



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



دروس على الخط

في

المنازعات الضريبية



دروس موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر قانون أعمال

تأليف الدكتور: عطوي خالد

السنة الجامعية: 2022 / 2023

مقدمة:

المنازعات الضريبية هي منازعات متولدة عن تطبيق قانون الضرائب وهي تقوم لأسباب متعلقة بالتشريع، أو الإدارة الضريبية، أو المكلفين بالضريبة، وعموما تجدر الإشارة إلى أن القانون الضريبي لم يعرف المنازعة الضريبية صراحة، لكن نصوصه قد بينت أن نظامنا الضريبي يعتمد على تصريحات المكلفين ودور الإدارة الضريبية في الرقابة عليها (المبحث الأول)، ولهذا نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على طريقتين لحل المنازعات الضريبية، الطريقة الأولى تتمثل في الطعن الإداري على مستوى الإدارة الضريبية ولجان الطعن (المبحث الثاني)، أما الطريقة الثانية فتتمثل في الطعن القضائي الذي يؤدي إلى حل المنازعات الضريبية أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف ومجلس الدولة (المبحث الثالث).

المبحث الأول: تعريف المنازعة الضريبية وأسبابها

إن كلمة منازعة بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشكلات أو خلافات بين أطراف المنازعة الضريبية، فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى، إذ يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه¹، من هذه الزاوية اتضحت الأهمية العلمية لموضوع المنازعة الضريبية، في كونها لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد مفهوم المنازعة وأسبابها، بل تتجاوز ذلك لتصل إلى تحديد موقف المشرع من تعريف المنازعة الضريبة (المطلب الأول) وتحديد الأسباب المؤدية لها، سواء كانت هذه الأسباب تتعلق بالتزامات المكلف اتجاه الإدارة، أو كانت تتعلق بحقوق الإدارة في رقابة الالتزامات و التصريحات الصادرة عن المكلف في مواجهة الإدارة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية

لم يتفق الفقه حول تعريف واحد للمنازعة الضريبية، حيث اتجه البعض إلى تعريفها تعريفا واسعا يشمل كل ما يتعلق بالأسباب المؤدية لها سواء كانت هذه الأخيرة ناتجة عن الإدارة الضريبية أو التشريع الضريبي أو كانت ناتجة عن المكلف في حد ذاته، ولذلك أعطى هذا الجانب للأطراف المتنازعة حل هذه المنازعة أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء، كما اتجه الجانب الثاني إلى تعريفها تعريفا ضيقا لكونه قصر المنازعة الضريبية على نشاطات الإدارة في تحديد وتحصيل الضرائب وغيرها من الرسوم (الفرع الأول). كما لم يعرف المشرع في قانون الإجراءات الجبائية أو غيره من القوانين الموضوعية

¹ يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، جامعة محمد أولحاج البويرة، 2015، ص 69.

الأخرى، المنازعة الضريبية بطريقة صريحة، غير أنه بين بطريقة أخرى إجراءاتها وأسبابها وعناصرها و طرق حلها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية

لم يتفق الفقه المقارن على كلمة سواء في تعريف المنازعة الضريبية، حيث عرفها البعض تعريفا ضيقا مشيرا فيه إلى أن المنازعة الضريبية هي مجموعة الطعون التي تثار بين الإدارة الضريبية والغير بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الضريبي أو أي قانون آخر¹ (أولا)، كما عرفها البعض الآخر تعريفا واسعا من خلال ربط مفهومها بالإجراءات والطعون التي تتم أمام الإدارة الضريبية والقضاء الإداري، الأمر الذي جعل البعض يقول بأن النزاع يتعلق بكل ما يتم خارج دائرة القضاء، من خلال الطعون التي تتم أمام الإدارة، و المنازعة ترتبط بالإجراءات التي تسبق اللجوء للقضاء، وكذا تلك التي تتم أمامه² (ثانيا).

أولا: التعريف الضيق للمنازعة الضريبية

يظهر المعنى الضيق للمنازعة الضريبية حينما يثور الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية حول نشاط الإدارة بشأن تحديد مبلغ الضريبة أو طرق تحصيلها، وكذا حول الإجراءات القانونية الكفيلة بحلها³، الأمر الذي جعل تعريفاتها تتعدد، وفيما يلي نذكر بعضها منها كما يلي:

التعريف الأول: عرف المنازعة الضريبية بأنها: تلك المنازعة التي تنشأ بسبب تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الضريبي على المكلفين أثناء ربطها للضريبة أو تحصيل الوعاء الضريبي منهم⁴.

التعريف الثاني: عرف المنازعة الضريبية بأنها: المنازعة التي تحدث بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وهي بصدد تطبيقها للقانون الضريبي وذلك حول تحديد الضريبة أو تحصيلها⁵.

التعريف الثالث: عرفها بأنها: المنازعة التي تقوم كلما تبين للمكلف عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها⁶.

¹ سليم قصاص، المنازعات الضريبية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008، ص 03.

² فاطمة حديد، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر والمغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 01، جوان 2018، ص 372.

³ المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص 02.

⁴ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 69.

⁵ عائشة لكحل، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2015، ص 03، 04.

⁶ رضا بوعافية، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري (الرسم على القيمة المضافة نموذجا)، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2021، ص 1527.

ثانيا: التعريف الواسع للمنازعة الضريبية

يظهر المعنى الواسع للمنازعة الضريبية حينما يستعمل اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف والإدارة الضريبية خصوصا في الحالات التي يكون فيها المكلف غير قادر بسبب ذمته المالية من التحرر الكلي أو الجزئي من ديونه تجاه الخزينة العمومية، فيلتمس منها تبعا لذلك أن ترفق به، كما يظهر هذا المعنى في الحالات التي تثور فيها الخصومة بين الإدارة الضريبية والمكلف من خلال الطعون التي تتم أمام الإدارة أو من خلال إجراءات التقاضي أمام الجهات القضائية المختصة، الأمر الذي جعل الدارسين يوردون العديد من التعريفات نذكرها على الشكل التالي:

التعريف الأول: عرف المنازعة الضريبية بأنها: "مجموع المنازعات المتولدة من تطبيق قانون الضرائب، وهي بهذا المعنى تشمل مجموع القواعد التي تطبق على الخصومة التي تثار بين المكلف والإدارة الضريبية بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، والتي تمكن من إيجاد حل لقضية متنازع فيها بهذا الخصوص بإجراءات إدارية أو قضائية"¹.

التعريف الثاني: عرف المنازعة الضريبية بأنها: "أي خلاف بين المكلف والإدارة الضريبية يمكن حله من خلال الإجراءات الإدارية أو القضائية"².

التعريف الثالث: عرفها بأنها: "مختلف الإشكالات التي تثور بين المكلف والإدارة بخصوص فرض الضريبة وتحصيلها، وتحديد الوعاء الضريبي والمسائل المرتبطة به، كالاستفادة من الاعفاء بصدور تشريع جديد، وتشمل إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة بهذا الخصوص، ودعاوى تعويض الضرر الناتج عن خطأ الإدارة، والاختلافات الناجمة عما يحل بالمكلف كالإعسار أو هلك أو تلف المال"³.

الفرع الثاني: التعريف التشريعي للمنازعة الضريبية

لم يعرف المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية وغيره من القوانين الموضوعية الأخرى المنازعة الضريبية بطريقة صريحة، لكن بالرجوع إلى الجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية الذي أعدته المديرية العامة للضرائب نجد أن المشرع قد حدد فيه الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية⁴، والحقيقة أن الأجزاء الأخرى من هذا القانون لا يمكن استبعادها في معالجة مفهوم المنازعة الضريبية

¹ فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 24.

² المهدي صدوق، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص 01، يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 69.

³ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 69.

⁴ لقد قسمت المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: حيث صنفت المواد من 01 إلى 17 ضمن عنوان الجزء الأول الموسوم ب إجراءات التحديد الجزافي للأسس الخاضعة للضريبة، كما صنفت المواد من 18 إلى 68 ضمن عنوان الجزء الثاني الموسوم بإجراءات مراقبة الضريبة، كما صنفت المواد من 70 إلى 142 مكرر ضمن عنوان الجزء الثالث الموسوم بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، كما صنفت المواد من 143 إلى 159 ضمن الجزء الرابع الموسوم بإجراءات التحصيل.

لكونها نصت بطريقة مباشرة على: عناصر وأطراف المنازعة الضريبية (أولاً)، و موضوعها أو الإيرادات المالية المتعلقة بها (ثانياً)، وطرق حلها أمام الإدارة الضريبية والقضاء الإداري (ثالثاً)، كما نصت كذلك على الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى قيامها (رابعاً)، الأمر الذي جعل مفهوم المنازعة الضريبية يثير تساؤلاً مهماً حول القانون الواجب التطبيق عليها (خامساً).

أولاً: عناصر المنازعة الضريبية

حتى تقوم هناك منازعة ضريبية ينبغي أن يكون أطرافها هما: الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب والرسوم من جهة (1)، وأن تكون مرتبطة بعمل من الأعمال الضريبية (2)، وأن يكون القانون الضريبي هو القانون المطبق في حلها من الناحيتين الإجرائية والموضوعية (3).

1: أطراف المنازعة الضريبية

المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تقوم بين المكلفين من جهة، والإدارة الضريبية التي يكفل لها القانون الكثير من الصلاحيات في المجال الضريبي من جهة أخرى، سواء كانت هذه الإدارة ممثلة من المديرية العامة للضرائب، أو المديرية الجهوية، أو مديرية كبريات المؤسسات أو غيرها من المديريات الولائية للضرائب، الأمر الذي يوضح أن المنازعة الضريبية لا تقوم إلا إذا كانت الإدارة الضريبية طرفاً في النزاع¹. وهذا ما يجعل المنازعة الضريبية تختلف عن المنازعة الجمركية التي تتولى فيها إدارة الجمارك متابعة الأشخاص المخالفين للقوانين والتنظيمات الجمركية المختلفة التي تسهر إدارة الجمارك على تطبيقها وفقاً لما نص عليه القانون الجمركي رقم 17-04 المعدل والمتمم للقانون 79-07. أما منازعات الجباية البترولية فهي تقوم بين المؤسسات والشركات الناشطة في المجال البترولي من جهة، وغيرها الهيئات المنصوص عليها في المادة 224 من القانون 19-13 التي نصت على طرفها الثاني بقولها: يمكن لوكالات المحروقات في إطار ممارسة مهامها، متى اعتبر ذلك ضرورياً، أن تطالب كل شخص يمارس نشاطات المحروقات بإتخاذ كل تصويب أو تعديل فيما يتعلق بالأفعال والأساليب المستخدمة في القيام بنشاطات المحروقات²، كما خولت المواد 225 و 226 و 227 و 228 من ذات القانون كل من الوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات، سلطة ضبط المحروقات، المصالح المختصة إقليمياً المكلفة بالأمن الصناعي وحماية البيئة، تحديد العقوبات المتعلقة بالتأخر أو التخلف في التصريح، أو أي انتهاك للأحكام القانونية النافذة في هذا الخصوص³.

¹ رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017، ص 29.

² المادة 224، القانون 19-13 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1441 الموافق 11 ديسمبر 2019 المتضمن نشاطات المحروقات، ج. رج. ج. العدد 79، 22 ديسمبر 2019، ص 36.

³ المواد 225، 226، 227، 228 من القانون 19-13، ص 36.

وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن المنازعة الضريبية هي تلك المنازعة التي ينبغي أن تكون الادارة الضريبية طرفا فيها، كونها هي الجهة المخولة بتحديد الضريبة وتحصيلها طبقا للقوانين الضريبية النافذة في النظام القانوني الجزائري¹.

2: ارتباط المنازعة الضريبية بالقانون أو العمل الضريبي

حتى تكون هناك منازعة ضريبية بين المكلف والادارة الضريبية لا بد أن تكون هذه المنازعة مرتبطة بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد الضريبة، كحصر المكلفين، وربط الضريبة، وتحصيلها من المكلفين إلى الخزينة العمومية². كما تقوم المنازعة الضريبية عند إمتناع المكلف عن التسديد، أو بسبب تعديل القانون الضريبي وما يترتب عليه من حقوق تعود على المكلف، أو بسبب استدراك وضع يخص التحصيل أو تحديد الوعاء الضريبي، أو بسبب تهرب المكلف أو قيامه بالغش والتدليس والمناورات للتنصل من التزاماته الضريبية التي فرضها عليه القانون³.

3: حل المنازعة الضريبية وفقا للقانون الضريبي

حتى يتم الفصل في المنازعة الضريبية ينبغي أن يكون القانون الضريبي هو القانون المطبق في المنازعة، ولا ضير أن يشاركه في ذلك قانون آخر⁴، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن قواعد القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري هي قسمين: القسم الأول منها يتعلق بحقوق والتزامات أطراف الخصومة الضريبية، وهذا القسم نجد أحكامه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وقانون الضرائب غير المباشرة (أ). أما القسم الثاني فهو يتعلق بالقواعد الاجرائية (ب).

أ: القواعد الموضوعية للمنازعات الضريبية في الجزائر

ينبغي على الإدارة الضريبية أو جهات القضاء الإداري المختصة بخصوص القواعد الموضوعية للمنازعات الضريبية في النظام القانوني الجزائري تطبيق قواعد القانون الموضوعية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو قانون الضرائب غير المباشرة، أو قانون الرسوم على رقم الأعمال، وكل القوانين والتنظيمات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات كما نصت على ذلك المادة 18 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقولها: تراقب

¹ نور الدين بن دحو، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 19 مارس 1962 بسيدي بلعباس، 2021/2020، ص 16.

² نور الدين بن دحو، مرجع سابق، ص 16.

³ ميلود ذبيح، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2020، ص 16، 17.

⁴ نور الدين بن دحو، مرجع سابق، ص 16.

الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"¹، أو كما نصت على ذلك المادة 70 من ذات القانون بقولها: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الأشهار العقاري.... في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"².

ب: القواعد الإجرائية للمنازعات الضريبية في الجزائر

لقد أثرنا تساؤل جوهري بخصوص القواعد الاجرائية التي ينبغي تطبيقها على المنازعات الضريبية في النظام القانوني الجزائري، تساءلنا فيه حول ما إذا كان قانون الإجراءات المدنية والادارية هو القانون الذي ينبغي الأخذ به في حل المنازعات الضريبية، أم أن هذا النوع من المنازعات يخضع لقانون الاجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون عادي، وكذا قوانين التنظيم القضائي الصادرة بموجب قانون عضوي، كالقانون 10-22 المتعلق بالتنظيم القضائي، والقانون 01-98 المعدل والمتمم بالقانون رقم 22-11؟، كما تساءلنا من جهة أخرى فيما إذا كانت الأولوية في تحديد القانون الإجرائي الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية تكون للقانون العضوي أم تكون للقانون العادي؟.

إن الإجابة على التساؤلات المثارة في الفقرة أعلاه قد جعلتنا نشير إلى خضوع المنازعات الضريبية لقانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، تطبيقا لمبدأ الخاص يقيد العام(-1-)، كما تخضع لأحكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية (-2-)، وقوانين التنظيم القضائي(-3-)، بغض النظر عما إذا كانت هذه القوانين منظمة بموجب قانون عضوي أو قانون عادي، كون القانون العضوي لا يسمو على القانون العادي(-4-).

1- خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات الجبائية

لم ينص قانون الاجراءات المدنية والادارية المعدل والمتمم صراحة على خضوع المنازعة الضريبية للقوانين الخاصة، لكنه نص على اختصاص المحاكم الإدارية بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة³، واختصاص المحاكم الادارية للاستئناف بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب

¹ المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المقنن من قبل المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية، نشرة 2023، ص 08. الرابط:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux_arabe/Code_PF_2023_ar.pdf. تاريخ المشاهدة: مارس 2023.

² المادة 70 ، القانون 20-16 مؤرخ في 16 جمادى الاولى عام 1441 الموافق 31 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج. ر.ج. ج، العدد 83، 31 ديسمبر 2020، ص 28.

³ الفقرة 03، المادة 801، القانون رقم 09-08 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج. ر.ج. ج، العدد 21، 13 افريل 2008، ص 76.

نصوص خاصة¹، واختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض²، والقضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة³، الأمر الذي جعل قانون الاجراءات الجبائية هو القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية عملاً بمبدأ الخاص يقيد العام، وما يؤكد ذلك هو تنصيب قانون الاجراءات الجبائية صراحة على خضوع المنازعات الضريبية للجزء الثالث من قانون الإجراءات الجبائية⁴، والحقيقة أن الأجزاء الأخرى من هذا القانون لا يمكن استبعادها في معالجة المفهوم العام للمنازعات الضريبية لكونها نصت بطريقة مباشرة على: أطراف المنازعة الضريبية المتمثلة في المكلف والادارة الضريبية، ونصت كذلك على الإيرادات المالية المتعلقة بها أو المجال الذي تنطبق عليه، وطرق حلها أمام الإدارة الضريبية أو أمام الجهات القضائية المختصة، الأمر الذي جعل قانون الاجراءات الجبائية هو القانون الأول بالتطبيق على المنازعات الضريبية في شقها الإجرائي، وهذا حتى لا تتعارض قواعد قانون الاجراءات الجبائية مع قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لأن أحكام القانون الأول قد فصلت في أحكام هذه المنازعات بشيء من التفصيل مراعية في ذلك خصوصية المادة الضريبية.

لقد خلص مجلس الدولة في قراره رقم 072676 المؤرخ في 22 مارس 2012 في قضية مديرية الضرائب لولاية عنابة ضد ش.ذ.م.م المسماة "م" إلى مبدأ عام مفاده خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات الجبائية وليس لقانون الاجراءات المدنية والادارية، لأنه لا مجال لوقف تحصيل الضريبة إلا بتقديم المكلف بالضريبة للضمانات الكافية⁵، وهذه مسألة مقننة بموجب قانون الإجراءات الجبائية الشيء الذي جعلنا نقول: بأن تطبيق قانون الاجراءات المدنية والإدارية لا يكون إلا في الحالات التي يسكت فيها قانون الإجراءات الجبائية عن معالجة مختلف جوانب المنازعة الضريبية. كما ينبغي تطبيق قانون الاجراءات المدنية والإدارية في الحالات التي يحيله لها قانون الاجراءات الجبائية⁶، أو في

¹ الفقرة 02. المادة 900 مكرر، قانون 22-13 مؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق 12 يوليو 2022، يعدل ويتمم القانون 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج.ر.ج.ج، العدد 48، 17 يوليو 2022، ص 08.

² الفقرة 02، المادة 901، القانون 22-13، مرجع سابق، ص 08.

³ المادة 903، القانون 22-13، مرجع نفسه، ص 09.

⁴ لقد قسمت المديرية العامة للضرائب قانون الاجراءات الجبائية كما يلي: حيث صنفت المواد من 01 إلى 17 ضمن عنوان الجزء الأول الموسوم ب إجراءات التحديد الجزافي للأسس الخاضعة للضريبة، كما صنفت المواد من 18 إلى 68 ضمن عنوان الجزء الثاني الموسوم بإجراءات مراقبة الضريبة، كما صنفت المواد من 70 إلى 142 مكرر ضمن عنوان الجزء الثالث الموسوم بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، كما صنفت المواد من 143 إلى 159 ضمن الجزء الرابع الموسوم بإجراءات التحصيل.

⁵ للاطلاع على القرار المذكور أنظر الرابط التالي: <https://www.conseildetat.dz/ar/arretn072676-apdf>، تاريخ المشاهدة: 15 أفريل 2023.

⁶ فقد أحالت المادة 89 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية المستحدثة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2023 على إمكانية الطعن عن طريق الاستئناف في الأوامر والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية. انظر: المادة 40، القانون 22-24 مؤرخ في أول جمادى الثانية 1444 الموافق 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج ر 89، 29 ديسمبر 2022، ص 17.

الحالات التي يسكت فيها هذا الأخير عن معالجة الإجراءات الخاصة بالفصل في المنازعات الضريبية، كالإجراءات المتعلقة بشروط رفع الدعوى، كما نص على ذلك قانون الاجراءات المدنية والإدارية في المادة 13 منه التي اشترطت ضرورة توافر الصفة والمصلحة في رافع الدعوى، بقولها: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة، ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"¹.

2- خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات المدنية والإدارية

إن التنصيص على خضوع المنازعات الضريبية لقانون الاجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم قد جاء في قانون الإجراءات الجبائية كما نصت على ذلك الفقرة الأولى من المادة 82²، والفقرة الأولى من المادة 83³، والمادة 89⁴، والمادة 89 مكرر⁵، والفقرة الأولى من المادة 90⁶. كما نص القانون العضوي رقم 10-22 المتعلق بالتنظيم القضائي على خضوع المنازعات الضريبية لقانون التنظيم القضائي كون المادة 37 منه قد نصت على خضوع الاجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف لأحكام قانون الاجراءات المدنية والادارية والنصوص الخاصة⁷، الشيء الذي جعلنا نعتبر قانون الاجراءات المدنية والادارية هو القانون الذي ينبغي تطبيقه على المنازعة الضريبية كون المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف هي الجهات المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية. كما يمكن اعتبار قانون الاجراءات المدنية والإدارية هو القانون الواجب التطبيق على المنازعات الضريبية كونها تتصل بأعمال السلطات العامة في الدولة، وما يؤكد هذا هو تنصيص الفقرة الأولى من المادة 800 من هذا القانون على اعتبار المحاكم الإدارية جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية، كما إعتبرتها الفقرة الثانية من المادة 801 من ذات القانون هي الجهة المختصة بالفصل في دعاوى القضاء الكامل، التي تسمح لقضاة الحكم أن يحكموا فيها بالتعويض لصالح أحد الطرفين.

¹ الفقرة 01، المادة 13، القانون رقم 09-08 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج. ر.ج.د.ش. العدد 21، 13 افريل 2008، ص 04.

² نصت على ما يلي: يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع وفقا لأحكام المادة 834 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية

³ نصت على ما يلي: يجب أن تودع عريضة افتتاح الدعوى حسب الشروط والاجراءات النصوص عليها بموجب احكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

⁴ نصت على ما يلي: يبت في القضايا التي ترفع أمام الجهة القضائية الادارية، طبقا لأحكام القانون المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية".

⁵ نصت على ما يلي: يمكن الطعن عن طريق الاستئناف في الأوامر والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية امام المحكمة الادارية للاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب احكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية.

⁶ نصت: تكون القرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الادارية للاستئناف، قابلة للطعن بالنقض امام مجلس الدولة ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب احكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية"

⁷ قانون عضوي 10-22 مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يتعلق بالتنظيم القضائي، ج رقم 41، 16 جوان 2022، ص 09.

3- خضوع المنازعة الضريبية لقوانين التنظيم القضائي

لقد نصت المادة 37 من القانون العضوي رقم 10-22 على أن: "تخضع الاجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف لأحكام قانون الاجراءات المدنية والنصوص الخاصة"، الأمر الذي جعل صياغتها بهذا الشكل تثير العديد من الملاحظات التي نوجزها كما يلي:

الملاحظة الأولى: نشير فيها إلى سكوت المادة 37 المذكورة عن اخضاع الاجراءات المطبقة أمام مجلس الدولة لأحكام قانون الاجراءات المدنية والنصوص الخاصة، نظرا لتنظيم هذه الإجراءات بموجب القانون العضوي 01-98 المعدل والمتمم بموجب القانون العضوي 11-13، والقانون العضوي 11-22 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصاته، وهذه المعالجة القانونية تؤكد ضرورة إصدار التنظيمات القانونية لمجلس الدولة والمحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف بموجب قانون عضوي، كما نصت على ذلك المادة 140 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 بقولها: "إضافة إلى المجالات المخصصة للقوانين العضوية بموجب الدستور، يشرع البرلمان بقوانين عضوية في المجالات الآتية:

- القانون الأساسي للقضاء، والتنظيم القضائي".

الملاحظة الثانية: نشير فيها إلى خضوع المحاكم الادارية والمحاكم الادارية للاستئناف في انشائها للقوانين العادية، كون المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020 قد نصت على أن يشرع البرلمان فيما يتعلق بالقواعد المتعلقة بإنشاء الهيئات القضائية بموجب قانون عادي، أما تنظيم هذه المحاكم فهو يتم بموجب قانون عضوي، لذلك ألغت المادة 39 من القانون العضوي 10-22 كل من القانون رقم 02-98 المتعلق بالمحاكم الإدارية، والقانون العضوي 11-05 المتعلق بالتنظيم القضائي، الشيء الذي يبين بأن المحاكم المذكورة صارت تخضع في تنظيمها للقانون العضوي رقم 10-22.

