإعفاء الضريبي الذي يقرره المشرع محددًا وغير قابل للتفسير بحرية من قبل الإدارة الجبائية، حيث يجب أن يتمتع القانون الضريبي بالوضوح والدقة لضمان عدم تحكم الإدارة الجبائية في عمليات الإعفاء.

كما أن الذي يحكم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة في ممارساتهم هو القانون الضريبي، ومن ثم فإن السلطة المقيدة للإدارة هي أحد صوره ونتائجه، إلا أنه وفي المقابل فإن ممارسة الإدارة للسلطة التقديرية لا تعني الخروج عن القاعدة القانونية، بل هي تطبيق لهذا الحكم من خلال تمتعها بحرية التصرف وهي تمارس اختصاصاتها القانونية، لذا إن حدث انحراف في استعمال هذه السلطة وصدر عن ذلك اي قرار إداري اعتبر مخالفاً للقانون، لهذا السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة في مجال الإعفاء الضريبي ليست مطلقة، وإنما منظمة بمجموعة من الضوابط، تلك الضوابط مقترنة جميعها من أجل حماية المكلف بالضريبة بالدرجة الاولى و بتحقيق المصلحة العامة.

الفرع الثاني: مبدأ العدالة الضريبية

تعد العدالة الأساس الذي يقوم عليه كل نظام في الدولة وهي المرتجى في لجوء الناس إلى القضاء، كما أنها الباعث الحقيقي على اطمئنان الأفراد على حياتهم وأموالهم، وعلى الرغم من أن العدالة تعد مطلبًا ملحاً إلا أنها لم يتم الاتفاق على تعريف جامع لمفهومها،لأنها بطبيعتها فكرة مثيرة للجدل بين فقهاء المالية والاقتصاد والاجتماع والسياسة، سواء من الناحية النظرية أم من الناحية التطبيقية، لأن من يراه الفقهاء محققاً للعدالة قد يراه البعض الآخر مناف لها.

وبالنظر إلى الغاية والمبتغى من العدالة فإنها لا تنفصل علاقتها بالقانون على اعتبار أن العدالة الضريبية هي تطبيق العدالة في القانون، فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها، وللوصول لتحديد مفهوم مبدا العدالة الضريبية في المجال الضريبي ينبغي في المقام الأول تعريفها**(أولا)**، وبيان أساسها **(ثانيـاً)**، ثم بعد ذلك دراسة المقومات التي يرتكز

عليها(**ثالثاً**)، ثم البحث عن نظريات قياس مدى تحققها(**رابعاً**)، وصولا إلى تحديات عدم تحققها في توزيع العبء الضريبي(**خامساً**).

أولا: التعريف بمبدأ العدالة الضريبية

تمثل العدالة الضريبية مطلباً جوهريًا في مختلف الأنظمة الضريبية و هي من بين أهم المبادئ الضريبية التي نادى بها الفقيه "**آدم سميث**" في كتابه ثروة الأمم [1]، ومع ذلك، يثير مضمون العدالة الضريبية جدلاً كبيرًا في الفقه المالي، نظرًا لكون مفهومها نسبي، حيث يتم تفسيره دائمًا بناءً على القيم الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الحاكمة في المجتمع.

يرى فقهاء الفكر المالي التقليدي أن المقصود بمبدأ العدالة الضريبية، أن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع مساهمة عادلة في أعبائه، أي أن العدالة في المجال الضريبي تعني العدالة في توزيع الأعباء العامة على أفراد المجتمع، غير أن مفهوم العدالة لديهم مرتبط بمعيار شخصي، فمحاولة ربطها بمعيار موضوعي آثار خلافاً بين فقهاء الفكر المالي التقليدي لصعوبة قياس أثر فرض الضريبة بالنسبة لكل واحد من المكلفين بأدائها [2].

حيث ذهب رأي إلى أن العدالة الضريبية هي أن يتحمل كل مكلف نصيبه في عملية تمويل النفقات العامة من خلال أدائه للضرائب مما يخفف من فروقات طبقات المجتمع [3].

ويرى أخرونأن المقصود بمبدأ عدالة الضريبة، أن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع مساهمة عادلة في أعبائه، أي أن العدالة في المجال الضريبي تعني العدالة في توزيع الأعباء العامة على أفراد المجتمع[4].

وفي ذات السياق حاول الفقهاء القانونيين الفرنسين أمثال **jacqueberecebois** إعطاء تعريف للعدالة الضريبية، والذي يرى أن العدالة الضريبية تكمن في توزيع العبء الضريبي بشكل منصف، حيث يتحمل كل فرد جزءًا عادلاً من الضريبة، وبالتالي تُعتبر وسيلة لتقسيم

---

[1] -adam smith:the wealth of nations, Routedge and son Limited, - london , 1898-book –v-p 310.https://www.noor-book.com/.

[2]– رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971، ص 42.

[3]– عبد الباسط على جاسم الزبيدي، المرجع سابق، ص21.

[4]– نبيل محمد عواجة، **مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستور**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،2019، ص161.

تكاليف الخدمات العامة بين جميع المكلفين بالضريبة، ومن خلال هذه العدالة، يمكن أن تسهم الضرائب في تقليل الفجوات الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع.[1]

أما **جون رويلز**يرى أن العدالة الضريبية تعتمد على مفهوم النظام التوزيعي في المجتمع، حيث لا يجوز التضحية ببعض الأفراد من أجل تحقيق المنفعة لعدد أكبر من الأفراد الآخرين، كما يشير إلى أن الهدف من العدالة الضريبية ليس في حد ذاته تحقيق العدالة، بل هو محاولة لإيجاد مؤسسات تعتمد على منطق تعاقدي يتضمن تفاوضًا مستمرًا بين أفراد عاقلين يتجاوزون مصالحهم الشخصية وأحكامهم المسبقة.[2]

كما أن **بيرنارد ديفيين** ربط مفهوم العدالة الضريبية بإيرادات المكلفين بالضريبة وحجم أعمالهم، حيث يؤمن بأن هذا المفهوم يتحقق عندما يساهم كل مكلف في تغطية النفقات العامة بنسبة تتناسب مع دخله الشخصي.[3]

ومن جهة أخرى اتجه الفكر المالي الحديث إلى تبنى الفكرة التي تقول بأن تحقيق العدالة الضريبية يتطلب اعتماد نظام الضريبة التصاعدية، حيث يقتضي هذا النظام فرض الضرائب بأسعار تصاعدية تزيد مع زيادة الدخل الذي يخضع للضريبة، مما يسمح لكل فرد في المجتمع بالمساهمة في الأعباء العامة وفقاً لقدرته التكليفية.[4]

بالرغم من التباين في وجهات نظر فقهاء المالية بشأن تعريف مبدأ العدالة الضريبية، إلا أنهم يتفقون على أهميتها في ضمان تحمل كل مكلف بالضريبة نصيبه العادل من تمويل النفقات العامة، ويؤكدون على أن العدالة الضريبية يجب أن تسهم في تقليل الفجوات القانونية بين المكلفين وتقليل التفاوت في المراكز الاقتصادية والاجتماعية بينهم.

كما أننا نخلص على أن تعريف العدالة الضريبية يستند على منظورين :

المنظور الأول: أن يطبق مبدأ العدالة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة مع طبيعة الوعاء المفروض على المكلفين بالضريبة و مراعاة ظروفهم.

---

[1]-jacqueberecebois ,« Economie des finances publiques Broche Avmandoline » , paris 1991 ,p92.

[2]– محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق ص50.

[3]– بن شعيب نصر الدين، **العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري**، المجلة الجزائرية للمالية العامة جامعة ابي بكر بلقايد سلميان، مجلد 11، عدد01، 2021، ص420.

[4]– محمد السيد خلف إبراهيم، مرجع سابق، ص 52.

المنظـور الثـاني: أن تتجسـد العدالـة الضـريبية فـي أسـاس توزيـع الأعبـاء الضـريبية والاعفاءات والحوافز الضريبية بين المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال بصورة قد تمنع التهرب من دفعها أو الازدواج في تحصيلها.

ثانيا: الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية

يعد الدستور القانون الأساسي الأعلى الذي يُرسخ القواعد والأصول التي يقوم عليها نظام الحكم، ويقرر الحريات والحقوق العامة وضماناتها، ويحدد نشاط كل سلطة والقيود الضابطة لنشاطها، ولقد تضمن مبدأ العدالة الضريبية في مختلف الدساتير المتعاقبة، فلا يكاد يخلو من متونها نص صريح لهذا المبدأ ويأتي في طليعة تلك الدساتير الدستور المصري والدستور الفرنسي إضافة إلى النص عليه في إعلان حقوق الانسان، في حين غاب الدستور الجزائري عن النص عليه.

1- الاساس الدستوري في التشريعات المقارنة

كما سبق وأشرنا، أن مبدأ العدالة الضريبة يظل دليلا ومطلبا ملحاً في مختلف دساتير العالم، إذا كان يتعلق بالحديث عن الفرائض المالية على اختلاف أصنافها،فمن الضروري إلقاء الضوء بإيجاز على كيفية تناول تلك الدساتير لهذا المبدأ.

نجد ذلك في الدستور المصري الصادر في عام 2014، حيث تنص المادة 38 على أن النظام الضريبي يهدف إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وتعزيز التنمية الاقتصادية، وتنص المادة أيضاً على أن الضرائب على دخول الأفراد يجب أن تكون تصاعدية متعددة الشرائح وفقًا لقدرتهم التكليفية، مما يعكس الاهتمام بالعدالة الاجتماعية وتحقيق التوازن الاقتصادي، كما يكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.[1]

بالإضافة إلى ذلك قد أفرد المشرع المصري قانوناً باسم " قانون العدالة الضريبية الصادر برقم 46 سنة 1978 المنشور بالجريدة الرسمية رقم 29 بتاريخ 20 يوليو 1978 المعدل بالقانون رقم 6 لسنة 2016، تضمن القانون تحقيق العدالة الاجتماعية بإخضاع كل دخل

[1]-المادة 38 من دستور مصر لسنة 2014المعدلة سنة 2019 موجود على الموقع:
https://www.constituteproject.org/constitution/Egypt_2014.pdf?lang=ar: تاريخ الاطلاع 2023/2/15.:

للضريبة حتى يتحمل كل مكلف نصيبه العادل في الاعباء العامة للدولة مع مراعاة تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.[1]

يتضح أن اهتمام المشرع المصري بمبدأ العدالة الضريبية كان من خلال تثبيت مقوماتها في النص الدستوري، إلا أنه اقتصر على تطبيق مبدأ العدالة على الضريبة التصاعدية لدخل الأفراد فقط وأهمل تصاعدية الضرائب على أرباح الشركات.

وفي فرنسا نصت المادة الأولى من الدستور في ديباجته على احترام مبدأ العدالة الضريبية، وكذلك مادته 2/82 فقد نصت صراحة على أن يحدد القانون القواعد المتعلقة بأساس فرض الضرائب مهما كانت طبيعتها، ونسبها، وكيفيه تحصيلها. [2]

كما صدع إعلان حقوق الانسان والمواطن الصادر في 1789/08/29 المادة 13 و 14 منه مفاده أن تقوم الدولة بفرض الضرائب العامة بهدف تمويل نفقاتها، على أن تقسم تلك الضرائب بين جميع المواطنين بنسبة قدراتهم، ولكل مواطن الحق في التأكد بنفسه، أو عن طريق ممثله من مدى الحاجة إلى الضريبة العامة، وفي الموافقة عليها ومتابعة استخدامها، وتحديد مقدارها ومدتها[3].

على ضوء ما سبق يمكن القول بأن كل من الدستور الفرنسي، وإعلان حقوق الأنسان قد حرصا على تكريس مبدأ العدالة الضريبية من خلال النص الصريح على أن يحدد القانون القواعد المتعلقة بأساس فرض الضريبة مهما كانت طبيعتها ونسبها وكيفيه تحصيلها، شريطة أن يتطابق القانون بدوره مع أحكام الدستور.

2-غياب المرجعية الدستورية لمبدأ العدالة الضريبية في الدستور الجزائري

بالرجوع لدستور 2016، نجد أن المؤسس الدستوري في المادة 78 الفقرة 02 نص على مبدأ العدالة الضريبية من خلال تبني نظرية القدرة على الدفع التي هي من النظريات المؤسسة للعدالة الضريبية والتي تضمنت أنه يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

---

[1]- محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق،ص51.

[2]- محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 164.

[3] -نبيل محمد عواجة، مرجع سابق،ص129.

على خلاف دستور 2020 الذي تراجع عن النص ولم يشير على مبدأ العدالة الضريبية، فقد أسقطها من النص الصريح وحذف الفقرة الثانية من المادة 78 السابق ذكرها.[1]

بالتالي، يتبين لناغياب تام عن مرجعية دستورية في النص على مبدأ العدالة الضريبة في دستور 2020 نصاً صريحاً، مقارنة بمختلف دساتير العالم التي نصت على مبدأ العدالة الضريبية، إلا أنه كرس ما ينعكس عليها مباشرة كمبدأ المساواة بين المكلفين المنصوص عليه في المادة 82 من دستور 2020 السابق ذكرها.

ثالثاً: المقومات التي ترتكز عليها مبدأ العدالة الضريبية في تطبيقها

يتمثل أحد مبادئ فقه الضرائب في مبدأ العدالة الضريبية، الذي يقضي بأن جميع الأفراد يجب أن يستفيدوا من الخدمات والمرافق العامة التي توفرها الدولة، وبالتالي يجب أن يكونوا مساهمين في تحمل تكاليفها من خلال دفع الضرائب، وينبغي أن تشمل هذه الضرائب كل من يقيم في إقليم الدولة، بما في ذلك الأجانب المقيمين أو المتوطنين فيها، وتفرض على جميع أنواع المال بدون استثناء، ولضمان عدالة الضريبة، يتعين أن تكون الضريبة عمومية في التطبيق وموحدة في الأثر الذي تخلفه عند فرضها، فيتصل مبدأ العدالة الضريبية اتصالاً وثيقاً بمجموعة من المقومات سنتناولها :

1- عمومية الضريبة

تعني بأن تفرض الضرائب على جميع الأشخاص والاموال في الدولة، فلا يعفى بعض الأشخاص من دفعها، ولا تفرض على أموال دون أخرى، بالتالي العمومية تعني فرض الضريبة على جميع افراد المجتمع حسب مقدرتهم التكليفية دون استثناء.[2]

ومن هنا، وجب أن يترتب على هذا المبدأ أن لا يُميّز أحدٌ عن آخر بخصوص إعفائه من الضريبة بناءً على اعتبارات خاصة وصفات فردية، دون أن يكون لهذا الإعفاء أثر إيجابي يعود بالنفع على المجتمع بشكل عام[3]، وتتفرع عمومية الضريبة إلى عمومية مادية وعمومية شخصية.

---

[1] -المادة 78 الفقرة 02 من دستور 2016.

[2] - رمضان صديق محمد، **منهج المحكمة العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،1998،ص 115.

[3] - أمزيان عزيز، **أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013،ص 90.

أ- العمومية الشخصية

يقصد بالعمومية الشخصية أن تفرض الضرائب على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة، والمرتبطين بها بإحدى الروابط المبررة لالتزامهم بالضريبة أيا كانت صفتهم القانونية[1].

وبناء عليه تفرض الضريبة إما للتبعية السياسية بمعنى أن الضريبة تلحق الشخص مهما كان محل إقامته، لأنه يحمل جنسية الدولة، وأما التبعية الاقتصادية فتعني خضوع كل الأموال والإيرادات التي يحققها الشخص داخل حدود الدولة بغض النظر عن جنسيته أو محل إقامته، وأما التبعية الاجتماعية والتي تعنى فرض الضريبة على الأشخاص الطبعيين المقيمين على أراضي الدولة بغض النظر عن جنسياتهم وبغض النظر عن مصادر وأماكن إراداتهم وثرواتهم سواء كانوا من الوطنيين أو الأجانب.[2]

كما نلاحظ أن المشرع استبعد فكرة الجنسية التي تقوم على التبعية السياسية، وذلك لوجود صعوبة من الناحية العملية تتمثل في أن الإدارة الجبائية لا تستطيع متابعتهم أو التحقق من إيراداتهم المحققة في الخارج.

ب-العمومية المادية

هي خضوع جميع الأموال أو المداخيل الموجودة أو المتحققة في إقليم الدولة للضرائب، بمعنى أن الضريبة تطبق على كل الأموال أو المداخيل أي كان مصدرها أو صاحبها فيجب أن يؤدي نصيبه من الضريبة.[3]

وينبغي الإشارة إلى أن فهم معنى العمومية المادية ليس على سبيل الطلاقة، حيث عندما نقول إخضاع جميع الأفراد والأموال للضريبة، لا يعني ذلك فرض نفس نسبة الضريبة على جميع الأفراد أو الأموال، حيث يتم التمييز بين الأفراد استنادًا إلى تقدير العبء الضريبي على المكلف

---

[1]- قبس حسن عواد البدراني، **المساواة القانونية في التكاليف المالية**، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، كلية القانون، جامعة الموصل، العراق، مجلد 12، عدد 9، ص140.

[2] - عبد الباسط جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 79.

[3]- جرادات، أيمن **أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014و2015 على تشجيع الاستثمار وتحقيق والعدالة الضريبية**،رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017، ص09.

بالضريبة، أما بالنسبة للأموال، فينبغي أن يكون هناك تمييز في فرض الضرائب وفقًا لطبيعة المال، مما يتضمن الدخل ورأس المال والثروة.[1]

وبالتالي، يمكن القول إن عمومية الضريبة ليست قاعدةً مطلقة، بل يُمكن أن ترد استثناءات تستند لأسباب سياسية واقتصادية واجتماعية، والتي تتضمن إعفاء الأنشطة أو الدخول بشكل عام أو مؤقت.

ومن ثم فإنه وكأصل عام لا يجوز إعفاء أشخاص معينين بذواتهم من الضريبة دون وجود مبرر دستوري أو قانون ينظم ذلك، مما يعني خضوع أي فرد للضريبة مهما كانت الفئة التي ينتمي إليها.

رابعاً: نظريات قياس مدى تحقق مبدأ العدالة الضريبية

يتفق فقهاء المالية على وجوب توزيع العبء الضريبي على الأفراد جميعاً توزيعاً عادلاَ، لكنهم اختلفوا في الطريقة التي يمكن أن تتجسد في هذا التوزيع العادل، فنشأت عدة نظريات للوصول إلى هذه الطريقة أهمها: نظرية المنفعة العامة **(1)**، ونظرية المقدرة على الدفع**(2)**.

1- مضمون نظرية المنفعة العامة

يرى البعض أن التوزيع العادل لعبء الضريبة، إنما يكون طبقاً للمنفعة وهي مقدار انتفاع الأفراد من الخدمات التي تقدمها الدولة، ولهذا ترتبط الضرائب بالإنفاق العام، على أساس أن فرض الدولة للضرائب يكون نظير الخدمات العامة المقدمة للأفراد، ويتحدد معدل الضريبة بكمية المنافع التي يحصل عليها المكلف بالضريبة من الانفاق العام[2]، بالمقابل يدفع أكبر من يتحصل على منافع أكبر، حيث يعتمد هذا الرأي على فكرة التميز بين إشباع القطاع الخاص وبين إشباع الدولة للحاجات العامة.[3]

و يرجع اعتماد أنصار هذا المعيار على مقاربة بين القطاعين الخاص والعام، حجتهم في ذلك أن السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الخاص تباع مقابل ثمن محدد لجميع المشترين بغض النظر عن التفاوت في مستوى دخولهم، بحيث تتفاوت قيمة ما يدفعه الفرد بتفاوت الكمية

[1] – قاشي يوسف**العدالة الضريبية في الجزائر مع الإشارة لما جاء في قانون المالية لسنة 2022**، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، مجلد 06، عدد01، 2022، ص239.

[2] – محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق، ص58.

[3] – ذوادي عادل، مرجع سابق، ص76.

التي يستهلكها من السلع والخدمات الخاصة، وتطبق هذه القواعد على السلع والخدمات التي تقدمها الدولة.[1]

بمعنى أن توزيع الأعباء بين المكلفين بالضريبة يكون وفق للمنافع المحددة التي تعود عليهم، ويتم من خلالها تحديد سعر الضريبة، بالتالي ما يدفعه المكلف من ضرائب يكون طبقاً للأسس التي يتم وفقها تحديد سعر السلع والخدمات الخاصة، فيتحدد نمط التوزيع العادل للأعباء الضريبية وفقاً للعلاقة التي تربط بين النفع ودرجة ثراء المكلف بالضريبة، لأن المنافع التي تعود على المكلفين من خدمات الدولة تتغير مع درجة ثراءهم وعلى أساس ما يدفعون من ضرائب من مقابل للسلع والخدمات في القطاع الخاص.

يالتالي، تفرض الضرائب طبقاً لطلب المكلف من خدمات وسلع عامة، ولا تفرض ضريبة عامة على كل المكلفين، لأن الكمية المستهلكة من السلع والخدمات العامة تتغير مع تغير الدخل ورقم أعمال المكلفين.

يكون العيب في هذا الأساس في صعوبة تقدير المنفعة التي عادت على كل مكلف بالضريبة، لان معظم الخدمات التي تقدمها الدولة غير قابلة للتجزئة ويستفيد منها المكلفين بصفة عامة[2] ، كما أن تشبيه الدولة بالقطاع الخاص منتقد نظراً لوجود خدمات لايمكن القيام بها إلا من طرف الدولة فقط مثل القضاء والدفاع، بالإضافة إلى أن الاخذ بهذا المبدأ يؤدي إلى تحمل الطبقة الضعيفة معظم أعباء الضريبة نظراً لكونها أكثر انتفاعاً من غيرها بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة خاصةً الخدمات الاجتماعية.[3]

وبناءعليه، يرى البعض أن هذه النظرية يمكن تطبيقها في الضرائب على العقارات، بحيث يتم ربط بين الضريبة على العقارات وبين المنفعة التي تعود على العقار من الخدمات العامة من طرق وغاز ومياه وكهرباء، فترتفع الضريبة على العقارات تبعاً لمدى إفادة العقار من هذه الخدمات العامة [4].

---

[1]– كمال الدين حسين محمد حسين، مرجع سابق، ص 172.

[2]– عبد الباسط جاسم الزبيدي، **العدالة الضريبية**، مرجع سابق، ص68.

[3]– بن شعيب نصر الدين، مرجع سابق، ص421.

[4]– جهاد مغاوري شحاته، **دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص حقوق،جامعة حلوان، مصر، 2013.

2-نظرية القدرة على الدفع

نتيجة للانتقادات الموجهة لنظرية المنفعة العامة وعدم توافقه مع التفسير الواقعي لفرض الضرائب، ظهرت نظرية القدرة على الدفع، وبموجب هذا النظرية، يتم التركيز على القدرة التكليفية للمكلفين، التي تختلف من مكلف إلى آخر بسبب اختلاف الدخل المحقق والظروف المرتبطة به، بالإضافة إلى الظروف الاجتماعية للشخص المكلف، وبناءً على ذلك، يتمحور تحمل كل مكلف لجزء من الضريبة وفقًا لهذه الظروف.[1]

بالتالي، تقتضي نظرية القدرة على الدفع أن يكون التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس مقدرة المكلف بالضريبة على دفعها، بمعنى أن يرتبط ما يتحمله كل مكلف من الأعباء الضريبة على أساس هذه القدرة، ويتوقف توزيع عبء الضريبة على هذا الأساس من التضحية التي يتحملها المكلفين.[2]

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق نظرية القدرة على الدفع يستلزم اثنين من العوامل:

الأول هو إمكانية قياس قدرة المكلف بالضريبة على الدفع، وهذا يتطلب وجود وحدة موضوعية لقياس هذه القدرة، أما العامل الثاني فيتمثل في تحديد العلاقة المناسبة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي، أي تحديد العلاقة الملائمة بين حجم الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة وطريقة جبايتها وتحصيلها.[3]

من خلال دراسة النظريات السابقة، يظهر أن نظرية المنفعة العامة لا تجد مكانًا في التشريع الضريبي الجزائري، لأنه يمكن تفسير مدى تحقق مبدأ العدالة الضريبية من خلال نظرية القدرة على الدفع، بالتالي، يأخذ المشرع الضريبي بعين الاعتبار في كثير من الأحيان قدرة المكلفين على الدفع، خاصة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، بالإضافة إلى ذلك، يستخدم المشرع الجزائري الضرائب لتحقيق أهداف اقتصادية، على شكل سياسات التحفيز الضريبي، سواء كانت لتشجيع الاستثمارات أو دعم بعض القطاعات الاقتصادية مثل القطاع الفلاحي والسياحي.

---

[1]- قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 238.

[2] - محمد السيد خلف ابراهيم، مرجع سابق، ص62.

[3]- زياد أحمد علي عرباسي، **العدالة الضريبية من وجهة أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفةالغربية**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008، ص22.

خامساً- تحديات تطبيق مبدأ العدالة الضريبية على المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال

إن تحقيق الغايات المالية للدولة وضمان العدالة الضريبية للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، يتعين أن يكون النظام الضريبي للدولة عادلاً وفعّالًا، ورغم أن هذا الهدف قد يكون مقبولاً نظريًا، إلا أن هناك تحديات عملية أثرت ولا تزال تؤثر في تحقيق هذا الهدف، ومن بين هذه التحديات، قد يعود بعضها إلى القوة النسبية بين الدولة والمكلفين بالضريبة، حيث أن هذه الأخيرة تمتلك سيادة ضريبية قوية قد ينتج عنها أثار من بينهاالازدواج الضريبي**(1)**، وفيها ما يتعلق بالمكلفين بالضريبية، والذين قد يشعرون بأن الضرائب تعتبر عقبة أمام تحقيق أهدافهم، مما يؤدي في بعض الحالات إلى محاولات التهرب الضريبي كحلاً لتجاوز هذه العقبة**(2)**.

1- مشكلة الازدواج الضريبي وأثرها على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

يقتضي تطبيق مبدأ العدالة الضريبية ألا يتعرض المكلف بالضريبة لدفع الضريبة مرتين أو اكثر عن المادة نفسها الخاضعة للضريبة لأكثر من سلطة مالية واحدة[1]، بالتالي معنى الازدواج الضريبي لا ينصرف إلى دفع الضريبة مرتين فقط حسب التفسير الحرفي للعبارة، وإنما يقصد به دفع المكلف بالضريبة أكثر من مرة سواء ازدوج أدائها أم تعدد[2]، ويعود انحراف معظم التعريف إلى استخدام اصطلاح الازدواج الضريبي إلى أنها تعد الحالة الغالبة على أرض الواقع العملي.

وعلى الرغم من أنه لا يوجد اتفاق على تعريف جامع لمعنى الازواج الضريبي إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أنه فرض ضربتين من نوع واحد على نفس الأساس وفي فترة زمنية واحدة واقتطاعها من مال مكلف واحد، ولكي نكون بصدد حالات الازدواج الضريبي لابد أن تتوفر أربع شروط مجتمعة هي: وحدة الضريبية المفروضة، ووحدة المكلف بالضريبة، ووحدة المال محل الضريبة، وحدة الفترة الزمنية.

ينقسم الازدواج الضريبي من حيث نطاقه إلى صنفين داخلي ودولي، ويقصد بالازدواج الداخلي ذلك الذي ينشأ أو تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة، وينصرف إلى قيام مكلف

---

[1]- ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة-**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية ص190.

[2]- سامي محمود مراد، **دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة،جامعة محمد بوضياف المسيلة، مجلد03، العدد01، سنة 2018، ص94.

واحد بدفع الضريبية أكثر من مرة عن الوعاء نفسه، داخل الدولة الواحدة، أما الإزدواج الضريبي الدولي فيتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض ضريبة، أو ضرائب متشابهة على الوعاء الضريبي ذاته، وتكلف بها الشخص نفسه، فقد تفرض إحدى الدول الضريبة على الفرد استناداًإلى مبدأ الجنسية وأخرى ارتكازاً إلى فكرة الموطن، وثالثة استناداً إلى موقع المال.[1]

كما ينقسم الازدواج الضريبي من حيث قصد المشرع إلى صنفين مقصود وغير مقصود، يعبر المقصود عن الحالة التي يتجه فيها المشرع الى إحداثه لحكمة تشريعية يتوخاها كتحقيق نوع من الإرادات الإضافية، أو لمواجهة العجز الطارئ في الميزانية، أو لغيرها من الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية، بينما ينصرف معنى الازدواج الضريبي غير المقصود إلى الازدواج الذي ترتب آثاره دون أن تتجه نية المشرع إلى ذلك.[2]

مثال ذلك الضريبية على أرباح الشركات والتي يتعرض فيها مكلفين مختلفين للضريبة على نفس الوعاء، وعن نفس الفترة الزمنية على اعتبار أن الضريبة الأولى تتحملها الشركة كشخص معنوي والثانية يتحملها الشركاء او المساهمين بصفتهم أشخاص طبعيين، فيمكن أن ينجم عن هذا الازدواج الضريبي الاخلال بفاعلية النظام الضريبي إما من خلال التأثير المباشر على مبدأ العدالة الضريبية أو عن طريق دفع المكلفين بالضريبة إلى القيام بالتهرب الضريبي الذي يؤثر سلباً على مالية الدولة، ومن جهة أخرى يؤدي بمسيري الشركات على تغيير استراتيجياتهم المتبعة فيما يخص تمويل الاستثمارات وكذلك توزيع الأرباح على المساهمين[3].

---

[1]–بوقرة ايمان، **كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية– دراسة حالة الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية–**،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،مدرسة الدكتوراه –اقتصاد وماناجمنت–، تخصص مالية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة،2010،ص17.

[2]–الضب طارق، **آليات مكافحة الإزدواج الضريبي وأثرها على الاستثمارات الأجنبية**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، قسم الحقوق، تخصص القانون جبائي، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2019، ص ص 19، 20

[3]– نور الدين زعبيط، نعيم عاشوري، **معالجة الازدواج الضريبي لأرباح الشركات بين التخفيف والإلغاء**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد01، 2014،ص201.

بالتالي، الإسراف في فرض الضرائب على نفس الوعاء الضريبي، ونفس المدة ونفس المكلف، قد يؤدي إلى استنزاف جميع الموارد المالية المتاحة للمكلف بالضريبة أو إلى خفضها بشكل كبير، وهذا يتنافى مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يسعى إلى تحقيق توازن بين احتياجات الدولة من موارد مالية وبين حماية مصالح المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال .

2 – مشكلة التهرب الضريبي في مواجهة تطبيق مبدأ العدالة الضريبية

تعتمد الدولة بشكل رئيسي على زيادة معدلات الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة وتحسين عملية تحصيلها، ورغم أن الدولة تميل عادةً إلى الخيار الأول نظرًا لسهولته تنفيذه، إذ يكفي تعديل قوانين المالية لتحقيق ذلك،[1] إلا أن زيادة معدلات الضريبة غالبًا ما تثير احتجاجات المكلفين بالضريبة الذين يشعرون بالظلم، فيسعى العديد منهم إلى البحث عن وسائل مشروعة أو غير مشروعة لتجنب دفعها، سواء كان ذلك بشكل كلي أو جزئي ومن هنا تنشأ مشكلة التهرب الضريبي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي عملية يقوم بها المكلفين بالضريبة للتملص من دفع الضريبة قبل التاريخ المحدد لدفعها أو خلال عملية الدفع باستخدام العديد من الوسائل

يشكل ذلك التصرف عائق كبيرة أمام تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، حيث يظهر تأثيره بشكل واضح في عدة جوانب.

أولًا، يتعلق الأمر بعدم عدالة توزيع العبء الضريبي، حيث يتحمل بعض المكلفين بالضريبة أعباءً أثقل من البعض الآخر، يمكن أن يكون ذلك لعدم قدرتهم على تسديد الديون الضريبية، أو بناءً على محافظة بعضهم عن قيمهم ومبادئهم والتي تمنعهم من التحايل على الالتزام الضريبي.[2]

أما فيما يتعلق بالجانب الثاني، قد تبذل الدولة جهودًا لتعويض النقص في إيرادات الضرائب الذي ينشأ نتيجة للتهرب الضريبي،فيتم ذلك عادة من خلال زيادة معدلات الضرائب الحالية أو فرض ضرائب جديدة، وحتى عند التركيز على أصحاب المشاريع الكبيرة ورؤوس

[1]– عائدة علي عيسى،**الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة –دراسة مقارنة –**، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان،2020،ص101.

[2]– حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمن عبد القادر، **جهود الجزائر في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة أحمد دراية، أدرار، ، مجلد 03، العدد 02، 2019،ص57

الأموال، فقد ينتقل عبء الضرائب الإضافية الخاصة بهم إلى المستهلكين[1]، مما يؤدي إلى إضافة تكاليف إلى أسعار السلع والخدمات، قد يؤثر هذا بطريقة غير مباشرة سلبًا على عدد كبير من الأفراد، حيث قد يجدون أنفسهم غير قادرين على تلبية احتياجاتهم الأساسية، والتي كانوا يستطيعون تحقيقه في السابق، وفي كلتا الحالتين السابقتين، ينعكس هذا التأثير السلبي على مبدأ العدالة الضريبية، الذي يتطلب توزيع الأعباء الضريبية بشكل عادل ومتوازن.

وإذا عدنا إلى الضريبة على أرباح الشركات، في حالة تم تطبيق سعر نسبي على معظم الشركات بغض النظر عن شكلها ونشاطها، يعكس ذلك رغبة من المشرع في تبسيط الأمور، ولكنه يغفل الأهداف الحقيقية التي ينبغي أن تتبعها السياسة الاقتصادية مما يعكس على استراتيجية التنمية، فيكون من الأفضل تحديد أسعار الضرائب وفقًا لأداء كل قطاع بشكل فردي، حتى يتماشى ذلك مع مفهوم العدالة الضريبية، وإن أداء المشاريع الصغيرة والمتوسطة يظل ضعيفًا إذا ما قارناه بأرباح الشركات الكبيرة الهائلة، وبالتالي، هناك نوع من التهميش والإقصاء للشركات الصغيرة الناشئة، عندما يتم معاملتها على قدم المساواة مع الشركات الكبيرة من حيث الضرائب، حيث لا يُعفى الدعم الذي ينبغي أن تحصل عليه من الضرائب العالية، وهذا ما يفسر دفع بعض المشاريع الصغيرة والشركات إلى التهرب الضريبي.[2]

في الأخير نخلص إلى أن مبدأ العدالة الضريبية من أساسيات النظام الضريبي والتي يتم على ضوئها تحديد مدى التفاوت بين المكلفين بالضريبة في مقدار دخلهم وثرواتهم، بالتالي تعد شرط ضروريّ لتحقيق التوازن بين الإدارة الجبائية ممثلة الدولة في تحصيل الضرائب ومصلحة المكلفين بالضريبية باعتبارها ضمانة حقيقية لهم في عدالة توزيع الأعباء الضريبية بينهم.

ومن ثم مبدأ العدالة الضريبية ضمانة لتحقيق الضوابط الموضوعية اللازمة لفرض الضرائب وتحصيلها بما يكفل انصافها وخضوع المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال لحماية قانونية يتساوى فيها.

---

[1] – ذوادي عادل، مرجع سابق، ص126.

[2] – ميسوم خالد، **العدالة الضريبية كمعيار للأمن القانوني والاستقرار السياسي ومحاربة التهرب الضريبي**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، الجلفة، مجلد 16، عدد 01، 2023،ص765.

وعليه، لا يجوز أن تتخذ الدولة من مفهوم الجباية قاعدة ملزمة لتوفر عن طريقها موارد تتوقعها ولو أدرجتها بالفعل في موازنتها المالية، وليس لها كذلك أن تلاحق المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال بفرائض مالية تكميلية يكون طلبها منهم مؤثراً لمركزهم المالي.

الفصل الثاني

الهيئات المتدخلة في مرافقة وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

مع تسارع وتيرة التطورات الاقتصادية العالمية وتأثيرها على النشاط الاستثماري، تبنت الجزائر منذ أوائل التسعينيات أسلوباً يقوم على اقتصاد السوق الحر، من خلال تنفيذ إصلاحات تهدف إلى تعزيز الاستثمار، حيث سعت الدولة إلى وضع سياسة اقتصادية تهدف إلى توفير بيئة جاذبة للاستثمار ، تعتمد على تحقيق شروط قانونية، اقتصادية، سياسية، واجتماعية ملائمة.

ومن أجل مواكبة وعصرنة قطاع الاستثمار، عمل المشرع على إنشاء أجهزة إدارية تتدخل لدعم ومرافقة المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، عبر تقييم وتحفيز المشاريع الاستثمارية، وتحديد الامتيازات الضريبية، وتسهيل الإجراءات الإدارية، مما قد يساهم في خلق بيئة أعمال جاذبة للاستثمار، ولتعزيز أكثر لهذه البيئة أهتمت الدولة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمقاولاتية، من خلال تأسيس هيئات مرافقة لها تقدم تسهيلات مالية وإدارية.

ومن أجل حل النزاعات المحتملة بين المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال والهيئات الإدارية في مجال الاستثمار والضرائب، منح المشرع الجزائري حق الطعن في القرارات أمام لجان مختصة، تتيح للمكلف بالضريبة حل الخلافات بطرق قانونية وإدارية دون اللجوء إلى القضاء.

وعليه يقسم هذا الفصل إلى مبحثين: **(المبحث الأول)** نخصصه لدراسة الأجهزة المرافقة لعمل المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، أما **(المبحث الثاني)** سندرس فيه تعزيز لجان طعن إدارية لحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

المبحث الأول

الأجهزة المرافقة لعمل المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

عملت الجزائر على استحداث أجهزة تنظيمية لدعم ومرافقة المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، مهمتها متابعة وتشجيع المستثمر المحلي والأجنبي من خلال وضع الامتيازات الجبائية وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بإنجاز المشاريع الاستثمارية **(المطلب الأول)**، كما أولت الدولة اهتمامًا خاصًا بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمقاولاتية لدورها المهم في التنمية الاقتصادية، وتوفير فرص العمل ولتعزيز هذا التوجه، أنشأت هيئات داعمة لهذه المؤسسات يتجسد دورها في تقديم تسهيلات مالية وإدارية وإعفاءات ضريبية، مع توفير برامج تدريب ودعم فني لضمان استمراريتها وقدرتها على المنافسة، بما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول

الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المستثمر

بناءً على التعديلات الأخيرة التي طرأت على المنظومة القانونية المتعلقة بالاستثمار، عمل المشرع الجزائري على تطوير أجهزة ذات طابع تنظيمي مهمتها الأساسية تسهيل وتبسيط الاجراءات الادارية التي يحتاجها إنجاز المشروع الاستثماري الخاص بالمكلف بالضريبة المستثمر، حيث أن الممارسات السابقة لقانون الاستثمار كانت تفتقر إلى أجهزة ذات طابع استراتيجي تتولى إعداد السياسة المتبعة من طرف الدولة في مجال جذب الاستثمارات سواء كانت وطنية أم أجنبية.

على ضوء هذا التغيير تم إنشاء مؤسسات إدارية لتقييم المشاريع واتخاذ قرارات حول كيفية منح وتسير الامتيازات الجبائية ومتابعة وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية، فأسندت هذه المهمة إلى هيئتين، هما المجلس الوطني للاستثمار **(الفرع الأول)** باعتباره أعلى هيئة في الاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والتي أعيد تنظيمها إلى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار والتي تعد كمنفذ للسياسة الاستثمارية ومساندةً ومرافقة لعمل المكلف بالضريبة المستثمر في جميع مراحل مشروعه الاستثماري **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: المجلس الوطني لترقية الاستثمار

بعد تفكير معمق ودقيق حول توحيد مركز القرار المتعلق بالاستثمار، تم إنشاء المجلس الوطني للاستثمار الذي يتولى إعداد سياسة الدولة في مجال الاستثمارات الوطنية والاجنبية، ذلك من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية التي تواجهها الدولة والتي تستدعي تبني استراتيجيات استثمارية موحدة ومتكاملة، لهذا الغرض أنشئ المجلس بموجب الأمررقم 01-03[1]، المتعلق بتطوير الاستثمار الملغى جزئياُ بموجب القانون 16-09[2].

ونظرًا لكون المجلس الوطني للاستثمار أعلى هيئة في قطاع الاستثمار، فإنه يتمتع بتشكيلة واسعة من الأعضاء **(أولاً)** مهمته ترقية وتطوير الاستثمار والعمل على وضع استراتيجية الاستثمار وتحسين بيئة الأعمال **(ثانياً)**.

أولاً: عضوية المجلس الوطني للاستثمار وسير عمله

تم استحداث المجلس الوطني للاستثمارCNI، لأول مرة بناءً على أحكام المادة 18 من الأمر رقم 01-03[3]، الملغى جزئياً والمتعلق بتطوير الاستثمار، والتي تنص على أنه" ينشأ مجلس وطني للاستثمار يدعى في صلب النص " المجلس" يوضع تحت سلطة ورئاسة رئيس الحكومة....."، وقد تم تحديد تشكيل المجلس وتنظيمه وسيره في المرسوم التنفيذي رقم 01-281[4]، وتم تعديله واستكماله بواسطة المرسوم الرئاسي رقم06-185[5]، الذي يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار، ليصدر المرسوم التنفيذي رقم 06- 355[6]، المتعلق بصلاحيات

[1]- الأمر رقم01-03 مؤرخ في 20 أوت سنة 2001 الذي يتعلق بتطوير الاستثمار.ج.ر.عدد47 المؤرخ ل22 أوت سنة 2001، معدل ومتم بالأمر رقم 06-08 لمؤرخ في 15 جويلية سنة 2006 ج. ر. عدد 47 الصادرة في 19 جويلية سنة 2006.

[2]- القانون رقم16-09، مؤرخ في 03 أوت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر. عدد 46، الصادرة في 03 أوت2016.

[3]- أمر رقم 01-03 مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار، ج. ر. عدد 47، الصادرة في 22 أوت 2001

[4] - مرسوم تنفيذي رقم 01-281، مؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره.ج. ر. عدد 55، الصادرة في 26 سبتمبر سنة2001.

[5]- مرسوم رئاسي رقم 06-185، مؤرخ في 31 ماي 2006،يعدل المرسوم التنفيذي رقم 01- 281 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره.ج.ر.عدد36 الصادرة في31 ماي 2006.

[6]- مرسوم تنفيذي رقم 06-355، مؤرخ في09 أكتوبر 2006، يتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره، ج. ر. عدد 64، الصادرة في 11 أكتوبر 2006.

المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره، والذي ألغى العمل بالمرسوم التنفيذي رقم 01-281 السابق الذكر.

ليحيل قانون الاستثمار الحالي والجديد رقم 22- 18[1] المادة 17 منه تشكيلة وسير المجلس الوطني للاستثمار، إلى التنظيم والتي جاءت كالتالي "...تحدد تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم".

وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 22-297[2] تحددت تشكيلة المجلس وسيره، والذي ألغى المرسوم التنفيذي السابق رقم 06-355 ليصبح هو الاطار العام الذي يحكم صلاحيات المجلس.

1- تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار

تضّم تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار أعضاء قطاعات معينة ومكلفة بالاستثمارات، طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 22-297 المادة 3، حيث يتشكل المجلس الذي هو تحت سلطة رئيس الحكومة أو الوزير الأول والذي يتولى رئاسته، من الأعضاء الآتي ذكرهم[3] :

- الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية،
- الوزير المكلف بالمالية،
- الوزير المكلف بالطاقة والمناجم،
- الوزير المكلف بالصناعة،
- الوزير المكلف بالاستثمار،
- الوزير المكلف بالتجارة،
- الوزير المكلف بالفلاحة،
- الوزير المكلف بالسياحة،
- الوزير المكلف بالعمل والتشغيل،
- الوزير المكلف والبيئة،

[1]- قانون رقم 22-18 مؤرخ في 24 يوليو 2022، يتعلق بالاستثمار، ج. ر. عدد50، الصادرة في 28 يوليو 2022

[2]- مرسوم تنفيذي رقم 22-297 مؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وسيره،ج، ر عدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

[3]- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 22-297، المرجع نفسه.

- الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة،

بالإضافة إلى مشاركة وزير القطاع المعني أو وزراء القطاعات المعنية بجدول أعمال المجلس، مع حضور رئيس مجلس الإدارة وكذا المدير العام للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار كملاحظين في اجتماعات المجلس.

فضلاً عن ذلك يمكن للمجلس الوطني للاستثمار أن يستعين إن اقتضت الحاجة بأشخاص ذوي كفاءات أو خبرات في مجال الاستثمار.

2- سير المجلس الوطني لترقية الاستثمار

يجتمع المجلس الوطني للاستثمار أربعة (04) مرات في السنة على الأقل، بمعدل مرة على الأقل خلال كل سداسي، ويمكن أن ينعقد في دورة استثنائية في حالة استدعائه من طرف رئيسه أو من قبل أحد الأعضاء كما تتوج اجتماعاته بقرارات وتوصيات[1].

هو ما يفهم صراحةً من نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 22-297[2] الذي يحدد تشكيلة المجلس وسيره، بالتالي يمكن القول أن المجلس يعتبر جهة قرار وفي نفس الوقت جهة استشارة.

أما فيما يتعلق بأمانة المجلس، فيتولاها الوزير المكلف بالاستثمار الذي يكلف بضبط جدول أعمال الجلسات وتاريخها وعرضها على رئيس المجلس، هذا ما أكدت عليه المادة 05 من المرسوم التنفيذي 22-297[3]، كما يضمن تحضير أشغاله ومتابعتها وكذا متابعة تنفيذ قراراته وآرائه وتوصياته، ويزود أشغاله بالمعلومات والدراسات الدقيقة المتصلة بالاستثمار، إلى جانب ذلك فهو يقوم بتبليغ كل قرار وكذا ضمان متابعة تطبيقه، رأى كان أو وصية يصدرها

---

[1]-" تتوج أعمال المجلس بقرارات وتوصيات " من الناحية القانونية، الرأي لا يحمل أي قوة ملزمة، خلافا للأمر السائد من قبل، ولكن على الرغم من صدور آراء من قبل المجلس، إلا أنها تحمل طابعًا معنويًا بالالتزام، باعتبار أن المجلس الوطني للاستثمار الهيئة الأعلى في مجال الاستثمار.

- يشير مصطلح "التوصية" إلى مجموعة من الاقتراحات المختلفة التي تم التوصل إليها بعد دراسة شاملة، تعتمد هذه التوصيات على نتائج أعمال المجلس الوطني للاستثمار وتفسيره للظروف والعوامل المحيطة، تكون هذه التوصيات موجهة إلى هيئات ذات مكانة أعلى من المجلس، وهذه الهيئات لها حرية كاملة في قبول هذه التوصيات أو رفضها، بناءً على تقديرها وظروفها الخاصة، فالتوصية ليس لها قيمة ملزمة ولكن تتمتع بقيمة موضوعية نظرا لصدورها م جهاز مختص.

[2]- المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 22-297،مرجع سابق.

[3]- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 22- 297،المرجع نفسه.

المجلس إلى أعضائه والإدارات المعنية، إضافةً أنه يسهر على إعداد التقارير الدورية لتقييم الوضعية المتعلقة بالاستثمار.

الملاحظ من خلال ايجابيات تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار، أن إنشاء هذا المجلس لدى الوزير المكلف بالاستثمار يعنى تكليف أعوان متخصصين في مجال الاستثمار مما يسهل سير الأشغال بالنظر إلى جانب دراية الأعوان بهذا الأمر وكفاءتهم.

كما يعد المجلس بمثابة حكومة مصغرة بالنظر إلى تركيبته الشبه متكاملة على اعتبار انها تضّم مجموعة من القطاعات التي لها علاقة بمجال الاستثمار مثل إدراج الوزير المكلف بالسياحة، هذا يؤكد توجه المشرع الى تطوير الاستثمار السياحي وظهور معالم الاتجاه الجديد لاستراتيجية التنمية الوطنية.

إضافة إلى ذلك احتواء التشكيلة على وزير الفلاحة الذي يدل على أن المشرع تدارك الاغفال في التشكيلة المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 06-355 الملغى جزئياً، لاسيما أن وزير الفلاحة له دور في سياسة الاستصلاح عن طريق الامتياز، ذلك أن برنامج الانعاش الاقتصادي يعتمد على تسخير الاستثمار الوطني أو الأجنبي وخدمة الفلاحة الوطنية والقطاع الفلاحي عامةً.

كما أدرج وزارة العمل والتشغيل في التشكيلة، الغرض منها خلق مناصب شغل والقضاء على البطالة، نظرا لعلاقة التكامل الموجودة بين الاستثمار وقطاع الشغل على أساس أن الهدف الاساسي للاستثمار هو تحقيق التنمية.

علاوة على ذلك ترك عضوية المجلس مفتوحة اذا ما أخذ بعين الاعتبار مشاركة وزراء القطاع المعني وذلك بحسب جدول الاعمال، كما اشار الى الاستعانة عند الحاجة بخبراء يتمتعون بالكفاءة في مجال الاستثمار.

وقد منح المجلس صلاحيات واسعة لأعضائه، مما سمح لأي عضو بالدعوى إلى اجتماع استثنائي لغرض تنفيذ الخطوات المطلوبة لتعزيز أكثر لنمو الاستثمارات.

كما تتصف أمانة المجلس بالازدواجية الوظيفية للوزير المكلف بالاستثمار، إذ يعتبر من جهة مكلف بأمانة المجلس، ومن جهة أخرى له صفة العضوية، هذا ماقد يسهل في عملية سير المجلس في تشجيع الاستثمار.

بالإضافة إلى أن تقرير برمجة أكثر من اجتماع للمجلس بمعدل مرة كل ثلاثة 03 أشهر دون احتساب الدورات الاستثنائية، سيؤدي ذلك حتماً بالسرعة في اتخاذ كل القرارات المتعلقة بمجال الاستثمارات، على اعتبار أن المكلف بالضريبة في هذا المجال أعوان اقتصادين يحتاجون السرعة في الفصل في القرارات نظرا لطبيعة نشاطهم هذا يمثل ضمانة حقيقية بالنسبة لهم.

لكن رغم كل الايجابيات في تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار بموجب التعديل الجديد في العضوية الا أنه يعّتريه العديد من السلبيات أهمها:

عدم ادراج الوزير المكلف بالتعاون والوزير المكلف بالتهيئة مع تعويضهم بوزارة البيئة يمكن أن يبرر ذلك من خلال تعويض الوزيرين بوزارة البيئة بتوجه حكومي نحو التركيز على قضايا البيئة والتنمية المستدامة و يمكن أن يكون هذا القرار استراتيجيًا للتأكيد على أهمية حماية البيئة ودمج قضايا البيئة في جوانب التعاون والتهيئة.

كما أنه وعلى الرغم من الدور المهم لوجود وزير العدل ضمن تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار، إلا أنه لم يتم الإشارة إليه في التشكيلة، مما يثير تساؤلات حول موقفه من التدخل في حل النزاعات القضائية التي قد تنشأ بين الهيئات المسؤولة عن الاشراف على عمليات الاستثمار ومنح المزايا الجبائية، وبين المكلف بالضريبة، هذا الغياب قد يفتح المجال أمام انعدام وضوح الموقف القضائي والتدخل المطلوب في تلك النزاعات، بالتالي قد يؤثر سلباً على تحقيق التوازن والعدالة في تلك القضايا، فكان من الأفضل تقديم تفسير للسبب وراء عدم تضمين دور وزير العدل في التشكيلة، وكذلك التفكير في كيفية تعزيز الشفافية والإشراف القضائي في مثل هذه النزاعات الخاصة ببيئة الأعمال.

عدم تحديد مدة انتهاء العضوية بالنسبة للأعضاء في المرسوم التنفيذي رقم22-297 الصادر حديثاً الذي يحدد تشكيلة المجلس وسيره، لكن لو نظرنا للواقع العملي تتوقف العضوية المذكورة عند تنفيذ التعديلات الوزارية وإدراج أسمائهم لاحقًا في الحكومة المشكلة.

بالإضافة إلى أن تغيير أعضاء التشكيلة في كل مرة يتم فيها إحداث تعديلات حكومية يؤدي الى عدم استقرارهم بالتالي يؤثر ذلك سلباً على فاعلية سير المجلس الوطني للاستثمار.

ثانياً: تحديد الصلاحيات المخولة للمجلس الوطني للاستثمار لترقية الاستثمار

على خلفية صدور القانون رقم 22-18 المتعلق بترقية الاستثمار، لم يقم المشرع بإلغاء المادة 18 من الأمر رقم 01-03، وذلك ما يفهم صراحةً من خلال نص المادة 17 من القانون 22-18التي نصت على[1]" **يكلف المجلس الوطني للاستثمار، المنشأ بموجب أحكام المادة 18 التي بقيت سارية المفعول ضمن الأمر رقم 01-03....**"

وعند العودة إلى أحكام المادة 18 أعلاه، أسندت للمجلس الوطني للاستثمار عدة مهام، وهي تتأرجح مابين مهام الاقتراح وكذا مهام ذات طابع تنفيذي، لكن بمجرد صدور القانون الجديد رقم 22-18 سحبت منه هذه المهام واسندت للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار المنشأ حاليا، حتى يتفرغ المجلس فقط للمهام المخولة له، وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 06-355 الملغى مختلف المهام المسندة إلى المجلس**(1)**، وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 22-297، أعاد تنظيم صلاحيات المجلس الوطني للاستثمار والتي انحصرت فقط على الطابع الاستراتيجي**(2)**.

1- الصلاحيات الواسعة للمجلس الوطني للاستثمار على ضوء المرسوم التنفيذي رقم 06-355

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-355، يندرج دور المجلس الوطني للاستثمار في تقديم استراتيجية الدولة في مجال الاستثمار وتحديد أولوياته، بالإضافة إلى تدابير تحفيزية تهدف إلى تعزيز عمليات الاستثمار ومسايرة التطورات الملحوظة، كما يقوم المجلس بدور حاسم في عملية التفاوض والفصل في الاتفاقيات، وفقًا للمقتضيات المبنية في المادة 12 من الأمر المذكور سابقاً.[2]

كما يتولى المجلس دراسة البرنامج الوطني لترقية الاستثمار، وينظر في جميع مقترحات إنشاء مزايا جديدة أو تعديل المزايا الحالية، كما يفحص قائمة الأنشطة والسلع التي يُستثنى تقديم المزايا لها، ويوافق على أي تعديلات يتم اقتراحها[3]، بالإضافة إلى ذلك، يقوم المجلس

[1]-المادة 17 من القانون رقم 22-18، المرجع سابق

[2]- شنتوفي عبد الحميد ، **المعاملة الادارية والضريبية للاستثمارات في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، تاريخ المناقشة 2017، ص66.

[3]- زيوش عبد الرؤوف، **أثر الإصلاح الضريبي على الاستثمار في الجزائر**، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه الثالث في القانون، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو- تاريخ المناقشة2021، ص253.

بتقييم القروض الضرورية لتمويل البرنامج الوطني لترقية الاستثمار، ويحدد النفقات التي يمكن خصمها من الصندوق المخصص لدعم وترقية الاستثمار، زيادة على ذلك يشجع أيضاً على إنشاء وتطوير مؤسسات وأدوات مالية تُعد مناسبة لتمويل مشروعات الاستثمار وتطويرها.[1]

ويستفيد المكلف بالضريبة المستثمر في سياق بيئة الأعمال من امتيازات جبائية وشبه جبائية، يتخذها المجلس، مع احترام مبدأ تقسيم رأس المال، حيث يجب تحقيق شرط الملكية الوطنية بنسبة 51%، بينما تُخصص النسبة المتبقية 49% للجانب الأجنبي[2].

وتجدر الاشارة إلى أن المهمة الموكلة للمجلس الوطني للاستثمار تتمثل في دراسة المشاريع الاستثمارية التي تزيد قيمتها على خمسة مليارات دينار (5.000.000.000 دج)، حيث يتطلب منح المزايا لهذه المشروعات الحصول على موافقة مسبقة من المجلس الوطني للاستثمار.[3]

علاوة على ذلك يمكن للمجلس الوطني للاستثمار اتخاذ قرار بمنح مزايا إضافية وفقًا للتشريع المعمول به، دون التأثير على قواعد المنافسة، ويكون للمجلس السلطة التقديرية لمنح إعفاءات أو تخفيضات للحقوق أو الضرائب أو الرسوم، بما في ذلك ضريبة القيمة المضافة، لفترة لا تتجاوز خمس(05) سنوات، للسلع المنتجة من قبل الاستثمارات التي تدخل ضمن نطاق الأنشطة الصناعية الناشئة.[4]

كما يفصل المجلس الوطني للاستثمار على ضوء أهداف تهيئة الإقليم، فيما يخص المناطق التي يمكن أن تستفيد من النظام الاستثنائي المنصوص عليه في الأمر رقم 01-03.[5]

---

[1]- اقولي محمد ، **عن دور المجلس الوطني للاستثمار**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، جويلية 2016، ص13.

[2] -زروال معزوزة، **الضمانات القانونية للاستثمار في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان،تاريخ المناقشة2014،ص472.

[3]- المادة 04 من القانون رقم 16-09، المرجع سابق.

[4]- المادة 18 الفقرة 2 من القانون16-09، مرجع سابق.

[5]- يوسفي محمد، **مضمون أحكام الامر رقم01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المؤرخ في20أوت ومدى قدرته على تشجيع الاستثمارات الوطنية والاجنبية**، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة ، الجزائر عدد 23،سنة 2002، ص21.

3- توجه المشرع إلى تضييق صلاحيات المجلس الوطني طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 22-297

بعد صدور المرسوم التنفيذي الجديد رقم 22-297، تم سحب المهام التي كانت مُسندة سابقًا للمجلس الوطني للاستثمار، وبموجب هذا القانون، يتولى المجلس الوطني للاستثمار تقديم اقتراحات لاستراتيجية الدولة في مجال الاستثمار، ويتولى أيضًا مسؤولية ضمان توازن هذه الاستراتيجية وتقييم تنفيذها بشكل شامل، كما يعد المجلس تقرير سنوي إلى رئيس الجمهورية يستعرض فيه الإجراءات المتخذة في مجال الاستثمار، بالتالي يوضع تحت سلطة رئيس الحكومة أو الوزير الأول، وذلك حسب الحالة والظروف.[1]

كما يتمتع المجلس في بعض الحالات بسلطة اتخاذ القرارات، إذا يعتبر جهة قرار وفي نفس الوقت جهة استشارية، هذا ما أكدته المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 22-297 التي تنص عل أنه " **تتوج أشغال المجلس بآراء وتوصيات**"[2].

أما بالنسبة للمهام التي كانت مسندة المجلس الوطني للاستثمار بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-355، فقد تم تفويضها للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.

يمكن القول أنه بناءً على التشريعات الحديثة، اقتصرت صلاحيات المجلس الوطني للاستثمار على وضع سياسة الدولة في مجال الاستثمار، مع تقديم اقتراحات لاستراتيجية جديدة تهدف إلى تطوير القطاع، تتضمن هذه الصلاحيات تحديد أولويات التطوير بالدرجة الاولى، بهدف توحيد مراكز اتخاذ القرار في مجال الاستثمار، يأتي هذا على ضوء الحاجة إلى تنظيم الخلط الملحوظ في عملية وضع السياسات الضرورية لترقية الاستثمار.

وبالدرجة الثانية تعزيز مبدأ الأمن والاستقرار في وسط المكلفين بالضريبة المستثمرين الذين يسعون لاستثمار أموالهم، فأول ما يأخذه المكلف بعين الاعتبار هو ماتقدمه الاجهزة المكلفة بترقية الاستثمار من ضمانات وتسهيلات في مجال الاستثمار، مع قياس مستوى الحماية التي تضمنها.

---

[1]- لعشاش محمد، **الأجهزة القانونية للاستثمار في ظل القانون الجديد رقم 22- 18**، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، كلية الحقوق جامعة البويرة،المجلد 08، العدد الأول، مارس2023، ص312.

[2]- المادة 04 من المرسوم التنفيذي 22-297، مرجع سابق.

بالتالي المجلس هو الجهاز المدبر الذي يترجم الاستراتيجية المعتمدة بالنسبة للاستثمار وذلك بالإشراف على كل المسائل المتعلقة بالاستثمار وهو حتما يؤدي الى تحسين بيئة الاعمال، هذا ما أكدت عليه نص المادة 17 من القانون22-18.[1]

لكن يلاحظ أن المجلس الوطني للاستثمار لم يُمنح له صلاحيات اقتراح القوانين أو مشاريع قوانين في مجال الاستثمار وخاصة أن ذلك يتعلق بالأمن القانوني الذي يعد مسألة غاية في الأهمية والتي غض المشرع الجزائري عليها الطرف من خلال مهام المجلس والتي تعد الأساس الأول لنجاح الاستثمار مما يطرح التساؤل **من يقترح قوانين الاستثمار والتعديلات المستمرة والغير مستمرة التي تمس بمنظومة الاستثمار في الجزائر؟**

الفرع الثاني: الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

نتيجة للانتقادات التي وجّهت لوكالة تطوير ودعم ومتابعة الاستثمارات السابقة بفعل طابعها المركزي، والتي كان إنشاءها كجزء من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر خلال فترة التسعينيات وفقاً للمرسوم التشريعي رقم 93-12[2]، تم على أثرها استحداث الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارفي عام 2001 بموجب الأمر 01-03، باعتبارها مؤسسة عمومية إدارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي مقارنة بسابقتها، غير أن حتمية إعادة النظر في بناء نظام جديد يهدف إلى تسهيل وجذب الاستثمارات وتعزيز بيئة الأعمال، دفع بالمشرع إلى اصدار قانون الاستثمار الجديد 22-18 والذي شرع في اعادة هيكلة وتنظيم الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار **(أولاً)** وصلاحياتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 22-298[3] **(ثانياً)**، وعمل على تغيير إسمها إلى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.

[1] – المادة 17 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق

[2] – المرسوم التشريعي رقم 93-12، مؤرخ في 05 أكتوبر 1993، يتعلق بترقية الاستثمار،ج. ر عدد 64، صادر في أكتوبر 1993(ملغى).

[3] – مرسوم تنفيذي رقم 22-298 مؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد تنظيم الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار وسيرها،ج.رعدد 60 صادر في 18 سبتمبر 2022.

أولاً: التنظيم الهيكلي للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار على ضوء المرسوم التنفيذي رقم22-298

تعتبر الوكالة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالاستقلال المالي، وتضم مجموعة من الهياكل مسؤولة عن إدارتها وتنفيذ مهامها، تتكون هذه الهياكل من جهاز تداولي، وجهاز تنفيذي مسؤول عن وضع السياسات والإطار العام لنشاط الوكالة، ويتكون من:

1- مجلس إدارة الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

يعد مجلس الادارة أعلى هيئة في الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، يتولى مهام إدارة الوكالة وتوجيه القرارات المناسبة لها، بالإضافة إلى اقتراح السياسة العامة التي تسير عليها.

أ- **تشكيلة مجلس الادارة:** يتكون مجلس الادارة طبقاً لنص المادة07 من المرسوم التنفيذي 22-298 من[1]:

- ممثل الوزير الأول، رئيساً،
- ممثل الوزير المكلف بالشؤون الخارجية،
- ممثل الوزير المكلف بالجماعات المحلية،
- ممثل الوزير المكلف بالاستثمار،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ممثل بنك الجزائر،

يمكن لمجلس الادارة الاستعانة بأي شخص تكون خبرته أو مساهمته ضرورية لأعمال المجلس.

من خلال تشكيلة مجلس إدارة الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار نلاحظ أن المشرع الوطني قد قلص من عدد أعضاء مجلس الادارة في المرسوم التنفيذي 22-298 الى 07 أعضاء، مقارنة بالتي كانت محددة في المرسوم التنفيذي الملغى رقم 06-356[2] والتي قدرت ب18 عضو.

[1]- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 06-356 مؤرخ في 09 أكتوبر سنة2006، يتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها، ج. ر عدد64 صادر في 11 أكتوبر سنة 2006 (ملغى).

كما أن أعضاء تشكيلة الوكالة هم ممثلو عن الوزراء فقط، مقارنة بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار، و نلاحظ أن المشرع اشترط أن يكون هؤلاء الممثلين برتبة مدير في الادارة المركزية في الوزارة هذا ما نصت عليه المادة 08 الفقرة 02 من المرسوم التنفيذي 22-298.[1]

بالإضافة ايضاً أن المشرع أبقى فقط على ممثلي الادارات المعنية بالعملية الاستثمارية مباشرة، يدخل هذا في اطار تحقيق الهدف الذي انشأت من أجله الوكالة في تشجيع الاستثمار وبناء بيئة أعمال محفزة للمكلفين بالضريبة.

ب-عضوية مجلس الادارة

حسب نص المادة 08 الفقرة01 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، يتم تعيين أعضاء مجلس الادارة بموجب قرار من السلطة الوصية – الوزير الأول- بناء على اقتراح من السلطات الذين ينتمون اليها، مدة عهدتهم (03) سنوات قابلة للتجديد، والتي ممكن أن تنتهي إما بانتهاء وظيفتهم الأصلية في إداراتهم أو بانقضائها وعدم تجديدها، كما أن انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استبداله بعضو آخر تسند له نفس المهام لباقي العهدة.[2]

ج-اجتماعات ومداولات مجلس الإدارة

قام المشرع مؤخرًا بإجراء تعديلات جديدة على إجراءات إنعقاد اجتماعات مجلس الإدارة، بما في ذلك الدورات العادية والدورات غير العادية يتم تفصيلها كالتالي:

ج1-الدورات العادية:

وفق نصّ المادة 09 من المرسوم التنفيذي 22-298[3]، يعقد مجلس الإدارة دورتين (02) عاديتين في السنة، يتم ذلك بناءً على استدعاء من رئيس المجلس.

لكن بالرجوع للمرسوم التنفيذي رقم 06-356 الملغى المادة 09 [4] منه نجد أن، مجلس الإدارة يعقد أربع(04) دورات في السنة.

---

[1] – المادة 08 الفقرة02 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع السابق.

[2]– المادة 08 الفقرة01 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

[3]– المادة 09، من نفس المرسوم.

[4]– المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 06-356، مرجع سابق.

يمكن القول أن تغيير عدد الدورات العادية لمجلس إدارة الوكالة قد يؤثر على كيفية تفاعله في مناقشة المزيد من القضايا واتخاذ العديد من القرارات، كما يؤدي الى زيادة الضغط على اعضاء مجلس الادارة و تأخر الفصل في اجراءات المكلف بالضريبة المستثمر عند شروعهم في انجاز مشاريعهم الاستثمارية.

ج2- الدورات الغير عادية:

يمكن للمجلس أن يجتمع في دورات غير عادية بناء على استدعاء من رئيسه أو باقتراح ثلثي 3/2 من أعضاء مجلس الإدارة.

كما يرسل رئيس مجلس الادارة إلى كل عضو في المجلس استدعاء يبين فيه جدول أعمال قبل 15 يوم من تاريخ الاجتماع هذا ما أكدت عليه المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، ويمكن تقليص هذه الآجال في الدورات غير العادية دون أن يقل عن ثمانية (08) أيام.[1]

أما عن مداولات المجلس تنص المادة 10 من نفس المرسوم، أنه لا تصح المداولات إلا بحضور ثلثي(3/2) من أعضائه على الأقل، وإن لم يكتمل النصاب يجتمع المجلس بعد الاستدعاء الثاني، بعده تصح المداولات مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين، ويتخذ المجلس قراراته بأغلبية الأصوات الحاضرين وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس.

يترتب على مداولات المجلس تحرير محاضر مرقمة في دفتر خاص يوقعها رئيس مجلس الإدارة، وتبلغ لجميع الأعضاء وللسلطة الوصية خلال 15 يوم التي تلي المداولات.

تبلغ المحاضر لجميع أعضاء مجلس الإدارة وللسلطة الوصية خلال الخمسة عشر(15) يوماً التي تلي المداولات.[2]

ج3- مداولات مجلس إدارة الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

يتداول مجلس إدارة الوكالة حسب نص المادة 12 من المرسوم التنفيذي المذكور سابقاُ المسائل التالي ذكرها:

[1] -المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، المرجع سابق

[2]- المادة 10 من نفس المرسوم .

- مشروع نظامها الداخلي
- المصادقة على التنظيم الداخلي للوكالة
- المصادقة على برنامج نشاطات الوكالة
- مشروع ميزانية الوكالة
- قبول الهيئات والوصايا وفقاَ للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- الموافقة على تقرير النشاط السنوي وتنفيذ الميزانية
- أي مسألة يقوم المدير العام للوكالة بعرضها عليه.[1]

2- المدير العام

يتولى المدير العام للوكالة دور المسؤول عن إدارة وإشراف سير أعمالها، و يتمتع بسلطة وصلاحيات ممنوحة له من خلال المرسوم التنفيذي رقم 22-298، والتي تمكنه من اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الوكالة، كما يمتلك صلاحيات متعلقة بالتسيير الإداري والمال، والتي تستند في الأساس إلى المبادئ والقواعد العامة المعمول بها في مجال إدارة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.[2]

كما تسند له مهمة التعيينات التي لم يتم تحديد طريقة أخرى لها، ويمارس سلطته بشكل سلمي على جميع موظفي الوكالة، ومن مهامه أيضاً تنفيذ القرارات التي يصدرها مجلس الإدارة وتمثيل الوكالة في المحاكم وفي الحياة المدنية،[3]

كما يتولى إبرام الصفقات والاتفاقيات المتعلقة بمهام الوكالة، ويشرف على مختلف الأقسام والإدارات لضمان تنفيذ المهام، ويُعد تقريرًا كل ستة أشهر (06) يرسله إلى السلطة الوصية ومجلس الإدارة حول أنشطة الوكالة، إضافةً إلى ذلك يعمل بالتنسيق مع المصالح المختصة بالوزارة المكلفة بالشؤون الخارجية وبالاتصال مع الممثليات الدبلوماسية، على تقديم تقرير مشترك يُرسل إلى المجلس الوطني للاستثمار كل ستة أشهر (06)، يتناول فيه أنشطة ترقية الاستثمار وتدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة.[4]

---

[1]- المادة 11، 12، من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق

[2]- المادة 13 الفقرة 01.من نفس المرسوم.

[3]- المادة 13 الفقرة 02،من نفس المرسوم.

[4]- المادة 14، من نفس المرسوم.

بالإضافة إلى الصلاحيات المذكورة سلفاً، يعد المدير العام للوكالة الأمر بصرف الميزانية الخاصة بالوكالة وهو المسؤول شخصياً عن إعداد مشاريع ميزانية الوكالة الذي يعرضه بعد مصادقة مجلس الإدارة على السلطة الوصية وكذا الوزير المكلف بالمالية من أجل المصادقة عليه، كما يعتبر المسؤول عن صرفها.[1]

كما له صلاحية تشكيل مجموعات عمل أو تفكير يرى أنها من شأنها أن تكون ضرورية لتحسين أو تعزيز عمل الوكالة، علاوة على ذلك من شأنه اتخاذ جميع التدابير التي تحسن سير الشبابيك الوحيدة خاصةً المتعلقة بالإجراءات الشكلية من أجل الحصول على الوثائق المطلوبة في الآجال القانونية، اضافةً الى ذلك أسندت له مهام أمانة مجلس الإدارة.[2]

ولغرض أداء مهامه على أكمل وجه يمكنه تفويض إمضائه، كما يتمتع بمساعدة الأمين العام للوكالة من أجل تسيرها وكذا المديرين ونوابهم خاصة منهم المكلف بالدراسات.[3]

3-الشبابيك الوحيدة على مستوى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

بعد التعديلات المتتالية على نظام الشباك الوحيد بموجب قوانين الاستثمار، نشأ لدى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار حسب المادة 18 الفقرة الثالثة من القانون 22-18 [4]، والمادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298[5]، الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الاجنبية والشبابيك الوحيدة اللامركزية، جاء ذلك لامحالة لإتاحة الخيارات المناسبة وتشجيع الاستثمار عن طريق تقديم المزيد من الدعم والتحفيز للمكلف بالضريبة المستثمر في مجال الاستثمار.

