الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف ـ المسيلة

كلية :الحقوق والعلوم السياسية

قسم : الحقوق

رقم : .....

ميدان : الحقوق والعلوم السياسية

فرع : قانون عام

تخصص : قانون إداري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطلبة : بن زيـان سـارة

بن طيب نبيلة

تحت عنوان

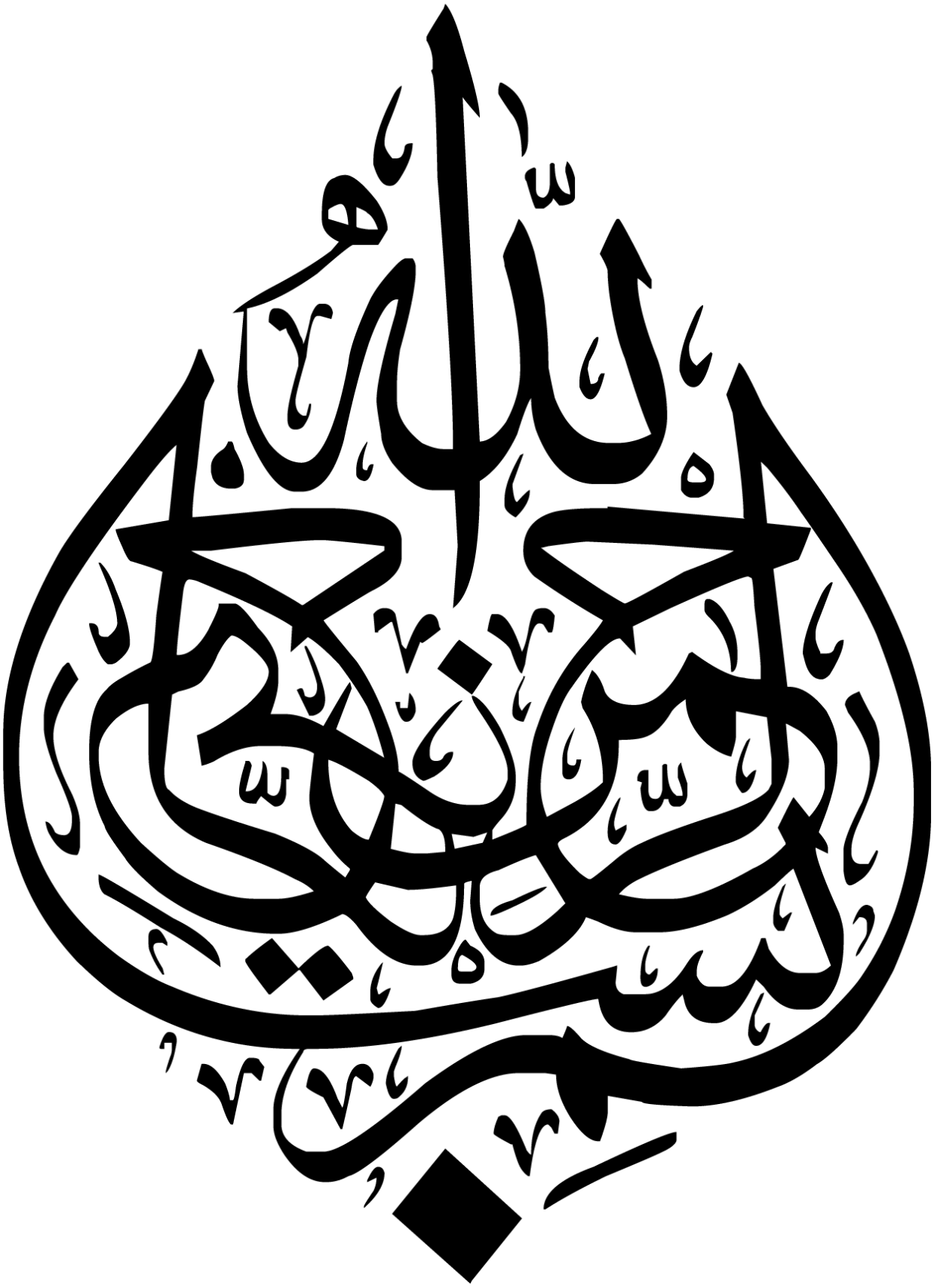
إجراءات الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري

لجنة المناقشة :

والي عبد اللطيف	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســـــا
مقـروف محـمـد	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
دحية عبد اللطيف	جامعة محمد بوضياف المسيلة	ممتحنـــا

نوقشت بتاريخ : 2020/06/29

السنة الجامعية: 2020/2019



"إذا أردت الدنيا فعليك بالعلم ، وإذا أردت الأخرة فعليك بالعلم،
وإذا أردتهما معا فعليك بالعلم ، والعلم لا يعطيك بعضه
إلا إذا أعطيته كلك، فإذا أعطيته بعضك لم يعطيك شيئا ، يظل
المرء عالما ما طلب العلم ، فإذا ظن أنه قد علم فقد جهل ".

الدكتور محمد راتب النابلسي

إهـــــــــداء

ربي لك الحمد حتى ترض ولك الحمد إذا رضيت ولللك الحمد بعد الرضى وبعد

اللهم صلى على سيد الخلق أجمعين مسك الختام سيد الأنبياء و المرسلين أهدي

ثمرة عملي إلى أغل هدية من المولى عز وجل والديا حفظهما الله وأطال في

عمرهما أمـــي وأبـــي

إلى نبع العطاء والحب أمي يا نور فؤادي

إلى التي القلب هواها والعمر فداها إلى من علمتني معنى الصمود عطائها فاق

الحدود,أطلب من الله أن يرعاها إلى أمـي أغل ما في أغل إنسان في الوجود.

إلى الذي علمني معنى أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى سندي في الحياة

إلى الذي أوصلني إلى ما أنا عليه أدامه الله لـي

أبـــي الغـــالي

إلى أعز الناس إلى قلبي أفراد عائلتي بلال،جمال،محمد، كريمة،فتيحة، أسيا،وإلى توأم روحي ورفيقتي أختي الصغيرة مسعودة،

وكل الأهل و الأقارب، بكل معاني الحب والتقدير حفظهم الله ورعاهم
وإلى زميلتي المحترمة نبيلة

إلى كل من مد لي يد العون من قريب وبعيد

إلى أستاذي الفاضل الدكتور محمد مقروف وكل أساتذة جامعة محمد بوضياف

بالمسيلة

بن زيان سارة

تشكرات

نحمد الله ونستعينه ونستهديه،الحمد لله وكفى و الصلاة

و السلام على الحبيب المصطفى ، يقول صلى الله عليه وسلم في حديثه

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله".

لا يسعنا بعد إتمام هذا العمل المتواضع إلا أن نتقدم بخالص التشكرات القلبية إلى

أساتذتنا الأفاضل و المحترمون وبالأخص الأستاذ المشرف الدكتور مقروف محمد والأساتذ والي عبد اللطيف والأستاذ دحية عبد اللطيف ،فيشوش سعد ،المناعي الطاهر ،جعيجع عبد المجيد ،أعراب وليد،وكل اساتذة جامعة محمد بوضياف على ما جادو به علينا من نصائح و معلومات طيلة مشواري الدراسي ، ونتمنى من الله العلي القدير أن يوفقهم في كل ما يصبو إليه.

كما نتقدم بتشكراتنا إلى كل من ساهم في مساعدتنا خلال هذا البحث ولو بالدعاء

من الأهل و الأحباب و الأصدقاء.

بن زيان سارة

إ هـد ا ء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

ها أنا أرى نفسي اشق طريقي نحو الأفق فلم يحد من جهدي الكسل ولا الملل، وما كان إلا بتوفيق من الله العالمين.

ها أنا أقطف ثمار جهدي أهديها إلى اعز الناس على قلبي.

إلى الذي علمني أن الحياة تحدي وصعود إليك أنت يا أبي حسين .

إلى المنبع الفياض بالحنان..... إلى من دعواتها لا تفارقني أبدا إليك يا أمي فأنت من ذرف الدمع لنجاحي .....إليك يا أمي أهدي ثمرة جهدي.

أدعو الله أن يطول في عمريكما ويلبسكما تاج الصحة لتريا ثمارا قد حان قطفها بعد انتظار طويل.

إلى من أرى التفاؤل في عينيهم وإلى من شاركوني لحظة الحياة إلى إخوتي فريدة، أحلام، كاتيا، وريان، وإلى كل العائلة الغالية.

إلى السند الذي رافقني في هذا العمل بن زيان سارة.

إلى كل من علموني حرفا من أساتذتي الذين أحبوني وأحببتهم طيلة مشواري الدراسي وحسن الختام أفضل الصلاة وأزكى التسليم على سيدنا وحبيبنا محمد.

نبيلة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، تبارك وتعالى، له الكمال وحده

والصلاة والسلام على سيدنا محمد نبيه ورسوله الأمين

وعلى سائر الأنبياء والمرسلين.

اعترافا بالود وحفظا للجميل وتقدير للامتنان، أتقدم شكري إلى المشرف

" الأستاذ الدكتور: محمد مقروف" على قبوله الإشراف على المذكرة

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأساتذة لجنة المناقشة

الذين قبلوا عن صدر رحب مناقشة هذا العمل.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب، أو من بعيد في إعداد هذه المذكرة.

أهدي إليكم نتائج جهدي ولكم منا كل الاحترام والتقدير وجزيل العرفان.

وأخيرا أرجو من المولى عزوجل عملا موفقا ومشجعا لي وأن

يرزقني موفورا من العلم والمعرفة وأن يجعل النجاح رفيق دربي.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم : الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقات العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز البحث

أنا الممضي أدناه،

السيد(ة) بن زيان سارة

الصفة: طالب، أستاذ باحث، باحث دائم طالبة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 202468298

الصادرة بتاريخ 22-02-2018 عن دائرة/ بلدية بلدية بوسعادة المسيلة

المسجل(ة) بكلية الحقوق والعلوم السياسية قسم : الحقوق

والمكلف بانجاز أعمال بحث (مذكرة ماستر، مذكرة ماجيستير، أطروحة دكتوراه) الموسومة بـ :

مذكرة ماستر

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ

إمضاء المعني

قـائمـة المختصرات :

ج.ر : الجريدة الرسمية

ق .إ.ج : قانون الإجراءات الجبائية

ق.إ.م.إ : قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ق.ض.غ.م : قانون الضرائب الغير مباشرة

ص : صفحة

ص ص : من صفحة إلى صفحة

ط : طبعة

د ط : دون طبعة

ع : عدد

د ت ن : دون تاريخ النشر

م و ض : المدير الولائي للضرائب

مقـــــــدمـــــــــة

تعد الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة ، وقد تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة وأدوارها في المجتمع ، إذ أن هناك ارتباط كبير بين النظام الضريبي وطرق وأساليب فرض الضريبة وتحصيلها ، وبين نظام الدولة الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المطبق أثناء فرض الضريبة .

فالدولة أصبحت تستعمل الضريبة ليس كمصدر من مصادر الإيرادات العامة فقط ، بل كوسيلة لتحقيق أهداف معينة والتأثير على مختلف أوجه الحياة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية .

فالضريبة هي مساهمة نقدية تفرض بصفة جبرية من طرف الدولة أو إحدى الهيئات المحلية على المكلفين بها ، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ، حسب قدراتهم التكليفية ، وبصفة نهائية مساهمة منهم في التكاليف والأعباء العامة ، ودون مقابل خاص مقابل دفع هذه الضريبة مساهمة منهم في تغطية النفقات العمومية للدولة وهي بصدد تحقيق مختلف أوجه المصلحة العامة .

فإن تطبيق مبدأ العدالة والمساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الجباية يقتضي فضلا ضرورة استناد الضريبة لمبادئ العدالة والملائمة ، التحديد واليقين ، المرد ودية وضمانات المكلف و أن يكون تقدير وعاء الضريبة وحسابها وتحصيلها بطريقة سليمة مطابقة لأحكام التشريع الجبائي المعمول به . غير أن المكلف بالضريبة ولكون الضريبة تدفع بشكل نهائي ودون مقابل قد يمتنع عن أدائها أو يلجأ لبعض التصرفات التي لا تعكس حقيقة مداخيله أو يلجأ للغش أو التدليس ، كما أن الإدارة بدورها وأثناء قيامها بتقدير وعاء الضريبة وتحديد نسبتها قد تتعسف أو تقع في الخطأ مما يؤدي في أحيان كثيرة لنشوب نزاعات بين الطرفين .

وضمانا لحقوق المكلف من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى استحدث المشرع الجزائري قانونا يحدد كيفية حل هذه النزاعات وهو القانون رقم 02/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقوانين المالية .

وبالرجوع إلى هذا القانون نجد أن إجراءات حل المنازعات الجبائية تمتاز بنوع من الخصوصية كونها تسعى للتوفيق بين طرفين غير متكافئين من حيث المراكز القانونية ،المكلف بالضريبة من جهة وإدارة الضرائب التي تتصرف باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة عامة من جهة أخرى ،وعلى الرغم من ذلك فإن القانون المتضمن كيفية حل لمنازعات الجبائية جاء ضمن قانون المالية لسنة 2002 مصدره السلطة التنفيذية ،وأكثر من ذلك فإن هذا الأخير يخضع لتعديلات دورية متتالية ترد في قوانين المالية المتعاقبة ،وأجزاء كثيرة منه متناثرة في قوانين جبائية أخرى ،الشيء الذي يجعله متغير ،وغير مستقر، وغامض ،ومعقد ،ويصعب

على المكلف حتى وإن كان مثقفا الإلمام بكل جوانبه ،وهذا يتناقض مع مبدأ الأمن القانوني . وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجد أنه تضمن طريقتين أو مرحلتين لحل النزاعات الضريبية الا وهما اجراءات إدارية وإجراءات قضائية .

1/ موضوع الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إجراءات الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري ،سواء من حيث الإجراءات الإدارية المتعلقة بإدارة الضرائب ، أو من حيث الإجراءات القضائية لحل المنازعات الضريبية ، وذلك من أجل معرفة الجهة القضائية المختصة للفصل في النزاع المطروح أمامها .

2 / أسباب اختيار الموضوع :

تكمن اسباب اختيار الموضوع على اسباب ذاتية وأخرى موضوعية على النحو التالي :

أسباب ذاتية :

- بحكم التخصص .
- كون هذا الموضوع يعتبر مقياس للدراسة النظرية لطلبة سنة أولى ماستر في السداسي الثاني .
- الرغبة في مناقشة هذا النوع من المواضيع .
- الميل إلى الإطلاع لأهم محطات هذا الموضوع
- تطوير المعارف القانونية لدينا

أساب موضوعية :

محاولة تسليط الضوء على مختلف الجوانب الإجرائية للدعوى الضريبية سواء المتعلقة بقانون الإجراءات الجبائية خاصة ، وكذا المتعلقة بقانون الإجراءات المدنية والإدارية .

ونتيجة لتغير والتعديل المتسارع والمتلاحق للنصوص الضريبية عبر قوانين المالية المختلفة ،مما دفعنا لاختيار هذا الموضوع .

وكونه كذالك من بين المواضيع التي يهتم القانون الإداري بمعالجتها .

ونظرا لأهمية البالغة لهذا الموضوع ولارتباطه بأموال الخزينة العامة .

3/ أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في جانبين عملي وآخر علمي :

الأهمية العلمية :

تظهر الأهمية العلمية من خلال القوانين التي سنها المشرع الجزائري لمثل هذا النوع من المنازعات والتي نظمها في قانون خاص الا وهو قانون الإجراءات الجبائية ، قانون التسجيل وكذا في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وكذا قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

الأهمية العملية :

تظهر الأهمية العملية للموضوع بحثنا من خلال تطبيق النصوص القانونية الخاصة بالضريبة أثناء حل النزاع الضريبي ، وكذا نجاعة الإجراءات المتبعة سواء الإدارية أو القضائية ،وكذا التقليل من اللجوء إلى القضاء لطول إجراءاتها وكذا مساهمتها في معرفة كل طرف لحقوقه وواجباته ،ولأهمية ارتباطها بأموال الخزينة العمومية .

4/ إشكالية الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تبيان وتوضيح الإجراءات المتبعة في الدعوى الضريبية سواء المتعلقة بالإجراءات الإدارية أو تلك المتعلقة بالإجراءات القضائية ،ومن هذا المنطلق فإن الإشكالية المطروحة في موضوع دراستنا تتمثل في :

فيما تتمثل الإجراءات الإدارية والقضائية للدعوى الضريبية ؟

5/ المنهج المتبع :

إعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع وللإجابة على الإشكالية المطروحة، المنهج التحليلي والوصفي وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية الخاصة بموضوع دراستنا ،بحيث استندنا على قانون الإجراءات الجبائية الذي يعتبر الإطار الأساسي الذي ينظم هذه الدراسة بالشكل الذي يجعلنا نبين مدى فعاليتها سواء أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء ،كذلك اعتمدنا على قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

6/ خطة الدراسة :

ترتكز دراستنا أساسا حول البحث عن الإجراءات الإدارية والقضائية للدعوى الضريبية فلذلك قسمنا دراستنا إلى فصلين وهما كالتالي :

الفصل الأول بعنوان : الإجراءات الإدارية للدعوى الضريبية ، والذي ينقسم بدوره إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه إجراءات الدعوى الضريبية أمام إدارة الضرائب ، بينما في المبحث الثاني تطرقنا إلى إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المتخصصة .

الفصل الثاني بعنوان : الإجراءات القضائية للدعوى الضريبية ،والذي بدوره ينقسم إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية ،بينما في المبحث الثاني تطرقنا لإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة .

الفصـل الأول

الإجـراءات الإداريـــة للدعـوى الضريبيـــة

بالرجوع إلى مختلف التشريعات الضريبية ، خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية الذي تضمن الإجراءات المتبعة في المنازعة الضريبية العائدة لاختصاص القضاء الإداري ، قد أقر إجراءات للفصل في الدعوى الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء وتتمثل في إجراءات إدارية حيث يقوم المكلف بالضريبة بتقديم شكوى" تظلم إداري مسبق " إلى الإدارة الضريبية إجباريا ، وتقديم طعن إلى اللجان الإدارية اختياريا إن أراد المكلف ذلك قبل عرض النزاع على المحكمة الإداري هذا ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات القضاء الكامل في القانون العام.

وبالإضافة إلى كل هذه التعديلات ومختلف التشريعات الضريبية ، جاءت بهدف تبسيط إجراءات التقاضي وتفادي تعقيدها وقد نص المشرع الجزائري على عدم قبول الدعوى القضائية في منازعات الضرائب ما لم تكون مسبوقة وجوبا بتظلم يرفعه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ، قبل لجوئه إلى القضاء لرفع دعواه ضد القرار الصادر عن الإدارة الضريبية أمام هذه الأخيرة المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي أعدتها مصلحة الضرائب ، هذا تطبيقا لنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية [1] بحيث توجه الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التي تتبع مكان فرض الضريبة [2].

ومن خلال نص المادة هذه فإن تقديم الشكوى في مرحلتها الأولى أمام الإدارة الضريبية مرحلة حاسمة وإجراء إجباري الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه وذلك عندما يكون الغرض منها الحصول ، على استدراك الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، ومحاولة إيجاد حل ودي وإداري للنزاع.

وهدف المشرع من إلزام المكلف بالضريبة بإتباع هذه الإجراءات الإدارية قبل اللجوء للإجراءات القضائية هو:

- تجنب إغراق المحاكم الإدارية بكمية كبيرة من المنازعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

---

[1] أنظر المادة 70 من قانون رقم16-14المؤرخ في 28 ديسمبر2016، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،ج ر،العدد77،لسنة 2017.

[2] محمد إبراهيم خيري الوكيل، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء أراء الفقه وأحكام القضاء ، مصر، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي 2008 ، ص ص 217،221.

- السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية على مستوى الولاية بعد نفذ في مرحلة أولى بين المكلف بالضريبة والمفتشية بغية حصر فحوى الدعوى القضائية عند الاقتضاء وضمان حسن سيرها لا حقا.
- إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها غير المشروعة لتجنب فضيحة الوقوف أمام القضاء كمدعى عليها ، من أجل المحافظة على هبتها أمام الرأي العام.

وبالتالي فإن المنازعة الضريبية تبدأ من تقديم تظلم إداري مسبق " الشكاية " إلى إدارة الضرائب من طرف المكلف إجباريا قبل اللجوء إلى القضاء.

ومن أجل معرفة الإجراءات الإدارية الخاصة المتبعة في إجراءات الدعوى الضريبية أثر تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، قمنا بتخصيص المبحث الأول إلى إجراءات الدعوى الضريبية أمام إدارة الضرائب و المبحث الثاني لإجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة.

المبحث الأول : إجراءات الدعوى الضريبية أمام إدارة الضرائب

ألزم المشرع الجزائري الجبائي إتباع إجراءات خاصة أمام الإدارة الجبائية تبدأ كأصل عام بنشوب نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة حول الأساس الضريبي، الذي يتحول عند تعذر حله وديا بين الطرفين ، إلى محاولة البحث عن أساليب أخرى حيث فرض المشرع الجبائي إلزاما اللجوء لعرض النزاع كخطوة أولى أمام إدارة الضرائب ومنحها الحق في التسوية الأولية كطريق إلزامي ، ليتم بعد ذلك رفع دعوى قضائية إدارية بهدف بسط رقابة القاضي الإداري على النزاع ، هذه المرحلة الإجبارية اصطلح على تسميتها بالشكوى "(التظلم الإداري المسبق)" وهي عبارة عن مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية " .وهناك من عرفها على أنها التظلم الإداري المسبق هو الطلب أو الشكوى المرفوعة من طرف المتظلم إلى السلطة المختصة لفض النزاع أو الخلاف الناتج عن عمل قانوني أو مادي إداري" [1] .

وتستهدف هذه الشكاية الضريبية إما تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابه، إما الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريع ي أو تنظيمي، إما استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، وإما التماس التخفيض أو العفو في حالة الضيق أو العوز[2].

فالمشرع أوجب بالنسبة للدعوى الضريبية التظلم الإداري المسبق أو كما سماها في القوانين الجبائية الشكاية، وبالتالي فإن الدعوى الإدارية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبوقة وجوبا

---

[1] نورة موسى، الطعن الإداري المسبق(الإجراءات المدنية الإدارية)، مجلة فكر ومجتمع، العدد08، الجزائر 2011، ص151.

[2] حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008،ص15.

بشكوى يرفعها المكلف بالضريبية إلى إدارة الضرائب على أن توجه للمدير الولائي وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها [1].

وفي هذا الصدد سنتطرق إلى التظلم الإداري المسبق كإجراء أمام إدارة الضرائب في المطلب الأول ، ثم إلى الصلاحيات الإدارية في دراسة الشكاوي في المطلب الثاني .

المطلب الأول: التظلم الإداري المسبق كإجراء أمام إدارة الضرائب

لقد أبقى المشرع الجزائري على شرط التظلم الإداري المسبق كإجراء أولي إلزامي قبل رفع النزاع أمام القضاء في مجال المنازعات الضريبية، وذلك بموجب المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية ، وهو ما يعتبر استثناءا عن القاعدة العامة التي تجعل التظلم الإداري جوازيا، والمنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. إذ تنص المادة 830 من قانون إ.م.إ. الصادرة بموجب القانون رقم 09/08المؤرخ في 23فيفري 2008،"ج.ر.ج.ج.د.ش"، العدد21 ، مؤرخ في 2008/4/23 على مايلي:"يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه.."

ويعتبر هذا الإجراء الطريقة القانونية التي تمكن المكلف من الحصول على حقوقه أو تصحيح وضعيته ، أو الحصول على قرار إداري قابل للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

ويبدو أن المشرع الجزائري أبقى على شرط التظلم في هذا النوع من المنازعات نظرا لخصوصيتها وتمتعها بالطابع التقني الذي كثيرا ما يصعب على القاضي فهمه من دون الاستعانة بخبير أو خبراء مختصين ، أو الاهتداء لما يرده من استنتاجات في التظلم أو الشكاوى، من خلال الحوار الكتابي بين المكلف

بالضريبة والإدارة الضريبية الساعي لإيجاد الحلول المطروحة ، وتجنب النفقات الإضافية وتضييع الوقت باللجوء للطريق القضائي الذي يتميز بطول الإجراءات ، كما يمكن التظلم الإداري من استدراك الأخطاء المرتكبة في تقييم الوعاء الضريبي [2] .

حيث ألزم المشرع الجزائري توفر شروط شكلية يجب أن تحتوى عليها الشكوى الضريبية في النصوص الخاصة بالمنازعات الضريبية وهي القوانين الضريبية، غير قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن يلزم المشتكي بتلك الشروط المنصوص عليها في القوانين الضريبية ، ولكي تكون الشكوى مقبولة أمام الإدارة الضريبية ألزم المشرع الجزائري المشتكي بضرورة تضمين شكواه مجموعة من البيانات الشكلية ، وأن تقدم في المواعيد المحددة لها وإجراءات التحقيق في الشكوى والبت فيها.

---

[1] عزيز أمزيان،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دط، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص10.

[2] محمد بن أعراب، محاضرات في المنازعات الضريبية، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف2 ، لسنة 2020/2019، ص 07

والتظلم الإداري المسبق في المادة الضريبية " الشكاية الضريبية" يتضمن مجموعة من الشروط التي سنتطرق إليها في أربع فروع حيث خصصنا الفرع الأول لشكل الشكاية ثم إلى مضمون الشكوى في الفرع الثاني ، و أجال الشكوى كفرع ثالث ،ثم إلى التحقيق في الشكوى والبت فيها في الفرع الرابع .

الفرع الأول : شكل الشكوى

لم يترك المشرع الجبائي الجانب الشكلي للشكوى الضريبية دون تنظيم، بل قيدها بجملة من الشروط الشكلية التي يجب التقيد بها، فالأصل أن تكون فردية إلا أنه أجاز أن تكون جماعية بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجماعية وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة ، أما بالنسبة للشكاوى الخاصة بكل محل خاضع للضريبة فلا بد أن تكون منفردة وغير خاضعة لحقوق الطابع.

بوجه عام يشترط المشرع الجزائري شكلا معينا يجب أن تقدم فيه الشكوى الضريبية غير أنه بالرجوع إلى نص المادة73 من قانون الإجراءات الجبائية ، أنها تضمنت مجموعة من القواعد الشكلية التي يجب مراعاتها عند تحرير الشكوى في ميدان المنازعة الضريبية تتمثل في ما يلي:

أولا: البيانات العامة للشكوى

- أن تكون الشكوى مكتوبة على ورق عادي غير مدموغ.
- أن تكون الشكوى فردية إلا في حالات الغرض الجماعي للضريبة.
- عرض موجز لأوجه وطلبات المكلف بالضريبة.
- تقديم وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع من المصدر في حالة ما إذا دفعت الضريبة بدون جدول.
- لا تخضع الشكاوي للحقوق الطابع.
- بيان رقم الجباية أو الضريبة في الجدول في حالة عدم تقديم نسخة من الإنذارات.
- توقيع الشكاية بخط محررها.
- توجيه الشكاية غلى مدير الضرائب للولاية [1]

ثانيا: البيانات الخاصة للشكوى

- تقديم الشكاية في آجالها.
- وجوب اختيار المكلف بالضريبة المقيم في الخارج موطنا له في الجزائر.
- طلب الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع [2].
- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى:

"ذكر الضريبة المعترض عليها.

---

[1] أنظرنص المادة 73من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2020.

[2] عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة،مجلة مجلس الدولة ،عدد خاص(المنازعات الضريبية)،2003،ص7.

بيان رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.

توقيع صاحبها باليد..."

فهذه أهم الشروط الشكلية ببياناتها العامة والخاصة التي اوجب المشرع الجزائري إتباعها عند تحرير وتقديم الشكوى الضريبية.

من خلال نص المادة 73 أعلاه نستشف الشروط الشكلية المتمثلة بالشكوى والمتمثلة في:

وجوب أن تكون الشكوى فردية، فالأصل العام أن الشكوى الضريبية لا ترفع إلا من طرف المكلف بالضريبة نفسه أي المدين بها شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا، غير أنه واستثناءا أجازت الفقرة الأولى من المادة 73 المذكورة أعلاه للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وكذا أعضاء شركات الأشخاص الذين يطعنون في الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية، كما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن[1].

والملاحظ في المادة 73 المذكورة أعلاه أن المشرع الجزائري نص على أن تكون الشكوى فردية، في حين أن المكلف بالضريبة قد يكون شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، ومثال على الشخص المعنوي" شركة أموال"، فالضرائب في هذه الحالة تفرض باسم الشركة ومنه فعبارة " شكوى فردية" لا تتماشى مع الشخص المعنوي " الشركة".

إذن الشكاية الضريبية يجب أن تتعلق بشخص واحد، أي صاحب الصفة والمصلحة، فإذا انتفت هذه الصفة رفضت الشكوى أما المصلحة فتكمن في المنفعة التي نعود من تقديم الشكوى، وما يميزها أنها مصلحة فردية، وشخصية.