الملاحظة الثالثة: نعتبر فيها إخضاع المادة 37 المذكورة الإجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف لقانون الإجراءات المدنية والإدارية أولا والقوانين الخاصة ثانيا، هو إخضاع غير مقبول من حيث الصياغة القانونية، لأن القاعدة العامة تقضي بأن تكون الأولوية في التطبيق للقوانين الخاصة على حساب القوانين العامة، لأن هذه الأخيرة تحكم المسائل القانونية دون أن تميز بينها، أما القوانين الخاصة فتعالج كل مسألة مراعية الخصوصية التي تميزها، ولذلك نقترح على المشرع أن يعدل نص المادة 37 المذكورة وفق الصياغة التالية: "تخضع الاجراءات المطبقة أمام المحاكم الإدارية والمحاكم الادارية للاستئناف للقوانين الخاصة وكذا قوانين التنظيم القضائي و الاجراءات المدنية والادارية".

4- عدم سمو القوانين العضوية على القوانين العادية للمنازعة الضريبية

في النظام القانوني الجزائري نقول بأن القانون العضوي لا يسمو على القانون العادي لأنه لا يوجد أي فرق بين القوانين العادية والقوانين العضوية من الناحية العضوية كون البرلمان هو الذي يتخذ القوانين العضوية والقوانين العادية، كما تتخذ نفس القواعد على مستوى الغرف البرلمانية بالنسبة للقانون العضوي والقانون العادي، ضف إلى ذلك أنه لا يوجد أية نص دستوري يؤكد أن القانون العضوي أسمى من القانون العادي، بل أن القانونين ينشآن قواعد قانونية متباينة المجال.¹

ثانيا: إيرادات المنازعات الضريبية

تتعلق المنازعات الضريبية بمختلف الضرائب والرسوم والحقوق والإتاوات والغرامات المفروضة قانونا على المكلفين، وهذا الأمر نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بقولها أن: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة". كما نصت على هذه الإيرادات المادة 70 من ذات القانون بقولها أن: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي، أو تنظيمي". كما تتعلق المنازعة الضريبية بالإتاوات والضرائب المفروضة على الشركات البترولية كما نصت على ذلك المادة 163 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم²، أما منازعات الجباية البترولية فهي تتعلق بالرسم المساحي، إتاوة المحروقات، الضريبة على دخل المحروقات، الضريبة على الناتج، الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي، الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق، الرسم العقاري على الأملاك غير تلك المخصصة للاستغلال، حسبما ينص عليه القانون الساري المفعول³، كما نصت على ذلك المادة 229 من القانون 13-19 بقولها: يمكن الطعن في القرارات التي تتخذها وكالتي المحروقات في إطار ممارسة مهامها أمام المحاكم الجزائرية المختصة وفقا لشروط قانون الإجراءات المدنية والإدارية".

¹ سعيداني لونساني جقيقة، مكانة القوانين العضوية في النظام القانوني الجزائري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري، العدد 01، 2007، ص 64، ص 75.

² المادة 163، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، وهي مادة مستحدثة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003، وعدلت بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2016.

³ المادة 162، القانون 13-19، مرجع سابق، ص 27.

ثالثا: طرق حل المنازعة الضريبية

لقد منح القانون للإدارة الضريبية والمكلف إمكانية حل منازعاتهما المتعلقة بالضرائب والرسوم من خلال الطعن الولائي أو الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية (1)، أو من خلال الطعن القضائي أمام المحاكم الإدارية، أو المحاكم الادارية للاستئناف، أو مجلس الدولة (2).

1: الطعن النزاعي والطعن الولائي

الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية هو طعن إجباري يمكن المكلف من إرسال شكواه إلى مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوي للضرائب حسب الحالة، من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء، أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويستثنى هذا الطعن حقوق التسجيل والإشهار على الرسم العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير في اختصاص الطعن النزاعي¹، وفي حالة رفض هذا الطعن يجور للمكلف الطعن أمام لجان الطعن المختصة من أجل الفصل في طعنه أمام ذات اللجان.

الطعن الولائي هو طريقة تكمن المكلف الموجود في حالة عوز أو ضيق تجعله عاجزا عن إبراء ذمته المالية تجاه إدارة الضرائب، من تقديم شكوى ولائية إلى المدير الولائي للضرائب يطلب فيها الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة عليه وفقا للقانون، أو الغرامات والزيادات الجبائية المفروضة على المكلف نتيجة عدم الامتثال للقانون الضريبي²، الأمر الذي يجعل هذا الطعن يتعلق فقط بالغرامات والزيادات الجبائية، والضرائب المباشرة التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر.

2: الطعن القضائي

الطعن القضائي هو طعن يمكن المكلف من الطعن في القرارات الصادرة عن جهات الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية أو المحاكم الادارية للاستئناف أو مجلس الدولة وفقا للإجراءات، وضمن المواعيد المنصوص عليها في قانوني الإجراءات الجبائية والإجراءات المدنية والإدارية.

رابعا: أسباب قيام المنازعة الضريبية

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية وغيره من القوانين الأخرى، نجد أن المشرع الجزائري قد أرجع أسباب قيام المنازعة الضريبية إلى أسباب تتعلق بإخلال الملف بالإلتزامات الملقاة على عاتقه،

¹ المديرية العامة للضرائب، المنازعة الجبائية، نشرة 2021، ص 01، الرابط الإلكتروني:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Le_Contentieux_fiscal_ar_2021.pdf ، تاريخ المشاهدة: 05 جانفي 2023.

² المنازعة الجبائية، مرجع نفسه، ص 11.

وأَسباب أخرى تتعلق بالإدارة الضريبية. كما نجد هذا القانون قد صنف هذه الأسباب إلى أسباب متعلقة بتحديد الوعاء الضريبي، وأخرى متعلقة بكيفيات وإجراءات التحصيل الضريبي.

المطلب الثاني: أسباب قيام المنازعة الضريبية

إن التطرق لأسباب قيام النزاع الضريبي يقتضي منا التطرق إلى مسألتين ضروريتين: المسألة الأولى منهما تتعلق بالإلتزامات التي يتوجب على المكلفين بالضريبة القيام بها حتى يستفيدوا من جميع حقوقهم¹، سواء كانت هذه الإلتزامات تتعلق بأنظمة فرض الضريبة، كما هو محدد في فروع القانون الضريبي الجزائي التي تميزت بكثرة تعديلاتها، أو كانت هذه الإلتزامات تتعلق بالتصريحات الجبائية وغيرها من الإلتزامات الأخرى، التي يوجب القانون على المكلفين ضرورة تقديمها أو القيام بها في مواجهة الإدارة الضريبية في بداية النشاط و أثناء التوقف عنه أو الوفاة، وكذا أثناء ممارسته بطريقة دورية كل سنة أو شهر أو في غير ذلك من المواعيد الاجرائية الأخرى (الفرع الأول). كما تتعلق المسألة الثانية بالحقوق التي أعطاهها القانون الضريبي للإدارة الضريبية من أجل مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق، الاسترداد، إعادة التقييم، والاطلاع وغيرها من الحقوق الأخرى التي يحق للإدارة الضريبية مباشرتها في مواجهة المكلف، أو الغير، أو غيرهما من الإدارات والمؤسسات والجهات الأخرى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إلتزامات المكلفون بالضرائب والرسوم

رغم أن النظام الضريبي الجزائري يعتبر نظام تصريحي يعتمد على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين إلى الإدارات الضريبية²، إلا أن القانون الضريبي قد حدد بعض الأنظمة الخاصة بفرض الضرائب والرسوم، كنظام الربح الحقيقي، أو نظام الاقتطاع من المصدر، أو النظام الجزائي، أو النظام المبسط للمهن غير التجارية، وعلى هذا الأساس بدأ واضحا التطرق لهذه الأنظمة و التصريحات الجبائية وغيرها من الإلتزامات الأخرى الواقعة على عاتق المكلفين، تبعا لكل ضريبة أو رسم، بداية بالضريبة على أرباح الشركات (أولا)، ثم الضريبة على الدخل(ثانيا)، ثم الرسم على النشاط المهني (ثالثا)، ثم الضريبة على الأملاك (رابعا)، ثم الضريبة الجزافية الوحيدة (خامسا).

أولا: إلتزامات المكلفون في الضريبة على أرباح الشركات

القاعدة العامة في القانون الضريبي الجزائري هي خضوع الضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام الربح الحقيقي، لأن قانون الضرائب المباشرة قد نص على خضوع الأشخاص المعنويون الذين

¹ رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 24.

² يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 39.

يدخلون في النطاق الشخصي للضريبة على أرباح الشركات وجوبا لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق، على أن يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹. كما نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 155 على خضوع عائدات الديون والودائع والكفالات لنظام الاقتطاع من المصدر بالنسب المحددة في القانون عندما يتم دفع الفوائد وتقييدها في الخصوم أو الأصول لحساب ما بالجزائر²، كما نص ذات القانون على أن تخضع المبالغ المدفوعة لشركات الأجنبية للنقل البحري، التي لا ترتبط بلدانها الأصلية مع الجزائر باتفاقية جبائية، وكذا مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة، والتي تقوم في إطار صفقات بنشاط في الجزائر لنظام الاقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات³، كما يمكن لهذه الشركات أن تختار نظام فرض الضريبة على الربح الحقيقي عن طريق البريد المرسل، حسب الحالة، إلى مديرية كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب المختصين إقليميا، في أجل لا يتعدى 15 يوما ابتداء من تاريخ التوقيع على العقد أو ملحق العقد⁴.

ثانيا: التزامات المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي

تختلف أنظمة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي في النظام القانوني الجزائري باختلاف المداخيل التي تخضع لهذا النوع من الضرائب، سواء كانت هذه المداخيل ناتجة عن أرباح مهنية (1)، أو ناتجة عن أرباح المهن غير التجارية (2)، أو المداخيل العقارية المؤجرة (3)، أو المرتبات والأجور والمنح والربوع العمرية (4).

1: التزامات المكلفون بالضريبة على الأرباح المهنية

تحدد الأرباح المهنية التي تدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا⁵، على أن يكتب المكلفون بدفع هذه الضريبة على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحاً⁶، على أن يحتوي هذا التصريح كل الوثائق والمعلومات المشروطة، كما يتعين على هؤلاء المكلفين أن يقدموا المحاسبة النظامية لأعوان الإدارة الجبائية عند كل طلب⁷.

¹ المادة 148، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2023، ص 58.

² المادة 155 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 62.

³ المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 62.

⁴ المادة 156 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 63.

⁵ المادة 17 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 15.

⁶ المادة 18، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 15.

⁷ المادتين 19 و 20، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 15.

2: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المهن غير التجارية

نص قانون الضرائب المباشرة على خضوع أرباح المهن غير التجارية لنظام الاقتران من المصدر بنسبة 0% عندما لا يتجاوز الدخل 240.000 دج، وبنسبة 23% عندما يتراوح الدخل بين 240.001 و 480.000 دج، وبنسبة 27% عندما يتراوح الدخل بين 480.001 دج و 960.000 دج، وبنسبة 30% عندما يتراوح الدخل بين 960.001 دج و 1.920.000 دج، وبنسبة 33% عندما يتراوح الدخل بين 1.920.001 دج و 3.840.000 دج، وبنسبة 35% عندما يتجاوز الدخل 3.840.001 دج¹، على المداخل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبايا خارج الجزائر²، كما يخضع المكلفون بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية أو مماثلة لها للنظام المبسط للمهن غير التجارية³.

3: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المداخل العقارية المؤجرة

تخضع المداخل العقارية الناتجة عن الأملاك المبنية وغير المبنية إلى اكتتاب وارسال لمصلحة الضرائب لمكان تواجد العقار المبنى أو غير المبنى المؤجر قبل الفاتح من فيفري كل سنة تصريحيا خاصا⁴.

4: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المرتبات والأجور والمنح

يتمثل نظام فرض الضريبة على المرتبات والأجور والمنح في الخصم من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة، من خلال المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل المعاشات ومنح التقاعد، أو من خلال المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية⁵.

ثالثا: إلتزامات المكلفون بالرسم على النشاط المهني

يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل، أو الضريبة على أرباح الشركات، ولهذا يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لهذا الرسم أن يكتتب سنويا لدى مصلحة الضرائب التابع لها تصريحيا بمبلغ رقم الأعمال المحقق للفترة الخاضعة للضريبة وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المادة 18 و المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁶، وإلا سوف تفرض عليه الضريبة تلقائيا ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% إذا لم يتم بالتصريح،

¹ المادة 104، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 37.

² المادة 33. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 13.

³ المادة 26، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 17.

⁴ المادة 44، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 21.

⁵ المادة 73، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 18.

⁶ المادة 224، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 87.

أو بنسبة 35% إذا لم يتم بالتصريح رغم تبليغه الرسمي¹. كما يتعين على المكلفين بهذا الرسم في حالة تنازلهم عن النشاط أو توقفهم كلياً أو جزئياً أن يرسلوا إلى مفتش الضرائب المباشرة في أجل 10 أيام تصريح التنازل أو التوقف النشاط، زيادة على المعلومات المتعلقة بالديون المكتسبة وغير المحصلة، وإلا سيخضعون للضريبة تلقائياً وتطبق عليهم زيادة بنسبة 25% على الرسم إذا امتنعوا عن تقديم التصريحات والمعلومات الضرورية في 10 الأيام الموالية لاستلام الإشعار المرسل إليهم لهذا الغرض².

رابعاً: التزامات المكلفون بالضريبة على الأملاك

يتوجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الأملاك أن يكتتبوا كل أربع سنوات بحلول 31 مارس كآخر أجل، تصريحاً بأملاكهم لدي مفتشية الضرائب التي يتبعها مقر سكنهم³. وفي حالة وفاة المدين بالضريبة يؤخر التصريح إلى ستة أشهر ابتداء من تاريخ الوفاة⁴. كما يمكن للأشخاص الذين يملكون أملاكاً بالجزائر دون أن يكون لهم مقر جبائي بها، وكذا أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو المكلفين بمهام في بلد أجنبي أن يستدعوا من قبل الإدارة الجبائية لتعيين ممثل لهم في الجزائر مرخص باستعمال المعلومات المتعلقة بالوعاء والتحصيل والمنازعات في مدة 60 يوماً ابتداء من تاريخ استلام الطلب الموجه إليهم⁵. كما أن عدم إكتتاب التصريح المتعلق بالضريبة على الأملاك يؤدي إلى إخضاع ضريبي تلقائي، غير أن هذا الأخير لا تطبق إجراءاته إذا لم يسو الخاضع للضريبة وضعيته في أجل 30 يوماً من تبليغ الإعدار الأول، غير أن تاريخ التسوية قد يمدد إلى 60 يوماً في حالة ما إذا نتجت الأملاك الخاضعة للضريبة عن ميراث⁶.

خامساً: التزامات المكلفون بالضريبة الجزافية الوحيدة

تؤسس الضريبة الجزافية الوحيدة لتغطية الضريبة على الدخل الاجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني⁷، ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً صناعياً، تجارياً أو غير تجاري أو حرفي، وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين 8000000 دينار، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي، أو النظام المبسط للمهنيين غير التجاريين. ويستثنى من هذا

¹ المادة 226 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 88.

² المادة 229، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 89.

³ المادة 281 مكرر 10، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 104.

⁴ المادة 281 مكرر 12، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 105.

⁵ المادة 281 مكرر 13، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 105.

⁶ المادة 281 مكرر 14، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 105.

⁷ المادة 282 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 105.

النظام أنشطة الترقية العقارية ومسح الأراضي، وأنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع، والأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء، والأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وأنشطة الاطعام والفندقة المصنفة، والأشغال العمومية والري والبناء، والقائمون بتكرير ورسكلة المعادن النفيسة¹. ويتوجب كذلك على الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة تسديد الضريبة المستحقة بصورة دورية وفق المواعيد المحددة في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة، وفيما يتعلق بالمكلفين الذين يقومون بتسويق منتجات واسعة الاستهلاك أو هوامش محددة أو مسقفة فإنهم يخضعون لنظام الهامش المحقق. الذي يفرض عليهم أن يظهرها بصفة منفصلة في تصريحهم رقم الأعمال المتعلق بالمنتجات التي يحدد هامش ربحها بموجب التنظيم². وعندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات ودكاكين ومتاجر وورشات فإنها تخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي إذا تجاوز مجموع رقم اعمالها عتبة ثمانية ملايين دج³.

الفرع الثاني: اجراءات مراقبة الضرائب

يقصد بإجراءات مراقبة الضرائب أو اجراءات الرقابة الجبائية كما سمها بذلك المديرية العامة للضرائب؛ تلك الإجراءات القانونية التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم من المادة 18 منه إلى المادة 68، من أجل حل المنازعات الضريبية بطريقة ودية، من خلال قيام الإدارات الضريبية المختلفة بمباشرة الحقوق التي تضيي ممارستها الحل الودي على المنازعة الضريبية سواء كانت هذه الحقوق تتمثل في مراقبة التصريحات والتحقيق فيما (أولا)، أو استرداد الحقوق الجبائية رغم تقادم أعمال الإدارة (ثانيا)، أو إعادة تقييم أسس فرض الضريبة على المدين بها (ثالثا)، أو الإطلاع لدى المؤسسات المالية والإدارات العمومية ولدى الغير على الوثائق والمعلومات الضرورية عند إعادة تأسيس الضريبة ومراقبتها (رابعا).

أولا: حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والتحقيق فيها

تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تتمثل غايتها في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف⁴، ولهذا خول قانون الإجراءات

¹ المادة 282 مكرر1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 106

² المادة 282 مكرر2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 106

³ المادة 282 مكرر 3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 107.

⁴ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 53.

الجبائية المعدل والمتمم للإدارة الضريبية السلطة المطلقة في إجراء الرقابة وفقا للقانون¹، من خلال مراقبة التصريحات (1)، والقيام بالتحقيقات الجبائية المختلفة على هذه التصريحات (2).

1: حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات

تتمثل حقوق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات، كما نص على ذلك الفصل الأول من الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، فيما يلي:

1- مراقبة المستندات والتصريحات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة².
2- مراقبة المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، بناء على طلب الإدارة. خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها، وهنا يتعين على هذه المؤسسات أن تقدم للإدارة الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها³.
تتمتع المصلحة المسيرة في الحالتين أعلاه بجملة من الحقوق هي: مراقبة التصريحات وتقديم التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يمكن له أن يستمع للمعنيين إذا تبين له أن استدعاءهم ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. وهنا عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي أو لما يكون الجواب الذي قدمه هذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة أو جزء منها، يتعين عليه في هذه الحالات أن يعيد طلبه كتابيا، وهنا يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة بتقديم إجابته عليها في مدة لا تقل عن 30 يوما⁴. وعندما لا يستجيب المكلف للطلب في المهلة المحددة او لم يقدم التبريرات المقبولة فإنه يمكن للمصلحة المسيرة أن يصحح تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعومة بالمعلومات والوثائق المحددة في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة بطريقة تلقائية⁵، لكن عليه قبل أن يصحح التصريحات، تحت طائلة بطلان اجراءات الإخضاع الضريبي أن يقوم بما يلي:

1- أن ترسل للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم الأسباب

¹ المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021، ص 01، الرابط الالكتروني:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/procedures_du_controle_fiscal_ar_2021.pdf، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2023.

² المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 08.

³ المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 08.

⁴ المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 09.

⁵ المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 09.

التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة يرسل الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة،

2- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانتة بخدمات مستشار من اختيار المكلف،

3- أن يدعو المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل 30 يوماً، وإذا لم يرد عليها في هذا الأجل يعد ذلك بمثابة قبول ضمني منه، وهنا يتوجب على المصلحة المسيرة بعد انقضاء أجل الرد أن تحدد أساس الإخضاع الذي يتوجب أن يتم تبليغه أيضاً للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد اعداد جدول التسوية¹.

2: تحقيق الإدارة الجبائية في تصريحات المكلفين

تتمثل اجراءات التحقيق في: التحقيق العام في المحاسبة (أ) و التحقيق المصوب فيها (ب)، و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(ت).

أ: التحقيق العام في المحاسبة

يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية، أو في إجراء مقارنة بين تصريحات المكلفين و التقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من المكلفين بشأن السنوات المالية المقفلة². وقد نصت المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية على شروطه كما يلي:

- 1- إجراء التحقيق في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل³.
- 2- إعلام المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق في المحاسبة قبل الشروع فيها، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته⁴.
- 3- عدم استغراق مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة البطلان المدد المحددة في القانون، والمقدرة بثلاثة أشهر أو 06 أو 09 أشهر حسب كل حالة تبعا لرقم أعمال كل مكلف⁵.
- 4- إرسال الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها، كما يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يُدعى المكلف بالضريبة إلى التوقيع عليه حضورياً⁶.

¹ المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 09.

² إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 05.

³ الفقرة 02، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 11.

⁴ الفقرة 04، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 11.

⁵ الفقرة 05، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 12.

⁶ الفقرة 06، الفقرة 09، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 12.

يترتب على التحقيق في المحاسبة عدم الرد عليه من المكلف خلال المدة المحددة ما يجعله بمثابة الموافقة الضمنية، وفي هذه الحالة تعد المصلحة اخطارا نهائيا مع مراعاة حق المعني في الاعتراض عليه، وإذا كانت تبريرات المكلف قائمة على أسس جيدة وجب على المصلحة المسيرة إرسال اشعار بالتخلي عن التقويم الأخير، أما إذا رفضت المصلحة عناصر الرد كليا أو جزئيا فإنه يتوجب عليها اعدادا أخطار جديد يتوجب على المكلف الرد عليه قبل انقضاء الأجل المحدد لاقتراح التسوية، وعندما يلاحظ المكلف وجود عيب شكلي يؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة فحينها يكون للمصلحة الخيار في إلغاء إجراء التقويم ومباشرة إجراء اخضاع ضريبي جديد¹.

ب: التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة². ويتم كذلك هذا التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية، والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير، والعقود، ووصول الطلبات المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، وعلى العموم لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة³. وقد نصت المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية على شروط هذا التحقيق، وهي:

- 1- إجراء التحقيق المصوب من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل⁴.
- 2- إعلام المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق المصوب قبل الشروع فيها، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته⁵.
- 3- عدم استغراق مدة التحقيق في عين المكان تحت طائلة البطلان أكثر من شهرين⁶.

¹ المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021، ص 02.

² إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 05.

³ الفقرة 01 من المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 13

⁴ الفقرة 02 من المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 13

⁵ الفقرة 03، من المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 13.

⁶ الفقرة 04 من المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 14.

ت: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

حتى يتم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ينبغي توفر الشروط التالية:

1- أن يكون التحقيق متعلق بالتأكد من الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء توفرت لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا، ويمكن أن يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لديهم موطن جبائي في الجزائر عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين. كما يرمي هذا النوع إلى تأكيد الأعوان المحققون من مراقبة التطابق بين: المداخل المصحح بها و الذمة و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة البيت الجبائي، و من جهة أخرى العناصر المكونة لثروته. كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة¹.

2- إجراء التحقيق المعمق من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل².

3- إعلام المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق المعمق في المحاسبة قبل الشروع فيها، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار³.

4- ألا تفوق مدة التحقيق المعمق سنة كاملة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق⁴.

5- عدم الشروع في إجراء تحقيق من جديد أو مراقبة الوثائق خاصة خلال نفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمل أساليب تدليسية. كما نصت على ذلك الفقرة 06 المادة 21 من ذات القانون

ثانيا: حق الإدارة الجبائية في الاسترداد

يتقادم عمل الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بمرور أربع سنوات نصت عليها المادة 39 بقولها: "يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات..."، ما يؤكد أن للمكلف بالضريبة أجل أربع سنوات من أجل استرداد ضرائبه التي دفعها للخزينة العمومية نتيجة خطأ الإدارة في زيادة قيمة الضريبة الواقعة على نشاطاته أو أمواله أو دخله، وهذا الأجل يسرى كذلك في الحالة التي تخطئ فيها الإدارة هي الأخرى بتخفيض قيمة الضريبة كما هي محددة في القانون، مما يجعل القيمة الناقصة منها

¹ الفقرة 01، المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 15، 16

² الفقرة 02، المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 16.

³ الفقرة 03، المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 16.

⁴ الفقرة 04، المادة 21، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 16.

بمثابة دين في ذمة المكلف، ما يجعل هذا الدين ينقضي في حالة تقاعس الإدارة الضريبية عن المطالبة باسترداده في أجل أربعة سنوات المذكورة، وهذا يؤكد أن مدة أربعة سنوات هي الأجل العام للتقادم في المادة الجبائية بالنسبة للإدارة الضريبة والمكلف بدفع الضريبة، لكن المواد 39 و 39 مكرر و 40 و 41 و 41 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية قد منحت للإدارة حق استرداد الضرائب خارج هذا الأجل في 06 حالات متتالية: الأولى منها تتعلق بوجود مناورات تدليسية (1)، والحالة الثانية تتعلق بطلب معلومات جبائية من دولة أجنبية (2)، والحالة الثالثة تتعلق بالقوة القاهرة (3)، والحالة الرابعة تتعلق بالأخطاء المرتكبة أثناء التحقيقات الجنائية (4)، والحالة الخامسة تتعلق بتأثير بيانات السنوات المتقدمة على السنوات غير المتقدمة (5)، والحالة السادسة تتعلق بالسحب الكلي أو الجزئي للمزايا الجبائية (6).