وقد أفاد نص القانون السالف للذكر أن الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية هو المحور الوحيد ذو الاختصاص الوطني، يكلّف بالقيام بكل الاجراءات اللازمة لتجسيد ومرافقة المشاريع الاستثمارية الكبرى والاستثمارات الأجنبية، وتحدد معايير تأهيل المشاريع الاستثمارية عن طريق التنظيم(أ)، كما أفاد نص المادة 20 من القانون 22-18،أن الشبابيك الوحيدة اللامركزية بمثابة المركز الوحيد للمكلفين بالضريبة في مجال الاستثمار على

[1]- المادة 15،من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

[2]- المادة 16، من نفس المرسوم.

[3]- المادة 17، من نفس المرسوم.

[4]- المادة 18 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

[5]- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

المستوى المحلي وتتولى مهام مساعدتهم ومرافقتهم في إتمام الاجراءات المتعلقة بالاستثمار **(ب)**، توضّع الشبابيك الوحيدة من طرف الوكالة، عند الحاجة، بناء على اقتراح من المدير العام بعد رأي مجلس الادارة وموافقة السلطة الوصية.

أ-الشباك الوحيد الخاص بالمشاريع الكبرى والاستثمارات الاجنبية

نصت المادة 19 فقرة01 من القانون الجديد 22-18، على أن الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية، يعتبر المكلف الوحيد بجميع الاجراءات الخاصة بالمشاريع الاستثمارية الكبرى والاستثمارات الاجنبية والذي يتمتع باختصاص وطني.[1]

تظهر أهمية الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية واضحة من خلال صلاحياته في متابعة ومراقبة الاستثمارات الضخمة ذات الأهمية الوطنية والاستثمارات الأجنبية،حيث يقوم الشباك الوحيد بدور حيوي في توحيد الإجراءات وتسهيل عمليات متابعة ومرافقة هذا النوع من الاستثمارات.

بمفهوم نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 22-299، يقصد بالمشاريع الكبرى هي الاستثمارات التي تساوي أو تفوق مبلغها ملياري(02) دينار جزائري(2.000.000.000 دج).[2]

في حين يقصد بالاستثمارات الأجنبية، الاستثمارات التي يمتلك رأسمالها كليًا أو جزئيًا أشخاص طبيعيون أو معنويون أجانب، ومن أهم مزايا الشباك الوحيد أنه يساعد في ضمان تحويل رأس المال المستثمر والعائدات الناجمة عن هذا الاستثمار، مما يشجع على استقطاب المزيد من الاستثمارات الأجنبية إلى البلاد.[3]

نخلص إلى أن الشباك الوحيد يلعب دورًا مهمًا في تعزيز الشفافية والمراقبة في مجال الاستثمارات الكبرى والأجنبية، وبالتالي يسهم في تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة المستثمر الأجنبي والمحلي للتقدم للاستثمارات والمشاريع الكبرى وتعزيز النمو الاقتصادي.

---

[1]- المادة 19 الفقرة 01 من قانون رقم 22-18، المرجع السابق.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 22-299 مؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات أو التنازل عن الاستثمارات أو تحويلها وكذا مبلغ وكيفيات تحصيل الاتاوة المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار، ج.ر عدد60 الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

[3] - لعشاش محمد، مرجع سابق،ص 309.

كما تجدر الاشارة أيضاً أن الصلاحيات المتعلقة بهذا النوع من الاستثمارات كانت موكلة للمجلس الوطني للاستثمار، وتدخل هذه التعديلات ضمن الإصلاحات الهيكلية المهمة التي استحدثها قانون الاستثمار الجديد.

ب- الشبابيك الوحيدة اللامركزي

عزز المشرع الجزائري بموجب قانون الاستثمار الجديد رقم 22-18 نظام الشبابيك الوحيدة اللامركزية لاستقبال وتوجيه المكلف بالضريبة المستثمر المنشأ في ظل أحكام الأمر رقم 01-03 الملغى، بالتالي ما عليه إلا التوجه مباشرة الى الشباك المتواجد مباشرة على مستوى كل الولايات الذي يضم الممثلين المحليين للإدارات المكلفة بالاستثمار(أ)، كمايسعى الشباك الى تقديم المساعدات والخدمات الادارية والمالية، وتسهيل عملية تنفيذ المشاريع الاستثمارية وذلك تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 22-298 **(ب)**.

ب1-أعضاء وممثلي الشبابيك الوحيدة

بناء على نص المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298 فإن الشباك الوحيد يجمع بين الأعوان، والمصالح والإدارات التالية:[1]

-أعوان الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

- إدارة الضرائب
- إدارة الجمارك
- المركز الوطني للسجل التجاري
- مصالح التعمير
- الهيئات المكلفة بالعقار الموجه للاستثمار
- مصالح البيئة
- الهيئات المكلفة بالعمل والتشغيل
- صناديق الضمان الاجتماعي للعمال الأجراء وغير الاجراء
- إضافة لكل ممثل عن إدارة أو هيئة ذات الصلة بالاستثمار عند الحاجة.

[1] - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

ب2- صلاحيات الشبابيك الوحيدة

حددت المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مهام الشبابيك الوحيدة عموماً بينما فصلت المادة 20 منه دور كل ممثل هيئة أو إدارة من التشكيلة المذكورة سابقاً.

بالتالي تسند للشبابيك الوحيدة مهمة المحور الوحيد المستقبل للمكلف بالضريبة وتسيير ومتابعة ملفه لدى الادارات والهيئات المعنية[1]، كما تُمنَح هذه الشبابيك سلطة تنفيذية تحت سلطة مديرها، وينفذ مديرو الشبابيك بصفة خاصة كل ما يتعلق بالسلطة السلمية على جميع الموظفين الذين يعملون مباشرة تحت إشراف الوكالة، بالإضافة إلى السلطة الوظيفية التي تطبَّق على باقي الاعوان.[2]

يتولى ممثلو الإدارات والهيئات العمومية الممثلة في الشبابيك الوحيدة تنفيذ جميع الأنشطة المرتبطة بمهامهم، كما يقوم ممثل الوكالة بتسجيل الاستثمارات وإصدار الشهادات المتعلقة بالتسجيل وتبليغها، بالإضافة إلى أنه مكلف بمعالجة طلبات تعديل شهادات تسجيل الاستثمار، كما يقوم بتقديم الخدمات المتعلقة بالإجراءات التأسيسية للمؤسسات وبتنفيذ المشاريع الاستثمارية، و يمكن خلال الجلسة التأشير على قائمة السلع والخدمات المؤهلة للاستفادة من المزايا ومنح الترخيص بالتخلي عن الاستثمار ونقل المزايا وسحبها بالنسبة للاستثمارات التابعة لاختصاصاته، يكون ذلك بناء على اقتراح من ممثل إدارة الضرائب مع تحديد مدة مزايا الاستغلال من خلال شبكة التقييم.[3]

يكلف مدير إدارة الضرائب بإعداد شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة المتعلقة باقتناء السلع والخدمات الواردة في قائمة السلع والخدمات المستفيدة من المزايا،و إعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال وذلك بالتنسيق مع مصالح الضرائب المختصة اقليمياً، وتوجيه الإعذارات للمكلف بالضريبة المستثمر الذي لم يحترم الالتزام بتقديم كشف تقديم مشروع الاستثمار أو اعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال.[4]

---

[1]- المادة 19 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

[2]- المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق

[3]- المادة 26 الفقرة 01 من نفس المرسوم.

[4] - المادة 26 الفقرة 02 من نفس المرسوم .

كما يفوض ممثل إدارة الجمارك، على الخصوص بمساعدة المكلف بالضريبة المستثمر في استكمال الاجراءات الجمركية فيما يتعلق بإنجاز استثماره واستغلاله، ومعالجة طلبات رفع عدم القابلية للتنازل عن السلع المقتناة في ظل شروط تفضيلية، ويكلف ممثل المركز الوطني للسجل التجاري بالتسليم على الفور، شهادة عدم سبق التسمية وبمساعدة المكلف بالضريبة في استكمال الإجراءات المرتبطة بالسجل التجاري.[1]

علاوة على ذلك يظهر دور الشباك الوحيد من خلال اشراك أعوان الوكالة في الاجتماعات، كممثلين عن كل القرارات ذات الصلة المباشرة بالاستثمار، هذا من أجل حسن سير العملية الاستثمارية وربح الوقت، وايجاد حلول للمشكلات والعراقيل التي قد تطرأ على العملية، بإعطاء الأوامر مباشرة لمصالحهم الأصلية، لمعالجة أي مشكل على الفور،، وتسليم جميع القرارات والوثائق والتراخيص المرتبطة بإنجاز الاستثمار واستغلاله نظراً لكون رؤسائهم أعضاء ممثلين في هذه الشبابيك .[2]

وهم ملزمون بالتدخل لدى إدارتهم أو هيئاتهم الأصلية لتذليل الصعوبات المحتملة التي يواجها المكلف بالضريبة المستثمر ، وتكون الوثائق التي يسلمها ممثلو الإدارات والهيئات المعنية في الشباك الوحيد ملزمة إزاء الإدارات والهيئات المعنية.[3]

بالإضافة الى الصلاحيات المحلية المذكورة سابقاً تسند للشبابيك الوحيدة صلاحيات أخرى موضوعية تشمل الاستثمارات التي تخرج عن اختصاص المشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية، لاتوجد لهذه الاستثمارات مقررات قانونية محددة، بل يتم تنظيمها من قبل الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار وفقًا للاحتياجات، هذا ما جاءت به نص الفقرة الأخيرة من المادة18 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298.[4]

يمكن القول أن الهدف الرئيسي للشبابيك الوحيدة المحلية هو تنظيم وتسهيل إجراءات المشاريع المحلية، وتقديم الدعم والمرافقة الإدارية اللازمة ، كما تجمع الشبابيك الوحيدة في مكان واحد كل الإدارات والهيئات ذات الصلة بالاستثمار، بهدف تحقيق نجاح المشاريع

[1]-المادة 26 الفقرة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق

[2]- المادة 21.من نفس المرسوم

[3]-المادة 22، من نفس اللمرسوم.

[4]-المادة 18، من نفس المرسوم

الاستثمارية هذا يتضمن أيضًا توفير ضمانات للمكلف بالضريبة المستثمر لضمان أنه يستفيد بشكل كامل من فرص الاستثمار ويتم متابعة مشروعه بشكل فعال.

ثانياً: صلاحيات الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

تم اصدر القانون 22-18، والذي يتضمن مجموعة من الأحكام التي تعبر عن النظرة الإيجابية للمشرع الجزائري تجاه تعزيز قطاع الاستثمار من خلال ترسيخ وإرساء مبدأ حرية الاستثمار ومبدأ المساواة في التعامل مع الاستثمارات، وأوكل مهمة تسيير ومتابعة السياسة الاستثمارية للمجلس الوطني للاستثمار الذي حصر مهامه في اقتراح استراتيجية الدولة في مجال الاستثمار، والسهر على تناسقها الشامل وتنفيذها.

بالمقابل منح المشرع الجزائري صلاحيات وسلطات واسعة للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار بهدف تعزيز الاستثمار من خلال توفير جميع الإمكانيات اللازمة من موارد مادية وبشرية لتمكينها من أداء مهامها بشكل كامل، وليجسد المشرع الجزائري توجهه أصدر المرسوم التنفيذي رقم 22-298 الذي ألغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-356، الذي يحدد تنظيم الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار وسيرها من خلال التوسع في المهام المسندة للوكالة والتفصيل في المهام الذي جاء بها القانون 22-18.

من خلال ماسبق سنحاول تفصيل جملة الصلاحيات المسندة للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار من خلال تصنيفها الى صنفين: مهام تتميز بطابعها الخاص**(1)**، ومهام ذات طابع إداري**(2)**.

1-المهام الخاصة للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

لقد اسندت النصوص القانونية الحديثة لاسيما المادة 18 من القانون رقم 22-18، والمادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298 مجموعة من الصلاحيات ذات الطابع الخاص للوكالة والتي تميزت بأسلوب جديد وخاصا في الصياغة والتفسير الموسع للوظائف والمهام بحيث أوردت لكل عنوان مجموعة المهام الموكلة لها نذكر منها : مهمة الترقية والمتابعة، ومهمة التسهيل وسنحاول ابراز تلك الصلاحيات والرامية الى تشجيع الاستثمار وتفعيله.

أ- اختصاصات متعلقة بمهمة الترويج للاستثمار

تهدف الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار إلى تعزيز الاستثمار وتثمين قيمته في الجزائر وفي الخارج من خلال التواصل مع ممثلي الدبلوماسية والقنصلية الجزائرية في الخارج، كما تسعى أنشطة بناء السمعة إلى زيادة الوعي لدى المكلف بالضريبة المستثمر الأجنبي ، بالنقاط القوية في البلد المضيف والترويج له كوجهة استثمارية جاذبة.[1]

تعتبر مهمة تعزيز الاستثمار والترويج لها من بين الأدوار الرئيسية للوكالة، يتضمن هذا الدور تقديم شرح مفصل حول جاذبية الاستثمار في الجزائر للمكلفين بالضريبة المستثمرين الأجانب والمحليين قبل تقديمهم للاستثمار، وتزويدهم بالمعلومات الاقتصادية حول الوضع الاقتصادي في الجزائر، يُمكنهم هذا من اتخاذ قرارات استثمارية وتوجيه رؤوس الأموال والمشاريع نحو السوق الجزائرية، وخلق الثقة بالفرص المتاحة والتشريعات المُنفذة والاقتناع بالامتيازات الممنوحة وجذبهم لبيئة الاعمال والمقومات المحلية المتوفرة.[2]

يعتمد الترويج للاستثمار على استخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة وتقنيات التسويق العامة، مثل المواقع الإلكترونية وخدمات الويب، يتم تنفيذ عمليات الترويج من خلال هذه الوسائل التكنولوجية، ويُعتبر موقع الوكالة السابقة على الإنترنت أحد الوسائل الرئيسية لتحقيق هذا الهدف[3]، كما يمكن أيضًا الاستعانة بصفحات الوكالة الإلكترونية لهذا الغرض.[4]

يمكن القول أن كل هذه الجهود تهدف إلى ترويج للاستثمار إلى بناء سمعة إيجابية كوجهة استثمارية وذلك من خلال تشجيع الثقة في الفرص المتاحة للاستثمار، وضمان تنفيذ التشريعات المعنية بموجب القوانين الصادرة حديثاً، بالإضافة الى إظهار المزايا الممنوحة وتعزيز جاذبية بيئة الأعمال وتسليط الضوء على الموارد والإمكانيات المحلية المتاحة للمكلفين بالضريبة المستثمرين.

---

[1]- المادة 18الفقرة 02 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق

[2]- بن عمور أمينة ، **دور الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI في ترقية الاستثمار الأجنبي**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة منتوري قسنطينة، المجلد الأول، العدد 49، جوان 2018، ص 411.

[3]- الموقع الالكتروني للوكالة الوطنية لترقية الاستثمار سابقاً،http://www.andi.dz/ تاريخ الاطلاع 2023/08/27 على الساعة 16:00.

[4]- AlgeriaInvest الصفحة الالكترونية استثمارالجزائرhttps://algeriainvest.com/ تاريخ الاطلاع 2023/08/27 على الساعة 20:00.

ب- مهمة التسهيل من خلال وضع المنصة الرقمية وتسيرها

سعيا من المشرع لتحقيق عنصر الشفافية في العملية الاستثمارية، تم انشاء منصة رقمية، بموجب المادة 23 من القانون رقم 22-18 يسند تسيرها إلى الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار الموضوعة تحت وصاية الوزير الأول.[1]

تعد المنصة الرقمية أداة إلكترونية تستخدم لتوجيه ومرافقة الاستثمارات منذ تسجيلها وحتى مرحلة الاستغلال، تقدم هذه المنصة خدمات تسهيل الإجراءات المتعلقة بالاستثمار عبر الإنترنت، مما يقلل من الحاجة إلى الإجراءات المادي في هذه العمليات، بالتالي تعتبر هذه المنصة أداة أساسية لضمان الشفافية في الإجراءات ومتابعتها، بهدف تعزيز التواصل مع المكلف بالضريبة المستثمر وتسهيل الإجراءات، كما تسمح أيضًا بالتبادل المباشر والفوري بين موظفي الإدارات والهيئات المعنية، بالإضافة إلى ذلك، تجعل تكييف الإجراءات وفقًا لنوع الاستثمار ونوع الطلب.[2]

كما تهدف المنصة الإلكترونية أيضًا إلى تسهيل عمليات إنشاء الشركات والاستثمارات، وتبسيط الإجراءات المتعلقة بها و تعزيز التواصل بين المكلف بالضريبة المستثمر والإدارة، ذلك من أجل تحقيق وضوح في الإجراءات المطلوبة وكيفية فحص ومعالجة ملفات المكلف، بالإضافة إلى إمكانية متابعة تقدم ملفاته عن بُعد، تسعى أيضًا إلى تحسين الخدمة العامة من حيث المواعيد، وأداء الموظفين وجودة الخدمات المُقدمة، كما تعمل على تنظيم التعاون الفعّال بين مصالح الإدارات المختلفة المعنية بمجال الاستثمار وتسهيل التبادل المباشر والفوري بين موظفي هذه الإدارات والهيئات ذات الصلة.[3]

يمكن القول أن المنصة الرقمية تعتبر نظام إعلامي يتح للمكلفين بالضريبة المستثمرين الوصول إلى جميع المعلومات الاقتصادية الضرورية، كما توفر لهم هذه المعلومات دافعًا قويًا لتنفيذ مشاريعهم، حيث يمكنهم الاطلاع على معطيات حديثة ومتنوعة وشاملة تتناسب مع واقع المنطقة، وبفضل هذه المعلومات يصبح بإمكانهم اتخاذ القرارات المناسبة.

---

[1] -المادة 23 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

[2] - المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم22-298، مرجع سابق.

[3] -المادة 28، من نفس المرسوم.

ج-عرض وتقييم بيئة أعمال مناسب للاستثمار

تعد بيئة الاعمال المناسبة للاستثمار أنها مجموع العوامل الاقتصادية التي يعتمدها المكلف بالضريبة المستثمر عند اتخاذ قراره بإقامة مشروع اقتصادي في دولة معينة، تشمل هذه العوامل توفير البيئة الأساسية لدعم الاستثمار، بالإضافة إلى توفر موارد أساسية في تلك الدولة مثل الثروات الطبيعية والموقع الجغرافي وقربها من الأسواق العالمية.[1]

وعليه، بناءً على نص المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، تتولى الوكالة مسؤولية تقديم نظرة شاملة للمكلف حول عن بيئة الاعمال المناسبة لإقامة مشروعه الاستثماري يتضمن ذلك تقديم معلومات مفصلة حول الموارد الطبيعية المتاحة في الجزائر باعتباره البلد المضيف، والتي يمكن أن تدعم مشروع الاستثمار الخاص به.[2]

كما تهدف الوكالة أيضًا إلى رسم صورة واضحة ودقيقة للبيئة الاستثمارية في الجزائر كوجهة استثمارية، وتسليط الضوء على الإمكانيات والمؤهلات المتاحة في مجال الاستثمار،يتم ذلك من خلال تقديم بيانات وإحصائيات دقيقة تعكس الواقع الاقتصادي والاستثماري في البلاد، وفيما يتعلق بالبيانات والمعلومات الاقتصادية والقانونية الضرورية لإنجاز مشروع الاستثمار، تقوم الوكالة بتوفير هذه المعلومات للمكلف عبر الشبابيك الوحيدة المخصصة والمتواجدة عبر التراب الوطني. [3]

د-تحديد الفُرص الاستثمارية

تهدف الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار إلى تشجيع الاستثمار من خلال عدة وسائل، منها تنظيم ملتقيات، وأيام دراسية، وندوات، وتظاهرات، بهدف تعريف المكلف بالضريبة المستثمر بالفرص والمزايا المتاحة في مجال الاستثمار في الجزائر، يتضمن محتوى هذه الفعاليات في عرض متنوع للمؤهلات والفرص العقارية المتاحة في الجزائر.[4]

---

[1]- بن عميروش ريمة، **تجربة الجزائر في مجال الاستثمار بين التقيد والتحفيز**، اطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم تخصص قانون،جامعة مولود معمري تيزي وزو، قسم الحقوق، تاريخ المناقشة 22 مارس 2023، ص119.

[2] - المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

[3]- المادة 26 من نفس المرسوم.

[4]- المادة 04 الفقرة 02 من نفس المرسوم.

تتعدد هذه المؤتمرات والندوات في المواضيع التي تتناولها الوكالة، فبعضها يكون عامًا ويهدف إلى تعريف الحضور بالتوجهات الاقتصادية العامة والسياسات الاقتصادية الرئيسية، بينما تركز أخرى على مواضيع متخصصة تُعرض وتناقش بشكل مفصل، هذه المناسبات توفر فرصة للمتعاملين الاقتصاديين للالتقاء بزملائهم في المجال وتحقيق التعارف والتعاون الاقتصادي، وتشجع بشكل خاص على تطوير الشراكات، كما تتيح أيضًا لهم الفرصة للاستفسار حول التشريعات واللوائح الجديدة والإجراءات والتدابير الجديدة التي تم اتخاذها.[1]

يتضح من خلال ذلك أن هذه المؤتمرات والملتقيات تسعى إلى مساعدة المكلفين بالضريبة المستثمرين في تنفيذ مشاريعهم بكفاءة، وتقديم فرصة للسلطات العامة لعرض سياستها التنموية والاستثمارية والتفاعل مع رجال الأعمال الجزائريين والأجانب.

و-متابعة المشاريع الاستثمارية

يظهر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 22-303، أن الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار مسؤولة عن مراقبة الامتثال من قبل المكلف بالضريبة المستثمر للقواعد والالتزامات المتفق عليها في مقابل المزايا التي استفادمنها، وبناءً على هذا الأساس، يتوجب على المكلف تنفيذ جميع الالتزامات والتعهدات المتعلقة بمشروعه الاستثمارية طوال فترة استفادته من الامتيازات المحددة، ويجب عليه أيضًا تقديم جميع المعلومات المطلوبة للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، لتمكينها من أداء مهمتها في المراقبة، التي تشمل جوانب إحصائية ورقابية في نفس الوقت.[2]

2- المهام الادارية للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار

تعد الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار المرجع الأساسي للمكلف بالضريبة المستثمر في حال مواجهة أي عقبات تتعلق بإجراءات إنشاء مشروعه الاستثماري، فتساعد الوكالة في التخفيف من حدة المشاكل والصعوبات التي يعاني منها المكلف في الانتقال من إدارة إلى إدارة مما يكلفه الكثير من الجهد والوقت، ولعل أهم المهام الادارية التي تختص بها الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار مهمة استقبال المكلف وتوجيهه (أ)، الى جانب ما تم ذكره هناك مهمة لا تقل أهمية عن سابقتها والتي تتمثل في مهمة تسجيل الاستثمارات ومنح المزايا المقررة قانونا

[1]- بن عميروش ريمة، مرجع سابق، ص120.

[2]-المرسوم التنفيذي رقم 22-303، يتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتبية، ج. ر عدد 16، صادر في 18 سبتمبر 2022.

ومتابعاتها(**ب**)، إضافةً إلى ذلك تقوم الوكالة بدور المرافق للمكلف طيلة فترة انجازه مشروعه الاستثماري.

أ- مهمة استقبال واعلام المكلف بالضريبة المستثمر

تقدم الوكالة عن طريق الشباك الوحيد دعمًا كبيرًا وخدمات إدارية للمكلفين بالضريبة الراغبين في الاستثمار في إقليم الدولة الجزائرية، يبدأ هذه الدعم بالاستقبال والتوجيه للمقيمين وغير المقيمين، حيث تقوم الوكالة بالتواصل والتنسيق مع الجهات الحكومية لتيسير إجراءات الاستثمار وتوجيه رؤوس الأموال، بالإضافة الى توليها مهمة منح الوثائق والقرارات والتراخيص التي لها علاقة بتجسيد واستغلال المشروع الاستثماري.[1]

يتم أيضًا إعلام المكلف بالضريبة المستثمر بجميع الفرص والإمكانيات المتاحة في كل قطاع، مثل المعلومات والإحصائيات والخرائط ذات الصلة بفرص الأعمال والمشاريع الناجحة في المنطقة، بالإضافة إلى الموارد الطبيعية والاقتصادية المتاحة على المستوى المحلي والجهوي، ويتم أيضًا إنشاء قاعدة بيانات بالتعاون مع الإدارات والهيئات المختصة لضمان توفر العقارات المناسبة للاستثمار.[2]

ب- مهمة تسيير المزايا والتحفيزات لفائدة المكلف بالضريبة المستثمر

تدعيما لبيئة أعمال محفزة للاستثمار عمد المشرع الجزائري بموجب القانون رقم 22-18، إسناد صلاحية تسيير التحفيزات الضريبية المتعلقة بحافظة المشاريع المصرح بها للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، لصالح المكلفين المستثمرين سواء كانوا محليين أم أجانب على عكس القانون السابق رقم 16-09 الذي كان يمنح للوكالة فقط حق تسجيلها، مماشكل تغيراً جوهري في مهام لوكالة، وهذا راجع إلى دراية الوكالة بالمشاريع الاستثمارية التي تحتاج إلى التحفيزات والمزايا، كما أنها تسمح بمراقبة مستمرة لكيفيات الاستفادة من المزايا الضريبية ومتابعة من يُخل بالتزاماته من المكلفين بالضريبة المستثمرين في مرحلة تقدم مشروعهم الاستثماري، يهدف كل ذلك إلى خلق بيئة أعمال ملائمة لجذب الاستثمارات من الداخل والخارج.[3]

---

[2]- المادة 04 الفقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 22-298، مرجع سابق.

[3]- المادة 37 من من القانون رقم 18-22، مرجع سابق.

بالتالي، أوجب القانون رقم 18-22 خضوع جميع الاستثمارات إلى عملية التسجيل لدي الشبابيك الوحيدة المختصة قبل إنجازها من أجل الاستفادة من هذه المزايا، حيث اعتبر إجراء تسجيل الاستثمار بمثابة شرط أساسي يتوجب توفره للاستفادة من المزايا المقررة للاستثمارات.[1]

وبعد إتمام عملية تسجيل الاستثمار، يتم منح شهادة فورية مرفقة بقائمة تحتوي على السلع والخدمات التي يمكن الاستفادة منها ضمن المزايا المرخصة للمكلف بالضريبة، ذلك أن المرسوم التنفيذي رقم 22-300 حدد قوائم السلع والنشاطات والخدمات غير قابلة للاستفادة من المزايا.[2]

يحق له بعد ذلك المطالبة بالامتيازات المستحقة له وفقًا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 22-18، وذلك من خلال التوجه إلى الإدارات والهيئات المعنية.[3]

وفي حالة ما إذا رأى المكلف المستثمر أنه قد غبن من إدارة أو هيئة مكلفة بشأن الاستفادة من المزايا أو كان موضوع إجراء سحب أو تجريد من الحقوق، تقديم تظلم مسبق أمام الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.[4]

فصّل القانون الجديد رقم 22-18 في كيفية الاستفادة من المزايا، وقسم هذه الأخيرة إلى أنظمة تحفيزية على حسب المشاريع المستفيدة من المزايا الضريبية إلى ثلاثة أنظمة:[5]

- النظام التحفيزي للقطاعات ذات الاولوية ويسمى "نظام القطاعات"
- النظام التحفيزي للمناطق التي توليها الدولة أهمية خاصة ويدعى "نظام المناطق"
- النظام التحفيزي للاستثمارات، ذات الطابع المهيكل ويدعى " نظام الاستثمارات المهيكلة.

سنحاول التفصيل فيها كالآتي:

---

[1] – المادة 36 الفقرة 02. من نفس القانون .

[2] –المرسوم التنفيذي رقم 22-300،، المؤرخ في8 سبتمبر 2022، يحدد قائمة النشاطات والسلع غير قابلة للاستفادة من المزايا وكذا الحدود الدنيا من التمويل للاستفادة من ضمان التحويل، ج، ر عدد 60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

[3] – المادة 25 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

[4] – المادة 07 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296، مؤرخ في 04 سبتمبر 2022، يحدد تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون المتعلقة بالاستثمار وسيرها، ج. ر عدد 60، صادر في 18 سبتمبر 2022.

[5] – المادة 24 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

1-النظام التحفيزي للقطاعات ذات الأولوية "نظام القطاعات"

عند تسجيل المكلف بالضريبة المستثمر مشروعه الاستثماري لدى الوكالة الجزائرية للاستثمار سيمكنه ذلك من الاستفادة من المزايا خلال انجازه للمشروع وتكون قابلة للاستفادة من نظام القطاعات الاستثمارات المنجزة في مجالات النشاطات الآتية:[1]

- المناجم والمحاجر.
- الفلاحة وتربية المائيات والصيد البحري.
- الصناعة والصناعة الغذائية والصناعة الصيدلانية والبتروكيميائية.
- الخدمات السياحية.
- الطاقات الجديدة والطاقات المتجددة
- اقتصاد المعرفة وتكنلوجيا الإعلام والاتصال

نلاحظ أن المادة 26 من القانون 22-18 عبرت بشكل واضح على السياسة الوطنية للاستثمار من خلال تركيزها على ستة (06) قطاعات استراتيجية في نظام القطاعات والتي تلعب دورًا مهمًا في تحقيق التنمية الاقتصادية الوطنية.

بناء عليه، تستفيد هذه الاستثمارات من المزايا الآتية:

أ- مزايا مرحلة الانجاز في نظام الاقطاعات:

طبقا لنص المادة 27 من القانون رقم 22-18 المتعلق بالاستثمار التي تنص على مزايا نظام القطاعات في مرحلة الانجاز وهي:[2]

- الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستورة التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار.
- الاعفاء من دفع نقل الملكية بعوض والرسم العقاري على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في اطار الاستثمار المعني.

[1] -المادة 26 من نفس القانون.

[2] - المادة 27، من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

– الاعفاء من حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري ومبالغ الاملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية.
– الاعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء.

ب– مرحلة الاستغلال في نظام القطاعات

تتراوح من ثلاثة(03) إلى خمسة (05) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
–الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات
–الاعفاء من الرسم على النشاط المهني

2–الأنظمة التحفيزية في نظام المناطق

يقصد بنظام المناطق هو المواقع التابعة للهضاب العليا والجنوب الكبير، والمواقع التي تتطلب تنميتها مرافقة خاصة من الدولة، بالإضافة للمواقع التي تمتلك إمكانيات من الموارد الطبيعية القابلة للتثمين، بالتالي تستفيد هذه المشاريع زيادة على التحفيزات الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام، والتي تكون الانشطة المنجزة فيها غير مستثناة من المزايا المحددة في هذه المادة، من المزايا التالية:[1]

أ– مرحلة الانجاز في نظام المناطق

هي نفس المزايا في كل الأنظمة التي جاء بها المشرع في القانون الجديد رقم 22–18 المتعلق بالاستثمار المادة 27 منه.

ب– مرحلة الاستغلال في نظام المناطق

تستفيد هذه المشاريع لمدة تتراوح من 05 الى 10 سنوات ابتدأ من تاريخ الشروع في الاستغلال من:[2]

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات
- الاعفاء من الرسم على النشاط المهني

تحدد قائمة النشاطات غير قابلة للاستفادة من المزايا المحددة في "نظام المناطق"، عن طريق التنظيم.

[1]–المادة 28 من القانون رقم22–18، مرجع سابق.
[2]– المادة 29 من نفس القانون.

3- النظام التحفيزي للاستثمارات ذات الطابع الهيكلي ويسمى " نظام الاستثمارات المهيكلة

حسب نص المادة 30 من القانون 22-18 يقصد بها تلك الاستثمارات ذات القدرة العالية لخلق الثروة واستحداث مناصب شغل، والتي من شأنها الرفع من جاذبية الاقليم وتكون قوة دافعة للنشاط الاقتصادي من أجل تنمية مستدامة، قابلة للاستفادة من نظام " الاستثمارات المهيكلة"[1]، تحدد معايير تأهيل الاستثمارات القابلة للاستفادة من نظام "الاستثمارات المهيكلة"، عن طريق التنظيم.

زيادة على التحفيزات الجبائية وشبه الجبائية والجمركية المنصوص عليها في القانون العام يمكن أن تستفيد الاستثمارات القابلة للاستفادة من نظام "الاستثمارات المهيكلة:

أ- بعنون مرحلة الانجاز

تستفد هذه المشاريع من المزايا المنصوص عليها في المادة27 من هذا القانون، ويمكن تحويل مزايا مرحلة الانجاز المنصوص عليها في هذه المادة إلى الأطراف المتعاقدة مع المكلف المستفيد، المكلفة بإنجاز الاستثمار، لحساب هذا الأخير.[2]

تجدر الإشارة أن المشرع لم يوضح أكثر في تفاصيل نظام الاستثمارات المهيكلة واكتفى فقط بوصفه بالاستثمار ذي القدرة العالية على خلق الثروات واستحداث مناصب شغل واحداث التنمية المستدامة، واشار في الفقرة الاخيرة من المادة 30 الى صدور تنظيم خاص يفصل في ذلك.

ب-بعنوان مرحلة الاستغلال

ابتدأ من تاريخ الشروع في الاستغلال لمدة تتراوح من خمس 05 سنوات إلى 10 سنوات، تستفيد هذه المشاريع من:[3]

-الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات

-الاعفاء من الرسم على النشاط المهني

[1] - المادة 30 من نفس القانون.

[2] - المادة 27 من القانون رقم 22-18 مرجع سابق.

[3] -المادة 31 من نفس القانون.

يمكن أن تستفيد الاستثمارات المهيكلة من مرافقة الدولة عن طريق التكفل جزئيا أو كلياً بأعمال التهيئة والمنشآت الأساسية الضرورية لتجسيدها، على أساس اتفاقية تُعد بين المكلف بالضريبة والوكالة التي تتصرف باسم الدولة، وتبرم الاتفاقية بعد موافقة الحكومة.

نلاحظ في الاخير من جملة النصوص التنظيمية المختلفة وفي ظل قانون الاستثمار 22-18، وجود تصنيف وتقسيم واضح للتحفيزات والمزايا الممنوحة، حيث تُعتبر هذه التحفيزات والمزايا امتيازات خاصة تم تجميعها في ثلاث فئات رئيسية، تتمثل الفئة الأولى في التحفيزات الموجهة نحو المشاريع الاستثمارية الحيوية التي تساهم في إنشاء الثروة خارج قطاع المحروقات، بينما تتمثل الفئة الثانية في التحفيزات الموجهة نحو المناطق المهمشة بهدف تعزيز التنمية في تلك المناطق، وأما الفئة الثالثة فتشمل التحفيزات الموجهة نحو المشاريع الاستثمارية المميزة التي تسهم في إنشاء الثروة وتوفير فرص العمل.

كما أن قانون الاستثمار الجديد قد حدد كيفية الاستفادة من المزايا الضريبية، وغير مصطلح" **المزايا**" المذكور في القانون 16-09 الملغى المتعلق بترقية الاستثمار، واستبدله بمصطلح "**الانظمة التحفيزية**" في القانون الحالي.

بالإضافة يمكننا القول أن بالنسبة لمهام الوكالة عموما، أنه حتى وان تعددت العناوين فإن التسمية بقيت واحدة وأن التعديل الوارد على قانون الاستثمار والمرسوم التنفيذي الذي صدر بناء عليه والذي يحدد مهام الأجهزة المكلفة بالاستثمار، لم يعطي نفساً جديدا لهذه الأجهزة، الفرق يكمن فقط في حصر مهام المجلس الوطني للاستثمار في بناء استراتيجية الدولة، واسناد مهام المجلس الى الوكالة الجزائرية للاستثمار.

إلا أن الأنظمة التحفيزية التي تمنحها الوكالة مثل الإعفاءات المالية من الضرائب والرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى حقوق التسجيل والشهر العقاري، واحدة من أهم الضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة المستثمر و التي تشجع على الاستثمار.

المطلب الثاني

الأجهزة المرافقة لباقي المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية، تزداد أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمقاولاتية، باعتبارها محركًا رئيسيًا للتنمية الاقتصادية، وذلك لدورها الحيوي في توفير فرص العمل والمساهمة في الحد من البطالة، و لقد أصبح واضحًا أن هذه المؤسسات تُعتبر العمود الفقري للاقتصاد الوطني الجزائري، خصوصًا مع تنامي الحاجة إلى حلول مبتكرة للقضاء على البطالة، نظرًا لعدم كفاية الأساليب التقليدية للتشغيل لمواكبة التحديات الحالية.

حرصت التشريعات المتعاقبة على انشاء إطار قانوني يساهم في تسهيل وصول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمقاولاتية إلى الأسواق، وتوسيع مجالات عملها من خلال تنظيم أجهزة مرافقة لهذه المؤسسات لضمان استمراريتها وقدرتها على مواجهة المنافسة، مهمتها تقديم المرافقة و الدعم اللازم لها.

مما سبق ذكره يقسم هذا المطلب إلى فرعين : نتاول في **(الفرع الأول)** الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المؤسسات المتوسطة والصغيرة، وفي **(الفرع الثاني)** سندرس الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المقاول الذاتي.

الفرع الأول : الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المؤسسات المتوسطة والصغيرة

لم يكن اهتمام المشرع بالمؤسسات المتوسطة والصغيرة وليد الصدفة، بل نتج عن تبني نظام متكامل من القوانين والتشريعات والإجراءات المالية وغيرها، على المستويين المحلي والدولي، بهدف تعزيز ودعم هذا النوع من المؤسسات.

وقد أصبح لهذه المؤسسات دور هام ضمن البنية الاقتصادية للدولة، لا سيما بعد التحول الذي شهده الاقتصاد الوطني من النظام الموجه إلى الاقتصاد الحر، حيث تزايدت أهمية المؤسسات المتوسطة والصغيرة في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة بشكل عام، وتعزيز بيئة الأعمال بشكل خاص.

بناءعليه، اعتمدت الدولة سياسة لدعم ومرافقة المؤسسات المتوسطة والصغيرة من خلال إنشاء مجموعة من الهياكل والهيئات التي تهدف إلى معالجة الاختلالات والمشاكل التي تؤثر على كفاءة وفعالية هذه المؤسسات في بيئة الأعمال، ومن أبرز هذه الهياكل والهيئات

نجد، **(أولاً)** الوزارة الوصية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،**(ثانياً)** حاضنات الأعمال،**(ثالثاً)** الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار.

أولاً: الوزارة الوصية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في إطار جهود الدولة الجزائرية لتطوير قطاع المؤسسات المتوسطة والصغيرة، تم إنشاء وزارة متخصصة تتولى مسؤولية تلبية جميع متطلبات هذا القطاع ومعالجة المشاكل والمعوقات التي تواجه ترقية مؤسساته، ويعتبر ما تحقق على الصعيد القانوني دليلاً قاطعًا على التزام الجزائر بإصلاح وتنمية هذا النوع من المؤسسات، حيث تعكس النصوص التشريعية والقانونية الصادرة في هذا المجال إرادة قوية لدعم هذا القطاع الحيوي.

أنشأت الدولة الجزائرية في سنة1991 وزارة منتدبة مكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تم تحويلها لاحقاً إلى وزارة المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-211[1]، للإشراف على المؤسسات والصناعات المتوسطة والصغيرة ودعم قدرتها على النمو والتطور، وفي سنة 2003 تحولت إلى وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، مع الاشارة أنه في سنة 2010 دمجت وزارة الصناعة وترقية الاستثمار مع وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة[2]، لتصبح وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار، ثم إلى وزارة التنمية الصناعية وترقية الاستثمار سنة 2013، لتستقر حاليا على تسمية وزارة الصناعة والمناجم منذ سنة 2014.[3]

تتألف الوزارة المعنية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من المديرية العامة لترقية المؤسسات، والتي تضم عدة مكاتب متخصصة**(1)**، وتضطلع بمجموعة من المهام المتعلقة

---

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 94-211 المؤرخ في 18 جويلية 1994، المحدد لصلاحيات وزير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصادرة، ج. ر عدد 47الصادرة في 20 جويلية 1994.

[2] – هالم سليمة، **هيئات الدعم والتمويل ودورها في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر – دراسة تقيمية للفترة 2004-2014**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراهالطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2017 ص163.

[3] – شملول طيار حسينة ، **أثر إصلاحات النظام امصرفي الجزائري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019، ص162.

بمرافقة ودعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مما يساهم في دعم دورها في الاقتصاد الوطني(2).

1- هياكل المديرية العامة لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تضم هايكل المديرية العامة لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مكاتب كالتالي:[1]

- مديرية ترقية الاستثمار
- مديرية الدراسات الاستشرافية والابتكار والتكنلوجي
- مديرية التنافسية والتنمية المستدامة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- مديرية تطوير الصناعة التقليدية
- مديرية تنظيم المهن الحرة
- مديرية الصناعة التقليدية

من خلال التشكيلة السابقة نلاحظ وجود مديريتين للصناعة التقليدية (مديرية تطوير الصناعة التقليدية ومديرية الصناعة التقليدية) يمكن أن يؤدي إلى تداخل في المهام والصلاحيات، مما قد يؤدي إلى تعقيد العمليات وتداخل المسؤوليات بين المديريات، بالتالي يبدو وكأنه تكرار غير ضروري، ويمكن النظر في دمج هاتين المديريتين في مديرية واحدة لتبسيط الهيكل التنظيمي وتوفير الموارد.

كما أنه لا يوجد في التشكيلة مديرية مخصصة لدعم التصدير أو لفتح الأسواق الدولية، وهذا قد يُعتبر نقصًا في استراتيجية شاملة لدعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الأسواق العالمية.

بالإضافة إلى أنه رغم وجود مديرية الدراسات الاستشرافية والابتكار والتكنولوجيا، فإن تشتت التركيز بين الابتكار والاستشراف قد يؤدي إلى إضعاف جهود الابتكار، وكان من الممكن أن تكون هناك مديرية مستقلة تركز بشكل أعمق على التكنولوجيا والابتكار فقط.

2- صلاحيات الوزارة المكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

كلفت الوزارة الوصية على المؤسسات المتوسطة والصغيرة بمجموعة من المهام تتمثل في:[2]

[1] – المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 جانفي 2004، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية في مكاتب، ج. ر عدد 14 الصادرة في 10 مارس 2004.

[2] – شملول طيار حسينة ، مرجع سابق،ص 161.

– العمل على تنمية وتطوير المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

– المساهمة في إيجاد الحلول المناسبة للتحديات التي يواجهها قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

– إعداد النشرات الإحصائية الضرورية وتقديم المعلومات الأساسية التي يحتاجها المستثمرون في هذا القطاع.

– تبني سياسة ترقية القطاع وتجسيد برنامج التأهيل الاقتصادي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

ونصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 200–190 على تحديد مهام الوزير الموجود على رأس الوزارة المكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة على النحو التالي:[1]

– حماية وتطوير القدرات الحالية للمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– ترقية الاستثمارات من خلال إنشاء وتوسيع وتحويل وتطوير المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

–إعداد استراتيجيات لتطوير قطاع المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– تحسين وتطوير وسائل تمويل المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– دعم وتشجيع المناولة.

– تعزيز التعاون الدولي والإقليمي في مجال المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– تحسين فرص الوصول إلى العقار المخصص للنشاطات الإنتاجية والخدمية.

– إعداد الدراسات القانونية لتنظيم قطاع المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– إعداد الدراسات الاقتصادية المتعلقة بترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

– تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

– ترقية التشاور مع الجمعيات الناشطة في مجال المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

–تنسيق النشاطات مع الولايات والفضاءات الوسيطة.

–تجهيز الأنظمة المعلوماتية لمتابعة نشاطات قطاع المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة ونشر المعلومات الاقتصادية الخاصة به.

[1] – المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 200–190 المؤرخ في 11 جويلية 2000، الذي يحدد صلاحيات وزير المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة، ج. ر عدد 42، الصادرة في 16 جويلية 2000.

من خلال ماسبق نلاحظ أن بعض الصلاحيات المنوطّة للوزير الموجود على رأس الوزارة تبدو متشابهة أو قد تتداخل مع بعضها البعض، مثل "ترقية الاستثمارات في إنشاء وتوسيع وتحويل وتطوير المؤسسات" و"إعداد استراتيجيات لتطوير القطاع"، هذا قد يؤدي إلى تداخل في المسؤوليات وصعوبة في التمييز بين المهام المختلفة.

كما أنه هناك غياب في ترتيب الأولويات بين هذه الصلاحيات، مما قد ينتج عنه توزيع غير فعال للموارد والجهود، على سبيل المثال، هل يجب التركيز أولاً على تحسين التمويل أم على تنمية التعاون الدولي؟

أيضاً لا توجد إشارة واضحة في صلاحيات الوزير إلى دعم الابتكار أو البحث والتطوير ضمن قطاع المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة، وهو عنصر حيوي لتطوير القدرة التنافسية في السوق.

بالإضافه إلى أنه لم يتم التطرق إلى أهمية بناء القدرات البشرية والتدريب المتخصص للعاملين في هذا القطاع، وهو جانب مهم لتحسين الأداء العام للمؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة.

كما أنه لم يتم ذكر من بين الصلاحيات إلى كيفية التعامل مع القضايا البيئية والاجتماعية التي قد تؤثر على المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة، وهو جانب مهم لضمان استدامة هذه الصناعات.

ثانياً: حاضنات الأعمال

تعتبر حاضنات الأعمال كأحد المرتكزات الأساسية في دعم وتنمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعزيز بيئة الأعمال من خلال مساندتها للمبادرين وأصحاب المشاريع.

بناء على ذلك وجبت الدراسة التطرق إلى تعريفها وتصنيفاتها ودورها كجهاز مرافق للمؤسسات المتوسطة والصغيرة.

1-تعريف حاضنات الأعمال

هي مؤسسة مستقلة ذات شخصية قانونية تقدم مجموعة من الخدمات والتسهيلات للمستثمرين الذين يسعون لتأسيس مؤسسات صغيرة، بدايةً من تقديم دفعة أولية تساعدهم على

تجاوز تحديات مرحلة البداية، يمكن أن تكون هذه الحاصنات مملوكة للدولة، أو خاصة، أو ذات طبيعة مختلطة.[1]

كما تم تعريفها من قبل مركز الاتحاد الأوروبي للشؤون الاستراتيجية وتقييم الخدمات على أنها "منظمة تساهم في عملية إنشاء الشركات الناجحة من خلال تزويدهم بمجموعة شاملة ومتكاملة من الدعم، بما في ذلك منحهم مساحة بالحاضنة خدمات دعم الأعمال التجارية".[2]

إضافةً إلى أنها تعد منشآت عمومية ذات طابع واقتصادي وصناعي تهدف إلى دعم المؤسسات المتوسطة والصغيرة ومساعدتها في النمو، تقوم هذه الحاضنات بتقديم الدعم والإيواء والمرافقة للمؤسسات، وذلك من خلال تحويل الأفكار إلى مشاريع عملية أو دمج مشاريع ناشئة، تمتد فترة الاحتضان عادةً بين 24 و36 شهراً، وتُحدد بناءً على مدى نضج المشروع واحتياجاته من الدعم.[3]

و تعرف أيضاً أنها جهاز يضطلع بمسؤولية دعم المشاريع الناشئة، متعاملة معها ككيانات تحتاج إلى رعاية شاملة، حيث تقدم الحاضنة الحماية اللازمة لتجنب المخاطر المحيطة، وتوفر المرافقة والدعم المستمر لضمان استمرارية المشروع، بالتالي يسهم ذلك في تمكين المشروع من النمو بشكل تدريجي، ليصبح في النهاية مؤهلاً وقادراً على مواجهة تحديات المستقبل، مزوداً بالمهارات والآليات الضرورية لتحقيق النجاح.[4]

ومن الناحية القانونية، اعتمد المشرع الجزائري في تعريفه على التعريف الفرنسي وأدرج مفهوم الحاضنات ضمن المشاتل، حيث عرّفها وفقًا للمرسوم التنفيذي رقم 03-78، والذي

---

[1]- بخوش مديحة، فرحي سمرة، **آليات دعم وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مجلة بحوث الاقتصاد والمانجمنت، جامعة تبسة، المجلد 02،العدد01،2021، ص274.

[2]- بن الشايب محمد، سعدي فيصل، **دور حاضنات الأعمال في دعم وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب –فرع بومرداس– مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات مجلد 04،العدد 06 ، جوان 2019، ص57.

[3]- صالحي سلمى، **آليات دعم وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر- دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة جامعة محمد بن الصديق جيجل، المجلد 05، العدد 01، جوان 2021، ص288.

[4]- شملول طيار حسينة ، مرجع سابق، ص162.

يتضمن القانون الأساسي لمشاتل المؤسسات على أنها :"مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية".[1]

2- تصنيفات حاضنات الأعمال

أدى التطور الاقتصادي إلى إحداث تغييرات كبيرة في طبيعة الحاضنات، حيث تتطور الحاضنة وتتغير وفقًا للاحتياجات التي تلبيها، فتنوع الحاضنات يكون بناءً على أهدافها وأنواع المشاريع التي تحتضنها، وبناءً على ذلك، يمكن تصنيف حاضنات الأعمال إلى ثلاث أصناف رئيسية:

أ-حاضنات الأعمال التقنية

تتجسد أدوار حاضنات الأعمال التقنية في تقديم الدعم والمساعدة للباحثين في مراكز الأبحاث والجامعات، بهدف تحويلهم إلى رواد أعمال ناجحين، يشمل هذا الدعم تقديم برامج تدريبية متخصصة لتزويدهم بالمهارات اللازمة، فضلاً عن توفير الموارد والمتطلبات الضرورية، كما تسهم الحاضنات في تطوير المنشآت ذات الصلة وتعمل على تعزيز نشر التكنولوجيا والابتكار في المجالات المرتبطة بها.[2]

ب-حاضنات الأعمال العامة

تُسمى حاضنات الأعمال العامة بهذا الاسم لأنها لا تقتصر على دعم مجال محدد أو مؤسسة متخصصة، بل تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال تقديم الدعم لمجموعة متنوعة من المؤسسات والقطاعات دون تقييد بنطاق معين.

ج- حاضنات الأعمال الخاصة

تُعرّف حاضنات الأعمال المتخصصة بأنها تلك التي تركز على مجال معين من التنمية الاقتصادية، وذلك خلافاً للحاضنات العامة التي تدعم مجموعة متنوعة من القطاعات، وتهدف

[1]- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 03-78 المؤرخ في 25 فيفري 2003، المتعلق بالقانون الأساسي لمشاتل المؤسسات، ج. ر عدد 13، الصادرة في 23 فيفري 2003.

[2] - مشري محمد الناصر، **دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة في تحقيق التنمية المستدامة – دراسة للاستراتيجية الوطنية لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية تبسة** - مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية المؤسسة للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 116

هذه الحاضنات إلى دعم وتنمية المؤسسات أو القطاعات ذات التخصص المحدد، مما يعزز من خلق فرص استثمارية ضمن نطاق هذا التخصص.[1]

3- دور حاضنات الأعمال أثناء مرافقة المؤسسات المتوسطة والصغيرة

تتولى الحاضنات مسؤوليات متعددة لدعم المشروعات الناشئة، بما في ذلك تقديم الاستشارات المتعلقة بدراسات الجدوى، اختيار الآلات والمعدات والمواد، وتحديد طرق العمل المناسبة، كما تشارك في تطوير النشاط الاقتصادي في مواقعها، وتساهم في بناء علاقات تعاونية بين المؤسسات الناشئة وبيئتها المالية والإدارية.

بالإضافة إلى ذلك، تقدم الحاضنات تمويلاً ميسراً للمؤسسات المحتضنة لدعم استثماراتها في المراحل الأولية، وتشجع نمو المشاريع المبتكرة من خلال توفير بيئة أعمال ملائمة، تشمل مسؤوليات الحاضنات أيضاً تقديم الدعم الفني في تصميم وتطوير المنتجات وضمان الجودة، وتنظيم دورات تدريبية وتأهيلية للعاملين، فضلاً عن تقديم المساعدة في صيانة التجهيزات وتوفير قطع الغيار اللازمة.[2]

الأولى.

يمكن القول أن الحاضنات تلعب دورًا محوريًا كمرافق استراتيجي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذلك الشركات الناشئة، حيث توفر بيئة أعمال شاملة ومتكاملة ترافق هذه المؤسسات على عدة مستويات، أولاً، تقدم الحاضنات إطارًا مناسبًا يتيح لهذه الشركات الاستفادة من مجموعة واسعة من الخدمات، مثل الاستشارات المتخصصة في الإدارة والتسويق، وتوفير المساحات المكتبية بتكاليف معقولة، والدعم الفني والتقني الذي يمكن أن يكون حاسمًا في مراحل النمو الأولية.

بالإضافة إلى ذلك، تعمل الحاضنات على بناء شبكة قوية من العلاقات والشراكات التي تنمي التعاون الداخلي بين الشركات المحتضنة، مما يتيح لها تبادل الخبرات والمعرفة والاستفادة من تجارب بعضها البعض، وعليه هذا التعاون الداخلي يمكن أن يكون مفتاحًا للتغلب على التحديات المشتركة وتطوير حلول مبتكرة تدفع بعجلة النمو إلى الأمام.

[1]- زايدي عبد السلام، ومفتاح فاطمة، مرجع سابق، ص21

[2] -المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 03-78، مرجع سابق.

علاوة على ذلك، تتيح الحاضنات للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الوصول إلى فرص التعاون مع مؤسسات خارجية، سواء كانت شركات كبرى أو مراكز أبحاث أو حتى مستثمرين. هذا النوع من الشراكات الاستراتيجية يمكن أن يفتح أبوابًا جديدة للنمو والتوسع، كما يطور من القدرة التنافسية لهذه الشركات في الأسواق المحلية والدولية.

كما أن الحاضنات تساهم في بناء ثقافة الابتكار والإبداع داخل هذه المؤسسات، من خلال تشجيعها على التفكير وتبني تقنيات وأساليب عمل جديدة، هذا ليس فقط يساهم في نمو المؤسسات المحتضنة، بل أيضًا في خلق بيئة اعمال أكثر ديناميكية واستدامة، في نهاية المطاف، تصبح الحاضنات بمثابة محفز أساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية عبرمرافقة ودعم وتحفيز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والناشئة على تحقيق أهدافها الكاملة.

ثالثاً: الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار

لمواجهة التحديات التي تعترض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أنشأ المشرع الجزائري هيئة متخصصة تُعرف باسم "الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار"، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-02[1]، المعدل والمتمم لأحكام القانون التوجيهي رقم 01-18.[2]

كانت هذه الوكالة، التي أُنشئت بموجب القانون 01-18، تُعرف بأنها "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي". لكن، وفقًا للتعديلات التي أُدخلت بموجب المادة 17 من القانون 17-02، تحولت الوكالة إلى "وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار"، وأصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع خاص، مكلفة بتنفيذ استراتيجية تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1- تعريف الوكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار

تعتبر الوكالة مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتهدف إلى تطبيق السياسة الوطنية لتطوير ودعم هذه المؤسسات من خلال تقديم خدمات دعم وتأطير مستمر، جاءت هذه الهيئة كامتداد للوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات

[1] – القانون رقم 17-02، مرجع سابق.

[2] – القانون رقم 01-18 الممؤرخ في 01ديسمبر 2001، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،ج. ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 15 ديسمبر 2001. (الملغى).

الصغيرة والمتوسطة، التي أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-165[1]، وهي تشكل أداة أساسية تعتمد عليها الدولة في تنفيذ استراتيجية شاملة تهدف إلى تعزيز المكتسبات السابقة وإطلاق حيوية جديدة قائمة على وسائل دعم فعالة، مما يتيح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة القيام بدور محوري في تطوير النمو الاقتصادي الوطني.

كما أكدت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 18-170، الذي يحدد مهام الوكالة، أن الوكالة مؤسسة عمومية ذات طابع خاص، تُوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

يمكن القول أنه وفقًا لأحكام القانون 17-02 والمرسوم التنفيذي 18-170، أن وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تُصنف على أنها مؤسسة تتمتع بخصوصية قانونية تميزها عن غيرها من المؤسسات، هذه الخصوصية تتجسد في كونها تخضع لنظام قانوني مستقل يُحدد من خلال لوائحها التنظيمية الداخلية، يتم إعداد هذا النظام الداخلي بواسطة المدير العام للوكالة ويُقدَّم كاقتراح ليتم اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك بعد مناقشته وموافقة مجلس الإدارة، وفقاً لما نصت عليه المادة 09 من المرسوم التنفيذي 18-170.

2- الهيكل التنظيمي لوكالة تطوير المؤسسات المتوسطة وترقية الابتكار

بناءً على أحكام القانون 17-02 المتعلق بالقانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك المرسوم التنفيذي 18-170 الذي يحدد مهام وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار، يتم تنظيم وإدارة الوكالة على مستويين: المستوى المركزي والمستوى المحلي.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخ في 03 ماي 2005، المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتنظيمها وسيرها، ج.ر عدد 32 الصادرة في 04 ماي 2005.

أ- المستوى المركزي

يتولى إدارة وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار مجلس إدارة تحت إشراف مدير عام يساعده مدير عام مساعد، وفقًا لما نصت عليه المادة 08 من المرسوم التنفيذي 18-170.[1]

أ1- تشكيلة مجلس الإدارة:

وفقاً لما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 18-170، يتشكل مجلس إدارة وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار من أعضاء يتم اختيارهم بموجب قرار صادرعن الوزير المسؤول عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بناءً على توصيات الهيئات المعنية، ويشغل هؤلاء الأعضاء مناصبهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، حسب التوزيع التالي:[2]

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية والتهيئة العمرانية
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة
- ممثل الوزير المكلف بالفلاحة والتنمية الريفية
- ممثل الوزير المكلف بالطاقة
- ممثل الوزير المكلف بالاتصالات والرقمنة
- ممثل الوزير المكلف بالبحث العلمي
- ممثل الوزير المكلف بالبيئة
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين والتعليم المهنيين
- رئيس المجلس الوطني للتشاور من أجل تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- المدير العام للوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
- المدير العام للوكالة المكلفة بتثمين نتائج البحث والتطوير التكنلوجي

[1]- المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170 المؤرخ في 26 جوان 2018، الذي يحدد مهام وكالة وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار وتنظيمها وسيرها، ج. ر عدد 39 الصادرة بتاريخ 04 جويلية 2018.

[2] - المادة 11 من نفس المرسوم.

- المدير العام لصندوق ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- المدير العام لصندوق ضمان قروض الاستثمارات للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- المدير العام للغرفة الوطنية للصناعات التقليدية والحرف
- المفوض العام لجمعية البنوك والمؤسسات المالية.

يشرف الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أو من ينوب عنه، رئاسة مجلس الإدارة، ويشترط أن يكون ممثلو الدوائر الوزارية بدرجة مدير على الأقل في الإدارة المركزية.[1]

أما فيما يتعلق بسير أعمال مجلس الإدارة، يجتمع المجلس مرة كل ستة(06) أشهر، وذلك بناءً على دعوة توجه إلى كل عضو، تتضمن جدول الأعمال، قبل موعد الاجتماع بخمسة (15)عشر يوماً على الأقل.

كما يمكن للمجلس أن يعقد اجتماعاً استثنائياً بناءً على دعوة من رئيسه، أو باقتراح من ثلثي 3/2 أعضائه، أو بناءعلى طلب من الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إذا استدعت الظروف ذلك،وفي مثل هذه الحالات، يمكن تقليص فترة إشعار الأعضاء على أن لاتقل عن ثمانية 08 أيام، وتكون مداولات المجلس صحيحة بغض النظر عن عدد الأعضاء الحاضرين.[2]

وفقًا لأحكام المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، لا تُعتبر مداولات مجلس الإدارة قانونية إلا إذا حضر ثلثا (3/2) أعضائه على الأقل، وإذا لم يتحقق النصاب القانوني، يتم عقد اجتماع جديد للمجلس بعد توجيه استدعاء ثانٍ، وتكون مداولاته في هذا الاجتماع صحيحة بغض النظر عن عدد الأعضاء الحاضرين، بحيث تُعتبر مداولات المجلس معتمدة تلقائيًا بعد مرور ثلاثين يومًا من تاريخ إرسالها إلى الوزير المسؤول عن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إلا إذا تم إبلاغ المجلس باعتراض صريح خلال هذه الفترة.[3]

هذا ويناقش مجلس الإدارة مجالات عدةمنصوص عليها على سبيل الحصر لا المثال في المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170.[4]

---

[1]-المادة 10 و11، من المرسوم التنفيذي 18-170، مرجع سابق.

[2]- المادة 12 من نفس المرسوم.

[3] - المادة 17 من نفس المرسوم.

[4] - المادة 16 من نفس المرسوم.

من خلال تشكيلة وسيير مجلس إدارة الوكالة يمكن أن لاحظنا ميالي:

1- إدراج ممثلين عن جهات مسؤولة عن تطبيق السياسة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة داخل تشكيلة مجلسالإدارة،، مما يجعله أشبه بمجلس حكومي مصغر.

2- وفقاً للتعديل الحكومي الأخير الذي أدى إلى إلغاء وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تم تحويل هذه المسؤولية إلى وزير الصناعة والمناجم، هذا التغيير له دلالات كبيرة، حيث يعكس توجهاً حكومياً لتوحيد السياسات المتعلقة بالصناعة والمناجم والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحت مظلة واحدة، حيث تُعدّ رئاسة مجلس الإدارة من الأدوار الحيوية التي تؤثر بشكل كبير على توجيه سياسات واستراتيجيات أي مؤسسة، وخاصة في مجال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فعندما يتم إسناد هذه الرئاسة للوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أو لممثله في مجلس الإدارة، فإن هذا يعكس اهتمام الدولة المباشر بتنمية هذا القطاع المهم.

3- من خلال المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170 يتضح أن الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يسيطر بشكل كبير على أعمال مجلس الإدارة، حيث تشير المادة إلى أن قرارات مجلس الإدارة لا تصبح نافذة إلا بعد الحصول على موافقة الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالتالي هذه الهيمنة المفروضة من قبل الوزير تعتبر سلاح ذو حدين، حيث تسعى من جهة إلى تأمين التنفيذ الفعال للسياسات الحكومية، لكنها قد تضعف من حيوية واستقلالية مجلس الإدارة في اتخاذ قرارات سريعة وفعالة.

أ2-المدير العام:

بالرجوع إلى نصالمادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170 المشار إليه أعلاه، يتم تعيين المدير العام للوكالة بموجب مرسوم رئاسي، ويخضع لعقد نجاعة يوقعه بالتعاون مع الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[1]

يتولى المدير العام مسؤولية إدارة الوكالة من خلال القيام بعدة مهام محددة في المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، تشمل هذه المهام، على وجه الخصوص، تمثيل الوكالة أمام الجهات الخارجية، وتوقيع كافة العقود التي تلزمها، والإشراف على تحقيق الأهداف الموكلة للوكالة، بالإضافة إلى الحرص على تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.[2]

[1] – المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170.مرجع سابق

[2] – المادة 21 من نفس المرسوم.

كما يشرف المدير العام للوكالة، إضافة إلى مهامه، مسؤولية أمانة مجلس الإدارة، ويقوم بالتوقيع على المحاضر إلى جانب رئيس مجلس الإدارة، وذلك بعد ترقيمها وتدوينها في سجل خاص مرقم ومعتمد من قبل الرئيس، بعد ذلك، تُرسل المحاضر إلى الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة للحصول على الموافقة في غضون أسبوع من تاريخ التوقيع عليها.[1]

إضافةً إلى ذلك يقوم المدير العام أيضًا باقتراح الإطارات التنفيذية الذين يساندونه في أداء مهامه، ووفقًا للمادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، تشمل هذه الإطارات المدير العام المساعد، المسؤولين المركزيين، ومديري مراكز الدعم والاستشارة ومتابعة قضايا المؤسسات، يتم تعيين هؤلاء الإطارات بقرار صادر عن الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[2]

ب- على المستوى المحلي

تم تعزيز وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار على الصعيد المحلي بإنشاء مراكز دعم واستشارات مخصصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تتمثل المهمة الأساسية لهذه المراكز في دعم إنشاء وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال التدخل في مختلف مراحل حياتها، مع تقديم الدعم لتعزيز نموها واستدامتها، وتقوم هذه المراكز بمرافقة المؤسسات عبر توفير خدمات نوعية تتجاوب بفعالية مع احتياجاتها. بالإضافة إلى ذلك،تم إنشاء حاضنات مخصصة لدعم واحتضان المؤسسات الناشئة. [3]

3- الهيكل الوظيفي لوكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار

تعد الوكالة جهاز حكومي مكلف بتنفيذ السياسة الوطنية التي تهدف إلى تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتعزيز الابتكار كأحد العناصر الأساسية لتحقيق النمو الاقتصادي المستدام، كما تلعب الوكالة دوراً محورياً كإطار دائم للتكفل بكافة جوانب دعم وتنمية هذه المؤسسات، بدءاً من توفير الدعم الفني والمالي، مروراً بتسهيل الوصول إلى الموارد والتكنولوجيا الحديثة، وصولاً إلى تقديم الاستشارات اللازمة وتحسين جودة المنتجات والخدمات،

[1] – المادة 15من نفس المرسوم.

[2] – المادة 16 من نفس المرسوم.

[3] – المادة 20 من القانون رقم 17-02، مرجع سابق.

وتسعى الوكالة بشكل مستمر إلى تحسين القدرة التنافسية لهذه المؤسسات، ليس فقط على المستوى المحلي، بل أيضاً على الصعيد الدولي.

أ-اختصاص الوكاله في مجال تطوير المؤسسات الصغيره المتوسطه وترقيه الابتكار

نصت المادة 18 من القانون 17-02 المتعلق بالقانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بأن الوكالة مسؤولة عن تنفيذ سياسة تطوير هذه المؤسسات في مجالات النمو والاستدامة، بما في ذلك تحسين الجودة، تعزيز الابتكار، بالإضافة إلى تطوير المهارات والقدرات الإدارية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[1]

وفي ذات السياق، ينص المرسوم التنفيذي رقم 18-170 المادة 04 منه على أن الوكالة مسؤولة عن تنفيذ سياسة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من خلال إنشاء هذه المؤسسات وتعزيز نموها وضمان استمراريتها بالتنسيق مع القطاعات ذات الصلة، وفي هذا الإطار وبموجب نص المادة السالفة للذكر يتضح أنه الجهات المختصة تتولى تحسين قدرة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على التكيف والنمو من خلال التنسيق مع هيئات الدعم وتوفير خدمات الاحتضان والمساندة المالية، مع تشجيع الابتكار ودعم البحث والتطوير، كما تُلزم بتطوير بيئة ملائمة لإنشاء هذه المؤسسات، وتنفيذ برامج التوعية، إضافةً إلى دعم التدويل والتصدير، وتحسين القدرات البشرية بالتنسيق مع النظام الوطني للتكوين، يتم أيضاً تقديم الدعم للمؤسسات التي تواجه صعوبات تنظيمية أو مالية لتحسين استقرارها وتنافسيتها.[2]

ب- اختصاص الوكاله في مجال تطوير المناوله

اعتمد المشرع الجزائري، المفهوم القانوني للمناولة باعتبارها تعاقداً من الباطن، مستنداً إلى أحكام القانون المدني، كما ورد في نص المادة 564 منه[3]، إلى جانب ذلك، تم تبني المفهوم الاقتصادي للمناولة في العديد من النصوص القانونية، ومنها القانون رقم 17-02 المتعلق يالقانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار، حيث تنص المادة

[1] – المادة 18 من نفس القانون.

[2] – المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، مرجع سابق.

[3]– الماده 564 من القانون المدني " يجوز للمقاول أن يؤكل تنفيذ العمل في جملته أو في جزء منه إلى مقاول فرعي إذا لم يمنعه من ذلك شرط في العقد أو لم تكن طبيعة العمل تفرض الاعتماد على كفاءته الشخصية"

30 من هذا القانون على أن المناولة تُعد أداة أساسية لتطوير نسيج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتعمل الدولة على دعمها وتطويرها لتعزيز تنافسية الاقتصاد الوطني.[1]

وبموجب أحكام المادة 31 من القانون 17-02 والمادة 5 من المرسوم التنفيذي18-170، تُسند إلى الوكالة مهمة تنفيذ سياسة الدولة المتعلقة بتطوير المناولة، وذلك من خلال مجموعة من المهام الأساسية التي تشمل:[2]

تسهيل الوساطة بين الآمرين والملتقى للأوامر، وجمع وتحليل العرض والطلب الوطني فيما يخص قدرات المناولة، كما تعمل الوكالة على تعزيز إمكانيات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في هذا المجال من خلال برامج مخصصة تهدف إلى تحسين أدائها وضمان مطابقة منتجاتها من الناحية التقنية والمادية، فضلاً على القيام بتشجيع نشاطات المناولة والشراكات عبر دعم بورصات المناولة، وتضطلع بدور مركز التنسيق ضمن نظام معلوماتي موحد لهذه البورصات، بالإضافة إلى ذلك، تتولى الوكالة إعداد عقود نموذجية تحدد حقوق والتزامات الأطراف المعنية، وإعداد وتحديث دليل قانوني خاص بالمناولة.

ج- اختصاص الوكالة في مجال منظومة الإعلام الاقتصادي

وفقاً للمادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، تم منح المشرع الجزائري وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار مجموعة من الصلاحيات المتعلقة بنظام الإعلام الاقتصادي لهذه المؤسسات، تتضمن هذه الصلاحيات ما يلي:[3]

-إنشاء نظام إعلام اقتصادي يهدف إلى دعم اتخاذ القرارات والتخطيط المستقبلي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- توفير هذا النظام بالمعلومات والبيانات المستخلصة من مختلف مصادر المعلومات.

- نشر البيانات المتعلقة بنظام الإعلام الاقتصادي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الحاجة، بما يلبي احتياجات المستخدمين.

[1] - المادة 30 من القانون رقم 17-02، مرجع سابق.

[2] - الماده 31 من نفس القانون، و المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، مرجع سابق.

[3] - المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 18-170، مرجع سابق.

كما يُلاحظ أن المشرع أتاح للوكالة إمكانية إبرام اتفاقيات وشراكات مع أي جهة أو منظمة تعمل في نفس المجال، مما يمكنها من تنفيذ مهامها بكفاءة، ومع ذلك، يشترط احترام القوانين المعمول بها، والحصول على موافقة الجهات الوصية عند إبرام اتفاقيات دولية.

الفرع الثاني: الهيئات المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المقاول الذاتي

تُعتبر الأنشطة الذاتية من أهم المحركات الاقتصادية في الجزائر، حيث تساهم في تطوير النمو الاقتصادي وتوفير فرص العمل، ومع ظهور نظام المقاول الذاتي، أصبح من الضروري وجود هيئات مرافقة لدعم المكلف بالضريبة بصورة المقاول الذاتي في هذا المجال، حيث أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 22-23 المتعلق بالمقاول الذاتي، والذي يمثل نقلة نوعية في تنظيم النشاطات الذاتية ذات الطابع الربحي والذي أشار إلى إنشاء الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي.[1]

جاء إنشاء الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي كهيئة إدارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، توضع تحت وصاية الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة، مهمتها مرافقة المقاول الذاتي وتقديم الدعم الفني والإداري، وذلك تنفيذاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 23-196[2]، الذي يحدد التنظيم الداخلي للوكالة **(1)** وآليات عملها**(2)**.