وكما أن المصلحة هنا مادية وذلك خلافا للقواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية عموما، حيث تقبل المصلحة المعنوية، ففي المادة الضريبية لا تقبل إلا المصلحة المادية كالاستفادة من تخفيض الضريبة أوإلغائها كليا، وكما أنه لا تقبل أيضا الشكوى في خصوص المصلحة المعنوية وحدها.

والشكوى الضريبية كما تم ذكره أعلاه قد تتعلق بأشخاص معنوية، وهذا ما يحتم وجود ممثل قانوني لهذه الأشخاص المعنوية ،كما أن الشكوى الضريبية في بعض الأحيان قد تتعلق بناقص أو عديم الأهلية، وهذا ما يستوجب وجود قانوني عن هذا الأخير يتصرف باسمه، وكذلك الأمر بالنسبة للمحجوز عليه، وغير ذلك من الحالات.

وهذا ما نصت علية الفقرة الأولى من المادة 75من قانون الإجراءات الجبائية" يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة

[1] رشيد خلوفي، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة 01، د م ج، الجزائر، 1994، ص85.

تسلمها للإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل...." من هذه الفقرة نستخلص الشروط المتعلقة بالوكالة والتي تتمثل في:

- كي تعتبر الوكالة صحيحة يجب أن تصدر عن المكلف أو المدين بالضريبة شخصيا، ولهذا المكلف أو المدين مطلق الحرية في اختيار موكله، كذلك سلطات الوكيل تتحدد من خلال ما ورد في نص الوكالة، كما أنه لا يمكن للوكيل أن يوكل غيره أي لا يمكنه تحرير وكالة لغيرها، كما أنه يجوز للشخص الموكل أن يقدم الشكوى نيابة عن موكله " المكلف بالضريبة" أمام الإدارة الضريبية كما أنه لا يجوز العكس، فالوكالة يجب أن تحرر على مطبوعة خاصة تسلمه إدارة الضرائب.

فقد استقر مجلس الدولة قراره رقم 23957المؤرخ في أفريل 2006على رفض الدعوى شكلا نظرا لعدم دمغ الوكالة وتسجيلها في الشكوى الموجهة كإجراء سابق أما م إدارة الضرائب[1].

- وجوب تقديم شكوى منفردة :بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة ، والمقصود هنا ارتباط الشكوى بمكان فرض الضريبة، حيث يشترط في كل شكاية أن تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط، أما إذا كانت متعلقة بمجموعة بلديات فإنها لا تقبل إلا بالنسبة للاقتطاعات عن الضرائب الثابتة في البلدية المذكورة في البداية.

- وجوب تعيين موطن المشتكي: بالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من نص المادة 75من قانون الإجراءات الجبائية نجدها قد نصت على أنه يجب على كل مشتكي أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا في الجزائر. وذلك تحت طائلة البطلان، هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أما بالنسبة للأشخاص المعنوية المتمثلة في المؤسسات الأجنبية العامة بالجزائر وتكون هذه المؤسسات خاضعة للرسم فيجب على هذه المؤسسات اعتماد ممثل مقيم بالجزائر والذي يلتزم بالأخذ على عاتقه كل التصرفات التي تقوم بها هذه المؤسسة بخصوص الرسم[2]، أما فيما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فإننا نرجع بشأنها إلى الاتفاقيات والمعاهدات الدولية وذلك تفاديا لازدواج فرض الضريبة.

- التوقيع: بالرغم من أن الشكوى لا تخضع لحقوق التسجيل إلا أن المشرع اشترط أن تكون موقعة من طرف المعني بنفسه أو وكيلة القانوني.

الفرع الثاني: مضمون الشكوى.

يجب أن تحتوى الشكاية"التظلم الإداري المسبق" على عرض وجيز للأسباب التي جعلت المكلف بالضريبة يرفض الضريبة ويعترض عليه، ومثال ذلك أن يرفع المشتكي بأن الضريبة المفروضة عليه مرتفعة لا يستطيع دفعها، أو أن هناك خطأ في حسابها لا يوافق نشاطه التجاري أو المهني.

---

[1] أنظر قرار مجلس الدولة رقم 23957، المؤرخ في 19 أفريل 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006، ص 187-188.

[2] وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر كلية الحقوق بسكرة، 2010، ص 22-23.

ويجب على المكلف بالضريبة أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه، وينهي الشكاية بطلبه الرامي إلى الإعفاء الجزئي أو الإلغاء الكلي للضريبة إذا وجد نص قانوني جدي يدعو إلى ذلك [1].

وبالنظر إلى مضمون الشكاية نجد أن موضوعها عبر مرحلتين في الأول عرض الدفوع، و في المرحلة الأخيرة بيان عرض طلبات المكلف [2] وهو ما سنتطرق إليه فيما يلي:

أولا:عرض الدفوع

تعرف الدفوع في المادة الضريبية بأنها: " الحجج والمبررات الواقعية والقانونية التي تدعم الشكاوى مع الحرص على تقديم أدلة الإثبات في حالة وقوع عبء الإثبات على المكلف الذي يجب علية إذا أراد المعارضة في قيمة الضريبة المفروضة عليه جزافيا أن يثبت أنها مبالغ فيها وعرض الوسائل والحجج التي تحدد نوع التظلم ما إذا كان نزاعيا أو ولائيا.

ويمكن تقسيمها إلى دفوع شكلية ودفوع موضوعية.

- **الدفوع الشكلية :**

الدفع الشكلي مثلا في منازعات الضرائب هو الذي يوجه إلى إجراءات المتابعة دون أن يمس بأصل الحق، فالقاعدة أن بطلان الإجراءات يؤدي إلى زوال الإجراءات اللاحقة، وشروط قبول الدفوع هي:

1. أن يكون الدفع قانونيا.
2. أن يكون الدفع جوهريا.
3. الصفة في الدفع.
4. عدم سقوط الحق في الدفع [3]

ففي حالة مخالفة وخرق الإجراءات يمكن للمكلف بالضريبة ، التطرق في شكواه إثبات أن مصالح إدارة الضرائب أغفلت وخالفت إجراءات المتابعة ، وعندما تتعلق الشكاية بإجراءات فرض الضريبة وهل تم احترام القواعد القانونية لفرضها من قبل الجهة التي قامت بتحديد الوعاء فيمكن للمشتكي الدفع بإلغائها.

- **الدفوع الموضوعية**

هي تلك الدفوع المتعلقة بالخطأ المادي البسيط ، منازعة تقيين القاعدة الضريبية والخطأ في ترتيب البيانات والمذكرات.

1- الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يتم عرض السبب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلب ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الضريبية، ويتطلب تصحيحه، كارتكاب

---

[1] حسين طاهري، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية "د.ط"، دار الخلدونية الجزائر، 2005، ص 14.

[2] مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009/2008، ص 25-26.

[3] عبد التواب معوض، الدفوع الإدارية، الانتصار لطباعة الأوفيست، ط4، مصر، 2000،ص ص 59-61.

خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير قيمة رقم الأعمال وفق المادة 12من قانون الإجراءات الجبائية.

2- منازعة تقديم القاعدة الضريبية: فيما يتعلق بالضريبة المنشأة طبقا لإجراءات التسعيرة الإدارية، فإن عبئ الإثبات يقع على المشتكي، أما فيما يخص الضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة، لا بد من المكلف أن يوضح طبيعة نشاطه وتاريخ شروعه فيه ثم يقدم طلباته.

3- الخطأ المرتكب في ترتيب البيانات والمذكرات: حيث يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، ويمكنه تدعيم شكايته بوثائق إثباتيه، مثل مستخرجات من سجل المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها أن تبين وتوضح الغموض الذي تضمنت الضريبة المفروضة على المكلف.

ثانيا: عرض طلبات المكلف

بعد أن يقدم المكلف بالضريبة دفوعه، يأتي بعرض الطلبات والتي يجب تعزيزها بإثباتات لكي يحصل على مايصبو له عبر هذه الشكاية.

- **حالات طرح الطلبات**

بالرجوع إلى نص المادة 110 من قانون المالية لسنة 2002 نجدها تنص على ما يلي:

" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي" [1].

وما يستخلص من نص المادة 110 أعلاه أن الشكوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة أعلاه يجب أن توجه أولا إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع لة مكان فرض الضريبة وهو مانصت علية المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية [2].

حيث نصت على ما يلي يجب أن توجه الشكاية المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70أعلاه حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة .يسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة.

وقد اشترطت المادة 73 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية أن تحتوى الشكاية على جملة من الشروط، وذلك تحت طائلة عدم القبول على عرض ملخص لوسائل دفاع المشتكي واستنتاجه على الشكل التالي:

---

[1] المادة 110من القانون رقم 21/01المؤرخ في 22ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر، عدد 79 لسنة 2001

[2] أنظر المادة 71من القانون رقم 21/01الصادر بتاريخ:2002/12/22 المتضمن قانون المالية والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002، ج ر بتاريخ 2002/12/25المعدل والمتمم.

عرض ملخص لوسائل الدفاع والأسانيد المعتمد عليها من قبل المعترض بغية تصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة الجبائية،وهذا ما يجب التمييز بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وتلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم الوعاء الضريبي.

1. طلب الخطأ المادي البسيط: في هذه الحالة يحدد المكلف بالضريبة أسباب ظهور الخطأ بإيجاز وبوضوح مع طلب تصحيحه [1].

طلب إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي: ففي هذه الحالة بالنسبة للضرائب المنشأة بناء على إجراءات التقدير الإداري فعبء الإثبات يقع على المشتكي، أما فيما يخص الضرائب المبنية

2. على وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوظيفة والحالة الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبية وكل ذلك من أجل تحديد الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة.
3. طلب عرض المكلف بالضريبة لطلباته: بعد عرض المكلف للأسباب التي دفعته إلي عدم القبول بمبلغ الضريبة وتقديم الوسائل والمبررات قصد تصحيح الخطأ الذي وقت فيه الإدارة عند فرض الضريبة يقوم بعرض طلباته ويوضحها بكل دقة سواء كان عرضها تخفيض الضريبة أو الإعفاء منها.
4. طلب الاستفادة من حق ناتج عن نص تشريعي أو تنظيمي مثل حالات التخفيض أو الاستفادة من الامتيازات الضريبية.
5. طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الاقتطاع من المصدر أو عند التسديد التلقائي للضريبة مثل الدفع الجزائي على الرواتب والأجور.

وحسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن للمكلف تضمين شكواه طلب إرجاء دفع الضريبة فيما يخص صحة أو مقدار الضريبة المفروضة عليه، ويترتب على قبول الإدارة الضريبية لطلب المكلف تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار في الشكاية.

غير أنه لقبول طلب التأجيل القانوني للدفع: لابد من استيفاء الشروط الواردة في نفس المادة التي تتمثل فيما يلي:

- تضمين الشكاية طلب صريح بتأجيل القدر المتنازع فيه من الضرائب فقط.
- تقديم الشكاية ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72،73،75، من قانون الإجراءات الجبائية. ولضمان صحة الطلب على المكلف أن يثبت بأنه قدم لقابض الضرائب مبالغ الضمان التي يودعها المكلف بدفع الضريبة ويستلم وصل بذلك، وهذا الوصل يعتبر شرطا مهما لقبول الطلب، وللفصل في هذا الطلب تقوم إدارة الضرائب بعد استلامها لشكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع وبعد التأكد من توافر الشروط الشكلية لها بدراستها من حيث الموضوع بأن المكلف لم

[1] سليم قصاص، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري قسنطينة، 2008، ص34.

- يستعمل طرق احتيالية من أجل إعساره، وأنه لا يتعلق الأمر بالتوقف عن النشاط وتصفية المؤسسة ولا بتوقيف التسوية لاستعمال الغش، ثم تقوم بتحديد المبلغ الضريبي المراد تأجيل دفعة وذلك تبعا للمعلومات الواردة في الشكوى التي رفعها المكلف بالضريبة، وبعد ذلك تسجل " تدون" علامة "s.p" بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق، وينم إعلان قابض الضرائب المختص إقليميا والمكلف بتحصيل الضرائب بواسطة رسالة بطلب المشتكي تأجيل الدفع. حيث يقوم بتبليغه ويتخذ إجراءات التحصيل في حالة رفض طلب الإرجاء، أما في حالة قبوله ، فإنه تقوم بوقف إجراءات المتابعة التي كان قد باشرها من أجل تحصيل مبالغ الضرائب التي هي في ذمة المكلف وذلك إلى غاية صدور القرار النهائي من الإدارة الجبائية بشأن الشكاية التي تقدم بها المكلف بالضريبة.

أما فيما يخص العقوبات التأخيرية فإن تقديم طلب إرجاء الدفع لا يتوقف سريانها إلا أنه يقطع مواعيد دعوى التحصيل.

- أن يحدد ويبين بدقة في الشكوى المبلغ الذي يطالب بتخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

- أن يتعلق موضوع الاحتجاج بالضرائب التي مارست عليها الإدارة حقا في رقابة التصريحات، وذلك التي مارست بشأنها تحقيقا مصوبا أو تحقيقا معمقا في الوضعية الجبائية، وفقا للمواد من 18إلى 21من قانون الإجراءات الجبائية.

- دفع مبلغ يساوي 30%من قيمة الضرائب المفروضة على المكلف أمام القابض المختص، وتمثل هذه الحصة المدفوعة ضمانا لتحصيل الضريبة، بالتالي المكلف يستفيد من إيقاف دفع نسبة 70% من مبلغ الضرائب المستحقة والمتنازع بشأنها.

- ألا يتعلق طلب تأجيل الدفع بمنازعة تخص ضرائب مثقلة بزيادات مطبقة في حالة الغش الجبائي [1]

وتجدر الإشارة إلى أن: الأرجاء القانوني للدفع بناء على طلب المكلف يمكن أن يكون محلا للإنهاء من طرف السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الأرجاء. وذلك حسب الفقرة الرابعة من المادة 74 .

ملاحظة: يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض مزدوج أو خطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون لأن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع 30% من الضرائب المتنازع فيها.

- عبء الإثبات في الشكوى:

كل من يدعي حقا ألزم قانونا بإثباته حسب طرق الإثبات المحددة قانونا، وإلا عد طلبه غير مؤسس، وبه نبين حالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف والحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على إدارة الضرائب.

[1] محمد بن أعراب، المرجع السابق ، ص 13.

1- بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة :

- يقع عبء الإثبات على المكلف في حالة تم تحديد الوعاء الضريبي، وفقا لتصريحاته.
- إذا تعلق الأمر بنزاع واقع على تصحيح التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ويلزم أن تكون هذه التصحيحات قد تم تبليغها للمكلف المعني، وهو بدورة أبدى رضاه عليها، أو لمديره أي اعتراض في إطار الآجال المحدد.
- في حالة حساب الوعاء الضريبي على أساس التقدير الجزافي.
- إذا تم تقدير الأرباح من طرف إدارة الضرائب أثناء عملية التحقيق في الوضعية الجبائية، لا يمكن أن يكون هذا الإجراء إلا في حالة رفض المحاسبة، أو في حالة رفض المكلف تقديم المعلومات المطلوبة منه [1] .

2- بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة :

- الشكاية المقدمة من المكلف تم تأسيسها على ضريبة قدرت من طرف الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف.
- تحديد الضريبة بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال الممنوحة للرد على اقتراح الإدارة.
- إذا قامت مصالح إدارة الضرائب برفض المحاسبة أثناء القيام بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فالإدارة ملزمة بتبرير موقفها، عن طريق تقديم كل الأدلة التي بنيت عليها تقديراتها.
- الوعاء قد تم ضبطه وفق النظام الجزافي ، وتمت المصادقة على الاقتراح من طرف المكلف بالضريبة لعد استدعائه ، في هذه الحالة يصبح بمثابة اتفاقا [2] لا يجوز نقضه.
- إذ وجد خطأ ثابت في الوثائق التي يلزم القانون تقديمها أو مسكها .
- تعلق الشكوى بالرسم على القيمة المضافة ، وأن التقدير تم بصفة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية وليس على أساس تصريح المكلف ، في هذه الحالة الشكاية لا يكون لها أثر موقف بالنسبة للحقوق الأصلية ، على خلاف غرامات التأخير فإن تحصيلها يبقى موقوفا إلى غاية صدور القرار النهائي في النزاع المعروض المادة 109ت.ق.إ.ج ، والإثبات في هذه الحالة يقع عينه على المكلف حسب المادة 44/و،ق،إ،ج.

---

[1] عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص26.

[2] تنص المادة 106 القانون المدني الجزائري على أن "العقد شريعة المتعاقدين" وبهذا إذا وقع اتفاق بين المكلف والإدارة لا يمكنه التراجع عنه.

- بالنسبة لحقوق التسجيل والطعون الخاصة بالضرائب غير المباشرة في التعديل الذي نصت عليها المادة 359من قانون التسجيل[1]، وبعد توحيد الإجراءات حسب المادة 70قانون الإجراءات الجبائية، أصبح المكلف قادرا من خلال شكواه الحصول على حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، لكن م489 من ق،ض،غ،م أوردت نفس الشروط المذكورة في قانون التسجيل، بحيث جعلت المكلف غير ملزم بالتظلم المسبق في رفع الدعوى أمام القضاء، برفع دعواه مباشرة إلى المحكمة الإدارية. إضافة إلى الأمر 2/153مكرر ألزمت تدعيم الشكاوى المشكلة للاعتراض على المتابعات بكل وسائل الإثبات.

الفرع الثالث : آجال الشكوى

تعد مسألة الآجال المنصوص عليها قانونا شرطا أساسيا لقبول الشكاية كذلك قبول الدعوى القضائية فيما بعد، وبالرجوع إلى المادة 830 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تنص على ما يلي:

"يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص علية في المادة 829 أعلاه.

يعد سكوت الجهة الإدارية المتظلم أمامها على الرد خلال شهرين 2، بمثابة قرار بالرفض ويبدأ هذا الأجل من تاريخ تبليغ التظلم.

وفي حالة سكوت الجهة الإدارية، يستفيد المتظلم أجل شهرين 2، لتقديم طعنه القضائي، الذي يسري من تاريخ إنتهاء أجل شهرين المشار إليه في الفقرة أعلاه.

في حالة رد الجهة الإدارية خلال الأجل الممنوح لها، يبدأ سريان أجل شهرين 2من تاريخ تبليغ الرفض.

يثبت إيداع الشكوى أمام الجهة الإدارية بكل الوسائل المكتوبة، ويرفق مع العريضة [2]، من نص المادة 830 أعلاه يتضح لنا أن الشكوى لم يعد شرطا إلزامي بل أصبح كقاعدة عامة شرطا جوازيا فالمشرع وفق هذه المادة منح الاختيار للمعني بالقرار الإداري أما تقديم شكوى أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار أو التوجه مباشرة إلى الجهة القضائية المختصة ورفع دعواه وذلك في إطار احترام الآجال الممنوحة له [3].

واستثناءا القاعدة العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن الشكاية يعد شرطا وجوبيا في المادة الضريبية كونها " الشكاية الضريبية" تخضع لإجراءات خاصة وهذا ما أكدته مختلف التشريعات الجبائية في مقدمتها قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية نجدها تنص على مايلي:

" مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى.." [4].

---

[1] الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بقانون التسجيل المعدل والمتمم.

[2] المادة 380 من القانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عدد 21،الصادربتاريخ2008/04/23

[3] محمد الصغير بعلي، الوسيط في المنازعات الإدارية، "د ط"، دار العلوم عنابة، 2009، ص 128/127.

[4] المادة 72من قانون رقم 21/01 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،السابق ذكره .

وحساب الآجال المتعلقة بتقديم الشكوى الضريبية تختلف باختلاف موضوعها فهناك نوعين من الآجال وهو ما سنتطرق إليه في كل من الآجال العامة، والآجال الاستثنائية.

أولا : الآجال العامة

تقبل الشكوى حسب نص المادة 72 -1 من قانون الإجراءات الجبائية في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة التي تم إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي فلأجل العام هو سنة واحدة وذلك بعد السنة التي انطلق فيها الميعاد ، بينما في فرنسا هو سنتين بدءا من حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي سواء إدراج الجدول في التحصيل أو التبليغ سند الشروع في التحصيل أو تحقق الحدث المسبب للشكوى[1].

كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول الذي أدرج للتحصيل مثلا في شهر فيفري 1997 م يسري الأجل المحدد لرفع الشكوى بالنسبة لهذه الحالة إلى غاية 31_12_1998 م هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 15_06_1986م تحت رقم42780 بخصوص قضية(خ ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان فوقها لما هو ثابت لقضية الحال فإن المدير سدد دينه الضريبي بتاريخ 26_10_1982م بعد التبليغ الذي استلمه في 28_01_ 1981م في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 23_08_ 1983م أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانون والمحدد أساسا لَ31_12_1982م وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال.

أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في الجدول فا لأجال تصبح كالأتي: إذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع ، فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع أما في حالة التي دفعت الضريبة محل النزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة الذكر، ولو لم يسبق ذلك تبليغا للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع أي إلى غاية 31_12_1983م [2].

إذا بالنسبة للضريبة المفروضة فإن نقطة انطلاق الأجل المحدد بتاريخ إحالة الجدول للتحصيل وليس من صدور قرار فرض الضريبة [3]

ثانيا: الآجال الاستثنائية الواردة على الآجال العامة

خروجا عن الإطار العام لحساب الأجل وذلك مراعاة من المشرع لبعض الحالات فإن الآجال الاستثنائية المتعلقة ببعض الحالات تتحدد كمايلي:

---

[1] أحمد فنيس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دط، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع ،مصر ،2014، ص79.

[2] عزيز أمزيان،المرجع السابق ، ص ص12_ 13

[3] سليم قصاص، المرجع السابق ، ص29.

- عند حدوث خطأ في توجيه الإنذارات : في هذه الحالة فإن الآجال القانونية لرفع الشكاية تنقضي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة الإنذارات الجديدة ، فهذا الخطأ الصادر عن الإدارة الضريبية يجعل الإنذارات لا تصل إلى المكلف بالضريبة طالما كان هناك خطأ في إرسال هذه الإنذارات للمكلف عن طريق العنوان الخطأ.

- حالة الخطأ والازدواج الضريبي في فرض الضريبة : في الحالة هذه تنقضي أجال رفع الشكاية في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف من وجود ضرائب مفروضة عليه وغير مؤسسة أو فرضها عن طريق الخطأ أو فرض نفس الضريبة لأكثر من مرة، ما نود الإشارة إليه أن تاريخ بداية الآجال مرتبطة ليس بعلم المكلف بل بتأكده من وجود الضرائب غير المؤسسة أو الازدواج الضريبي، هذا الأمر يثير إشكالية إثبات تاريخ التأكد أو العلم اليقيني من وجود الحالات الموجبة لرفع الشكوى مما يجعل الأجل في هذه الحالة غير مضبوط وعلى المشرع مراجعة هذه الفقرة، حيث تمر ثلاث سنوات على فرض الضريبة غير المؤسسة لكي يتأكد المكلف من حصول ذلك ليبدأ حساب الآجال من تلك الفترة.

- الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جداول للتحصيل: هذه الحالات يجب أن تكون فيها الضريبة تقتطع من المصدر مثل الضريبة المفروضة على المرتبات والأجور أو في إطار بعض المداخيل المرتبطة برؤوس الأموال المنقولة، كما تتجلى هذه الحالة في التسديدات التي يقوم بها المكلف بالضريبة من دون جداول وكشوفات وإنما بناءا على التصريحات المقدمة من طرفه على غرار الرسم على النشاط المهني ومختلف الحالات الأخرى الموجبة لفرض الضريبة من غير الحالة العامة "إصدار الجداول " أو حالة الاقتطاع من المصدر.

ففي هذه الحالات تتحدد أجال رفع الشكوى إلى غاية 3 ديسمبر من السنة الموالية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات من المصدر لقيمة الضريبة ، في حالة الاعتراض على الاقتطاع من المصدر لقيمة الضريبة ، وفي الحالة الثانية المذكورة أعلاه تحدد الآجال كذلك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة بعنوانها.

- حالة تقييم رقم الأعمال بالنسبة للخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة : عند عدم قبول المكلف الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة برقم الأعمال المعتد من طرف الإدارة الضريبية لحساب الضريبة المدفوعة يتعين عليه رفع الشكاية خلال ستة 06 أشهر يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ " الإشعار" النهائي من طرف الإدارة الضريبية للمكلف برقم الأعمال المعتد لحساب الضريبة المفروضة.

ما يمكن ملاحظته أن الآجال المرتبطة بالخاضعين للضريبة الجزافية لرفع الشكاية بخصوص رقم الأعمال تعد خروجا عن الإطار العام للآجال العامة وحتى الاستثنائية الأخرى ، ففي كلتا الحالتين احتفظ المشرع بحق [1]

[1] توفيق الوافي، مواعيد الطعن في المادة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة العربي التبسي تبسة، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2016/2015، ص23

المكلف في رفع الشكوى إلي غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموجبة لرفع هذه الشكوى ، وقد يجد هذا الخروج مبرره القانوني من خلال بساطة هذا النظام والطريقة العملية المتبعة لتحديد رقم الأعمال الذي يتخذ كأساس لحساب الضريبة ، كما قد يعزى هذا النظام والذي يتعلق بصغار المكلفين ، لكن ما تجدر الإشارة إليه أنه من خلال التعديلات المدخلة في إطار قانون المالية لسنة 2015 والذي بموجبة تم رفع قيمة رقم الأعمال أقل من 30 مليون دج الأمر الذي أدى إلى الاستغناء عن النظام المبسط ، وعلى هذا نرى أنه كان الأجدر بالمشرع الضريبي من خلال قانون المالية لسنة 2015تعديل أحكام الآجال المرتبطة برفع الشكاية في مجال تحديد رقم الأعمال الخاص بالضريبة الجزافية الوحيدة بما يتماشى والتعديل الحاصل بخصوص الفئة الخاضعة لهذه الضريبة [1].

ومن جهة أخرى ما يمكن أن نلاحظه من خلال المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع استعمل عبارة "السنة التي تلي سنة...."، في حين أن المادة الأصلية التي كانت موجودة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "المادة 331 قبل نقل أحكامها للنص لقانون الإجراءات الجبائية " استعمل فيها المشرع عبارة" السنة التي تلي سنة.."وفي هذا الإطار يرى بعض المختصين أن النص الأصلي الوارد في المادة 331 من قانون الضرائب يعتب أكثر دقة ووضوح حيث في هذا الإطار حسب المادة 72من قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن الآجال تنتهي في 31ديسمبر من السنة الثانية التي تلي حدوث الأحداث الموجبة للشكوى الضريبية ، وليس نهاية السنة الأولى للأحداث الموجبة للشكوى الضريبية ، وبالتالي لا يمكن أن نلوم المكلف الذي يأخذ بالنص الموجود في المادة 72 قانون الإجراءات الجبائية [2] ، بل لا بد من تطبيقه كما هو أو تعديله ليتوافق مع النص الأصلي للمادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قبل نقل أحكامه إلى قانون الإجراءات الجبائية وترجمتها في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية .

كما نصت المادتين 102/ 103من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017 م المدرجتين تحت الفصل الثالث بعنوان التخفيضات الخاصة على ما يلي :

يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفادة من تخفيض في الرسم العقاري.

- في حالة تغيير تخفيض العقاري بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وبتطبيق قواعد التعمير.
- في حالة فقدان الاستعمال الكلي أو الجزئي، نتيجة لحادثة غير عادية.
- في حالة هدم كل أو جزء من العقار المبني ولو طوعيا وهم اعتبار من تاريخ الهدم.

---

[1] توفيق الوافي،المرجع السابق، ص23.

[2] أنظر المادة 72 من قانون رقم 21/01 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،السابق ذكره.

يجب أن يقدم الشكوى في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى.

نصت المادة 103 من نفس القانون بمنح التخفيض الكلي أو الجزئي من الرسم العقاري للمكلف حادثة غير عادية ابتدءا من اليوم الأول للشهر الذي يلي حدوث الإتلاف. يتوقف التخفيض على تقديم الشكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة حدوث الإتلاف [1].

الفرع الرابع : التحقيق في الشكوى والبت فيها

بعد تلقي الإدارة الجبائية لشكاية المكلف بالضريبة وتسجيلها في سجل خاص تسلمه وصلا بذلك ، ثم تحال على المفتش المختص الذي قام بتأسيس الضريبة من أجل التحقيق فيها ، لأنه يملك معلومات أكثر حول فرض الضريبة والنزاع المطروح ، وهذا ما نصت عليه المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة [2].