1: حق الاسترداد في حالة المناورات التدليسية

لقد نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية على حالة المناورات التدليسية بقولها: "يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها؛ - القيام بأعمال الرقابة؛

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي"¹.

2: حق الاسترداد في حالة طلب معلومات جبائية من دولة أجنبية

نصت الفقرة الأولى من المادة 39 مكرر على هذه الحالة بقولها: يمدد الاجل العام للاستيراد المنصوص عليه في المادة 39 من هذا القانون إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية خلال عملية الرقابة، طلب معلومات إلى سلطة جبائية لدى دولة أخرى في إطار المساعدة الجبائية الدولية، وذلك رغم تجاوز الأجل الاولي للاسترداد"².

3: حق الاسترداد في حالة القوة القاهرة

نصت المادة 39 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية على هذه الحالة بقولها: "يعلق أجل التقادم في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا التي تمنع الشروع او سيرورة عمليات الرقابة، إلى غاية زوال الحدث الذي تسبب في هذا المانع"³.

¹ المادة 39. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 28.

² الفقرة 01 المادة 39 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 28.

³ الفقرة 03 المادة 39 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 28.

4: حق الاسترداد في حالة الأخطاء المرتكبة أثناء التحقيق

لقد نصت المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على هذه الحالة بقولها: "كلّ إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، يمكن، دون المساس بالأجل المحدد في المادة 39 أعلاه، تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة"¹.

5: حق الاسترداد في حالة تأثر السنوات غير المتقدمة

لقد نصت المادة 41 من قانون الإجراءات الجبائية على هذه الحالة بقولها: "يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة، ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة، فقط"².

6: حالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الجبائية

نصت المادة 41 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على هذه الحالة بقولها: "في حالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الجبائية الممنوحة في إطار مختلف الأنظمة، فإن فترة التقادم المنصوص عليها في المادة 39 من هذا القانون، تسري ابتداء من تاريخ اعداد قرار سحب هذه المزايا"³.

ثالثا: حق الإدارة الجبائية في إعادة تقييم أسس فرض الضريبة

علاوة على الحق في الرقابة والحق في الاسترداد المشار إليهم في الفقرات أعلاه، منح القانون الإدارة الجبائية المعدل والمتمم حق إعادة تقييم أسس فرض الضريبة في حالتين هما: حالة التحقيق في المحاسبة (1)، وحالة التقييم التلقائي (2).

1: إعادة تقييم أسس فرض الضريبة في حالة التحقيق في المحاسبة

لغرض إعادة التقييم في حالة التحقيق في المحاسبة، وضع المشرع الجزائري جملة من الضمانات القانونية لإعادة التقييم، منها ضرورة مراسلة المكلف بإعادة التقييم في رسالة موصى عليها، تتضمن إشعاراً، مفصلاً، ومعللاً، ومتضمناً أحكام المواد التي أسست عليها عملية إعادة التقييم، حتى يتمكن المكلف من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته عليها، أو إعلان قبوله لها. كما تتمثل هذه الضمانات في تقديم العون المحقق للتفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف إذا طلبها قبل انقضاء اجل الرد على الإشعار، أو تقديم التفسيرات التكميلية له بعد انقضاء هذا الأجل⁴. ضف إلى ذلك أنه

¹ المادة 40، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 28.

² المادة 40، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 20.

³ مادة مستحدثة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2023.

⁴ الفقرة 06، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 12.

يتعين على الإدارة الضريبية تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم. كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة¹.

ب: إعادة تقييم أسس فرض الضريبة في حالة التقييم التلقائي

يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها في حالة التقييم التلقائي في الحالات التالية:

- 1- عندما تستحيل المراقبة، أو التحقيق، أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير.
- 2- عدم مسك المدين للمحاسبة القانونية أو السجل الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.
- 3- عدم اكتتاب المدين كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها، في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 4- عدم تصريح المدين في الحالة التي يتجاوز فيها الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة.
- 5- إذا لم يرد المدين على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق.
- 6- في حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها².

رابعاً: حق الإدارة الجبائية في الإطلاع

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء ضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات³، أو لدى المؤسسات المالية والمكلفين الآخرين بالضريبة⁴، أو لدى الغير⁵، كون الضرائب والرسوم والإتاوات هي واحدة من مكونات المالية العامة للدولة وغيرها من الجماعات الأخرى، ما يعطي للإدارة الضريبية حق تصفح الوثائق والمعلومات الضرورية لدى المؤسسات العامة أو غيرها من الجهات الأخرى حفاظاً على المال العام.

¹ المادة 42. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 29.

² المادة 44، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 30.

³ المواد من 46-50، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 30-32.

⁴ المواد 51-57، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 32-35.

⁵ المواد من 58 إلى 59، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 35.

المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية

حدد قانون الإجراءات الجبائية طريقتان لحل المنازعات الضريبية أمام الإدارة، الطريقة الأولى منهما: تتمثل في الطعن النزاعي الذي يُمكن المكلف بالضريبة من إرسال شكواه إلى مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب حسب الحالة، من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة من في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، وفي حالة رفض هذا الطعن يجوز للمكلف الطعن فيه أمام لجان الطعن المختلفة²، كما يشمل الطعن النزاعي شكوى المكلف المتعلقة بإجراءات تحصيل الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الأشهر العقاري المفروض نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير (المطلب الأول). أما الطريقة الثانية فهي الطعن الولائي الذي يكمن المكلف الموجود في حالة عوز أو ضيق من تقديم شكوى ولائية إلى المدير الولائي للضرائب يطلب فيها الإعفاء أو التخفيف من: الضرائب المباشرة المفروضة وفقاً للقانون، أو الغرامات والزيادات الجبائية المفروضة عليه نتيجة عدم الامتثال للقانون الضريبي، الأمر الذي يجعل هذا الطعن طريقة للتحرر بطريقة كلية أو جزئية من الضرائب المباشرة، والزيادات والغرامات الجبائية³ (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية

يعد الطعن النزاعي شرطاً إجبارياً لازماً لاستكمال خطوات حل المنازعة الضريبية أمام القضاء⁴، رغم أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية قد جعله جوازياً⁵، ولهذا اعتبر هذا الطعن هو عنصر أساسي يمكن المكلف من تسوية منازعته مع الإدارة بطريقة ودية⁶، سواء كان الأمر يتعلق بالوعاء الضريبي محل النزاع، أو كان الأمر يتعلق بكيفية تحصيل الدين الضريبي أو التحصيل في حد ذاته على أساس أن الإدارة لم تحترم الإجراءات المحددة في القانون، ولهذا السبب بد واضحاً أن الطعن النزاعي أمام الإدارة هو طعن يشمل جميع الضرائب باستثناء تلك المستثناة قانوناً، وهو يدعى بالشكوى إذا تعلق الأمر بخطأ في الوعاء، أو في حسابه، أو في الاستفادة من حقوق أو امتيازات يقررها القانون (الفرع

¹ المادتين 70 و 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 38.

² المواد من 80، 81، 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 41-45.

³ المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 01، ميلود ذبيح، مرجع سابق، ص 18.

⁴ رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 28.

⁵ نصت الفقرة الأولى من المادة 830 على هذا المعنى بقولها: "يجوز للشخص المعني بالقرار الإداري، تقديم تظلم إلى الجهة الإدارية مصدرة القرار في الأجل المنصوص عليه في المادة 829 أعلاه".

⁶ المهدي صدوق، مرجع سابق، ص 12.

الأول)، ويدعى باعتراضات المكلف إذا نازع هذا الأخير الإدارة الضريبية في إجراءات التحصيل الضريبي¹ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شكاوى الوعاء الضريبي

لكي يقوم المكلف بمنازعة الإدارة الضريبية فيما تم تحديده واعتباره كأساس لفرض الضريبة أوجب المشرع آلية التظلم الإداري المسبق التي سماها قانون الإجراءات الجبائية بالشكاوى باعتبارها طريقة ضرورية لتحريك المنازعة الجبائية على مستوى الإدارة أو القضاء²، لكونها تعطي الفرصة للطرفين بالتحاور، وتجنب جهاز القضاء الكثير من المنازعات، وتعطي للإدارة الفرصة من أجل مراجعة أعمالها، وتوفير للمكلف الوقت والجهد ومصاريف رفع الدعوى القضائية³، ولهذا أحاطها المشرع بقواعد وإجراءات عديدة، نظرا لأهميتها الكبيرة في مساندة الخصومة الجبائية وتكريس الشفافية الضريبية، خاصة وأنها تمثل النسبة الأكبر من الطعون، حيث سجلت المديرات الولائية للضرائب سنة 2017 ما يقدر بـ 63727 طعن⁴، وهذا ما يبين أهمية هذه الشكاوى سواء في مرحلة الإجراءات الأولية لدى إدارات الضرائب (أولا)، أو في مرحلة الإجراءات أمام لجان الطعن المختصة (ثانيا).

أولا: الشكاوى أو الطعن الأولى لدى الإدارة الضريبية

لقد عالج قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات الأولية لدى الإدارة الضريبية من حيث: الجهة التي توجه لها الشكاوى (1)، وشروطها (2)، وأجالها (3)، والجهة التي تحقق وتفصل فيها (4).

1: جهة توجيه الشكاوى النزاعية

لقد بينت المادة 71 من (ق إج) الجهة مصدرة القرار المنازع فيه، والتي توجه لها الشكاوى في منازعات الوعاء الضريبي بقولها: "يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة".

2: الشروط الواجب توافرها في الشكاوى النزاعية

تتمثل شروط الشكاوى النزاعية، كما نصت على ذلك المواد من 73 إلى 75 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، فيما يلي:

¹ ميلود ذبيح، مرجع سابق، ص 18،، مستشارة الدولة بالغرفة الثانية لمجلس الدولة، منازعات التحصيل وتمييزها عن منازعات الوعاء، 07 جويلية 2021، الرابط: <https://www.conseildetat.dz/ar:> تاريخ المشاهدة 18 مارس 2023.

² سليم قصاص، مرجع سابق ص 10، يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 80.

³ أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدي، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 10، نور الدين بن دحو، المرجع السابق، ص 23.

⁴ المهدي صدوق، المرجع السابق، ص 12.

1. تحرر الشكوى على الورق العادي الذي لا يخضع لحقوق الطابع¹.
2. وجوب تقديم الشكوى الفردية، غير أن المكلفين الذين تفرض عليهم الشكوى بطريقة جماعية و أعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة فإنه يجوز لهم تقديم الشكاوى الجماعية. كما يجب تقديم الشكاوى المنفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة².
3. يجب أن تتضمن كل شكوى تحت طائلة عدم القبول: (أ) ذكر الضريبة المعترض عليها، (ب) بيان المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، (ج) عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، (د) توقيع صاحبها باليد³.
4. يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم في الخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر⁴. كما يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، غير أن المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين وأجراء المؤسسة المعنية فإنه لا يشترط فيهم تقديم هذه الوكالة⁵.
5. تكملة ملف الشكوى وتقديم كل وثيقة ثبوتية مذكورة من طرف المكلف عندما تستدعي الإدارة ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، في أجل 30 يوماً من تاريخ الاستلام، وإذا تعذر الرد في أجل 30 يوماً أو كان الرد ناقصاً يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب بتبليغ قرار الرفض لعدم القبول، ويمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيداً، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة، على التوالي، في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية⁶.

3: أجل تقديم الشكوى النزاعية

تكون الشكاوى مقبولة من حيث الشكل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى⁷، فالقاعدة العامة تقضي أن المكلف يستطيع أن يرفع شكواه قبل 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول

¹ الفقرة 02، المادة 73، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 39.

² الفقرة 01، الفقرة 03، المادة 73، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 39.

³ الفقرة 04، المادة 73 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 39.

⁴ الفقرة 04، المادة 75، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 40.

⁵ الفقرة 01، الفقرة 03، المادة 75، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 40.

⁶ الفقرتين 05 و 06 من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 39.

⁷ الفقرة 01، المادة 72، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 26.

للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى¹، غير أن المشرع الجزائري قد سمح للمكلف في بعض الحالات الخروج عن الأجل العام لتقديم الشكوى في الحالات التالية:

حالة الخطأ في توجيه الإنذارات: ينقضي أجل الشكوى في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثرو وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها².

حالة وجود ضرائب بدون وجه حق: ينقضي أجل الشكوى في هذه الحالة في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق³.

حالة وجود ضرائب لا تستوجب وضع جدول للتحصيل: في هذه الحالة يحدد الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر أو إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى⁴، كحالة الضرائب المدفوعة تلقائياً من طرف المكلف⁵، أو حالة المداخل المرتبطة بريوع رؤوس الأموال المنقولة، أو حالة التصريحات المقدمة من طرف المكلف على غرار الرسم على النشاط المهني⁶.

حالة تقديم الشكوى الاحتجاجية على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة: يجب تقديم الشكوى في هذه الحالة التي تتضمن احتجاجاً على قرار صادر اثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد⁷.

4: التحقيق والبت في الشكاوى النزاعية

عند وصول الشكوى إلى جهات الإدارة الضريبية حسب الحالة، يجوز البت فوراً في الشكاوى التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً⁸، كما يقوم مدير الضرائب للولاية بإرسال الشكاوى إلى مفتش الضرائب لكونه أعلم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكوى، كما يمكنه إرسال الشكاوى إلى الأعوان الذين قاموا بعملية الرقابة الجبائية من أجل دراستها إذا تعلق الأمر

¹ رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 37.

² الفقرة 02، المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 38.

³ الفقرة 02، المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 38.

⁴ الفقرة 03، المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 38.

⁵ المنازعات الجبائية، مرجع سابق، ص 02.

⁶ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 83.

⁷ الفقرة 06، المادة 72، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 38.

⁸ الفقرة 01، المادة 76. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40.

بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق¹، حيث نصت المادة 76 على ذلك بقولها: "يتم النظر في الشكاوى من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة"².

بعد الانتهاء من دراسة هذه الشكاوى تبنت فيها الجهات المختصة وفقا للقانون، حيث يبت مدير رئيس مركز الضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لمركزه في القضايا التي يقل مبلغها عن سبعون مليون دينار 70.000.000 د.ج أو يساويها³.

كما يبت رئيس المركز الجوّاري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مركزه، في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي ثلاثون مليون دينار 30.000.000 د.ج⁴.

كما يبت المدير الولائي للضرائب في أجل ستة أشهر في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين لاختصاصه الإقليمي⁵، وشكاوى المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه سبعون مليون دينار 70.000.000 د.ج، وأيضا شكاوى المكلفين بالضريبة التابعين للمراكز الجوّارية للضرائب بالنسبة للشكاوى النزاعية التي يتجاوز مبلغها المتنازع فيه 30.000.000 د.ج⁶. وعندما يتجاوز المبلغ الإجمالي للشكاوى النزاعية ثلاثة مائة مليون (300.000.000)، يتعين على المدير الولائي للضرائب البت في الشكاوى في أجل ثمانية أشهر⁷، بعد التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية (مديرية المنازعات)⁸. وفي جميع الحالات المشار إليها يتعين أن يقلص أجل البت في الشكاوى النزاعية إلى شهرين إذا كانت هذه الشكاوى متعلقة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁹.

يمنح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب، حسب الحالة، وكل حسب مجال إختصاصه، وفي أي وقت وتلقائيا، تخفيضا لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند

¹ رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 38، قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 84.

² الفقرة 01، المادة 76 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 38.

³ الفقرة 02، المادة 76، الفقرة 02، المادة 77، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 40، 41.

⁴ الفقرة 02 المادة 76، الفقرة 03، المادة 77، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40، 41.

⁵ الفقرة 02 المادة 76، الفقرة 01، المادة 77، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40، 41.

⁶ المنازعة الجبائية، مرجع سابق، ص 04.

⁷ الفقرة 02 المادة 76، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 41.

⁸ الفقرة 01، المادة 79، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 41.

⁹ الفقرة 02، المادة 76، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40.

إعدادها¹، ولهذا السبب ينبغي على المدير الولائي للضرائب ومدير كبريات المؤسسات تبليغ قابض الضرائب من أجل أن يتخذ الإجراءات المناسبة، كما ينبغي عليهم تبليغ صاحب الشكاوى بمضمون القرار، سواء تضمن القبول الكلي أو القبول الجزئي لها، أو تضمن رفضها رفضاً كلياً، وذلك كله حتى يستطيع المكلف بمواصلة إجراءات الطعن أو اللجوء للقضاء².

علاوة على ما سبق نص قانون الإجراءات الجبائية على أن يبت مدير كبريات المؤسسات في الشكاوى النزاعية الخاضعة لاختصاصه في أجل ستة أشهر من تاريخ تقديمها³، وهي شكاوى الشركات والتجمعات الناشطة في قطاع المحروقات، والشركات الأجنبية الناشطة في الجزائري في إطار تعاقدي، وشركات الأموال والأشخاص التي اختارت الخضوع للنظام الجبائي لنظام شركات رؤوس الأموال، وتجمعات الشركات التي يساوي رقم أعمالها أو يفوق المبلغ المحدد من بقرار وزير المالية⁴. وعندما تتعلق هذه الشكاوى بالقضايا التي تفوق مبالغها الإجمالية من الحقوق والغرامات ستمائة مليون دينار (600.000.000 د.ج)، فإنه يتعين على مدير كبريات المؤسسات الأخذ بالرأي المطابق للإدارة المركزية (مديرية المنازعات)، وفي هذه الحالة، يحدد أجل البت بثمانية (08) أشهر⁵.

ثانياً: إجراءات الطعن أمام لجان الطعن المختصة

لقد تضمنت المواد من 80 إلى 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، شروط الطعن أمام لجان الطعن (1)، وأثره القانوني (2)، وإجراءات البت فيه (3).

1: شروط الطعن أمام لجان الطعن

للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس المركز الضرائب، أو رئيس مركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أقصاه أربعة 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة⁶، قبل إحالة النزاع الجبائي إلى الجهات القضائية، من أجل تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية⁷.

¹ المادة 95. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 50.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 86-87.

³ الفقرة 05، المادة 172 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 70.

⁴ المادة 160 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 66.

⁵ الفقرة 05، المادة 172 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 71.

⁶ الفقرة 01، المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 43.

⁷ أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 148.

أ: الطعن أمام اللجان المختصة

تتمثل لجان الطعن المختصة في اللجنة المركزية للطعن التي تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية¹، وتختص بالطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت بشأنها هذه الأخيرة قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي؛ وكذا القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار 70.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي². وكذا اللجنة الجهوية للطعن التي تنشأ لدى كل مديرية جهوية³، وتبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي⁴، أما اللجنة الولائية للطعن التي تنشأ لدى كل ولاية⁵، فتبدي رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق وأن أصدرت الإدارة الضريبية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي⁶.

ب- الطعن في الآجال: يجب أن يقدم الطعن أمام اللجنة المختصة في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ استلام قرار الإدارة الضريبية⁷، سواء صدر هذا القرار قبل أو بعد الآجال المحددة للبحث في الشكاوي النزاعية، أو في أجل أربعة أشهر بعد انقضاء آجال البحث⁸.

¹ تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية، وتشكل من الوزير المكلف بالمالية أو ممثله رئيسا، وممثل عن كل من وزارة العدل، وزارة التجارة، الوزارة المكلفة بالصناعة، المجلس الوطني للمحاسبة، الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، الغرفة الوطنية للفلاحة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، مدير كبريات المؤسسات أو ممثله.

² الفقرة 03، المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 44، 45.

³ تتشكل من خبير محاسب يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بصفته رئيسا، المدير الجهوي للضرائب نائبا، ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة، ممثل عن المديرية المكلفة بالصناعة في ولاية المديرية الجهوية للضرائب، ممثل عن غرفة التجارة والصناعة في ولاية مقر المديرية الجهوية، ممثل عن الغرفة الفلاحية التي تحتضن مقر المديرية الجهوية للضرائب، ممثل عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

⁴ الفقرة 02، المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 44.

⁵ تتشكل من محافظ حسابات كرئيس لها، ممثل عن المديرية الولائية للتجارة، ممثل عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة، ممثل عن الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات، ممثل عن غرفة التجارة والصناعة للولاية، المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة مدير مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، أو ممثلهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير، أو رئيس مصلحة رئيسية.

⁶ الفقرة 01 المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 43.

⁷ الفقرة 01، المادة 80 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 41.

⁸ المنازعة الجبائية، مرجع سابق، ص 10.

ت- عدم اللجوء للقضاء: لقد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 80 منه على هذا الشرط بقوله: "لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية".

ث- أن تحرر الطعون وفقا للقواعد الشكلية الخاصة بالشكاوى النزاعية¹.

ج- إرسال الطعون من قبل المكلف بالضريبة إلى رئيس لجنة الطعون².

2: الأثر القانوني للطعن أمام لجان الطعن المختصة

إن الطعن أمام لجان الطعن لا يعلق الدفع، لكن يمكن للمشتكي أن يستفيد من التأجيل للدفع، وهذا من خلال تسديد مبلغ يساوي نسبة 20% من الحقوق والغرامات محل النزاع³.

3: اجراءات البت في الطعن أمام لجان الطعن المختصة

تتمثل اجراءات البت في الطعن أمام لجان الطعن المختصة فيما يلي:

أ- استدعاء اللجنة المختصة للمكلف أو ممثله من أجل سماع أقوالهم، ولهذا ينبغي عليها أن تبلغهم الاستدعاء قبل 20 يوم من انعقاد الاجتماع⁴.

ب- تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة 04 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة. فإن لم تبد اللجنة قرارها في هذا الأجل اعتبر صمتها رفضا ضمنيا للطعن. وفي هذه الحالة؛ يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن⁵. كما يمكن للجان الطعن أن تبدي رأيا حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، والرامية إما إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁶.

ت- تبليغ القرار الموافق للمكلف بالضريبة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، في أجل شهر واحد، ابتداء من تاريخ استلام رأي اللجنة الذي يجب أن يكون معللا، كما يجب في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، أن يكون مُحددا لمبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للشاكي،

¹ الفقرة 04، المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 41.

² الفقرة 04، المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 41

³ الفقرة 02، المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 41.

⁴ الفقرات 01، 02، 03، المادة 81 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 42.

⁵ الفقرة 02، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 42.

⁶ الفقرة 01، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 42.

وفي هذه الحالة يجب أن تبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس¹.

ث- تعتبر آراء اللجان نافذة باستثناء تلك الآراء المخالفة صراحة لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، ولذلك عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا صراحة لأحد أحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول، فإنه يتوجب على مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، إصدار قرار مسبب بالرفض بشأنه، والذي يجب أن يبلغ إلى الشاكي².

الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

تتعلق منازعات التحصيل بالإجراءات الجبرية التي تتخذها الإدارة لتنفيذ إلزام المكلف بالوفاء بالضريبة، ما يجعل هذه المنازعات لا تنشأ إلا أثناء التحصيل الجبري للضريبة، وإذا قام المكلف بمجرد تبليغه بقرار ربط وعاء الضريبة وقبل البدء في إجراءات التحصيل برفع دعوى المنازعة في التحصيل، كانت دعواه غير مقبولة لرفعها قبل الأوان³؛ لأن هذه المنازعات تقتضي مباشرة الإدارة لحقها في إجراءات التحصيل الجبري، بعد قيام مفتشية الضرائب أو فرقة التحقيق بإصدار قرار يجعل المكلف ينازع بسببه الإدارة الضريبية في إجراءات التحصيل (أولا)، التي يحق فيها للمكلف الاعتراض على إجراءات المتابعة والاعتراض على التحصيل الجبري، ما يجعل هذه الاعتراضات تكون بمثابة الطعن المسبق الذي يعتبره قانون الاجراءات الجبائية شرط مسبق لمباشرة الطعن القضائي (ثانيا).

أولا: شروط وإجراءات التحصيل الجبري

حتى تتم مباشرة إجراءات التحصيل الجبري من قبل المدير الولائي للضرائب لا بد من انتهاء المدة القانونية للتحصيل الودي، إذ أن المشرع يمنح للمكلف مدة قانونية حتى يدفع بشكل ودي قيمة الضريبة المفروضة عليه، وتبدأ مرحلة التحصيل الودي بإرسال قابض الضرائب انذارا إلى كل مكلف مسجل في جدول الضرائب يتضمن المبلغ المطلوب أدائه وتاريخ استحقاقه، كذا تاريخ الشروع في التحصيل⁴، وهذا أمر يؤكد أن انذار المكلف هو سلوك قانوني تحضيرى سابق لكل الإجراءات الجبرية⁵، حيث يرسل فيه قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب. ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ

¹ الفقرة 03، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 42.

² الفقرة 04، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 42.

³ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 49.

⁴ ميلود ذبيح، مرجع سابق، ص 19.