أولا: الإطار التنظيمي للوكالة الوطنية للمقاول الذاتي

تتكون الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي من مجلس إدارة ويديرها مدير عام، يُعيَّن أعضاؤه مجلس الإدارة بقرار من الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة وفقًا لنص المادة 09 من المرسوم الخاص بتنظيم الوكالة، وذلك لمدة ثلاث(03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (01) بناءً على اقتراح من السلطة التي ينتمي إليها كل عضو، وفي حالة شغور أحد أعضاء المجلس، يتم تعيين بديل له بنفس الطريقة لفترة العهدة المتبقية.[3]

[1] – القانون رقم 22-23، المتضمن القانون الأساسي للمقاول الذاتي، مرجع سابق

[2] – المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 23- 196 المؤرخ في 25 ماي 2023، الذي يحدد تنظيم الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي وسيرها، ج. ر عدد 37 الصادرة بتاريخ 04 جوان 2023.

[3] – المادة 09، من نفس المرسوم.

يرأس مجلس الإدارة ممثل الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة، ويتألف باقي أعضاء المجلس من ممثلي السلطات المذكورة في نص المادة 08 من المرسوم المشار إليه، ومن بين هؤلاء الممثلي نجد:[1]

- ممثل عن وزاره الدفاع الوطني
- ممثل عن وزير الداخليه والجماعات المحلية
- ممثل عن وزير العدل حافظ الاختام
- ممثل الوزير المكلف بالمالية
- ممثل الوزير المكلف بالبريد والمواصلات السلكية والاسلكية
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة
- ممثل الوزير المكلف بالعمل والتشغيل والضمان الاجتماعي
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين والتعليم المهنيين
- ممثل الوزير المكلف بالرقمنة
- ممثل الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة

ونصت نفس المادة السابقة على أنه يجوز للهيئة طلب مساعدة من أي شخص غير عضو في المجلس إذا كان ذلك من شأنه أن يقدم مساعدة في إنجاز مهام المجلس.

أما بخصوص الاجتماعات العادية لمجلس الإدارة، فإن المجلس يجتمع بمعدل أربع (04) مرات في السنة وفقاً للمادة 10 من المرسوم الذي ينظم عمل الوكالة، أي كل ثلاثة (03) أشهر، كما يمكن عقد اجتماعات غير عادية بناءً على دعوة من الرئيس أو طلب من المدير العام للوكالة، أو بناءً على طلب ثلثي 3/2 أعضاء المجلس.

تُوجَّه الاستدعاءات الفردية لأعضاء مجلس الإدارة قبل مدة لا تقل عن خمسة عشر (15) يومًا من تاريخ الاجتماع، مرفقة بجدول الأعمال. وفي حالة الاجتماعات غير العادية، يتم تقليص هذه المهلة إلى ثمانية (8) أيام.[2]

[1]– المادة 08، من نفس المرسوم.

[2]– المادة 10، من المرسوم التنفيذي رقم 23–196، مرجع سابق

لا تُعد مداولات مجلس الإدارة صحيحة إلا بحضور نصف الأعضاء على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب، يُعقد اجتماع جديد خلال ثمانية أيام من تاريخ الاجتماع المُؤجل، وتكون مداولاته صحيحة مهما كان عدد الحاضرين.

كما تنفذ قرارات مجلس الإدارة بناءً على أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، بشرط أن يكون عددهم نصف 1/2 من أعضاء المجلس على الأقل، وإذا تساوى عدد الأصوات، يتم ترجيح صوت الرئيس، كما هو معمول به في معظم المجالس. [1]

تُسجَّل مداولات مجلس الإدارة في محاضر رسمية، يتم توقيعها من قبل الرئيس وأمين الجلسة، وتُدوَّن في سجل خاص مُعدّ لهذا الغرض.[2]

وتكون قرارات مجلس الإدارة نافذةً بعد ثلاثين(30) يوماً من إرسالها إلى الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة، ما لم يستلم اعتراض صريح من السلطة الوصية خلال فترة الـ (15) يوماً التالية لتاريخ الاجتماع.

أما فيما يتعلق بالمداولات الخاصة بالميزانية والحساب الإداري، وكذلك اقتناء أو بيع أو تأجير العقارات، أو قبول الهبات والوصايا، والنظام الداخلي، فإن هذه المداولات لا تصبح نافذة إلا بعد الحصول على الموافقة الصريحة من السلطة الوصية، وهي الوزارة المكلفة بالمؤسسات الناشئة.[3]

عند تحليل الأحكام المتعلقة بتعيين أعضاء مجلس إدارة الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي ومداولاتها، يمكن ملاحظة عدة نقاط تستدعي الانتباه:

-الغموض في الصفة القانونية للأعضاء

رغم أن المشرع أشار إلى أن الأعضاء يمثلون السلطات التي ينتمون إليها، فإنه لم يوضح بدقة الصفة القانونية التي يتمتع بها كل عضو أو آليات اختيارهم، مما يفتح الباب أمام التساؤلات حول مدى استقلالية هؤلاء الأعضاء ومدى توافقهم مع مبادئ الشفافية والكفاءة.

[1]- المادة 11 من نفس المرسوم.

[2]- المادة 12 من نفس المرسوم.

[3]- المادة 13 من نفس المرسوم.

-توزيع المسؤوليات بين مجلس الإدارة والمدير العام

يلاحظ أن المشرع الجزائري أقر بتوزيع المسؤوليات بين مجلس الإدارة والمدير العام للوكالة، هذا التوزيع يعكس رغبة في تحقيق نوع من الاستقلالية داخل الوكالة، حيث يتيح للمدير العام دورًا استشاريًا فقط خلال اجتماعات مجلس الإدارة، هذه الصيغة تضمن أن مجلس الإدارة يتخذ القرارات النهائية دون تأثير مباشر من الإدارة التنفيذية، مما يعزز الرقابة ويحد من تضارب المصالح.

-استقلالية الوكالة

من خلال تمكين مجلس الإدارة من إدارة الوكالة بالتعاون مع المدير العام، مع تحديد دور الأخير في الحضور بصوت استشاري، يتضح أن المشرع يسعى إلى تحقيق توازن بين الإدارة اليومية للوكالة وإشراف مجلس الإدارة على عملها، هذه الآلية تقوي فكرة استقلالية الوكالة من ناحية الإدارة التنفيذية، وتؤكد على أهمية وجود جهة رقابية داخلية تضمن تنفيذ السياسات والقرارات بصورة شفافة ومنظمة.

بالتالي، يمكن القول إن الغموض الموجود في بعض الجوانب المتعلقة بتشكيل مجلس الإدارة قد يثير تساؤلات حول مدى فعالية الإدارة والرقابة على الوكالة، لكنه في الوقت نفسه يعزز التوازن بين السلطات التنفيذية والرقابية، مما قد يسهم في تحسين إدارة الموارد ودعم الشفافية.

من ناحية أخرى، خضوع الوكالة لإشراف الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة، وهو ما يكثف الدور التنظيمي والإشرافي للوزارة، هذا الإشراف يساهم في ضمان سير الوكالة بشكل فعال وتحقيق أهدافها، مما يضمن توافق عمل الوكالة مع السياسات العامة التي تحددها الوزارة.

ثانيا: الإطار الوظيفي للوكالة الوطنيه للمقاول الذاتي

تندرج صلاحية الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي حسب طبيعة نشاط المقاول الذاتي، وتشمل عدة جوانب إدارية وتنظيمية ومالية وفقًا لما نصت عليه المادة 05 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه 23-196.

تتمثل مهام الوكالة في مرافقة، مراقبة، ومتابعة أنشطة المقاولين الذاتيين، بالإضافة إلى الجوانب الإدارية مثل إدارة السجل الوطني للمقاول الذاتي، تشغيل المنصة الرقمية الخاصة بالتسجيل، وتحديث السجل بانتظام، كما تتولى الوكالة استلام ومعالجة طلبات التسجيل، وتنفيذ

إجراءات الشطب وإعادة التسجيل،مع ضمان تحديث قائمة الأنشطة المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي، إضافة إلى ذلك، تقوم الوكالة بإصدار وتسليم بطاقات التسجيل وتحمل تكاليف تسليمها وتوصيلها. [1]

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد جمع بين الإدارة والتسويق ضمن مجال عمل الوكالة، حيث تعد الوكالة محتوى دعائيًا يسهم في التعريف بنشاطها، مع تركيزها على مرافقة المقاولين ومتابعتهم، كما أن تدخل الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي يتجاوز مجرد تسليم بطاقة المقاول الذاتي.

وفي نفس السياق، حدد المشرع من خلال المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 23-197 قائمة الأنشطة المؤهلة للاستفادة من نظام المقاول الذاتي وآليات التسجيل في السجل الوطني، حيث يشمل تدخل الوكالة في تنظيم وإدارة هذه الأنشطة سبعة مجالات رئيسية، وهي:[2]

-الاستشارات والخبرة والتكوين.

-الخدمات الرقمية والأنشطة المرتبطة بها.

-الخدمات المنزلية.

-الخدمات الموجهة للأفراد.

-خدمات الترفيه والتسلية.

-الخدمات الموجهة للمؤسسات.

-الخدمات الثقافية والإعلام السمعي البصري.

-هذه المجالات تعكس التوجه نحو دعم قطاعات متنوعة، مما يعزز من دور الوكالة في تسيير وتنظيم أنشطة المقاولين الذاتيين بشكل شامل.

من خلال استعراض ما سبق، يتضح أن المشرع حدد قائمة الأنشطة المؤهلة للاستفادة من نظام المقاول الذاتي ضمن سبعة مجالات رئيسية ، وعلى الرغم من تحديد هذه المجالات

[1] – المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 23-196، مرجع سابق.

[2]–المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 23-197 المؤرخ في 25 ماي 2023، يحدد قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي وكيفيات التسجيل في السجل الوطني للمقاول الذاتي، ج. ر عدد 37 الصادرة في 04 جوان 2023.

بشكل حصري، إلا أن كل مجال يتضمن مجموعة من الأنشطة المفردة التي يتم الإشارة إليها باستخدام رمز عددي مكون من ستة أرقام.[1]

وتحدد هذه القائمة موجب قرار وزاري من الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة بعد أخذ رأي لجنة نشاطات المقاول الذاتي، حيث أنشأ المشرع لجنه مكلفه بنشاطات المقاول الذاتي تشكلت من :[2]

- ممثل عن وزير المالية
- ممثل عن وزير رقمنا والاحصائيات
- ممثل عن السكن والعمران والمدينة
- ممثل عن وزير الاشغال العموميه والمنشات القاعدية
- ممثل عن وزير الراي ممثل عن وزير العمل والتشغيل والضمان الاجتماعي
- خبير في مجال المقاولاتية
- خبير وطني او دولي في تكنولوجيا

يترأس اللجنة الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة أو من ينوب عنه، ويتم تعيين أعضائها لمدة ثلاث سنوات بقرار يصدر عن الوزير المكلف بالمؤسسات الناشئة، وذلك بناءً على ترشيحات الجهات والهيئات المعنية.

يلاحظ أن تعيين بعض أعضاء اللجنة المكلفة بدراسة وتقديم التوصيات حول أنشطة المقاول الذاتي يعتمد على توفر شروط ومؤهلات محددة في مجالات المقاولاتية والتكنولوجيات الحديثة والرقمنة.[3]

ومع ذلك، غفل المشرع عن إدراج هذه الشروط ضمن تركيبة مجلس الإدارة، بالرغم من أنه أتاح الاستعانة بالخبراء عند الضرورة.

كما أن ذلك قد يشير إلى رغبة المشرع في التوازن بين الإدارة العامة المتخصصة من جهة، وتقديم المشورة القائمة على الخبرة من جهة أخرى، ولكن من الممكن أن يكون هناك

[1]- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 197-23 ، مرجع سابق

[2]- المادة 11 من نفس المرسوم.

[3] - المادة 10 من نفس المرسوم.

حاجة لإعادة النظر في تشكيل مجلس الإدارة، لضمان مشاركة أكبر للخبراء المتخصصين في تسيير العمليات وتحقيق التطور المستمر في مجال المقاولات الذاتية.

المبحث الثاني

تعزيز لجان طعن إدارية لحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

في اطار تأدية خدمات المرفق العام تتمتع الهيئات الادارية في الدولة بسلطات واسعة في اتخاذ القرارات سواء بصفة انفرادية أو بصفة تعاقدية أثناء تعاملها مع المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال، فكثير من القرارات والأعمال التي تتخذها هذه الادارات قد لا تخدم مصالح المكلفين، مما يؤدي الى تعارض المصالح بين الطرفين، لذلك أوجد المشرع سبيل للطعن في قراراتها أمام لجان طعن خاصة بالمكلف بالضريبة المستثمر في مجال الاستثمار **(المطلب الأول)** كما يمكنهم اللجوء للجان الطعن في مجال الضرائب**(المطلب الثاني)** وذلك لتفادي اللجوء الى القضاء.

المطلب الأول

لجنة الطعون الخاصة بالمكلف بالضريبة بصورة المستثمر

يحق للمكلف بالضريبة بصورة المستثمر أن يرفع طعنا إداريا إلى لجنة الطعون الإدارية المختصة بمجال الاستثمار ضد قرار صادر من أية هيئة أو إدارة مكلفة بتنفيذ قانون الاستثمار، خاصةً عند إصدارها قرار يقضي برفض منح المزايا الجبائية، أو في حالة شعوره بالغبن أو تجريده من حقوقه، هذا دون المساس بحقه في اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة، ومن أجل إعطاء ضمانات أكثر له، فقد استحدث المشرع لجنة عليا وطنية مختلطة للنظر في الطعون والشكاوى المتعلقة بالاستثمار تطبيقاً لأحكام المادة 11 من قانون الاستثمار الجديد رقم 18-22.

ونظر لأهمية هذه اللجنة المنشأة حديثاً في حماية المكلف بالضريبة المستثمر، ينبغي أولاً التطرق الى النظام القانوني للجنة **(الفرع الأول)**، ثم دراسة طبيعتها القانونية **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: النظام القانوني للجنة العليا الوطنية للطعون

نشأت هذه اللجنة بموجب التعديل الأخير لقانون للاستثمار رقم 18- 22، وبالتحديد المادة 11 منه[1]، والتي تنص على استحداث هيئة مكلفة بدراسة الطعون المقدمة من طرف

[1]- المادة 11 من القانون رقم 18-22، مرجع سابق

المكلفين بالضريبة تسمى باللجنة الوطنية العليا للطعون المتعلقة بالاستثمار، والتي أحال تطبيق هذه الاحكام الواردة في النص السالف الذكر على التنظيم.

لكن هذه اللجنة لم تحضى بدراسة كافية من قِبَل القانونيين، مقارنة بلجنة الطعن الادارية السابقة و المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 19-166 الملغى[1]، مما يجعلنا نعتمد أكثر على تحليل النصوص القانونية، من خلال ابراز تشكيلتها وسير عملها **(أولاً)**، ثم تحديد مجال اختصاصها **(ثانيا)** وذلك على ضوء المرسوم الرئاسي رقم22-296 الساري المفعول.

أولا: تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون وسير عملها

طبقاً لأحكام المرسم الرئاسي رقم 22-296 الذي ينظم تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون المتعلقة بالاستثمار وسيرها وبموجب قانون الاستثمار الجديد رقم 22-18، ومقارنةً بالمرسوم التنفيذي رقم 19-166 الذي تم إلغاؤه، يمكن تحديد عدة اختلافات بين اللجنة السابقة للطعون واللجنة الحالية، خصوصًا فيما يتعلق بتشكيلة اللجنة وكيفية تنظيمها وسيرها، لذلك سنقوم بدراسة تشكيلة هذه اللجنة **(1)** وسيرعملها **(2)** لتسليط الضوء على هذه الاختلافات وتوضيحها.

1- تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون

حسب المرسوم الرئاسي المنظم لعمل اللجنة العليا الوطنية للطعون فإن هذه الاخيرة تتشكل من الاعضاء الآتي ذكرهم:[2]

- ممثل رئاسة الجمهورية، رئيساً
- قاض من المحكمة العليا وقاض من مجلس الدولة يقترحهما المجلس الأعلى للقضاء.
- قاض من مجلس المحاسبة يقترحه مجلس قضاة مجلس المحاسبة
- ثلاثة 03 خبراء اقتصاديين وماليين مستقلين، يعينهم رئيس الجمهورية

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 19-166 مؤرخ في 29 مايو 2019، يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها،ج. ر عدد 37، الصادرة بتاريخ 09 جوان 2019،

[2]- المادة 03 من المرسوم الرئاسي رقم 22- 296، المؤرخ في 04 سبتمبر 2022، يحدد تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون المتعلقة بالاستثماروسيرها، ج. ر، العدد60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

بالإضافة الى التشكيلة يمكن أن تستعين اللجنة بكل شخص بحكم كفاءاته الخاصة، من شأنه مساعدة أعضائها.

-يتعين أعضاء اللجنة بموجب مرسوم رئاسي لعضوية مدتها ثلاثة(03) سنوات، قابلة للتجديد مرة واحدة.

من خلال استقرأ نص المادة 03 من المرسوم الرئاسي 22-296 المحدد للتشكيلة يمكن أن نستخلص بعض الملاحظات:

-المشرع الجزائرية قد غيّر كليا في تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون المستحدثة مقارنة بما كانت علية لجنة الطعن السابقة المنصوص عليها في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166 الملغى[1].

- تم استبعاد ممثلي الوزارة المكلفين بالاستثمار والمالية والداخلية والجماعات المحلية، وتم تعيين قضاة من المحكمة العليا ومجلس المحاسبة عوضاً عنهم.

-استبدل رئيس اللجنة الذي كان يتمثل في الوزير الأول المكلف بالاستثمار أو ممثله بممثل عن رئاسة الجمهورية.

- نلاحظ ايضا أن المشرع قد تخلى بشكل واضح عن الطابع الإداري السائد في تشكيلة لجنة الطعن السابقة، واعتمد بدلاً من ذلك على تشكيلة ذات طابع تقني ذلك من خلال إدراجه خبراء ماليين واقتصاديين في تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون والتي كان الاستعانة بالخبراء المالين والاقتصاديين اختياري في اللجنة السابقة.

[1]- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166، مرجع سابق "يرأس اللجنة الوزير المكلف بالاستثمار أو ممثله، وتتشكل من :

- ممثل عن الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية، برتبة مدير الإدارة المركزية، عضواً
- ممثل عن الوزير المكلف بالعدل، برتبة مدير في الإدارة المركزية عضواً
- ممثلين(02) عن الوزير المكلف بالمالية برتبة مدير في الإدارة المركزية، عضوين
- ممثل عن الوكالة الوطنية للاستثمار برتبة مدير عام، عضواً
- ممثل عن الوزارة المعنية بالاستثمار موضوع الطعن
- يمكن للرئيس أن يستعين بخبراء أو بأي شخص يمكنه بحكم كفاءته الخاصة أن يساعد أعضاء اللجنة.

بالإضافة الى ذلك، أصبح تعيين أعضاء اللجنة بموجب مرسوم رئاسي بدلا من قرار من الوزير المكلف بالاستثمار الذي كان في ظل احكام المرسوم التنفيذي رقم 19-166، كما أنمدة عضويتهم تبقى ثابتة لم تتغير و محددة (03) بثلاثة سنوات، ويمكن تجديدها مرة واحدة.

- كما أن المشرع قد راعى في مسألة تحديد أعضاء اللجنة عنصر التخصص والكفاءة، يظهر ذلك في تنوع التشكيلة بين قضاة يمثلون القضاء الإداري وقضاة في القضاء العادي.

بهذا التنوع، يمكن للجنة العليا الوطنية المنشأة حديثاً أن تستفيد من مجموعة متنوعة من الخبرات والتخصصات في مجالات متعددة، مما يعزز من قدرتها على اتخاذ قراراتمتوازنة فيما يتعلق بالطعون المطروحة أمامها، مما يشكل ضمانة حقيقية للمكلف بالضريبة.

- كما يمكن لهذا التغيير أن يكون له تأثير إيجابي على دور اللجنة في مجال الطعون، بالتالي ستجعل هذه التشكيلة اللجنة أكثر مصداقية بحكم استقلاليتها وكفاءة أعضائها مقارنة بلجنة الطعن المختصة في مجال الاستثمار السابقة.

2- سير عمل اللجنة العليا الوطنية للطعون

ما يميز اللجنة العليا الوطنية للطعون والمتعلقة بالاستثمار أنها تختص بوضع نظامها الداخلي وهذا ما تنص عليه المادة 05 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296[1]، الذي ينظم عمل اللجنة" **تصادق اللجنة على نظامها الداخلي أثناء اجتماعها الأول** "مما يعنى أن المشرع منح لهذه اللجنة نوعاً من الاستقلالية في اتخاذ القرارات وتسيير اعمالها لوحدها.

أما بالنسبة لمداولاتها، فإن المادة 12 من المرسوم الرئاسي السابق للذكر تحمل نفس أحكام المرسوم التنفيذي رقم 19-166 الملغى، حيث تنص على أنه لا تعتبر المداولات صحيحة إلا بحضور ثلثي(2/3) أعضاء اللجنة على الأقل، وبأن يتم المصادقة على قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة التساوي يكون صوت الرئيس مرجحاً.[2]

كما أن المرسوم الرئاسي رقم 22-296 أشار إلى ضرورة تبليغ قرار اللجنة إلى الأطراف المعنية باستخدام أي وسيلة، وذلك في مدة لا تتجاوز ثمانية (08) أيام من تاريخ إصدار قرار اللجنة، ويصبح القرار نافذاً من تاريخ النطق به[3]، كما يتوجب على اللجنة تقديم

[1]- المادة 05 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296، مرجع سابق.

[2]- المادة 12 من نفس المرسوم الرئاسي.

[3]- المادة 13 من نفس المرسومالرئاسي رقم 22-296، مرجع سابق.

تقرير لرئيس الجمهورية كل ستة (06) أشهر يوضح نشاطها والمشكلات المتكررة التي تواجه الاستثمارات، مع تقديم التوصيات اللازمة لمعالجتها عند الاقتضاء.[1]

ثانياً: اختصاصات اللجنة العليا الوطنية للطعون

حدد المشرع الجزائري اختصاصات اللجنة العليا الوطنية للطعون على سبيل المثال لا على سبيل الحصر في المادة 06 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296[2]، والتي تنصب في مجملها في الفصل في القرارات المتعلقة بمنح المزايا **(1)**، واختصاصات الفصل في الطعون المتعلقة بسحب المزايا**(2)** بالإضافة الى صلاحية النظر في طعن المكلف المستثمر في حالة رفض إعداد التراخيص والوثائق والمقررات من طرف الهيئات والإدارات المعنيةوالخاصة بمشروعه الاستثماري**(3)**.

1 – الفصل في الطعون المتعلقة بقرارات الاستفادة من المزايا

اقر المشرع حق الطعن كضمانة للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، في حالة لم يحصلوا على كل المزايا الجبائية سواء في مرحلة الإنجاز أو الاستغلال، على اعتبار أن الاستفادة من هذه المزايا مخولة للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار والتي لها السلطة التقديرية في منح أو رفض المزايا، الامر الذي يترتب عليه منازعة بين المكلف بالضريبة المستثمر والوكالة، وفي هذا الصدد أكد المرسوم الرئاسي 22-296 حق الطعن أمام اللجنة لكل مكلف مستثمر تعرض للغبن في الاستفادة من المزايا التي منحها المشرع في اطار تشجيع الاستثمار.[3]

وعلى الرغم من اقرارا المشرع حق الطعن للمكلف المستثمر الذي لا يرضى بقرارات الوكالة والتي رفضت منح المزايا لأسباب عديدة كعدم توفر بعض الشروط فيه، إلا أنه لم يوضح حالات أو صور هذا الغبن، مما يفهم ضمنياً أنه يمكن لكل مكلف بالضريبة مستثمر قد يرى أنه قد غبن في الاستفادة من المزايا استعمال حقه في الطعن[4].

---

[1]–المادة 14 من نفس المرسوم.

[2]– المادة 06 من نفس المرسوم.

[3]– لعشاش محمد،**المبادئ والضمانات في ظل قانون الاستثمار الجديد رقم 22-18 من التكريس إلى التعزيز**، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية جامعة بن زيان عاشور الجلفة، مجلد 15، عدد03 جويلية، ص 184.

[4]–المادة 02 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296، مرجع سابق.

بالتالي، يمكن من خلال النصوص القانونية استنتاج بعض الحالات التي يحق للمكلف إجراء الطعن ضد قرارات الوكالة في حالة رفض منح المزايا :

أ- في حالة رفض منح المزايا بشكل كلي

بمعنى أن الوكالة لا تقبل منح المزايا للمكلف وذلك لأسباب عديدة منها عدم توفر بعض شروط الاستفادة في المكلف، ولاشك أن هذه الحالة التي قصدها المشرع من خلال استعماله لمصطلح الغبن.[1]

ب-في حالة منح مزايا الانجاز و رفض مزايا مرحلة الاستغلال

يتم تطبيق إجراءات التعاون بين الوكالة الجزائرية والإدارة الجبائية لمتابعة مدى التزام المكلف المستثمر بالالتزامات المحددة خلال مرحلة الإنجاز والاستفادة من مزايا مرحلة الاستغلال، وبعد أن يتبين للوكالة بأنه لم يلتزم بالإجراءات المحددة ولم يحترم شروط الإنجاز والآجال المحددة، فقد تقرر الوكالة، بالتعاون مع الإدارة الجبائية رفض منح المكلف المستثمر مزايا مرحلة الاستغلال، يتم اتخاذ هذا القرار عبر إصدار مقرر الإلغاء، الذي يشرع إعداده بالتنسيق بين الوكالة والإدارة الجبائية، بعد إجراء زيارة ميدانية لمقر إنجاز المشروع للتحقق من الوضعية الفعلية.[2]

2- الفصل في الطعون المرتبطة بسحب المزايا

تختص لجنة الطعن أيضا بالنظر في الطعون الخاصة بقرارات الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار المتعلقة بسحب المزايا في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة من طرف المكلف المستثمر، كما يمكن للوكالة أن تلغي مقرر سحب المزايا بموجب مقرر بناء على نتائج الطعن المقدم لديها، أو لدى اللجنة العليا الوطنية للطعون المتعلقة بالاستثمار أو الجهات القضائية المختصة، هذاما أكدت عليه المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 22-303.[3]

---

[1]-أنظر إلى المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 22-303، المؤرخ في 08 سبتمبر سنة 2022، يتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتتبة، ج. ر عدد 60، الصادرة في 18سبتمبر سنة 2022.

[2]-المادة 06، من نفس المرسوم.

[3]- المادة11 من المرسوم التنفيذي رقم 22-303، مرجع سابق.

وبالرغم من عدم إدراج نص صريح في القانون 22-18 يفيد بإمكانية الطعن في قرار السحب، إلا أن الصياغة العامة للنص الذي يذكر حالات الطعن تجيز للمكلف ممارسة حق الطعن في هذا القرار.

واذا عدنا الى مختلف النصوص القانونية التي تتحدث عن مراقبة ومتابعة المكلفين بالضريبة حول مدى تنفيذ التزاماتهم يمكن استخلاص بعض الحالات الاخرى التي تتدخل الوكالة لسحب المزايا، سواء بصفةمنفردة أو بطلب من إحدى الهيئات التي لها علاقة بالسحب، مع أن الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار لاتقوم بإصدار مقرر السحب إلا بعد سماع المكلف الضريبة سنوجزها في ميالي:

أ- في حالة عدم تقديم الوثائق اللازمة

يجب على المكلف بالضريبة المستثمر أن يرسل إلى الشباك الوحيد التابع للوكالة كشفاً عن مدى تقدم مشروعه الاستثماري، حيث يقوم سنوياً الشباك بمقارنة بين كشوفات المشاريع الاستثمارية المودعة وبطاقية الاستثمارات المسجلة على مستوى الوكالة، بغرض تحديد المكلفين المستثمرين الذين لم يودعوا الكشف السنوي لمدى تقدم مشاريعهم الاستثمارية.[1]

وفي حالة غياب تبرير عدم ايداع كشف تقدم المشروع من طرف المكلف المستثمر، يودي ذلك إلى إلغاء شهادة تسجيل الاستثمار من طرف الوكالة، وهو الامر الذي يتجسد من خلال مقرر سحب المزايا الذي تعده الوكالة وترسل نسخة منه إلى الإدارات المعنية[2]، ويؤدي سحب مزايا الاستغلال إلى تسديد كل المزايا المستهلكة من طرف المكلف المستثمر دون الإخلال بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في التشريع المعمول به.[3]

ب- في حالة عدم اعداد محضر الدخول في الاستغلال

يعتبر تقديم محضر معاينة الدخول في الاستغلال من طرف المكلف المستثمر إجراء ضروريًا وإلزاميًا لأسباب مهمة، أولا، ينجم عليه حق من حقوقه في التواصل مع الإدارة الجبائية للاستفادة من المزايا المتاحة خلال مرحلة الاستغلال؛ فإذا استغنى عن هذه الخطوة، فلن يتمكن من الاستفادة من تلك المزايا.

---

[1]- المادة 05، من نفس المرسوم.

[2]- المادة 08، من نفس المرسوم.

[3]-المادة 09 من نفس المرسوم.

ثانيًا، يُعتبرُ هذا المحضر إلزاميًا لجميع الاستثمارات التي استفادت من تلك المزايا، حتى في حال أعرب عن رغبته في التخلي عنها.[1]

يمكن القول إن السبب وراء حرص الهيئات المكلفة بالاستثمار على إعداد هذا المحضر من طرف المكلف المستثمر، على الرغم حتى من تنازله بصراحة عن مزايا مرحلة الاستغلال، هو تجنب مخاطر عدم استمرارية تنفيذ المشروع الاستثماري بعد الحصول على تلك المزايا، فقد يقوم ببيع السلع والخدمات التي حصل عليها من أجل مشروعه الاستثماري.

ج- حالة عدم مطابقة نوع الاستثمار لما تم الاتفاق عليه

تحتفظ الوكالة الجزائرية بالحق في التدخل عندما يتبين لها أن المكلف المستثمر قام بتغيير نوع الاستثمار بهدف تغيير مبتغى المزايا، مما يهدف إلى التهرب من الالتزامات التي تعهد بها أو استخدام تلك الاعفاءات لأغراض غير مصرح بها، في هذه الحالة، تتخذ الوكالة إجراءات فورية من خلال قرار سحب جميع المزايا التي تم منحها سابقاً له لتمويل مشروعه.[2]

3-في حالة رفض إعداد التراخيص والوثائق والمقررات من طرف الهيئات والإدارات المعنية

كما سبق واشارنا أن الشباك الوحيد للمشاريع الكبرى والاستثمارات الأجنبية، و الشبابيك الوحيدة اللامركزية، يضم ممثلي الهيئات والإدارات المكلفة بتنفيذ الإجراءات المرتبطة بمنحالتراخيص و المقررات، وكذلك كل وثيقة ذات صلة بممارسة النشاط المرتبط بالمشروع الاستثماري حسب نص المادة 21 من القانون رقم 22-18.[3]

وفي هذا السياق، يحق لممثلي الهيئات والإدارات المعنيين لدى الشبابيك الوحيدة أن يصدروا، خلال الآجال المحددة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما، جميع القرارات والوثائق والتراخيص المتعلقة بتنفيذ واستغلال المشروع الاستثماري المسجل على مستوى الشبابيك الوحيدة.[4]

---

[1]- المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 22-302، المؤرخ في08 سبتمبر 2022، يحدد معايير الاستثمارات المهيكلة وكيفيات الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكات التقييم، ج. ر عدد60، الصادرة في 18 سبتمبر 2022.

[2] -المادة 06، من المرسوم التنفيذي رقم 22-303، مرجع سابق.

[3]- المادة 21 من القانون رقم 22-18 مرجع سابق.

[4]- المادة 22 من القانون رقم 22-18، مرجع سابق.

بناءً على ما سبق، يحق لكل مكلف مستثمر، في حالة تلقيه رفضًا بإعداد المقررات والوثائق والتراخيص من قبل ممثلي الإدارات أو الهيئات المختصة، الإخطار بذلك الرفض للجنة الوطنية العليا المعنية بالاستثمار.

في الأخير يمكن القول، أن المكلف بالضريبة المستثمر يحظى في جميع الأحوال بحق الطعن ضد أي قرار يصدر من الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، سواء بصفة فردية أو بناءً على اقتراح من الهيئات المعنية بتنفيذ أحكام الاستثمار، وفي حال اعتبر المكلف بالضريبة المستثمر أن مقرر السحب غير عادل أو متعسف أو أنه غير مبني على أسس قانونية صحيحة، فله الحق في رفع تظلم أمام الوكالة، وبعد ذلك يحق له رفع الطعن أمام لجنة الطعن العليا أو اللجوء إلى القضاء.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للجنة العليا الوطنية للطعون

يتم تحديد طبيعة اللجنة من خلال البحث عن الوظائف التي تقوم بتنفيذها وتحديد القيمة القانونية للاختصاص الذي تمارسه، بحيث يمكن لهذه الصلاحيات أن تكشف ما إذا كانت اللجنة تمتلك سلطة إصدار قرارات ملزمة أم أن دورها يقتصر فقط على تقديم الاستشارات أو مناقشة المسائل الخاصة بالاقتصاد الوطني، دون أن تكون لها صلاحيات تنفيذية في اتخاذ القرارات**(أولاً)**، أم تعتبر هيئة شبه قضائية **(ثانياً)** أو أنها جهة تظلم مسبق**(ثالثاً)**.

أولا : اللجنة هيئة مستقلة

حرص المشرع بموجب القانون رقم 22-18 والمرسوم الرئاسي رقم 22-296 على تمتع اللجنة الوطنية العليا للطعون المتعلقة بالاستثمار بالاستقلالية الكاملة في العضوية والوظيفة، وهذا ما يؤكد تسميتها باللجنة العليا للطعون، لهذا تم تنصيبها على مستوى رئاسة الجمهورية، وذلك لضمان فعالية عرض نزاعات الاستثمار أمامها، ولضمان النزاهة والشفافية في فض تلك النزاعات.

ونتيجة لهذا، فإن اللجنة الوطنية العليا للطعون لا تخضع لأي سلطة تعلوها أو أي وصاية عليها، هذا مقارنة مع لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار السابقة في ظل المرسوم التنفيذي رقم 19-166 الملغى، والتي كانت تابعة للحكومة لدى الوزارة المكلفة

بالاستثمار، تصدر آراء وتوصيات، مما يفيد أن دورها كان استشاريًا فقط وغير ملزم، لذلك، فإنها لم تتمتع بالاستقلالية كما هو الحال بالنسبة للجنة العليا الوطنية للطعون المنشئة حديثاً.[1]

ثانيا: اللجنة العليا هيئة شبه قضائية

يضح من النص الوارد في المادة 03 من المرسوم الرئاسي 22-226 أن تشكيلة اللجنة المتكونة من قضاة وخبراء اقتصاديين وماليين مصممة بطريقة تضمن حيادية أعضائها في الفصل في الطعون المرفوعة من المكلفين المستثمرين ، يمكن الاستنتاج من هذا أن هذه اللجنة تتمتع بتنوع في التخصصات يجعلها قادرة على تقديم قرارات مستقلة وموضوعية، على العكس من ذلك، يمكن ملاحظة أن لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار السابقة قد تختلف في تشكيلتها وطريقة تعيين أعضائها، مما نتج عنه عدم حياديها وقدرتها على اتخاذ قرارات مستقلة.[2]

بناءً على ذلك، فإن إرادة المشرع لم تتجه نحو إيجاد طريقة شبه قضائية لتسوية منازعات الاستثمار بقدر ما اتجهت نحو إنشاء لجنة إدارية للتظلم، وبالتالي، لم يُشترط في أعضائها أن يتمتعوا بكفاءات خاصة في المجالين القانوني والاقتصادي، بل تم التركيز على الكفاءات الإدارية فقط، ووفقاً لنص المادة المذكورة أعلاه، فإنه يُشترط أن يكونوا برتبة مدير في الإدارة المركزية بالنسبة للممثلين الوزاريين، وبرتبة مدير بالنسبة لممثل الوكالة، مع ذلك، يمكن لرئيس اللجنة أن يستعين بخبراء أو بأي شخص يمتلك كفاءة خاصة، بحيث يمكن لهم المساهمة في تأدية مهام أعضاء هذه اللجنة.[3]

ثالثا:اللجنة العليا ليست جهة تظلم مسبق

توضح المادة 07 من القانون رقم 22-18 المتعلق بالاستثمار أنه يتعين على المكلف المستثمر تحت طائلة عدم قبول طعنه أن يقدم تظلماً مسبقاً أمام الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار بأي وسيلة كانت في أجل شهر واحد (01) من تاريخ تبليغه بالقرار المتظلم فيه،

[1]-المادة04 من المرسوم التنفيذي رقم 19-166، مرجع سابق.

[2]-المادة 03 من المرسوم الرئاسي رقم 22-296، مرجع سابق.

[3]- أوباية مليكة، **دور لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار بين : الفعالية والمحدودية**، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، مجلد 05، العدد01، 2020، ص147

كما يتوجب على المدير العام للوكالة أن ينظر في التظلم المسبق ويصدر قراراً بشأنه في أجل لا يتجاوز خمسة عشر (15) يومًا من تاريخ تسلمه للتظلم.[1]

يمكن أن نخلص وبصفة لا مجال للشك فيها أن المكلف المستثمر يرفع تظلم أولي ومسبق أمام الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، فالأمور هنا واضحة بأن الطعن أمام اللجنة الوطنية العليا للطعون لا يقبل مالم يسبقه تظلم مسبق أمام الوكالة.

بالتالي الطعن أمام اللجنة العليا ليس بالتظلم المسبق، وإلا ما هو مبرر المشرع من إنشاء اللجنة والتي تختص فقط بدراسة الطعون التي يرفعها المكلف المستثمر ضد قرارات الوكالة الجزائرية وكذا إدارة الجمارك والإدارة الجبائية، مما يفهم أن كل الطعون يجب أن توجه إلى اللجنة العليا الوطنية للطعون.

والجذير بالذكر انه لا يمكن اعتبار هذا التظلم هو نفسه التظلم المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ذلك بسبب اختلاف طريقة ممارسة إجراءات كلا التظلمين، واختلاف الإجراءات التي تليهما، حيث أن التظلم الإداري يرتبط بالمرحلة اللاحقة للتسوية، وهي المرحلة القضائية، أما في حال عدم ارتباط التظلم بالمرحلة القضائية، فإن ذلك يعني أن له طابعًا خاصًا، كما أن التظلم المسبق وفقًا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية يعتبر إجراءً إلزاميًا، في حين لم ينص المشرع على مدى إلزامية الطعن أمام اللجنة العليا الوطنية للطعن قبل أن يلجأ المكلف للقضاء.

يمكن القول في الأخير إن صعوبة تحديد أساس طبيعة أعمال اللجنة تعود إلى عدم وضوح النصوص القانونية وعدم التوافق بين النص التشريعي والنص التنظيمي، حيث يُلاحظ هذا الامر في مختلف النصوص التنفيذية التي تصدر أساسًا بغرض تكملة وتفسير النص التشريعي، وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي لهذه النصوص التنفيذية هو توضيح وتفسير النص التشريعي، فإن الواقع يظهر أن النص التنفيذي في كثير من الحالات لا يتماشى مع النص التشريعي، بل يتضمن أحكامًا قد تكون متعارضة مع النص الأصلي.

ومع ذلك فمن خلال اختصاصات اللجنة نقول أنها هيئة إدارية تتمتع بسلطة اتخاذ قرارات ملزمة اتجاه الإدارة المعنية بالطعن، وخاصة أن هذه اللجنة انشئت على مستوى رئاسة الجمهورية.

[1]–المادة 07 من القانون رقم 22–18، مرجع سابق.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قام بتأسيس لجنة طعن خاصة موجهة تحديدًا للمكلفين بالضريبة المستثمرين في حالة ظلم أو غبن، ولكنه لم يقم بتنظيم لجان طعن مماثلة لباقي المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، مما يثير إشكالات عدة من بينها عدم المساواة بين المكلفين في بيئة الأعمال مما يعكس على السياسية التشجعية لاقامة المشاريع الاستثمارية.

المطلب الثاني

الحق في الطعن أمام لجان الطعن الضريبة

بالإضافة إلى تمكين المكلف بالضريبة بصورة المستثمر من حق اللجوء إلى لجان خاصة في حالة تعرضه لغبن وظلم من الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، أعطى المشرع الحق أيضاً للمكلفين بالضريبة دون استثناء في بيئة الأعمال من عرض نزاعاتهم على لجان إدارية في مجال الضرائب في حالة لم يرضوا بالقرار المتخذ بشأن شكواهم أمام الإدارة الجبائية سواء في مرحلة تأسيس الضريبية أو في مرحلة تحصيلها.

تم تنظيم هذه اللجنة وفقًا للمادة 23 من الأمر الصادر بموجب القانون رقم 68 – 654 المتعلق بقانون المالية لعام 1969، حيثُ أسندت مهمة تنظيمها إلى وزير الدولة المكلف بالمالية، وفقًا لما جاء في المادة 17 من القرار الصادر في 6 أكتوبر 1969،[1]فقد كانت تسمى هذه اللجان عند انشاءها بلجان الطعن الإدارية في الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 1969 منظمة إلى ثلاثة مستويات، لجنة البلدية، لجنة الولاية، واللجنة المركزية، وادخلت عليها عدة تعديلات فيما بعد بموجب أحكام قوانين المالية المتعاقبة بدأً بقانون المالية لسنة 1994، والتي مست في غالبيتها تشكيلة اللجان فقط، وبقيت على حالها حتى بعد تنظيمها بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.، يقسم هذا المطلب إلى فرعين،**(الفرع الأول)** يوضح الهيكل التنظيمي للجان الطعن في مجال الضرائب، أما**(الفرع الثاني)** يبين الاطار الوظيفي للجان الطعن الإدارية.

[1]– المادة 17 من القرار المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها , المؤرخ في1969/10/06ج. ر عدد2 الصادرة بتاريخ 1970/01/06.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للجان الطعن في مجال الضرائب

تُعد تشكيل لجان الطعن الإدارية في مجال الضرائب ضرورة لضمان تحقيق التوازن بين المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال والإدارة الجبائية، وذلك من خلال تحقيق حيادية الجهة المختصة بفض النزاعات الضريبية، حيث تُعتبر صفة الأعضاء التي تتشكل منها اللجان الإدارية شرطًا أساسيًا لتحقيق هذا الحياد، وعلى ضوئها تم تعديل تشكيل هذه اللجان بموجب معايير الاحترافية، بالتالي تتنوع تشكيلة اللجان الإدارية في مجال الضرائب حسب نوع النزاعات والاختصاصات المطلوبة وحسب نوع الضريبة طبقا لنص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم تحديث تشكيل هذه اللجان بانتظام من خلال التعديلات على قوانين المالية حيث تأخذ هذه اللجان التعداد الشكلي بحسب كل لجنة، مما يؤدي إلى تغيير مستمر في تكوينها، فتنقسم إلى لجان ذات الطابع الإقليمي**(أولا)** وأخرى ذات الطابع الوطني **(ثانيا)**.

أولا: تشكيلة اللجان ذات الطابع الاقليمي

في إطار محاولة إعادة ضبط العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وضع المشرع نصب عينيه هدف تحسين هذه العلاقة من خلال سلسلة من الإصلاحات المستمرة التي أجراها على تشكيل اللجان الضريبية بموجب قوانين المالية المتعاقبة،هذه الإصلاحات تعكس توجهاً نحو جعل النظام الضريبي أكثر شفافية وفاعلية، مما يتيح للمكلفين بالضريبة فرصًا أفضل لعرض قضاياهم وحل النزاعات.

1- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن

استحدثت اللجنة الولائية للطعن لأول مرة وفقًا لأحكام المادة 301فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتم تعديلها بواسطة المادة 18 من قانون المالية لعام 1998، حيث نصت هذه الأخيرة على تأسيس لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في كل ولاية[1]،، كما أنه جاء ذكرها في قانون الإجراءات الجبائية لعام 2014، وتكرر

[1]- المادة 18 من قانون 97_02، المتضمن قانون المالية 1998 المؤرخ في1997/12/31 ج. ر عدد 89,الصادرة بتاريخ 1997/12/31

هذا الأمر في الفقرة الثانية من المادة 81 منه في فقرتها الثانية، حيث تنص على أن يتم إنشاء لجنة طعن في الضرائب المباشرة ورسم القيمة المضافة في كل ولاية.[1]

والجذير بالذكر أن اللجنة الولائية للطعن تم إنشاؤها لأول مرة على مستوى المجالس الشعبية الولائية، وفقاً لما ورد في قرار صادر عن وزير المالية والتخطيط بتاريخ 02 مارس 1970، حيث جاء فيه "تنشأ لدى كل مجلس شعبي ولائي لجنة طعن للضرائب المباشرة"[2]،و مع مرور الوقت، شهدت النصوص التشريعية سلسلة من التعديلات التي أثرت على تكوين وصلاحيات اللجنة الولائية للطعن، حتى أصبحت في وضعها الحالي، وذلك لتكييفها مع التحولات الاقتصادية والإصلاحات التي جاء بها قانون المالية لسنوات 1991 و 1992، والتي فتحت المجال أمام الاستثمارات الأجنبية.

وبناء عليه، تم تنصيب لجان طعن ولائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مستوى كل ولاية، باستثناء ولايتي الجزائر ووهران، حيث أن في الجزائر العاصمة، تم تقسيم اللجنة الولائية إلى ثلاث لجان فرعية وفقًا لعدد مديريات الضرائب في الولاية، وهي: لجنة الجزائر شرق، لجنة الجزائر وسط، ولجنة الجزائر غرب، ينطبق الحال نفسه بالنسبة لولاية وهران، فقد تم إنشاء لجنتين فرعيتين، وهما: وهران شرق ووهران غرب، بناءً على الاحتياجات الخاصة بتلك الولاية.[3]

و لاستكمال هذا الوصف والتحليل لتشكيلة اللجنة الولائية للطعن، سنقوم بدراسة تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل صدور قانون المالية لعام 2016 وما جاء بعده.

---

[1]– المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية، 2014، المعدل بموجب قانون المالية 2015 المؤرخ في2015/12/31 ج. ر عدد 72, الصادرة بتاريخ 2015/12/31

[2]–القرار الوزاريالمؤرخ في1970/03/02،المتضمن تعديل وتتميم القرارات المؤرخ في1969/10/06،المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحيتها وكيفيات سيرها،ج. ر عدد 31 الصادرة بتاريخ 1970/10/03.

[3]– جبالي محمد، **ضمانات المكلف في مقابل سلطات الإدارة في النظام الجبائي الجزائري**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه، الطور الثالث، ميدان الحقوق والعلوم السياسية، شعبة حقوق، تخصص، جامعة ملود معمري ، تيزي وزو، سنة 2023، ص318.

أ- تشكيلة اللجنة الولائية للطعن قبل قانون المالية سنة 2016

قبل صدور قانون المالية لسنة 2016، تشكلت اللجنة الولائية للطعن على الشكل التالي:[1]

- رئيس المجلس الشعبي الولائي أو ممثله رئيساً
- ممثل الحزب
- المدير الجهوي للضرائب المباشرة
- الغرفة التجارية بالولاية.
- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء نواب يعينهم المجلس الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي الذين لهم دراية كافية للقيام بأعمال اللجنة.

بعد صدور الأمر رقم 76-101 الذي يتعلق بقانون الضرائب المباشرة، وبناءً على المادة 360 منه، تم حذف عضوية الوالي أو ممثله في هذه اللجان.

كما تم تعديل المادة 30 من القانون رقم 90-36 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991، بموجب المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث حذف ممثل الحزب وإعادة تمثيله عن الوالي في تشكيلة هذه اللجنة، مما أدى إلى تغيير هيكلها بحيث تتشكل من:[2]

- قاضي يعينه رئيس المجلس المختص إقليما رئيسا.
- ممثل عن الوالي.
- المفتش القسمي للضرائب.
- ممثل عن الغرفة التجارية الولائية، وفي حالة عدم وجودها الغرفة التجارية التي يمتد اختصاصها إلى الولاية المذكورة.
- خمسة أعضاء مرسمين وخمسة أعضاء إضافيين تعينهم الجمعيات والاتحادات المهنية في حالة عدم وجودها يختار الأعضاء رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء هذا المجلس.

---

[1]- بدايرية يحي، **الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011_2012، ص 106.

[2]- المادة 30 من قانون 90 – 36 المؤرخ في 1990/12/31،المتضمن قانون المالية 1991 ج. ر، عدد 57 الصادرة بتاريخ 1990/12/31.

- يتولى مهام الكاتب مفتش من الضرائب المباشرة يعينه المفتش القسمي للضرائب على مستوى الولاية.

ثم جاءت المادة 05 من القانون رقم 91-25 المتعلق بقانون المالية لسنة 1992، والتي أضافت ممءثلًا عن الغرفة الفلاحية إلى تشكيلة اللجنة الولائية للطعن.[1]

الملاحظ من هذه التشكيلة أن المشرع الجزائري اعتمد نهجًا يوازن فيه بين مصالح الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة في تشكيل اللجنة الولائية للطعن الضريبي، يمكن بيانها من خلال التفصيل الأتي :

-تكوين متوازن من خلال مشاركة الجمعيات والاتحادات المهنية

يضمن وجود أعضاء من الجمعيات والاتحادات المهنية في اللجنة سماع الأصوات المختلفة للمكلفين بالضريبة، مما يعكس مصالحهم وينقل ومشاكلهم، كما أنه يؤدي إلى الشعور بالمشاركة والعدالة حيث يتمكن المكلفون بالضريبة من التفاعل مع القرارات التي قد تؤثر عليهم.

- تمثيل العضوية للمجلس الشعبي الولائي

تمثل هذه العضوية المصلحة العامة وتضمن أن القضايا المطروحة تأخذ بعين الاعتبار الأثر الاجتماعي والاقتصادي على المستوى المحلي،يضيف هذا البعد مصلحة محلية ويسهم في قرارات متوازنة تتماشى مع احتياجات المجتمع المحلي.

-وجود القاضي على رأس اللجنة

يقلل وجود قاض على رأس اللجنة من احتمالات التأثيرات الخارجية التي قد تمارس ضغوطًا على أعضاء اللجنة، كما أنهيحافظ على توازن القرارات ويضمن ألا تكون القرارات مائلة لصالح طرف على حساب الآخر، بذلك يضمن حيادية واستقلالية القرارات بعيدًا عن تأثيرات الإدارة الجبائية أو المكلفين بالضريبة.

---

[1]- المادة 50 من قانون 91 – 25المتضمن قانون المالية 992/1، المؤرخ في1991/12/23 ج. ر عدد 65 الصادرة بتاريخ(*1991/12/18.

-(*) لجنة المحافظة في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة في التشريع الفرنسي هي نفسها اللجنة الولائية للطعن في التشريع الجزائري.

بناء على ماسبق نقول أن معايير اللجنة التي تجمع بين التمثيل الشعبي، المهني، والإشراف القضائي تضمن أن القرارات تعتمد على أسس قانونية عادلة ومتوازنة، بالتالي يدعم هذا الإطار القانوني للجنة الحياد ويضمن عدم تحيز القرارات، مما يحمي حقوق المكلفين بالضريبة ويعزز من ثقتهم بالنظام الضريبي.

من جهة أخرى عند مقارنة تكوين اللجنة الولائية للطعن في التشريع الجزائري مع تكوين لجنة المحافظة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في التشريع الفرنسي(*)، يظهر انتقادنا لبعض الجوانب على النحو التالي[1]:

-تفضيل وملائمة القضاء الإداري في التشريع الفرنسي:

يفضل التشريع الفرنسي تعيين رئيس اللجنة من القضاة الإداريين، وهو ما يعكس تقديره لدور القضاء الإداري في التعامل مع طبيعة النزاع، هذا التوجه يظهر وعياً بأن القضاة الإداريين يمتلكون الخبرة والكفاءة في الجانب الإداري والقانوني المطلوب لحسم النزاعات ذات الطابع الضريبي بفعالية.

-تكوين اللجنة الولائية في التشريع الجزائري:

في التشريع الجزائري، رئيس اللجنة من القضاة العاديين، بالتالي، قضاة ليس لديهم التخصص اللازم في المسائل الضريبية، هذا يمكن أن يؤثر على جودة وفاعلية القرارات الصادرة عن اللجنة، لأن النزاعات الضريبية غالبًا ما تتطلب فهماً عميقاً للقوانين والإجراءات الإدارية، وهو ما قد لا يكون متاحًا بنفس القدر لدى القضاة العاديين، كما أن افتقار اللجنة الولائية للطعن إلى قيادة ذات تخصص إداري قد يجعلها أقل كفاءة في معالجة هذه القضايا مقارنة بنظيرتها الفرنسية.

(*) لجنة المحافظة في التشريع الفرنسي هي نفسها اللجنة الولائية في التشريع الجزائري.

[1]– نقلا عن بدايرية يحي،الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري: نصت المادة 1651 من القانون العام للضرائب الفرنسيعلى تشكيلة لجنة المحافظة للضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال،. حيث تشكلت من:

– رئيس المحكمة الإدارية أو قاضي يمثله رئيساً

– ممثلين عن الإدارة الجبائية لهم على الأقل رتبة مفتش محافظة

– ثلاثة ممثلين للمكلفين بالضريبة من بينهم خبير محاسبي.

ب-تشكيلة اللجنة الولائية للطعن وفق قانون المالية سنة 2016

استمرت تشكيلة اللجنة الولائية للطعن حتى صدور قانون المالية لعام 2016، حيث شهدت تغييرا كبيرا في تكوينها لتصبح كما يلي:[1]

- محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً، أما في حالة غياب هذا الأخير فإن أعضاء اللجنة الولاية للطعن يختارون رئيسا من بينهم.
- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحدعن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثل واحدعن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.

-ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية

- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الولائي للضرائب أو ممثله الذي له رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.
- توكل مهام كاتب اللجنة ومقرر اللجنة إلى عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركز للضرائب يعينه المدير الولائي للضرائب.

ومن جانب آخر، ومع صدور قانون المالية لسنة 2017، تم تعديل هذه التشكيلات أيضا[2]،حيث أصبحت أكثر تقنية بوجود تغييرات أساسية، حيث تم تكليف رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتولي رئاسة اللجنة، وهذا ما يعكس توجه المشرع نحو تعزيز الخبرة والتخصص في إدارة الشؤون المالية والضريبية.

بناء على ما سبق، نرى أن تكوين اللجنة الولائية للطعن بموجب تعديل قانون المالية لسنة 2016، ساهمت في مجموعة الإشكاليات قد تقلل من الضمانات المتاحة للمكلفين

[1]- المادة 27 من قانون 15 – 18 المؤرخ في2015/12/30 المتضمن قانون المالية 2016، ج. ر عدد 72 .الصادرة بتاريخ 2015/12/31.

[2]- المادة 48 من قانون 16 – 14، المؤرخ2016/12/28المتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج. ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/29.

بالضريبة لذلك سنحاول تحليل ونقد تعديل تكوين اللجنة الولائية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016:

-أثر تعديل التشكيلة على التوازن المحقق سابقا

إن الميل نحو الجانب الإداري وتكليف محافظ الحسابات برئاسة اللجنة الولائية للطعن قد يؤدي إلى تركيز السلطة بيد الجانب الإداري، مما يميل الكفة لصالح الإدارة الجبائية. بالتالي هيمنة التوجه الإداري على القرارات.

- دور محافظ الحسابات مقابل دور القاضي(التقنية مقابل العدالة)

يمتلك محافظ الحسابات خبرة فنية في المجال المالي والتقني، مما يجعله أكثر ميلاً لتحليل النزاع من زاوية تقنية مالية بحتة، قد يتجاهل الأبعاد القانونية والحقوقية، ومما يضر بمصلحة المكلف بالضريبة، مقارنة بالقاضي الذي يسعى إلى تحقيق العدالة وحماية حقوق المكلفين بالضريبة من خلال تقييم النزاعات بناءً على أسس قانونية ومعايير العدالة ويضمن دراسة النزاعات من جميع الجوانب، بما في ذلك القانونية والحقوقية.

-نقص تمثيل المكلفين بالضريبة في اللجنة

يعد غياب ممثلين عن المكلفين بالضريبة، مثل النقابات المهنية واتحادات التجار والجمعيات المهنية، يؤدي إلى ضعف تمثيل مصالح المكلفين بالضريبة وإمكانية تجاهل احتياجاتهم في القرارات،هذا النقص في التمثيل يولد شعور المكلفين بالضريبة بعدم العدالة ويضعف ثقتهم في النظام الضريبي.

خلاصة القول أن تعديل تكوين اللجنة الولائية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016 أدى إلى خلل في التوازن السابق بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، حيث انحازت التشكيلة الجديدة بشكل كبير نحو الجانب الإداري بغياب القاضي وتقلص في تمثيل المكلفين بالضريبة، هذه التغييرات تضعف الضمانات للمكلفين بالضريبة وتقلل من نزاهة واستقلالية القرارات، لذا، من الضروري إعادة النظر في هذا التكوين من خلال إعادة إدراج القاضي ويكون قاضي إداري، وزيادة تمثيل المكلفين بالضريبة لضمان تحقيق توازن عادل وحماية حقوق المكلف باعتباره الطرف الأضعف في العلاقة.

ج-تشكيلة اللجنة الولائية بموجب قانون المالية 2024

من أجل تقديم ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة في بيئة الاعمال، ومن أجل تحسين نوعية الآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية، يسعى المشرع في كل مرة إلى إضافة عضو جديد في التشكيلة الخاصة باللجنة الولائية إلى أن وصلت إلى ماهو عليه حاليا، حيث أصبحت تتشكل من:[1]

-محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيساً، أما في حالة غياب هذا الأخير فإن أعضاء اللجنة الولاية للطعن يختارون رئيسا من بينهم.

- عضو واحد من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثل واحد عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة رئيس مكتب على الاقل.
- ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية
- ممثل (1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين

تجدر الاشارة أنه في قانون المالية لسنة 2024، قرر المشرع الإبقاء على جميع أعضاء اللجنة الولائية للطعن، وأضاف عضوًا جديدًا هو ممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين، من حيث المبدأ، فإن إضافة ممثلين عن المكلفين بالضريبة من نفس النشاط يكرس ضمانات الحماية ويوفر طمأنينة أكبر، حيث يكون هؤلاء الممثلون على دراية بخبايا وأعراف المهنة، مما يمكنهم من فهم القضايا المطروحة بشكل أكثر عمقًا من الأشخاص غير المتخصصين.

إلا أنه هناك قصور في تركيبة اللجنة من خلال غياب معايير الكفاءة، حيث أنه على الرغم من التنوع في تشكيلة اللجنة، إلا أن المشرع لم يضع معايير محددة تتعلق بالكفاءة الخاصة للممثلين المعينين من الغرف والاتحادات المهنية، هذا يعني أن الأعضاء الجدد قد يفتقرون إلى الخبرة الضرورية أو المؤهلات العلمية المطلوبة، خصوصًا في المجال الضريبي.

[1]- المادة 49 من قانون المالية 2024، التي تعدل أحكام المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

كما أن عدم تحديد متطلبات الكفاءة مثل الخبرة والمؤهلات العلمية، يمكن أن يؤدي إلى تعيين أشخاص يفتقرون إلى الخبرة والمعرفة الفنية في المجال الضريبي، وهذا النقص في الكفاءة قد يؤثر سلبًا على قدرة اللجنة على معالجة الطعون بشكل فعال، يالتالي يقلل من الفائدة المرجوة من عضوية هؤلاء الممثلين في اللجنة.

2- تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن.

في إطار جهود الإصلاحات التي تهدف إلى تخفيف الضغط وتسريع معالجة الطعون أمام اللجنة الولائية للطعن، باعتبارها من المصالح القاعدية، أسس المشرع اللجنة الجهوية للطعن وفقًا للمادة 27 من القانون رقم 15-18 الصادر في 30 ديسمبر 2015، والمتعلق بقانون المالية لسنة 2016.[1]

ويأتي تأسيس اللجنة الجهوية للطعن بمناسبة إلغاء لجنة طعن الدائرة[2]، والتي تم إلغاؤها بموجب القانون رقم 15-18 السابق الذكر، ومن بين الأسباب الرئيسية التي دفعت المشرع لاتخاذ هذا القرار، مجموعة من النقائص المتعلقة بطبيعة عمل هذه اللجنة، حيث كانت تتجه في معالجة بعض الملفات نحو الجانب الاجتماعي، وكذلك نقص في المعرفة القانونية الكافية لمعظم أعضائها بقواعد القانون الجبائي، وعلى إثر ذلك، قام المشرع بإنشاء اللجنة الجهوية للطعن في محاولة لتدارك تلك النقائص التي كانت موجودة في نظام اللجان السابق.

أ-تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن بموجب قانون المالية 2016

تنشأ لدى كل مديريات جهوية لجنة طعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة مشكلة كما يأتي[3]:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

[1]- المادة 27، قانون رقم 15 - 18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، مرجع سابق.

[2]-تم إنشاء لجنة الدائرة بوجب قانون المالية لسنة 1994 وألغيت بموجب قانون المالية 2016.

[3]- المادة 81 مكرر 2، من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق.

-ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.

- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- في حالة وفاة أو استقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينات جديدة، ويمكن أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبير موظفا يكون له صوت استشاري.

ما يُلاحظ في هذه التشكيلية التي اعتمدها المشرع بالنسبة للجنة الجهوية المستحدثة مؤخرًا، هو أنه تبنى نفس الطريقة في تحديد صفة أعضاء اللجنة الولائية للطعن، مما يُؤكد على وجود مختصين في المجال المالي، حيث تم تكليف خبير محاسبي برئاسة اللجنة، مما يعكس التركيز على الخبرات المالية والتقنية في إدارة الطعون الضريبية.

حيث أن المجال المحاسبي يعتبر في كثير من الأحيان أساس المنازعات الضريبية، وعادة ما يتم رفض طلب المكلف بالضريبة من قبل القاضي الإداري، ويترك له الخيار بطرح النزاع أمام الجهات القضائية للفصل فيه، نظرًا لإمكانية إجراء الخبرة أمام الخبير المحاسبي، لأن الخبير المحاسبي يتمتع بالدراية الكاملة بالمسائل المحاسبية والجبائية، مما يجعله قادرًا على فهم وتحليل البيانات المالية والمعلومات الجبائية بطريقة متخصصة ومفصلة، وبالتالي يمكنه تقديم تقارير وتقييمات مهنية لمساعدة القاضي في اتخاذ قراراته.

إلا أن الإدارة الجبائية أصبحت عضوًا في اللجنة، مما جعل تشكيلة هذه اللجنة تتسم بالطابع الإداري أكثر من الجهات الممثلة للمكلفين بالضريبة، مثل الجمعيات المهنية والحرفية، كما ويُلاحَظ غياباً تامًا للجهات القضائية في تكوين اللجنة، مما يجعلها تتميز بطابع تقني ومالي.

ومن هذا المنطلق، ينبغي التنويه إلى أن هذا النوع من الأعضاء في اللجنة قد لا يوفر حماية كافية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال فيما يتعلق بحقوقه أمام الإدارة الجبائية، ولا

يضمن توفير الحماية اللازمة له للنظر في الطعون المقدمة أمام اللجنة الجهوية، وهو أمر يستحق النظر فيه والتقييم الدقيق من قبل المشرع والجهات المختصة بصنع القرار.

ب-تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن وفق قانون المالية لسنة 2024

تضمنت تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن بموجب قانون المالية الحالي من:[1]

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله،برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحدعن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحدعن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية للولاية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ممثل(1) عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين.

- في حالة وفاة أواستقالة أحد أعضاء اللجنة، يتم القيام بتعيينا تجديدة، ويمكن أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبير موظفا يكون له صوت استشاري.

لا مفر من الإشارة إلى أن تشكيلة اللجنة الجهوية بموجب قانون المالية لسنة 2024 قد شهدت تعديلًا مشابهًا لما تم إجراؤه على اللجنة الولائية للطعن، حيث قام المشرع بإضافة عضو واحد، وهو ممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين، هذا التعديل يعكس محاولة واضحة من المشرع لتعزيز التوازن والحياد في آراء اللجان من خلال ضمان وجود ممثلين من نفس النشاط الذي يزاوله المكلف بالضريبة، ومع ذلك، فإن هذا الإجراء، على الرغم من نواياه الإيجابية، يتطلب تحليلًا أعمق لفهم تأثيره العملي وإمكانية تحقيقه للأهداف المرجوة.

[1] – المادة 49 الفقرة 02 من قانون المالية لسنة 2024، مرجع سابق.

ثانيا: اللجنة ذات الاختصاص الوطني.

نشأت اللجنة المركزية للطعن أول مرة بموجب الأمر رقم 68-654 المتعلق بقانون المالية لعام 1969 السالف الذكر، حيث نظم المشرع جميع المواد المرتبطة بتنظيم وتشكيل اللجنة المركزية للطعن ضمن قانون الإجراءات الجبائية، بعدما كانت هذه المواد مقسمة بين قانون الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، ويأتي هذا ضمن جهود المشرع لتنظيم تشكيلة اللجنة المركزية للطعن.

تشكلت اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقًا للمادة 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ثم تم تعديل تشكيلتها لاحقًا بموجب المادة 31 من القانون رقم 90-36 الخاص بقانون المالية لسنة 1991، والمادة 52 من قانون المالية لسنة 1992[1]، و التي عدّلت المادة 302 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة، حيث أصبحت التشكيلة كالتالي:[2]

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانون – رئيسا.
- ممثل وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثل وزير التجهيز والسكن برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للميزانية أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للخزينة أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن الغرفة التجارية الولائية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إذا تعذر ذلك.
- ممثل الاتحاد المهني المعني.
- ممثل الغرفة الفلاحية الولائية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة, إن تعذر ذلك.
- نائب مدير المنازعات الإدارية والقضائية لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرراً ويتولى مهام كتابة اللجنة العامة مصالح المديرية العامة للضرائب ويعين المدير العام أعضائها.

واستمرت هذه التشكيلة حتى سنة 2016، باستثناء ما جاء به القانون 06-24 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007، حيث تم إضافة المادة 81 مكررًا من قانون الإجراءات الجبائية

---

[1]- فريجة حسين، **إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**، دار العلوم للنشر والتوزيع، (د.، ط)، عنابة، الجزائر، 2008، ص 41.

[2]- المادة 51 من القانون 91 – 25 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، مرجع سابق.

التي نظمت اللجان الإدارية للطعن، هذه التعديلات ألغت المواد 300، 301، و302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالرجوع لنص المادة 50 من القانون 06 – 24 المتعلقبقانون المالية لسنة 2007، نجد أنه تم إضافة أعضاء للتشكيلة السابقة الذكر وهي:[1]

– ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.

– نائب مدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفته مقرر.

يمكن القول أن اللجنة المركزية للطعن لم تشهد تغييراً ملموساً في تركيبها بالمقارنة مع لجان الطعن الأخرى، إلا من خلال قوانين المالية للسنوات 1991 و 1992، وذلك عقب الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة، حيث تم إدخال تعديلات على تشكيل وصلاحيات اللجنة، بهدف مواكبة التطورات الاقتصادية.

كما أن من خلال التشكيلة السابقة للجنة المركزية للطعن نلاحظ أن اللجنة تكونت من شخصيات سامية من الحزب والدولة منذ نشأتها لأول مرة، حيث أنها أنشأت لدى وزارة المالية لتنظر في الطعون المقدمة إليها من طرف المكلف بالضريبة، و قد ضمت ممثلي عدة وزارات يشغلون كلهم وضائف سامية في الدولة، مما جعل هذه اللجنة لا تشكل ضمانة للمكلف بالضريبية في ظل غياب ممثلين عنه.

وعند المقارنة بين تشكيلة هذه اللجنة وتشكيلة اللجنة المركزية للضرائب المباشرة في القانون الفرنسي، نجد أن الاختلاف الرئيسي يكمن في نطاق الاختصاص لكل من اللجنتين، حيث كان تشكيل هذه اللجنة على النحو الآتي:[2]

–ثلاث قضاة وهم كالتالي:

– مستشار دولة رئيساً.

– قاضي من الجهاز العدلي، عضو.

– مستشار من مجلس المحاسبة، عضو.

– موظفين سامين من المديرية العامة للمالية العمومية يعينها الوزير المكلف بالميزانية.

---

[1]– المادة 50 من القانون 06 – 24،،المؤرخ في 26/12/2006 المتضمن قانون المالية 2007ج. ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 27/12/2006.

[2]– بدايرية يحي، مرجع سابق، ص 108.

- موظف سامي من إدارة الفلاحة، يعين من طرف وزير الفلاحة.
- ممثلين من الفدرالية الوطنية للنقابات الفلاحية.

رغم التعديلات التي أجراها المشرع الجزائري على تركيبة اللجنة المركزية للطعن، إلا أنها أبرزت عدة انتقادات عند مقارنتها بتركيبة اللجنة المركزية للضرائب المباشرة في التشريع الفرنسي، رغم عدم التشابه في الاختصاص، حيث تعتمد اللجنة في التشريع الضريبي الفرنسي على أعضاء متخصصة لضمان حيادية واستقلالية القرارات، في حين نجد أن اللجنة المركزية في التشريع الضريبي الجزائري قد تفتقر إلى العناصر الضرورية التي تكرس مبدأ العدالة الضريبية وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، وفيما يلي النقد المفصل لتركيبة اللجنة المركزية في التشريع الضريبي الجزائري:

-نقص التخصص في عضوية اللجنة المركزية في التشريع الضريبي الجزائري

على عكس اللجنة في التشريع الفرنسي التي تضم أطرافًا متخصصة في المجالات الضريبية، فإن اللجنة المركزية قد تعتمد بشكل أكبر على ممثلين إداريين، مما قد يحد من قدرتها على تقديم قرارات صائبة وشاملة، لأن غياب التخصص يمكن أن يؤدي إلى قرارات غير مدروسة أو غير مناسبة للطبيعة المعقدة للنزاعات الضريبية.

كما أن قلة الخبرة الفنية في اللجنة المركزية قد تجعل من الصعب فهم التعقيدات الفنية للنزاعات الضريبية، مما يضعف قدرة اللجنة على حماية المكلفين وتقديم حلول عادلة.

بالإضافةً إلى هيمنة الطابع الإداري في اللجنة المركزية قد يؤدي إلى قرارات متحيزة لصالح الإدارة الجبائية، مما يقلل الثقة في اللجنة وقدرتها على حماية المكلفين.

-غياب التوازن القضائي في اللجنة المركزية

تتميز اللجنة في التشريع الفرنسي برئاسة قاضٍ مختص، مما يضمن حيادية القرار ويعزز من استقلالية اللجنة، بالتالي وجود قاضٍ يضمن أن القرارات تستند إلى فهم قانوني متين ويوفر إشرافًا محايدًا على الإجراءات، كما أن المشاركة القضائية من خلال اللجوء إلى قضاة آخرون يساعدون في اتخاذ القرارات، يضمن أن الأبعاد القانونية والقضائية تُراعى بشكل كامل. هذا التكوين في لجنة التشريع الفرنسي يوفر التوازنً المطلوب بين الجوانب القانونية والإدارية ويكرس مبدأ العدالة الضريبية.