أولا : إجراءات التحقيق في الشكوى

إن إجراء التحقيق مهم لكل شكوى في الدعوى أو المنازعة الضريبية ، إلا إذا استوفت الشكاية الشروط المطلوبة في هذه الحالة لا يطرح أي إشكال ، أما إذا كان العكس يتطلب تصحيحها من طرف المكلف بالضريبة المعني في الآجال المحددة بعدها يتم تحويلها إلى التحقيق ، كما يمكن رفضها مباشرة لعدم قيام المكلف بالضريبة بتصحيحها.

1- الجهة المختصة بعملية التحقيق.

يتم النظر والتحقيق في الشكوى الضريبية من طرف المفتش الذي قام بتأسيس الضريبة ، وهذا ما نصت علية المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية [3]، ويعود السبب في إسناد المهام للمفتش قد يكون لعمله أكثر من أي شخص أخر بالضريبة المفروضة ، ويتواجد مفتش الضرائب على مستوى مفتشية الضرائب التي تم فرض الضريبة فيها ، وبرئاسة رئيس المفتشية الذي يعد المسؤول عن كيفية إجراء عملية التحقيق ، ويمكن كذلك إسناد مهمة الرقابة للأعوان إذا ارتبط الأمر بالتقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء رقابة المحاسبة المكلف بالضريبة لتقديم تبريرات ما توصلوا إليه أثناء إعادتهم لتقديرات مدا خيل المكلف.

كما منح المشرع لجهة التحقيق صلاحيات واسعة من حيث طرق وكيفية إجراء التحقيق.

---

[1] انظر المادتين 102_103من قانون رقم 16-14 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،لسنة 2017 ، السابق ذكره.

[2] مفيدة بن لحلو، زايد بوجلال، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2014، ص17.

[3] يحي بدايرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 54.

2- كيفية إجراء التحقيق في الشكوى

بعد أن يستلم المفتش المختص للشكوى الضريبية للقيام بالتحقيق فيه ا، يتأكد أنها تستوفي لجميع الشروط الشكلية التي تم فيها النص عليها في المادة 73 من ق، إ،ج ، وكذلك احترام الآجال القانونية وكذلك البيانات التي يجب أن تتضمنها ، وتوفر الشكليات المتطلبة في حالة الإخلال بإحدى هذه الشروط ، يقوم المفتش بإبلاغ المدير الولائي للضرائب ، الذي يطلب من المشتكي إعادة صياغة الشكاية بحسب الموضوع المقدم وبالتالي فإن الإدارة الضريبية.

تطلب من المكلف [1] بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بتكملة ملف الشكوى في مهلة 30 يوما اعتبارا من تاريخ تسليم الرسالة ، وفي حالة عدم استلام الرد ، فإنه يمكن لكل من مدير الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ، أو رئيس مركز الضرائب إصدار قرار الرفض وتبليغه للمكلف بالضريبة ، وإذا رأى مفتش الضرائب بأن الشكوى يشوبها عيب حيث تكون غير جديرة بالقبول، أما إذا توفرت على الشروط القانونية، يقوم المفتش بتسجيلها في سجل خاص مع كتابة طلب القبول.

بعد تلقي الإدارة الضريبية للتحقيق الذي أعده المفتش يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي للإبداء برأيه خلال مدة خمسة عشر يوما 15، كما خول أيضا له القانون حق الإطلاع واستدعاء المكلف بالضريبة ويكون الهدف من استدعاء صاحب الشكوى للحصول على التوضيحات التي يراها ضرورية ، كما يمكن له إجراء تحقيقات في عين المكان وله حق الإطلاع على الوثائق التي تساعده في إجراء التحقيق لدى الإدارة والمؤسسات العمومية ولدى المتعاملين ، ويمكن القيام بزيارة الأماكن من أجل المعاينة إذا تطلب الأمر.

عند انتهاء المفتش من إجراء عملية التحقيق ، يقوم بتحرير تقرير وذلك في حالة القبول أو الرفض للشكاية ، وبعدها يقوم بتحويل الملف إلى مديرية الضرائب للاتخاذ القرار المناسب.

ثانيا: الفصل في الشكوى

تفصل إدارة الضرائب في الشكوى والمتمثلة في رئيس المركز الجواري للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير الضرائب أو الإدارة المركزية ، بعد تلقي التقرير الذي أعده مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق كل حسب اختصاصه والمدة المحددة قانونا.

1 -مدة الفصل في الشكوى.

إصدار القرار من طرف الجهة الضريبية المعنية وتبليغه إلى المعني به يرتبط بالآجال التي لا يمكن تجاوزها وإلا جاز للمكلف استئناف طريق منازعته أمام إدارة الضرائب حتى وإن لم يصدر القرار وإذا تم تجاوز الآجال الممنوحة للرد على موضوع للشكاية ، وتحدد أجال للبت في الشكوى النزاعية حسب الجهة المختصة في الشكوى.

---

[1] مفيدة بن لحلو، زايد بوجلال، المرجع نفسه، ص19.

وبالنسبة للشكاوى التي يشوبها عيب شكلي يجعلها غير جديرة بالقبول لدراستها يتم لبث فيها فورا حين وصولها إلى الجهة الضريبية حسب الحالة ولا يتم النظر في موضوعها إطلاقا.

وبالرجوع إلى نص المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية نجد:

بالنسبة للشكاوى المنظورة من قبل المدير الولائي للضرائب أن أجل البت فيها محدد ب06 أشهر اعتبارا من تقديمها من طرف المكلف بالضريبة ، ويمدد الأجل إلى 08 أشهر في حالة الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية [1].

وبالنسبة للشكاوى المنظورة من طرف رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب فأجل البت فيها محدد ب 04 أشهر من تاريخ استلام الشكوى.

وأخيرا إذا تعلق الأمر بالشكاوى المقدمة من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة فيجب الرد على موضوع الشكوى من طرف الجهة الضريبية المختصة في أجل أقصاه شهرين 02 اعتبارا من تاريخ استلام الشكوى، هذا الأجل يعد خروجا عن الإطار العام مثلما تم الخروج عن الإطار العام للآجال الممنوحة للمكلف الخاضع لهذه الضريبة لرفع الشكاية في إطار النزاع الضريبي.

2-الجهة المختصة للفصل في الشكوى

لقد حدد المشرع الجبائي الجزائري الجهات المختصة للفصل في الشكوى ، حيث تتوزع الشكاوي بين رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمدير الولائي للضرائب فضلا عن الإدارة المركزية.

- اختصاص المدير الولائي للضرائب : بالرجوع إلى نص المادة 79نت ق، إ، ج [2]

نجد أن المدير الولائي للضرائب يفصل في الشكاوى التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي 150 مليون دينار جزائري المتعلقة بالحقوق والغرامات ، وفي حالة تجاوز هذا المبلغ فيجب الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية ، كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة إذا كان المبالغ لا تتجاوز 150مليون دينار جزائري.

-اختصاص رئيس مركز الضرائب:

يفصل رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوى التي يتجاوز مبلغها الإجمالي خمسين مليون 50.000.000 د.ج، من الحقوق والغرامات ، كما يفصل في طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة وهذا حسب نص المادة 77 من ق، إ، ج.

- اختصاص رئيس المركز الجواري :

---

[1] أنظر المادة 79من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 48من قانون رقم 10/14، مؤرخ في 30ديسمبر 2014،يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد78،صادر بتاريخ 31ديسمبر2014.

[2] المادة 79من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة رقم 36من قانون رقم 16/11، يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

يفصل رئيس مركز الجواري للضرائب في الشكاوى المرفوعة من قبل المكلفين بالضريبة التابعين لدائري اختصاصه بشرط أن تساوى قيمة الضريبة المتنازع فيها أو تقل عن 20 مليون دينار جزائري بالإضافة إلى أنه يفصل في الشكاوى النزاعية المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركزه المادة 3/77 من قانون الإجراءات الجبائية.

- اختصاص الإدارة المركزية :

تفصل في الشكاوى التي يرفعها المكلفون بالضريبة والتي تفوق قيمتها 150 مليون دينار جزائري كذلك تختص بطلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة.

لقد نصت المادة 1/117 من قانون المالية لسنة 2002 على مايلي: "تبت الإدارة المركزية في الشكاوى موضوع النزاع والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني".

طبقا لذلك فإن : القرارات المتعلقة بالشكاوى النزاعية المقدمة على إثر التدقيقات التي يقوم بها المكلف بالضريبة على المستوى الوطني، أي مصلحة الأبحاث بناء على الرأي الصادر عن الإدارة المركزية.

فحسب التعليمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في أفريل 2000 فإن :" جميع القضايا النزاعية ذات صلة بالتدقيقات المنجزة من طرف مصلحة التدقيق، تخضع لاختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المتنازع فيها وطريقة التسوية المتمسك بها من طرف الأعوان الدقيقين ، مثل رفض المحاسبة الفرض التلقائي.....إلخ." [1].

ويكون أجل البث في الشكاوى هو ستة أشهر 06 كاملة.

يتم التحقيق في الشكوى على مستويين :" المحلي والمركزي" حيث ترسل الشكوى وجوبيا إلى مدير الضرائب للولاية المختصة إقليميا ويحدد الآجال قانونيا،و بعد التحقيق في الشكوى محليا يحيل مدير الضرائب للولاية الملف مصحوبا وجوبا بموقفه من القضية ، إلى الإدارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات التي بدورها تحيل الملف إلى مديريات الأبحاث والتدقيقات ، وتتولى

مديرية المنازعات بدراسة الملف ، وتصدر رأيا ملزما لإدارة الضرائب للولاية المختصة إقليميا عند اتخاذ القرار الواجب تبليغه للمكلف بالضريبة.

يتم تبليغ بواسطة رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالاستلام ، ويجب أن تتضمن الرسالة لأسباب كاملة للرفض الجزئي أو الكلي للشكوى ، كما يتعين على مديرية الضرائب للولاية وبمجرد تبليغ المكلف بالضريبة إرسال نسختين من القرار المذكور إلى مديريات المنازعات ومديرية الأبحاث.

يمكن أن تلجأ الجهة المختصة والمحققة لأخذ رأي بعض السلطات أو المصالح الخارجية عن إدارة الضرائب، وذلك بإرسال ملخص الشكوى ، إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في مدة لا تتجاوز 15يوما، وهذا حسب المادة 1/116 من قانون المالية لسنة 2002.

[1] تعليمة رقم 191/200 الصادر عن م، ع،ض بتاريخ 2000/4/20 تتعلق بالشكاوى النزاعية، صلاحيات الإدارة المركزية.

1- **من حيث قرار الفصل :** سوف نتطرق إلى أوجه القرار، مضمون القرار وتبليغ القرار.

- أوجه القرار:

تتخذ الجهات المختصة بإدارة الضرائب قراراتها وتصدرها في إحدى الأوجه التالية :

إما قرار بالقبول الكلي للشكوى : وهنا تفصل الجهة المختصة بالاستجابة الكلية لطلبات المتظلم ، ويكون من خلال إعفائه من الضريبة محل الشكوى أو منحه التخفيضات التي طلبها في شكواه.

إما قرار بالقبول الجزئي للشكوى : وهنا قد يتم الفصل بقبول الشكوى في جزء منها ورفضها في الجزء الأخر، كمنحه جزء من التخفيض الذي طلبه.

إما قرار بالرفض الكلي للشكوى : تفصل الجهة المختصة بالرفض المطلق للشكوى من خلال عدم الاستجابة لكل طلبات الشاكي.

- مضمون القرار:

يجب أن يتضمن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعة الأسباب والأسس القانونية التي اتخذتها الجهات الفاصلة لاتخاذ قرارها بشأن الشكوى المقدمة ، وقد نص على ذلك قانون الإجراءات الجبائية في أول صدور له على النحو التالي :" عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكوى يبين قرار مدير الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي بني عليها" [1]، وتم تعديل هذه الفقرة بموجب قانون المالية لسنة 2011 لتصبح كالتالي :" يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعته أسباب وأحكام المواد التي بني عليها"، وقد كان المشرع أكثر صرامة فيما يتعلق بتسبيب القرار، ولكن يتضح أن هذا الإجراء مجرد من أي جزاء في حال عدم قيام الجهة المختصة به ، ومن هنا فإن غياب تسبيب القرار ذلك ليس له أي فائدة تعود على الشاكي، وماله إلا اللجوء إلى الطعن الاختياري أمام لجان الطعن الإدارية المختصة ، وعلى هذا الأساس يفقد هذا الإجراء قيمته كضمانة حقيقية وأساسية للمكلف ، مما يجعل الإدارة وبطريقة غير مباشرة تقصير في الكثير من الحالات للدراسة الجيدة للشكاوى المطروحة ، حيث نجد أن التطبيق القضائي صارما بهذا الشأن في إحدى قرارات مجلس الدولة المؤرخ في 1979/12/09 والذي جاء فيه أن رفض مدير الضرائب تسبيب قرار الرفض يجعل المتظلم غير عالم بأسباب رفض شكواه ، وذلك نظرا لعدم تمكين المكلف من مناقشة أسباب الرفض.

- تبليغ قرار الفصل في الشكوى :

لم تنص قوانين الضرائب على قيام الجهات المختصة بالفصل في الشكاوى بتبليغ قراراتها ، وقد استمر إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 2009 ، والذي قد أتى بنص المادة 3/79 من قانون الإجراءات الجبائية

---

[1] أنظر المادة 46، من القانون رقم 13/10، المؤرخ في 2010/12/29، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد: 80، بتاريخ 2010/12/30.

بمايلي :" ويجب تسليم الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام" [1]، أنه في حالة رجوع الرسالة المتضمنة قرار الإدارة الضريبية فعلى هذه الأخيرة إثبات أن المكلف بالضريبة قد تلقى فعلا وبشكل قانوني القرار وذلك من خلال المؤشرات الواضحة في رسالة التبليغ .

وأما فيما يخص بكيفية التبليغ فقد نصت عليها أحكام قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه جميع الإشعارات والتبليغات المتعلقة بالشكاوى في مجال الضرائب إلى المكلفين ضمن الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة [2]، في جين على أن التبليغات في ظرف مغلق لكل معلومة يتبادلها أعوان الإدارة الضريبية مع المكلفين بالضريبة.

ويتم توجيه التبليغ إلى موطن المكلف أو وكيله القانوني ، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر ، وكما أنه يصبح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للشاكي حتى لو كان هذا الأخير وكيلا له واختار موطنا له عنده، وهذا الاستثناء قد يثير إشكالا عند التطبيق وخاصة في الحالة التي يتخذ فيها الشاكي وكيلا ويختار موطن هذا الأخير، في حين تبلغه الإدارة في موطنه الأصلي، حيث يكون رحل منه معتمدا على موطن الوكيل ، والأصل أن الإدارة عندما تتخذ القرار فإنها تكون ملزمة بتبليغه إلى المشتكي بالعنوان الحقيقي الذي اختاره.

وأما فيما يخص بتبليغ الشاكي من طرف الإدارة فقد ذهب بعض الآراء الفقهية إلى وجوب استدعاء الشاكي شخصيا وتسليمه القرار المتخذ ، وذهبت أراء أخرى إلى توظيف أعوان خاصين بذلك على مستوى الإدارة الجبائية حتى يتمكن لإزالة كل الإشكالات المتعلقة بالتبليغ.

وأما فيما يخص شكل قرار التبليغ فقد حدده المشرع الجزائري من خلال وثيقة خاصة بذلك من خلال قانون الإجراءات الجبائية ، وقد بينت التعليمات الصادرة عن إدارة الضرائب نماذج هذه الوثائق [3] .

المطلب الثاني: الصلاحيات الإدارية في دراسة الشكاوى

إن الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري منذ سنة 1991م لم تقتصر على أنواع الضرائب فقط، إنما شملت إصلاحات على شكل هيكل وتنظيم الإدارة الضريبية على مستوى الإدارة المركزية ، والمصالح الخارجية لها كان آخرها الإصلاح الذي تم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06، حيث أصبحت بموجبه المصالح الخارجية تتكون من المصالح التالية [4] مديريات المؤسسات الكبرى، المديريات

---

[1] من خلال تعديل هذه الفقرة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة2009، والمادة 46من قانون المالية لسنة 2010، أصبح كالأتي:" يتعين أن يبين قرار مدير الضرائب بالولاية مهما كانت طبيعته أسباب وأحكام المواد التي بني عليها، ويجب تسليم قرار الإشعار للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام"

[2] أنظر المادة 99فقرة1، من قانون رقم 01_21المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،السابق الذكر.

[3] يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 59.

[4] أنظر المادة 02من المرسوم التنفيذي رقم 327/06المؤرخ في 18_09_2006م، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية رقم 59المؤرخة في 24_12_2006.

الجهوية للضرائب ، مصالح جهوية للبحث والمراجعات ، مراكز جهوية للإعلام والوثائق ، مديريات ولائية للضرائب، مراكز الضرائب، مراكز جبائية للضرائب.

لقد قصر المشرع الجزائري اختصاص النظر والبت في الشكاوي الضريبية على مديريات المؤسسات الكبرى والمديريات الولائية للضرائب ومراكز الضرائب، والمراكز الجهوية للضرائب دون غيرها من المصالح الخارجية الأخرى، حيث أصبح على المكلف الذي ينازع الإدارة الجبائية أن يتقدم بشكوى إلى المصلحة التي يتبع لها قبل أن يلجأ إلى لجان الطعن أو القضاء.

ويتم دراسة هذه الصلاحيات في فرعين صلاحيات المدير الولائي للضرائب في الفرع الاول ، وصلاحيات رؤساء المراكز الضريبية في الفرع الثاني .

الفرع الأول: صلاحيات المدير الولائي للضرائب

إن المدير الولائي للضرائب كأصل عام هو المختص بالبث في جميع الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة مع التحقيق في موضوع الشكوى ، واستثناء الإدارة المركزية في حالات المحددة على سبيل الخصر، غير أنه بعد إعادة هيكلة المصالح الخارجية لإدارة الضرائب لم يعد المدير الولائي للضرائب صاحب الاختصاص العام بالنظر والبت في كل الشكاوي الضريبية ، إذ قام المشرع بتوزيع اختصاص البت في الشكاوي على رئيس مركز الضرائب وكذا رئيس المركز الجواري للضرائب وذلك حسب مبلغ الضريبة المتنازع عليه وصفة المكلف بها [1] . حيث أصبح المدير الولائي للضرائب يختص فقط بالنظر والبت في الشكاوي المتعلقة بالأعمال التي لا يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرين مليون دينار جزائري 200000.00 (دج) ذلك في أجل ستة أشهر (06) تبدأ من يوم إيداعها من طرف المكلف بالضريبة ، يتعين على المدير الولائي أخذ رأي وموافقة الإدارة المركزية وفي هذه الحالة يمدد اجل البت في الشكوى بشهرين،حيث يصبح ثمانية أشهر(08)، بدلا من ستة أشهر(06) [2] .

وللمدير الولائي للضرائب أيضا أن يفوض سلطته في اتخاذ القرار سواء بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاوي غلى الأعوان اللذين لهم رتبة مفتش رئيسي لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليون دينار جزائري 10000.00دج وبناءا على ذلك حق إصدار القرار الذي يراه مناسبا ، وقد يتضمن قرار المدير الولائي الرفض الكلي للشكوى أو التخفيض الكلي أو الجزئي للضريبة محل النزاع.

أولا: صلاحيات المدير الولائي لرفض الكلي:

لقد خول المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب حق رفض الشكوى المرفوع إليه من طرف المكلف بالضريبة ، ولكن بشرط أن يكون قراره مسببا ومعللا حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفعة إذا أراد أن يرفع

---

[1] انظر المادة02/76من قانون رقم 01_21،من نفس القانون .

[2] انظر المادتين 27/26من قانون رقم 07_12المتضمن قانون المالية لسنة2008.

دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية. طبقا لما نصت عليه المادة 03/79(.....عندما لا يستجيب تمام الاستجابة للشكوى يبين قرار الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي بني عليها) [1].

ثانيا:صلاحيات المدير الولائي في حالة التخفيض الجزئي أو الكلي:

ففي حالة التخفيض الجزئي أي قبول شكوى المكلف في شق ورفضها في الشق الآخر فإنه يجوز للمكلف اللجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك ، أما إذا كان التخفيض الكلي فمعناه إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه غن لم يكن قد سددها فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي ، أو الضريبة على أرباح الشركات ، أما ماعدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة وفي هذه الحالة توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كليا أو في الجزء المنخفض.

الفرع الثاني : صلاحيات رؤساء المراكز الضريبية

تم إحداث هذه الهيئة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06لتحل محل مفتشيات الضرائب في مقر الولاية ، من أجل أن تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة والتي لا تخضع لمجال اختصاصات مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى المهن الحرة.

أولا: من حيث التسيير والإدارة ، فإن مركز الضرائب هو مكلف ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات.
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها، وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

[1] انظر للمادة 03/79من قانون رقم 01_21المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر.

- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة [1].
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها.
- تنظم المواعيد وتسيرها.
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

ثانيا: من حيث الرقابة والنظر في المنازعات:

تختص مراكز الضرائب بمنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضريبة بعنوان نشاطاتهم المهنية ، حيث تقوم بدراسة الشكاوي ومعالجتها ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية [2].

فالمشرع منح رئيس مركز الضرائب اختصاص البت باسم المدير الولائي للضرائب في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين التابعين لهذه المراكز في القضايا التي لا يفوق مبلغها الإجمالي خمسة ملايين دينار جزائري(5000.000دج). ولا يقل عن مليون دينار جزائري 1000.000دج. وذلك في ستة أشهر تبدأ من يم إيداع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة ، ويقلص هذا الأجل إلى شهرين بالنسبة للشكاوي المقدمة من طرف الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية [3].

وبناءا على ذلك فإنه يمكن للرئيس مركز الضرائب إصدار قرار الرفض الكلي أو الجزئي لمضمون الشكوى ، وتبقى صلاحية رئيس المركز الجواري للضرائب ، ورئيس مركز الضرائب في مجال المنازعة الضريبية غامضة نظرا لحداثة هذين المنصبين من الناحية العملية.

المبحث الثاني: إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المختصة

لقد منح القانون الجبائي الحق للمكلف بالضريبة الذي قدم تظلم إداري مسبق ولم يرضه قرار المدير الولائي للضرائب أن يقوم بإجراء يتميز بنوع أخر من الخصوصية في مجال المنازعة الجبائية دون غيرها وهو تدخل اللجان الإدارية لدراسة طعون المكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية.

حيث تختص هذه اللجان بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ، حيث أخضع المشرع المنازعة الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية قبل إحالة النزاع إلى الجهات القضائية ، تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية على حد سواء ، غير أن اللجوء إلى الطعن أمام اللجنة الإدارية ليس قدرا محتوما على المكلف بالضريبة ،

---

[1] المادة 10من المرسوم التنفيذي رقم 06_327المؤرخ في 2006/09/18، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، "ج ر عدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، ص 10.

[2] أنظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم06_327المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، السالف ذكره.

[3] أنظر المادة 76فقرة 2و3والمادة 77من قانون رقم 01 _21المتضمن قانون الإجراءات الجبائية السالف الذكر.

وليست وسيلة إجبارية كالشكوى أو التظلم الإداري المسبق ، بل هي وسيلة اختيارية ومن حق المعني أن يتجه إليه بعد فشل الطعن الإجباري الذي يقوم به المكلف لتسوية وضعه، والمشرع يسعى لإيجاد فرصة ثانية للمكلف بالضريبة من أجل استرداد حقوقه عن طريق إعادة النظر في القرار الصادر من طرف الإدارة الضريبية بخصوص المنازعة الضريبية و استدراك الأخطاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي وأثناء حسابه، ويختلف تشكيل اختصاصات لجان الطعن الإدارية في منازعات الضرائب حسب نوع اللجنة تبعا لنوع الضريبة حيث لجأ المشرع إلى إحداث هيئات إدارية للفصل في المنازعات الضريبية وهي كالتالي لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، واللجنة المركزية [1]، ولجنة المصالحة.

وسوف نتناول في هذا المبحث في مطلبين ،بحيث سنتطرق إلى إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية في المطلب الأول ،ثم إلى الطعن أمام لجنة المصالحة في المطلب الثاني

المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية

يتم اللجوء إلى لجان الطعن من أجل الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها ، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ، وذلك عند تبليغه بقرار الإدارة كذلك عند نفاذ الأجل المحدد للبت في الشكوى. قد يتمثل دور لجان الطعن الإدارية للنظر في النزاع في حالة استمراره بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية التي أصدرت القرار موضوع النزاع وتتمثل هذه اللجان الطعن المحلية في ثلاث لجان وهي :لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، لجنة الطعن على الولائية ، لجنة المركزية.

وعليه سنتناول لجان الطعن الموجودة لحل النزاعات الناشئة بين المكلفين والإدارة الضريبية ، ونتطرق إلى تشكيلتها واختصاصاتها وكذا طريقة سيرها.

الفرع الأول : لجنة الطعن للدائرة

يجيز القانون للمكلف الذي لم يرضي بالقرار الصادر بشأن شكواه من طرف الإدارة الضريبية حسب الحالة اللجوء إلى عرض النزاع على لجنة الطعن للدائرة مع مراعاة بعض الشروط والتي تتمثل في احترام الآجال القانونية لرفع الطعن ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية ولا تقبل بعدها الشكوى و يجب إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعن المختصة مع ضرورة أن يخضع هذا الطعن للشروط الشكلية اللازمة لقبول الشكاية [2].

---

[1] سليم قصاص، المرجع السابق ، ص68

[2] المادة 8 من قانون الإجراءات الجبائية رقم 01_21 لسنة 2002.

أولا: تشكيلة اللجنة

نصت المادة 81 مكرر من قانون رقم 08/ 24 المتضمن قانون المالية تنشأ لجان الطعن الآتية: تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وتتشكل من:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي أو أحد نوابه لمكان ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه.
- رئيس مفتشية الضرائب [1] المختص إقليميا أو حسب الحالة مسؤول مختص في المنازعات للمركز الجواري للضرائب.
- عضوين كاملين وعضوين مستخلفين لكل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية.

وفي حالة غياب هؤلاء يتم اختيار الأعضاء من طرف رؤساء المجالس الشعبية البلدية من بين المكلفين بالضرائب للبلدية يحوزون معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة.

ثانيا:اختصاصها و سيرها

تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين اللذين تلقو قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم، أو اللذين لم يصدر بشأن شكاويهم أي رد وذلك في ظل احترام شروط وإجراءات تقديم هذه الطعون عملها، وتبدي هذه اللجنة رأيها في مايلي :

- ✓ الطلبات التي تختص مبالغ من الضرائب المباشرة أو الرسوم التي تقل عن 200.000دج أو تساويها وكذلك مبالغ الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تقل عن 2000.000دج أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الغدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.
- ✓ الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

ونلاحظ أن المشرع قد حصر اختصاص هذه اللجنة في بداية الأمر ضمن مجال مالي محدد، وأما في مايخص المكلفين التابعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب فقد جعل المجال مفتوحا لجميع الطلبات دون تحديد مجال مالي، كأن المشرع قصد في الحالة الأولى تحديد فيها المجال المالي باختصاص اللجنة في جميع الطلبات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة المفروض من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية، وخاصة أنه ذكر في فحوى النص عبارة مبالغ الضرائب والتي أصدرت الإدارة بشأنها قرار من الرفض الكلي أو الجزئي.....ولفظ الإدارة يفيد العموم.

---

[1] حسب المرسوم التنفيذي 10_299المؤرخ في 1993/12/29، المتضمن القانون الأساسي الخاص للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 74، بتاريخ2010/12/5 فإن من مهام مفتش الضرائب معالجة المنازعات الضريبية.

لقد خول القانون الحق للمكلف أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة بعد تلقيه قرار من مدير الضرائب بالرفض الكلي أو الجزئي للشكاية، أو هو أمر اختياري بالنسبة للمكلف وعليه فهو مخير بين أن يطرح النزاع أمام لجان الطعن وأن يباشر الدعوة القضائية ولكن متى طرح النزاع أمام الجهات القضائية ولا يجوز له الرجوع إلى لجان الطعن[1].

وتبعا لما تم سابقا فقد خول المشرع لجنة الدائرة إتباع جملة من الإجراءات المنصوص عليها قانونا والمتمثلة في:

- عند وصول ملفات الطعن أمام لجان الطعن على مستوى الدائرة الإدارية تقوم بتحديد انعقاد اجتماع اللجنة وتبلغه للمتظلمين قبل 20يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع.
- تجتمع اللجنة بناءا على استدعاء رئيسها مرة واحدة في الشهور بحضور أغلبة الأعضاء وكذا المتظلم أو من ينوب عليه قانونيا.
- تسلم نسخة من الملف وتقرير إدارة الضرائب لكل عضو من أعضاء اللجنة، ثم تعطى الكلمة للمتظلم، وبعد الاستماع للمتظلم ومستشاريه يقوم الأعضاء بطرح أسئلة واستفساراتهم وفي الأخير تقوم اللجنة بالمداولة، وتصدر رأيها ففي حالة تساوي الأصوات يرجع صوت رئيس اللجنة ونشير هنا إلى أن كاتب اللجنة الذي يقوم بتعيينه إدارة الضرائب لا يمكنه التصويت فمهمته تقتصر في تدوين الاجتماع.
- إذا رفضت اللجنة كليا أو جزئيا الطعن يعلم رئيس اللجنة المتظلم بحقه في رفع التظلم إلى الجهات القضائية خلال أربعة أشهر من تاريخ استلامه للقرار[2] .