⁵ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد

الشروع في التحصيل. ويرفق الإنذار بحوالة للخبزينة محررة سلفا، كما ينبغي أن ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم في ظرف مختوم¹، وفي حالة عدم تسديد الضريبة أو الرسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوما من التبليغ بأول قرار متابعة²، وفي حالة عدم الدفع تجرى الملاحقات الناشئة عن السند التنفيذي بعد 15 يوما من تبليغه، وهي الملاحقات التي تتم متابعتها من طرف أعوان مؤهلين لتحرير محاضر تكون لها الحجية أمام القضاء، حتى يثبت عكسها أو يطعن فيها بالتزوير. وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أنه ينبغي على الإدارة الضريبية احترام الشروط والإجراءات المحددة قانونا في عملية التحصيل الجبري، وإلا أثار النزاع المتعلق بالتحصيل³.

إجراءات التحصيل الجبري هي الإجراءات التي نصت عليها المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية. وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع. غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁴. وتنقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات عامة هي: الغلق المؤقت للمحل (1)، والحجز (2)، والبيع (3)، وإجراءات تحصيل خاصة هي: إشعار الغير (4)، وامتياز الخبزينة العامة (5).

1: الغلق المؤقت للمحل المهني

الغلق المؤقت للمحل المهني هو امتياز منحه المشرع لإدارة الضرائب للحفاظ على أموال الخبزينة العمومية في حالة تعذر التحصيل الودي⁵، وهو إجراء يشترط فيه إخطار المعني بالغلق بعد يوم كامل من تاريخ وجوب الاستحقاق، كما يشترط فيه ألا تتجاوز مدته 6 أشهر، بعد أن يُبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو عن طريق محضر قضائي، كما يجب أن يُنفذ هذا القرار في أجل 10 أيام إذا لم يتحرر المكلف المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة⁶.

¹ المادة 144، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 41.

² المادة 144 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 41.

³ نور الدين بن دحو، مرجع سابق، ص 31، 32.

⁴ المادة 145، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 60.

⁵ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 33.

⁶ المادتين 145 و 146، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 60.

2: الحجز

الحجز هو وضع أملاك المكلّف الممتنع عن التسديد بيد إدارة الضرائب، وفور حجز الإدارة لممتلكاته يفقد هذا الأخير حرية التصرف في أملاكه المحجوزة¹، فقد نصت المادة 147: في حالات وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقاibus الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلّف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل. ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه"، الأمر الذي يوضح أن الحجز حتى يكونا متوافقا مع القانون، لا بد أن تراعي فيه الإدارة الجبائية الشروط التالية:

- 1- أن يتعلق الحجز بالحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة.
- 2- جواز تنبيه قابض الضرائب للمكلّف بالضريبة بوجوب التحصيل
- 3- القيام بالحجز بعد يوم واحد من تبليغ التنبيه للمكلّف بالضريبة.
- 4- حراسة الأموال المنقولة من طرف الإدارة الجبائية وفقا للتعريفات المحددة في قرار وزير المالية، وتحمل المكلّفين بالضريبة مصاريف الحراسة، وغيرها من التكاليف الملحقه².
- 5- الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص المدير المكلّف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو تشكل خطرا على الجوار³.

3: البيع

بعد انقضاء المهلة القانونية لإجراء غلق المحل التجاري المحددة بستة أشهر، وإجراء الحجز المحدد ب 10 أيام، يجوز للإدارة الجبائية مباشرة إجراءات بيع الأشياء المحجوزة⁴، بعد مراعاة الشروط التالية:

أ- الحصول على رخصة البيع

يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقاibus الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلّف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب

¹ عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، 2010، ص 23.

² المادة 150، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 51.

³ الفقرة 07، المادة 146، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 61.

⁴ علاء الدين خلاف، وحيدة حمودة، اجراءات تحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، 2016، ص 46.

بالولاية. وفي حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقاibus الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع، غير أنه، إذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن أو للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه¹.

ب- إصاق الإعلانات ونشرها

يجري البيع بعد عشرة (10) أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقاibus المباشر للمتابعة وأسميهما وموطنيتهما والرخصة التي يتصرف هذا القاibus بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القاibus الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة، وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القاibus المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القاibus المكلف بالبيع. ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، وإذا لم تراعى شكلية الإشهار، لا يجوز إجراء البيع. ويمكن وضع دفتر شروط. ويجوز للأشخاص المعنيين بالإطلاع في مقر القاibus المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز².

ت- رسو المزاد

يرسى مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الإفتتاحي. غير أنه في حالة قصور المزادات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 المقطعين 2 و 3، أدناه، ويعد محضر بيع من قبل القاibus وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري. ويدفع الثمن فورا مع إضافة جميع مصاريف البيع³.

¹ الفقرات، 05، 06، 07، المادة 146، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 61.

² الفقرة 02، المادة 151، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 61.

³ الفقرة 03، المادة 151،، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع نفسه، ص 61.

ث- صياغة عقد الملكية

يتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس القسم شؤون الأملاك و العقارات بالولاية بالإطلاع على محضر البيع و دفتر الشروط، عند الاقتضاء، ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري. وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لأخر راغب فيه، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ مدير المؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال إختصاصه¹.

ج- نشر البيع

تخضع عملية بيع المحجوزات للنشر من طرف القابض المباشر للمتابعة في أجل شهر واحد من تاريخ البيع، في شكل إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يستغل المحل التجاري². فقد نصت الفقرة الثانية من المادة 151 على أن: "يتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع"، الأمر الذي يبين أن محضر البيع يجب أن يتضمن علاوة على بيانات العقد، الإشارة إلى الإشهار الخاص بالبيع في الجرائد المؤهلة لنشر الإعلانات.

4: إشعار الغير الحائز

لم يتناول التشريع الجبائي آلية شعار الغير الحائز بطريقة تفصيلية، غير أنه أشار إليه في المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أشار إليه المشرع الجبائي في المادتين 372 و 387 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولذا بدا واضحا أن هذا الأجراء هو إجراء تلجأ إليه الإدارة الضريبية بهدف إشعار الغير الحائز (مدين المكلف)، في إطار التزامات الغير في مجال الضرائب المباشرة، من أجل عدم تمكين المكلف من دينه وتحويله إلى الخزينة العمومية، بمجرد تحديد مقداره وحلول آجاله القانونية، وذلك بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب بطلب من قابض الضرائب لتحديد الأموال التي سيجري عليها التنفيذ والتحفظ على باقي الأموال المحجوزة ومنع التصرف فيها³.

5: امتياز الخزينة العامة

نصت المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية عليه بقولها: "في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، تحتفظ الخزينة بالحق في أن تتابع مباشرة تحصيل دينها بالامتياز على جميع الأصول التي

¹ الفقرة 03، المادة 151،، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المرجع سابق، ص 61.

² علاء الدين خلاف، وحيدة حمودة، مرجع سابق، ص 49، 50.

³ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 33، 34، علاء الدين خلاف، وحيدة حمودة، مرجع سابق، ص 55.

تقع تحت امتيازها". والهدف منه جعل دين الخزينة ديناً ممتازاً على كافة أموال المكلف المدين للإدارة، وهذا يعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية في سداد الضريبة حماية لحقوق الخزينة العمومية¹.

ثانياً: اعتراض المكلف على التحصيل الجبري

لقد نصت المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على اعتراضات المكلف على التحصيل الجبري أو على متابعات الإدارة الضريبية للمكلف بقولها: "يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات. وتكتسي هذه الشكاوى : إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة (1)، وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة² (2).

1: اعتراض المكلف على اجراءات المتابعة

هو اعتراض ينصب على اجراءات المتابعة، المتمثلة في الغلق والحجز والبيع في حالة وجود عيوب شكلية تمس هذه الإجراءات، ولهذا السبب نصت المواد 153 مكرر، و153 مكرر 1، و154 من قانون الإجراءات الجبائية على جملة من الشروط المتعلقة بالاعتراض على اجراءات المتابعة كما يلي:

أ- صاحب الاعتراض

يمكن أن تُرفع الشكاوى المتعلقة بالاعتراضات على المتابعات المنصوص عليها في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية، من طرف المكلف بالضريبة نفسه أو من طرف الشخص المتضامن معه وفقاً للشروط المحددة في المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية³.

ب- جهة الاعتراض

ترسل شكوى الاعتراض على اجراءات المتابعة إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات⁴. والذي يجب عليه أن يسلم للمكلف المعترض وصل يثبت استلام الطلب⁵.

¹ علاء الدين خلاف، وحيدة حمودة، المرجع السابق، 2016، ص 53-54.

² المادة 153، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 63.

³ الفقرة 04، المادة 153 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 63.

⁴ الفقرة 01، المادة 153، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 63.

⁵ الفقرة 03، المادة 153 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 63.

ت- أجل الاعتراض

تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء المتابعة ، تحت طائلة البطلان ، في أجل شهرين (2) اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه¹.

ث- شكل الاعتراض

تخضع إجراءات المتابعة من حيث شكلها إلى نفس الشروط المتعلقة بالشكاوى أمام الإدارة؛ فهذه الشكاوى تحرر على ورقة عادية لا تخضع لحقوق الطابع، ويجب أن تكون تحتوي تحت طائلة عدم القبول: على المعلومات المتعلقة بهوية المشتكي؛ طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض؛ إجراء المتابعة المدعم للاعتراض؛ الأسباب والوسائل التي تبرّر موضوعها؛ وكذا الإمضاء الخطي للمشتكي².

ج- دعوة المشتكي لتسوية الطعن

يقصد بها قيام الإدارة الضريبية بدعوة المشتكي من خلال رسالة موصى عليها، إلى تسوية طعنه في اجل 08 أيام من تاريخ الاستلام، وتقديمه كل الوثائق التي تدعم الشكاوى المقدمة من طرفه.

ح- البت في الطعن

يقصد بذلك بت مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب التابع له المكلف بالضريبة، في الطعن في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تقديم الشكاوى³.

خ- تبليغ قرار البت في الشكاوى

يتم التبليغ برسالة موصى عليها، مع إشعار بالاستلام، ويمكن للمشتكي في حالة عدم صدور القرار في الأجل، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، أو انقضاء الأجل المذكور.

2: اعتراض المكلف على التحصيل الجبري

يمس اعتراض المكلف على التحصيل الجبري دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة⁴، ولهذا نص قانون الإجراءات الجبائية على خضوع هذا النوع من أنواع الاعتراض إلى نفس الشروط المتعلقة بالاعتراض على إجراءات المتابعة باستثناء الشرط المتعلق بأجل الاعتراض، لكون الفقرة الأولى من المادة 153 قد نصت على أن: تقدم

¹ الفقرة 01، المادة 153 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 63.

² الفقرة 05، المادة 153 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 63.

³ الفقرة 01، المادة 153 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 64.

⁴ المادة 153، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 43.

الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين اعتباراً من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة.

المطلب الثاني: الطعن الولائي

الطعن الولائي هو طعن يطلب فيه المكلفين بالضريبة الذين يوجدون في حالة عوز تقديم طلبات العفو من الإدارة الضريبية، أو هو طعن يطلب فيه قابضي الضرائب من الإدارة الضريبية جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم العدم، فقد نصت المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية على أن: تتلقى السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية، الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانوناً أو الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت طبقاً للقوانين والتنظيمات في طلبات القابضين الملتمس بها، جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو في حكم الملغاة أو الحصول على إبراء من المسؤولية¹. كما نصت المادة 93 مكرر على أنه: "يمكن للإدارة بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلفين بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية"²، الأمر الذي جعل الطعن الولائي يشمل طلبات العفو غير المشروطة (الفرع الأول)، والمشروطة (الفرع الثاني) وطلبات قابضي الضرائب من أجل جعل الديون الضريبية في حالة العدم (الفرع الثالث).

الفرع الأول: طلبات العفو غير المشروطة

لقد استعمل المشرع في المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مصطلح "الطلبات" ومصطلح "شكاوى"، كما استعمل في المادة 173 عبارة "طعون ولائية"، ولهذا تضمنت هذه المواد شروط الطلبات، أو الطعون الولائية، أو شكاوى العفو غير المشروطة من قبل المكلفين بالضريبة من جهة أولى (أولاً)، وسلطة البت فيها من جهة ثانية (ثانياً).

أولاً: شروط طلبات العفو غير المشروطة

تتعلق شروط طلبات العفو غير المشروطة: بالأشخاص المكلفين بالضريبة أو الرسم (1)، وموضوع العفو (2)، والجهة التي يقدم لها (3)، والشكل الذي ينبغي أن تقدم فيه (4)، الأمر الذي جعل المشرع يسكت عن أجلها الذي ينبغي أن تقدم فيه، ما يعني أن المكلفين يحق لهم تقديم هذه الطلبات في أي وقت.

¹ المادة 92، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

² المادة 93 مكرر. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

1. الأشخاص التي يحق لها طلب العفو غير المشروط

يشترط في طالب العفو أن يكون حسن النية، فقد نصت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية على ذلك بقولها: "تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعاً لعناصر يجب البحث عنها في مواضبه العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه. ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح، في حالة الغش، تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي"¹.

كما يشترط في طالبي العفو التابعين لمديرية كبريات المؤسسات²، المنصوص عليهم في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، الخضوع لنفس الشروط المتعلقة بحسن النية وعدم الغش، لأن المادة 173 قد نصت على أنه: "يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية".

2. موضوع طلبات العفو غير المشروطة

يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة. و يمكنهم أيضاً، أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية³، غير أنه يستثني من هذا الإعفاء الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة، وغرامات الرسوم على رقم الأعمال المعدة تطبيقاً للمادة 128 من قانون الرسوم من رقم الأعمال، على أن بقية الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال، لا يمكن التماس تخفيفها أو تخفيضها إلا بعد تسديد المكلف لحقوقه الأصلية⁴.

¹ الفقرة 01، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

² هؤلاء الأشخاص نصت عليهم المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية وهم:

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتاً في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية،

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

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

³ الفقرة 01، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

⁴ الفقرة 02، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

ت: الإدارة الضريبية المختصة بتلقي طلبات العفو غير المشروطة

لقد نصت المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: يجب إرسال الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتبع له مكان فرض الضريبة¹. كما نصت المادة 173 على أنه: يمكن للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية".

ث: شكل طلبات العفو غير المشروطة

يجب أن تقدم طلبات العفو غير المشروطة في شكل شكاوى مكتوبة على ورق عادي²، مرفقة بالإندازات المقدمة من قبل الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة المتمثلة في الإنذار، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكاوى. ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها، عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب و الرسوم المخصصة لميزانية البلديات³.

2: سلطة البت في طلبات العفو غير المشروطة

تتمثل سلطة البت في طلبات العفو غير المشروطة فيما يلي ذكره من جهات، وهي:

- أ- المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف يفوق مبلغ 5.000.000 د.ج⁴.
- ب- المدير الولائي للضرائب، بعد اخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض، على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو تساوي مبلغ 5.000.000 د.ج⁵، وقراراته يجوز الطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً، وتبلغ للمعنيين في ظرف مغلق⁶.
- ج- مدير كبريات المؤسسات، بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاصه، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض⁷.

¹ الفقرة 01، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 48.

² رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 46.

³ الفقرة 01، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

⁴ الفقرة 03، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 49.

⁵ الفقرة 03، المادة 93، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

⁶ الفقرة 03، المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

⁷ الفقرة 03، المادة 173، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 71.

ثانيا: طلبات العفو المشروطة

لم يستعمل المشرع الجبائي في المادتين 93 مكرر و 173 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، عبارة "الطلبات المشروطة"، ولكنه استعمل عبارة بصيغة تعاقدية، وعبارة التخفيض المشروط، ولهذا تضمنت هذه المواد شروط طلبات العفو المشروطة (1)، وسلطة الفصل فيها (2).

1: شروط طلبات العفو المشروطة

تتمثل شروط طلبات العفو المشروطة فيما يلي ذكره من عناصر قانونية، وهي:

أ: تقديم الأشخاص المعنوية المكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، أو المكلفين بها الخاضعين لاختصاص الإدارات الأخرى، طلب كتابي للإدارة الضريبية يلتمسون فيه التخفيف المشروط للغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، الأمر الذي يوضح أن طلبات العفو المشروطة لا تتضمن الإعفاء من الديون الجبائية.

ب: تبليغ الإدارة الجبائية للمكلف في أجل أقصاه 30 يوم، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، اقتراح التخفيض المشروط الذي تبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض والجدول الزمني لتسديد الدين.

ج: إبداء المكلف بالضريبة قبوله أو رفضه لاقتراح الإدارة في أجل 30 يوم من تاريخ التبليغ¹.

د: تبليغ المكلف للإدارة الضريبية برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام في حالة قبوله الاقتراح.

ه: استفاء الشروط المدونة في التخفيض وموافقة السلطة المختصة عليه نهائيا².

و: عدم اتخاذ أي إجراء نزاعي من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها، بعدما يصبح التخفيض المشروط نهائيا³.

2: سلطة الفصل في طلبات العفو المشروطة

تتمثل سلطة البت في طلبات العفو المشروطة في:

أ – بيت المدير الولائي للضرائب في طلبات العفو المشروطة بعد عرضها على اللجنة المحدثة لهذا الغرض على مستوى الولاية عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج⁴.

¹ الفقرة 02، المادة 93 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 49.

² الفقرة 03، المادة 93 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

³ الفقرة 03 المادة 93 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

⁴ الفقرة 01، المادة 93 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

ب - يبت المدير الجهوي للضرائب في طلبات العفو المشروطة بعد عرضها على اللجنة بعد عرضها على اللجنة المحدثة لهذا الغرض على المستوى الجهوي عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، مبلغ 5.000.000 دج¹.

ت- يبت مدير كبريات المؤسسات في أجل 06 أشهر بعد عرض الطلبات على اللجنة المنشأة لهذا الغرض، في الطلبات المقدمة من طرف المكلفين التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى².

الفرع الثالث: طلبات قابضي الضرائب

لقد حددت المادتين 94 و 173 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب (أولاً) وجهة البت فيها (ثانياً).

أولاً: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب

تتعلق شروط طلبات قابضي الضرائب بموضوع الطلبات المقدمة للإدارة الضريبية فيما يلي:

1: يجب أن يكون موضوع الطلبات يتمثل في تقديم قابضي الضرائب طلبات إلى الإدارة الضريبية يلتزمون فيها، جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة، أو في حكم الملغاة، أو الحصول على إبراء من المسؤولية، كما نصت على ذلك المادة 92 من ق إجراءات الجبائية.

2- أجل تقديم الطلبات:

يتوجب على القابضين تقديم طلبات للإدارة الضريبية المختصة، ابتداء من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام القيمة لحصص الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير القابلة للتحصيل، غير أنه، يمكن طلب إقرار عدم القيمة من طرف قابضي الضرائب قبل انقضاء المدة المذكورة للحصص التي يمكن إثبات عدم قابلية تحصيلها³.

3- صياغة الطلبات:

لم تنص المادة 74 على الشرط المتعلقة بالصياغة، غير أن المادة 173 مكرر قد نصت على أنه: يمكن لقابض مديرية كبريات المؤسسات صياغة طلبات الطعون الولائية التي تهدف إلى جعل الحصص غير القابلة للتحصيل بحكم عديم القيمة⁴، أو طلبات التخفيف أو الإعفاء من المسؤولية بالنسبة للحصص التي رفضت كشوفات الحصص غير القابلة للتحصيل⁵.

¹ الفقرة 01، المادة 93 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 49.

² الفقرة 04، المادة 173، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص ///

³ الفقرة 01، المادة 94، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 50.

⁴ الفقرة 01 المادة 173 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 72.

⁵ الفقرة 03، المادة 173 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 72.

ثانياً: سلطة البت في طلبات قابضي الضرائب

تؤول سلطة البت في طلبات قابضي الضرائب إلى المدير الولائي عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات، موضوع التماس التخفيض المشروط، أو يساوي مبلغ 5.000.000 دج، كما تؤول إلى المدير الجهوي عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف يفوق مبلغ 5.000.000 دج¹، أما طلبات قابضي الضرائب الموجهة إلى مديرية كبريات المؤسسات فتؤول إلى مدير كبريات المؤسسات بعد أخذ رأي لجنة الطعون الولائية². وتصدر هذه الجهات ثلاثة أحكام، الأول منها يجعل الحصص غير القابلة للتحويل ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، أو الحصص التي يمكن اثبات عدم قابلية تحصيلها قبل المدة المذكورة عديمة القيمة³، الحكم الثاني يجعل الحصص التي لم يتم تحصيلها عند انقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل في حكم الملغاة إذا كانت سلطة البت فيما تؤول إلى المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب⁴، أو في موضع قبول التأجيل إذا كانت سلطة البت فيما تؤول إلى مدير كبريات المؤسسات⁵، أما الحكم الثالث فيجعل الحصص التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحويل، ثم شطبت من هذه الكشوف في حكم الإبراء من المسؤولية أو التخفيف منها⁶.

¹ الفقرة 01، المادة 94. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 50

² الفقرة 01، المادة 173 مكرر قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 72.

³ الفقرة 01، المادة 94، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 50.

⁴ الفقرة 02، المادة 94، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 50.

⁵ الفقرة 02، المادة 173 مكرر. قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 72.

⁶ الفقرة 03، المادة 94، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 50.

المبحث الثالث: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء

يقصد بحل المنازعة الضريبية أمام القضاء جملة الدعاوى الضريبية التي يحق للمكلفين أو الإدارة الضريبية رفعها أمام جهات القضاء الإداري من أجل منح الحماية القضائية للطرفين في حالة الاعتداء على حقوقهم¹، ولذا بدا واضحاً أن الدعاوى الضريبية هي وسيلة خولها القانون للطرفين من أجل اللجوء للمحكمة الإدارية للفصل في النزاعات القائمة بين الطرفين (المطلب الأول) أو من أجل اللجوء إلى المحاكم الإدارية للاستئناف أو مجلس الدولة من أجل استئناف الأحكام والأوامر والقرارات وفقاً للشروط المحددة في القانون الساري المفعول² (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حل المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية

يعتبر رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية من أجل حل المنازعة الضريبية الخطوة الأولى من خطوات حل المنازعة الضريبية أمام القضاء، ولهذا السبب نصت المواد من 82 إلى 89 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم، و المواد من 800 إلى 969 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية (الفرع الأول)، وأثارها (الفرع الثاني)، والتحقيق والفصل فيها (الفرع الثالث).

¹ سليم قصاص، مرجع سابق، ص 83.

² بعد نشر تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية في شهر جويلية 2022 طرحنا تساؤل في شهر أكتوبر من نفس السنة على طلبة السنة الثانية ماستر تخصص قانون أعمال حين تدرسينا مقياس القانون الجبائي تساءلنا فيه عما إذا كان تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية المذكور يسرى على القواعد الخاصة بالمنازعة الضريبية؟ وحينها اختلف الطلبة في اتجاهين: حيث ذهب بعضهم للقول: بأن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية يسرى على المنازعة الضريبية باعتباره هو القانون الناظم للمنازعات الادارية بصفة عامة، في حين ذهب جانب آخر للقول: بأن هذا التعديل لا يسرى على المنازعة الضريبية كون قواعدها مقتنة في أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وهكذا بدا واضحاً أن قانون الإجراءات المدنية والادارية هو القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية باعتبار هذه الأخيرة تدخل ضمن دعاوى القضاء الكامل "الشامل" التي تفصل فيها المحكمة الادارية بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، باعتبارها صاحبة الولاية العامة في الاختصاص بالنظر في دعاوى المشروعية (الالغاء، التفسير، تقدير المشروعية) ودعاوى القضاء الكامل (الدعوى الضريبية، ودعاوى الصفقات العمومية، والدعاوى الانتخابية ودعاوى التعويض). كما بدا جواب الجانب الثاني من الطلبة على قدر من الموضوعية العلمية من ناحية أن المشرع قد عالج المنازعات الضريبية بموجب قانون الإجراءات الجبائية بصفتها قانون خاص، وقانون الإجراءات المدنية والادارية باعتباره قانون عام، والدليل على ذلك هو إخضاع المادة 37 من القانون العضوي 22-10 المتضمن التنظيم القضائي المطبقة أمام المحاكم الإدارية، والمحاكم الإدارية للاستئناف لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية والنصوص الخاصة، ولذلك أحالت الكثير من نصوص قانون الإجراءات الجبائية على نصوص قانون الإجراءات المدنية والادارية، ضف إلى ذلك أن هذا القانون الأخير قد خول المحاكم الادارية صلاحية الفصل في النزاعات التي تخولها إياها القوانين الخاصة، ولذلك بدا جوابنا على السؤال المطروح في شهر أكتوبر أن قانون الإجراءات المدنية والادارية لا يطبق على المنازعة الضريبية كون نصوصه لم تتكلم عن المحكمة الادارية للاستئناف، ولذلك استدرك المشرع هذا الفراغ القانوني حينما استحدث في قانون المالية لسنة 2023 المادة 89 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية من أجل التطرق للاستئناف أمام المحاكم الإدارية للاستئناف، كما قام المشرع في ذات القانون بتعديل المادتين 90 و 91 من ذات القانون حتى يكون هنا انسجام في النصوص القانونية، والحق أن هذا التأخر في المعالجة التشريعية لهذه المنازعة هو تأخر خارج لقاعدة توازي الأشكال؛ كون قانون الإجراءات الجبائية النافذ قد صدر بموجب قانون المالية لسنة 2001 المعدل والمتمم، ولذلك كان تعديله يحتاج لصدور قانون مالية جديد، أو إصدار قانون مالية تكميلي من أجل تدارك هذا الفراغ التشريعي.