وبغياب ممثل قضائي كرئيس في اللجنة المركزية في التشريع الجزائري، والاعتماد على الإداريين وحدهم في اتخاذ القرارت قد يؤدي إلى قرارات غير متوازنة وغير مستقلة بالتالي البعد عن تطبيق مبدأ الحياد في إصدار القرارات.

ثالثا : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016.

قد أحدث القانون رقم 19-18، المتعلق بقانون المالية لسنة 2016، تعديلات بسيطة في تشكيلة واختصاصات للجان الطعن الإدارية، بما فيها التشكيلة البشرية للجنة الطعن المركزية، حيث أصبحت على الشكل الآتي:[1]

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانون –رئيسا.
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير

وقد أعطى المشرع لهذه اللجنة أن تعيين خبيراً موظفا له صوت استشاري كما يعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب بصفته مقرر اللجنة، وتتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب.

ما يمكن ملاحظته هو عدم حدوث تغيير كبير في أعضاء اللجنة المركزية للطعن بعد تعديل قانون المالية لسنة 2016، بحيث،لا يزال أغلبية أعضاء اللجنة منتمين إلى الإدارة المركزية، وتفتقر التشكيلة إلى تمثيل للمكلفين بالضريبة من الجمعيات المهنية واتحادات التجار، كما أن تكوين اللجنة ما زال إداريًا بحت، حيث يشغل معظم أعضائها مناصب عالية في الدولة، ويترأس اللجنة وزير المالية أو من يمثله الذي من الصعب أن ينفذ مهامه بشكل

[1]– المادة 27 من القانون 15 – 18 المتضمن قانون المالية 2016، مرجع سابق.

جيد، نظراً للدور المزدوج الذي يقوم به بين مهام الوزير المكلف بالمالية ودوره كرئيس للجنة المركزية للطعن.

كما أن تمثيل الإدارة الجبائية بأكثر من عضو، هذا يجعل التشكيلة تفتقر إلى مبدأ الاستقلالية والحياد، خاصة في غياب التمثيل القضائي والذي سبق وأن وجهنا الانتقاد إليه، بالتالي يؤدي إلى عدم تحقيق ضمانات كافية للمكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال.

الفرع الثاني:الاطار الوظيفي للجان الطعن الإدارية

يكتسي عمل اللجان الإدارية للطعن أهمية بالغة كونها تتولى دراسة الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال، الذين لم يرضوا بقرارات الإدارة الجبائية، والرامية لرفض طلباتهم محل الشكوى، هذا من جهة، ومن جهة ثانية تساهم في تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من أجل التقليل من المنازعات المحالة على الجهات القضائية.

ولقد راعى المشرع في تحديد اختصاصات لجان الطعن الإدارية مبلغ الطعن المتعلق بالضريبية، وهو ما يتضح من خلال تقسيم الطعن على مستوى الاختصاص الاقليمي مقسم بين اللجنة الولائية **(أولا)** واللجنة الجهوية **(ثانيا)**، واتساع نطاق الطعن ليشمل الاختصاص الوطني**(ثالثاً)**.

أولاً-اختصاص اللجنة الولائية للطعن

تم أنشاء اللجنة الولائية للطعن على مستوى المجالس الشعبية الولائية منذ بدايتها، ليتم فيما بعد تحويلها لتنشط على مستوى الولاية، كان من ضمن مهام اللجنة النظر في الطعون التي كانت ترفضها لجنة الدائرة للطعون في الضرائب المباشرة، أي أنها كانت تعمل كهيئة استئنافية لقرارات تلك اللجان على مستوى الدائرة.[1].

تتولى اللجنة الولائية للطعن مسؤولية مراجعة الطلبات الرامية إلى تعديل أخطاء قد تكون وقعت في تحديد الضريبة أو للاستفادة من حقوق قد تنشأ عن تدبير تنظيمي أو تشريعي، كما أنها تقوم بالنظر في الطلبات التي تم رفضها من قبل الإدارة الجبائية، سواء كان هذا الرفض

[1]- أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، (د. ط)، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 43.

كليًا أو جزئيًا، وكذا الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة التابعة لاختصاص مركز الضرائب.[1]

تنظر اللجنة الولائية للطعن في الطلبات المتعلقة بمبالغ ضريبية، والتي تم تعديلها عدة مرات، وأحدث التعديلات جاءت وفقًا لقانون المالية لسنة 2016، حيث تتناول اللجنة الولائية للطعن الطلبات المتعلقة بالنزاعات المالية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، شريطة أن تكون قيمة المبالغ المتنازع عليها أكثر من أو تساوي 20 مليون دينار جزائري (20,000,000 دج)، والتي سبق للإدارة الجبائية أن أصدرت في شأنها قرار بالرفض الجزئي[2].

وبناء على القانون 03-22 المتضمن قانون المالية لسنة 2004[3]، كانت اللجنة الولائية للطعن تعرض رأيها بشأن الطلبات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء في تحديد الأساس الضريبي أو الاستفادة من حق ناشئ عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويجب أن تكون هذه الطلبات موجهة للطعون التي تم رفضها سابقًا من قبل لجنة الطعن على مستوى الدائرة.

وبصدور قانون06-24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007[4]، ورغم تطبيقه لكن لم يتم تعديل مقدار الضريبة، فقد ألغى من مجال اختصاصه الطعون التي كانت محل طعن من لجنة الطعن بالدائرة المشارة إليها سابقاً.

وبالمقارنة بين اختصاص اللجنة الولائية للطعون في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة ولجنة المحافظة للضرائب المباشرة في فرنسا، نجد أن الأخيرة تدخل ضمن نطاق اختصاصها"[5].

- حساب مبلغ الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية والأرباح الفلاحية.
- أرقام الأعمال المحددة حسب النظام الحقيقي.

---

[1]- المادة 81 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم..

[2]- المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

[3]- المادة 7 من قانون 03 – 22 المؤرخ في 2003/12/29،المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ج. ر عدد 83 الصادرة بتاريخ 2003/12/30.

[4]- المادة 50 من القانون 06_24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق.

[5]- بدايرية يحي، مرجع سابق، ص 91.

- تحديد قيمة العناصر للمحل التجاري وكذا الفوائد والأسهم والحصص في الشركات العقارية كقاعدة لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة.
- تحديد نوع الاقتطاعات المحسومة التي يمكن خصمها من الأرباح الصناعية والتجارية.
- كما تدخل في النظام الجزافي للمكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وتعد لجنة المحافظة جهة استئناف للقرارات الصادرة عن لجنة البلدية في مادة الضرائب المحلية.

استنادًا إلى ما سبق، يتضح أن المشرع الفرنسي منح لهذه اللجان صلاحيات أوسع مقارنةً بالتشريع الجزائري، حيث جعلها جهة استئناف للقرارات الصادرة عن اللجان البلدية، إضافة إلى إشراكها مع إدارة الضرائب في عملية إعداد التقديرات الجزافية.

كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع قام بتقليص اختصاصات واستقلالية اللجنة الولائية للطعن من خلال التعديلات التي طرأت عليها، حيث كانت اللجنة الولائية في الأصل مسؤولة عن الطعون المرفوضة من لجنة الدائرة، وكانت الإدارة الجبائية ملزمة بإحالة النزاعات إلى هذه اللجنة في حال الخلاف مع المكلفين بالضريبة حول أرقام الأعمال والأرباح السنوية، بالتالي إن إلغاء الطعن التدريجي قد يؤثر على حقوق المكلفين في الطعن ويضعف ضماناتهم، على عكس المشرع الفرنسي الذي حافظ على هذا النظام منذ البداية.

ثانياً: إختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.

حسب نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية فإن إختصاص لجنة الطعن الجهوية له علاقة مع نوع الضريبة، حيث أن الطعون المقدمة أمامها يجب أن تتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، فالضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تقع على عاتق المكلف بصفة مباشرة، أما الرسوم على رقم الأعمال قد أنشأت بموجب قانون المالية لسنة 1996 وهي رسوم تفرض على أشخاص طبيعيين أو معنويين أي أصحاب مهن حرة[1].

حيث تبدي اللجنة الجهوية رأيها حول ما يلي:

[1]– شاوش يلس، **المالية العامة، المبادي العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2013، ص 177.

الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال عشرون مليون دينار (20.000.000) دج ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000) دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي[1].

ومما سبق ذكره حول اختصاص اللجنة الجهوية للطعن نلاحظ أن المشرع إعتمدعلى المعيار المالي في توزيع الاختصاص لهذه اللجنة والمبني على أساس مبلغ الضريبة والرسوم موضوع الطعن، فقد كان الأمر في السابق مقتصراً على المعيار المالي والموضوعي معاً للجان الطعن نظراً لوجود جهة وحيدة مختصة بتسيير ملفات المكلف بالضريبة ومن ثم عملية تحديد وفرض الضريبة، والممثلة في مفتشيات الضرائب، قبل إستحداثه لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، ومديريات كبريات المؤسسات.

فكان من الأفضل على المشرع ترك الحال على ماهو عليه سابقاً بإعتماده على المعيارين معاً المالي والعضوي وذلك لتفادي التداخل والإزدواج في الإختصاص بين لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على القيمة المضافة، وهذا التداخل في الاختصاصات يصعب، المكلف بالضريبة فهمه وبالتالي يؤثرعلى ضماناته.

ثالثاً: اختصاصات اللجنة المركزية للطعن.

وسع الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر في 09 ديسمبر 1976 من صلاحياتها، حيث تختص اللجنة المركزية بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

1-الاختصاص الموضوعي للجنة المركزية للطعن.

تتطابق اختصاصات اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة مع تلك الخاصة باللجنة الولاية واللجنة الجهوية، فهي تختص بالنظر في الطعون المتعلقة بإصلاح الأخطاء في تحديد وعاء الضريبة وحسابها، وكذلك الطعون التي تسعى إلى الاستفادة من حقوق منصوص عليها في الأحكام التشريعية والتنظيمية، والتي تتضمن ما يلي:[2]

- الطلبات التي أصدرت الإدارة بشأنها مسبقا قرار بالرفض الكلي الجزئي.

[1]- المادة 48 الفقرة 02 من قانون 16-14,المتضمن قانون المالية لسنة 2017.

[2]- المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

– الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى.

ووفقاً للقانون رقم 90 – 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 كانت اللجنة المركزية تنظر في الطلبات التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن الولائية [1].

الجدير بالملاحظة أن اللجنة المركزية لم تعد تتلقى الطعون المرفوضة من قبل اللجنة الولائية للطعن بعد إلغاء هذه الصلاحية بموجب قانون المالية لعام 1998، هذا الإلغاء يمكن أن يؤثر سلبًا على ضمانات المكلف بالضريبة ويقلل من فرصه في الاستئناف أمام اللجنة المركزية إذا رفض طعنه من قبل اللجنة الولائية.

على النقيض من ذلك، يحتفظ المشرع الفرنسي باختصاص اللجنة المركزية للطعن في النظر في الطعون المرفوضة من لجنة طعن المحافظة، وتعمل اللجنة المركزية كأعلى جهة للفصل في النزاعات ضمن التسلسل التدريجي، هذا التسلسل في الطعن يعكس التزام المشرع الفرنسي بتوفير حماية أكبر للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، مما يجعله أقرب إلى تحقيق الحماية الكافية مقارنة بالتشريع الجزائري.

2-الإختصاص المالي للجنة المركزية للطعن.

وفقًا للقانون رقم 03-22 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004، تم تحديد نطاق اختصاص اللجنة المركزية في الاختصاص المالي، بحيث تشمل الطلبات على:[2]

– أقساط الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة، وعلى المكلف الذين تسيرهم الهيئة المكلفة بتسيير المؤسسات الكبرى والتي أصدرت الإدارة الجبائية مسبقا بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

– أقساط الضرائب والرسوم المماثلة التي يزيد عن 2.000.000 دج وكذا بالنسبة لفرض الرسم على القيمة المضافة التي يزيد عن 2.000.000 دج والتي أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي الجزئي.

في سنة 2016، وسّع قانون المالية النطاق المالي للجنة المركزية للطعن، بحيث أصبح بإمكانها إبداء رأيها في :[1]

---

[1]– المادة 31 من القانون 90 – 36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

[2]– المادة 7 من القانون 03 – 22،،المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003، المتضمن قانون المالية 2004 ج. ر عدد 83، الصادرة في 29 ديسمبر 2003.

– الطعون التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار جزائري 70.000.000 دج، والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع اتخذ المعيار العضوي كاستثناء في اللجنة المركزية للطعن، حيث يُسمح للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات بتقديم طعونهم مباشرة أمام اللجنة المركزية بغض النظر عن قيمة المبلغ المتنازع عليه، وهذا يعني أن اختصاص اللجنة المركزية لم يعد يعتمد على الطابع التدرجي في رفع الطعون، لذلك، على المشرع إعادة النظر في إدراج إمكانية التدرج في الطعون، حيث يمكن أن يوفر هذا المسار الإضافي وسيلة لتحقيق تسويات ودية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يشكل ضمانة إضافية للمكلفين بالضريبة ويقلل من الحاجة للوصول إلى القضاء.

[1]– المادة 50 من القانون 15 – 18 المؤرخ في 20 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016،ج. ر عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

ملخص الباب الأول

تتجسّد الحماية الموضوعية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال في سعي المشرع إلى تحقيق توازن بين حق الدولة في تحصيل إيراداتها عبر الإدارة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، وذلك من خلال تنظيم العلاقة الضريبية عبر تحديد حقوق وواجبات كل طرف في هذه العلاقة وضمان تطبيق العدالة الضريبية.

ولمنع تجاوز الإدارة الجبائية لسلطاتها أو إساءة استخدامها، وتعزيزاً لحماية المكلف، وضع المشرع إطاراً قانونياً وتنظيمياً يستند إلى مبادئ دستورية تهدف إلى ضبط العلاقة الضريبية وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من أي ممارسات تعسفية قد تصدر عن الإدارة، مع ضمان التزامها بمعايير النزاهة والشفافية.

كما أنشأ المشرع هيئات لمرافقة المكلفين بالضريبة، تهدف إلى تقديم الدعم والتوجيه الضروريين لإنجاح المشاريع الاستثمارية وتوفير بيئة ضريبية جاذبة للمستثمرين المحليين والأجانب، تعمل هذه الهيئات من خلال برامج دعم وإعفاءات ضريبية على تشجيع الاستثمار، بما يحقق منفعة مشتركة للدولة وللمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، ويعزز مناخ العمل والالتزام الطوعي بالضرائب كجزء من المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية.

وفي ذات السياق، أنشأ المشرع أيضاً لجاناً إدارية متخصصة تمكّن المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من تقديم الطعون في حال صدور قرارات يراها غير عادلة، بحيث توفر له سبلًا قانونية لحماية حقوقه، مما يساهم في خلق مناخ من ثقة يشجعه على الوفاء بالتزاماته الضريبية.

الباب الثاني

الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

تمهيد:

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال ضمانات إجرائية لحماية حقوقه في مواجهة الإدارة الجبائية في حال اختلافه مع هذه الأخيرة حول قانونية الضريبة أو طريقة فرضها أو إجراءات تحصيلها، حيث يحق للمكلف بالضريبة تقديم شكوى للإدارة الجبائية المختصة كإجراء اجباري ، مما يمنح الإدارة فرصة لمراجعة قراراتها وتصحيحها إذا لزم الأمر، مما يخفف الضغط على المحاكم ويوفر الوقت والتكاليف، كما أعطى للمكلف بالضريبة خيار اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية قبل التوجه للمحكمة، بعد الاطلاع على قرارات الجهات الضريبية المعنية، مثل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

إضافة إلى ذلك، يحق للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات الضريبية أمام القضاء الإداري، باعتبار أن المحاكم الإدارية هي المختصة بنظر المنازعات الضريبية وفقً القانون الإجراءات المدنية والإدارية، كما أقر المشرع مبدأ التقاضي على درجتين في المنازعات الضريبية، بدءًا بالمحكمة الإدارية وصولًا إلى مجلس الدولة، الذي يُعتبر أعلى جهة قضائية. تهدف هذه الإجراءات إلى ضمان حقوق الأطراف في المنازعة، وخاصة المكلف بالضريبة. بالإضافة إلى ذلك، تتيح القوانين إمكانية اللجوء إلى الدعوى الاستعجالية في الحالات التي تتطلب البت السريع لتفادي أضرار يصعب تداركها، هذا من جهة، من جهة أخرى، منح أطراف المنازعة الضريبية الحق في الطعن في القرارات القضائية الإدارية بطرق عادية وغير عادية، سواء أمام الجهة التي أصدرت القرار أو أمام محكمة أعلى، يهدف هذا الطعن إلى تصحيح أي أخطاء قد تكون وردت في القرارات الصادرة في المرحلة الأول، من أجل حماية حقوق الأطراف وإتاحة الفرصة لتحقيق العدالة الضريبية، سنحاول من هذا خلال الباب تقسيمه إلى فصلين، حيث نعالج في **(الفصل الأول)** الحماية الإدارية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، ثم نعرج في **(الفصل الثاني)** لمعالجة الحماية القضائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال .

الفصل الأول

الحماية الإدارية المكلف بالضريبة في بيئةالأعمال

يتمثل الهدف الأساسي من معالجة المنازعات الضريبية في المرحلة الإدارية من خلال إتاحة الفرصة للإدارة الجبائية لمراجعة نفسها وتصحيح الأخطاء إن وجدت، يتجسد ذلك في إعطاء المكلف بالضريبة في بيئة الاعمال الحق في رفع شكوى ضريبية أمام الإدارة المتخصصة، هذا يساعد في تقليل العبء على الجهات القضائية التي تنظر في المنازعات الضريبية، ويوفر الوقت والتكاليف للطرفين بدلاً من اللجوء إلى رفع دعوى قضائية **(المبحث الأول)**،وقد منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال الحق في اللجوء إلى لجان الطعن الإدارية كإجراء إختياري بعد إطلاعه على قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب، والذي يصدر قراره بناءً على الملف الجبائي، قبل التوجه إلى لجان الطعن أو المحكمة الإدارية**(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول

رفع الشكوى الضريبية كطريق إجباري لحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

أعطى المشرع الجزائري المكلَّف بالضريبة في بيئة الأعمال الحق في رفع شكوى ضريبية أمام الإدارة المختصة نتيجةً لعدم رضاه عن المبالغ الضريبية المفروضة عليه، حيث أن الشكوى الضريبية الخطوة الأولى الإجبارية التي يتخذها المكلف عندما يختلف مع الإدارة الجبائية و التي أصدرت قرار فرض الضريبة، فقد اعتبر المشرع هذا الطريق عنصراً أساسياً في النزاع الضريبي، حيث يسعى من خلالها للوصول إلى تسوية ودية للنزاع بهدف ضمان تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وقد ألزم المشرع من أجل رفع الشكوى الضريبية توفر مجموعة من الشروط والقواعد والإجراءات العديدة نظراً لدورها الكبير في معالجة المنازعات الجبائية، كما يعتبر هذا الإجراء القانوني الذي بموجبه يسمح للمكلف بالضريبة الحصول على حقوقه وتصحيح وضعيته، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية يثبت فيها

قيامه بالإجراء الإلزامي المتمثل في تقديم شكوى ضريبية مسبقة، لذا، سنسعى في هذا المبحث إلى تحديد الإطار القانوني المنظم للشكوى الضريبية في المجال الضريبي **(المطلب الأول)**، كما سنتناول الإجراءات التي وضعها المشرع للنظر فيها**(المطلب الثاني)**

المطلب الأول

الإطار القانوني المنظم للشكوى الضريبية

تبدأ المنازعة الجبائية عندما يتلقى المكلف بالضريبة قرار فرض الضريبة من قبل الإدارة الجبائية، والذي يُعتبر وثيقة توضح الحصص أو الحصة المطلوبة للدفع بالنسبة للضرائب المباشرة أو جدول الفرض التلقائي للرسوم في الضرائب الغير مباشرة، وبعد استلام المكلف لهذا القرار، يواجه حالتين، الأولى إذا كان راضيًا عن المبلغ المفروض وقام بسداده طوعًا، والثانية إذا لم يكن راضيًا عن دفع الضريبة مما يستلزم وجود سبب للطعن يمكنه من أن يعترض به أمام الإدارة الجبائية، كأن يدفع ضريبة محتسبة بشكل غير صحيح ،أو أن تكون المبالغ الضريبية مرتفعة بشكل غير مبرر، أو الاعتراض على مشروعية الضريبة أو أنها غير مؤسسة قانوناً، و يتم من خلال رفع شكوى يقدمها للإدارة الجبائية، والتي تستند إلى القرار الذي يحدد قيمة الضريبة، ولقد نظم المشرع إجراءات الشكوى الضريبية وفقًا لنظام خاص بها وذلك لتوفير السبل اللازمة لحل المنازعات الجبائية بطريقة عادلة وفعالة، وبناءً على هذا الأساس، سنوضح فيما يلي مفهوم الشكوى الضريبية وأساسها القانوني **(الفرع الأول)**،وصولاً إلى دراسة مرتكزات الشكوى الضريبية كأداة للفصل في المنازعة الجبائية**(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية وبيان أساسها القانوني

تعد الشكوى الضريبية مرحلة أساسية في إجراءات المنازعات الضريبية، وذلك تمهيداً للجوء إلى القضاء أو أي جهة أخرى ينص عليها القانون، وعليه، فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة في بيئة الاعمال بتقديم شكوى مسبقة وتوجيهها إلى الجهة المعنية بها، في حالة انتهاك الاحكام الجبائية التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتحديداً أثناء تحديد وتقدير الوعاء الضريبي وربطه، ولفهم الأسس التي يقوم عليها المشرع في تنظيم الشكوى الضريبية، يجب الوقوف على تعريف الشكوى الضريبية**(أولا)**، ثم تحديد أساسها القانوني**(ثانيا)**.

أولا: تعريف الشكوى الضريبية

لم نسجل من الجانب التشريعي تعريفاً للشكوى الضريبية، على غرار تنظيم قواعها ونطاق تطبيقها وذلك من خلال الجزء الثالث من الباب الأول من قانون الإجراءات الجبائية بموجب مواده المتفرقة.[1]

مما يجعلنا البحث في التعاريف الفقهية، وبالتالي، تُعرف الشكوى بشكل عام كنظام يفرضه المشرع على الأشخاص المتضررين من القرارات الإدارية أو الإجراءات الإدارية، حيث يستلزم تقديم شكوى إلى السلطة الإدارية المختصة قبل تقديم دعوى قضائية، وتُعتبر الشكوى إجراءً شكليًا جوهريًا ينبغي أخذه في الاعتبار قبل التوجه إلى القضاء، ويترتب على عدم تقديمها وجوب رفض الدعوى شكلاً لعدم الالتزام بالخطوة السابقة للتظلم إلى الجهة الإدارية المعينة وفقًا لما ينص عليه القانون.[2]

و بناء عليه يقصد بالشكوى الضريبية مجموعة القواعد والإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة للمطالبة بحقوقه أو لتسوية وضعيات قانونية معينة، وذلك بخصوص القرارات الضريبية التي تصدر عن الإدارة الجبائية.[3]

كما تعرف بالشكوى الضريبية أنها إجراء إداري يقدمه المكلف بالضريبة ضد قرارات الإدارة الجبائية بهدف استدراك الأخطاء التي قد تكون وقعت في هذه القرارات، وتعتبر هذه الشكوى إجراءً إداريًا إجباريًا يجب على المكلف أداؤه داخل الآجال القانونية المحددة، ويتم تقديم الشكوى الضريبية بعد تحديد مبلغ الضريبة من قبل السلطات الجبائية وإخطار المكلف بوجوب دفعها.[4]

---

[1]– المادة 70، 79، 93، 99، 102، 103، 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[2]– سعدي عبد الحليم، **الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، المجلد 29، العدد 02، ديسمبر 2018، ص 400.

[3]– كوسة فضيل، **الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة، (د.ط) الجزائر، 2010، ص 116.

[4]– شيعاوي وفاء، **إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائبي المباشرة**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق، العدد 08،، بسكرة، مارس 2010،ص197.

في تعريف آخر تعد الشكوى الضريبية أنها الطريق الأولى التي فرضها المشرع على المكلف للتعبير عن اعتراضه على قرار السلطة المالية من خلال الطعن في صحة قرار التقدير الضريبي.[1]

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن الشكوى الضريبية تعتبر وسيلة قانونية فرضها المشرع على المكلف بالضريبة للدفاع عن حقوقه في مواجهة قرارات الإدارة الجبائية وإجبارها على مراجعتها قبل التوجه للقضاء، يهدف ذلك إلى استدراك الأخطاء التي قد تكون قد وقعت في حساب الوعاء الضريبي أو للاستفادة من حقوق تشريعية أو تنظيمية.

بالتالي، يمكن اعتبار الشكوى الضريبية والتظلم الإداري متطابقين في الجوهر على الرغم من اختلاف التسميات.

ثانيا: تحديد الاساس القانوني للشكوى الضريبية

لتحديد أساس الشكوى الضريبية، يجب الرجوع إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية كأساس تشريعي (1) بالإضافة إلى الاستدلال بالإجتهادات القضائية (2).

1- الأساس التشريعي للشكوى الضريبية

سعى المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية إلى جمع وتوحيد الأحكام الإجرائية الموزعة بين مختلف القوانين الضريبية، لذلك، يُثار التساؤل هنا حول مدى تحقيقه لهذه الغاية، لاسيما وأن معظم مواد القانون الجبائي جاءت عامة دون تخصيص نوع معين من الضرائب، خاصةً في المادة 71 منه، حيث أنها تُلزم توجيه الشكوى إلى الإدارة الجبائية دون تحديد نوع ضريبي معين، وبما أن هذا القانون يعتبر قانوناً عاماً، ينبغي العمل به ما لم تنص القوانين الأخرى على خلاف ذلك، ولهذا سنقوم بفحص هذه النقطة للتأكد من صحتها.

أ- مدى إلزامية الشكوى الضريبية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 38 منه[2]،على ضرورة تقديم شكوى مسبقة، إلا أن هذا الإجراء أُلغي بموجب قانون المالية لعام 2002، وتم إدراجه ضمن

---

[1]- زعبي عمار وسلطاني آمنة، **الشكوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، المجلد 04، عدد02، 2020، ص03.

[2]- المادة 32 من القانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج. ر. عدد 57 الصادرة بتاريخ ى31 ديسمبر 1990.

قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي، أصبحت الشكوى المتعلقة بوعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ب-مدى إلزامية الشكوى الضريبية في مادة الضرائب غير المباشرة

كانت إجراءات الشكوى الضريبية غير ملزمة في مادة الضرائب الغير مباشرة، قبل صدور قانون الإجراءات الجبائية وذلك وفقًا لما جاء في المادة 498 من قانون الضرائب المباشرة[1]، وفيها إحالة واضحة إلى القواعد الإجرائية العامة، التي لا تتطلب تقديم شكوى ضريبية مسبقة لبدء الطعن القضائي، إلا إذا نصت النصوص الخاصة على خلاف ذلك.

كما أن المشرع الضريبي أبقى على المادة نفسها بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية، والذي تقضي أحكامه بتوجيه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى الإدارة الجبائية في المقام الأول، وقد تم طرح هذا النص بصيغة عامة تشمل جميع أنواع الضرائب.

وقد أدى هذا التضارب بين النصين إلى تباين الآراء حول مدى ضرورة تقديم شكوى مسبقة في قضايا الضرائب غير المباشرة.

حيث أشارت الإدارة الجبائية نفسها إلى عدم إلزامية توجيه الشكوى لمادة الوعاء الخاصة بالضرائب غير المباشرة، وقد أكدت ذلك منخلال التعليمة العامة لإجراءات المنازعات لسنة 2005[2]، وظهرت مترددة في اتخاذ القرار و حسم المسألة عن طريق التنظيم، حيث وفي نفس السنة أصدرت الإدارة الجبائية تعليمة أخرى تتناقض مع التوجيه السابق، وأكدت على وجوب توجيه الشكوى في حالات الضرائب الغير مباشرة[1]، وبقى الاشكال مطروحاً حتى صدور قانون

[1] – نصت المادة 498 من الأمر 76-104 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المتضمنقانون الضرائب غير المباشرة، ج. ر عدد 70 الصادرةة بتاريخ 02 أكتوبر 1977 بقولها" إن الاعتراضات التي يمكن أن تثار في موضوع الرسوم، تطرح أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية..." وقد ورد في النص المقابل باللغة الفرنسية مصطلح les droits بمعنى الحقوق، وهو الأصح لأنه يشمل جميع أنواع الضرائب غير المباشرة على خلاف مصطلح الرسوم.

[2]– تعليمة رقم 1208 المؤرخة في 2005/07/12 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم شكوى قبل رفع الدعوى.

المالية لسنة 2009 والذي عدلت المادة 34 منه مضمون المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة، حيث أدى إلى تعديل في الممارسات القانونية والإجرائية في هذا الجانب.[2]

وتجدر الملاحظة إلى أن التنظيم التشريعي لهذه المسألة وعلى هذا النحو يتعارض مع مبدأ توحيد الإجراءات الجبائية في قانون واحد، فلو قام المشرع بإلغاء هذه المادة تمامًا من قانون الضرائب غير المباشرة، لأصبحت الإحالة إلى القواعد العامة تلقائية، لعدم وجود نص خاص يقيد النص العام، هذا التباين يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي ويزيد من احتمالات اللبس والغموض لدى المكلفين بالضريبة وكذلك لدى الجهات المعنية بتنفيذ القانون الجبائي.

ج- مدى إلزامية الشكوى الضريبية في مادة التسجيل

لم ينظم قانون التسجيل هذه المسألة بشكل واضح، مما أدى إلى تضارب في موقف الإدارة الجبائية، فمن جهة، لا ترى الإدارة ضرورة لتقديم الشكوى المسبقة فيما يتعلق بهذا النوع من الضريبة استنادًا إلى أحكام المادة 355 من قانون التسجيل، ومن جهة أخرى، تدفع الإدارة بلزومه أمام القضاء، كما هو الحال بالنسبة للضرائب الأخرى، و تطبيقًا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والنظام المعمول به.[3]

لكن مجلس الدولة خالف هذا الرأي، وأقر بعدم ضرورة الشكوى المسبقة في مادة التسجيل، مستندًا إلى المادتين 255 و359 من قانون التسجيل، ومؤسسا قضائه على نص المادة 198 من قانون المالية لسنة 2022، والتي أصبحت فيما بعد المادة 158 من قانون

---

[1]- بدايرية يحي، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، 2020، ص251.

[2]- المادة 34 من القانون رقم 08-21 المؤرخ في30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 والمعدل للمادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة، ج. ر عدد 74، الصادرة في 31 ديسمبر 2008 والتي جاء فيها " تسوى النزاعات التي يمكن رفعها فيما يخص مضمون الحقوق وفقا للأحكام المنصوص عليها في المواد 70 ألى 79 ومن 80 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية".

[3]- الأمر 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، ج. ر عدد 81الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1977.

الإجراءات الجبائية، قبل أن تُلغى بموجب المادة 46 من قانون المالية لسنة 2012، وهو الرأي الذي حظي بتأييده العديد من شراح القانون الجبائي.[1]

وبعد صدور قانون المالية لسنة 2002، ألغى المشرع المادة 359 من قانون التسجيل، لكنه أبقى على المادة 355 من نفس القانون، وعند ملاحظة تبويب هذه المادتين، بغض النظرعن محتواهما، يتبين أنهما تندرجان ضمن الباب الرابع عشر المتعلق بتحصيل الرسوم.

وبالتالي، لا يوجد ارتباط مباشر بينهما وبين النزاعات المتعلقة بوعاء ضريبة التسجيل، يضاف إليه،أن نص المادة 355 مبهم، حيث يبدو للوهلة الأولى أن الطعن القضائي يوقف الطعن أمام الإدارة الجبائية، بينما يمكن أن تُفهم أيضاً بأنها تسمح باللجوء المباشر إلى القضاء دون الحاجة لتقديم شكوى مسبق أمام الإدارة الجبائية في نزاعات تحصيل حقوق التسجيل.[2]

د- مدى إلزامية الشكوى الضريبية في مادة الرسم على رقم الأعمال

تناول قانون الرسم على رقم الأعمال معالجة المواضيع النزاعية في الفصل السابع من جزءه الأول تحت عنوان "**قواعد المنازعات**"، وذلك من خلال المادة 109 المتعلقة بفرض الضريبة، والتي ألزمت تقديم شكوى ضريبية إلى الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى لجان الطعن أو القضاء الإداري، إلا أن هذه المادة أُلغيت بموجب قانون المالية لسنة 2002[3]، ونُقلت أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، وبناءً على ذلك، أصبح إجراء الشكوى الضريبية في مجال الرسوم على رقم الأعمال خاضعاً لنفس القانون.

---

[1] – القرار رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09، 2007.، ص 67...." يستنتج من القرار أن مجلس الدولة يقر بضرورة تقديم شكوى مسبقة في أي نزاع ضريبي دون استثناء، ومع ذلك، في قرار لاحق، استثنى المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل من هذا الشرط، حيث ناقش مجلس الدولة الإشكال الإجرائي المقدم من مديرية الضرائب لولاية باتنة، والذي يتعلق بمدى استيفاء الدعوى الأصلية لشرط شكلي جوهري يتمثل في تقديم الشكوى الإدارية المسبقة قبل رفع الدعوى. وخلص المجلس إلى أن النزاع الحالي يتعلق بحقوق التسجيل، وبالتالي لا مجال لتطبيق المواد 72 و73 و74 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تنظم منازعات الوعاء المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال وحقوق الطابع. وعليه، فإن الشكوى الإدارية المسبق غير ضرورية في منازعات حقوق التسجيل.

[2] – المادة 355 من قانون التسجيل، التي تنص "... إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من بل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي."

[3]– المادة 109 من قانون الرسم على رقم الاعمال،وقد تم إلغاءها ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 من القانون رقم 10-21، مرجع سابق.

و- مدى إلزامية الشكوى الضريبية في مادة الطابع

لم يتضمن قانون الطابع أي أحكام تتعلق بالمنازعات، مكتفياً بالإشارة إلى الإجراءات المطبقة في قانون التسجيل من خلال المادة 23 منه، هذه الإشارة تهدف بوضوح إلى تطبيق قواعد التسجيل الخاصة بتحصيل الحقوق والرسوم، ولا تتعلق بالوعاء الضريبي، بناءً على ذلك، يجب إخضاع الشكوى الضريبية المتعلقة بوعاء حقوق الطابع للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، باعتباره القانون العام، نظراً لعدم وجود نص خاص يعالج هذه المسألة في قانون الطابع.[1]

يمكن القول في الأخير أن المنازعات في الوعاء الضريبي لمختلف أنواع الضرائب تخضع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، في جميع مراحلها الإدارية منها والقضائية، حيث نصت أحكامه على أن الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات والتي يجب تقديمها أمام الإدارة الجبائية في المرتبة الأولى، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري والتي تخرج من نطاق تطبيق إجراء الشكوى[2].

2-الأساس القضائي على إلزامية الشكوى الضريبية

أكدت الجهات القضائية الإدارية على إلزامية المرور عبر المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية كشرط ملزم للمكلف بالضريبة الذي يعترض على قرار الإدارة الجبائية أو يسعى للاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، و يُعتبر قرار مجلس الدولة المشار إليه في القضية المثارة أمامه، مثالًا على هذا الالزام، ففي القرار رقم 106255 الصادر في 2016/01/14، بين ("ع.ع" و"و. و") للجيولوجيا والمراقبة المنجمية ومديرية الضرائب لولاية بسكرة، والتي تبين أهمية المرور عبر المرحلة الإدارية قبل رفع الدعوى، حيث تم التأكيد على أن الدعوى المُراد منها إلغاء إشعار بالدفع لا يمكن رفعها إلا بعد صدور قرار فاصل في الطعن المسبق الموجه إلى الإدارة الجبائية، وبما أن الحكم المستأنف رفض الدعوى دون مناقشة الشروط الشكلية

[1]- الأمر 76 -103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل بوالمتمم، ج. ر. عدد 39 الصادرةو بتاريخ 15 ماي 1977.

[2]- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي نصت " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الاشهار العقاري....."

الجوهرية المطلوب احترامها قبل رفع الدعوى، فإنه ارتكب خطأ في تطبيق القانون، مما يستدعي إلغاء الحكم وإعادة التصريح بعدم قبول الدعوى شكلاً.[1]

وفي نفس السياق صدرقرار آخر عن مجلس الدولة يحمل رقم 076647 والصادر بتاريخ 2013/04/11، يستخلص من هذا القرار المبدأ الذي يُوكد أن الشكوى الضريبية تُعتبر إجراءً جوهريً من النظام العام، إذ أن القضية بين الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لأشغال البناء والري، ضد مديرية الضرائب لولاية بومرداس، يستفاد من القضية أنه تم رفع دعوى للمطالبة بإرجاع المبلغ الذي يمثل الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2005، وتبين أن المستأنف لم يقدم دليلاً يثبت أنه قد قام بتقديم تظلم أمام مديرية الضرائب وفقاً لأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، ونتيجة لذلك، قضى القرار المستأنف بعدم قبول الدعوى بسبب عدم وجود التظلم المسبق.[2]

وفي فرنسا ظهرت قاعدة حق الطعن الإداري عن طريق الشكوى الضريبية في إجراءات المنازعات الجبائية منذ سنة 1927 في إطار الضرائب المباشرة، إذا يعد سلوك الإجراءات الإدارية ضروري قبل ممارسة أي طعن قضائي، وتبقى المرحلة الإدارية في إجراءات البت في المنازعات أهميتها القصوى في التشريع الفرنسي نظراً لعدة اعتقادات يرى المكلفين بالضريبة أنها تدفعهم إلى اللجوء إلى الطعن الإداري منها:[3]

- اعتقادهم الكبير بأن الحلول الأكثر ملائمة هي تلك التي تكون صادرة مباشرة عن الهيئة صاحبة القرار المطعون فيه.
- لما تتميز به النصوص الجبائية من تعقيد وغموض يجعلها تستعصي على الفهم من طرف أغلبية المكلفين.
- ولعدم اهتمام المكلفين بالحلول القضائية والتي تأتي متأخرة بعض الوقت أو بعد فوات الأوان.

---

[1]- قرار مجلس الدولة رقم 106255 الصادرة بتاريخ 2016/01/14:منشور على الموقع الرسمي لمجلس الدولة،https://www.conseildetat.dz/sites/default/files/jurisp_file/arretn%C2%B0092749-a.pdf تاريخ الاطلاع 2024/05/06 على الساعة: 20:10.

[2]- قرار مجلس الدولة رقم 076647 المؤرخ 2013/04/11، مجلة مجلس الدولة عدد 12.غير منشور.

[3]-يونس مليح، **الضمانات المسطرية في مواجهة الإدارة الضريبية**، مطبعة الأمينة، العدد التاسع، الرباط، المغرب، 2015، ص112.

– لأن أكثر الخلافات مع المكلفين غالباً ما تسوى عن طريق الحوار المباشر
– وأخيراً يلاحظ على أن سلطات الإدارة تكون أوسع من سلطات القاضي الضريبي إن صح التعبير.

يمكن القول أن الاساس القانوني للشكوى الضريبية مستند على تأكيد المشرع الجزائري على شرط الشكوى الضريبية المسبقة كإجراء أولي وإلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، ووفقاً لأحكام المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية يعد هذا الشرط استثناءً عن القاعدة العامة التي تجعل الشكوى الإدارية اختيارية، كما هو منصوص عليه في قوانين الإجراءات المدنية والإدارية، ويأتي هذا استناداً لمبدأ الخاص يقيد العام.

الفرع الثاني: مرتكزات الشكوى الضريبية

لقد أولى المشرع الجزائري اهتمامًا خاصًا بالشكوى الضريبية كآلية قانونية إجبارية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، والتي بدوره اتقوم على مجموعة من المرتكزات القانونية المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، هذه المرتكزات تمثل مجموعة الشروط التي تؤطر ممارسة هذا الإجراء من الناحية الشكلية **(أولاً)** إضافة إلى أخرى موضوعية**(ثانياً)** مع احترام الأجل القانوني لرفع الشكوى الضريبة **(ثالثا)**، ذلك من أجل ضمان تقديم الشكوى ومعالجتها بطريقة سليمة وفعالة.

أولا : الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

يتضح من خلال نصوص المواد المنظمة للشكوى الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الجزائري قد أنشأ إطارا قانونيا دقيقا لتقديم الشكاوى الضريبية، حيث أحاطها بجملة من الشروط التي يجب توفرها لكي تكون مقبولة ومؤهلة للنظر فيها،هذه الشروط يتعلق بعضها برافع الشكوى نفسها **(1)**، وبعضها الآخر يتعلق بمضمون الشكوى الضريبية**(2)**.

1– الشروط المرتبطة برافع الشكوى الضريبية

تخضع الشكوى الضريبية للقواعد العامة التي تنطبق على جميع التظلمات الإدارية، وهي الصفة، والمصلحة، والأهلية بالإضافة إلى ذلك، هناك شرط إلزامي وهو التوطين.

أ- شرط الصفة في رافع الشكوى الضريبية

نظراً لان الدين الضريبي يتميز بالطابع الشخصي، فلايمكن أن تُرفع الشكوى الضريبية إلا من قبل الشخص المكلف بدفع الضريبة نفسه، أي الشخص الذي يتحمل المسؤولية المالية أو القانونية لسدادها، وهذا ما يُعرف قانونياً بالصفة.

إلا أن القانون خول لأشخاص آخرين في بعض الحالات القيام مقام المكلف بالضريبة وتقديم الشكوى الضريبية أمام الإدارة الجبائية، بما يتوافق مع القواعد العامة المعمول بها، وذلك من خلال النيابة عن صاحب الصفة الأصلي.

وبناء عليه، أوجب المشرع أن يكون الوكيل مخولًا بالوكالة القانونية من قبل المكلف أو المدين بالضريبة شخصيًا، كما يجب أن يلتزم الوكيل بالسلطات المحددة في نص الوكالة وألا يتجاوزها، إضافةً إلى ذلك، لا يجوز للوكيل أن يوكل شخصًا آخر بما هو موكل فيه، و أن الوكالة المحررة لتمثيل المكلف بالضريبة أمام القضاء يجوز التصرف بها أمام الإدارة الجبائية والعكس غير صحيح.[1]

كما، أكد مجلس الدولة في قراره رقم 23957 الصادر في 2006/04/19، على شرط وجوب تحرير الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، وذلك كشرط أساسي للتمثيل القانوني عن الغير، وإلا تكون عرضة للبطلان.[2]

ب – شرط المصلحة

بالإضافة إلى الصفة التي يجب أن يتمتع بها مقدم الشكوى، أوجب المشرع أن يكون لديه مصلحة يسعى لتحقيقها من وراء تقديم الشكوى، فالمصلحة هي الأساس الذي تقوم عليه الشكوى والدافع لتقديمها، والهدف المرجو منها، وتتميز المصلحة بشروط ثلاث هي:

---

[1]- المادة 75 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر، العدد 82 الصادرة في 30 ديسمبر 2007.

[2]- قرار رقم 23957 الصادرة في 19/ 04/ 2006 الذي جاء فيه".... حيث وأن في قضية الحال، أن الشكوى المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وكلته مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدؤجة الاولى في عدم قبول الدعوى شكلاً..."

-وجوب أن تكون المصلحة شخصية

الأصل أن تكون المصلحة شخصية عند تقديم شكوى فردية، وفقًا لمضمون المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية التي تتعلق بمكلف واحد فقط، والاستثناء عندما تشمل الضريبة مجموعة، مثل حالة عدم إمكانية القسمة، أو عندما يتعدد أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على الشركة، في هذه الحالات، يمكن لهؤلاء الأعضاء تقديم شكوى جماعية بصفتهم شركاء في الشركة.[1]

-وجوب أن تكون المصلحة قائمة

يقصد بالمصلحة القائمة الفائدة التي يحصل عليها المكلف بالضريبة عند تقديم طعنه أمام الإدارة الجبائية، وتُعتبر المصلحة التي تبرر قبول الشكوى الضريبية هي المصلحة المحققة فعليًا، حيث لا تُقبل الشكوى المبنية على مصلحة محتملة، بمعنى آخر، يجب أن يكون النزاع الجبائي متعلقًا بضريبة فُرضت بالفعل، ويبدأ موعد تقديم الشكوى من تاريخ إحالة الجدول للتحصيل أو حدوث الأحداث التي تبرر تقديم الشكوى.[2]

ج- إلزامية تعين موطن بالجزائر لرافع الشكوى المقيم بالخارج

ألزم المشرع على مقدم الشكوى أو الطعن الذي يقيم خارج البلاد أن يحدد موطناً له في الجزائر وفقاً للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم تحديد هذا الموطن بوصفه المكان الذي يتم فيه إرسال الإشعارات وجميع العمليات المتعلقة بالمسائل الجبائية والتواصل مع الإدارة الجبائية وتقديم العرائض.[3]

وينبغي الإشارة إلى أن الشرط المتعلق بضرورة اختيار موطن في الجزائر من قبل المكلف بالضريبة المقيم في الخارج ينطبق في الحالات التالية:

- تقدم الشكوى من خلال محامٍ نيابة عن المكلف بالضريبة المقيم في الخارج، بمعنى اختيار الشاكي يعتبر تعيناً قانونيًا لموطنه.

---

[1] -صالحي العيد، مرجع سابق ص87.

[2] - المادة 72 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

[3] - المادة 75، من نفس القانون.

– يمكن أيضًا تقديم الشكوى من قبل شخص طبيعي أو معنوي مقيم في الخارج وله فروع في الداخل (شركة فرعية، وكالة...)، مما يعني اعتبار أحد هذه الفروع كموطن للمكلف بالضريبة .

وهنا يتجه المشرع من خلال هذه الشروط والإجراءت إلى محاولة سد الثغرات التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة في حالات التعامل مع الإدارة الجبائية، سواء باللجوء إلى التهرب الضريبي والتدليس من جهة، أو بسبب عدم قدرة المكلف بالضريبة على الرد بعد استلام التبليغات المختلفة من الإدارة من جهة أخرى، وبالتالي، يُعتبر هذا الشرط أساسيًا ووجوبيًا لقبول الشكوى، تحت طائلة عدم قبولها.[1]

2– الشروط المتعلقة بمضمون الشكوى الضريبية

إضافةً إلى الشروط الخاصة بمقدم الشكوى الضريبية، هناك شروط أخرى ترتبط بالشكوى نفسها، كما هو مشار إليه في المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية نذكر من بينها:

أ–شرط الكتابة

لم ينص صراحةً على شرط الكتابة في الشكوى الضريبية، إذ لا توجد فائدة من تحديده من الجانب التشريعيً، طالما أنه يرتبط تلقائيًا مع الشرط الخاص الذي يتمثل في توقيع الشكوى الضريبية بخط اليد وعدم خضوعها لرسوم الطابع، وفقًا لما ورد في المادة 73، الفقرة 2 والفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.[2]

وعليه، فمن غير الممكن أن تُحيل الشكوى الشفهية النزاع الضريبي بأي حال إلى مرحلة النظر والمعالجة أمام الإدارة الجبائية، بل يجب تقديم الشكوى في صيغة مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ.

وعلى النقيض من ذلك ألزم المشرع الفرنسي أن تقدم الشكوى الضريبية كتابةً وإلا كانت غير مقبولة شكلاً، كما أوجب أن تتضمن البيانات التي يطلبها القانون، كاالأسباب القانونية

[1]– لكحل عائشة، **الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2020، ص 43.

[2]–المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية في فقرتها 02 والتي تنص" لاتخضع الشكاوي لحوق الطابع "

والواقعية التي يستند إليها المكلف بالضريبة في طلبه الخاص بربط الضريبة أو التخفيض منها.[1]

ب-عدم خضوع الشكوى الضريبية لحقوق الطابع

لا يُشترط تحرير الشكوى الضريبية على ورق مدموغ، بل يكفي تقديمها إلى الإدارة الجبائية المختصة على شكل رسالة عادية مكتوبة[2]، وهذا الأمر يعكس التوجه نحو تبسيط الإجراءات وتسهيلها على المكلف بالضريبة ويُشجع على ممارسة حقوقه القانونية في الاعتراض والطعن دون تردد، فالغاية من الشكوى الضريبية هي إيصال الاعتراض أو الطعن بشكل واضح ومكتوب، دون تحمل المكلف بأعباء إضافية غير ضرورية خصوصًا أن هذه التكاليف غير قابلة للاسترجاع، هذا التبسيط يكرس فعالية النظام الضريبي ويساهم في زرع الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

ج-التوقيع على الشكاية الضريبية بخط اليد

ألزم المشرع بأن تكون الشكوى موقعة بخط اليد من قبل المكلف بالضريبة شخصياً[3]، ومع ذلك، يمكن لشخص آخر أن يوقعها نيابة عنه بشرط تقديم وكالة قانونية قبل تقديم الشكوى.[4]

الجدير بالإشارة أن المشرع أوجب توقيع المكلف بالضريبة على الشكوى بخط اليد، إلا أنه لم يراعِ الحالات التي يكون فيها المكلف عاجز على التوقيع، كما هو منصوص عليه في القواعد العامة وفقاً لنص المادة 324 مكرر 2 من القانون المدني، هذه المادة تنص على أن الأشخاص الذين لا يستطيعون التوقيع بأنفسهم بسبب عجز بدني يمكنهم تفويض شخص آخر للتوقيع نيابة عنهم، بشرط أن يكون هذا التفويض موثقاً.[5]

.2 -RICHER DANIEL ,le droits du contribuable dans le contentieux fiscalbaris, 1997 , p 98

[2]- زعزوعة فاطمة،**تسوية المنازعات الضريبية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبر بكر بالقايد تلمسان، 2005، ص39.

[3]- المادة 73 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت " تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى توقيع صاحبها باليد..".

[4]- فريجة حسين، **إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**،(د.ط) دار العلوم للنشر والتوزيع، 2008، ص34.

[5] -المادة 324 مكرر2 الفقرة 02 من الأمر 75-58، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، مرجع سابق.

هذا الإغفال في النص التشريعي يطرح إشكالية كبيرة، خاصة عندما نتحدث عن حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة أو ذوي الحركة المحدودة، فإن عدم قدرة المكلف على التوقيع بنفسه لا ينبغي أن يكون عائقاً أمام ممارسة حقه في تقديم الشكوى الضريبية، هنا يأتي دور الإدارة الجبائية في تبسيط وتسهيل الإجراءات الضريبية لجميع المكلفين دون تمييز.

علاوة على ذلك، يتعارض هذا الشرط مع معايير نوعية الخدمة التي تتطلب من الإدارة الجبائية إتمام الإجراءات للأشخاص الذين يواجهون صعوبات في الحركة أو ذوي الاحتياجات الخاصة، من خلال ضبط معايير تهدف إلى ضمان أن تكون الخدمات الحكومية متاحة وسهلة الوصول للجميع، بما في ذلك تقديم بدائل مناسبة للتوقيع اليدوي مثل التوقيع الإلكتروني أو التفويض القانوني.

ثانيا: الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية

من الشروط الموضوعية الواجب توفرها عند تقديم الشكوى أمام الإدارة الجبائية أن تحتوي على بيانات موضوعية تخص الضريبة **(1)** وأخرى توضح أساس فرضها ، لتمكين الإدارة الجبائية من الاطلاع على محتواها ودراستها، كما ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم شكوى مفصلة تتضمن عرضًا لطلباته أو استنتاجاته المتعلقة بالمسألة موضوع الشكوى، وتدعيمها بالوسائل القانونية اللازمة لتعزيز موقفه في النزاع **(2)**.

1-البيانات المرتبطة بالضريبة

من البيانات الالزامية التي يجب أن تتضمنها الشكوى والمتعلقة بالضريبة، أن تشمل الشكوى على نوع الضريبة، والقيمة المالية المتنازع عليها مع بيان رقم المادة في الجدول التسجيلي للضريبة، وفي الحالات التي لا تتطلب وضع جدول، يجب إرفاق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع[1].

كما أوجب المشرع أيضًا أن تكون الشكوى منفردة لكل وعاء خاضع للضريبة، بمعنى أنه لا يجوز أن تشمل الشكوى عدة أنشطة أو مصادر دخل مختلفة، هذا يتطلب من المكلف بالضريبة تقديم شكوى منفصلة لكل نشاط أو مصدر دخل لديه اعتراض عليه، علاوة على

[1] – المادة 73 من قانون اللإجراءات الجبائية، مرجع سابق

ذلك، يجب أن تكون الشكوى متعلقة بالضرائب الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، بحيث لا يمكن للشكوى أن تشمل ضرائب متعلقة ببلديات متعددة.[1]

هذا الالزام في ضبط البيانات المتعلقة بالضريبة يساعد في تبسيط عملية مراجعة الشكاوى للإدارة الجبائية، و يسهل عليها التعامل مع الشكاوى بشكل فردي ومحدد، مما يزيد من كفاءة وفعالية معالجة الاعتراضات، كما يتيح للمكلفين بالضريبة تقديم شكاوى واضحة ومفصلة، مما يسهم في تسريع عملية النظر فيها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، يعكس ذلك على توفير ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة في بيئة الاعمال.

2-البيانات المرتبطة بطلبات المكلف حول أساس فرض الضريبة

وتشمل على الطلبات الأصلية المتعلقة بموضوع النزاع والتي يجب على المكلف بالضريبة عرضها بوضوح في شكواه، كما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه، و يمكن للمكلف تقديم طلب جوازي لتأجيل دفع الحقوق المتعلقة بالشكوى، وهو أمر اختياري يمكنه التماسه أو عدم ذكره حسب رغبته.[2]

أ-الطلبات الأصلية المتصلة بموضوع الشكوى

يرتبط الأمر بطلبات المكلف بالضريبة المتعلقة بموضوع النزاع، وهي ثلاثة أنواع: إما تهدف إلى تعديل أخطاء مادية أو حسابية بسيطة، أو تتعلق بمراجعة كيفية تحديد الضريبة أو حسابها، أو يسعى من خلالها المكلف للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.[3]

أ1- طلب تعديل الأخطاء المادية البسيط

يعتمد طلب المكلف في هذه الحالة على توضيح الخطأ الذي ارتكبته الإدارة الجبائية مع طلب تصحيحه، في هذه الحالة تقوم الإدارة بدراسة الشكوى والبت فيها دون الحاجة إلى إجراءات تحقيق إضافية،[4]، كما سيتم توضيحه لاحقاً.

---

[1]- فريجة حسين، مرجع سابق، ص19.

[2] - المادة 73 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] - فريجة حسين، مرجع سابق، ص 17.

[4] -أمزيان عزيز،**المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، (د ط)، دار الهدى للطباعة والنشر، 2005، عيم مليلة، الجزائر.ص14.

أ2- طلب مراجعة مقدار تقييم الضريبة

في هذه الحالة تتركز طلبات المكلف على إعادة النظر في فرض الضريبة من حيث تحديد وعائها، أو ربطها، أو كيفية حسابها، قد تتضمن هذه الطلبات إلغاء الضريبة أو تخفيضها، وتخضع الشكاية في هذه الحالة لجميع المراحل الإجرائية للمنازعة شريطة أن تكون مستوفية لكافة الشروط المطلوبة.[1]

أ3 – طلب الاستفادة من حقوق ناتجة عن أحكام تشريعية أو تنظيمية

وهي الوضعية التي يسعى المكلف بالضريبة من ورائها إلى الحصول على حقوق أو امتيازات جبائية منصوص عليها في التشريعات أو اللوائح، والتي قد تكون أغفلتها الإدارة الجبائية عند فرض الضريبة.

مثال على ذلك ما أقره المشرع في حالة الإعفاء والتخفيض الضريبي بموجب قانون المالية لسنة 2024، والذي تم على أثره إلغاء الرسم على النشاط المهني على الشركات مع الاستفادة في تعديل معدل الضريبة الجزافية المفروضة على نشاط المقاول الذاتي، حيث تم خفض هذا المعدل من 5٪ إلى 0.5٪، كما تم تجديد الإعفاء من الضرائب لمدة 5 سنوات على دخل الأسهم والأوراق المالية المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة، يضاف إليه تحفيز الاستيراد والتصدير من خلال تطبيق المعدل المخفض (9٪) للرسم على القيمة المضافة لاستيراد المدخلات لتربية المائيات.[2]

ب – الطلبات التبعية حول إرجاء الدفع القانوني قبل صدور القرار المتخذ بشأن الشكوى

الأصل العام أن تقديم الشكوى الضريبة لا يؤثر على استمرار عملية تحصيل الحقوق محل الشكوى، ومع ذلك، يجوز للمكلف بالضريبة أن يطلب من الإدارة الجبائية تأجيل دفع الدين الضريبي موضوع النزاع عند تقديم تظلمه، هذا ما نصت عليه المادة 74 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي جاء فيها "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72،73، 75 من هذا القانون، في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة،إذا طلب قبل

[1]– فريجة حسين، المرجع نفسه، ص 35

[2]– المادة67 من قانون رقم 23–22 المتضمن قانون المالية لسنة 2024،مرجع سابق.

صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة"،وبناءً على مفهوم المادة، تستجيب الإدارة الجبائية لطلب التأجيل بالموافقة، بشرط أن يكون الطلب مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانوناً، و أن يكون حصراً على الشكاوى الناتجة عن الرقابة الجبائية.[1]

ب1- المتطلبات الشكلية الواجب توفرها في طلب إرجاء الدفع

لقبول طلب إرجاء الدفع من طرف المكلف بالضريبة، يشترط أن تكون هناك شكوى مسبقة، يعد هذا الشرط جوهري حسب نص المادة 74 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المذكور أعلاه.

بالإضافة إلى ذلك، يجب على المكلف بالضريبة الذي يرغب في الحصول على إرجاء الدفع أن يقدم طلباً صريحاً للإدارة الجبائية، معبراً عن رغبته في ذلك كتابياً، كما يمكن أن يكون طلب الإرجاء مضمناً في الشكوى نفسها أو يقدم بشكل منفصل إذا أغفل المكلف تضمينه عند تقديم الشكوى، في هذه الحالة، يمكنه تقديم الطلب لاحقاً، بشرط أن يكون ذلك قبل انتهاء المواعيد القانونية لتقديم الشكوى وقبل صدور قرار الإدارة الجبائية بشأنها، حيث يخضع طلب الإرجاء لنفس القواعد المتعلقة بالشكوى.

ب2- المتطلبات الموضوعية الملزمة في طلب إرجاء الدفع

من المتطلبات الموضوعية الملزمة للحصول على إرجاء الدفع، تقديم ضمانات من طرف المكلف بالضريبة تضمن تغطية سداد الدين الضريبي المتنازع عليه أو جزء منه، كما أن هذا الإرجاء يقتصر فقط على عمليات ضريبية محددة دون غيرها.

ب3- في حالة تسليم ضمانات حقيقة من المكلف بالضريبة

القاعدة العامة تقتضي أن يتقدم المكلف بالضريبة بطلب إرجاء الدفع مرفقاً بضمانات حقيقية لتأمين سداد الحقوق المتنازع عليها، وذلك تطبيقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.[2]

[1]- المادة 74 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية

[2]- المادة 74 الفقرة 01 المقطع الأول من نفس القانون

ويُقصد بالضمانات الحقيقية في هذا السياق حسب نص المادة المذكورة أعلاه هي التأمينات العينية مثل الرهن العقاري، الرهن الحيازي، ورهن القيم المعنوية، هذه الضمانات تتميز بأنها تعتمد على وجود أصول مادية يمكن حجزها أو التصرف فيها لضمان استيفاء الدين.

بالمقابل، تم استبعاد التأمينات الشخصية مثل الكفالة والضمان الاحتياطي من نطاق الضمانات المقبولة، التأمينات الشخصية تعتمد على التزام الأفراد أو الشركات بسداد الدين في حالة عجز المدين الأصلي، ولكن المشرع الجبائي لم يعتبرها كافية لتأمين سداد الدين الضريبي المتنازع عليه، هذا الاستبعاد أثار بعض الجدل حيث نرى أنه يفتقر إلى مبرر مقبول، نظراً لأن التأمينات الشخصية قد توفر مستوى مقبولاً من الأمان في العديد من الحالات، إلا أن المشرع اختار التركيز على الضمانات العينية لضمان وجود أصول ملموسة يمكن الرجوع إليها لتسوية الديون، مما يوفر مستوى أعلى من ضمان تحصيل الدين الضريبي للإدارة الجبائية.

ب4-في حالة عدم تسليم ضمانات حقيقية من المكلف بالضريبة

في حال عدم تمكن المكلف بالضريبة من تقديم الضمانات المطلوبة، يمكنه دفع نسبة 20% من مبلغ الضرائب المتنازع عليها إلى قابض الضرائب المختص[1]، تشمل هذه النسبة كل من المبلغ الرئيسي للضريبة المطالب به، بالإضافة إلى الحقوق والغرامات والزيادات المالية الناتجة عن عدم الدفع أو التأخير،وذلك استناداً إلى المادة 80 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بتأجيل الدفع أمام لجان الطعن.[2]

كما يعفى المكلف بالضريبة من تقديم الضمانات أو دفع نسبة 20% من مبلغ الضريبة المتنازع عليها إذا كان خاضعاً لفرض ضريبي مزدوج أو إذا كان هناك أخطأء مادية تم إثباتها من قبل الإدارة الجبائية، كما هو منصوص عليه في المادة 74 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.[3]

[1]-االمادة 74 الفقرة 01 المقطع الثاني من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- المادة 82 الفقرة 02 من نفس القانون.

[3]-المادة 74 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد نص على إمكانية تأجيل الدفع للدين الضريبي المتنازع فيه، من خلال سداد نسبة تعادل 20٪ من المبلغ المستحق، كان هذا الإجراء محل تعارض في النسبة،قبل تعديلها بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2023[1]،والذي كان يفرض على المكلف دفع نسبة تبلغ 30٪ للاستفادة من هذا الإجراء.

ب5- الاستثناءات الحصرية للاستفادة من إرجاء الدفع

حدد المشرع الجبائي نطاق تطبيق إرجاء الدفع في المنازعات الناتجة عن عمليات الرقابة الجبائية التي تقوم مصالح الإدارة الجبائية، والتي تتعلق بالحالات المذكورة في المواد من 18 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية.[2]

بمعنى أن يطبق هذا الإجراء على الشكاوي الناتجة عن الرقابة على التصريحات من خلال التحقيقات الجبائية بصورها الثلاث، التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والخاصة بالشخص الطبيعي.

وبالتالي، استثنى هذا الشرط باقي المنازعات الناتجة عن حالات الإخضاع الضريبي الأخرى من مجال تطبيق إرجاء الدفع القانوني، وذلك كما نصت عليه المادة 74 الفقرة 02.[3]

لكن لا بد من التساؤل في هذا السياق عن مدى السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية تجاه طلب إرجاء الدفع المستوفي للشروط المذكورة أعلاه، وهل تكون الجهات الجبائية ملزمة بقبوله؟

في الحقيقة، لا يطبق إرجاء الدفع بقوة القانون عندما تتوافر جميع شروطه، حيث تشرع الإدارة الجبائية بتقييم وضعية المكلف بالضريبة، إذا تم إثبات وجود تلبس جبائي ضده، فإنها تواجه طلبه بالرفض، ولا يقتصر دورها على ذلك، بل تمتلك سلطة تقديرية في تقييم الضمانات الفعلية المقدمة، ولها الحق في إلغاء إرجاء الدفع بعد قبوله، في حال ظهور أحداث تهدد تحصيل الدين الجبائي محل الإرجاء.[4]

---

[1]- المادة 45 من القانون رقم من القانون 22-24، المتضمن قانون المالية لسنة 2023، مرجع سابق.

[2] - المادة 18 الى 21 من نفس قانون الإجراءات الجبائية.

[3]- المادة 74 الفقرة 02 من نفس القانون.

[4]- المادة 74 الفقرة 04 من نفس القانون.

خلاصة القول، يتضح أن التأجيل القانوني للدفع يبدو كإمتياز في ظاهره، ولكنه يتضمن قيوداً في مضمونه، فكون تحديد قيمة الضمان يخضع للسلطة التقديرية لقابض الضرائب، قد يؤدي إلى تعسف في حق المكلف بالضريبة عند تحديد هذه القيمة.

كما أن فرض دفع نسبة 20% على المكلف بالضريبة من الدين المتنازع عليه للاستفادة من إرجاء الدفع يعتبر تعسفاً بحقه، لاسيما عندما يتعلق الامر بتحصيل مستحقات قد لا تكون مستوفاة للخزينة العمومية، بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا التكليف يؤثر سلبًا على الوضع المالي للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، خاصة إذا كانت المبالغ المفروضة عليه ذات قيمة كبيرة.

فضلا عن ذلك، مايعاب على المشرع هو عدم وضوح إجراءات التحقيق والنظر في طلبات الاستفادة من الإرجاء القانوني للدفع، مما يمثل نقصًا في الضمانات القانونية التي تهدف إلى تفعيل دور طلب الإرجاء، حيث يصبح طلب تأجيل الدفع مجرد إجراء شكلي يفتقر إلى الفعالية، هذا الأمر يؤدي بلا شك إلى المساس بضمانات المكلف بالضريبة على حساب حقوق الخزينة العامة، مما يُسهل على الإدارة الجبائية التنصل من التزاماتها بحجة الحفاظ على المال العام.

ثالثا: الاجال القانونية لسير الشكوى الضريبية

تقتضي متطلبات الصالح العام أن تكون قرارات الإدارة الجبائية مستقرة وغير قابلة للطعن بشكل مستمر، خاصةً لأنها تتعلق بأموال الخزينة العامة التي تتطلب حماية دقيقة وصارمة، ولهذا السبب، من الضروري وضع حدود زمنية لتقديم الشكاوى أو الطعون على هذه القرارات، إذا لم يتم تقديم الطعن خلال هذه الفترة المحددة، فإن القرار يصبح نهائيًا ومحصنًا ضد أي نوع من الطعون الإدارية، وبالتالي، فإن تحديد المدة الزمنية هو أمر أساسي للمكلف بالضريبة لتقديم شكواه أمام إدارة الضرائب للطعن في قرارها، نتطرق الى الآجال القانونية لتقديم الشكوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة، ثم البت في اجال الشكوى الضريبية بالنسبة لإدارة الضريبية سنوضحها كما يلي:

1-آجال تقديم الشكوى الضريبية بالنسبة للمكلف بالضريبة

حدد المشرع الجبائي آجالاً ينبغي على المكلف بالضريبة احترامها من أجل تقديم شكواه لدى الإدارة الجبائية اذ أن عدم احترام هذه الآجال يستلزم رفض الشكوى الضريبية من طرف الإدارة الجبائية، ولهذا نظمها ضمن أحكام القسم الاول من الباب الاول من الفصل الاول من الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية، لهذا تعد مسالة هامة يجب احترامها من طرف المكلف بالضريبة ويمكن تحديد الآجال العادية والاستثناءات الواردة عليها كمايلي:

أ-الآجال العادية لإيداع الشكوى الضريبية

أورد المشرع الجزائري الآجال المحددة لقبول الشكوى الضريبية ضمن أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى النص الأصلي المنظم لأجال قبول الشكوى في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحديد نص المادة 331 منه قبل نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية.[1].

وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية المادة 72 منه، نجد أن المشرع قد عمد إلى توسيع الآجال الممنوحة للمكلفين بالضريبة فعوض عبارة "**السنة التي تلي السنة**" استعمل عبارة السنة "**الثانية التي تلي**" مما يسمح للمكلفين بحيز زمني أكبر لتقديم تظلماتهم ومنه فان الآجال العادية لتقديم الشكوى كحد اقصى نهاية السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي.

فعلى سبيل المثال يكون الأجل الذي تقبل فيه الشكوى الخاصة بجدول مدرج في التحصيل في شهر فيفري من سنة 2012 هو تاريخ 31 ديسمبر من سنة 2014.

ب-الآجال الاستثنائية لقبول الشكوى الضريبية

أورد المشرع الجزائري جملة من الاستثناءات من خلال أحكام المادة 72 في الفقرات 02 و03 و06 من قانون الإجراءات الجبائية وتتعلق بالتاريخ المعتمد لحساب آجال الشكوى والتي سنوضحها كما يلي:

[1] – المادة 72 معدلة بموجب المواد 43 من قانون المالية لسنة 2007 والمادة 39 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2013 والمادة 33 من قانون المالية لسنة 2015, والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2017.

ب1-وقوع أخطاء في الارسال

حدد المشرع الجزائري الأجل من خلال البند الأول من الفقرة الثانية للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ب 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو اثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها، ولا يعتد في مثل هذه الحالة بالتاريخ الذي أدرج فيه الجدول في التحصيل.

ب2-وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق

حدد المشرع الآجال من خلال الفقرة الثانية للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية ب 31 من ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق مهما كان التاريخ الذي أدرج فيه الجدول في التحصيل.[1]

ب3-عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول

كقاعدة عامة أنه لا وجود قانوني لدين الضريبة قبل صدور الجدول الضريبي أو الاخطار بوجوب أدائها،إلا أنه في حالة الاقتطاع من المصدر كما الحال بالنسبة للضرائب على الاجور فلا تستوجب جدولا ضريبياً[2]، وفي هذه الحالة إذا تعلق الأمر بالنسبة لاعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر فقد حدد الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات.[3]

بالنسبة للحالات الأخرى فقد حدد المشرع الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها.

ب4-الاحتجاج في طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة

أضاف المشرع بموجب أحكام المادة 72 في فقرتها 06 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2017، حيث تضمنت آجالا استثنائية عن القاعدة العامة، بحيث الزمت المكلف بالضريبة بتحديد أجل تقديم الشكوى التي تتضمن

[1] – المادة 72 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – بدايرية يحي، الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق،ص 267.

[3] – المادة 72 في الفقرة 03 من البند الاول من قانون الاجراءات الجبائية.

احتجاجا على قرار صادر إثر طلب إسترداد قروض الرسم على القيمة المضافة في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد.[1]

2- البت في آجال الشكوى الضريبية بالنسبة للإدارة الجبائية

نجد المشرع الجبائي كما منح آجالا للمكلف بالضريبة بتقديم شكواه، كذلك في المقابل طبقا لنص المادة 76 الفقرة 01 و 02 [2]، قد منح للإدارة الجبائية أجالا يجب أن لا تتجاوزها في دراسة الطعون، وتحدد أجال البت في الشكوى الضريبية حسب الجهة التي تنظر فيها الشكوى وحسب طبيعة الضريبة، والتي سنوضحها كمايلي:

أ-الضريبية التابعة لاختصاص رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب:

تحدد المدة بأربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكوى.

ب-الشكوى الضريبية التابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب:

تحدد المدة بستة (06) أشهر ويمدد الاجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي المؤرخ فيلإدارة المركزية، ويقلص هذا الأجل الى شهرين (02) بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة التابع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ج-الشكوى الضريبية التابعة لاختصاص مديريات كبريات الشركات:

تحدد المدة بستة (06) أشهرإنطلاقا من تاريخ استلام الشكوى، وتمدد إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات ستمائة مليون(600.000.000) دج،ويتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ برأي الإدارة المركزية.