الفرع الثاني: لجنة الطعن الولائية

نظم المشرع الجزائري اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة، ضمن قانون الإجراءات الجبائية حيث نجد على مستوى كل ولاية لجنة تنظر في الطعون المرفوعة من طرف المكلفين بالضريبة ضد قرار إدارة الضرائب التي كانت محل طعن إداري أمام المدير الولائي للضرائب.

---

[1] منصف ذيب، الآليات الإدارية تسوية المنازعات الضريبية في النظام القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق، جامعة الوادي 2014، ص147.

[2] طاهر حاكم، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق جامعة الجزائر 2015، ص52 .53.

أولا:تشكيلتها

بناءا على أحكام المادة81 مكرر02 تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على رقم الأعمال تتشكل من:

- محافظ الحسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات رئيسا [1]
- عضو من مجلس الشعبي الولائي ممثلا عن المديرية الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للمحافظ الحسابات.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيسا مركز الضرائب أو رئيس المركز الجهوي للضرائب أو ممثيلهم الذي لهم على التوالي رتبة نائبا، مدير أو رئيسا مصلحة رئيسية.

لاحظ أن تشكيلة اللجنة متوازنة تقريبا حيث ضمت كل من الإدارة الضريبية وممثلين عن المكلفين بالضريبة إضافة إلى إسناد رئاسة اللجنة إلى محافظ حسابات الذي له دور هام باعتباره محتمل في المجال المالي.

ثانيا:اختصاصها و سيرها

إن لجنة الطعن للضرائب الولائية لا تعمل باسم أحد الطرفين بل تفحص أسباب الخلاف وتعطي رأيها في البحث والنقاش، كما أن نظرها للطلبات المقدمة لها من قبل المكلفين لا تعتبر مرحلة إعادة النظر في الخلاف الواقع بين مصلحة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة وهذا قبل اللجوء إلى القضاء[2]، وتبدي رأيها في الطلبات الرامية إلى الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في إقرار أساس الضريبة أو حسابها وإنا الاستفادة من حق ناتج عن حكم شرعي أو تنظيمي[3].

أما عن اللجنة الولائية للطعن تحتص بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي تفوق مبالغها من الحقوق والغرامات عن مليوني 2000.000دج وتقل عن عشرين مليون دينار جزائري 20000.000أو تساويها والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.

تبين أن المشرع قد غير قيمة الحصة الضريبية التي تختص اللجان الولائي بالنظر فيها حيث حددها في التعديل الجديد لسنة 2014م بقيمة تساوي أو تقل عن مليوني دينار جزائري عكس التعديل السابق لسنة

---

[1] المرسوم 70_173المؤرخ في 1970/11/16 الجريدة الرسمية العدد 36، يحدد واجبات ومهام محافظ للحسابات منها فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات.

[2] حسين فريجة، المرجع السابق، ص49.

[3] حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع،الجزائر ، 2005،ص 14

2009 م بقيمة تفوق مليوني وتقل عن عشرين مليون دينار جزائري وذلك نظرا للتطورات الاقتصادية والمالية المتزايدة في الميدان الضريبي.

نرى أن التعديل الذي جاء به قانون الإجراءات الجبائية وتخص بالذكر المادة 81 مكرر 03 لسنة 2009م، أصبحت الاجتماعات بموجبه تنعقد مرة واحدة في الشهر ولا تصح إلا بحضور أغلبية الأعضاء وقد مددت فترة تبليغ بالحضور للمكلفين بموجب هذا التعديل إلى عشرين يوما 20يوم قبل التاريخ انعقاد ولا يكون التصويت إلا بأغلبية الأعضاء، في حالة تساوي الأصوات يرجع صوت الرئيس[1].

وفي ظل التعديل الجديد لسنة 2017م أصبحت الاجتماعات تنعقد بناءا على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو ممثيلهم لسماع أقوالهم ولهذا الغرض يجب على الجنة التي تبلغهم الاستدعاء عشرين يوما20 يوم من تاريخ انعقاد الاجتماع [2].

يلاحظ من خلال ما سبق أن التعديل الجديد مدد في أجل اجتماع اللجنة إلى مرتين في الشهر والتي كان من قبل مرة واحدة إضافة انه أبقى على آجال استدعاء المكلفين وهي عشرين يوما.

الفرع الثالث:لجنة الطعن المركزية

تعتبر اللجنة المركزية أعلى لجنة على مستوى لجان الطعن في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة، إذ تتواجد على مستوى وزارة المالية وقد تم إنشاؤها في سنة 1968م بموجب قانون المالية 1969م، سنتطرق إلى تشكيلة واختصاص وسير عمل اللجنة المركزية [3].

أولا: تشكيلتها

نصت عليه المادة 81 مكرر 03 حيث هذه اللجنة لدى الوزير المكلف بالمالية وتتكون من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا.
- ممثل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.
- المدير العام للضرائب أو ممثليه برتبة مدير على الأقل.
- ممثل عن الإتحاد المهني المعني.
- ممثل عن الغرفة التجارية للولاية المعنية وإذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.

---

[1] المادة 81 مكرر 31من تاريخ الإجراءات الجبائية رقم10ـ21، المعدل بموجب القانون رقم 21/08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009

[2] المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية رقم 01ـ21المؤرخ في 2002/12/22المتضمن قانون المالية والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002، ج ر ،ع 78 ،بتاريخ 2002/12/25المعدل والمتمم.

[3] أنظر المادة 23مكرر من الأمر رقم68ـ654 المتضمن قانون المالية لسنة 1969.

- ممثل عن الغرفة الفلاحية بالولاية، إذا تعذر الأمر ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- ممثل يعينه مدير المؤسسات الكبرى.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب بصفة مقرر.

يعين المدير العام للضرائب أعضائه .

وتنعقد هذه اللجان اختصاصاتها بناءا على استدعاء عن رئيسها وذلك يكون مرة واحدة في الشهر على الأقل ويتم تبليغ جدول أعمالها إلى جميع الأعضاء ويكون ذلك قبل عشرة أيام من تاريخ اجتماعها، ولا يصح اجتماعها إلا بحضور الأغلبية المطلقة لأعضائها، وإلى جانب ذلك يتم استدعاء المكلفون بالضرائب وممثيليهم لسماع أقوالهم ويبلغون بذلك قبل عشرين يوم من تاريخ الاجتماع.

ثانيا: اختصاصها وسيرها

- تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعون التي يتم تقديمها من طرف المكلفين بالضريبة والتي كانت محل رفض كلي أو جزئي صادر عن مدير المؤسسات الكبرى مهما بلغت قيمتها، كما تختص أيضا حسب المادة 81مكرر بالفصل في القضايا التي يفوق مبلغها سبعين مليون دينار جزائري70000.000دج من الحقوق والغرامات في الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، كما تختص بطلبات إجراءات الدفع[1] .

كما يمكن القول أن اللجنة المركزية تستطيع إصدار قرار تكون ملزمة للغدارة الضريبية باعتبار أن هذه اللجنة تتكون من كبار المسؤولين وهذا يعتبر شئ أساسي فإنها عندما تبدي رأيها يكون في صالح المكلف فإن الإدارة الضريبية تقتدي به.

اما إذا كان الرأي الذي أبدته اللجنة المركزية لا يرضي المكلف بدفع الضريبة المفروضة يحق لهذا الأخير اللجوء إلى القضاء وذلك برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.

- تجتمع اللجنة بناء على دعوة من رئيسها ويشترط حضور أربعة أعضاء على الأقل، وتستمع الجنة لأقوال المكلفين بالضريبة وتدرس وثائقهم المقدمة كما يمكنها أيضا الاستماع غلى المدير الولائي للضرائب عندما يطلب منه تقديم الإيضاحات الضرورية.

تصدر قرارات اللجنة بعد التصويت عليها بالأغلبية وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويبلغ الكاتب هذه القرارات التي يوقع عليها الرئيس إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية، وفي الأخير تبلغ

[1] انظر المادة81مكرر من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة49من قانون رقم 14_10يتضمن قانون المالية لسنة2015.

القرارات اللجنة بالتخفيض أو بالرفض إلى المكلفين بالضريبة من قبل المسؤول المحلي للضرائب خلال عشرين 20 يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة [1].

المطلب الثاني: الطعن أمام لجنة المصالحة

نظم المشرع الجزائري أن إذا ما حدث نزاع حولها يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجنة المصالحة هذه اللجان تسمى كذلك لجان توفيق وقد استحدثت على مستوى المديريات الولائية للضرائب، والهدف مهنا هو محاولة التوفيق بين مصلحة الخزينة العامة من جهة ومصالح المكلف بالضريبة من جهة أخرى في مجال الحقوق لتسجيل اللجوء إلى هذه اللجنة هو إجراء بالنسبة للإدارة حتى تتمكن من استصدار أمر تحصيل الرسوم المستحقة على الأموال المسجلة وذلك إذا تبين نقصان في الثمن المصرح أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد [2].

وسوف نتناول في هذا المطلب تكوين لجنة المصالحة واختصاصها في الفرع الأول، ثم إلى إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة في الفرع الثاني .

الفرع الأول: تكوين لجنة المصالحة واختصاصها

توجد على مستوى كل إدارة ضرائب مصلحة تسمى "مصلحة التقويم" مهمتها إعادة تقييم الحقوق الضريبية المرتبطة بعملية التسجيل للعمليات المتعلقة بنقل أو بيان حقوق الملكية أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية، وذلك أن الحقوق الضريبية تتحد استنادا للقيمة العملية التي يصرح بها المكلف بالضريبة، فإذا تبين لإدارة الضرائب أن القيمة الحقيقية للعملية بيان الملكية أو نقلها أكبر من القيمة المصرح بها تعيد تقدير الضرائب وتلزم المكلف بالضريبة بدفعها. حيث تستطيع الإدارة حسب المادة 101 إعادة تقديرها .

أولا:تشكيلة لجنة المصالحة

لقد تم استحداث هذه الجنة بموجب قانون 13/10 المؤرخ في 18_12_2010م المتضمن قانون المالية لسنة 2011م.

فعلى مستوى مديرية الضرائب للولاية توجد مصلحة تقويم تقوم إعادة الحق المعني بالتسجيل، وذلك في حال ما قبل المكلف دفع ما عليه أمام قابض الضرائب المختص إقليميا، أما في حالة رفضه التقويم يتقدم باعتراض أما لجنة المصالحة المنصبة على مستوى مديريات الضرائب بالولاية، تتشكل هذه اللجنة مما يلي:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.
- مفتش التسجيل عضوا.
- مفتش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية العقارية عضوا.

---

[1] الفقرة الثالثة من المادة 81 مكرر من القانون رقم01_21المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،السالف ذكره.

[2] عزيز امزيان، المرجع السابق ، ص55

- قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا.
- مفتش الضرائب المباشرة.
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية لموثقين المعينة.
- ممثل عن إدارة الولاية عضوا.

من خلال هذه التشكيلة وعلى الرغم من تنوعها إلا أنها لم تتضمن ممثلين عن المكلفين بالضريبة خاصة وأن المشرع الجزائري جعل هذه اللجان ممرا إجباريا.

ثانيا:اختصاص لجنة المصالحة

تختص لجنة المصالحة بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية الخاصة بالتقديرات الضريبية في مجال حقوق التسجيل والمتعلقة أساسا بجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الانتفاع، أو التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية بما فيها السلع الجديدة التابعة لها،والزبائن والسفن والبواخر.

كما تعمل اللجنة على إيجاد اتفاق ودي بين المكلف والإدارة الضريبية، الحق في الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو لجزء منه.

فإذا اكتشفت الإدارة أن هناك نقص في الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من أطراف العقد أو المبلغ المصرح به لا يتلاءم مع السعر الحقيقي تقوم الإدارة الجبائية عل العمل لإيجاد اتفاق بين أطراف العقد بحيث تعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه، فإذا تمت يعتبر العقد صحيحا ويتم التوقيع على التعهد بدفع الرسوم المستحقة، ويتم المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب، أما في حالة عدم الحصول على اتفاق ودي ترفع الإدارة الجبائية الأمر إلى لجنة المصالحة [1]، والملاحظ أن الإدارة الضريبية هي من تحيل الأمر إلى لجنة المصالحة عكس التظلم أمام لجان الطعن أين يرفع المكلف بنفسه تظلمه.

الفرع الثاني : إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة

لما كانت إجراءات الطعن أمام لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، تتم بصفة عادية إثر تلقي المكلف بالضريبة قراره الكلي أو الجزئي من مدير الضرائب في شكايته أو من طرف لجنة الدائرة فإن إجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة تتميز عن الأولى بخاصيتين

الخاصية الأولى : من حين وقت تقديم الطلب حيث أنه يتم الطعن أمام لجنة المصالحة في مادة حقوق التسجيل فإن ذلك يتم قبل صدور الفرار النهائي المتعلق بالزيادة في رسم التسجيل.

الخاصية الثانية : من مطلق كيفية اللجوء إلى اللجنة أو الجهة التي يوجه لها المكلف طعنه

[1] مراد فيلالي، لوني يوسف، "المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائر، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر،2005/2004، ص23.

وعندما تثبت الإدارة نقصان الثمن المصرح به أو التقديرات المقدمة من الأطراف قبل أن تعيد الثمن فإنها تحاول بطريقة ودية أن تحصل على الاعتراف بالنقص من طرف المعنيين وذلك بإبرام اتفاق بينهما وبين المكلف المعني بحيث تقوم باستدعاء الطرفين "البائع والشاري" لتعرض عليهم الاتفاق على المبلغ المعلن نقصه، فإذا قبلا فإنهما يقومان بإمضاء تعهد يلتزمان بموجبه على دفع الرسوم المستحقة ويشكل هذا التعهد بعد المصادقة عليه من الأطراف والمدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا، وبالتالي تمر بمرحلتين والتي سوف نتطرق إليهما.

أولا: الاتفاق الودي

حيث تقوم الإدارة باستدعاء الطرفين "البائع والشاري" لتعرض عليهم التقييم الذي توصلت إليه فإذا قبلا بهذا التقدير، فيقومان بتوقيع تعهد يلتزمون بمقتضاه على دفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكل هذا التعهد بعد إمضائه من الأطراف المصادقة عليه من طرف المدير الولائي للضرائب عقدا يلتزم بمحتواه كل الأطراف الموقعين عليه.

ثانيا: اللجوء إلى لجنة المصالحة

في غياب الاتفاق الودي ترفع الإدارة الأمر إلى لجنة المصالحة، يتم استدعاء المكلف بالضريبة خلال عشرين يوما 20 على الأقل قبل تاريخ الاجتماع ويطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظهم مكتوبة ويمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو وكيلا مؤهلا قانونا[1] .

ويتم استدعاء المكلف بالضريبة بمجرد إعلام مع إشعار بالاستلام ويعد الاستدعاء قاطعا للتقادم ويجب إرساله خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح.

وينعقد اجتماع اللجنة بدعوة من رئيسها ولا تكون مداولتها صحيحة إلا إذا حضرها على الأقل خمسة أعضاء بما فيهم الرئيس دعوة الأطراف هذه ممكن أن تنتهي إلى أمرين:

- إذا توصلت اللجنة إلى اتفاق مع المكلفين المعنيين فيتم التوقيع في الحال على تعهد يصادق علية المدير الولائي للضرائب ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف.

- إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف في حالة لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة تصدر اللجنة رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[2].

أي أنه في حالة عدم الاتفاق فإن التقرير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة، وذلك في أجل عشرين يوما 20 ابتداء من تبليغ رأي لجنة المصالحة، وتبلغ هذه الزيادة إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة وإشعار بالاستلام وإذا لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والزيادات المطالب بها خلال عشرة ايام 10 ، ويحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 ومايليها من قانون التسجيل.

---

[1] المادة 38مكرر2فقرة 2من قانون الإجراءات الجبائية رقم 01_21السابق ذكره.

[2] يحي بدايرية، المرجع السابق، ص125.

غير أن المشرع الجزائري لم يوضح أحقية المكلف في اللجوء إلى لجنة المصالحة بعكس المشرع الفرنسي الذي قرر إلزامية إجراء اللجوء إلى اللجنة خصوصا في حالة وجود طلب المكلف.

أما بالنسبة لرأي لجنة المصالحة فإنه من خلال قانون التسجيل يكون ملزما للإدارة الضريبة، ومن ذلك يتضح أن رأي اللجنة يبلغ مباشرة للمكلف دون أي وسيط.

غير أن ما يلاحظ على المشرع هنا هو إغفال النص على إلزامية تسبيب قرارات هذه اللجنة نظرا لأن التسبيب يعود بالفائدة سواء بالنسبة للإدارة أو المكلف فيستطيع أي منها الاستناد عليه أثناء رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية [1].

[1] طاهر حاكم،طرق الطعن في قرارات الادارة الجبائية في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ،جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق ،فرع الادارة والمالية ،2014-2015،ص 104.

خلاصة الفصل الأول

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة المرحلة الإدارية لإجراءات الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري، إذ تعتبر مرحلة مهمة و أولية التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة للدفاع على حقوقه من جهة، وأيضا هي وسيلة للإدارة الضريبية للاستدراك أخطائها أثناء تقديرها لمبلغ الضريبة للجهة الأخرى.

وبين أن المشرع قد منح سبل عديدة للمكلف بالضريبية للدفاع عن حقوقها فيمكن لهم التقدم بشكوى أمام الإدارة الضريبية مصدرة للقرار، وتعتبر مرحلة إجبارية قبل اللجوء إلى القضاء، وهي مقيدة بمجموعة من الشروط الشكلية لا يمكن مخالفتها و إلا رفضت الشكوى، ومنح الصلاحيات الإدارية في دراسة الشكاوي من طرف المدير الولائي ورؤساء المراكز، وبعد البت في الشكاية من طرف المصلحة الضريبية المختصة وتبليغ القرار إلى المكلف بالضريبة المعني، وفي حالة عدم اقتناع المكلف بهذا القرار،أتاح له المشرع فرصة أخرى قبل اللجوء إلى القضاء وهي اللجوء إلى لجان الطعن المختصة والمتمثلة في ثلاث لجان: لجنة الطعن للدائرة،اللجنة الولائية للطعن، لجنة المصالحة للطعن ، اللجنة المركزية للطعن على مستوى وزارة المالية.

واللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن هو إجراء اختياري بالنسبة للمكلف بالضريبة فبإمكانه إما اللجوء إلى هذه اللجان قبل رفع دعواه أمام القضاء المختص، أو التوجه مباشرة إلى الجهة القضائية المختص، أو التوجه مباشرة إلى الجهة القضائية المختصة لرفع دعواه مع التقيد بالمواعيد التي أقرها المشرع في هذا الخصوص.

الفصل الثاني

الإجراءات القضائية للدعوى الضريبية

بعد استيفاء كل الإجراءات الإدارية التي اتينا على ذكرها ، بدءا بتقديم الشكوى إلى الإدارة الضريبية المختصة ، ثم تقديم الطعن إلى اللجنة الإدارية المختصة دون أن يكلل ذلك بالتوصل إلى حل يرضي الطرفين ، أجاز المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة في هذه الحالة أن يلجأ إلى القضاء المختص ، كحل نهائي لتسوية النزاع الضريبي من خلال رفع القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية المختصة وهي المديرية الولائية للضرائب أو مركز للضرائب والمركز الجواري للضرائب أو مديرية المؤسسات الكبرى بشأن الشكاوي موضوع النزاع الضريبي التي يرفعها المعنيون بالأمر[1] . كما يمكن للإدارة الضريبية أيضا اللجوء إلى القضاء المختص من خلال الطعن في رأي اللجان الإدارية [2] .

تعتبر الغرفة الإدارية ومجلس الدولة الجهة المختصة للنظر في المنازعات الضريبية باعتبارها قاضي الضريبة .

وتنصيب الدعوى الضريبية إلى إلغاء الضريبة أو تخفيضها أو رد المصاريف التي تكبدها المكلف في سبيل ربط الضريبة [3] .

تمارس المحاكم الإدارية ومجلس الدولة اختصاصها بالنظر والفصل في المنازعة الضريبية في النظام القضائي الجزائري وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في القانون الإجراءات المدنية المتعلقة بدعاوى التعويض في المجال الإداري بصفة عامة ووفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في التشريع الضريبي بصفة خاصة ، تطبيقا للمادة 01/804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم " .

من بين القواعد والإجراءات الخاصة المنصوص عليها في التشريع الضريبي والتي تتميز بها المنازعات الضريبية عن غيرها من المنازعات الأخرى مايلي :

- شرط تقديم تظلم اداري مسبق أمام الإدارة الجبائية قبل رفع الدعوى الضريبية .

- الإجراءات المتبعة في التحقيق ،خاصة ما تعلق بالتحقيق الإضافي ، اذ يعتبر من إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [4] .

---

[1] انظر المادتين 01/82 و172 من القانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،السالف الذكر.

[2] انظر المادتين 04/81 و02/84 من القانون رقم 01-21، من نفس القانون .

[3] حسين طاهري ، المرجع السابق ،ص18

[4] العيد صالحي ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الأنظمة الجبائية ،الرقابة الجبائية ، بدون طبعة ، دار هوم ، ،الجزائر ،2005 ص .20

- إجراءات وأجال الطعن الخاصة بمنازعات التحصيل الضريبي [1] .

من أجل معرفة الإجراءات القضائية الخاصة المتبعة في الفصل في الدعوى الضريبية اثرنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، قمنا بتخصيص المبحث الأول لإجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية والمبحث الثاني لإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة .

المبحث الأول : إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية

إن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية يعتبر الخطوة الأولى في المرحلة القضائية فيما يخص المنازعات الضريبية خاصة وقد قيد المشرع الجزائري هذه المرحلة بجملة من الإجراءات القانونية والشروط الضرورية التي توفرها لعرض قضية ما على القاضي الإداري ، والتي تسمح له وتلزمه في نفس الوقت أن يبت في موضوع الخلاف طبقا لمواد قانون الإجراءات المدنية والإدارية أولا وكذلك قانون الإجراءات الجبائية [2] .

والدعوى الضريبية تشمل جميع أنواع الطعون المرفوعة ضد قرارات الإدارة الضريبية فيما يخص الإحتجاجات موضوع المنازعات التي يرفعها المعنيون بالأمر ، وكذا القرارات المتخذة في ميدان تحويل الإجراء والتي كانت محلا لشكوى الضريبية المتعلقة إما بإلغاء الضريبة المتعلقة أو تخفيضها ، أو إسترجاع الضرائب والرسوم المدفوعة دون وجه حق ، أو تلك المتعلقة بمنازعات التحصيل [3] .

سندرس في هذا المبحث في مطلبين ، بحيث سنتطرق إلى شروط رفع الدعوى الضريبية في المطلب الأول ، ثم سنتطرق إلى إجراءات سير الدعوى الضريبية والفصل فيها في المطلب .

المطلب الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية

تختص المحاكم الإدارية وفقا للتشريع الجزائري بالنظر في المنازعات الإدارية بصفة عامة والمنازعات الضريبية بصفة خاصة ، وهذا تطبيقا للمعيار العضوي الذي أخذ به المشرع الجزائري ، طبقا للمادة 1/800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، وعليه يحق لكل طرف في الخصومة الضريبية سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية أن يلجأ إلى القضاء وذلك برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية .

---

(1) انظر المادة 01/82 من القانون رقم 01-21، من نفس القانون .
(2) عمار عوابدي ،النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري،الجزء الثاني،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة،الجزائر،2005 ، ص 255
(3) حسين فريجة، ،المرجع السابق،ص30

وكقاعدة عامة فإن الدعاوى المرفوعة أمام الجهات القضائية الإدارية لا يترتب عن إقامتها أثر موقف ، وبالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه ، كما أن للقاضي دور كبير في هذا الميدان فهو يشارك

بصفة فعالة في مجريان الدعوى وسيرها ، هذا ما يسمح له غالبا من تخفيف عبئ عدم المساواة التي تكتنف دور المدعى في مواجهة الإدارة .

إلا أنه قبل أن تصل المنازعة إلى مرحلة دراستها من حيث الموضوع والفصل فيها ، فإنه لابد أن تكون الدعوى المرفوعة سواء من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية مقبولة شكلا .

ولكي تكون كذلك لابد أن تتوفر فيها عدة شروط محددة وصارمة، من حيث الشكل من حيث الموضوع [1].

ولهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطلب إلى الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية في الفرع الأول ثم إلى الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية في الفرع الثاني .

الفرع الأول : الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية

يشترط في الدعوى الضريبية شروط معينة ومحددة ،سواء من حيث الشكل أو في الموضوع ، وهي تلك الشروط التي يجب توفرها حتى يتسنى للمكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب من عرض النزاع على القاضي الإداري ، والتي تمكنه من الفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه ،ويترتب عن عدم احترام أحد هذه الشروط عدم قبول الدعوى الضريبية [2] ، ويدفع به على شكل وجه من الأوجه الشكلية من طرف من تقررت لمصلحته [3].

والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يعرف الدعوى القضائية بصفة عامة ، ولا الدعوى الضريبية بصفة خاصة ، بل اكتفى بالنص على شروطها سواء بصفة عامة أو خاصة ، وذلك وفقا للأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، حيث يشترط فيها أن تكون مستوفية للشروط الشكلية المشتركة بين كل الدعاوى الإدارية كشرط الصفة والمصلحة في الطاعن وكذلك شرط الاختصاص القضائي ، كما تنفرد

---

[1] كهينة ساري ،الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري،مذكرة ماستر،جامعة أكلي محند اولحاج البويرة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم القانون العام ،2015-2016،ص4

[2] كهينة ساري ،مرجع سابق ،ص4.

[3] فضيل كوسة ،الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزع،الجزائر،2005،ص ص 8-9

الدعوى الضريبية بصفة خاصة بشروط خاصة نظرا للطابع المتميز لها وهي الشروط المنصوص عليها بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية [1].

أولا : شروط قبول الدعوى

اشترطت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية شرطين أساسين لقبول الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية ،هما الصفة والمصلحة [2] ،واعتبرت الأهلية حالة من حالات البطلان [3] ،كما يظهر ذلك أيضا في المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [4].

1/ الصفة : لقد جعل المشرع الصفة شرطا يجب توفره في المدعي ،واعتبره من النظام العام ، كما أجاز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه ، وفي أي مرحلة من مراحل التقاضي ،وفقا لأحكام المادة 68 من ق.إ.إ [5] .

والصفة ببساطة هي القدرة على اللجوء إلى القضاء بقصد الدفاع على حق أو مصلحة ،أي أن يكون رافع الدعوى هو نفسه صاحب الحق الذي أعتدي عليه [6].

ويكتسب المدعي صفة التقاضي إما بموجب نص قانوني صريح يمنحه الصلاحية ، أو يكتسبها تلقائيا في جميع الدعاوى المقدمة لكل من له مصلحة ، وبذلك يصعب علينا الفصل بين شرطي الصفة والمصلحة ، بحيث تتوفر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية ومباشرة لدى المكلف بالضريبة ، بحيث تندمجان عندما نكون بصدد منازعة إدارية [7] .

وتختلف هذه الصفة عن الصفة الإجرائية أو التمثيل القانوني ، وهي أن يرفع شخص دعوى نيابة عن صاحب الصفة فيها . وتظهر الصفة الإجرائية ، في حالة تمثيل الأشخاص المعنوية أما القضاء كما هو الحال بالنسبة للمدير الولائي للضرائب الذي يمثل الإدارة المركزية للضرائب على مستوى المحلي [8].

---

[1] فضيل كوسة ،القانون الإداري والمنازعة الضريبية ،رسالة دكتوراه في الحقوق جامعة الجزائر" بن يوسف بن خدة خدة" كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق ،2010/2009 ،ص 17 .

[2] انظر المادة 13 من قانون رقم08-09،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السالف الذكر.

[3] عطاء الله بوحميدة ، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم،عمل و اختصاص) ،الطبعة الثانية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2013، ص 187.

[4] تنص المادة 64 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على مايلي : " حالات بطلان العقود غير القضائية والإجراءات من حيث موضوعها محددة على سبيل الحصر فيما يأتي :

1 - انعدام الأهلية للخصوم ،

2- انعدام الأهلية أو التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي ".

[5] أنظر المادة 68 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.

[6] عبد القادر عدو ، النازعات الإدارية ،دون طبعة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2012 ص115.

[7] فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 35.

[8] عبد القادر عدو ، المرجع السابق ،ص 115.