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية

تتمثل شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية في: توافر الصفة والمصلحة والأهلية في رافع الدعوى (أولا)، وإلزامية تقديم المكلف للشكوى النزاعية أمام الإدارة الضريبية (ثانيا)، وتمثيل المكلف بمحام وإدارة بممثل قانوني (ثالثا)، وتوافر العريضة على جملة من البيانات الإلزامية (رابعا)، وإحترام الآجال (خامسا) في رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة (سادسا).

أولا: توافر الصفة والمصلحة والأهلية في رافع الدعوى

إذا كان قانون الاجراءات المدنية والإدارية قد نص صراحة على شرطي الصفة والمصلحة (1)، فإنه نص كذلك على شرط الأهلية التي يجب أن تتوافر في المدعي أو المدعى عليه (2)، كما نص قانون الإجراءات الجبائية صراحة على مصلحة المكلفين (3) والإدارة الضريبية في التقاضي (4).

1- اشتراط قانون الإجراءات المدنية والإدارية الصفة والمصلحة في المدعي

تتمثل مصلحة الإدارة إذا قامت برفع دعواها الضريبية ضد المكلف، في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع، كما تتمثل مصلحة المكلف إذا قام برفع دعواه ضد الإدارة الضريبية في حماية حقوقه ومصالحه المادية والمعنوية، ذات القيمة الكبيرة أو القليلة، القائمة أو المحتملة التي يقرها القانون، الذي فرض على الجهات القضائية قبولها حتى لا تضيع المعالم المراد اثبات حالتها¹. إن المصلحة هي التي تمنح للمدعي الصفة القانونية للتقاضي؛ فلا دعوى بدون مصلحة، فالمصلحة هي شرط لقبول أي دعوى مهما كانت طبيعتها²، ولذلك لا يشترط في المدعي عليه توافر المصلحة لقبول الدعوى الضريبية المرفوعة ضده، فتوافر المصلحة شرط ضروري في رافع الدعوى³، لكون الصفة والمصلحة تعدان من الشروط الجوهرية في الدعوى حتى يتم قبولها، ولذلك اعتبر قانون الإجراءات المدنية والإدارية انعدام الصفة والمصلحة من الدفوع التي يحق للخصوم الدفع فيها بعدم القبول، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، ولو بعد تقديم الدفوع الخاصة بالموضوع، كما نص القانون على أنه يجب على القاضي أثارها تلقائيا لكونها من النظام العام⁴، لذلك اشترطت المادة 13 من (ق إم إ) ضرورة توافر الصفة والمصلحة في رافع الدعوى، بقولها: "لا يجوز لأي شخص التقاضي ما لم تكون له صفة، ومصلحة قائمة أو محتملة يقرها القانون"⁵.

¹ دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 52.

² صاش جازية، قواعد الاختصاص القضائي بالدعوى الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1994، ص 195.

³ عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج 02، ط 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 417.

⁴ الفقرة 02، المادة 13، المواد 67، 68، 69، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 04، ص 09.

⁵ الفقرة 01، المادة 13، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 04.

2: اشتراط الأهلية في المدعي والمدعى عليه

لم تنص المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الأهلية كشرط لقبول الدعوى، إلا أنه لا يمكن إغفال وجوب توافر هذا الشرط الإجرائي الهام¹، لأن الأهلية يجب أن تتوفر ضمناً في المكلف بالضريبة الذي يشترط فيه إذا كان شخصاً طبيعياً بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى القضائية دون أن يكون به جنون أو محجوراً عليه بحكم قضائي، وإذا كان المكلف شخصاً معنوياً خاصاً يجب أن يمثل أمام القضاء من طرف سلطته التنفيذية المخولة بموجب القانون الأساسي لهذه الشركات والمؤسسات، أما الأشخاص المعنوية العامة فيتم تمثيلها بأشخاص محددتين في قوانينها الخاصة²، ولهذا اعتبر أحد الدارسين الأهلية شرطاً لصحة إجراءات الدعوى وليست شرطاً لقبولها³، لكون المادة 65 من (ق إ م إ) قد نصت على أن: "يثير القاضي تلقائياً انعدام الأهلية، ويجوز له أن يثير تلقائياً انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي".

3: تنصيب قانون الإجراءات الجبائية على مصلحة المكلف في التقاضي

لقد رخص قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم للمكلف بالضريبة أو موكله القانوني رفع الدعوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية في إذا كان القرار الصادر بشأن الشكاية المرفوعة سواء إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى غير مرضى للمكلف بالضريبة، أو في الحالة التي لم يتم فيها تبليغ المكلف بالضريبة بقرار الإدارة الجبائية بعد فوات الأجل الممنوحة للبت في الشكاية، أو إذا كان القرار المتخذ بعد أخذ رأي لجان الطعن الإدارية غير مرضي ولم يلب طلباته⁴، كما نصت على ذلك المادة 73⁵، والمادة 80⁶، والمادة 82⁷

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 106.

² رضوان دوداح، مرجع سابق، ص 53.

³ نور الدين بن دحو، مرجع سابق، ص 60.

⁴ بن لحلو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015، ص 46.

⁵ نصت الفقرة الرابعة من المادة 73 على ذلك ما يلي: "ويمكن للمكلف بالضريبة، إذا رأى ذلك مفيداً، الطعن في هذا القرار، إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية، ضمن الشروط المحددة، على التوالي، في المواد 80 و 81 و 81 مكرر و 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁶ نصت المادة 80 على ما يلي: لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب، رفع الطعن إلى لجنة الطعن المختصة، بعد رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية".

⁷ نصت المادة 82 على أنه: "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية. يجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الأجل المشار إليها في المادة 76 قانون الإجراءات الجبائية. كما يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون.

-2 يمكن لكل مشتك لم يتسلم قرار المدير الولائي للضرائب، في الأجل المنصوص عليها في المادة 76-2 اعلاه أن يرفع النزاع أمام المحكمة الإدارية خلال الأربعة (4) أشهر التي تلي الأجل المذكور آنفاً".

والمادة 173 من قانون الاجراءات الجبائية¹، وعلى العموم نقول: بأنه يحق للمكلفين رفع الدعاوى الضريبية أمام المحاكم الإدارية إذا لم يقتنعوا بقرارات الإدارة الضريبية أو قرارات لجان الطعن، أو في حالة الرد السلبي عليهم من قبل هذه الجهات².

4: تنصيب قانون الاجراءات الجبائية على مصلحة الادارة في التقاضي

ترفع الادارة الضريبية الدعاوى الضريبية أمام المحاكم الادارية في حالة عدم اقتناعها بقرارات لجان الطعن التي لم تكن في صالحها³، كما تظهر مصلحة الادارة في دعاويها المتعلقة بتأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة، أو غيرها من الدعاوى الخاصة بقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لها، أو في حالة الدعاوى المتعلقة باسترداد أو استرجاع المبالغ المقبوضة بدون وجه حق نتيجة خطأ الإدارة أو المكلف. كما رخص قانون الإجراءات الجبائية أيضا للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب على المستوى المحلي برفع الدعاوى أمام المحاكم الإدارية، كما رخص من جهة أخرى للأعوان الموضوعين تحت تصرف المدير الولائي المرخص لهم قانونا، كما نصت على ذلك المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية⁴، تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري وفقا لأحكام المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁵.

ثانيا: تقديم المكلف لشكوى نزاعية أمام الإدارة الضريبية

قبل رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية المختصة، اشترط قانون الإجراءات الجبائية في المواد 71 و 72 و 73 على المكلف بالضريبة فيما يخص منازعات الوعاء الضريبي ضرورة تقديم شكوى نزاعية إلى المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوارى المختص إقليميا حسب الحالة، بغية إثارة صدور قرارا إداري صريح أو ضمني لكي يتمكن بعد ذلك من أن يطعن فيه أمام القاضي الإداري⁶. كما اشترط المشرع الجزائري في المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة فيما يخص منازعات التحصيل ضرورة رفع شكوى نزاعية أمام الجهة الإدارية

¹ كما نصت المادة 173 على انه: "2- يمكن للأشخاص المعنويين الذين لم يرزهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاوهم - رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقا لأحكام المادة 82 من هذا القانون. 3- تطبق الأحكام الواردة في المواد من 83 إلى 91 من هذا قانون، المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، فيما يخص الدعاوى المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات أو ضدها".

² الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 45

³ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ نصت المادة 78 من (ق إ ج) على ما يلي: يمكن للمدير الولائي للضرائب تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته .

تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب.

2- يمكن لكل من رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوارى للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما.

3- تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي، بموجب مقرر من المدير العام للضرائب".

⁵ بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 46.

⁶ بن لحو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 50.

المختصة، ولذلك نصت هذه المادة على أنه: "يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى كل من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو إلى رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات¹ .

لقد أجمعت نصوص القانون الجبائي على وجوب تقديم المكلف لشكواه النزاعية أو ما يعبر عنها الطعن النزاعي أمام الجهة الإدارية المعنية، بغية استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وكذا الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، وذلك كله بغية تخفيف العبء على القضاء وتوصل الإدارة والمكلف بالضريبة إلى حل النزاع بطريقة ودية، ولذلك اعتبرت الشكاوى النزاعية شرط ضروري قبل اللجوء إلى القضاء² .

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على الأثر القانوني الذي يترتب على عدم تقديم المكلف للشكاوى النزاعية، ولذلك حدد مجلس الدولة في قراره رقم 006326 ، الصادر بتاريخ 25/02/2004 ، هذا الأثر بقوله: "...وحيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة. وفي حالة عدم احترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته تلقائيا، يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبولا شكلا"³ .

لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة إرفاق الإدارة الضريبية للشكاوى النزاعية، وغيرها من القرارات التي صدرت على مستواها وعلى مستوى لجان الطعن ضمن مرفقات العريضة في حالة ما إذا كانت هي المدعية أمام القضاء، فقانون الإجراءات الجبائية قد أتاح للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب والحامي لحقوق الخزينة، أن يطرح النزاع أمام المحكمة الإدارية بصفة تلقائية دون أن يتقيد في هذا الإطار بشرط تقديم الشكاوى النزاعية⁴ ، وهذه مسألة أعتقد أنه فيها نوع من اللاعدالة فكيف يلزم القانون المدعي بتقديم الشكاوى أمام الإدارة وإرفاق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه، في حين أنه سكت عن إلزام الإدارة الضريبية بإرفاق العريضة بالشكاوى النزاعية وغيرها من القرارات الصادرة على مستواها وعلى مستوى لجان

¹ المادة 153، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 63.

² دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 52.

³ ليدية بن شريف، فيروز بلقيلة، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016، ص 48.

⁴ بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015، ص 48، 49.

الطعن، خصوصا وأن مثل هذه القرارات من شأنها أن تعطي للقضاة المحكمة الإدارية تصورا على كيفية حل النزاع على مستوى الإدارة ولجان الطعن.

ثالثا: تمثيل المكلف أمام المحكمة الإدارية بمحام وإدارة بممثل قانوني

لقد نصت المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أن: "تمثيل الخصوم بمحامي وجوبي أمام المحكمة الإدارية، تحت طائلة عدم قبول العريضة"، إلا أن المادة 827 من ذات القانون قد أعفت الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من التمثيل الوجوبي بمحام، في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل، لكون ممثلها القانوني هو المختص قانونا بتوقيع عرائضها ومذكراتها دفاعها أو تدخلها¹، كما نصت المادة 828 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: "مع مراعاة النصوص الخاصة، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية أو الهيئات العمومية الوطنية أو المنظمات المهنية الوطنية أو الجهوية طرفا في الدعوى بصفة مدعي أو مدعي عليه، تمثل بواسطة الوزير المعني، الوالي، رئيس المجلس الشعبي البلدي على التوالي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الإدارية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والجهوية".

من خلال نص المواد السابقة، نخلص إلى أن المكلف بالضريبة ملزم من أجل رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية بضرورة تمثيله من قبل محام، إذا لم يكن له موكل قانوني، أما الإدارة الضريبية فأنها معفية بحكم المادتين 827 و 828 من ضرورة التمثيل بمحام، لأن نص المادتين المذكورين قد نص على أن الممثل القانوني لإدارة الضرائب هو الذي يحق لها تمثيلها أمام القضاء. ضف إلى ذلك أن قانون الإجراءات الجبائية باعتباره قانونا خاصا - كما نصت على ذلك المادة 828 المذكورة- قد رخص للمدير الولائي للضرائب باعتباره الممثل القانوني لإدارة الضرائب على المستوى المحلي برفع الدعاوى أمام المحاكم الإدارية، كما رخص من جهة أخرى للأعوان الموضوعين تحت تصرف المدير الولائي المرخص لهم قانونا، تمثيل الإدارة الضريبية أمام القضاء الإداري وفقا لأحكام المادة 828 من (ق إ م إ)².

رابعا: استيفاء عريضة الدعوى للبيانات الإجبارية

نصت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على جملة من الشروط المتعلقة

بشكل ومحتوى العريضة، هي :

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 107.

² بن لولو مفيدة، بوجلال زايد، مرجع سابق، ص 46.

1- ايداع عريضة افتتاح الدعوى حسب الشروط والإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، ومعنى ذلك أنه يجب أن ترفع بعريضة ورقية أو بالطريق الإلكتروني²، ويجب أن تتضمن البيانات المذكورة في المادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والادارية³، التي نصت على أنه: "يجب أن تتضمن عريضة افتتاح الدعوى تحت طائلة عدم قبولها شكلا، البيانات التالية:

(1) الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى

(2) اسم ولقب المدعي وموطنه

(3) اسم ولقب وموطن المدعي عليه، فإن لم يكن له موطن معلوم، فأخر موطن له.

(4) الإشارة إلى تسمية وطبيعة الشخص المعنوي، ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي.

(5) عرضا موجزا للوقائع والطلبات والوسائل التي تؤسس عليها الدعوى

(6) الإشارة عند الاقتضاء إلى المستندات والوثائق المؤيدة للدعوى". وفي حالة ما إذا تضمنت العريضة خطأ لا يثير أي وجه، يجوز للمدعي تصحيحها بإيداع مذكرة إضافية خلال أجل رفع الدعوى المشار إليه في المادتين 829 و 830 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية⁴. كما يجب أن تودع العريضة بأمانة ضبط المحكمة، ويجب أن ترفق: بالرسم القضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁵، والقرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر⁶، كما يجب أن ترفق بنسخة منها بملف القضية، وعند الضرورة يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يأمر بنسخ إضافية⁷.

2- يجب أن تتضمن عريضة الدعوى عرض صريح للوسائل، كما يجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه: يعد إرفاق عريضة الدعوى بالقرار المطعون فيه من الشروط الإلزامية لقبول عريضة الدعوى الضريبية وإلا كانت محل رفض قبول الدعوى لعدم إرفاق عريضتها بالقرار المطعون فيه⁸، وهذا الشرط تناولته الفقرة الثانية من المادة 83 بقولها: "يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاءت على إثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه".

¹ الفقرة الأولى، المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

² المادة 815، القانون 13-22 مرجع سابق، ص 46.

³ المادة 816، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁴ المادة 817، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁵ المادة 821، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁶ المادة 819، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

⁷ المادة 818، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

⁸ ليدية بن شريف، فيروز بلقيلة، مرجع سابق، ص 52.

3- عرض الطلبات: أوجب المشرع الجزائري أن يلتزم المكلف بالضريبة بحدود خاصة أثناء عرض طلباته، إذ لا يجوز للمكلف أن يعترض على حصص ضريبية غير تلك الواردة في شكواه الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، لكن استثناء يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم طلبات جديدة أمام المحكمة الإدارية لم يسبق أن تضمنها في شكايته، لكن شريطة أن تكون هذه الطلبات في حدود مقدار الضريبة المخفضة و أن يتقدم بهذه الطلبات في العريضة الافتتاحية للدعوى¹.

خامسا: رفع المكلف دعواه الضريبية في الأجال القانونية

تختلف آجال رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية بالنسبة للمكلف بالضريبة إذا كان هو المدعي (1)، عن آجال رفعها بالنسبة للإدارة الضريبية إذا كانت هي المدعية (2).

1: آجال رفع المكلف للدعوى الضريبية

لقد أتاحت المادتين 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية للمكلف بالضريبة مدة أربعة أشهر لرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، على أن بدايتها تحسب كما يلي:

أ: من تاريخ انتهاء الأجال الممنوحة للجان الطعن الإدارية للبت في الطعون المرفوعة إليها، كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة 81 بقولها: "تلتزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لم تبد اللجنة قرارها في الأجل المذكور أعلاه، فإن صمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن. وفي هذه الحالة؛ يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى إلى المحكمة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن"².

ب: من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه³، في حالة عدم رد رؤساء مراكز الضرائب ورؤساء المراكز الجوّارية للضرائب على شكوى المكلفين في أجل 04 أشهر، أو في حالة عدم رد المدير الولائي للضرائب على الشكاوى التابعة لاختصاصه في أجل (06) أشهر، أو في حالة عدم رد الإدارة المركزية في أجل ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق لها ، أو في أجل شهرين (02) بالنسبة للشكاوى الخاصة بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁴، ففي هذه الحالات - التي نصت عليها الفقرة الثانية من المادة 76 من ق إج - يعتبر سكوتها رفضا، وبالتالي يمكن

¹ ليدية بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع نفسه، ص 52، 53.

² الفقرة 02، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع السابق، ص 42

³ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ الفقرة 02، المادة 76، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 40.

للمشتكي أن يرفع نزاعه أمام المحكمة، في أي وقت، طالما أنه لم يستلم الاشعار بقرارات المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب¹.

ت: من يوم تبليغ الإدارة الضريبية للمكلف بقراراتها بعد أخذها رأي لجان الطعن الولائية و الجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 مكرر من هذا القانون².

ث: من تاريخ تبليغ مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، الشاكي بالقرار المسبب بالرفض في الحالة التي تصدر فيها لجان الطعن رأياً مخالفاً لأحكام القانون أو التنظيم الساري المفعول³.

ج: من اليوم الموالي لتاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل بالنسبة للمكلفين الذين ينازعون الضرائب المفروضة عليه بالنظر إلى القرار الصادر عن مدير الضرائب بالولاية، المتضمن رأي لجنة التوفيق⁴.

على العموم تجدر الإشارة إلى أن آجال رفع الدعوى أمام المحكمة الادارية هي أربعة أشهر يبدأ سريانها من تاريخ اشعار القرار الصادر تبعا لشكوى نزاعية أو طعن نزاعي، أو من تاريخ انقضاء الآجال المعنية للبت في الشكاوى النزاعية أو الطعون النزاعية. وعلى المتظلم الذي يريد الطعن في قرارات الإدارة ولجان الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة أن يحترم الآجال القانونية، وإلا دفع فيه القاضي تلقائياً بعدم القبول، لكون احترام مواعيد الطعن والتقدم من النظام العام، وهذا حق يجوز كذلك للإدارة الضريبية الدفع به في أي مرحلة كانت عليها الدعوى⁵.

2: آجال رفع الإدارة للدعوى الضريبية

تختلف آجال رفع الإدارة للدعوى الضريبية ضد المكلف باختلاف الضرائب والرسوم وغيرها من الحقوق وهذا ما سنوضحه كما يلي:

مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت المادة 106 على أن تمدد آجال التقادم المقدره بأربعة سنوات إلى سنتين، إذا تأكدت الإدارة أن المكلف قد استعمل طرق تدليسية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأمر الذي يجعل مدة التقادم "أجل رفع الدعوى" ضد المكلف الذي استعمل طرق تدليسية يقدر بستة سنوات تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة

¹ الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 45.

² الفقرة 01، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

³ الفقرة 04، المادة 81، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁴ الفقرة 02، المادة 82، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 45.

⁵ المواد 67، 68، 69، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 09.

التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل، أو اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية¹.

مجال نطاق استرجاع مداخيل رؤوس الأموال المنقولة: نصت المادة 109 على أن: تتقدم دعوى استرجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل مدته ثلاث سنوات، اعتباراً من تاريخ الدفع. وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث².

مجال الرسوم على رقم الأعمال: فقد نص قانون الإجراءات الجبائية على أن: تتقدم دعوى الإدارة من أجل تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله أو من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، بأربع سنوات يسري أجلها من أول يناير للسنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم، ويمدد أجل التقدم بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، ورفعت ضده دعوى قضائية، على أن يبدأ في هذه الحالة أجل التقدم ابتداءً من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات³. كما تتقدم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسوم على رقم الأعمال بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، اعتباراً من يوم الدفع⁴.

أما في مجال الضرائب غير المباشرة فقد نص ذات القانون على أن: تتقدم دعوى استرداد المبالغ المحصلة بدون حق أو بصفة غير قانونية في مجال الضرائب غير المباشرة، نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل أربع (04) سنوات، ابتداءً من يوم الدفع⁵.

كما تتقدم دعوى الإدارة في مجال تأسيس الرسوم والضرائب وتحصيلها بأربع سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق الحقوق، أما دعوى الإدارة من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الضرائب و الرسوم فتتقدم ابتداءً من التاريخ الذي ارتكبت فيه هذه المخالفات عندما تكون هذه المخالفات قد ارتكبت بعد تاريخ استحقاق الضريبة، غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف

¹ الفقرة 01، المادة 106، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 53.

² الفقرة 01، المادة 109، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 54.

³ المادة 110، المادة 111، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 54، 55.

⁴ المادة 114، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 55.

⁵ المادة 133، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 58.

فأن التكاليف بالحضور أمام المحكمة المختصة قصد إدانته، يجب أن يتم في أجل شهر واحد اعتباراً من تاريخ غلق المحضر¹.

أما في مجال حقوق الطابع: فقد نص قانون الإجراءات الجبائية أيضاً على أن: تتقدم دعوى الإدارة في مجال تأسيس حقوق الطابع وتحصيلها بأربع سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق هذه الحقوق من أجل تأسيسها وتحصيلها، كما تتقدم دعوى الإدارة من أجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الحقوق ابتداء من التاريخ الذي ارتكبت فيه هذه المخالفات، غير أنه في الحالة التي يقوم فيها المكلف بإخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى فإن التقدم يسري ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات².

سادساً: رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة نوعياً وإقليمياً

بالعودة إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المحكمة الإدارية هي الجهة المختصة نوعياً في الدعاوى الضريبية، كون المادة 82 من هذا القانون قد نصت على أنه: "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية"، كما نصت على أنه: يمكن أن ترفع أمام المحكمة الإدارية المختصة في نفس الأجل المذكور أعلاه، القرارات التي تم تبليغها من طرف الإدارة، بعد أخذ رأي لجان الطعن الولائية والجهوية والمركزية المنصوص عليها في المادة 81 من هذا القانون". كما نصت المادة 173 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن للأشخاص الذين لم يرضهم قرار مدير كبريات المؤسسات حول شكاويهم رفع طعونهم أمام المحكمة الإدارية طبقاً لأحكام المادة 82 من هذا القانون. وتطبق الأحكام الواردة في المواد من 83 إلى 91 من هذا القانون، المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية الإدارية، فيما يخص الدعاوى المرفوعة من مديرية كبريات المؤسسات أو ضدها.

إن اختصاص المحكمة الإدارية المتعلقة بقضاء المشروعية المشار إليه في المادتين 82 و 173 أعلاه لا يخرج عن اختصاصها النوعي الذي تتمتع به وفقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة 801 من (ق إم) التي خولت هذه المحاكم النظر في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة. كما لا يخرج اختصاصها المتعلقة بقضاء المشروعية عن اختصاصها المحدد بموجب الفقرة الأولى من المادة 800 من

¹ المادة 138، المادة 139، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 58.

² المادة 127، المادة 128، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 57.

(ق إ م إ) باعتبارها جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. ضف إلى ذلك أن المحاكم الإدارية هي الجهة المختصة بالفصل في دعاوى القضاء الكامل، كما نصت على ذلك الفقرة 02 من المادة 801 من ق إ م إ¹، سواء كانت منازعاتها تتعلق بالهيئات المركزية أو المحلية كون دعاوى القضاء الكامل هي اختصاص حصري منوط بالمحاكم الادارية دون سواها. ومن حيث الاختصاص الإقليمي نصت المادة 804 على أن ترفع وجوبا الدعاوى في مادة الضرائب والرسوم، أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم²، كما هي محددة في المرسوم التنفيذي 22-435 المحدد لدوائر الاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية³، الشيء الذي يؤكد ان المشرع الجزائري قد خرج عن القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 37 منه التي جعلت الاختصاص الاقليمي يؤول للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه. والاختصاص النوعي والاقليمي للمحاكم الادارية هو من النظام العام حيث تجوز إثارته من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي⁴.