يكمن القول إن تعدد أجال الفصل في الشكوى الضريبية يسبب تعقيدا ويزيد من أعباءً المكلفين في بيئة الأعمال، ويخلق حالة من عدم اليقين في النظام الضريبي، خاصةً أن تمديد مواعيد الفصل إلى ثمانية08 أشهر في بعض الحالات التي تتطلب رأي الإدارة المركزية يمكن أن يضر بمصالح المكلفين بالضريبة، حيث يتعين عليهم إنتظار فترة طويلة للحصول على قرار بشأن شكاواهم، هذا التأخير يمكن أن يؤدي إلى ضغوط مالية إضافية على المكلفين، خصوصًا

[1] – المادة 72 في الفقرة 06 من نفس القانون.

[2] – المادة 76 معدلة بموجب المواد 59 من قانون المالية لسنة 2003, والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2007, والمادة 36 من قانون المالية لسنة 2013 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2013

إذا كانوا مطالبين بتسديد الحقوق الضريبية المتعلقة بتظلماتهم في أجل أقصاه ثلاثة03 أشهر من تاريخ فرضها عليهم.

فكان من الممكن أن يكون توحيد هذه الآجال خطوة نحو تحسين الكفاءة والعدالة في النظام الضريبي، مما يكرس ثقة المكلفين بالنظام ويقلل من الإحباط والتوتر الناجمين عن إنتظار طويل للفصل في شكواهم، بالتالي إن توحيد الآجال من شأنه أن يسهل عمليات التخطيط المالي للمكلفين ويقلل من المخاطر المالية الناتجة عن التأخير في البت بالشكاوى، مما ينتج عنه خلق بيئة أعمال مناسبة للمكلف بالضريبة.

المطلب الثاني

إجراءات البت في الشكوى الضريبية

تخضع الشكوى الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إلىإجراءات ومراحل خاصة أثناء النظر فيها، وذلك بهدف توفير ضمانات للمكلفين بالضريبة، بما يوازن السلطة الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية، وقبل اتخاذ أي قرار بشأن الشكوى الضريبية، سواء بالقبول أو الرفض، يتعين على الإدارة الجبائية التحقيق في الشكوى الضريبية من خلال تحقيق أولي بالإضافى الى التحقيق الإضافي الذي ينتج عن الفحص الأولي، إذ يمكن من خلاله للجهات المختصة التأكد من صحة طلبات المكلف بالضريبة، وللتفضيل أكثر تتطلب الدراسة إلى تقسيم المطلب إلى فرعين:**(الفرع الأول)** التحقيق في الشكوى الضريبية،**(الفرع الثاني)** الجهة المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية.

الفرع الأول : التحقيق في الشكوى الضريبية

يتطلب نجاح الإدارة الجبائية في تأدية مهامها ضمان تطبيق النظام الضريبي من خلال وضع آليات رقابية محكمة بهدف التأكيد على مبدأ مشروعية القرارات في الجهاز الإداري، ولا يتم ذلك إلا عبر تفعيل الرقابة على قراراتها من خلال الفحص الأولي للشكاوى **(أولا)**،ولتكريس هذه الرقابة، ألزم المشرع بإجراء فحص إضافي بعد الفحص الأولي للشكوى **(ثانيا)**، مما يكفل مزيدًا من التدقيق والموضوعية في معالجة الشكاوى الضريبية.

أولا : التحقيق الأوليفي الشكوى الضريبة

عند إستلام ملف النزاع من المصلحة المختصة، تتولى بالتحقيق الأولي تحت إشراف رئيسها، من خلال تسجيله في سجل خاص، ثم يتم التحقيق تحت تكليف المفتش الذي كان مسؤولاً عن تأسيس الضريبة ضمن الهيئة التابعة له، أي للموظف الذي يتولى إدارة الملف الضريبي للمكلف. كما يمكن لرئيس المصلحة تفويض مهمة التحقيق إلى موظفين عند الضرورة، ويشمل إجراء التحقيق الأولي فحص الشكل والمضمون كما تشمل الآجال.

1- فحص آجال الشكوى

يتولى العون المحقق التحقق من مدى التزام المكلف بالضريبة بالآجال المحددة لتقديم واستقبال الشكوى، وفقًا لأحكام المادة 72 و المادة 172 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يعتمد العون على تاريخ تقديم الشكوى كمرجع لحساب الآجال المحددة للتحقيق والبت فيها، بالإضافة إلى النظر في تاريخ انتهاء هذه الآجال. بناءً على عملية التدقيق والفحص من قبل العون، يتم تحديد واحدة من الحالتين التاليتين:

قبول الشكوى: إذا قُدمت ضمن الآجال المحددة قانونيًا.

رفض الشكوى: إذا قُدمت خارج هذه الآجال، سواء قبل بدايتها أو بعد انتهائها.[1]

2- التحقق من استيفاء الشروط الشكلية للشكوى الضريبية

بعد أن ينتهي العون المحقق من فحص الآجال المتعلقة بالشكوى الضريبية، ينتقل إلى مراجعة الجوانب الشكلية للشكوى، بحيث يتأكد مما إذا كانت الشكوى تفي بجميع المتطلبات الشكلية الضرورية، لأن المشرع ينص على أن عدم الامتثال لهذه المتطلبات يؤدي إلى رفض الشكوى الضريبية.

إذا كانت الشكوى مطابقة لجميع الشروط الشكلية، يكفي تسجيل ملاحظة "**الشكوى مقبولة من حيث الشكل**" في القسم المخصص لذلك في ورقة التحقيق. أما إذا لم تكن الشكوى مطابقة لهذه الشروط، فيجب تسجيل ملاحظة "**الشكوى مرفوضة من حيث الشكل**" مع توضيح الأسباب القانونية للرفض وذكر الأساس القانوني لذلك.[2]

[1] – المادة 72، 172 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – المواد 73، 74، 75، 172 الفقرة 03 من نفس القانون.

3- مراجعة مضمون الشكوى الضريبة

تُعتبر هذه المرحلة الأهم والأكثر حساسية في عملية التحقيق، حيث يتعين على المحقق، الذي أعدّ الأساس الضريبي، إثبات صحة الإخضاع الضريبي المتنازع عليه في الشكوى، أو إعادة التقييم بناءً على الأدلة المقدمة من المكلف بالضريبة، حيث يتولى العون المحقق بتحليل القضية عن طريق تحديد الوقائع والأسباب المحيطة بالنزاع، بالإضافة إلى تقييم الأسس القانونية والتنظيمية التي يستند إليها المكلف بالضريبة، بهدف تحديد مدى صحة الإدعاءات المقدمة.[1]

ثانيا: التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية

يتم إجراء التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية بعد انتهاء التحقيق الأولي الذي تقوم به مصالح التأسيس أو الرقابة، يهدف هذا التحقيق الإضافي إلى اتخاذ قرار حاسم ومنصف، مما يساهم في تجنب الطعون ضد قرارات الإدارة، سواء أمام لجان الطعن أو أمام القضاء، حيث أن المشرع قام بتحديد الجهات المخولة لها صلاحية إجراء التحقيق، بالإضافة إلى تحديد كيفية القيام بعملية التحقيق.

1- الجهات المخولة لها صلاحية إجراء التحقيق

بعد انتهاء عملية التحقيق الأولي في الشكوى من قبل مصلحة الوعاء أو مصالح الرقابة، ووفقاً لإجراءات كل هيئة، تبدأ مصلحة المنازعات بالتحقيق الخاص بها فور استلامها للملف. يتم إجراء هذا التحقيق بواسطة موظفي المصلحة المؤهلين قانوناًو الذين يباشرون مهامهم لدى:[2]

أ-**مكتب الشكاوى**، بالنسبة لكل من المديرية الولائية للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات.

ب-**مصلحة الاحتجاجات**، بالنسبة لكل من المركز الجواري للضرائب ومركز الضرائب.

[1] - زاقي دارين، **النظام القانوني للمنازعة الضريبية**، مذكرة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، بن يوسف بن خدة جامعة الجزائر 1، 2017، ص 27.

[2] - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص200.

ويملك العون المحقق نفس السلطات والصلاحيات في اتباع إجراءات التحقيق في شكوى نزاع الوعاء الضريبي التي كانت متاحة للأعوان الذين قاموا بالتحقيق الأولي قبله، والتي سبق أن تم تفصيلها سابقًا.

2- مضمون التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية

كما هو الحال في التحقيق الأولي للشكوى الضريبية، يتولى العون المحقق في التحقيق الإضافي دراسة الشكوى من حيث الجوانب الشكلية والزمنية وكذلك الموضوعية، وهذا نظراً للطابع التقني المعقد الذي يميز نزاعات الوعاء الضريبي، حيث يركز التحقيق الإضافي أولاً على ضمان استيعاب العون المحقق لموضوع النزاع بشكل كامل، وأن رأيه يستند إلى معايير موضوعية ويجيب بدقة على جميع النقاط المثارة من قبل الشاكي، مع الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الخزينة العمومية.[1]

يمكن القول أنه ورغم تعديل المادة 76 بموجب قانون المالية لسنة 2013 والذي لم يعد يلزم بأن يتولى نفس المفتش الذي قام بفرض الضريبة النظر في الشكوى، إلا أن فحص الشكوى لا يزال يتم من قبل الجهة التي قامت بحساب وفرض الضريبة، وعلى الرغم من أن هذا الإجراء يمكن الجهة المختصة من استخدام نفس الأسس والبيانات التي استندت إليها في فرض الضريبة، إلا أنه يشكل تحدياً حقيقياً لنزاهة فحص الشكوى ويقلل من الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية

من خلال أحكام قانون الإجراءات الجبائية، منح المشرع صلاحية وسلطة الفصل في شكاوى المكلفين بالضريبة إلى كل من مدير مديرية كبريات المؤسسات، ومديري الضرائب في الولايات، ورؤساء مراكز الضرائب، ورؤساء المراكز الجوارية للضرائب. وقد تم تقسيم هذا الاختصاص بناءً على المعايير المالية لتحديد نطاق اختصاص كل منها، وقد تغيرت حدود هذا النطاق عبر مختلف قوانين المالية.

[1] – قسايسية عيسى، مرجع سابق، ص111.

أولا: الفصل في الشكوى الضريبية حسب النطاق الوطني

استناداً إلى قانون المالية لعام 2002 الذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية، أعطى المشرع الإدارة المركزية للضرائب، ممثلة بالمديرية العامة للضرائب، كجهة مختصة للبت في الشكاوى. تم توسيع هذه المهام لتشمل أيضًا مديرية كبريات المؤسسات بعدإنشاءهافي وقت لاحق.[1]

1- نطاق إختصاص مدير كبريات المؤسسات

يتولى مدير مديرية كبريات المؤسسات البت في جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المقدمة من الأشخاص الاعتباريين الخاضعين لاختصاصه، وفقًا لما هو محدد في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، يتم ذلك عندما تكون المبالغ الإجمالية للحقوق والغرامات والعقوبات موضوع الشكوى أقل من أو تساوي ثلاثمائة مليون (300,000,000) دج.[2]،

وبعد تعديل المادة 172 الفقرة 05 بموجب قانون المالية لسنة 2023 أصبح مدير مديرية كبريات المؤسسات يفصل في جميع الشكاوى المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي المقدمة من طرف الأشخاص المذكورين سابقا عندما تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ستمائة مليون دينار (600,000,000) دج، ولا يفصل قانونًا في شكاوى، إلا بعد الحصول على الرأي المطابق من الإدارة المركزية.[3]

2- نطاق إختصاص الإدارة المركزية

دون المساس بأحكام المادة 79 الفقرة 01 والمادة 172 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية، يتضح أن المدير الولائي للضرائب ومدير مديرية كبريات المؤسسات، وفقًا لأحكام قانون المالية لسنة 2017، ولا يفصلان قانونًا في شكاوى، إلا بعد الحصول على الرأي المطابق من الإدارة المركزية، حيث تختص الإدارة المركزية للضرائب بإصدار الرأي في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء في الحالات التالية:

[1] – زعزوعة فاطمة، **تسوية المنازعات الضريبية**، مرجع سابق، ص4.

[2] – المادة 172 الفقرة 02، من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] – المادة 172 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 44 من القانون رقم 22-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2023.

-عندما تتجاوز المبالغ الإجمالية للحقوق والغرامات والعقوبات في الشكاوى المقدمة إلى مديرية كبريات المؤسسات ثلاثمائة مليون (300,000,000) دينار.[1]

والجدير بالإشارة أن المدير الولائي للضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات يقوم بإحالة ملف النزاع، مرفقًا برأيه، إلى الإدارة المركزية للضرائب، حيث تقوم الإدارة المركزية بدراسة الملف وإصدا رأي ملزم حسب الحالة، بعد ذلك، يتولى كل من المدير الولائي للضرائب أو مدير مديرية كبريات المؤسسات ترجمة هذا الرأي إلى قرار رسمي.

ثانياً: الفصل في الشكوى الضريبية حسب النطاق الإقليمي

تم استحداث مراكز ضرائب ومراكز ضرائب جوارية، بالإضافة إلى مفتشيات متخصصة بعد تحديث الإدارة الجبائية وعليه، سنتناول السلطات المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية ذات الاختصاص الإقليمي، بدءًا من رئيس المركز الجواري للضرائب، ثم رئيس مركز الضرائب، وصولاً إلى المدير الولائي للضرائب.

1- نطاق اختصاص رئيس المركز الجواري للضرائب

يفصل رئيس المركز الجواري للضرائب في الشكوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء المقدمة من المكلفين بالضريبة ضمن نطاق اختصاص مركزه، وذلك نيابة عن المدير الولائي للضرائب وبناءً على أساس فرض الضريبة، ويؤول له الاختصاص أيضًا وفقًا للمعيار الإقليمي عندما تقل أو تساوي المبالغ من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى عشرين مليون (20,000,000) دينار، وبعد تعديل المادة 77 بموجب قانون المالية 2023 أصبح رئيس المركز الجواري يفصل في القرارات القضايا النزاعية التي تقل أو تساوي المبالغ من الحقوق والغرامات والعقوبات ثلاثين مليون (000, 30,000) دج.[2]

2- نطاق إختصاص رئيس مركز الضرائب

يختص رئيس مركز الضرائب، نيابة عن المدير الولائي للضرائب، بالفصل في شكاوى نزاع الوعاء الضريبي للمكلفين ضمن نطاق اختصاص مركزه، بشرط ألا تتجاوز المبالغ الإجمالية من الحقوق والغرامات والعقوبات لهذه الشكوى خمسين مليون (50,000,000) دج،

[1] – المادة 79، من نفس القانون.المعدلة بموجب المادة 38 من القانون رقم22-24المتضمن قانون المالية لسنة 2023.

[2] – المادة 77 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 46 من القانون رقم10-14 المتضمن قانون المالية لسنة.2015. والمعدلة بموجب المادة 37 من القانون رقم 22-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2023.

وذلك وفقًا للمعيار الإقليمي، وبعد تعديل المادة 77 الفقرة 02 أصبح رئيس مركز الضرائب يختص بالبت في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي سبعين مليون,(70,000,000) دج.[1]

تجدر الاشارة أنه كل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب يتمتع بصلاحية الفصل في الشكاوى نيابةً عن المدير الولائي للضرائب، مما يعني أن كل منهما يمارس هذا الاختصاص بتفويض منه، ومع ذلك، فإن الهيكل التنظيمي الحالي لا يوضح العلاقة بين رئيس المركز الجواري ورئيس مركز الضرائب.

إضافةً إلى ذلك، لم تتوضح هذه المسؤوليات بشكل مفصل فيما يتعلق بتسوية منازعات الوعاء الضريبي، أمام هذه السلطات، كما أنه بشأن حالات التفويض وحالات الاستقلال الوظيفي أيضاً غير واضحة، مما يمكن أن يخلق تضاربًا في الصلاحيات ويؤثر سلبًا على فعالية وكفاءة القرارات المتخذة من قبل رؤساء المراكز أثناء ممارسة وظائفهم، مما ويؤثر على ضمانات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

بالتالي، من الضروري إعادة النظر في الهيكل التنظيمي وتوضيح هذه النقاط لضمان فعالية وعدالة الإجراءات الضريبية، من خلال إعطاء رئيس مركز الضرائب سلطة أصلية للفصل في الشكاوى الضريبية المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي للمكلفين ضمن نطاق اختصاص مركزه فقط.

[1] – المادة 77 الفقرة 02 من نفس القانون والمعدلة بموجب المادة 37 من القانون رقم22-24 المتضمن قانون المالية 2023.

المبحث الثاني:

رفع الطعن أمام اللجان الضريبية كإجراء إختياري لحماية للمكلف بالضريبة في بيئة الاعمال

يحق للمكلف الذي لحقه قرار مضمونه الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات موضوع الشكوى الضريبية الصادر من طرف السلطات الضريبية المختصة، التقدم بطعن أمام اللجان الضريبية للطعن، التي أنشأها المشرع كمرحلة ثانية لاستفاء حقه قبل التوجه إلى القضاء الإداري، هذا الحق يأتي بعد استنفاد المكلف لإجراء الشكوى الضريبية بشكل إجباري، وعلى الرغم من أن اللجوء إلى هذه اللجان هو إجراء اختياري، إلا أن المكلف يفقد حقه في اللجوء إلى هذه اللجان إذا قام برفع دعواه مباشرة أمام القضاء الإداري.

تعمل هذه اللجان و المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، والمهيكلة على المستويات الولائية، الجهوية، والمركزية وفقًا لنظامً قانوني محددًا وقواعد سير دقيقة لضمان أداء مهمتها بناء على الأصول العامة المنصوص عليها، والإجراءات التي نظمها قانون الإجراءات الجبائية، وحتى تُقبل الطعون المقدمة إلى لجان الطعن الضريبية، وضع المشرع مجموعة من الظوابط لضمان اتباع الخطوات الصحيحة في تنظيم عملية الطعن والذي سنفصله في **(المطلب الأول)** من هذا المبحث، كما سيتناول **(المطلب الثاني)** الفصل في الطعن أمام اللجان الضريبية وطبيعة قراراتها.

المطلب الأول:

ضوابط رفع الطعن أمام لجان الطعن الضريبية

يعتبر اللجوء إلى لجان الطعن الضريبية، حقً عام مكفول لكل مكلف يزعم بأن لديه مطالب أو اعتراضات فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية، يتيح هذا الحق الفرصة للطعن في القرارات الضريبية أمام جهة مستقلة ومختصة، ولا يتوقف فقط على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، بل يمكن لأي مكلف يستوفي الشروط المنصوص عليها أن يستفيد منه،هذا الحق تضبطه بعض الشروط القانونية الخاصة لقبول طلبات الطعن**(الفرع الأول)**، بالإضافة إلى شرط الآجال لتقديم الطعون أمام اللجان الضريبية للطعن**(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: الشروط الخاصة بشكل الطعن ومضمونه

ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة بتقديم طعنه إلى لجان الطعن الضريبية بصيغة تتوافق مع طبيعة النظام الضريبي، حيث اشترط أن يتضمن الطعن شكل محدد يحتوي على المعلومات والبيانات المحددة، بما يمكن لجان الطعن من دراسة الطعن بدقة من جميع جوانبه، كما يجب أن يتضمن الطعن طلبات المكلف سواء من أجل التأجيل في الدفع أو التخفيف والإعفاء في المبلغ المفروض عليه.

أولا: الشروط المحددة لشكل تقديم الطعن

فرض المشرع الجزائري على المكلف بالضريبة مجموعة شروط يجب استيفاؤها عند تقديم الطعن أمام لجان الطعن الضريبية، حيث يؤدي عدم توافر هذه الشروط إلى رفض الطعن، تتطابق هذه الشروط مع تلك المنصوص عليها في الشكوى الضريبية بموجب المادتين 73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي سبق توضيحها، تتضمن هذه الشروط متطلبات محددة تتعلق بمقدم الطعن وكذلك بالطعن نفسه، وتشمل الآتي:[1]

[1]– المادة 84 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية

1-صيغة الطعن

أوجب المشرع الجزائري تقديم الطعن في شكل رسالة عادية مكتوبة بخط اليد على ورق عادي، على أن تحتوي هذه الرسالة على جميع المعلومات اللازمة والبيانات المحددة التي تساعد في تحديد موضوع النزاع.

الجدير بالاشارة أن اعتماد الرسالة العادية المكتوبة بخط اليد وعلى ورق عادي، يوضح أن المنظومة القانونية لم تلاحظ التطورات الحديثة ورقمنة الإدارة الجبائية، حيث أن اعتماد الطريقة التقليدية في تقديم الطعن، وعدم استخدامه لأوساط إلكترونية ونحن في عصرنا الرقمي ممكن أن يؤدي إلى عرقلة عملية فحص الطعن وتزيد من تعقيد إجراءاته، حيث تتطلب وقتاً وجهداً إضافياً لتحرير الوثائق وتسليمها بشكل يدوي، فإن هذه الطريقة تؤثر سلبًا على المكلف بالضريبة في بيئة الاعمال نظرا لطبيعة نشاطه الذي يتسم بالسرعة في تحقيق الأرباح.

كما أن تقديم الطعون عبر الإنترنت من شأنه أن يحسن من شفافية العملية ويزيد من مستوى الثقة في النظام الجبائي في عصر تكنولوجي متقدم، من خلال الوصول إلى الوثائق عبر البريد الإلكتروني أو عبر نظام إلكترونية معتمد من طرف الإدارة الجبائية، قد يساهم ذلك حتماً في التقليل من التأخيرات في فحص الطعون.

2-وجوب الفردية في الطعن

ينبغي أن يُقدم الطعن من قبل المكلف واحد فقط، إلا في حالات معينة مثل عدم إمكانية القسمة أو في حالة أعضاء شركات الأشخاص الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية، حيث يمكنهم تقديم الطعن بشكل جماعي بصفتهم شركاء في الشركة.[1]

هذا الشرط يعكس حاجة المشرع إلى ضمان الاستقلالية والتمثيل الفعّال لكل مكلف بالضريبة عن نفسه، حيث يجب أن يكون الطعن مقدماً من فرد واحد لضمان التركيز في موضوع الطعن وتمثيل مصالحه بشكل كامل، مما يسهل على اللجان النظر في القضايا واتخاذ القرارات

ومع ذلك، في بعض الحالات الاستثنائية، مثل الشراكة في شركات الأشخاص التي تفرض عليها ضريبة جماعية، يتعين على الشركاء تقديم الطعن بشكل جماعي لضمان تمثيل

[1]- المادة 73، من قانون الإجراءات الجبائية .

كافة مصالح الشركة وأعضائها، هذا الاستثناء يعكس الحاجة إلى تحقيق التمثيل الكامل للمصالح وضمان حقوق جميع الأطراف المعنية في الطعن، وهذا ما يؤكد على مبدأ المساواة وتوفير الفرص للجميع في الحصول على العدالة الضريبية.

3-الاختصاص المحلي للطعن

يجب أن يكون الطعن متعلقًا بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كان متعلقًا بمجموعة بلديات، فإنه لا يُقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات الثابتة في البلدية المذكورة في البداية.

إن إلزام المشرع في تقديم شكل الطعن في أن يكون متعلقًا بضريبة داخل حدود بلدية واحدة فقط، يمكن أن يساعد مهمة لجان الطعن المحلية في التعامل مع القضايا المحلية بدقة وكفاءة، حيث تكون القوانين والتفاصيل الإدارية معروفة جيدًا للجان.

كما يسهل على المكلين بالضريبة الذين يمتلكون عقارات أو أنشطة إقتصادية في أكثر من بلدية والذين قد يجدون صعوبة في تقديم طعون موحدة في الاقتطاعات الثابتة.

4-وجوب الوكالة القانونية في الطعن

كل شخص يقدم الطعن نيابة عن شخص آخر يجب أن يقدم وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، ويجب التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانونًا.

ومع ذلك، لا يتطلب تقديم الوكالة من المحامين المسجلين قانونيًا في نقابة المحامين أو من موظفي المؤسسة المعنية بالطعن، كما يعفى من ذلك في حالة العذر الشخصي، ويجب أن تكون الوكالة محررة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها، وإلا تكون باطلة.[1]

5- وجوب إختيار الموطن الجبائي:

إذا كان الطاعن مقيمًا في الخارج، فيجب أن يختار موطنًا له في الجزائر للتعامل مع إدارة الضرائب.

[1]- المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية

يتضح من إلزمية هذا الشرط هو أن يتمكن الطاعن من الوصول إلى خدمات الإدارة الجبائية وتقديم التصريحات الجبائية ومتابعته فيما يتعلق بالالتزامات الضريبية الخاصة به والتعامل بشكل عام مع الشؤون الضريبية في البلاد.

6- وجوب التوقيع باليد من قبل صاحبه

يشير هذا الشرط إلى أن الطعن يجب أن يتم توقيعه باليد، وهو ما يعني أن الشخص الذي يقدم الطعن يقوم بتوقيعه شخصياً بدلاً من استخدام توقيع رقمي أو توكيل لشخص آخر للتوقيع نيابة عنه، إلا أنه لم يراعِ الحالات التي يكون فيها المكلف عاجز على التوقيع، كما أشارت إليه الباحثة في تحليل سابقاً في شروط الشكوى الضريبية أمام الإدارة الجبائية.[1]

ثانيا: مضمون الطعن أمام لجان الطعن

لم يحدد المشرع الجزائري مضمون الطعن أمام اللجان في قانون الإجراءات الجبائية، ولكن بالرجوع للتعليمات التي تنظم المنازعات الجبائية[2]، يمكن للمكلف بالضريبة تقديم طعنه أمام رئيس اللجنة عبر طلب بسيط، مرفقًا بنسخة من القرار الذي يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى الأولية من قبل الإدارة الجبائية المختصة، أما بخصوص محتوى ومضمون الطعن، فيختلف بناءً على ما إذا كان يتضمن الطعن التأجيل القانوني للدفع أم التخفيف أوالأعفاء

1- الطعن المتضمن تأجيل الدفع القانوني:

في حالة رغبة المكلف بالضريبة في الإستفادة من التأجيل القانوني للدفع، يجب عليه أن يقدم طعنه إلى لجنة الطعن وفقًا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، والجدير بالذكر أن الطعن لا يمنحه إعفاءً من دفع القيم الضريبية المفروضة عليه، ولا يعلِّق تحصيلها من طرف الإدارة الجبائية، بل يمكن للمشتكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.[3]

---

[1]- المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية

[2]-أنظرالموقعhttps://www.mfdgi.gov.dz/fr/professionnels/droits-et-garanties/droits-et-obligations-lies-au-contentieux-fiscal: تاريخ الإطلاع 2024/03/20 على الساعة 18:00 مساءً.

[3]- المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية

وفي ذات السياق، يتمثل الإجراء في دفع مبلغ جديد يعادل 20٪ من الحقوق والغرامات المتبقية المتنازع عليها في القضية، بعد ذلك، يُحسب المبلغ الإجمالي الذي تم دفعه بنسبة 40٪ من المبلغ المتنازع عليه بعد خصم الجزء المستحق للتخفيض الضريبي.[1]

وبعد تقديم الطعن وسداد نسبة 20٪، يتم احتساب المبلغ الإجمالي المدفوع خلال مراحل الطعن، في حال قبول الطعن جزئيًا، يتم تخفيض المبلغ المتنازع عليه، ويصبح المبلغ النهائي المستحق أقل من المبلغ الأصلي، إذا كان الطعن يشمل رفضًا جزئيًا، يتعين على المكلف دفع نسبة من المبلغ المتبقي المتنازع عليه، مما يسهل عليه التعامل مع الالتزامات المالية المترتبة.

على سبيل المثال، إذا كانت الضريبة المتنازع عليها تقدر بـ 100,000 دينار، فإن سداد نسبة 20٪ يعادل 20,000 دينار، بعد تقديم الطعن، وإذا قررت اللجنة قبول الطعن جزئيًا وتخفيض المبلغ المتنازع عليه إلى 60,000 دينار، فإن المكلف قد يكون مطالبًا بسداد 40٪ من المبلغ المتبقي (60,000 دينار) بعد التخفيض، مما يعادل 24,000 دينار إضافية، بذلك، يكون المكلف قد دفع في المجمل 44,000 دينار، موزعة بين الدفعة الأولى (20,000 دينار) والدفعة الثانية بعد قرار اللجنة (24,000 دينار).

2- في حالة الطعن المتضمن التخفيف أو الإعفاء

يجب أن يتضمن الطعن، بالإضافة إلى المعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة، البيانات التالية:[2]

-تحديد نوع الضريبة والقيمة المالية المتنازع عليها.

-تقديم ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمدة، بهدف تصحيح الخطأ الذي ارتكبته الإدارة الجبائية.

-بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته لرفض مبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات، يقوم بتوضيح طلباته بدقة، سواء كانت تهدف إلى تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.

[1]- المادة 80 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنة" الطعنلايعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجان الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بان يسدد من جديد مبلغ يساوي 20%من الجقوق والعقوبات محل النزاع"

[2]- المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية

-إرفاق جميع الوثائق الأساسية التي تدعم حجج المكلف وتبرر موقفه.

كما أنه من الضروري أن يلتزم المكلف بالضريبة بعدم إضافة عناصر أو نقاط جديدة في طلبه المقدم إلى رئيس لجنة الطعن، مغاير لما قدمه في الشكوى النزاعية الأولية، هذا الالتزام ينبع من طبيعة عمل لجان الطعن الضريبي التي تعتبر مرحلة ثانية للطعن الأولي، حيث تهدف هذه اللجان إلى مراجعة الشكوى المطروحة سابقًا وليس النظر في قضايا جديدة أو نقاط غير مشمولة في الشكوى الأصلية.

هذا ما توصل إليه مجلس الدولة في قراره الصادر عن الغرفة الثانية، حيث قرر: "نظرًا لأن النزاع المطروح يتعلق بشرعية قرار لجنة الطعن الذي منح تخفيضًا كليًا للضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات 2005/2004 و2008/2007، فإن النزاع يثير إشكالية إجرائية حول مدى مخالفة قرار اللجنة لأحكام المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، خاصة عندما قررت اللجنة الفصل بأكثر مما طلب في الشكوى."[1]

بنا عليه، قد يكون منع المكلف بالضريبة من إضافة نقاط جديدة في الطعن تقييداً غير عادل، خاصة إذا ظهرت له أدلة جديدة أو فهم أفضل للقضية بعد تقديم الشكوى الأولية، وعليه يجب أن يكون هناك مجال لإدخال معلومات جديدة إذا كانت ذات صلة ومهمة للفصل في النزاع، و عدم أخذ هذه التطورات في الاعتبار يمكن أن يؤدي إلى قرارات غير دقيقة قد تضر بمصلحة المكلف الضريبة في بيئة الأعمال.

الفرع الثاني : شرط آجال تقديم الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن

يعد الطعن أمام اللجان من المبادئ الأساسية في الإجراءات الإدارية الضريبية، الهدف منها مراجعة القرارات الصادرة عن الإدارة المختصة والمتعلقة بالفصل في الشكاوى الضريبية، وذلك وفقاً للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، بالتالي يتم تتحديد فترة زمنية معينة يجب خلالها تقديم الطعن إلى اللجنة المختصة، وعليه شرط آجال الطعن هو الفترة المحددة للمكلفين بالضريبة، مما يلزمهم التقيد بتلك الآجال للنظر في طعونهم، من أجل ضمان معالجة الطعون في إطار زمني منظم ومحدد، إلا أن تحديد آجال

[1]- القرار رقم 077111، الصادرة بتاريخ 2013/06/13، الغرفة الثانية، مجلس الدولة.

الطعن أمام اللجان مرتبط بمدة النظر في الشكوى الضريبية **(أولا)** كما أن هذه الآجال قد تتداخل وتؤثر على ميعاد الطعن القضائي **(ثانيا)**.

أولا :النظر في الشكوى الضريبية كأساس لتحديد المدة المسموح بها لتقديم الطعن أمام اللجان.

أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الذي لم يقبل بالقرار الصادر من السلطات الضريبية المختصة، والذي يتضمن الرفض الكلي أو الجزئي للطلبات محل شكواه الضريبية، الحق في اللجوء إلى لجان الطعن المختصة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و الرسوم على رقم الأعمال، وذلك خلال أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ بدء حساب هذه الآجال.[1]

ولقد خضع هذا الأجل لتعديلات متلاحقة، حيث اشترط المشرع في البداية وجوب تقديم المكلف لطعنه أمام اللجنة في أجل شهر من تبليغه بقرار الإدارة[2]، وتم تعديله إلى شهرين بمقتضى قانون المالية لسنة 2007[3]، ثم إلى 04 أشهر بموجب قانون المالية لسنة 2010.[4]

تبدأ فترة الأربعة أشهر المذكورة سابقاً لحساب آجال الطعن بناءً على عدة اعتبارات تبعًا، منها مايتعلق إذا كانت الجهة المختصة قد بتت في الشكوى الضريبية ضمن الآجال القانونية المحددة لذلك**(1)** أو في حالة الامتناع عن الرد على الشكوى الضريبية**(2)**.

1- في حالة الرد على للشكوى الضريبية في الإطار الزمني المحدد

إذا قامت السلطات الضريبية المختصة بالبت في الشكوى ضمن الآجال القانونية المحددة في هذه الحالة، يبدأ حساب الأجل لتقديم الطعن من تاريخ الإخطار بقرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر عن السلطات المختصة بالبث في الشكوى.[5]

حيث أكد مجلس الدولة في قراره رقم 24059 المؤرخ في 15 فبراير 2006، مبدأً هامًا يتعلق بتحديد أجل الطعن في قرارات الرفض الصادرة عن إدارة الضرائب، حيث نص على أن

---

[1]- المادة 82 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- المادة 03 الفقرة 03 من القرار المؤرخ في 06 اكتوبر 1969، مرجع سابق

[3]- المادة 40 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، مرجع سابق

[4]- المادة 42 من القانون رقم 08-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، مرجع سابق.

[5]- المادة 80 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية

المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية تمنح المكلف بالضريبة فترة زمنية محددة قدرها أربعة (04) أشهر للطعن في هذه القرارات، تُحسب من تاريخ التبليغ الرسمي بقرار مدير الضرائب.

ومن خلال تحليل الوثائق المتاحة في الملف، تبين أن المكلف بالضريبة قد تقدم بعدة تظلمات، تتضمن تظلمًا بتاريخ 8 يونيو 2002 وآخر بتاريخ 26 مايو 2003، وقامت إدارة الضرائب بإصدار عدة قرارات رفض لهذه التظلمات ومع ذلك، لم يتخذ المكلف بالضريبة إجراءات الطعن ضمن الأجل القانوني المحدد، إذ أن قيامه باستخراج مستخرج جداول بتاريخ 7 أكتوبر 2003 بعد انقضاء الأجل لا يترتب عليه إعادة فتح أو تمديد لأجل الطعن المحدد قانونًا.[1]

2- في حالة عدم الرد على الشكوى الضريبية ضمن المدة المحددة

بالنظر إلى نصوص قانون الإجراءات الجبائية، تحديدًا تلك التي تنظم الطعن أمام اللجان، يتضح أن المشرع لم يحدد بدقة الإجراءات الواجب اتباعها عند رفع الطعن في حالة عدم رد الإدارة الجبائية على شكوى المكلف بالضريبة ضمن المدة المحددة.

لكن بالرجوع لنص المادة 82 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، في حالة سكوت إدارة الضرائب المختصة خلال الأجل المحدد للرد على شكوى المكلف بالضريبة، يعتبر هذا السكوت بمثابة قرار ضمني بالرفض، مما يتيح للمكلف رفع طعنه أمام المحكمة الإدارية.

إلا أنه على الرغم من وضوح هذا النص فيما يخص الطعن القضائي، فإن تطبيق نفس الحكم للطعن أمام لجان الطعن النزاعي يثير بعض الإشكاليات القانونية التي تتطلب تحليلًا دقيقًا.[2]

بناءعليه، تنص المادة السالفة للذكر على مبدأ القرار الضمني بالرفض كآلية للطعن القضائي، بحيث يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى المحكمة الإدارية بعد انقضاء الأجل المخصص لرد الإدارة، هذا النص يوضح حالات سكوت الإدارة الجبائية في الجانب القضائي، **لكنه يطرح تساؤلات حول مدى ملاءمة تطبيق نفس القاعدة على إجراءات الطعن أمام لجان الطعن؟** بالتالي هناك عدة نقاط يمكن استنتاجها:

[1]- قرار رقم 024059 الصادرة بتاريخ،2006 /15/02 الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور)

[2] - المادة 82 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

-إشكالية تكييف القرار الضمني في الطعن أمام اللجان

القرار الضمني بالرفض مفهوم يسهل تطبيقه في الإطار القضائي نظرًا للطبيعة الرسمية للإجراءات أمام المحاكم الإدارية، ولكن، لجان الطعن غالبًا ما تعمل بشكل أكثر مرونة مقارنة بالإجراءات القضائية الصارمة، مما يجعل تكييف مفهوم القرار الضمني بالرفض مع آليات عمل هذه اللجان غير متطابق.

-غموض التشريعات الضريبية

لم تقدم النصوص المتضمنة إجراءات الطعن أمام اللجان نفس الوضوح الذي توفره المادة 82 الفقرة 02 في الجانب القضائي، هذا الغموض يمكن أن يؤدي إلى تفسيرات متفاوتة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يخلق نوعًا من الفوضى الإجرائية ويضعف من فعالية نظام الطعن أمام اللجان.

-تفاوت الأهداف بين المسارين القضائي والطعن أمام اللجان:

يهدف الطعن القضائي إلى حسم النزاع بشكل رسمي ونهائي، بينما لجان الطعن تركز على الحلول الإتفاقية، وتطبيق مبدأ القرار الضمني بالرفض في اللجان قد ينقص من فرصة التسوية الودية و الاتجاه نحو النزاع المباشر، مما يتعارض مع أهداف تلك اللجان.

في الأخير ننوه على أن هذا الفراغ التشريعي يترك المكلف بالضريبة في حالة من عدم اليقين القانوني، حيث لا يوجد توجيه واضح بشأن متى وكيف يمكنه اللجوء إلى لجان للطعن في حالة سكوت الإدارةعلى الرد، هذا ما يؤدي إلى التأخير في حسم المنازعات الضريبية، ويزيد من عبء المكلفين بالضريبة الذين يبحثون عن العدالة في نزاعاتهم مع الإدارة الجبائية.

وعليه، من الضروري أن يتم معالجة هذا النقص بإضافة نصوص تشريعية صريحة توضح الإجراءات والآجال المناسبة للطعن في مثل هذه الحالات، لضمان حماية حقوق المكلفين عامةَ والمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال خاصةً

ثانياً : تأثير إجراء الطعن أمام اللجان على آجال الطعن القضائي

بناءً على ما ورد في المادة 82 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، يتعين على المكلف بالضريبة الذي لم يقتنع بالقرار الصادر من السلطات الضريبية، بخصوص شكواه أن

يقوم برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغه بالقرار، وفي ذات الوقت، يمكنه أيضًا الطعن في نفس المدة أمام لجنة الطعن المختصة.[1]

وعليه، إن تقديم الطعن أمام لجان الطعن المختصة يؤدي إلى إسقاط الفترة التي مضت من حساب ميعاد الطعن القضائي حيث يبدأ أجل جديد وكامل بعد أن تبت اللجان في الطعن، أو بعد انقضاء المدة المقررة للبت فيه، وهو بذلك يختلف من حيث الأثر الناتج عن التداخل في الآجال عن الحالات التي نصت عليها القواعد العامة والتي تؤدي إلى قطع الآجال وبداية سريان ميعاد جديد.

1- آثر تداخل نفس المدة الزمنية للطعن أمام اللجنة والطعن أمام القضاء

يتعين على المكلف بالضريبة الذي لم يكن راضيًا عن القرار الصادر من السلطات الضريبية أن يختار بين تقديم دعواه أمام المحكمة الإدارية أو الطعن أمام لجنة الطعن النزاعي المختصة في نفس المهلة الزمنية، هذا يفرض على المكلف بالضريبة ضرورة اتخاذ قرار سريع بشأن الجهة التي سيلجأ إليها، مما قد يؤدي لعدة آثار نذكر منها:

- ازدواجية المسار في للطعن

من المحتمل أن يتسبب الطعن في نفس الوقت أمام جهتين مختلفتين في تضارب الإجراءات والقرارات، بالتالي وجود خيارين للطعن(أمام المحكمة الإدارية ولجنة الطعن) يمكن أن يزيد من تعقيد الإجراءات ويخلق حالة من الالتباس بين المكلفين بالضريبة حول المسار الأنسب لاتخاذه، مما يؤدي إلى ضياع الوقت والموارد في محاولة فهم الإجراءات والاختيار بينها.

- محدودية المهلة الزمنية

تحديد مهلة أربعة (04) أشهر فقط من تاريخ التبليغ لتقديم الدعوى أمام المحكمة الإدارية أو الطعن أمام اللجنة المختصة قد يكون غير كافٍ للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، خاصة إذا كانوا بحاجة إلى جمع الوثائق والأدلة اللازمة لدعم قضيتهم، هذا الضغط الزمني يمكن أن يؤثر سلبًا على جودة الطعون المقدمة.

[1]- المادة 82 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

- **عدم وجود تسلسل منطقي**

إتاحة تقديم الطعن أمام المحكمة الإدارية ولجنة الطعن النزاعي في نفس الوقت لا يضمن التسلسل المنطقي لإجراءات الطعن حيث أنه من الأنسب أن يُشترط استنفاد الطعن أمام لجنة الطعن النزاعي قبل التوجه إلى القضاء، مما يعطي الفرص لحل النزاعات بشكل ودي وفعال دون اللجوء إلى المحاكم كخطوة أولى.

- **تكلفة الطعون**

تقديم دعوى أمام المحكمة الإدارية يتطلب تكاليف قانونية قد تكون مرتفعة، مثل أتعاب المحامين ورسوم المحكمة، هذا قد يشكل عبئًا ماليًا إضافيًا على المكلفين بالضريبة، خصوصًا إذا كانوا يعانون بالفعل من صعوبات مالية.

بناءً على هذه النقاط، يمكن القول إن نص المادة 82 الفقرة 01 يحتاج إلى مراجعة لتبسيط الإجراءات وتوفير حماية قانونية أفضل للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، بما في ذلك تمديد المهلة القانونية للطعن من خلال مراعاة تعقيد النزاعات الضريبية الناتجة عن مجال الأعمال والسماح بمهلة زمنية أطول تتجاوز الأربعة 04 أشهر في بعض الحالات المعقدة أو عند وجود ظروف استثنائية يمر بها المكلف.

إلغاء إمكانية تقديم الطعون أمام جهتين في وقت واحد، كما ينبغي أن يتم تحديد مسار ابتدائي للطعن أمام لجنة الطعن مع إمكانية اللجوء إلى القضاء فقط في حالة عدم التوصل إلى حل، حيث أن توضيح مسارات الطعن يمكن أن يحقق إدارة أفضل للنزاعات وتقليل الوقت المستغرق للفصل فيها بشكل أكثر فعالية، مما ينتج عنه تحسين فعالية لجان الطعن وتقليل الضغط وتخفيف العبء على المحاكم الإدارية،

2-الحالات التي تؤدي إلى قطع ميعاد الطعن القضائي وفق القواعد العامة

قطع الميعاد هو آلية قانونية تطبق وفق للقواعد العامة وهي أربع حالات يمكن أن يتوقف فيها احتساب مدة الطعن القضائي، وهي تقديم الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة، طلب

المساعدة القضائية، وفاة المدعي أو فقدان أهليته، وأخيرًا، وقوع القوة القاهرة أو الحادث الطارئ. [1]

أ-الطعن أمام جهة قضائية غير مختصة

إذا قدم المكلف طعنه إلى محكمة أو جهة قضائية غير مختصة بالنظر في النزاع، فإنه يتم قطع المدة القانونية المحددة للطعن، بمجرد اكتشاف الخطأ، بالتالي يتعين عليه تصحيح الإجراء عن طريق تقديم الطعن إلى الجهة القضائية المختصة.

مثال على ذلك، إذا قدم المكلف بالضريبة طعنه إلى محكمة مدنية بدلاً من المحكمة الإدارية المختصة بالنظر في النزاع الضريبي، فإن المدة الزمنية للطعن تتوقف حتى يتم تقديم الطعن إلى المحكمة الإدارية الصحيحة.

ب-طلب المساعدة القضائية

يتم تقديم طلب من المكلف بالضريبة للحصول على مساعدة قضائية مثل الحصول على إعفاء من الرسوم القضائية أو تعيين محامٍ على نفقة الدولة يؤدي إلى قطع المدة الزمنية المحددة للطعن.

ج-وفاة المكلف أو تغير أهليته

في حالة وفاة المكلف بالضريبة أو تغير حالته القانونية (مثل فقدان الأهلية) يؤدي إلى قطع الميعاد حتى يتم تعيين وكيل جديد أو استعادة الأهلية.

د-القوة القاهرة أو الحادث الفجائي

هي أحداث غير متوقعة أو ظروف قاهرة (مثل الكوارث الطبيعية، الأوبئة، الحوادث غير المتوقعة).

مثال على ذلك لو تعرض المكلف بالضريبة لخسائر نتيجة كارثة طبيعية مثل الزلزال، مما يعيقه عن متابعة الطعن القضائي، تتوقف المهلة الزمنية للطعن حتى يتمكن من استعادة وضعه الطبيعي والبدء في الإجراءات القضائية من جديد.

[1] – المادة 835 من قانون رقم -08 ،09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والإدارية المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008،، ج. ر عدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أفريل سنة 2008.

المطلب الثاني

البَتّ في الطعون أمام لجان الطعن الضريبية وطبيعة قراراتها

في إطار تحقيق مبدأ العدالة الضريبية وضمان حقوق المكلفين بالضريبة، نظم المشرع إجراءات الطعن أمام اللجان الضريبية والتي تعمل على المستويات الولائية والجهوية والمركزية بشكل يمكن للمكلفين من الدفاع عن مصالحهم وتقديم اعتراضاتهم على قرارات الإدارة الجبائية، هذه اللجان، ملزمة باتباع مجموعة من الإجراءات للبت في الطعون المقدمة أمامها، تشمل هذه الإجراءات خطوات تنظيمية محددة، تبدأ بآلية سير عملها من خلال مناقشتها، ومواعيد انعقاد الجلسات، كما يتعين عليها توضيح كيفية تقديم آرائها بشأن الطعون، بما في ذلك تفاصيل الحجج والمبررات القانونية المستند إليها، بالإضافة إلى ذلك، تتضمن الإجراءات كيفية تبليغ المكلف صاحب الطعن بقرارات اللجان، والتي يجب أن تكون واضحة ومحددة وفي مدة زمنية مخصصة، وهو ماسنحاول الوصول إليه بالترتيب من خلال الفرعين التالين:

الفرع الأول: سير عمل لجان الطعن الضريبية للفصل في الطعون

تتم عملية معالجة الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة أو ممثليهم أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، عبر مرحلتين تتعلق المرحلة الأولى بإجراءات تنظيم الجلسات والانتهاء منها، بما يشمل تحديد المواعيد وتوجيه الإشعارات والاستماع للأطراف والشهود**(أولا)** والمرحلة الثانية تتعلق بإصدار الآراء النهائية بناءً على المعلومات المتوفرة والمناقشات التي تمت، مع إبلاغ الأطراف المعنية بالنتائج المعللة**(ثانياً)**.

أولا : جلسات النظر في الطعون

نظّم المشرع اجتماعات النظر في الطعون أمام لجان الطعن، من خلال مجموعة إجراءات تشمل على استدعاء لجان الطعن للمكلفين بالضريبة وأعضاء اللجان، وفق جدول زمني منظم يتناسب مع طبيعة عمل اللجان، كما اشترط لصحة انعقاد الاجتماعات توفر نصاب قانوني محدد يتمثل في حضور أغلبية الأعضاء

1-استدعاء المكلف بالضريبة واحترام مبدأ الوجاهية

شكل قانون الإجراءات الجبائية نواة النقاش والوجاهة يظهر ذلك من خلال استدعاء لجان الطعن للمكلف بالضريبة أو ممثله القانوني للحضور وجوبياً وسماع أقواله، عبر استدعاء

موقّع من رئيس اللجنة ويبلّغ بموعد الاجتماع المبرمج لمناقشة ملفه قبل عشرين (20) يوماً من تاريخ انعقاد اجتماعاتها[1]، وهي نفس المدة المقررة لاستدعاء أعضاء اللجنة، وذلك تطبيقًا لمبدأ الوجاهية، الذي يتطلب إبلاغ جميع الأطراف بموعد الاجتماع ومكانه مسبقاً لضمان العدالة الضريبية والشفافية في معالجة الطعون، كما أن هذا الإجراء يتيح للمكلفين بالضريبة فرصة كافية لتحضير وتقديم ملاحظاتهم، أدلتهم، وحججهم التي تدعم موقفهم أو اعتراضاتهم بشأن القرارات الضريبية محل النزاع.[2]

2-النصاب القانوني اللازم لانعقاد الاجتماع

تجتمع لجان الطعن الضريبية ولائية كانت أو جهوية أو ارتبط الأمر باللجنة المركزية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال،بناءً على استدعاء من رئيسها مرتين(02) في الشهر، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور أغلبية الأعضاء الحاضرين،حيث يعلن الرئيس بدء الجلسة عند تحقق النصاب القانوني، وفي حال عدم توافر النصاب، يتم تحرير محضر يوضح عدم انعقاد الجلسة، ويؤجل اجتماع اللجنة إلى تاريخ آخر، مع مراعاة المدة الزمنية المحددة للفصل في الطعون.[3]

تجدر الاشارة أن المشرع لم يوضح عدد الأغلبية في النصاب القانوني لاجتماع اللجان وتركها لعدة تفسيرات هذا من جهة، ومن جهة أخرى كيف يمكن التوفيق بين شرط انعقاد اللجان مرتين 02 شهريًا وضرورة توجيه استدعاء للأعضاء قبل 20 يومًا من موعد الاجتماع، هذا الاغفال والغموض في النصوص القانونية يؤدي الى مجموعة تعقيدات نذكر منها:

-عدم تحديد نوع الأغلبية يوسع مساحة التفسير والتأويل

المشرع لم يوضح ما إذا كانت الأغلبية المطلوبة هي أغلبية بسيطة (أكثر من نصف الأعضاء الحاضرين)، أو أغلبية مطلقة (أكثر من نصف مجموع الأعضاء)، أو أغلبية خاصة (مثل الثلثين)،هذا الغموض يمكن أن يؤدي إلى تفسيرات عديدة لقواعد النصاب، مما يثير الشكوك حول مدى تطبيق مبدأ الشرعية الضريبية في اتخاذ القرارات.

---

[1]- المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

[2]- المنشور رقم 01 المؤرخ في02 جانفي 2017، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتعلق بتدبير لجان الطعن.

[3]- المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

كما أن عدم الوضوح في النص يفتح الباب أمام عدة تأويلات من الأطراف المتنازعة، أو حتى المحاكم، قد يؤدي إلى تناقضات في تطبيق القوانين والإجراءات، ويعيق تنفيذ القرارات.

-عدم تحديد الأغلبية يؤثر على القيمة القانونية لرأي اللجنة

إن غياب تحديد الأغلبية المطلوبة يمكن أن يضعف الثقة في القرارات الصادرة عن اللجنة، مما يقلل من كفاءتها وفاعليتها و يؤثر على سير عملها مستقبلاً.

-اشكالية التوفيق بين تكرار اجتماعات لجان الطعن الضريبية ومتطلبات الاستدعاء المسبق للأعضاء.

إن تنظيم اجتماعات لجان الطعن الضريبية هو جزء مهم من آلية تسوية المنازعات الضريبية، لذلك ألزم المشرع أن يجتمع أعضاؤها بانتظام، وبشكل دوري في المدة المحددة أعلاه مع ضرورة إخطار الأعضاء قبل (20)عشرين يومًا من كل اجتماع.

إلا أن الفترة التي حددها المشرع لاستدعاء الأعضاء و المقدرة ب(20) يومًا تجعل من المستحيل عمليًا الالتزام بالاجتماع مرتين(02) في الشهر، لأن الدعوى للاجتماع التالي يجب أن تتم قبل الاجتماع الحالي بمدة كافية، ما يخلق تناقضًا زمنيًا، كما أن هذا التكرار يمكن أن يؤثر على أجل الفصل في الطعون أمام اللجان والمحدد بأربعة (04) أشهر.

لذلك و لضمان اجتماع اللجان مرتين شهريًا مع احترام فترة الاستدعاء، ينبغي وجود آلية إدارية مرنة تتيح تنسيق الدعوات وإدارة الجداول بما يتماشى مع القوانين.

وبدلاً من الالتزام الصارم باجتماعين شهريًا، يمكن تنظيم الاجتماعات حسب الحاجة مع ضمان إمكانية الدعوى إليها بشكل يتناسب مع متطلبات النزاع، كما يمكن تبني نظام إلكتروني للاستدعاءات والإشعارات المسبقة للأعضاء، يسمح بالإبلاغ الفوري للأعضاء بموعد الاجتماعات، مما ينعكس ذلك على ضمانات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال التسريع في الفصل في الطعون المقدمة أمام اللجنة.

ثانيا: المناقشات في جلسات لجان الطعن

بعد التأكد من استيفاء جميع الشروط الشكلية والموضوعية اللازمة للطعن، تعقد لجان الطعن اجتماعاتها بناءً على دعوة من رئيسها، بحضور الأعضاء المعنيين للنظر في النزاعات. يتولى الكاتب المقرر أو الكاتب توزيع التقرير المقدم من الإدارة الجبائية على أعضاء اللجنة وفقًا لاختصاص اللجنة.

يترأس الرئيس الجلسات، ويدير المناقشات، ويمنح الحق للأعضاء بالتدخل بناءً على طلبهم، بعد ذلك، يسمح للمكلف بالحضور أمام اللجنة للإدلاء بأقواله، حيث تركز النقاشات بشكل رئيسي على النقاط التي أثارها المكلف، مع الحرص على سماع أقواله وتقديم الفرصة له لعرض وجهة نظره.[1]

ولتأمين حقوق المكلف بالضريبة، أوجب المشرع على لجان الطعن الالتزام بمواعيد محددة واشتراط وجود نصاب قانوني معين لإجراء المناقشات، كما أوجبها بعد صدور آرائها تعليلها وتبليغها لطرفي النزاع.

1-المدة القانونية للنظر في الطعون

أوجب المشرع على لجان الطعن الضريبية المختصة بالضرائب المباشرة، الرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، إصدار قراراتها بشأن الطعون المقدمة إليها حول شكاوى المكلفين الأولية، سواء بالقبول أو الرفض الصريح، خلال أجل أربعة (04) أشهر اعتباراً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة للنظر فيه، وفي حال انقضاء هذا الأجل دون صدور قرار، يُعتبر سكوت اللجنة بمثابة رفض ضمني. يجوز للمكلف بالضريبة، في هذه الحالة، نقل نزاعه إلى القضاء الإداري في أجل أربعة(04) أشهر من تاريخ إنقضاء الأجل الممنوح للفصل في الطعن أمامها.[2]

تجدر الاشارة إلى أنه في الأنظمة الضريبية هناك دائماً توازن مطلوب بين ضمان معالجة الطعون بدقة ومنح المكلفين قرارات عادلة، وبين الحاجة إلى السرعة في اتخاذ القرارات لتجنب التعطيل، و قد تكون مدة الأربعة (04) أشهر كافية لضمان أن يتم النظر في الطعون بعناية، ولكنها طويلة بما يكفي لتؤدي إلى آثار سلبية خاصة على المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال نذكر منها:

- التأثير السلبي على المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

إن مدة الأربعة(04) أشهر قد تؤدي إلى تعطيل عمليات المكلفين التجارية والمالية بشكل كبير، خصوصًا إذا كانت القرارات الضريبية لها تأثير مباشر على السيولة النقدية أو القدرة

[1]- المنشور رقم 01 المؤرخ في02 جانفي 2017، الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، والتعلق بتدبير لجان الطعن ،مرجع سابق.

[2]- المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجرارات الجبائية

على اتخاذ قرارات استثمارية، لأن الأعمال التجارية تحتاج إلى بيئة مستقرة وسريعة الاستجابة لضمان استمراريتها ونموها، وبالتالي، فإن التأخير يمكن أن يعيق هذه البيئة.

كما أن المكلفين قد يواجهون ضغطًا ماليًا إضافيًا بسبب الحاجة إلى الانتظار لفترات طويلة للحصول على قرار، مما يزيد من الأعباء المالية في حالات الاستثمار، يمكن أن يؤدي هذا التأخير إلى خسائر مباشرة أو فرص ضائعة، مما يضعف بيئة الأعمال.

-عدم تكييف مدة الطعن مع بيئة الأعمال الحديثة

في بيئة الأعمال الحديثة، تتطلب الشركات قرارات سريعة ومعلومات موثوقة لاتخاذ خطوات فعالة، بالتالي مهلة الأربعة (04) أشهر قد لا تتماشى مع الحاجة إلى سرعة التحرك في الأسواق المالية والتجارية المعاصرة، مما قد يجعل النظام الضريبي أقل تنافسية على المستوى الدولي.

إضافةَ إلى إن المستثمرون يبحثون عن نظم ضريبية شفافة وفعالة، والمهلة الزمنية الطويلة قد تمنع المستثمرين الأجانب من اختيار بيئة استثمارية تفتقر إلى الاستجابة السريعة في معالجة القضايا الضريبية، مما يؤثر سلبًا على جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية.

- غياب التوازن بين الدقة والسرعة في الفصل في نوع النزاع

ليس كل النزاعات الضريبية الخاصة ببيئة الأعمال تتطلب نفس المدة للفصل فيها، لأن النزاعات البسيطة يمكن أن يتم الفصل فيها بسرعة أكبر من النزاعات المعقدة، بالتالي يجب أن يعكس النظام الضريبي هذا التوازن بتقديم مهل زمنية متباينة تتناسب مع تعقيد النزاع، لضمان تقديم استجابة ملائمة لكل حالة.

-الحاجة إلى استخدام التكنولوجيا للفصل في الطعون

إن المعالجة التقليدية للطعون قد تكون بطيئة بسبب الإجراءات اليدوية، واستخدام التكنولوجيا الحديثة يمكن أن يسهم في تقليل المدة الزمنية للبت في الطعون من خلال أتمام العمليات وتسهيل تقديم الوثائق، مما يسرع عملية اتخاذ القرار ويحسن من دقة النتائج.

2 -النصاب القانوني لمناقشة الطعن

تقوم اللجان بدراسة الطعون بالاعتماد على الأسس التي استندت إليها الإدارة الجبائية في فرض الضريبة، وتقييم الأوجه التي أثارها المكلف بالضريبة والتي دفعته للطعن في القرار موضوع النظر، ليتم كذلك مراجعة التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية في هذا الشأن، وتحليل

الاستنتاجات التي توصل إليها الأعضاء حول الملف النزاعي المعروض عليهم، بعدها يتم التصويت على قرارات اللجان بأغلبية الأصوات الحاضرة، وفي حال تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس هو المرجح.[1]

3- تعليل وتسبيب الأراء

أوجب المشرع أن تكون هذه القرارات معللة، وتشمل مبالغ التخفيض أو الإعفاء الممنوحة للمكلف بالضريبة في حال عدم المصادقة على تقرير الإدارة الجبائية.[2]

وفي حال إذا أصدرت اللجنة رأياً مخالفاً لأحكام القانون أو غير مستند إلى أسس قانونية، يتعين على مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، وفقاً للحالة، إصدار قرار برفض هذا الرأي وإبلاغ الطاعن بهذا القرار دون الحاجة للجوء إلى المحكمة الإدارية.[3]

هذا يختلف عما كان معمولاً به قبل التعديل، حيث كان لكل من مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائب، حسب الحالة، الحق في تعليق الآراء الصادرة عن لجان الطعن إذا كانت غير مؤسسة أو مخالفة للقانون، في مثل هذه الحالات، كانت السلطات ترفع الطعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية المختصة خلال الشهرين (02) التاليين لتاريخ استلام الرأي.[4]

4- إمضاء آراء اللجان وتبليغها

بعد صدور رأي اللجنة يقوم رئيسها بإمضائه، وتبلغ إلى طرفي النزاع:

أ- بالنسبة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

يتم اعلام المكلف بالضريبة بالتخفيضات أو الاعفاءات المقررة فور انتهاء اجتماع اللجنة وهو ماعبر عنه المشرع الضريبي في المادة 81 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله"وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة

[1]- المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

[2]- المادة 81 الفقرة03 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]- المادة 26 من القانون رقم 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في30 ديسمبر سنة 2015، ج.ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015

[4]- قسايسية عيسى، مرجع سابق، ص519

من طرف الرئيس"[1]، بالاضافة إلى إجراءالابلاغ هذا، أوجب تبليغ قرار الإعفاء أو الرفض للمكلف بالضريبة من قبل مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب –حسب الحالة– في أجل شهر واحد (01) ابتدأ من تاريخ استلامه لرأي اللجنة، وهو ما أكد عليه المشرع في نفس المادة السابقة للذكر.

ب–بالنسبة للإدارة الجبائية

تتفاوت هيئات تبليغ الآراء وفقًا لاختلاف لجان الطعن:

–الآراء الصادرة عن لجنة الطعن المركزية

يتم تبليغها بواسطة الكاتب بعد توقيعها من الرئيس، وذلك في غضون عشرين (20) يومًا من تاريخ اختتام أعمال اللجنة حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات.

–الآراء الصادرة عن لجنة الطعن الولائية أو الجهوية

يتم تبليغها بواسطة الكاتب بعد توقيعها من الرئيس، وذلك في غضون عشرين (10) أيام من تاريخ اختتام أعمال اللجنة، إلى المدير الولائي للضرائب.[2]

يمكن القول في الاخير أن غياب النص القانوني الملزم لإجراء التوقيع على المحاضر الذييعتبر إجراءً جوهريًا يمكن أن يؤثر سلبًا على قوتها القانونية وصحتها، وصحة المداولات، مما يجعل من الضروري إعادة النظر في النصوص القانونية لتضمين هذا الإجراء الأساسي وضمان توثيق سليم ودقيق للقرارات.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبية

تباشر لجان الطعن الضريبية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال مهمتها المتعلقة بفحص قرارات الإدارة الجبائية من أجل تسوية النزاع الضريبي فتختم مداولاتها إما بآراء إيجابية في حالة مطابقة التشريع، أو تختم بآراء سلبية في حالة رفض طلبات المكلف بالضريبة.

[1]– المادة 81 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية

[2]– المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

ومن أجل معرفة الطبيعة القانونية لآراء لجان لابد من دراسة مدى إلزاميتها للأطراف المعنية بحكمها **(أولا)**، بالإضافة إلى مدى إمكانية الطعن فيها أمام القضاء، سواء من قبل المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية **(ثانياً)**.

أولا: مدى إلزامية آراء لجان الطعن الضريبية في مواجهة أطراف النزاع

نص المشرع الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال تعديلاته المتتالية، على أن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، لها صلاحية إصدار الرأي بشأن الطعون المقدمة من المكلفين بالضريبة، وقد تم التأكيد على هذا في الفقرة الأولى من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث ذكر أنه يمكن للجان الطعن إبداء رأي بخصوص طلبات المكلفين المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، كما أشارت الفقرة الثالثة إلى أن الآراء الصادرة عن اللجان يجب أن تكون معللة، وفي الفقرة الرابعة ينص القانون على أن: "آراء اللجان تعتبر نافذة باستثناء تلك المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول".

ومع ذلك، يستخدم المشرع مصطلح "**القرار**" بشكل متزامن، حيث ينص في الفقرة الثانية من المادة نفسها على أن تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المقدمة إليها سواء بالقبول أو الرفض صراحة في غضون أربعة (04) أشهر، ويضيف في الفقرة الثالثة، أن القرار المتخذ يتم تبليغه إلى المكلف بالضريبة وفقًا للحالة.

يثير هذا الأمر التساؤل عما إذا كان هذا الإجراء يحمل صفة القرار الإداري بالمعنى الفني للمصطلح، أم أنه مجرد رأي لا يصل إلى مستوى المفهوم القانوني للقرار، يتجلى هذا التساؤل بشكل خاص في مدى إمكانية الطعن من عدمه أمام القضاء؟

أعرب بعض الفقهاء عن أن ما يصدر عن لجان الطعن ليس سوى آراء تهدف إلى إحداث توافق بين المكلف والإدارة الجبائية[1]، بينما يرى آخرون أن هذه الآراء استشارية وغير

[1]– فريجة حسين، مرجع سابق، ص53

ملزمة للإدارة، وتعمل على تقريب وجهات النظر بين الطرفين المتنازعين، وقد أيد مجلس الدولة الفرنسي هذا التوجه في قراره الصادر بتاريخ 5 ديسمبر 1960م.[1]

هذا وقرر بعض مفسروا القانون الضريبي أن آراء لجان الطعن في التشريع الجزائري كانت، قبل تعديل المواد 300، 301، و302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لعام 1997، تُعد قرارات إدارية ملزمة للإدارة وغير ملزمة للمكلف، مما منحها طبيعة مزدوجة، وبعد التعديل، اكتسبت هذه الآراء صفة عدم الإلزام للطرفين[2]، وذلك وفقاً لأحكام الفقرات المستحدثة بمقتضى المواد 29، 30، و31 منذات القانون والذي نص على أنه « يمكن للمدير الولائي للضرائب تأجيل تنفيذ رأي اللجنة المشار إليه أعلاه إذا كان يخالف صراحةً حكماًمن أحكام قانون الجباية، بشرط إبلاغ المعني بالأمر»[3]

في واقع الأمر لم يشير المشرع الضريبي في مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قبل تعديل قانون المالية لسنة 1997، إلى مدى إلزامية آراء لجان الطعن سواء للإدارة الجبائية أو للمكلف بالضريبة، وبالتالي، ينبغي تفسير النص على إطلاقه باعتبار أحكامه ملزمة للأطراف المعنية.

ومع ذلك، وفقاً للتعديل الوارد في قانون المالية لسنة 1997، منح المشرع المدير الولائي للضرائب سلطة تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كان يتعارض صراحةً مع أحكام القانون الجبائي،على أن يتم إبلاغ المعني بالأمر بذلك.[4]

وهذا هو المعنى الذي أقره قانون الإجراءات الجبائية المعدل وفق قانون المالية لسنة 2007، حيث منح مدير كبريات المؤسسات، والمدير الولائي للضرائب، ورئيس مركز

---

[1]– أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري،مرجع سابق، ص 44

[2]– قصاص سليم، **المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منوري قسنطينة، 2008،ص ص74،75

[3]–الأمر رقم 96 – 31، المؤرخ في30 ديسمبر 1996م، المتضمن قانون المالية لسنة،1997.ج.ر. عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 1996.

[4] – المواد ، 29،30،31، من الأمر رقم 96 –31، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، مرجع سابق.

الضرائب، ورئيس المركز الجوارية للضرائب صلاحية تعليق تنفيذ رأي اللجان إذا اعتبر غير مؤسس، مع إلزامهم بإبلاغ الشاكي بذلك.[1]

ثم تم تنقيح النص بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، ليصبح نص المادة 81 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

"تُعتبر آراء اللجان نافذة، باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، وعندما يصدور رأي من اللجنة مخالفاً صراحةً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه والذي يجب أن يبلغ إللى الشاكي"[2]

بالتالي، تؤكد هذه الأحكام بشكل قاطع أن آراء لجان الطعن ظلت تتمتع بصبغة إلزامية تجاه الإدارة الجبائية في ظل كافة النصوص المتعاقبة، وما أقره المشرع يمثل استثناءً لهذه القاعدة، فالأصل أن تلتزم الإدارة الجبائية بتنفيذ آراء اللجان، باستثناء الحالات التي تتعارض فيها الآراء صراحةً مع أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول.

ثانيا: مدى جواز الطعن في آراء اللجان الضريبية أما القضاء

للإجابة على هذا التساؤل المترتب على الإستفهام السابق، يجب التمييز بين فرضين: الأول هو حق المكلف بالضريبة في منازعة رأي اللجنة أمام القضاء عند رفض شكواه كلياً أو جزئياً**(1)**، والثاني هو إمكانية طعن الإدارة الجبائية في هذا الرأي بعد قرارها بوقف تنفيذه أو تعليقه أو رفضه، إذا رأت أنه يخالف صريح القانون أو التنظيم**(2)**.

1- بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن التظلم الاختياري أمام لجان الطعن حتى بعد استنفاده، لا يلغي حق المكلف في اللجوء إلى القضاء، وهذا ما نصت عليه المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: « تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة(04) من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضاً ضمنياً للطعن، وفي هذا الحالة يجوز

[1]- المادة 49 من القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006،المتضمن قانون المالية لسنة 2007،ج.ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

[2]- المادة 26 من القانون رقم 15-18، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، مرجع سابق.

للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة أشهر ابتداء في أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن»[1]دون أن يوضح النص ما إذا كانت الجهة المطعون ضدها هي لجنة الطعن أو الإدارة الجبائية.

من المسلم به أن يسقط طعن المكلف في حالة عدم رد اللجنة بعد انقضاء الأجل المخصص للبت في الشكوى ضد قرار الإدارة الجبائية الناتج عن الطعن الوجوبي أمام هده الأخيرة، إذ تعتبر اللجنة قد اتخذت موقفاً سلبياً تجاه الشكوى، ولم تصدر رأيًا صريحاً، وهو ما يُعد رفضاً ضمنياً وفقًا لتفسير المشرع، هذا الموقف لا يمنح المكلف أي فائدة، باستثناء تأثيره على الأجل المسموح له لرفع دعواه أمام القضاء.

وفي حالة رفض اللجنة الكلي أو الجزئي للشكاية، مما يعبر عن موقف إيجابي، يمكن التفكير في التقاضي ضدها، ولكن، إذا افترضنا أن طعن المكلف سيكون موجهًا ضد رأي اللجنة، فإن هذا الافتراض لا يتوافق مع الواقع، حيث أن هذه الهيئة لا تملك شخصية قانونية، ونظرًا لعدم تبعية اللجنة للإدارة الجبائية، التي تعتبر من أشخاص القانون العام (مثل الدولة).

بالتالي، فإنها ليست مؤهلة للوقوف كطرف في نزاع أمام القضاءو بناءً على ذلك، نص المشرع على ضرورة تبليغ رأي اللجنة عبر قرار موافق من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، خلال شهر واحد (01) من تاريخ استلام رأي اللجنة، وأن الطعون توجه إلى القرارات التي تُصدِرها الإدارة بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية.[2]

2- بالنسبة للإدارة الجبائية

نص المشرع الضريبي في قانون المالية لسنة 1997 من خلال المواد 29، 30، و31 على إمكانية تأجيل المدير الولائي للضرائب تنفيذ قرار لجنة الطعن إذا تبين أنه يخالف صراحة أحكام القانون الجبائي، بشرط إبلاغ المعني بذلك.

وفي المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، تم التأكيد على أن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب

[1]- المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإدارة الجبائية.

[2]- المادة 81 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

حسب الحالة، يمكنهم تعليق تنفيذ رأي اللجنة إذا كان غير مؤسس، مع إبلاغ الشاكي بذلك، ويجب على الإدارة الجبائية تقديم طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون شهر من تاريخ إصدار الرأي.[1]

وعليه، بموجب هذا النص فإن المشرع قد منح للإدارة الجبائية سلطة تقديرية واسعة فيما يتعلق بالآراء الصادرة عن لجان الطعن، بحيث تقرر مدى مطابقتها للقانون، وبناءً على ذلك يمكنها وقف تنفيذها أو تعليقها إذا تبين مخالفتها لأي حكم تشريعي أو تنظيمي.