حيث نصت المادة 828 من ق.إ.م.إ على مايلي : " مع مراعات النصوص الخاصة ، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية بصفة مدعي أو مدعى عليه ، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي ،رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي ، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية " ، وهو ما يستشف أيضا من نصوص المواد 337 و 109 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1] .

وعليه فإن الإدارة الضريبية يمثلها المدير الولائي للضرائب بصفته الممثل القانوني لها أمام القضاء ، وهذا طبقا لنص المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء نصها كالأتي : "يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب ، كل حسب مجال اختصاصه ، الاستئناف ضد القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية في مجال الضرائب " .

2/ المصلحة :

إن المصلحة هي الفائدة العملية المشروعة التي يراد تحقيقها باللجوء إلى القضاء [2] ،ونصت عليها المادة المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مستعملة عبارة :"وله مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون "،وتطبيقا لقاعدة "لا دعوى بدون مصلحة "فإن الدعوى الإدارية لا تقبل إلا إذا كانت للمدعي فائدة مادية أو معنوية يرجوها من خلال لجوئه إلى القضاء [3] ،فهي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي ، إذ تعبر عن الجانب الواقعي للدعوى القضائية ،ولقد استلزم المشرع توافر المصلحة في التقاضي حتى لا يساء حق الالتجاء إلى الجهات القضائية الإدارية ويتأخر الفصل في الفصل في الدعوى الضريبية ، فالمصلحة هي الضابط لضمان جدية الدعوى الضريبية ، وعدم خروجها من الغاية التي رسمها القانون الوضعي لها ، كما وسيلة لحماية الحق المتنازع فيه [4] .

وشرط المصلحة في الدعوى الضريبية هو شرط مرتبط بالمدعي سواء كان المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ،باعتبار أنه الخصم الذي قيمها ، أما المدعي عليه فلا يشترط فيه توافر لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده [5] .

---

[1] انظر المواد 337 و209 من القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج ر،ع 57 ،1990 .

[2] مسعود شيهوب ،المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ،جزء الثاني ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 1999،ص 264

[3] عطاء اللـه بوحميدة ، المرجع السابق ،ص 191 .

[4] فضيل كوسة، المرجع نفسه ، ص 37

[5] فضيل كوسة، المرجع السابق،ص 37 .

ثانيا : شرط الاختصاص القضائي

يعتبر تحديد الاختصاص القضائي يعتبر من الشروط الأساسية لقبول الدعوى ، حيث نصت المادة 36من ق إ م إ على ما يلي : "عدم الإختصاص النوعي من النظام العام تقضي به الجهة القضائية تلقائيا في أي مرحلة كانت عليها الدعوى ".

و بما أن الدعوى الضريبية تكيف على أنها دعوى إدارية فإن طبيعة الاختصاص فيها تتحدد بما ورد في القواعد العامة من قانون الإجراءات الجبائية .

1/ الاختصاص النوعي : من خلال قراءتنا لنص المادة 800من ق إ م إ، يتضح لنا أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية و بما أن الدعوى الضريبية هي دعوى إدارية فإن الفصل فيها يكون من اختصاص المحاكم الإدارية [1].

2/ الاختصاص الإقليمي : يتحدد الإختصاص الإقليمي للدعوى الضريبية من خلال المادة 1/804من ق إ م .إ، و التي جاء نصها كالآتي : "خلافا لأحكام المادة 803أعلاه ترفع الدعاوى وجوبا أمام المحاكم الإدارية في المواد المبينة أدناه :

- في مادة الضرائب أو الرسوم، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصهم مكان فرض الضريبة أو الرسم " .

الفرع الثاني: الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية

تنص المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية بعريضة موقعة من محام ".

ولكي تكون عريضة الافتتاح الدعوى الضريبية مقبولة شكلا لا بد من ان تتوفر فيها شروط شكلية وأخرى موضوعية ، منها ما هو منصوص عليها في التشريع الضريبي ومنها ما هو محدد في قانون الإجراءات المدنية والإدارية .فبالاضافة إلى الشروط العامة الواجب توفرها في عريضة الدعوى بصفة عامة والمنصوص عليها في المواد 815،15،14 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نص المشرع في قانون الإجراءات الجبائية على شكليات والبيانات الخاصة الواجب احترامها أثناء تقديم العرائض ،حتى تتمكن السلطات المعنية من دراستها [2].

---

[1] أنظر المادة 800 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، السالف الذكر.

[2] أنظر المادة 83 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجنائية ،السالف الذكر.

أولا: الشروط المتعلقة بالعريضة

العريضة هي بمثابة طلب يقدم إلى المعني ولا تكون مقبولة إلا بتوفر الشروط التالية [1] :

1/ شكل العريضة :

لقد أورد المشرع في المادة 22من قانون الإجراءات الجبائية شروط متعلقة بالشكل يجب توافرها في دعوى المكلف و المتمثلة في :

1/ يجب تحريرها على ورق مدموغ عملا بالمادة 1/83 من قانون الإجراءات الجبائية [2]

والمادة 84 في فقرتها الثالثة من ق.إ.ج على تحرير الدعوى على ورق مدموغ [3]، وهذا بعدما كانت هذه الورقة لها شكل معين، ويتم الحصول عليها من مقر إدارة الضرائب، مقابل قيمة مالية تدفع لهذا الغرض بعدها تغير الأمر، إذ يمكن حاليا أي تحرر الوقائع على ورقة عادية ، بشرط أن تكون ورقة الدعوى الضريبية مدموغة، أي عليها طابع الدمغة الحامل للقيمة المالية المقدرة بـ : 30 دج ، تحت طائلة عدم قبول العريضة ، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/04/19

إلا أنه وفقا لما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1990/10/21 تحت رقم 73259، فإنه يجوز تصليح خطأ عدم تقديم مذكرة على ورق مدموغ و لو بعد إيداع المذكرة الأولى إلا أن تصحيح هذا الإغفال يجب أن يكون قبل وضع القضية في المداولة و إلا فإنه يترتب عن ذلك عدم قبول الدعوى شكلا .

أما قرار المحكمة العليا رقم 72087 الصادر بتاريخ 91/04/07م ،والمتعلق بقضية (أ ج) ضد المفتش الفرعي للضرائب سيدي بلعباس، فقد كرست بأن استعمال الورق المدموغ لا يكون واجب إلا في عريضة افتتاح الدعوى، و من ثم فالقضاء بغير هذا يعد خطأ في تطبيق القانون [4].

جاء هذا الشرط بالمادة 123من قانون الإجراءات الجبائية وأفادت المادة صيغة الوجوب أي أنه لا يمكن ال استغناء عنه إلا أن المكلف بالضريبة قد يعف أعمال هذا الشرط ولا يحترمه ويؤدي حتما إلى رفض الدعوى شكلا .

---

[1] حسين طاهري ، المرجع السابق ،ص 21.
[2] حسين طاهري ، المرجع نفسه ،ص21 .
[3] أنظر المواد 1/83 و 3/84 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،السالف الذكر.
[4] كهينة ساري ، المرجع السابق ،ص 14 .

إلا أن مجلس الدولة أقر أن عدم دمغ العريضة لا يرتب أصلا عدم قبولها شكلا عن أساس أن دمغ العريضة من صلاحيات كتابة الضبط إلا أن مجلس الدولة في قرار آخر مناقض تماما للقرار المذكور آنفا نطق فيه بعدم قبول العريضة بسبب عدم دمغ العريضة على أساس أن دمغ العريضة من النظام العام .

2/ يجب أن تكون موقعة من صاحبها ،هذا الشرط يدل على أن المكلف قد تقدم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرة وعدم وجود الإمضاء على العريضة يؤدي إلى(عدم قبول)الدعوى شكلا من طرف المحكمة الإدارية غير أن قانون الضرائب المباشرة لم يبين الحل المتبع في حالة وجود عائق لإمضاء الطلب .

3/ إذا قدمت من طرف وكيل فلا يد عليه من تقديم وكالة قانونية تحرر لزاما على ورق مدموغ وتسجيل قبل قيام الوكيل بالتصرف المأذون به بموجب المادة 83-75 من قانون الإجراءات الجبائية .

ويعفى الأشخاص الآخرين من تقديم وكالة كالمحامون وسواهم .

4/ أن تكون مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب لولاية المنازع فيه [1] .

2/ محتوى العريضة:

نصت المادة 2/83 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلى:" يجب أن تتضمن كل عريضة عرضا صريحا للوسائل، و إذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب ؛بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه ".

من خلال نص المادة يتبين لنا أن المشرع قد أوجب أن تحتوي عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل، و أن ترفق بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه.

أ - يجب أن تتضمن العريضة البيانات العامة: طبقا لأحكام المواد 15،13والمادة 816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية واحكام المادتين 75 و83 من من قانون الإجراءات الجبائية فإن الدعوى الجبائية لا تقبل شكلا إلا إذا تم رفعها من قبل ذي صفة و مصلحة؛ و يجب أن تتضمن عريضة الدعوى الجبائية البيانات العامة الواجب توافرها في جميع الدعاوى المتمثلة في الجهة القضائية المختصة التي ترفع أمامها الدعوى، و إسم و لقب المكلف بالضريبة أو وكيله القانوني و موطنه ، والإدارة الجبائية ، مقرها و موضوع الدعوى .

ب- يجب أن تتضمن العريضة عرضا صريحا للوقائع :

أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، و كذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي، و على المكلف

[1] حسين طاهري ،المرجع السابق ، ص 21 .

بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي تؤسس عليها الدعوى .

ج. يجب أن ترفق العريضة بإشعار تبليغ قرار مدير الضرائب بالولاية المعترض عليه : أوجب قانون الإجراءات الجبائية أن تتضمن العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية عرضا صريحا للوسائل أي عرض الوقائع التي لها صلة بالنزاع، و كذا الأدلة التي تثبت صحة إدعاءات المدعي، و على المكلف بالضريبة أن يحدد طبيعة الوسائل التي تؤسس عليها [1].

ثانيا : الشروط المتعلق بالآجال

يجب أن ترفع الدعوى الجبائية أمام الغرفة الإدارية من غضون أربعة أشهر عملا بالمادة 2/82 من قانون الإجراءات ابتداء من يوم استلام الإشهار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار بشأن شكواه [2].

يجوز لإدارة الضرائب أن تعرض الخلاف المطروح أمامها على المحكمة الإدارية للنظر فيه خلال أربعة أشهر من تاريخ انقضاء الآجل الممنوح للجنة الإدارية للطعن لكي تبت في الطعن .

وفي حالة ما إذا كانت هذه اللجنة الإدارية للطعن سواء لجنة الدائرة، أو اللجنة لولائية.....الخ، غير مؤسسة فيحق لمدير الضرائب بالولاية هنا رفع طعن قضائي ضد رأي اللجنة أمام المحكمة الإدارية في غضون الشهرين المواليين لتاريخ استلام ذلك الرأي[3] .

وهذا ما تناولته أحكام المادة 4/81من ق.إ.ج [4]

ولكن يجب عليها مراعاة الإجراءات التالية :

1 - ألا يكون المدير الولائي للضرائب قد أبلغ المكلف بالضريبة بقراره ، قبل عرضها لنزاع على القاضي الإداري [5] وحول هذه الجزئية ، فباعتقادنا أن نص المادة 79/ 2 من قانون الإجراءات الجبائية ولد ميتا منذ إنشائه ، بدليل عدم لجوء إدارة الضرائب إلى تطبيق هذا الإجراء ، وكما أن المنطق القانوني السليم يجعل من

---

[1] زيوش شهرة ،طريقة تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر ،مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق ،2016-2017 ،ص 28 .

[2] حسين طاهري ، المرجع السابق ،ص22 .

[3] عزيز أمزيان ، المرجع السابق،ص76

[4] تنص المادة 4/81 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على مايلي :" عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس ،فإن مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك ، وفي هذه الحالة ، تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد راي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي".

[5] فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 44 .

غير المعقول أن ترفع إدارة الضرائب ، الدعوى ضد قراراتها مما قد ينجم عن عدم يقينها وتأكدها من المعالجة الصحيحة والفعالة للتظلمات المطروحة أمامها وكذا من الأسس القانونية التي بنيت عليها قراراتها [1] .

2-ألا يكون المكلف نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القاضي الإداري على إثر عدم حصوله على جواب من المدير الولائي للضرائب، خلال الأجل الممنوح للرد، وفقا 76 الفقرة الثانية من نفس القانون[2].

3-يجب على مدير الضرائب للولاية أن يعلم المكلف بالضريبة بأن له أجل(30) يوما للاطلاع على الملف و تقديم ملاحظاته [3] ،وفقا لأحكام المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية [4].

في حالة سكوت الإدارة عن الرد لشكوى المكلف بالضريبة فأن حساب المدة المقررة لدفع الدعوى يثير إشكالا حقيقيا وتساؤلا على النحو التالي :

هل أن حساب المادة المقررة لرفع الدعوى يحب من تاريخ انقضاء المهلة الممنوحة للإدارة للرد أم يضل مفتوحا في انتظار صدور قرار من الإدارة وهل مدير الضرائب ملزم للرد ولا يكتفي بالسكوت ؟

الإجابة عن هذه التساؤلات واردة بالمادة 2/337 من قانون الضرائب المباشرة تحيز للمحتج الذي لم يحصل على الإشعار لقرار في مدير الضرائب للولاية في أجل أربعة أشهر المذكورة في المادة 334 أن يرفع النزاع إلى الغرفة الإدارية دون حاجة إلى قرار الإدارة .

والرأي عندي أن هذه المادة أوجدت مخرجا لهذه الحالة ومنحت للشاكي . اللجوء إلى القضاء ولو يتلق ردا من الإدارة .

وهذا ما ذهبا إليه مجلس الدولة في قراره والذي اعتبر أن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه 08 أشهر إبتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب [5].

المطلب الثاني : اجراءات سير الدعوى الضريبية والفصل فيها

بعد أن يتم ايداع عريضة الدعوى أمام كتابة الضبط المحكمة الإدارية يقوم كاتب الضبط بارسال العريضة بعد قيدها في سجل خاص لذلك إلى رئيس المحكمة الإدارية [6] .

---

[1] يحي بديرية ، المرجع السابق ،ص 158

[2] أنظر المادة 2/76 من قانون رقم 01-21 من نفس القانون.

[3] فضيل كوسة ، المرجع نفسه ،ص 44 .

[4] أنظر المادة 84 من قانون رقم 01-21 من نفس القانون .

[5] حسين طاهري ، المرجع السابق، ص ص 23-24 .

[6] حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 33 .

تفتتح الدعوى الضريبية ويبدأ التحقيق فيها ، بحيث يقوم القاضي الإداري بالتحقيق فيها مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل والطرق المنصوص عليها قانونا ، فله أن يستعين مثلا بالخبرة أو المعاينة ، أو الشهادة ، مضاهاة الخطوط وتكليف الخصوم بتقديم المستندات والوثائق ، وكل هذا من أجل الوصول إلى حل نهائي عادل ومنصف للمنازعة المعروضة أمامه.

ذلك أن القاعدة تقضي أنه على كل قاض الالتزام بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي ، فإن لم يجد اتجه صوب المصادر الأخرى للقاعدة القانونية ، مراعيا الترتيب الذي رسمه المشرع ، فلا يمكن للقاضي الإداري الامتناع عن إصدار حكم في الدعوى الضريبية ، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عد ناكرا للعدالة ، وإنما يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وابداعه [1] .

وعليه سوف نقسم دراستنا في هذا المطلب إلى ثلاثة فروع سنتناول اجراءات التحقيق في العريضة في الفرع الأول ،وإجراءات الخبرة في الفرع الثاني ،ثم الفصل في الدعوى الضريبية في الفرع الثالث .

الفرع الأول :اجراءات التحقيق في العريضة .

إن إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية إلى غاية صدور حكم فيها لا تخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية المعروضة على المحكمة الإدارية ، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في القوانين الضريبية ، خاصة منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا

قانون الإجراءات الجبائية، والتي تجعل من الدعوى الضريبية مختلفة في بعض مراحلها عن الدعوى الإدارية عموما [2].

وتعد هذه الإجراءات من بين الأدوات الضرورية التي يستند عليها القاضي للتحقيق في الوقائع القانونية وتحديد مدى سلطته التقديرية ، كما أنها تشكل الوسيلة التي يعتمد عليها المكلفون من أجل المحافظة على

حقوقهم المترتبة عليها ، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الدعوى الضريبية ، مستعينا بمختلف وسائل وطرق الإثبات [3].

التحقيق في المنازعة الضريبية باعتبارها إدارية التحقيق فيها إجباري ،سواء أمام المحاكم الإدارية أو مجلس الدولة ، لذا خصص المشرع بعض الأحكام بحيث نجده يطبق إجراءات التحقيق العامة التي تطبق

---

(1) فضيل كوسية ، المرجع السابق ، ص ص 62-63 .
(2) كهينة ساري ، المرجع السابق ، ص 25 .
(3) زينب العمري ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، رسالة في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014 م ، ص 25 .

على الدعاوى الإدارية ، كما يطبق إجراءات خاصة للتحقيق والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية [1].

أولا : إجراءات التحقيق العامة

هي إجراءات إستقصائية inquisitoire وهي كتابية يشرف على سيرها قاض وهو المستشار المقرر عملا بالمادة 3/196 من قانون الإجراءات المدنية .

تنص هذه الإجراءات حول :

- تبليغ العريضة إلى المدعي عليه مع إنذاره بشأن يودع مذكرة جواب مرفقة بعدد من النسخ يقدر تعدد الخصوم وفي المواعيد التي يحددها .

- استبعاد وعدم الأخذ بالمذكرات المقدمة بعد مضى ميعاد إيداعها .

- إعداد الملف والأمر بتقديم المستندات التي يراها ضرورية للتحقيق في القضية .

- يودع تقرير ه المكتوب ويحيل الملف على النيابة العامة التي تودع تقريرها وجوبا خلال شهر .

- يحدد المقرر بالموافقة مع الرئيس تاريخ الجلسة سواء قدمت النيابة العامة طلباتها في الوقت المحدد .

- يأمر كاتب الضبط بإخطار النيابة والخصوم علما بتاريخها قبل ثمانية أيام على الأقل انعقادها .

ولا بد أن تكون إجراءات لتحقيق حضورية فيلزم على القاضي تبليغ كل مذكرة أو وثيقة إلى الطرف الآخر تحت طائلة البطلان أي أن عدم مراعاة هذه الإجراءات يعرض القرار للإلغاء .

هذا ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الذي ألغى قرار مجلس قضاء سيدي بلعباس وهي القضية المطروحة من مدير الضرائب لولاية سيدي بلعباس – لغياب الطابع الحضوري المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة 3/170 من قانون الإجراءات المدنية [2].

ثانيا : اجراءات التحقيق الخاصة

إذا أرى القاضي أن إجراءات التحقيق العامة غير كافية ولم تؤد إلى المقصود والنتيجة المرجوة أمر بإجراءات تحقيق خاصة عملا بالمادة 1/85 من قانون الإجراءات الجبائية .

---

[1] بن شريف ليدية ، الإجراءات الإدارية والقضائية في المنازعات الضرائب في الجزائر ، رسالة ماستر ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم قانون الأعمال ،2015-2016 ،ص ص 58-59 .

[2] حسين طاهري ، المرجع السابق ، ص ص 25-26 .

تتمثل هذه الإجراءات في :

1-التحقيق الإضافي :يكون هذا التحقيق وجوبي إذ قدم المكلف بالضريبة وسائل وأوجه جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى .

أوإذا تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق علم بها ويتم أخطار المدعي بها .

يتم إخطار الملف بالضريبة بالولايية عملا بالمادة 2/84 من قانون الإجراءات الجبائية حتى يتولى مدير الضرائب بالولاية إرسال الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط واخطاره يتوفرعلى يوما من الإطلاع عن الملف قصد تقديم ملاحظات الكتابية والإعلان عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة .

2-مراجع التحقيق :

يتم اللجوء إلى هده الإجراءات إذا تبين للقاضي عدم كفاية التحقيق الإضافي وعدم كفاية عناصر ومستندات الملف وهذا الأجراء يمر على عدة مراحل وهي :

- القائم بالمراجعة عون غير العون القائم بالتحقيق الأول

- يحضر الملف بالضريبة المقدم الشكوى أو ينوبه قانونيا عمليات مراجعة التحقيق .

- تتم عمليات مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على المستوى الدائرة .

- يحرر العون المكلف بالضريبة بمراقبة التحقيق محضرا يبدي فيه رأيه ويتضمن ملاحظات المكلف بالضريبة وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي .

- يتولى مدير الضرائب بالولاية إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية ويرفقه باقتراحاته [1].

الفرع الثاني : اجراء الخبرة القضائية

ويعتبر إجراء الخبرة أحد الإجراءات الرئيسية للتحقيق التي قد يأمر القاضي الضريبي لاسيما عندما لا تسمح مستندات الدعوى أو الملف من بناء قناعته للفصل في القضية ، بل قد تعد الخبرة الإجراء الرئيسي الذي يتوقف عليه الفصل في المنازعة الضريبية [2] .

---

[1] حسين طاهري ، المرجع نفسه، ص ص 26-27 .
[2] كهينة ساري ، المرجع السابق ، ص 37 .

ولم يعرف المشرع الجزائري بصفة عامة و الجبائي بصفة خاصة الخبرة وإنما اكتفى بتحديد الهدف المرجو من الخبرة حسب نص المادة 125من ق .إ. م .إ [1] ،كما حددت المادتين 85 و 86 من قانون إ .ج كيفية إجراءاتها [2] .

أولا : تعين الخبير ورده

عندما تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة فإنها تقوم بتعيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة ، وتسند له المهمة سواء كان هذا التعين قد تم تلقائيا أو بناءا على طلب احد أطراف الخصومة [3]،حيث نصت المادة 86 في فقرتها الأولى من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي": يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب ، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء " [4].

ويقوم بإجراء الخبرة خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية غير أنه إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة او مدير الضرائب للولاية بطلب خبير فإن كل طرف يعين خبير والخبير الثالث يعين من قبل المحكمة الإدارية ، وهذا طبقا لنص المادة 2/86من ق.إ.ج [5] .

غير أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا وهذا حسب قول أحد قضاة مجلس الدولة إذ قال": من المؤسف ان هذا الإجراء غير معمول به حاليا من طرف المحكمة الإدارية " [6].

وبالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 86من ق.إ.ج.ج ، نجد أنها حددت الاشخاص الذين لا يجوز تعيينهم كخبراء وهم :

- الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها.

- الأشخاص الذين أبدو رأيا في القضية .

---

[1] تنص المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كمايلي : " تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي " .

[2] أنظر المواد 85 و 86 ، من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ، السالف الذكر .

[3] عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 81 .

[4] أنظر المادة 86 / 01 من قانون رقم 01-21 ،من نفس القانون .

[5] أنظر المادة 86 /02 من قانون رقم 01-21 ،من نفس القانون .

[6] نصر الدين هنوني ونعيمة تراعي ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، تقديم أ . رشيد خلوفي ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2007، ص 171 .

- الاشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق [1].

أما بالنسبة لرد الخبير فيحق لكل طرف المطالبة برد الخبير الذي تعينه المحكمة الإدارية او المعين من طرف الخصم ، ومدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة ويجب أن يكون الطلب معللا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في اجل 08 أيام كاملة من التاريخ الذي استلم فيه الطرف تبليغه باسم

الخبير الذي سعى إلى رده او قبل البدئ بإنجاز المهمة المسندة إليه [2]، و هذا ما جاءت به أيضا المادة 86الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية [3].

وفي حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه ولم يؤدها ، تقوم المحكمة الإدارية بتعين خبير اخر بدلا منه، حسب المادة 05/86من ق.ج [4].

ثانيا :إجراءات الخبرة القضائية

يقوم الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية بإنجاز الخبرة بصفة عملية تحت رئاسته ، فهو الذي يقوم بتسيير عملية الخبرة وذلك طبقا لما نصت عليه الفقرة 06من المادة 86 من ق.ا.ج [5] ، اذ يقوم بتحديد يوم وساعة بدء العملية ويعلم بذلك المصلحة الجبائية المعنية وإذا اقتضى الأمر الخبراء الأخرين بعشرة أيام 10 على الاقل قبل بدأ العمليات [6] .

ويتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي او ممثله ، وإذا اقتضى الامر ذلك بحضور رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة ، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية [7].

وبعد الانتهاء من عملية الخبرة يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر يدون فيه رأيه ، كما يقوم الخبراء بتحرير تقرير مشترك أو تقارير منفردة إذا اختلفوا في آرائهم .

وبعدها يتم إيداع المحضر المحرر من طرف عون مصلحة الضرائب وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية ، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا ، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين

---

[1] أنظر المادة 86 /3 من قانون رقم 01-21 ،من نفس القانون .
[2] نصر الدين هنوني ، المرجع السابق ، ص 172 .
[3] تنص المادة 86 /4 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية على مايلي : " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية و خبير الطرف الأخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة "
[4] أنظر المادة 5/86من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية ،السالف الذكر.
[5] أنظر المادة 06/86 من قانون رقم 01-21،من نفس القانون .
[6] نصر الدين هنوني ، المرجع نفسه ، ص 173 .
[7] العيد صالحي ، المرجع السابق ، ص 82 .

(20) يوما كاملة ، ويستطيع كل طرف تقديم الملاحظات التي يراها ضرورية إلى كتابة الضبط على شكل تقرير ويقوم كاتب الضبط بتحويلها إلى الطرف المعني ليبدي ملاحظاته [1] .

غير أنه وفي جميع الحالات إذا رأى القاضي الإداري بأن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة فإن له أن يأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السالفة الذكر ، ذلك أن القاضي الإداري غير ملزم بالتقيد بما جاء في الخبرة، بل يمكنه أيضا أن يقبل جزءا منها ويرفض الجزء الأخر، وهذا راجع لسلطته التقديرية، وبالتالي تنتهي الخبرة ويصدر قرار عن الغرفة الإدارية بشأنها [2].

الفرع الثالث : الفصل في الدعوى الضريبية

لم ينص المشرع الجزائري على قواعد واحكام خاصة بإجراءات الفصل في الدعوى الضريبة ، ولهذا يتعين علينا الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في ق إ م إ، فبعد أن تجتمع المعطيات المتعلقة بالمنازعة الضريبة ، وبعد ان تكون عملية الدراسة والتحقيق للدعوى الضريبة قد تمت قانونا [3] ، يتعين على على رئيس المحكمة الإدارية اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها ، والمعروضة أمامه للاطلاع عليها وتقديم تقرير في ميعاد(01) شهر ،وبعدها يقوم العضو المقرر بالاتفاق مع الرئيس لتحديد الجلسة التي يتم خلالها صدور قرار المحكمة الإدارية بشأن موضوع النزاع [4] ،فيتم إخطار أطراف الدعوى ، بما فيهم النيابة ، عن طريق أمين الضبط بأمر من رئيس المحكمة الإدارية بتاريخ الجلسة خلال ثمانية (08) أيام على الأقل قبل انعقادها [5].

ويعتبر القرار الصادر عن المحكمة الإدارية هو النهاية الطبيعة للمنازعة الإدارية بصفة عامة ومنازعات الضرائب بصفة خاصة ، فعملية إصدار القرار في مجال منازعات الضرائب تتم بنفس الأحكام المنظمة للمنازعة الإدارية بصفة عامة ، المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية [6] ،بحيث يجب أي أي يتضمن قرار المحكمة الفاصل في المنازعة الضريبة مجموعة من البيانات المقررة قانون ، ويتم تبليغه إلى الأطراف ، لكي يحدث أثاره القانونية [7].

---

(1) نصر الدين هنوني ، المرجع نفسه ، ص 178 .
(2) عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 83 .
(3) فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص 120 .
(4) عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 84 .
(5) عبد الغني حركات بوبكر و أنيس قروش ، تسوية المنازعات الضريبة ، رسالة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة ، 2007/2006 ،ص 54 .
(6) عبد الحكيم عطوي ، المرجع السابق ، ص 133 .
(7) صالح حمليل ، منشورات مخبر القانون والمجتمع ،مجلة القانون والمجتمع ،العدد الثالث ،أدرار ، 2014 ،ص 234 .

أولا : إصدار القرار القضائي

من حيث شكل القرار : يتم إصدار القرار في جلسة علنية، إلا إذا رأت المحكمة أن في العلنية خطرا على النظام العام [1] ، مع حضور قضاة التشكيلية الذين تداولوا في القضية وعددهم ثلاثة حسب ما مع حضور قضاة التشكيلية الذين تداولوا في القضية وعددهم ثلاثة حسب ما (03) من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية والتي تنص :" يجب لصحة احكامها أن تتشكل المحكمة الإدارية من ثلاثة (03) قضاة على الأقل من بينهم رئيس ومساعدان إثنان (02) برتبة مستشار " [2].