الفرع الثاني: أثر رفع الدعوى الضريبية

تتمثل آثار رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية، في عدم توقيف تسديد الحقوق المحتج عليها (أولا)، و طلب تأجيل دفع الحقوق المحتج عليها (ثانيا).

أولا: الدعوى الضريبية لا توقف تسديد الحقوق المحتج عليها

إن رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية لا يوقف المكلف عن تسديد الحقوق المحتج عليها، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على أن: "الطعن لا يوقف تسديد الحقوق المحتج عليها. وعلى العكس من ذلك، يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي".

ثانيا: حق المكلف في طلب إرجاء دفع الحقوق المحتج عليها

لقد نصت أيضا الفقرة الثانية من المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، على حق المكلف في طلب أرجاء أو تأجيل دفع الحقوق المحتج عليها بقولها: " غير أنه، يمكن للمدين بالضريبة أن يرجئ دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل

¹ ليدية بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع سابق، ص 56.

² الفقرة 01، المادة 804، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 76.

³ المرسوم التنفيذي 22-435 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1444 الموافق 11 ديسمبر 2022 يحدد دوائر الاختصاص الاقليمي للمحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية، ج ر 84، 14 ديسمبر 2022، ص 04-13.

⁴ ل المادة 807 القانون 08-09، المرجع السابق، ص 76.

الضريبة"، وفي هذا الإطار يجب أن يقدم طلب تأجيل الدفع بموجب دعوى مستقلة، وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 834 من ق إ م إ، على أن تبت المحكمة الإدارية فيها بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 836 من ق إ م إ. كما نصت المادة 82 على أن الأمر الصادر في طلب تأجيل الدفع يكون قابلا للاستئناف بقولها: " يكون الأمر المذكور أعلاه قابلا للاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف في غضون خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه رسميا".

الفرع الثالث: التحقيق في الدعوى الضريبة والفصل فيها

بعدما ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة بالطريق الالكتروني أو بموجب عريضة ورقية مكتوبة باللغة العربية¹، ومؤرخة وموقعة، تودع بأمانة ضبط المحكمة من قبل المدعي أو موكله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الأطراف²، يباشر القاضي الإداري التحقيق فيها (أولا)، وبعد الانتهاء من اجراءات التحقيق يتم البت فيها وفقا للقانون (ثانيا).

أولا: التحقيق في الدعوى الضريبية

بعدما ألغى المشرع الجزائري بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2008 إجراءات التحقيق العادية التي كان منصوص عليها في المادة 84 من قانون الإجراءات الجبائية، وأبقى في مقابل ذلك على اجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها من المادة 85 إلى المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، بدا واضحا خضوع الدعاوى الضريبية إلى اجراءات التحقيق العامة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية (1)، وإجراءات التحقيق الخاصة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية (2).

1: اجراءات التحقيق العامة

تتمثل إجراءات التحقيق العامة في منازعات الضرائب فيما يلي:

أ: تبليغ العريضة والمذكرات

نصت المادة 838 من (ق.إ.م.إ) على أن: "يتم التبليغ الرسمي لعريضة افتتاح الدعوى عن طريق محضر قضائي، وتبليغ المذكرات ومذكرات الرد مع الوثائق المرفقة بها عن طريق أمانة الضبط..."³.

ب: دور المقرر

نصت المادة 844 من (ق.إ.م.إ) على أن: يعين رئيس المحكمة الإدارية التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط، ويعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد بناء على ظروف القضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات

¹ المادة 08، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 04.

² المادة 814، المادة 818، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

³ المادة 838، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 79.

الإضافية و الملاحظات و أوجه الدفاع و الردود، و يجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع. و يجوز لرئيس تشكيلة الحكم، عندما تقتضي ظروف القضية، أن يحدد فور تسجيل القضية، التاريخ الذي يختتم فيه التحقيق، و يعلم الخصوم به عن طريق أمانة الضبط. كما نصت المادة 845 من (ق.إ.م.إ) على أن: يتم تبليغ الطلبات والأعمال الإجرائية المختلفة أثناء التحقيق إلى الأطراف أو ممثليهم¹.

ت: إبلاغ محافظ الدولة

نصت المادة 846 من (ق.إ.م.إ) على أنه: "عندما تكون القضية مهيأة للجلسة، أو عندما تقتضي القيام بالتحقيق عن طريق خبرة أو سماع شهود أو غيرها من الإجراءات، يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم إلتماساته بعد دراسته من قبل القاضي المقرر".

ث: الصلح

إن الصلح الذي نصت عليه المادتين 970 و 971 من (ق.إ.م.إ)، هو صلح يستهدف تسوية الخلاف القائم بين المواطن والإدارة خارج الخصومة الإدارية، لكن في مجال المنازعة الضريبية لا يجب العمل بالصلح لكون موضوعه يرتبط بتحصيل مبالغ مالية، تعتبر ديونا للخزينة العمومية، وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب التصالح بما يمس مصالح الخزينة العمومية، وهذا ما ذكرت به المديرية العامة للضرائب في تعليماتها التي وجهتها لأعوانها قائلة: "ومادامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة"².

2: اجراءات التحقيق الخاصة

بعدها نصت المادة 85 من (ق.إ.ج) على أن: "إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي مراجعة التحقيق والخبرة"³، بدا واضحا أن اجراءات التحقيق الخاصة المتمثلة في مراجعة التحقيق (1) و الخبرة (2) لا تشمل مجال الضرائب غير المباشرة وغيرها من حقوق الطابع والتسجيل.

أ: مراجعة التحقيق

في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية يجب أن تتم وفقا للضوابط التالية التي نصت عليها الفقرة الثالثة من المادة 85 من (ق.إ.ج) وهي:

¹ المادة 844، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 79.

² حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015، ص 83.

³ الفقرة 01، المادة 85، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

- 1) أن تتم المراجعة بحضور الشاكي أو وكيله، على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى على أن يعين هذا العون من قبل المدير الولائي للضرائب.
 - 2) يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء، مهمة العون والمدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته.
 - 3) يحرر العون المكلف تقريراً، يضمنه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي قام بها ويبيدي رأيه.
 - 4) يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بذلك¹.
- ب: إجراء الخبرة

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، إلا أن المادة 86 من (ق.إ.ج) قد قيدت اختصاص المحكمة الإدارية في الخصوص بجملة من الضوابط القانونية نذكرها على الشكل التالي:

- 1) أن يحدد الحكم القاضي بالإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء، على أن تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها يجب أن تسند هذه المهمة إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث².
- 2) لا يجوز أن تعين المحكمة الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق كخبراء، على أنه يحق لكل طرف أن يطلب ردّ خبير المحكمة الإدارية وخبير الطرف الآخر. كما يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، وفي جميع الحالات يجب أن يوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللاً إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتباراً من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، ويبت في هذا الطلب بتأعاجل بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم³.
- 3) في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يعين خبيراً آخر بدلاً منه، ويقوم بأعمال الخبرة، خبير تعينه المحكمة الإدارية. حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وإذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدء العمليات، على أن يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، و كذلك الشاكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية⁴.

¹ الفقرة 03، المادة 85، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 46.

² الفقرة 01، الفقرة 02، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 46.

³ الفقرة 03، الفقرة 04، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 47.

⁴ الفقرة 05، الفقرة 06، الفقرة 07، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

4) يقوم عون الإدارة بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه. و يقوم الخبراء بتحرير إمّا تقرير مشترك و إمّا تقارير منفردة، على أن يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تمّ إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة¹.

5) إذا رأت المحكمة الإدارية أنّ الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه².

ثانياً: البت في الدعوى الضريبية

تنقسم اجراءات البت في الدعوى الضريبية إلى إجراءات سابقة على يوم الجلسة (1)، واجراءات خاصة باليوم الذي يتلوه فيه القاضي المقرر تقريره في الجلسة (2)، واخرى خاصة بعد صدور الحكم (3).

1: الاجراءات السابقة على يوم الجلسة

بعد الانتهاء من اجراءات التحقيق، يبت في القضية المرفوعة أمام الجهة القضائية الإدارية وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية³، حيث يقوم حينها رئيس المحكمة الإدارية بتعيين التشكيلة التي يؤول إليها الفصل في الدعوى، كما يقوم رئيس تشكيلة الحكم بتعيين القاضي المقرر الذي يحدد الآجال الممنوحة للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية ومختلف أوجه الدفاع، كما يجوز له طلب كل مستند من الخصوم يساهم في حل النزاع⁴، ويخطر جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادي فيه على القضية، وتقوم أمانة الضبط بإخطارهم بها على الأقل 10 أيام قبل الجلسة، وفي حالة الاستعجال يقلص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم⁵.

2: إجراءات البت في الدعوى الضريبية يوم الجلسة

في يوم الجلسة يتلو القاضي المقرر تقريره، ثم يستمع إلى الملاحظات الشفوية المقدمة من الخصوم، كما يمكن له الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية وكل شخص حاضر في الجلسة يرغب أحد الخصوم في سماعه⁶، وبعد الانتهاء من هذه الإجراءات يقدم محافظ الدولة طلباته⁷، ويتم النطق من

¹ الفقرة 07، الفقرة 08، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

² الفقرة 10، المادة 86، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع نفسه، ص 47.

³ المادة 89، قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

⁴ المادة 844، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 79.

⁵ المادة 876، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 81.

⁶ المادة 884، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 82.

⁷ المادة 885، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

طرف الرئيس بشكل علني¹، بالحكم الذي يجب أن يكون مسبقا بجملة من البيانات²، كما يجب أن يتضمن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق والنصوص المطبقة، ويشار فيه أيضا إلى أنه تم الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة، وعند الاقتضاء إلى الخصوم وممثلهم³، كما يجب أن يسبق الحكم بكلمة "يقرر"⁴.

3: تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية

بعد صدور الحكم وفقا للإجراءات المحددة قانونا، يتم تبليغه إلى الخصوم في موطنهم عن طريق محضر قضائي⁵، كما يجوز لرئيس المحكمة أن يأمر بتبليغ الأحكام عن طريق أمانة الضبط⁶.

¹ المادة 272، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 23.

² من البيانات: عبارة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باسم الشعب الجزائري، الجهة القضائية التي أصدرت الحكم، أسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تناولوا الحكم، تاريخ النطق به، اسم ولقب ممثل النيابة، اسم ولقب أمين الضبط، وغيرها من البيانات الأخرى. انظر: المادة 275، المادة 276، المادة 888 من (ق.إ.م.إ.).

³ المادة 889، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 82.

⁴ المادة 890، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

⁵ المادة 894، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

⁶ المادة 895، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 82.

المطلب الثاني:

حل المنازعة الضريبية أمام المحاكم الادارية للاستئناف

ومجلس الدولة

من المبادئ الأساسية التي نظمها المشرع الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين حتى تكون هناك حماية للقاضي والمتقاضي على حد سواء¹، ولهذا تم التنصيص على هذا المبدأ في المادة 06 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، كما ظهر هذا المبدأ بشكل جلي في النظام القانوني الجزائري بعدما نص القانون رقم 07-22 المتعلق بالتقسيم القضائي³، والقانون العضوي رقم 10-22 المتضمن التنظيم القضائي⁴، والقانون العضوي رقم 11-22 المتضمن مجلس الدولة⁵، والقانون رقم 22-13 المتضمن تعديل وتتميم قانون الإجراءات المدنية والإدارية⁶ على المحاكم الإدارية للاستئناف (الفرع الأول) ومجلس الدولة، باعتبارهما درجة من درجات التقاضي في المادة الادارية عموما والمادة الضريبية خصوصا (ثانيا).

الفرع الأول: حل المنازعة الضريبية أمام المحاكم الادارية للاستئناف

بعد استحداث المحاكم الادارية للاستئناف بموجب المادة 179 من التعديل الدستوري لسنة 2020، نظمت القوانين الصادرة طبقا لها أحكام التقاضي المتمثلة في: مراعاة قواعد الاختصاص النوعي (أولا)، والاقليمي (ثانيا)، وشرط التمثيل بمحام (ثالثا)، وشرط المواعيد (رابعا)، ورفع الدعاوى ودعاوى الاستئناف وتسجيلها (خامسا)، وكذا التحقيق والبت فيها (سادسا).

أولا: مراعاة قواعد الاختصاص النوعي لمحاكم الاستئناف الادارية

تتجلى قواعد الاختصاص النوعي لمحاكم الاستئناف الادارية فيما يلي:

1: الفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الادارية باعتبارها جهة استئناف

نصت على هذا الاختصاص النوعي المادة 900 مكرر من القانون رقم 13-22⁷، والمادة 29 من القانون العضوي رقم 10-22، والمادة 89 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بقولها: يمكن الطعن عن

¹ قصاص سليم، مرجع سابق، ص 135.

² المادة 06، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 04.

³ القانون 07-22 مؤرخ في 04 شوال 1443 الموافق 05 ماي 2022 يتضمن التقسيم القضائي، ج رقم 32، 14 ماي 2022، ص 04-06.

⁴ قانون عضوي 10-22، مرجع سابق، ص 06.

⁵ قانون عضوي 11-22، مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يعدل ويتمم القانون العضوي 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصه، ج رقم 41، 16 جوان 2022، ص 06.

⁶ قانون 22-13 مؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق 12 يوليو 2022، يعدل ويتمم القانون 08-09 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج 48، 17 يوليو 2022.

⁷ المادة 900 مكرر من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

طريق الاستئناف في الأوامر والأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام المحاكم الإدارية للاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الاجراءات المدنية والإدارية¹، وهذا ما جعل هذا الاختصاص يتعلق بالأوامر الصادرة عن القضاء الاستعجالي، والأحكام الفاصلة في الموضوع، طبقا لنص المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سواء كانت هذه الأحكام تتعلق بدعاوى إلغاء وتفسير وفحص المشروعية القرارات الصادرة عن الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية، والبلدية، والمنظمات المهنية الجهوية، والمؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الادارية، وكذا دعاوى القضاء الكامل، والقضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة. كما تختص المحاكم الادارية للاستئناف بالنظر في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة، كما نصت على ذلك المادة 900 مكرر من ق إ م إ بقولها: وتختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة". وما يدل على ذلك هو استعمال المشرع في هذه الفقرة لعبارة "أيضا" التي أراد من خلالها التأكيد بأن القضايا المخولة بموجب نصوص خاصة هي قضايا تعود لاختصاص هذه المحاكم باعتبارها جهة استئناف، وهذا حتى يميز اختصاصها في هذا المجال عن اختصاصها باعتبارها درجة أولى للتقاضي كما نصت على ذلك الفقرة الثالثة من المادة 900 مكرر من ذات القانون. كما يشمل اختصاصها أيضا باعتبارها جهة استئناف الأوامر والأحكام الصادرة عنها غيايبا. كما نصت على ذلك المادة 953 من ق إ م إ بقولها: تكون الاحكام والاورام والقرارات الصادرة غيايبا عن المحاكم الادارية و المحاكم الادارية للاستئناف، ومجلس الدولة كجهة استئناف، قابلة للمعارضة".

2: الفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية.

وهذا الاختصاص نصت عليه المادة 900 مكرر من القانون 13-22 بقولها: وتختص المحكمة الادارية للاستئناف للجزائر بالفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية².

يقصد بقرارات السلطات الإدارية المركزية تلك القرارات الصادرة عن كل من رئاسة الجمهورية، والمصالح التابعة للوزير الأول، وكذا القرارات الوزارية الفردية أو المشتركة الصادرة عن الوزارات، أما القرارات الصادرة عن الهيئات العمومية الوطنية فهي القرارات الصادرة عن المجلس الوطني

¹ المادة 89 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

² المادة 900 مكرر من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

الاقتصادي والاجتماعي، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة والمجلس الدستوري، والمحكمة العليا
حينما تصدر قرارات إدارية لها علاقة بالمادة الضريبية. كما يقصد بقرارات المنظمات المهنية الوطنية
تلك القرارات الصادرة عن اتحاد المهندسين، والأطباء، والصيدالدة، والموثقين، والمحامين، والمهندسين،
والمحضرين، وهذا النوع من القرارات يتم الفصل فيه بموجب حكم قابل للاستئناف والطعن بالنقض.
3: الفصل في تنازع الاختصاص بين محكمتين إداريتين تابعتين لدائرة اختصاص نفس المحكمة
الإدارية للاستئناف

نصت على هذا الاختصاص الفقرة الأولى من المادة 808 من قانون الاجراءات المدنية والادارية،
التي خولت رئيس المحكمة الإدارية للاستئناف الواقع في دائرة اختصاصها اشكالية تنازع الاختصاص
المذكور صلاحية الفصل فيه¹.

4: الفصل في الطلبات المرتبطة للمحاكم الإدارية

لقد نص على هذا النوع من الاختصاص المواد من 809 إلى 814 من قانون الاجراءات المدنية
والإدارية المعدل والمتتم، وهذا الارتباط في الطلبات يأخذ عدة صور، فقد قد يكون في دعوى واحدة
مرفوعة أمام المحكمة الادارية لكن بعض طلباتها يعود إلى اختصاصها والبعض الآخر يعود إلى
اختصاص المحكمة الادارية للاستئناف، وفيها نصت الفقرة الأولى من المادة 809 على أن يقوم رئيس
المحكمة الإدارية بإحالة جميع الطلبات إلى المحكمة الادارية للاستئناف².

أما الصورة الثانية للارتباط فتتعلق بالطلبات التي تدخل في اختصاص المحكمة أثناء نظرها في
الدعوى، وتكون في نفس الوقت مرتبطة بطلبات مقدمة في دعوى أخرى مرفوعة امام محكمة
الاستئناف، وفيها نصت المادة 809 على أن يقوم رئيس المحكمة بإحالة تلك الطلبات امام محكمة
الادارية للاستئناف³.

كما تتعلق الصورة الثالثة للارتباط بقواعد الاختصاص الاقليمي، وفيها نصت المادة 810 من
ذات القانون على أن تقوم المحكمة الادارية اقليميا بالفصل في الطلبات التي تعود إلى اختصاصها
الاقليمي، وفي الطلبات المرتبطة بها التي تعود إلى الاختصاص الاقليمي لمحكمة إدارية أخرى⁴، وهذا

¹ المادة 808 من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 05.

² الفقرة 01، المادة 809، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 05.

³ الفقرة 02، المادة 809، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 05.

⁴ المادة 811 من القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

الخروج عن قواعد الاختصاص الاقليمي فيه تعجيل بالفصل في النزاع حماية لمبدأ الشرعية وضمانا لحقوق الافراد.

تتجلى الصورة الرابعة للارتباط بالارتباط الاقليمي الموجود بين الطلبات المستقلة المرتبطة التي تدخل في الاختصاص الاقليمي لمحكمتين إداريتين، أو محكمتين إداريتين للاستئناف، وفيهما نصت المادة 811 من قانون الاجراءات الادارية على أن يرفع رئيسا المحكمتين الاداريتين تلك الطلبات إلى رئيس المحكمة الادارية للاستئناف، وإذا كان الارتباط يخص محكمتين اداريتين للاستئناف يرفع رئيسا تلك المحكمتين تلك الطلبات امام رئيس مجلس الدولة¹.

لقد رتب المشرع على طلبات الإحالة المذكورة في الصور الأربعة أعلاه جملة من الآثار القانونية هي:

- 1- إخطار رئيس كل جهة قضائية إدارية الرئيس الآخر بأمر الإحالة²،
- 2- فصل رئيس المحكمة الادارية للاستئناف في أمر الارتباط إن وجد، بأمر ويحدد المحكمة أو المحاكم المختصة للفصل في الطلبات، ويكون أمره قابلا للطعن أمام مجلس الدولة³، كما يفصل رئيس مجلس الدولة في أمر الارتباط إن وجد، ويحدد المحكمة أو المحاكم الإدارية للاستئناف المختصة للفصل في الطلبات⁴.
- 3- تبليغ الأمر الفاصل في الارتباط إلى الجهات القضائية الادارية المعنية⁵.
- 4- ارجاء الفصل في الخصومة⁶.
- 5- قابلية الأوامر الصادرة عن رؤساء المحاكم الادارية للاستئناف للطعن أمام مجلس الدولة، وعدم قابلية الأوامر الصادرة عن رئيس مجلس الدولة لأي طعن⁷.
- 6- قيام رئيس المحكمة الادارية بتحويل الملف إلى المحكمة الادارية للاستئناف في أقرب الآجال، وحينها تفصل هذه المحكمة في الاختصاص وفي الموضوع إذا رأت ان القضية تدخل في اختصاصها، وتحيل القضية إلى المحكمة المختصة إذا رأت العكس⁸. وهنا لا يجوز لهذه الأخيرة التصريح بعدم الاختصاص. وهو نفس الحكم الذي ينطبق على المحكمة الادارية للاستئناف عندما يحيل لها مجلس الدولة القضية

¹ الفقرة 05، المادة 811 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

² الفقرة 03، المادة 811 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 05.

³ الفقرة 04، المادة 811 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

⁴ الفقرة 05، المادة 811 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

⁵ الفقرة 06، المادة 811 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

⁶ الفقرة 01، المادة 812. القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 07.

⁷ الفقرتين 02 و 03 من المادة 812، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

⁸ المادة 813، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06.

للفصل فيها¹. وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن طبيعة الاختصاص النوعي للمحاكم الادارية للاستئناف هي من النظام العام الذي يجوز أثارته من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي².

ثانيا: مراعاة قواعد الاختصاص الاقليمي لمحاكم الاستئناف الادارية

لقد حدد المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 07-22 المتضمن التقسيم القضائي³، والمرسوم التنفيذي رقم 22-435 المحدد لقواعد الاختصاص الاقليمي: 06 محاكم إدارية للاستئناف هي: المحكمة الادارية للاستئناف بالجزائر، المحكمة الادارية للاستئناف بوهران، والمحكمة الادارية للاستئناف بقسنطينة، المحكمة الادارية للاستئناف بورقلة، والمحكمة الادارية للاستئناف بتامنغست، والمحكمة الادارية للاستئناف ببشار⁴، وهي محاكم جعل المشرع اختصاصها من النظام العام الذي يجوز أثارته من أحد الخصوم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجب إثارته تلقائيا من طرف القاضي⁵.

ثالثا: مراعاة شرط التمثيل بمحام

نصت المادة 900 مكرر 1 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على هذا الشرط بقولها: "تمثيل الخصوم بمحام وجوبي أمام المحكمة الادارية للاستئناف، تحت طائلة عدم قبول العريضة⁶، وتعفى الدولة والأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 800 من هذا الشرط، لكون المادة 828 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية قد نصت، على أنه: "مع مراعاة النصوص الخاصة، عندما تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية ذات الصبغة الادارية أو الهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والجهوية، طرفا في الدعوى بصفة مدع، أو مدعى عليه، تمثل، على التوالي، بواسطة الوزير المعني، أو الوالي، أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، والممثل القانوني بالنسبة للمؤسسة ذات الصبغة الادارية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية والجهوية".

¹ المادة 814. القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 06

² المادة 900 مكرر 04، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 08.

³ القانون 07-22، ج 32، ص 04-06.

⁴ المرسوم التنفيذي 22-435، مرجع سابق، ص 04، 05.

⁵ المادة 900 مكرر 04، القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

⁶ المادة 900 مكرر 1 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 08.

رابعاً: مراعاة آجال التقاضي أمام المحاكم الادارية للاستئناف

ينبغي التمييز في هذا الخصوص بين الآجال التي تخص الدعاوى التي ترفع أمام المحكمة الادارية للاستئناف بالجزائر العاصمة باعتبارها درجة أولى للتقاضي¹، والدعاوى التي ترفع أمام جميع المحاكم الادارية للاستئناف أثناء نظرها في الأحكام القضائية (2)، والأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية (3).

1: آجال مقاضاة القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية

بالنسبة لهذه القرارات اشترطت المادة 900 مكرر 07 من (ق.إ.م.إ) مراعاة الآجال الواردة في أحكام المواد من 829 إلى 832 من (ق.إ.م.إ)، وتبعاً لذلك خلصنا إلى القول بأن آجال الطعن في هذه المواد هي آجال خاصة بالاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف بالجزائر دون سواها، وهي تقدر بأربعة أشهر تسري من تاريخ التبليغ الشخصي للقرارات الفردية أو من تاريخ نشر القرارات التنظيمية، وهذا الأجل قد ينقطع إذا تم الطعن أمام محكمة استئناف غير مختصة، أو توفي المدعي أو تغيرت أهليته، وقد يتوقف إذا تم طلب مساعدة قضائية، أو حدثت قوة قاهرة أو حادث مفاجئ².