هذا الأمر يعكس تجاهلاً لقيمة هذه الآراء، مما يحول المكلفين عن اللجوء إلى مخاصمة الإدارة أمام هذه اللجان، ويدفعهم إلى اتباع الطريق القضائي اختصاراً للوقت والمجهود.[2]

شهد هذا الحكم التشريعي نقاشًا حادًا، نظرًا للتعقيدات الفنية المحيطة بإصداره مما أثار تساؤلات حول كيف للإدارة الجبائية الطعن في قرار شاركت في اصدارها، ومنازعة هيئة لا تملك الشخصية المعنوية.

هذا الاشكال واجه مجلس الدولة صعوبة في حسمه، في قراره الصادر في 19 فبراير 2001، والذي قضى فيه بجواز منازعة الإدارة الجبائية لآراء لجان الطعن أمام القضاء، مؤكداً ذلك بقراره اللاحق في 23 أبريل 2001 استنادًا إلى حكم المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997، إلا أنه تراجع المجلس عن قضائه بموجب قرار صادر في 28 جانفي 2002، أقر فيه بعدم إمكانية الطعن في رأي اللجنة الولائية بسبب عضويته فيها.[3]

وهو ما أدى بالمشرع إلى تسوية المسألة بموجب قانون المالية لسنة 2016، حيث جاء في المادة 26 منه أنه:«عندما يصدر رأي اللجنة مخالفاً صراحةً لأحد أحكام القانون أو التنظيم

[1] –المواد 300 الفقرة03، 301 الفقرة 04، 302 الفقرة 04، من قانون ض.م. ر. م، مرجع سابق.

[2] قصاص سليم، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

[3] – أمقران عبد العزيز،**عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة**، مجلة مجلس الدولة، عددخاصبالمنازعات الضريبية،2003، ص 19.

الساري المفعول فإن على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي».

وهو ما يفسر أن الإدارة لا تقوم بتعليق أو إيقاف تنفيذ رأي اللجنة، بل ترفضه مباشرة، مما يعني إنهاء تنفيذه دون الحاجة إلى الطعن أمام القضاء.

الفصل الثاني

الحماية القضائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

خول القانون للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال اللجوء إلى القضاء الإداري، باعتباره آخر طريق للطعن في قرارات الإدارة الجبائية، هذه الاخيرة والتي تمتلك امتيازات السلطة العامة، وبما أنها كأحد أشخاص القانون العام وطالما أنها كذلك فإن الاختصاص النوعي للفصل في المنازعة الضريبية أمام القضاء هو المحاكم الإدارية تطبيقا للمعيار العضوي التي تم النص عليه في المادة 800 في قانون.إ.م.إ، ولجوء المكلف بالضريبة للقضاء الاداري يظهر في استخدامه لأحدى الوسائل القانونية التي تكفل له تحريك دعوى ضريبية ضد الادارة كأحد الضمانات القانونية المقررة له وبوجب القوانين والتنظيمات السارية المفعول لذلك ارتأينا تقسم هذا الفصل إلى مبحثين، **(المبحث الاول)** رفع المكلف بالضريبة دعوى قضائية ضريبية**(المبحث الثاني)**،الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية وطرق الطعن فيه.

المبحث الأول

رفع المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال دعوى قضائية ضريبية

يمكن اعتبار الدعوى الضريبية أحد أهم الحقوق المكفولة دستوريا للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، والتي تخول له اللجوء للهيئات القضائية المختصة من أجل مخاصمة الإدارة الجبائية، وفي إطار ما يعرف بالمنازعة الضريبية قد يثور الخلاف حول مفهوم الدعوى الضريبية وكذا في علاقتها بالمنازعة الضريبية والتي هي جزء لا يتجزأ من المنازعة الإدارية ككل، لذلك كان لازماً علينا التطرق أولا إلى ضبط مفهوم الدعوى الضريبية ثم بيان شروط قبولها كسبيل لوضع حد للنزاع الضريبي.

المطلب الأول

مفهوم الدعوى القضائية الضريبية

من أجل ضبط مفهوم الدعوى الضريبية كأحد الأدوات التي يملكها المكلف بالضريبة لمواجهة الإدارة الجبائية، لابد لنا من التعرض اولاً لتعريف المنازعة الضريبية وبيان أسبابها، ثم محاولة إيجاد تعريف واضح وشامل للدعوى الضريبية.

الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وبيان أسبابها

من المتعارف عليه أن النزاع بشكل عام يعد ذلك الخلاف الذي ينشأ بين أطرافها حول حق ما أو مركز قانوني معين وبتطبيق المفهوم العام على المفهوم الخاص يتبين أن المنازعة الضريبية تعد تلك الحالة الخلافية التي تثور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بمناسبة ممارسة تلك الأخيرة لنشاطها الذي ينظمه القانون**(اولاً)**، ومن ثم فإن المنازعة الضريبية يتحقق وجودها بمجرد حدوث عدة عوامل قد تكون بسبب الاختلاف في تفسير القوانين أو بسبب السلطة الواسعة للإدارة الجبائية أو بسبب المكلف بالضريبة**(ثانياً)**.

أولا : تعريف المنازعة الضريبية

يقصد بالمنازعة عموما تلك الحالة الخلافية التي قد تثور بين طرفين، أو بمعنى أصح إذا ما قرر أحد أطرافها نقل تلك الحالة الخلافية إلى ساحة القضاء، ويكون قد استخدم حقه في الادعاء، فتتحول تلك الحالة الخلافية التي تعبر عنها بالمنازعة إلى حالة قانونية أخرى تدعى

الخصومة، والمنازعة الضريبية تحديداً قد تناولها الفقهاء ورجال القانون على أنها تلك الحالة الخلافية التي تثور بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى.

فقد عرفها الفقيه **هارتي أندري**" Heurté André "بأنها تلك التي تشمل المنازعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب"

أما جانب من الفقه فقد عرفها بمفهومها الواسع بأنها تشمل أيضاً المنازعات المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها والدعاوي المتعلقة بإلغاء القرارات الإدارية الغير مشروعة، ودعاوي التعويض عن أخطاء الإدارة الجبائية وكذا الطعون والدعاوي ذات الصلة بتطبيق الجزاءات التي يفرضها القانون في مجال الضرائب.[1]

كما يمكن اعتبار المنازعة الضريبية هي ذلك الخلاف الذي يقع بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية، حين قيام هذه الاخيرة بمهامها الموكلة لها في فرض الضريبة بموجب قانون الضرائب أو أي قانون أخر، والجدير بالإشارة أن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب التي تنجم عنها النزاعات بين المكلفين والإدارة الجبائية، جراء التدخل المستميت للإدارة الجبائية في تحصيلها، ناهيك عن قوانين الضرائب المباشرة عموماً والتي تفتقر إلى الاستقرار التشريعي مما يؤدي إلى تعدد النصوص القانونية وتعقيدها وصعوبة تفسيرها.[2]

كما تندرج المنازعة الضريبية في ذلك المعنى ضمن ما يعرف بالمنازعة الإدارية تطبيقاً للمعيار العضوي المنصوص عليه في قانون. إ. م. إ، وذلك لطالما أن أحد أطراف تلك المنازعة أحد أشخاص القانون العام، حيث يختص القضاء الإداري في فض المنازعة الضريبية على جميع أشكالها، فهو مطالب بمراقبة مدى احترام مبدأ المشروعية عند ممارسته الإدارة الجبائية لمهامها بموجب القرارات والأعمال المادية التي يقوم بها، فهو مطالب أيضاً بتحديد

[1]– محمود عبد الهادي محمد محمد عبد اللا، **دور مجلس الدولة في فض المنازعات الضريبية**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة عين شمس، مصر، 2020، ص ص19،20.

[2]– قدادرة فوزية، يامة براهيم، **قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري**، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أدرار، مجلد 09، العدد02، سنة 2021، ص 421.

المنازعة المعروضة عليه والبحث في امكانية تطبيق النصوص القانونية أو الجزاءات التي تتلاءم وطبيعة النزاع الضريبي المعروض أمامه.[1]

واسنادًا لما سبق يمكن استخلاص ثلاثة (03) عناصر أساسية تميز المنازعة الضريبية عن باقي المنازعات الإدارية والتي تتمثل أساسًا في:.[2]

– وجوب أن تكون الإدارة الجبائية طرفاً في المنازعة والمقصود أن يكون أحد أطرافها هي الجهة المنوط بها إما تحديد الوعاء الضريبي أو ربط الضريبة أو تحصيلها طبقاً للقانون

– أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق على المنازعة الضريبية، بمعنى أن يكون القانون الضريبي هو الأساس الذي يفصل في الخلاف بين أطراف المنازعة الضريبية، أي أن يكون هو القانون الواجب التطبيق على أطراف النزاع.

– أن ترتبط المنازعة بعمل من الأعمال الضريبية الذي يكون لها تأثير على الديون الضريبية بحيث يمكن أن تشمل المنازعة الضريبية كل ما يصدر من الإدارة الجبائية من أعمال واجراءات منصوص عليها في القانون الضريبي كعمليات حصر المكلفين بالضريبة وتوريدها للخزينة العامة للدولة وغيرها.

بالتالي إن النزاع الضريبي يحمل معنيين إحداهما ضيق والأخر واسع، هذا الأخير الذي يشمل كل الخلافات التي تنجم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حول كلما يشمل الضريبية عموماً، كما قد يشمل أيضا تلك الخلافات الناتجة عن امكانية استفادة المكلف بالضريبة من القوانين والتنظيمات التي تمنحه الحق في الإعفاء الضريبي أو تحديد قيمة الأوعية الضريبية، أما المعنى الضيق فيقتصر فقط على الخلاف الذي ينجم بين طرفين بخصوص ربط الضريبة وتحصيلها.[3]

ويعرف **الأستاذ بايكر** عمر أن المنازعة هي مجموعة القواعد التي تمكن من وجود حل القضية المتنازع فيها.

---

[1]–عكوش حنان، **خصوصية المنازعة الضريبية أمام القضاء الجزائري الإداري**، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، المجلد 05، العدد 02، سبتمبر 2021 ص1161.

[2]– محمود عبد الهادي محمد محمد عبد اللا، مرجع سابق.ص 21.

[3]–قاشي يوسف، **قراءة في واقع المنازعة الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها**، مجلة معارف،، قسم العلوم القانونية،جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، العدد 23، ديسمبر 2017، ص ص 197،198

أما الدكتور **زكريه بيومي** والذي أعطى تعريفا أكثر شمولية ودقة للمنازعة الضريبية بقوله "ذلك التنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع قد ربطت وفق لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة فإنه يحكم برفعها كلياً أو جزئيا[1]

والمستفاد مما سبق أنه قد يثور الخلط بين النزاع الضريبي والدعوى القضائية عموماً، طالما أن النزاع الضريبي بذلك المعنى قد يكون سبباً في رفع دعوى أمام القضاء المختص من أجل تسوية وضعية المكلف بالضريبة في مواجهة التعسف الذي تلجأ إليه الإدارة الجبائية والذي من شأنه التأثير سلباً على بيئة الأعمال خاصةً في ظل غموض قواعد التشريع الضريبي وعدم استقراره.

ثانيا: أسباب المنازعة الضريبية

تتعدد الأسباب التي قد تدفع المكلَّف بالضريبة إلى منازعة الإدارة الجبائية، وهي قد تتوزع بين ما يتعلق بالقانون الجبائي، ومنها ما يرتبط بإجراءات الإدارة الجبائية، أو ما يعود لأوضاع خاصة بشخص المكلَّف ذاته، ورغم تنوع هذه الأسباب، يبقى الأساس الثابت لنشوء النزاع الضريبي يكمن في عدم التوافق بين طرفي العلاقة الضريبية.

1- الآساب المتعلقة بالتشريع الجبائي

تكمن أهمية التشريع الضريبي في ضمان حقوق الخزينة العامة والحفاظ على حقها في تحصيل الدين الضريبي، بالإضافة إلى تحديد حقوق وواجبات والتزامات المكلفين بالضريبة. لذا، فإن وجود أي غموض أو تعقيد في نصوص التشريع أو التشريعات المرتبطة به قد يؤدي إلى تأويلات وتفسيرات خاطئة أو متناقضة، أو إلى أخطاء في تطبيقها[2]، هذا الأمر يؤثر سلباً على العلاقة الضريبية، فقد ترجع أسباب المنازعات الضريبية المرتبطة بالتشريع الضريبي إلى ميالي:

---

[1] -السبتي فارس، **دور المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري**، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر،2011،ص ص 23، 24.

[2] Olivier Fouquet Améliorer. ; La Sécurité Juridique Des Relations. Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables Une Nouvelle Approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. France, juin 2008 ,https://www.vie-publique.fr/ -p.7

أ- عدم الاستقرار الذي يطال القوانين الضريبية

إن عدم الاستقرار في القوانين الضريبية هو أحد العوامل الرئيسية التي يمكن أن تؤدي إلى ارتباك وضبابية في العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، يتجلى هذا الأمر بوضوح من خلال التعديلات المتكررة على النصوص القانونية ذات الصلة، مما يعكس بيئة ضريبية متغيرة قد تؤثر سلباً على التخطيط المالي والامتثال الضريبي.

و للتوضيح، أكثر يمكن الرجوع إلى المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي شهدت تسعة 09 تعديلات متتالية خلال الفترة من 2007 إلى 2021[1]، هذه التعديلات تسلط الضوء على عدم استقرار النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب، مما يؤدي إلى عدة تداعيات:

-الإرتباك لدى المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

التعديلات المتكررة للقوانين تخلق حالة من عدم اليقين لدى المكلفين بصفة عامة والمكلفين في بيئة الأعمال بصفة خاصة حول التزاماتهم الضريبية، هذا الإرباك يجعل من الصعب عليهم فهم القواعد التي يجب عليهم اتباعها، مما قد يؤدي إلى أخطاء في تقديم التصريحات الضريبية أو الامتناع عن سداد الضرائب بشكل صحيح.

كما أن الاستثمارات تعتمد على استقرار القوانين الضريبية في وضع خططها المالية طويلة الأجل، التعديلات المستمرة تخلق حالة من عدم اليقين، مما يعقد عملية التخطيط المالي للمستثمرين ويجعل من الصعب التنبؤ بالتكاليف المستقبلية المرتبطة بالضرائب مما يؤدي إلى تراجع الثقة في النظام الضريبي.

-العبء الإداري على السلطات الضريبية

التعديلات المتكررة للتشريات الضريبية تتطلب من السلطات الضريبية تحديث أنظمتها وإجراءاتها الداخلية، مما يشكل عبئاً إدارياً إضافياً قد يؤثر على فعالية الإدارة الجبائية وقدرتها على تقديم الخدمات.

[1] – المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب-غموض النصوص الضريبية

غموض النصوص الضريبية ينشأ من التعقيد واللبس الذي يكتنف التشريعات الضريبية، وهو ما يعقد عملية تطبيقها بشكل صحيح ويؤدي إلى العديد من المشكلات للمكلفين بالضريبة. هذا الغموض يتفاقم بوجود عدة عوامل، منها:

- كثرة التشريعات وتعدد النصوص القانونية

إن كثرة التشريعات وتعدد النصوص القانونية المرتبطة بكل ضريبة على حدة يؤدي إلى صعوبة في الفهم والتطبيق، كل نص قد يتعلق بنوع معين من الضرائب، مما يزيد من تعقيد النظام الضريبي ويجعل من الصعب على المكلفين متابعة وفهم جميع التغييرات والتفاصيل المرتبطة بها.

-التطبيق الخاطئ للقانون يؤثر على المركز المالي للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال

تؤثر الغرامات والزيادات الضريبية الناتجة عن التطبيق الخاطئ للقوانين سلبًا على المركز المالي للمكلفين، عندما يجد المكلف نفسه أمام تكاليف مالية إضافية غير محسوبة، قد يؤثر ذلك على قدرته على الوفاء بالتزاماته المالية الأخرى، مما يزيد من معاناته المالية.

مثال على ذلك، ينص المشرع في المادة 81 في الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية على أن سكوت لجان الطعن وعدم ردها خلال الآجال القانونية المقدرة بأربعة أشهر 04 يعتبر رفضًا ضمنيًا للطعون المقدمة، هذا النص يعكس إحدى حالات الغموض في التشريع، حيث يشجع لجان الطعن على عدم معالجة الطعون بشكل فعّال، مما يزيد من الإحباط لدى المكلفين ويدفعهم نحو مزيد من النزاعات مع الإدارة الضريبية، هذا الوضع يؤدي إلى تراكم القضايا العالقة ويعقد الإجراءات القانونية، مما يضيف طبقة إضافية من الصعوبة للمكلفين الذين يسعون إلى حماية حقوقهم المالية. [1]،

2-الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

قد تنشأ العديد من النزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة أثناء تأدية مهامها المكلفة بها، وقد تعود أسباب هذه النزاعات إلى تعسف موظفي الإدارة في استخدام السلطة التقديرية الواسعة المخولة لهم، أو انتهاكهم لقواعد القانون الضريبي المنظمة للعملية الضريبية،

[1]- المادة 81 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

أو نتيجة لانعدام الشفافية الضريبية وتعرض المتعاملين مع الإدارة الجبائية لبعض ممارسات الفساد الإداري.

أ-السلطة التقديرية الواسعة للإدارة الجبائية

تعني السلطة التقديرية للإدارة تلك الحرية التي تملكها في اختيار الأنسب لتحقيق المصلحة العامة، وذلك عند التعامل مع كل فرد أو أمام القضاء، سواء في تحديد توقيت وأسلوب التدخل في بعض الحالات القانونية، أو في اختيار الطريقة المثلى للتعامل معها، بالتالي تتمتع الإدارة العامة بشكل عام، والإدارة الجبائية بشكل خاص، بالسلطة التقديرية عندما يتيح لها القانون حرية تقدير الظروف وتكييف الوقائع المعروضة دون إلزام.[1]

ومن ثم بالنظر إلى حجم تلك السلطات، وفي ظل ضعف الرقابة على أعمال الإدارة، فقد كشف الواقع العلمي أن السبب الرئيسي في حدوث العديد من المنازعات الضريبة يرجع إلى تجاوز الإدارة الجبائية وتعسفها في مباشرتها لتلك الصلاحيات والسلطات الواسعة.

ب-تعسف الإدارة الجبائية ومخلفاتها للقانون

تؤدي الممارسات التعسفية أو غير العادلة للإدارة الجبائية إلى دفع المكلفين لاتخاذ سلوكيات سلبية تجاه التزاماتهم، مثل الغش أو التهرب من دفع الضرائب، علاوة على ذلك، فإن عدم احترام المكلفين من خلال تنفيذ الإدارة الجبائية بعض إجراءاتها في غير الأوقات المحددة قانونيًا، مما يزيد من تفاقم هذه السلوكيات السلبية ويعمق الفجوة بين المكلفين والإدارة الجبائية.[2]

ج- غياب الشفافية الضريبية

تعتبر الشفافية الضريبية أحد المبادئ الأساسية التي تضمن حقوق المكلفين بالضريبة وتساهم في بناء الثقة بين المكلفين والدولة، و إن عدم توفر هذه الشفافية قد يؤدي إلى إشكاليات عديدة، تؤثر سلبًا على المكلفين بالضريبة ويزيد من شعورهم بالغبن.[3]

---

[1]- محمود عبد الهادي محمد محمد عبد اللا، مرجع سابق،ص 122.

[2] - بن صدوق زوبيدة، **المركز القانوني للمكلف بالضريبة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، فرع قانون الإدارة والمالية، كليه الحقوق، جامعة يوسف بن خدة،الجزائر،1، 2023، ص 480.

[3]-Irma ValderraIrmaMosquer, The Rule of law and theeffechveproction of taxpayerights in developing countries.wu international taxaionresearchpaperseries N°-10. 2017 p34-

و من آثار انعدام الشفافية على المكلفين، هو غياب الوضوح والتفصيل في الأنظمة والقوانين الضريبية، مما يجعل من الصعب عليهم فهم الالتزامات والحقوق المترتبة عليهم، قد ينتج عنه صعوبة في الامتثال للأنظمة الضريبية، مما يمكن أن يؤدي إلى أخطاء غير مقصودة في التصريحات الضريبية، زيادة على ذلك العبء المادي، حيث أن الغموض في الإجراءات الضريبية يؤدي إلى زيادة العبء على المكلفين الذين قد يضطرون للاستعانة بخبراء جبائيين، مما يكبدهم تكاليف إضافية.

د- الفساد الإداري داخل نطاق المرفق الضريبي

يعتبر الفساد الإداري من أخطر التحديات التي تواجهها الدول حول العالم، وخاصة دول العالم الثالث، وتعد بيئة العمل الضريبي أرضًا خصبة لانتشار هذه الظاهرة، نظرًا لما يتمتع به موظفو الإدارة الجبائية من سلطات واسعة في عمليات الربط والتحصيل الضريبي، هذا الانتشار للفساد يُفضي إلى شعور المكلفين بعدم عدالة الضرائب المفروضة عليهم، مما يؤدي إلى مقاومة الالتزام بها.[1] وقد يتوزع الفساد الإداري عي عدد من الممارسات والصور نذكر أهمها:

-إصدار أو الموافقة على شهادات إعفاء ضريبية بشكل يتنافى مع المعايير والشروط التي تحددها القوانين واللوائح.[2]

- الكشف عن معلومات سرية تخص المكلفين، ما يؤدي إلى الإضرار بمصالحهم وتقديم ميزة غير عادلة لمنافسيهم.

-اتخاذ إجراءات تسمح بإلغاء الديون الضريبية المستحقة على المكلفين دون وجود سند قانوني يبررهذا الإلغاء، مما يتعارض مع الحقيقة والواجبات الضريبية.[3]

-تواطؤ بعض موظفي الإدارة الجبائية مع محاسبي المكلفين في قبول التصريحات الضريبية دون التحقق من دقتها، مما يؤدي إلى اعتماد معلومات غير صحيحة.[1]

---

[1]- مزوز لعربي، بن ناصر وهيبة، **أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 06، العدد02. ديسمبر 2020 .

[2]- محمد علي عوض الجرازي، **المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، 2011، صص 92،93.

[3] - كويدمي محمد أمين ،بوضياف سامية،**دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية**،2019 مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 الونيسي علي مجلد 08 عدد02 ص 62.

-المساعدة في التهرب من دفع الضريبة الجمركية من خلال تجاوز الصالات الجمركية دون الخضوع للتفتيش المطلوب على الأشياء الخاضعة لتلك الضريبة، أو تسهيل إجراءات الإفراج الجمركي عن السلع الموجودة في المخازن الجمركية دون دفع الضرائب المستحقة عليها.

3-الأسباب المتعلقة بأداء المكلف للضريبة في بيئة الأعمال

عند الحديث عن أداء المكلف للضريبة في بيئة الأعمال، تظهر عدة أسباب تدفع المكلف إلى منازعة الإدارة الجبائية، تتراوح بين اعتراضات ظاهرة على الضريبة أو على إجراءات ربطها أو تحصيلها، وأسباب أعمق متعلقة بالجوانب الاجتماعية والاقتصادية.

أ-الأسباب الاجتماعية:

قد يشعر المكلف أن النظام الضريبي غير عادل، خاصة إذا كان يؤثر بشكل غير متناسب على فئات اجتماعية معينة، يمكن أن يكون هذا الشعور بالظلم نابعًا من الإحساس بأن الضرائب تُفرض بطرق تزيد من الفجوة بين الأغنياء والفقراء،[2] أو أن الفوائد العائدة من الضرائب لا توزع بعدالة في بيئة الأعمال، فيمكن أن يشعر أصحاب المشاريع الصغيرة والمتوسطة أن سياسات الضرائب تدعم الشركات الكبرى، مما يؤدي إلى شعورهم بالاستياء ودفعهم للاعتراض.

كما قد يتأثر المكلف برأي المجتمع أو بيئة الأعمال التي ينتمي إليها، إذا كانت هناك ثقافة عامة لعدم الرضا عن النظام الضريبي أو وجود نماذج أخرى لمكلفين ينازعون الإدارة الجبائية، فقد يحفز ذلك المزيد من المكلفين للقيام بنفس الشيء، مما يؤدي إلى المنازعة.

ب- الأسباب الاقتصادية

تلعب الأوضاع الاقتصادية الصعبة دوراً كبيراً في تحفيز المكلفين على منازعة الضرائب، عندما تواجه الشركات أو المستثمرين في تحديات مالية مثل انخفاض الأرباح أو زيادة التكاليف، قد ينظر المكلف بالبضريبة في بيئة الأعمال إلى الضرائب كعبء إضافي يؤثر على

[1] - محمود عبد الهادي محمد محمد عبد اللا، مرجع سابق، ص131.

[2] - بدايرية يحي،، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، تخصص قانون إداري وإدارة عامة،كليه الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة 01، سنة 2020،ص 232.

قدرته على البقاء في السوق أو الحفاظ على مستوى دخله، في مثل هذه الحالات، يكون الاعتراض على الضرائب محاولة لتخفيف الضغط المالي.[1]

كما أن التغيرات السريعة في الاقتصاد، مثل التضخم أو تقلبات الأسواق، يمكن أن تؤثر على قدرة المكلفين على الامتثال للضرائب، وفي وجود بيئة أعمال متقلبة، قد يتسبب ذلك في زيادة المنازعات نتيجة محاولة الشركات والأفراد التكيف مع الظروف الجديدة.

بالتالي يمكن القول أن منازعة المكلفين بالضريبة ليست مجرد نتيجة لاعتراض على الضريبة بحد ذاتها، بل هي انعكاس لتعقيدات اجتماعية واقتصادية تواجه المكلفين في بيئة الأعمال، منها الإدراك العادل للنظام الضريبي والثقة في استخدام الإيرادات ومرونة السياسات الضريبية في مواجهة التغيرات الاقتصادية.

الفرع الثاني: الدعوى الضريبية كوسيلة لحماية حقوق المكلف بالضريبة وطبيعتها القانونية

إن نشوء الدعوى الضريبية بمفهومها القانوني يعني إمكانية تبسيط رقابة القاضي الإداري على المنازعة الضريبية وهو مالا يتأثر إلا بواسطة رفع الدعوى أمام القاضي الإداري المتعلقة بالنزاع الضريبي، وهي تلك الأداة الأمثل لضمان حقوق المكلفين بالضريبة وواجباتهم على حد السواء، لذلك سوف نتطرق في هذا الفرع لتعريف الدعوى الضريبية وطبيعتها القانونية.

أولا: تعريف الدعوى الضريبية

الدعوى القضائية هي حق الشخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً في أن يلجأ إلى القضاء لطلب ما في خصومة بينه وبين الادارة، وذلك بقصد كفالة حماية ما يدعيه في حق أعتدي عليه أو إلى إعادة الحال كما كان عليه أو التعويض عنه وحق الشخص في الالتجاء إلى القاضي أو حقه في الدعوى هو حق مطلق لدولة القانون.[2]

وعليه فإن الدعوى هي تلك الوسيلة التي تمكن صاحب الحق سواء كان شخص معنوي أو طبيعي من اللجوء إلى العدالة عندما يلحقه ضرر معنوي أو مادي من طرف شخص آخر قد يكون شخص معنوي أو مادي (شركة إدارية...الخ)، كما هو الوسيلة التي تمكن المتقاضي من

[1]-Benno Torgler: Theory And EmpiricalAnalysis Of TaxComplian Dissertation der Universität Basel zurErlangung der WürdeeinesDoktors, der Staatswissenschaften,2003p. 84

[2]–خلادي توفيق، **الدعوة الإدارية ومميزاتها وأنواعها، دراسة حالة**، مجلة المنار للدراسات والبحوث القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدية المجلد 06، العدد 01، جوان 2022، ص 80.

اللجوء إلى دعوى قضائية عند شخص ما عندما يرفض الغير الاعتراف بأحد الحقوق المكفولة قانوناً أو ينازعه فيما قد يعتقد أنه هو صاحب الحق، أو في حالة إساءة الغير استعمال حقوقه المشروعة باستخدام حق من الحقوق، فيسمى الشخص رافع الدعوى القضائية بالمدعي، والذي ترفع ضده الدعوى بالمدعي عليه.[1]

وبما أن المنازعة بشكل عام كما رأينا سابقا أنها تدل على الحالة الخلافية التي قد تنجم بين اطرافها حول حق ما أو مركز قانوني معين فإن الدعوى القضائية عموماً تعبر عن الحق في الحماية القضائية، وهي وإن دلت فإنما تدل على السلطة المخولة لكل شخص له الحق يعترف له القانون بوجوده، وأن يطلب حماية القضاء لإقرار هذا الحق إن اعتديا عليه، أو استرداده إن سلب منه، اذاً فالدعوى هي الوسيلة التي رعاها القانون للحق وحمايته.

وبالرجوع إلى نصوص مواد قانون إ.م. إ وبالضبط في المادة 03 منه التي وردت ضمن الأحكام المشتركة والمتعلقة بالدعاوي المرفوعة أمام الجهات القضائية سواء كانت قضائية عادية أو إدارية، والتي حددت لنا بشكل غير مباشر مفهوم الدعوى لدى المشرع الجزائري والتي نصت على أنه "يجوز لكل شخص يدعى حق رفع الدعوى لدى القضاء للحصول على ذلك الحق أو حمايته".[2]

حيث يعرفها الدكتور محمد عاشور بأنها "حق الشخص والوسيلة القانونية في تحريك واستعمال القضاء المختص، وفي نطاق مجموعة القواعد القانونية الشكلية والاجرائية والموضوعية والمقررة للمطالبة بالاعتراف بحق أو المطالبة بحماية حق أو مصلحة جوهرية نتيجة الاعتداء على هذا الحق أو هذه المصلحة بفعل الأعمال الإدارية غير المشروعة والضارة والمطالبة بإزالتها وإصلاح الأضرار الناجمة عنها.[3]

وبهذا المعنى فالمشرع الجزائري يعتبر أن الدعوى هي عبارة على حق يطلب من القاضي الاعتراف به أو حمايته، ومنبع هذا الحق في الأصل هو الحق في التقاضي عموماً، الذي أقرت له مختلف التشريعات مجموعة من الضمانات القانونية والدستورية، والتي تكفل لجوء كل

---

[1]-،موقع وزارة العدل/https://www.mjustice.dz/ar l: تاريخ الاطلاع:2023/10/18،عاى الساعة 23:05.

[2]- المادة 03 من القانون رقم 08-09 المتضمن قانون إ. م. إ ، مرجع سابق.

[3]- كوسة فضيل،**الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء مجلس الدولة**، (د. ط)، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر سنة 2015، ص09.

شخص طبيعي أو معنوي وقع له ضرر أو سلبت أحد حقوقه اللجوء للقضاء في مواجهة الإدارة كشخص معنوي أو الأشخاص الطبيعية.

ويعرف الحق في التقاضي على أنه "حق كل فرد في اللجوء إلى قاضيه الطبيعي عندما تفرض أي من حقوقه أو حرياته أو مصالحه المعترف بها عموماً للمساس أو التهديد بغض النظر عن مصدر هذا المساس أو التهديد". [1]

وقد تم تضمينه في الدستور الجزائري في تعديل سنة 2020 كمبدأ دستوري، بموجب المادتين 164 و165، وأكدت هاتان المادتان أن القضاء هو الضامن لحماية المجتمع والحريات وحقوق المواطنين وفقًا للدستور. كما أشارت إلى أن القضاء متاح للجميع، وأن القانون يضمن التقاضي على درجتين ويحدد شروط وإجراءات تطبيقه.[2]

وقد تضمن أيضا قرار المحكمة العليا التأكيد على هذا الحق وقد نصت على " أن الثابت أن حق الالتجاء إلى القضاء حق من الحقوق التي تثبت للكافة تبعاً لذلك من يستعمل حقه في التقاضي لا يضر بالغير"[3].

بناء على ماسبق الدعوى الضريبية تعبر عن استخدام أحد طرفي النزاع الضريبي حقه في اللجوء إلى القضاء، طالباً حمايته حقه أو استرداده وهذا ما يفيد أن الدعوى الضريبية لا تقوم إلا بلجوء مدعي الحق في العلاقة الضريبية إلى القضاء للفصل في الخلاف القائم بينه وبين الطرف الأخر.[4]

من ثم يمكن القول بأن الدعوى القضائية الضريبية هي وسيلة لممارسة الحق في التقاضي المكفول دستورياً بموجب نصوص الدستور وهوما يجعلها ضماناً أو حماية لحقوق المكلف بالضريبة بشكل عام والمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بشكل خاص.

---

[1]– بوسطلة شهرازا د، **التطور التاريخي الحق في التقاضي**، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد09، مارس 2013، ص138

[2]– المادة 164،165، من التعديل الدستوري لسنة 2020، مرجع سابق.

[3]– جماوي نبيلة، عبادة وسيلة، **حق اللجوء إلى القضاء الإداري في الجزائر بين النص والضمانات**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، المجلد 07، العدد01، ماي 2023. ص 1564،

[4]– محمودعبد الهادي محمد محمد عبد اللا، مرجع سابق، ص28.

ثانيا: الدعوى الضريبية كدعوى قضائية إدارية

لقد تباين آراء الفقهاء ورجال القانون منذ وقت مضى حول الطبيعة القانونية للدعوى الضريبية فيما اذا كانت تنتمي إلى صنف دعاوي التي يختص النظر فيها للقضاء العادي، أو أن الدعوى الضريبية من قبل الدعاوي الإدارية والتي يختص فيها القضاء الإداري، وهذا من النظم التي تتبنى بما يعرف بالازدواجية القضائية، على خلاف الدول ذات النظام القضائي الموحد.

ولقد استقر القضاء الفرنسي باعتبار أن مؤسسه الدستوري قد تبنى نظام ازدواجية القضاء على النزاع الضريبي تحديدا منذ عام 1962، ولقد قضى مجلس الدولة الفرنسي منذ ذلك التاريخ على تطبيق الدعوى الضريبية كدعوة إدارية وعلى أنها من قبل دعاوي الإدارية ذلك أن فرض الجباية عموماً يعد من قبل أعمال السلطة التي تتولاها الخزينة العامة باسم الدولة، أي أن أحد الأطراف النزاع الضريبي أو الدعوى الضريبية بكل تأكيد جهة إدارية تحوز امتيازات السلطة العامة تطبيقاً للمعيار العضوي في الاختصاص.

ويرى أيضا طريق ثالث أن الدعوى الضريبية بما أنها خاضعة للقانون الجبائي تحكمها إجراءات ذات طبيعة خاصة، لابد أن تختص بها محاكم ضريبية مختصة ومستقلة عن النظام المعروف بالازدواجية القضائية أو الجهات الأخرى الذي يتكون منها النظام القضائي في الدولة.[1]

أما في الجزائر وبما أن المشرع الجزائري تبنى نظام الازدواجية القضائية قد صنف الدعوى الضريبية على أنها دعوة تندرج ضمن نظام القضاء الإداري ومن الاختصاص النوعي للمحاكم الإدارية تطبيقاً لنصوص مواد قانون إ. م. إ والقانون العضوي رقم 18-02[2]، والذي كان في السابق يمنح للغرف الإدارية بالمجلس القضائي من خلال قانون الإجراءات المدنية والإدارية القديم.[3]

---

[1]- قصاص سليم، مرجع سابق، ص85.

[2]- القانون العضوي رقم 18-02 المؤرخ في 04 مارس سنة 2018، يعدل ويتمم القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو لسنة 1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج. ر عدد 15 الصادرة بتاريخ 07 مارس سنة 2018.

[3]- المواد07، 168، 277، من قانون إ. م. إ.

وقد نص قانون الاجراءات الجبائية بشكل صريح على أن المحاكم الإدارية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في النظر في النزاع الضريبي بموجب المادتين،82،173، من قانون الاجراءات الجبائية.[1]

وتعد الدعوى الضريبية كدعوة إدارية من دعاوي القضاء الكامل أو ما يعرف بدعاوي التعويض تبعاً للتطبيق السائد في تقسيم الدعاوي الإدارية إلى دعاوي الإلغاء والتفسير وفحص المشروعية وذلك لأن دعاوي الإلغاء عموما تتيح للأفراد ليس فقط التعويض عن الأضرار التي تصيبهم كالقرارات الإدارية الغير مشروعة وإنما ما يصدر عليها من أعمال مادية ضارة.

ويرى في ذلك الأستاذ مسعود شيهوب أن منازعات الضرائب، تدخل ضمن منازعات القضاء الكامل وافقه في ذلك الأستاذ محمد الصغير بعلي، كما يرى الأستاذ عبد العزيز نوري مستشار بمجلس الدولة أن انتماء الدعوى الضريبية إلى دعاوي القضاء الكامل ينبع من أنها يحكمها قانون إ، م، إ، وكذا التشريع الجبائي، والذي له طابع خاص وأولوية في التطبيق.[2]

وأما عن موقف المشرع الجزائري فيتضح من خلال القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، و رئيس المركز الجواري للضرائب، ورئس مركز الضرائب، والمتعلق بالشكاوي موضوع النزاع، التي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر أمام المحكمة الإدارية وهو ما يفيد بطريقة غير مباشرة انتماء الدعوى الضريبية إلى دعاوي القضاء الكامل، نظراً لتلك الإحالة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية إلى المحكمة الإدارية بالنسبة للقرارات الصادرة عن المصالح المحلية للإدارة الجبائية، أو بالنسبة أيضاً لمديريات كبريات المؤسسات المتواجدة على مستوى الجزائر العاصمة، تطبيقاً لنص المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب أحكام القانون رقم 10-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.[3]

---

[1]- المواد173،82 من قانون الاجراءات الجبائية.

[2]- لكحل عائشة، **التكييف القانوني للدعوى الضريبية،مجلة العلوم القانونية والسياسية**، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الوادي، مجلد 10، العدد 02، 2019.

[3]- بدايريه يحي، ص 336.

المطلب الثاني

شروط رفع الدعوى القضائية الضريبية والسير فيها

يتم قبول عريضة الدعوى الضريبية بناءً على توافر مجموعة من الشروط العامة المنصوص عليها في كل من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وشروط خاصة نظمها قانون الإجراءات الجبائية، تختلف هذه الشروط حسب نوع المنازعات الضريبية، سواء المتعلقة بوعاء الضريبة أو بإجراءات تحصيلها، وقد شهدت الأحكام المتعلقة بهذه الشروط تغييرات مؤخراً، خاصة بموجب قوانين المالية المتعاقبة، وبعد استيفاء جميع الشروط اللازمة لرفع الدعوى الضريبية من قِبل المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية المختصة، تنعقد الخصومة أمام القضاء الإداري المختص، بناء على ما سبق سنحاول تسليط الضوء بشيء من التفصيل على شروط رفع الدعوى الضريبية**(الفرع الأول)**، وإجراءات السير فيها **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية

إن الدعوى الضريبية على اعتبار أنها أحد الوسائل القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة كغيرها من الدعاوي القضائية الأخرى، ألزم المشرع الجزائري على كل شخص طبيعي أو معنوي أن يتبع جملة من الشروط العامة والخاصة قصد حماسية المراكز القانونية وهي من النظام العام، والعبرة الأساسية منها هي احترام القانون أولاً وقبل كل شيء، ويمكن لنا تصنيف الإجراءات الذي وضعها المشرع لرفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية كأول درجة إلى شروط عامة **(أولاً)** وأخرى خاصة نص عليها قانون الإجراءات الجبائية **(ثانيا)**.

أولا: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية

تطرق المشرع الجزائري إلى شروط قبول الدعوى الضريبية باعتبارها دعوة ترفع من صاحب الشأن أمام جهات القضاء الإداري بصفة عامة، تطبق عليها جل الشروط التي أقرها قانون إ، م، إ 09/08 في باب الأحكام المشتركة في جميع الدعاوي.

1- شرط الصفة والمصلحة في التقاضي

إن الصفة والمصلحة في التقاضي تعد من الشروط العامة في رفع جل الدعاوي أمام القضاء بشقيه العادي والإداري، وهو ما استقر عليه جل التشريعات المقارنة.

فبالنسبة للصفة في التقاضي فيعرف على أنها خاصية من خصائص المصلحة وهي بشكل أدق أن يكون رافع الدعوى هو نفسها صاحب الحق (المصلحة) التي تم الاعتداء عليها.[1]

أي أنها تلك العلاقة التي تربط رافع الدعوى بموضوعها، بمعنى أنه لا يمكن كقاعدة عامة أن ترفع الدعوى من غير ذي صفة فيها، أي لابد أن يكون المدعى هو الذي يدعي حقاً لنفسه أمام القضاء، وينطبق الأمر على المدعي والمدعي عليه في آن واحد.

أما المصلحة في التقاضي فقد عرفها الفقه على أن" الفائدة العملية المشروعة التي يراد وتحقيقها باللجوء إلى القضاء"[2].

ومعنى ذلك أن يكون لصاحب الدعوى فائدة ترجى من رفع الدعوى ضد المدعى عليه فلا تقبل الدعوى من غير مصلحة يحميها القانون، ولقد اعتبر المشرع الجزائري شرط الصفة والمصلحة من الشروط اللازمة لرفع الدعاوي أمام القضاء، وهو ما نصت عليه المادة 13 من قانون إ. م. إ والتي جاء فيها أنه " لا يجوز لأي شخص التقاضي مالم تكن له صفة، وله مصلحة قائمة أو محتملة..."[3]

ولقد أدرج المشرع الجزائري الصفة والمصلحة في باب الأحكام المشتركة لجميع الجهات القضائية بما في ذلك جهات القضاء الإداري صاحب الاختصاص الأصيل في فض النزاع الضريبي.

وبناء عليه اشترط المشرع الجزائري الصفة والمصلحة في رافع الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، أما عن الأولى فهي الصفة فهي شرط لازم في المدعي والمدعي عليه، والصفة في التقاضي في المدعي عليه بالنسبة للدعوى الضريبية هو المكلف بالضريبة، هذا الاخير الذي قد يكون شخص طبيعي أو اعتباري الذي يدفع أحد أنواع الضرائب المقررة للدولة أو لأي شخص آخر من أشخاص القانون العام، ويحق له على سبيل المثال أن يخاصم

[1]– شيهوب مسعود،، **المبادئ العامة للمنازعات الإدارية**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة، 2005 ص272.

[2]– شيهوب مسعود، نفس المرجع، ص264.

[3] – المادة 13 من قانون إ. ج. إ.

القرارات الصادرة عن مديرية الضرائب في جزء منه أو كله أو الاعتراض على مجمل إجراءات التحصيل أو المتابعة.

ونفس الامر ينطبق في حال ما إذا ما تم رفع الدعوى ضد المكلف بالضريبة صاحبة السلطة في فرض الضرائب والرسوم باعتبارها أحد أشخاص القانون العام سواء على مستوى المركزي أو المركزي.

والجدير بالإشارة إلى أن شرط الصفة يعد من النظام العام وهو ما أشارت إليه الفقرة الأخيرة من المادة 13 من قانون. إ. م. و إ، ويثيره القاضي المعروض أمامه النزاع في أي مرحلة من مراحل الدعوى الضريبية وكما يمكن للخصوم إثارته كدفع شكلي تبطل من أجله.

أما الثانية فهي المصلحة في التقاضي في الدعوى الضريبية والمراد بها الجانب الواقعي للدعوى القضائية وهي الضابط لضمان مادى جدية الدعوى الضريبية وعدم حيادها ن الغايات والأهداف المرسومة من المشرع وهي شرط بطبيعة الحال تخص رافع الدعوى (المدعى) كونه هو صاحب الدعوى ولقد اشترطت المادة 13 من قانون إ. م. و إ لابد أن تكون مشروعة، ويتم تقرير وجودها يوم رفع الدعوى الضريبة وهو المراد بأن تكون حالة و قائمة وقت التقاضي، كما أيضا إذا كانت المصلحة مجملة ويقرها القانون كالدعاوي الاستعجالية.[1] فإن كان القانون لا يحمي تلك المصلحة فإن الحق في الدعوى لا ينشئ.[2]

لكن ما يستشف خلال المادة 13 من قانون إ. م. و إ أنه لم يتبين الجزاء الذي يترتب على تخلف شرط المصلحة بالنسبة للدعوى الضريبة وباقي الدعاوى وهو ما يفيد أن الشرط المصلحة لا يثيره القاضي من تلقاء نفسه إلا إذا آثاره أحد الخصوم بالنسبة مكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية على حد السواء.

2-الشروط المتعلقة بشكل العريضة

تطرق المشرع الجزائري على بعض الشروط الشكلية التي تخص شكل العريضة الافتتاحية في الدعاوى القضائية بشكل عام في باب الأحكام المشتركة وهو ما يفيد أن العريضة الافتتاحية

[1]-كوسه فضيل،**منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**،(د. ط)، دار هومة للطباعة والنشر سنة 2011، ص39.

[2]- شيهوب مسعود، مرجع سابق،ص268

في الدعوى الضريبة ينطبق عليها نفس الاشكال المذكورة في نص المادة 15 قانون إ. م. و إ [1]، والتي يتعلق تحديد بوجوب أن تتضمن الريضة تسمية الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى الضريبية سواء تعلق الأمر بالاختصاص النوعي أو الاقليمي، اسم ولقب المدعى وموطنه، اسم ولقب موطن المدعى عليه أو أخر موطن، مع وجوب الاشارة إلى التسمية الصحيحة للشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفته مُمثله القانوني أو الاتفاقي مع عرض موجز للوقائع والطلبات والاشارة إلى المسندات المرفقة بالدعوى .

إن الشروط التي أوجبها المشرع الجزائري بالنسبة لشكل العريضة ومحتواها تهدف جلها إلى وضع المدعى عليه موضع اليقين حول المدعي الذي يخاصمه وعلى موضوعها وطلباتها.[2]

وبما أن الدعوى الضريبية هي جزء لا يتجزأ من الدعاوي الإدارية (دعاوي القضاء الكامل)، والتي من خصائصها أنها دعوى مكتوبة فلابد للعريضة بطبيعة الحال أن تكون مكتوبة، وخاصية الكتابة توفر الدقة والثبات في طلبات ودفوع المدعى، وهي أيضاً من الضمانات المقدرة لصالح المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية معاً، وهو أيضاً ما أقرته نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية. [3]

الدعوى القضائية بشكل عام لايكون لها آثر قانوني إلا بتحرير العريضة الافتتاحية أولاً، يليها إيداعها أمام ضبط المحكمة المختصة، فهي عبارة عن ورقة عادية تكتب باللغة العربية وجوباً، كون التقاضي كأصل عام لابد أن يكون باللغة العربية سواء بالنسبة لعرائض افتتاح الدعوى أو العرائض الجوابية المقدمة من الخصوم.[4]

3-التمثيل الوجوبي بمحامي

تطرق المشرع الجزائري إلى هذا الشرط كشرط وجوبي في جميع الدعاوي الإدارية بشكل عام دون عن الدعاوي العادية وهو مايستفاد من نص المادة 815 من قانون.إ. م.و إ، و826

[1]- المادة 15 من قانون. إ. م. إ.

[2] - شيهوب مسعود، مرجع سابق،ص254.

[3]- المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4]- كوسه فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولةمرجع سابق ص54.

من نفس القانون[1]، والتي أوردهما في الكتاب الرابع الخاص بالإجراءات المتبعة أمام جهات القضاء الإداري، سواء كانت المحاكم الإدارية، والتي يكتفي فيها بأن يكون فيها المحامي المعتمد لدى المجلس وأن يكون معتمداً لدى مجلس الدولة بالنسبة للدعاوي المرفوعة أمام هذا الأخير، وهذا مانصت عليه المادة 905 من قانون إ. م. إ.[2]

إن هذا الشرط الذي يتعلق بوجوب أن ترفع الدعاوي الضريبية من محامي معتمد يهدف بشكل أساسي إلى تمكين مؤسسة الدفاع الذي يمثلها نقابة المحامين من أن تلعب أدوار أساسية وحقيقية في تطوير أحكام القانون الإداري، وبما أن هذا الأخير من أ هم ميزاته أنه قانون مرن وسريع التطور، بالإضافة إلى أنه يطبق على النزاع والخصام في المادة الضريبية بشكل خاص والمادة الإدارية بشكل عام، بالتالي شرط وجوبية أن يكون رافع الدعوى يملك من المؤهلات القانونية التي تؤهله لوضع الدعوى في نطاقها الصحيح.

أما من وجهة نظرنا نرى أن وجوب التمثيل بمحامي في الدعوى الضريبية يشكل أحد الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة في بيئة الاعمال في مواجهة الإدارة الجبائية والتي تتمتع بامتيازات السلطة العامة وهو مايمنحها مركزاً اسمى من مركز المكلف في النزاع أمام جهات القضاء الإداري، على الرغم من أن هنالك من يرى أن هذا الشرط قد يترتب عليه تحميل أعباء مالية للمكلف بالضريبة هو في غنى عنها.

ثانيا: الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية

تعد الدعوى الضريبية دعوى تتمتع بنوع من الخصوصية نظراً لكون موضعها يرتبط بقوانين أخرى على غرار قانون الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية، هذا الأخير هو الذي خص الدعوى الضريبية المرفوعة أمام المحاكم الإدارية التي لابد من توفرها وتدعلها مقبولة أمام الجهة القضائية صاحبة الاختصاص للنظر فيها وهي كما يلي:

1- **شرط التظلم الاداري المسبق:**

على خلاف ما أقره المشرع في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و الذي يعتبر أن شرط التظلم المسبق في الدعاوي الإدارية مهما كانت طبيعتها هو شرط جوازي يمكن لرافع

[1] – المادة 815، 826، من قانون إ. م. إ.

[2] – المادة 905 من نفس القانون.

الدعوى أن يقوم به، و يمكن له أن يتجاهله أو يرفع دعواه مباشرة دون التقيد لرفع التظلم لجهة الإدارة التي ينازعها أمام القضاء، و هذا ما أقرته المادة 830 من قانون إ.م. إ.[1]

أما بالنسبة للدعوة الضريبية، بالرغم من أنها تصنف من الدعاوي الإدارية، إلا انه حين النظر إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع قد جعل من شرط التظلم المسبق أمام الإدارة الجبائية شرط وجوبي بحت يجعل الدعوى الضريبية عرضة للإبطال او للبطلان شكلا و لقد ميز بذات القانون بين التظلم و الشكوى في دعاوي الوعاء و التحصيل.

و يقصد بإجبارية التظلم المسبق هي إلزامية الشخص المكلف بالضريبة أن يكون قد سبق له التقدم إلى الجهاز الإداري الضريبي يعرض فيها عدم رضاه على قرارات الإدارة الجبائية سواء كان ذلك يتعلق بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل و بما جاء في أحد قرارات الجهات المذكورة في المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.[2]

لابد من قبول التظلم أمام تلك الجهات أن يشمل عرضا موجزا للأسباب و الدوافع التي جعلت المكلف بالضريبة قبول دفعها[3]، و هذه الشروط قد تضمنتها أيضا المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائيةّ .

أ- شرط التظلم في دعاوي الوعاء

بخصوص هذا النوع من الدعاوي لابد أن توجه الشكاوي المتعلقة بالحقوق و الغرامات المذكورة في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابعة له مكان فرض الضريبة و تلتزم تلك الجهات أن تسلم وصلا بذلك للمكلف بالضريبة و هذا حسب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية و المعدلة بموجب المادتين 59 من قانون المالية لسنة 2003 و 42 من قانون المالية 2007.[4]

[1] – المادة 830 من قانون إ. م.إ .

[2] – المادة71، من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] –عكوش حنان، مرجع سابق، ص 1162.

[4] – المادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية.

ب-شرط التظلم في دعاوي التحصيل

بموجب المادة 153 فقرة 01 لابد أن ترسل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تعد من قبل الإدارة الجبائية إلى مدير كبريات المؤسسات أوالمدير الولائي للضرائب أو إلىرئيس المركز الجواري للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات[1]، وهي المادة التي تم تعديلها بموجب المادة 49 من قانون المالية2011 إلى غاية آخر تعديل لقانون المالية 2019 [2]، أما الفقرة الثانية من ذات المادة فقد أوجبت أن تكتسي هذه الشكاوي طابع أو شكل الاعتراض على إجراءات المتابعة بطريقة الاحتجاج على قانونية شكل إجراءات المتابعة أو بصورة اعتراض على التحصيل الجبري على طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين أو استحقاقه.

وتجدر الإشارة إلى أن العريضة الافتتاحية أمام المحكمة الإدارية لابد أن تتضمن نفس الطلبات والدفوع والتي سبق أن أيدها في شكواه أمام الإدارة الجبائية، حيث لايجوز له على سبيل المثال الاعتراض أمام المحاكم الإدارية سوى على الحصص الواردة في شكواه وذلك باستثناء أن يقدم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتمس في البداية.[3]

2-شرط الميعاد أمام المحكمة الإدارية

إن شرط الميعاد بالنسبة للمنازعات الإدارية عموماً هو شرط وجوبي أي لابد لرافع الدعوى أمام جهات القضاء الإداري لابد له أن يكون وفق مواعيد محددة ومضبوطة وإلا كانت دعواه تحت طائلة عدم القبول شكلا.[4]

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المكلف بالضريبة قد حدد له المشرع أجل أربعة (04) أشهر لرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية التي يتم احتسابها من تاريخ استلام قرار مدير الضرائب بالولاية بشأن الشكوى المقدمة للطعن بقرار التكليف من رئيس المركز مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

---

[1]- المادة 153 الفقرة 01 من قانون الإجراءاتالجبائية.

[2]- المادة 49 من قانون رقم 18-18 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج. ر عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018.

[3]- بغني شريف، **التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الجزائر**، مجلة القانون والعلوم السياسية، معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي صالحي أحمد، النعامة، المجلد 08 العدد 01، 2022، ص160

[4]- عربوز فاطمة الزهراء، **تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، عدد 16، جوان 2017.

كما أيضاً يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً في نفس الآجال للقرارات التي تم تبليغها أمام الإدارة الجبائية بعد الأخذ برأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية، وهذا بموجب المادة 82 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية [1]،أي أن سريان ميعاد رفع الدعاوي الجبائية متوقف على رد الإدارة الجبائية على الشكوى التي يقدمها المكلف بالضريبة أمامها طالما أن هذه الاخيرة إجراء وجوبي والذي يتم وفق الآجال المنصوص عليها في المادة 76 فقرة 02 من نفس القانون.[2]

غير أنه في حالة سكوت الإدارة الجبائية عن الرد على شكوى المكلف بالضريبة في الآجال المحددة لها في قانون الإجراءات الجبائية والتي أوجب أن ترفع الدعوى خلال أربعة (04) أشهر التي تلي الأجل الممنوح للإدارة من أجل الرد حسب ما جاء في نص المادة 82 الفقرة 02، حيث يمكن للمشتكي أن يرفع النزاع امام المحكمة الإدارية في أي وقت في حالة عدم استلامه لإشعار قرار الجهات المعنية، أي أن سكوت الإدارة الجبائية عن الرد يعتبر قرار ضمني لرفض شكواه.[3]

أما بالنسبة لآجال الطعن في دعاوي إلغاء قرارات الاعتراضات على التحصيل الجبري والمتابعات فهي شهرين (02) من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه، وفي حالة عدم صدور أي قرار في أجل شهرين من تاريخ الشكوى الممنوح لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب فإنه أجل شهرين (02) لرفع الدعوى ابتدأ من تاريخ انقضاء أجل الشهرين الممنوح لتلك الجهات للبث في الشكوى المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وهو ما أقرته المادة 153 في فقرتها 03 من قانون الإجراءات الجبائية.[4]

3-الشروط الخاصة المتعلقة بعريضة الدعوى

تخضع عريضة افتتاح الدعوى الضريبية من جانب المكلف بالضريبة كقاعدة عامة لذات الشروط الشكلية المنصوص عليها في قانون إ. م. و إ، لاسيما المادة 15،14، 818[5]، من

[1]- المادة 82 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- المادة 76 فقرة 02 من نفس القانون.

[3]- المادة 82 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية

[4]- المادة 153 الفقرة 03 من نفس القانون.

[5]- المادة 14، 15، 818 من قانون إ. م. إ.

ذات القانون وبعض الشروط الأخرى خص بها قانون الإجراءات الجبائية، لاسيما المادة 83 منه، ونظراً لخصوصية الدعوى الضريبة على باقي الدعاوي الأخرى، نذكر منها :

أ-توقيع عريضة الدعوى

عدم توقيع عريضة الدعوى الضريبية يؤدي إلى رفضها شكلاً من قبل قاضي المحكمة الإدارية، هذا السبب، يشترط المشرع أن تكون عريضة الدعوى موقعة من قبل المدعي نفسه. وبالتالي، يجب أن تحتوي كل دعوى ضريبية على توقيع صاحبها تحت طائلة عدم القبول، غير أنه، يمكن لشخص آخر التوقيع إذا قدمت وكالة قانونية للمصالح الضريبية المعنية، يعفى المحامون الذين يمثلون المكلف بالضريبة من هذا الإجراء.[1]

ب- تسبيب عريضة الدعوى

ينبغي أن تتضمن عريضة الدعوى الضريبية وصفًا موجزًا وواضحًا للحقائق المتعلقة بالنزاع، مع تقديم الأدلة التي تساند ادعاءات المكلف بالضريبة، ولا يمكن الاكتفاء بتقديم وصف عام أو غير محدد، كما لا يجدي الاعتماد على طلب مشابه قدمه شخص آخر، أو الإشارة إلى أدلة استخدمت سابقًا أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن الإدارية.[2]

إلغاء شرط ختم عريضة الدعوى الضريبية

قام المشرع بإلغاء شرط ختم عريضة الدعوى الضريبية بناءً على التعديل الوارد في الفقرة الأولى من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، ووفقًا لأحكام المادة 29 من قانون المالية لعام 2008، يتضح هذا من خلال الصياغة الجديدة لهذه الفقرة والتي أصبحت على هذا النحو: "يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها" والتي لم تعد تتطلب دمغ العريضة كشرط لقبولها مقارنة بالفقرة القديمة التي كانت الصياغة فيها كالتالي: "يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها".[3]

يمكن القول أن هدف المشرع من إلغاء شرط دمغ عريضة الدعوى الضريبية هو تحقيق مرونة وكفاءة أكبر في النظام القانوني، من خلال تبسيط الإجراءات على المكلف بالضريبة

---

[1]- المادة 83 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] - طاهري حسين، المنازعة الضريبية، الطبعة الثالثة منقحة، دار الخلد ونية للطباعة والنشر، الجزائر، 2016، ص21.

[3]- المادة 29 القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007.

وتخفيف الأعباء المالية، و تحسين الوصول إلى العدالة وتشجيع المزيد من المكلفين على اللجوء إلى النظام القضائي لحل نزاعاتهم، هذا التعديل يعكس توجهًا نحو تحديث القوانين لتكون أكثر توافقًا مع التطورات الحديثة ومتطلبات القضاء.

الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير الدعوى الضريبة

بعد استيفاء جميع الشروط الضرورية لرفع الدعوى الضريبية للضرر من طرف المكلف بالضريبة أمام المحكمة الإدارية المختصة، وبعد تمام إجراءات التبليغ الضرورية في هذا الصدد، تنعقد الخصومة أمام القضاء الإداري الناظر في الدعوى، هذا الاخير والذي خول له القانون القيام ببعض الإجراءات الضرورية لفض النزاع الضريبي وضمان حقوق المكلف بالضريبة، وتستخلص تلك الضمانات في جواز اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق والخبرة لمساعدة القاضي الفاصل في موضوع النزاع لأداء دوره الرقابي على قرارات الإدارة الجبائية.

ذلك أنه بحقيقة الأمر لم يتلقى تكويناً متخصصاً في المجال الضريبي عموماً، لذلك لابد له من أشخاص ذوي قدرات فنية وتقنية ومحاسبية لضمان حماية مراكز الخصوم في الدعوى وحقوقهم، وهو مايشجع على مناخ استثماري، وبيئة أعمال عموماً.

أولا:- مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد):

لقد أجاز قانون الإجراءات الجبائية في المادة 85 منه القاضي الإداري المعروض أمامه النزاع الضريبي اللجوء إلى إجراءات التحقيق الخاصة في مجال الضرائب والرسوم على رقم الاعمال، إلا أنه ألغى إجراءات التحقيق الإضافي وفق أحكام قانون المالية لسنة 2017، وأكتفى بتنظيم مراجعة التحقيق في عنوان الفصل المخصص لهذه الإجراءات في قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى الرجوع للأحكام العامة المتعلقة به والمنصوص عليها في قانون إ. م. إ.

و بذلك التحقيق المضاد هو الذي يتم في حالة الضرورة الملحة، بمعنى أن مراجعة التحقيق إجراء يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الموضوع أمامه النزاع فيجوز له إحالة إذ ما رأى أن هناك ضرورة لإجراء خبرة مضادة أن يأمر بها لصالح المكلف بالضريبة، على أن تتم تلك العملية من طرف الشاكي أو وكيله، و أن يقوم أحد أعوان الضرائب بهذا الإجراء غير العون

الذي قام بالمراقبة الأولى، و هو ما نصت عليه المادة 85 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية [1]

و الملاحظ أن المشرع الجزائري حتما أوكل مهمة إجراء مراجعة التحقيق إلى عون آخر فهو دليل على أن المشرع قد حرص على شفافية و نزاهة و مصداقية التحقق المضاد و كونه أحد الضمانات الهامة لنزاهة الأحكام و القرارات الصادرة عن الجهات القضائية في المادة الضريبية.

و إن كان هناك ما يرى خلاف ذلك على أساس أن إسناد مهمة مراجعة التحقيق إلى عون آخر لا ينمو عن الشفافية و النزاهة طالما أن ذلك الموظف و العون لا يزال تابعا للإدارة الجبائية و التي تعد أحد أطراف الدعوى، بل لابد أن يسند التحقيق المضاد إلى جهة أخرى محايدة و هنا فقط تتحقق النزاهة و الموضوعية لهذا النوع من الإجراء طالما تم إسناده إلى أشخاص ذوي خبرات فنية و محاسبية معروفة.[2]

و على العموم، و بعد ما يقوم به العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير محضر يتضمن ملاحظات المشتكي إلى جانب ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي مع الآراء التي يمكن أن يبديها، و على إثر ذلك يحيل ذلك المحضر لمدير الضرائب بالولاية و الذي يتولى مهمة إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية المختصة للفصل في موضوع الدعوى الضريبية رفقة اقتراحاته.[3]

ثانيا- الخبرة القضائية كضمانة للمكلف بالضريبة

تعد الخبرة القضائية ثاني الضمانات المقررة لصلاح المكلف بالضريبة اثناء سير الدعوى الجبائية كونها القائم بها يعتبر متخصصا في الأمور الفنية أو المحاسبية و الذي بإمكانه مساعدة القاضي لضمان حقوق المتقاضين.

و يمكن تعريف الخبرة على أنها إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص ينعت بالخبير بمهمة محدثة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم

[1]-المادة 85 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- بغني الشريف، المرجع سابق ص 161

[3]- -قصاص سليم، المرجع سابق، ص123

إبداء الرأي فيها علميا أو فنيا لا يتوفر في الشخص العادي ليقدم له بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده.[1]

ولقد جاء قانون إ.م.و إ على ذكر الخبرة في القسم الثامن من الباب على أنها تهدف إلى توضيح الوقائع المعروضة أمام القاضي سواء كانت تقنية أو علمية كما يجوز للقاضي الإداري و من تلقاء نفسه أو بطلب من الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة.[2]

أما المحكمة العليا في الجزائر قد عرفت الخبرة على أنها "عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام و يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملاً بمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوع قانونا".[3]

و من ما سبق فإن الخبرة ذات أهمية بالغة تمكن القاضي الناظر في الدعوى الضريبية من إدراك المسائل ذات الطابع الفني و المحاسبي و العلمي الذي يقع رجال القانون عادة عاجزين أمام تحقيق المتطلبات الضرورية لفض النزاعات المعروضة أمامهم.[4]

و بهذا المعنى نجد أن الخبرة هي أحد الأدوات و الوسائل المعاونة للقاضي في الوصول إلى حقوق المكلف بالضريبة و التزاماته إزاء الإدارة الجبائية، لأن تكوين القضاة في الغالب الأعم لا يرتكز على الأمور الفنية و المحاسبية بل ترجع لأهل الاختصاص.

و لقد ترك المشرع الجزائري في قانون إ.م. إ للقاضي إمكانية اللجوء إلى الخبرة بتوافر شرطين ضروريين هما :

_ أن تكون الوقائع المعروضة على القاضي جائزة الإثبات بالخبرة و هنا يفترض أن تخرج بطبيعتها عن إدراك القاضي و علمه كرجل قانون.

---

[1] –دهيليس رجاء، **واقع الخبرة القضائية أمام القضاء الجزائري**، مجلة القانون العقاري والبيئة،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، العدد 10، جانفي 2010،ص3.

[2] –المادة 126 من قانون إ.م.إ.

[3] – بغني الشريف،مرجع سابق، ص 162

[4] –دهيليس رجاء،مرجع سابق، ص4

_ أن يكون في الدعوى ما يفيد أن الوقائع المعروضة أمام القاضي ثابتة لا جدال فيها ما يغنيه عن إجراء الخبرة و يقوم مقامها.[1]

و تبعا لمميزات الدعوى الضريبية كدعوة إدارية تتميز الخبرة خلالها بخصائص تميزها عن غيرها، حيث يأمرها القاضي الإداري بموجب حكم تمهيدي قبل الفصل في موضوع النزاع وفق شروط قد نصت عليها المادة 86 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية و التي يحدد بمقتضاها مهام للخبير قصد إجراء التحقيق في الجوانب المحاسبية الضريبية أو الدفاتر أو الفواتير.[2]

في مجال المنازعة الضريبية كما يلي :

ومن بين الضوابط و الشروط في قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للخبرة في المجال الضريبي ما يلي:

_ تتم الخبرة في الدعوى الضريبية بخبير واحد معين من قبل المحكمة الإدارية، كما يمكن أن تسند إلى ثلاثة خبراء في حال طلب أطراف ذلك و هنا يجوز لكل طرف تعيين خبير على أن تتولى المحكمة الإدارية مهمة تعيين الخبير الثالث.

_ ضرورة استبعاد الموظفين المشاركين في تأمين الضريبة المتنازع عليها و كذا الأشخاص الذين أبدو رأياً في القضية المعروضة أو وكلاء الطرفين أثناء التحقيق من نطاق الخبراء الذين يتم تعيينهم للدعوة الضريبي.

يجوز لكل طرف من أطراف الدعوى أن يطلب رد خبير تعينهم المحكمة أو الطرف الثاني للدعوة على أن يتولى مدير الضرائب للولاية تقديم الرد باسم الإدارة، و يوجه الطلب الذي يكون موضوعه رد الخبير إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (8) أيام على أن يكون معلل وذلك ابتداء من تاريخ اليوم الذي يسلم فيه أحد الأطراف تبليغ اسم الخبير الذي شملهم موضوع الرد أو الأكثر عند بداية إجراء الخبرة و يتولى المحكمة في مهمة البث في هذا الطلب بصفة عاجلة.

[1] – كوسه فضيل، الدعوى الضريبة واثباتها في ضوء مجلس الدولة، مرجع سابق،ص 258

[2]– كوسه فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص253.

اذا رفض الخبير المهام المسندة إليه بموجب حكم القاضي بها يعين خبيرا آخر بدلا منه، كما يحدد من طرف المحكمة الإدارية اليوم و الساعة لبدأ العمليات المتعلقة بالخبرة و يعلم الأطراف بذلك قبل عشرة (10) أيام على الأقل من بدأها.

تتم الخبرة بتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الجبائية و الشاكي و ممثله و ذلك من أجل القيام له بالمهام المحددة من قبل المحكمة على أن يقدم أحد اعوان الإدارة بتحرير محضر يبدي فيه رأيه و يقوم على إثر ذلك الخبير بتحرير تقرير مشترك أو منفرد.

يتم إيداع المحاضر و التقارير التي يقوم بها الخبراء في الدعوى الضريبية لدى كتابة ضبط المحكمة المختصة و على إثر ذلك يجوز لأطراف الدعوى الاطلاع عليها خلال أجل عشرين (20) يوماً من أجل التبليغ.

يجوز للمحكمة الإدارية في حال إذ ما تم تقديم خبرة أو تقرير الخبرة و التي ترى أنها سلبية أو غير كاملة أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية وفق الشروط السافلة ذكرها.

و الجدير بالإشارة في الأخير أن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في السابق كان يوكل مهنة الخبير لعون الضرائب المباشرة حسب المادة 341 منه، إلا أنه و منذ التعديل الذي طرأ عليه سنة 1992 بموجب المادة 57 من قانون المالية لذات السنة، أصبح الخبير يعين من طرف المحكمة الإدارية و هذا من أجل ضمان الحياد و النزاهة في نتائج الخبرة في المجال الجبائي.

و بالتالي يمكن القول أن الخبرة القضائية التي تأمر بها المحكمة إما من تلقاء نفسها أو بطلب من المكلف بالضريبة، هي أحد الضمانات التي من خلالها يمكن أن تسفر بأحكام فاصلة في الموضوع، تحفظ حقوق المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، و هو الأمر الذي يؤدي إلى استقرار مناخ الاستثمار و الأعمال.

المبحث الثاني

الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية وطرق الطعن فيه

يمارس القاضي سلطات رقابية عند النظر في الدعوى الضريبية، حيث يصدر أحكامًا تضمن حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية، وتتنوع هذه الأحكام بين تلك التي تفصل في موضوع الدعوى والأوامر الوقفية التي لا تمس بجوهر الحق والأوامر القاضيى بوقف التنفيذ، إلى جانب ذلك، يقوم القاضي الاستعجالي الإداري بسلطات إضافية لحماية حقوق المكلف بالضريبة أثناء النزاع، هذه السلطات تهدف إلى منع ضياع الحقوق وتدارك الأضرار التي قد تنجم حال اتباع الطرق العادية في التقاضي، على غرار إصدار أوامر وقتية لا تمس بأصل الحق، وهو ما يوفر ضمانات جد مهمة للمكلف بالضريبة ضد التعسف المحتمل من الإدارة الجبائية.

المطلب الأول

الحكم القضائي الصادر عن المحكمة الإدارية

يتمتع القاضي بجملة من السلطات حين النظر في الدعوى الضريبية كنوع من الرقابة التي يباشرها على المادة الإدارية، و تلك السلطات تظهر في صورة الأحكام التي يقضي خلالها بحقوق المكلف بالضريبة و هو ما يعد ضمانة أساسية له في مواجهة الإدارة الجبائية، و نميز في هذا الصدد بين الأحكام الفاصلة في موضوع الدعوى و كذا الأوامر الوقفية التي لا تمس بأصل الحق على غرار الأوامر القاضية بوقف التنفيذ. [1]

و كما سبق و أن أشرنا، يؤول الاختصاص النوعي للدعاوي الضريبية للمحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تقضي بأحكام ابتدائية قابلة للاستئناف أماما جهات الاستئناف المختصة و هو ما نصت عليه المواد 800، 801،802 من قانون إ. م. و إ، لذلك سوف نتعرض أولا للحكم الفاصل في الموضوع **(الفرع الأول)** و الأوامر القاضية لوقف التنفيذ سواء كان ذلك أمام القاضي الموضوع أو أمام القضاء الاستعجالي **(الفرع الثاني)**.

[1] –كوسة فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق ص193.