فعند انعقاد الجلسة في ميعادها المحدد يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظات الاطراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم ، وأخيرا طلبات النيابة العامة ، ثم تحال الدعوى عندئذ للمداولة بغية دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتضمن جميع البيانات المقررة قانونا [3].

من حيث محتوى القرار : تبدأ صيغة القرار القضائي في الدعوى الإدارية عموما بكلمة " يقرر" [4] حسب نص (89) ق .إ م إ ،ويجب ان يشمل القرار الصادر عن المحكمة الإدارية تحت طائلة البطلان عبارة " الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري "

وهذا طبقا لنص المادة(275) ق.إ. م .إ [5] . ويجب أن يتضمن على مجموعة من البيانات المنصوص عليها في المادة (276) ق .إ .م .إ و التي جاء نصها كالاتي: " يجب أن يتضمن الحكم البيانات التالية:

1-الجهة القضائية التي أصدرته.

2- أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية

3-تاريخ النطق به،

4-اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الاقتضاء

5-اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلية الحكم

6-أسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تذكير طبيعته وتسمية ومقره الاجتماعي وصفة ممثلة القانوني أو الاتفاقي ،

7-أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم

---

(1) عبد الحكيم عطوي ، المرجع السابق ، ص 133 .

(2) المادة 03 من القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية ، المؤرخ في 1998/05/30 ،المتعلق بالمحاكم الإدارية ،ج ر ، ع 37،1998 .

(3) عزيز أمزيان ، المرجع السابق ،ص 85 .

(4) أنظر المادة (890) من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر.

(5) أنظر المادة (275) من قانون رقم 08-09، من نفس القانون .

8-الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علينه .

وبالإضافة إلى كل هذه البيانات يجب أن يتضمن القرار تحليلا لطلبات الأطراف التي استند القاضي في حكمه عليها. ولا يكون القاضي ملزما بالإشارة إلى جميع الطلبات،وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا اليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل التحقيق وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه ، وبيان ما إذا كان الخصوم أو وكلائهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا ، ويجب الإشارة كذلك في القرار إلى الأعضاء الذين اشتركوا في القرار ، أيضا اسم ممثل النيابة العامة إن اقتضى الأمر[1] ،في القرار ، أيضا اسم ممثل النيابة العامة إن اقتضى الأمر الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرر عند الاقتضاء حسب ما نصت عليه المادة (278) ق .إ .م .إ [2].

أخيرا يجب أن يتضمن الحكم منطوقه ، وهي النتيجة التي ينتهي اليها القضاة في الخصومة ، وذلك بالاستجابة للطلبات الكلية للمكلف بالضريبة أو إقرار تخفيض مناسب للضرائب المتنازع عنها، أو رفض طلباته كلية [3].

ثانيا :تبليغ القرار وآثار

1/ تبليغ القرار :

بالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالأخص المادة 89 منه نجد أن المشرع نص على أن يتم التبليغ الرسمي للأحكام والأوامر إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي[4] ، إلا أن المادة (895) من نفس القانون أجازت وبصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ القرار أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط [5].

هذا ما أقرته الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في حكمها الصادر بخصوص القضية المطروحة بين السيد أ- ناصرخليفة وكل من نائب مدير الضرائب والسيد ب- روبرت، التي كان موضوعها يتعلق بمطالبة بأشياء محجوزة للبيع من طرف مصلحة الضرائب، للحصول على أداء الضرائب، فوضحت المحكمة العليا هنا كيفية تبليغ الأحكام في المواد الإدارية إذا جاء في حكمها على الخصوص ما يلي": أن القرارات الصادرة في القضايا الإدارية وفي القضايا المستعجلة تبلغ من طرف كتابة الضبط لكل أطراف الخصومة " [6].

---

(1) عزيز أمزيان ، المرجع نفسه، ص 85 .
(2) أنظرالمادة 278 من قانون رقم 08-09، من نفس القانون .
(3) عبد الحكيم عطوي ، المرجع السابق ، ص 134 .
(4) أنظر المادة (89) من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر.
(5) أنظر المادة (895) من قانون رقم 08-09، من نفس القانون .
(6) عزيز أمزيان ، المرجع السابق ،ص 86 .

وبما أن القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال منازعات الضرائب شأنها شأن الأحكام الإدارية الأخرى فإنه يتم تبليغها إلى أطراف الدعوى بنفس الأشكال المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

ويبلغ القرار إلى مديرية الضرائب، أمام بالنسبة للمكلف فإن القرار يبلغ إلى موطنه الحقيقي الذي اختاره وإذا كان المكلف شركة فيجب أن يكون تبليغ القرار إلى مقرها الرئيسي [1].

2/ آثار القرار :

يترتب على إصدار المحكمة الإدارية لقراراتها في مجال منازعات الضرائب أثار سواء من حيث خروجه عن ولاية الجهة القضائية أو من حيث اكتسابه لحجية الشيء المقضي فيه أو من حيث أثاره على أطراف الدعوى .

خروج النزاع من ولاية الجهة القضائية : ينتج عن إصدار القرار استنفاد سلطة ورقابة القاضي الإداري على النزاع الضريبي المطروح ، بحيث لا يملك بعد إصداره إعادة النظر فيه أو تعديله، او العدول عنه [2]، وهذا ما نصت عليه المادة (297)1 من ق .إ. م .إ ، حيث جاء نصها كالآتي :" يتجلى القاضي عن النزاع الذي فصل فيه بمجرد النطق بالحكم ..." [3] .

إلا أنه وفي حالات حددها القانون يمكن للقاضي الرجوع عن حكمه وهي الحالات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (297) من نفس القانون والمتمثلة في : الطعن بالمعارضة أو اعتراض الغير الخارج

عن الخصومة أو التماس إعادة النظر، كما يمكن للقاضي أيضا تفسير حكمه أو تصحيحه طبقا للمادتين 285 و286 من هذا القانون [4] .

حيازة القرار لحجية الشيء المقضي فيه: من بين الأثار الاساسية التي تترتب على القرار الصادرة عن المحكمة الإدارية في ميدان المنازعات الضريبة التنفيذ حينها يحوز هذا القرار لحجية الشيء المقضي فيه، وذلك في الحالة التي لم يتم الطعن فيه بالاستئناف خلال الموعد المحدد قانونا [5] ،ويكون الحكم حائز لحجية الشيء المقتضي فيه، بمجرد النطق به طبقا لنص المادة (296) ق.إ .م.إ [6]

---

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 118.
(2) زينب العمري ، المرجع السابق ، ص 65 .
(3) المادة 297 /1 من قانون رقم 08-09، من نفس القانون.
(4) المادة 297 /2 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر.
(5) عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 87 .
(6) أنظر المادة (296) من قانون رقم 08-09، من نفس القانون.

آثار القرار على أطراف الدعوى : ويتعلق الأمر هنا بتنفيذ قرار المحكمة الإدارية ، حيث أنه بعد تسجيل القرار يسلم أمين الضبط نسخة تنفيذية أو نسخة عادية وذلك بمجرد طلبها ، وتجد الإشارة هنا إلى ان النسخة التنفيذية هي النسخة الممهورة بالصيغة التنفيذية ، ويكون القرار الفاصل في الدعوى الضريبة قابل للتنفيذ بمجرد تبليغه [1] .

فإذا كان القرار الذي أصدرته المحكمة الإدارية قد عدل ما اتخذته الإدارة فعلى مدير الضرائب بالولاية تنفيذ الحكم وذلك بأن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة التخفيضات المعلن عنها ، وليس من حقها التنصل من نتائجه ، أما إذا كان لصالحها فإن الإجراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحه ، وتستمر في مباشرتها إذا لم تكن قد انتهت منها [2].

وعندما يكون القرار في صالح المكلف بالضريبة، فإن له أن يطلب من الإدارة الضريبة الأموال المحصلة منه بدون وجه حق ، وإذا ما تمادت الإدارة الضريبة في إبقاء الأموال غير المستحقة لديها بعد تبليغها بالقرار القضائي ، ففي هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة من دون وجه حق ، مع حقه في طلب الحصول على تعويض عن هذا التأخير، وهو ما أقره مجلس الدولة في قراره رقم 007470 الصادر بتاريخ 18-03-2003 [3].

ويحق للأطراف غير الراضين عن القرار الصادر عن المحكمة الإدارية الطعن أمام مجلس الدولة القرار أن يطعن في أحكام مجلس الدولة، إلا أن هذا الاستئناف لا يوقف تنفيذ القرار المتخذ من قبل المحكمة الإدارية [4] ، وهذا ما جاء في نص المادة (908) ق.إ.م.إ ،حيث نصت على : الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر أثر موقف " .

غير أنه وفي حالات استثنائية يمكن وقف تنفيذ القرارات القضائية بحيث يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرار الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها.

وعندما تبدوا الاوجه المثارة في الاستئناف من شأنها تبرير إلغاء القرار المستأنف،وهو ما جاء في نص المادة (913) من ق.إ.م.إ [5] ، وكذلك عندما ما يتم استئناف حكم صادر عن المحكمة الإدارية قضى بإلغاء

---

(1) يحي بدايرية ، المرجع السابق ،ص 184 .
(2) عزيز أمزيان ، المرحع نفسه ،ص 87 .
(1) قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/02/18 ، الغرفة الثانية ، صالح حمليل ،المرجع السابق،ص237
(4) حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص 119 .
(5) أنظر المادة 913 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر.

قرار إداري لتجاوز السلطة، فإنه يجوز لمجلس الدولة، بناء على طلب المستأنف، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا الحكم متى كانت أوجه الاستئناف تبدوا من التحقيق جدية ومن شأنها أن تؤدي فضلا عن إلغاء الحكم المطعون فيه أو تعديله، إلى رفض الطلبات الرامية إلى الإلغاء من أجل تجاوز السلطة الذي قضى به الحكم، وفي هذه الحالة يجوز لمجلس الدولة، في أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ، بناء على طلب من يهمه الأمر، طبقا لنص المادة (914) من ق .إ.م.إ [1].

المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

أتاح المشرع الجزائري لأطراف الدعوى الضريبية سواءا المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية الحق في الاعتراض الكلي أو الجزئي على القرار الصادر عن المحكمة الإدارية باعتبارها محكمة أول درجة عن طريق الطعن فيه باحدى طرق الطعن العادية وهي المعارضة أو الاستئناف ،أو غير العادية وهي اعتراض الغير الخارج عن الخصومة ،أو التماس اعادة النظر ،أوالطعن بالنقض [2].فبالنسبة للطعن بالمعارضة ،والتماس اعادة النظر ،واعتراض الغير الخارج عن الخصوم فانه ترفع أمام نفس الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه أي المحكمة الادارية في اعادة الفصل في الدعوى من طرف نفس القاضي الذي أصدر القرار المطعون فيه [3].أما بالنسبة للاستئناف ،والطعن بالنقض فإنهما يرفعان أمام الجهة القضائية التي تعلو الجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه ،وهي مجلس الدولة في النظام القضائي الجزائري طبقا للمادتين 902 و903 من قانون الإجراءات الإدارية والمدنية الجديد والمتعلق بإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة [4].

وبالتالي فإن الاستئناف والطعن بالنقض هما طريقان الوحيدان للطعن في قرارات المحاكم الإدارية الفاصلة في المنازعة الادارية بصفة خاصة أمام مجلس الدولة [5] .

وعليه سندرس هذا المبحث في ثلاثة مطالب ،بحيث سنتطرق إلى إجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في المطلب الأول ، ثم إجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة في المطلب الثاني ،ثم إلى قرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه في المطلب الثالث .

---

[1] أنظر المادة 914 من قانون رقم 08-09، من نفس القانون.

[2] محمد بشير،الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الادارية ،بدون طبعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،1995،ص ص7-8

[3] عبد العزيزسعد، طرق واجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية ،الطبعة الأولى ،دار هومة ،الجزائر ،2005،ص ص15-16.

[4] انظر المادتين 902 و903 من قانون رقم 08-09 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، السالف الذكر.

[5] انظر المادتين 90 و91 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،وايضا المادة 498من الأمر رقم 76-104،المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

المطلب الأول :اجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة

يعد الاستئناف من طرق الطعن العادية التي يلجأ إليها الطرف الذي يشعر بالغين من جراء حكم الدرجة الأولى، حيث يقوم بنقل القضية، أو الجوانب منها إلى جهة التقاضي الأعلى بغرض الحصول على إبطال أو إلغاء الحكم المطعون فيه [1] . ويظهر هذا من خلال اعتماد المشرع الجزائري لمبدأ التقاضي على درجتين، حيث نصت المادة 10من القانون العضوي 98-01 على ما يلي :" يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"[2]

وهو ما نصت عليه أيضا المادة 02من القانون 98 -02 بقولها أن :" أحكام المحاكم الإدارية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " [3] .

إذ تنص المادتين 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية على حق المكلف والإدارة الضريبية في القرارات الإدارية الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية المتعلق بمجلس الدولة [4].

ولهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطلب إلى شروط قبول الاستئناف في الفرع الأول ثم إلى آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة في الفرع الثاني .

الفرع الأول : شروط قبول الاستئناف

والطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة لا يتم إلا بتوفر شروط و إتباع إجراءات معينة و محددة نص عليها قانون الإجراءات المدنية الملغى و القانون العضوي 98-01 ،وذلك بحكم الإحالة المنصوص عليها في المادة(90) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري .

إن المادة (90) من ق.إ.ج.ج ، لم تنص صراحة على شروط خاصة لقبول الطعن بالاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في مجال المنازعات الضريبية [5] ،بل أحالتنا إلى القانون العضوي رقم 98-01 و المتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله و بالرجوع إلى المادة (40) منه نجدها تنص كما يلي : " تخضع الإجراءات ذات الطابع القضائي أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الإجراءات المدنية " .

---

(1) عبد القادر عدو ،المرجع السابق ،ص 296

(2) المادة 10من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30،المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، ج ر ،ع 3،1998

(3) حسين فريجة ، المرجع السابق ،ص 40

(4) انظر المادتين 90و 91من قانون رقم 01-21 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،السالف الذكر.

(5) تنص المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي :"يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الادارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والقانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه و عمله"

أولا : الشروط المتعلقة بالقرار المطعون فيه

هناك ثلاثة شروط متعلقة بالقرار المطعون فيه ،وهي أن يكون عملا قضائيا ، وصادرا عن المحاكم الإدارية ،وأن يكون ابتدائيا [1] .

1 / أن يكون القرار المستأنف فيه قضائيا :

يشترط في المحل الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة أن يكون عملا قضائيا ،فلا يمكن مثلا أن يطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة في القرارات الإدارية الصادرة عن الإدارة الضريبية بمناسبة بتها في الشكاوى الضريبية ، أو الأراء الصادرة عن اللجان الإدارية للطعن[2] .

2 / أن يكون القرار المستأنف صادرا من المحاكم الإدارية :

طبقا للمادة 800 من قانون رقم 08-09 المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية ،تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو احدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها ، والتي تقابلها المادة 02 من القانون رقم 98-02 المتعلق بالمحاكم الإدارية .القديم حيث أن نص المادة 800 يتطابق مع مضمون المادة وقد استبعد القانون الجديد العمل بالغرف الإدارية الجهوية المستحدثة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-407 وأبقى المجال مفتوحا لاستبدالها بغرف استئناف فيتحول وقتها مجلس الدولة إلى جهة نقض فقط ،ودرجة أولى بالنسبة للقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية [3].

وفي انتظار تنصيب المحاكم الإدارية فإن القرارات الصادرة عن الغرف الإدارية المحلية بالمجالس القضائية في مجتا المنازعة الضريبية هي التي تقبل الاستئناف أمام مجلس الدولة [4] .

3 / أن يكون القرار المستأنف ابتدائيا :

طبقا للمادة 902 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجديد يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف الاحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية و في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة [5]

---

[1] محمد بشير ،مرجع سابق ،ص ص 37و38 .
[2] محمد الصغير بعلي ، مجلس الدولة ،دون طبعة ،دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة ،2004 ،ص 107
[3] عبد الرحمان بربارة ،شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2009،طبعة ثانية مزيدة ،دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2009 ،ص 482
[4] محمد البشير، المرجع السابق ،ص 57
[5] عبد الرحمان بربارة ، المرجع نفسه ،502

كقاعدة عامة فإن كل القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية في المنازعات الضريبية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة باستئناف القرارات الصادرة في مجال الضرائب غير المباشرة [1]

ثانيا : الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة

يقصد بأشخاص الخصومة في هذا المجال المستأنف و المستأنف عليه،وقد إشترط القانون توفر شروط معينة في الطرف الذي يباشرهذا الحق أمام مجلس الدولة سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب،بحيث ينتج عن عدم إحترامها عدم قبول الدعوى شكلا، فقد جاء نص المادة 13 من ق إ م إ كايلي: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكن له صفة و له مصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون " [2]

و عليه فإن هذه الشروط تتمثل في الصفة و المصلحة، أما شرط الأهلية فقد تم الغاؤه بموجب هذا القانون، و الذي كان منصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية الملغى .

1 / شرط الصفة :

إن معنى شرط الصفة في الاستئناف أضيق من معناه في الدعاوى الإبتدائية، إذ يتعين في هذه الأخيرة أن يكون صاحب الحق محل الإعتداء هو الذي يباشر الدعوى، أما الصفة في الاستئناف فإلى جانب قيامها على المفهوم السابق، فهي تقضي أن يكون الحق في هذا الطعن مقتصرا على من كان خصما في الدعوى الإبتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها [3] ، أي أن الإستئناف يقتضي إتحاد أطراف الخصومتين الإبتدائية و الاستئنافية فيه، و ذلك من أجل ضمان إحترام مبدأ التقاضي على درجتين من جهة، و مراعاة قاعدة نسبية أثر الأحكام من جهة أخرى [4].

فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرارات مدير الضرائب للولاية، فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة [5].

---

[1] انظر المادة 800 من قانون رقم 08-09 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، المتعلق بالمحاكم الإدارية ،وأيضا المادة 498 من الأمر رقم 76-104 ،المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .

[2] المادة 13 من قانون رقم 08-09 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإداري ، السالف الذكر.

[3] عزيز أمزيان ، المرجع السابق ، ص 92

[4] محمد الصغير بعلي ،المرجع السابق ،ص 157

[5] حسين فريجة ، المرجع السابق ،ص 129

2 / شرط المصلحة :

لا يكفي لقبول الإستئناف أن يكون من قام به له صفة الطعن، بل يجب أن تكون له بالإضافة إلى ذلك مصلحة في الطعن، فإذا لم تتوفر المصلحة الشخصية للمستأنف حكم مجلس الدولة بعدم قبول الإستئناف، أي يجب أن تكون للمستأنف مصلحة في إستئنافه [1].

وشرط توافر المصلحة في هذا المجال يكون خاصا بالمستأنف سواء كان المكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب، بإعتبار أنه الخصم الذي يقيمها، أما المستأنف عليه، فلا يلزم توافر المصلحة لديه، لقبول الطعن بالإستئناف المرفوع ضده.

والمصلحة التي يعتد بها هي المصلحة القانونية، و التي تعني أنها تستند إلى حق يحميه القانون، كما يشترط فيها أن تكون حالة و قائمة وقت التقاضي [2].

وما يلاحظ هو سكوت المشرع عن تخلف شرط المصلحة، دون أن يبين جزاء تخلفها في الدعوى، عكس شرط الصفة التي حددت في الفقرة الثانية من المادة 13 من ق إ م إ، بأن القاضي يثير تلقائيا إنعدام الصفة، و بالتالي إذا رجعنا إلى الفقه الجزائري نجده قد أدرج المصلحة من الشروط التي لا تتعلق بالنظام العام، و لا يثيرها القاضي من تلقاء نفسه، بل يجوز للمكلف أو المدير الولائي للضرائب إثارتها في أي مرحلة من مراحل الدعوى، و هذا وفقا لأحكام المادة 68من قانون الإجراءات المدنية والإدارية [3].

ثالثا : الشروط المتعلقة بالاستئناف

تتمثل هذه الشروط في تلك المتعلقة بعريضة الاستئناف و كذلك المتعلقة بالإجراءات و المواعيد

1 / بالنسبة لعريضة الاستئناف :

من خلال المادة 904 من ق إ م إ، فإن عريضة الاستئناف المودعة أمام مجلس الدولة تطبق عليها نفس القواعد و الأحكام الخاصة بالعريضة الافتتاحية المودعة أمام المحاكم الإدارية، حيث أحالتنا هذه المادة إلى تطبيق المواد من 815إلى 825من نفس القانون و الخاصة بعريضة افتتاح الدعوى أمام المحاكم الإدارية [4]

فحسب المادة 816من نفس القانون، يرفع الإستئناف بموجب عريضة تكون متضمنة للبيانات المنصوص عليها في المادة 15من نفس القانون [5].

---

[1] حسين فريجة ، المرجع نفسة ،ص 130
[2] فضيل كوسة ، المرجع السابق ، ص ص 37-38
[3] لحسن كويسي ،المرجع السابق ،ص 27
[4] أنظر المادة 904 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر .
[5] أنظر المادة 816 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.

نذكر من بينها : الجهة القضائية التي يرفع أمامها الاستئناف، اسم و لقب المستأنف و موطنه، اسم و لقب و موطن المستأنف عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فآخر موطن له...إلخ [1].

بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتضمن عريضة الطعن عرض موجز للوقائع و الأوجه التي يبنى عليها الطعن [2]، وأن يبين المستأنف الطلبات التي يريدها من هذا الطعن، ذلك أن هذه الطلبات هي التي ستحدد نطاق الإستئناف و الموضوع الذي سيتم تناوله أمام مجلس الدولة [3]،كما يتعين بيان الحكم المطعون فيه بالإستئناف، و تاريخه و الجهة التي أصدرته، و إذا كان الطعن يقتصر على بعض أجزاء الحكم، و كان موضوع النزاع قابلا للتجزئة، فإنه يتعين بيان الجزء الذي يقتصر عليه الطعن بالاستئناف [4].

وأن تكون هذه العريضة موقعة من طرف محامي معمد لدى مجلس الدولة، أما إذا كان الطرف المستأنف يتمثل في الدولة أو البلدية أو الولاية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طبقا للمادة 905من نفس القانون [5] ، فإنها تعفى من التمثيل الوجوبي بمحامي حسب المادة 827من نفس القانون [6] .

وتمثل الأشخاص المذكورة أعلاه بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، و الممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية حسب المادة 828من نفس القانون [7]، و في حالة تخلف أو غياب أي شرط من هذه الشروط يكون الطعن بالإستئناف غير مقبول شكلا من من طرف مجلس الدولة .

وإذا كانت عريضة الإستئناف لا تثير أي وجه، فإنه يجوز للمستأنف أن يقوم بتصحيح العريضة، و ذلك بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الاستئناف، يسري من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المحكمة الإدارية، حسب المادة 817من نفس القانون [8].

---

[1] أنظر المادة 15 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.
[2] عزيز أمزيان ، المرجع السابق ،ص 94 .
[3] مالك عليان ، المرجع السابق ،ص 266.
[4] عبد القادر عدو ، المرجع السابق ،ص311.
[5] أنظر المادة 905 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.
[6] أنظر المادة 827 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.
[7] أنظر المادة 828 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،السالف الذكر .
[8] أنظر المادة 817 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون .

وتودع عريضة الإستئناف مع نسخة منها بأمانة ضبط مجلس الدولة مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك طبقا للمادة 818و 821من نفس القانون [1] ، و يشترط أن تكون مرفقة بنسخة من الحكم المطعون فيه [2].

2 / بالنسبة للإجراءات والمواعيد :

بالرغم من الشروط التي تتميز بها عريضة الإستئناف، و التي سبق أن تم ذكرها، إلا أن إجراءاتها لا تخرج عن نطاق تلك المتبعة أمام المحكمة الإدارية، فلم ينص قانون الإجراءات الجبائية و لا قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على أي إجراء خاص بالنسبة للإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة، بل أحالتنا المادة 915من ق إ م إ إلى تطبيق المواد من 838إلى 873من نفس القانون، عند مباشرة إجراءات التحقيق على مستوى مجلس الدولة [3].

فهي تتميز بالطابع الكتابي، الذي يعد أكثر تلاؤما مع القضايا الإدارية التي غالبا ما تتعلق بمواضيع معقدة لا تجدي معها المناقشات الشفوية، بالإضافة إلى الطابع التوجيهي، ذلك أن العضو المقرر هو الذي يديرها بإعتبارها تتعلق بالمصلحة العامة، الأمر الذي يفرض عدم تركها للخصوم يوجهونها كما يشاؤون [4].

أما ميعاد الإستئناف في القرار الصادر عن المحاكم الإدارية فهو محدد بشهرين (02) يسري من يوم التبليغ الرسمي للحكم إلى المعني، و في حالة ما إذا صدر الحكم غيابيا فإن أجل الإستئناف أمام مجلس الدولة يسري من تاريخ إنقضاء أجل المعارضة، و يخفض الأجل إلى خمسة عشر(15) يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة، طبقا للمادة 950من ق إ م إ [5].

وحسب المادة 91 من ق إ .ج .ج، فإن هذا الأجل يسري بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الضريبة المعنية [6].

و عليه فإن ميعاد شهرين (02) للاستئناف ليس ثابت للطعن بالاستئناف على جميع الأحكام الصادرة في مجال المنازعات الضريبية، فقد يتم النص على ميعاد خاص لنوع من الأحكام، كما هو الحال بشأن الميعاد

---

[1] أنظر المواد 818و 821 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون .
[2] محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ، ص 159
[3] أنظر المادة 915 والمواد 838 إلى 873 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون .
[4] عبد الحكيم عطوي ، المرجع السابق ، ص 225.
[5] أنظر المادة 950 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون .
[6] أنظر المادة 91 من قانون رقم 01-21 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية ،السالف الذكر.

الإجرائي للطعن على الأحكام الصادرة بوقف التنفيذ و المحددة بخمسة عشر(15) يوما تسري من تاريخ تبليغ الحكم، كما أن الإستئناف الفرعي له ميعاد محدد نظرا لإرتباطه بقبول الإستئناف الأصلي [1].

إن من وراء إعادة المشرع النظر في ميعاد رفع الاستئناف ضد الأحكام القضائية الصادرة عن المحاكم الإدارية، فائدة عملية، خاصة أن المكلف في هذا المجال يكون قد كلف محاميا معتمد لدى مجلس الدولة للدفاع عن حقوقه، و بالتالي فإن الإستئناف الذي يشترط تقديمه من طرف محامي معتمد لدى مجلس الدولة، يتطلب وقتا طويلا من أجل اعداده [2] ، ذلك أن هذا الميعاد في قانون الإجراءات المدنية الملغى كان محدد بشهر (01) واحد، يسري من تاريخ تبليغ المدير الولائي للضرائب .

وفي الأخير يجب أن نشير إلى أن ميعاد الاستئناف في القرار الضريبي أمام مجلس الدولة لا يخضع لحالات تمديد المواعيد، و هذا ما يستخلص من المواد 75و 99 من ق إ .ج .ج .

حيث جاء نص المادة 75منه كما يلي: " ... و يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر" [3].

كما نصت المادة 99 منه كما يلي **...** " :و إذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ إلى الموطن المختار في الجزائر من طرف المعني، مع مراعات جميع الإجراءات الخاصة الأخرى " [4] .

الفرع الثاني : آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة

يترتب على رفع الاستئناف في المادة الجبائية آثرين أساسيين وهما كالتالي :

أولا : الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له آثر موقف للتنفيذ

لقد أقر المشرع الجزائري قاعدة عدم وقف الإستئناف لتنفيذ القرار المستأنف في المادة (908) من ق .إ .م.إ ،بقولها :" الإستئناف أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقف" [5].

---

[1] مالك عليان ، المرجع السابق ، ص 225.
[2] عبد الحكيم عطوي ، المرجع السابق ،ص 152 .
[3] المادة 75 من قانون رقم 01-21 ،من نفس القانون .
[4] المادة 99 من قانون رقم 01-21 ،من نفس القانون.
[5] المادة (908) من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية ، السالف الذكر.

وبمقتضي هذا الأثر، فإنه يحق للمحكوم له بمجرد صدور الحكم عن المحكمة الإدارية أن يبدأ في التنفيذ، وذلك على الرغم من قابلية القرار للطعن فيه أمام مجلس الدولة، ويبقي حق المحكوم له ثابتا وقائما حتى ولو طعن في القرار فعلا [1].

فإذا كان القرار الإبتدائي مثلا صادر لصالح الإدارة، فالإشكال لا يطرح هنا في مجال التنفيذ ، لكون أن الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد إلا في حالة طلب ذلك مع تقديم الضمان الكافي[2].

ثانيا : الاستئناف أمام مجلس الدولة له آثر موقف للتنفيذ

حيث أنّه بالرجوع إلى المادة(913) من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية نجدها تنص على أنه: " لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذه من شأنه أن يعرض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، وعندما تبدوا الأوجه المثارة في الإستئناف من شأنها تبرير، إلغاء القرار المستأنف ".