2: آجال استئناف أحكام المحاكم الإدارية

ينبغي إستئناف أحكام المحاكم الادارية في أجل شهري سري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة – المحدد بأجل شهر- إذا كان الحكم غاييباً، ويحتسب من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم للمعني بالأمر³، عن طريق محضر قضائي، كما نصت على ذلك المادة 406 القانون 08-09 التي عرفت التبليغ الرسمي بأنه التبليغ الذي يتم بموجب محضر يعده محضر قضائي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وبالنسبة لأجال التقاضي الممنوحة للإدارة نصت المادة 89 مكرر من (إ.ج) على سريان الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام المحاكم الادارية للاستئناف، اعتباراً من اليوم الذي يتم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية المعنية، حسب الحالة مدير كبريات المؤسسات، أو المدير الولائي للضرائب".

3: آجال استئناف الأوامر الاستعجالية

تجدر الإشارة إلى أن مدة الاستئناف فيها هي 15 يوماً من تاريخ تبليغها، كما نصت على ذلك المادة 954 من (ق إ م إ) بقولها: "ويخفض هذا الأجل إلى 15 يوماً بالنسبة للأوامر"، كما نصت المادة 837 من (ق إ م إ) على جواز استئناف أمر وقف تنفيذ القرار الإداري المطعون فيه أمام المحكمة

¹ المادة 900 مكرر من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 08.

² المادة 832 من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

³ المادة 950 من القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 10.

الادارية للاستئناف خلال أجل أقصاه 15 يوم من تاريخ تبليغه". كما نصت أيضا المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية على هذا الأجل بقولها: "يكون الأمر المذكور أعلاه- طلب تأجيل الدفع بسبب رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الادارية- قابلا للاستئناف أمام المحكمة الادارية للاستئناف في غضون خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه رسميا".

خامسا: رفع الدعاوى ودعاوى الاستئناف وتسجيلها

لرفع الدعاوى أمام المحكمة الإدارية للاستئناف ينبغي التمييز بين نوعين من الدعاوى هما: دعاوى المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر باعتبارها أول درجة للتقاضي (1)، ودعاوى الاستئناف في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية (2).

1: دعاوى التقاضي أمام المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر كدرجة أولى

لقد نص المشرع الجزائري في المادة 900 مكرر 7 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على هذه الدعاوى بعبارة "رفع الدعوى"، وهي دعاوى تتعلق أساسا بإلغاء أو تفسير أو تقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية¹، وهذا النوع من الدعاوى لا يوقف تنفيذ القرار الاداري المتنازع عليه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أو تأمر الجهة القضائية بناء على طلب الطرف المعني بموجب دعوى مستقلة، بوقف تنفيذ القرار الإداري²، كما يترتب على هذا النوع من الدعاوى سير الخصومة، وتعيين التشكيلية التي يؤول لها سلطة الفصل في الدعوى، وتبادل العرائض والمذكرات الجوابية، وأجراء التحقيق إن لزم ذلك، واغفال باب المرافعة والمداولة في الملف، وإصدار الحكم وفقا لما نص عليه القانون.

ب: دعاوى الاستئناف في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية

لقد عبر المشرع الجزائري عن دعاوى استئناف الاحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الادارية في المادة 900 مكرر 6 من قانون الاجراءات المدنية والادارية بعبارة "رفع الاستئناف"، وفيها تطبق أحكام المواد من 539 إلى 542 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

ومعنى ذلك أنه ينبغي ان تتضمن عريضة الإستئناف تحت طائلة عدم القبول البيانات الواردة في المادة 540 من قانون الاجراءات المدنية والادارية وهي:

(1) الجهة القضائية التي أصدرت الحكم المستأنف،

(2) اسم ولقب وموطن المستأنف

¹ المادة 900 مكرر من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

² المواد 833، 834، 900 مكرر 08 من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 06، ص 08.

³ المادة 900 مكرر 6 من القانون 13-22، مرجع سابق، ص 08.

(3) اسم ولقب وموطن المستأنف عليه، وإن لم يكن له موطن معروف فأخر موطن له
(4) عرض موجز للوقائع والطلبات والاولجه التي أسس عليها الاستئناف
(5) الإشارة إلى طبيعة وتسمية الشخص المعنوي ومقره الاجتماعي وصفة ممثله القانوني أو الاتفاقي
(6) ختم وتوقيع المحامي وعنوانه المهني، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"،
كما يجب أن ترفق بنسخة مطابقة لأصل الحكم المستأنف، تحت طائلة عدم قبولها شكلا في حالة عدم تضمينها البيانات المذكورة، أو النسخة المشروطة، وأن يتم ايداع هذه العريضة بأمانة ضبط المحكمة، التي تقوم بتحديد تاريخ أول جلسة لها على نسخ العريضة، وتبلغ رسميا من قبل المستأنف للمستأنف عليه طبقا للمواد من 404 إلى 416، واحضار نسخة من محاضر التبليغ الرسمي والوثائق المدعمة للاستئناف في أول جلسة.

يترتب على هذا النوع من الدعاوى ما نصت عليه المادتين 900 مكرر 2 من قانون الاجراءات المدنية والادارية المعدل والمتمم، و 89 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بقولهما: "للاستئناف أثر ناقل للنزاع وموقف لتنفيذ الحكم المستأنف" وهذا معناه أن الاستئناف ينقل القضية لدراستها من جميع الجوانب باستثناء تلك المتعلقة بالطلبات الجديدة، إلا إذا كانت هذه الطلبات متعلقة بالنظام العام من جهة، كما يترتب على الاستئناف توقيف تنفيذ الحكم الصادر في القضية محل الاستئناف من جهة أخرى.

6: التحقيق والبت في القضايا أمام المحاكم الادارية للاستئناف

يخضع التحقيق أمام المحاكم الإدارية للاستئناف إلى نفس الشروط الواردة المطبقة على المحاكم الإدارية، كما نصت على ذلك المادة 900 مكرر 03 بقولها: تطبق أحكام المواد من 838 إلى 873 اعلاه، امام المحاكم الادارية للاستئناف، أما الفصل في القضايا أمام هذه المحاكم فهو يخضع لأحكام المادة 900 مكرر 9 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية التي نصت على ذلك بقولها: "تطبق أحكام المواد من 874 إلى 876 و من 884 إلى 900 من هذا القانون أمام المحكمة الادارية للاستئناف".

على العموم تجدر الاشارة إلى ان الهدف من استحداث المحاكم الادارية للاستئناف هو تعزيز مبدأ التقاضي على درجتين، وضمان المحاكمة العادلة، وتعزيز الحقوق والحريات، وتقريب العدالة من المواطن، وترشيد النفقات العمومية والموارد البشرية لا سيما من خلال الدور الذي سيؤديه القضاء الالكتروني في تقريب المسافات، وتحقيق الحكامة الراشدة¹.

¹ وزارة العدل، القضاء الاداري، الرابط: <https://www.mjustice.dz/ar>، تاريخ المشاهدة: 01 مارس 2023.

ثانيا: حل المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة

رغم أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، قد جعل من مجلس الدولة، هيئة طعن عادية يجوز الاستئناف والمعارضة أمامها¹، وهيئة طعن غير عادية يطعن أمامها من خلال الطعن بالنقض، واعتراض الغير الخارج عن الخصومة²، إلا أن المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، قد نصت على أحكام الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة (أولا)، كما عالج القانون العضوي رقم 22-11 والقانون 22-13 القواعد الناظمة للاستئناف أمام مجلس الدولة (ثانيا).

أولا: مجلس الدولة كجهة طعن

بعدما استحدث المشرع الجزائري المحاكم الادارية للاستئناف بموجب المرسوم الرئاسي المتضمن التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020، نصت المادة 90 و المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم بموجب قانون المالية لسنة 2023 على حالات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة (1)، كما نصت المادة 09 من القانون العضوي رقم 22-11 المعدل والمتمم للقانون 98-01 المتضمن تنظيم مجلس الدولة، وغيرها من النصوص الأخرى الواردة في القانون 22-13 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية على مواعيد الطعن بالنقض(2)، وأوجهه (3)، والآثار القانونية المترتبة عنه(4).

1: حالات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

لقد نصت المادة 09 من القانون العضوي رقم 22-11 على اختصاص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية، ويختص أيضا بالفصل في الطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة"، كقانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم الذي منح لأطراف المنازعة الضريبية حق الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة في القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الادارية للاستئناف (أ)، كما خول قانون الإجراءات المدنية والإدارية لأطراف المنازعة الضريبية حق الطعن بالنقض في الأحكام النهائية الصادرة عن المحاكم الادارية بنوعها (ب).

أ: الطعن بالنقض في القرارات النهائية للمحاكم الادارية للاستئناف

نصت المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية على الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بقولها: تكون القرارات الصادرة نهائيا عن المحاكم الادارية للاستئناف قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية

¹ لقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الاستئناف من المادة 949 إلى 952، كما نص على المعارضة من المادة 953 إلى المادة 955.
² لقد نص قانون الإجراءات المدنية والإدارية على الطعن بالنقض من المادة 956 إلى المادة 959، كما نص على اعتراض الغير الخارج عن الخصومة من المادة 960 إلى المادة 962.

والادارية". كما نصت الفقرة الاولى من المادة 91 من ذات القانون على أنه: يجوز للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، الطعن بالنقض ضد القرارات الصادرة نهائيا عن المحكمة الإدارية للاستئناف في المادة الضريبية".

يقصد بالقرارات النهائية الصادرة عن المحاكم الادارية للاستئناف، تلك القرارات التي تصدرها هذه المحاكم جميعا بصفتها درجة ثانية للتقاضي، وهذه القرارات تكون قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، متى تمكن أصحابها من الطعن فيها ضمن الآجال القانونية المحددة بأجل شهرين، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك¹.

ب: الطعن بالنقض في الأحكام النهائية للمحاكم الادارية و المحاكم الادارية للاستئناف

لقد نصت المادة 901 من القانون رقم 22-13 على أن: يختص مجلس الدولة بالفصل في الطعون بالنقض في الأحكام والقرارات الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية²، وهذا ما جعل المقصود بالأحكام الصادرة نهائيا عن الجهات القضائية الإدارية ينصرف إلى تلك الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية، إذا انقضت آجال استئنافها، سواء كانت هذه الأحكام تتعلق بدعاوى الغاء وتفسير وفحص المشروعية للقرارات الصادرة عن الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية، والبلدية، والمنظمات المهنية الجهوية، والمؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الادارية، أو كانت تتعلق بدعاوى القضاء الكامل، والقضايا المخولة لها بموجب نصوص خاصة. كما يقصد الأحكام النهائية الواردة في المادة 901 من القانون 22-13 تلك الأحكام الصادرة عن المحكمة الادارية الاستئنافية بالجزائر أثناء نظرها كدرجة أولى للتقاضي في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية، متى انقضت آجال استئنافها أمام مجلس الدولة.

2: مواعيد الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

لقد استثنت المادة 959 من القانون رقم 22-13- التي تطرق فيها المشرع إلى النصوص الخاصة بالطعن بالنقض أمام المحكمة العليا ومجلس الدولة في نفس الوقت- المادة 354 المتعلقة بآجال الطعن بالنقض أمام المحكمة العليا من تطبيقها على أحكام الطعن بالنقض على مجلس الدولة، ولذلك بدا واضحا أن آجال الطعن أمام مجلس الدولة قد نص عليها المشرع في نص المادة 956 من القانون 08-09 التي نصت على ذلك بقولها: "يحدد أجل الطعن بالنقض بشهرين يسري من تاريخ

¹ المادة 956 ، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 87.

² المادة 901 من القانون 22-13، مرجع نفسه، ص 08.

التبليغ الرسمي للقرار محل الطعن، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك". كما نصت الفقرة الثانية من المادة 91 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم على موعد سريان هذا الأجل في مواجهة الادارة الضريبية بقولها: "يسري الأجل المتاح للطعن أمام مجلس الدولة، النسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ الرسمي للمصلحة الجبائية المعنية".

3: أوجه الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

لقد نصت المادة 959 من القانون 22-13 على أن تطبق المادة 358 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، ولذلك تبين من خلال هذه المادة أن أوجه الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة لا يمكن أن تبني إلا على وجه واحد أو أكثر من الواجه التالية: وهي: (1) مخالفة قاعدة جوهرية في الإجراءات، (2) أغفال الأشكال الجوهرية للإجراءات، (3) عدم الاختصاص، (4) تجاوز السلطة، (5) مخالفة القانون الداخلي، (6) مخالفة القانون الأجنبي المتعلق بقانون الأسرة، (7) مخالفة الاتفاقيات الدولية، (8) انعدام الأساس القانوني، (9) انعدام التسبيب، (10) قصور التسبيب، (11) تناقض التسبيب مع المنطوق، (12) تناقض التحريف الواضح والدقيق لوثيقة معتمدة في الحكم أو القرار، (13) تناقض أحكام أو قرارات صادرة في آخر درجة، (14) تناقض احكام غير قابلة للطعن العادي، (15) وجود مقتضيات متناقضة ضمن منطوق الحكم أو القرار، (16) الحكم بما لم يطلب، أو بأكثر مما طلب، (17) السهو عن الفصل في احد الطلبات الأصلية، (18) إذا لم يدافع عن ناقصي الأهلية.

4: آثار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة

تتمثل آثار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة فيما يلي ذكره من عناصر، وهي:

أ: عدم وقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه

القاعدة أن الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة لا يترتب عنه وقف تنفيذ الحكم أو القرار القضائي النهائي المطعون فيه، لأن المادة 909 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية رقم 08-09 قد نصت على أن: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"¹، وهي نفس الصياغة التي أوردتها المادة 90 من (ق.إ.ج) بقولها أن: "الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ليس له أثر موقوف"²، وهذا هو التكرار الذي دفعنا للتساؤل عن جدوى ذلك، خصوصا وأن المشرع الجبائي قد أحال في الكثير من نصوصه لقانون الإجراءات المدنية والإدارية.

¹ المادة 909، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 83.

² المادة 90، قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم، مرجع سابق، ص 48.

ب: قبول مجلس الدولة أو رفضه للطعن بالنقض

يتوقف قبول أو رفض الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، على إثارة المجلس من تلقاء نفسه لوجها أو عدة أوجه للنقض¹. كما يتوقف ذلك على إثارة الأطراف للأوجه القانونية المحضنة أو تلك الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه، ما يجعل المجلس لا يقبل الأوجه الجديدة غير الناتجة عن الحكم أو القرار المطعون فيه²، وفي المحصلة تجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولة له الحق في رفض الطعن لعدم التأسيس في حال افتقاده للأوجه المنصوص عليها في المادة 358 من ق إ م إ، كما يجوز له رفض الطعن شكلا إذا تم رفعه خارج الآجال، أو لم يتضمن الشروط المطلوبة في العريضة، أو شروط الصفة والمصلحة والأهلية في الطاعن. كما يجوز له قبول الطعن شكلا وموضوعا مع نقضه أو نقضه وإحالة له جهة قضائية أخرى.

ت: نقض مجلس الدولة للأحكام والقرارات القضائية دون إحالتها

القاعدة العامة في الدعاوى الإدارية أن الطعن بالنقض في الأحكام والقرارات النهائية أمام مجلس الدولة لا يؤدي إلى إعادة النظر في النزاع من حيث الموضوع، كون قانون الاجراءات المدنية والإدارية قد خول مجلس الدولة صلاحية نقض القرارات والأحكام القضائية وأحالتها أمام جهة القضائية التي يعينها للفصل في النزاع، ما جعل هذا القانون يبين أن مجلس الدولة لا يحق له أن يتعرض لوقائع النزاع الإداري بصفة عامة والضربي بصفة خاصة، لكن المادة 365 من ق إ م إ قد نصت على أنه يجوز لمجلس الدولة نقض القرارات أو الأحكام القضائية دون إحالتها في ثلاثة حالات، يحدد فيها المجلس من يتحمل المصاريف، ويكون فيها قرار المجلس قابلا للتنفيذ، وهذه الحالات هي³:

- إذا كان قضاة المحكمة الإدارية أو المحكمة الإدارية للاستئناف قد فصلوا في الوقائع بطريقة تسمح لهم بتطبيق القانون الملزم على النزاع.

- إذا كانت النقاط القانونية المفصول فيها لا تترك من النزاع ما يتطلب الفصل فيه،
- إذا ترتب على نقض القرارات والأحكام القضائية المطعون فيها الإلغاء بالتبعية للأحكام والقرارات السابقة للحكم أو القرار المطعون فيه.

ث: نقض مجلس الدولة للأحكام والقرارات القضائية مع إحالتها

إذا نقض مجلس الدولة الحكم أو القرار المطعون فيه، يجوز له أن ينقض الحكم أو القرار المطعون فيه بصفة كلية أو جزئية، ويكون النقض جزئيا إذا تعلق بجزء من القرار أو الحكم قابل

¹ المادة 360، القانون 09-08، مرجع السابق، ص 30.

² المادة 359، القانون 09-08، مرجع نفسه، ص 30.

³ المادة 365، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31.

للانفصال عن الاجزاء الأخرى¹، وفي حالة النقص مهما كان نوعه كلياً أو جزئياً، ينبغي على المجلس أن يحيل القضية إلى الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه بتشكيكة جديدة، وإما أمام جهة قضائية أخرى من نفس النوع والدرجة²، وفي هذه الحالة يترتب على قرار الإحالة جملة من الآثار القانونية هي:

- إعادة الخصوم إلى الحالة التي كانوا عليها قبل صدور الحكم أو القرار المنقوض³،
- إلغاء الأحكام أو القرارات القضائية التي صدرت قبل صدور الحكم أو القرار المنقوض⁴،
- اخطار جهة الإحالة بعريضة مرفقة بقرار النقص، تحت طائلة عدم القبول المثار تلقائياً، في أجل شهرين من تبليغ قرار الإحالة، ويمدد هذا الأجل إلى ثلاثة أشهر عندما يتم التبليغ الرسمي إلى الموطن الحقيقي أو المختار، وفي حالة عدم السير في الدعوى يترتب على الحكم أو القرار الصادر قوة الشيء المقضي فيه، أما في حالة إعادة السير فيها يجوز للأطراف إثارة أوجه جديدة لتدعيم مواقفهم⁵، وإذا لم يثيروا أية أوجه جديدة نصت المادة 368 على أنهم معتبرين متمسكين بالأوجه والطلبات السابقة المثارة أمام المحاكم الإدارية أو المحاكم الإدارية للاستئناف⁶.
- لا يقبل تدخل الغير امام جهة الإحالة⁷.
- فصل جهة الاحالة من جديد من حيث الوقائع والقانون. باستثناء المسائل غير المشمولة بالنقص. كما يجوز لمجلس الدولة الفصل من حيث الوقائع والقانون عند النظر في طعن ثالث بالنقص⁸.

ثانياً: مجلس الدولة كجهة استئناف

لقد نص القانون العضوي 22-11 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة، والقانون 22-13 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية شروط الاستئناف امام مجلس الدولة (1)، وآثاره القانونية (2)، وكيفية التحقيق و البت فيه من قبل مجلس الدولة (3).

1: شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة

تنقسم شروط الاستئناف إلى شروط خاصة بالمستأنف (أ) وأخرى متعلقة بالقرار أو الأمر محل الاستئناف (ب) وأخرى متعلقة بأجال الاستئناف (ت)، وأخرى متعلقة بالعريضة محل الاستئناف (ث).

¹ المادة 363، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31

² الفقرة 01، المادة 364، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31

³ الفقرة 02، المادة 364، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31

⁴ الفقرة 01، المادة 364، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31

⁵ المادة 367، القانون 09-08، مرجع سابق، ص 31

⁶ المادة 368، القانون 09-08، مرجع نفسه، ص 31

⁷ المادة 371، القانون 09-08، مرجع نفسه، ص 31

⁸ المادة 374، القانون 09-08، مرجع نفسه، ص 32.

أ: الشروط المتعلقة بالمستأنف

تتمثل هذه الشروط المتعلقة بالمستأنف فيما يلي:

(1) توافر الصفة والمصلحة والأهلية في المستأنف

إن حق الاستئناف مقرر لجميع أطراف الخصومة الضريبية، شرط أن تتوافر فيهم الصفة والمصلحة والأهلية¹، سواء كان هؤلاء مكلفين بالضريبة أو كانوا ممثلين للإدارة الضريبية. ولتحقيق هذه الضوابط نص القانون العضوي 11-22 و القانون 13-22 على الحق في استئناف القرارات التي تصدرها المحكمة الادارية للاستئناف بالجزائر العاصمة كأول درجة، كما نص على الحق في استئناف الأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الادارية للاستئناف. كما منحت المادة 949 من القانون 22-13 لكل طرف حضر أو استدعي بصفة قانونية، ولو لم يقدم أي دفاع، أن يستأنف القرار الصادر في أول درجة عن المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة.

(2) التمثيل بمحام أو ممثل قانوني

يجب أن يمثل المكلف بالضريبة في الاستئناف أمام مجلس الدولة بمحام معتمد لدى مجلس الدولة، لأن المادة 905 من القانون 08-09 قد نصت على وجوب تقديم العرائض والطعون ومذكرات الخصوم، تحت طائلة عدم القبول، من طرف محام معتمد لدى مجلس الدولة باستثناء الأشخاص المذكورة في المادة 800 أعلاه". كما نصت المادة 906 من ذات القانون على وجوب أن تكون الإدارة الضريبية، ممثلة من طرف ممثلها القانوني تطبيقاً لأحكام المواد 826 إلى 828 من ذات القانون.

ب: الشروط المتعلقة بالقرار أو الأمر محل الاستئناف

لقد نصت المادة 10 من القانون العضوي 11-22 والمادة 902 من القانون 13-22 على اختصاص مجلس الدولة كقاضي استئناف بقولها: يختص مجلس الدولة بالفصل في استئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الادارية للاستئناف لمدينة الجزائر في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية و المنظمات المهنية الوطنية. كما يباشر مجلس الدولة هذا الاختصاص في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة، كما نصت على ذلك المادة 11 من القانون العضوي 11-22 و المادة 903 من القانون 22-13 بقولها: يختص مجلس الدولة بالفصل في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة".

إن الصياغة الواردة في المادتين 11 و 903 أعلاه، كان ينبغي أن ترد كفقرة ثانية ضمن أحكام المادة 10 من القانون العضوي 11-22 و المادة 902 من القانون 13-22 على التوالي، وذلك إسوة بما ورد

¹ ليدية بن شريف، فيروز بلقيلة، مرجع سابق، ص 72.

في المادة 901 من القانون 13-22 والمادة 09 من القانون 22-11 فيما يتعلق بالطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، والحجة في ذلك أم المشرع الجزائري قد حرص كل الحرص على تكريس مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الإدارية، لذلك لا يتصور قانونا أن يكون مجلس الدولة درجة أولى للتقاضي، كما نصت على ذلك المادة 901 من القانون رقم 08-09 قبل تعديلها، لأن اختصاص مجلس الدولة بالفصل في دعاوى الإلغاء والتفسير وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية قد صار اختصاصا أصيلا للمحكمة الادارية للاستئناف بمدينة الجزائر باعتبارها قاضي أول درجة.

كما نصت المادة 937 من القانون 13-22 على أن: تكون الأوامر الاستعجالية الصادرة في أول درجة عن المحكمة الادارية للاستئناف للجزائر العاصمة قابلة للاستئناف أمام مجلس الدولة خلال 15 يوما من تاريخ التبليغ الرسمي أو التبليغ".
ت: الشروط المتعلقة بأجال الاستئناف

إن رغبة المشرع الجزائري في تحديد أجال إستئناف القرارات والأوامر الصادرة عن المحكمة الادارية للاستئناف بالجزائر العاصمة باعتبارها درجة أولى للتقاضي، قد جعلته ينص في المادة 950 من القانون 13-22 على تحديد أجل استئنافها بشهرين تسري من يوم التبليغ الرسمي للقرار القضائي للمعني بالأمر، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر القرار غيابيا في حقه، وهذا معناه أن الاستئناف في هذه الحالة يسري بعد انقضاء شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للقرار الغيابي¹، كما نصت المادة 950 على أن يخفف هذا الأجل إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية، ما لم توجد نصوص خاصة، وتسري هذه الآجال في مواجهة طالب التبليغ الرسمي.

ث: شروط الاستئناف المتعلقة بالعريضة

لقد نصت المادة 904 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على أن: "تطبق أحكام المواد من 815 إلى 825 أعلاه، المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى، أمام مجلس الدولة، ولهذا اتضح أن شروط عريضة الاستئناف تتمثل فيما يلي: - أ- أن تكون عريضة الاستئناف موقعة من طرف محام معتمد أمام مجلس الدولة، أو من طرف الممثل القانوني للإدارة الضريبية².
-ب- أن تتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة 15 من (ق.إ.م.إ.)³.

¹ نصت المادة 954 من القانون 13-22 على ما يلي: يسري أجل انقضاء المعارضة خلال شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار".

² المادة 815، القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

³ المادة 816، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

ج- أن تودع مع نسخة منها بملف القضية، وعند الضرورة يجوز لرئيس تشكيلة الحكم أن يأمر الخصوم بتقديم نسخ إضافية¹.