الفرع الأول: الحكم الابتدائي الفاصل في موضوع الدعوى الضريبية

بموجب أحكام قانون **إ. م. و إ**، يختص القاضي الإداري بالفصل في موضوع الدعوى الضريبية على اعتبارها من الدعاوي الإدارية بحكم يمس موضوع النزاع و يقصد بالحكم الفاصل في الموضوع ذلك الحكم القطعي الذي يفصل في مسائل معينة معروضة أمام القاضي تستنفذ من خلالها سلطة المحكمة بالنسبة لها، و هو ما جاء أيضا في نص المادة 296 قانون **إ. م. إ**،و التي نصت على أنه "كل الأحكام الفاصلة في الموضوع أحكام قطعية".[1] وهو ما يفيد أن الأحكام الفاصلة في الموضوع هي الغاية الذي يسعى لها المكلف بالضريبة حين مخاصمته للإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري و لقد أقر القانون جملة من الضمانات الإجرائية و التي تصب في خانة صحة و موضوعية الأحكام القضائية الباتة في الموضوع منها ما يتعلق بسير الجلسات و صدور الحكم **(أولاً)**، و تسبيب الحكم **(ثانيًا)**، و منها ما يتعلق أيضا بالإجراءات التي يتم فيها تبليغ تلك الأحكام و الآثار التي يرتبها **(ثالثًا)**.

أولا : سير الجلسات و صدور الحكم

بعد رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية و تبادل المذكرات و القيام بالإجراءات و التدابير الضرورية للفصل في النزاع يتم اتباع جملة من الإجراءات الأولية قبل النطق بالحكم و إصداره من قبل القاضي الذي عرض أمامه النزاع الضريبي.

و لقد أحالت المادة 89 من قانون الاجراءات الجبائية الاجراءات[2]، التي وجب على المحكمة الإدارية اتباعها في مثل هذه الحالة في القضايا الضريبية لأحكام قانون إ. م. إ المنصوص عليها لاسيما في المواد 874 إلى المادة 900.

1- في سير جلسات الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإداري

بمقتضى أحكام قانون إ. م. إ، وأثناء سير الجلسات أمام المحكمة الإدارية المختصة يجوز للخصوم في الدعوى تقديم ملاحظاتهم الشفوية من أجل دعم الطلبات الكتابية التي تم إرفاقها في مذكراتهم السابقة، كما يجوز للقاضي الاستماع أيضاً لأعوان الإدارة الجبائية، بما أن هذه الأخيرة طرفا في النزاع الإداري.[3]

---

[1]–المادة 296 من قانون إ. م. و إ.

[2] – المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]– المواد من 884،885 من قانون إ. م. إ

وما يستفاد من ذلك بالنسبة للنزاع الضريبي هم أعوان الإدارة الجبائية، كما يجوز بصفة استثنائية لكل شخص حضر أثناء الجلسة أن يطلب منه توضيحات مفيدة لإثراء موضوع النزاع من أحد الخصوم.

وأما عن دور محافظ الدولة في الدعوى الضريبية كطرف أصيل ضمن تشكيلة المحكمة الإدارية[1]، فيحال له ملف القضية مرفقاً بالتقرير والوثائق الملحقة به من طرف القاضي المقرر بشكل وجوبي، ويجب على محافظ الدولة وفي أجل شهر واحد (01) من تاريخ استلام الملف أن يقدم تقرير مكتوب ليعيد بعدها الملف والوثائق المرفقة للقاضي في ذات الأجل المقرر بشهر واحد (01) من استلامه الملف، وهذا التقرير الذي يعده محافظ الدولة يتضمن عرضاً عن مجمل الوقائع والأوجه المثارة وآرائه حول المسألة المطروحة وكذا حول الحلول الممكنة للفصل في النزاع الضريبي والذي يختم ذلك التقرير في النهائية بطلبات محددة بدقة، ويجوز لمحافظ الدولة كما للخصوم تقديم ملاحظات شفوية قبل غلق باب المرافعة.[2]

ولقد ورد في نص المادة 887 من قانون إ. م. و إ، أن يتناول الكلمة أثناء سير الجلسة الإدارة الجبائية أولا بصفتها المدعي عليه، ثم المكلف بالضريبة والعكس صحيح حينما يكون المكلف بالضريبة في مركز المدعي عليه.[3]

2-صدورالحكم

أحالت المادة 888 من قانون إ. م. و إ، الأحكام التي تطبق على الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية وفق الشكليات المنصوص عليها من المادة 270 إلى 280 من ذات القانون بالنسبة للأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية، على أن يتضمن أحكامها أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة على النزاع، إلى جانب الإشارة إلى الاستماع إلى القاضي المقرر ولمحافظ الدولة وإلى خصومهم وممثليهم وكل شخص تم سماعه بأمر من رئيس المحكمة عند

[1]- المادة 32 من القانون العضوي رقم 22-10 المؤرخ في 09 جوان سنة 2022، المتعلق بالتنظيم القضائي، ج. ر عدد 41 الصادرة في 16 جوان 2022.

[2]- المواد 897 إلى 900 من قانون إ. م. إ.

[3]- المادة 887 من نفس القانون.

الاقتضاء وعلى خلاف الأحكام الإبتدائية عن جهات القضاء العادي يسبق منطوق الحكم في الدعوى الإدارية عموما كلمه يقرر.[1]

بعد أن يتم قفل باب المرافعة يقوم القاضي الناظر في الدعوى الضريبية المرفوعة أمامه أن يقوم بتحرير تقرير يعرض فيه الوقائع التي تضمنتها تلك الدعوى وأوجه الدفاع أو الملخص للطلبات بعد صدور الحكم بأغلبيه الاصوات.[2]

ويتم النطق بالحكم في نفس الجلسة أو بجلسه في تاريخ لاحق وفي حاله التأجيل وجب ذكر تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية على أن لا يتجاوز ذلك التأجيل جلستين متتاليتين ويتم النطق في الأحكام الفاصلة في النزاع الضريبي علنيا مقتصراً على تلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس كما يجب أن يرتبط تاريخ الحكم بتاريخ المنطوق[3]، كما يجوز عند اصدار الحكم في حاله اذا ما وجد فيه أخطاء ماديه، يطلب من الخصوم تصحيحها ولا يمكن في هذه الحالة أن يعتد بحجة الشيء المقضي فيه، وهو ماأقرته نص المادة 891.[4]

إن منطوق الحكم في الدعوى الضريبية يختلف باختلاف موضوع النزاع و فيما إذا كان يتمحور حول الوعاء الضريبي أم لا فعلى على سبيل المثال قد يمس الجانب الشكلي في الدعوى ويكون النطق فيه برفض الدعوى شكلا أو إذا مس الجانب الموضوعي فإنه قد يكون لعدم التأسيس القانوني.

وهذا ما يفيد بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بالضريبة ولا يملك القاضي السلطة في الحكم على المكلف بسداد مبلغ الضريبة ودفعها أو الأمر بإعادة فرض الضريبة من جهة الإدارة الجبائية، أما في حاله الثانية وهي قبول القاضي دعوه المكلف بالضريبة شكلاً وموضوعاً، وإذا وكانت هذه الأخيرة مؤسسة قانوناً فيمكن أن يكون منطوق الحكم ينصب حول الاعفاء أو التخفيف من الضريبة وهو ما قد يسفر عن تحديد اسس جديده لفرض الضريبة لذكر مبلغ الضريبة المخفضة الواجب دفعها من جهة المكلف بالضريبة في منطوق الحكم.[5]

---

[1] – المواد من 800 إلى 890 من نفس القانون.

[2] – بغني شريف، المرجع سابق، ص 164.

[3] – المادة 270 إلى 274 من قانون إ. م. إ.

[4] – المادة 891 قانون إ. م. و إ.

[5] – بغني شريف، المرجع سابق، ص 165

أما عن شكل محتوى الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية يجب أن يتضمن مجموعه من البيانات التالية:

-الديباجة والتي لابد أن تصدرها عبارة الجمهورية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري وهي ما أشارت اليه المادة 141 من الدستور دون أن ينسى ذكر الجهة القضائية وتاريخ صدور الحكم وأسماء القضاة الذين أصدروا الحكم ومحافظ الدولة وأسماء الخصوم والمتدخلين في الخصام وصفاتهم ومحل إقامتهم.

- الوقائع لابد أن يتضمن الحكم عرضا موجزا لوقائع النزاع وكذا الأدلة والحجج القانونية التي استند عليها كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دون تعديل او تحريف وبيان الوسائل والاجراءات التي مرت بها الدعوى الضريبية منذ تسجيلها.

- المناقشات وأسباب الحكم هي تلك الشروط التي لابد من توفرها في الاسباب والأدلة والنصوص القانونية التي استند عليها القاضي في حكمه.

- المنطوق والذي يتم فيه ذكر موقف القاضي الاداري من النزاع الضريبي التي تم النطق به علنياً.:[1]

ثانيا: تسبيب الأحكام القضائية

يعد تسبيب الأحكام والقرارات القضائية من بين الحقوق المعترفة لصالح الأطراف والمتقاضين من قبل أن يكون واجباً مهنياً للقاضي والتي تندرج ضمن المبادئ التي وضعها المشرع لتحقيق الأمن القضائي وحسن سير جهاز العدالة وحماية الحقوق والحريات وعدم التعسف بإعمال سلطة القاضي للرقابة التي يمارسها.[2]

ويعرف تسبيب الأحكام القضائية على أنه" الحجج والأساليب والأسانيد الواقعية أو القانونية التي تستند عليها المحكمة لتصل إلى ما انتهت عليه أو في منطوقها".[3]

[1]-كوسه فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص ص.150،149

[2]- مأموني الطاهر، **تسبيب الأحكام القضائية**، مداخلة السيد مأمونيالطاهر، رئيس الأول للمحكمة العليا، يوم دراسي بعنوان تسبيب الأحكام القضائية المنعقد يوم 23 ديسمبر 2021، بالمدرسة العليا بالقليعة، الجزائر.

[3]- محمد القيسي،حنان **دور التسبيب في فاعلية أحكام القضاء الإداري**، مجلة الباحث الأكاديمي في العلوم القانونية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بآفلو، العدد 05، سبتمبر 2020،ص 256.

وبهذا المعنى نجد أن تسبيب الأحكام هي تلك الوظيفة والتي من خلالها يضع القاضي فيه الأسانيد والأدلة التي تبرر منطوق الحكم سواء اذا كان لصالح المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية.

إن تسبيب يظهر قناعة المحكمة الإدارية بالحل الذي توصلت إليه في النزاع المعروض أمامها مستندةً لمجموعة من الأدلة الواقعية والحجج القانونية، ومهمة القاضي بتسبيب الأحكام القضائية أوسع من القاضي العادي نظراً لطبيعة دور القاضي الإداري لكونه يساهم في خلق قواعد قانونيه، وأن الإدارة غالبا ما يقع عليها عبء تنفيذ الاحكام القضائية.[1]

حيث يشكل تسبيب الأحكام القضائية ضمان هامة بالنسبة للمكلف بالضريبة والإدارة الجبائية كونه يرتبط دائما بوجود رقابة على الفصل في النزاع الضريبي فهو يعمل على تيسيير الرقابة عليها من طرف المحاكم أو الجهات الأعلى درجة على غرار المحكمة الاستئنافية ومجلس الدولة، وبالتالي الحيلولة دون أن تكون الأحكام وردت حسب ميول القاضي الشخصي ومن جهة أخرى زيادة ثقة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بمصداقية وعدالة الأحكام القضائية إلى جانب كونه ضمانة كما أشرنا سابقا للطعن في الأحكام.

ثالثا: تبليغ الاحكام الفاصلة في الدعوى الضريبية

يعد تبليغ الأحكام القضائية السبيل الذي من خلاله يتم إبلاغ الخصوم في الدعوى الضريبية من أجل البدء في سريانها وتنفيذه، و بالنسبة للأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في المادة الضريبية أو في المواد الإدارية عموما يتم عن طريق محضر قضائي أو كحالة استثنائية عن طريق أمين الضبط لدى المحكمة الإدارية في موطن الخصوم.[2]

ويجب في هذا الصدد أن ينفذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الذي يتم تبليغه من طرفي الخصوم إما المكلف الضريبة أو الإدارةا لجبائية ما لم يتم الطعن في فيه في الآجل المقررة للطعن أمام جهات الاستئناف المختصة.[3] والتبليغ يعد إجراء ضروري في أصول المحاكمات الإدارية يترتب عليه عدةآثار، سريان الأجل وسقوط الحقوق وغيرها.

---

[1]– محمد القيسي حنان ، المرجع سابق، ص 257.

[2] – المواد 894،895، من قانون إ.م.إ. المعدل والمتمم

[3]– يامة براهيم،**الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية** ، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أدرار، العدد 03، جوان 2014،ص 236.

كما توجد جميع الاحكام المتعلقة بتبليغ الاحكام القضائية إلى جانب التحقيقات المقررة للمكلف الضريبة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة طبقا لنص المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،[1] ويكون التبليغ صحيحاً اذا كان للموطن الحقيقي للمكلف بالضريبة بغض النظر فيما إذا كان اتخذ وكيلا له واختار موطنا عنده.[2]

وبمجرد إتمام إجراءات التبليغ الرسمي والصحيح سواء للمكلف الإدارة الجبائية ينتج عن استيفاء هذه الاجراءات جملة من الآثار أهمها:

1-بالنسبة للأثار المترتبة من جانب المكلف الضريبة

إذا كان الحكم أو القرار الصادر عن المحكمة الفاصلة في الدعوى الضريبية لصالح الحقوق الذي دافع عنها المكلف الضريبة أثناء سريان النزاع الضريبي فإنه يترتب على عاتق الإدارة الجبائية رد الاموال التي تم تحصيلها منه دون وجه قانوني.

أما في حالة إذا ما امتنعت الإدارة الجبائية أو تماطلت في الاستحواذ على الاموال الغير مستحقه لديها بعد ماء إن يتم تبلغها وتستنفذ طرق الطعن، يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى استرجاع المبالغ المرفوعة مع إمكانيه المطالبة بالتعويض عن التأخير في رد الاموال طبقا للقرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/3/18،أما إذا لم يكن في صالح حقوق المكلف بالضريبة فله الحق أن يطعن في قرار المحكمة التي تولت إصداره.[3]

2-بالنسبة للأثار المترتبة من جانب الإدارة

يترتب في الفصل النهائي في الحق المتنازع عليه بين المكلف الضريبة والإدارة الجبائية هو نشوء سند رسمي حائز لقوه الشيء المقضي فيه، يخول له الحق في تنفيذه بعد أن يصبح نهائيا.[4]

هذه المزيه تجعل كل قرارات المحكمة التي تقضي بقرار يعدل عن ما تم الأخذ به في الإدارة الجبائية، فلا تمتلك أن تتهرب من نتائجه، أما حينما يكون الحكم في صالح القرار الذي اتخذته الإدارة الجبائية في حق المكلف بالضريبة، هنا تكون الإدارة الجبائية قد اتخذتها سلفاً

---

[1]- المادة 292 من قانون ض. م.و.ر. م.

[2]- كوسه فضيل،**منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة** مرجع سابق، ص 155.

[3]- يامة إبراهيم، المرجع سابق، ص 237,

[4]- كوسه فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص 177.

لتحصيل الضريبة ضد المكلف الضريبة كونها عدت صحيحة من طرف المحكمة وتستمر فيها إلى غاية تحصيلها بصوره مكتملة الجوانب.[1]

الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية ووقف التنفيذ في الدعوى الضريبية

إن الرقابة التي يباشرها القاضي الإداري في النزاع الضريبي لا توقف فقط الفصل في إصدار أحكام في الموضوع، والتي يتولى إصدارها القاضي الإداري العادي، بل تمتد إلى سلطات أخرى يباشرها القاضي الاستعجالي الإداري، ذلك أنه و أثناء النزاع الضريبي قد يترتب على إتباع الطرق العادية في التقاضي ضياع الحقوق المراد حمايتها من المكلف الضريبة والتي تقضي التدخل من أجل المحافظة على الحقوق وتدارك الأضرار التي قد تنجم عن إتباع الطرق العادية في التقاضي، وهي تلك الاوامر التي لا تمس بأصل الحق وتكون أحكامها وقتيه وهي من أهم الضمانات المكفولة للمكلف الضريبة في مواجهة التعسف الذي قد تمارسه الإدارة الجبائية حين لجوه الى القضاء، لذلك سوف نتطرق إلى شروط الدعوى الاستعجالية في المجال الضريبي **(أولاً)** ثم إلى أوامر وقف التنفيذ في المادة الاستعجالية كونها أهم الأوامر التي يتولى إصدارها القاضي الاستعجالي **(ثانياً)**.

أولاً: شروط ومميزات الدعوى الاستعجالية في المجال الضريبي

إن لجوء المكلف الضريبة في بيئة الأعمال إلى القاضي الاستعجالي الإداري من أجل استصدار أحد التدابير الاستعجالية المنصوص عليها قانونا في المجال الضريبي، مرهون بتوفير شروط عامة وشروط خاصة حتى تكون دعوه مقبولة أمام المحكمة الإدارية المختصة التي يمكن ايجازها فيما يلي:

1- الشروط الموضوعية العامة لقبول الدعوىالاستعجالية في المجال الضريبي

إن الشروط العامة لرفع دعوى إدارية أمام القضاء الاستعجالي في المجال الضريبي هي ذاتها الشروط المقررة لسائر الدعاوي الإدارية وهو ما نستشفه من خلال قانون الاجراءات المدنية والإدارية وهي كما يلي :

[1] – يامة إبراهيم، نفس المرجع، ص 237.

أ- ضرورة توافر حالات الاستعجال

بما أن القضاء الاستعجالي هو عمل قضائي، الغرض من اللجوء إليه هو القيام بالفصل المؤقت في موضوع النزاع دون المساس بأصل الحق، فلابد من توافر حالات مستعجلة يخشى عليها من فوات الوقت وهو ما يبرر الحصول على الحماية القانونية العاجلة والذي تتدرج ضمن السلطة التقديرية للقاضي الذي يستخدم خلالها سلطاته لتدارك اضرار التي قد تنجم من طول أمد النزاع، ولقد أشارت إليه المواد921،920، 924،أما في المجال الضريبي تحديداً فلقد أحال قانون الإجراءات المدنية والإدارية أحكامه إلى قانون الاجراءات الجبائية والتي نذكر منها المجالات التالية:[1]

-في إرجاء الدفع

وهنا يمكن للقاضي الاستعجالي أن يقرر التأجيل أو عدم التأجيل لحين الفصل النهائي في الموضوع مع فحص الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة والتأكد بأنها ضمانات حقيقية.[2]

- في الغلق المؤقت للمحلات

وهو ما نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية كإجراء استثنائي يمكن للإدارة الجبائية تحصيل الضرائب لصالح الخزينة العمومية والذي يهدف الى تمهيد الحجز الواقع المقولات في المحلات المهنية.[3]

-الحجز الاداري وبيع المحجوزات

ويقصد بالحجز الإداري هو ذلك الإجراء الذي تقوم به الإدارة الجبائية لوضع المال تحت يد هذه الأخيرة وبيعه لاستيفاء حقوقها،أما بيع المحجوزات يعد أخر مرحلة من مرحلة التحصيل وهو من السلطات المقررة للإدارة الجبائية وذلك وفق للمادة 151 الفقرة 01 و02، والمادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية.[4]

---

[1]- بن منصور عبد الكريم ، **الاستعجال في أحكام القضاء الإداري الجزائري**، المجلة الجزائرية للدراسات التاريخية والقانونية، المركز الجامعي بتندوف، العدد 03، جانفي 2017. ص 115.

[2]- رقام سعيد، **شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، المجلد 09، العدد 03، ديسمبر 2018، ص 299.

[3] -المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4]- المادة 151 الفقرة 01 و02، والمادة 152، من نفس القانون

ب-**ضرورة عدم المساس بأصل الحق**

والمفاد من هذا الشرط أن القاضي الاستعجالي لا ينظر للمنازعة الضريبية بل يكتفي فقط بعرضها وتفحصها للبحث عن عنصر الاستعجال[1]، لذلك لا يكفي توافر شرط الاستعجال وحده بل يمتد إلى النظر في عدم المساس بالاختصاص الأصيل للقاضي العادي الذي ينظر في موضوع الدعوى، ويراد بأصل الحق هو كل ما يمس بصحته أو تغيير في طبيعته أو الآثار القانونية التي يرتبها القانون من خلاله وهو ما اقرته المادة 918 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية بقولها ما يلي"لا ينظر في أصل الحق، ويفصل في أقرب الآجال".[2]

والجدير بالإشارة أن القاضي الاستعجالي قد يواجه صعوبة بالغه في الأمور المستعجلة في المجال الضريبي، في الكشف عن عدم المساس بأصل الحق دون الأخذ ببعض الاعتبارات التي من بينها تلك المتعلقة بالضمانات المقررة للحفاظ على حقوق الإدارة الجبائية على غرار الطلبات التي ترفع له من أجل تحصيل الضريبة أو تأجيل دفعها من طرف المكلف بالضريبة.[3]

2- الشروط الخاصة لقبول الدعوى الاستعجالية في المجال الضريبي

لا يكفي توافر الشروط العامة من أجل أن تكون الدعوى الضريبي أمام القضاء الاستعجالي مقبولة بل يجب توافر بعض الشروط الخاصة التي تميز تلك الدعوى عن باقي الدعاوى الاستعجالية أمام المحاكم الإدارية التي يمكن اختزالها في النقاط التالية:

أ- شرط رفع الدعوى في الموضوع أمام القضاء الإداري العادي

يراد بهذا الشرط ضرورة أن يقوم المكلف بالضريبة قبل التوجه إلى القاضي الاستعجالي بعريضة مكتوبة، وأن يكون قد سبق وأن قام برفع الدعوى في الموضوع أمام القاضي الإداري العادي، ذلك أن الدعوى الاستعجالية لا يمتلك فيها القاضي الاستعجالي الفصل في الموضوع، هذا الأخير هو من اختصاص قاضي الموضوع.

ولقد نصت المادة 926 من قانون إ. م. إ بقولها لا يمكن لأي حال من الاحوال رفع الدعوى الاستعجالية أمام قاضي الاستعجال الإداري إن لم يسبقها دعوه في الموضوع، كونها قد تطرقت إلى وجوب إرفاق نسخة من العريضة التي يفترض أنها قد تم تسجيلها في أمانة ضبط

[1]-بالمنصور عبد الكريم، مرجع سابق،ص 116.

[2]- المادة 918، من قانون إ..م. إ.

[3]- رقام سعيد، المرجع سابق، ص 304.

المحكمة، والموجهة إلى قاضي الموضوع وذلك في الدعوى التي ترمي الى وقف التنفيذ القرار الإداري باعتبار أن هذه الاخيرة من أهم الدعوى الاستعجالية.[1]

كما أشار المشرع أيضاً إلى ضرورة نشر دعوة الموضوع، والذي كرسه الاجتهاد القضائي أيضاً، حيث نصت المادة 919 من قانون إ. م. إ، التي يستفاد منها وجوب نشر أورفع دعوه الموضوع بالتزامن مع الدعوى الاستعجالية، فكلا الدعوتين يكمل احدهما الآخر، كون دعوه الموضوع تهدف إلى وضع حد نهائي لموضوع النزاع، بينما الدعوى الاستعجالية كما سبق وأشرنا تهدف إلى تفادي الأضرار التي قد تنشأ حالة فوات الوقت ولقد أشار مجلس الدولة إلى شرط رفع الدعوى في الموضوع أولاً لقبول الدعوى الاستعجالية في قراره الصادر بتاريخ 2020/10/15 والذي قضى بعدم قبول الدعوى الاستعجالية التي يرفعها المكلف الضريبة لرفع الحجز عن أمواله نظراً لغياب الطعن أمام الموضوع.[2]

ب- تقديم الضمانات التي من شأنها تغطية الدين المتنازع فيه

جاء نص المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية على وجوب أن يقدم المكلف بالضريبة الضمانات الكافية لتغطية الدين المتنازع فيه أمام المحكمة الإدارية وهذا في حال ما إذا أراد الاستفادة من إرجاء الدفع في القضاء[3]، وهو بمثابة التزام قانوني على عاتق المكلف الضريبة مع العلم أن المشرع لم يحدد بشكل دقيق قيمة الضمان، على خلاف الضمان المقدم أمام الإدارة الجبائية، وهذا الشرط يؤدي إلى المحافظة على حقوق الخزينة العامة على الرغم من أنه شرط يثقل كاهل المكلف بالضريبة إذا كان النزاع مرفوع أمام القضاء الاستعجالي خاصة وأن هذا الأخير يستثنى بنص على أحكام أو أوامر لا تمس بأصل الحق ولا يفصل في موضوع الدعوى الضريبية.[4]

ج-عدم عرقلة تنفيذ القرار الإداري

ويجد هذا الشرط أساسه من خلال المادة 921 من قانون إ.م.إ وذلك طالما أن القرارات الإدارية الأصل فيها هو التنفيذ ووقت التنفيذ وهو الاستثناء، وذلك استناداً إلى جل القرارات التي

[1]- المادة 926 من قانون إ. م. إ.

[2]- رقام سعيد، المرجع سابق، ص 305.

[3] - المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية

[4]- رقام السعيد، المرجع سابق، ص 306.

تصدرها الإدارة الجبائية مبدئيا تعد صحيحه كونها تتعلق بسير المرفق العمومي وتحقيق المصلحة العامة.[1]

د-**شرط وجود شك جدي على مشروعية قرارات الإدارة الجبائية**

يجد هذا الشرط أساسه في المادة 919 من قانون الاجراءات مدنيه الإدارية وهذا الشك هو يعد فكرة جوهرية التي يقوم عليها عنصر الاستعجال، كون هذا الاخير يستند إلى جملة من العناصر المحيلة أو البديهية التي ترسخ قناعته بوجود شكل جدي حول مشروعية قرارات الإدارة الجبائية، وأما مصطلح الجدية في المجال الجبائي يراد به وجود احتمالات كبيرة لإلغاء الدين الضريبي الذي يمثل موضوع النزاع أو جزء منه، ويستدعي من قاضي الأمور المستعجلة وقف تنفيذه إلى حين الفصل في الموضوع وهو خاضع في كل الأحوال للسلطة التقديرية للقاضي الاستعجالي.[2]

ثانيا: وقف التنفيذ أمام القضاء الاستعجالي في قرارات الإدارةالجبائية

إن وقف التنفيذ إجراء قد يتم من جانب الإدارة فقط وهذا حينما تلجا الإدارة بنفسها إلى وقف تنفيذ القرارات التي تصدرها حين ترى أنه مشوب بالعيوب المشروعية، وقرار وقف التنفيذ في هذه الحال قد يكون ضمني أو صريح ، فإن وعلى كل حال وقف تنفيذ القرارات الإدارية يمكن أن يتم عن طريق قرار قضائي بطلب من المكلف بالضريبة سواء أمام القاضي الإداري الذي ينظر في الدعوى الضريبية أو أمام القاضي الاستعجالي، لذلك سوف نقتصر على وقف التنفيذ أمام القضاء الإداري الاستعجالي وهو الذي يشمل الضمانة الحقيقية لحقوق المكلف الضريبة لمواجهه الإدارة الجبائية وهذا في مجالات عديده من بينها:

1- قرار وقف تنفيذ الحجز الاداري

يعد الحجز الإداري إجراء قانوني ممنوح للإدارة الجبائية من أجل التحصيل الضريبي في مواجهه المكلف الضريبة وهو إجراء لابد أن يتم في إطار احترام مبدأ المشروعية وفي ظل الإجراءات المنصوص عليها في قانون إ. م. إ، وقانون الاجراءات الجبائية وإلا كان باطلاً،

---

[1]- بن قويدر الطاهر، **دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة الجلفة، المجلد 09، العدد03،، سبتمبر 2016، ص65.

[2]-أوسعيد إيمان، **جديد قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية**، مجلة إليزا للبحوث والدراسات، تصدر عن المركز الجامعي إليزي، مجلد 06، العدد01، جوان 2021، ص 228.

ولابد أن يتم ضمن الآجال القانونية وهو يوم كامل من استحقاق الضريبة، أو يوم من التبليغ من التنبيه في حالة التحصيل الفوري كما يستوجب أن يكون مسبوقاً بالإخطار، كما لابد أيضا أن يتم حجز أموال المدين أولاً بما يمتلكه من أموال منقولة تتم الانتقال الى الاملاك العقارية ولكل منهما اجراءات خاصه لابد للإدارة الجبائية التقيد بها.[1]

يعتبر الحجز الإداري استثناء وامتياز يتيح للإدارة استيفاء حقوق الخزينة العمومية، وفي مواجهه هذا الإجراء خول القانون للمكلف بالضريبة الطعن في قرار الحجز الصادر عن الإدارة الجبائية أمام القضاء الإداري، وفي ذات الوقت أتاح له وقف تنفيذه في حالة الضرورة التي يخشى فيها من ضياع الحقوق أمام القضاء الاستعجالي.[2]

ونظر للأثر الغير موقف للطعن في قرارات الإدارة الجبائية عموماً في حالة إذا ما يترتب تنفيذ تلك القرارات أضرار يصعب تداركها، أن يوقف تنفيذها بصورة مؤقتة لا تمس بأصل الحق وذلك بتوافر شروط تم التطرق إليها في قانون إ. م. إ، على غرار توافر الشروط العامة لوقف الدعوى حسب ما جاء في المادة 13 من قانون إ. م. إ[3]، وكذا عنصر الاستعجال المذكور في المواد 919، 920، 921 من نفس القانون، وتقديم الضمانات القانونية من المكلف بالضريبة تثبت تحصيل الدين الضريبي.[4]

ومن بين قرارات مجلس الدولة في هذا الشأن نجد القرار رقم 018835 الصادر بتاريخ 2004/2/14 والمتعلق باستئناف القرار الصادر في حق مدير الضرائب في قسنطينة ضد شركه شمال إفريقيا والذي قضى برفع الحجز على الحسابين البنكين للشركة لدى بنك التنمية المحلية ولقد قضى مجلس الدولة بذلك بتأييد القرار المستأنف.[5]

---

[1]– مانع سلمى، **إجراءات المتابعات القضائية والرقابة القضائية عليها**، مجلة الفكر، كليه الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12، العدد 01، جانفي 2017، ص ص،189، 188

[2]– بدايريه يحي، مرجع سابق، ص ص،410، 409.

[3]– المادة 13 من قانون إ. م. إ

[4]– المواد 919، 920، 921، من نفس القانون.

[5]– بدايريةيحي، نفس المرجع، ص 410

2- قرار وقف تنفيذ الغلق الاداري

يعد الغلق الإداري من ضمن الامتيازات الممنوحة للإدارة العامة وهو إجراء يستهدف منع أصحاب المحلات من ممارسه النشاط التجاري خلال مده الغلق.[1]

والغلق الإداري إجراء أيضا يعد في مجال الضريبة من إجراءات التحصيل الجبري ويتعلق بالدين الضريبي فقط، حيث تلجا إليه الإدارة الجبائية وذلك لأسباب موضوعية كتماطل المكلف الضريبة عن تسديد ديونه، مع التزام الإدارة الجبائية في مثل هذه الحالة بتبليغه أولاً بجدول التحصيل وتنبيهه بالدفع، مع محاولة المكلف الضريبة بتبرئة ذمته اتجاه الخزينة، وهذا ما أقره مجلس الدولة في قراره الصادر بشأنها في 18 نوفمبر 2003.[2]

ولقد نظم المشرع الجزائري إجراءات الغلق المؤقت للمحلات التجارية في قانون الإجراءات الجبائية في أحكام المادة 149 منه، والتي جعلت منه إجراء يصدر منمدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب في حدود اختصاصه القانوني، وذلك بعد الامتناع عن سداد الدين الضريبي من المكلف الضريبة لمده لا تتجاوز ستة (06) أشهر في كل حال من الاحوال.[3]

وعلى كل حال يصدر قرار الغلق المؤقت للمحل بناء على تقرير مسبق يعده محاسب المكلف، ولا ينفذ هذا الإجراء إلا بمهلة محددة بعشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ وهذا من أجل منح المكلف بالضريبة مهلة لسداد الدين الضريبي أو اكتتاب سجل الاستحقاقات مصادق عليه من قبل قابض الضرائب.[4]

ولقد أجاز المشرع الجزائري في قانون إ. م. إ للمكلف الضريبة أن يطلب من قاضي الأمور المستعجلة أمام القضاء الإداري بوقف تنفيذه وهو منصت عليه المادة 921 الفقرة الثانية.[5]

---

[1]- خديجة قندوزي، **التدابير الإدارية للوقاية من الممارسات التجارية غير المشروعة**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، المجلد 16، العدد 03، أكتوبر2023، ص 115

[2]- مسعودي علي، عياشي عمر علي، **فعالية التحصيل الجبري في تحسين الحصيلة الجبائية**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد01، 2023 مارس، ص 594.

[3]- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4]- مانع سلمى، مرجع سابق، ص 184

[5] -المادة 921 الفقرة 02، من قانون إ.م.إ.

فاذا تعلق الأمر بحاله التعدي أو الاستيلاء أو الغلق الإداري يأمر بوقف تنفيذ القرار المطعون فيه وهو ما أجازته أيضاً المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، أين يمكن أيضا بناء عليها للمكلف بالضريبة أن يجري الطعن في القرار المتعلق بالغلق المؤقت من أجل رفع اليد، وذلك بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل فيه بأمر استعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعائها قانونا.[1]

والجدير بالإشار أن المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية تطرقت في فقرتها الأخيرة إلى أن الطعن في قرار الغلق المؤقت لا يوقف تنفيذ القرار وهو ما قد يخلق نوعاً من الجدل والتساؤل عن جدوى الإقرار بحق الطعن الاستعجالي في قرار الغلق المؤقت، اذ لم يرتب وقف تنفيذه ولكن هناك من يرى مجرد الطعن حقيقةً لا يوقف التنفيذ أمام القضاء لكن هذا الحين صدر الأمر الاستعجالي بوقف التنفيذ وهو ما أكد عليه قرار مجلس الدولة رقم 190798 لسنة 1999 وأيده في ذلك أيضاً قرار مجلس الدولة رقم 002487 الصادر بتاريخ 1999/7/1.[2]

وعلى العموم إن إجراء وقف التنفيذ الغلق الاداري المؤقت يعد أحد الضمانات المهمة للمكلف الضريبة في بيئة الاعمال حتى لا يتعطل نشاطه التجاري والاقتصادي هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يقدم الضمانات الكافية من أجل تصدي لإ لغاء قرارات الإدارة الجبائية الغير مشروعه.

[1]– المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]–بدايرية يجي، مرجع سابق، ص 409.

المطلب الثاني

طرق الطعن في القرارات والاحكام الصادرة عن جهات القضاء الإداري في الدعوى الضريبية

إن الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية يعد من أهم الضمانات المقررة لصالح المكلف بالضريبة، إذا صدر حكم قد لا يمنحه حقوقه في مواجهة الإدارة الجبائية، وذات الحال بالنسبة أيضا للإدارة الجبائية، ذلك حينما يصدر حكم يعفي المكلف الضريبة من دفع حقوق الإدارة في الضرائب والرسوم التي تفرضها.

فقد أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية وقانون إ. م. إ الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة الإدارية الاستئنافية، هذه الأخيرة التي أصبحت أحد الجهات القضائية الإدارية بموجب القانون رقم 22-13[1]، والذي يعدل ويتمم قانون إ. م. إ وهو ما يكرس مبدأ التقاضي على درجتين ويكرس أيضاً مبدأ المحاكمة العادلة، كما يعد أحد مقتضيات دوله الحق والقانون.

وبالرجوع إلى قانون إ. م.إ نجد أن المشرع الجزائري قد نص على طرق الطعن في القرارات والأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية والتي تصنف إلى طرق طعن عاديه والتي تتمثل في المعارضة والاستئناف **(الفرع الاول)**، وطرق طعن غير عاديه والتي تكون أمام مجلس الدولة وتتمثل في الطعن بالنقد والتماس إعادة النظر و الاعتراض الخارج عن الخصومة و دعوى تصحيح الخطأ المادي والتفسيري**(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول: طرق الطعن العادية

أقر المشرع الجزائري في قانون إ. م. إ للمكلف الضريبة الحق في الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف هذه الأخيرة والتي استحدثت بموجب القانون رقم 22 -13، وتتمثل هذه الطرق في المعارضة والاستئناف والتي حددت ضمن الباب الرابع من القانون08-09 في الفصل الاول منه من المواد 949 إلى غايه

[1]- القانون رقم 22-13 المؤرخ في 12 يوليو يعدل ويتمم القانون 08- 09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية. ج. ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 17 يوليو سنة 2022.

المادة 955، لذلك سوف نتعرض **(أولاً)** للمعارضة ثم نتطرق إلى مدلولها وكذا شروطها وآثارها ثم نتطرق إلى الاستئناف شروطه وآثاره ومدلوله **(ثانياً)**.

أولاً: المعارضة

إن الطعن بالمعارضة هو بمثابه طعن استدراكي يخول بموجبه للمكلف الضريبة في بيئة الأعمال اللجوء إلى نفس الجهة الإدارية التي أصدرت الحكم أو القرار الغيابي حيث تهدف المعارضة الى مراجعه الحكم أو القرار الغيابي، وهو ما أشارت إليه المادة 227 من قانون إ. م.إ.[1]

وبالتالي فإن المعارضة هي نوع من الطعون العادية المتاحة للأطراف الغائبة عن النزاع الضريبي المرفوع أمام الجهات القضائية، ومحله حكم غيابي وتهدف إلى سحب هذا الحكم الذي صدر في غياب المحكوم عليه أمام نفس الجهة أو الحكم أو القرار محل الطعن بالمعارضة.[2]

والجدير بالإشارة أن المادة 327 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الأولى بينت من أن الهدف من المعارضة التي يأتيها الخصم المتغيب مراجعة الحكم الغيابي ويرى في هذا الصدد الأستاذ سائح سنفوقه أن عبارة مراجعة الحكم أو القرار الوارد في نص المادة 327، ليست في محلها ولا تعبر عن الهدف الحقيقي من المراجعة الذي يعني إعادة النظر في الشيء قد تبقي على الشيء، في حين أن المراجعة قد تبقى عن الشيء الذي تم مراجعته، أما المعارضة فلا تعني المراجعة وإنما هي تعني استبعاد الحكم أو القرار المعارض فيه نهائيا، ومن ثم إجراء مقاضاة جديدة بحضور أطراف الحكم وصدور حكم أو قرار جديد لا صله له على الإطلاق بما سبق الفصل فيه ومن ثم وجب استبعاد مصطلح المراجعة لأنه لا يتماشى مع مدلول المعارضة.[3]

---

[1]– المادة 327 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم.

[2]–عيشة عبد الحميد، **طرق الطعن في المواد الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية،كلية الحقوق جامعة الجزائر، عدد 04، ديسمبر 2016، ص348.

[3]– سنقوقة السائح، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (نصاً، شرحاً، تعليقاً، تطبيقاً)**، جزء 01، دار الهدى عين مليلة الجزائر، سنة 2010. ص ص465، 466.

ويمكن أن يستفاد مما سبق أن المعارضة يراد بها إعادة إجراءات المحاكمة من جديد متى كان الحكم غيابيا لأحد الخصوم، ولقد نصت المادة 292 من قانون إ. م.إ على أن الحكم الغيابي هو الذي يصدر حين عدم حضور المدعي عليه، أو وكيله أو محاميه رغم صحه التكليف بالحضور، أين يفصل القاضي في النزاع المعروض أمامه غيابياً وبالرجوع إلى المادة 953 المعدلة بالقانون 22 13، والتي نصت تكون الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة غيابياً عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية الاستئناف ومجلس الدولة كجهة استئناف قابلة للمعارضة.[1]

وبما أن النزاع الضريبي يخص المحاكم الإدارية في الفصل فيه ابتدائياً يقبل الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، فإنه متى أصدرت هذه الجهات أحكاماً غيابية في مواجهة المكلف بالضريبة فهي أحكام تقبل المعارضة أمام نفس الجهة التي أصدرت الحكم أو القرار، ولقد حددت المادة 954 من نفس القانون أجل شهر واحد (01) لرفع المعارضة والتي يبدأ سريانها من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار الغيابي ويخفض هذا الأجل إلى خمسة عشر(15) يوم بالنسبة للأوامر.[2]

ويتعين على من صدر الحكم لصالحه وفي غياب خصمه كما في حال النزاع الضريبي، صدور حكم لصالح الإدارة الجبائية يثبت صحة الضريبة المفروضة على المكلف بالضريبة ويتعين عليها في هذه الحالة متى صدر الحكم غيابياً، أن تبلغ المكلف بالضريبة بنسخة منه عن طريق محضر قضائي ويثبت ذلك من خلال المحضر المعد من طرفه ليبدأ احتساب مده سريان أجل المعارضة المنصوص عليها في المادة 954 السالفة ذكرها.

والجدير بالإشارة أن محضر تبليغ الحكم الغيابي يجب أن يتضمن جميع البيانات المتعلقة للمحكوم له والمحكوم عليه ولحكم محل التبليغ، مع التنبيه للمهلة الممنوحة قانوناً للمعني الذي حكم عليها غيابياً، وتذكيره بأن فوات مده شهر واحد(01) تحتسب من تاريخ تبليغه أنه قد تسقط في حقه المعارضة مع البدء بحساب ميعاد المعارضة من اليوم الموالي

[1]– المادة 953 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم.

[2]– المادة 954 من قانون إ م. إ المعدل والمتمم.

بتاريخ التبليغ المنوه عنه في ذات المحضر، وهو ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 177052الصادر بتاريخ 1999/11/22.[1]

ولقبول المعارضة كأحد الوسائل القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة للطعن في القرارات والأحكام والأوامر الصادرة ضده من المحاكم الإدارية الابتدائية للاستئناف لابد من التقيد بمجموعة من الشروط الواجب توفرها لصحة المعارضة، كما للمعارضة آثار قانونية تنجم عنها ويمكن تطرق إلى آثار وشروط المعارضة في النقاط التالية:

أ- شروط قبول المعارضة

إن المعارضة كطريق عادي لأحد الطرق العادية للطعن أمام جهات القضاء الإداري لابد من أن يتخللها مجموعة من الشروط نص عليها قانون إ. م.إ وهي كما يلي:

-الحكم الغيابي محل الطعن

وهذا الشرط ضروري لقبول المعارضة هذه الأخيرة والتي تنصب على الأحكام والقرارات الغيابية دون الاحكام الحضورية.

وهذا الشرط يستند بشكل أساسي على عدم تبليغ المدعي عليه(المكلف بالضريبة) بعريضة افتتاح الدعوى أمام المحاكم الإدارية أو بعريضة الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف والتي بناء عليها يصدر القاضي حكما غيابياً في حقه.

-ضرورة احترام اجال المعارضة

وهو ما تطرقت اليه المادة 954 من قانون إ. م. إ المعدلة بالقانون رقم 22-13 وهو شهر واحد (01) من تاريخ التبليغ الرسمي والمخفض الى خمسة عشره(15) يوم بالنسبة للأوامر[2]، مع العلم أن مده المعارضة بالنسبة للأحكام والقرارات يمكن أن تمدد الى شهرين (02) للأشخاص المقيمين خارج الوطن وهو منصة عليه المادة 404 من قانون إ. م. إ.

-شكل عريضة المعارضة

إن القانون لم يوظف شروط خاصة لشكل المعارضة ولكنه حين الرجوع إلى القواعد العامة وإلى إجراءات التقاضي عموما، نجد أن عريضة الطعن بالمعارضة تخضع إلى

[1]- القرار رقم 177052 الصادرة بتاريخ 1999/11/22، الغرفة الثانية، مجلس الدولة،.

[2]- المادة 945 من قانون إ.م. إ المعدل والمتمم.

الشكليات والبيانات التي تخضع لها عريضة افتتاح الدعوى مع وجوب أن ترفق بنسخة من الحكم أو القرار الغيابي طبقا للشروط المقررة للطعن أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف.[1]

ب-آثار المعارضة

لقد أشارت المادة 955 من قانون إ. م. إ إلى أن للمعارضة أثر موقف للتنفيذ ما لم يأمر بخلاف ذلك، ويعني ذلك أن المعارضة توقف تنفيذ الحكم أو القرار الصادر غيابياً والمعارض فيه وهذا نابع من طبيعة المعارضة في حد ذاتها والتي سبق أن أشرنا من أنها تعني استبعاد الحكم أو القرار المعارض فيه واجراء مقاضاه جديده يتمخض عنها صدور حكم أو قرار جديد.[2]

ومن ثم القاعدة العامة متى تم تقديم المعارضة لأي حكم أو قرار غيابي وجب إيقاف تنفيذ ذلك الحكم أو القرار إلى حين الفصل في المعارضة، غير أنه يحدث أن يتضمن الحكم الغيابي أمراً بالنفاذ المعجل رغم المعارضة،أي الحكم بطبيعته غير قابل للمعارضة كما هو الحال في القضاء الاستعجالي[3]، أما بالنسبة للحكم أو القرار الذي حصل في المعارضة في المادة الإدارية يعد حضورياً في مواجهة جميع الخصوم، ويكون ذلك غير قابل للمعارضة من جديد، ويبقى محل الطعن فيه بالاستئناف أمام المحاكم الإدارية الاستئناف كطريق ثاني للطعن للأحكام والقرارات الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية.[4]

ثانيا :الاستئناف

إن الاستئناف هو الأداة التي تترجم عملية بدأ التقاضي على درجتين والذي يظهر في حق المتقاضي للطعن في الأحكام القضائية الصادرة ابتدائية من الجهات القضائية.[5]

ولقد نصت المادة 332 من قانون إ.م. إ المعدل والمتمم أن الاستئناف يهدف إلى مراجعة أو إلغاء الحكم الصادر عن محكمة، وهو ما يفيد أن الغاية من الاستئناف هي مراجعة الحكم

---

[1]- بن عيشة عبد الحميد، المرجع سابق، ص 350.

[2]- المادة 955،من قانون إ.م. إ المعدل والمتمم

[3]- كوسه فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص 168.

[4]- بن عيشة عبد الحميد، المرجع سابق، ص 351.

[5]- بن عيشة عبد الحميد، المرجع نفسه، ص 343.

الصادر عن المحكمة الدرجة الأولى بغض النظر عن المراجعة التي تقوم بها الجهة القضائية المختصة بذلك، لأن المراجعة قد تنصب على الجانب القانوني للحكم أو الموضوعي أو الشكلي، فهذه المراجعة ترتكز على كل ما تصدره محاكم الدرجة الأولى من أحكام وأوامر، وقد يكون الحكم الذي تصدره جهة الاستئناف هو إلغاء الحكم المستأنف بأكمله وهو ما يستلزم اصدار قرار جديد بعد إلغاء ذلك الحكم أو تعديله.[1]

وبما أن النزاع الضريبي هو نزاع إداري بطبيعته تختص المحاكم الإدارية في الفصل فيه بأحكام كانت في السابق محل استئناف أمام مجلس الدولة وذلك وفقا للمواد 10 من القانون العضوي 98 -01، والمادة 2 الفقرة 02 من القانون 98 -02 المتعلق بمجلس الدولة والمحاكم الإدارية[2]، ولكن بصدور قانون رقم 22- 07 الذي يتضمن التقسيم القضائي والذي نصت المادة08 منه على إحداث 06 محاكم إدارية للاستئناف[3]، ثم جاء تعديل قانون الاجراءات المدنية والإدارية بموجب القانون رقم 22-13 والذي تطرق إلى الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، ثم القانون العضوي رقم 22- 10 والذي نصت المادة 29 منه على أن المحاكم الإدارية للاستئناف هي جهة الاستئناف للأحكام والأوامر الصادرة عن الاحكام الإدارية.[4]

كما جاء أيضا القانون العضوي22 -11 الذي يعدل القانون العضوي رقم 98- 01 المتعلق بمجلس الدولة أن هذا الاخير يختص في الفصل في استئناف القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية للاستئناف لمدينة الجزائر[5]، وهو ما أشارت إليه المادة 900 من قانون08-09.[6]

---

[1]- سنقوقة سائح، مرجع سابق، ص 373.

[2]- القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، والقانون رقم 98-02، المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في30 ماي 1998، ج. ر عدد 37، الصادرة في 01 جوان، 1998.

[3]- القانون رقم 22-07 المؤرخ في05 ماي سنة 2022، المتضمن التقسيم القضائي، ج. ر عدد 32 الصادرة في 14 ماي 2022.

[4]- المادة 29 من القانون العضوي رقم 22-10، مرجع سابق.

[5]- القانون العضوي رقم 22-11 المؤرخ في 09 جوان 2022 يعدل ويتمم القانون العضوي 98-01، والمتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج. ر عدد 41 الصادرة في 16 جوان 2022.

[6] - المادة 900 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

وبالرجوع إلى قانون إ. م. إ نجد أن المشرع قد تطرق في الفصل الرابع تحت عنوان في طرق الطعن القسم الأول في الاستئناف، أنه يجوز لكل طرف تم استدعائه بطريقة قانونية ولو لم يقدم أي دفاع أن يرفع استئناف ضد الحكم أو الأمر الصادر عن المحكمة الإدارية أو القرار الصادر عن أول درجة عن المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر العاصمة.[1]

بذلك نستنتج أن المشرع الجزائري قد كرس بإنشاء المحاكم الإدارية للاستئناف مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الضريبية وهو ما يعد أحد الضمانات الجديدة الممنوحة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال لمواجهة القرارات والأحكام القضائية الصادرة ضده.

ويحدد أجل الاستئناف طبقا لنص المادة 950 من قانون 08-09 المعدل بموجب القانون رقم 22- 13 أجل شهر واحد(01) بالنسبةلأحكام المحاكم الإدارية وشهرين02 بالنسبة لقرارات المحاكم الإدارية للاستئناف، كما يخفض هذا الأجل إلى (15) يوم بالنسبة للأوامر الاستعجالية.[2]

وللاستئناف كطريق عادي للطعن للأحكام والقرارات الصادرة على المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف شروط وآثار يمكن تطرق إليها في ما يلي:

1- شروط الاستئناف

لقبول الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف باعتبارها الدرجة الثانية في التقاضي في النزاع الضريبي يستوجب توافر شروط أهمها ما يلي:

أ-**الحكم محل الاستئناف**

يرفع الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الحضورية الصادرة عن المحاكم الإدارية بصفة ابتدائية والفاصلة لموضوع النزاع الضريبي، وهو ما يعني أن الأحكام التحضيرية التي يقصد بها البحث عن المعلومة الحقيقية أو الفنية أو التقنية، التي تساعد القاضي لبناء قناعته على غرار الأحكام التمهيدية التي تتعلق بتعيين خبير لا تكون قابله للاستئناف كونها أحكام صادره قبل

[1]- المادة 949. من نفس القانون.

[2]- المادة 950، من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

الفصل في الموضوع[1]، وهو ما اشارت اليه المادة 952 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.[2]

ب- شرط ميعاد رفع الاستئناف

وهو المحدد بأجل شهر واحد(01) يسري من تاريخ تبليغ الرسمي للحكم الابتدائي الصادر عن المحكمة الابتدائية بالنسبة للأحكام الحضورية وتسري تلك المدة من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابياً، ويكون جزاء تخلف هذه الشروط وبطلان الاستئناف شكلا لفوات أجل الاستئناف.[3]

ج-شكل عريضة الاستئناف

أحالت المادة 900 مكرر 01 و 03 بما يتعلق بشكل عريضة الاستئناف إلى المواد من 815 إلى 828 والمواد أيضاً من 838 الى، 873 وهي التي تنص على أن عريضة افتتاح الدعوى لابد أن تستوفي شرط الصفة والمصلحة المنصوص عليهما في المادة 15 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم، حيث يتم ايداعها في أمانة ضبط المحكمة وتقيد في سجل الخاص، ولقد أضافت المادة 900 مكرر الفقرة 01 على وجوبية تمثيل الخصوم بمحامي أمام المحكمة الإدارية للاستئناف تحت طائلة عدم قبول العريضة.[4]

2-آثار الاستئناف

ينجم عن الاستئناف الذي يرفعه المكلف بالضريبة أمام المحاكم الإدارية للاستئناف عدة آثار أهمها :

أ-الأثر الناقل للنزاع

ومفاده تحويل ملف القضية برمته إلى قاضي الاستئناف لأجل مراجعته وإعادة النظر فيه من حيث الوقائع والقانون وبذلك الاستئناف دالاً على استمرار الخصومة.[5]

---

[1]-كوسه فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص 171.

[2]- المادة 952من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

[3]- المادة 950 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

[4]- المادة 900 الفقرة 01 من نفس القانون.

[5]- بن عيشة عبد الحميد، مرجع سابق، ص 337.

ب-**الأثر الموقف**

وهو ما أشارت إليه المادة 900 مكرر الفقرة 02 والمعدلة بموجب القانون رقم 22-13 فإن الاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف له أثر موقف لتنفيذ الحكم محل الاستئناف.[1]

الفرع الثاني: طرق الطعن الغير عادية

أقر المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة علاوة على إمكانية لجوءه إلى طرق الطعن العادية ضد القرارات والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف، طرقاً للطعن الغير عادية وهي تتمثل بشكل رئيسي في حق الطعن بالنقض **(أولاً)** والتماس إعادة النظر **(ثانياً)** والاعتراض الغير خارج عن الخصومة **(ثالثاً)**، ودعوى تصحيح المادي والتفسيري **(رابعاً)**.

أولاً: الطعن بالنقض

إن التعديلات التي طرأت على النظام القضائي الجزائري منذ صدور القانون رقم 22 – 07 ثم القانون العضوي رقم 22-10 وصولاً إلى القانون العضوي رقم 22 -11 الذي يعدل ويتمم القانون رقم 98 – 01 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته.

وعليه الطعن بالنقض طريق غير عادي يختص به مجلس الدولة وهذا طبقاً للمادة 09 من القانون العضوي 98-01 المعدل و المتمم، حيث أن مجلس الدولة يختص في الفصل بالطعون بالنقض بالأحكام والقرارات الصادرة نهائياً عن الجهات القضائية، ويختص أيضاً في الفصل في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة، وهو ما نصت عليه أيضا المادة 9 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم.[2]

وبالتالي فإن الطعن بالنقض يكون بهذا المعنى ضد جميع القرارات والأحكام النهائية الصادرة إما عن المحاكم الإدارية والمحاكم الإدارية للاستئناف، والنزاع الضريبي كما نعلم يختص بالفصل فيه ابتدائياً بموجب المادة 800 من قانون إ.م.إ المحاكم الإدارية بحكم قابل للاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف والتي تصدر حكم نهائي يقبل الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.[3]

---

[1]- المادة 900 الفقرة 02 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

[2]- المادة 09 من نفس القانون.

[3]-المادة 800 من قانون إ.م .إ المعدل والمتمم

وبناء على نصوص المواد 956 و 957 يحدد أجل الطعن بشهرين(02) يبدأ سريانها من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن وتوزع الطعون على غرف مجلس الدولة من طرف الرئيس [1]، أما المادة 959 فقد أحالت تطبيق الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة للأحكام العامة الواردة في المواد من 359 الى المادة 379 من نفس القانون.[2]

1- شرط قبول الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

حتى يكون الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة مقبولا لابد أن يستوفي عدة شروط نص عليها قانون إ. م. إ والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

أ- أن يكون القرار أو الحكم المطعون فيه نهائيا

يبنى الطعن بالنقض على الأحكام والقرارات التي صدرت نهائيا عن جهات القضاء الاداري وهو ما تطرقت اليه المادة 901 من قانون إ.م.إ [3]، وفي مجال الدعاوى الإدارية والمنازعات الضريبية بشكل خاص، فإن المشرع قد أقرر مبدأ التقاضي على درجتين للمكلف بالضريبة حيث تصدر المحاكم الإدارية حكماً ابتدائياً قابلا للاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، هذه الأخيرة والتي تصدر أحكاما نهائية باعتبارها جهة استئناف تقبل الطعن أمام مجلس الدولة، كما أن المحاكم الإدارية قد تصدر أحكاما في النزاع الضريبي ويستنفذ فيه طرق الطعن العادية سواء كانت معارضة أو استئناف كأن يتم تبليغ الحكم الابتدائي الصادر عن هذه المحاكم ولم يقم المكلف بالضريبة بمعارضة أو طعن فيه بالاستئناف في الآجال المحددة، وبذلك يصبح نهائيا أي أنه يستنفذ طرق الطعن العادية وبذلك يكون ذلك الحكم قابلا للطعن فقط بالطرق الغير عادية كالطعن بالنقض.

وأما عن وجوبية وجود حكم اضرار نهائيا لقبول الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة قد أكد عليه قرار مجلس الدولة رقم 0110739 الصادر بتاريخ 2002/7/22 الغرفة الثانية، حيث أن المادة 11 من القانون 98 -01 المتمسك بها لتبرير قبول الطعن بالنقد الحالي الى مجال لها

[1]- المادة ،957،956، من نفس القانون.

[2]- المواد 359 الى 379من نفس القانون

[3]- المادة 900 من نفس القانون.

للتطبيق لان القرار الصادر على المجلس قضاء تلمسان ابتدائي وليس نهائي وبالتالي يفصل مجلس الدولة فيه عن طريق الاستئناف وليس النقض.[1]

ب- شكل وآجال الطعن

يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين (02) يسري من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن، أما عن شكل الطعن فلا تختلف الإجراءات المتبعة لقبول الطعن بالنقض أمام تلك المتبعة أمام المحكمة العليا، بحيث يجب على عريضة الطعن أن تكون مستوفية لجميع الشروط المتعلقة بالعرائض المتعلقة بأطراف الخصومة، وجوب إعطاء نسخة للحكم أو القرار محل الطعن مع عرض موجز للوقائع، مع وجوبية التمثيل بمحام معتمد لدى مجلس الدولة.[2]

أما من حيث أوجه الطعن والتي يجب أن يؤسس عليها المكلف بالضريبة طعنه بالنقض أمام مجلس الدولة، فلقد حددها المشرع على سبيل الحصر بموجب المادة 358 من قانون إ.م.إ، ومن تلك الأوجه مخالفة القانون لقاعدة جوهرية في الإجراءات، تجاوز السلطة، مخالفة القانون الداخلي، قصور التسبيب، تناقض التسبيب مع المنطوق...إلخ.[3]

2-آثار الطعن بالنقض

إن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة فيما يخص كل الدعاوي الإدارية ليس له أثر موقف وهو ما تطرقت إليه المادة 909 من قانون إ. م. إ [4]، ما عدا دعاوي التزوير، وما يتعلق بحالة الأشخاص وأهليتهم هذا ما نصت عليه المادة 361،362.[5]

كما يقتصر مجلس الدولة في رقابته كقضاء نقض على رقابة الحكم أو القرار المطعون فيه دون أن يمتد إلى الفصل في موضوع النزاع، وباستطاعته فقط أن يحيله إلى جهة قضائية والتي فصلت بالحكم المطعون فيه مشكلةً تشكيلة اخرى،أو إلى جهة قضائية أخرى من النوع والدرجة التي أصدرت الحكم محل الطعن أو أن يتم نقض القرار أو الحكم بدون إحاله ، أي

[1]- كوسه فضيل،منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق ص 161.

[2]- بن عيشة عبد الحميد، مرجع سابق ص356.

[3]- المادة 358، من قانون إ. م.إ المعدل والمتمم.

[4] - المادة 909 من نفس القانون

[5] - المواد 361، 362، من نفي القانون.

ينتهي دور مجلس الدولة عندما يقضي بإلغاء الحكم المطعون فيه وذلك حينما يرى أنه لا مجال لإحالة الدعوى من جديد.[1]

ثانياً: التماس إعادة النظر

أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة طريقاً آخر للطعن الغير عادي وهو التماس إعادة النظر والذي يهدف إلى مراجعة ما يكون القاضي قد أصدره من حكم أو قرار أو أمر فاصل في الموضوع و حائز لقوة الشيء المقضي فيه، من أجل الفصل فيه من جديد من حيث هو الوقائع والقانون.[2]

وبالرجوع إلى المادة 966 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم نجد أن الطعن بالتماس إعادة النظر لا يجوز إلا في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والقرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الإدارية للاستئناف أو مجلس الدولة كجهة استئناف.[3]

وحسنا فعل المشرع حينما قام بتعديل هذه المادة التي كانت تنص في السابق على أن التماس إعادة النظر محصور فقط على قرارات مجلس الدولة، وبالتالي نجد أن المشرع قد وسع من نطاق دعوى التماس إعادة النظر كأحد الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة لمراجعة الأحكام والقرارات النهائية التي قد تصدر ضده.

والتماس إعادة النظر كطريق غير عادي للطعن يؤسس على توافر حالتين هما:[4]

– حالة اكتشاف القرار المطعون فيه قد صدر بناء على وثائق مزوره قدمت لأول مرة أمام الجهة القضائية الإدارية.

– إذ تم الحكم على الخصم وكان ذلك بسبب وثيقة قاطعة كانت محتجزة لدى الخصم.

والتماس إعادة النظر يخضع الأشكال والإجراءات المقررة بالنسبة لسائر العرائض الافتتاحية المقدمة أمام القضاء الإداري عموما لاسيما المواد 13 14 15 و 815 و 824 من قانون إ. م.إ.

---

[1]– كوسه فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة مرجع سابق، ص 194.

[2]– سنقوقة السائح، مرجع سابق، ص 537.

[3]– المادة 966 من قانون إ. م.إ المعدل والمتمم.

[4]– المادة 967 من نفس القانون.

والجدير بالإشارة أيضا أن التماس إعادة النظر ليس له أثر موقف حيث يمكن أن يترتب على الفصل في الطعن بالتماس إعادة النظر عدم إعادة النظر في التماس ثاني يمكن أن يقدم من أحد الخصوم، أي أنه لا يجوز تقديم التماس إعادة النظر من جديد في القرار الفاصل في دعوى الالتماس في حد ذاتها وهو ما أقرته المادة969.[1]

ثالثاً : الاعتراض الغير خارج عن الخصومة

تبعاً للقاعدة التي مفادها نسبية الأحكام القضائية والتي تعني أنه لا يمكن أن تتعدى آثار تلك الأحكام إلى أشخاص لم يكونوا طرفًا في الدعوى، غير أن هناك حالات يمكن أن يقدم أحد الأشخاص الخارجين الخصومة الطعن في الأحكام أو القرارات الصادرة فيها حفاظا على مصلحه ما له يحميها القانون.[2]

ويهدف الاعتراض الخارج عن الخصومة كطريق غير عادي للطعن على منح الحق للأشخاص الخارجين عن الخصومة إلى مراجعة أو الغاء الحكم أو القرار أو الأمر الذي فصل في موضوع النزاع الضريبي، على أن يتم الفصل في القضية من جديد من حيث الوقائع والقانون.[3]

وبالتالي فإن الاعتراض الغير خارج عن الخصومة لابد أن يقدم من قبل أحد الأشخاص الذين لم يكونوا أثناء سير الدعوى الضريبية، كما لا يرد هذا الاعتراض أثناء سيرها وإنما لابد أن يتم صدور حكم أو قرار بشأنها ليتم قبول الاعتراض الغير عن الخصومة، على أن يكون هناك مصلحه قائمه للغير وتضر بمصالح أولئك الأشخاص من الحكم أو القرار محل الاعتراض، وهو ما اكد عليه قرار مجلس الدولة رقم 003650 الصادر بتاريخ 2002/9/15،[4]

ولقد أحالت المادة 961 قانون إ. م.إ الشروط والأحكام المتعلقة بالاعتراض الخارج عن الخصومة إلى القواعد العامة في المواد من 881 الى 889 من نفس القانون.

---

[1]– المادة 969 من نفس القانون.

[2]– حبار أمال، **طرق الطعن**، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 08، ديسمبر 2017، ص 135.

[3]– المادة 960 من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم.

[4]– القرار رقم 00650 الصادرة بتاريخ 2002/09/15،عن مجلس الدولة

كما يجري التحقيق في الاعتراض الغير خارج عن الخصومة إلى النفس أشكال العريضة في 815 من قانون إ. م. إ وما يليها.[1]

إضافةً أنه يشترط في ممارسه الطعن الخارج عن الخصومة على الحكم أو القرار أو الأمر أن يكون ساري المفعول لمدة(15) سنه تسريمن تاريخ صدور تلك الأحكام أو القرارات والأوامر، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك وهو منصت عليه المادة 384 من قانون إ. م.إ.[2]

و يترتب على الاعتراض الغير خارج على الخصومة طرح موضوع الخصومة من جديد على نفس الجهة التي أصدرت ذلك القرار أو الحكم محل الطعن، وبما أن الاعتراض الغير خارج عن الخصومة يمثل أحد الطرق الغير عاديه للطعن، فليس له أثر موقف لتنفيذ الحكم محل الطعن، غير أنه في حالة الاستعجال يمكن وقف تنفيذ الحكم استثناءَ متى طُلب من قاضي الاستعجال ذلك ويتبين له أن من شأن تنفيذ الحكم محل الطعن ترتيب أضرار يصعب تداركها في المستقبل.[3]

رابعا : دعوى تصحيح الخطأ المادي والدعاوى التفسيرية

ان المشرع الجزائري قد منح المكلف الضريبة ضمان إضافيا من أجل الطعن في الأحكام والقرارات القضائية التي قد يشوبها أحد الأخطاء المادية أو يعترها الغموض الذي قد يصعب على المكلف الضريبة أو الإدارة الجبائية على حد السواء فهم المراد من منطوق الحكم الذي أصدره القاضي الاداري.

ويمكن تعريف الخطأ المادي على أنه عرض غير صحيح لوقائع ماديه أو تجاهل وجودها كان يكون الخطأ في صوره الفصل في القضية دون اعتبار مذكره لم يقم إرسالها كاتب الضبط أو إهمال من القاضي قد يترتب عليه معلومات غير دقيقه يتخللها الملف دون الوقائع المتنازع فيها، كما عرفه أيضاً بذات المعنى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/1/11 تحت رقم 21060.[4]

---

[1]– المادة 815 من قانون ،.إ .م. إ المعدل والمتمم.

[2] – المادة 384 من نفس القانون.

[3]– حبار أمال، مرجع سابق، ص 136.

[4] – القرار رقم 21060 الصادرة في 2005/1/11 عن مجلس الدولة.

أما الدعوى التفسيرية فهي تلك الدعوى التي ترفع من أجل تفسير الحكم أو القرار الذي صدر بصوره مبهمة وغامضه ويتم الطلب فيها من القاضي رفع أو تفسير الغموض والإبهام الذي اكتنف منطوق القرار أو الحكم.[1]

ودعاوي تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير قد تطرق إليها قانون إ. م.إ في المواد من 363 الى غايه 965، حيث أجاز هذا القانون للجهة القضائية سواء كانت المحكمة الإدارية أو المحكمة الإدارية للاستئناف أو مجلس الدولة، بعد صدور قرارها أو حكمها ولو حاز لقوه الشيء المقضي فيه أن تصحح الخطأ المادي أو الاغفال الذي انتابه، حيث يترتب على رفع دعوى الخطأ المادي إذا كان هذا الخطأ جوهري وأثر في القرار وتسبب إلى مرفق القضاء وكان فيه مساس بحقوق وواجبات المكلف بالضريبة جاز لمجلس الدولة تعديله.[2]

كما ترفع دعوى تصحيح بنفس الأشكال والإجراءات المقررة لعريضة افتتاح الدعوى، ويجب أن تقدم هذه الدعوى في أجل شهرين(02) من تاريخ تبليغ الحكم أو القرار محل دعوى تصحيح الخطأ،أما بالنسبة لدعوى التفسير فقد أحالت المادة 965 من قانون إ. م. إ الأشكال والاجراءات التي تم اتباعها في هذه الدعوى إلى ما نصت عليه المادة 285 من نفس القانون، والتي نصت على أن الاختصاص النوعي بالنظر إلى دعاوي التفسير يكون من اختصاص الجهة التي أصدرته ويقدم بعريضة من أحد الخصوم أو بعريضة مشتركه بينهم وفقا للأشكال المقررة في رفع الدعاوي.[3]

[1]– كوسه فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة،مرجع سابق، ص 221.

[2]– المادة 363، 965، من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم.

[3]– المادة 285،، من قانون إ. م. إ المعدل والمتمم

ملخص الباب الثاني:

تسم العلاقة الضريبية في أغلب الأحيان بوجود خلافات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تتعلق بمسائل مثل قانونية الضريبة أو طريقة فرضها أو إجراءات تحصيلها.

وسعيًا من المشرع الجزائري لتقليل المنازعات الجبائية و حجم الدعاوى المرفوعة ضد الإدارة الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، تم تقسيم المنازعات الضريبية أمام الإدارة عمومًا إلى مرحلتين: الأولى تتم أمام الإدراة الجبائية ذاتها، والثانية أمام لجان مختصة للطعن في هذا المجال، وقد ألزم المشرع تقديم التظلم الإداري أمام الإدارة كخطوة أولى فيما يخص جميع قرارات فرض وتحصيل الضريبة، مع إتاحة الحق للمكلف بالضريبة، في حال عدم رضاه عن قرارات الإدارة بخصوص تظلماتهم، بالطعن أمام اللجان الإدارية المختصة في مسائل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ورسوم رقم الأعمال فقط كإجراء غير إجباري، وتتمتع هذه اللجان باستقلالية عن الإدارة الجبائية رغم مشاركة أعضاء منها في تشكيلها.

وفي حال لم يتمكن المكلف بالضريبة من الحصول على قرار مرضٍ بخصوص شكواه من خلال السبل الإدارية المتاحة له، سواء عبر مصالح إدارة الضرائب أو لجان الطعن المختصة، فقد منحه المشرع الحق في اللجوء إلى القضاء الإداري، وبموجب هذا الحق، يستطيع المكلف الطعن في قرارات الإدارة الجبائية عبر تقديم دعوى قضاء شامل أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميًا وفقًا لموطنه الجبائي.

وقد حرص المشرع على توفير مجموعة من الضمانات القانونية الإجرائية للمكلف عند مواجهته للإدارة الجبائية؛ شملت هذه الضمانات حقوقًا مهمة تتعلق بالطعن أمامها، بالإضافة إلى إمكانية تعليق تنفيذ القرارات الجبائية التنفيذية إلى حين البت فيها قضائيًا.

ورغم أن هذه الضمانات الإجرائية تُعتبر خطوة إيجابية نحو حماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، إلا أنها قد لا تكفي أحيانًا لتأمين مستوى عالٍ من الحماية في مواجهة الإدارة الجبائية بالنظر لخصوصية بيئة الاعمال هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمتع الإدارة الجبائية بوضع قانوني قوي، بالتالي تحتاج هذه الضمانات، في بعض الجوانب، إلى تعزيز لتحقيق توازن حقيقي بين حقوق المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وامتيازات الإدارة، بحيث لا يؤدي

التفاوت القانوني إلى إضعاف موقف المكلف أو التأثير على قدرته في الحصول على الحماية الكافية أمام القضاء الإداري.

الخاتمـــــة

ختاماً لدراستنا لموضوع الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال والتي ارتكزت على متغيرين أحدهما قانوني، ويتمثل في الحماية المنظمة بموجب النصوص القانونية والمختلفة ، والأخر تقني يتمثل في بيئة الأعمال والتي تمارس فيها المشاريع الاستثمارية.

وقد خلصت دراستنا إلى مجموعة من **النتائج** ، نوجزها فيما يلي:

1. حدد المشرع أطراف العلاقة الضريبة من خلال تنظيم إلتزامات تقع على عاتق كل طرف وواجبات أوجب احترامها.
2. تمتلك الإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات واسعة قررها المشرع من أجل القيام بوضائفها ونظرًا لتمتع الإدارة بامتيازات السلطة العامة.
3. غالبًا ما يكون في وضعية المكلف بالضريبة المدعي عند منازعته مع الإدارة الجبائية.
4. تعددت صور المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال، حيث تم تصنيفهم بناء رقم أعمالهم السنوي.
5. لا يمكن إعتبار المؤسسة الناشئة مكلف في بيئة الأعمال لأنّ نشاطها قائم على الخطر منذ بداية نشاطها.
6. تحديد الرقم السنوي في شروط المكلف بالضريبة بصورة المقاول الذاتي غير مشجع للشباب العاملين في المجالات الحديثة، والتي تتطلب رؤوس أموال ضخمة مثل المشاريع في المجال التكنلوجي.
7. التصريح الضريبي يشّكل ضمانة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بسبب حرية التصريح برقم أعماله دون تعرض المكلف لأي ضغوطات أو تدخلات خارجية.
8. تبنى المشرع طريقة أخرى للتصريح الضريبي تتمثل في التصريح الإلكتروني وهو تلك الوثيقة التي يحملها المكلف من موقع المديرية العامة للضرائب، ثمّ يقوم بملئها وإعادة تحميلها في ذات الموقع من جديد أو تقديمها ورقيا لإدارة الضرائب المختصة إقليميا.
9. استحداث الإدارة الجبائية عمليات ابلاغ المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد البوابتين "جبايتك"و، "مساهمتك" لتحقيق النظام المعلوماتي الجبائي و لترقية الخدمات عن بعد.
10. مسك دفاتر محاسبية منظمة ودقيقة تعد ضمانة للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال وأداة تحميه في حالة حاولت الإدارة التعسف عليه.

11. أعطى المشرع حماية قانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال تقييد أعوان الإدارة الجبائية بتحديد الوقت المسموح به لممارسة سلطة المعاينة، إلا أنه لم يأتي على تحديد رتبة الأعوان المخول لهم القيام بذلك.

12. رغم التزام المشرع بالسرية البنكية إلا أنه أباح للإدارة الجبائية الإطلاع على الأسرار المالية للمكلف من أجل المصلحة العامة، هذا يعتبر إستثناء عن الأصل في المسائل الضريبية.

13. تحديد المشرع لأنواع العقود محلّ حق الإطلاع هو حماية للمكلف من تجاوزات الإدارة الجبائية، وفي حالة مخالفة ذلكيبطل الإجراء بطلانا مطلقا.

14. الزام المشرع الإدارة الجبائية أثناء ممارسة حق الإطلاع بالحفاظ على أسرار المكلف المهنية لاقترانه بالحق الدستوري المتمثل في حرمة الحياة الخاصة المنصوص عليه في المادة 47 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

15. فيما يتعلق بسلطة التدقيق في التصريحات تعتبر آجال الرد على طلبات الإدارة والمحددة ب:30 يوم غير كافية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بالنظر إلى طبيعة أعماله.

16.التزام الإدارة الجبائية بالتعامل الكتابي مع المكلفين بالضريبة يضفي الصفة الرسمية للتبليغ مما يشكل ضمانة للمكلف في مواجهة الإدارة الجبائية وهو ماعبرت عنه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

17. لم يحدد المشرع صفة الأعوان المكلفين بمهام مراقبة تصريحات المكلف واكتفى بذكر المصالح المسيرة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

18. نظم المشرع مجموعة مبادئ دستورية لحماية المكلفين بالضريبة بشكل عام والمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال بشكل خاص في مواجهة سلطات الإدارة الجبائية الواسعة.

19. يعد مبدأ شرعية الضريبة من أبرز الضمانات الدستورية للمكلف بالضريبة حيث لاتفرض ضريبة إلا بنص صادر عن البرلمان.

20. فصل المشرع في مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية بأثر رجعي مراعياً في ذلك مبدأ الأمن القانوني للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

21. تشكل سياسة الإعفاء الضريبي إستثناء على تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبية.

22. السلطة التقديرية للإدراة الجبائية في ممارسة سياسية الإعفاء الضريبي ليست مطلقة وإنما منظمة بمجموعة ضوابط مقرونة بحماية المكلف بالضريبة بالدرجة الأولى وبتحقيق المصلحة العامة.

23. غياب المرجعية الدستورية للنص الصريح على مبدأ العدالة الضريبية مقارنة بالتشريعات المقارنة.

24. من التحديات التي تعيق تطبيق مبدأ العدالة الضريبية على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال مشكلة الإزدواج الضريبي و مشكلة التهرب الضريبي.

25. أنشأ المشرع هيئات مرافقة وداعمة للمكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال لمرافقتهم طيلة انجاز مشارعيهم الاستثمارية.

26. أعطى المشرع للمكلف بالضريبة بصورة المستثمر الحق في اللجوء إلى اللجنة العليا الوطنية للطعون، في حالة رفض منحه الامتيازات الجبائية من طرف الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار، في حين أهمل تنظيم هذا الحق على باقي المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال عدم انشاء لجان طعن خاصة بهم.

27. منح المشرع للمكلفين على حد السواء حق الطعن أمام لجان الطعن الضريبية في حالة لم يرضوا بالقرار المتخذ بشأن شكواهم أمام الإدارة الجبائية.

28. بالنسبة للملاحظات المتعلقة بمرحلة الطعن أمام اللجان الإدارية، فقد كان قرار المشرع بإلغاء لجنة الدائرة ضمن لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال صائبًا، ذلك لأن هذه اللجنة كانت تميل إلى الخلط عند نظر الطعون بين الطعن النزاعي والطعن الولائي، ولأنها كانت تغلب الجانب الاجتماعي بشكل مستمر على الجوانب القانونية.

29. بخصوص تشكيلة اللجنة الولائية والجهوية بعد تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2024، وجدنا أن المشرع قرر الإبقاء على جميع أعضاءها، وأضاف عضوًا جديدًا هو ممثل عن الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين، من حيث المبدأ، فإن إضافة ممثلين عن المكلفين بالضريبة من نفس النشاط يكرس ضمانات الحماية ويوفر طمأنينة أكبر لهم،غير أن هناك نقصاً في تكوين اللجنة بسبب عدم وجود معايير واضحة للكفاءة، فعلى الرغم من التنوع في تشكيلتها، إلا أن المشرع لم يحدد معايير دقيقة للكفاءة اللازمة للممثلين المعينين من الغرف

والاتحادات المهنية، هذا يؤدي إلى احتمال أن يفتقر الأعضاء الجدد إلى الخبرة الضرورية أو المؤهلات العلمية المطلوبة، خاصة في المجال الضريبي.

30. بالنسبة للجنة المركزية للطعن، فإن تكوينها يغلب عليه الطابع الإداري، مع تمثيل إدارة الضرائب بأكثر من عضو، هذا الوضع يقلل من ضمانات الحياد والاستقلالية، خاصة فيما يتعلق بتبعية أعضائها الوظيفية للجهة المعنية بالقرارات الضريبية.

31. تقتصر اختصاصات لجان الطعن الضريبية على النزاعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى ذلك، فإن إلغاء إمكانية تقديم الطعون التدريجية يضعف من الضمانات المقررة له أمام اللجان خاصّة وأن هذا الإجراء كان اختياريًا في الأصل.

32. يعد اللجوء إلى رفع الشكوى الضريبية إجراء وجوبي أمام الإدارة من أجل استيفاء حقوق المكلف في حالة خطأ في تقدير الوعاء الضريبي أو في حسابه أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

33 . وجود فراغ تشريعي عند سكوت الإدارة في الردّ على الشكوى الضريبية في الآجال المحددة، مما يؤثر على بداية احتساب مدة الطعن أمام اللجان الضريبية.

34 . اقتصر المشرع على ذكر شروط الاستفادة من الطعن ولم يبين الإجراءات المنظمة له، مما يعد قصوراً ونقصاً في الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال .

35 . نصّ المشرّع على إمكانية تأجيل الدفع للدين الضريبي المتنازع فيه، من خلال سداد نسبة تعادل 20٪ من المبلغ المستحق.

36 . التأجيل القانوني للدفع يبدو، في ظاهره كامتياز وضمانة للمكلف بالضريبة ، ولكنه يتضمن قيوداً في مضمونه، كون قيمة الضمان تخضع للسلطة التقديرية لقابض الضرائب.

37 . عدم تكييف مدة الطعن أمام اللجان الضريبية والمقدرة بأربعة (04) أشهر، مع بيئة الأعمال والتي تحتاج سرعة الفصل في القرارات.

38 . غياب النص الملزم لاجراء التوقيع على محاضر مداولات لجان الطعن مما يفقدها قيمتها القانونية.

39. تعتبر الآراء الصادرة عن لجان الطعن النزاعي ذات قوة تنفيذية نسبية، حيث يمكن لإدارة الضرائب تعليق تنفيذها إذا رأت أنها تخالف القانون.

40. منح المشرع سلطة واسعة للإدارة الجبائيةفي تقييم مدىمشروعية الآراءالصادرة عن لجان الطعن الضريبية، على الارغم منأن تحديد المشروعية هو من اختصاص القاضي الإداري.

41. نظم المشرع حق الطعن القضائي للمكلف بالضريبة كحق دستوري مكرّس في التشريعات العامة والخاصة، حيث سمح للمكلف بالضريبة باللجوء إلى المحاكم الإدارية باعتبارها الجهة المختصة، وفقاً للمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

42. الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية والقابلة للاستئناف أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ونقدها أمام مجلس الدولة، ضمانة جديدة للمكلف بالضريبة عموماً والمكلف في بيئة الأعمال أخصّ.

43. الحماية القانونية التي كفلها المشرع للمكلفين بالضريبة لا تتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال، لأن المشرع لم يراعِ مرتكزات بيئة الأعمال، ومن بينها عنصر الزمن، الذي يُعدّ أساسياً عند تطبيق الإجراءات، حيث يُمكن أن تمتدّ النزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلف لسنوات بسبب النصوص القانونية المعقدة خاصةً قوانين المالية المتعاقبة، ممّا يؤدي إلى فوات العديد من الفرص المربحة على المكلفين بسبب التأخير والمماطلة، وأحياناً التعسف، وهو ما قد يدفع المكلف بالضريبة للتراجع عن تقديم طلب لحل النزاع، كما قد يضطر إلى قبول ممارسات الإدارة الجبائية المتعسّفة في حقّه.

لذلك نتقترح بعض **المقترحات** التالية:

1. على المشرع توحيد المصطلحات الضريبية، خاصة فيما يتعلق بنفس الأنظمة الضريبية، والتخلي عن نظام الإحالة بين النصوص، نظراً لما لهذا النظام من سلبيات، مثل الإحالة إلى نصوص ملغاة أو الاعتماد على قوانين أخرى، مما أدى إلى صعوبة تناول الموضوعات في هذا المجال

2. لضمان الحماية الكاملة لحقوق المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، يجب أن تُحال الشكاوى إلى هيئة أو مصلحة مستقلة عن تلك التي فرضت الضريبة، هذه الجهة المستقلة ستكون في وضع أفضل لتقييم الشكوى بموضوعية، بعيداً عن التأثيرات المحتملة للقرارات السابقة، مما يكرّس الثقة في نفوس المكلفين بالضريبة في عدالة ونزاهة عملية التحقيق في الشكوى.

3. إعادة النظر في الهيكل التنظيمي في حالة التفويض للفصل في الشكوى الضريبية

4. من الضروري إعادة النظر في آجال الفصل في الشكوى، وتبسيط إجراءاتها، مما يساعد مصالح المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال ويضمن لهم الحصول على قرارات سريعة وفعالة لشكواهم.

5. تخصيص فقرة في قانون الإجراءات الجبائية تنص على وجوب إعداد كشوفات إسمية بالملفات المسجلة لدى الهيئات القضائية لتسهيل عمل الإدارة الجبائية عند تأسيس الضريبة مما ينعكس بالايجاب على المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.

6. إلغاء إمكانية الطعن أمام جهتين في آن واحد (الطعن أمام اللجان، والطعن أمام القضاء). ما يؤدي إلى ضياع الوقت والموارد في محاولة فهم الإجراءات والاختيار بينهم.

7. النص الصريح على مبدأ العدالة الضريبية في الدستور.

8. استخدام التكنلوجيا في الفصل في الطعون مما يساهم في تقليل المدة الزمنية للبث في الطعون

9. .تمديد المهلة القانونية المسموحة للمكلف للطعن من خلال مراعاة تعقيد النزاعات الضريبية الناتجة عن بيئة الأعمال والسماح بمهلة زمنية أطول تتجاوز الأربعة 04 أشهر في بعض الحالات المعقدة أو عند وجود ظروف استثنائية يمر بها المكلف.

10. التخلي عن فكرة القضاء الإداري كجهة للفصل في النزاع الضريبي والعمل على إنشاء محاكم متخصصة بالمنازعات الضريبة مثلما هو الحال بالنسبة للمحاكم التجارية المتخصصة، مما ينتج عنه سرعة الفصل في المنازعات.

11. تفعيل مايسمى بالمقاربة التشاركية في النظام الجبائي من خلال تدبير الشأن العام وزيادة الوعي والثقافة عند المكلف بالضريبة، والتقدم نحو بناء علاقة مواطنة بين الإدارة والدولة والمكلف أساسها العديد من الحقوق وقلة من الواجبات، بدلاً من العلاقة الضريبة السائدة حاليًا، مما يؤثر بالايجاب على بيئة الأعمال.

12. تأسيس إدارة جبائية حديثة من خلال تبني قواعد عمل أكثر شفافية و اعتماد ممارسات الحوكمة الضريبية ورقمنة جميع إجراءاتها بما يتوافق مع بيئة الأعمال.

13. ينبغي اعتماد سياسة تواصل ناجعة مع المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال من خلال الاستماع إلى احتياجاتهم المسبقة للتعرف على التحديات التي يواجهونها في تعاملهم مع النظام الجبائي، والعمل على حلها قبل أن تشكل موضوع شكاوى، مما سيحقق فائدتين للإدارة

الجبائية: أولاً، تحسين المردودية، وثانياً، تجاوز المشاكل العديدة التي قد تؤثر على بيئة الأعمال.

14. إعادة التفكير في تكوين اللجان الإدارية للطعن عن طريق تعديل تشكيلها، ورئاستها، وآلية عملها، بالإضافة إلى طبيعة الآراء التي تصدر عنها.

15. اعتماد طرق بديلة لفض النزاعات الضريبية مثل آلية الصلح أو التحكيم الضريبي مثلما أخذت به التشريعات الأخرى كالتشريع المصري، مما يسهل الفصل في المنازعات الضريبية في بيئة الأعمال.

16. تكوين قضاة متخصصين في المجال المحاسبي والذي يتطلبه طبيعة النزاع الضريبي خصوصا في حالة اللجوء إلى التحقيق.

17. إعادة تنظيم تقسيم قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يتم جمع الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية، سواء كانت متعلقة بالوعاء أو التحصيل، في باب واحد تحت إسم "**المنازعات الضريبية**"، حيث يتم وضع هذا الباب كآخر قسم في القانون، باعتبار أن المنازعة هي آخر إجراء في سلسلة الإجراءات الجبائية.

18. على المشرع الضريبي النص على مبدأ التعويض عن الأضرار التي قد تلحق بالمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال نتيجة الأخطاء و القرارات الصادرة من الإدارة الجبائية، وذلك بهدف حمايته من تعسف هذه الأخيرة.

19. الانفتاح على التجارب الناجحة في تكريس الضمانات القانونية و في التحفيزات الجبائية للاستثمار للاستفادة منها في إنشاء بيئة وطنية مناسبة لممارسة الأعمال.

20. تعديل الأحكام الخاصة بإجراءات الدعوى الضريبية ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وفصلها عن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بهدف تمكين المكلفين بالضريبة من متابعة جميع إجراءات تسوية المنازعات الضريبية ضمن قانون واحد.

21. إعادة النظر في مسألة تكليف أحد أعوان الإدارة الجبائية بمهمة مراجعة التحقيق (الفحص المضاد)، حيث تثير هذه المسألة عدة إشكالات، نظراً لأن الإدارة الجبائية هي طرف أساسي في النزاع، فكيف يمكن تكليفها بهذه المهمة.

وفي الختام، نسأل الله العظيم أن نكون قد وفقنا من خلال هذا العمل في إعطاء هذا البحث حقه من الدراسة والتحليل، وأن نكون قد ساهمنا ولو بالنزر اليسير في أبحاث القانون

الضريبي، ومهما توسعنا في دراسة الحماية القانونية للمكلف بالضريبية في بيئة الأعمال، يظل هناك دائماً مجال للبحث، لذلك نرجوا أن يتم تكثيف الدراسات والأبحاث في المجال القانوني المتعلقة بالموضوعات الجبائية، نظراً لأهمية هذه الموضوعات من ناحية، ومن ناحية أخرى لأن هذه الموضوعات تحتاج إلى دراسات متسلسلة وعميقة بسبب قلة الأبحاث العلمية فيها، وكذا تأثير التشريع الضريبي على الحياة الاقتصادية والتجارية للدولة على اعتبار أن التشريع الضريبي سريع التعديلات.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

I- باللغة العربية

أولا: قائمة المصادر

1- الدستور:

-دستور 1996، ج ر عدد 76 الصادر في 08 ديسمبر 1996معدل بـ : القانون رقم 02-03 المؤرخ في10 أبريل 2002 ج.ر رقم 25 الصادر في 14 أبريل 2002و المعدل بالقانون رقم 08-19 المؤرخ في15 نوفمبر 2008،ج. ر رقم 63 الصادر في 16 نوفمبر 2008، والمعدل بالقانون رقم 16-01 المؤرخ في06 مارس 2016 ج. ر رقم 14 الصادر في 7 مارس 2016.

-القانون 16- 01 المتضمن التعديل الدستوري المؤرخ في 06 مارس 2016، ج. ر عدد 14،الصادر في 07 مارس 2016.

2-النصوص القانونية :

المراسيم الرئاسية:

- مرسوم رئاسي رقم 06-185، المؤرخ في 31 ماي 2006،يعدل المرسوم التنفيذي رقم 01-281 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره.ج.ر.عدد36 الصادر في31 ماي 2006.

- المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استيفاء 01 نوفمبر 2020، ج. ر عدد 82، الصادر في 30 ديسمبر 2020.

- المرسوم الرئاسي رقم 22-296، مؤرخ في 04 سبتمبر 2022، يحدد تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون المتعلقة بالاستثمار وسيرها، ج. ر عدد 60، صادر في 18 سبتمبر 2022.

المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 94-211 المؤرخ في 18 جويلية 1994 المحدد لصلاحيات وزير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصادر، ج. ر عدد 47الصادر في 20 جويلية 1994.

- المرسوم التنفيذي رقم 2000-190 المؤرخ في 11 جويلية 2000، الذي يحدد صلاحيات وزير المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة، ج. ر عدد 42، الصادرة في 16 جويلية 2000.

- المرسوم تنفيذي رقم 01-281، المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 يتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وتنظيمه وسيره.ج. ر. عدد 55، الصادر في 26 سبتمبر سنة2001.

- المرسوم التنفيذي رقم 03-78 المؤرخ في 25فيفري 2003، المتعلق بالقانون الأساسي لمشاتل المؤسسات، ج. ر عدد 13، الصادر في 23 فيفري 2003.

- المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخفي ماي 2005، المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتنظيمها وسيرها، ج.ر عدد 32 الصادر في 04 ماي 2005.

- المرسوم تنفيذي رقم 06-355، المؤرخ في09 أكتوبر 2006، يتعلق بصلاحيات المجلس الوطني للاستثمار وتشكيله وتنظيمه وسيره، ج. ر. عدد 64، الصادر في 11 أكتوبر 2006.

- المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المؤرخ في 09 أكتوبر سنة2006، يتضمن صلاحيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار وتنظيمها وسيرها، ج. ر عدد64 صادر في 11 أكتوبر سنة 2006 (ملغى).

- المرسوم التنفيذي رقم 10/ 299، المؤرخفي29 نوفمبر 2010المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، ج. رعدد 74، الصادر في 05 ديسمبر 2010.

- المرسوم التنفيذي رقم 18-170 المؤرخفي 29 جوان 2018، الذي يحدد مهام وكالة وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار وتنظيمها وسيرها، ج. ر عدد 39 الصادر بتاريخ 04 جويلية 2018.

- المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المؤرخ في 29 مايو 2019، يتضمن تشكيلة لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار وتنظيمها وسيرها،ج. ر عدد 37، الصادرة بتاريخ 09 جوان 2019،

- المرسوم التنفيذي رقم 20-254 المؤرخ في 15 سبتمبر2020 المتضمن انشاء لجنة وطنية لمنح علامة مؤسسة ناشئة ومشروع مبتكر وحاضنة أعمال وتحديد مهامها وتشكيلتها وسيرها ج.ر عدد 55 الصادر في 21 سبتمبر 2020.

-مرسوم تنفيذي رقم 22-297 المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للاستثمار وسيره،ج، ر عدد 60، الصادر في 18 سبتمبر 2022.

- المرسوم التنفيذي رقم 22-299 المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات أو التنازل عن الاستثمارات أو تحويلها وكذا مبلغ وكيفيات تحصيل الاتاوة المتعلقة بمعالجة ملفات الاستثمار، ج.ر عدد60 الصادر في 18 سبتمبر 2022.

- مرسوم تنفيذي رقم 22-298 المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد تنظيم الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار وسيرها،ج.رعدد 60 صادر في 18 سبتمبر 2022.

- المرسوم التنفيذي رقم 22-302، المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يحدد معايير الاستثمارات المهيكلة وكيفيات الاستفادة من مزايا الاستغلال وشبكات التقييم، ج. ر عدد60، الصادر في 18 سبتمبر 2022.

-المرسوم التنفيذي رقم 22-303، المؤرخ في 08 سبتمبر 2022، يتعلق بمتابعة الاستثمارات والتدابير الواجب اتخاذها في حالة عدم احترام الواجبات والالتزامات المكتبية، ج. ر عدد 60، صادر في 18 سبتمبر 2022.

- المرسوم التنفيذي رقم 22-300، المؤرخ في8 سبتمبر 2022، يحدد قائمة النشاطات والسلع غير قابلة للاستفادة من المزايا وكذا الحدود الدنيا من التمويل للاستفادة من ضمان التحويل، جريدة رسمية عدد 60، الصادر في 18 سبتمبر 2022.

- المرسوم التنفيذي رقم 23- 196 المؤرخ في 25 ماي 2023، الذي يحدد تنظيم الوكالة الوطنية للمقاول الذاتي وسيرها، ج. ر عدد 37 الصادرة بتاريخ 04 جوان 2023.

- المرسوم التنفيذي رقم 23-197 المؤرخ في 25 ماي 2023، يحدد قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي وكيفيات التسجيل في السجل الوطني للمقاول الذاتي، ج. ر عدد 37 الصادرة في 04 جوان 2023.
- المرسوم التنفيذي رقم 23-197 الذي يحدد قائمة النشاطات المؤهلة للاستفادة من القانون الأساسي للمقاول الذاتي وكيفيات التسجيل في السجل الوطني للمقاول الذاتي.

المراسيم التشريعية:

- المرسوم التشريعي رقم 93-12، مؤرخ في 05 أكتوبر 1993، يتعلق بترقية الاستثمار،ج. ر عدد 64، الصادر في أكتوبر 1993(ملغى).

الاوامر:

-الأمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون المدني،ج. ر عدد 78 لسنة 1975، معدل ومتتم بموجب القانون07-05، الصادر في 13 ماي سنة 2007.
- الأمر 76-104 المؤرخ في06 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج. ر عدد 70 الصادرة بتاريخ 02 أكتوبر 1977.
- الأمر 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، ج. ر عدد 81الصادر بتاريخ 18 ديسمبر 1977.
- الأمر 76 -103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج. ر. عدد 39 الصادرو بتاريخ 15 ماي 1977.
-الأمر رقم 96 - 31، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996م، المتضمن قانون المالية لسنة 1997.ج.ر. عدد 85 بتاريخ 31 ديسمبر 1996.
- الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتطوير الاستثمار، ج. ر. عدد 47، الصادر في 22 أوت 2001.
- الأمر رقم01-03 المؤرخ في 20 أوت سنة 2001 الذي يتعلق بتطوير الاستثمار.ج.ر.عدد47 المؤرخ في 22 أوت سنة 2001، معدل ومتم بالأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية سنة2006ج. ر. عدد 47 الصادر في 19 جويلية سنة 2006

- الأمر الحكومي التونسي عدد 840 لسنة 2018 المؤرخ في 11 أكتوبر 2018 يتعلق بضبط شروط وإجراءات وآجال إسناد وسحب علامة المؤسسة الناشئة والانتفاع بالتشجيعات والامتيازات بعنوان المؤسسات الناشئة وبضبط تنظيم وصلاحيات وكيفية سير أعمال لجنة إسناد علامة المؤسسة.

القرارات:

القرارات الوزارية :

-القرار الوزاري المؤرخ في 1970/03/02، المتضمن تعديل وتتميم القرارات المؤرخ في1969/10/06،المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحيتها وكيفيات سيرها،ج. ر عدد 31 الصادرة بتاريخ 1970/10/03.

- القرار المتضمن تأليف لجان الطعن وتنظيمها وصلاحياتها وكيفيات سيرها، المؤرخفي 1969/10/06ج. ر عدد2 الصادرة بتاريخ 1970/01/06.

-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 جانفي 2004، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية في مكاتب، ج. ر عدد 14 الصادر في 10 مارس 2004.

-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 11 فبراير 2009 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها ج. ر عدد 20 الصادر بتاريخ 29 مارس 2009.

- القرار الوزاري المؤرخ في 24 ديسمبر 2017، يحدد الحد الأدنى لرقم أعمال الشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ج. ر عدد 77 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2017.

القرارات القضائية :

- القرار رقم 033940 المؤرخ في11 جويلية 2007، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09، 2007.، ص 67 - المادة 355 من قانون التسجيل، التي تنص "... إن النزاع في تحصيل رسوم التسجيل، يسوى من بل إدارة الضرائب، عندما لا يكون موضوع طعن قضائي."

- القرار رقم 076288 المؤرخ في 2013/06/13 الذي قضى مجلس الدولة فيه على تأكيد الإدارة في القيام بهذا النوع من الرقابة بالاعتماد على علامات الثراء الواضحة، ومن خلال متابعة تذاكر السفر والأرصدة في البنوك والأراضي.

- القرار رقم 23957 الصادر في 19/ 04/ 2006 الذي جاء فيه".... حيث وأن في قضية الحال، أن الشكوى المستظهرة والتي تزعم المستأنفة أنها وكلته مما يتعين لهذه الأسباب التي تحل أسباب قضاة الدؤجة الاولى في عدم قبول الدعوى شكلاً..."

- القرار مجلس الدولة رقم 106255 الصادر بتاريخ 2016/01/14، منشور على الموقع الرسمي لمجلس الدولة:

https://www.conseildetat.dz/sites/default/files/jurisp_file/arretn%C2%B0092749-a.pdf تاريخ الاطلاع 2024/05/06 على الساعة: 20:10.

- قرار مجلس الدولة رقم 076647 المؤرخ 2013/04/11، مجلة مجلس الدولة عدد 12.غير منشور.

- القرار رقم 177052 الصادر بتاريخ 1999/11/22، الغرفة الثانية، مجلس الدولة القرار رقم 00650 الصادر بتاريخ 2002/09/15،عن مجلس الدولة.

- القرار رقم 21060الصادر في 2005/1/11 عن مجلس الدولة.

- قرار رقم 024059 الصادر بتاريخ،15/02/2006 الغرفة الثانية، مجلس الدولة، (غير منشور).

القوانين العادية :

- قانون الإجراءات الجبائية، المنشئ بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية2002 ج. ر عدد 79 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.المعدلة بموجب المادة 58 من قانون المالية 2024.

- قانون ض. م.ر. م، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم بموجب المادة 14 من قانون المالية 2007، نسخة 2024.

– قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 24 من القانون رقم 07–12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر، العدد 82 الصادر في 30 ديسمبر 2007.

– القانون رقم 07–11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي ج. ر عدد 74، الصادر في 25 نوفمبر 2007.

– القانون رقم 08–09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر عدد 21، الصادرة بتاريخ 23 أفريل سنة 2008.

– قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2014، المعدل بموجب قانون المالية 2015 المؤرخ في 2015/12/31 ج. ر عدد 72، الصادرة بتاريخ 2015/12/31.

– القانون رقم16–09، المؤرخ في 03 أوت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج.ر. عدد 46، الصادر في 03 أوت2016.

– القانون رقم 18–05 المؤرخ في 2018/05/10 المتعلّق بالتجارة الإلكترونية الصادر في الجريدة الرسمية عدد 28 بتاريخ 2018/05/16.

–القانون رقم 22–18 المؤرخ في 24 يوليو 2022، يتعلق بالاستثمار، ج. ر. عدد50،الصادر في 28 يوليو 2022.

– القانون رقم 22–13 المؤرخ في 12 يوليو يعدل ويتمم القانون 08– 09 المتضمن قانون الإجراءاتالمدنية والإدارية. ج. ر عدد 40 الصادرة بتاريخ 17 يوليو سنة 2022.

–القانون رقم 22–07 المؤرخ في 05 ماي سنة 2022، المتضمن التقسيم القضائي، ج. ر عدد 32 الصادرة في 14 ماي 2022.

–القانون رقم 22–23، المؤرخ في 18 ديسمبر سنة 2022،الذي ينظم القانون الأساسي للمقاول الذاتي

– القانون رقم 22–09 المؤرخ في 05 مايوسنة 2022،يعدل ويتمم الأمررقم 75–59 المؤرخ 26 سبتمبرسنة 1975 والمتضمن القانون التجاري.

القوانين العضوية:

– القانون العضوي رقم 98–01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، والقانون رقم 98–02، المتعلق بالمحاكم الإدارية، المؤرخ في30 ماي 1998، ج. ر عدد 37، الصادرة في 01 جوان، 1998.

– القانون العضوي رقم 18–02 المؤرخ في 04 مارس سنة 2018، يعدل ويتمم القانون العضوي رقم 98–01 المؤرخ في 30 مايو لسنة 1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج. ر عدد 15 الصادرة بتاريخ 07 مارس سنة 2018.

–القانون العضوي رقم 22–11 المؤرخ في 09 جوان 2022 يعدل ويتمم القانون العضوي 98–01، والمتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، ج. ر عدد 41 الصادرة في 16 جوان 2022.

– القانون العضوي رقم 22–10 المؤرخ في09 جوان سنة 2022، المتعلق بالتنظيم القضائي، ج. ر عدد 41 الصادرة في 16 جوان 2022.

– القانون رقم 02–04 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، المؤرخ في 23 يونيو 2004، ج. ر عدد 41 الصادر في 27 يونيو 2004.

القوانين التوجيهية:

– القانون رقم 01–18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،ج. ر عدد 77 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2001. (الملغى).

–القانون رقم 15–20، المتعلق بالقانون التوجيهي حول البحث العلمي والتطور التكنلوجي، المؤرخ في30 ديسمبر 2015،ج.ر عدد71، المعدل والمتمم بموجب القانون 20–02 المؤرخ فيمارس 2020، ج. ر عدد 20.

– القانون رقم 17–02 المتضمن القانون التوجيهي لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المؤرخ في 10 يناير 2017،ج. ر عدد 02 الصادر في 11 يناير 2017.

قوانين المالية:

– قانون رقم 90 – 36 المتضمن قانون المالية 1991 المؤرخ في 1990/12/31 ج. ر، عدد 57 الصادرة بتاريخ 31/12/1990.

- القانون 90-36 المؤرخ في31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج. ر. عدد 57 الصادر بتاريخ ى31 ديسمبر 1990.
- قانون 91 – 25، المؤرخ في 1991/12/23 المتضمن قانون المالية 1992،ج. ر عدد 65 الصادرة بتاريخ18/12/1991.
- قانون 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية 1998 ج. ر عدد 89,الصادرة بتاريخ 31/12/1997.
- قانون 03-22المؤرخ في 29/12/2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004،ج. ر عدد 83 الصادرة بتاريخ 30/12/2003.
- القانون رقم 06- 24، المتضمن قانون المالية 2007 المؤرخ في 26/12/2006 ج. ر عدد 85 الصادرة بتاريخ 27/12/2006.
- القانون رقم 06-24، المؤرخ في 26 ديسمبر 2006،المتضمن قانون المالية لسنة 2007،ج.ر عدد 28 الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 2006.
- القانون رقم 07-12، المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008ج. ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر2007.
- القانون 08 – 21 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 المؤرخ في 30/12/2008، ج. ر عدد74 الصادرة بتاريخ 31/12/2008.
-القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 والمعدل للمادة 498 من قانون الضرائب الغير مباشرة، ج. ر عدد 74، الصادر في 31 ديسمبر 2008.
- قانون رقم 15 – 18 المتضمن قانون المالية 2016، المؤرخ في2015/12/30 ج. ر عدد 72 , الصادرة بتاريخ 31/12/2015.
- القانون رقم 15-18،، المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016،ج.ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.
- قانون رقم 16 – 14، المؤرخ في 2016/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2017،ج. ر عدد 77 الصادرة بتاريخ 29/12/2016.

– القانون رقم 16–14 المؤرخ في28 ديسمبر سنة 2016 المتضمن قانون المالية 2017، ج.ر عدد 77 الصادر في 29 ديسمبر 2016.
– القانون رقم 19–04 المتضمن قانون المالية لسنة 2020 المؤرخ في11 ديسمبر 2019، ج. ر عدد 81.
–قانون رقم 18–18 المؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج. ر عدد 79 الصادرة في 30 ديسمبر 2018.
– قانون رقم 20–16 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية 2021ج. ر عدد 83 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 2020.
–القانون رقم 22–24 المؤرخ في 25 ديسمبر سنة 2022، المتضمن قانون المالية لسنة 2023 والمعدلة والمتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
– قانون رقم 23–22 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024،التي تعدل المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية.
–ّقانون رقم 23–22 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، التي تعدل أحكام المادة 63 من القانون رقم 02–11 المؤرخ في24 ديسمبر سنة2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003.
– قانون رقم 23–22 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 2023 يتضمن قانون المالية لسنة 2024، التي تعدل أحكام المادة 66 من القانون رقم 13–08 المؤرخ في30 ديسمبر سنة 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة2014.

ثانيا: قائمة المراجع

1– الكتب:

– بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، (د، ط)، دار هومة للطباعة والنشر،2011.
– كوسة فضيل،**الدعوى الضريبية وإثباتاتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دارهومة للطباعة والنشروالتوزيع ،الجزائر، 2015.

- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **التشريع الضريبي**، الطبعة الاولى،دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2015.

- محمد عبد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**،(د، ط)، دار النهضة العربية، سنة 2000.

- سامي جمال الدين، **قضاء الملائمة والسلطة التقديرية للإدارة**، دار الجامعة الجديدة،2014، ص17.

- عبد الباسط جاسم الزبيدي، **قانون الضرائب المباشرة**، دار حامد،عمان،2015.

- إكرامي بسيوني عبد الحي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، دار الكتب والوثائق، الاسكندرية،مصر، 2012.

-حسين خلاف، **الاحكام العامة في قانون الضريبية**،دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1966.

- يسري العصار، **دور الاعتبارات العملية في القضاء والدستور –** دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، مصر (د. س).

- محمد محمد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، الطبعة الاولى، مطبوعات جامعة الكويت، 1999.

- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي**، المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية، مصر،2007.

-جان سليم علية، **التوازن بين حقوق الخزينة وحقوق المكلفين في التشريع والاجتهاد الضريبي اللبناني**، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت لبنان، 2018.

- حسين عثمان محمد عثمان، **أصول القانون الإداري**، (د-ط)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان.

- سليم نعيم خضير الخفاجي، **علي عبد الواحد عليوي الأسدي، دور القضاء الاداري في تسوية المنازعات الضريبية -دراسة مقارنة-**، الطبعة الأولى، دار المركز العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر 2022.

- اليعقوبي ليلى ، **الاستثمار في تونس**، الطبعة الأولى، المجمع الأطرش للنشر والتوزيع ، تونس، 2020.

- ثروت بدوي، **القانون الإداري**، (د- ط)، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002.

- ياسرحسين بهنس، **الجرائم الضريبية**، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، 2015.

- أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، (د- ط)،القاهرة، مصر، 1990.

- صالحي العيد ، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**،(د- ط)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

- ولهي بوعلام، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -دراسة حالة-**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.

- رفعت محجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1971.

- رمضان صديق محمد، **منهج المحكمة العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،1998.

- عائدة علي عيسى، **الاتجاهات الحديثة للسياسة الضريبية في ظل العولمة -دراسة مقارنة -**، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان،2020.

- نبيل محمد عواجة، **مبدأ عدالة الضريبة في قضاء الدستور**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،2019.

- شاوش يلس، **المالية العامة**، المبادي العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2013.

- كوسة فضيل، **الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**، دار هومة، (د.ط) الجزائر، 2010.

- أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، (د. ط)، عين مليلة، الجزائر، 2005.

– صخر عبد الله الجنيدي، **التشريع المالي والضريبي**، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، سنة 2017.

– عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها– دراسة مقارنة–** الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2015.

– عبد الباسط علي جاسم الزبيدي, العدالة الضريبية (دراسة مقارنة), الطبعة الأولى, المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، مصر ،سنة 2015.

–عباس مفرج الفحل، **الضمانات الدستورية للمكلف بالضريبة في المجال الضريبي (دراسة مقارنة)**، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2016.

– محمد شعبان أمام السيد، **الأحكام القانونية للضريبة على المبيعات، الجزء الثاني**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.

–جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.

– فضيل نادية ، **القانون التجاري**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثامنة، 2006، الجزائر.

–السبتي فارس، **دور المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري**، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر،2011.

– أمقران عبد العزيز،**عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة**، مجلة مجلس الدولة، عددخاصبالمنازعات الضريبية،2003.

– أمزيان عزيز، **المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري**، (د. ط)، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008.

– فريجة حسين،**إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر**، دار العلوم للنشر والتوزيع، (د.، ط)، عنابة، الجزائر، 2008.

– كوسه فضيل، **منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة**،(د. ط)، دار هومة للطباعة والنشر سنة 2011.

– شيهوب مسعود، **المبادئ العامة للمنازعات الإدارية**، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة 2005.

– سنقوقة السائح، **شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية (نصاً، شرحاً، تعليقاً، تطبيقاً)**، جزء 01، دار الهدى عين مليلة الجزائر، سنة 2010.

– طاهري حسين، **المنازعة الضريبية**، الطبعة الثالثة منقحة، دار الخلد ونية للطباعة والنشر، الجزائر، 2016.

– يونس مليح، **الضمانات المسطرية في مواجهة الإدارة الضريبية**، مطبعة الأمينة الرباط، المغرب، العدد التاسع،2015.

2–المقالات العلمية:

–محمد منير حساني، **الحماية الدستورية لمبدأ المساواة في النظام الجزائري**، دفاتر السياسة والقانون، عدد15، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

–دريد عيسى ابراهيم، **المعاملة الضريبية في أطار مبدأ المساواة أمام الضريبة**، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية العراق، العدد06، 2012.

– عنايات حامد محمد، **الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المصري –دراسة مقارنة–** مجلة الاقتصاد والمحاسبة العراق، العدد 529، سنة 1995.

–حسين كماش، بوخدوني لقمان، **رقمنه الإدارة الجبائية كتوجه لتحسين الخدمات في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر 1992–2022، –حالة البوابتان الالكترونيتان جبايتك ومساهمتك –**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، المجلد 06، العدد 02، 2022.

– خير فضيلة ، **إصلاح الإدارة الجبائيةوانعكاسها على التحصيل الضريبي في الجزائر، – مركز الضرائب لرويبة نموذجاً**– المجلد 05، العدد 02، 2022.

– بن شاعة حليمة، كرام محمد الأخضر، **حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة الوادي عدد 16، 2017.

- الرهيمي سعد خضير عباس؛ جعاز يوسف نعمه، **التنظيم القانوني لحقوق المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الجبائية– دراسة مقارنة** - مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية و السياسية،جامعة بابل، كلية القانون العراق،مجلد رقم 09 عدد. 02،2017.

- فنيدس أحمد، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والفنون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة 80 ماي 1945 قالمة، عدد 35، سبتمبر 2013.

- زين عبد المالك ، **مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة المدرية الولائية للضرائب خنشلة** مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة بومرداس مجلد 05، العدد 01 سنة 2022.

- شعاوي وفاء، **الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة**، مجلة بحوث، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، المجلد 02، العدد 11، 2017.

- بخوش مديحة، فرحي سمرة، **آليات دعم وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، مجلة بحوث الاقتصاد والمانجمنت، جامعة تبسة، المجلد 02، العدد01، 2021.

- بن الشايب محمد، سعدي فيصل، **دور حاضنات الأعمال في دعم وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب –فرع بومرداس–** مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة،مجلد 04،العدد 06، جوان 2019.

- صالحي سلمى، **آليات دعم وتمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر– دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، المجلد 05، العدد 01، جوان 2021.

–علام ليلى، شكلاط رحمة، **أثر نقص فعالية سياسة الإعفاء الضريبي في تحقيق التنمية على الاقتصاد الجزائري**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة الشهيد زيان عاشور، الجلفة، مجلد 15، العدد01، 2022.

- بن شعيب نصر الدين، **العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري**، المجلة الجزائرية للمالية العامة جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، مجلد 11، عدد01، 2021.

- قبس حسن عواد، **مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في قانون ضريبة الدخل العراقي**، مجلة الرافدين كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق،المجلد 14، العدد51،.

- نابي عبد القادر، **حدود التشابه والاختلاف بين السلطة التقديرية والسلطة المقيدة للإدارة**، دفاتر السياسة والقانون جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 13،2015.

- قبس حسن عواد البدراني، **المساواة القانونية في التكاليف المالية**، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية، كلية القانون، جامعة الموصل، العراق، مجلد 12، عدد 9.

- قاشي يوسف،**العدالة الضريبية في الجزائر مع الإشارة لما جاء في قانون المالية لسنة 2022**، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية جامعة زيان عاشور، الجلفة،، مجلد 06، عدد01، 2022.

- سامي محمود مراد، **دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، مجلد03، العدد01، سنة 2018.

- زعبيط، نور الدين نعيم عاشوري، **معالجة الازدواج الضريبي لأرباح الشركات بين التخفيف والإلغاء**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، العدد01، 2014.

- اقولي محمد ، **عن دور المجلس الوطني للاستثمار**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، جويلية 2016.

- يوسفي محمد، **مضمون أحكام الامر رقم01-03 المتعلق بتطوير الاستثمار المؤرخ في20أوت ومدى قدرته على تشجيع الاستثمارات الوطنية والاجنبية**، مجلة إدارة الجزائر ،عدد 23،سنة 2002.

- لعشاش محمد، **الأجهزة القانونية للاستثمار في ظل القانون الجديد رقم 22- 18**، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، كلية الحقوق جامعة البويرة،المجلد 08، العدد الأول، مارس2023.

- بن عمور أمينة ، **دور الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDIفي ترقية الاستثمار الأجنبي**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة منتوري قسنطينة، المجلد الأول، العدد 49، جوان 2018.

- لعشاش محمد، **المبادئ والضمانات في ظل قانون الاستثمار الجديد رقم 22-18 من التكريس إلى التعزيز**، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلد 15، عدد03 جويلية.

- حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمن عبد القادر، **جهود الجزائر في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال جامعة أحمد دراية أدرار، مجلد 03، العدد 02، 2019.

- ميسوم خالد، **العدالة الضريبية كمعيار للأمن القانوني والاستقرار السياسي ومحاربة التهرب الضريبي**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية جامعة الجلفة، مجلد 16، عدد 01، 2023.

- شيعاوي وفاء، **إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائبي المباشرة**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق بسكرة، العدد 08، مارس 2010.

- زعبي عمار وسلطاني آمنة، **الشكوى الضريبية ضمانة للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي الأغواط، المجلد 04، عدد02، 2020.

-أوباية مليكة، **دور لجنة الطعن المختصة في مجال ترقية الاستثمار بين : الفعالية والمحدودية**، مجلة أبحاث قانونية وسياسية جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، مجلد 05، العدد01، 2020.

- سعدي عبد الحليم، **الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء الضريبي**، مجلة العلوم الانسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، المجلد 29، العدد 02، ديسمبر2018.

- بو باطة أميرة، **دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها – دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسيلت للفترة 2011-**

2014، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، المجلد 03، العدد 01، 2021.

– ذو الفقار علي رسن الساعدي،**الضمانات الدستورية المقيدة لاختصاص القضاء بوجب دستور 2005**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العراق، المجلد3، عدد2012.

– بوطبل خديجة ، **مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020**، مجلة الدراسات القانونية جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد 07، العدد01، سنة2021.

– تركي كاظم عبيس، **مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون**، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية العراق، مجلد رقم 19، العدد2022

– رائد بن ناجي، **مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق**، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة تكريت، العدد 02، 2009.

–خلادي توفيق، **الدعوى الإدارية ومميزاتها وأنواعها، دراسة حالة**، مجلة المنار للدراسات والبحوث القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحي فارس، المدية المجلد 06، العدد 01، جوان 2022.

– قدادرة فوزية، يامة براهيم، **قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري**، مجلة القانون والمجتمع، جامعة أدرار، مجلد 09، العدد02، سنة 2021.

– شهرازاد بوسطلة، **التطور التاريخي الحق في التقاضي**، مجلة الاجتهاد القضائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد09، مارس 2013.

– جماوي نبيلة، عبادة وسيلة، **حق اللجوء إلى القضاء الإداري في الجزائر بين النص والضمانات**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، المجلد 07، العدد01، ماي 2023.

– لكحل عائشة، **التكييف القانوني للدعوى الضريبية ،مجلة العلوم القانونية والسياسية**، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الوادي، مجلد 10، العدد 02، 2019.

- على فيلالي، **الشخصية القانونية كوسيلة لحماية الطبيعة**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تمنراست، مجلد 09، العدد 01، 2020.

-محتال فلة، بساس أحمد،، **أثر تطبيق نظام التصريح الالكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية**، مجلة دراسات دارسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد 11، العدد 02، 2020.

- محمد أمين كويدمي، بوضياف سامية، **دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية**، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 02 الونيسي علي، مجلد رقم 08 عدد02،2019.

- مزوز لعربي، بن ناصر وهيبة، **أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 06، العدد02، ديسمبر 2020

-دهيليس رجاء، **واقع الخبرة القضائية أمام القضاء الجزائري**، مجلة القانون العقاري والبيئة،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، العدد 10، جانفي 2010.

- بغني شريف، **التسوية القضائية للمنازعات الضريبية في الجزائر**، مجلة القانون والعلوم السياسية، معهد الحقوق والعلوم السياسية بالمركز الجامعي صالحي أحمد، النعامة، المجلد 08 العدد 01، 2022.

- عربوز فاطمة الزهراء، **تسوية المنازعات الضريبية أمام القضاء الإداري**، مجلة العلوم القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، عدد 16، جوان 2017.

- حبار أمال، **طرق الطعن**، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 08، ديسمبر 2017.

-بن عيشة عبد الحميد، **طرق الطعن في المواد الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08-09**، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية،كلية الحقوق جامعة الجزائر، عدد 04، ديسمبر 2016.

– قندوزي خديجة ، **التدابير الإدارية للوقاية من الممارسات التجارية غير المشروعة،** المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، المجلد 16، العدد 03، أكتوبر 2023.

– مسعودي علي، عياشي عمر علي، **فعالية التحصيل الجبري في تحسين الحصيلة الجبائية،** مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد01، مارس 2023.

– بن منصور عبد الكريم ، **الاستعجال في أحكام القضاء الإداري الجزائري،** المجلة الجزائرية للدراسات التاريخية والقانونية، المركز الجامعي بتندوف، العدد 03، جانفي 2017.

– رقام سعيد، **شروط دعوى الاستعجال الضريبية وتطبيقاتها أمام القضاء الإداري الجزائري،** مجلة العلوم القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، المجلد 09، العدد 03، ديسمبر 2018.

– بن قويدر الطاهر، **دور القضاء الاستعجالي الإداري في حماية حقوق المكلف بالضريبة،** مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة الجلفة، المجلد 09، العدد03، سبتمبر 2016.

–أوسعيد إيمان، **جديد قانون الإجراءات المدنية والإدارية في مجال وقف تنفيذ القرارات الإدارية،** مجلة إليزا للبحوث والدراسات، تصدر عن المركز الجامعي إليزي، مجلد 06، العدد01، جوان 2021.

–عكوش حنان، **خصوصية المنازعة الضريبية أمام القضاء الجزائري الإداري،** المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، المجلد 05، العدد 02، سبتمبر 2021.

– قاشي يوسف، **قراءة في واقع المنازعة الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها،** مجلة معارف،، قسم العلوم القانونية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، العدد 23، ديسمبر 2017.

- محمد القيسي حنان ، **دور التسبيب في فاعلية أحكام القضاء الإداري**، مجلة الباحث الأكاديمي في العلوم القانونية، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي بآفلو، العدد 05، سبتمبر 2020.

- يامة براهيم، **الإجراءات القضائية للفصل في الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية**مجلة القانون والمجتمع، جامعة أحمد دراية أدرار، العدد 03، جوان 2014.

- مانع سلمى، **إجراءات المتابعات القضائية والرقابة القضائية عليها**، مجلة الفكر، كليه الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12، العدد 01، جانفي 2017.

3-الاطروحات:

- جهاد مغاوري شحاته، **دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص حقوق،جامعة حلوان، مصر، 2013.

-علا السيد عبد المطلب الفار، **الدور الرقابي للقضاء الإداري في مجال الإعفاء الضريبي- دراسة مقارنة-**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق قسم القانون العام، جامعة حلوان، مصر، سنة 2018.

- أمزيان عزيز، **أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

- شملول طيار حسينة ، **أثر إصلاحات النظام المصرفي الجزائري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2019.

- هالم سليمة، **هيئات الدعم والتمويل ودورها في تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر – دراسة تقيمية للفترة 2004-2014**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات إدارة الأعمال، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2017.

– بن عميروش ريمة، **تجربة الجزائر في مجال الاستثمار**، اطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، قسم الحقوق، تاريخ المناقشة 22 مارس 2023.

– عبد الحميد شنتوفي، **المعاملة الادارية والضريبية للاستثمارات في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، تاريخ المناقشة 2017.

– زيوش عبد الرؤوف، **أثر الإصلاح الضريبي على الاستثمار في الجزائر**، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه الثالث في القانون،تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري–تيزي وزو– تاريخ المناقشة2021.

– زروال معزوزة، **الضمانات القانونية للاستثمار في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان،2014.

– محمود عبد الهادي محمد محمد عبد اللا، **دور مجلس الدولة في فض المنازعات الضريبية**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، قسم القانون العام، جامعة عين شمس، مصر، 2020.

– بدايرية يحي، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، جامعة باتنة، 2020.

– لكحل عائشة، **الطرق القانونية لإنهاء المنازعات الضريبية في الجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2020.

– ذوادي عادل، **الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية .، تخصص قانون دستوري،، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة الحاج لخضر باتنة 1، 2017/2016.

– بن دريس يامن، **دور القاضي الاداري في تكريس تدرج القواعد القانونية**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص قانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2021.

– محمد السيد خلف ابراهيم ، **دور مجلس الدولة في ارساء المبادئ الضريبية**، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق قسم الاقتصاد والمالية العامة، جامعة القاهرة،2019.

– بدايرية يحي، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون اداري وادارة عامة, جامعة باتنة 01– الحاج لخضر, كلية الحقوق والعلوم السياسية, قسم الحقوق، الموسم الجامعي 2019–2020.

– بن صديق زوبيدة، **المركز القانوني للمكلف بالضريبة**، اطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل م د)، تخصص قانون عام، فرع قانون الادارة والمالية،جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2023/2022.

– محمد عبد الهادي محمد عبد اللا، **دور مجلس الدولة في فض المنازعات الضريبية**، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق،جامعة عين شمس، كلية الحقوق، قسم القانون العام، 2020.

– قسايسية عيسى، **المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كليه الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوقرة، بومرداس،2020.

– بالعسلي لويزة، **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية**، اطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014.

– عزوز سليمة، **الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري, أطروحة مكملة لنيل شهادة** الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2019/2018.

– بريشي عبد الكريم ، **دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني,** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية, كليه العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة ابو بكر بالقايد تلمسان، سنة 2014/2013.

– بدايرية يحي، **الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون، تخصص قانون إداري وإدارة عامة،كليه الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة 01، سنة 2020.

– محمد علي عوض الجرازي، **المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها**،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، 2011.

– بن صدوق زوبيدة، **المركز القانوني للمكلف بالضريبة،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، فرع قانون الإدارة والمالية، كليه الحقوق، جامعة يوسف بن خدة،الجزائر 1، 2023.

– زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة لألشخاص الخاضعين للضريبة،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتواره في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان،2013.

4– رسائل الماجستير:

– قصاص سليم، **المنازعة الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري قسنطينة، 2008.

– زعزوعة فاطمة، **تسوية المنازعات الضريبية،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستر في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبر بكر بالقايد تلمسان، 2005.

– أيمن جرادات، **أثر التعديلات التي تمت على قانون ضريبة الدخل خلال عامي 2014 و2015 على تشجيع الاستثمار وتحقيق والعدالة الضريبية**،رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2017.

- زياد أحمد علي عرباسي، **العدالة الضريبية من وجهة أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفةالغربية**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

- قجاتي عبد الحميد، **دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي – دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر (1980-2014)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017.

- عصماني مختار، **دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر – خلال البرامج التنموية (2001-2014)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في لإطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال والتنمية المستدامة، جامعة سطيف 01، 2014.

- عفيف عبد المجيد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال فترة2001-2012**، مذكرة لنيل الماجستير في قسم علوم التسيير ،جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان، سنة 2014.

- علي عبد الرسول لفته، **الشرعية الدستورية لضرائب والرسوم في دستور جمهورية العراق لسنة 2005 -دراسة مقارنة-**، رسالة ماجستير قسم القانون العام، كليه الحقوق،جامعة الشرق الأوسط، العراق،2021.

-بوقرة ايمان، **كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية- دراسة حالة الاتفاقيات الجبائية الجزائرية الفرنسية-**،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،مدرسة الدكتوراه -اقتصاد ومناجمنت-، تخصص مالية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة،2010.

- زناتي فريدة، **العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس 2012.

- هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الجبائيةوضمانات المكلفين،** رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2006.

- الكفيف فاتح، **تأثير العبء الجبائي على المكلف بالضريبة: حالة الضرائب غير المباشرة.** مذكّرة ماجستير، تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.

- بدايرية يحي، **الإطار القانوني لتسوية المنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري،** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011-2012.

- حسام فايز أحمد عبد الرؤوف، **العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها على التحصيل والجباية**،مذكّرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس فلسطين، 2008.

- مشري محمد الناصر، **دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة في تحقيق التنمية المستدامة – دراسة للاستراتيجية الوطنية لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،** حالة ولاية تبسة – مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص استراتيجية المؤسسة للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

5- دليل مديرية الضرائب:

-دليل الرقابة على المستندات، صادر عن مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، سنة 2004.

- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبية، طبعة2024،ص64

- قانون. ض.م ر.م. التي تنص " إن تحويل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية إلى شركة أشخاص، يعتبر توقفا عن نشاط المؤسسة"

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017.

- تعليمة رقم 1208 المؤرخة في 2005/07/12 التي تعالج موضوع المنازعات الخاصة بحقوق التسجيل وتوجه المعنيين بتقديم شكوى قبل رفع الدعوى.

II- المراجع باللغة الاجنبية:

-RICHER DANIEL ,le droits du contribuable dans le contentieux fiscalbaris, 1997 , p 98

-Olivier Fouquet Améliorer La Sécurité Juridique DesRelations.Entre L'administration Fiscale Et Les Contribuables Une Nouvelle Approche, Rapportau ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique. France, juin2008https://www.vie-publique.fr/ ,

-adam smith:the wealth of nations, Routedge and son Limited, - london , 1898-book.

-jacqueberecebois , « Economie des finances publiques Broche Avmandoline » , paris 1991.

- Christian MONJOU, « Question fiscale et révolution : l'exemple américain » cité parJean-Edouard COLLIARD et Claire MONTIALOUX « Une brève histoire de l'impôt » La Découverte | « Regards croisés sur l'économie » 2007/1 n°1 page-56.htmhttp://www.cairn.info/revue-regards-croises-sur-l-economie-2007-1-

-François LUCHAIRE**, La sécurité juridique en droit constitutionnel françai**s - Cahiers du Conseil constitutionnel n° 11: Le principe de sécurité juridique - décembre 2001

-Irma ValderraIrmaMosquer, The Rule of law and theeffechveproction of taxpayerights in developing countries.wu international

taxaionresearchpaperseries N°-10. 2017

-TaxComplian Benno Torgler: Theory And EmpiricalAnalysis Of Dissertation der Universität Basel zurErlangung der WürdeeinesDoktors, der Staatswissenschaften,2003

9- مواقع الأنترنت:

- أنظر الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب https://www.mfdgi.gov.dz/:
تاريخ الاطلاع 2023/12/30، على الساعة 16:14.
- المادة 115 من دستور 1976، الموجود على الموقع :
https://www.el-mouradia.dz/assets/texts/constitution/1976.pdf، تاريخ الاطلاع 2023/03/14، على الساعة:17:00
- المادة 34 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 الموجودة على -
الموقعhttps://www.constituteproject.org/constitution/France_2008?lang
تاريخ الاطلاع :2023/03/13، على الساعة 18:03.
- الدعوى القضائية موقع وزارة العدلhttps://www.mjustice.dz/ar l/: تاريخ الاطلاع:2023/10/18،عاى الساعة 23:05
- راجع الموقع المتعلق بالتعليمات الجبائية
lhttps://www.mfdgi.gov.dz/fr/professionnels/droits-et
garanties/droits-et-obligations-lies-au-contentieux-fiscal:تاريخ الإطلاع 2024/03/20 على الساعة 18:00 مساءً.
- الموقع الالكتروني للوكالة الوطنية لترقية الاستثمار سابقاً،http://www.andi.dz/تاريخ الاطلاع 2023/08/27 على الساعة 16:00.
-AlgeriaInvest,الصفحة الالكترونية استثمارالجزائرhttps://algeriainvest.com/تاريخ الاطلاع 2023/08/27 على الساعة 20:00.
- دستور مصرلسنة2014 المعدل سنة 2019 موجود على
الموقع:
https://www.constituteproject.org/constitution/Egypt_2014.pdf?lang=a
: تاريخ الاطلاع 2023/2/15.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

شكرا وتقدير..... 1
اهداء..... 0
قائمة المختصرات:..... 1
مقدّمــة:..... 1

الباب الأول

الحماية الموضوعية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

الفصل الأول

تحديد العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال

المبحث الأول: أطراف العلاقة الضريبية في بيئة الأعمال 15
المطلب الأول: المكلّف بالضريبة في بيئة الأعمال..... 16
الفرع الأول: تعريف المكلف بالضريبة..... 16
الفرع الثاني: صور المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال..... 20
أولا: المكلفين بالضريبة ذوي رقم الأعمال الكبير..... 21
ثانياً: المكلفون بالضريبة متوسطي رقم الأعمال..... 23
الفرع الثالث: التزامات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال..... 28
أولا : الالتزامات ذات الطابع الجبائي..... 28
ثانياً: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي..... 34
المطلب الثاني: الإدارة الجبائية الطرف الثاني في العلاقة الضريبية..... 37
الفرع الأول: التعريف بالإدارة الجبائية..... 37
أولا: المعيار العضوي 38
ثانياً: المعيار الموضوعي..... 38
الفرع الثاني: السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية لممارسة مهامها 40
أولا: سلطة الإدارة الجبائية في مرحلة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة..... 40
ثانيا: سلطة الإدارة الجبائية في مرحلة مراقبة المادة الخاضعة للضريبية 47

المبحث الثاني: المبادئ الدستورية الناظمة للعلاقة الضريبية في بيئة الأعمال 54
المطلب الأول: مبدأي شرعية الضريبية وعدم جواز رجعيتها 54
الفرع الأول: مبدأ شرعية الضريبة كأساس لفرض الضريبة 55
أولا: التعريف بمبدأ شرعية الضريبة..... 55
ثانيا: الأصل التاريخي لمبدأ شرعية الضريبة..... 58
ثالثاً: أساس مبدأ شرعية الضريبة..... 59
الفرع الثاني: مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية كأساس لاستقرار التشريع الضريبي 65
اولا: تعريف مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية..... 65
ثانيا: مبررات عدم سريان القانون الضريبي بأثر رجعي 68
ثالثاً: المعايير القانونية المعتمدة في تحديد تاريخ تطبيق القانون الضريبي بأثر مباشر وليس بأثر رجعي..... 70
المطلب الثاني : مبدأي المساواة والعدالة الضريبية..... 74
الفرع الأول: مبدأ المساواة أمام الضريبة كأساس لحماية حقوق المكلف بالضريبة 75
أولا: تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة..... 75
ثانيا: الاساس القانوني لمبدأ المساواة..... 78
ثالثا : سياسة الإعفاء الضريبي كاستثناء على تطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة 80
الفرع الثاني: مبدأ العدالة الضريبية..... 89
أولا: التعريف بمبدأ العدالة الضريبية..... 90
ثانيا: الأساس الدستوري لمبدأ العدالة الضريبية 92
ثالثاً: المقومات التي ترتكز عليها مبدأ العدالة الضريبية في تطبيقها 94
رابعاً: نظريات قياس مدى تحقق مبدأ العدالة الضريبية..... 96
خامساً: تحديات تطبيق مبدأ العدالة الضريبية على المكلفين بالضريبة في بيئة الاعمال . 99

الفصل الثاني

الهيئات المتدخلة في مرافقة وحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

المبحث الأول: الأجهزة المرافقة لعمل المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال.....105
المطلب الأول : الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المستثمر 105
الفرع الأول: المجلس الوطني لترقية الاستثمار 106
أولاً: عضوية المجلس الوطني للاستثمار وسير عمله.....106
ثانياً: تحديد الصلاحيات المخولة للمجلس الوطني للاستثمار لترقية الاستثمار.....111
الفرع الثاني: الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.....114
أولاً: التنظيم الهيكلي للوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار على ضوء المرسوم التنفيذي رقم22-298.....115
ثانياً: صلاحيات الوكالة الجزائرية لترقية الاستثمار.....124
المطلب الثاني: الأجهزة المرافقة لباقي المكلفين بالضريبة في بيئة الأعمال.....135
الفرع الأول : الأجهزة المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المؤسسات المتوسطة والصغيرة 135
أولاً: الوزارة الوصية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.....136
ثانياً: حاضنات الأعمال.....139
ثالثاً: الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار.....143
الفرع الثاني: الهيئات المرافقة للمكلف بالضريبة بصورة المقاول الذاتي 151
أولا: الإطار التنظيمي للوكالة الوطنية للمقاول الذاتي.....151
ثانيا: الإطار الوظيفي للوكالة الوطنيه للمقاول الذاتي.....154
المبحث الثاني: تعزيز لجان طعن إدارية لحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال 158
المطلب الأول لجنة الطعون الخاصة بالمكلف بالضريبة بصورة المستثمر 158
الفرع الأول: النظام القانوني للجنة العليا الوطنية للطعون.....158
أولا: تشكيلة اللجنة العليا الوطنية للطعون وسير عملها.....159
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للجنة العليا الوطنية للطعون 166
أولا : اللجنة هيئة مستقلة.....166
ثانيا: اللجنة العليا هيئة شبه قضائية.....167
ثالثا: اللجنة العليا ليست جهة تظلم مسبق.....167
المطلب الثاني: الحق في الطعن أمام لجان الطعن الضريبة.....169

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للجان الطعن في مجال الضرائب.....170
أولا: تشكيلة اللجان ذات الطابع الاقليمي 170
ثانيا: اللجنة ذات الاختصاص الوطني. 181
ثالثا : تشكيلة اللجنة المركزية للطعن بموجب قانون المالية لسنة 2016.....184
الفرع الثاني:الاطار الوظيفي للجان الطعن الإدارية.....185
أولاً :اختصاص اللجنة الولائية للطعن.....185
ثانياً: إختصاصات اللجنة الجهوية للطعن.....187
ثالثاً: إختصاصات اللجنة المركزية للطعن.....188
ملخص الباب الأول 191
الباب الثاني
الحماية الإجرائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال
الفصل الأول
الحماية الإدارية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال
المبحث الأول: رفع الشكوى الضريبية كطريق إجباري لحماية المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال.....194
المطلب الأول: الإطار القانوني المنظم للشكوى الضريبية 195
الفرع الأول: مفهوم الشكوى الضريبية وبيان أساسها القانوني 195
أولا: تعريف الشكوى الضريبية.....196
ثانيا: تحديد الاساس القانوني للشكوى الضريبية.....197
الفرع الثاني: مرتكزات الشكوى الضريبية.....203
أولا : الشروط الشكلية للشكوى الضريبية.....203
ثانيا: الشروط الموضوعية للشكوى الضريبية.....208
ثالثا: الاجال القانونية لسير الشكوى الضريبية.....214
المطلب الثاني: إجراءات البت في الشكوى الضريبية.....218
الفرع الأول : التحقيق في الشكوى الضريبية.....219
أولا : التحقيق الأولي في الشكوى الضريبة.....219

ثانيا: التحقيق الإضافي في الشكوى الضريبية 220
الفرع الثاني: الجهة المختصة بالفصل في الشكوى الضريبية.....221
ثانياً: الفصل في الشكوى الضريبية حسب النطاق الإقليمي.....223
المبحث الثاني: رفع الطعن أمام اللجان الضريبية كإجراء إختياري لحماية للمكلف بالضريبة في بيئة الاعمال.....225
المطلب الأول: ضوابط رفع الطعن أمام لجان الطعن الضريبية.....226
الفرع الأول: الشروط الخاصة بشكل الطعن ومضمونه 226
أولا: الشروط المحددة لشكل تقديم الطعن.....226
ثانيا: مضمون الطعن أمام اللجان الطعن.....229
الفرع الثاني : شرط آجال تقديم الطعن أمام اللجان الإدارية للطعن 232
أولا :النظر في الشكوى الضريبية كأساس لتحديد المدة المسموح بها لتقديم الطعن أمام اللجان. 232
ثانياً : تأثير إجراء الطعن أمام اللجان على آجال الطعن القضائي.....235
المطلب الثاني :البَتّ في الطعون أمام لجان الطعن الضريبية وطبيعة قراراتها.....238
الفرع الأول: سير عمل لجان الطعن الضريبية للفصل في الطعون.....238
أولا : جلسات النظر في الطعون.....239
ثانيا: المناقشات في جلسات لجان الطعن.....241
الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبية 245
أولا: مدى إلزامية آراء لجان الطعن الضريبية في مواجهة أطراف النزاع.....245
ثانيا: مدى جواز الطعن في آراء اللجان الضريبية أما القضاء.....248

الفصل الثاني

الحماية القضائية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال

المبحث الأول: رفع المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال دعوى قضائية ضريبية 252
المطلب الأول: مفهوم الدعوى القضائية الضريبية 252
الفرع الأول: تعريف المنازعة الضريبية وبيان أسبابها.....252

أولا : تعريف المنازعة الضريبية.....252
ثانيا: أسباب المنازعة الضريبية.....255
الفرع الثاني: الدعوى الضريبية كوسيلة لحماية حقوق المكلف بالضريبة وطبيعتها القانونية 261
أولا:تعريف الدعوى الضريبية.....261
ثانيا: الدعوى الضريبية كدعوى قضائية إدارية.....264
المطلب الثاني شروط رفع الدعوى القضائية الضريبية والسير فيها.....266
الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية.....266
أولا: الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية.....266
ثانيا: الشروط الخاصة لقبول الدعوى الضريبية.....270
الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة أثناء سير الدعوى الضريبة.....275
أولا: مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد):.....275
ثانيا: الخبرة القضائية كضمانة للمكلف بالضريبة.....276
المبحث الثاني: الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية وطرق الطعن فيه.....280
المطلب الأول: الحكم القضائي أمام المحكمة الإدارية.....280
الفرع الأول: الحكم الابتدائي الفاصل في موضوع الدعوى الضريبية.....281
أولا : سير الجلسات و صدور الحكم.....281
ثانيا: تسبيب الأحكام القضائية.....284
ثالثا: تبليغ الاحكام الفاصلة في الدعوى الضريبية.....285
الفرع الثاني: الأوامر الاستعجالية ووقف التنفيذ في الدعوى الضريبية.....287
أولاً: شروط ومميزات الدعوى الاستعجالية في المجال الضريبي.....287
ثانيا: وقف التنفيذ أمام القضاء الاستعجالي في قرارات الإدارة الجبائية.....291
المطلب الثاني طرق الطعن في القرارات والاحكام الصادرة عن جهات القضاء الاداري في الدعوى الضريبية.....295
الفرع الأول: طرق الطعن العادية.....296
أولاً: المعارضة.....296

ثانيا :الاستئناف.....299
الفرع الثاني: طرق الطعن الغير عادية 303
أولاً: الطعن بالنقض.....303
ثانياً: التماس إعادة النظر.....306
ثالثاً : الاعتراض الغير خارج عن الخصومة.....307
رابعا : دعوى تصحيح الخطأ المادي والدعاوى التفسيرية.....308
ملخص الباب الثاني:.....310
الخاتمـــة.....312
قائمة المصادر والمراجع.....321
فهرس الموضوعات.....350
الملخص.....358

الملخص

تعد الإدارة الجبائية الطرف القوي في العلاقة الضريبية، حيث منحها القانون صلاحيات وامتيازات واسعة تتيح لها جمع المعلومات والأدلة، والتحقق من بيانات المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال للوصول إلى الأساس الضريبي وتحديد قيمته وتحصيله، كما تفرض على من يعوق ممارستها لهذه الصلاحيات عقوبات قانونية.

وبالمقابل، منح المشرع حماية قانونية للمكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، لتأمينه من أي أخطاء أو تصرفات تعسفية قد تصدر من الإدارة الجبائية، إلا أن هذه الحماية تعتبر غير كافية نظراً لخصوصية بيئة الأعمال، حيث يعتمد نجاح النظام الضريبي على مدى اهتمام المشرع عند وضع الأحكام والقوانين الخاصة بالمجال الضريبي بأخذ الاعتبارات السياسية والاقتصادية التي يمكن أن تساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية:

الإدارة الجبائية ،المكلف بالضريبة في بيئة الأعمال، الحماية الإدارية، الحماية القضائية، الهيئات المتدخلة .

Abstract:

The tax administration is considered the dominant party in the tax relationship, as the law grants it extensive powers and privileges, allowing it to gather information and evidence, and verify the data of the taxpayer in the business environment to determine the tax base, assess its value, and collect it. Additionally, legal penalties are imposed on anyone obstructing the administration's exercise of these powers.

Conversely, the legislator has provided legal protections for taxpayers in the business environment, safeguarding them from any errors or arbitrary actions that may arise from the tax administration. The success of the tax system relies on the extent to which the legislator, when formulating tax-related laws and regulations, takes into account political and economic considerations that can help promote economic development

Keywords:

Tax Administration, Taxpayer in the Business Environment, Administrative Protection Judicial Protection ,Involved Authoritie .