وكذلك عندما يتم إستئناف قرار صادر عن محكمة إدارية قضى برفض الدعوى حول قرار إداري لتجاوز السلطة لقرار إداري، فإنه يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف التنفيذ بطلب من المستأنف، عندما يكون تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، وعندما تبدو الأوجه المثارة في العريضة من خلال ما توصل إليه التحقيق جدية ومن شأنها تبرير إلغاء القرار الإداري المطعون فيه وهذا طبقا للمادة (912) ق .إ.م.إ [3].

وهذا ما أكده أيضا مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/04/30 ، والذي جاء في إحدى حيثياته ما يلي: "... حيث أن وقف التنفيذ ينبغي أن يؤسس على أوجه جدية من شأنها أن تحدث شكوكا فيما يخص الفصل النهائي في النزاع و كذلك فيما يخص جسامة واستحالة إصلاح الأضرار التي يمكن أن تنجر عن تنفيذ القرار ..." [4].

---

(1) عبد القادر عدو ،المرجع السابق ،ص297

(2) عزيز أمزيان ،المرجع السابق ،ص 97

(3) أنظر المادة 912 من قانون رقم 08-09 ، المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية ، السالف الذكر.

(4) عبد الحكيم عطوي ،المرجع السابق ،155.

المطلب الثاني : اجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

يعتبر الطعن بالنقض من الطرق غير العادية في القرارات الصادرة ابتدائيا ونهائيا عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة ،فقد نصت المادة 903 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة نهائيا من الجهات القضائية الإدارية [1].

ومجال اختصاص مجلس الدولة بشأن الطعن بالنقض في القرارات النهائية محصور فقط في اعادة مراجعة مدى صحة وسلامة تطبيق القانون ،فلا شأن له بالموضوع ولا باعادة مناقشة المسائل المادية للنزاع [2] .كما لا يجوز الطعن بالنقض في قرارات مجلس الدولة رقم 011052 بتاريخ 20-01-2004 [3]

إن الطعن بالنقض في مجال المنازعة الضريبية لا يسمح به ، الا في حالة ما إذا تعلق النزاع بالضرائب المباشرة [4] .وحتى ينعقد اختصاص مجلس الدولة بالنقض لا بد أن يرفع وفقا للإجراءات والشروط والمواعيد المحددة قانونا ، وأن يبنى على الأوجه الواردة قانونا حتى يحدث آثاره القانونية .

ولهذا سنتطرق في دراستنا لهذا المطلب إلى شروط و إجراءات وآجال الطعن بالنقض في الفرع الأول ثم أوجه الطعن بالنقض وآثاره في الفرع الثاني .

الفرع الأول : شروط و إجراءات وآجال الطعن بالنقض

كما هو الشأن بالنسبة للطعن بالاستئناف فان الطعن بالنقض يتطلب توافر مجموعة من الشروط ، وأن يقدم وفقا للاجراءات والميعاد القانوني .

أولا : شروط قبول الطعن بالنقض

أن شروط قبول الطعن بالنقض لا يختلف عن تلك الشروط الواجب توافرها في الاستئناف ، سواءا من حيث القرار المطعون فيه ، أو من حيث الطاعن أو من حيث شكل الطعن بالنقض .

فبالإضافة إلى الشروط الواجبة توافرها في القرار المطعون فيه السالف الذكر خلاف الطعن بالاستئناف ،أيضا في القرار الذي يكون محلا للطعن بالنقض مايلي :

---

[1] أنظر المادة 903 من قانون رقم 08-09 ،من نفس القانون.
[2] عبد العزيز سعد ، المرجع السابق ،ص 53
[3] مجلس الدولة ،الغرفة الأولى ،قرار رقم 011052 الصادر بتاريخ 20-01-2004 ، مجلة مجلس الدولة ، منشورات الساحل ، الجزائر ،العدد 09،سنة 2006 ،ص ص175-176
[4] انظر المادة 498 من الأمر رقم 76-104 المتضمن قانون الضرائب المباشرة ،السالف الذكر.

1/ أن يكون القرار محل الطعن نهائيا :

يكون القرار نهائيا إما بصدور ه عن محكمة آخر درجة في حدود النصاب الذي حدده القانون في طائفة معينة من المنازعات ،كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية التي يكون موضوعها الضرائب غير المباشرة [1].

2 / أن يكون القرار صادرا عن الجهات القضائية الإدارية :

خلافا للمادة 902 والتي تقابلها المادة 10 من قانون رقم 98-01 من القانون القديم الخاص بالفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية وفي القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة فإن المادة 903 من القانون الجديد والتي تقابلها المادة 11 من رقم 98-01 القديم يختص مجلس الدولة بالنظر في الطعون بالنقض في القرارات الصادرة في آخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية وفي الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة [2]

ثانيا : اجراءات ايداع الطعن بالنقض

إن إجراءات ايداع الطعن بالنقض لا تختلف عن الإجراءات المتبعة في ايداع الاستئناف فطبقا للمادتين 565 و566 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ،يجب ان يتم رفع وتقديم الطعن بالنقض بموجب عريضة مكتوبة ومحررة وموقعة ،وتكون مستوفية للشروط والبيانات المنصوص عليها في المادتين السابقتين ،وتودع لدى كتابة ضبط المجلس خلال المهلة المحددة قانونا ، وأن تكون عريضة الطعن مرفقة بالقرار المطعون فيه و ايصال دفع الرسم القضائي ، مقابل وصل يثبت تاريخ تقديم عريضة الطعن ورقم القضية في جدول القضايا [3].

ثالثا : ميعاد الطعن بالنقض

بموجب النص الجديد ، يرفع الطعن بالنقض في أجل (2) شهرين يبدأ من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم المطعون فيه إذا تم شخصيا ويكون الاجل (3) ثلاثة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في موطنه الحقيقي أو المختار ولا يسري أجل الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات الغيابية ،الا بعد انقضاء الأجل لمقرر للمعارضة ،وهو شهر فيصبح الأجل اما ثلاثة أشهر من التبليغ ألى الشخص نفسه أو أربعة أشهر إذا تم التبليغ الرسمي في الموطن الحقيقي أوالمختار.

---

(1) حسين فريجة ،المرجع السابق ، ص 49
(2) محمد الصغير بعلي ،المرجع السابق ،ص ص 113.114
(3) محمد الصغير بعلي ،المرجع نفسه،ص 177

أما إذا تقدم أحد الخصوم بطلب المساعدة القضائية ، فان سريان الأجل بالنسبة للطعن بالنقض أو إيداع المذكرة الجوابية يتوقف من تاريخ تقديم الطلب ، ويستأنف سريان الأجل من جديد للمدة المتبقية ابتداءا من تاريخ تبليغ المعني بقرار مكتب المساعدة القضائية بواسطة رسالة مضمنة مع اشعار بالاستلام إن الأثر الموقف لطلب المساعدة القضائية يعزز مبدأ الحق في التقاضي [1].

الفرع الثاني : أوجه الطعن بالنقض وآثاره

حدد المشرع الجزائري أوجه الطعن بالنقض على سبيل الحصر، فعدم توافر أحدها أو أكثر يؤدي إلى عدم قبول الطعن بالنقض ، وبالتالي عدم إحداثه لأي أثر قانوني .

أولا : أوجه الطعن بالنقض

طبقا للمادة 358 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد فإن الطعن بالنقض لا يبنى إلا على وجه واحد أو أكثر من الأوجه التالية :

1- انعدام الأساس القانوني :

انعدام الأساس القانوني لا يعني مخالفة القانون ،إنما يثار الوجه حينما يثار الوجه يؤسس الحكم على نص لا يسري على وقائع الدعوى .

2- مخالفة قاعدة جوهرية في الاجراءات :

تثبت المخالفة حينما لا يلتزم القاضي بمرافعات قاعدة قانونية مقررة تحت طائلة البطلان منها حضور نفس القضاة الذين تداولوا في القضية أثناء النطق بالحكم .

3- إغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات :

لقد أفرد المشرع للإغفال وجها مستقلا للنقض ولم يجعله قاصرا على قاعدة جوهرية إنما إغفال الأشكال الجوهرية بطبيعة الجمع والإغفال هنا يشمل عدم تطبيق ما هو مقرر في القانون كإجراء ات جوهرية منها صدور القرار دون ذكر أسماء القضاة المشكلين للجلسة أما المخالفة فهي تطبيق مخالف لقاعدة اجرائية منها حرمان الخصوم من حق الدفاع .

[1] عبد الرحمان بربارة ،المرجع السابق ،ص ص 264و265

4- عدم الاختصاص :

ويكون إما مطلقا أو بسبب نوع الدعوى ، وفي الحالتين هناك مساس بالنظام العام و بالتالي يجوز اثار تهما كوجه للنقض أمام المحكمة العليا حتى لأول مرة .

5- تجاوز السلطة :

مسألة لا تزال محل جدل فقهي وقضائي بين من يرى بأن مفهوم تجاوز السلطة معناه تدخل القاضي في أعمال السلطتين التشريعية والتنفيذية ، ومن يرى في تجاوز السلطة ،أن يمنح القاضي لنفسه صلاحيات غير مقررة في القانون كالحكم على شخص لم يكلف بالحضور ،أو توجيه انتقادات للشاهد .

6-مخالفة القانون الداخلي :

وهو من أهم أوجه الطعن بالنقض ، فقد استبعد المشرع من القانون الجديد الخطأ في التطبيق وأبقى على مخالفة القانون الداخلي بمعنى القانون الوطني بما فيه القوانين والمراسيم التنظيمية ،ويعتبر التفسير السيء أو غير السليم للقانون بمثابة مخالفة له .من أمثلة ذلك ، أن يحكم القاضي برفض دعوى تنصيب على منازعة عقارية بسبب عدم الشهر الشخصي أي قبل صدور قانون التوثيق رقم 70-91 ظنا من القاضي بأن شهرالعريضة يشمل العقود المحررة سواءا في ظل الشهر الشخصي أو العيني [1].

7-انعدام التسبيب

8- قصور التسبيب :

بالنسبة للوجهين 7 و 8 فإن الفرق الوحيد بينهما ، أن انعدام التسبيب يقوم حينما لا ينظر القاضي لكل الأدلة المقدمة أو أوجه الدفاع و الطلبات سواءا بالقول أو الرفض ، بينما تكون بصدد قصور في التسبيب عندما لا تكفي الأسباب المستند اليها لتبرير منطوق الحكم كأن يأتي في الحيثيات بأن الضرر ثابت دون توضيح للعلاقة السببية المنشئة له .

9-الحكم بما لم يطلب أو أكثر مما طلب :

استنادا إلى القاعدة التي تنص على أن القاضي لاينشيء طلبات من تلقاء نفسه نيابة عن الخصوم أو يحل محلهم .انما ينظر ويقدر ما طلب منه ، حفاظا على حياده .

---

[1] حسين فريجة ،المرجع السابق ، ص ص 51-52

10-السهو في الفصل في أحد الطلبات الأصلية :

نشير هنا إلى المشرع حصر مجال السهو خلافا للمادة 194 ق.إ.م القديم التي تنص على الطلبات دون ضابط مما يجعلها تشمل الطلبات الأصلية والفرعية والمقبلة .

11-إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية :

الفرق البسيط بين المادة 358 من القانون الجديد والمادة 194من ق إ.م القديم أن المادة الأخيرة تشير إلى عديمي الأهلية .لكننا نرى بأن عدم الدفاع عن ناقصي الأهلية يستغرق عديمي الأهلية من باب الأحق بالحماية .

12-مخالفة الاتفاقيات الدولية :

ينسجم مع أحكام الدستور التي تقضي بسمو الاتفاقيات الدولية المصادق عليها على القانون الداخلي .

13-تناقض التسبيب مع المنطوق :

بما أن المنطوق هو المعبر عن الموقف النهائي للقاضي بعد ما يكون قد مهد له بالأسباب التي أدت إلى تكوين قناعته ، فالوجه المستحدث يستمد ضرورته من المادة 277 التي تمنح النطق بالحكم قبل تسبيبه .

14-تحريف المضمون الواضح والدقيق :

لا يقصد بالتحريف هنا وقوع تزوير انما تحويل المضمون عما صيغ لأجلة كأن يستند القاضي إلى وثيقة قدمت للمناقشة على أساس عقد هبة فيعتبر مضمونها مطابقا لعقد بيع أو يعتبر القاضي المؤمن لدى مصالح الضمان الاجتماعي نتيجة عدم استلامه بطاقة التأمين ، طعنا مسبقا ضد سند تحصيل وفقا للمادة 04 القانون رقم 08-08 المؤرخ في 23-02-2008 .المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي[1]

15- التناقض وفقا للوجهين الحاملين رقم 13 و14 :

يتميز التناقض الموجب للنقض بينما مضمون الوجه الموالي له أي رقم 14 في المادة 358 من القانون الجديد في ثلاثة نقاط :

- يكون التناقض في الوجه 13 بين أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة بينما يكون التناقض في الوجه 14 بين أحكام غير قابلة للطعن العادي دون القرارات .

[1] حسين فريجة ، المرجع السابق ، ص ص 52-53

- يوجه الطعن بالنسبة للوجه 13 ضد آخر حكم لم يأخذ فيه القاضي بعين الاعتبار اثارة الشيء المتضمن فيه أمامه ، بينما يوجه الطعن في الوجه 14 ضد حكمين لصعوبة التنفيذ أن كليهما أصبح سندا تنفيذيا .

- يفصل في حالة تأكد التناقض بالنسبة للوجه 13 بتأكيد الحكم أو القرار الأول ،بينما تقوم المحكمة العليا بإلغاء أحد الحكمين أو الاثنين معا بالنسبة للوجه 14 .

16- وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار :

كأن يصدر حكم بطرد شاغل الشقة بدون سند أ وجه حق مع إلزام المالك بأن يدفع تعويضا عن التحسينات .

ووفقا للمادة 359 ، لا تقبل أوجه جديدة للطعن بالنقض باستثناء الأوجه القانونية المحضة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه .فالمحكمة العليا باعتبارها جهة قانون لا تتصدى إلا للمسائل القانونية المحضة أو تلك التي نجمت عن الحكم أو القرار المطعون فيه .

في حين تسمح المادة 360 للمحكمة العليا، بأن تثير من تلقاء نفسها وجها أو أوجه عدة أوجه للنقض الواردة في المادة 358 من القانون الجديد ولو لم يثيره الطاعن متى رأت ذلك ضروريا لحسن تطبيق القانون [1] .

ثانيا : آثار الطعن بالنقض :

إن تطبيق قواعد الإجراءات المدنية والإدارية على القرارات الصادرة عن مجلس الدولة كقاضي نقض يقضي مماثلة هذا الأخير بالمحكمة العليا في هذا المجال فيما يتعلق بآثار الطعن بالنقض على القرار المطعون فيه [2] .وبالتالي فان آثار الطعن بالنقض على القرار المطعون فيه أمام مجلس الدولة هي :

1- عدم وقف التنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه كقاعدة عامة ،فلا يمنع المحكوم له من القيام بإجراء ات تنفيذه بمجرد تبليغه للمحكوم عليه ، واستثناءا يمكن وقف تنفيده في حالة وجود دعوى تزوير فرعية [3].

2- يتمتع مجلس الدولة بسلطة مراقبة مدى تطبيق أو عدم تطبيق القانون بشكل سليم وصحيح على الحكم أوالقرار المطعون فيه ،فإذا ما وجدت المحكمة العليا (مجلس الدولة) أن الطعن بالنقض مقبولا شكلا فإنها تباشر مناقشة أوجه الطعن بالنقض المقدمة من الطاعن بواسطة محاميه ،فإذا اقتنعت بصحتها وسلامتها قررت نقض القرار وإحالة القضية والأطراف على الجهة القضائية لإعادة الفصل في الموضوع .

---

(1) حسين فريجة ، المرجع السابق ،ص 53

(2) محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ، ص 125.

(3) عبد العزيز سعد ،المرجع السابق ،ص 58 .

وإذا كان قرار مجلس الدولة فيما فصل فيه من نقاط لا يترك من النزاع ما يتطلب الفصل فيه فإنه ينقض الحكم دون إحالة طبقا للمادة 365 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

أما إذا اقتنع بعدم سداد وعدم جدوى أوجه الطعن بالنقض فإنه يقرر قبول الطعن بالنقض شلا ورفضه موضوعيا ،ويبقى الأمر على حاله كأن لم يقع يطعن بالنقض ويصبح من الممكن مباشرة حق تنفيذ القرار أو الحكم موضوع الطعن بالنقض بعد إكسائه بالصبغة التنفيذية [1] .

المطلب الثالث : قرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه

إذا ما رأى المستشار المقرر بأن القضية أصبحت مهيأة للفصل فيها ،بعد استفاء الاجراءات التحقيق إذا تعلق الأمر بالطعن بالنقض ،يقوم المستشار المقرر بايداع تقريره المكتوب،ويصدر قراره باطلاع محافظ الدولة عليه،ولهذا الأخير أن يودع مذكرته خلال شهر وبعد ها يقوم رئيس الغرفة المعينة بتحديد تاريخ الجلسة عن طريق أمر ،ويبلغ الإخطار(8) ثمانية أيام قبل انعقادها إلى الخصوم والنيابة العامة بواسطة كاتب الضبط ،وأثناءالجلسة يقوم المستشار المقرر بتلاوة تقريره ،ويبدي الخصوم أومحاموهم ملاحظاتهم الشفوية دعما لمذكراتهم الكتابية عند الاقتضاء ،وسماع النيابة (محافظ الدولة) ،من خلال ابداء طلباته ،وبعد تحال القضية للمداولة يصدرالمجلس قراره بأغلبية الأصوات ، ويبلغه ألى الخصوم لتنفيذه أو الطعن فيه [2].

الفرع الأول : قرار مجلس الدولة وكيفية تبليغه

أن منطوق قرار مجلس الدولة يختلف باختلاف الطعن المرفوع فيما إذا كان استئنافا أو طعنا بالنقض ، فإذا تعلق الأمر بالطعن بالاستئناف فأن مجلس الدولة باعتباره قاضي استئناف له أن يلغي أو يعدل أو يوافق على القرار الأول المطعون فيه الصادر عن المحاكم الإدارية ، اما إذا تعلق الأمر بالطعن بالنقض فان المجلس باعتباره قاضي نقض يراعي مدى تطبيق القانون فقط فلا يدخل في اختصاصه اعادة مناقشة الموضوع ولا مناقشة الطلبات أو الدفوع .وفي كلتا الحالتين سواءا في الاستئناف أو الطعن بالنقض يتخذ مجلس الدولة قراره على النحو المقرر قانونا ، ويبلغه ألى الخصوم .

أولا :كيفية صدور قرار مجلس الدولة

يصدر قرار مجلس الدولة على غرار قرارات المحاكم الإدارية من ثلاثة أعضاء (مستشارين) في جلسة علنية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ، يحرره المستشار والمقرر قبل النطق به [3] .

---

[1] عبد العزيز سعد ،المرجع نفسه ، ص ص 60-61

[2] عبد الرحمان بربارة ، المرجع السابق ، ص 389

[3] محمد الصغير بعلي ، دعوى الالغاء (القضاء الإداري)، دون طبعة ،دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة ،2007،ص 223

استنادا الى المواد 551 الى 553 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فإن القرار الصادر عن مجلس الدولة ، يجب أن يحتوي على مجموعة من البيانات التي تتعلق بما يلي :

- الجهة القضائية التي أصدرته :

مجلس الدولة (الغرفة المختصة) ،وأسماء كل من القضاة الذين شاركوا في اصداره ،ومنهم المستشار المقرر ،وممثل محافظ الدولة وكاتب الضبط .بالإضافة إلى ذكر أسماء وألقاب المحامين وعناوينهم المهنية

- أطراف الخصومة :

ذكر أسماء وألقاب الأشخاص الطبيعيين ،أو صفات الممثل القانوني للجهة الإدارية و موطنهم أو مقراتهم .

- الطلبات والدفوع (التأشيرات) :

يجب أن يتضمن القرار طلبات المدعي وردود المدعى عليه ، ومجمل الاسانيد التي تدعم تلك الطلبات والردود .

- الأسباب :

وهي الحجج والأسانيد القانونية أو الواقعية التي بنى عليها مجلس الدولة قراره .

- منطوق القرار :

هو أهم أقسام القرار القضائي ،لأنه يعبر عن رأي المجلس وقناعته ،من حيث تحديد موقفه من طلبات المدعى سواءا بالرفض أي الطعن شكلا أو لعدم التأسيس ، أو القبول أي الغاء القرار المطعون فيه [1].

ثانيا : كيفية تبليغ قرار مجلس الدولة

وفقا للمادتين 894 و895 ، يكون المشرع قد عكس القاعدة القانونية المعمول بها ، إذ يتم التبليغ الرسمي مستقبلا ، للأحكام و الأوامر إلى الخصوم في مواطنهم عن طريق محضر قضائي أساسا ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم أو الأمر إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط [2].

(1) محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ،ص ص 223و224
(2) عبد الرحمان بربارة ،المرجع السابق ،ص 460

فالمستقر عليه قضاء ، أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط في المادة الإدارية ،يشكل الإجراء الأصلي والقانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق المحضر القضائي إجراء تكميليا عند الحاجة فقط [1] .

إذ عملا بآخر نص المادة 171 من. ق.إ.م "خلافا لأحكام المادة 147 تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد المستعجلة بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب إلى جميع أطراف الخصومة و ذلك دون الاخلال بحق الخصوم في تبليغ هذه الأحكام والقرارات بالأوضاع المنصوص عليها في المادة 147 [2]

الفرع الثاني : طرق الطعن في قرار مجلس الدولة

باعتبار أن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة قرارات نهائية حائزة لقوة الشيء المقضي فيه ، فهي تقبل الطعن عن طريق المعارضة ، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة ، والتماس اعادة النظر ، والطعن لتصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير .

أولا : المعارضة

إن الطعن بالمعارضة هو الطعن الاستدراكي الذي يخول للمدعي عليه اللجوء إلى الجهة القضائية نفسها (مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية) التي صدر عنها القرار إذا كان غيابيا ، حيث يشترط لقبول الطعن بالمعارضة ما يأتي :

- ترفع المعارضة من المدعى عليه ، وهي عادة ما تكون الإدارة العامة (الإدارة الضريبية) مصدرة القرار المطعون فيه بالإلغاء ، فلا يمكن أن يرفع من المدعي ، لأنه في حالة عدم استيفاء عريضة الدعوى للشروط القانونية ترفض شكلا . وفي حالة عدم الرد على مذكرات الدفاع يمكن الحديث تهاونه أو سوء نيته لتعطيل أو تأخير سير الاجراءات .

- أن تنصب المعارضة على قرار قضائي غيابي صادر عن مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية ، حيث تنص المادة 953 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد على مايلي :" تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية ومجلس الدولة قابلة للمعارضة " .

---

[1] انظر القرار رقم 12045 مؤرخ في 2002/10/08 ، الصادر عن الغرفة الخامسة لمجلس الدولة "حيث إنه من الثابت أن التبليغ عن طريق كتابة الضبط يشكل الإجراء الأصلي والقانوني لتبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية وأن تبليغها عن طريق المحضر القضائي يشكل إجراء تكميليا عند الحاجة فقط ومن ثم يتعين القول أن الاستئناف جاء خارج الآجل القانوني ،مع العلم أن امستأنف لم يقدم محضر التبليغ الذي ينازع في عدم صحته القانونية "

[2] عبد الرحمان بربارة ،المرجع نفسه ،ص 461.

- أن ترفع المعارضة أمام مجلس الدولة خلال مدة 1 شهر من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي - أن ترفع بموجب عريضة مستوفية للشروط الواجب توفرها في الطعون أمام مجلس الدولة [1] .

ثانيا : اعتراض الغير الخارج عن الخصومة

اعتراض الغير الخارج عن الخصومة (معارضة الخصم الثالث) ،طعن قضائي غير عادي يخول لكل ذي مصلحة لم يكن طرفا في الخصومة الطعن في القرار الصادر إذا كان من شأنه أن يلحق ضررا به ،حيث يشترط لقبول اعتراض الغير الخارج أمام مجلس الدولة نا يلي :

- أن يرفع من الغير الخارج عن الخصومة التي صدر فيها القرار المطعون فيه ، أي أنه لم يكن طرفا في الخصومة التي صدر فيها القرار المطعون فيه ، وأن تكون لهذا الغير مصلحة مادية أو معنوية مستقلة عن أطراف الخصومة تتمثل فيما ينجم من أضرار تحدق به جراء تنفيذ القرار .

- أن يرفع أمام الجهة القضائية التي صدر عنها القرار (مجلس الدولة) .

- أن يرفع بموجب عريضة مستوفية للشروط اللازمة لرفع الطعون أمام مجلس الدولة ، وأن تكون العريضة مرفقة بإيصال يثبت إيداع الحد الأقصى من الغرامة التي يجوز الحكم بها في حالة رفض الاعتراض

أما عن أجل اعتراض الغير عن الخصومة على الحكم أو القرار لاقائما لمدة 15 سنة ، تسري من تاريخ صدوره ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .غير أن هذا الأجل يحدد بشهرين عندما يتم التبليغ الرسمي للحكم أو القرار أو الأمر إلى الغير ويسري هذا الأجل من تاريخ التبليغ الرسمي الذي يجب أن يشار فيه إلى ذلك الأجل وإلى الحق في الممارسة اعتراض الغير الخارج عن الخصومة [2] .

ثالثا : الطعن لتصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير

1 / الطعن لتصحيح خطأ مادي : تنص المادة 286 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية "يجوز للجهة القضائية التي أصدرت الحكم ، ولو بعد حيازة ذلك الحكم قوة الشيء المقضي به ، أن يصحح الخطأ المادي أو الاغفال الذي يشوبه ، كما يجوز للجهة القضائية التي يطعن في الحكم أمامها القيام بتصحيحه [3] .

ويشترط لقبول الطعن لتصحيح خطأ مادي ما يلي :

---

[1] محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ،ص ص231 و232 ،وأيضا انظر المواد 953 و954 من القانون رقم 08-09 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

[2] محمد الصغير بعلي ، المرجع نفسه ،ص 249 وانظر أيضا المواد 381 إلى 385 من قانون رقم 08-09 من نفس القانون

[3] انظر المادة 286 من قانون رقم 08-09 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية ،السالف الذكر.

- أن ينصب على قرار قضائي صادر عن مجلس الدولة حضوريا لأن القرارات الصادرة غيابيا عن مجلس الدولة لا يمكن الطعن فيها بمثل هذا الطعن .

- أن يكون القرار المطعون فيه مشوب بخطأ مادي ، يتمثل بسقطات القلم والكتابة أو الخطأ في الحساب أو الأرقام ، أو خطأ القاضي في التعبير ، سهوه عن الفصل في أحد الطلبات ، وأن يكون منسوبا إلى القاضي أو أعوانه وليس للطاعن ، ومن شأنه أن يؤثر في الحكم الصادر في الدعوى .

- أن يرفع أمام مجلس الدولة خلال مدة شهرين من تاريخ الرسمي للحكم أو القرار المشوب بالخطأ [1] .

2 / دعوى التفسير : تنص المادة 285 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية " إن تفسير الحكم بغرض توضيح مدلوله أوتحديد مضمونه ، من اختصاص الجهة القضائية التي أصدرته ".

ويشترط لقبول الطعن بدعوى التفسير مايأتي :

- أن ينصب على قرار صادر عن مجلس الدولة حضوريا لأن القرارات الصادرة عن مجلس الدولة لا يمكن الطعن فيه بمثل هذا الطعن .

- أن يكون طلب تفسير الحكم بعريضة من أو بعريضة مشتركة منهم .

-تفصل الجهة القضائية ، بعد صحة تكليفهم بالحضور [2] .

رابعا : التماس إعادة النظر

التماس إعادة النظر طريق غير عادي من طرق الطعن في القرارات يخول لأطراف الخصومة الطعن أمام الجهة القضائية نفسها (مجلس الدولة) فيما أصدرته من قرارات للأسباب التي ينص عليها القانون [3] .

إن المشرع الجزائري حصر الحالات التي يرفع فيها التماس اعادة النظر أمام مجلس الدولة في حالتين على سبيل الحصر هما :

الحالة الأولى : إذا بنى مجلس الدولة قراره على وثائق مزورة أول مرة أمامه .

---

(1) محمد الصغير بعلي ،المرجع السابق ، ص ص 253- 254

(2) انظر المادتين 285 و965 من قانون رقم 08-09 ، من نفس القانون.

(3) محمد الصغير بعلي ، المرجع نفسه ،ص 246

الحالة الثانية : إذا حكم على الملتمس لتعذر تقديمه مستندا قاطعا في الدعوى كان خصمه قد حال دون تقديمه [1] .

حيث يشترط لقبول التماس اعادة النظر مايأتي :

- أن يرفع الطعن من أطراف الخصومة .

- أن ينصب على قرار صادر عن مجلس الدولة .

- أن يرفع خلال مدة شهرين ، تحسب من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه أو من تاريخ العلم بواقعة التزوير ، أو من تاريخ الحصول على المستند القاطع .

وباكتمال هذه الإجراءات تكون المنازعة الضريبية قد وصلت إلى آخر الإجراءات المتبعة في الفصل فيها المنصوص عليها قانونا ، ومتى صار القرار نهائيا فإنه يكتسي الصيغة التنفيذية ، ويصبح نافذا في مواجهة الأطراف [2]

[1] عمار معاشو و عزاوي عبد الرحمان ،تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري ،الطبعة الثانية ،دار الأمل تيزي وزو ،الجزائر ،بدون طبعة ،1999، ص ص 62و63

[2] محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ،ص 248

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما تم في الفصل يتضح لنا أن الدعوى الضريبية دعوى قضائية إدارية تهدف إلى حماية حقوق المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية فيما يخص بالقرارات التي تصدرها هذه الأخيرة،وتبين لنا أن المنازعات الضريبية تخضع في مرحلتها القضائية لمبدأ التقاضي على درجتين ،ابتداء من المحكمة الابتدائية الإدارية وصولا إلى مجلس الدولة ،وهذا لجعل طرفي القاعدة الجبائية في وضعية مريحة تسمح له بممارسة جميع الوسائل المكفولة قانونا من أجل إثبات وضعيته اتجاه الطرف الآخر.

إن إجراءات الدعوى الضريبية أمام الهيئات القضائية متميزة عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الاخرى ، ولعل من بين هذه الإجراءات المتميزة ، شرط التظلم الإداري لقبول الدعوى الضريبية ، وإجراءات التحقيق الخاصة بها .

فالإجراءات القضائية للدعوى الضريبية تقوم على مرحلتين : مرحلة التقاضي أمام المحاكم الإدارية باعتبارها درجة أولى في التقاضي حيث لا تقبل الدعوى الضريبية الا بتوافر جملة من الشروط العامة والشروط الخاصة المتعلقة بالعريضة والآجال بالإضافة إلى إجراءات سير الدعوى والفصل فيها التي خصها المشرع ببعض الإجراءات الخاصة والتي من أهمها التحقيق الاضافي وكذا مراجعة التحقيق وإجراءات الخبرة القضائية وصولا إلى الفصل في الدعوى الضريبية وذلك بصدور القرار القضائي وتبليغه إلى الأطراف ،لكي يحدث آثاره القانونية .

اما المرحلة الثانية فتتمثل في اجراءات الطعن امام مجلس الدولة كدرجة ثانية فمجلس الدولة يعتبر جهة استئناف ضد قرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية من جهة وجهة طعن بالنقض في الفصل في الطعون المرفوعة ضد القرارات والأحكام الصادرة نهائيا عن الجهة القضائية .

فالمشرع ميز في طريقة الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية بخصوص المنازعة الضريبية بحسب نوع الضريبة محل النزاع ،فإذا كان النزاع حول ضريبة من الضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة أو حقوق التسجيل فإنها تقبل الطعن بالاستئناف ،أما إذا كان النزاع حول ضريبة من الضرائب المباشرة فإنها تقبل الطعن بالنقض فقط .

الخـــــاتمـــــــــة

كختام لبحثنا ومن خلال دراستنا لموضوع إجراءات الدعوى الضريبية وفقا للتشريع الجزائري قد سلطنا الضوء على مختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها هذه الدعوى وكيفية تسويتها أمام إدارة الضرائب.

فبالنظر إلى الإجراءات الإدارية في مرحلتها الأولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ حيث تقوم على تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية، وقد منح المشرع الجزائري من خلال القوانين الجبائية الحق للمكلف بأن يرفض تسديد الضريبة لأي سبب يتمسك به كأن يدفع بأنها غير مؤسسة أوتعسفية.

ففي هذه الحالة يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقديم تظلم إداري مسبق"الشكاية" إلى الجهة المختصة بذلك ، وأن وفقا للإجراءات والشروط المحددة قانونا لاستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع المطروح الالتجاء إلى هذه المرحلة يعطي الفرصة لإدارة الضرائب لمراجع نفسها وتصحيح أخطائها إن وجد، وبالتالي فإن التظلم الإداري يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

وبالرجوع إلى المشرع الجبائي الجزائري نجد أنه نص على إلزامية إجراء التظلم الإداري المسبق بحيث يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشاكيته إلى كل من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة، ويكون ذلك وفقا للشروط والآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية، فهذا التعدد والتنوع يؤدي إلى صعوبة إلمام المكلفين مما يتعرض إلى ضياع حقوقهم لذا لا بد من المشرع أن يتدخل للنص على أجال ثابتة لتقديم التظلمات إلى إدارة الضرائب.

ومن بين الإجراءات التي منحها أيضا المشرع الجبائي الجزائري للمكلف بالضريبة الالتجاء إلى لجان الطعن الإدارية وذلك في حالة عدم رضا بالقرار الصادر عن الجهة المختصة بالنظر في الشكوى حيث أن هذه المرحلة هي مرحلة اختيارية، فهذه اللجان تبدي رأيا حول طلبات المكلفين التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء و إما الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي.

وفي حالة فشل الأطراف في إيجاد حل للنزاع بالطريقة الإدارية التي أقرها المشرع، فقد منح المشرع هنا ضمانة أخرى لأطراف النزاع وهي المرحلة القضائية فنجد المشرع أعطى للمنازعات الضريبية أهمية كبيرة والتي تعتبر من أنجح وأقوى الضمانات للأطراف للمطالبة بحقوقهم، إذ يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية بصفتها أول درجة، كما منح المشرع الضريبي حق الطعن كذلك في القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية

أمام مجلس الدولة كقاضي من الدرجة الثانية، ورفع الدعوى أما القضاء مقيدة بمواعيد قانونية لا يمكن تجاوزها سواء من طرف المكلفين بالضريبة أو من طرف إدارة الضرائب.

من خلال ما تقدم نخلص في الأخير إلى النتائج والاقتراحات التي نوردها فيما يلي من النتائج التي توصلنا إليها:

- تعتبر الضريبة أهم مصدر للخزينة العمومية لذا المشرع الجزائري منح لها امتيازات وصلاحيات التنفيذ الجبري لتحقيق الهدف من وجودها والمتمثل في تحصيل أموال الدولة.
- منازعات الضرائب في الجزائر تخضع لقانون جد مرن وأحكامه تعدل باستمرار بموجب قوانين المالية لكل سنة، هذا ما يؤدي إلى جهل هذه النصوص من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى من طرف الإدارة الضريبية، إلى جانب تشتت النصوص القانونية المنظمة لها وتعد القاعدة الإجرائية.

- أن الدعوى الضريبية وعلى الرغم من أنها نوعا من أنواع الدعاوى الإدارية إلا أن المشرع خصها بإجراءات خاصة للفصل فيها تختلف عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية الأخرى التي تبرر طبيعتها وأسبابها وأهمية الضريبة.

- أن إجراءات المتبعة في الدعوى الضريبية نوعان الأولى إجراءات إدارية تبدأ إجباريا بتقديم تظلم إداري مسبق "الشكوى" إلى الإدارة الضريبية، ثم الطعن في قرار الإدارة الضريبية أمام اللجان الإدارية إذا ما أراد ذلك المكلف، أما الثانية فهي إجراءات قضائية بدءا برفع دعوى أمام المحاكم الإدارية ثم الطعن في قرارات المحاكم أمام مجلس الدولة حيث يلاحظ أن هذه الإجراءات أنها طويلة مقارنة مع سائر الإجراءات المتبعة في المنازعات الإدارية الأخرى.
- أوجب المشرع رفع شكوى وقيدها بشروط وإجراءات وتخلف أي إجراء يؤدي إلى رفضها، كما أحاطها بقيود عامة وأخرى خاصة، لكن هذه الآجال غير موحدة وإجراءاتها معقدة وغير واضحة، مما يؤدي إلى تعطيل المكلفين بالضريبة من حل نزاعهم، وتعرض حقوقهم للسقوط.
- أن المشرع أحدث لجانا إدارية للطعن، يلجأ إليها المكلف بالضريبة إذا ما أراد ذلك قبل اللجوء إلى القضاء، وعلى الرغم من أن اللجوء إلى اللجان الإدارية للطعن اختياري ألا أن المشرع الجبائي جعل آراءها ملزمة للإدارة الضريبية.
- أن إجراءات الدعوى الضريبية أمام القضاء الإداري، تمر على درجتين، المحكمة الإدارية كدرجة أولى للتقاضي ومجلس الدولة كدرجة ثانية، وذلك طبقا لمبدأ التقاضي على درجتين السائد في النظام القضائي الجزائري.

- تقييد المشرع الجزائري إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية بجملة من الشروط الشكلية والموضوعية التي يتوقف عليها قبول الدعوى الضريبية.
- نجد أن القاضي الإداري له دور فعال كونه يعمل على توجيه الدعوى وسيرها على أحسن وجه، يأمر بإجراء التحقيق الإضافي وكذا مراجعة التحقيق وإجراء عملية الخبرة التي تعد وسيلة الإثبات، ليتمكن القاضي من إصدار حكم في الدعوى,
- تعد الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية والمتعلقة أساسا بالمنازعة الضريبية أحكاما ابتدائية قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة.
- إن القرار الصادر عن مجلس الدولة يعتبر قرارا نهائيا يترتب عليه إنهاء المنازعة الضريبية في مرحلتها القضائية.

وعموما تعتبر الإجراءات الخاصة بالفصل في المنازعة الضريبية سواء الإدارية أو القضائية ضمانات فعالة للمكلف بالضريبة للحفاظ على مصالحه وحقوقه في مقابل السلطات الواسعة التي تتمتع بها الإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت تعتبر الإجراءات بمثابة ضمانات فعالة للإدارة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزينة العامة.

وبعد عرض مختلف النتائج التي توصلنا إليها سواء في المرحلة الإدارية أو المرحلة القضائية يمكن أن نقترح مجموعة من النقاط التالية:

- إعادة النظر في قانون الإجراءات الجبائية ووضع قانون مستقر لكي يتمكن المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من الإلمام بأحكامه ونصوصه للتقليل من المنازعات الضريبية والعمل على تسهيل إجراءات رفع الدعوى لتكون أكثر وضوحا.

- العمل على تبسيط إجراءات تقديم الشكوى أمام الإدارة الضريبية وإلزام الإدارة بالرد في أقرب الآجال مع تقريب هذه الإدارة للمواطن.

- إعادة النظر في تشكيلة لجان الطعن الإدارية وسحب عضوية إدارة الضرائب منها لكونها طرف النزاع ومدى فعالية قراراتها و تسبيبها.

- وجوب تكوين قضاة متخصصين في المجال الضريبي بهدف تمكنهم من الفصل في المنازعة الضريبية في أجل معقول لا سيما أن هذه المنازعة تمتاز بالسرعة والخبرة ودراية بالشؤون المالية.

- إيجاد خبراء متخصصين في المجال الضريبي وذلك الحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

- الاهتمام بتكوين موظفي إدارة الضرائب وتحفيزهم على أداء المهام المنوطة بهم.

- ضرورة تحديد الأجل القانوني الذي يتم خلاله تبليغ القرارات الصادرة عن مجلس الدولة إلى أطراف المنازعة الضريبية.

- تعميم مجال الطعن أمام اللجان إلى جميع أنواع الضرائب.

- نرى من الضرورة إعادة النظر في أحكام النصوص المتعلقة بسير لجان الطعن في قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

- إما أن يجعل الطعن أمام اللجان الإدارية أمر إجباري.

- وإما إلغاء اللجان الإدارية لثبات عدم فعاليتها عمليا.

- دعوة المشرع الجبائي إلى عدم تفادي التناقض بالنص صراحة على اللجان الإدارية تصدر قرارات إدارية ملزمة لكي تكتسب هذه اللجان فاعليه في حل النزاع وتوفير الوقت والجهد للمكلف بالضريبة من حل نزاعه بطريقة مبسطة دون تعقيد.

قائمـــة المصـــادر
والمـراجـــــع

1/ النصوص القانونية :

أ القوانين العضوية :

1.القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30،المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ،ج ر ،ع3 ،1998.

ب الأوامر :

1.الأمر رقم68 ـ654 المؤرخ في 1968/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1969،ج. ر،عدد106 ،الصادر بتاريخ 1968/13/31

2. الأمر رقم 76- 104 المؤرخ في 1976/12/9 ،المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم ،ج .ر ،عدد 39،الصادرة بتاريخ 1977/10/2

3. الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتعلق بقانون التسجيل المعدل والمتمم،ج .ر،عدد81،الصادر بتاريخ 1977/12/18

ت القوانين :

1. القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ج ر،ع 57 ،1990 .

2.القانون 02/98 المتعلق بالمحاكم الإدارية ، المؤرخ في 1998/05/30 ،المتعلق بالمحاكم الإدارية ،ج ر ، ع 37،1998 .

3.القانون رقم 21/01المؤرخ في 22ديسمبر 2001يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79لسنة 2001.

4.القانون رقم 21/01الصادر بتاريخ:2002/12/22المتضمن قانون المالية والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002، ج ر بتاريخ 2002/12/25المعدل والمتمم.

5.قانون رقم 07_12المتضمن قانون المالية لسنة2008

6.القانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/2/25 ،المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، عدد 21،الصادر بتاريخ 2008/04/23.

7.قانون الإجراءات الجبائية رقم10_21، المعدل بموجب القانون رقم 21/08 المتضمن قانون المالية لسنة 2009

8.القانون رقم 13/10، المؤرخ في 2010/12/29، والمتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد: 80، بتاريخ 2010/12/30.

9.قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة رقم 36من قانون رقم 16/11، يتضمن قانون المالية لسنة 2012

10.قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 48من قانون رقم 10/14، مؤرخ في 30ديسمبر 2014،يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد78،صادر بتاريخ 31ديسمبر2014.

11.قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة49من قانون رقم 14_10يتضمن قانون المالية لسنة2015

12.قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28ديسمبر 2016 ،المتضمن قانون الإجراءات الجبائية،ج ر ،العدد77، لسنة 2017

13. قانون الإجراءات الجبائية لسنة2020

2/النصوص التنظيمية :

أ المراسيم :

1.المرسوم 70_173المؤرخ في 1970/11/16 الجريدة الرسمية العدد 36، يحدد واجبات ومهام محافظ للحسابات منها فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات.

2.المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18_09_2006، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية رقم 59 المؤرخة في 24_12_2006.

3.المرسوم التنفيذي 10_299 المؤرخ في 1993/12/29م، المتضمن القانون الأساسي الخاص للأسلاك الخاصة بالإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 74، بتاريخ 2010/12/5 فإن من مهام مفتش الضرائب معالجة المنازعات الضريبية.

ب القرارات القضائية :

1.تعليمة رقم 191/200 الصادر عن م، ع،ض بتاريخ 2000/4/20 تتعلق بالشكاوى النزاعية، صلاحيات الإدارة المركزية.

2.القرار رقم 12045 مؤرخ في 2002/10/08 ، الصادر عن الغرفة الخامسة لمجلس الدولة.

3.قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/02/18 ، الغرفة الثانية قرار مجلس الدولة رقم 007470 الصادر بتاريخ 2003/02/18 ، الغرفة الثانية .

4.مجلس الدولة ،الغرفة الأولى ،قرار رقم 011052 الصادر بتاريخ 20-01-2004 ، مجلة مجلس الدولة ، منشورات الساحل ، الجزائر ،العدد 09،سنة 2006 .

5.قرار مجلس الدولة رقم 23957، المؤرخ في 19 أفريل 2006، مجلة مجلس الدولة، عدد 8، 2006.

3/ الكتب والمؤلفات :

أ الكتب العامة :

1.الوكيل خيري محمد إبراهيم ، التظلم الإداري ومسلك الإدارة الإيجابي في ضوء أراء الفقه وأحكام القضاء ، مصر، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2008 .

2.بعلي محمد الصغير ، مجلس الدولة ،دون طبعة ،دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة ،2004

3..بعلي محمد الصغير ،دعوى الالغاء (القضاء الإداري)،دون طبعة ،دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة ،2007

4.بعلي محمد الصغير ، الوسيط في المنازعات الإدارية، "د ط"، دار العلوم عنابة، 2009.

5.بربارة عبد الرحمان ،شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية قانون رقم 08-09المؤرخ في 25فبراير 2009،طبعة ثانية مزيدة ،دار بغدادي للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ،2009.

6.بوحميدة عطاء اللـه ، الوجيز في القانون الإداري (تنظيم،عمل و اختصاص) ،الطبعة الثانية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2013 .

7.خلوفي رشيد ، قانون المنازعات الإدارية، الطبعة 01، د م ج، الجزائر، 1994.

8.شيهوب مسعود ،المبادئ العامة للمنازعات الإدارية ، جزء الثاني ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 1999

9.طاهري حسين ، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية "د.ط"، دار الخلدونية الجزائر،2005

10.عبد العزيزسعد،طرق واجراءات الطعن في الأحكام والقرارات القضائية ،الطبعة الأولى ،دار هومة ،الجزائر ،2005.

11.عوابدي عمار ،النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري،الجزء الثاني،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة،الجزائر،2005

12.محمد بشير،الطعن بالاستئناف ضد الاحكام الادارية ،بدون طبعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،1995

13.معاشو عمار و عزاوي عبد الرحمان ،تعدد مصادر القاعدة الاجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري ،الطبعة الثانية ،دار الأمل تيزي وزو ،الجزائر ،بدون طبعة ،1999

14.معوض عبد التواب ، الدفوع الإدارية، الانتصار لطباعة الأوفيست، ط4، مصر، 2000

ب الكتب المتخصصة :

1.أمزيان عزيز ،المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دط، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009

2.صالحي العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، الأنظمة الجبائية ،الرقابة الجبائية ، بدون طبعة ، دار هوم ،الجزائر ،2005

3.طاهري حسين ، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع،الجزائر ، 2005.

4.فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة ، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008

5.فنيدس،أحمد ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، دط، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع ، مصر ،2014.

6.كوسة فضيل ،الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزع،الجزائر، 2005

4/ المقالات :

1.أمقران عبد العزيز، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة،مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص(المنازعة الضريبية)،2003.

2.صالح حمليل ، منشورات مخبر القانون والمجتمع ،مجلة القانون والمجتمع ،العدد الثالث ،أدرار ، 2014

3.نورة موسى، الطعن الإداري المسبق(الإجراءات المدنية الإدارية)، مجلة فكر ومجتمع، العدد 08، الجزائر، 2011.

5/ المذكرات والأطروحات الجامعية :

1.العمري زينب ، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر ، رسالة في الحقوق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014

2.الوافي توفيق ،مواعيد الطعن في المادة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة العربي التبسي تبسة، تخصص قانون إداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2016/2015

3.بدايرية يحي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011

4.بن شريف ليدية ، الإجراءات الإدارية والقضائية في المنازعات الضرائب في الجزائر ، رسالة ماستر ، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم قانون الأعمال ،2015-2016

5.بن لحلو مفيدة ، زايد بوجلال، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2015/2014

6.حاكم طاهر ،طرق الطعن في قرارات الادارة الجبائية في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ،جامعة الجزائر 1، كليةاحقوق ،فرع الادارة والمالية ،2014-2015

7.حركات عبد الغني بوبكر و أنيس قروش ، تسوية المنازعات الضريبة ، رسالة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة ، 2007/2006

8. ذيب منصف ، الآليات الإدارية تسوية المنازعات الضريبية في النظام القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق، جامعة الوادي، 2014

9.زيوش شهرة ،طريقة تسوية المنازعات الضريبية في الجزائر ،مذكرة ماستر ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق ،2016-2017

10.ساري كهينة ،الإجراءات القضائية للمنازعات الضريبية في ظل التشريع الجزائري،مذكرة ماستر،جامعة أكلي محند اولحاج البويرة ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم القانون العام ،2015-2016

11.شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر كلية الحقوق بسكرة، 2010

12.عطوي عبد الحكيم ،منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماجستر في القانون ،فرع القانون العام ،تخصص تحولات الدولة ،كلية الحقوق ،جامعة مولود معمري ،تيزي وزو،2010.

13.عليان مالك ، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009/2008

14.فيلالي مراد ، لوني يوسف، "المنازعة الضريبية في النظام القانوني والقضائي الإداري الجزائر، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، الجزائر،2005/2004

15.قصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري قسنطينة، 2008.

16.كوسة فضيل ،القانون الإداري والمنازعة الضريبية ،رسالة دكتوراه في الحقوق جامعة الجزائر" بن يوسف بن خدة خدة" كلية الحقوق والعلوم السياسية ،قسم الحقوق ،2010/2009

17.هنوني نصر الدين ونعيمة تراعي ، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية ، تقديم أ . رشيد خلوفي ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2007

6/ محاضرات :

1.بن أعراب محمد ، محاضرات في المنازعات الضريبية، موجهة لطلبة سنة أولى ماستر قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف2 ، لسنة 2020/2019

فـهـرس المحـتـويـات

فهرس المحتويات

الموضـــوع **الصفحة**

الإهـداء

التشكرات

قائمة المختصرات

مقدمـــــة.....02

الفصل الأول : الإجراءات الإدارية للدعوى الضريبية.....06

المبحث الأول : اجراءات الدعوى الضريبية أمام إدارة الضرائب. 07

المطلب الأول : التظلم الإداري المسبق كإجراء أمام إدارة الضرائب.....08

الفرع الأول : شكل الشكوى.....09

أولا : البيانات العامة للشكوى.....09

ثانيا : البيانات الخاصة للشكوى.....09

الفرع الثاني : مضمون الشكوى.....11

أولا : عرض الدفوع 12

ثانيا : عرض طلبات المكلف.....13

الفرع الثالث : أجال الشكوى.....17

أولا : الآجال العامة.....18

ثانيا : الآجال استثنائية.....18

الفرع الرابع : التحقيق في الشكوى والبت فيها.....21

أولا : إجراءات التحقيق في الشكوى 21

ثانيا : الفصل في الشكوى.....22

المطلب الثاني : الصلاحيات الإدارية في دراسة الشكاوى.....26

الفرع الأول : صلاحيات المدير الولائي للضرائب.....27

أولا : صلاحيات المدير الولائي لرفض الكلي.....27

ثانيا : صلاحيات المدير الولائي في حالة التخفيض الجزئي أو الكلي.....28

الفرع الثاني : صلاحيات رؤساء المراكز الضريبية 28

أولا : من حيث التسيير والإدارة.....29

ثانيا : من حيث الرقابة والنظر في المنازعات 29

المبحث الثاني : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية المتخصصة.....29

المطلب الأول : إجراءات الطعن أمام اللجان الإدارية.....30

الفرع الأول : لجنة الطعن للدائرة 30

أولا : تشكيلة اللجنة 31

ثانيا : اختصاصها و سيرها 31

الفرع الثاني : لجنة الطعن الولائية 32

أولا : تشكيلتها 33

ثانيا : اختصاصها و سيرها.....33

الفرع الثالث : لجنة الطعن المركزية 34

أولا : تشكيلتها.....34

ثانيا : اختصاصها و سيرها.....35

المطلب الثاني : الطعن أمام لجنة المصالحة.....36

الفرع الأول : تكوين لجنة المصالحة واختصاصها.....36

أولا : تشكيلة لجنة المصالحة 36

ثانيا : اختصاص لجنة المصالحة..... 37

الفرع الثاني : اجراءات الطعن أمام لجنة المصالحة 37

أولا : الاتفاق الودي..... 38

ثانيا : اللجوء إلى لجنة المصالحة..... 38

خلاصة الفصل الأول 40

الفصل الثاني : الإجراءات القضائية للدعوى الضريبية..... 42

المبحث الأول : اجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية..... 43

المطلب الأول : شروط رفع الدعوى الضريبية..... 43

الفرع الأول : الشروط العامة لرفع الدعوى الضريبية..... 44

أولا : شروط قبول الدعوى..... 45

ثانيا : شرط الاختصاص القضائي..... 47

الفرع الثاني : الشروط الخاصة لرفع الدعوى الضريبية..... 47

أولا : الشروط المتعلقة بالعريضة..... 48 .....

ثانيا : الشروط المتعلقة بالآجال 50

المطلب الثاني : اجراءات سير الدعوى الضريبيةوالفصل فيها 51

الفرع الأول : اجراءات التحقيق في العريضة 52

أولا : اجراءات التحقيق العامة 53

ثانيا : اجراءات التحقيق الخاصة..... 53

الفرع الثاني : إجراءالخبرة القضائية..... 54

أولا : تعين الخبير ورده 55

ثانيا : اجراءات الخبرة القضائية.....56

الفرع الثالث : الفصل في الدعوى الضريبية.....57

أولا : اصدار القرار القضائي.....58

ثانيا : تبليغ القرار وآثاره 59

المبحث الثاني : اجراءات الطعن أمام مجلس الدولة 62

المطلب الأول : اجراءات الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة.....63

الفرع الأول : شروط قبول الاستئناف.....63

أولا : الشروط المتعلقة بالقرار المطعون فيه 64

ثانيا : الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة.....65

ثالثا : الشروط المتعلقة الاستئناف.....66

الفرع الثاني : آثا ر الاستئناف أمام مجلس الدولة.....69

أولا : الاستئناف أمام مجلس الدولة ليس له آثر موقف للتنفيذ.....69

ثانيا : الاستئناف أمام مجلس الدولة له آثر موقف للتنفيذ.....70

المطلب الثاني : اجراءات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة 71

الفرع الأول : شروط وإجراءات وآجال الطعن بالنقض.....71

أولا : شروط قبول الطعن بالنقض.....71

ثانيا : إجراءات إيداع الطعن بالنقض.....72

ثالثا : ميعاد الطعن بالنقض.....72

الفرع الثاني : أوجه الطعن بالنقض وآثاره.....73

أولا : أوجه الطعن بالنفض.....73

ثانيا : آثار الطعن بالنفض.....76

المطلب الثالث : قرار مجلس الدولة وطرق الطعن فيه 77

الفرع الأول : قرار مجلس الدولة وكيفية تبليغه 77

أولا : كيفية صدور قرار مجلس الدولة.....77

ثانيا : كيفية تبليغ قرار مجلس الدولة.....78

الفرع الثاني : طرق الطعن في قرار مجلس الدولة.....79

أولا : المعارضة 79

ثانيا : اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.....80

ثالثا : الطعن لتصحيح الاخطاء المادية ودعوى التفسير.....80

رابعا : التماس اعادة النظر.....81

خلاصة الفصل الثاني 83

الخاتمـــــــــــة 85

قائمة المصادرو المراجع 90

فهرس المحتويات 97

الملخص

الملخص

إن دراسة موضوع إجراءات الدعوى الضريبية في التشريع الجزائري, من بين أكثر المواضيع انتشارا في المجال الضريبي, مما يطرح الكثير من النزاعات الناشئة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

حيث تم تقسيم هذا الموضوع إلى فصلين: تناولنا في الفصل الأول " إجراءات الدعوى الضريبية أمام إدارة الضرائب", فتتمثل في الحد في المنازعات الضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية, فالمشرع منح المكلف بالضريبة عدة طرق بدءا من التظلم الإداري المسبق أمامها باعتبارها الجهة مصدرة القرار الذي يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف وإدارة الضرائب من أجل استدراك أخطائه, وفي حالة عدم رضا المكلف بقرار مدير الضرائب بالولاية منحه المشرع الطعن أمام جهة أخرى متمثلة في لجان الطعن الإدارية, كما أن اللجوء إليها اختياري قبل اللجوء إلى القضاء.أما الفصل الثاني فقد تناولنا "إجراءات رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية" بدءا بشروط رفعها إلى إجراءات سيرها, وإجراءات الطعن أمام مجلس الدولة , الاستئناف والنقض باعتبارها الوسيلة التي يخولها القانون للمطالبة بحقوق مستها أعمال إدارة الضرائب.

The study of the subject of tax lawsuit procedures in the Algerian legislation is among the most widespread topics in the tax field, which raises many of the disputes arising between the taxpayer and the tax administration.

As this issue was divided into two chapters: In the first chapter, we dealt with "tax lawsuit procedures in front of the tax administration", which is represented in limiting tax disputes between the taxpayer and the tax administration. The legislator granted the taxpayer several ways starting with the prior administrative grievance before it as the issuing authority which It is permitted to exchange views between the taxpayer and the tax administration in order to redress his mistakes, and in the event that the taxpayer does not accept the state’s tax director’s decision to grant the legislator the appeal before another authority represented in the administrative appeal committees, and resorting to it is optional before resorting to the judiciary. As for the second chapter, we dealt with " Procedures for filing a tax lawsuit in front of the administrative chamber "starting with the conditions for filing it with the procedures for its conduct, and the procedures for appeal before the State Council, appeal and cassation as the means authorized by law to claim rights touched by the work of the tax administration.

تم بحمد الله