د- أن ترفق عريضة الاستئناف بنسخ من المستندات التي تدعم العرائض والمذكرات²، ونسخة طبق الأصل من الحكم القضائي والأمر المستأنف³.

هـ- أن ترفق عريضة الاستئناف بوصل إيداع الرسوم القضائية تطبيقاً لنص المادة 821 من (ق.إ.م.)⁴، إلا إذا كان المستأنف معفياً منها بسبب المساعدة القضائية⁵، أو كانت الإدارة الضريبية هي المستأنفة على أن تثبت في هذه الحالة، أن دفع الرسم القضائي قد تم تحت طائلة عدم القبول⁶.

و- أن تسجل العريضة بأمانة صندوق مجلس الدولة، وتفيد حسب تاريخ الإيداع، ويسلم للمستأنف حينها وصلاً بإيداع العريضة⁷.

2: آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة

يترتب على الاستئناف أمام مجلس الدولة ما يلي:

أ: وقف تنفيذ القرارات القضائية

ينتج عن الاستئناف أمام مجلس الدولة وقف تنفيذ الحكم المستأنف فيه، مما يجعل هذا الحكم غير قابل للتنفيذ بالرغم من الطعن فيه بالاستئناف، فبمجرد تلقي الحكم الممهور بالصيغة التنفيذية من الطرف الذي صدر الحكم لصالحه سواء كان المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب أو المحضر القضائي مباشرة التنفيذ لكون المادة 908 من القانون رقم 13-22 قد نصت على أن: "للاستئناف أمام مجلس الدولة أثر ناقل للتزاع وموقف لتنفيذ الحكم"⁸

ب: وقف تنفيذ القرارات الإدارية

لقد نصت المادة 910 من القانون 13-22 على أن: "يجوز لمجلس الدولة أن يأمر بوقف تنفيذ القرارات الإدارية أو رفع وقف تنفيذها عند نظره كجهة استعجال في المادة الإدارية"⁹، ولهذا اتضح أن عريضة الاستئناف المرفوعة أمام مجلس الدولة لا توقف تنفيذ القرار الإداري الذي هو محلاً

¹ المادة 818، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

² المادة 820، القانون 08-09، مرجع نفسه، ص 77.

³ دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 62.

⁴ المادة 821 القانون 08-09، مرجع سابق، ص 77.

⁵ ليدية بن شريف، فيروز بلقيلة، مرجع سابق، ص 72.

⁶ خلاف علاء الدين وحيدة حمودة، مرجع سابق، ص 124.

⁷ خلاف علاء الدين وحيدة حمودة، مرجع نفسه، ص 125.

⁸ المادة 908، القانون 13-22، مرجع سابق، ص 09.

⁹ المادة 910، القانون 13-22، مرجع نفسه، ص 09.

للاستئناف، لأن المادة 911 من القانون 22-13 قد اشترطت في ذلك وجوب إخطار مجلس الدولة بعريضة مستقلة رفع وقف تنفيذ القرار الإداري المأمور به من طرف المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة بقولها: "يجوز لمجلس الدولة إذا أخطر بعريضة رفع وقف التنفيذ المأمور به من طرف المحكمة الإدارية للاستئناف للجزائر العاصمة، أن يقرر رفعه في حالاً، إذا كان من شأنه الإضرار بمصلحة عامة، أو بحقوق المستأنف، وذلك لغاية الفصل في موضوع الاستئناف"¹.

إما إذا طلب المستأنف في عريضة الاستئناف من مجلس الدولة وقف تنفيذ القرار الإداري الذي من شأنه إحداث عواقب يصعب تداركها، فإنه لا يجوز له ذلك، خلافاً لما تضمنه القانون رقم 08-09 لكون القانون رقم 22-13 قد قيد اختصاصه في هذا الشأن بحالات الاستعجال وحدها دون سواها، ولذلك اشتراط في الطلب القاضي برفع وقف تنفيذ القرارات الإدارية أن يكون بموجب عريضة مستقلة.

ت: الاستئناف يحول النزاع برمته للفصل فيه ثانية من جديد

يؤدي استئناف القرارات القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر العاصمة إلى إعادة النظر في موضوعها من حيث الوقائع والقانون وفي حدود ما تم استئنافه أمام مجلس الدولة. وفي هذا الإطار يترتب على الاستئناف تحويل النزاع برمته لمجلس الدولة لمراجعة القرار الصادر عن المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر العاصمة والفصل في النزاع للمرة الثانية، في شكل غرف أو أقسام لا يمكنها الفصل في هذا الاستئناف إلا بحضور ثلاثة أعضاء على الأقل، كما نصت على ذلك المادتين 33 و 34 من القانون العضوي 98-01 المعدل والمتمم، غير أنه لا يسمح لمجلس الدولة بالفصل في الطلبات الجديدة التي تختلف عن الطلبات الأصلية سواء من حيث أطراف الدعوى أو الموضوع أو السبب².

ث: منح التسبيق المالي للدائن

نصت المادة 944 من القانون 22-13 على أنه يجوز لمجلس الدولة عند نظره كجهة استئناف أن يمنح تسبيقاً مالياً للدائن الذي طلب ذلك، ما لم ينازع في وجود الدين بصفة جديّة³، وهذا معناه أنه لا يجوز للمكلف أو الإدارة الضريبية المطالبة بهذا التسبيق إذا كانت المنازعة الضريبية متعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم، أما إذا كانت المنازعة متعلقة بتحديد الوعاء الضريبي أو غيرها من

¹ المادة 911، القانون 22-13، مرجع نفسه، ص 09.

² لبيدية بن شريف، فيروز بلقبلة، مرجع سابق، ص 79.

³ المادة 944، القانون 22-13، مرجع سابق، ص 10.

المسائل الأخرى المتعلقة بالحقوق المالية للمكلف أو الإدارة الضريبية، فإنه يجوز لهم المطالبة فيها بهذا التسبيق.

ثالثا: التحقيق والبت في الاستئناف أمام مجلس الدولة

سيتم التطرق في هذا الخصوص إلى التحقيق في الاستئناف أمام مجلس الدولة (1) ثم إلى البت في الاستئناف أمام مجلس الدولة (2).

1: التحقيق في الاستئناف أمام مجلس الدولة

يخضع التحقيق في الاستئناف أمام مجلس الدولة لنفس قواعد التحقيق المطبقة أمام المحكمة الإدارية، كما نصت على ذلك المادة 915 من القانون 09-08 سواء من حيث تبليغ عرائض الاستئناف ومذكرات الرد، أو عرض القضية للخبرة وسماع الشهود أو غيرها من الإجراءات الأخرى كالمعاينة والانتقال للأماكن، أو غيرها من المسائل الأخرى المتعلقة بعوارض التحقيق.

2: البت في الاستئناف أمام مجلس الدولة

بعدما يرى المستشار المقرر أن القضية جاهزة للفصل فيها يقوم بإيداع تقريره وإحالة الملف إلى محافظ الدولة الذي له أجل شهر واحد لكي يقدم تقريره الذي يتوجب عليه أن يودعه مع الملف، وبعد انتهاء المدة وبالاتفاق مع كل من المستشار ورئيس الغرفة يتم تحديد يوم الجلسة مع إخطار كل من محافظ الدولة والخصوم أو محامهم بتاريخ الجلسة، وذلك قبل 21 يوما من تاريخ انعقادها على الأقل، سواء قدم المحافظ مذكراته أو لم يقدمها وهذا عن طريق رسالة موصى عليها، وبحلول الأجل المحدد تنعقد جلسة الغرفة بمجلس الدولة علانية، ويتلو خلالها العضو المقرر تقريره، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه في القضية وفقا لأحكام المادتين 885 و889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية لتحال بعد ذلك إلى المداولة وفقا لأحكام المادة 269 من نفس القانون، وبعد انتهاء المداولة يتم التوصل في الأخير إلى قرار بشأن القضية، ويتم النطق بهذا القرار في جلسة علنية حتى وإن كانت إجراءات المحاكمة قد تمت في سرية، وعليه يصدر مجلس الدولة الذي ينبغي أن يتضمن البيانات اللازمة في القانون¹. بعد ذلك يبلغ قرار مجلس الدولة إلى الخصوم إلى موطنهم بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ليتم بعد ذلك تنفيذ هذا القرار من قبل المحضر القضائي إذا كان ممهور بالصيغة التنفيذية.

خاتمة:

¹ دوداح رضوان، مرجع سابق، ص 62.

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب

1. أمزيان (عزيز)، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
2. السبتي (فارس)، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
3. عوابدي (عمار)، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ج02، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
4. محيو (أحمد)، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

ثانياً: المقالات

1. بوعافية (رضا)، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري (الرسم على القيمة المضافة نموذجاً)، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2021.
2. حايدي (فاطمة)، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر والمغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 01، جوان 2018.
3. سعيداني (لوناسي ججيقة)، مكانة القوانين العضوية في النظام القانوني الجزائري، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري، العدد 01، 2007.

ثالثاً: الأطاريح والمذكرات

أ: الأطاريح

1. صاش (جازية)، قواعد الاختصاص القضائي بالدعوى الإدارية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1994.
2. صدوق (المهدي)، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.

ب: مذكرات الماجستير

1. حاكم (الطاهر)، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015.
2. عطوي (عبد الحكيم)، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، 2010.
3. قصاص (سليم)، المنازعات الضريبية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.
4. لكحل (عائشة)، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 01، 2015.

ت: مذكرات الماستر

1. أغيت (مسيكة)، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015.
2. بن لحو (مفيدة)، بوجلال (زايد)، منازعات الوعاء الجبائي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، 2015
3. بن شريف (ليدية)، فيروز بلقبلة، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016
4. خلاف (علاء الدين)، حمودة (وحيدة)، اجراءات تحصيل الضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، 2016.

رابعاً: المطبوعات الجامعية

1. بن دحو (نور الدين)، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 19 مارس 1962 بسيدي بلعباس، 2020 / 2021.
2. دوداح (رضوان)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017.
3. ذبيح (ميلود)، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2020.
4. قاشي (يوسف)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، جامعة محند أولحاج البويرة، 2015.

خامساً: القوانين

أ: القوانين العضوية

1. قانون عضوي 10-22 مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يتعلق بالتنظيم القضائي، ج رقم 41، 16 جوان 2022.
2. قانون عضوي 11-22، مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يعدل ويتمم القانون العضوي 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصه، ج رقم 41، 16 جوان 2022.

ب: القوانين العادية و المراسيم

1. القانون رقم 09-08 مؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 21، 13 افريل 2008.
2. القانون 19-13 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1441 الموافق 11 ديسمبر 2019 المتضمن نشاطات المحروقات، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 79، 22 ديسمبر 2019.

3. القانون 20-16 مؤرخ في 16 جمادى الاولى عام 1441 الموافق 31 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج ر 83، 31 ديسمبر 2020.

4. القانون 07-22 مؤرخ في 04 شوال 1443 الموافق 05 ماي 2022 يتضمن التقسيم القضائي، ج ر رقم 32، 14 ماي 2022.

5. قانون 22-13 مؤرخ في 13 ذي الحجة 1443 الموافق 12 يوليو 2022، يعدل ويتمم القانون 09-08 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج ر 48، 17 يوليو 2022.

6. القانون 22-24 مؤرخ في أول جمادى الثانية 1444 الموافق 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج ر 89، 29 ديسمبر 2022.

7. المرسوم التنفيذي 22-435 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1444 الموافق 11 ديسمبر 2022 يحدد دوائر الاختصاص الاقليمي للحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية، ج ر 84، 14 ديسمبر 2022.
ت: المدونات القانونية

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2023.

2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، نشرة 2023.

سادسا: المواقع الإلكترونية

1. قرار مجلس الدولة 72676، الرابط التالي: <https://www.conseildetat.dz/ar/arretn072676>، تاريخ المشاهدة: 15 أفريل 2023.

2. مستشارة الدولة بالغرفة الثانية لمجلس الدولة، منازعات التحصيل وتمييزها عن منازعات الوعاء، 07 جويلية 2021، الرابط: <https://www.conseildetat.dz/ar>، تاريخ المشاهدة 18 مارس 2023.

3. وزارة العدل، القضاء الاداري، الرابط: <https://www.mjjustice.dz/ar>، تاريخ المشاهدة: 01 مارس 2023.

سابعا: المطويات

1. المديرية العامة للضرائب، المنازعة الجبائية، نشرة 2021، ص 01، الرابط الإلكتروني:

‘ https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/Le_Contentieux_fiscal_ar_2021.pdf ، تاريخ المشاهدة: 05 جانفي 2023.

2. المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، نشرة 2021، ص 01، الرابط الإلكتروني:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/procedures_du_controle_fiscal_ar_2021.pdf ، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2023.

فهرس المحتويات:

2	مقدمة:
2	المبحث الأول: تعريف المنازعة الضريبية وأسبابها.
2	المطلب الأول: تعريف المنازعة الضريبية.
3	الفرع الأول: التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية.
3	أولا: التعريف الضيق للمنازعة الضريبية.
4	ثانيا: التعريف الواسع للمنازعة الضريبية.
4	الفرع الثاني: التعريف التشريعي للمنازعة الضريبية.
5	أولا: عناصر المنازعة الضريبية.
5	1: أطراف المنازعة الضريبية.
6	2: ارتباط المنازعة الضريبية بالقانون أو العمل الضريبي.
6	3: حل المنازعة الضريبية وفقا للقانون الضريبي.
6	أ: القواعد الموضوعية للمنازعات الضريبية في الجزائر.
7	ب: القواعد الإجرائية للمنازعات الضريبية في الجزائر.
7	1- خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات الجبائية.
9	2- خضوع المنازعة الضريبية لقانون الاجراءات المدنية والإدارية.
10	3- خضوع المنازعة الضريبية لقوانين التنظيم القضائي.
11	4- عدم سمو القوانين العضوية على القوانين العادية للمنازعة الضريبية.
11	ثانيا: إيرادات المنازعات الضريبية.
12	ثالثا: طرق حل المنازعة الضريبية.
12	1: الطعن النزاعي والطعن الولائي.
12	2: الطعن القضائي.
13	رابعا: أسباب قيام المنازعة الضريبية.
13	المطلب الثاني: أسباب قيام المنازعة الضريبية.
13	الفرع الأول: إلتزامات المكلفون بالضرائب و الرسوم.
14	أولا: إلتزامات المكلفون في الضريبة على أرباح الشركات.
14	ثانيا: إلتزامات المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي.

- 14.....1: إلتزامات المكلفون بالضريبة على الأرباح المهنية
- 15.....2: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المهن غير التجارية
- 15.....3: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المداخل العقارية المؤجرة
- 15.....4: إلتزامات المكلفون بالضريبة على المرتبات والأجور والمنح
- 15.....ثالثا: إلتزامات المكلفون بالرسم على النشاط المهني
- 16.....رابعا: إلتزامات المكلفون بالضريبة على الأملاك
- 17.....خامسا: إلتزامات المكلفون بالضريبة الجزافية الوحيدة
- 17.....الفرع الثاني: اجراءات مراقبة الضرائب
- 18.....أولا: حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات والتحقيق فيما
- 18.....1: حق الإدارة الجبائية في مراقبة التصريحات
- 19.....2: تحقيق الإدارة الجبائية في تصريحات المكلفين
- 19.....أ: التحقيق العام في المحاسبة
- 20.....ب: التحقيق المصوب في المحاسبة
- 21.....ت: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
- 22.....ثانيا: حق الإدارة الجبائية في الاسترداد
- 22.....1: حق الاسترداد في حالة المناورات التدليسية
- 22.....2: حق الاسترداد في حالة طلب معلومات جبائية من دولة أجنبية
- 23.....3: حق الاسترداد في حالة القوة القاهرة
- 23.....4: حق الاسترداد في حالة الأخطاء المرتكبة أثناء التحقيق
- 23.....5: حق الاسترداد في حالة تأثر السنوات غير المتقادمة
- 23.....6: حالة السحب الكلي أو الجزئي للمزايا الجبائية
- 23.....ثالثا: حق الإدارة الجبائية في إعادة تقييم أسس فرض الضريبة
- 24.....1: إعادة تقييم أسس فرض الضريبة في حالة التحقيق في المحاسبة
- 24.....ب: إعادة تقييم أسس فرض الضريبة في حالة التقييم التلقائي
- 24.....رابعا: حق الإدارة الجبائية في الإطلاع
- 25.....المبحث الثاني: حل المنازعة الضريبية أمام الإدارة الضريبية
- 26.....المطلب الأول: الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية

26.....	الفرع الأول: شكاوى الوعاء الضريبي.....
27.....	أولاً: الشكاوى أو الطعن الأولى لدى الإدارة الضريبية.....
27.....	1: جهة توجيه الشكاوى النزاعية.....
27.....	2: الشروط الواجب توافرها في الشكاوى النزاعية.....
28.....	3: أجل تقديم الشكاوى النزاعية.....
29.....	4: التحقيق والبت في الشكاوى النزاعية.....
31.....	ثانياً: اجراءات الطعن أمام لجان الطعن المختصة.....
31.....	1: شروط الطعن أمام لجان الطعن.....
32.....	2: الأثر القانوني للطعن أمام لجان الطعن المختصة.....
32.....	3: اجراءات البت في الطعن أمام لجان الطعن المختصة.....
33.....	الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي.....
34.....	أولاً: شروط وإجراءات التحصيل الجبري.....
35.....	1: الغلق المؤقت للمحل المهني.....
35.....	2: الحجز.....
36.....	3: البيع.....
36.....	أ- الحصول على رخصة البيع.....
36.....	ب- إصاق الإعلانات ونشرها.....
37.....	ت- رسو المزاد.....
37.....	ث- صياغة عقد الملكية.....
37.....	ج- نشر البيع.....
38.....	4: إشعار الغير الحائز.....
38.....	5: امتياز الخزينة العامة.....
38.....	ثانياً: اعتراض المكلف على التحصيل الجبري.....
39.....	1: اعتراض المكلف على اجراءات المتابعة.....
39.....	أ- صاحب الاعتراض.....
39.....	ب- جهة الاعتراض.....
39.....	ت- أجل الاعتراض.....

39	ث- شكل الاعتراض
39	ج- دعوة المشتكي لتسوية الطعن
40	ح- البت في الطعن
40	خ- تبليغ قرار البت في الشكوى
	يتم التبليغ برسالة موصى علمها، مع إشعار بالاستلام، ويمكن للمشتكي في حالة عدم صدور القرار في الأجل، أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، أو انقضاء الأجل المذكور.
40	2: اعتراض المكلف على التحصيل الجبري
40	المطلب الثاني: الطعن الولائي
41	الفرع الأول: طلبات العفو غير المشروطة
41	أولاً: شروط طلبات العفو غير المشروطة
43	2: سلطة البت في طلبات العفو غير المشروطة
43	ثانياً: طلبات العفو المشروطة
43	1: شروط طلبات العفو المشروطة
44	2: سلطة الفصل في طلبات العفو المشروطة
44	الفرع الثالث: طلبات قابضي الضرائب
44	أولاً: شروط تقديم طلبات قابضي الضرائب
45	ثانياً: سلطة البت في طلبات قابضي الضرائب
46	المبحث الثالث: حل المنازعة الضريبية أمام القضاء
47	المطلب الأول: حل المنازعة الضريبية أمام المحكمة الإدارية
47	الفرع الأول: شروط رفع الدعوى الضريبية أمام المحكمة الإدارية
47	أولاً: توافر الصفة والمصلحة والأهلية في رافع الدعوى
47	1- اشتراط قانون الإجراءات المدنية والادارية الصفة والمصلحة في المدعي
48	2: اشتراط الأهلية في المدعي والمدعى عليه
48	3: تنصيب قانون الاجراءات الجبائية على مصلحة المكلف في التقاضي
49	4: تنصيب قانون الاجراءات الجبائية على مصلحة الادارة في التقاضي
50	ثانياً: تقديم المكلف لشكوى نزاعية أمام الإدارة الضريبية

51	ثالثا: تمثيل المكلف أمام المحكمة الإدارية بمحام وإدارة بممثل قانوني
52	رابعا: استيفاء عريضة الدعوى للبيانات الإجبارية
53	خامسا: رفع المكلف دعواه الضريبية في الآجال القانونية
53	1: آجال رفع المكلف للدعوى الضريبية
55	2: آجال رفع الإدارة للدعوى الضريبية
56	سادسا: رفع الدعوى أمام المحكمة المختصة نوعيا وإقليميا
58	الفرع الثاني: أثر رفع الدعوى الضريبية
58	أولا: الدعوى الضريبية لا توقف تسديد الحقوق المحتج عليها
58	ثانيا: حق المكلف في طلب إرجاء دفع الحقوق المحتج عليها
58	الفرع الثالث: التحقيق في الدعوى الضريبة والفصل فيها
58	أولا: التحقيق في الدعوى الضريبية
59	1: اجراءات التحقيق العامة
59	أ: تبليغ العريضة والمذكرات
59	ب: دور المقرر
59	ت: إبلاغ محافظ الدولة
59	ث: الصلح
60	2: اجراءات التحقيق الخاصة
60	أ: مراجعة التحقيق
60	ب: إجراء الخبرة
61	ثانيا: البت في الدعوى الضريبية
61	1: الاجراءات السابقة على يوم الجلسة
62	2: إجراءات البت في الدعوى الضريبية يوم الجلسة
62	3: تبليغ الحكم الفاصل في الدعوى الضريبية
63	المطلب الثاني:
63	حل المنازعة الضريبية أمام المحاكم الادارية للاستئناف
63	ومجلس الدولة
64	الفرع الأول: حل المنازعة الضريبية أمام المحاكم الادارية للاستئناف

64.....	أولاً: مراعاة قواعد الاختصاص النوعي لمحاكم الاستئناف الادارية
64.....	1: الفصل في استئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الادارية باعتبارها جهة استئناف
	2: الفصل كدرجة أولى في دعاوى إلغاء وتفسير وتقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن
65.....	السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية
	3: الفصل في تنازع الاختصاص بين محكمتين إداريتين تابعتين لدائرة اختصاص نفس المحكمة الادارية
65.....	للاستئناف
65.....	4: الفصل في الطلبات المرتبطة للمحاكم الإدارية
67.....	ثانياً: مراعاة قواعد الاختصاص الاقليمي لمحاكم الاستئناف الادارية
68.....	ثالثاً: مراعاة شرط التمثيل بمحام
68.....	رابعاً: مراعاة آجال التقاضي أمام المحاكم الادارية للاستئناف
	1: آجال مقاضاة القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية
68.....	الوطنية، والمنظمات المهنية الوطنية
69.....	2: آجال استئناف أحكام المحاكم الإدارية
69.....	3: آجال استئناف الأوامر الاستعجالية
69.....	خامساً: رفع الدعاوى و دعاوى الاستئناف وتسجيلها
69.....	1: دعاوى التقاضي أمام المحكمة الإدارية للاستئناف بالجزائر كدرجة أولى
70.....	ب: دعاوى الاستئناف في الأحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية
71.....	6: التحقيق والبت في القضايا أمام المحاكم الادارية للاستئناف
71.....	ثانياً: حل المنازعة الضريبية أمام مجلس الدولة
71.....	أولاً: مجلس الدولة كجهة طعن
72.....	1: حالات الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
72.....	أ: الطعن بالنقض في القرارات النهائية للمحاكم الادارية للاستئناف
72.....	ب: الطعن بالنقض في الأحكام النهائية للمحاكم الادارية و المحاكم الادارية للاستئناف
73.....	2: مواعيد الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
73.....	3: أوجه الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
74.....	4: آثار الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة
74.....	أ: عدم وقف تنفيذ الحكم أو القرار المطعون فيه

74.....	ب: قبول مجلس الدولة أو رفضه للطعن بالنقض
74.....	ت: نقض مجلس الدولة للأحكام والقرارات القضائية دون إحالتها
75.....	ث: نقض مجلس الدولة للأحكام والقرارات القضائية مع إحالتها
76.....	ثانيا: مجلس الدولة كجهة استئناف
76.....	1: شروط الاستئناف أمام مجلس الدولة
76.....	أ: الشروط المتعلقة بالمستأنف
77.....	ب: الشروط المتعلقة بالقرار أو الأمر محل الاستئناف
77.....	ت: الشروط المتعلقة بأجال الاستئناف
78.....	ث: شروط الاستئناف المتعلقة بالعريضة
78.....	2: آثار الاستئناف أمام مجلس الدولة
79.....	أ: وقف تنفيذ القرارات القضائية
79.....	ب: وقف تنفيذ القرارات الإدارية
79.....	ت: الاستئناف يحول النزاع برمته للفصل فيه ثانية من جديد
80.....	ث: منح التسبيق المالي للدائن
80.....	ثالثا: التحقيق والبت في الاستئناف أمام مجلس الدولة
80.....	1: التحقيق في الاستئناف أمام مجلس الدولة
80.....	2: البت في الاستئناف أمام مجلس الدولة
81.....	خاتمة:
81.....	قائمة المراجع:
84.....	فهرس المحتويات: